



**TURUN  
YLIOPISTO**  
Kauppakorkeakoulu

# **Miten varmuuden taso määräytyy kestävyysraportoinnin tarkastuksessa?**

Laadullinen tutkimus varmentajan näkökulmasta

Laskentatoimen ja rahoituksen  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Rebekka Liski

Ohjaaja:  
Prof. Hannu Schadewitz

2.9.2024  
Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Laskentatoimi ja rahoitus

**Tekijä:** Rebekka Liski

**Otsikko:** Miten varmuuden taso määräytyy kestävyysraportoinnin tarkastuksessa? Laadullinen tutkimus varmentajan näkökulmasta

**Ohjaaja:** Prof. Hannu Schadewitz

**Sivumäärä:** 126 sivua + liitteet 9 sivua

**Päivämäärä:** 2.9.2024

Tämä tutkielma tarkastelee varmuuden tasoa kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Kestävyysraportointi ja sen varmennus on yleistynyt huomattavasti viime vuosien aikana. Tutkielman painopisteenä oleva varmuuden taso kumpuaa EU:n tuoreesta kestävyysraportointidirektiivistä, joka lähestyy varmuuden tasoa asteittain ensin rajoitetulla varmuudella ja mahdollisesti myöhemmin siirtyen kohtuullisen varmuuden tasolle. Vaikka rajoitettu ja kohtuullinen varmuus ovat saavuttaneet yleisesti hyväksytyt aseman, ei ole kiistatonta tapaa, miten varmuustasot saavutetaan. Kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoja koskeva aiempi tutkimus on rajallista erityisesti varmennusprosessin, sen lopputuleman ja varmuustasojen näkökulmasta. Tutkielman tarkoitus on siis täyttää tutkimusaukkoa, joka liittyy rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden saavuttamiseen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa.

Tarkemmin tutkielman tavoitteena on selvittää, miten määritetään rajoitettu ja kohtuullinen varmuus kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Varmuuden tasot aiheuttavat haasteita ja epävarmuutta käsitteiden määrittelystä lähtien. Varmuustasojen määrittely on keskeisessä roolissa varmennustoimeksiantojen onnistumisessa, koska lisätäkseen merkittävästi tarkastuskohteen luotettavuutta varmuustaso ei voi perustua sattumanvaraisuuteen, vaan sen on tuotettava säännöllisesti tietty taso. Aiemman kirjallisuuden ja kansainvälisten varmennusstandardien pohjalta tutkielman tarkoitus on syventyä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen määrittämiseen ja sisältöön. Empiriaosuudessa syvennytään seitsemän asiantuntijahaastattelun avulla suomalaisten varmentajien näkemyksiin varmuustasoista ja miten nämä käytännössä saavutetaan.

Tutkimustulokset osoittavat, että varmuustasojen saavuttamiseen liittyy epäselvyyttä kestävyysraportoinnin varmennuksessa. Tulokset korostavat varmennuspalveluiden luontaisten rajoitteiden aiheuttamaa mahdottomuutta määrittellä yksiselitteisesti, miten varmuustasot saavutetaan. Varmuustasojen käsitteitä ei kuitenkaan nähdä varsinaisena ongelmana. Todellinen saavutettu varmuustaso voi vaihdella merkittävästi, minkä syynä on erilainen keinovalikoima, jolla varmuustaso saadaan aikaan. Kaventaakseen eroja todellisessa varmuustasossa, vaaditaan yhtenäisiä varmennusstandardeja, alan metodologian ja käytännön kehittymistä sekä yleisesti raportointi- ja varmennusvuosia ja -kierroksia. Tutkimustulosten mukaan direktiivi ei tule vaikuttamaan varsinaisesti varmuustasojen saavuttamiseen käytännössä, vaikka määrämuotoisuuden ja lisääntyvän metodologian voidaan nähdä helpottavan varmennustyötä.

Tulosten pohjalta voidaan todeta, että vaikka varmuustasojen sisällä ja niiden välillä esiintyy häilyvyyttä, tätä ei nähdä kriittisenä ongelmana. Suurimmat riskit liittyvät varmentajien ja käyttäjien välisen odotuskuilun laajenemiseen, eikä varmentajien käsityksiin varmuustasoista. Tutkimustulokset vahvistavat aiempaa kirjallisuutta ja tarjoavat uutta tietoa kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoihin sisältyvistä epävarmuustekijöistä ja monitulkintaisuudesta erityisesti kestävyysraportointidirektiivin kontekstissa. Toistaiseksi rajallisen tutkimuksen ja kestävyysraportoinnin varmennuksen kasvavan merkityksen seurauksena tutkimusta tarvitaan tulevaisuudessa lisää.

**Avainsanat:** kestävyysraportointi, kestävyysraportoinnin tarkastaja, varmuuden taso, varmennusprosessi, kestävyysraportointidirektiivi

# SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>Johdanto</b>	<b>9</b>
1.1	Johdatus aihepiiriin	9
1.2	Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet	12
1.3	Tutkimuksen metodologia ja metodit	14
1.4	Tutkielman rakenne	16
<b>2</b>	<b>Kestävyysraportointi ja sen varmennus</b>	<b>18</b>
2.1	Kestävyysraportointi	18
2.1.1	Mitä kestävyysraportointi on?	18
2.1.2	Kestävyystietojen luonne	21
2.2	Varmennuspalvelut	22
2.2.1	Varmennuspalvelujen tarkoitus ja teoriat	22
2.2.2	Keskeiset periaatteet	25
2.2.3	Luontaiset rajoitteet	27
2.3	Kestävyysraportoinnin varmennuspalvelu	28
2.3.1	Kestävyysraportoinnin varmennusmarkkinat	28
2.3.2	Kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset	32
2.3.3	Varmennusstandardit osana hyvää varmennustapaa	35
<b>3</b>	<b>Varmuuden tasot</b>	<b>38</b>
3.1	Mitä tarkoittavat rajoitettu ja kohtuullinen varmuus?	38
3.1.1	Rajoitettu varmuus	40
3.1.2	Kohtuullinen varmuus	41
3.2	Varmuustasot kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa	43
3.2.1	Varmuustasojen määräytyminen aiemman tutkimuksen pohjalta	43
3.2.2	Varmuustasojen määräytyminen standardien mukaan	47
3.2.3	Varmuustasojen syistä ja merkityksestä	52
<b>4</b>	<b>Metodologia ja aineisto</b>	<b>55</b>
4.1	Tutkimusmenetelmä ja haastateltavien valinta	55
4.1.1	Puolistrukturoitu haastattelu	55
4.1.2	Haastateltavien valinta ja esittely	56
4.2	Aineiston keruu ja analysointi	60
4.2.1	Haastattelujen toteutus	60
4.2.2	Aineiston analyysi	61

4.3	Tutkimusetiikan huomioiminen tutkielmassa	64
5	Tutkimustulokset	66
5.1	Rajoitettu ja kohtuullinen varmuus	66
5.1.1	Käsitteiden määrittely	66
5.1.2	Tulkinnanvaraisuus	68
5.1.3	Varmuustasojen väliset yhtäläisyydet ja erot	71
5.2	Varmuustasojen saavuttaminen käytännössä	79
5.2.1	Varmuustasojen sisällä esiintyvä vaihteluväli	79
5.2.2	Tiedon eri osa-alueet ja varmuustasot	87
5.2.3	Mikä on riittävä varmuus?	93
5.3	Tarkastajien näkemykset ja CSRD:n vaikutukset	97
5.3.1	Kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset	97
5.3.2	Suhtautuminen varmuustasoihin	99
5.4	Keskustelu tutkimustuloksista	104
5.4.1	Keskustelua varmuustasojen saavuttamisesta	104
5.4.2	Keskustelua varmuustasoja koskevista näkemyksistä	108
6	Yhteenveto ja johtopäätökset	111
6.1	Yhteenveto	111
6.2	Johtopäätökset	112
6.3	Tutkielman arviointi ja rajoitukset	115
6.4	Jatkotutkimusmahdollisuudet	118
	Lähteet	119
	Liitteet	127
	Liite 1. Haastattelurunko	127
	Liite 2. Ilmoitus hyvästä tieteellisestä käytännöstä ja tutkimuseettisistä tekijöistä	130
	Liite 3. Tietosuojailmoitus	133

## KUVIOT

Kuvio 1. Varmuustason mallinnus (mukaillen Ruhnke & Lubitzsch 2010, 239)	45
Kuvio 2. Havainnollistava esimerkki vedenkulutuksen tarkastamisesta rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasoilla käsityksen muodostamiseksi (mukaillen IAASB 2021, 130–132)	50

## TAULUKOT

Taulukko 1. Varmennuksen laajuus (mukaillen IFAC 2024, 5)	30
Taulukko 2. Varmuustasoja koskeva ohjeistus ISAE 3000-standardin mukaan (mukaillen IFAC 2020b; IAASB 2021)	48
Taulukko 3. Varmuustasojen eroavaisuuksia rajoitetun varmuuden näkökulmasta	49
Taulukko 4. Yhteenveto haastatteluista ja haastateltavista	58

## Lyhenneluettelo

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EU	Euroopan unioni
EY	Ernst & Young
IFAC	International Federal of Accountants
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISSA	International Standard on Sustainability Assurance
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
PwC	PricewaterhouseCoopers
SEC	Securities and Exchange Commission
TTL	Tilintarkastuslaki



# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aihepiiriin

Yhteiskuntavastuun merkitys kasvaa jatkuvasti. Sidosryhmät vaativat yrityksiltä enenevässä määrin läpinäkyvyyttä ja tilivelvollisuutta. He ovat yhä tietoisempia yrityksiin kohdistuneista muuttuvista riskeistä ja mahdollisuuksista sekä näiden taloudellisista seurauksista (EU 2022). Globaalisti 98 % yrityksistä julkaisee kestävyystietoja (IFAC 2024, 3). Kestävyysraportoinnin yleistyessä sääntely ei ole kuitenkaan pysynyt sen tahdissa: nykyiset standardit ja ohjeet ovat mahdollistaneet rusinoiden poimimisen pullasta, kuten Mähönen (2022, 153) esittää. Mähönen katsoo, että yritykset ovat pystyneet valikoimaan esitettävät kestävyystiedot ja vaikuttamaan siihen, millaisen kestävyyskuvan he ovat antaneet omasta toiminnastaan, mikä ei ole myöskään kannustanut suurempiin muutoksiin kestävyysajattelussa. Rusinat pullasta -efektin seurauksena ei ole yllättävää, että raportoitujen kestävyystietojen laatua on kyseenalaistettu. Keskeisiin syihin on kuulunut puutteellinen sääntely sekä epäyhtenäiset kestävyysraportointistandardit, jotka ovat vaikeuttaneet luotettavuuden arviointia ja vertailukelpoisuutta (EU 2022) sekä mahdollistaneet viherpesun, mikäli yritys on pyrkinyt lisäämään legitimaatiotaan kestävyysraportoinnin avulla (Ruohonen 2023).

Jotta sidosryhmät pystyvät hyödyntämään raportointia, yrityksen julkaisemien kestävyystietojen uskottavuus ja olennaisuus ovat ratkaisevassa asemassa (Junior ym. 2014, 3). Kestävyysraportoinnin varmennusta on esitetty keinoksi vastata huoleen kestävyysraportoinnin uskottavuudesta ja luotettavuudesta sidosryhmien keskuudessa. Varmennuksen tarkoitus on lisätä sidosryhmien luottamusta kestävyysraportointia kohtaan. (Farooq ym. 2024, 49.) Kansainvälisen ISAE 3000 -standardin määritelmän mukaisesti varmennustoimiksianto perustuu riippumattoman suorittajan pyrkimykseen hankkia tarpeellinen määrä tarkoituksenmukaista evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoitus on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon (IFAC 2020b, 130). Tavoitteena on siis parantaa sidosryhmien tiedonsaantia ja kaventaa informaation odotuskulua (Ruohonen 2023).

Varmennus on yleistynyt huomattavasti viimeisten vuosien aikana (Farooq ym. 2024; IFAC 2024). Sidosryhmien lisäksi sääntelijät ovat havahtuneet kestävyysraportoinnin

varmennuksen merkitykseen, kuten Euroopan unionin ja Yhdysvaltojen arvopaperimarkkinoita valvovan tahon (SEC) lainsäädäntöhankkeet osoittavat (ks. EU 2022; SEC 2024). Molemmat tahot laajentavat kestävyystietoja koskevia velvoitteitaan ja edellyttävät ensimmäistä kertaa pakollisen kestävyystietojen varmennuksen: EU tilikaudesta 2024 alkaen ja SEC tilikaudesta 2029 alkaen. Kummatkin lähestyvät kestävyystietojen varmennusta ensin rajoitetun varmuuden antavilla toimeksiannoilla, joka on tällä hetkellä vallitseva käytäntö ja siirtyvät myöhemmin kohtuullisen varmuuden tasolle.

Rajoitettu varmuus tarkoittaa huomattavasti alhaisempaa varmuuden tasoa kuin kohtuullinen varmuus. Rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon johtopäätöksenä esitetään tyypillisesti, ettei tilintarkastaja ole havainnut mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä tarkastelun kohteen sisältävän olennaista virheellisyyttä. Tarkastustoimenpiteet ja siten työmäärä ovat selvästi vähäisempiä rajoitetussa varmuudessa verrattuna kohtuulliseen varmuuteen. Rajoitetussa varmuudessa keskeistä on kielteinen ilmaisu siitä, ettei tarkastuksessa ole havaittu oleellista virheellisyyttä. Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon tarkoitus on puolestaan varmistua siitä, että tiedot ovat olennaisesti oikein. Johtopäätös esitetään tyypillisesti myönteisenä ilmaisuna, että tiedot ovat olennaisesti oikein tai laadittu aiemmin määriteltyjen kriteerien perusteella. EU:ssa vuonna 2024 voimaan tulleen kestävyysraportointidirektiivin tarkoitus on myöhemmin siirtyä kohtuulliseen varmuuteen, joka ohjaa lakisäätteistä tilintarkastusta ja toisi yrityksen kestävyystiedot yhtäläiselle tasolle taloudellisten tietojen kanssa. Asteittaista lähestymistapaa perustellaan puuttuvilla yhtenäisillä varmennusstandardeilla, kehittyvillä varmennusmarkkinoilla, yritysten raportointikäytännöillä ja kustannuksilla. (EU 2022, 20–21.)

Kestävyysraportoinnin varmennusta voidaan pitää tarvittavana toimintona, sillä kestävyystiedot vaikuttavat välittömästi yrityksen kestävyys suorituskykyyn ja sidosryhmien on pystyttävä luottamaan kestävyystietoihin (Harrer & Lehner 2024). Samanaikaisesti siihen liittyy epäselvyyttä ja haasteita, jotka lähtevät käsitteiden määrittelyistä ja huomattavasta määrästä erilaisia standardeja, viitekehyksiä ja sääntelyitä. Haasteet kumpuavat yhtäältä varmennuspalveluita koskevista peruseriaatteista ja toisaalta kestävyystekijöiden monimutkaisesta luonteesta. Ensinnäkin kestävyysraportoinnin varmennus on varmennuspalvelun muoto, kuten perinteinen tilintarkastus. Sen tavoite on varmistua, ettei tarkastettava kohde sisällä olennaista virheellisyyttä (IFAC 2020b). Luontaisten rajoitteiden seurauksena keskeiset varmennusprosessin päätökset, kuten toimeksiantoriskin ja

olennaisuuden määrittäminen, perustuvat arvioihin, todennäköisyyksiin ja ammatilliseen harkintaan (Amer ym. 1994; Prem 1989).

Toiseksi haasteiden voidaan ajatella kasvavan, kun siirrytään taloudellisista tiedoista kestävyystietoihin. Kestävyysraportointi on käsitteenä laaja ja tulkinnanvarainen (Ruohonen 2023). Harrer ja Lehner (2024) nostavat esiin kestävyysraportoinnin varmennuksen haasteeksi sen perustumisen tilintarkastukseen, vaikka taloudellinen ja kestävyysraportointi eroavat merkittävästi toisistaan. Eroavaisuuksiin kuuluvat kestävyystietojen moninainen luonne, merkittävä laadullisen ja eteenpäin katsovan tiedon määrä sekä toisaalta mahdottomuus laskea eriä yhteen, kuten taloudellisten tietojen kohdalla (Wagenhofer 2024). Haasteita aiheuttavatkin erityisesti laadullisen ja eteenpäin katsovan tiedon varmentaminen. Lisäksi varmennuksen haasteiksi on esitetty tarkastusmenetelmien soveltuvuutta, sosiaalisten toiveiden ja taloudellisten tosiasioiden välistä jännitettä sekä varmennuksen näennäisyyttä (Harrer & Lehner 2024).

Haasteet kumpuavat keskeisiltä osin varmennustoimeksiantojen syvyydestä ja laajuudesta. Huolta aiheuttaa erityisesti tarkastustoimenpiteiden pintapuolisuus, joka saattaa johtaa väärään oletukseen varmuuden tasosta (Harrer & Lehner 2024.) Farooq ym. (2024) lisäävät, että tutkimustulokset ovat ristiriitaisia ja vajanaisia toimeksiannossa suoritettavista tarkastustoimenpiteistä, kerätystä evidenssistä ja varmuustasojen määrittävistä tekijöistä. Heidän mukaansa tutkimustulokset osoittavat, että kohtuullinen varmuus on toistaiseksi ollut harvinaista sekä toimeksiannot ovat saattaneet sisältää piirteitä sekä rajoitusta että kohtuullisesta varmuudesta. Ei olekaan yllättävää, että kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyvät käsitteet etsivät paikkaansa, eikä ole aina selvää, mitä vaaditaan rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi (Farooq ym. 2024).

Varmennuspalveluilla on kuitenkin merkittävä yhteiskunnallinen tehtävä lisäämällä sidosryhmien päätöksentekoon vaikuttavien raporttien luotettavuutta (Tomperi ym. 2018, luku 1; Adams & Evans 2004). Jotta ne voivat lisätä merkittävästi tarkastuskohteen luotettavuutta, varmuustaso ei voi perustua sattumanvaraisuuteen, vaan sen on tuotettava johdonmukaisesti tietty taso (Ruhnke & Lubitzsch 2010). Varmuustasojen määrittely onkin keskeisessä roolissa varmennustoimeksiantojen onnistumisessa (Hasan ym. 2005). Täten tutkielma tarkastelee kestävyysraportoinnin varmennusta erityisesti varmuustasojen määräytymisen kannalta.

