



Miro Lohtander

CSR-direktiivin mukainen vastuullisuusraportin varmennus tilintarkastusyhteisössä

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

Marraskuu 2022

Tiivistelmä

Tekijä(t):	Miro Lohtander
Otsikko:	CSR-direktiivin mukainen vastuullisuusraportin varmennus tilintarkastusyhteisössä
Sivumäärä:	41 sivua + 2 liitettä
Aika:	Marraskuu 2022
Tutkinto:	tradenomi
Tutkinto-ohjelma:	liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto:	laskentatoimi ja rahoitus
Ohjaaja(t):	lehtori Elisabeth Schauman

Tässä opinnäytetyössä tutkittiin, miten Euroopan komission CSR-direktiivi tulee vaatimaan keskisuuria ja suuria yrityksiä tuottamaan vastuullisuusraportin ja sisällyttämään sen osaksi tilinpäätöksen toimintakertomusta. Raportoinnin varmentajana direktiivin mukaan tulee toimimaan lakisääteinen tilintarkastaja, joten työn tarkoitus oli selvittää, mitä kaikkea tilintarkastajan tulee ottaa huomioon varmentaessaan vastuuraportin sisältöä. Tutkimuksella haluttiin selvittää myös, miten tilintarkastusyhteisössä on varauduttu tulevaisuuteen, kun asiakkaiden vastuuraportteja pitää ryhtyä varmentamaan. Opinnäytetyö toteutettiin laadullisena, eli kvalitatiivisena tutkimuksena.

Opinnäytetyön teoreettinen osio perustuu kirjallisiin, lakeihin, CSR-direktiiviin ja virallisiin lausuntoihin. Tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastatteluja, joiden tuloksia vertailtiin aiempiin aihetta koskeviin tutkimuksiin ja tuotettuihin varmennusraportteihin. Työssä haastateltiin kahta tilintarkastajaa tilintarkastusyhteisössä X.

Tässä opinnäytetyössä ilmeni, että CSR-direktiivi tulee vaatimaan tilintarkastajilta tulevaisuudessa uudenlaista ammatillista pätevyyttä ei-taloudellisten tietojen varmentamisessa. Direktiivimuutos tulee lisäämään vuorovaikutusta tilintarkastajan ja asiakkaan sekä mahdollisten muiden osapuolten välillä. Tuloksista selvisi myös, miltä osin tilintarkastajan työmäärä tulee lisääntymään direktiivin myötä sekä miten ei-taloudellisia tietoja voidaan varmentaa.

Avainsanat: tilintarkastus, yritysvastuu, varmentaminen, CSR, raportit

Abstract

Author(s): Miro Lohtander
Title: Certification of the Responsibility Report in Accordance with the CSR directive at the Audit Firm
Number of Pages: 41 pages + 2 appendices
Date: November 2022
Degree: Bachelor of Business Administration
Degree Programme: Economics and Business Administration
Specialisation option: Accounting and Finance
Instructor(s): Elisabeth Schauman, Senior Lecturer

The aim of this study was to describe how the CSR directive by the European Commission will impact medium-sized and large companies in terms of producing a responsibility report and including it as a part of the annual report. According to the CSR directive, auditors will be the verifiers of the reporting. Therefore, the main purpose of this study was to resolve what auditors need to consider when certifying the responsibility reports. This study's purpose was also to find out how the researched auditing company is prepared for the future, when their customers' responsibility reports must be verified. This study was produced by utilizing qualitative research methods.

The theoretical part of this study is based on business and academic literature, laws, the CSR directive and official statements. Theme interviews were used as the research method in addition the previous studies and verification reports. Two auditors at auditing company X were interviewed.

This study reveals that the CSR directive will require auditors in the future to have a new type of professional qualification in the verification of non-financial information. The directive change will increase the interaction between the auditor and the client and possible other parties. The study also found out to what extent the auditor's workload will increase due to the directive and how non-financial information can be verified.

Keywords: CSR, auditing, verification, responsibility, reports

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja rajaukset	2
1.2	Tutkimusaineisto ja -menetelmät	3
1.3	Aiemmat tutkimukset	4
2	Tilintarkastus	5
2.1	Tilintarkastuksen tarve	5
2.2	Tilintarkastajan valinta osakeyhtiössä	6
2.3	Tilintarkastajan edellytykset	7
2.4	Tilintarkastuksen toteuttaminen	9
3	Ympäristöraportointi	12
3.1	Ympäristömenojen kirjanpito	12
3.2	Ympäristövastuun laskenta	13
3.3	Ympäristövastuu toimintakertomuksessa	14
3.4	Standardit ja viitekehykset	14
4	CSR-direktiivi	16
4.1	Direktiivin keskeiset muutokset	16
4.2	Varmennustoimeksianto	21
4.3	Direktiivin alaiset yritykset	21
4.4	Tietojen varmentaminen	21
4.4.1	Laadullinen varmentaminen	23
4.4.2	Määrällinen varmentaminen	23
4.5	Standardit	24
4.6	ISAE 3000 -standardi	25
5	Tutkimusasetelma ja tutkimustulokset	26
5.1	Haastattelut	26
5.2	Tilintarkastusyhteisö X	26
5.3	Haastatteluiden tulokset	26
5.3.1	Tausta	27
5.3.2	Ajankäyttö & koulutus	28
5.3.3	Käytäntö	30

6	Tulokset	31
7	Johtopäätökset	38
Liitteet		
	Liite 1. Haastattelukysymykset	
	Liite 2. Esimerkki varmennustoimenpiteistä	

1 Johdanto

Euroopan komissio julkaisi ehdotuksen huhtikuussa 2021 uudesta CSR-direktiivistä (Corporate Sustainability Reporting Directive), jonka on määrä astua voimaan yrityksille vuoden 2024 tilikauden aikana. Direktiivin tarkoitus on tehdä kestävyysraportointi pakolliseksi osaksi tilinpäätöstä pörssiyhtiöille ja muille yrityksille, joista kerrotaan tarkemmin tämän opinnäytetyön luvussa 4.3. Vuonna 2017 Euroopan komissio julkaisi raportointidirektiivin ohjeet ei-taloudellisten tietojen suhteen yrityksille epäsitovasti noudatettavaksi. Tämän jälkeen vuonna 2019 komissio täydensi vuoden 2017 ohjetta erityisesti ilmasto- ja ympäristö- ja sosiaalisten tietojen raportoinnin osalta. (Euroopan komissio 2021.)

Täydennetytkään ohjeet eivät parantaneet tarpeeksi yritysten ei-taloudellisten tietojen raportoinnin laatua raportointidirektiivin mukaisesti. Syntyi tarve tehostaa yritysten ympäristöön liittyvän raportoinnin laatua ja määrää uuden direktiivin avulla, jotta Euroopan alue voi saavuttaa hiilineutraalisuuden tavoitteidensa mukaisesti. Euroopan vihreän kehityksen ohjelmassa vuonna 2020 Euroopan komissio sitoutui tarkastamaan voimassa olevan direktiivin. Kehitysohjelman tarkoitus on muuttaa Euroopan Unioni nykyaikaiseksi, resurssitehokkaaksi ja kilpailukykyiseksi sekä kasvihuonepäästöttömäksi taloudeksi vuoteen 2050 mennessä. Uuden CSR-direktiivin on tarkoitus vahvistaa ohjelman tavoitteisiin pääsemistä. (Euroopan komissio 2021.)

Voidaan sanoa, että aiemmin ympäristövastuutietojen julkaisu on ollut vapaaehtoista ja jonkinlainen vastuuraportti tai kertomus onkin yleensä löytynyt suurten yritysten nettisivuilta. Direktiivin astuttua voimaan, tulee direktiivin alaisten yhtiöiden julkaista kestävyysraportti sähköisesti luettavassa muodossa osana toimintakertomustaan. Tietojen varmennus tulee myös olemaan pakollista ja varmentajana tulee toimimaan yrityksen tilintarkastaja. (Suomen tilintarkastajat 2021c.)

CSR-direktiiviin valmistautuminen kannattaisi tehdä ennakoidusti hyvissä ajoin. Yritysten täytyy tulevaisuudessa pystyä raportoimaan yritykseen vaikuttavien ympäristö-, kestävyys ja henkilöstöriskeistä lisäksi myös siitä, kuinka edellä mainitut vaikuttavat muuhun ympäristöön ja yhteiskuntaan. (Intito 2021). Kun uuden direktiivin on tarkoitus astua voimaan vuonna 2024, voimme tutkia kuinka tilintarkastusyhteisössä lakisääteiset tilintarkastajat voivat saavuttaa rajoitetun varmuuden vastuullisuusraportin oikeellisuudesta. Direktiivi tuo kokonaan uuden raportointivelvollisuuden yritykselle, mutta samaan aikaan EU-komissio ei tahdo, että yritysten raportointitaakka kasvaa liian suureksi. (Suomen Tilintarkastajat 2021c.)

1.1 Tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Opinnäytetyön tarkoitus on kertoa, mitä vaikutuksia CSR-direktiivillä on tilintarkastajan toimintaan tilintarkastusyhteisössä ja miten vastuullisuusraportin tietojen varmennus tapahtuu. Ilmiö on uusi ja ajankohtainen, koska monet keskisuurat ja suuret yritykset ovat jo tuottaneet vastuullisuusraportteja, mutta eivät ole vielä varmennuttaneet niitä. Tutkimuksella pyrittiin selvittämään mitä standardeja vastuullisuusraportin varmentamiseen liittyy, miten näitä standardeja hyödynnetään käytännössä, miten paljon tämän voidaan arvioida aiheuttavan lisätyötä ja miten tähän kaikkeen on ennalta valmistauduttu tai tullaan valmistautumaan. Opinnäytetyön varsinainen tutkimusongelma on: "Miten CSR-direktiivi vaikuttaa tilintarkastustoimintaan tilintarkastajan näkökulmasta?" Tutkimuskysymyksillä saadaan vastaukset opinnäytetyön tutkimusongelmaan ja tutkimuskysymyksiä on neljä:

Mitä kaikkea tulee ottaa huomioon rajoitetun varmuuden saamisessa?

Mitä ovat tilintarkastus, yritysvastuuraportointi ja CSR-direktiivi?

Mitä muutoksia yritysten CSR-direktiivin mukainen raportointi tuo tilintarkastajan työhön?

Millainen käsitys tilintarkastajilla tilintarkastusyhteisössä X on jo nyt kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmennuksiin liittyen?

EU-komissio on myös direktiiviehdotuksessaan linjannut, ettei tämän uuden raportointivelvollisuuden ole tarkoituksenmukaista kasvattaa yritysten raportointitaakkaa. (Suomen tilintarkastajat 2021c.) Jos yritys tuottaa yhden raportin lisää, niin tietenkin myös tilintarkastajalla on edessään entistä enemmän varmennustyötä. Tutkimus on rajattu selventämään, kuinka paljon tilintarkastajan työmäärä tulee kasvamaan CSR-direktiivin myötä. Näihin kahteen osaan on rajattu opinnäytetyön varsinainen tutkimusongelma. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021b) mukaan ISAE 3000-standardi on todennäköisesti pääosin käytetty standardi vastuullisuusraporttien varmennuksissa.

Tämän takia tutkimus on standardien osalta rajattu käsittelemään varmennuksissa käytettyjä ISAE-standardeja ja muita mahdollisia standardeja, joita noudattamalla raportoinnin oikeellisuus voidaan varmentaa. Tarkoituksena oli selvittää myös, mitä eri prosesseja ISAE-standardien mukainen raportin varmennus pitää sisällään. Tässä yhteydessä pyrittiin myös selvittämään, miten yhtä tai useampaa ISAE-standardia noudattamalla saadaan varmuus siitä, että vastuullisuusraportin tiedot ovat olennaisilta osiltaan raportointikriteerien mukaisesti esitetty.

1.2 Tutkimusaineisto ja -menetelmät

Opinnäytetyön tutkimustapa on kvalitatiivinen, joka tarkoittaa laadullista menetelmää. Laadullinen tutkimus on tulkintaan perustuva tutkimustapa. Sitä on tarkoitus käyttää, kun tavoitteena on kuvata ihmisten kokemusten avulla jokin ilmiö tai ymmärtää ihmisten tuottamia monitulkintaisia ja subjektiivisia merkityksiä. (Vilkkä 2021.) Tavoitteeni ollessa selvityksen saaminen CSR-direktiivin aiheuttamalle muutokselle tilintarkastajan toiminnassa, on kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä oikea ratkaisu toteuttaa opinnäytetyötä. Tutkittava aiheeni ei ole numeerisesti mitattavissa, joten esimerkiksi kvantitatiivista menetelmää ei voida

käyttää. Aineisto kerättiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää käyttäen ja teema-haastatteluita pitäen. Teemat on ajettu kolmeen osaan ja ne ovat: ennakointi, teoria ja käytäntö.

Tutkimuksen aineistona on tilintarkastajien antamat vastaukset esittämiini kysymyksiin tilintarkastusyhteisöissä X. Tiedonkeruun tarkoituksena oli analysoida kyselyn tai haastattelun avulla keräämääni aineistoa ja tehdä johtopäätöksiä siitä, miten juuri tämän yhtiön osalta CSR-direktiivin mukanaan tuomat varmennuskriteerit täyttyvät, miten paljon lisätyötä tämän arvioidaan aiheuttavan sekä miten tähän on jo nyt valmistauduttu tai tullaan valmistautumaan.

1.3 Aiemmat tutkimukset

Alexander Mäki-Rahkon (2013) Pro Gradu -tutkielmassa ”Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus” perehdytään raportoinnin ulkoiseen varmentamiseen ja niiden keskeiseen sisältöön. Tutkielma on kirjoitettu ennen CSR-direktiivimuutoksen julkistamista, kun yritysvastuuraporttien laatiminen ja niiden varmennus on ollut enimmäkseen vapaaehtoista. Johtopäätöksissään Mäki-Rahko esittää, että yli puolissa tapauksista raportoinnin varmentajana toimii yhteisö, jossa yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja työskentelee. Tutkimus osoittaa myös, että vain 15 %:ssa varmennuksista varmentajana toimi jokin muu taho kuin tilintarkastaja. Varmennuksia myös pystyttiin rajaamaan tiettyä vastuullisuusraportin osaa, eikä koko raporttia. Tutkimuksessa päästiin myös johtopäätöksiin, että kaikki esitetyt varmennusraportit on laadittu rajoitetulla varmuudella ja että yritys varmentaa vastuullisuusraportointinsa ulkopuolisesti vain yrityksen kokiessa sen tarpeelliseksi.

