



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Milla Alavuotunki

Vastuullisuusraporttien varmentamisen sisällön kehittyminen Suomessa

Tarkastelussa suuret pörssiyritykset vuosina 2008–2023

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

Vaasa 2025

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Milla Alavuotunki		
Tutkielman nimi:	Vastuullisuusraporttien varmentamisen sisällön kehittyminen Suomessa : Tarkastelussa suuret pörssiyrityöt vuosina 2008–2023		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Laskentatoimi ja tilintarkastus		
Työn ohjaaja:	Tuukka Järvinen		
Valmistumisvuosi:	2025	Sivumäärä:	86

TIIVISTELMÄ:

Kiinnostus yritysten vastuullisuutta kohtaan on kasvanut viimeisten vuosikymmenten aikana. Samalla sidosryhmien kiinnostus yritysten vastuullisuustietoja kohtaan on noussut. Vastuullisuusraportin avulla yritykset pystyvät viestimään muistakin kuin taloudellisiin tietoihin liittyvistä asioista. Vastuullisuusraportteja on laadittu jo useiden kymmenien vuosien ajan, mutta niiden uskottavuutta on myös kyseenalaistettu. Luottamusta raportoituja tietoja kohtaan voidaan kasvattaa varmentamalla vastuullisuusraportti ulkopuolisella varmentajalla. Tämän myötä myös varmennusraporttien määrä on lähtenyt nousuun. Varmennustoimeksiantoja ohjaamaan on kehitetty standardeja, joilla pyritään yhtenäistämään vastuullisuusraporttien varmennusta.

Tämän tutkielman tarkoituksena on tutkia vastuullisuustietojen varmennusraporttien sisällön kehittymistä vuosien 2008 ja 2023 välillä. Tutkielmassa keskitytään myös tarkastelemaan varmennusraporttien laatua tarkasteluvälillä. Lisäksi tutkielmassa selvitetään, onko käytetyllä varmennusstandardilla tai varmennuksen antajalla vaikutusta varmennusraportin laatuun.

Tämän laadullisen tutkielman aineisto on kerätty Helsingin pörssin OMXH15 -indeksin sisältämistä suomalaisten pörssiyritysten ulkopuolisen varmentajan varmentamista varmennusraporteista. Tutkimusaineisto koostettiin yritysten varmennusraporteista vuosilta 2008, 2013, 2018 ja 2023. Varmennusraporttien sisältöä on tarkasteltu sisällönanalyysin keinoin, jonka avulla on pyritty saamaan kuva varmennusraporttien sisällön keskeisimmistä asioista ja niissä tapahtuneista muutoksista. Varmennusraporttien laatua mitataan aiempaan tutkimukseen perustuvien vähimmäiskriteereiden avulla.

Tutkielmassa havaittiin, että varmennusraporttien sisällön laatu on ollut kohtalaisen hyvällä tasolla jokaisena tarkasteluvuonna, eikä siinä ole ollut suurta vaihtelua eri vuosina. Varmennusraporttien sisällössä oli nähtävissä samankaltaisuutta jokaisena tarkasteluvuonna, mutta tarkasteluvälin edetessä havaittiin varmennusraporttien sisällön tarkentuneen hiukan. Tutkimuksessa myös huomattiin, että AA1000AS -standardin käyttö varmennuksessa vaikuttaa positiivisesti varmennuksen laatuun, sillä se huomioi hyvin myös sidosryhmät. Varmennuksen antajan ja varmennusraportin laadun välillä ei havaittu huomattavia eroja.

AVAINSANAT: Vastuullisuusraportointi, vastuullisuus, tilintarkastajat, standardi

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkielman tavoitteet ja rajaus	7
1.2	Tutkielman rakenne	10
2	Vastuullisuusraportointi	11
2.1	Yhteiskuntavastuu	11
2.2	Vastuullisuusraportoinnin kehittyminen	12
2.3	Vastuullisuusraportoinnin haasteet	14
2.4	Raportointiviitekehykset	17
2.4.1	GRI	17
2.4.2	Muut viitekehykset	19
3	Vastuullisuusraporttien varmentaminen	21
3.1	Varmennuksen taustaa	21
3.2	Vastuullisuusvarmentamisen kehittyminen	23
3.3	Varmentamisen syyt	24
3.4	Varmennusstandardit	26
3.4.1	ISAE 3000	26
3.4.2	AA1000AS	28
3.5	Varmennuksen tulevaisuuden näkymät	31
3.6	Varmennuksen antajat	34
3.7	Varmennusraporttien laatu	37
3.7.1	Vähimmäisvaatimukset laadukkaalle varmennukselle	42
4	Aineisto ja tutkimusmenetelmät	44
4.1	Tutkimusaineisto	44
4.2	Laadullinen tutkimusmenetelmä	47
4.3	Sisällönanalyysi	48
4.4	Tutkielman luotettavuus	50
5	Tutkimustulokset	51
5.1	Varmennuksen antajat	51

5.2	Varmennusraportin sisältö ja sen kehittyminen	52
5.3	Varmennusraporttien laatu	64
5.3.1	Laatu varmentajittain	66
5.3.2	Laatu varmennustandardeittain	68
5.4	Tulosten yhteenveto ja analysointi	69
6	Yhteenveto ja johtopäätökset	75
6.1	Tutkielman rajoitukset	77
6.2	Jatkotutkimusaiheet	78
	Lähteet	79
	Liitteet	85
	Liite 1. Koodausrunko (coding rules) (Perego & Kolk, 2012)	85

Kuviot

Kuvio 1. Varmennusstandardit ja varmennukseen vaikuttavat direktiivit kuvattuna aikajanalla (AccountAbility, 2020; Euroopan Unioni, 2014; Euroopan Unioni, 2022; IAASB, 2013; IAASB, 2025; O’Dwyer, 2011, s.1237).	33
Kuvio 2. Varmentajana toimivat yritykset eri tarkasteluvuosina.	46
Kuvio 3. Tarkasteluvuosina käytetyt varmennusstandardit kappalemäärittäinvuositasolla (n=43).	62

Taulukot

Taulukko 1. Tutkimukseen osallistuvat yritykset ja vuodet, jolloin vastuullisuustiedot on varmennettu ulkopuolisen varmentajan toimesta.	45
Taulukko 2. Varmennuksen suorittajat kappaleittain ja prosentuaalisesti vuositasolla.	52
Taulukko 3. Varmennusraporttien otsikot tarkasteluvuosina.	54
Taulukko 4. Varmennusraportin vastaanottaja tarkasteluvuosina.	55
Taulukko 5. Varmennusraporttien laatu tarkasteluvuosittain.	65
Taulukko 6. Varmennusraporttien laatu varmentajittain yhteenlaskettuna koko tarkastelujaksolta.	66
Taulukko 7. Varmentajan pätevyyden ilmaiseminen varmentajittain.	67
Taulukko 8. Käytetyt varmennusstandardit tai standardiyhdistelmät ja laatupisteytyksen keskiarvo tarkasteluajalta.	68

Lyhenteet

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
EY	Ernst & Young
GRI	Global Reporting Initiative
IESBA	International Ethics Standard Board for Accountants
ISQM	International Standard on Quality Management
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
PwC	PricewaterhouseCoopers

1 Johdanto

Vastuullisuus ja vastuullisuuden käsite ovat nousseet yhä merkityksellisemmäksi asiaksi viime vuosikymmeninä. Sidosryhmien kiinnostus yrityksen vastuullisuutta kohtaan on kasvanut, joka on yksi syy sille, että yritykset ovat alkaneet viestimään vastuullisuudestaan enemmän kuin ennen. Yrityksen taloudellisista tiedoista on raportoitu jo kauan, mutta sosiaalisista ja ympäristöasioista raportoimisen historia on paljon lyhyempi.

Vastuullisuuteen liittyvät teemat ovat kiinnostaneet maailmanlaajuisesti viime vuosikymmeninä: yritykset ovat kieltäneet lapsityövoiman käytön, yrityksiä painostetaan huolehtimaan ylijääneiden tuotteiden hävittämisestä ympäristöystävällisesti ja hiilidioksidipäästötavoitteiden asettaminen on yleistä (Simnett ja muut 2009). Myös maailmaa kohdanneet kriisit ovat nostaneet kiinnostusta vastuullisuusasioita kohtaan: erityisesti vuoden 2008 finanssikriisin jälkeen vastuullisuusraporttien määrä on noussut (Velta & Stawinoga, 2017). KPMG:n (2020) mukaan maailman 250 suurimman (G250) yrityksen joukosta vuonna 1999 vastuullisuudesta raportoi 35 prosenttia. Vuonna 2011 tuo prosenttimäärä oli noussut 95 prosenttiin. Kasvaneista luvuista näemme, että reilun kymmenen vuoden aikana vastuullisuudesta raportoimisen määrä kasvoi huimasti.

Vastuullisuusraportin avulla yritykset voivat viestiä myös ympäristöön kohdistuvista vaikutuksistaan. Vastuullisuudesta raportoiminen kertoo yrityksen sitoutuneisuudesta, varautumisesta riskeihin sekä yrityksen halusta rakentaa itselleen hyvä maine (Mock ja muut, 2007; Simnett ja muut 2009). Deeganin ja muiden (2006, s. 332–333) mukaan jo ennen 1990-lukua oli julkaistu joitain vastuullisuusraportteja, mutta 1990-luvun alussa vastuullisuusraporttien määrä alkoi kasvamaan. Vuosisadan lopun lähentyessä vastuullisuusraportteja alettiin myös varmentamaan, erityisesti paljon saastuttavilla toimialoilla. Vastuullisuusraporttien varmennukselle nähtiin tarvetta, sillä raportoituihin tietoihin piti voida luottaa, ja luottamusta raportoituja tietoja kohtaan voidaan kasvattaa varmentamalla vastuullisuusraportti (Mock ja muut, 2007; Simnett ja muut 2009). Näin

ollen lisääntyneen vastuullisuusraportoinnin määrän myötä myös tarve raporttien varmennukselle on kasvanut. Vastuullisuusraportin varmentamisen nouseva trendi on jatkunut tähän päivään asti: KPMG:n (2024, s.7, s.42) tutkimuksen mukaan maailman suurimman 250 (G250) yrityksen joukosta 69 % julkaisee ulkopuolisen varmentaman vastuullisuusraportin ja suurimmista yrityksistä 51 % on palkannut yritykselleen vastuullisuusjohtajan. Korkeat luvut kertovat kiinnostuksen vastuullisuuteen säilyneen ja kasvaneen viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana.

Suomessa vastuullisuusraportointi on ollut vapaaehtoista vuoteen 2017 asti, jolloin voimaan tuli Muun kuin taloudellisen tiedon -direktiivi (NFRD, Non-Financial Reporting Directive, 2014/95/EU). Jo ennen vuotta 2017 osa suomalaisista suurista yrityksistä julkaisi tietoa vastuullisuudestaan, mutta nykyään osa on siihen velvoitettuja. Vastuullisuusraportin varmentaminen puolestaan on ollut Suomessa kaikille vapaaehtoista vuoteen 2024 asti. Tällöin yritysten tulee soveltaa kestävyysraportointidirektiiviä, joka velvoittaa osaa yrityksistä myös varmentamaan vastuullisuusraporttinsa. Tässä tutkielmassa tarkastellaan vastuullisuusraportoinnin varmennusta ajanjaksolla, jolloin vastuullisuusraportoinnin varmentaminen on ollut vapaaehtoista. Vastuullisuusraportin varmentamisen sisällön kehittymisen tutkiminen tuo lisää tietoa siitä, millaisia muutoksia varmennusraporteissa on tapahtunut ja ovatko nuo muutokset olleet huomattavia.

1.1 Tutkielman tavoitteet ja rajaus

Tämän tutkielman tavoitteena on tarkastella, miten vastuullisuusraporttien varmennuksien sisältö ja laatu on kehittynyt suomalaisissa suurissa pörssiyrityksissä vuosien 2008—2023 välillä. Tutkielmassa tarkastellaan, miten varmennusraporttien sisältö on kehittynyt tarkasteluvälillä vertaamalla valittuja vuosia keskenään ja analysoimalla varmennusraporteissa tapahtuneita muutoksia. Tutkielmassa tarkastellaan myös varmennusraporttien ajallista muutosta laadun näkökulmasta.

Tutkielman tavoitteena on myös tutkia varmennuksessa käytettyjen standardien sekä varmennuksen antajan vaikutusta varmennuksen laatuun.

Tämän tutkielman tutkimuskysymykset ovat:

1. Miten vastuullisuusraporttien varmennuksen sisältö ja laatu ovat kehittyneet tarkasteluvälin aikana?
2. Miten varmennuksessa käytetyt standardit ja varmennuksen antaja vaikuttavat varmennusraportin laatuun?

Tutkielmassa tarkastellaan mitä standardeja vastuullisuusraporttien varmennuksessa käytetään ja miten ne vaikuttavat varmennuksen laatuun. Vastuullisuusraporttien varmentamisessa yleisimmin käytetyt standardit ovat ISAE 3000 sekä AA1000AS (Perego ja Kolk, 2012). Myös varmennuksen tekijän vaikutusta varmennuksen laatuun analysoidaan. Vastuullisuusraportteja voivat varmentaa useat erilaiset toimijat, mutta yleensä varmennuksia tekevät jaotellaan tilintarkastajiin ja ei-tilintarkastajiin (ks. Farooq ja Villiers, 2019).

Vastuullisuusraporttien varmennuksen sisällön laatua mitataan aiemman tutkimuksen pohjalta luotujen niin sanotun laadukkaan varmennusraportin vähimmäissisältövaatimusten perusteella. Tarkoituksena on toistaa osin Peregon ja Kolkin (2012) tutkimus, jossa tutkittiin ulkopuolisen varmentajan varmentamia vastuullisuusraportteja monikansallisissa yrityksissä 10 vuoden ajanjaksolla. Tämän tutkimuksen aineiston luokittelussa hyödynnetään Peregon ja Kolkin (2012) luomaa koodausrunkoa (coding rules). Luokittelu perustuu osittain O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimukseen, jossa asetettiin suositellut vähimmäissisältövaatimukset varmennusraporteille. Vähimmäissisältövaatimukset perustuvat AccountAbilityn, FEE:n (Fédération des Experts Comptables) ja GRI:n ohjeistuksiin varmennusraporttien sisällöstä. Vähimmäissisältövaatimuksilla tarkoitetaan niitä asioita, jotka pitäisi löytyä laadukkaasta varmennusraportista. Näitä ovat esimerkiksi otsikointi, varmentajan ja

raportin laatijan vastuut, varmennuksen tason ja laajuuden toteaminen sekä tehdyt toimenpiteet, joiden avulla on päästy johtopäätöksiin.

Tutkielma on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus ja tutkimusmenetelmänä käytetään sisällönanalyysia. Vastuullisuusraporttien varmennuksien laatua on aiemminkin tutkittu sisällönanalyysin avulla (esimerkiksi Gürtürk ja Hahn 2016 sekä Martinez-Ferraro ja muut 2018), joka puoltaa sen sopivuutta myös tässä tutkielmassa. Tutkielmassa pyritään löytämään vastauksia kysymykseen miten, joka tukee sisällönanalyysia tutkimusmenetelmänä. Tutkielmassa hyödynnetään myös aineiston kvantifiointia, kun varmennusraporttien laatu pisteytetään esikuva-artikkelin kriteerien mukaisesti. Tuloksia tarkastellaan ja vertaillaan myös kvantifioidun aineiston perusteella.

Tutkielman aineisto on rajattu Helsingin pörssin OMXH15 -indeksin sisältämiin suomalaisiin pörssiyrityksiin, jotka ovat julkaisseet verkkosivuillaan vastuullisuusraportin vuosina 2008—2023, sillä tarkoituksena on tutkia suurten suomalaisten yritysten vastuullisuusraporttien varmentamisen kehittymistä. Vastuullisuusraportin tuli olla ulkopuolisen tahon varmentama. Tutkimusaineisto on kerätty yritysten verkkosivuilta, mistä se on vapaasti saatavissa. Tarkasteluvuosiksi on valittu vuodet 2008, 2013, 2018 ja 2023, sillä tutkimuksen kannalta oleellista on ajallisen kehityksen tarkastelu.

Vastuullisuusraportoinnin varmentaminen Suomessa on ollut kaikille vapaaehtoista ennen vuonna 2024 voimaan tullutta direktiiviä. Tutkimus ajoitetaan ajalle, jolloin vastuullisuusraporttien varmentaminen on ollut vapaaehtoista ja vähemmän säädeltyä. Vastuullisuusraporttien varmennusten ajallista kehitystä ja laatua on tutkittu vain vähän suomalaisella aineistolla. Gullkvist (2023) tutki vastuullisuusraporttien varmentamisen sisältöä suhteessa ISAE 3000 varmennusstandardin vähimmäisvaatimukseen suomalaisissa yrityksissä vuosien 2015—2021 välillä. Immonen (2016) tutki pro gradu -tutkielmassaan GRI-ohjeistuksen mukaan laadittujen vastuullisuusraporttien varmennusraporttien sisällön muuttumista vuosien 2002–2013 välillä. Parhaan

tietämykseni mukaan kyseisten tutkimusten lisäksi varmennusten ajallista kehittymistä ei ole juurikaan tutkittu suomalaisella aineistolla.

Tämän tutkielman ajallisen aikavälin tarkastelu on pidempi kuin aiemmissa tutkimuksissa, jotka ovat tehty suomalaisella aineistolla. Tutkielman avulla saadaan tietoa varmennusraporttien sisällön kehityksestä pidemmältä ajalta. Tutkielmassa analysoidaan myös viime vuosien varmennusraportteja, jotka eivät sisälly aiempien tutkimusten ajalliselle tarkasteluvälille. Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan varmennuksen laatua ja sen kehittymistä uudella tavalla, joka tuo uutta tietoa aiempiin tutkimuksiin verrattuna.

1.2 Tutkielman rakenne

Alun johdannon jälkeen siirrytään taustoittamaan tutkimusta ja sen merkitystä, jonka jälkeen määritellään tutkielman tavoitteet ja rajoitteet. Tutkielman toisessa luvussa johdatellaan aiheeseen tutustumalla vastuullisuusraportointiin, sen merkitykseen ja kehittymiseen kohti sen tämänhetkistä tilaa. Kolmannessa luvussa tarkastellaan vastuullisuusraporttien varmentamista. Tarkastellaan, miten varmentaminen on kehittynyt ja mitkä syyt vaikuttavat vapaaehtoisen varmennuksen ottamiseen. Lisäksi esitellään yleisimpiä varmennusstandardeja, ja selvitetään ketkä varmentavat vastuullisuusraportteja. Luvun lopuksi perehdytään vielä aiempiin tutkimuksiin vastuullisuusraporttien laatuun liittyen ja tarkastellaan vähimmäisvaatimuksia laadukkaalle varmennukselle.

Neljännessä luvussa esitellään tutkimuksen aineisto ja käytetyt tutkimusmenetelmät. Luvussa perehdytään laadulliseen tutkimusmenetelmään, sisällönanalyysiin ja analysoidaan tutkielman luotettavuutta. Viidennessä luvussa keskitytään esittelemään tutkimustuloksia, ja vastataan tutkimuskysymyksiin. Kuudes luku koostuu tutkielman yhteenvedosta ja johtopäätöksistä. Lisäksi käydään läpi tutkielmaa koskevat rajoitukset ja pohditaan jatkotutkimusaiheita.

2 Vastuullisuusraportointi

Tässä luvussa tarkastellaan yritysten vastuullisuusraportointia, jonka määrä on kasvanut viime vuosina nopeasti. 250 maailman suurimmasta yrityksestä (G250) vastuullisuusraportin julkaisee 96 %. Näin ei kuitenkaan aina ole ollut: vuonna 1999 määrä oli vain 35 %, eli kasvua on tapahtunut huomattavasti viimeisen 25 vuoden aikana. (KPMG, 2022; KPMG 2024). Luvun alussa käsitellään yhteiskuntavastuuta, jossa määritellään mitä se tarkoittaa ja mitä se pitää sisällään. Tämän jälkeen tarkastellaan lähemmin vastuullisuusraportoinnin historiaa ja selvitetään, miten vastuullisuusraportointi on saanut alkunsa. Sen jälkeen tehdään katsaus haasteisiin, joita raportointiin liittyy. Luvun lopuksi esitellään yleisimmät viitekehykset, jotka ohjaavat vastuullisuusraportointia.

2.1 Yhteiskuntavastuu

Harmaalan ja Jallinojan (2012, s.15) mukaan yhteiskuntavastuu voidaan nähdä yritysten ja julkisen vallan välisenä suhteena. Yrityksen yhteiskuntavastuu on monitasoista: sitä voidaan tarkastella maantieteellisesti usealla eri tasolla – paikallisesti ja globaalisti. Globaalit ilmiöt kuten ilmastonmuutos tai demokratian edistäminen sekä paikalliset ilmiöt kuten tehtaan sulkeminen ja paikallisten raaka-aineiden hyödyntäminen voidaan molemmat nähdä yhteiskuntavastuuseen liittyvinä teemoina, joihin yritys voi päätöksillään vaikuttaa. Monitasoisuus voi olla myös yhteen kytkeytynyttä: raaka-aineet ostetaan ulkomailta ja jatkojalostetaan Suomessa. Tällöin yritys pystyy vaikuttamaan siihen, mistä maasta ja millaisista työoloista raaka-aineet tilataan (globaalius) sekä päätökseen jatkojalostaa tuotteet Suomessa (paikallisuus).

Harmaalan ja Jallinojan (2012, s.17–23) mukaan yhteiskuntavastuu jaetaan kolmeen eri vastuuseen: taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristövastuuseen. Taloudelliseen vastuuteen liittyy yrityksen kannattava liiketoiminta pitkällä aikavälillä, ja yrityksen taloudellisen hyvinvoinnin siirtäminen yhteiskuntaan. Tätä voidaan toteuttaa

investoimalla lähialueeseen ja ostamalla paikallisilta. Taloudellisen vastuun toimintatavat näkyvät yrityksissä esimerkiksi heidän hallintoperiaatteissaan, riskienhallinnassa ja sijoitussuunnitelmissa. Sosiaalinen vastuu kohdentuu niihin ihmisiin, joihin yrityksen toimet vaikuttavat tavalla tai toisella. Sosiaaliseen vastuuseen liitetään yrityksen oman henkilöstön hyvinvointi sekä välillisesti myös yhteistyökumppaneiden henkilöstön hyvinvointi. Myös tuoteturvallisuus ja eri taustoista tulevien henkilöiden työllistäminen nähdään osana yritysten sosiaalista vastuuta. Yrityksen henkilöstöpolitiikka, sisäinen ja ulkoinen viestintä sekä laadunvalvonta ovat konkreettisia esimerkkejä sosiaalisen vastuun velvoitteiden huolehtimisesta. Ympäristövastuulla tarkoitetaan yrityksen vastuuta toimia myös ympäristön kannalta kestäväällä tavalla. Se tarkoittaa välitöntä vastuuta yrityksen omista vaikutuksista, mutta myös prosessien ja tuotteiden kehittämistä ekologisemmiksi. Käytännön tasolla ympäristövastuu näkyy yrityksissä tuotekehityksessä sekä tuotantoprosessien parantamisessa. Kaikkia edellä mainittuja vastuita ohjaavat lait ja säädökset, joiden noudattamista pidetään vähimmäisvaatimuksena vastuiden toteuttamiselle.

2.2 Vastuullisuusraportoinnin kehittyminen

Harmaalan ja Jallinojan (2012, s.222) mukaan yhteiskuntavastuun merkityksen kasvaessa myös sidosryhmien kiinnostus yrityksen yhteiskuntavastuuta kohtaan nousi. Tarve läpinäkyvämmälle toiminnalle kasvoi erityisesti 1980-luvulla erilaisten skandaalien seurauksena. Ratkaisuksi kehitettiin säännöllisesti julkaistava ympäristöraportti, joka julkaistiin tilinpäätöstietojen ohella. Raportin tarkoituksena oli viestiä avoimesti niistä olennaisista asioista, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaympäristöön. Ensimmäiset 1990-luvun alussa julkaistut yhteiskuntavastuuraportit olivat jatkoa ympäristöraportoinnille. Aiemmin yrityksen julkaisemia, kohtuullisen suppeita vastuullisuustietoja kutsuttiin ympäristöraporteiksi, sillä niiden sisältö painottui pitkälti ympäristöön liittyviin asioihin. Ajan saatossa raporteissa siirryttiin kertomaan myös henkilöstöstä ja yritysten sosiaalisesta vastuusta. Myöhemmin raportoituja tietoja on alettu kutsua vastuullisuusraporteiksi, kun niihin on sisällytetty enemmän tietoa

(O'Dwyer ja Owen, 2005). Myöhemmin näille raporteille on luotu viitekehyksiä ja ohjeistuksia, joiden tarkoituksena on parantaa raportoinnin laatua ja raporttien keskinäistä vertailukelpoisuutta.

Simentin ja muiden (2019) mukaan erilaisia taloudellisen tiedon raportteja on ollut olemassa jo vuosikymmenten ajan. Yhtä kauan mukana on ollut huoli niiden riittämättömyydestä edustamaan koko yritystä: sen arvoa ja arvoja. Pelkästään taloudellisten tietojen varassa sidosryhmät eivät saa kaipaamansa tietoa yrityksestä. Tämän seurauksena uusia, ei-taloudellisia tietoja mittaavia mittareita on alettu kehittämään. Zorio ja muut (2013) toteavat, että tämän vaikutuksesta yritykset ovat alkaneet tuottamaan raportteja, jossa annetaan muutakin tietoa pakollisten taloudellisten tietojen lisäksi. Näillä raporteilla yritykset pyrkivät osoittamaan sitoutuneisuutena sosiaalisia ja ympäristöasioita kohtaan. Raportit toimivat yrityksen työkaluina viestiä sidosryhmilleen yrityksen osallistumisesta yhteiskuntaan vaikuttaviin asioihin.