Tutkielman kiinnostavuutta ja olennaisuutta lisäävät tuoreet lainsäädäntöhankkeet, erityisesti EU:n kestävyysraportointidirektiivi (CSRD). Tällä hetkellä laajasti käytössä olevaa rajoitettua varmuutta on kritisoitu muun muassa sen pintapuolisuuden vuoksi (Maroun 2020) ja ylipäätään varmennustoimeksiantoja niiden näennäisestä tai symbolisesta luonteesta. Olennaista direktiivin näkökulmasta on sen tavoite asettaa taloudelliset ja kestävyystiedot yhtäläiselle tasolle ja siirtyä myöhemmin kohtuulliseen varmuuteen. Tois-taiseksi kohtuullinen varmuus on ollut harvinaista, ja kestävyysraportoinnin varmentajatkin ovat olleet vastahakoisia suorittamaan kohtuullisen varmuuden antavia toimeksian-toja (Farooq ym. 2024). Onkin tärkeää ja kiinnostavaa tarkastella varmennusmarkkinoi-den nykyistä tilaa varmuuden tason suhteen varmentajan näkökulmasta. Tarkoitus on täyttää tutkimusaukkoa, joka liittyy rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden saavuttamiseen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa syventymällä varmentajien näke-myksiin varmuustasoista.

## 1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet

Tutkielma tarkastelee kestävyysraportoinnin varmentamista Suomessa. Tutkimuson-gelma liittyy rajoitettuun ja kohtuulliseen varmuuteen. Aiemman kirjallisuuden ja kan-sainvälisten varmennusstandardien pohjalta tarkoitus on syventyä rajoitetun ja kohtuulli-sen varmuuden antavien toimeksiantojen määrittymiseen ja sisältöön. Empirian avulla tutkielman tavoite on syventyä suomalaisten varmentajien näkemyksiin varmuustasoista ja miten nämä käytännössä saavutetaan. Tilintarkastukseen perustuvia kestävyysrapor-toinnin varmennusstandardeja on pidetty soveltumattomina kestävyysraportoinnin var-mennustoimeksiantoihin, minkä lisäksi rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavien varmennustoimeksiantojen rajanvetoa ei ole pidetty riittävän selkeänä. Tutkimusaukon perusteella tutkielma syventyykin siihen, miten rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden an-tavat varmennustoimeksiannot määrittyvät ja miten varmentajat tulkitsevat varmuusta-sojen käsitteitä.

Tutkielma pyrkii vastaamaan seuraavaan päätutkimuskysymykseen:

- Miten määritetään rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden varmennustoimeksiannot kestävyysraportoinnin tarkastuksessa?

Apututkimuskysymyksiin kuuluu selvittää varmentajien näkemyksiä varmuustasojen saavuttamisesta, näiden välisestä rajanvedosta ja toisaalta tulevaisuudennäkymistä.

Koska kestävyysraportointidirektiivin sisältämä pakollinen varmennus toimii keskeisenä motivaatiotekijänä tutkielman taustalla, tarkastellaan myös, miten direktiivi tulee vaikuttamaan varmennukseen ja varmuustasojen määrittämiseen.

Tutkielma rajautuu kestävyystietojen varmennukseen ja erityisesti varmuuden tasoon ajankohtaisen ja olennaisen kestävyysraportointidirektiivin myötä. Pakollinen varmennus tulee muuttamaan merkittävästi kestävyysraportointikenttää ja varmennusmarkkinoita Euroopan unionissa. Huomionarvoista on, että tutkielmassa tarkoitetaan kestävyysraportoinnilla kestävyysraportointidirektiivin edellyttämän lakisääteisen kestävyysraportoinnin lisäksi vapaaehtoista vastuullisuusraportointia. Koska kestävyysraportoinnin varmennuksesta tulee pakollista vasta tilikaudesta 2024 alkaen, tutkielman tekovaiheessa varmentajilla ei ole vielä juurikaan kokemusta lakisääteisen raportoinnin varmennuksesta ja heidän kokemuksensa perustuvat vapaaehtoisten vastuullisuustietojen varmennukseen. Näin rajausta siitä, että tutkielman kohteena ovat sekä vapaaehtoisten vastuullisuustietojen ja lakisääteisten kestävyystietojen varmennus, on välttämätön syvällisen ymmärryksen saamiseksi.

Tutkielman rajautuminen juuri varmuuden tasoon kumpuaa kestävyysraportointidirektiivistä, joka alkaa rajoitetusta varmuudesta siirtyen mahdollisesti kohtuulliseen varmuuteen. Toistaiseksi kestävyysraportoinnin varmennusta koskeva tutkimus on ollut kuitenkin suhteellisen vähäistä. Varmuuden tasot aiheuttavat haasteita ja epävarmuutta käsitteiden määrittelystä lähtien, minkä vuoksi erityisesti kestävyysraportoinnin varmennusta tarkastellaan varmuustason suhteen. Olennainen lähtökohta tutkimukselle on selvittää aiheuttaako käsitteiden määrittely haasteita varmentajille vai onko esimerkiksi ammatillinen harkinta muutenkin niin keskeisessä osassa tilintarkastajien ammattikuntaa, että mielekäs varmuus on suhteellisen yksinkertaista määrittellä.

Lisäksi tutkielma on rajautunut maantieteellisesti Suomeen ja Big4-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien varmentajien näkökulmaan. Maantieteellinen rajausta on tehty, sillä varmennuskäytännöt vaihtelevat jäsenvaltioittain kansallisten lainsäädäntöjen seurauksena. Tilintarkastajan näkökulma on valikoitunut, sillä Suomen kansallinen kestävyysraportointidirektiivin implementointi korostaa tilintarkastajan roolia kestävyysraportoinnin varmentajana. Kestävyysraportointidirektiivin mukaisesti varmennuksen voi suorittaa ainoastaan kestävyysraportointitarkastajan kelpoisuuden suorittanut tilintarkastaja tai kes-

tävyystarkastusyhteisöksi rekisteröity tilintarkastusyhteisö (TTL 1:2.). Tämän vuoksi tutkielman aihe on rajautunut tilintarkastusyhteisöissä toimivien varmentajien näkökulmaan. On syytä kuitenkin huomauttaa, että haastateltavilta ei edellytetä auktorisoituna tilintarkastajana toimimista, eikä kestävyysraportointitarkastajan tutkintoa (KRT), vaan keskeisintä on kokemus kestävyystietojen varmennuksesta. Haastateltaviin palataan tarkemmin luvussa 4.1. Rajausta Big4-tilintarkastusyhteisöistä voidaan pitää puolestaan tarpeellisena, koska lähinnä pörssiyhtiöt varmentavat vasta kestävyysraporttejaan ja pörssiyhtiöiden tilintarkastus on keskittynyt Suomessa Big4-tilintarkastusyhteisöille. Koska soveltamisalan ensimmäiseen portaaseen kuuluvat suuret pörssiyhtiöt, todennäköisesti kaikki ensimmäiset lakisääteiset kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannot suoritetaan Big4-tilintarkastusyhteisöjen toimesta.

### **1.3 Tutkimuksen metodologia ja metodit**

Metodologia tarkoittaa taustalla olevia teorioita ja analyysia siitä, miten tutkimus etenee tai miten sen tulisi edetä. Metodilla puolestaan tarkoitetaan tekniikoita, joilla tutkija kerää aineistoa ja erilaisia tapoja, joilla hän etenee tiedonkeruussa. (Sachdeva 2009, 7.) Metodologia siis määrittelee, miten tietoa tutkimusongelmasta tuotetaan ohjaten koko tutkimusprosessia, kun taas metodit määrittelevät tarkemmin tiedonkeruun etenemistä. Metodologia voidaan määritellä laajasti laadulliseen ja määrälliseen metodologiaan tai kaapeammin esimerkiksi case-tutkimuksiin. Tutkimuksessa käytetyllä metodologialla on vaikutusta metodien valintaan. Metodit voidaan vielä jakaa tiedonkeruumenetelmiin, joihin kuuluvat esimerkiksi havainnot ja haastattelut sekä aineiston analyysimenetelmiin, joita taas ovat teema-analyysi ja narratiivinen analyysi. (Eriksson & Kovalainen 2016, 14, 16–17.)