Terhi Hyvärinen (2008) teki Pro Gradu -tutkielman yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisesta varmentamisesta, joka käsittelee Hyvärisen mukaan aihetta: ”Miten suomalaiset yritykset varmentavat yhteiskuntavastuuraporttinsa.” Tutkielman tuloksena todetaan, että raporttien ulkoinen varmentaminen teorian mukaan luo lisäarvoa sidosryhmille ja ettei raportin sisältöön voitaisi luottaa ilman ulkopuolista varmennusta. Tutkielman tuloksissa käy myös ilmi, ettei yksikään tutkittava

yritys silloin kannattanut yhteiskuntavastuuraportoinnin varmentamisen muuttamista pakolliseksi toiminnoksi. Tutkielmassa lisäksi havaittiin, että tilintarkastajat koetaan vahvan ammattitaitonsa ja tarkkojen riippumattomuussääntöjensä vuoksi luotettavaksi tahoksi yhteiskunnassa ja siten myös hyvinä yhteiskuntavastuun ulkoisina varmentajina.

2 Tilintarkastus

Tässä luvussa määritellään, miksi lakisääteistä tilintarkastusta suoritetaan, miten tilintarkastus suoritetaan ja miten yritys valitsee tilintarkastajan. Luvussa kerrotaan myös mitä tilintarkastajalta vaaditaan, jotta hän voi suorittaa toimeksiantoja lakien ja hyvän tilintarkastustavan puitteissa.

2.1 Tilintarkastuksen tarve

Tärkein syy tilintarkastukselle on taloudellisten tietojen luotettavuuden varmentaminen. Tilintarkastus ei siis tuota yrityksestä uutta tietoa, vaan varmentaa yrityksen jo antamat tiedot. Tilintarkastusala syntyi omistajien saaman tiedon varmentamisen takia, mutta nykyisin taloudellisten tietojen varmentamisesta ovat riippuvaisia myös monet eri sidosryhmät, kuten esimerkiksi sijoittajat, viranomaiset, sopimuskumppanit, luotonantajat ja työntekijät. (Horsmanheimo 2017, 24.)

Tietojen varmentaminen lisää ja vahvistaa näiden sidosryhmien luottamusta yhtiötä kohtaan. Tilintarkastajien kansainvälisen liiton IFAC:n määritelmä tilintarkastuksesta on kohteen taloudellisen toiminnan ja tiedon riippumatonta tutkimista, jotta voidaan ilmaista käsitys tilinpäätöksestä ja siihen rinnastettavasta informaatiosta. Tilintarkastuksessa taloudellisten tietojen varmentamisen lisäksi suoritetaan myös muita varmennuspalveluita ei-taloudellisia tietoja sisältäville raporteille. Taloudellisesti mittaamattomissa olevat raportit voivat sisältää tietoa esimerkiksi ympäristöä, sosiaalisia ja yhteiskunnallisia sekä henkilöstöä sisältäviä tietoja, joiden oikeellisuus täytyy myös varmentaa. (Tomperi 2018, 8.)

Tilintarkastukselle ja muille varmennustoimenpiteille asetetaan yleensä tavoitteet kysymysten avulla, joihin pyritään saamaan vastaus. Kysymyksiä voivat olla esimerkiksi: ”Onko tilinpäätös olennaisilta osin laadittu säännösten ja määräysten mukaisesti?”, ”Antaako se oikean ja riittävän kuvan yrityksen toiminnasta ja taloudellisesta asemasta?” ja ”Onko yrityksen toiminta ollut tilikaudella lainmukaista?” Kun tilintarkastus toteutetaan oikeaoppisesti, voi tilintarkastaja näiden kysymysten kautta muodostaa selkokiehisen lausunnon vastaamaan näihin kysymyksiin. Tarpeelliselle tilintarkastukselle on myös asetettava rajaukset, jotta tarkastuksen oleellisuus säilyy. Tarkoitus ei esimerkiksi ole ottaa kantaa yrityksen liiketoiminnan käytännön seikkoihin tai yritysjohton toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen. (Korkeamäki 2017, 39–40.)

Tilintarkastus tulee suorittaa mahdollisimman tehokkaasti, jonka takia se tulee suunnitella huolellisesti ennen toteutusta. Suunnitelmaa tilintarkastaja voi tehdä yhdessä tarkastuskohteen johton tai muun henkilöstön kanssa, mutta ensisijaisesti tilintarkastajalla itsellään on lakisääteinen vastuu ja oikeus päättää tarkastuksen vähimmäislaajuudesta. Tilintarkastajalla on kuitenkin tilintarkastuslaissa määritetty velvollisuus noudattaa tarkastuskohteen yhtiökokouksen tai sitä vastaavan toimielimen ohjeita tarkastukseen liittyen. Nämä ohjeet eivät kuitenkaan saa olla ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, hyvän tilintarkastustavan tai eettisten periaatteiden kanssa. Tarkastuskohteen erityisohjeet voivat ainoastaan laajentaa tarkastustoimenpiteitä, mutta ei koskaan pienentää tai kehottaa jättämään joitakin toimenpiteitä pois. Suunnitteluvaiheessa määritetään tarkastuksen tärkeimmät osa-alueet, suoritetaan työnjako tarkastuksen apulaisille sekä muille tilintarkastajille, laaditaan tarkastusstrategia ja tehdään varsinainen tilintarkastussuunnitelma. (Korkeamäki 2017, 41–41.)

2.2 Tilintarkastajan valinta osakeyhtiössä

Julkisia osakeyhtiöitä Suomessa koskee tilintarkastusvelvollisuus. Yhtiön tilintarkastaja valitaan yhtiökokouksen enemmistön äänimäärän perusteella, mutta jos tilintarkastajia on valittava useita, voidaan jotkut heistä valita myös muussa

järjestyksessä. Julkisten osakeyhtiöiden yhtiökokouksen täytyy valita tilintarkastajaksi vähintään yksi KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Jos tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, tulee päävastuullisen tilintarkastajan olla KHT-tilintarkastaja. (Osakeyhtiölaki 2006, 7 luku 2 ja 6 §.)

Jos yhtiön päättyneellä tilikaudella taseen loppusumma on yli 25 miljoonaa euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 50 miljoonaa euroa tai yhtiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä, tulee yhtiökokouksen valita tilintarkastajaksi KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Yhden tilintarkastajan valinta ei vielä riitä, vaan yhtiökokouksen täytyy valita ainakin yksi varatilintarkastaja. Myös yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman kuin yhden tilintarkastajan valinnasta. (Tilintarkastuslaki 2015, 2 luku 2–3 ja 6 §.)

Tilintarkastaja valitaan tietylle toimikaudelle, eli yhdelle tai useammalle tilikaudelle sopimuksen mukaan. Julkisen osakeyhtiön tilintarkastajan toimikausi kestää niin kauan, kunnes valintaa seuraava varsinainen yhtiökokous päättyy. Toimikaudesta voidaan kuitenkin yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. (Osakeyhtiölaki 2006, 7 luku 4 §.) Tilintarkastajan tehtäväkausi on se ajanjakso, jonka aikana tilintarkastus suoritetaan. Jos esimerkiksi tilintarkastaja valitaan huhtikuussa tarkastamaan tilikauden 1.1–31.12. tapahtumia, alkaa tehtäväkausi siitä kokouksesta ja päättyy seuraavan vuoden kokouksessa, jossa käsitellään tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus. (Tomperi 2018, 24.)

2.3 Tilintarkastajan edellytykset

Tilintarkastusalalla olennaisin edellytys on tilintarkastajan riippumattomuus. Se tarkoittaa ennen kaikkea tilintarkastajan riippumattomuutta tarkastettavista yhtiöistä. Tilintarkastajalla ei saa olla esimerkiksi sukulaisuussuhteita tai taloudellisia kytköksiä tarkastuksen kohteeseen. (Tomperi 2018, 11.) Tilintarkastajan riippumattomuudella tarkoitetaan esimerkiksi myös sitä, ettei tilintarkastaja ole tarkastuskohteen yhtiömies tai hallituksen jäsen. Tilintarkastajalla ei saa myös-

kään olla välitöntä tai välillistä omistusoikeutta osakkeeseen tai osuuteen voitosta tarkastettavassa yhtiössä, eikä hänellä saa olla rahalainaa, vakuutta tai muuta vastaavaa etuutta tarkastettavassa yhtiössä. (Tilintarkastuslaki 2015, 4 luku 7 §.) Tilintarkastajan riippumattomuudella tarkoitetaan myös hänen vapauttansa valita tarkastuskohteet, tarkastuksen laajuus ja tarkastusmenetelmät hänelle osoitetun toimeksiannon puitteissa. Kansainväliset tilintarkastusstandardit ja tilintarkastuslaki sisältävät säännökset, jotka ohjaavat tilintarkastajan riippumattomaa toimintaa. (Tomperi 2018, 11.)

Tilintarkastaja on esteellinen suorittamaan toimeksiantoa, jos hänen riippuvuussuhteensa tarkastuskohteeseen on liian merkittävä. Esteellisyyden ehdot täyttyvät silloinkin, jos tällä on vähäinenkin osakeomistus tarkastuskohteessa, tai hänen lapsellaan, lapsenlapsella tai puolisoilla on merkityksellinen omistus yrityksestä. Esteellisyys voi toteutua vain voittoa tavoittelevien yhteisöjen kohdalla. Silloin tilintarkastaja ei ole esteellinen suorittamaan toimeksiantoa esimerkiksi asunto-osakeyhtiölle, vaikka esimerkiksi hänen lapsensa olisi osakas. Tilintarkastajan tai hänen lähipiirinsä omistuksessa olevista rahalainoista, jotka voivat saada aikaan esteellisyyden on säädetty arvopaperimarkkinalain 12 luvun 4 pykälässä. Jos arvopaperilla on mahdollisuus saavuttaa välitöntä taloudellista etua, joutuu tilintarkastaja luopumaan toimeksiannosta esteellisyyssyiden vuoksi. (Korkeamäki 2017, 25.)

Kansainvälinen tilintarkastajaliitto IFAC on laatinut eettisen ohjeiston riippumattomuudesta, johon kuuluu esimerkiksi mielen riippumattomuus ja näkyvä riippumattomuus. Mieleltään riippumaton tilintarkastaja toimii rehellisesti samalla säilyttäen objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden. Näkyvällä riippumattomuudella tarkoitetaan niin merkittävien seikkojen ja olosuhteiden välttämistä, joista tietoinen kolmas osapuoli voisi päätellä tilintarkastajan rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen. (Tomperi 2018, 11.) Tilintarkastajan täytyy useissa toimenpiteissä noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia. Tämän lisäksi tilintarkastajan on noudatettava tarkastuskohteen yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisohjeita. Erityisohjeita ei

kuitenkaan tule noudattaa, jos ne ovat ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa. (Tilintarkastuslaki 2015, 4 luku 3 §.)

2.4 Tilintarkastuksen toteuttaminen

Suurissa yrityksissä ja pörssiyrityksissä suuri osa tilintarkastukseen liittyvästä työstä tehdään jo yrityksen tilikauden aikana. Osakeyhtiön tilintarkastusta varten aineistoksi kerätään tilinpäätöksen sekä tilikohtaisten tase- ja tuloslaskelmien lisäksi monia muitakin dokumentteja. Tällaisia ovat esimerkiksi kirjanpidon tositteet, kaupparekisteriote, alv-tiedot, verotiliotteet, rasiustodistukset, saldovahvistukset pankkitileistä ja palkkadokumentit. Tilintarkastuksen kohteena on ensisijaisesti tarkastettava tilikausi, mutta tilintarkastaja voi pyytää aineistoksi myös aineistoa kuluvalta kaudelta. Joskus on myös tarpeen saada aineistoa tarkastettavaa kautta edeltäneeltä kaudelta, kun kyseessä on esimerkiksi uusi tilintarkastustoimeksianto. (Korkeamäki 2017, 58–59.)

Suorittaakseen tilintarkastusta ja tehdäkseen johtopäätöksiä havainnoistaan, tilintarkastajan täytyy kerätä tietoa aineistokseen, eli tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastusevidenssiä kerätään tilintarkastajan ammatillisen harkintakyvyn mukaan niin paljon, että sen avulla johtopäätöksissä voidaan saavuttaa joko rajoitettu tai kohtuullinen varmuus aineiston oikeellisuudesta. Sen kerääminen onkin siis välttämätöntä tilintarkastajan työn kannalta ja huomattavin osa onkin evidenssin keräämistä. Tilintarkastusevidenssin laatu korvaa sen määrän. Mitä korkeammaksi evidenssin laatu voidaan nähdä, sitä vähemmän sitä tarvitaan määrällisesti. Evidenssin laatuun ja luotettavuuteen vaikuttaa esimerkiksi sen lähde, hankkimisajan olosuhteet sekä evidenssin luonne. (Halonen & Steiner 2009, 82–83.)

Tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä suoritetaan paljon teknisiä täsmäytyksiä. Niiden avulla saadaan varmuus siitä, että numeerisuus toteutuu oikein ja

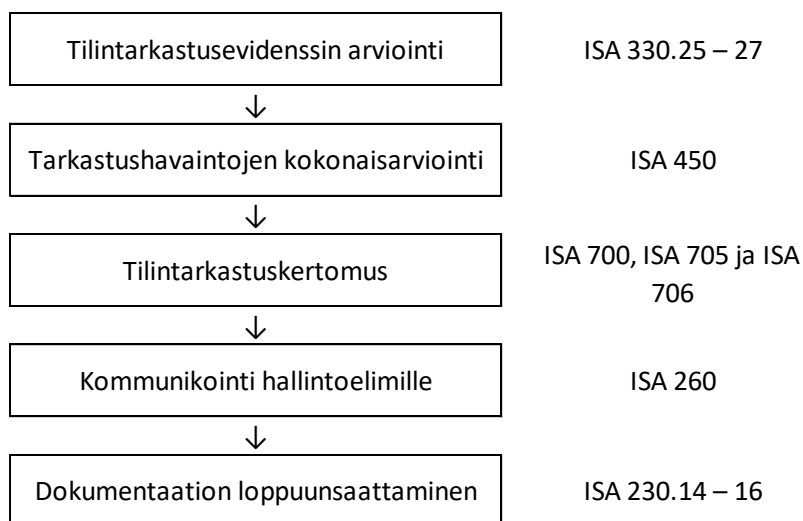
että tilinpäätökseen on tuotu asiat oikein kirjanpidosta. Tässä vaiheessa tarkastetaan myös, onko tarkastuskohde noudattanut kirjanpitolakia ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeita sekä selvitetään, täsmäävätkö tilinpäätöksen kaikki osa-alueet kirjanpitoon. Lisäksi voidaan tarkastaa tilinpäätöserissä esiintyviä summia ja yhteissumia sekä muita laskutoimituksia. Tämän kaltaiselle tarkastukselle syntyy tarve silloin, jos on huomattu tarkastuksen yhteydessä numeerisia virheellisyksiä tai puutteita. (Korkeamäki 2017, 67.)