Viime vuosina yritykset ovat pyrkineet vastaamaan paremmin laajemman sidosryhmien tarpeisiin: määrällisen tiedon lisäksi vastuullisuusraporteissa annetaan laadullista tietoa. Tällä pyritään osoittamaan kattavammin yrityksen huoli koskien myös muita, kun taloudellisia tietoja. (Zorio ja muut, 2013). Vastuullisuusraportointia pidetään yleisesti positiivisena asiana, mutta sen läpikäyvyttä ja käytettävyyttä on myös kritisoitu. (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2020).

Tinjalä ja muut (2015) toteavat, että Euroopassa maat ovat kehittäneet omaa lainsäädäntöä ja standardeja ympäristön, sosiaalisen vastuun ja taloudellisen vastuun seurantaan jo 1990-luvulta alkaen. Maailmanlaajuisesti vastuullisuusraportointi on kehittynyt eri aikaan eri maissa. Osa maista on luonut itse lainsäädäntöä, joka velvoittaa maan yrityksiä tuottamaan tietoa muistakin kuin taloudellisista tiedoista. Tämä voi olla yksi syy sille, miksi tietyissä maissa raportteja ja tätä myöten tietoa on saatavilla paremmin.

Vastuullisuusraportointi on ollut Suomessa vapaaehtoista vuoteen 2017 asti, jolloin voimaan tuli Muun kuin taloudellisen tiedon -direktiivi (NFRD, Non-Financial Reporting Directive, 2014/95/EU). Direktiivin voimaantulon myötä yritysten, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä, ja joiden keskimääräinen työntekijämäärä tilikauden aikana on 500, tulee antaa muita kuin taloudellisia tietoja koskeva selvitys. Direktiivi säätelee, mitä tietoja yritysten on annettava selvityksessään ja se kattaa ainakin ympäristöasiat, sosiaaliset asiat, ihmisoikeuksien kunnioittamisen ja korruption sekä lahjonnan torjumiseen liittyvien tietojen selvityksen. Direktiivi on voimassa kaikissa EU:n jäsenvaltioissa, ja sillä on pyritty lisäämään muiden kuin taloudellisten tietojen avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. Lisäksi sen avulla pyritään luomaan vähimmäisvaatimustaso, jonka mukaan yritysten on tiedotettava toimistaan. Direktiivin tarkoituksena on myös yhtenäistää tietojen julkaisuja ja saada niistä keskenään vertailukelpoisempia. (Euroopan Unioni, 2014, s.2–3). Muun kuin taloudellisen tiedon -direktiivin (2014/95/EU) voimaantulon myötä tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tuli tarkistaa, että muita kuin taloudellisia tietoja koskeva selvitys on annettu. Raportin tietojen varmentaminen ei siis tullut pakolliseksi, mutta itse raportin olemassaolo piti varmentaa. (Euroopan Unioni, 2014, s.3)

2.3 Vastuullisuusraportoinnin haasteet

Vastuullisuus voidaan määritellä usealla tavalla, mutta yhtenä tunnettuna määritelmänä pidetään Brundtlandin raportin määritelmää (Moneva ja muut, 2006, s.123) jossa todetaan vastuullisuuden olevan nykyajan tarpeisiin vastaamista, ilman että tulevien sukupolvien mahdollisuus tyydyttää tarpeitaan vaarantuu. Vastuullisuuden käsite on laajentunut ihmiskunnan kohtaamien ongelmien vuoksi: ilmansaasteet, köyhyys, työttömyys, ihmisoikeusloukkaukset ja korruptio ovat koskettaneet ihmisiä globaalisti (Tînjälä ja muut, 2015). Voidaankin ajatella, että yksi vastuullisuuden haasteista on tulevien sukupolvien tarpeiden huomioiminen. Tämän toteutuksessa isoa roolia pitävät

suuret yritykset, jotka vastuullisuusraportin avulla viestivät vastuullisuudestaan. Vastuullisuusraportointiin liittyy kuitenkin haasteita, joita tarkastelemme seuraavaksi.

Cohen ja Simnett (2015) nostavat esiin, että vastuullisuusraportti voidaan tehdä palvelemaan sisäisiä ja/tai ulkoisia tarpeita. Sisäiseen käyttöön tarkoitettua raporttia hyödyntää erityisesti yrityksen johto päätöksenteossaan. Ulkoisesti hyödynnettävästä raportista kiinnostuneita ovat sidosryhmät, eli esimerkiksi sijoittajat. Hyödynnettiinpä raporttia kummin vain, on tärkeää, että vastuullisuusraportin perusteella tehtävät päätökset perustuvat luotettavaan ja uskottavaan tietoon. Myös Tinja ja muut (2015, s.63) tuovat esiin vastuullisuudesta tuotettujen tietojen oikeellisuuden tärkeyden, sillä niihin tietoihin perustuen päätöksiä tekevät sekä sidosryhmät että yrityksen johto. Cohen ja Simnett (2015) huomauttavat, että vastuullisuusraporttien hyödyntämistä ulkoisten sidosryhmien päätöksentekoon on tutkittu huomattavasti enemmän kuin sisäisen päätöksenteon hyötyjä. Niiden tarve olisi myös hyvä tunnistaa, sillä yrityksen sisäisillä päätöksillä voi olla valtavat seuraukset.

Velten (2021, s.19) mukaan sidosryhmien lisääntynyt epäusko vastuullisuustietoja kohtaan pitäisi huomioida myös yrityksen johtotasolla. Liiallinen informaatio voi kääntyä yritystä vastaan: yrityksen raportoidessa suuri määrä vastuullisuustietojaan, voivat sidosryhmät kokea skeptisyyttä yritystä kohtaan ja nähdä sen viherpesuna. Myös KPMG (2020, s.48) toteaa, että yritystä saatetaan syyttää viherpesusta, mikäli yritys raportoi vastuullisuusraportoinnissaan pelkästään positiivisia asioita, eikä yritys nosta raportissaan esiin mitään negatiivisia vaikutuksia. Tällöin he riskeeraavat yleisen luottamuksen raportissa kerrottuja asioita kohtaan.

Sonnerfeldtin ja Pontoppidan (2020) mukaan tutkimuksissa on löydetty johdon liiallista mahdollisuutta päästä vaikuttamaan vastuullisuusraportin sisältöön ja laajuuteen. Myös vastuullisuusraporttien standardien kehittymättömyys, sidosryhmien huomioonottamattomuus tai jonkin sidosryhmän suosiminen, johtavat heikentyneeseen raporttien uskottavuuteen. Myös Tinja ja muiden (2015) mukaan

vastuullisuusraportteja ohjaavat ohjeistukset ja standardit aiheuttavat haasteita: useiden viitekehysten olemassaolo vapauttaa yritykset käyttämään heille sopivimpia työkaluja mitä tulee vastuullisuusraportointiin. Tämä voidaan nähdä kahdella tavalla; yrityksiä kannustetaan raportoimaan vastuullisuudesta luomalla raportointia tukevia ja helpottavia ohjeita ja viitekehyksiä. Viitekehyksiä on erilaisia, ja niitä saatetaan luoda palvelemaan erityisesti tiettyä toimialaa tai tietyn sidosryhmän tarpeita. Lopputuloksena on useita, toisistaan erilaisia, eri kieltä keskenään puhuvia viitekehyksiä. Toisaalta se luo päällekkäistä terminologiaa ja lisää epäselvyyttä, kun eri organisaatiot käyttävät eri termistöjä. Raportin lukijan voi siis olla haastava ymmärtää käytettyjä termejä tai raportissa ilmaistuja mittaristoja, sillä ne saattavat poiketa täysin toisessa vastuullisuusraportissa käytetyistä sanoista.

Yhtenä haasteena nähdään siis vastuullisuusraporttien vertailtavuus. Vastuullisuusraportoinnin yksi ongelmista on se, ettei niissä anneta tietoja keskenään samalla tavalla, sillä ei ole voimassa yhtä selkeää kaikkia velvoittavaa ohjeistusta: tämä tekee tietojen vertailusta käytännössä mahdotonta. (Tînjälä ja muut, 2015). Myös muiden kuin taloudellisten tietojen direktiivi (2014/95/EU) mainitsee raportoinnin yhteensovittamisen tärkeyden sidosryhmien etujen kannalta. (Euroopan Unioni, 2014 s.2)

Boiral ja Henri (2017) tutkivat GRI viitekehysten mukaan tehtyjä vastuullisuusraportteja samalta toimialalta, tarkoituksenaan selvittää niiden vertailtavuutta. Selvisi, että vaikka raporteissa on käytetty samaa viitekehystä, on eri raporttien keskinäinen vertailu silti haastavaa. Epäyhtenäiset mittayksiköt, epäselvät tai puutteelliset vastaukset sekä raporttien monimutkaisuus yhdessä muiden ongelmien kanssa näyttivät moninkertaistavan vaikutukset. Raportit olivat hyvin kirjoitettuja ja asiantuntevasti jäsenneiltyjä, joten raportin ulkonäkö vaikutti asiantuntevalta, eikä sen sisäisiä heikkouksia havaittu niin helposti.

Vastuullisuusraportit tuottavat arvokasta tietoa käyttäjilleen, mutta kuten aiemmin todettiin, on raporttien luotettavuutta myös kyseenalaistettu. Vastauksena uskottavuuden ja luottamuksen puutteeseen vastuullisuusraportteja on alettu varmentamaan. Tutkimukset ovat osoittaneet, että luottamusta raportoituja tietoja kohtaan voidaan lisätä varmentamalla vastuullisuusraportti ulkopuolisen, riippumattoman varmentajan toimesta. (Moneva ja muut, 2006; Velte ja Stawinoga 2017). Seuraavassa luvussa käsitellään tarkemmin vastuullisuusraportin varmentamista ja siihen liittyviä tekijöitä.

2.4 Raportointiviitekehukset

Yritysten vastuullisuutta on viime vuosikymmenten aikana pyritty parantamaan luomalla kansainvälisiä, vastuullisuuteen liittyviä viitekehyksiä. Tällaisia ovat esimerkiksi Global Reporting Initiative (GRI) sekä AA1000 Standardit. (Perego & Kolk, 2012). Viitekehysten tarkoituksena on luoda maailmanlaajuisesti yhtenevä kieli, jonka avulla yritykset voivat tunnistaa vastuullisia liiketoimintakäytäntöjä, saavuttaa vastuullisuuden tavoitteensa, sekä raportoida vaikutuksistaan. (AccountAbility, 2018; GRI, n.d.). Tässä luvussa tarkastellaan tarkemmin näitä viitekehyksiä. Tunnetuin ja vastuullisuusraportoinnissa eniten käytetty viitekehys on nimeltään GRI (Global Reporting Initiative). Muita käytössä olevia viitekehyksiä on esimerkiksi SASB (Sustainability Accounting Standards Board) sekä TCFD (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures). (KPMG, 2024).

2.4.1 GRI

GRI on perustettu vuonna 1997 Yhdysvalloissa. Yrityksen päämääränä oli luoda vastuullisuuden viitekehys, jonka avulla voidaan varmistaa yritysten noudattavan ympäristöön liittyviä periaatteita. Sosiaalinen, taloudellinen ja hallinnollinen puoli haluttiin myös huomioida, kun viitekehystä kehitettiin. GRI-raportointiviitekehystä uudistettiin seuraavasti: vuonna 2000 julkaistiin ensimmäinen maailmanlaajuinen

viitekehys, joka tunnetaan nimellä G1. Vuonna 2002 ensimmäinen päivitys näki päivänvalon kantaen nimeä G2. Ohjeita parannettiin ja laajennettiin vastaamaan kasvaneeseen GRI-raportoinnin käyttöönoton kysyntään, jonka seurauksena G3 julkaistiin vuonna 2006 ja G4 vuonna 2013. (GRI, n.d.-a).

Vuonna 2016 GRI alkoi laatimaan maailmanlaajuisia standardeja, aiempien ohjeiden sijaan. Vuonna 2021 julkaistiin puolestaan merkitettävästi päivitetty GRI-standardit, jotka otettiin raportoinnissa käyttöön vuoden 2023 alusta lähtien. (GRI, n.d. -a). GRI standardit koostuvat kolmesta eri osasta: yleisistä standardeista (Universal), toimialakohtaisista standardeista (Sector) sekä aihekohtaisista standardeista (Topic). Jokainen edellä mainituista standardeista jakautuu vielä itsessään useampaan osaan. (GRI, n.d. -b, s.3). Seuraavaksi perehdytään tarkemmin standardien sisältöön.

Yleisiä standardeja on kolme: GRI 1, GRI 2 ja GRI 3. Näitä kaikkia hyödynnetään raportoinnissa. GRI 1 selventää, mitä vaatimuksia GRI standardien käyttöönottoon liittyy ja mitä vaatimuksia organisaatioon kohdistuu, jotta se voi raportoida GRI standardien mukaisesti. Lisäksi se ohjeistaa, miten standardeja käytetään, jotta lopputuloksena on laadukas raportointi. GRI 2 sisältää tietoja liittyen organisaation yksityiskohtiin ja raportointikäytäntöihin. GRI 3 selittää, miten yritys määrittää heille olennaiset aiheet ja miten niistä tulee raportoida. (GRI n.d. -b, s.2–3).

Toimialakohtaiset standardit sisältävät nimensä mukaisesti eri toimialoille suunnattuja ohjeita. Niiden tavoitteena on parantaa raportoinnin laatua. Mikäli yrityksen toimialalle on luotu standardi, kuuluu yrityksen raportoida kyseisen toimialastandardin vaatimusten mukaisesti. Tällä hetkellä toimialakohtaisia standardeja on käytössä noin 40 eri toimialalle, ja niiden laatiminen on aloitettu toimialoista, joilla on suurin ympäristöllinen, sosiaalinen ja taloudellinen jalanjälki. Toimialakohtaisten standardien nimi sisältää kaksi numeroa, esimerkiksi GRI 12. (GRI n.d. -b, s.3).

Aihekohtaiset standardit on luotu tarjoamaan lisätietoa tietyistä aihealueista, kuten jätteistä, työterveydestä tai verotuksesta. Standardit antavat ohjeistusta esimerkiksi kyseisen aiheen vaikutusten hallitsemiseen. Yrityksen tulee valita ja toteuttaa aihekohtaisista standardeista niitä, jotka se on määritellyt olennaisiksi. Aihekohtaiset standardit ovat kolminumeroisia, esimerkiksi GRI 207. (GRI n.d. -b, s.4).

Vuonna 2021 julkaistujen päivitettyjen standardien mukana tuli paljon uudistuksia, osa suurempia kuin toiset. Aiemmin käytössä ollut GRI 4 kerkesi olla käytössä usean vuoden ajan. Päivitetyssä versiossa standardien nimistöä ja ulkonäköä on muutettu, ja standardien sisällöstä ja kielestä on tehty selkeämpää. Toimialakohtaiset standardit on lisätty standardistoon, ja ohjeistusta on pyritty parantamaan eri osa-alueilla, jotta saavutetaan laadukas ja informatiivinen kokonaisuus. Aiemmin vaihtoehtoina oli käyttää perustason (core) tai laajemman tason (comprehensive) raportointia, mutta uusimman standardin mukaan raportoidaan joko GRI:n mukaisesti, tai viitaten GRI:hin. Mikäli halutaan raportoida GRI:n mukaisesti, on vaatimusten määrä suurempi kuin GRI:hin viitatessa. (GRI, 2022, s. 8).

GRI standardit on tarkoitettu kaikenkokoisille yrityksille ympäri maailman, toimialasta riippumatta. (GRI, n.d. -b). GRI ei vaadi varmentamaan raporttia ulkopuolisen varmentajan toimesta, mutta se suosittelee raportin varmentamista sen laadun parantamiseksi (Perego & Kolk, 2012; Velte & Stawinoga, 2017).

2.4.2 Muut viitekehykset

AA1000 viitekehys on kansainvälisesti tunnettu viitekehys, joka on luotu yleishyödyllisen yhteisön, AccountAbilityn toimesta. AccountAbility on Iso-Britanniasta lähtöisin oleva maailmalaajuinen konsulttifirma, joka on toiminut vuodesta 1995 alkaen. Yritys on luonut AA1000 -standardiston, johon kuuluu AA1000 AccountAbility Principles (AA1000AP, 2018), AA1000 Assurance Standard v3 (AA1000AS v3, 2020) sekä AA1000 Stakeholder Engagement Standard v3 (AA1000SES, 2015). (AccountAbility, n.d.)

Standardit perustuvat neljään periaatteeseen, jotka löytyvät AA1000AP -standardista. Nämä periaatteet ovat: osallisuus (inclusivity), olennaisuus (materiality), reagointi (responsiveness) ja vaikutus (impact). Osallisuudella tarkoitetaan sidosryhmien tunnistamista ja vuorovaikutuksen mahdollistamista heidän kanssaan. (AccountAbility, 2018, s.17). Olennaisuudella tarkoitetaan yrityksen tärkeimpien ja olennaisimpien vastuullisuusteemojen tunnistamista ja tärkeysjärjestykseen asettamista, huomioiden sidosryhmälle ja itse yritykselle aiheutuvat vaikutukset. Tärkeä teema on sellainen, joka jollakin aikavälillä mitattuna vaikuttaa olennaisesti yrityksen päätöksiin, tekemiseen ja tulokseen. (AccountAbility, 2018, s.20). Reagointi kertoo yrityksen oikea-aikaisesta suhtautumisesta keskeisiin vastuullisuuden teemoihin ja niiden vaikutuksiin. Reagointikyky näkyy päätösten ja toiminnan kautta, sidosryhmän kanssa käytyä viestintää unohtamatta. (AccountAbility, 2018, s.23). Vaikutus on se, minkä yrityksen toiminta saa aikaan yksilöissä, yrityksessä, ympäristössä, yhteiskunnassa ja sidosryhmissä. Olennaisilla teemoilla voi olla eri aikavälillä monenlaisia vaikutuksia: tarkoituksenmukaisia tai tarkoittamattomia sekä suoria tai epäsuoria. (AccountAbility, 2018, s. 26). AA1000-standardisto on luotu käytettäväksi yrityksen kokoon, toimialaan tai toimipaikkaan katsomatta. Standardin on tarkoitus auttaa yrityksiä tunnistamaan heille olennaiset asiat ja niiden vaikutukset, jotka kohdistuvat niin yritykseen itseensä, kuin ulkopuolisiin tekijöihin, kuten ympäristöön. (AccountAbility, n.d.)

Vastuullisuusraporttien laatimiseen on luotu yllä mainittuja viitekehyksiä, joilla pyritään parantamaan yritysten vastuullisuuskäytäntöjä ja luomaan kansainvälisiä suuntaviivoja vastuullisuusraportoinnille, jotta vastuullisuusraportointi olisi yhdenmukaisempaa ja sitä myöten vertailukelpoisempaa. Viitekehyksiä pyritään pitämään ajan tasalla päivittämällä niitä, jolloin uudet käytänteet siirtyvät myös viitekehyksiä käyttäviin raportoiiviin yrityksiin. Standardeja päivittämällä pystytään siis vaikuttamaan siihen, miten yritykset raportoivat vastuullisuudestaan.

3 Vastuullisuusraporttien varmentaminen

Ulkoisesti varmennettujen vastuullisuusraporttien määrä on kasvanut koko maailmassa. Maailman suurimman 250 (G250) yrityksen joukosta vastuullisuusraportin varmentaa 69 %. Määrä on suuri huolimatta siitä, että erityisesti Euroopan alueeseen vaikuttava CSRD-direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive) ei ole vielä tullut voimaan, eikä sen vaikutusta näy vielä tilastossa. Vuonna 2005 teetetyt tutkimuksen mukaan vastaava prosenttiluku oli 30 %. (KPMG, 2024, s.42). Lukuja verratessa toisiinsa huomataan, että lähes 20 vuoden aikana raporttien määrä on yli kaksinkertaistunut suuryritysten keskuudessa.

Tässä luvussa tarkastellaan, mitä vastuullisuusraporttien varmentamisella tarkoitetaan ja miten varmentaminen on kehittynyt vuosikymmenten aikana. Lisäksi tarkastellaan syitä vastuullisuusraportin varmennukselle ja sitä, minkälaiset asiat voivat vaikuttaa vapaaehtoiseen vastuullisuusraportin varmentamiseen tai varmentamatta jättämiseen. Luvussa esitellään yleisimmät varmennustoimeksiantoja ohjaavat standardit sekä tarkastellaan mitkä eri tahot vastuullisuusraportteja varmentaa. Lopuksi tarkastellaan varmennusraporttien laatua.

3.1 Varmennuksen taustaa

Varmennuksella tarkoitetaan varmennuksenantajan arviointia yrityksen julkaisemista tiedoista koskien varmennettavaa aihetta. Arviointiin kuuluu eri metodeja, joita varmentaja hyödyntää tutkiessaan saatavilla olevaa dataa sovittuun viitekehukseen tai standardiin peilaten. Varmennukseen lopuksi annetaan havaintoihin perustuvat johtopäätökset. Varmennuksella pyritään parantamaan yrityksen julkaisemien tietojen luotettavuutta. (AccountAbility, 2018 s.36).

Kuten aiemmin todettiin, vastuullisuusraportoinnin suosion noustessa, myös tarve sen luotettavuuden varmennukselle on noussut. Varmentamalla vastuullisuusraportti

voidaan lisätä uskottavuutta vastuullisuusraporttia kohtaan (Zorio ja muut, 2013). Kuten vastuullisuusraportin tiedoista, myös varmennuksesta kiinnostuneita ovat yrityksen sidosryhmät ja yrityksen johto.

Varmennustoimeksiannossa yritys valitsee varmentajan, ja maksaa varmentajalle palkkion. Yritys ja varmentaja sopivat varmennuksen kohteesta, laajuudesta ja tasosta. Varmentaja dokumentoi varmennusprosessin ja jokaisesta varmennustoimeksiannosta annetaan yksilöllinen varmennuslausunto. (Fuhrmann ja muut, 2017, s.370) Varmennustoimeksianto sisältää riippumattoman, ulkopuolisen varmentajan tekemää tutkimustyötä, jonka pohjalta varmentaja antaa johtopäätökset varmennettavasta kohteesta. Käytännössä tarkastettavaa kohdetta arvioidaan suhteessa käytössä oleviin kriteereihin. Varmennusta voi olla eri tasoista, joka vaikuttaa varmennuslausunnossa lausuttuun varmuudentasoon tietojen oikeellisuudesta. Varmennuslausunto pyrkii kasvattamaan luottamusta ja legitimizeettiä annettuja tietoja kohtaan. (AccountAbility 2018, s.36; IAASB 2013, s.7)

Cohen ja Simnetin (2015, s.64–65) mukaan vastuullisuusraporttien varmentamisen tutkimiseen voidaan käyttää useita eri tutkimusmenetelmiä ja niihin liittyviä teorioita. Tutkimuksista voidaan löytää kolme eri tasoa, joilla varmennusta tutkitaan: markkinatasolla, organisaationtasolla ja yksilötasolla. Markkinatasolla pyritään ymmärtämään miksi yritykset valitsevat ulkopuolisen varmentajan, ja miten ne siitä hyötyvät. Myös tutkimukset liittyen varmentajaan (tilintarkastaja vai ei-tilintarkastaja) liittyvät markkinatason tutkimukseen. Lähimmät markkinatasoon liitetyt teoriat ovat agenttiteoria, sidosryhmäteoria ja legitimizeettiteoria. Organisaatiotasoa lähestytään monesti institutionaalisen teorian avulla, tutkien miten organisaatiot tekevät varmennukseen liittyviä päätöksiä. Myös legitimizeettiteoriaa hyödynnetään, kun pyritään ymmärtämään organisaatioiden käyttäytymistä. Yksilötaso pitää sisällään niin varmentajat kuin raportintekijät sekä raportin käyttäjät. Yksilötasolla voidaan tutkia, miten raportin käyttäjät suhtautuvat varmennukseen ja sen suorittamistoimenpiteisiin.

3.2 Vastuullisuusvarmentamisen kehittyminen

1990-luvun lopulla käytössä oli useita erilaisia tapoja toteuttaa vastuullisuustietojen varmennusta. Tämä herätti huolta varmennuksen laadusta, ja tarve yhdenmukaisille ohjeistuksille varmentamiseen oli selkeä. (Sonnerfeldt ja Pontoppidan, 2020). Tämän seurauksena vastuullisuusraporttien varmentamista tukemaan on kehitetty useampia standardeja. Suosituimmat näistä ovat ISAE 3000 sekä AA1000AS -standardit. (Simnett, 2012, s.90). Näiden lisäksi useammat maat ovat kehittäneet omia standardeja, ohjeistuksia ja suosituksia vastuullisuusraporttien varmennusta varten. (Manetti & Becatti, 2009, s.209). Yleinen ongelma varmennuksessa kuitenkin on se, ettei yhteneväistä linjaa varmennukseen ole.