Tämä tutkimus tehdään laadullisena tutkimuksena, joka sisältää piirteitä toiminta-analyttisestä ja käsiteanalyttisestä tutkimusotteesta. Tutkimukset voidaan jaotella tutkimusotteiden perusteella. Tutkimusotteet voidaan jakaa nomoteettiseen, käsiteanalyttiseen, päätöksentekometodologiseen, konstruktiiiviseen ja toiminta-analyttiseen tutkimusotteeseen. Tutkimusotteiden erot muodostuvat niiden suhtautumistavasta teoriaan ja empiriaan sekä deskriptiivisuuteen ja normatiivisuuteen. Tämä tutkimus sisältää toiminta-analyttistä ja käsiteanalyttistä tutkimusotetta. Toiminta-analyttinen tutkimusote sisältää piirteitä nomoteettisesta ja konstruktiiivisesta tutkimusotteesta. Molemmat tut-

kimusotteet painottavat empiriaa, mutta nomoteettinen tutkimusote kuuluu deskriptiiviseen lokeroon, kun puolestaan konstruktiiivinen normatiiviseen. Nomoteettinen tutkimusote perustuu kausaliitteihin, jonka perusteella pyritään löytämään yleisiä säännönmukaisuuksia. Konstruktiiivinen ote keskittyy konstruktion kehittämiseen ja normatiivinen luonne tarkoittaa sitä, että tutkimus pyrkii ottamaan kantaa, miten jokin asia tulisi tehdä. Koska toiminta-analyttinen tutkimusote tuo ihmisen analyysin keskiöön ja pyrkii tyypillisesti ilmiön kokonaisvaltaiseen ymmärtämiseen, soveltuu se tähän tutkielmaan. (Kasanen ym. 1993.) Lisäksi käsiteanalyttinen tutkimusote on keskeinen tutkielman kannalta. Tutkimusotteelle ominaista ovat käsitteiden ja käsitejärjestelmien kehittäminen, mikä auttaa ymmärtämään kohdeilmiötä (Neilimo & Näsi 1980, 32). Näin ollen käsiteanalyttisellä tutkimusotteella on painoarvoa, sillä olennaisessa osassa tutkielmaa on rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteiden määrittely. Käsiteanalyttista osuutta on sekä teoriaosuudessa, joka pohjautuu standardeihin, lakeihin ja aiempaan tutkimukseen, että empiriaosuudessa, jossa selvitetään tilintarkastajien näkemyksiä käsitteiden rajanvedosta.

Lisäksi tutkimukset jaotellaan usein määrällisiin eli kvantitatiivisiin ja laadullisiin eli kvalitatiivisiin tutkimuksiin. Tämä tutkimus toteutetaan laadullisena tutkimuksena, jossa on mahdollista syventyä monimutkaiseen ilmiöön ja kokonaisuuteen (Alasuutari 2011, 38). Laadullisessa tutkimuksessa ominaista on monimutkaisen todellisuuden tutkiminen kontekstissaan. Keskeistä on tunnistaa tutkimuksen pohjautuminen subjektiivisten kokemusten ja näkemysten tarkasteluun. Teoria sisältää yleisiä lainalaisuuksia, kun taas käytäntö voi vaihdella kontekstin mukaan. (Puusa & Juuti 2020, luku 4.) Laadullisessa tutkimuksessa fokus on tulkinnassa ja ymmärtämisessä, kun taas kvantitatiivinen tutkimus sisältää tyypillisesti selityksiä, hypoteesin testausta ja tilastollisia analyyseja (Eriksson & Kovalainen 2016, 4). Siten laadullinen tutkimus, jossa pyrkimyksenä on saavuttaa kokonaisvaltainen käsitys tutkittavasta aiheesta, soveltuu hyvin tähän tutkimukseen. Eriksson ja Kovalainen (2016, 5) lisäävät, että laadullinen tutkimus soveltuu erityisesti, kun aiempi tutkimus aiheesta on rajallista tai pyrkimys on lisätä ymmärrystä aiheesta, joka on toistaiseksi jäänyt epäselväksi. Koska tutkimus kestävyysraportoinnin varmennuksesta on suhteellisen vähäistä erityisesti Suomessa, toteutetaan tutkimus laadullisena.

Laadulliselle aineistolle ominaista on rikkaus, monitasoisuus ja kompleksisuus. Aineiston ominaispiirteet vaikuttavat tutkimuksessa käytettävien metodien valintaan. (Alasuutari 2011, 83–84.) Laadulliseen tutkimukseen kuuluu hypoteesittomuus, jolla tarkoitetaan,

ettei ole etukäteen lukkoon lyötyjä ennakko-oletuksia, jotka rajaisivat tutkimuksen kulkua. Prosessin kuluessa on mahdollista kehittää tutkielmantekijän omia näkemyksiä analyysin etenemisestä ja tutkimustuloksista. Ennakko-oletusten tulisi toimia ajattelun vauhdittajina eikä latistajina. Tutkijan tulisi ennemmin yllättyä tai oppia prosessin kuluessa. (Eskola & Suoranta 2014, 19–20.)

Tutkimus toteutetaan puolistrukturoitujen haastattelujen avulla. Haastattelujen tarkoitus on tuottaa empiiristä materiaalia vastatakseen tutkimuskysymyksiin. Koska kvalitatiivisessa haastattelussa aineiston määrä on tyypillisesti pieni, otannan merkitys korostuu. Tässä tutkielmassa haastatellaan 6–8 vaihtelevan taustan omaavaa varmentajaa, jolla on kokemusta kestävyystietojen tarkastuksesta. Näin tavoitteena on saada mahdollisimman rikasta aineistoa analysoitavaksi. Aineistonanalyysikeinoksi on valikoitunut sisällönanalyysi, jolla pyritään löytämään kaikki olennainen tutkimusaineistosta. Aineistonkeruu- ja analyysitapoihin palataan vielä tarkemmin luvussa 4.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielma sisältää kuusi lukua. Tutkielman teoriaosuus koostuu kahdesta luvusta, jonka jälkeen tulee empiriaosuus. Johdannon jälkeinen luku 2 käsittelee kestävyysraportointia ja sen varmennusta. Luvussa tarkastellaan kestävyysraportoinnin ominaispiirteitä, kestävyystietojen luonnetta sekä varmennuspalvelujen tarkoitusta ja keskeisiä periaatteita. Lisäksi luvussa avataan kestävyysraportoinnin varmennusmarkkinoita, voimaan tulevaa kestävyysraportointidirektiiviä ja alaa keskeisesti ohjaavia varmennusstandardeja. Luvun tarkoitus on taustoittaa kestävyysraportoinnin varmentamista, jotta ymmärretään, mihin varmuustasojä koskevat haasteet pohjautuvat.

Luku 3 on keskeinen tutkielman tavoitteen kannalta ja se syventyy varmuuden tasoihin. Luvussa määritellään ensin rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteet. Sen jälkeen selvitetään, miten varmuustasot saavutetaan aiemman tutkimuksen ja varmennusstandardien perusteella. Tämä mahdollistaa syvällisen ymmärryksen saamisen tutkielman empiriaosuudessa. Lisäksi luvussa tarkastellaan, mitä merkitystä varmuustasolla on.

Luku 4 aloittaa empiriaosuuden ja se käsittelee aineistonkeruuta ja analyysia tutkielmassa. Siinä esitellään haastateltavat ja kriteerit heidän valitsemiselleen. Lisäksi avataan, miten haastattelut toteutetaan ja tutkimusaineisto analysoidaan. Luku 5 avaa tutkielman kannalta keskeiset tutkimustulokset, jotka muodostetaan haastattelujen pohjalta. Luvussa

myös esitellään tutkimustulosten suhde aiempaan tutkimuskirjallisuuteen. Viimeisessä luvussa kootaan yhteen tutkielman keskeiset seikat, vastataan tutkimuskysymyksiin ja muodostetaan johtopäätökset. Lisäksi luvussa arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta ja esitellään jatkotutkimusmahdollisuuksia.

## 2 Kestävyyseraportointi ja sen varmennus

### 2.1 Kestävyyseraportointi

#### 2.1.1 Mitä kestävyyseraportointi on?

Perinteisen markkinatalouden kulmakiviin on kuulunut taloudellinen raportointi kirjanpito- ja tilinpäätösstandardeja noudattaen ja jonka tilintarkastaja tarvittaessa varmentaa (Mähönen 2022, 125). Ensisijainen tarkoitus on ollut tuottaa informaatiota yrityksen sidosryhmille, kuten osakkeenomistajille (Gray 2006, 795). Paine laajentaa yritystoiminnan vaikutusten arviointia kohti laajempia sidosryhmiä on tunnistettu viimeisten vuosikymmenten aikana ja sijoittajakeskeinen yrityskäsitys on korostunut. Sijoittajakeskeisyys tunnistaa myös yhteiskuntavastuun sijoittajan edun kautta, sillä yhteiskuntavastuun huomiointi on sijoittajien intressissä. (Freeman ym. 2010, luku 1, luku 8.) Myös Niskala ja Palmuaro (2023, 14) esittävät kestävyyseraportoinnin perustan olevan 1980–1990-luvulla, kun ensimmäiset yritykset alkoivat raportoidaan säännöllisesti ympäristövaikutuksistaan. Siitä lähtien raportointi on ollut keskeinen keino täyttää yritysten ja sidosryhmien välistä tilivelvollisuutta. Tilivelvollisuus-näkökulmassa raportoinnin tarkoitus on välittää tietoa vastuusuhteessa kaikille, joilla on perusteltu oikeus siihen esimerkiksi sidosryhmäsuhteen kautta. Tilivelvollisuuden täyttämisen lisäksi kestävyyseraportointi on vuorovaikeuskeino, jonka avulla vastataan sidosryhmien odotuksiin. (Niskala & Palmuaro 2023, 14–15.)