Kun yritetään etsiä oleellisia virheitä, voidaan suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä. Aineistotarkastustoimenpiteet voidaan jakaa kahteen luokkaan: yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen ja analyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin. Tilintarkastaja voi arvioida olennaisten virheiden riskit eriarvoisiksi ja aineistotarkastustoimenpiteitä täytyy suorittaa jokaiseen olennaiseen tilinpäätöksessä esitettävään tietoon. Tilintarkastajan tekemä riskienarviointi perustuu aina harkintaan, eikä kaikkia olennaisen virheellisuuden riskejä voida tunnistaa riskienarvioinnin aikana. Vaatimus suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä osoittaa myös sen, että sisäinen valvonta sisältää luontaisia rajoitteita, joiden takia hyvä ja harjattu sisäinen valvonta vain pienentää olennaisen virheellisuuden riskiä, mutta ei kuitenkaan poista sitä kokonaan. (Halonen & Steiner 2009, 246.)

Tilintarkastajan tulee määrittää tietojen olennaisuus tilintarkastusta varten. Tämä tehdään tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa, kun tilintarkastaja laatii toimeksiannon kokonaisstrategiaa. Suunnitteluvaiheessa pitää määrittää olennaisuustaso, joka kattaa koko tilinpäätöksen, eikä vain tiettyjä osia siitä. Ennalta määriteltyä olennaisuustasoa matalampaa tasoa voidaan käyttää yksittäisten tilien tai tapahtumien tarkastuksessa, jos se on tarpeen. Käytännön tarkastustyöhön tilintarkastajan tulee määrittää työskentelyolennaisuus, jossa päätetään useammasta olennaisuuden tasosta. Useampaa tasoa käyttäen voidaan pienentää sitä riskiä, etteivät puutteellisten tietojen yhteismäärä ylittäisi kokonaisolennaisuutta. Työskentelyolennaisuuden alhaisempien tasojen käyttö on tärkeää siis kokonaisolennaisuuden kannalta. Tällä ehkäistään sitä, ettei koko tilinpäätökseen voisi vaikuttaa oleellisesti jokin oleellinen korjaamatta jäänyt seikka. (Halonen & Steiner 2009, 140–141.)

Tilintarkastaja valitsee vallitsevan olosuhteen mukaan, minkälaisia aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan. Jos esimerkiksi kontrollien testaus on tukenut tilintarkastajan suorittamaa riskien arviointia, hän voi päätyä toteuttamaan vain analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä, koska ne voivat itsessään riittää alentamaan tilintarkastusriskiä hyväksyttävän matalalle tasolle. Tietyissä tapauksissa tilintarkastaja voi taas harkita, että pelkästään yksittäisten tapahtumien tarkastaminen on oleellista. On kuitenkin yleistä, että analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista käytetään molempia yhdessä. Yksittäisiä tapahtumia tarkastaessa tarkastuksen laajuutta ajatellaan yleensä otoskokona, kun taas analyttiset tarkastustoimenpiteet soveltuvat parhaiten suuriin liiketapahtumamääriin, jotka ovat ajan kulumisen perusteella ennustettavissa. (Halonen & Steiner 2009, 248–249.)

Kuviossa 1 on selostettu Halosen ja Steinerin (2009) mukaan, mitä kansainvälisiä ISA-standardeja tilintarkastusprosessin eri vaiheissa käytetään ja missä järjestyksessä prosessi etenee.



Kuvio 1. Tilintarkastusprosessi käytännössä (Halonen & Steiner 2009, 441.)

3 Ympäristöraportointi

Tässä luvussa määritellään tavat, joiden mukaan yrityksen täytyy kirjata ympäristövaikutuksiaan. Ensin kerrotaan miten yritys käytännössä vie ympäristövaikutuksista syntyneitä lukuja kirjanpitoon ja sitä kautta tilinpäätökseen. Tämän jälkeen esitellään ajankohtaisia GRI- ja UNGC-standardeja ja viitekehyksiä, joita yritysten suositellaan vahvasti hyödyntävät CSR-direktiivin mukaisessa vastuullisuus- ja kestävyysraportoinnissa.

3.1 Ympäristömenojen kirjanpito

Kirjanpitolautakunta on laatinut yleisohjeen, jonka mukaan ympäristömenoihin tarvitsee laskea mukaan vain ympäristövahinkojen torjunnasta tai korjaamisesta aiheutuneet lisäkustannukset. Ympäristömenoihin ei sisällytetä kuitenkaan maksuja tai korvauksia siitä, kun yritys rikkoo ympäristölainsäädäntöä tai muuten saastuttaa ympäristöä. Saastuttamisella tai ympäristölainsäädäntörikkeillä ei edistetä ympäristön hyvinvointia, jonka vuoksi niitä ei voida sisällyttää yrityksen ympäristömenoihin. Ympäristönsuojelun investoinnit voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoisiin investointeihin. Ulkoisilla investoinneilla tarkoitetaan fyysisiä laitteita ja ratkaisuja, joita hyödyntämällä tuotantoprosessi ei kuitenkaan olennaisesti muutu. Sisäisten investointien avulla pyritään muuttamaan prosessia siten, että tuotantomäärät pysyisivät samoina ympäristölle haitallisten päästöjen pienentyessä. Suoraan ympäristönsuojeluinvestoinneista johtuvat lisämenot voidaan huomioida ympäristömenona vain, jos investointi onnistuu eli lieventää päästöjä suhteessa tuotantomääriin. (Niskala ym. 2013, 222–223.)

Ympäristömenoja tulee kirjata suoriteperusteisesti kullakin tilikaudella. Ne täytyy myös merkitä pakollisina varauksina, kun tietyt ehdot täyttyvät ympäristövastuuseen liittyen. Näitä ehtoja ovat muun muassa menon kohdistuminen aiempaan tilikauteen, menon toteutumisen varmana pitäminen tilinpäätöstä tehtäessä, meno on lakiperusteinen tai menon tarkka määrä ei ole tiedossa. Ympäristövastuuseen liittyvää tietoa tulee ottaa huomioon, vaikka tieto syntyisikin tilinpäätös-

päivän jälkeen, mutta ennen tilinpäätöksen laatimista. Pakolliset varaukset ympäristövastuun osalta tulee kirjata velvoiteperusteisesti. Velvoitteet voivat olla oikeudellisia tai tosiasiallisia. Oikeudellinen velvoite tarkoittaa asianomaisen lakiin perustuvaa velvoitetta estää, lieventää tai korjata ympäristövahinkoja. Tosi-asiallinen velvoite on kirjanpitovelvollisen sitoutumista ympäristövahingon estämiseksi, leventämiseksi tai torjumiseksi. (Niskala ym. 2013, 229.)

3.2 Ympäristövastuun laskenta

Ympäristövastuiden laskennassa voidaan saavuttaa useita eri arvoja, joten kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan näistä tulee ottaa huomioon paras ja luotettavin arvio. Ympäristövastuun suuruus on arvio ympäristövelvoitteen summasta riippumatta sen päättymis- tai erääntymispäivästä. Jotta ympäristövastuu voidaan kirjata tilinpäätökseen, pitää voida tehdä sen kattamisesta johtuvista menoista luotettava arvio. Kirjanpitolautakunnan mukaan vastuuksi kirjatun määrän tulee vastata todennäköisintä arviota niistä menoista, jotka ovat velvoitteen kannalta oleellisia tilinpäätöspäivänä. Kun yritys laskee ympäristövastuutaan, sen tulee ottaa huomioon odotettavissa oleva tekninen kehitys sekä lainsäädännön mahdolliset muutokset. (Niskala ym. 2013, 230.)

Ympäristövastuuta laskiessa yrityksen täytyy huomioida myös sen oman henkilöstön laskuttamat palkka- ja muut kustannusmenot, sekä ympäristöasioiden seurantaan kuuluvat menot. Toimintakertomuksessa tai sen liitetiedoissa yrityksen pitää ilmoittaa eri laskentamenetelmillä saadut tulokset. Tämä antaa kuvan ympäristövastuun arvojen vaihteluväleistä ja todennäköisyyksistä. Myös arvojen diskonttaus eli laskenta nykyarvon mukaan on sallittua tilinpäätöksessä, jos ympäristövastuun velvoite on kiinteä tai luotettavasti laskettavissa. Kirjanpitolautakunta ei silti suosittele diskonttausta, sillä sitä ei sovelleta suomalaisessa kirjanpitokäytännössä. (Niskala ym. 2013, 230–231.)

3.3 Ympäristövastuu toimintakertomuksessa

Toimintakertomukseen luvut voidaan tuoda absoluuttisina määrinä tai yrityksen toimintaan suhteutettuina lukuina. Kun yritys ilmaisee tiedot toimintakertomuksessa, sen täytyy huolehtia siitä, että käytetyt mittayksiköt ovat asianmukaisia. Rahamääräiset ympäristötiedot voidaan suhteuttaa taseen tai tuloslaskelman lukuihin, jotta niiden suhteellinen merkitys sekä kehitys on ymmärrettävämpi. Jos yritys on kerännyt ympäristötietoja useammasta lähteestä, sen täytyy kirjanpitovelvollisena varmistaa laskenta- tai keräysmenetelmän paikkansapitävyys. Ympäristötunnuslukujen laskennassa suositellaan käytettävän kansainvälisiä standardeja sekä parhaiksi määritellyjä ympäristöraportoinnin käytäntöjä. Ympäristövastuuta kuvaavia lukuja voidaan muodostaa muun muassa energian, materiaalien sekä veden kulutuksesta, päästöistä ilmakehään ja vesistöihin sekä toiminnasta syntyvistä jätteistä. (Niskala ym. 2013.)

3.4 Standardit ja viitekehykset

Global Reporting Initiative eli GRI julkaisee standardeja sekä viitekehyksiä liittyen kestävään kehitykseen. GRI-standardien tarkoituksena on olla universaalina ohjeistuksena eri organisaatioille niiden vastuullisuusraportoinnissa. Organisaatiot voivat GRI-standardeja hyödyntämällä tuottaa läpinäkyvää informaatiota ja näyttää esimerkiksi sidosryhmilleen pyrkivänsä edistämään kestävästä kehitystä. Standardit perustuvat vastuullisen liiketoiminnan edellytyksiin, joita eri viranomaisjärjestöt ovat laatineet. Kun vastuullisuusraportoinnissa on käytetty näitä standardeja, voivat vastuullisraportin käyttäjät nähdä selvästi, kuinka hyvin organisaatio on täyttänyt vastuullisen liiketoiminnan edellytykset toiminnossaan. Ensimmäinen GRI-raportointiviitekehys ja standardit julkaistiin vuonna 2000 ja niiden käyttäminen on maksutonta kaikille yrityksen alasta tai koosta riippumatta. (GRI 2022.)

GRI-standardit muodostuvat aina kokonaisuuksista. Uusin aineisto on julkaistu vuonna 2021 ja se sisältää kolme pääaihetta, jotka käsittelevät raportoinnin perusteita, johtamisjärjestelmiä ja raportoinnin olennaisia aiheita. GRI 1 sisältääkin

listan erilaisia periaatteita ja ohjeita, joita organisaation tulisi noudattaa vastuullisuusraportoinnissaan. Periaatteiden perusteena siinä korostuukin tarkkuus, selkeys, vertailukelpoisuus, ajantasaisuus ja todennettavuus. GRI 2 painottaa organisaatioita kuvaamaan vastuullisuuden johtamisjärjestelmiä entistä yksityiskohtaisemmin ja kehottaa myös tarkastelemaan koko organisaation hallintoa. GRI 2 sisältää myös eri toimialoille kohdistettuja standardeja, jonka avulla organisaatiot voivat valita tarkastelun ja laskennan kohteeksi ne kohdat, joiden avulla pyritään tehokkaimmin kohti kestäväää kehitystä. GRI 3 ohjeistaa korostamaan olennaisia aiheita niiden aikaansaaman vaikutuksen pohjalta. Se sisältää neljä eri vaihetta, joiden avulla organisaatio voi tunnistaa ne teot ja toimintatavat liiketoiminnassa, joilla on suurin merkitys vastuullisuuden kannalta. (GRI 2022.)

United Nations Global Compact, eli UNGC sisältää viitekehykset vastuullisuusraportointiin liittyen, joiden noudattaminen on vapaaehtoista, mutta ne tuovat lisäarvoa yrityksen vastuullisuusraportoinnille. Se sisältää kymmenen eri periaatetta, joista kaksi ensimmäistä käsittelee ihmisoikeuksia, periaatteet 3–6 käsittelevät työvoimaa, periaatteet 7–8 käsittelevät ympäristöä ja periaate 10 käsittelee korruption vastaista toimintaa. UNGC vaatii yrityksiltä kattavaa raportointia GRI:n tapaan, mutta se voidaan toteuttaa vapaamuotoisesti tai mallilomakkeiden avulla ja yrityksen valitsemalla kielellä. Raportissa täytyy kuitenkin esiintyä kolme pakollista asiaa, jotka ovat: Yrityksen pääjohtajan toteamus sitoutua jatkuvasti UNGC-yritysvastuualoitteeseen, kuvaus käytännön toimenpiteistä, joita noudattamalla yritys suoriutuu toteuttamaan kaikki kymmenen periaatetta ja mitausinformaatio yrityksen onnistumisesta tai edistymisestä periaatteissa. (UNGC 2022.)

Kuten GRI, myös UNGC-yritysvastuuraportointia voidaan soveltaa erilaisille ja eri alojen yrityksille soveltuviksi. Yrityksen tuottaman raportoinnin mukaan ne voidaankin jakaa kolmeen osaan, jotka ovat: Advanced, active ja learner. Advanced-kategoriaan kuuluvat yritykset täyttävät minimivaatimukset ja enemmänkin, kun taas learner-kategoriaan kuuluvat yritykset eivät täytä minimivaatimuksia. Yritysten tiedonanto on tällä tavoin myös läpinäkyvää, koska kaikki raportit julkaistaan Global Compactin internetsivuilla. (UNGC 2022.)

4 CSR-direktiivi

Tässä luvussa esitellään keskeiset muutokset, joita direktiivi tuo yritysten raportointiin ympäristöasioiden osalta. Luvussa käydään läpi myös niiden yritysten kokoluokat, joita direktiivi tällä hetkellä koskettaa. Tämän jälkeen kerrotaan, mitä ovat määrälliset ja laadulliset varmennukset sekä miten tilintarkastaja suorittaa varmennuksia. Lopuksi esitellään standardeja, joita tilintarkastaja käyttää varmennustoimeksiannoissa ja kerrotaan, mikä on ISAE 3000-standardi, jota Suomen tilintarkastajat ry suosittelee pääasialliseksi käytettäväksi standardiksi vastuullisuus- ja kestävyysraporttien varmennustoimeksiannoissa.