Simentin ja muiden (2009) mukaan vapaaehtoisen varmennuksen ottamiseen vaikuttavia tekijöitä on tutkittu kohtuullisen vähän ennen 2000-lukua. Yhtenä syynä tähän voidaan pitää tutkimusresurssien ohjaamista tilintarkastukseen, jossa lait ohjaavat ja osaltaan pakottavat tiettyihin toimenpiteisiin. Velta ja Stawinoga (2017) huomauttavat, että viime vuosina vastuullisuusraporttien varmentamista on kuitenkin tutkittu yhä enenevässä määrin. Yhtenä syynä tähän voidaan pitää sidosryhmien kasvanutta kiinnostusta raportoinnin tuomaa informaatiota kohtaan. Cohen ja Simnett (2015) huomauttavatkin, että lähes kaikkia tutkimustyyppisiä, joita on hyödynnetty taloudellisten tietojen tutkimuksessa, voidaan käyttää myös vastuullisuusraporttien varmentamista tutkittaessa.

Suomessa vastuullisuusraporttien varmentaminen on pitkään ollut vapaaehtoista. Tähän on kuitenkin tullut muutos, kun Euroopan Unioni (2022) on julkistanut kestävyysraportointidirektiivin Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), joka on tullut voimaan 5.1.2023. Direktiiviä tulee soveltaa 1.1.2024 alkaen sekä kaikkiin sen jälkeen alkaviin tilivuosiin. Ensimmäiset CSRD:n mukaan tehdyt raportit julkaistaan tilivuodelta 2024, niiden ollessa saatavilla vuoden 2025 puolella. (Euroopan Unioni, 2021).

Kestävyysraportointidirektiivin tarkoituksena on velvoittaa yritykset tiedottamaan laajemmin ja yhdenmukaisemmin eri aihealueista, kuten ympäristöasioista. Direktiivi velvoittaa yhä suurempaa osaa suomalaisista yrityksistä, ja astuu asteittain voimaan eri kokoluokan yrityksille. Ensimmäisenä direktiivin mukaan raportoivat jo aiemmin julkaistun Muun kuin taloudellisen tiedon -direktiivin (2014/95/EU) alla raportoivat yritykset. CSRD myös velvoittaa sen piirissä raportoivat yritykset varmentamaan kestävyysraporttinsa. (Euroopan Unioni, 2021).

Voidaan siis huomata, että jo 1990-luvun lopussa varmennuksen laatua on kyseenalaistettu, kun varmennusta ohjaavia standardeja ei ole ollut saatavilla. Huoli varmennusraportin laadusta on noussut esiin jo vuosikymmeniä sitten. Sen jälkeen on luotu standardeja, joilla on pyritty yhtenäistämään varmennukseen liittyvää ohjeistusta. Viimeisen 35 vuoden aikana yleisimpiä standardeja on päivitetty useampaan kertaan, kun muuttuvassa maailmassa myös standardien on pitänyt pysyä muutoksissa mukana. Vapaaehtoisten standardien lisäksi vastuullisuusraporttien varmennuksesta on myös säädetty eri maiden lainsäädännössä, kuten yllä mainitussa kestävyysraportointidirektiivissä. Voidaankin nähdä, että vastuullisuusraporttien varmentamista ohjaavat päivittyvät standardit ja lait pyrkivät osaltaan lisäämään varmennuksen luotettavuutta. Lisäksi niillä pyritään varmistamaan vastuullisuusraporttien varmennuksen laatu.

3.3 Varmentamisen syyt

Vastuullisuusraportin varmentamiseen ja varmentamatta jättämiseen liittyviä syitä voi olla useita. Varmentamisen hyötyinä nähdään kasvanut luottamus vastuullisuusraportin laatua kohtaan sekä sidosryhmien kasvanut luottamus yrityksen vastuullisia toimia kohtaan. (Simnett & muut, 2009; Velta & Stawinoga, 2017). Hodgen ja muiden (2009, s.181) mukaan ulkopuolinen varmennus myös lisää raportoitujen tietojen virheiden ja puutteiden löytymisen todennäköisyyttä. Lisäksi tietoja voidaan pitää uskottavampina,

kun varmennuksen on tehnyt riippumaton kolmas osapuoli. Näin sidosryhmillä on enemmän luottoa raportoituihin tietoihin.

Simnett ja muut (2009) tutkivat tekijöitä, jotka vaikuttavat yrityksen päätökseen ottaa vapaaehtoisesti ulkopuolinen varmentamaan vastuullisuusraportti. Lisäksi he tutkivat tekijöitä, jotka vaikuttivat varmennustekijän valintaan. Tulosten mukaan sellaiset yritykset, jotka haluavat kasvattaa luottamusta raportoituja tietoja kohtaan, varmentavat todennäköisemmin vastuullisuusraporttinsa. Vastuullisuusraportin varmentamisen todennäköisyyttä lisäsi myös yrityksen pyrkimys parantaa mainettaan. Tutkimuksessa ei kuitenkaan löydetty yhteyttä siihen, että varmennuksen tekijän tulisi olla tilintarkastaja. Eli tärkeämpänä nähtiin se, että annetut tiedot varmennetaan, kun taas toissijaista oli se, varmentaako tiedot tilintarkastaja vai ei-tilintarkastaja, sillä suurempi hyöty koettiin saatavan itse varmennuksen ottamisesta. Myös Hodgen ja muiden (2009) mukaan varmennuslausunnon antaminen lisää raportin uskottavuutta verrattuna siihen, että varmennusta ei anneta. Erityisesti luotto määrällisiin ja laadullisiin tietoihin koskien ympäristöä ja sosiaalisia tietoja kohtaan todettiin kasvavan.

Yksi varmennuksen ottamiseen vaikuttavista tekijöistä on sen aiheuttama kustannus. Koska vastuullisuusraportin tietojen varmentaminen maksaa, voidaan ajatella, että sellaiset yritykset, jotka näkevät sen hyödyt suuremmiksi kuin haitat, hankkivat ulkopuolisen varmentajan. (Simnett & muut, 2009). Cohen ja Simnett (2015) nostavat esiin varmennuspalveluiden markkinoiden kilpailutilanteen: koska ala on vasta kehitymässä, on odotettavissa, että markkinat luovat kannustimia toimimaan kustannustehokkaasti. Hekin toteavat, että mikäli varmennuksesta ei saada suurempaa etua, kuin mitkä sen kustannukset ovat, ei palvelulle ole kysyntää. Mockin ja muiden (2007, s.69) mukaan jotkin yritykset varmentavat raporttinsa vain joka toinen vuosi, sillä muuten se kävisi liian kalliiksi.

Kolk ja Perego (2010, s.182) toteavat varmennuksen ottamiseen vaikuttavan myös se ympäristö, missä yritys toimii. Eri mailla on erilainen tietoisuus kestävästä kehityksestä,

joka vaikuttaa myös todennäköisyyteen ottaa varmennus. Yritykset, jotka toimivat maissa, jotka ovat sidosryhmälähtöisempiä, varmentavat todennäköisemmin vastuullisuusraporttinsa. Varmennuksen ottamisen kysyntä on suurempaa myös maissa, jossa markkinat mahdollistavat vastuulliset yrityskäytännöt. (Kolk ja Perego 2010, s.182). On myös tutkittu (ks. Simnett ja muut, 2009; Mock ja muut, 2007), että paljon saastuttavat toimialat, joilla on suuri hiilijalanjälki, varmentavat todennäköisemmin vastuullisuusraporttinsa, kuin vähemmän saastuttavat toimialat. Tällaisia toimialoja ovat öljy-, elektroniikka-, kaivos- ja tuotantoteollisuus.

3.4 Varmennusstandardit

Vastuullisuusraporttien varmennuksessa on yleensä käytössä toinen kahdesta standardista: ISAE 3000 tai AA1000AS. ISAE 3000 on yleisesti käytetty tilintarkastajien keskuudessa, kun taas AA1000AS standardia käytetään ei-tilintarkastajien toimesta. (Simnett, 2012, s.90). ISAE 3000 standardin on kehittänyt International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), joka toimii International Federation of Accountants (IFAC) alla itsenäisenä toimijana. (IAASB, 2013). AA1000AS on kehitetty konsulttipalveluja tarjoavan AccountAbility-yrityksen toimesta läheisessä yhteistyössä eri sidosryhmien kanssa (AccountAbility, 2020). Aiemmin käsiteltiin viitekehyksiä, jotka ohjaavat vastuullisuusraportointia. Tässä luvussa keskitytään erityisesti ISAE 3000-standardiin ja AA1000AS-standardeihin, jotka antavat ohjeistusta vastuullisuusraporttien varmentamiseen.

3.4.1 ISAE 3000

ISAE (International Standard on Assurance Engagements) 3000 on standardi, jota voidaan hyödyntää kansainvälisesti varmennustoimeksiannoissa, jotka liittyvät muuhun kuin menneitä aikaa koskevaan taloudellisen informaation tilintarkastukseen tai yleisluonteiseen tarkastukseen. IAASB kehittää tilintarkastajille tarkoitettuja

tilintarkastus- ja varmennusohjeistuksia, joita tilintarkastajat voivat hyödyntää työssään. IAASB:in päämääränä on maailmanlaajuisesti parantaa ja johdonmukaistaa standardeja, jotka palvelevat yleistä etua ja vahvistavat luottamusta auditointeja ja varmennuksia kohtaan. (IAASB, 2013). IAASB on luonut myös kansainvälisiä tilintarkastuksen ja yleisluontoisten tarkastuksen standardeja, joita kutsutaan nimellä Standards on Auditing (ISAs) ja International Standards on Review Engagements (ISREs). (IAASB, s. 5) Alun perin ISAE onkin kehitetty palvelemaan tilintarkastusta. Tällä hetkellä käytössä oleva ISAE 3000-standardi on julkaistu vuonna 2013 ja otettu käyttöön vuoden 2015 joulukuussa.

ISAE 3000 tarjoaa kahden tasoista varmennusta: kohtuullista varmennusta ja rajoitettua varmennusta. Kohtuullinen varmennus tarkoittaa riskin alentamista hyväksyttävälle tasolle. Kohtuullisen varmennuksen toimeksiannoissa johtopäätökset annetaan positiivisessa muodossa. Rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa riski jää suuremmaksi kuin kohtuullisessa varmuudessa, mutta riski jää hyväksyttävälle tasolle. Rajoitettu varmennus annetaan negatiivisessa muodossa: todetaan, että varmentajan tietoon ei ole tehtyjen toimenpiteiden perusteella tullut sellaisia asioita, jotka antaisivat olettaa, ettei tarkastettavaa raporttia olisi olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Mikäli varmentaja ei saa evidenssiä, jonka pohjalta tehdä johtopäätöksiä, voidaan lausunto jättää antamatta, mikäli sovellettava laki sen mahdollistaa. (IAASB, 2013, s.7). On myös mahdollista, että jokin osa raportista varmennetaan rajoitetusti, ja osalle raportista tarjotaan kohtuullista varmennusta. Tämä voi kuitenkin aiheuttaa hämmennystä lukijalle (Manetti ja Becatti, 2009 s.7).

ISAE 3000 standardin asettamat vähimmäisvaatimukset varmennusraportin sisällölle edellyttävät otsikon, josta selkeästi ilmenee kyseessä olevan riippumaton varmennusraportti. Lisäksi varmennusraportissa tulee käydä ilmi, kenelle raportti on osoitettu, kuvaus suoritettujen varmuuden tasosta, sovelletut kriteerit, tarvittaessa kuvaus merkittävistä rajoituksista sekä ilmoitus, mikäli sovelletut kriteerit on suunniteltu tiettyä tarkoitusta varten eivätkä luonteensa takia välttämättä sovellu toiseen tarkoitukseen.

Varmennusraportista tulee ilmetä raportoijan ja varmentajan vastuut, käytetty viitekehys eli ISAE ja mahdolliset muut viitekehykset sekä varmentajan ammatillisen pätevyyden osoittaminen. Myös selvitys tehdystä työstä, johtopäätökset, varmentajan allekirjoitus, päivämäärä ja paikka tulee myös löytyä varmennusraportista. (IAASB, 2013, s, 21–22).

Suomen Tilintarkastajat (2025) Ry on laatinut suosituksen vastuullisuusraportoinnin sekä kestävyysraportoinnin varmentamisesta, ja ne pohjautuvat pitkälti ISAE 3000-varmennusstandardiin. Uuden kestävyysraportointidirektiivin myötä osalle yrityksistä kestävyysraportin varmentaminen on pakollista. Tämän takia Suomen Tilintarkastajat Ry on laatinut erikseen sekä suosituksen koskien kirjanpitolain 7 luvun mukaista kestävyysraportin varmentamista, että vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennussuosituksen.

3.4.2 AA1000AS

AA1000AS -standardia voidaan hyödyntää erilaisten organisaatioiden vastuullisuuden varmentamisessa. Standardi sisältää neljä periaatetta, jotka tulevat AA1000AP (AccountAbility Principles) standardista. Periaatteet ovat: osallisuus, olennaisuus, reagointi ja vaikutukset. (AccountAbility, 2020, s.5). Periaatteet on käyty tarkemmin läpi luvussa 2.4.2, kun tutustuimme vastuullisuusraporttien tekemistä ohjaaviin viitekehyksiin.

Vuonna 2003 AA1000AS varmennusstandardin ensimmäinen versio julkaistiin ensimmäisenä globaalina vastuullisuusvarmennusstandardina. Standardi kehitettiin maailmanlaajuisessa yhteistyössä, tavoitteena luoda standardi, jonka avulla voidaan varmentaa vastuullisuuden ja sen raportoinnin luotettavuus ja laatu. Toinen versio AA1000AS varmennusstandardista julkaistiin vuonna 2008. Mukana oli erityisesti vastuullisuuden varmentamiseen liittyviä parannuksia. Kolmas versio julkaistiin vuoden 2020 elokuussa ja se kantaa nimeä AA1000ASv3. Standardi kehitettiin

monisosryhmäisessä prosessissa, johon kuului alkuvaiheen tutkimukset, joita seurasi työryhmien konsultaatiot. Sidosryhmiä kuultiin ympäri maailman, ja valmisteltua luonnosta muutettiin saatujen kommenttien perusteella. (AccountAbility 2020, s.38–39). On siis perusteltua sanoa, että standardien kehittäminen on vaatinut aikaa ja resursseja.

AA1000ASv3 koostuu neljästä eri osiosta. Ensimmäisen osan tarkoitus on kuvata AA1000ASv3 käyttötarkoitusta ja tunnistaa standardin käyttäjät. Osion päämääränä on selkiyttää, miten erilaiset ja erikokoiset organisaatiot voivat hyödyntää standardia. Kolmen muun osion tarkoituksena on havainnollistaa varmentajalle laadukkaan varmennuksen vaatimukset: ensiksi, käytetyn viitekehyksen tulee olla toimeksiantoon sopiva. Lisäksi varmennustoimeksiannon tulee sisältää etukäteen suunnitellun prosessin mukaisesti tarpeeksi tarkastustoimenpiteitä, joilla voidaan taata haluttu varmuustaso luotettavalla tavalla. Varmennuslausunnossa tulee myös perustella annetut johtopäätökset, ja mikäli toimeksiannossa on niin sovittu, tulee valmistella myös raportti johdolle. (AccountAbility 2020, s.6).

Toimeksiantoja on erilaisia: tyyppin 1 toimeksiannot ja tyyppin 2 toimeksiannot. Tyyppin 1 toimeksiannon varmentamisessa tulee varmentajan tarkastella, missä määrin kaikkia neljää AA1000 kuuluvaa periaatetta noudatetaan ja antaa arvionsa perusteella niistä johtopäätökset. Tyyppin 1 toimeksianto sisältää toimeksiannon periaatteiden tason noudattamisen tarkastelun ja siihen liittyvien johtopäätösten antamisen. Tyyppin 1 varmennuksessa tulee tarkastella prosesseja ja järjestelmiä ja hyödyntää käytettävissä olevia tietoja arviointia varten. Varmuutta yrityksen suorituskyvyn luotettavuudesta tai laadusta ei anneta. (AccountAbility 2020, s. 19)

Myös tyyppin 2 toimeksiannot sisältävät toimeksiannon periaatteiden tason noudattamisen tarkastelun, niiden arvioinnin ja johtopäätösten antamisen. Tämän lisäksi on arvioitava yrityksen suorituskyvyn luotettavuus ja laatu. Tyyppin 2 toimeksiantoa ei saa hyväksyä, mikäli tarvittavat kriteerit laadun arvioimiseksi eivät täyty. Mikäli sellaisia kriteerejä ei voida asettaa, millä pystyttäisiin arvioimaan suorituksen

luotettavuutta tai laatua, ei toimeksiantoa tule hyväksyä. (AccountAbility, 2020, s.20). Tyypin 2 toimeksianto on laajempi, ja sen tarkoituksena on tarjota yritykselle mahdollisuutta laadukkaampaan ja kattavampaan varmennukseen.

AA1000ASv3 tarjoaa korkean tason (High) ja kohtuullisen tason (Moderate) varmennusta. Varmuustasot määritellään saavutetun luottamuksen kautta: Korkea varmuustaso saavutetaan laajalti kerätyn aineiston perusteella, johon sisältyy ulkopuolisia lähteitä laajempia tutkimuksia. Näin saavutetaan suhteellisesti korkean tason varmuus varmennettavasta kohteesta. Kohtalaisen varmuuden taso saadaan keräämällä rajatumpi aineisto, joka ei sisällä yhtä paljon toimenpiteitä kuin korkean tason varmennukseen hankittu tieto. Näin voidaan taata suhteellisesti alemman tason varmuus. (AccountAbility, 2020, s.22).

Kuten ISAE 3000, myös AA1000AS mahdollistaa yrityksen varmentavan eri vastuullisuusraportin osat eri varmennustason mukaisesti. Varmentava taso tulee sopia varmennuksenantajan kanssa ja sen tulee käydä selvästi ilmi varmennuksesta. (AccountAbility, 2020). On siis mahdollista, että esimerkiksi yrityksen sosiaalista vastuuta koskeva osia varmennetaan kohtuullisella tasolla ja ympäristövastuuseen liittyvä osio korkean tason varmuudella.

AA1000ASv3 standardin mukaan tehtyyn varmennusraporttiin liittyy vähimmäisvaatimukset, joita tulee noudattaa. Varmennusraportin tulee sisältää tieto siitä, kenelle varmennus on osoitettu. Lisäksi varmennusraportissa tulee mainita raportoivan yrityksen ja varmentajan vastuut, varmennuksessa käytetyt viitekehykset ja kuvauksen varmennuksen kohteesta, tyypistä ja tasosta. Myös varmennuksen kriteerit, kuvaus lähteistä ja tutkituista tiedoista tulee sisältyä varmennusraporttiin. Näiden lisäksi varmennusmetodi ja mahdolliset rajoitukset menettelytapoineen tulee käydä ilmi varmennusraportista. Varmentajan riippumattomuus ja pätevyys, varmentajan nimi, sekä aika ja paikka tulee myös kirjata varmennusraporttiin. (AccountAbility 2020, s. 31).

AA1000ASv3 standardia täydentää kolme muuta suositusta: AA1000 AccountAbility Principles (AA1000AP), AA1000 Stakeholder Engagement Standard (AA1000SES) ja Guidance on applying the AA1000ASv3 for Assurance Providers. (AccountAbility, 2020, s.8). Vaatimukseen paremmista ja ajantasaisista ohjeista päästöjen varmennukseen liittyen on AccountAbility vuonna 2024 julkaissut Guidance on assuring GHG emissions with AA1000ASv3 – ohjeistuksen. Ohjeistuksen tarkoituksena on vastata kysyntään yritysten kasvihuonepäästöjen raportoinnista ja niiden varmentamisesta. (AccountAbility, 2024, s.7). AA1000AS tarjoaa sidosryhmäkeskeisen lähestymistavan varmennukseen. (AccountAbility 2020, s.7). Sen kehittämisessä on hyödynnetty paljon sidosryhmiä, ja sitä pidetäänkin erityisen hyvin sidosryhmät huomioon ottavana standardina.

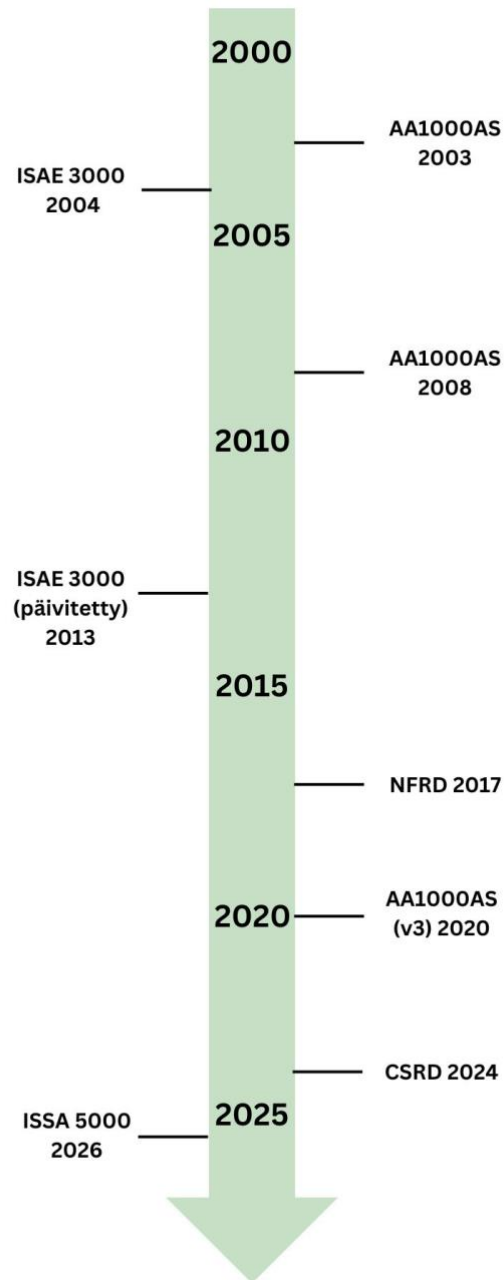
3.5 Varmennuksen tulevaisuuden näkymät

IAASB on 2024 vuoden lopussa julkaissut uuden standardin ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance) jota voidaan hyödyntää kaikissa vastuullisuusraportointiin liittyvissä varmennustoimeksiannoissa. Kyseessä on standardi, jota voidaan käyttää itsenäisenä standardina. Standardia voidaan hyödyntää rajoitetun varmuuden ja kohtuullisen varmuuden toimeksiannoissa. ISSA 5000 standardin käyttö kuitenkin vaatii, että varmentaja toimii IESBAN luomien eettisten sääntöjen puitteissa sekä sitoutuu noudattamaan ISQM 1-laadunvalvontastandardien vaatimuksia. ISSA 5000 tulee voimaan 15. joulukuuta 2026 alkaen. (IAASB, 2025, s.1–4)

ISSA 5000 voimaantulon seurauksena ISAE 3410 for assurance on greenhouse gas statements jää historiaan, sillä sen tiedot on sisällytetty uuteen standardiin. Sen sijaan ISAE 3000 jää käyttöön sellaisiin varmennustoimeksiantoihin, jotka ovat muita varmennustoimeksiantoja kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkistusta. (IAASB, 2025, s.2)

CSRD:n myötä yhteneväisten ja laadukkaiden vastuuvarmennusten kehitystyö on vasta alkanut, ja toive tuoda vastuullisuusraportoinnin varmennus yhtä luotettavalle tasolle tilintarkastuksen kanssa vie aikaa ja vaatii jatkuvaa kehitystyötä. Ympäristöministeriö (Alho ja Ranta, 2025) onkin julkaissut selvityksen kestävyysraportoinnin haasteista ja tukitarpeista suomalaisissa yrityksissä. Selvityksen perusteella pyrittiin löytämään toimia, joita julkinen sektori voisi tarjota yrityksille helpottaakseen CSRD-raportointia. Havaittuja tukitoimia oli tiedon ja datan saatavuuden lisääminen, eli esimerkiksi erilaisten toimintaohjeiden ja valmiiden mallipohjien tarjoaminen yrityksille. Selvän ohjeistuksen saamisen nähtiin helpottavan kestävyysraportoinnin aloittamista yrityksissä.

Voidaankin todeta, että säädösten kehittäminen niin organisaatiotasolla kuin lainsäädännöllisellä tasolla vaatii resursseja ja aikaa. On kuitenkin selvää, että yhtenäisempää ohjeistusta varmennusraporttien varmentamiseen kaivataan, jotta vastuullisuusraporttien tietojen luotettavuus paranee ja varmennusraporttien keskinäinen vertailu helpottuu.



Kuvio 1. Varmennusstandardit ja varmennukseen vaikuttavat direktiivit kuvattuna aikajanalla (AccountAbility, 2020; Euroopan Unioni, 2014; Euroopan Unioni, 2022; IAASB, 2013; IAASB, 2025; O'Dwyer, 2011, s.1237).

Kuten kuviosta 1 nähdään, aikajanelle on koottu varmennusstandardien julkaisuvuodet päivityksineen sekä varmennusraportointia ohjaavien direktiivien täytäntöönpanovuodet. AA1000AS-standardin ensimmäinen versio julkaistiin vuonna 2003. Seuraavana vuonna puolestaan julkaistiin ensimmäinen versio ISAE 3000-standardista. Vuonna 2008 AA1000AS-standardi päivittyi, ja vuonna 2013 uusittu ISAE 3000 (päivitetty) julkaistiin. Tämä versio on käytössä edelleen. Koko Eurooppaa velvoittava NFRD-direktiivi toimeenpantiin vuonna 2017, jolloin osa yrityksistä velvoitettiin muiden kuin taloudellisten tietojen raportointiin. Tällä hetkellä käytössä oleva AA1000AS-standardi (v3) päivittyi edellisen kerran vuonna 2020. CSRD-direktiivi puolestaan määrää osaa yrityksistä varmentamaan vastuullisuusraporttinsa vuodesta 2024 eteenpäin. Tulevaisuudessa, vuoden 2026 joulukuussa astuu voimaan ISSA 5000. Standardien ja direktiivien kehittämisestä voidaan huomata, että viimeisen parinkymmenen vuoden aikana päivityksiä on tullut useampia. Maailmanlaajuisia ohjeistuksia on päivitetty ja pyritty parantamaan, mutta myös Euroopan tasolla on luotu yhteisiä linjauksia, joilla vastuullisuudesta raportoimisesta ja sen varmentamisesta saataisiin yhtenäisempää ja läpinäkyvämpää.