Viimeisten vuosien aikana kestävyystekijöistä on tullut koko ajan merkittävämpiä ajureita yrityksen toiminta- ja kommunikaatiotapoihin. Yritysten toimintaympäristö on muuttunut niin, että yritysten vastuu ihmisistä, ympäristöstä ja taloudesta on korostunut. (Niskala ym. 2013, 9–10.) Globaalit haasteet, kuten ilmastonmuutos, köyhyys, ihmisoikeusrikkomukset ja resurssien niukkuus ovat johtaneet siihen, että yritykset eivät voi ainoastaan tavoitella voittojen maksimointia, vaan niiden on huomioitava yhteiskunnallinen etu liiketoiminnassaan (Kolk & Van Tulder 2010, 119; Seuring & Müller 2008). Kestävyystekijät ovat nivoutuneet tiukasti yrityksen kilpailu- ja arvonaluontikykyyn. Ne ovat yrityksen kestävästä arvosta luovia pitkän aikavälin menestystekijöitä. (Niskala ym. 2013, 9–10.) Vaikka 98 % yrityksistä julkaisee kestävyystietoja (IFAC 2024, 3), sääntely ei ole pysynyt kestävyseraportoinnin yleistymisen tahdissa. Nykyiset standardit ja ohjeet ovat mahdollistaneet rusinoiden poimimisen pullasta, kuten Mähönen (2022, 153) esittää. Hän

lisää, että yritykset ovat voineet valikoida esitettävät kestävyystiedot ja vaikuttamaan antamaansa kestävyyskuvaan, joka ei ole välttämättä kannustanut suurempiin muutoksiin kestävyysajattelussa. Raportoitujen kestävyystietojen laatua on kyseenalaistettu, mihin kestävyysraportoinnin varmennus on keino vastata.

Haasteet lähtevät kuitenkin jo kauempaa kuin puutteellisesta sääntelystä ja epäyhtenäisistä kestävyysraportointistandardeista. Juurisyynä voidaan pitää käsitteiden moninaisuutta ja tulkinnallisuutta sekä kestävyysraportoinnin pääomamarkkinaroolin ymmärtämistä (Carroll 1999, 280; Kolk 2016, 24 Ramanathan & Isaksson 2023, 1312; Stolowy & Paugam 2023, 140). Kestävyteen liittyviä käsitteitä ei ole kuitenkaan mahdollista määritellä yksiselitteisesti tai perinpohjaisesti, sillä määritelmät vaihtelevat ainakin ajan, asiayhteyden ja raportoitavan yrityksen mukaan. Lisäksi kestävyysraportoinnista käytetyt käsitteet ja tavoitteet vaihtelevat (Stolowy & Paugam 2023, 140–142.) Näin ollen kestävyysraportoinnin lähtökohta on haastava, sillä tehokas kestävyystietojen kommunikointi vaatii mittareita, mikä puolestaan edellyttäisi yleisesti hyväksytyjä määritelmiä (Ramanathan & Isaksson 2023, 1311–1312).

Vaikka kestävyysraportointia ei ole mahdollista määritellä perinpohjaisesti ja yksiselitteisesti, tarkastellaan seuraavaksi sen mahdollisia tavoitteita ja ominaispiirteitä. Kestävyysraportointi on keskeinen keino, jolla yritys viestittää yrityksen ympäristö-, taloudellisista ja sosiaalisista vaikutuksistaan ja jonka avulla sidosryhmät muodostavat käsityksen yritystoiminnan kestävydestä (Hahn & Kühnen 2013, 5). Yrityksille raportointi on keino esittää käyttökelpoista tietoa sidosryhmien päätöksenteon tueksi, mikä tukee kestävyystekijöiden integrointia liiketoiminnan osaksi. Kestävyysraportoinnin avulla yritykset raportoivat laajemmin yhteiskunnallisista vaikutuksistaan, mitä perinteinen taloudellinen raportointi ei mahdollista. (Niskala ym. 2013, 14.) Kestävyysraportoinnin kautta yritys voi pyrkiä lisäämään läpinäkyvyyttä, parantamaan brändiä, mainetta, legitimaatiota, kilpailukykyä sekä tukemaan muita tietokanavia ja prosessejaan (Hahn & Kühnen 2013, 5).

Kestävyysraportoinnilla on ominaispiirteitä, jotka erottavat kestävyysraportoinnin esimerkiksi taloudellisesta raportoinnista. Ominaispiirteisiin kuuluvat (Suomen Tilintarkastajat 2023, 4; EU 2022, 11; Park & Brorson 2005, 1096):

- laaja aiottujen käyttäjien piiri
- tietojen, mittauskriteerien ja raportoitavien kohteiden moninaisuus

- sekä ennakoiva että takautuva tieto
- lyhyen, keskipitkän ja pitkän aikavälin aikahorisontit
- laadullinen ja määrällinen tieto sekä mittayksiköiden erilaisuus
- mitattavien tietojen hankala kerääminen, sillä tietoja tulisi olla koko arvoketjusta
- tulosten moninainen raportointi
- standardien ja lainsäädännön kirjavuus.

On syytä huomioida, että taloudellinen tieto sisältää myös osittain edellä mainittuja piirteitä, kuten ennakoivaa ja takautuvaa tietoa. Ennakoivan tiedon osuus on kuitenkin merkittävämpi kestävyysraportoinnissa, jossa yritysten on raportoitava esimerkiksi pitkän aikavälin tavoite ja kehityskulku tavoitteen saavuttamiseksi. Mikäli yritykset raportoivat tavoitteitaan taloudellisessa raportoinnissa, ne ovat useimmiten lyhyen aikavälin tavoitteita, jotta vältetään haitalliset kilpailijakustannukset ja oikeudenkäyntikustannukset, jos näitä tavoitteita ei saavuteta. (Wagenhofer 2024, 9.)

Kestävyysraportointi kattaa siis tietoja useista eri aihealueista, kuten ilmastonmuutoksesta, biodiversiteetistä ja työvoimasta. Erityisesti sosiaalista ja hallinnollista ulottuvuutta voidaan pitää haastavana, sillä näiden sisältämät tiedot koostuvat usein kvalitatiivisesta tiedosta, jota ei ole mahdollista kvantifioida. Näin ollen sosiaaliset ja hallinnolliset tiedot vaativat subjektiivisuutta, eivätkä tiedot ole objektiivisesti todennettavissa. (Wagenhofer 2024.)

Vaikka kestävyysraportoinnista on muodostunut vakiintunut sidosryhmien odottama käytäntö etenkin suurille yrityksille jo viimeisen vuosikymmenen aikana (Niskala ym. 2013, 12), vajanaiset raportointistandardit ja sääntely ovat jättäneet tilaa valikoivuudelle ja aiheuttanut merkittäviä eroja raportointikäytännöissä. Tyypillisesti raportit ovat olleet erillisiä vastuullisuusraportteja irrallaan taloudellisesta raportoinnista. Vapaaehtoisuuden ja valikoivuuden seurauksena kestävyysraportoinnin sisältö on voinut jäädä olemattomaksi ja fokus on saattanut olla kapeissa osa-alueissa. (Mähönen 2022, 131–133, 154.) Raportoinnin riskinä on ollut ainoastaan johdon etujen ajaminen (Venter & van Eck 2021, 64). Kestävyysraportoinnin epäluotettavuus ja epäyhteneväisyys ovatkin lisännyt kysyntää kestävyysraportoinnin varmennukselle (Adams & Evans 2004; Venter & van Eck 2021; Farooq ym. 2024). Varmennuksesta on tullut yleinen keino lisätä kestävyysraporttien

olennaisuutta, luotettavuutta, vertailtavuutta ja siten uskottavuutta (Simnett 2012, 89), mihin syvennyttään seuraavaksi tarkemmin.

### 2.1.2 Kestävyystietojen luonne

Tarkastellaan vielä kestävyystietojen suhdetta taloudellisiin tietoihin sekä näiden eroja, jotta ymmärretään, mihin kestävyysraportoinnin varmennuksen haasteet pohjautuvat. Kestävyysraportointi on kehittynyt irrallaan taloudellisesta raportoinnista (Mähönen 2022, 129), mutta se lähenee perinteistä taloudellista raportointia vaatimusten ja työkalujen kehityksen kautta (Niskala ym. 2013, 11). Siitä huolimatta kestävyysraporteissa esitettävät kestävyystiedot eroavat merkittävästi osin taloudellisista tiedoista. Kun tilinpäätöstietojen tarkoitus on antaa oikea ja riittävä kuva tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, kestävyystietojen tarkoitus on antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen kestävyystekijöiden synnyttämistä riskeistä ja mahdollisuuksista yrityksille sekä kestävyystekijöiden vaikutuksista yrityksen toimintaan (Niskala & Palmuaro 2023, 14).

Wagenhofer (2024, 2) esittää, että kestävyysraportoinnin taustalla olevat konseptit eroavat perusteellisesti taloudellisesta informaatiosta. Hän lisää, että tyypillisesti kestävyysraportointistandardeissa ei oteta kantaa kestävyystietojen keräämisestä, vaan ainoastaan raportoitavista datapisteistä. Esimerkiksi kestävyysraportointidirektiivin sisältämät pakolliset eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS) vaativat yli 1000 datapisteen raportoimista olennaisuusarvion perusteella. Erona taloudellisiin tietoihin kestävyystiedoissa ei anneta tarkkoja laskentatapoja, eikä tehdä ajallista kohdistusta. Raportointi ulottuu yrityksen koko arvoketjuun eli raportoivan yrityksen rajojen ja kontrollin ulkopuolelle toisin kuin taloudellisissa tiedoissa. Tiedot ovat merkittävästi osin eteenpäin katsovaa sisältäen tietoja pitkän aikavälin strategioista ja tavoitteista, mikä voi johtaa siihen, että kestävyysraportointi ei välttämättä edes ole käyttökelpoinen keino kestävyyttä koskevan suoriutumisen kannalta. Kun taloudellinen raportointi keskittyy riskeihin, kestävyysraportointi sisältää näiden lisäksi mahdollisuuksia. Oikeastaan kestävyystiedoista puuttuvat olennaisimmat periaatteet, jotka tekevät taloudellisista tiedoista tärkeää, käyttökelpoista ja kiinnostavaa: erien tunnistaminen (engl. recognition), laskenta- ja luokitteluperiaatteet, konservatismi ja epävarmuuden käsittelemistavat. (Wagenhofer 2024, 3–9.)