4.1 Direktiivin keskeiset muutokset

Direktiivi muuttaa tilinpäätösdirektiivin, avoimuusdirektiivin, tilintarkastusdirektiivin ja tilintarkastuksen säännöksiä ja pyrkii varmistamaan näiden neljän säännöksen välisen yhdenmukaisuuden. Kestävyysraportointistandardien asettamista yrityksille pakolliseksi kannatti suuri enemmistö, jopa yli 80 % vastaajista Euroopan komission julkisessa kuulemistilaisuudessa. 81 % vastaajista edustivat tai olivat kestävyysraportteja laativia yhtiöitä. Komission eri yksiköt laativat tämän perusteella direktiiviä koskevan vaikutustenarvioinnin. Vaikutustenarvioinnissa parhaaksi vaihtoehdoksi valikoitui toimintamalli, joka sisältää kolme eri vaihetta. (Euroopan komissio 2021.)

Ensimmäiseksi tullaan vaatimaan kaikkia soveltamisalan yrityksiä raportoimaan EU:n asettamien standardien mukaisesti. Tällä hetkellä vain 20 prosenttia suur-yrityksistä soveltaa kestävyysraportointistandardeja ja 30 prosenttia pyrkii varmennuttamaan raportointitiedot. Toisena kohtana on, että soveltamisalan yritysten tulee päästä rajoitettuun varmuuteen kestävyysraporteissa ja valmistautua kohtuullisen varmuuden saavuttamiseen raportointidirektiivin myöhemmässä vaiheessa. Kolmannessa kohdassa määritellään raportointidirektiivin sovelta-

misala. Soveltaminen ulottuu kaikkiin suuriin yrityksiin ja suuriin listattuihin yrityksiin EU:ssa, mutta ei kuitenkaan listattuihin mikroyrityksiin. Myös EU:n ulkopuolelle sijoittuneiden yritysten tytäryritykset EU:ssa kuuluvat soveltamisalan piiriin. (Euroopan komissio 2021.)

Euroopan Unionin jäsenvaltioiden on vaadittava tilintarkastajia käyttämään komission hyväksymiä tilintarkastusstandardeja kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Komissiolle siirretään valta hyväksyä varmennusstandardeja, joissa vahvistetaan tilintarkastajan menettelyt. Näitä menettelyjä tilintarkastajan täytyy noudattaa johtopäätöksissään kestävyysraportoinnin varmuudesta, toimeksiannon suunnittelussa, riskien arvioinnissa ja tilintarkastuskertomuksen päätelmissä. Edellytyksenä on myös, että tilintarkastajat perustavat lausuntonsa kestävyysraportoinnista rajoitetun varmuuden toimeksiantoon. Tilintarkastuskertomukseen tulee myös sisällyttää kuvaus varmennuksen laajuudesta. Kertomukseen täytyy tämän lisäksi sisällyttää yksilöidysti varmennusstandardit, joiden mukaan tarkastuskohteen kestävyysraportti on varmennettu. (Euroopan komissio 2021.)

Ruohosen (2020) mukaan tilintarkastuskertomus on kooste, jossa tilintarkastaja luetteloit tarkastuksessa havaitsemansa seikat yritykselle. Se on julkinen asiakirja ja samalla tilintarkastajan tärkein raportointiväline. Tilintarkastuslain (2015) 3 luvun 5 § mukaan tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunnot seuraavista neljästä seikasta

1. Antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
2. ovatko tilinpäätöksen lakisääteiset vaatimukset täytetty;
3. onko toimintakertomus laadittu säännösten mukaisesti
4. onko informaatio toimintakertomuksessa ja itse tilinpäätöksessä yhdenmukaista?

Tehdäkseen huomautuksen tilintarkastuskertomukseen, tilintarkastajan pitää käyttää vahvaa ammatillista harkintaa. Tilintarkastaja voi jo tarkastettavan tilikauden aikana huomata yrityksen toiminnassa puutteita tai virheellisyyksiä. Tilintarkastaja voikin jo tilikauden aikana raportoida havaitsemistaan virheistä yrityksen hallitukselle. Kun tilintarkastaja on informoinut hallitusta havainnoistaan, hallitus voi ryhtyä asioita korjaaviin toimenpiteisiin. Mikäli hallitus ei ryhdy korjaaviin toimenpiteisiin, tilintarkastajalla on oikeus tai velvollisuus puutteellisuuden vakavuudesta riippuen kirjata asia tilintarkastuskertomukseen. (Ruuhonen 2020, 92.)

Ei-taloudellisten tietojen raportointidirektiivissä on asetettu yrityksille myös vaatimus raportoida kestävyyskysymyksien vaikutuksesta yrityksen tulokseen, asemaan ja kehitykseen. Tämän lisäksi yrityksen tulee raportoida kestävyyskysymysten vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön. Näitä näkökulmia kutsutaan outside-in- ja outside-out-näkökulmiksi, joista käytetään suomennosta ”kaksinkertainen olennaisuus.” Niiden pitää kattaa myös selvitys siitä, miten yrityksen toiminta vaikuttaa sosiaalisiin asioihin, työntekijöihin, ihmisoikeuksien kunnioittamiseen ja korruption sekä lahjonnan torjumiseen. Tähän mennessä toteutuneet yritysraportoinnin toimivuustarkastukset ovat osoittaneet, ettei yritysten ymmärrys tai soveltaminen kaksinkertaisen olennaisuuden osalta ole riittävällä tasolla. Yritysten tulisi jatkossa huomioida olennaisuusnäkökulmat sellaisinaan ja julkaista molempia näkökulmia hyödyntäen vain silloin, kun se on tarpeellista. Tiedot, jotka ovat oleellisia vain toisesta näkökulmasta, tulee silti julkaista, vaikka toista näkökulmaa ei voitaisikaan ottaa huomioon sen vuoksi, ettei se ole oleellinen seikka. (Euroopan komissio 2021.)

Yritysten tulee kehittää huolellinen toimintapolitiikka, joka pitää sisällään kuvauksen yrityksen suhtautumisesta haitallisiin ympäristövaikutuksiin pitkällä aikavälillä. Sen täytyy sisältää kertomus niistä toimintatavoista, joita yritys harjoittaa pitäytyäkseen toimintapolitiikassaan. Toimintapolitiikkaa tulee myös päivittää säännöllisesti. Kun yritys pyrkii tunnistamaan mahdollisia haitallisia ympäristö- tai ihmisoikeusvaikutuksia, sen tulee ottaa huomioon oman yrityksen lisäksi sen tytäryhtiöt ja vakiintuneet liiketoimintasuhteet muiden yritysten

kanssa. Kun yritys on tunnistanut oleelliset ympäristö- ja ihmisoikeusvaikutukset, sen pitää pyrkiä ehkäisemään niiden haitallisuutta mahdollisimman pian. Haitallisten vaikutusten ehkäisymenetelmistä toimintasuunnitelma, jonka pohjalta voidaan laatia esimerkiksi tarvittavat investoinnit johtamis- tai tuotantoprosesseihin sekä johtamisinfrastruktuuriin. (Piirto & Teräväinen 2022.)

Euroopan komissio on täsmentänyt tiedot ja ilmoittanut rakenteet, joiden mukaan kestävyysraportointi tulee toteuttaa. Kestävyysraportointistandardit edellyttävät, että niiden mukaisesti laaditut tiedot ovat ymmärrettäviä, merkityksellisiä, edustavia, todennettavissa, vertailukelpoisia ja että tiedot esitetään todenmukaisesti. Kestävyysraportointistandardien mukaan raportointiin tulee ottaa mukaan ja täydentää tietoja seuraavilta osa-alueilta:

1. Ilmastonmuutoksen hillintä.
2. Ilmastonmuutokseen sopeutuminen.
3. Vesivarat ja merten luonnonvarat.
4. Resurssien käyttö ja kiertotalous.
5. Ympäristön pilaantuminen.
6. Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit. (Euroopan komissio 2021.)

Tarkoitus on myös muuttaa laajasti 29 a artiklaa konsernien kestävyysraportoinnin osalta ja lisätä siihen kohdat:

1. Konsernin liiketoimintamallin sietokyvystä kestävyysseikkojen riskeihin.
2. Konsernin mahdollisuudet kestävyystekijöihin nähden.

3. Konsernin suunnitelmat varmistamaan, että sen strategia ja liiketoimintamalli tukee kestäväään talouteen siirtymistä ja tukee ilmaston lämpenemisen rajoittamista 1,5 celsiusasteeseen Pariisin sopimuksen mukaisesti.
4. Sisältää tiedot sidosryhmien edut suhteessa konsernin kestävyysseikkoihin.
5. Sisältää tiedot siitä, miten strategia on pantu käytäntöön kestävyystekijöiden osalta. (Euroopan komissio 2021.)

Uuden kestävyysraportointidirektiivin tarkoitus on korvata vuonna 2014 annettu ei-taloudellista tietoa koskeva direktiivi (2014/95/EU). Direktiivin mukaan yleinen varmennusvaatimus tulee ottaa käyttöön raportoituja kestävyystietoja varten. Varmennukset tulevat olemaan laadultaan rajoitettuja ja tilintarkastajan tulee tarkastaa myös kestävyysraporttien ja kestävyysraportointistandardien yhdenmukaisuus. Suoritettujen varmennusten avulla pyritään kasvattamaan esimerkiksi sijoittajien ja muiden sidosryhmien luottamusta yritysten kestävyysraportointia kohtaan. (Suomen tilintarkastajat 2021b.)

Tilintarkastajien tehtäviin kuuluu jo nyt tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastaminen. Kestävyystiedon käyttäjille on tärkeää, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö varmistaa myös kestävyysraportoinnin. Tilintarkastajalle asetettujen vaatimusten kestävyysraportoinnin osalta tulee olla johdonmukaisia. Tämän vuoksi tulee säätää, että tilintarkastaja osallistuisi koko ajan aktiivisesti kestävyysraportoinnin varmentamiseen. Tilintarkastajan tulee varata mahdollisimman paljon aikaa ja resursseja varmennusprosessiin, jotta oikeaoppinen ja johdonmukainen lausunto voidaan saavuttaa. Varmennuksesta veloitetut palkkiot tulisi täsmentää erikseen asiakasrekisteriin sekä tilintarkastuskansioon tulisi dokumentoida kaikki varmennuksen tiedot. (Euroopan komissio 2021.)

4.2 Varmennustoimeksianto

Tilintarkastaja sopii toimeksiantajan kanssa sovellettavista kriteeristöistä ja miten toimeksiantaja aikoo niitä soveltaa. Tällä ennalta sopimisella pyritään ehkäisemään riitatilanteiden syntymistä raportoinnin menettelytapoihin ja olennaisuuden periaatteisiin liittyen. Käytettävät kriteerit voivat olla esimerkiksi lakeja, asetuksia, ohjeistuksia ja toimeksiantajan omia periaatteita. Yrityksellä täytyy itsellään olla kriteereitä ja niiden on oltava käyttökelpoisia, jotta vastuullisuusraportin sisältämät tiedot voidaan arvioida standardien mukaisesti. Kriteerien tulee luonteeltaan olla olennaisia, täydellisiä, luotettavia ja neutraaleita. Niiden kriteereiden, joita yritys käyttää ympäristövastuutietojen tuottamiseen, täytyy olla niiden käyttäjän saavutettavissa. Kohdeyrityksen täytyy noudattaa standardeja ja viitekehysä raportoinnissaan, joista Suomessa yleisin viitekehys on GRI-indeksi. (Suomen tilintarkastajat 2021b.)

4.3 Direktiivin alaiset yritykset

Ei-taloudellisten tietojen raportointidirektiiviä sovelletaan suuriin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin, joiden palveluksessa on yli 500 henkilöä sekä niiden konsernien emoyrityksiin, joiden palveluksessa on yhteensä yli 500 henkilöä. Direktiivin avulla tytäryritysten ei tarvitse noudattaa raportointivelvollisuutta, jos niiden emoyritys huolehtii koko konsernin raportointivelvollisuuden täyttymisestä. Euroopassa kaikkiaan tämä muutos koskettaa noin 11 700:aa yritystä. (Euroopan Komissio 2021.) Suomessa direktiiviä tullaan soveltamaan arviolta noin 700 yritykseen. Uusi direktiivi koskettaa sellaisia yrityksiä, joilla ylittyy kaksi kolmesta seuraavista raja-arvoista: yli 200 työntekijää, yli 40 miljoonan euron liikevaihto ja yli 20 miljoonan euron tase. (Suomen Tilintarkastajat 2021c.)

4.4 Tietojen varmentaminen

Varmennustoimeksiannot voidaan jakaa kahteen eri tyyppiin, jotka ovat kohtuullisen varmuuden antavat toimeksiannot ja rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot. Tilintarkastuksessa ei tuoteta täydellisen varmaksi osoitettua tietoa tar-

kastuskohteesta, vaan saadaan aikaan kohtuullinen varmuus siitä, että tarkastuskohteen tilinpäätös, muu raportti tai asiakirja on laadittu sitä koskevien sääntösten mukaisesti. Kohtuullinen varmuus onkin siis korkeaa varmuustasoa, mutta sillä ei voida taata ehdotonta varmuutta. (Tomperi 2018, 8.)

Tilintarkastus ei siis täydellisesti takaa, ettei tarkastuskohteen tilinpäätös sisällä virheitä tai ettei se olisi joiltakin osin puutteellinen. Kun tilintarkastusaineistoa ja -evidenssiä on kerätty tarpeellinen määrä, voidaan saavuttaa kohtuullisen varmuuden taso. Täysin ehdotonta varmuutta ei voida saavuttaa olemassa olevien luontaisten rajoitteiden vuoksi, joita on Korkeamäen (2020) mukaan kolmea eri tyyppiä:

1. Taloudellisen raportoinnin ja liiketoimintaprosessien rajoitteet.
2. Tilintarkastusevidenssin ja tarkastustoimenpiteiden rajoitteet.
3. Taloudellisen raportoinnin aikataulujen ja kustannus-hyötytasapainojen rajoitteet.

Tilinpäätöksen laatimisvaiheessakin voi olla täysin mahdotonta saada absoluuttisen varmaa tietoa joidenkin tilinpäätöserien osalta. Tilintarkastusevidenssistä voidaankin sanoa, että suurin osa siitä on enemmän vakuuttavaa kuin ehdotonta totuutta. (Korkeamäki 2017, 43–45.)