Sekä ISAE 3000 että AA1000AS pyrkivät tarjoamaan maailmanlaajuisen standardin, jota vastuullisuusraporttien varmennuksessa voidaan hyödyntää. Standardit on laadittu eri näkökulmista, kun AA1000AS on pyrkinyt huomioimaan erityisesti sidosryhmät ja ISAE 3000 on laadittu palvelemaan tilintarkastajia. Molemmat standardit määrittelevät selvästi vähimmäisvaatimukset, joita varmennuksen tulisi noudattaa. Standardeja käytettäessä pystytään tuottamaan vastuullisuusraporttien varmennusta, joka täyttää minimivaatimukset, joiden voidaan nähdä vaikuttavan varmennuksen laatuun.

3.6 Varmennuksen antajat

Cohen ja Simnett (2015) toteavat, että toisin kuin taloudellisten tietojen tilintarkastuksessa, vastuullisuustietojen varmentamisessa tiintarkastusyhteisöt joutuvat kilpailemaan muiden palveluntarjoajien kanssa. Näin ollen vastuullisuuden

varmentajana laskentatoimen ja tilintarkastuksen alalla työskentelevillä ei ole monopoliasemaa. Suuret tilintarkastusyhteisöt näyttäisivät kuitenkin hallitsevan varmennuspalvelumarkkinoita (Deegan ja muut 2006; Sonnerfeldt ja Pontoppidan, 2020).

Useammassa ulkopuolista varmennusta tutkivissa tutkimuksissa puhutaan tilintarkastajista ja ei-tilintarkastajista, sillä tilintarkastusyhteisöt ovat yksi selkeä ammattiryhmä, joka varmennuksia tekee ja heitä voidaan verrata muihin palveluntarjoajiin (ks. Farooq ja Villiers, 2019). Perego ja Kolk (2012) jakoivat ei-tilintarkastajat tarkemmalla tasolla kolmeen ryhmään: konsultit, sertifiointiyrietykset ja muut, jotka sisälsivät muun muassa kansalaisjärjestöt ja yksittäiset tilintarkastajat. Myös insinööritoimistojen tiedetään varmentavan vastuullisuusraportteja (Deegan ja muut 2006). Varmennuspalveluiden tarjoajia on siis useita, mutta kuten jo aiemmin mainittu: varmennusmarkkinoilla suuressa roolissa ovat tilintarkastusyhteisöt.

Farooq ja De Villiers (2019) tutkivat tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien välistä kilpailua institutionaalisen linssin läpi koskien vastuullisuusvarmennusta. Tutkimusaineistona he haastattelivat 15 eri vastuullisuusvarmennuksen antajaa sekä 35 vastuullisuusraportoinnista vastaavaa henkilöä Australiasta ja Uudesta Seelannista. Kuten jo aiemmin on mainittu, tilintarkastajat käyttävät yleensä varmennuksessa ISAE3000 –standardia, koska sen käyttö on heille luontevampaa heidän ammatinsa takia. Mutta myös, koska sisäiset ja ulkoiset sidosryhmät odottavat sitä. Heidän mukaansa lopputuloksena tilintarkastajat käyttävät jo olemassa olevaa metodologiaa, jota muokataan pienillä muutoksilla, jotta se saadaan vastaamaan paremmin vastuullisraportointiin liittyviin teemoihin.

Farooq ja Villiers (2019) totesivat tilintarkastajien puhuvan sen puolesta, että yksi palveluntarjoaja varmentaisi yrityksen taloudelliset ja ei-taloudelliset tiedot. Tämä olisi tehokasta, kun yritys olisi jo perehtynyt varmennettavan yrityksen toimintaan tilinpäätöstietoja tarkastaessaan. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että ainoastaan

tilintarkastajat voisivat toimia varmentajina, sillä ei-tilintarkastajilla ei ole valtuuksia varmentaa yrityksen tilinpäätöstietoja. Tämä on yksi syy, miksi tilintarkastajat ovat integroidun raportin kannalla.

Simnett ja muiden (2009) mukaan tilintarkastajien odotetaan antavan korkeampilaatuista varmennusta, koska heidän ammattikunnallaan on pitkä ja vakiintunut historia tarjota riippumatonta, standardeihin perustuvaa varmistusta raportoiduista tiedoista. Tämä luo yleistä luottamusta tilintarkastajan ammattitaitoon toimia myös laadukkaana varmennuksentarjoajana. Myös Velte ja Stawinoga (2017) mainitsevat yleisen mielipiteen olevan se, että tilintarkastusyhteisöt tarjoavat laadukkaampaa varmennusta muihin palveluntarjoajiin nähden. Toisaalta tilintarkastajien toimimista varmentajana kyseenalaistetaan, koska heillä ei välttämättä ole spesifiä osaamista varmentaa tietyn aihepiirin tietoja (Huggins ja muut, 2011).

Huggins ja muut (2011) tuovat esiin, että on kuitenkin huomattava, että tilintarkastajayhteisö on kykeneväinen kokoamaan moniammatillisia tiimejä, jolla on pätevyys suorittaa varmennustoimeksianto. Moniammatillisilla tiimeillä tarkoitetaan ryhmää, joka koostuu sekä tilintarkastajista, että ei-tilintarkastajista. Tutkimuksessa on myös havaittu, että tietyn tyyppisissä kasvihuonepäästöjen varmennuksissa parhaaseen lopputulokseen päästään moniammatillisella tiimillä.

Cohen ja Simnett (2015) tunnustivat, että varmennustoimeksiannoissa käsitellään monipuolisesti eri aiheita verrattuna taloudellisen tiedon tilintarkastukseen, joissa käytetään yleisesti hyväksytyjä standardeja, ja keskitytään pelkästään yrityksen taloudelliseen asemaan. Varmennustoimeksiannoissa tarvitaan merkittävästä erilaisia osaamista liittyen ympäristöön, sosiaaliseen ympäristöön, ihmiskauppaan ja muuhun. Voidaankin todeta, että varmennustoimeksiannot ovat luonteeltaan erilaisia kuin taloudellisen tiedon tilintarkastus. Peregon ja Kolkin (2012) tutkimuksen mukaan eri varmentajilla on erilaista inhimillistä pääomaa, joka vaikuttaa heidän varmennustoimeksiantojen laatuun. Eri varmennuksenantajilla on erilaiset valmiudet

toimia tehtävässään, mikä vaikuttaa siihen, miten varmennus suoritetaan ja kuinka laadukasta se on.

Hodgen ja muiden (2009) mukaan, mikäli varmennuksen taso on rajoitettu, ei ole väliä luotettavuuden kannalta, antaako varmennuksen tilintarkastaja vai ei-tilintarkastaja. Mikäli varmennuksen taso on kohtuullinen, luotetaan vastuullisuusraportin tietoihin enemmän, mikäli varmennuksen antaa tilintarkastusyhteisö. Eli rajoitetun tason varmennuksilla varmennuksen antaja ei vaikuta varmennuksen luotettavuuteen, mutta kun tiedot varmennetaan kohtuullisella tasolla, luotetaan tilintarkastajiin enemmän kuin ei-tilintarkastajiin varmennuksen antajana.

3.7 Varmennusraporttien laatu

Vastuullisuusraporttien varmennuksen laatua on tutkittu eri näkökulmista: Martinez-Ferrero ja muut (2018) tutkivat vastuullisuusraporttien varmennuksen laatua tarkastellen erityisesti sitä, miten varmentajan ammattitaito ja kokemus vaikuttaa varmennuksen laatuun. Zorio ja muut (2013) tutkivat espanjalaisella aineistolla varmennuksen laatua vapaaehtoiseihin standardeihin pohjautuen. Tutkimuksessa todettiin varmennuksen laadun olevan korkeampi, jos varmennuksen on ei-tilintarkastajan sijaan suorittanut tilintarkastaja. Kılıç ja muut (2021) puolestaan löysivät tutkimuksessaan positiivisen yhteyden varmennuksen laadun ja maan kestävä kehityksen tason välillä. Perego ja Kolk (2012) taas tutkivat, onko varmennuksen antajalla ja käytetyillä standardeilla vaikutusta varmennuksen laatuun. Myös yrityksen sisäisten ja ulkoisten tekijöiden vaikutusta varmennusraportin laatuun on tutkittu maailmanlaajuisella aineistolla (García-Sánchez, 2020).

Gürtürk ja Hahn (2016) tutkivat vastuullisuusraporttien varmennusten laatua sekä varmennusten välisiä yhtäläisyyksiä sekä eroavaisuuksia. Tutkimuksessa analysoitiin käytettyjä standardeja, varmennustoimeksiantoja sekä varmennuksen suorittajia. Tutkimusmetodina oli deduktiivinen sisällönanalyysi ja tutkimusaineisto koostui Lontoon

pörssissä listatusta FTSE 100-indeksin sekä Frankfurtin pörssissä listatuista MDAX-indeksin sekä DAX-indeksin yhtiöistä vuodelta 2013. Laatua mitattiin alun perin Pregon ja Kolkin (2012) luomalla koodausrungolla, jota muokattiin tutkimukseen sopivaksi. Tuloksia tarkasteltiin neo-institutionaalisen teorian linssin läpi. Tuloksissa huomattiin, että suurin osa varmennuksista tehdään ”Big Four” -yriytysten toimesta ja niissä käytetään useimmiten ISAE3000-standardia. Tuloksista kävi myös ilmi, että ei-tilintarkastajat, erityisesti käyttäessään AA100AS-standardia, käyttävät useampia laadullisia menetelmiä tarkistuksessaan ja saavuttavat näin hieman korkeamman laatutason.

Zorio ja muut (2013) käyttivät tutkimusmenetelmänä logistista regressioanalyysia ja tutkimusaineistona 130 espanjalaista yritystä, joita tarkasteltiin vuosina 2005–2010. Tutkimuksessaan he kehittivät indeksin, jonka perusteella varmennusraporttien laatua voidaan tarkastella. He tutkivat mitkä asiat vaikuttavat vastuullisuusraporttien julkistamiseen, päätökseen varmentaa vastuullisuusraportti sekä siihen, valitaanko varmentajaksi tilintarkastaja vai konsultti. Luomansa indeksin perusteella he tulivat siihen tulokseen, että varmennus on huomattavasti laadukkaampaa, mikäli varmennuksen on suorittanut tilintarkastaja ja mikäli raportoiva yritys on kokoluokaltaan suurempi. Tuloksista huomattiin, että erityisesti öljy- ja energiasektorilla toimivat yritykset varmensivat vastuullisuusraporttinsa todennäköisimmin.

Gullkvist (2023) tutki vastuullisuusraportoinnin ulkopuolista varmentamista ennen ja jälkeen Muun kuin taloudellisen tiedon -direktiivin voimaantuloa suomalaisella aineistolla. Tutkimusaineistona oli Helsingin pörssissä listatut suomalaisyhtiöt, jotka julkaisivat vastuullisuusraportteja vuosina 2015–2021. Tutkimusmenetelmänä käytettiin laadullista sisällönanalyysia. Varmennusraportteja analysoitiin suhteessa ISAE 3000-varmennusstandardin vähimmäisvaatimuksiin, ja tuloksissa todettiin varmennusraporttien täyttävän vähimmäisvaatimukset hyvin. Varmennusraporttien määrän todettiin nousseen viime vuosien aikana, mutta itse raportit eivät olleet huomattavasti muuttuneet tarkasteltavan ajanjakson aikana.

Martinez-Ferrero ja muut (2018) havaitsivat tutkiessaan, että varmennuksenantajan asiantuntemus ja kokemus parantavat varmennuksen laatua. Tutkimuksen tavoitteena oli arvioida varmennusraporttien laatua ja tutkimusaineistona käytettiin 242 eri yritystä 17 eri maasta. Varmennusraportteja tarkasteltiin vuosilta 2007–2014, mutta itse vuosien välistä vertailua ei tehty. Tutkimuksessa todettiin, että mitä kauemmin varmentaja oli kerännyt kokemusta eri varmennustoimeksiannoista, ja mitä enemmän osaamista hänellä oli erityisesti varmennustoimeksiannoista, sitä laadukkaampaa varmennusta häneltä voidaan odottaa. Laadun mittarina käytettiin aiempien tutkimusten (O'Dwyer ja Owen, 2005; Perego ja Kolk, 2012; Zorio ja muut, 2013) pohjalta laadittua koodausrunkoa, joka muokattiin tutkimukseen sopivaksi.

Tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien välistä eroa siitä, kumpi tuottaa laadukkaampia vastuullisuusraporttien varmennuksia on tutkittu useassa tutkimuksessa. Osassa tutkimuksista on todettu tilintarkastajien tuottavan laadukkaampia vastuullisuusraportin varmennuksia verrattuna ei-tilintarkastajiin. Toisaalta tutkimuksissa on päädytty myös siihen lopputulokseen, että laadukkaampaa varmennusta antavat ei-tilintarkastajat. On myös todettu, että varmennuksen laadukkuuteen vaikuttaa erityisesti varmentajan ammattitaito ja kokemus, ei niinkään se, onko varmentaja tilintarkastaja vai ei-tilintarkastaja. Tilintarkastajilla on pitkä kokemus alalta ja paljon ammattitaitoa hoitaa varmennusta, joka voidaan nähdä varmennuksen laatua lisäävänä tekijänä. Ei-tilintarkastajilla puolestaan tiedetään olevan erityisosaamista, jota tilintarkastajilla ei välttämättä ole, joka asettaa heidät erityisasemaan varmennustoimeksiantoja tehdessä. Voidaankin ajatella, että molemmilla on omat vahvuutensa ja myös laadun mittarina käytetyt perusteet voivat vaikuttaa siihen, kenen varmennuksen antajan nähdään tarjoavan laadukkainta varmennusta.

Varmennusraporttien sisältöön ja laadukkuuteen vaikuttaa useat tekijät. Peregon ja Kolkien (2012) mukaan varmennusstandardien ja niihin liittyvien ohjeistusten yleistymisen markkinoilla pakottaa yrityksen johdon päättämään millä tasolla ja mitä kohtia varmennusraporteista varmennetaan. Päättävän johdon olisi myös hyvä osata

huomioida mahdolliset maineriskit ja muut haitat, mitä tulee varmennusentekijän valintaan. Mikäli vastuullisuuteen liittyvät asiat halutaan säilyttää läpinäkyvinä eri sidosryhmille pitkällä aikavälillä, voi varmennuksen antajalla olla vaikutusta siihen, millaisena yrityksen maine nähdään. O'Dwyer ja Owen (2007) huomauttavat myös johdon vallasta vaikuttaa varmennusprosessiin ja siihen, mitä osia ja millä tasolla ne varmennetaan. Tämä vaikuttaa myös siihen, kuinka sidosryhmät tuntevat tulevansa huomioiduksi. Todettakoon, että Hodge ja muut (2009) puolestaan eivät löytäneet yhteyttä varmennuksen tason ja sen herättämän luotettavuuden väliltä. He kuitenkin nostivat esiin, että todennäköisesti tulos johtuu käytetyn terminologian epäselvyydestä, eli raportin käyttäjät eivät olleet selvillä mitä eroa eritasoisilla varmennuksilla on.

Myös Fuhrmaan ja muut (2017) tuovat esiin, että varmuuden taso, laajuus ja keskeiset näkökulmat aiheuttavat vaihtelua varmennuslausunnoissa. Varmuustaso ja laajuus tulisi ottaa huomioon varmennuksia ”räätälöidessä”, sillä nämä vaikuttavat varmennuksen laatuun. Ne myös lisäävät varmennusraporttien uskottavuutta ja vähentävät informaation epäsymmetriaa. Mock ja muu, (2007 s. 70). toteavat, että kuten vastuullisuusraportoinnissa, myös sen varmennuksessa on havaittu hankaluutta varmennusten välisessä vertailtavuudessa: eri standardien käyttö johtaa siihen, että käytössä on erilaiset kriteeristöt varmennukselle, joka puolestaan vähentää varmennusraporttien vertailtavuutta. Myös Kolk ja Perego (2010) toteavat varmennusraporttien vertailtavuuden kärsivän maailmanlaajuisesti, yleisesti sovitun varmennusstandardin puuttuessa.

Voidaankin todeta, että vaikka vastuullisuusraporttien varmennuksen laatua on tutkittu useammassa tutkimuksessa, puuttuu alalta yleisesti hyväksytty laadun mittaristo. Ei ole olemassa yksiselitteistä mittaristoa, jonka avulla laatua voitaisiin mitata. (Hummel ja muut, 2017). Aiemmissa tutkimuksissa laatua on mitattu sisällönanalyysin avulla luotujen viitekehysten perusteella sekä luomalla indeksi, jossa huomioidaan laatuominaisuudet. Tutkimuksessa on myös tutkittu laatua suhteessa tietyn varmennusstandardin vähimmäisvaatimuksiin. (Gullkvist 2023; Martinez-Ferrero ja

muut 2018; Zorio ja muut, 2013). Cohen ja Simnett (2015) toteavatkin, että kun arvioidaan varmennustoimeksiintojen laadukkuutta, ei tilintarkastuksen puolella käytössä olevia laadun mittareita voida hyödyntää. Manetin ja Becattin (2009) mukaan nykytiedon valossa erittäin luotettavan varmennuksen antaminen on käytännössä mahdoton tehtävä: vastuullisuusraportti on monimutkainen tutkimuskohde, joka sisältää määrällistä ja laadullista tietoa. Raportin ymmärtäminen vaatii prosesseja, joita on hankala saada kaavamaiseen ja toistettavaan muotoon.

Tutkimuksissa on nostettu esiin myös ehdotuksia, millä varmennusraporttien laatua voitaisiin parantaa. Boiralin ja Heras-Saizarbitorian (2020) mukaan alalla vallitsevien varmennusstandardien tulisi olla tarkempia mitä tulee kokemukseen, varmennusprosessiin ja johtopäätöksiin. Vähimmäisvaatimukset käytetyille varmennustoimenpiteille ja -periaatteille tulisi määritellä tarkemmin, sillä varmennusta ohjaavat standardit nähdään liian laaja-alaisina. Sonnefeldt ja Pontoppidan (2020) nostavat esiin, että varmennusstandardeja kehiteltäessä olisi hyvä huomioida yrityksen raportit kokonaisuutena, joka sisältää taloudelliset ja ei taloudelliset tiedot, eikä yrittää kehittää molemmille omia standardeja. Manetti ja Becatti (2009 s.297) esittävät, että varmentajan tulisi tuoda ilmi varmennuksen heikko luotettavuus, mikäli laadittuun vastuullisuusraporttiin ei sisällytetä mitattavissa olevia ja, tai muuta tärkeää informaatiota, jota sijaisryhmät odottavat sen sisältävän.

Manetti ja Becatti (2009) ehdottavat, että varmentajana toimivat tilintarkastajat tekisivät tarvittaessa yhteistyötä itsenäisten asiantuntijoiden kanssa. Asiat, jotka eivät ole helposti mitattavissa, tai joiden ympäristövaikutuksia on vaikea arvioida, on haastavaa varmentaa sellaisen henkilön toimesta, jolla ei ole kokemusta ja ymmärrystä spesifisti kyseisistä asioista. Näissä tilanteissa ulkopuolinen asiantuntija voisi olla hyvä ratkaisu takaamaan varmennuksen laatu. Myös Huggins ja muut (2011) toteavat, että erityisesti sellaisissa varmennustoimeksiannoissa, jossa tarvitaan sekä varmennusasiantuntemusta, että aiheasiantuntemusta, olisi moniammatillisten tiimien käytöstä hyötyä. Myös huoli raportin käyttäjien tietämättömyydestä standardien perusteista on nostettu esiin: vaikka

varmennuksessa kerrotaan käytetty standardi, tulisi varmentajan avata paremmin mitä standardi tarkoittaa (Boiral ja Heras-Saizarbitorian, 2020). Varmennuksen antaja tekee päätöksen siitä, mitä vastuullisuusraporttien varmennusraportti sisältää.

3.7.1 Vähimmäisvaatimukset laadukkaalle varmennukselle

Tässä tutkielmassa hyödynnetään aiemman tutkimuksen perusteella luotua vähimmäisvaatimusta tiedoista, jotka laadukkaan varmennusraportin tulisi pitää sisällään. Vähimmäisvaatimukset perustuvat AccountAbilityn, FEE:n (Fédération des Experts Comptables) ja GRI:n ohjeistuksiin varmennusraporttien sisällöstä. Näiden pohjalta on luotu Peregon ja Kolkin (2012) luoma laadun mittaristo, jota hyödynnetään tässä tutkielmassa. Seuraavaksi tarkastellaan lähemmin näitä vähimmäisvaatimuksia.

Raportin otsikko ja vastaanottaja kertovat, mikä dokumentti on kyseessä ja kelle se on suunnattu. Varmennuksessa tulisi olla otsikko, mutta sen sisältö saattaa vaihdella. Otsikon muoto voi olla tärkeä, koska se voi vaikuttaa lukijan ymmärrykseen varmennusraportin varmuuden laajuudesta. (Deegan ja muut 2006, s.337; Perego ja Kolk 2012). Raportti voidaan suunnata johdolle, lukijalle tai sidosryhmille. Voi myös olla, että raporttia ei ole suunnattu kenellekään, jolloin tieto vastaanottajasta puuttuu. Mikäli raportti osoitetaan sisäiselle johdolle, syntyy helposti vaikutelma, että ulkopuolisten sidosryhmien intressit on huomioitu heikosti tai niitä ei ole huomioitu ollenkaan (Deegan ja muut 2006; O'Dwyer & Owen 2005).

Varmentavan yrityksen nimi ja sijainti sekä raportointipäivä tulisi löytyä varmennusraportista. Varmennettavan yrityksen nimen tarve on selkeä, sillä se kertoo lukijalle mikä yritys varmennuksen on suorittanut. Raportointipäivämäärä on tärkeä tieto, sillä se antaa ajankohdan, jolloin varmennus on suoritettu loppuun. Myös vastuullisuusraportin laatijan ja raportin varmentajan vastuut tulee mainita, jotta on selkeää, kuka on vastuussa mistäkin.

Toteamalla raportin varmentajan riippumattomuus ja puolueettomuus, tehdään lukijalle selväksi, että varmentaja toimii itsenäisesti. Riippumattomuuden ja puolueettomuuden toteaminen on tärkeää, sillä raportoiva yritys päättää, kuka varmennuksen suorittaa. Varmennustoimeksiannon laajuus ja taso tulee myös käydä ilmi varmennusraportista. Varmennusraportissa tulisi määritellä, mikä tai mitkä osat raportista varmennetaan (laajuus) sekä kuinka tarkasti (taso) ne varmennetaan. Varmennettavan yrityksen johto päättää myös varmennustoimeksiannon laajuudesta ja tasosta.

Varmentajan tai varmennusryhmän pätevyys suorittaa toimeksianto tulisi myös ilmetä varmennusraportista. Deeganin ja muiden (2006, s.358) mukaan varmennusraporteissa saatetaan mainita myös ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen, mutta tämä on harvinaista. On myös hyvä huomioida, että ulkopuolisen asiantuntijan käyttämistä ei tarvitse mainita varmennusraportissa. Raportin valmistelussa käytetty viitekehys (esim. GRI) tai kriteeristö sekä varmennuksessa käytetty standardi (esim. ISAE3000 tai AA1000AS) tulisi myös käydä ilmi raportista. Nämä tiedot kertovat lukijalle, minkä kriteeristön mukaan vastuullisuusraportin varmentaminen on suoritettu. Julkisesti saatavilla olevan standardin käyttäminen antaa lukijalle mahdollisuuden tutustua tarkemmin sen sisältöön ja tekee toiminnasta läpinäkyvämpää.

Myös yhteenveto suoritetusta työstä tulee mainita raportissa. Yhteenveto avaa lukijalle niitä toimenpiteitä, joita on tehty varmennuksen suorittamiseksi. Näin lukija saa paremman ymmärryksen konkreettisista toimista, joiden avulla vastuullisuusraportin varmentaminen on tehty. Asioiden olennaisuus sidosryhmien näkökulmasta, kuten myös olennaisten näkökulmien käyminen ilmi varmennusraportista tulee ilmaista. Myös sidosryhmän odotuksiin vastaamisesta tulisi lausua, ja antaa varmennuksesta johtopäätökset, mieluiten useammalla kuin yhdellä lauseella.

4 Aineisto ja tutkimusmenetelmät

Tämän luvun tarkoituksena on esitellä tässä tutkielmassa käytettyjä tutkimusmenetelmiä ja tutkimusaineistoa. Aluksi perehdytään tutkimusaineistoon, määritellään mistä se muodostuu ja miten aineistoa on rajattu. Sitten tarkastellaan laadullista tutkimusmenetelmää, jonka jälkeen perehdytään sisällönanalyysiin. Tämän jälkeen tarkastellaan tutkielman luotettavuuteen liittyviä tekijöitä.