Merkittävän eron taloudellisten ja kestävyystietojen välille aiheuttaa mahdottomuus laskea yhteen kaikki kestävyystekijät. Taloudellisen informaation johtopäätöksenä vertailaan yritysten tuottoja ja varoja. Kestävyystietoja on mahdotonta lisätä yhteen tai haastava

edes vertailla, koska ne ovat luonteeltaan monimutkaisia ja usein kvalitatiivisia. Näin ollen kestävyysraportoinnin pohjalta ei voi yksiselitteisesti laskea yrityksen liiketoiminnan kestävyyttä tai tehokkuutta. (Wagenhofer 2024, 4–5.)

Kestävyysraportoinnin varmennuksen yhteys tilintarkastukseen korostaa sitä, että kestävyystiedot ja taloudelliset tiedot nähdään luonteeltaan samankaltaisina. Onhan kummankin tarkoitus antaa oikea ja riittävä kuva: tilinpäätösraportoinnin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, kestävyysraportoinnin puolestaan kestävyteen liittyvästä suoriutumuksesta. Kestävyystietojen monimutkaisen luonteen takia lähtökohdat varmennukselle ovat kuitenkin haastavat. Näin ollen tutkielmassa syvennyttään, miten rajoitettu ja kohtuullinen varmuus saavutetaan kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa.

## 2.2 Varmennuspalvelut

### 2.2.1 Varmennuspalvelujen tarkoitus ja teoriat

Tilintarkastuksen pääasiallinen tehtävä on lisätä tilinpäätösraportoinnin luotettavuutta ja oikeellisuutta. Arvoa syntyy, sillä tilintarkastettu tilinpäätös on luotettavampi kuin tilintarkastamaton. (Laine & Raitio 2023, 100.) Tilintarkastajat lisäävät sidosryhmien luottamusta taloudelliseen raportointiin analysoimalla tilinpäätöstietoja, arvioimalla sisäisten kontrollien toimivuutta ja testaamalla liiketapahtumia muodostaakseen tilintarkastuslausunnon tilinpäätöstietojen oikeellisuudesta (Harrer & Lehner 2024, 1). Pääomamarkkinoiden yhteiskunnalliset hyödyt ovat merkittävät, minkä perusteella tilintarkastus on asetettu lakisääteiseksi. Koska pääomamarkkinoiden tehokas toiminta perustuu luottamukseen, tilintarkastajat toimivat keskeisessä tehtävässä varmistaakseen tilinpäätöksen oikeellisuuden ja avoimuuden sekä taatakseen pääomamarkkinoiden luotettavuuden. Luotettavalla informaatiolla on merkitystä, jotta sen perusteella tehdyillä päätöksillä olisi toivottuja seurauksia. (Tomperi ym. 2018, luku 1.)

Tilintarkastusta ja kestävyysraportoinnin varmennusta yhdistää se, että molemmat ovat yhdentyypisiä varmennustoimeksiantoja. Kansainvälinen ISAE3000-varmennusstandardi määrittelee varmennustoimeksiannon olevan (IFAC 2020b, 130):

”toimeksianto, jossa sen suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon.”

Varmennustoimeksianto sisältää siis kolme osapuolta: varmennuksen suorittajan, varmennettavasta kohteesta vastuussa olevan osapuolen ja varmennuksen tulosten aiotut käyttäjät. Standardi lisää, että varmennustoimeksiannot luokitellaan kahdella perusteella joko rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden antavaksi toimeksiannoksi.

Niskala ym. (2013, 278–279) puolestaan määrittelevät varmennustoimeksiannon olevan prosessi, jossa pätevä taho todentaa hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden lisäksi raportoinnin tiedot. Heidän mukaansa varmennustoimeksianto sisältää olennaisuuden arvioinnin, tietojen keruu- ja raportointijärjestelmien toimivuuden ja luotettavuuden tarkastamisen sekä raportoitujen tietojen kattavuuden, oikeellisuuden ja vertailtavuuden tarkastamisen. Lopputuloksena varmentaja esittää johtopäätöksen tarkastettujen tietojen oikeellisuudesta ennalta määritettyjen kriteerien mukaisesti. Prosessin uskottavuuteen vaikuttavat varmennuksen laajuus ja sisältö, käytettyjen kriteerien selkeys, suoritettujen tarkastustoimenpiteet, sidosryhmien huomiointi ja varmennuslausunnon käytökelpoisuus. Varmennukset voivat siis kohdistua laajasti erityyppisiin tietoihin, kuten taloudellisten ja kestävyystietojen lisäksi fyysisiin ominaisuuksiin tai hallintotapaan (Halonen & Steiner 2009, 18).

Varmennukseen voidaan soveltaa sidosryhmä-, agentti- ja legitimaatioteoriaa (ks. Tyson & Adams 2020; Farooq ym. 2024), jotka ovat osittain lomittaiset ja tukevat toisiaan. Varmennuksen lähtökohtana on tilintekovelvollisuus osapuolien välillä. Raportointi on keino täyttää tilintekovelvollisuutta, jota varmennus vahvistaa luotettavuutta lisäävällä vaikutuksellaan. Sidosryhmäteoria on vaikuttanut keskeisesti kestävyysraportoinnin ja sen varmennuksen merkityksen kasvuun, kun sijoittajakeskeinen yrityskäsitys on laajentunut sidosryhmäkeskeiseksi. (Freeman ym. 2010, 253). Sidosryhmäteorian lähtökohtana on, että organisaation vastuulla on laajemmat sidosryhmät kuin vain sijoittajat ja rahoittajat. Sidosryhmillä viitataan kaikkiin, jotka pystyvät vaikuttamaan yrityksen tavoitteisiin tai joihin yrityksen tavoitteet vaikuttavat. (Freeman 1984.) Teoriassa keskeistä on tunnistaa yritykselle keskeiset sidosryhmät ja toimia näiden odotusten mukaisesti. Odotusten täyttäminen voi kuitenkin olla toisinaan haastavaa erilaisten odotusten seurauksena. (Freeman ym. 2010, 24–27, 254.)

Kuten luvussa 2.1 todettiin, kestävyysraportointi on keskeinen vuorovaikutuskeino, jonka avulla vastataan laajentuneen käyttäjäkunnan odotuksiin. Raportoinnin lisäksi sen var-

mennus on keino vastata sidosryhmien odotuksiinsa lisäämällä raportoinnin luotettavuutta. Sidosryhmävuorovaikutuksen voidaankin nähdä synnyttäneen varmennuksen tarpeen ja kestävyysraportointidirektiivin edellyttämän varmennuksen, sillä taustalla nimenomaan keskeiset sidosryhmät, kuten rahoittajat ja sijoittajat vaativat merkityksellisiä ja vertailukelpoisia tietoja varmistaakseen pääomamarkkinoiden tehokkaan toiminnan kestävän kehityksen mukaisesti. Näin ollen sidosryhmäteoria on keskeisessä roolissa varmennuspalvelujen taustalla.

Toisaalta varmennuksen tarve pohjautuu erityisesti agenttiteoriaan ja tavoitteeseen vähentää päämies-agentti-suhteeseen liittyviä kustannuksia. Päämies-agentti-ongelmat syntyvät kannustinongelmista resurssien omistuksen ja valvonnan eriytymisen takia. Agenttiteoriassa yritykset nähdään sopimusverkkoina. Päämies-agenttisuhde voidaan ajatella sopimuksena, jossa päämies valtuuttaa agentin toimimaan puolestaan ja siirtää tälle päätösvaltaa. Agenttikustannukset aiheutuvat sopimuksista, jotka määrittelevät kunkin agentin oikeudet ja velvollisuudet. Eturistiriitojen seurauksena sopimuksia on tarvittaessa tehtävä useita. Agenttisuhteisiin kuuluvat myös tavoiteristiriidat kummankin käyttäytyessä opportunistisesti sekä agentin jatkuvan valvonnan mahdottomuus tiedon epäsymmetrisyyden takia. Valvonta onkin jaettu yhtiön hallitukselle ja johtajille, joiden tavoiteristiriitoihin vaikutetaan kannustimilla. Lisäksi tiedon epäsymmetria liittyy agenttiteoriaan, mikä aiheutuu agentin ylivoimaisesta tiedon määrästä tarkastuskohteesta verrattuna päämieheen. (Halonen & Steiner 2009, 14–15.)