Kestävyyseräraportoinnin varmennuksessa varmentajana toimivan tilintarkastajan täytyy Euroopan komission mukaan saavuttaa rajoitettu varmuus. (Euroopan komissio 2021.) Rajoitetun varmuuden saavuttamisen edellytyksenä on, että tarkastuskohteen tiedoissa ei esiinny olennaisia virheellisyyksiä. Rajoitettua varmuutta kutsutaan myös yleisluonteiseksi varmuudeksi. Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa tarkastustoimenpiteet ovat luonteeltaan erilaisia kuin kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa. Myös toimenpiteiden ajoitus sekä niiden laajuus ovat erilaisia, jonka vuoksi tarpeellinen määrä evidenssiä hankitaan ensisijaisesti analyyttisellä tarkastelulla ja tiedusteluilla. (Tomperi 2018, 8–9.)

Varmennustoimeksiannolle voidaan sopia tietty ajanjakso, mutta yleisesti vastuullisuusraportit julkaistaan ja varmennetaan koko tilikaudelta. Toimeksiannot voidaan jakaa tiedon varmentamistoimeksiannoiksi ja suoriksi toimeksiannoiksi. Tiedon varmentamistoimeksiannossa tilintarkastaja antaa johtopäätöksensä siitä, onko tarkastuskohteen antamissa tiedossa olennaisia virheitä. Suorassa varmennustoimeksiannossa tilintarkastaja tuottaa itse jo kestävyysraportissa olevat tiedot siihen sovellettavia kriteerejä hyödyntäen. Suoran toimeksiannon yhteydessä syntyneen johtopäätöksen lausunto koskee raportoitua lopputulosta, jonka yritys on tuottanut samoja kriteereitä käyttäen. Suoran varmennuksen toteuttaminen on jopa vaikeaa tai mahdotonta. Tämän vuoksi vastuullisuusraportointien varmennukset ovat yleisesti tiedon varmennustoimeksiantoja. (Suomen tilintarkastajat 2021b.)

4.4.1 Laadullinen varmentaminen

Vastuullisuusraportin sisältö on osittain laadullista ja osittain määrällistä. Vastuullisuusraportin laadulliset tiedot sisältävät tietoja esimerkiksi tarkastuskohteen strategiasta ja ohjeistuksista sekä sidosryhmäsuhteista. Evidenssin hankkiminen laadullisten tietojen osalta toteutetaan esimerkiksi haastatteluiden avulla, joiden tavoitteena on kerätä evidenssiä tukemaan kohteen laadullisten tietojen yhteneväisyyttä kohteen toimintamalleihin ja ohjeistuksiin. Haastateltavat henkilöt voivat olla esimerkiksi vastuuhenkilöitä kohdeyrityksen ympäristöstrategian ja sosiaalisen strategian alueilla. Tilintarkastajia kehoitetaan tarkastusprosessia tutustumaan yrityksen sisäisiin ja ulkoisiin lähteisiin sekä yritysjohdon ja hallituksen kokousten pöytäkirjoihin. (Suomen tilintarkastajat 2021b.)

4.4.2 Määrällinen varmentaminen

Määrällistä vastuuraportin sisältöä tarkastellaan analyttisin toimenpitein vertaamalla sen sisältämää informaatiota standardeihin ja ohjeistuksiin, muihin yhtiöihin samalla toimialalla ja aikaisempien vuosien tietoihin. Analyttisesti voidaan tarkastella esimerkiksi tarkastuskohteen suorituksia suhteessa standardeihin tai

asetettuihin tavoitteisiin ja niiden kehityssuuntia. Aikaisempien vuosien informaation lisäksi voidaan vertailla tuotettua tietoa budjetoituihin lukuihin, jotta voidaan selvittää ja tunnistaa mahdolliset odottamattomat varianssit. Analyttisena toimenpiteenä voidaan pitää myös esimerkiksi taloudellisen tiedon ja vastuullisuusraportissa ilmenevien tietojen välistä tarkastelua. Tässä voidaan esimerkiksi tarkastella yrityksen käyttämän maakaasumäärän ja hiilidioksidipäästöjen välistä suhdetta. (Suomen tilintarkastajat 2021b.)

4.5 Standardit

Hyvä tilintarkastustapa ja sen merkitys sekä sisältö on määritelty tarkasti kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan. Tilintarkastusstandardit on laatinut IAASB-komitea, joka on itsenäinen toimija kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n yhteydessä. IAASB:n standardeista tilintarkastusalla on käytössä tilinpäätöksen tarkastukseen tarkoitetut ISA-standardit ja laadunvalvontaa koskevat ISQC-standardit. ISA-standardit koskevat tilintarkastuksen eri osa-alueita sekä niiden perusteita ja tavoitteita ja niitä käytetään tilinpäätösten tarkastuksessa sekä dokumentoinnissa. Standardien kannalta tilintarkastajan tulee kaikissa toimeksiannoissaan noudattaa toimeksiantoa koskevan tilintarkastuksen kannalta relevantteja standardeja. (Suomen tilintarkastajat 2021a.)

Hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa myös sitä, että tilintarkastaja noudattaa ennalta laadittuja periaatteita salassapitoon, riippumattomuuteen ja objektiivisyyteen liittyen. Tarkastuksen kohde määrittää sen, millaisia hyvän tilintarkastustavan toimia tilintarkastajalta voidaan edellyttää. Esimerkiksi pörssiin listattujen yhtiöiden tarkastukselle voidaan asettaa korkeammat vaatimukset. Hyvä tilintarkastustapa myös muovautuu koko ajan tilintarkastusalan ammattilaisten käsissä käytännön tasolla. Hyvä tilintarkastustapa ja sen periaatteet eivät kuitenkaan ole täysin tilintarkastajien tekemien päätösten pohjautuvaa. Myös oikeuskäytäntö ja tilintarkastuslautakunnan ratkaisut muokkaavat hyvän tilintarkastustavan periaatteita. Näin voidaan taata se, ettei hyvän tilintarkastustavan määräy-

tyminen ole pelkästään yhden tahon hallinnassa. Tapauksissa, joissa tilintarkastaja ei noudata hyvää tapaa eli rikkoo sitä, tilintarkastaja voi joutua vahingonkorvausvelvolliseksi. (Ruuhonen 2020, 55–56.)

4.6 ISAE 3000 -standardi

ISAE 3000 -standardi koskee niitä toimeksiantoja, jotka koskevat muuta kuin menneen ajan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta. Standardin varmennustoimeksiintoihin kuuluvat suorat toimeksiannot ja tiedon varmentamistoimeksiannot. Standardia sovelletaan myös kohtuullisen ja rajoitetun varmuuden antaviin suoriin toimeksiintoihin. Tavoitteiksi standardille on asetettu hankkia kohtuullinen tai rajoitettu varmuus olennaisista virheellisyyksistä, esittää johtopäätökset ja perustelut varmuuden saavuttamisesta ja kommunikoida ISAE 3000 -standardin ja muiden ISAE-standardien mukaan määritetyillä tavoilla. Toimeksiannon suorittajan täytyy jättää johtopäätös ja perustelut esittämättä tai hänen on erottava, jos rajoitettua tai kohtuullista varmuutta ei ole mahdollista saavuttaa. (Kansainväliset tilintarkastusalan standardit osa II, 127–128.)

Toimeksiannon suorittajalla tulee olla käsitys ISAE-standardin koko tekstistä ja hänen tulee noudattaa myös muita toimeksiannon kannalta relevantteja ISAE-standardeja. Näin voidaan varmistua siitä, että toimeksiannon suorittaja ymmärtää standardin tavoitteet ja voi soveltaa sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tarkastuskohdetta koskevan ISAE-standardin kaikkia vaatimuksia lukuun ottamatta tapauksia, joissa vaatimus ei ole toimeksiantoon liittyen relevantti. Jos toimeksiannon suorittaja kokee tarpeelliseksi poiketa jostakin ISAE-standardin vaatimuksesta, hänen tulee suorittaa vaihtoehtoisia toimenpiteitä päästäkseen vaatimuksen mukaiseen tavoitteeseen. Tarve standardista poikkeamiselle voi syntyä, jos suorittaja kokee esimerkiksi tietyn toimenpiteen epätehokkaaksi vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamisen kannalta. Suorittajan täytyy myös noudattaa standardeissa alan eettisiä sääntöjä, muita ammatillisia säädöksiä tai määräyksessä asetettuja vaatimuksia. (Kansainväliset tilintarkastusalan standardit osa II, 133–134.)

5 Tutkimusasetelma ja tutkimustulokset

Tämän kappaleen alaluvuissa esitellään haastatteluiden tuloksia, verrataan niitä kahteen aiempaan tutkimukseen aihetta koskien ja tuodaan esille, mitä varmen-
nusmetodeja suurten yritysten vastuullisuusraporteissa on aiemmin käytetty
muiden tilintarkastusyhteisöjen toimesta.

5.1 Haastattelut

Tässä luvussa esitellään haastatteluiden tulokset. Työn tutkimuskohteena oli haastatella tilintarkastajia tilintarkastusyhteisössä ja saada selville, miten vas-
tuullisuusraportoinnin varmentaminen tulee tapahtumaan heillä. Haastatteluky-
symykset ovat opinnäytetyön liitteenä (Liite 1).

5.2 Tilintarkastusyhteisö X

Tilintarkastusyhteisö voi olla tilintarkastustoimintaa harjoittava osakeyhtiö,
osuuskunta, kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö (Tilintarkastuslaki 6 luku 5 §). Tut-
kimuksen kohteena oli tilitoimisto, joka tarjoaa asiakkailleen taloushallinnon pal-
veluita, kuten kirjanpitoa ja palkanlaskentaa. Tilitoimiston sisaryhtiö toteuttaa ti-
lintarkastuspuolen, jossa työskentelee neljä tilintarkastajaa, joista kolme on
KHT-tilintarkastajia ja yksi on HT-tilintarkastaja. Yrityksen tilintarkastuspalvelut
sisältävät lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi due dilligence -tarkastukset, eri-
tyistilintarkastukset, riita-asioiden selvittelyt, varmennustoimeksiannot, tukihake-
musten tarkastukset ja liikennelupalausunnot. Tilintarkastusyhteisön tuottama
liikevaihto oli vuonna 2021 662 tuhatta euroa.

5.3 Haastatteluiden tulokset

Tässä alaluvussa kerrotaan haastatteluiden tulokset, joiden vastaukset on jaettu
kolmeen eri osaan. Nämä osat ovat tausta, ajankäyttö ja koulutus sekä käy-
töntö. Haastateltavat esiintyvät opinnäytetyössä nimillä Tilintarkastaja 1 ja 2. Ti-
lintarkastajalla 1 on asiakkaan yksi listattu yritys, kun taas Tilintarkastajalla 2:lla

on asiakkaana 2 listattua yritystä. Haastattelukysymykset oli jaettu kolmeen teemaan, joista ensimmäinen käsitteli ennakointia. Ensimmäiseksi kysyttiin, kuinka hyvin tilintarkastajat ovat jo ennalta perehtyneet CSR-direktiiviin ja millaisia toimeksiantoja he ovat suorittaneet aiemmin kestävyys- tai vastuullisuusasioihin liittyen.

5.3.1 Tausta

Haastateltavilta kysyttiin, kuinka hyvin he ovat jo ennalta tutustuneet uuteen direktiiviin. Tilintarkastaja 1 kertoi tutustuneensa pintapuolisesti direktiiviin ja hän tietää yleisellä tasolla mitä direktiivi käsittelee. Hän on lukenut tiivistelmäartikkelit aiheesta läpi ja tietää sen pääasiat. Koulutuksen tarve aiheelle tulee myös todennäköisesti olemaan suuri lähitulevaisuudessa. Tilintarkastaja 2 myöntää tutustuneensa heikosti direktiiviin, mutta tarve kouluttautua sen vaatimiin varmennustoimeksiantoihin on erittäin suuri ja ajankohtainen. Teorian opiskelua tulee olemaan paljon, jotta varmennustoimeksiannot voidaan suorittaa riittävällä varmuudella. (Tilintarkastajat 1, 2 2022.) Kysyttäessä aiemmasta kokemuksesta vastuullisuus- tai kestävyysasioiden varmentamisesta kävi ilmi, että tilintarkastaja 2 omaa jo aiempaa kokemusta siihen liittyen. Hän on tarkastanut kahden tarkastuskohteensa sellaista ympäristöraportointia, jota tarkastuskohde on vapaaehtoisesti tuottanut. Tilintarkastajan 1 osalta yksikään hänen asiakkaistaan ei ole vielä tuottanut vastuullisuusraportointia, joten hän ei ole vielä varmennuksia niiden osalta tehnyt. (Tilintarkastajat 1, 2 2022.)

Tilintarkastajan tehtävä tarkastustoimeksiantojen lisäksi on tarpeen vaatiessa neuvoa asiakastansa tuottamaan kriteerien mukaista raportointia. Asiakkaiden puolelta tilintarkastajalle 1 on esitetty kysymyksiä: Mikä on CSR-direktiivi, kosketaako direktiivi juuri heitä ja kuinka heidän tulisi varautua ja valmistautua raportointiin. Tilintarkastajalle 2 yksikään asiakas ei ole vielä esittänyt kysymyksiä CSR-direktiiviin liittyen. (Tilintarkastajat 1, 2 2022.)

5.3.2 Ajankäyttö & koulutus

Tilintarkastaja 1 uskoo, että heidän yhtiössään tulee olemaan varmasti tarvetta koulutukselle vastuullisuusvarmennuksiin liittyen. Hän näkee, että koulutuksissa tullaan varmasti käymään ja koulutus tulee tarpeelliseksi ensisijaisesti yhtiössä niille tilintarkastajille, joiden asiakkaita vastuullisuusraportointi koskettaa. On tärkeää saada opit, jotka voidaan soveltaa käytäntöön. Hän myös lisää, että hänellä on tällä hetkellä yksi asiakas, jota vastuullisuusraportointi tulee koskettamaan. CSR-direktiivin vaikutusta ajankäyttöön on hänen mielestään vaikea arvioida nyt. Ajankäytön lisääntyminen tulee olemaan hyvin asiakaskohtaista. Ei voida suoraan sanoa, kuinka paljon vastuullisuusraportin varmentaminen lisää työmäärää yhden asiakkaan kohdalla, mutta on selvää, että työmäärä kuitenkin lisääntyy. (Tilintarkastaja 1 2022.)