4.1 Tutkimusaineisto

Tutkimusaineistona käytettiin suuria suomalaisia pörssiyrityksiä, jotka ovat varmentaneet vastuullisuusraporttinsa ulkopuolisella varmentajalla ja julkaisseet varmennusraportin verkkosivuillaan. Yritykset rajattiin koskemaan Helsingin pörssin OMXH15-indeksin yrityksiä. Indeksillä on 15 suurta suomalaista pörssiyritystä. Tutkimusaineistoon näistä valittiin 14, sillä yhdestä yrityksestä ei ollut saatavilla varmennusraporttien tietoja useammalta tarkasteluvuodelta. Helsingin pörssissä jaetaan osakkeet niiden markkina-arvon mukaan kolmeen ryhmään: suuriin (Large Cap), keskisuuriin (Mid Cap) ja pieniin yhtiöihin (Small Cap). Tässä tutkielmassa kaikki yritykset kuuluvat suuriin yhtiöihin, eli yritykset ovat markkina-arvoltaan suuria.

Tutkielman aineisto kerättiin manuaalisesti yritysten verkkosivuilta. Tutkimusaineiston kerääminen aloitettiin etsimällä yritysten verkkosivuilta vastuullisuustietoja. Verkkosivuilta etsittiin tutkittavien yritysten vastuullisuusraporttia tai vuosikertomusta, joiden osana varmennusraportti yleisimmin on. Kun tutkittavien yritysten vastuullisuustiedot oli löydetty, etsittiin niistä mahdollista vastuullisuustietojen varmennusraporttia. Vastuullisuustietoja etsittiin vuosilta 2008, 2013, 2018 ja 2023. Vastuullisuusraportteja tai vastuullisuudesta kertovia raportteja tunnistettiin yhteensä 53. Kun yritysten vastuullisuustiedot kaikilta vuosilta oli löydetty, käytiin ne kaikki yksitellen läpi ja tunnistettiin niistä ne yritykset, jotka varmensivat vastuullisuusraporttinsa ulkopuolisella varmentajalla. Kaikki yritykset eivät olleet

varmentaneet vastuullisuusraporttia joka vuosi, ja kolmen yrityksen osalta vuoden 2008 vastuullisuusraporttia ei ollut löydettävissä verkkosivuilta. Näin tutkimusaineistoksi muodostui 43 varmennusraporttia. Näillä rajauksilla tutkimusaineisto saatiin rajattua niin, ettei se oli liian laaja. Taulukosta 1 nähdään tutkimukseen valikoituneet yritykset ja varmennusraportit vuosineen.

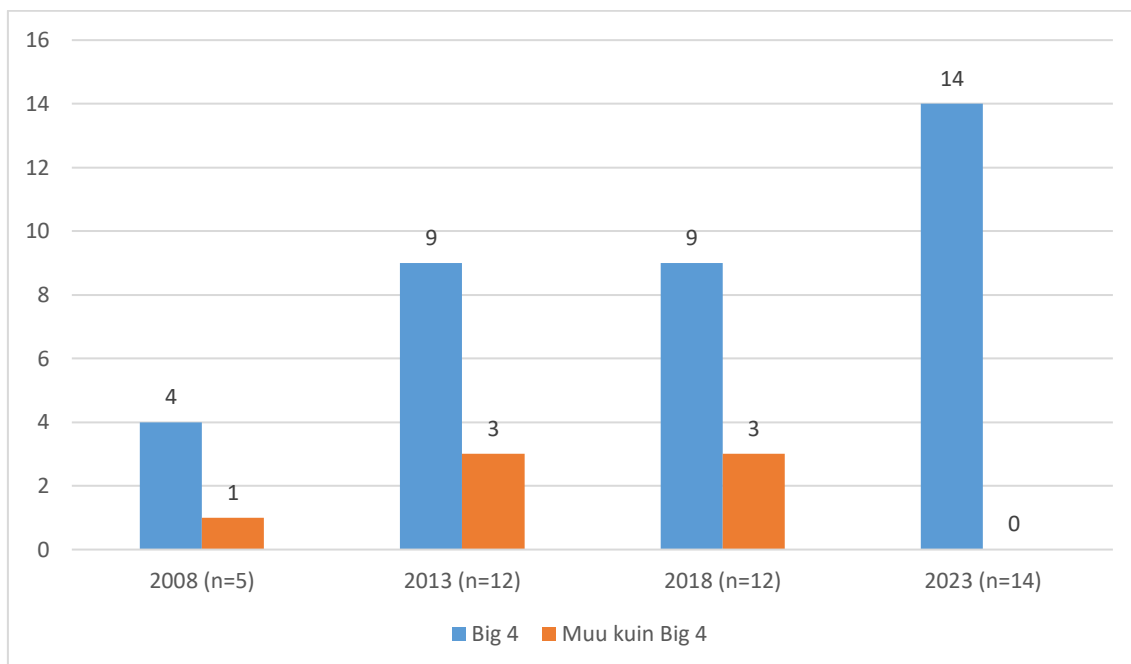
Taulukko 1. Tutkimukseen osallistuvat yritykset ja vuodet, jolloin vastuullisuustiedot on varmennettu ulkopuolisen varmentajan toimesta. (Viivalla (-) merkittyjä ei ollut saatavilla, tyhjät tarkoittavat ettei vastuullisuustietoja ollut varmennettu.)

Yritys	2008	2013	2018	2023	Yhteensä
Elisa Oyj		x	x	x	3
Fortum Oyj		x	x	x	3
Kesko Oyj	x	x	x	x	4
Kone Oyj		x	x	x	3
Metso Oyj	-	x	x	x	3
Neste Oyj		x	x	x	3
Nokia Oyj	x	x	x	x	4
Nordea Bank Abp	x	x	x	x	4
Orion Oyj				x	1
Sampo Oyj				x	1
Stora Enso Oyj	x	x	x	x	4
UPM-Kymmene Oyj	-	x	x	x	3
Valmet Oyj	-	x	x	x	3
Wärtsilä Oyj	x	x	x	x	4
Yhteensä	5	12	12	14	43

Varmennusraportille ei ole vakiintunutta paikkaa yritysten julkaisemissa tiedoissa, joten varmennusraportti saattoi olla osana yrityksen vuosikertomusta, vastuullisuusraporttia tai GRI-liitettä. Yleisimmin varmennusraportti löytyi vuosikertomuksen tai vastuullisuustiedoista kertovan raportin lopusta. Varmennusraportit olivat pituudeltaan 1–3 sivua, ja kokonaissivumäärä tutkittavista varmennusraporteista oli yhteensä 69 sivua.

Varmennusraportit oli kirjoitettu joko suomen tai englannin kielellä, yleisimmin kuitenkin suomeksi. Vastuullisuusraporttinsa varmentaneet yritykset toimivat eri toimialoilla. Yritysten toimialat koostuivat tietoliikennepalveluista, yleishyödyllisistä palveluista, peruskulutushyödykkeistä, teollisuustuotteista ja -palveluista, energiasta, rahoituspalveluista, terveydenhuollosta sekä perusteollisuudesta.

Varmennusraportteja olivat tarkastaneet niin tilintarkastusyhteisöt kuin muut kuin tilintarkastusyhteisöt. Suurin osa varmennuksista oli tehty tilintarkastusyhteisöjen toimesta. Kaikista 43 varmennusraportista 36 oli varmennettu Big 4 yrityksen toimesta. Tämä tarkoittaa, että kaikista varmennusraporteista 84 % on varmennettu Big 4 yrityksen toimesta. Kuvio 2 näkee, miten eri varmentajien tarkastamat varmennusraportit on jakautuneet eri vuosina.



Kuvio 2. Varmentajana toimivat yritykset eri tarkasteluvuosina.

Vuonna 2008 Big 4 yritykset varmensivat 80 % varmennusraporteista, vuosina 2013 ja 2018 Big 4 yritysten varmentamien vastuullisuusraporttien prosenttimäärä oli 67 %. Viimeisenä tarkasteluvuonna varmennuksenantajana oli pelkästään Big 4 yrityksiä. Big 4

yrittäjistä varmuksia tekivät KPMG, PwC, Deloitte ja EY. Muut kuin Big 4 yritykset, jotka toimivat varmentajina tarkasteluvälillä olivat Insinööritoimisto Ecobio Oy, DNV GL Business Assurance, Csrnetwork, Mitopro Oy sekä Tofuture Oy.

4.2 Laadullinen tutkimusmenetelmä

Tuomen ja Sarajärven mukaan (2018, luku 3 ja 3.3) aineistonkeruumenetelmiä, joita voidaan käyttää laadullisessa tutkimuksessa, on useita. Näistä yleisimmät ovat haastattelu, kysely, havainnointi sekä monenlaisista dokumenttiaineistosta kerätty tieto. Puusan ja muiden (2020, johdanto) mukaan näitä aineistonkeruumenetelmiä voidaan käyttää tarvittaessa yhdistellen. Tuomi ja Sarajärvi (2018, luku 3.3.) jatkavat huomauttamalla, että tutkimuskohteen mukaan yhden menetelmän käyttö voi olla perustellumpaa kuin toisen. Tässä tutkielmassa hyödynnetään erilaisista dokumenteista kerättyä tietoa, kun tarkastellaan useiden suomalaisten yritysten vastuullisuusraporttien varmennusraporttia useamman vuoden ajalta. Aineiston koon rajaus täytyy olla perusteltua, ja rajoitteiden määrälle kriteereitä asettaa aineiston sopivuudelle määritellyt kriteerit. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, luku 3.4). Tässä tutkielmassa aineisto on rajattu koskemaan Helsingin pörssin OMXH15-indeksiin yrityksiä. Indeksikoostuu suurista suomalaisista pörssiyrityksistä. Näin varmennettujen raporttien määrä jää kohtuulliseksi, ottaen huomioon pro gradu -tutkielman luonteen.

Tuomi ja Sarajärvi (2018, luku 3.4) toteavatkin, että laadullisessa tutkimuksessa ei pyritä tilastollisiin yleistyksiin, vaan tavoitteena on kuvata jotain ilmiötä, käsittää tiettyä toimintaa syvällisemmin tai tuottaa tutkittavasta ilmiöstä teoreettisesti mielekäs tulkinta. Tämän tutkielman rajattu aineisto jo vaikuttaa siihen, että kuvattavasta ilmiöstä ei voida tehdä tilastollisia yleistyksiä, mutta tutkielmassa pyritään ymmärtämään ja kuvailemaan miten tutkittavien varmennusraporttien sisältö on muuttunut tarkasteluvälin aikana. Tämä tukee laadullisen tutkimusmenetelmän valintaa tässä tutkielmassa. Myös aiemmissa tutkimuksissa, jossa on tutkittu varmennusraporttien sisältöä, on käytetty laadullista tutkimusmenetelmää.

Puusan ja muiden (2020, luku 9) mukaan määrällisen analyysin eli kvantifioinnin käyttö on perusteltua laadullisen tutkimuksen analyysissa. Aineiston kvantifiointia voidaan hyödyntää aineiston järjestelemisessä, kun tekstistä lasketaan eri asioita, kuten sanojen tai koodien esiintyvyyttä. Kvantifioinnin tarkoituksena on selkiyttää ja kuvata tutkimusaineiston sisältöä. Tässä tutkielmassa hyödynnetään kvantifiointia, kun tarkastellaan eri teemojen, esimerkiksi varmennuksenantajien tai käytettyjen varmennusstandardien esiintyvyyttä aineistossa. Hyödyntämällä määrällistä analyysia tutkimuksessa voidaan vaikuttaa myös siihen, ettei tulokset perustu sattumanvaraisiin havaintoihin.

4.3 Sisällönanalyysi

Laadullista tutkimusta tehtäessä yksi yleisimmin käytetyistä analyysimenetelmistä on sisällönanalyysi. Sen suosioon vaikuttanee sen soveltuminen käytettäväksi erilaisiin laadullisiin tutkimuksiin. (Puusa ja muut, 2020). Sisällönanalyysillä pyritään saamaan yleisessä ja tiivistetyssä muodossa kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Tutkimusaineisto kuvaa tutkittavaa ilmiötä, ja analyysin tarkoituksena on sanallistaa ja selkeyttää tutkittavaa asiaa. Sisällönanalyysimenetelmällä dokumentteja voidaan analysoida systemaattisesti ja objektiivisesti. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, luku 4.4.2).

Puusan ja muiden (2020, luku 9) mukaan sisällönanalyysiin kuuluvina vaiheina voidaan nähdä aineistoon tutustuminen, sen pelkistäminen, aineiston kategorisointi ja teemoittelu sekä tulkinta. Laadullisen tutkimuksen tyypillisesti kohtalaisen rikkaasta tutkimusmateriaalista pyritään ensin pelkistämään aineisto tiiviiseen muotoon niin että hajanaisesta aineistosta saadaan lopulta koottua yhtenäinen tietoarvonsa säilyttänyt kokonaisuus. Tämän jälkeen aineistosta pyritään luomaan kokonaiskuva, jonka perusteella tehdään johtopäätöksiä.

Sisällönanalyysia voidaan tehdä eri tavoilla: aineistolähtöisesti, teoriaohjaavasti tai teorialähtöisesti. Aineistolähtöisessä analyysissä tarkoituksena on edetä aineisto edellä, ilman että analyysia ohjaa mikään teoria. Aineistosta pyritään mahdollisimman objektiivisesti löytämään ne asiat, jotka ovat olennaisia tutkimuskysymysten kannalta. Teoriaohjaavassa analyysissä teoria voi ohjata tekemistä, mutta analyysi ei suoraan pohjautu mihinkään teoriaan. Teorialähtöisessä analyysissä aikaisemman tiedon perusteella luotu teoria tai kehys ohjaa analyysia. Aineiston analyysirunko perustuu aiempaan teoriaan, malliin tai käsitejärjestelmään. (Tuomi & Sarajärvi, 2018 luvut 4.4.;4.4.4). Tämä tutkielma toteutetaan teorialähtöisenä analyysinä, kun varmennusraporttien sisältöä ja kehittymistä tutkitaan suhteessa aiemman tutkimuksen perusteella luotuun viitekehukseen. Analyysirungon pohjana toimii Peregon ja Kolkin (2012) luoma runko, joka perustuu laadukkaan varmennusraportin vähimmäisvaatimuksille. Teorialähtöisessä analyysissä tulkintaa tehdään yleensä deduktiivisesti, eli edetään yleisestä yksittäiseen. Tässä tutkielmassa tulkintaa tehdään yleisestä viitekehuksesta yksittäisen raportin sisältämiin tietoihin.

Analyysin teon ensimmäisellä lukukerralla silmäiltiin varmennusraportit läpi, jotta päästiin ymmärrykseen millaisia ne ovat. Lisäksi ensimmäisen lukukerran yhteydessä kerättiin tieto, kuka varmennustoimeksiannon on suorittanut, eli kuka varmennusraportin on varmentanut. Toisen lukukerran aikana varmennusraportteihin perehdyttiin syvällisemmin ja aineiston analyysia edistettiin teemoittelemalla aineistoa analyysirungon mukaan. Raporteista poimittiin analyysirunkoon sopivia asioita ja niitä teemoiteltiin. Lopuksi siirryttiin pisteyttämään varmennusraportteja liitteenä 1 olevan laadun koodausrunгон perusteella. Raportit käytiin läpi kaksi kertaa koodausrunkoa läpikäydessä. Näin tuloksista saatiin luotettavampia, kun toisella tarkastelukerralla oli yleinen ymmärrys siitä mitä raportit käytännössä sisältävät. Tämän jälkeen aineisto koottiin yhteen ja siitä tehtiin johtopäätöksiä.

4.4 Tutkielman luotettavuus

Perinteisesti tutkimuksissa tutkimusmenetelmien luotettavuutta punnitaan usein validiteetin ja reliabiliteetin kautta. Validiteetilla tarkoitetaan sitä, että on tutkittu sitä mitä on aiottu ja reliabiliteetilla viitataan tutkimustulosten toistettavuuteen. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, luku 6.2). Validiteetti ja reliabiliteetti yhdistetään yleensä määrälliseen tutkimukseen ja käsitteinä ne vastaavatkin lähinnä määrällisen tutkimuksen tarpeita, jonka takia niitä ei pidetä niin mielekkäinä laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioidessa. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, luku 6.2). Kaikkien tutkimuksien luotettavuutta on kuitenkin syytä arvioida. Laadullinen tutkimus perustuu pitkälti tutkijan omaan tulkintaan, minkä takia tutkimuksen luotettavuutta on erityisen tärkeä arvioida. Puusan ja muiden (2020, luku 11) mukaan laadullisen tutkimuksen luotettavuus on ymmärrettävä laajemmin kuin edellä mainittujen käsitteiden kautta. Laadullisen tutkimuksen uskottavuutta pystytään vahvistamaan kuvailemalla tutkittavaa ilmiötä yksityiskohtaisesti ja laaja-alaisesti. Tutkimuksen luotettavuus on arvioitavissa sitä paremmin, mitä monipuolisemmin tutkimuksen eri vaiheet käydään läpi.

Tämän tutkielman luotettavuutta tuodaan esiin kuvailemalla käytettyjä tutkimusmenetelmiä ja perustelemalla niiden valintaa juuri tähän tutkimukseen sopivaksi. Tutkielman tuloksien analyysissä nostetaan suoria lainauksia tutkimusaineistosta, jotka vahvistavat aineistosta tehtyjä päätelmiä. Lisäksi tutkielmassa esitetään aineiston pohjalta tehtyjä taulukoita, joilla pyritään tuomaan esiin aineiston järjestelmällistä läpikäyntiä. Myös määrällisistä tiedoista kootut taulukot kertovat aineiston johdonmukaisesta tarkastelusta. Tutkimuksen luotettavuutta lisää myös laadun tutkielmassa hyödynnettävä laadun mittarina toimivaa taulukko, jolla varmennusraportit pisteytetään. Tutkimuksessa käytetyt laadun arviointikriteerit ovat tutkimuksen liitteenä, ja niitä käyttämällä varmennusraporttien pisteytys voidaan toistaa. Tutkimuksessa käytetty aineisto on julkisesti saatavilla yritysten verkkosivuilta, joka puolestaan lisää tutkimuksen läpinäkyvyyttä ja mahdollistaa tutkimuksen toistamisen.

5 Tutkimustulokset

Tässä luvussa analysoidaan vastuullisuusraporttien varmennusraporttien sisältöä ja sen kehittymistä vuosina 2008–2023. Myös varmennusraporttien laatua tarkastellaan, ja sen kehittymistä tarkasteluajavälillä. Lisäksi analysoidaan sitä, onko varmennuksen antajalla tai käytetyillä varmennusstandardeilla vaikutusta varmennusraportin laatuun.

Tässä tutkielmassa laadun mittarina käytetään Peregon ja Kolkin (2012) luomaa kehystä, joka pohjautuu osin O’Dwyerin ja Owenin (2005) tekemään tutkimukseen. Tutkimuksen perusteella asetettiin vähimmäisisältövaatimukset korkealaatuisille varmennusraporteille. Perego ja Kolk (2012) loivat vähimmäisisältövaatimusten pohjalta koodausrunгон, jolla varmennusraporttien laatu pisteytetään. Vähimmäisvaatimuksiin kuuluvat esimerkiksi tiedot varmentajasta, käytetystä varmennusstandardista, raportin laatijan sekä varmentajan vastuiden toteamisesta sekä varmentajan pätevyydestä. Pisteytyksen avulla varmennusraporttien laatua voidaan vertailla niin eri vuosina kuin verraten eri varmennuksen antajia keskenään.

5.1 Varmennuksen antajat

Tarkasteluajavälillä vastuullisuusraportin varmennuksia suorittivat niin tilintarkastajayhteisöt kuin ei-tilintarkastajayhteisöt. Taulukosta 2 nähdään eriteltyinä Big 4 yritysten suorittamat varmennukset sekä muiden kuin tilintarkastusyhteisöjen suorittamat varmennukset. Yksittäinen eniten vastuullisuusraportteja varmentanut yritys oli PwC, joka oli suorittanut varmennustoimeksiannon 20 varmennusraportin osalta. Tämä on 47 % koko aineiston raporteista, eli PwC:n suorittamien varmennustoimeksiantojen määrä on huomattava. Tutkimusaineisto on rajallinen, joten tästä ei voida vetää johtopäätöksiä yrityksen suorittamista varmennustoimeksiannoista valtakunnallisesti. PwC oli myös ainut varmentajataho, joka oli jokaisena tarkasteluvuonna varmentanut ainakin yhden vastuullisuusraportin tiedot. Taulukkoa 2

tarkastellessa voidaan todeta, että suurimman osan tutkimusaineiston varmennusraporteista on varmentanut tilintarkastusyhteisö.

Taulukko 2. Varmennuksen suorittajat kappaleittain ja prosentuaalisesti vuositasolla.

Varmennuksen antaja	2008	2013	2018	2023	yht.	yht % (n=43)
Tilintarkastaja Big 4						
PwC	2	5	7	6	20	47 %
EY	0	0	1	4	5	12 %
Deloitte	0	1	1	3	5	12 %
KPMG	2	3	0	1	6	14 %
Muu kuin tilintarkastaja	1	3	3	0	7	16 %
Yhteensä	5	12	12	14	43	100 %

Muiden Big 4 yritysten osalta varmennustoimeksiantoja oli suoritettu 12 %–14 % tarkasteltavasta kokonaismäärästä. Tarkasteltavan ajanjakson kokonaismäärästä muu kuin tilintarkastusyhteisö suoritti 16 % varmennustoimeksiannoista. Muita kuin tilintarkastusyhteisöjä, jotka suorittivat varmennustoimeksiantoja, oli Insinööritoimisto Ecobio Oy, Csrnetwork, Tofuture Oy, Mitopro Oy sekä DNV GL Business Assurance. Edellä mainituista Insinööritoimisto Ecobio Oy ja DNV GL Business Assurance -yritykset suorittivat kaksi varmennustoimeksiantoa, ja muut yhden varmennustoimeksiantojen tarkasteluvälin aikana.

5.2 Varmennusraportin sisältö ja sen kehittyminen

Tässä luvussa analysoidaan tarkemmin varmennusraporttien sisältöä ja siinä tapahtuneita muutoksia vuosien 2008 ja 2023 välillä. Aluksi tarkastellaan varmennusraporteista löytyviä perustietoja, kuten varmennuslausunnon otsikkoa, raportin vastaanottajaa ja varmennuspaikkaa sekä -aikaa. Sen jälkeen tarkastellaan lähemmin varmentajan velvollisuuksia ja raportin laatijan vastuuta, sekä sitä, miten varmentajan riippumattomuus tuodaan esille. Tarkemmin paneudutaan myös

varmennustoimeksiannon tasoon ja laajuuteen, sekä varmennuksessa käytettyihin viitekehyksiin ja varmennusstandardeihin. Luvun lopussa keskitytään siihen, miten varmentajan kokemus on tuotu varmennusraporteissa ilmi eri vuosina, ja mitä muutoksia tehdyissä toimenpiteissä on varmennusraportin sisällön mukaan.

Varmennusraporteista oli helposti löydettävissä *perustiedot*. Perustiedoilla tarkoitetaan tässä yhteydessä varmennuslausunnon otsikkoa, varmennusraportin vastaanottajaa eli sitä kenelle varmennuslausunto on osoitettu, varmennuksen suorittajaa, varmennuksen suorittajan sijaintia sekä raportointipäivää. Kaikilta tutkituilta yrityksiltä löytyi kaikilta vuosilta varmennusraportista yllä mainitut tiedot, yhtä lukuun ottamatta. Yhdestä raportista vuodelta 2008 puuttui päivämäärä, jolloin varmennus oli suoritettu. Varmennusraporttiin oli merkitty kuukausi ja vuosi, mutta itse päivämäärä puuttui. Voidaan siis todeta, että perustietojen saatavuus raporteista oli hyvää jokaisena tarkasteluvuonna. Perustietojen tärkeys varmennusraporteissa on perusteltua, sillä kuinka luotettavana voitaisiin pitää raporttia, josta ei selviäisi esimerkiksi varmentajan suorittajaa. Vaikka varmennusraportti olisi muuten laadukas, mikäli tietoa varmentajasta ei olisi, laskisi se raportin laatua ja uskottavuutta. Myös O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimustuloksissa kaikki varmennuksenantajat olivat nimenneet varmennuksen suorittajan eli itsensä, ja suurimmassa osassa varmennusraportit olivat myös päivätty. Nämä tulokset ovat yhdenkaltaisia tämän tutkielman tulosten kanssa.

Taulukkoon 3 on koottu varmennusraporttien *otsikot* kappalemäärittäin tutkielman tarkasteluvuosilta. Otsikot on suomennettu taulukointia varten. Varmennusraporttien otsikoinnista voidaan taulukkoa 3 tarkastellessa huomata, että vuosina 2008 ja 2013 käytetyin varmennusraportin otsikko oli ”Riippumaton varmennusraportti” (Independent Assurance Report). Tämä oli myös ainoa otsikointi, jota on käytetty jokaisena tarkasteluvuonna. Vuosina 2018 ja 2023 eniten käytettiin otsikkoa ”Riippumattoman varmentajan varmennusraportti” (Independent Practitioner’s Assurance Report). Huomattavaa on myös se, että sana tilintarkastaja mainitaan koko tarkastelujaksolla vain kolmessa raportissa. Nämä olivat kaikki tilintarkastajien

varmentamia raportteja. Mikäli varmennuksen antaja mainitaan otsikossa, viitataan yleensä varmentajaan.