Tutkielman kontekstissa kestävyysraportoinnilla pyritään parantamaan informaation jakautumista päämiehen ja agentin välillä. Kestävyysraportoinnin varmennuksessa päämies-agentti-suhteessa ovat osakkeenomistaja ja tilintarkastaja tai kestävyysraportoinnin varmentaja. Varmennus on johdon väline omistajien, velkojien ja muiden sidosryhmien luottamuksen lisäämiseksi. Omistaja pystyy hyödyntämään päätöksenteossaan ainoastaan johdon antamaa tietoa, jota on voitu manipuloida johdon oman edun ajamiseksi. Varmistuakseen johdon antaman tiedon luotettavuudesta, osakkeenomistaja on palkannut kestävyysraportointitarkastajan suorittamaan tehtävän. Varmennuspalvelut ovat siis keinoja ratkaista agenttisuhteen kannustinongelmia, tarkastuskohteen arvoa lisäävä valvontamekanismi. Jotta varmennuksesta voi olla päämiehelle arvoa, tarkastajan on oltava riippumaton. Varmennuspalvelujen merkitys ulottuu kuitenkin laajemmalle kuin ainoastaan osakkeenomistajille. Kun tilintarkastuksessa korostuu osakkeenomistajien ja velkojien tiedontarve, kestävyysraportoinnin varmennuksessa yhä laajempi joukko sidosryhmiä,

joihin kuuluvat potentiaaliset sijoittajat ja rahoittajat. (Ruohonen 2023; Halonen & Steiner 2009, 14–16.)

Myös legitimaatioteoriaa voidaan soveltaa varmennuksen tarpeeseen. Legitimaatioteoria perustuu ajatukseen, että yritys tarvitsee sidosryhmiltä valtuutuksen operoida (Deegan 2002). Legitimaatio viittaa käsityksiin siitä, että organisaation toiminta on sopivaa ja tarkoituksenmukaista tietyssä sosiaalisesti rakentuneessa järjestelmässä, joka koostuu normeista, arvoista ja uskomuksista. Legitimaatio on tärkeää yrityksille, sillä se johtaa merkityksellisyyteen, ennustettavuuteen ja luotettavuuteen. (Suchman 1995, 574–575.) Millään organisaatiolla ei ole perimmäistä oikeutta olemassaoloon, vaan legitimaatio pitää ansaita yhteiskunnalta toimimalla hyväksyttävällä tavalla. Legitimaatiota voidaan pitää sosiaalisena sopimuksena, jota ei tulisi rikkoa. Yrityksen tulee sisällyttää keskeiset sosiaaliset normit, arvot ja uskomukset liiketoimintaansa täyttääkseen sidosryhmien odotukset ja säilyäkseen toiminta- ja kilpailukykyisenä. Yritys voi käyttää erilaisia strategioita saavuttaakseen legitimaatiota sidosryhmiltään. (Deegan 2002.) Kestävyyseraportointia ja varmennusta voidaan pitää strategioina tai keinoina, joilla yritys pystyy vaikuttamaan ulkoisiin käsityksiin organisaatiosta (O’Dwyer ym. 2011).

Vaikutelmien hallinta (engl. impression management) ja signaalointiteoria liittyvät tiiviisti legitimaatioteoriaan. Vaikutelmien hallinnalla yritys voi pyrkiä tietoisesti tai tiedostamatta vaikuttamaan käyttäjien käsityksiin kestävyysraportoinnistaan. Signaalointiteoriassa puolestaan raportoivat yritykset varmentavat kestävyystietoja antaakseen ikään kuin signaaleja kestävyteen liittyvästä suoriutumisestaan tai raportointikäytännöistään. Legitimaatio-, vaikutelmien hallinta ja signaalointiteoria selittävätkin varmennusta niin, että se voidaan tehdä joko vahvistaakseen aitoa sitoutumista kestävyystekijöihin tai antaakseen vaikutelman aidosta sitoutumisesta peittääkseen negatiivista toimintaansa. (Tyson & Adams 2020, 299–300.)

### 2.2.2 Keskeiset periaatteet

Jotta varmennuspalveluiden tavoite ja taustalla olevat periaatteet varmuustasojen määrittämiseksi voidaan ymmärtää, selvennetään niihin kuuluvia peruskäsitteitä. Laatuun vaikuttavat sekä varmentajan lähtökohdat että tarkastusprosessi varmennustoimeksiannon alusta loppuun. Jotta varmennus on mahdollista tehdä, tarkastettava kohde on oltava todennettavissa ja on voitava asettaa kriteerit, joihin tietoja voidaan verrata (Tomperi ym.

2018, luku 1). Riskit ja olennaisuus ovat tarkastustyötä ohjaavia periaatteita, sillä varmennustoimeksiannot perustuvat riskiperusteiseen lähestymistapaan ja olennaisuuteen. Toimeksiantoriski tarkoittaa sitä, että toimeksiannon suorittaja antaa epäasianmukaisen varmennuslausunnon, vaikka tarkastuskohde sisältää olennaisen virheellisuuden (IFAC 2020b, 133). Riski koostuu olennaisen virheellisuuden tai puutteen riskistä ja havaitsemisriskistä. Olennaisen virheen riski koostuu toimintariskistä ja kontrolliriskistä. Toimintariskillä tarkoitetaan tietyn toiminnon tai erän alttiutta virheelle ja puutteelle, kun kontrolliriski viittaa siihen, ettei yrityksen sisäinen valvonta havaitse olennaista virheellisyyttä tai puutetta. Havaitsemisriski puolestaan tarkoittaa riskiä siitä, että varmentaja ei havaitse olennaista virhettä tai puutetta suorittamistaan tarkastustoimenpiteistä huolimatta. Toimeksiantoriski on aina läsnä, minkä vuoksi täyden varmuuden saavuttaminen ei ole käytännössä mahdollista. Varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä varmennustoimeksiannot voivat olla joko rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden antavia, jotka määrittelevät hyväksyttävän tason toimeksiantoriskille. (Tomperi ym. 2018, luku 3.) Varmuustasoihin syvennyttään vielä enemmän luvussa 3.

Olennaisuus ohjaa keskeisesti varmennustoimeksiantoja, sillä tavoite on saada selvyys siitä, sisältääkö kohdetta koskeva tieto olennaista virheellisyyttä. Olennaisuutta sovelletaan suunnittelussa, tarkastustyössä sekä arvioitaessa todettujen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksia tarkastuskohteeseen. Virheellisyyksiä, mukaan lukien tietojen esittämättä jättäminen, pidetään olennaisina, mikäli ne yksin tai yhdessä voisivat kohtuudella vaikuttaa käyttäjien tekemiin päätöksiin. Virheellisyyksiä arvioidaan kontekstin mukaan ja ne voivat olla luonteeltaan ja kooltaan mitä tahansa: laadullisia tai määrällisiä, tahallisia tai tahattomia, raportoimatonta tai harhaanjohtavaa tietoa. (IFAC 2020b, 133; Halonen & Steiner 2009, 19–20.)

Kun toimeksiantoon sisältyvät riskit on tunnistettu ja olennaisuusrajat määritetty, määritetään suoritettavat tarkastustoimenpiteet. Tarkastustoimenpiteiden pohjalta varmennustoimeksiannon aikana kerätään evidenssiä eli tietoa, jonka perusteella todetaan sisältääkö tarkastettava kohde olennaista virheellisyyttä. Soveltuvaa evidenssiä on oltava riittävä määrä. Riittävyys ja soveltuvuus määräytyvät varmentajan arvion mukaan toimeksiantoriskien ja evidenssin laadun perusteella. Prosessin lopputuloksena varmennuslausunnossa ilmaistaan johtopäätös tarkastuskohteen oikeellisuudesta varmennuslausunnon muodossa. (IFAC 2020b, 194–196.)

Keskeiset periaatteet johtavat siihen, että varmentajilta vaaditaan ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä läpi tarkastusprosessin. Lähtökohtana varmentajilta edellytetäänkin riippumattomuutta, korkeaa ammattitaitoa ja salassapitovelvollisuutta (Tomperi ym. 2018, luku 1). Riippumattomuutta ja ammattitaitoa vaaditaan tarkastustyössä, jotta varmennuksella voidaan saavuttaa sen yhteiskunnallinen hyöty (Prem 1989, 200).

### 2.2.3 Luontaiset rajoitteet

Varmennuspalvelut sisältävät luontaisia rajoitteita, joiden vuoksi niissä ei pyritä ehdottamaan varmuuteen kohteen oikeellisuudesta. Luontaiset rajoitteet aiheutuvat varmennuspalveluiden keskeisistä periaatteista, kuten toimeksiantoriskistä ja olennaisuudesta. Keskeinen taustalla oleva syy on, että toimeksiantoriskin alentaminen nolnaan on harvoin mahdollista tai kustannustehokasta. Tämä ilmenee myös varmennuksen tavoitteesta, sillä pyrkimys on varmistua, että tarkastettava kohde on olennaisesti oikein. Pohjimmiltaan olennaisuus on kuitenkin ammatillisen harkinnan lopputulos (Prem 1989, 201).

Luontaiset rajoitteet voidaan jakaa kolmeen tyyppiin (IFAC 2020a, 105; Halonen & Steiner 2009, 43–44):

1. raportointiin ja liiketoimintaprosesseihin liittyvät rajoitteet
2. evidenssin ja tarkastustoimenpiteiden luonteeseen liittyvät rajoitteet
3. raportoinnin aikatauluihin sekä kustannus-hyöty-tasapainoon liittyvät rajoitteet.