Pakollisen vastuullisuusraportoinnin ollessa uusi asia, voi ajankäyttö aluksi olla suurempaa, kuin mitä se myöhemmin tulee olemaan. Tarkastettaessa ei-numeerista raporttia, tilintarkastusevidenssin kerääminen on vaikeaa. On myös vaikeaa aluksi hahmottaa mitä verrataan ja mihin. Ajankäytön lisääntyminen voidaan nähdä positiivisena asiana, koska tuotot kasvavat myös työmäärän lisääntyessä. Yhtiön tämänhetkinen resurssien niukkuus taas osoittautuu ongelmaksi työmäärän kasvaessa. Tilintarkastaja 1 uskoo, että suurin osa vastuullisuusraportoinnin tarkastuksesta tulee saada valmiiksi jo tilikauden aikaisessa tarkistuksessa, ettei varmentaminen tapahdu vasta tilinpäätöksen laatimisaikana, kun on paljon muita kiireitä. (Tilintarkastaja 1 2022.)

Tarkastuksen ajoittaminen on kuitenkin riippuvainen asiakkaan aikataulusta vastuullisuusraportin tuottamisessa. Jos asiakas voi kerätä tarvittavaa informaatiota runsaasti jo etukäteen, voidaan tarkastusta suorittaa ajoissa. Jos vastuullisuusraportti tuodaan vasta tarkastettavaan tilinpäätökseen, resurssiongelma voi syntyä. Tarkastamisen hyödyissä tilintarkastaja 1 korostaa vastuullisuusraportin uskottavuuden kasvua ulkopuolisen lukijan silmissä. Eri sidosryhmät voivat luottaa raporttiin paljon enemmän, kun tilintarkastaja on varmentanut sen oikeellisuuden. Jos kukaan ei varmentaisi raportointia, lukijan olisi mahdotonta luottaa

raportin sisältöön. Tietysti jokin muukin sertifioitu laitos voisi toimia raportoinnin varmentajana, mutta nykyään tilintarkastaja koetaan todella luotettavana tahona. Tulevaisuudessa voisi kuitenkin olla mahdollista, että joku muu kuin tilintarkastaja voisi toimia vastuullisuusraportoinnin varmentajana. (Tilintarkastaja 1 2022.)

Tilintarkastaja 2 näkee varmaksi, että heidän yhtiössängsä on tarve kouluttautua asiantuntijoiksi vastuullisuusraportoinnin varmennuksissa. Tällä hetkellä hänellä on varmuudella ainakin kaksi asiakasta, joita raportointivelvollisuus tulee koskettamaan. Asiakashankintoja ollaan kuitenkin tekemässä, joten luku voi kasvaa ja pian raportointivelvollisuus voi koskettaa pienempiäkin yrityksiä. On selvää, että tämä uusi toimintatapa on yhteiskunnallisesti hyödyllinen ja merkittävä asia, että uudet raportointisäännöt tulevat varmasti koskettamaan lukuisia yrityksiä. (Tilintarkastaja 2 2022.)

Haastateltavan kertoessa työmäärän lisääntymisestä, hän uskoo alkuvaiheessa tilintarkastajien saavan valita vapaasti tiedonkeruun prosessit ja menetelmät, joiden avulla tarkastettavaa tietoa voidaan analysoida. Hän vetoaa siihen, että eri asiakkaat tuottavat eri tuotteita ja palveluita, jolloin tuotantoprosessit ovat tuotteesta riippuen erilaisia ja yksi tietty metodi ei voisi soveltua kaikille eri aloille. Tilintarkastajan työmäärä tulee suurella varmuudella siis lisääntymään merkittävästi. Suuri määrä lisätyötä tulee syntymään juuri käyttöönottoaiheessa, kun yritykset alkavat tuottamaan uudenlaista raportointia ja samalla tilintarkastajan tulee omaksua uutta asiantuntemusta. Vuorovaikutus asiakkaan kanssa tulee myös kasvamaan. Tilintarkastajan täytyy olla yhteydessä asiakasyrityksen asiantuntijoihin, jotka tietävät esimerkiksi kaiken yrityksen materiaalien käytöstä ja niiden aiheuttamista päästöistä sekä ympäristövaikutuksista. (Tilintarkastaja 2 2022.)

CSR-direktiivin myötä kasvava raportointi tulee varmasti kuormittamaan asiakasyrityksiä. Vastuullisuusraportointi voi olla haastavaa yritykselle, joka on tottunut tuottamaan pelkästään perinteisesti numeerista raportointia. Vastuullisuus-

raportointi integroidaan todennäköisesti yrityksen talousosaston uudeksi työtehtäväksi tavanomaisen raportoinnin lisäksi. Tämä kuormitus ei todennäköisesti jää pelkästään yrityksen harteille, vaan se ulottuu myös alihankkijoihin asti. Alihankkijoita CSR-direktiivi ei välttämättä koske suoraan, mutta he voivat joutua raportoimaan sen mukaisesti yritykselle, jos se on välttämätöntä yrityksen raportoinnin kannalta. Alihankkijat voivat kokea tiedonkeruun työläämpänä, kuin tarkastettava yritys itse. (Tilintarkastaja 1 2022.)

Tilintarkastajan 2 mukaan asiakkaan ammattitaidolla on iso painoarvo siinä, kuinka paljon vastuullisuusraportointivelvollisuus tulee kuormittamaan yritystä. Asiakkaan kanssa tulee olla vuorovaikutuksessa ja yhdessä heidän asiantuntijoiden kanssa löytää paras mahdollinen toimintatapa, joka ei kuormita kohtuuttomasti kumpaakaan osapuolta. Pitää löytää oleelliset kohdat ja keskittyä niihin, eikä ottaa liikaa kantaa epäoleellisiin kohtiin. (Tilintarkastaja 2 2022.)

5.3.3 Käytäntö

Kun vastuullisuusraportti tuotetaan verbaalisessa muodossa, voi osoittautua hankalaksi löytää oikeat vertailukohteet sen sisällölle. Evidenssin kerääminen ja sen vertaaminen yrityksen ilmoittamiin tietoihin voi myös olla haasteellista. ISAE-3000 standardia tullaan käyttämään raporttien varmentamisessa. Toisaalta vastuullisuusraportit voivat sisältää myös numeerista informaatiota, jolloin muitakin ISAE-standardeja pitää noudattaa tarkastuksen yhteydessä. ISAE 3000-standardi kuitenkin sisältää kattavasti eri varmennustapoja, jonka vuoksi se voidaan kokea riittäväksi. Vastuullisuusraportoinnin laadinnassa käytetyt kriteerit ja raportin sisältö tulevat määrittämään, mitä kaikkia tilintarkastusstandardeja tullaan käyttämään. Rajoitetun varmuuden taso on tällä hetkellä riittävä siinä mielessä, että se turvaa enemmän tilintarkastajan antamia lausuntoja, kun raportoinnin varmennuksissa ei voida vielä olla kohtuullisen varmoja aivan alussa. (Tilintarkastaja 1 2022.)

Tilintarkastaja 2 on täysin sitä mieltä, että ISAE 3000-standardi ei voi sisältää riittävästi niitä tilintarkastusstandardeja, joita tulee noudattaa vastuullisuusraportin varmentamisessa ja muitakin standardeja on pakko ottaa huomioon. ISAE 3000-standardi on oleellisilta osiltaan jo tuttu, jonka ohjeistuksia niin tarkastukseen kuin tilintarkastajan lausuntoihinkin liittyen on jo käytetty paljon. Se sisältää ohjeet ja standardit siitä, että mitä informaatiota kerätään, kuinka paljon sitä kerätään, kuinka informaation oikeellisuudesta varmistutaan ja kuinka näistä tehdään päätelmät lopputuloksiin. (Tilintarkastaja 2 2022.)

ISAE 3000-standardin avulla voidaan siis saavuttaa varmuus siitä, että asiat on esitetty oikein. Kun koko vastuullisuusraportointiprosessi on vasta näin alkuvaiheessa, on rajoitetun varmuuden taso ehdottomasti riittävä. Haastateltava vetoaa siihen, ettei näin alkuvaiheessa voida vielä kohtuullisella varmuudella tietää asiakkaan prosesseista aivan kaikkea ilman, että niihin perehdyttäisiin perusteellisesti. Esimerkiksi asiakas, jota CSR-direktiivi koskee, harjoittaa kaivosteollisuutta ulkomailla. (Tilintarkastaja 2 2022.)

Tällaiseen toimintaan ja siitä syntyvään ympäristö- ja vastuullisuusraportointiin ei vielä voida kohtuullisen tason varmuudella ottaa kantaa, ennen kuin kaikki toiminnasta aiheutuneet ulkoisvaikutukset ovat täysin varmasti tiedossa. Varmuustason nostamisessa on aina se riski, ettei oleellisia asioita otetakaan huomioon tai ne huomioidaan väärin tavoin. Korkeaan varmuustasoon ei pidä pyrkiä sellaisten asioiden osalta, joiden kokonaisuus ei ole vielä täysin hallinnassa tai ymmärryksessä. Varmuustasoa tulee kuitenkin nostaa ajan myötä korkeammaksi sen mukaan, mitä enemmän yrityksen toiminnan ulkoisista ja sisäisistä vaikutuksista saadaan tietoa. Kirjoitetun tiedon ja tilintarkastajan lausuntojen tulee olla relevantteja ja oikeista asioista kirjoitettuja. (Tilintarkastaja 2 2022.)

6 Tulokset

CSR-direktiivin mukainen vastuullisuusraportointi sen astuessa voimaan kattaa vain tietyinkokoiset yritykset tällä hetkellä, joiden kokoluokat on esitelty luvussa

4.3. Suomessa toimii satoja yrityksiä, jotka täyttävät nämä kokokriteerit, eli yrityksellä on yli 200 työntekijää, yli 40 miljoonan euron liikevaihto tai yli 20 miljoonan euron tase. Kuitenkin tarkoitus on siirtyä porrastetusti eteenpäin ja asettaa vastuullisuusraportointivelvollisuus tulevina vuosina pienemmillekin yrityksille. CSR-direktiivi ohjeistaa yrityksiä sisällyttämään oikeat ja riittävät tiedot vastuullisuusraportteihinsa ja yritykset voivatkin hyödyntää jo valmiiksi laadittuja standardeja ja viitekehyksiä, jollaisia ovat esimerkiksi Global Reporting Initiative (GRI) ja United Nations Global Compact (UNGC).

CSR-direktiivin myötä yritysten muuttuva vastuullisuusraportointi raportointi antaa tilintarkastajalle uuden työtehtävän, eli varmentaa vastuullisuusraportin tiedot ja niiden paikkansapitävyys. Tilintarkastajat ovatkin voineet jo toimia vastuullisuusraportoinnin varmentajina ennenkin, mutta nyt toiminta tulee lisääntymään. Euroopan komissio vaatii yrityksiä lisäämään vastuullisuusraportin tilinpäätöksen toimintakertomukseen siten, että se on koneellisesti luettavissa. Jotta useat sidosryhmät ja tilinpäätösten muut mahdolliset käyttäjät voivat varmasti luottaa raportoinnin virheettömyyteen, jonkun tahon täytyy varmentaa sen virheettömyys.

Haastatteluista selvisi, että CSR-direktiivin mukainen vastuullisuusraporttien varmentaminen tulee lisäämään tilintarkastajalta vaadittavaa osaamista. Tutkimuksen alaluvussa 4.2 on kerrottu, kuinka kestävyys- ja vastuullisuustietojen käyttäjän näkökulmasta on tärkeää, että lakisääteinen tilintarkastaja suorittaa varmennuksen näidenkin tietojen osalta. Haastatteluista käy ilmi, että sidosryhmät kokevat tilintarkastajan nykyään todella luotettavana toimijana. Ei voida kuitenkaan sulje pois sitä vaihtoehtoa, etteikö myös jokin muu sertifioitu laitos voisi varmentaa kestävyys- ja vastuullisuusraportteja tulevaisuudessa.

Euroopan komission lausunnossa kestävyys- ja vastuullisuusraportoinnin varmennuksista vedotaan myös tilintarkastajan luotettavuuteen, jonka vuoksi tilintarkastaja tulee ensisijaisesti toimimaan raportoinnin varmentajana. Kun kestävyys- ja vastuullisuusraportointi on varmennettu, hyväksytty ja liitetty selkeäksi

osaksi toimintakertomusta, käyttäjä saa varmuuden siitä, että raportin informaatio on luotettavaa ja läpinäkyvää. Hyvärisen (2008) tutkielmassa päästään myös siihen tulokseen, että tilintarkastajan ammattitaito ja riippumattomuus takaavat raportoinnin käyttäjälle sen, että raportin virheettömyyteen voidaan luottaa. Jos vastuullisuusraportointia ei varmenneta, siihen ei teorian mukaan voida täysin luottaa.

Haastatteluiden perusteella voidaan todeta, ettei haastateltavien tilintarkastusyhteisössä olla vielä valmistauduttu perusteellisesti vastuullisuus- ja kestävyysraporttien varmennustoimeksiantoihin. Tätä perustellaan sillä, ettei asiakkaiden yritysvastuuta ole ollut aiemmin tarpeen varmentaa, kun sellaista ei ole tuotettu. Yhteisön molemmat haastatellut tilintarkastajat ovat tietoisia CSR- direktiivin voimaan tulosta ja ovat lukeneet pääasiat aiheesta. Vielä ei olla täysin tietoisia siitä, että tapahtuuko tilintarkastusevidenssin kerääminen vastuullisuusraportoinnin osalta tilikauden aikana, vai vasta tilikauden loppupuolella tilinpäätöshetkellä. Mäki-Rahkon (2013) tutkielman mukaan tilintarkastusevidenssiä varmennusraporttia varten on hyvinkin mahdollista kerätä jo tilikauden aikana arvioimalla esimerkiksi toimintatapoja tai haastatteleamalla yrityksen johtoa sekä henkilöstöä. Voidaan kuitenkin päätellä, että jos evidenssin keruu tapahtuu vasta tilikauden loppupuolella, niin vielä on paljon aikaa, kunnes ensimmäinen oikea varmennustoimeksianto tulee eteen ja osaamista voidaan mitata kunnolla vasta sillä hetkellä.

CSR-direktiivin mukainen raportointi ei ole vielä ollut pakollista yrityksille, monella yrityksellä on paljon opiskeltavaa aiheesta ja siitä, miten kestävyys- ja vastuullisuusasioista voidaan raportoida Euroopan komission asettamien kriteereiden mukaisesti. Samoin tilintarkastajien täytyy oppia, mitä asioita varmennuksissa tulee ottaa huomioon. Suomen tilintarkastajien akatemia tarjoaakin tilintarkastajille valmennusohjelmia, joiden avulla voidaan luoda ja kehittää niitä taitoja, joita he kestävyysraportoinnin varmennuksissa tulevat tarvitsemaan. Haastatteluista käy ilmi, että molemmat tilintarkastajat kokevan koulutukselle olevan tarvetta ja että tutkitussa tilintarkastusyhteisössä on varmuudella tulevaisuu-

dessa tarvetta koulutukselle vastuullisuuden ja kestävyysvarmuuksien. Tilintarkastaja 2 kokee, että koulutukselle on jo pian tarvetta, sillä hänellä on jo kaksi asiakasta, joita CSR-direktiivi koskettaa ja aktiivisen asiakashankinnan myötä näitä saattaa tulla lisää. Toisaalta kummankaan tilintarkastajan asiakkaat eivät olleet vielä kyselleet käytännön asioita CSR-direktiiviin liittyen, joten tarvetta antaa kannanottoja tai selvityksiäkään ei ole vielä ilmennyt.