Taulukko 3. Varmennusraporttien otsikot tarkasteluvuosina.

Otsikko	2008	2013	2018	2023	Yhteensä
Riippumaton varmennusraportti	3	9	3	2	17
Rajoitettu varmennusraportti	1				1
Varmennuslausunto	1	1			2
Tilintarkastajan rajoitettu varmennusraportti		1			1
Riippumaton varmennuslausunto		1			1
Riippumaton rajoitetun varmuuden antava varmennusraportti			2	1	3
Riippumattoman varmentajan varmennusraportti			6	5	11
Tilintarkastajan varmennusraportti			1	1	3
Riippumattoman varmentajan varmennusraportti vastuullisuusraportista				1	1
Riippumattoman varmentajan rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antava varmennusraportti vastuullisuustiedoista				1	1
Riippumattoman varmentajan rajoitettu varmennusraportti				3	2
Yhteensä	5	12	12	14	43

Otsikoita tarkastellessa myös huomataan, että vuonna 2023 otsikoiden sanamäärä on pidentynyt, eli otsikoista on pyritty tekemään kuvaavampia (viitataan esimerkiksi varmennettuihin tietoihin tai varmennuksen tasoon). Vuonna 2023 otsikossa mainitaan myös ensimmäisen kerran kohtuullinen varmuus. Tuloksista voidaan myös huomata, että vaikka ensimmäisenä kahtena tarkasteluvuonna on käytetty selvästi eniten otsikkoa ”Riippumaton varmennusraportti”, on se kahtena viimeisenä tarkasteluvuonna saanut lisäyksen ”varmentaja”, kun molempina vuosina suosituin otsikko on ollut ”Riippumattoman varmentajan varmennusraportti”. Vuoden 2013 jälkeen ei

otsikoinnissa ole myöskään mainittu sana varmennuslausunto, vaan on viitattu varmennusraporttiin. Käytännössä näillä on viitattu samaan asiaan, mutta tutkimusaineiston perusteella, ainakin otsikkotasolla, varmennusraportti näyttää vakiinnuttaneen paikkansa. Tuloksista nähdään myös, että sana riippumaton on mainittu suurimmassa osassa otsikoita, mutta jokaisena tarkasteluvuonna on vähintään yksi otsikko, jossa sitä ei mainita. Vuosina 2018 ja 2023 riippumattomuus mainitaan kaikissa muissa otsikoissa, paitsi niissä, missä mainitaan tilintarkastaja.

Varmennusraportin vastaanottajia tarkastellessa taulukosta 4 huomataan, että huomattavasti suurin osa varmennusraporteista oli suunnattu johdolle. Vastaanottaja oli yleisimmin mainittu otsikon jälkeen alaotsikkona heti otsikon jälkeen tai ensimmäisenä lauseena raportin alkaessa. Muutamassa varmennusraportissa vastaanottaja oli jo osana otsikkoa, mutta tämä ei ollut yleinen käytäntö. Kahtena ensimmäisenä tarkasteluvuonna yhden raportit oli suunnattu niin lukijalle kuin johdolle ja sidosryhmille. Kolmantena tarkasteluvuonna yhden raportin vastaanottajana oli yhtiökokous. Vuonna 2023 kaikki varmennusraportit oli suunnattu johdolle, yksi lisäksi hallitukselle.

Taulukko 4. Varmennusraportin vastaanottaja tarkasteluvuosina.

Vastaanottaja	2008	2013	2018	2023	Yhteensä
Johdolle	3	10	10	13	36
Johdolle ja sidosryhmille	1	1	1		3
Lukijalle	1	1			2
Yhtiökokoukselle			1		1
Hallitukselle ja johdolle				1	1
Yhteensä	5	12	12	14	43

Vaikka varmennusraporteilla pyritään huomioimaan myös sidosryhmien tarpeet, ei otsikointi näytä olevan menossa siihen suuntaan, että sidosryhmien huomioiminen paranisi. Neljästä raportista, joissa otsikossa mainittiin sidosryhmät tai yhtiökokous, oli kolme laadittu ei-tilintarkastajan toimesta, ja yhden raportin varmennuksen antajana

toimi PwC. Kahdessa näistä oli käytetty AA100AS varmennusstandardia, yhdessä ISAE 3000 ja yhdessä ISAE3000 ja ISAE 3410 -standardeja. Tämän perusteella ei voida vetää suorita johtopäätöksiä siitä, että käytetty varmennusstandardi vaikuttaisi siihen, kenelle varmennusraportti suunnataan, sillä tulosten perusteella tässä oli hajontaa. Deegan ja muut (2006) pohtivat tutkielmassaan syitä varmennusraportin vastaanottajien vaihteluun; on mahdollista, että varmennustoimeksiannossa määrätään, kuka toimii varmennusraportin vastaanottajana. Heidän mukaansa eri vastaanottajien nimeämiseen saattaa myös liittyä oikeudellisia seurauksia. Oli syy mikä tahansa, sekä AA1000AS sekä ISAE3000 vähimmäisvaatimuksissa vaaditaan nimeämään raportin vastaanottaja. Vastaanottaja olikin mainittu kaikissa raporteissa, mutta vastaanottajaksi pelkästään johdon nimeäminen saatetaan tulkita niin, ettei varmennusraporttia ole tehty sidosryhmiä varten, eikä siinä huomioida sidosryhmiä tarvittavalla tasolla. Yhden tarkasteltavan yrityksen varmennusraporteissa vastaanottaja oli kolmena vuonna johdon lisäksi sidosryhmät tai yhtiökokous; tämä voisi antaa viitteitä siitä, että toimeksiannossa on mahdollisesti vaadittu sidosryhmien huomiointia, sillä jokaisena vuonna varmennuksen antaja on ollut eri.

Varmennuksen suorittaja löytyi poikkeuksetta varmennusraportin lopusta koko tarkastelujaksolla. Varmennusraportin loppuun oli kirjattu myös sijainti ja päivämäärä. Tyypillisesti ensin oli sijainti ja päivämäärä, sen alla varmennuksen suorittaneen tilintarkastusyhteisön tai muun varmennuksen suorittajan yrityksen nimi, jonka alla oli varmennustoimeksiannon suorittaneet henkilöt tai henkilö. Henkilöiden nimien alla luki heidän tittelinsä, ja mikäli kyseessä oli tilintarkastaja, oli se yleensä mainittu. Varmennusraportteja ei ollut allekirjoitettu vuoden 2023 varmennusraporteissa kertaakaan, kun vuonna 2018 allekirjoituksia oli yksi, vuonna 2013 kolme ja vuonna 2008 kaksi. Voidaan huomata, että allekirjoituksia oli yhä harvemmin, mitä pidemmälle tarkasteluväliä mentiin. Huomattavaa on myös se, että uusimpiakaan varmennusraportteja ei ole allekirjoitettu sähköisesti. Kokonaisuutena varmennusraporttien sisällön rakenne perustietojen osalta oli hyvin samanlainen jokaisena tarkasteluvuonna.

Kaikissa raporteissa oli ilmaistu selkeästi *varmentajan vastuu* ja *raportin laatijan vastuu* jokaisena tarkasteluvuonna. Nämä vastuut oli yleensä eritelty eri otsikoiden alle, jossa raportin laatijan vastuu löytyy ”Johdon vastuu” -nimisen otsikon alta. Varmentajan vastuu puolestaan on ilmaistu ”Varmentajan velvollisuudet” -nimisen otsikon alta. Kaikkina tarkasteluvuosina yleisin tapa sisällyttää varmentajan ja raportin laatijan vastuut varmennusraportin sisältöön oli sijoittaa ne varmennusraportin alkupuolelle omien otsikoiden alle. Kolmena ensimmäisenä tarkasteluvuonna käytettiin lisäksi niistä jokaisena myös kolmea seuraava vaihtoehtoa: otsikointia ei ollut, mutta alussa mainittiin vastuut ja velvollisuudet. Toinen vaihtoehto oli se, että vastuu ja velvollisuudet oli mainittu saman otsikon alla. Kolmannessa vaihtoehdossa vastuut ja velvollisuudet oli ilmaistu varmennuksen vastaanottajan kertovan otsikon alla heti raportin alussa. Tämän perusteella voidaan todeta, että varmentajan vastuu ja raportin laatijan vastuu oli mainittu varmennusraportin sisällössä jokaisessa tarkasteltavassa varmennusraportissa kaikkina tarkasteluvuosina.

Käytännössä johdon vastuu todettiin ilmaisemalla, että yrityksen johto vastaa vastuullisuustietojen laatimisesta sovitun raportointikriteeristön mukaisesti. Vuosina 2018 ja 2023 vastuissa todetaan johdon vastaavan myös sisäisen valvonnan laatimisesta ja ylläpitämisestä, jotta varmennetut tiedot voidaan laatia niin, ettei niissä ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virhettä. Esimerkissä 1 PwC on lausunut näin Kesko Oyj:n vuoden 2013 varmennusraportissa:

(1) Kesko Oyj:n johto vastaa Vastuullisuustietojen laatimisesta raportointikriteeristön eli Yhtiön raportointiohjeiden ja Global Reporting Initiativen GRI-standardien mukaisesti. Kesko Oyj:n johto vastaa myös sellaisen sisäisen valvonnan järjestämisestä, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta on mahdollista laatia Vastuullisuustiedot, joissa ei ole väärinkäytöksistä tai virheistä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Tätä lisäystä väärinkäytöksistä tai virheestä johtuvasta olennaisesta virheestä ei kahtena ensimmäisenä tarkasteluvuonna ollut mainittu missään varmennusraporteissa. Mikäli

vastuullisuustiedot oli laadittu AA1000 -periaatteiden mukaisesti, mainittiin tässä yhteydessä myös johdon vastuu soveltaa periaatteita standardin mukaisesti. Varmentajan velvollisuudet puolestaan todettiin käytännössä toteamalla, että varmentajan velvollisuutena on esittää johtopäätös vastuullisuustietojen esittämisestä hankitun aineiston perusteella. EY lausuu omista velvollisuuksistaan koskien Metson vuoden 2023 varmennustietoja seuraavasti: "Velvollisuutenamme on esittää johtopäätös Vastuullisuustietojen esittämisestä hankkimamme evidenssin perusteella". Toteamus on lyhyt ja selkeä.

Varmentajan velvollisuuden toteamisen jälkeen kerrottiin useasti se, minkä standardin tai standardien mukaan varmennus on suoritettu. Vuonna 2023 kaikki varmennusraportit oli koostettu niin, että sekä johdon vastuu että valmentajan velvollisuudet olivat omina otsikoinaan. Erilaista aiempiin vuosiin verrattuna oli se, että näiden kahden otsikon väliin oli useissa raporteissa lisätty yksi kappale, jonka otsikko viittasi varmentajan riippumattomuuteen ja laadunhallintaan. Tällainen kappale on aiemminkin ollut varmennusraporteissa, mutta nyt sen paikkaa oli useammissa raporteissa muutettu lopusta lähemmäs varmennusraportin keskiosaa.

Varmentajan riippumattomuus oli todettu lähes kaikissa tarkastelujakson varmennusraporteissa. Toteamus varmentajan riippumattomuudesta puuttui kaksi kertaa, kerran molempina vuosina 2008 ja 2013. Yleisesti ottaen riippumattomuuden toteaminen varmennusraportissa oli hyvää. Jokaisena tarkasteluvuonna riippumattomuus oli lähes aina todettu jo otsikossa. Monissa varmennusraporteissa oli myös erikseen otsikko, jossa mainittiin riippumattomuus ja sen alla kerrottiin asiasta tarkemmin. Prosentuaalisesti laskettuna otsikkoja, jossa mainittiin riippumattomuus, oli vuonna 2008 raporteissa 20 %, vuonna 2013 58 %, vuonna 2018 100 % ja vuonna 2023 86 %. Niiden määrä siis kasvoi, ja vuonna 2018 kaikissa varmennusraporteissa oli otsikko, jossa viitattiin riippumattomuuteen. Vuonna 2023 niissä kahdessa otsikoissa, missä ei mainittu riippumattomuutta, mainittiin toisessa otsikossa tilintarkastaja, ja toisessa riippumattomuus kävi ilmi muualta kuin otsikosta.

Tarkasteluvuosien edetessä varmennusraportteihin ilmestyi erilaisia *laatustandardeja*, joita varmennuksessa ilmoitettiin käytettävän. Vuonna 2008 näitä ei näkynyt vielä yhdessäkään varmennusraportissa, mutta vuonna 2013 33 % raportissa ilmoitettiin noudatettavan IESBA:n laatimia eettisiä sääntöjä tilintarkastajille (Code of Ethics). Nämä säännöt sisältävät myös riippumattomuusstandardeja. Vuoden 2018 varmennusraporteista jo 75 % sisälsi tiedon eettisten sääntöjen noudattamisesta ja vuonna 2023 tuo prosenttiosuus kasvoi 93 %. Toinen standardi, jota varmennuksissa käytettiin, oli laadunhallintastandardi ISQC1 (International Standard on Quality Control 1). Kyseinen standardi mainittiin tarkastelujaksolla ensimmäisen kerran vuonna 2018, jolloin yhdeksän varmennusraporttia ilmoitti noudattavansa sitä. ISQC1 päivittyi ISQM1 (International Standard on Quality Management 1) vuoden 2022 lopussa. Tämä näkyi myös varmennusraporteissa: vuonna 2023 86 % ilmoitti raportoivansa ISQM1 mukaan, ja loput 14 % ISQC1 mukaan. Näiden lisäksi kaksi varmennusraporttia käytti standardia ISO/IEC 17021:2011, joka sisältää vaatimuksia johtamisjärjestelmien kuten laadunhallintajärjestelmien pätevydestä. Edellä mainittua standardia käytti kahdessa varmennuksessa DNV GL Business Assurance. Tulosten perusteella voidaan siis todeta, että erilaisia laatustandardeja on otettu käyttöön niiden tultua saataville. Tämä kertoo siitä, että varmennusraporteista halutaan mahdollisimman luotettavia, joten niitä pyritään varmentamaan standardien mukaan.

Yleisin *varmennustoimeksiannon taso* oli rajoitettu. Kahtena ensimmäisenä tarkasteluvuonna kaikki varmennusraportit ilmaisivat tehdyn varmennuksen tason olleen rajoitettu. Kahtena jälkimmäisenä tarkasteluvuosina molemmissa vuosissa oli yksi raportti, jossa kerrottiin varmennuksen tason olevan rajoitettu ja kohtuullinen, eli osa vastuullisuustiedoista oli varmennettu rajoitetulla tasolla ja osa kohtuullisella tasolla. Vuonna 2018 Stora Enso varmennutti hiilidioksidipäästöjä koskevan osion kohtuullisella varmuudella ja vuonna 2023 UPM-Kymmene varmennusraportissa on annettu kohtuullisen tason varmennus koskien hiilidioksidipäästöjä. Molemmat yritykset toimivat perusteellisuuden parissa. Tutkimusaineiston perusteella selkeää on, että

suurin osa varmennuksista annetaan rajoitettuna ja kohtuullisen tason varmennuksien antaminen on lisääntynyt vasta viimeisempien tarkasteluvuosien kohdalla, mutta silti niiden määrä on pieni. Tulos on yhteneväinen Gürtürkin ja Hahnin (2016) tulosten kanssa: Varmennustoimeksiannon taso oli rajoitettu 58 varmennusraportissa, kun kaikkien tarkasteltavien varmennusraporttien määrä oli 61.

Tämän tutkielman varmennusraporteissa myös mainittiin, että kun kyseessä on rajoitetun tason antava varmennus, saavutetaan sillä alempi varmuuden taso kuin kohtuullisen tason varmuuden antavassa toimeksiannossa. Tästä esimerkkinä (2) PwC:n antama lausunto UPM-Kymmene Oy:lle vuoden 2013 varmennusraportissa.

(2) Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi siinä saadaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

Vuoden 2008 varmennusraporteissa yllä mainittua lisäystä ei ollut, mutta vuodesta 2013 se alkoi yleistyä rajoitetun varmuuden varmennusraporteissa. Vuonna 2023 kyseinen huomautus annettiin jokaisessa varmennusraportissa. Oletettavasti varmennusraporteissa haluttiin tuoda selkeämmin esille se, mikä on rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon ero.

Varmennustoimeksiantojen laajuus kerrottiin jokaisessa raportissa, mutta sen tarkkuus vaihteli. Varmennusraporteissa saatettiin viitata yleisesti yritysvastuuraportin tietoihin, tai varmennusraporttiin oli saatettu laittaa tarkat indikaattorit, joihin varmennus kohdistui. Se, miten laajuudesta kerrottiin, vaihteli sekä varmentajittain että vuositasolla. Esimerkkinä (3) PwC:n Valmet Oy:lle vuoden 2013 vastuullisuusraportin tiedoista antama lausunto koskien kohteen laajuutta:

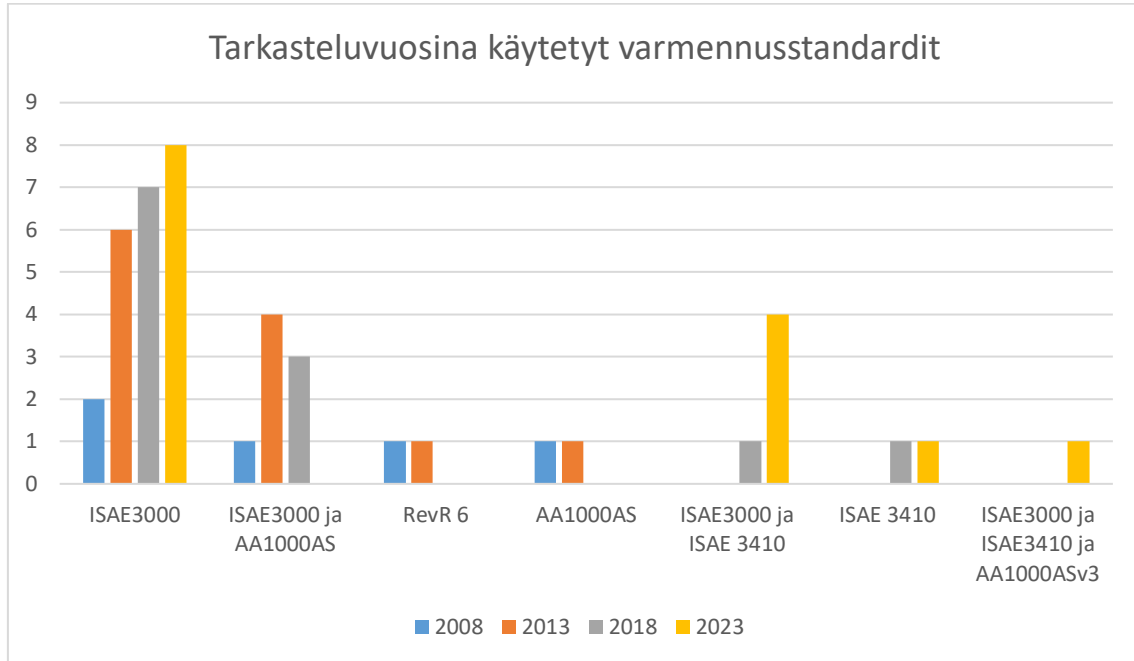
(3) ...jonka kohteena ovat olleet taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun numeeriset tiedot raportointikaudelta 1.1.-31.12.2013. Yhtiön verkkosivuilla ”Kestävän kehityksen raportointi 2013” -osioissa...

Esimerkissä 3 varmennus kohdistuu pelkästään numeerisiin tietoihin, mutta tämä ei kuitenkaan ollut tilanne kaikissa raporteissa. Varmennettava yritys saa päättää millä laajuudella tiedot varmennetaan, ja tämä myös näkyi varmennusraporteissa. Yhteisenä tekijänä annetuilla lausunnoilla oli se, että lähes kaikissa mainitaan raportointijakso. Lausunnossa saatettiin myös viitata yrityksen verkkosivuilta löytyviin vastuullisuustietoihin, tätä näkyi jo vuoden 2008 raporteissa. Käytännössä varmennustoimeksiannon laajuus mainittiin jollain tasolla kaikissa raporteissa, mutta se, kuinka tarkasti laajuudesta kerrottiin, vaihteli suuresti. Tässä ei löydetty selvää yhteyttä eri tarkasteluvuosina, vaan laajuuden kertominen oli enemmän raporttikohtaista.

Käytetyin *raportoinnin viitekehys* jokaisena tarkasteluvuonna oli GRI. Sen suosio suosituimpana maailmanlaajuisena viitekehysenä näyttäisi pitävän paikkansa myös tässä tutkielmassa. Greenhouse Gas Protocol (GHG) oli yleensä käytetty viitekehysenä, mikäli varmennettiin kasvihuonepäästöjä. GHG protokolla tarjoaa standardeja ja ohjeita kasvihuonekaasujen päästölaskentaa varten ja se on maailmanlaajuisesti käytössä eri yrityksillä. (Greenhouse Gas Protocol, n.d.). Yrityksistä GHG-protokollaa viitekehysenä olivat käyttäneet Fortum, Kone, Nokia ja Stora Enso vähintään yhtenä tarkasteluvuonna. Näitä varmennusraportteja olivat varmentaneet Insinööritoimisto Ecobio Oy, Deloitte, ja PwC.

Tarkasteluvuosina käytettiin erilaisia *varmennusstandardeja* tai niiden yhdistelmiä. Suosituin varmennusstandardi jokaisena tarkasteluvuonna oli ISAE3000, kuten kuviossa 3 nähdään. Kolmena ensimmäisenä tarkasteluvuonna käytettiin myös yhdistelmää ISAE3000 ja AA100AS yhteensä kahdeksan kertaa. ISAE3000 ja ISAE3410 yhdistelmää käytettiin vuonna 2023 neljä kertaa, kun taas muita yhdistelmiä käytettiin eri vuosina kerran tai ei kertaakaan. Muut kuin tilintarkastajayhteisöt käyttivät varmennusstandardeina joko AA1000AS tai ISAE 3000 standardeja. Tilintarkastusyhteisöt käyttivät tarkastaessaan kaikkia kuviossa 3 näkyviä standardeja tai niiden yhdistelmiä paitsi AA1000AS -standardia ainoana varmennusstandardina. Nämä

kuviossa 3 nähtävät tapaukset vuosilta 2008 ja 2013 olivat ei-tilintarkastajien varmentamia.



Kuvio 3. Tarkasteluvuosina käytetyt varmennusstandardit kappalemäärittäin vuositasolla (n=43).

ISAE3410 on IAASB:in luoma standardi, joka on tarkoitettu erityisesti kasvihuonepäästöjen varmentamiseen. RevR 6 puolestaan perustuu kansainväliseen ISAE3000 standardiin, jonka mukaan vastuullisuustiedot yleensä varmennetaan Ruotsissa (FAR, n.d.). Kuviossa 3 näkyvät kaksi RevR 6-standardia olivat Nordean vuosien 2008 ja 2013 varmennuksessa käytetyt standardit, sillä ne oli varmennettu Ruotsissa. Näistä tuloksista voidaan nähdä, että kaikki tilintarkastusyhteisöt käyttivät varmennustoimeksiannoissaan ISAE 3000 -standardia tai siihen pohjautuvaa RevR 6-standardia. Tämä tukee useiden tutkimuksien tuloksia, missä on havaittu tilintarkastajien käyttävän varmennuksessa ISAE 3000-standardia.

Varmentajien kokemus suorittaa varmennustoimeksianto jäi mainitsematta osassa varmennusraportteja. Mikäli varmennuksen suorittajan kokemus tuotiin esille, tehtiin

se esimerkiksi kuten alla esimerkissä 4, joka on lausunto Neste Oyjin vuoden 2013 varmennusraportista, jonka on varmentanut PwC.

(4) 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 energiatoimialan tuntemus.

Tässä lausunnossa nostettiin esiin se, että kyseessä oli moniammatillinen tiimi, ja heillä on kokemusta myös muiden kuin taloudellisten tietojen varmentamisesta. Kaikissa varmennusraporteissa mainittiin varmennuksessa käytetty standardi kuten ISAE3000. Varmennusstandardeissa voi olla vaatimus, että toimeksiannonsuorittajalla tulee olla ammatillista osaamista suorittaa toimeksianto. Kaikissa varmennusraporteissa varmentajan pätevyyttä ja kokemusta ei kuitenkaan tuotu sanallisesti ilmi. Vuoden 2008 varmennusraporteissa kaikissa sanallistettiin, että varmentajilla on tarvittava osaaminen ja kokemus hoitaa varmennustoimeksianto, mutta muina tarkasteluvuosina tätä ei ollut kaikissa kirjoitettu varmennusraporttiin. Kaikissa varmennusraporteissa oli kuitenkin viitattu käytettyyn varmennusstandardiin.

Eri tarkasteluvuosina ei ollut huomattavia eroja siinä, paljonko *tehtyjä toimenpiteitä* esiteltiin, tai millaisia toimenpiteitä tehtiin. Erot olivat enemmänkin raporttikohtaisia. Tehdyt toimenpiteet kuitenkin vaihtelivat suuresti, eikä niissä ollut näkyvissä selvää standardoitumista. Kaikissa varmennusraporteissa kävi kuitenkin hyvin ilmi toimenpiteet, jotka tehtiin johtopäätökseen pääsemiseksi. Tässä oli jonkin verran vaihtelua siinä, kuinka laajasti toimenpiteistä kerrottiin. Keskimäärin koko tarkastelujaksolla raporteissa mainittiin 7 eri tehtyä toimenpidettä. Yleisimpiä, lähes aina suoritettuja toimenpiteitä olivat ylimmän johdon sekä niiden henkilöiden haastattelu, jotka ovat olleet mukana valmistelemassa vastuullisuusraporttia. Yleensä raporteissa mainittiin ennen suoritettujen toimenpiteiden listaamista, että suoritettiin muun muassa mainitut toimet. Tämä tarkoittaa, että kaikkia toimenpiteitä ei ollut listattuna varmennusraporttiin.

Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että kaikissa varmennusraporteissa mainittiin varmennustoimeksiannon aikana tehtyjä toimenpiteitä. Tehtyjen toimenpiteiden määrä vaihteli jonkin verran, mutta se oli raporttikohtaista, eikä tarkasteluvuosien välillä ollut nähtävissä huomattavia eroja tehtyjen toimenpiteiden määrän suhteen.

Sidosryhmien huomioimien näkyi parhaiten niistä varmennusraporteista, jotka oli varmennettu AA1000AS -standardilla. Kyseisen standardin mukaan varmennetuissa varmennusraporteissa oli erikseen lausuttu sidosryhmien osallistamisesta, olennaisten yhteiskuntavastuun näkökohtien määrittämisestä, sekä sidosryhmien odotuksiin vastaamisesta. Vuoden 2023 varmennusraportissa, joka oli varmennettu AA1000ASv3 mukaan, oli huomioitu myös vaikutusten arviointi, joka oli päivitetty uudistuneeseen standardiin. Tutkittavista raporteista vain yksi käytti varmennusstandardina AA1000ASv3 -standardia viimeisenä tarkasteluvuonna (yhdessä muiden standardien kanssa). Tämän vuoksi kaikki edellä mainitut asiat oli huomioitu vain yhdessä varmennusraportissa, jonka oli varmentanut PwC. Aiempien vuosien varmennusraportit, jossa oli käytetty AA1000AS joko itsenäisesti tai osana varmennusstandardiyhdistelmää, oli varmentaneet vuonna 2008 PwC ja Csrnetwork, vuonna 2013 Deloitte, PwC sekä Tofuture Oy. Vuonna 2018 PwC oli ainoa varmentaja, joka oli käyttänyt varmennuksissaan varmennusstandardina AA10000AS.

5.3 Varmennusraporttien laatu

Varmennusraporttien laatua mitataan tässä tutkimuksessa Peregon ja Kolkin (2012) luomalla varmennusraporttien vähimmäisisältövaatimukseen perustuvalla koodausrungolla. Tässä kappaleessa keskitytään tarkastelemaan varmennusraporttien laatua eri tarkasteluvuosina, sekä varmentajan ja käytetyn varmennusstandardin vaikutusta varmennuksen laatuun.

Varmennusraporttien laatua taulukosta 5 tarkastellessa huomataan, että kaikki tarkastellut raportit koko tarkastelujaksolla ovat saaneet vähintään 15 pistettä, maksimipisteiden ollessa 27. Saadut maksimipisteet puolestaan kohoavat enimmillään 22 pisteeseen. Eroja kuitenkin löytyy vuositason tasolla. Näistä tuloksista voidaan kuitenkin todeta, että raporttien laatu tarkastelluissa yrityksissä on jokaisena tarkasteluvuonna ollut vähintään kohtuullinen. Myös Zorio ja muut (2013) totesivat varmennusraporttien laatua tutkivan tutkimuksen tuloksissa, että varmennusraporttien laatu on varsin hyväksyttävällä tasolla, eli tulos on yhteneväinen heidän tutkielman tuloksen kanssa. Zoriolla ja muilla (2013) oli tutkimusaineistona 130 espanjalaista yritystä, joten tutkimusalue sijoittuu maantieteellisesti Eurooppaan, kuten tässäkin tutkimuksessa.

Taulukko 5. Varmennusraporttien laatu tarkasteluvuosittain.

Vuosi	Varmennusraporttien määrä	Keskiarvo	Min	Max
2008	5	17,2	15	21
2013	12	18,5	15	22
2018	12	18,2	16	21
2023	14	17,36	16	22
Yhteensä	43	17,82	15,5	21,5

Tarkasteluvuosien aikana varmennusraporttien keskiarvo on 17,2 ja 18,5 välissä, maksimipisteiden ollessa 27. Koko tarkasteluvälin matalin keskiarvo on vuodelta 2008, jonka jälkeisenä tarkasteluvuonna 2013 varmennusraporttien laadun keskiarvo on noussut lähes puolellatoista pisteellä arvoon 18,5. Tämän jälkeen keskiarvo on laskenut hiukan (0,3) ja vuonna 2023 laadun keskiarvoksi on saatu 17,36.

Kun tarkastellaan tarkasteluvälin laadun minimi- ja maksimipisteitä, voidaan todeta, että minimipisteet ovat nousseet yhden pisteen verran tarkasteluvälin aikana, kun taas maksimipisteet ovat olleet jokaisena vuonna 21 tai 22. Minimipisteiden ja maksimipisteiden välinen ero koko tarkasteluväliltä on keskimäärin 6 pistettä. Peregon ja Kolkin (2012) tutkimuksessa, jossa tutkimusaineisto oli maailmanlaajuisesti vuosilta 1999–2008, oli

sadut laadun pistemäärät alhaisempia, keskiarvon vaihdellessa 9,72 ja 12,93 välillä tarkasteluvuosien aikana. Eroa voidaan selittää ainakin osittain tutkimuksen ajoittumisella aikaisemmille vuosille, jolloin varmennustoimeksiantoja ohjaavia standardeja ei ollut vielä olemassa. Lisäksi tutkimusaineiston maantieteellisen rajauksen voidaan nähdä vaikuttavan tuloksiin, kun eri mailla on eri aikaan kehittyneitä maakohtaisia ohjeistuksia ja lainsäädäntöä liittyen varmennusraportointiin.

5.3.1 Laatu varmentajittain

Taulukosta 6 nähdään varmennusraporttien laadun keskiarvot varmentajittain koko tarkastelujaksolta. Kun kaikkien vuosien varmennusraporttien laatu pisteytettiin ja niistä laskettiin laadun keskiarvot Big 4 -yrityksille ja muille kuin Big 4 -yrityksille, saatiin Big 4 -yritysten keskiarvoksi 17,69 ja muiden kuin Big 4 -yritysten keskiarvoksi 18,71 (maksimimäärän ollessa 27). Taulukosta 6 nähdään, että näiden kahden varmentajatahon välillä eroa laadulle tuli keskimääräisesti yhden pisteen verran. Molempien varmentajien maksimipistemäärä koko tarkastelujakson aikana oli 22, kun taas pienin saatu määrä oli Big 4 -yrityksillä 15 ja muilla kuin Big 4 -yrityksillä 17. Muut kuin Big 4 -yritykset saivat siis alimmillaan tarkasteluvuosien aikana pisteiksi 17, eli kaksi pistettä enemmän kuin Big 4 -yritykset. Muut kuin Big 4 -yritykset siis alimmillaan saivat varmennusraporteistaan korkeammat pisteet kuin Big 4 -yritykset.

Taulukko 6. Varmennusraporttien laatu varmentajittain yhteenlaskettuna koko tarkastelujaksolta.

Varmentaja	Varmennusraporttien määrä	Laadun Keskiarvo (max 27)	Min	Max
Big 4	36	17,69	15	22
Muu kuin Big 4	7	18,86	17	22

Laadun keskimääräistä vaihtelua tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien välillä ei kuitenkaan voida pitää suurena, sen ollessa noin yhden pisteen verran. Gürtürk ja Hahn (2016) päätyivät tutkimuksessaan myös tulokseen, missä ei-tilintarkastajat saivat

hieman paremmat keskimääräiset laadun pisteet kuin tilintarkastajat. Ero oli hiukan suurempi; tilintarkastajien keskimääräiset laadun pisteet olivat 16,75 kun taas ei-tilintarkastajat saivat keskimäärin 19 pistettä, maksimipisteiden ollessa 33.

Eniten hajontaa aiheuttaneet kohdat olivat pätevyyden ilmaiseminen, varmennustoimeksiannon taso sekä sidosryhmien osallistaminen, heidän odotuksiinsa vastaaminen ja heille olennaisten näkökulmien määrittäminen. Hajontaa tarkasteltiin vertailemalla eri varmennuksenantajien varmennusraporttien saamia pisteitä yksi kriteeristön kohta kerrallaan. Tuloksista tunnistettiin ne, joissa oli eniten hajontaa. Tämän jälkeen hajontaa tarkasteltiin vertaamalla käytettyjä varmennusstandardeja tai varmennusstandardiyhdistelmiä keskenään, jonka jälkeen tuloksista tunnistettiin ne, joissa oli eniten hajontaa.

Kun tarkastellaan lähemmin varmentajan pätevyyden ilmaisemista taulukosta 7, huomataan että ei-tilintarkastajat ovat saaneet tästä kategoriasta keskimääräisesti huomattavasti paremmat pisteet kuin tilintarkastajana toimivat.

Taulukko 7. Varmentajan pätevyyden ilmaiseminen varmentajittain.

	Raporttien määrä	Laatupisteet yht.	Keskimääräinen pistemäärä
Big 4	36	32	0,89
Muu kuin Big 4	7	13	1,86

Muut kuin Big 4 yritykset ovat saaneet keskimääräisesti lähes pisteen enemmän, kun tarkastelussa on ollut varmentajan pätevyyden ilmaiseminen. Kyseisessä kohdassa laatupisteitä pystyi enimmillään saamaan kaksi, eli muiden kuin Big 4 yritysten varmentamissa raporteissa varmennustoimeksiantajana toimivan tiimin pätevyyttä oli lähes jokaisessa raportissa perusteltu tiimin kokemuksella. Myös Gürtürk ja Hahn (2016) tulivat tutkimuksessaan samanlaiseen lopputulemaan; heidän mukaansa tilintarkastajat toivat heikommin ilmi kokemuksensa varmennusraportissa, kun taas ei-tilintarkastajana toimivat kuvailivat tai vähintään ilmaisivat pätevyytensä varmennusraportissa. Tämä

tulos on yhteneväinen tämän tutkielman tuloksien kanssa. Ei-tilintarkastajat sanallistivat varmennusraporteissa pätevyytensä ja erityisesti kokemuksensa suorittaa toimeksianto. Tilintarkastajat mainitsivat kokemuksensa varmennusraporteissa harvemmin.

5.3.2 Laatu varmennustandardeittain

Taulukosta 8 nähdään eriteltynä käytetyt varmennusstandardit tai varmennusstandardiyhdistelmät sekä niiden keskiarvoiset laaturasteet koko tarkastelujaksolta. Kappalemäärä kertoo koko tarkastelujaksolla olleiden varmennusstandardien tai niiden yhdistelmien määrän yhteenlaskettuna, ja näille on laskettu laadun keskiarvo poimimalla tarkastusvuosilta kaikki kyseistä standardia tai standardiyhdistelmää käyttäneiden laaturasteet. Laaturasteiden maksimimäärä oli 27, ja korkein pistemäärä (22) on saatu käyttämällä standardiyhdistelmää ISAE3000 ja ISAE3410 sekä AA1000ASv3. Toiseksi suurin pistemäärä, 21 pistettä on saatu käyttämällä standardiyhdistelmää ISAE 3000 ja AA1000AS. Kolmanneksi suurin pistemäärä, 20, on saatu käyttämällä varmennusstandardina AA1000AS. Heikoimmat laadun pisteet (15), on saatu käyttämällä RevR 6 standardia, ja toiseksi heikoimmat pisteet (16,8), on saatu käyttämällä varmennuksessa sekä ISAE3000 että ISAE 3410 standardia.

Taulukko 8. Käytetyt varmennusstandardit tai standardiyhdistelmät ja laaturasteityksen keskiarvo tarkasteluajalta.

Käytetyt varmennusstandardit	Kappalemäärä	Laadun keskiarvo tarkasteluvuosina yhteensä (max 27)
ISAE 3000	23 (53 %)	16,69
ISAE 3000 ja AA1000AS	8 (19 %)	21,00
RevR 6	2 (5 %)	15,00
AA1000AS	2 (5 %)	20,00
ISAE3000 ja ISAE 3410	5 (12 %)	16,80
ISAE 3410	2 (5 %)	18,00
ISAE3000 ja ISAE3410 ja AA1000ASv3	1 (2 %)	22,00
Yhteensä	43 (100 %)	

Suurin yksittäinen huomio, mikä vaikutti käytettyjen varmennusstandardien ja korkeampiin laadun pisteisiin liittyi sidosryhmien huomioimiseen. Sidosryhmien osallistamisesta, heidän odotuksiinsa vastaamisesta ja heille olennaisten näkökulmien määrittämisestä pisteitä saivat vain ne, jotka olivat varmentaneet varmennusraportin AA1000AS tai AA1000ASv3 mukaisesti. Kaikissa niissä varmennustoimeksiannoissa, jossa oli käytetty varmennusstandardina AA1000AS ja AA1000ASv3 joko yksin tai yhdessä muiden kanssa, sai keskimääräisesti parhaat laadun pisteet kaikkina tarkastelu vuosina. Näitä oli raporttien joukossa joko yksin tai yhdessä muiden standardien kanssa käytettynä vuonna 2008 kaksi raporttia, vuonna 2013 viisi raporttia, vuonna 2018 kolme raporttia ja vuonna 2023 yksi raportti. Varmentajina näille raportille olivat toimineet PwC, Deloitte, Csrnetwork sekä Tofuture Oy. Sekä Big 4 -yritykset että muut varmennustoimeksiantajat olivat siis varmentaneet AA1000AS mukaan varmennettuja raportteja. Pelkästään AA1000AS varmennusstandardia käytettiin ainoastaan kahdessa varmennusraportissa, ja ne molemmat oli varmennettu ei-tilintarkastajan toimesta. Voidaan siis todeta, että kaikki tilintarkastajat käyttivät ISAE3000-standardia tai siihen perustuvaa RevR 6-standardia varmennustoimeksiannoissaan.

5.4 Tulosten yhteenveto ja analysointi

Koko tarkastelujaksolla varmennusraportit sisälsivät kattavasti *perustiedot*, joilla tarkoitetaan otsikkoa, varmennusraportin vastaanottajaa, varmennuksen suorittajaa, varmennuksen suorittajan sijaintia sekä raportointipäivää. Perustietojen löytyvyys varmennusraporteista on todella hyvä tutkimusaineiston perusteella eikä niiden saatavuudessa ollut juurikaan eroja tarkasteluvuosien välillä. Voidaan siis todeta, että vuodesta 2008 alkaen perustiedot löytyvät hyvin varmennusraporteista, eikä siihen ole tullut muutosta vuoteen 2023 mennessä. Varmennusraporttien vastaanottajat oli lähes jokaisena tarkasteluvuonna suunnattu johdolle. Sekä AA1000AS sekä ISAE 3000 -standardien vähimmäisvaatimuksena on nimetä vastaanottaja, mikä toteutui kaikissa tarkastelujakson varmennusraporteissa. Varmennusraporttia voidaan pitää laadukkaampana, mikäli jo otsikossa kerrotaan sen huomioivan myös sidosryhmät.

Myös *varmentajan vastuut ja raportin laatijan vastuut* sisältyivät kaikkiin varmennusraportteihin. Kahtena ensimmäisenä vuonna raportin laatijan vastuihin viitattiin vastuulla vastuullisuustietojen laatimisesta sovitun raportointikriteerin mukaisesti. Vuodesta 2013 eteenpäin raportin laatijan vastuihin lisättiin myös sisäisen valvonnan laatiminen ja ylläpitäminen niin, että niillä voidaan turvata vastuullisuustietojen olennaisten virheiden mahdollisuus tai väärinkäyttö. Raportin laatijan vastuita siis lisättiin kahtena viimeisenä tarkasteluvuonna. Vuosi 2023 oli myös ensimmäinen vuosi, kun kaikissa raporteissa oli oma otsikkonsa sekä varmentajan vastuulle, että raportin laatijan vastuulle. Voidaan olettaa, että tällä muutoksella varmennusraporteista on haluttu tehdä selkeämpiä rakenteeltaan. Otsikointia käyttämällä lukija löytää nopeammin etsimänsä tiedon.

Vuodesta 2013 eteenpäin varmennusraportit sisälsivät myös erilaisia *laatustandardeja*. IESBA:n laatimiin eettisiin standardeihin (Code of Ethics) viitattiin vuonna 2018 jo 93 % varmennusraporteista. Myös laadunhallintastandardi ISQC1 käyttöön viitattiin varmennusraporteissa vuodesta 2018 eteenpäin. Vuonna 2023 ISQC1 oli päivittynyt ISQM1:seen, ja sen tai ISQC1 mukaan raportoivat kaikki. Nämä laatustandardit otettiin suosiolla vastaan ja niitä käytettiin lähes kaikissa varmennusraporteissa tarkastelujakson viimeisenä vuonna. Laatustandardien käyttö osana varmennusta voidaan nähdä hyvänä asiana, sillä silloin ne noudattavat ulkopuolisen määrittämiä vaatimuksia. Eri laatustandardien käytöllä pyritään myös tekemään varmennusraporteista uskottavampia. Mikäli varmennusraportissa viitataan useisiin eri standardeihin, vaatii lukijalta paljon selvittää, mitä eri standardit tarkoittavat ja pitävät sisällään. Kriittinen lukija ei tyydy pelkästään tietoon, mitä standardia on käytetty, vaan hän haluaa myös tietää mitä standardin käyttö todellisuudessa tarkoittaa. Olisi tärkeää, että käytettyjä standardeja ja niiden sisältöä sanoitettaisiin paremmin varmennusraporteissa, sillä näin ne olisivat sidosryhmäystävällisempiä. Myös Boiral ja Heras-Saizarbitorian (2020) nostivat esiin huolen koskien raportin käyttäjien tietämättömyydestä standardien perusteita kohtaan; pelkkä käytetyn standardin kertominen ei riitä, vaan sen sisältöä tulisi avata paremmin lukijalle.

Myös *varmennustoimeksiannon tasossa* oli eroa eri vuosina. Kahtena ensimmäisenä tarkasteluvuonna kaikki varmennustoimeksiannot suoritettiin rajoitetulla tasolla. Vuosina 2013 ja 2023 suoritettiin molempina yhdet toimeksiannot, jossa osa toimeksiannosta varmennettiin rajoitetulla tasolla ja osa kohtuullisella tasolla. Tämä kertoo siitä, että kohtuullisen tason toimeksiantojen voidaan odottaa yleistyvän tulevaisuudessa. On myös huomattavaa, että kohtuullisen tason toimeksianto koski vain osaa raporttia, eli tarkastelujaksolla minkään yrityksen vastuullisuusraporttia ei kokonaisuudessaan varmennettu kohtuullisella tasolla. Vuodesta 2013 eteenpäin varmennusraportteihin sisällytettiin tieto, että rajoitetun tason antavalla varmennuksella saavutetaan alempi varmuuden taso kuin kohtuullisen tason antavalla varmennuksella. Tällä haluttiin oletettavasti lisätä lukijan tietoutta siitä, mikä ero rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavalla toimeksiannolla on. Tämä lisäys lisää lukijan tietämystä siitä, kuinka tarkasti varmennustoimeksianto on tehty, ja viittaa siihen, että varmennusraporteissa halutaan välittää enemmän ja laadukkaampaan tietoa lukijalle.

Tutkimusten tulosten perusteella voidaan todeta, että vuonna 2008 raportti ei ollut niin kattava tai tarkka kuin myöhempien tarkasteluvuosina: raportin laatijan vastuita tarkennettiin, laadunhallintastandardeja lisättiin ja tietoutta rajoitetun varmuuden antavasta toimeksiannosta jaettiin. Tuloksista selvisi myös, että vuoden 2023 varmennusraportit sisälsivät kohtia, mitä aiempien tarkasteluvuosien raporteissa ei ollut. Näitä olivat lisäyksiä koskien rajoituksia: varmennustoimeksiantoa ei ole suunniteltu varmentamaan sisäistä valvontaa ja tehdyt toimenpiteet eivät ole sisältäneet kontrollitestausta. Myös tulevan direktiivin vaikutukset näkyivät: raporteissa mainittiin EU:n taksonomiaregulaatio, jonka säädösten mukaan vastuullisuustiedot oli tuotettu.

Varmennusraporttien pituus, jota on tarkasteltu prosentuaalisella sivumäärällä, on myös hiukan pidentynyt. Tämä voi johtua siitä, että varmennusraportteihin on tullut lisää tietoa, kun varmennustoimeksiannosta on kerrottu tarkemmin. Tämä oli nähtävissä jo

otsikkotasolla, kun otsikoista tuli informatiivisempia, jonka myötä myös niiden pituus kasvoi tarkasteluvälin edetessä. Pituuden kasvua selittää myös esimerkiksi se, kun rajoituksista alettiin kertoa tarkemmin tai varmennuksen laajuutta kuvailtiin yksityiskohtaisemmalla tasolla. Varmennusraporttien pidentymisestä tarkempaa tietoa saataisiin laskemalla sanamäärät, sillä varmennusraporttien fontissa ja kirjainkoossa on eroja. Sivumäärän perusteella näyttäisi kuitenkin, että keskimääräinen sivumäärä varmennusraporteissa on pidentynyt tarkasteluvälillä.

Vuodesta 2008 asti on hyödynnetty saatavilla olevia *varmennusta ohjaavia standardeja*, jonka myötä varmennusraporttien sisältö on koostettu pitkälti käytettyjen standardien vaatimusten pohjalta. Tämä näkyi varmennusraporttien sisällön lisäksi myös varmennusraporttien laadussa: varmennusraporttien laatua pisteyttäessä alin saatu pistemäärä koko tarkasteluvälillä oli 15, maksimipisteiden ollessa 27. Vuonna 2008 oli julkaistu jo ISAE3000 sekä AA1000AS -standardit, jotka ovat olleet ohjaamassa varmennusta. Koska kaikissa varmennusraporteissa oli käytetty jotain varmennusstandardia, voidaan olettaa, että jo standardin käyttö on osaltaan nostanut varmennuksen laatua. Näin olleen mikään varmennusraportti ei saanut erittäin heikkoja pisteitä laadustaan. Tästä voidaan vetää johtopäätös, että standardien käytöllä on yleisellä tasolla vaikutusta varmennusraporttien laatuun, kun ne sisältävät vähintään standardien vaatimat vähimmäisvaatimukset, mitä varmennusraporteissa tulee olla. Se, kuinka tarkasti tai laajasti varmennusraportti on koostettu, vaikuttaa puolestaan siihen kuinka laadukkaana varmennusraporttia voidaan pitää.

Varmennusraporttien *laatua* tarkastellessa huomattiin, että vuodesta 2008 vuoteen 2018 varmennusraporttien laatu nousi, mutta vuonna 2023 varmennusraporttien laatu heikkeni hieman. Osaselittäjänä tähän voidaan nähdä se, että vuonna 2023 vain yksi varmennusraportti varmennettiin AA1000AS-standardin mukaan, joka huomioi erityisesti sidosryhmät. Sidoryhmät huomioimalla varmennusraportin laadun pisteet olivat korkeammat. Vuonna 2023 kaikissa varmennuksissa käytettiin ISAE 3000-standardia, joka on suosittu tilintarkastajien toimiessa varmentajana. ISAE 3000-

standardia on kritisoitu siitä, ettei se ole tehty varmennustoimeksiantoihin, eikä se huomioi niin hyvin sidosryhmiä. Laadukas varmennusraportti huomioi myös sidosryhmät AA1000 periaatteiden mukaisesti. Sidoryhmien osallistamiseen, olennaisten yhteiskuntavastuun näkökohtien määrittämiseen ja sidoryhmien odotuksiin vastaamiseen ei otettu kantaa muissa kuin AA1000AS mukaan tehdyissä varmennusraporteissa, joka näkyi korkeimpina laadun pisteinä niissä varmennustoimeksiannoissa, jossa kyseistä standardia oli käytetty.

Perego ja Kolk (2012) havaitsivat, että keskimääräisesti laadukkainta varmennusta antoivat tilintarkastajat, mutta yksittäiset suurimmat laadun pisteet menivät ei-tilintarkastajille. Heidän saama tulos eroaa tästä tutkimuksesta, sillä tutkimuksen tulosten perusteella keskimääräisesti suuremmat laadun pisteet saivat ei-tilintarkastajat, mutta yksittäiset suurimman laadun pisteet menivät tasan tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien kesken.

Tulosten perusteella ei-tilintarkastajien antama varmennusraportti oli laadukkaampi kuin tilintarkastajan. Ero ei kuitenkaan ole huomattava. Laadun tarkastelussa vaihtelua aiheuttivat muun muassa varmentajan pätevyyden ja kokemuksen ilmaiseminen. Tilintarkastajat eivät useimmiten perustelleet pätevyyttään kokemuksellaan, toisin kuin ei-tilintarkastajat. Jos tilannetta tarkastellaan käytettyjen varmennusstandardien näkökulmasta, niin AA1000AS standardin mukaan varmennetuissa raporteissa oli kaikissa vähintään maininta pätevyydestä, ja lähes kaikissa niistä oli mainittu myös varmentajatiimin kokemus. Tämän perusteella AA1000AS standardin mukaan varmennetut raportit ainakin sanoittaisivat paremmin varmentajan pätevyyden ja kokemuksen.