On selvää, kun kestävyysraportointi tulee pakolliseksi osaksi yrityksen toimintakertomusta, aiheutuu yritykselle lisätyötä, jos sitä ei ole aiemmin pitänyt laatia. Haastatteluista selviää, että ei voida varmuudella vielä tietää, kuinka paljon tilintarkastajan työmäärä tulee lisääntymään CSR-direktiivin myötä. Tarkastustyön suuruus tulee muodostumaan asiakaskohtaisesti ja asiakkaan tuottaman informaation määrän mukaisesti. Tämän pohjalta voidaan kuitenkin todeta, että tilintarkastajan työmäärä tulee lisääntymään merkittävästi CSR-direktiivin voimaan tullessa.

Pakollisen kestävyysraportoinnin ollessa uusi asia, voi tarkastustyö ja evidenssin kerääminen aluksi vieä enemmän aikaa, kuin mitä se vie silloin, kun varmennustoimeksiantoihin on kunnolla kouluttauduttu ja perehdytty. Vielä ei ole myöskään tiedossa niitä prosesseja tai menetelmiä, joita tullaan käyttämään tilintarkastusevidenssin keruussa, joten on vaikea arvioida ajankäyttöä ennalta, koska eri prosessit ja menetelmät vievät aikaa eri määrän.

Suomalaisten pörssiyritysten kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmennusraportteja tarkastelemalla kuitenkin selviää, millaisia toimenpiteitä varmennusraportin tuottaneet tilintarkastajat ovat suorittaneet saavuttaakseen rajoitetun varmuuden vastuullisuustiedoista. Seuraavaksi luetellaan tiiviitä havaintoja kolmesta suomalaisesta yrityksestä, jotka ovat varmennuttaneet vastuullisuusraporttinsa kolmannella osapuolella. Esimerkiksi Kesko Oyj:n vuoden 2021 vuosiraporttien varmennusraporteissa toimenpiteiksi on lueteltu muun muassa johdon ja raportoinnista vastaavien henkilöiden haastattelut, dokumentaation informaation vertailu suhteessa tilintarkastajien ymmärrykseen, aineistotarkastukset sekä vastuullisuusraportin yhdenmukaisuuden vertailu GRI-periaatteisiin.

(Kesko Oyj 2022.) Raisio Oyj:n vuoden 2021 varmennusraportissa toistuvat samat toimenpiteet, joilla rajoitettu varmuus on saavutettu. (Raisio Oyj 2022.) Elisa Oyj:n vuoden 2021 vastuuraportissa on lueteltu pitkälti samat asiat kuin aiemmissa esimerkeissä, mutta GRI-periaatteiden lisäksi on arvioitu myös erään toisen raportointiohjeiston soveltamista, koska yritys on esittänyt osan arvioitavasta tiedosta sitä käyttäen. (Elisa Oyj 2022.) Tämän opinnäytetyön Liite 2 on Raisio Oyj:n vastuullisuusraportin varmennusraportista otettu kuvankaappaus, joka havainnollistaa tilintarkastajan kerrontaa suoritetuista toimenpiteistä.

Kun kokemusta vastuullisuus- ja kestävyysraporttien varmentamisesta kerrytetään enemmän, on helpompi erottaa oleelliset seikat epäoleellisista ja tehostaa ajankäyttöä varmennuksissa. Tutkimuksen alaluvussa 4.1 mainitaan, että varmennuksen suorittaneen tilintarkastajan pitää sisällyttää tilintarkastuskertomukseen varmennuksen laajuus ja selostus niistä standardeista, joiden mukaan varmennus on suoritettu. Kun tilintarkastajat ovat omaksuneet ne prosessit, standardit ja tilintarkastusevidenssin keruumenetelmät, he voivat kirjata ne oikeaoppisesti laatimaansa tilintarkastuskertomukseen. Tämän tutkimuksen alaluvussa on 4.6 esitelty ISAE 3000-standardi, joka on määritelty muun kuin taloudellisten tietojen varmennuksia varten. Haastatteluista käy ilmi, että standardi on yhteisössä tiedossa ja muita varmennuksia on jo suoritettu sitä noudattaen, joten standardin noudattamisessa ei ole ongelmaa.

Haastatteluista selvisi, että tilintarkastajat kokevat myös asiakkaan ammattitaidolla olevan merkitystä siinä, kuinka paljon vastuullisuus- ja kestävyysraporttien varmennus tulee viemään aikaa. Esimerkiksi asiakasyritykset voivat olla tottuneet tähän mennessä tuottamaan pelkästään numeerista raportointia. Täysin uudenlainen raportointivaatimus voi alkuun luoda haasteita asiakkaalle ja tämä voi kuormittaa asiakkaankin mahdollisesti niukkoja resursseja entisestään. Haastatteluista selviää, että myös asiakkaan liiketoiminnalla on merkitystä siinä, miten haasteelliseksi yritys voi kokea raportoinnin vastuullisuudesta ja kestävydestä. Vastuullisuusraportoinnin tuottamista varten on eri vaihtoehtoja. Raportointi voidaan integroida osaksi yrityksessä jo olemassa olevaa talousyksikköä,

voidaan perusta uusi yksikkö suorittamaan vastuullisuusraportointia tai konsultoida muita ulkopuolisia asiantuntijoita.

Kuten tämän tutkimuksen alaluvussa 4.1 on kerrottu, tilintarkastaja on vuorovaikutuksessa asiakkaan kanssa tilikauden aikana suorittaessaan tarkastustoimenpiteitä. Tilintarkastaja voi esimerkiksi huomattuaan epäkohdan jossakin seikassa olla yhteydessä yritykseen ja kehottaa yrityksen johtoa ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin epäkohdan tai puutteellisuuden korjauttamiseksi. Haastatteluista selviää, että vuorovaikutus yrityksen ja yrityksen päävastuullisen tilintarkastajan välillä tulee kasvamaan. Asiakkaan tulee selvittää tilintarkastajalle tarkasti liiketoiminnassa käytössä olevista prosesseista materiaaleista, henkilöstötoiminnasta ja hallintotavasta. Vuorovaikutus tulisi toteuttaa siten, että se on tehokasta ja sujuvaa, ettei raportoinnissa tai sen tarkastamiseen liittyvissä toimenpiteissä keskitytä liikaa epäoleellisiin kohtiin. Aiemmin esiteltyjen esimerkkiyritysten varmennusraporteissa onkin kaikissa esitetty yhtenä toimenpiteenä haastattelut, joiden perusteella on voitu tehdä arviointeja.

Kun yritys raportoi tietoja kestävyyydestä ja vaikutuksistaan ympäristöön ja yhteiskuntaan sekä omia arvoja ja hallintomallejaan, on raportoinnin muoto pääasiassa sanallista. Sanalliselle raportoinnille voi tilintarkastusevidenssin hankkiminen voi osoittautua hankalaksi, kun etsitään vertailukohtia esimerkiksi tarkastettavan väitteen rinnalle. Kestävyys- ja vastuullisuusraportointi voi hyvinkin sisältää myös numeerista tietoa, kuten esimerkiksi yrityksen käyttämää polttoainemäärää tai tuotannosta aiheutuvaa ulkoisen haittavaikutuksen määrää. Tällainen haittavaikutus voi olla esimerkiksi jonkin tuotteen tuotantoprosessista aiheutuva jäte tai muu materia, mitä ei voida enää hyödyntää jatkossa. Haastatteluista selviää, että tämän takia ISAE 3000-standardi ei ole ainoa standardi, jota yritysten raportoinnin varmentamisessa tullaan käyttämään. ISAE 3000-standardi, joka on esitelty tämän tutkimuksen alaluvussa 4.6 sisältää kuitenkin kattavasti varmennusmenetelmiä, joten joidenkin yritysten raportointia tarkastettaessa se voi riittää yksinäänkin. Haastattelut ovat kuitenkin yksimielisiä siitä, ettei kaikissa tapauksissa voida noudattaa pelkästään ISAE 3000-standardin vaati-

muksia. Kun aineiston tarkastuksessa noudatetaan standardin sääntöjä ja tehdään niiden pohjalta päätelmät lopputuloksiin, voidaan varmistua siitä, että yritys on esittänyt tiedot oikein. Myös aiemmin tässä luvussa esiteltyjen esimerkkirytysten vastuullisuusraporttien varmennusraportteihin on kirjattu, että raportit on varmennettu ISAE 3000-standardia noudattamalla, eikä muista standardeista ole merkintää niissä.

Tilintarkastaja voi raportoinnin oikeellisuutta tarkastaessaan tuottaa keräämälään tiedoillaan ja johtopäätöksensä perusteella rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden. Haastatteluista selviää, että kohtuullista varmuutta varten aineistoa tarkastetaan omaa harkintakykyä käyttäen juuri sen verran, että aineiston sisältö voidaan todeta oikeaksi suurilta osin ja että se saattaa sisältää todella pienen määrän epäkohtia tai puutteita. Rajoitettuun varmuuteen pääsemiseksi täytyy raportointia tarkastaa enemmän ja kerätä yksilöidympi määrä tilintarkastusevidenssiä, jonka jälkeen tilintarkastaja voi tehdä päätöksen siitä, että mikään ei voi osoittaa laaditun informaation sisältävän epäkohtia. Euroopan komissio linjaa direktiiviehdotuksessaan, että tilintarkastajien tulee lausunnoissaan varmistua yritysten kestävyys- ja vastuullisuusraporttien oikeellisuudesta rajoitetulla tasolla. Tulevaisuudessa tilintarkastajien pitää pyrkiä saavuttamaan kohtuullinen taso varmennuksissa, mutta raportoinnin alkuvaiheessa kohtuullinen taso on se, jonka mukaan tilintarkastajalausunnot tulee antaa. Mäki-Rahkon (2013) tutkielman mukaan kaikki varmennusraportit yritysvastuuraportoinnista toteutettiin jo silloin rajoitetulla varmuuden tasolla, ja sama varmuustaso on yhä direktiivin ohjeistuksena.

Haastatteluista selviää, että tilintarkastajat kokevat rajoitetun varmuuden tason varmennuksille riittäväksi. Ensinnäkin, jotta tilintarkastaja voisi antaa kohtuullisen tason varmuudella kannanoton yrityksen kestävyys- ja vastuullisuusraportista, tilintarkastajan tulisi omata kokemusta ja tietämystä aiheesta. Kun täydellistä varmuutta ei voida antaa, on rajoitetun varmuuden tason saavuttaminen oikea käytäntö haluttuun lopputulokseen pääsemisen kannalta. Tässäkin kohtaa painottuu se, että kestävyys- ja vastuullisuusraporttien pakollisen varmentami-

sen ollessa täysin uusi asia, tulee kulumaan aikaa, ennen kuin tarkastuskohteen esimerkiksi ympäristö- ja ihmisvaikutuksista on laaja ja tarkka ymmärrys. Vasta siinä vaiheessa, kun tilintarkastaja voi olla kohtuullisen varma tietojen paikkansapitävyydestä, varmuustasoakin voidaan nostaa ylöspäin. Se ei kuitenkaan tapahdu nopeasti tai automaattisesti, vaan sen mukaan mitä enemmän tietoa pystytään keräämään.

7 Johtopäätökset

Ympäristövastuu, kestävä kehitys, ihmisoikeusasiat ovat säännelleet ainakin suurten yritysten toimintaa jo pitkään ja tulevat vaikuttamaan niiden toimiin jatkossa aiempaa enemmän. Kun CSR-direktiivi ja sitä koskevat raportoinnin varmennusvelvoitteet astuvat voimaan, korvautuu vuonna 2014 annettu direktiivi ja samalla täydennetään vuonna 2019 ilmoitettuja ohjeita yritysten ilmastointiin perustuvaan raportointiin liittyen. Direktiivin noudattaminen tulee vaatimaan uusien raportointimenetelmien, standardien ja sääntöjen sisäistämistä lukuisilta eurooppalaisilta yhtiöiltä sekä heidän tilintarkastajiltaan. Direktiiviä tullaan sovelta-
maan tulevaisuudessa Euroopassa myös pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, joten vaikka aihe koskettaa tällä hetkellä vain listattuja yhtiöitä, tulisi pienempienkin yhtiöiden valmistautua jo hyvissä ajoin direktiivimuutokseen.

Tutkimuksessa haluttiin selvittää, miten CSR-direktiivi tulee tilintarkastusyhteisössä vaikuttamaan tilintarkastajan toimintaan, mitä tilintarkastajan pitää osata ja miten direktiivimuutokseen on jo ennalta valmistauduttu. Työn tutkimusongelmaksi oli esitetty kolme kysymystä: ”Miten CSR-direktiivi vaikuttaa tilintarkastustoimintaan?”, ”Mitä kaikkea tulee ottaa huomioon rajoitetun varmuuden saamisessa?” ja ”Miten tilintarkastusevidenssi kerätään ei-taloudellisten raporttien varmentamiseksi?”. Tutkimusongelmia oli tarkoitus selvittää tarkentavien tutkimuskysymysten avulla. Tutkimuskysymyksinä olivat: ”Mitä ovat tilintarkastus, ympäristövastuuraportointi ja CSR-direktiivi?”, ”Miten yritysten CSR-direktiivin mukainen raportointi vaikuttaa tilintarkastajan työhön tai mitä muutoksia se tuo?” ja ”Millainen käsitys tilintarkastajilla tilintarkastusyhteisössä X on jo nyt

kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmennuksiin liittyen?”. Tutkimus toteutettiin teemahaastatteluin, joissa haastateltiin kahta kolmesta tilintarkastusyhteisön tilintarkastajasta. CSR-direktiivistä, standardeista, ympäristölaskennasta ja tilintarkastuksesta koostui tämän työn teoreettinen osa. Työssä käytiin läpi myös hyvää tilintarkastustapaa, tilintarkastuslakia ja jonkin verran tilintarkastukseen liittyvää osakeyhtiölakia.

CSR-direktiivin voidaan todeta tulevan vaikuttamaan merkittävästi tilintarkastajan työhön lähitulevaisuudessa. Tilintarkastajan tulee oppia hallitsemaan täysin uutta aihealuetta, joka ei ole perinteisiä tilintarkastustoimintoja ja varmennuksia suorittaneelle tilintarkastajalle tullut vielä välttämättä vastaan. Kestävyys- ja vastuullisuusasioiden oppiminen vie varmasti aikaa, eikä suuria kokonaisuuksia niiden osalta voida täysin hallita vielä ensimmäisen tarkastuskauden jälkeen. Tilintarkastajat tulevatkin kouluttautumaan ulkopuolisen tahon järjestämällä kurssilla tai kursseilla vastuullisuuden varmentamisen asiantuntijoiksi. Kouluttautumisen pitäisi tapahtua tutkitussa tilintarkastusyhteisössä pian. Jos jo nyt muutaman asiakkaan pitää alkaa tuottamaan vastuullisuusraportointia, kouluttautuminen on erittäin ajankohtaista. Myöhemmin, kun monet yritykset listattujen pörssiyritysten lisäksi alkavat laatimaan vastuullisuusraporttejaan, pitää niiden varmentamisesta olla jo kokemusta työmäärän kasvaessa.

Voidaan todeta, että riittävän määrän ja oikeanlaisen tilintarkastusevidenssin kerääminen tulee viemään paljon aikaa tilintarkastajalta. Toisaalta niin kauan, kun varmennusraportit täytyy tuottaa rajoitetun varmuuden tasolla, on evidenssin kerääminen vähemmän työlästä verrattuna kohtuullisen varmuuden tason vaatimaan evidenssin määrään. Päästäkseen oikean olennaisuuden tasolle jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa, tilintarkastajan täytyy osata erottaa kestävyys- ja vastuullisuusraportoinnin kokonaisuudesta oleelliset seikat. Tilintarkastaja ei kuitenkaan tule ottamaan kantaa tarkastettavan yrityksen vastuullisuuden tasoon, vaan antaa lausunnon raportoinnin virheettömyydestä ja oikeellisuudesta. Kun verrataan tuloksia Mäki-Rahkon (2013) tutkielmaan, voidaan huomata, että muutoksia on tapahtunut. CSR-direktiivin tullessa voimaan tilintarkas-

tajan tai muun raportoinnin varmentavan tahon täytyy direktiivin mukaan varmentaa raportoinnin oikeellisuus kokonaisuudessaan, eikä sitä voida rajata käsittelemään vain raportoinnin tiettyjä aihealueita, jotka yritys itse määrittäisi.

On vaikea ottaa kantaa sopivaan varmuuden tasoon tilintarkastajien varmennusraportissa. Rajoitetun varmuuden antava lausunto antaa tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle tietynlaista suojaa, kun johtopäätökset voidaan antaa todeten, ettei tilintarkastajan tietoon ole ilmaantunut seikkoja, jotka antaisivat olettaa tietojen olevan puutteellisia, vertailukelvottomia tai virheettömiä. Kohtuullisen varmennuksen tasoon pääsemiseksi taas toimeksiannon riski pienennettäisiin alhaisemmalle tasolle mittaamalla tarkastuskohdetta useampaa ohjeistusta käyttäen sekä pitäisi tehdä enemmän esimerkiksi aineistotarkastuksia.

Kun yritysten vastuullisuusraportteja ei vielä tähän mennessä olla varmennettu kohtuullisen varmuuden tasolla, ei voida mitata, kuinka paljon esimerkiksi eri sidosryhmät arvostavat kohtuullisen varmuuden antavaa raporttia tai kuinka kohtuullinen varmuus voitaisiin saavuttaa kestävyys- ja vastuullisuusraporteissa. Kohtuullisen varmuuden tason saavuttamiseksi tilintarkastusevidenssiä tulisi kuitenkin kerätä enemmän ja varmennusta suorittavalla tilintarkastajallakin tulisi olla asiantuntemusta kestävyys- ja vastuullisuusasioista.

Muutoksiin varmennustoimeksiannoissa tulisi tilintarkastajien kokemuksesta riippumatta valmistautua mahdollisimman hyvissä ajoin. Vaikka kaikki HT- ja KHT-tilintarkastajat ovatkin taloudellisten tietojen varmentamisen ammattilaisia, kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmentamisessa kyse on ei-taloudellisen tiedon varmentamisesta, jossa arviointeja ja johtopäätöksiä pitää pystyä suorittamaan eri ohjeistuksia käyttäen. Haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että tutkimuksessa olleessa tilintarkastusyhteisössä tulevalle koulutukselle kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmennuksessa on tarpeen varautua. Yritystenhän on jo nyt mahdollista varmennuttaa raporttinsa jollakin muulla toimijalla, kuin sen tilintarkastajalla. Euroopan komission CSR-direktiivi (2021) kuitenkin ohjeistaa, että raportoinnin varmentaisi juuri tilintarkastaja. Direktiivin noudatta-

misen takia onkin tärkeää, että yhteisöstä riippumatta tilintarkastajat ottavat selvää niistä asioista, jotka eivät vielä ole selvillä yritys vastuuraportoinnin varmentamiseen liittyen.

Olemassa olevat standardit ja viitekehykset, kuten ISAE 3000 ja GRI ovat olleet ei-taloudellista tietoa varmennettaessa toimivia ennen ja niitä näytetään noudattavan pääosin tulevaisuudessakin. Tutkimuksen tuloksista kuitenkin selviää, ettei tutkitussa tilintarkastusyhteisössä koeta, että pelkästään ISAE 3000 soveltuisi varmennustoimeksiantojen standardistoksi, vaan muitakin ISAE-standardeja tultaisiin käyttämään. Tutkimuksen viitekehyksen ja aiempien tutkimusten perusteella ISAE 3000-standardien ohjeistukset ovatkin olleet suosittuja yritys vastuuraporttien varmennuksissa, mutta Hyvärisen (2008) tutkielman mukaan myös AA1000AS varmennusohjeistoa on käytetty toimeksiannoissa Suomessa. Tämä tutkimus oli kuitenkin rajattu koskemaan vain ISAE 3000-varmennusohjeistoa, koska Suomen tilintarkastajien lausunnossa (2021) koskien CSR-direktiiviä ISAE 3000 on esitetty olevan pääasiallinen varmennusohjeisto yritys vastuuraportoinnin varmentamisessa.

Opinnäytetyön lähteitä voidaan pitää mielestäni luotettavina sekä relevantteina. Suomen laki, tilintarkastajien lausunnot, aiemmat tutkimukset luotettavilta tavoilta ja aiheeseen liittyvä kirjallisuus ovat täyttävät mielestäni luotettavuuden kriteerit. Tutkimuksen teemahaastatteluiden henkilöhaastattelut toteutettiin kasvokkain, äänitettiin ja litteroitiin kahdelle erilliselle Word-dokumentille. Näin niitä oli helppo tarkastella erikseen sekä myöhemmin yhdessä muun materiaalin kanssa. Jatkotutkimuksena aiheeseen liittyen olisi mielenkiintoista nähdä tutkimus siitä, millaisena kestävyys- ja vastuullisuusraportoinnin muuttuminen asteittain pakolliseksi näyttäytyy yrityksille sekä mitä haasteita tai muutoksia se niille aiheuttaa.

Lähteet

Elisa Oyj 2022. Vastuullisuusraportti. https://static.elisa.com/v2/image/2tqybbhjs47b/3IYBmLVXy11gN66VM0nXbl/Elisa-Vastuullisuusraportti-2021.pdf?_ga=2.145715636.1818700270.1665932488-1321656719.1635861278. Viitattu 27.9.2022.

Intito 2021. EU-komission päätöksellä iso vaikutus noin 700 suomalaisyritykseen. <https://www.epressi.com/tiedotteet/talous/eu-komission-paatoksella-iso-vaikutus-noin-700-suomalaisyritykseen-nailla-keinoilla-pidat-yrityksesi-ajan-tasalla.html>. Viitattu 10.4.2022.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2021/0104. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0189>. Viitattu 1.3.2022.

Global Reporting Initiative (GRI). <https://www.globalreporting.org/about-gri/>. Viitattu 3.8.2022.

Halonen, Kaarina. & Steiner, Maj-Lis. 2009. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Wsoypro, Helsinki.

Horsmanheimo, Pasi 2017. Tilintarkastus. Asiakkaan opas. Alma, Helsinki.

Kesko Oyj 2022. Kestävä kehitys. Keskon vuosiraportti. https://www.kesko.fi/globalassets/03-sijoittaja/raporttikeskus/2022/q1/kesko_vuosiraportti_2021_kestava_kehitys.pdf. Viitattu 27.9.2022.

Mäki-Rahko, Alexander 2013. Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus: Analyysi varmennusraporteista. Pro Gradu -tutkielma. Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulu. <https://trepo.tuni.fi/handle/10024/85075>. Viitattu 15.9.2022.

Hyvärinen, Terhi 2008. Yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen. Pro Gradu -tutkielma. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. <https://lut-pub.lut.fi/handle/10024/38563>. Viitattu 15.9.2022.

Niskala, Mikael., Pajunen, Tomi. k. & Tarna-Mani, K. k. 2013. Yritysvastuu. Raportointi- ja laskentaperiaatteet. KHT-Media, Helsinki.

Osakeyhtiölaki 2006/623. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>. Viitattu 10.5.2022.

Piirto, Linda & Teräväinen, Sami. 2022. Arviomuistio asianmukaisen huolellisuuden velvoitteesta. <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/163926>. Viitattu 26.9.2022.

Raisio Oyj 2022. Yritysvastuuraportti. https://evermade-raisio-multisite-website.s3.eu-north-1.amazonaws.com/wp-content/uploads/2022/03/16102217/Raisio-Oyj-Yritysvastuuraportti_2021_FI.pdf. Viitattu 27.9.2022.

Ruohonen, Janne 2020. Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana. Helsinki: Alma Talent, Helsinki.

Suomen tilintarkastajat 2021a. Kansainväliset tilintarkastusstandardit. <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/hyva-tilintarkastustapa/kansainvaliset-tilintarkastus-standardit-isa-standardit/>. Viitattu 5.5.2022

Suomen Tilintarkastajat 2021b. Lausunto vastuullisuusraportointia koskevasta direktiiviehdotuksesta. <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/05/lausunto-vastuullisuusraportointia-koskevasta-direktiiviehdotuksesta.pdf>. Viitattu 15.3.2022.

Suomen tilintarkastajat 2021c. Vastuullisuusraportoinnin varmentamisen suositus. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinnin-varmentaminen-st-suositus-3_2021.pdf. Viitattu 9.3.2022.

Tilintarkastaja 1 2022. Haastattelu 7.9.2022.

Tilintarkastaja 2. Haastattelu 9.9.2022.

Tilintarkastuslaki 2015/1141. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141>. Viitattu 11.5.2022.

Tomperi, Soile 2018. Tilintarkastus. Normeista käytäntöön. Edita, Helsinki.

United Nations Global Compact UNGC 2022. <https://www.globalcompact.fi/kymmenen-periaatetta>. Viitattu 20.8.2022

Vilka, Hanna 2021. Näin onnistut opinnäytetyössä. Ratkaisut tutkimuksen umpikujiin. PS-kustannus, Jyväskylä.

Liite 1. Haastattelut

Teema: Muutokset

1. Kuinka hyvin jo ennalta tutustunut CSR-direktiiviin?
2. Oletko jo saanut aiemmin (paljon/vähän) varmennustoimeksiantoja kestävyys- tai vastuullisuusasioihin liittyen?
3. Onko asiakkailta tullut jo yhteydenottoja tai kysymyksiä kestävyysraportteihin liittyen direktiivin takia?

Teema: Ajankäyttö & koulutus

1. Kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmentamiseen on saatavilla valmennusta ST-Akatemiasta. Uskotko, että jonkin tyyppiselle valmennukselle on tarvetta tämän kokoisessa tilintarkastusyhteisössä?
2. Kuinka paljon voidaan arvioida tilintarkastajan työmäärän lisääntyvän direktiivin tuoman uuden varmennustyön myötä? Mitkä olisivat tämän hyödyt tai haitat?
3. Uskotko CSR-direktiivin aiheuttavan paljon lisätyötä myös tarkastuskohteille?

Teema: Käytäntö

Suositus kattaa sekä pakollisen että vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmentamisen. Suositus käsittelee yritysten vastuullisuusraporttien varmentamista, ja se perustuu pääosin ISAE 3000 -varmennusstandardiin. (Suomen tilintarkastajat 2021.)

1. Mikä on hankalinta yleisellä tasolla ei-taloudellisten tietojen varmentamisessa, jos ei puhuta pelkästään esim. kestävydestä tai vastuullisuudesta?
2. Tapahtuuko kestävyysraportin varmennus vain ISAE 3000-standardin mukaisesti, vai pitääkö muitakin standardeja ottaa huomioon?

3. Miten esimerkiksi ISAE 3000-standardia noudattamalla voidaan saada varmuus siitä, että kestävyysraportin tiedot ovat olennaisilta osiltaan kriteerien mukaisesti esitetty?
4. Onko mielestäsi tämänhetkinen direktiiviehdotuksen rajoitetun varmuuden taso raportoinnin osalta riittävä, vai pitäisikö kohtuullisen varmuuden taso jo saavuttaa?

Liite 2. Esimerkki varmennustoimenpiteistä

Tehdyt toimenpiteet

Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto toteutetaan tekemällä tiedusteluja pääasiassa henkilöille, joiden tehtävänä on laatia esitetyt Tietyt Ympäristövastuutiedot, sekä soveltamalla analyttisiä ja muita asianmukaisia evidenssin hankkimismenetelmiä. Olemme suorittaneet toimeksiannossa muun muassa seuraavat toimenpiteet:

- Haastatelleet Raision ylimmän johdon jäsentä sekä Tiettyjen Ympäristövastuutietojen keräämisestä vastaavia henkilöstön jäseniä;
- Arvioineet *GRI Sustainability Reporting Standards* -raportointiohjeiston raportointia koskevien periaatteiden soveltamista Tiettyjen Ympäristövastuutietojen esittämisessä;
- Arvioineet Tiettyjen Ympäristövastuutietojen keräämiseen ja yhdistelemiseen käytettyjä tiedonhallinnan prosesseja, tietojärjestelmiä ja käytännön menettelytapoja;
- Käyneet läpi esitetyt Tietyt Ympäristövastuutiedot ja arvioineet tietojen laatua ja laskentarakojen määrittelyä ja;
- Testanneet Tiettyjen Ympäristövastuutietojen oikeellisuutta ja täydellisyyttä alkuperäisistä dokumenteista ja järjestelmistä otospohjaisesti.

Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia. Tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuuden taso on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.