Käytettyjen varmennusstandardien ja laadun yhteyttä tutkiessa huomattiin, että AA1000AS ja AA1000ASv3 käyttö nosti varmennusraportin laadun pisteitä. Kaikissa niissä varmennustoimeksiannoissa, jossa oli käytetty varmennusstandardina AA1000AS ja AA1000ASv3 joko yksin tai yhdessä muiden kanssa, sai keskimääräisesti parhaat laadun

pisteet kaikkina tarkasteluvuosina. Tähän syynä voidaan pitää jo aiemmin mainittua AA1000AS antamaa erityishuomiota sidosryhmiä kohtaan. Tämä on tuloksien mukaan suurin selittävä tekijä sille, miksi AA1000AS käyttämällä sai korkeat laatuasteet.

Varmennusraportit olivat kirjoitettu joko suomen tai englannin kielellä. Osa englannin kielellä kirjoitetuista varmennusraporteista oli käännetty suomeksi, mutta ei aina. Saattoi myös olla, että yrityksen vuosikertomus oli suomeksi, mutta vastuullisuustiedot ja varmennusraportti saatavilla vain englanniksi. Tarkasteluvuosien aikana myös kolme yritystä vaihtoi raportointikielen suomen kielestä englannin kieleen. Sidoryhmiä ajatellen tiedot olisivat saavutettavampia, mikäli ne olisivat tarjolla myös suomeksi. Voidaan myös miettiä, millaisen lisäarvon varmennusraporttien suomentaminen toisi yrityksille tai miten se vaikuttaisi varmennusraportin laatuun.

Tämän tutkielman aineisto koostuu suurista yrityksistä, joilla lähtökohtaisesti on enemmän valmiuksia varmentaa vastuullisuusraportti. Vaikka tässä tutkielmassa ei tutkittu sitä, kuinka moni yritys on varmennuttanut vastuullisuusraportin, on tutkimusaineiston perusteella vastuullisuustietojen varmennusraporttien saatavuus hyvä. Tarkastelujaksolla lähes kaikki yritykset olivat ylipäätään varmentaneet vastuullisuusraportin tarkasteluvuosina. Tulevaisuudessa uuden direktiivin käyttöönoton myötä voidaan olettaa, että varmennusraporttien määrä kasvaa. Direktiivi tulee aluksi velvoittamaan suuria yrityksiä, mutta kun suuryritykset käyvät tuotantoketjujaan läpi ja pyytävät lisätietoja alihankkijoiltaan, jotta pystyvät vastaamaan direktiivin vaikutuksiin, tulee direktiivi vaikuttamaan välillisesti myös pienempiin yrityksiin. Se, lisääkö tämä myös pien- ja keskisuurten yritysten vastuullisuustietojen julkaisemista ja tietojen varmentamista, jää nähtäväksi.

6 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä tutkielmassa on tutkittu suomalaisten suurten pörssiyritysten vastuullisuustietojen varmennusraporttien sisältöä vuosien 2008–2023 aikana. Tutkielman tavoitteena oli selvittää, miten varmennusraporttien sisältö ja laatu ovat muuttuneet tarkasteluvälin aikana. Lisäksi tutkittiin, onko käytetyillä varmennusstandardeilla tai varmentajalla vaikutusta varmennusraportin laatuun. Tutkimuksessa etsittiin vastauksia tutkimuskysymyksiin, jotka olivat seuraavat:

1. Miten vastuullisuusraporttien varmennuksen sisältö ja laatu ovat kehittyneet tarkasteluvälin aikana?
2. Miten varmennuksessa käytetyt standardit ja varmennuksen antaja vaikuttavat varmennusraportin laatuun?

Tässä tutkielmassa hyödynnettiin aiemman tutkimuksen perusteella tehtyjä vähimmäissisältövaatimuksia, joita laadukkailta varmennusraporteilta odotetaan. Tutkielman laatukoodisto perustuu Peregon ja Kolkin (2012) tutkimukseen, jossa luotiin pisteytysjärjestelmä varmennusraporttien laadun mittaamiselle. Vähimmäissisältövaatimusten avulla varmennusraporttien sisältö pisteytettiin, jolloin varmennusraporttien laatua pystyttiin vertailemaan.

Tutkimusaineistona toimi OMXH15-indeksin sisältämät suomalaisyritykset, josta yksi jätettiin pois tutkimusaineistosta tietojen rajoitetun saatavuuden takia. Tutkimusaineisto siis koostui 14 suomalaisen suuryrityksen varmennusraporteista, joista seurattiin niiden kehitystä vuosina 2008, 2013, 2018 ja 2023. Aineisto kerättiin manuaalisesti yritysten verkkosivuilta.

Tutkielman aiheen valintaan vaikuttivat tulevat lainsäädäntömuutokset, jotka tulevat vaikuttamaan vastuullisuusraportointiin ja niiden varmentamiseen. Oli tarve tutkia, miten suurten suomalaisyritysten varmennusraporttien sisältö on muuttunut viimeisen lähes kahdenkymmenen vuoden aikana; aikana, jolloin vastuullisuusraporttien

varmentaminen on ollut vielä vapaaehtoista. Varmennusraporttien laatu on myös ajankohtainen aihe, kun sidosryhmät ovat yhä kiinnostuneempia yritysten vastuullisuudesta. Tästä tutkielmasta saatujen tulosten perusteella voidaan tehdä seuraavanlaisia johtopäätöksiä.

Tutkielman ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä etsittiin vastausta siihen, miten varmennusraporttien sisältö ja laatu ovat kehittyneet tarkasteluvälin aikana. Yleisinä johtopäätöksinä voidaan todeta, että kaikkina tarkasteluvuosina sisällöstä löytyi paljon yhteneväisyyksiä, ja myös useita kohtia, joissa asia ilmaistiin sanamuotoineen samalla tavalla vuodesta toiseen. Erityisesti tilintarkastajayhteisöt käyttivät jopa sanamuodoiltaan samanlaisia lauserakenteita, kun taas ei-tilintarkastajilla varmennusraportin sisällön järjestys ja asioiden sanoittaminen vaihtelivat enemmän. Myös Gullkvist (2023) havaitsi suomalaisten pörssiyritysten varmennusraporttien olevan keskenään hyvin samankaltaisia.

Varmennuksissa käytetyt varmennusstandardit ohjaavat myös sitä, mitä varmennusraporttien sisällössä lausutaan ja millä tavalla. Varmennustoimeksiantoja ohjaavia standardeja on ollut olemassa jo tarkastelujakson ensimmäisenä vuonna, vuonna 2008. Kaikissa tutkituissa varmennusraporteissa oli käytetty varmennusstandardia, joka ohjasi varmennusta, ja tämä näkyi varmennusraporttien sisällössä. Varmennusraporttien sisältö oli hiukan kattavampaa, mitä pidemmälle tarkastelujaksolla mentiin.

Varmennusraporttien laatua tarkastellessa, voidaan tuloksista tehdä johtopäätös, että varmennusraporttien laatu oli kohtalaista jokaisena tarkasteluvuonna. Varmennusraporttien laatu nousi hieman tarkasteluvälillä, mutta laadun nousu ei ollut huomattavaa. Tähän voidaan osaltaan nähdä vaikuttavan myös sen, että varmennusraportit ovat koko tarkasteluvälillä noudattaneet valittua varmennusstandardia, joka on vaikuttanut myös varmennusraporttien sisältöön.

Tutkielman toisessa kysymyksessä etsittiin vastausta siihen, vaikuttaako varmennuksenantaja tai käytetty varmennusstandardi varmennuksen laatuun. Tulosten perusteella ei-tilintarkastajien antama varmennusraportti sai hiukan korkeammat laadun pisteet kuin tilintarkastajan varmentama varmennusraportti. Ero ei kuitenkaan ollut huomattava. Laadun tarkastelussa vaihtelua aiheuttivat muun muassa varmentajan pätevyyden ja kokemuksen ilmaiseminen. Nämä havainnot ovat yhteneväisiä Gürkürkin ja Hahnin (2016) havaintojen kanssa. Käytettyjen varmennusstandardien ja laadun yhteyttä tutkiessa huomattiin, että AA1000AS ja AA1000ASv3 käyttö nosti varmennusraportin laadun pisteitä. Tähän syynä voidaan pitää AA1000AS antamaa erityishuomiota sidosryhmiä kohtaan. Sidosryhmien huomioiminen oli tuloksien mukaan suurin selittävä tekijä sille, miksi AA1000AS käyttämällä sai korkeat laaduspisteet.

Tämän tutkielman avulla ymmärretään paremmin, millaisista asioista varmennusraporttien sisältö koostuu, ja millaisia muutoksia sisällössä on tapahtunut tarkasteluvälillä. Tutkielman perusteella on saatu tietoa myös varmennusraporttien laadusta ja varmennusstandardien sekä varmennuksen antajan vaikutuksesta varmennusraportin laatuun. Kuten tässä tutkielmassa huomattiin, on varmennusstandardeilla vaikutusta varmennusraporttien sisältöön, laatuun sekä yhdenmukaisuuteen. Tulevaisuudessa olisi hyvä panostaa laadukkaiden varmennusstandardien kehittämiseen. Näin vaikutus näkyisi myös laadukkaampana varmennusraporttina, kun varmennusstandardien käyttö näyttää vakiintuneen ainakin suurten yritysten varmennusraporteissa.

6.1 Tutkielman rajoitukset

Tutkielman rajoituksena voidaan pitää sen rajattua aineistoa. Tutkimusaineisto koostui 14 suomalaisen pörssiyrityksen varmennusraporteista neljältä eri vuodelta. Tutkimuksessa analysoitiin varmennusraporttien sisällön muutosta ja laatua. Pro gradu - tutkielman luonteen vuoksi aineisto rajattiin kuten aiemmin mainittu. Tutkimusaineisto ei riitä kattamaan yleistä varmennusraporttien sisällön kehittymisestä tai laadusta kaikissa suurissa suomalaisissa yrityksissä tarkasteluajavälillä, mutta siitä saadaan

tietoa, miten varmennusraportin sisältö on kehittynyt rajatun joukon sisällä. Laadullinen tutkimus itsessään jo rajaa tietojen yleistettävyyttä. Tutkielmaa rajoittaa myös laadun mittaaminen, sillä varmennusraporttien laatua voidaan mitata eri tavoilla eikä yhtä oikeaa tapaa arvioida varmennusraporttien laatua ole. Tässä tutkielmassa käytetyt, aiempaan tutkimukseen perustuvat laadun kriteerit on esitelty liitteessä 1.

6.2 Jatkotutkimusaiheet

Tutkielman rajausten myötä jatkotutkimusaiheita tutkimukselle on useita. Varmennusraporttien sisällön kehittymisen tarkastelu maailmanlaajuisesti tai Euroopan tasolla voisi olla mielekästä. Tämän tutkimuksen tuloksiin ei vaikuta vielä CSRD-direktiivi, joka tulee velvoittamaan koko Euroopan Unionia. Tällainen tutkimus toisi tietoa ajalta, jolloin direktiivi ei vielä velvoittanut eri maita toimimaan direktiivin puitteissa. Toisaalta kun aikaa kuuluu ja direktiivin velvoittavat yritykset ovat alkaneet varmentamaan vastuullisuusraporttejansa, voisi olla mielekästä tutkia millaisia vaikutuksia direktiivillä on varmennuksen sisältöön ja laatuun.

Tutkielmaan voisi toteuttaa myös ottamalla mukaan myös keskisuuria ja pieniä yrityksiä. Näin saataisiin kattavampi kuva suomalaisten yritysten varmennusraporttien sisällöstä. Voisi myös olla mielekästä tutkia varmennusraportin kehittymistä niiden syntyajoilta asti, jolloin saataisiin vielä laajempi kuva varmennusraporttien sisällön kehittymisestä. Tutkimuksessa voitaisiin myös haastatella varmennustoimeksiantoja tekeviä henkilöitä, joka toisi uuden ulottuvuuden tutkimukseen. Yksi mahdollisuus olisi myös keskittyä tutkimaan varmennusraporttien laatua verraten eri toimialoja keskenään.

Jatkotutkimusaiheena voitaisiin myös tutkia, miten sidosryhmät arvioivat varmennusraporttien laatua ja miten ne vertautuvat tässä tutkielmassa saatuihin tuloksiin. Voisi olla mielekästä selvittää, mitä asioita sidosryhmät kokisivat tärkeinä ilmaista varmennuslausunnossa ja mitkä asiat heidän mielestään parantaisi varmennusraporttien laatua.

Lähteet

- AccountAbility. (n.d.) Frequently Asked Questions. Noudettu 18.2.2025 osoitteesta <https://www.accountability.org/faqs>
- AccountAbility. (2018). *AA1000 Accountability Principles 2018*. https://cdn.prod.website-files.com/66c88eda3115d0e65f9857df/66eb735745ed2d7bef95900f_AA1000-AccountAbility-Principles-2018-English.pdf
- AccountAbility. (2020). *A1000 Assurance Standard v3*. https://cdn.prod.website-files.com/66c88eda3115d0e65f9857df/66ecbeae05237c0558f22737_AA1000-Assurance-Standard-English.pdf
- AccountAbility. (2024). *AA1000 Guidance on Assuring GHG emissions with AA1000ASv3*. https://cdn.prod.website-files.com/66c88eda3115d0e65f9857df/67092b176942cb3813876911_AA1000-Guidance-on-Assuring-GHG.pdf
- Alho, E. & Ranta, R. (27. tammikuuta 2025). *Kestävyyssraportoinnin haasteet ja tukitarpeet suomalaisyrityksissä*. Ympäristöministeriö. Noudettu 17.2.2025 osoitteesta https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/166065/YM_2025_4.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Boiral, O., & Henri, J. (2017). Is Sustainability Performance Comparable? A Study of GRI Reports of Mining Organizations. *Business & society*, 56(2), 283–317. <https://doi.org/10.1177/0007650315576134>
- 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>
- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *Auditing : a journal of practice and theory*, 34(1), 59–74. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50876>

- 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>
- Euroopan Unioni. (2014). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU, neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta. Euroopan unionin virallinen lehti. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>
- Euroopan Unioni. (2022). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta. Euroopan unionin virallinen lehti. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>
- FAR. Förändrar hållbarhetsrapportering – Vad händer. (n.d.) Noudettu 27.4.2025 osoitteesta <https://www.far.se/kunskap/hallbarhet/forandrad-hallbarhetsrapportering-vad-hander/?srsltid=AfmBOooYR4ly7v6dywCkKpCmz00-tY20Ba1rpbyQQoB7-aGDhR19wZd4>
- Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2019). 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>
- Fuhrmann, S., Ott, C., Looks, E., & Guenther, T. W. (2017). The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry. *Accounting and business research*, 47(4), 369–400. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1263550>
- García-Sánchez, I. (2020). Drivers of the CSR report assurance quality: Credibility and consistency for stakeholder engagement. *Corporate social-responsibility and*

- environmental management*, 27(6), 2530–2547.
<https://doi.org/10.1002/csr.1974>
- Greenhouse Gas Protocol. (n.d). About Us. Noudettu 27.4.2025 osoitteesta
<https://ghgprotocol.org/about-us>
- GRI. (n.d. -a). Our mission and history. Noudettu 8.2.2025 osoitteesta
<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>
- GRI. (n.d. -b). A Short Introduction to GRI Standards. Noudettu 12.2.2025 osoitteesta
<https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>
- GRI. (2022). GRI Universal Standards 2021: Frequently Asked Questions.
<https://www.globalreporting.org/media/zauil2g3/public-faqs-universal-standards.pdf>
- Gullkvist, B. (2023). Suomalaisten pörssiyritysten vastuullisuusraportoinnin ulkopuolinen varmentaminen. Teoksessa J. Ruuhonen, L-A. Kihn, L. Oulasvirta & E. Veikkola (toim.) *Tilintarkastus ja evaluaatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*. (s.27–44). Tampere University Press.
<https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-046-5>
- Gürtürk A. & Hahn R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production* 136, 30–41.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>
- Harmaala, M., & Jallinoja, N. (2012). *Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta* (1. painos.). Talentum Media.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2019). The Role of Sustainability Performance and Accounting Assurors in Sustainability Assurance Engagements. *Journal of business ethics*, 154(3), 733–757. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3410-5>
- Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178–194.
<https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>

- IAASB. (2013). ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf
- IAASB. (2025). Sustainability Assurance ISSA 5000: Fact sheet. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IAASB-ISSA-5000-Sustainability-Assurance-Fact-Sheet.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/cia-50083>
- Kılıç, M., Kuzey, C., & Uyar, A. (2021). An international investigation on assurance of integrated reports: Institutions, assurance quality, and assurers. *Journal of international accounting, auditing & taxation*, 42, 100360. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100360>
- Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business strategy and the environment*, 19(3), 182–198. <https://doi.org/10.1002/bse.643>
- KPMG. (2020). *The time has come. The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. [https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The Time Has Come KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020.pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The%20Time%20Has%20Come%20KPMG%20Survey%20of%20Sustainability%20Reporting%202020.pdf)
- KPMG. (2024). *The move to mandatory reporting. Survey of Sustainability Reporting 2024*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/2024/11/the-move-to-mandatory-reporting-web-copy.pdf.coredownload.inline.pdf>
- Manetti, G. & Becatti L. (2009). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*. 87, 289–298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
- Martínez-Ferrero J., García-Sánchez I-M. & Ruiz-Barbadillo E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance

- providers as determinants. *Business strategy and the environment*. 27(8), 1181–1196. <https://doi.org/10.1002/bse.2061>
- Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2007). An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting. *Australian accounting review*, 17(1), 67–77. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2007.tb00455.x>
- Moneva, J. M., Archel, P., & Correa, C. (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting forum*, 30(2), 121–137. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2006.02.001>
- O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary accounting research*, 28(4), 1230–1266. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x>
- O'Dwyer, B. & Owen, D. (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. (2007). Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice. *The journal of corporate citizenship*, 25(25), 77–94.
- Puusa, A., Juuti, P., & Aaltio, I. (2020). Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. *Gaudeamus*.
- Perego, P. & Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evaluation of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-012-1420-5>
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting review*, 84(3), 937–967. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>
- Simnett, R. (2012). Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. *Sustainability accounting, management and policy journal*, 3(1), 89–98. <https://doi.org/10.1108/20408021211223570>

- Sonnerfeldt, A. & Pontoppidan, C. (2020). The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting. *Accounting, economics, and law*, 10(2), <https://doi.org/10.1515/ael-2018-0050>
- Suomen Tilintarkastajat. (2025). Kestävyyssraportoinnin varmennus: Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2025. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/01/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus-2024_FINAL-ST-ry.pdf
- Tuomi & Sarajärvi. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Tînjală, D., Pantea, L. M., & Buglea, A. (2015). 2010–2014: A Comparative Evolution of Sustainability Reporting and Its Assurance in Europe and the U.S.A. *Timisoara Journal of Economics and Business*, 8(1), 48-69. <https://doi.org/10.1515/tjeb-2015-0004>
- Velte, P. (2021). Determinants and consequences of corporate social responsibility assurance: A systematic review of archival research. *Society and business review*, 16(1), 1–25. <https://doi.org/10.1108/SBR-05-2020-0077>
- Velte, P., & Stawinoga, M. (2017). Empirical research on corporate social responsibility assurance (CSRA): A literature review. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 87(8), 1017–1066. <https://doi.org/10.1007/s11573-016-0844-2>
- Zorio, A., García-Benau, M. A., & Sierra, L. (2013). Sustainability Development and the Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence. *Business strategy and the environment*, 22(7), 484–500. <https://doi.org/10.1002/bse.1764>

Liitteet

Liite 1. Koodausrunko (coding rules) (Perego & Kolk, 2012)

Kategoria	Tarkennus	Pisteytys (yhteensä 27 pistettä)
1. Otsikko	Varmennuslausunnon otsikko	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
2. Vastaanottaja	Kenelle varmennuslausunto on osoitettu (joko oma otsikko, tai sisällytetty tekstiin)	0 Ei mainintaa 1 Vastaanottaja on sisäinen tai "lukijalle" 2 Vastaanottajana mainittu sidosryhmät
3. Varmennuksen suorittajan nimi	Varmennuksen suorittavan yrityksen nimi	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
4. Varmennuksen suorittajan sijainti	Varmennuksen suorittavan yrityksen toimiston sijainti	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
5. Raportointipäivä	Maininta päivästä, jolloin varmennustoimeksianto on suoritettu loppuun	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
6. Raportin laatijan vastuu	Selkeä lausunto, että varmennuksen tilaaja on vastuussa vastuullisuusraportin laatimisesta	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
7. Varmenajan vastuu	Selkeä lausunto, että varmentaja on vastuussa ilmaista (itsenäisen) mielipiteen aiheesta (vastuullisuusraportti)	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
8. Varmenajan riippumattomuus varmennettavasta organisaatiosta	Lausunto, jossa ilmaistaan kahden mukana olevan tahon keskinäinen riippumattomuus (1 piste tulee kyseeseen, kun sanat riippumaton tai riippumattomuus mainitaan missä vain kohtaa varmennusraporttia tai sen otsikossa. Näin ollen 1 pisteen saa, mikäli kommentoidaan "tämä on riippumaton mielipide...")	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
9. Varmenajan puolueettomuus sidosryhmiä kohtaan	Varmenajan ilmoitus puolueettomuudesta koskien sidosryhmien etuja	0 Ei mainintaa 1 Maininta (huomautus, että tällainen ilmoitus on saatavilla pyynnöstä täyttää jo 1 pisteen vaatimukset)
10. Varmennustoimeksiannon laajuus	Varmennuksen laajuus (1 annetaan jos missä tahansa kohtaa varmennusta mainitaan varmennuksen laajuus)	0 Ei mainintaa 1 Mainittu
11. Varmennustoimeksiannon tavoite/taso	Tavoite, joka toimeksiannolla saavutetaan (ilmaistaan varmennuksen varmuustaso)	0 Ei mainintaa 1 Rajoitettu varmuustaso 2 Kohtuullinen varmuustaso tai kohtuullinen ja rajoitettu varmuustaso (esimerkiksi kaksi eri varmuustasoa eri osille raporttia)
12. Varmenajan pätevyys	Kuvaus ammatillisista taidoista, jotka mahdollistavat toimeksiantoryhmän suoriutumaan varmennustehtävästä	0 Ei mainintaa 1 Maininta, jossa tuodaan esille pätevyys (mutta ei selitetä tarkemmin) 2 Pätevyys perustellaan perustuen aiempaan kokemukseen/toimeksiantoihin

13. Kriteerit, joita käytetään sisällön arvioinnin ja johtopäätösten perusteena	Lausunto, jossa viitataan tiettyihin kriteereihin, jonka pohjalta vastuullisuusraportti on valmisteltu (esim. GRI ja usein sisäisesti kehitetyt standardit)	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Maininta käytetystä kriteeristöstä, joka ei ole julkisesti saatavilla</p> <p>2 Maininta julkisesti saatavilla olevasta kriteeristöstä (esim. sisäisesti kehitetyt kriteerit, jotka ovat julkaisut raportissa, tai GRI)</p>
14. Käytetty varmennusstandardi	Käytetyt standardit, jotka ohjaavat varmennustyötä (esim. AA1000AS tai ISAE3000)	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Maininta käytetystä kriteeristöstä, joka ei ole julkisesti saatavilla</p> <p>2 Maininta julkisesti saatavilla olevasta kriteeristöstä</p>
15. Yhteenveto suoritetusta työstä	Lausunto, jossa kerrotaan tehdyt toimenpiteet, joiden avulla on päästy johtopäätöksiin	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Maininta</p>
16. Sidosryhmien osallistaminen	Jos johtopäätöksissä todetaan raportin olevan AA1000-periaatteiden mukainen, tämä katsotaan toteutuneeksi ja annetaan 1	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Maininta rajoittuu laajaan lausuntoon (esim. kattaa kaikki olennaiset näkökulmat" tai "kaikilta olennaisilta osiltaan" mutta myös kielteiset lausunnot, joissa mainitaan, että varmentaja ei ole tehnyt mitään toimia vahvistaakseen, että olennaiset asiat ovat mukana</p> <p>2 Maininta ja selitys olennaisuudesta tai maininta rajoitetusta laajasta lausunnosta ja sidosryhmien näkökulma esitelty. (esim. "sidosryhmille olennaiset asiat on huomioitu"</p> <p>3 Mainittu, selitys olennaisuudesta ja sidosryhmien näkökulmat esitelty</p>
17. Olennaisten vastuullisuus näkökulmien määrittäminen	Lausunto, jossa kerrotaan kaikkien olennaisten näkökulmien käyvän ilmi raportista. Jos johtopäätöksissä todetaan raportin olevan AA1000-periaatteiden mukainen, tämä katsotaan toteutuneeksi ja annetaan 1	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Maininta</p>
18. Sidosryhmien odotuksiin vastaaminen	Organisaation menettelytapoja koskeva lausunto (tai niiden puute) sidosryhmän etujen ja huolien tunnistamiseen. Jos johtopäätöksissä todetaan raportin olevan AA1000-periaatteiden mukainen, tämä katsotaan toteutuneeksi ja annetaan 1	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Maininta</p>
19. Yleinen johtopäätös	Lausunto, jossa ilmaistaan johtopäätökset. Mikäli ei ole yleistä johtopäätöstä, mutta johtopäätös viittaa AA1000 periaatteisiin, annetaan 0.	<p>0 Ei mainintaa</p> <p>1 Pelkkä lausunto, joka ilmaisee varmentajan mielipiteen (esim. XY:n vastuullisuusraportti on oikeudenmukainen esitys XY:n vastuullisuuden toimista). 1 annetaan vain, jos johtopäätös koostuu vain yhdestä lauseesta.</p> <p>2 Maininta (useampi kuin yksi lause, mutta parannusehdotuksia ei katsota osaksi johtopäätöksiä)</p>