Raportointi vaatii väistämättä johdon arvioita eli se sisältää subjektiivista harkintaa. Näin ollen raportointi sisältää vaihtelevuutta, jota ei pystytä poistamaan tarkastustoimenpiteillä. Toiseksi evidenssin hankintaa rajoittavat käytännölliset ja lainsäädännöstä aiheutuvat syyt. Saatavilla oleva evidenssi on enemmän vakuuttavaa kuin täyden varmuuden antavaa. Johto tai muut henkilöt voivat tahallisesti tai tahattomasti olla antamatta kaikkea varmentajan kannalta olennaista tietoa. Varmentaja ei voi olla täysin varma tarkastuskohteen täydellisyydestä. Toisaalta varmennukseen käytettävä aika on suhteutettava kustannus-hyöty-tasapainon mukaan, eikä aikaa ole loputtomasti. Luontaiset rajoitteet syntyvät esimerkiksi otannan käyttämisestä, sisäisen valvonnan rajoitteista, tarkastuskohteen luonteesta, evidenssin kokoamisesta ja arvioimisesta sekä näihin liittyvästä ammatillisesta

harkinnasta (IFAC 2020a, 105–107; IFAC 2020b, 160; Halonen & Steiner 2009, 43–44; Manetti & Becatti 2009, 290.)

Varmennuspalveluiden luontaiset rajoitteet johtavat tulkintaan ja todennäköisyyksien arviointiin. Oikeastaan varmennusprosessin jokaisessa vaiheessa vaaditaan ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä. Esimerkiksi varmennusstandardit vaativat riittävää määrää hankittua evidenssiä ja tarvittaessa mukautettua tilintarkastuslausuntoa, mutta niiden määrittelyyn ei voida asettaa tiukkoja kriteerejä. Tilintarkastajien on ilmaistava ja tulkittava lukuisien tapahtumien todennäköisyyksiä arvioitaessa tarkastuskohteen mahdollisia virheellisyyksiä. Mikäli he eivät ilmaisisi päätelmiään todennäköisyysmuodossa, johtaisi tämä väärinymmärryksiin ja epä johdonmukaiseen standardien soveltamiseen. Merkittävä määrä tulkintaa aiheuttaa kuitenkin riskin erilaisille tulkinnoille tilintarkastajien keskuudessa. (Amer ym. 1994, 126.) Tulkinnanvaraisuus johtaa siihen, että myös varmuustasot voidaan käsittää eri tavalla. Tutkielman kannalta olennaista onkin myöhemmin empiriaosuudessa syventyä kestävyysraportoinnin varmentajien käsityksiin varmuustasojen määrittymisestä.

## **2.3 Kestävyysraportoinnin varmennuspalvelu**

### **2.3.1 Kestävyysraportoinnin varmennusmarkkinat**

Lisääntyneen kompleksisuuden seurauksena odotukset tilintarkastajilta eivät rajoitu enää ainoastaan tilintarkastukseen eli lakisääteisen tilinpäätöksen varmentamiseen. Varmennusta voidaan pitää luontevana lisäyksenä tilintarkastajan tehtäväkentässä tarkastusosaamisen, toimialatuntemuksen ja riippumattomuusvaatimusten seurauksena (Ruohonen 2023). Toisaalta voidaan kyseenalaistaa kestävyysraportoinnin perustuminen tilintarkastukseen kestävyys- ja taloudellisten tietojen merkittävien erojen seurauksena. Myös tilintarkastajien näkökulmasta kestävyystietojen varmentaminen voi olla haastavaa, sillä taloudellisten tietojen varmentaminen on perinteisesti heidän ominta aluettaan. Kestävyystietojen varmentaminen vaatii tyypillisesti tietotaitoa, jota taloudellisiin tietoihin perehtyneillä tilintarkastajilla ei yleensä ole (Tomperi ym. 2018). Kestävyystiedon varmennustoimeksiannot suoritetaan usein tiimeissä, joissa yhdistyy aihealueiden tuntemus ja varmennusosaaminen. On syytä huomauttaa, että tilintarkastajien lisäksi kestävyystietojen varmennustoimeksiantoja voivat suorittaa myös muut toimijat, kuten konsultti- ja in-

sinööritoimistot (Cuadrado-Ballesteros ym. 2017; Farooq ym. 2024). Tutkielmassa painopiste on kuitenkin tilintarkastusyhteisöissä Suomen lainsäädännön korostaessa heidän rooliaan varmennustoimeksiannoissa.

Vaikka kestävyysraportointi on kehittynyt irralleen taloudellisesta raportoinnista (Mähönen 2022, 129), kestävyysraportoinnin varmennus on kehittynyt merkittävältä osin taloudellisen tiedon varmentamisen pohjalta. Kehitystä voidaan kyseenalaistaa, sillä kestävyystiedot eroavat merkittävältä osin taloudellisista tiedoista, kuten todetaan luvussa 2.1. Kestävyysraportointitarkastuksessa ja tilintarkastuksessa suoritetaan yksityiskohtaista, analyttistä ja kontrollitestausta. Eroina Manetti ja Becatti (2009, 291–292) nostavat esiin haastattelut ja tiedustelut, joilla pyritään tunnistamaan yrityksen keinot osallistaa sidosryhmät raportointiprosessissaan. Tällä on keskeinen merkitys myös varmuustasojen kohdalla, kun varmentajat tavoittelevat merkityksellistä varmuustasoa. Vaikka eteenpäin katsovaa tietoa ei ole mahdollista varmentaa, taustalla olevia oletuksia ja järjestelmiä voidaan arvioida. Kestävyystietojen varmennuksessa järjestelmät ja prosessit ovatkin avainasemassa, sillä ainoastaan historialliseen tietoon ei voida nojautua (Wallage 2000). Haasteet erityisesti kestävyysraportoinnin varmennustietoja kohtaan vaihtelevat ympäristövaikutusten ja sidosryhmäosallistamisen arvioinnista kvalitatiivisen ja kuvailevan tiedon olemassaoloon. (Krasodomska ym. 2021).

Varmennus on perustunut tyypillisesti vapaaehtoisuuteen. Täten markkinavoimat ovat vaikuttaneet merkittävästi varmennuskäytäntöihin ja -tavoitteisiin (Aliyu 2024). Tois-taiseksi varmennukseen on liittynyt merkittävää vaihtelua yleisyydestä varmennettaviin tietoihin, varmuustasoon sekä varmennusstandardeihin ja -käytäntöihin (Deegan ym. 2006; Hecimovic & Martinov-Bennie 2023; Farooq ym. 2024). Yhä liittyy epäselvyyksiä, miten varmennustoimeksiannot tulisi suorittaa (Farooq ym. 2024). Varmennusta koskeva epäjohtomukaisuus ja vaihtelevuus aiheuttavatkin huolta kestävyysraportoinnin varmennuksen luotettavuudesta (Aliyu 2024).

Trendinä on joka tapauksessa varmennuksen jatkuva yleistyminen. Lähes kaikki Suomessa tehdyt vapaaehtoisten kestävyystietojen varmennukset suoritetaan rajoitetulla varmuudella ja rajoitetulla laajuudella (Gullkvist 2023, 39–40). Rajoitetun varmuuden tasoa suositaan, minkä syynä voidaan pitää kestävyystietojen monimutkaista luonnetta, kehittyviä raportointiprosesseja ja kustannuksia. Koska kestävyystiedot yhdistävät kvantitatiivista ja kokonaan kvalitatiivista tietoa, taustalla oleva tiedonkeruuprosessi on hankala

muodostaa ja näin ollen hankala varmentaa. (Manetti & Becatti 2009, 291.) Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto edellyttää raportoitavilta yrityksiltä hyvin toimivia raportointiprosesseja ja sisäistä kontrolliympäristöä (Suomen Tilintarkastajat 2023, 15), jotka ovat vielä harvoin riittävän kehittyneet. Varmuustasoihin syvennyttään tarkemmin luvussa 3.

Varmennuksen laajuudella puolestaan viitataan kohteena oleviin kestävyystietoihin. Koska kestävyysraportointia ja varmennusta koskeva sääntely on ollut puutteellista, valikoivuus tarkastettavista tiedoista on ollut mahdollista. Seuraava taulukko 1 osoittaa kestävyystietojen valikoivuuden ja kirjavuuden.

Taulukko 1. Varmennuksen laajuus (mukaillen IFAC 2024, 5)

Varmennuksen laajuus	2020	2021	2022
Kasvihuonepäästöt	95 %	94 %	98 %
Muut ympäristötiedot	78 %	82 %	82 %
Sosiaaliset tiedot	68 %	74 %	76 %
Hallintotiedot	43 %	56 %	61 %
Ympäristö-, sosiaaliset ja hallintotiedot	43 %	53 %	59 %

Taulukko perustuu IFAC:n (2024) tekemään selvitykseen kestävyysraportoinnista ja sen varmennuksesta vuosina 2019–2022. Selvityksessä oli mukana 1400 suurta yritystä 22 eri valtiosta ympäri maailmaa (IFAC 2024, 3). Kuten taulukko havainnollistaa, varmennustoimeksiannot ovat yleistyneet jokaisen kestävyysserän kohdalla. Varmennus on kohdistunut useimmiten kasvihuonepäästöihin, jotka ovat tyypillisesti yksinkertaisesti kvantifioitavissa. Kun siirrytään enemmän subjektiivisuutta vaativiin sosiaalisiin ja hallinnollisiin ulottuvuuksiin, varmennuksen yleisyys pienenee. Syynä voidaan pitää sitä, että sosiaaliset ja hallinnolliset tiedot sisältävät enemmän kvalitatiivista, hankalammin mitattavaa tietoa (Wagenhofer 2024). Tätä tukevat myös Farooq ym. (2024) mainitsemalla tilintarkastajien vastahakoisuuden kvalitatiivisten tietojen varmennukseen, sillä kyseisten tietojen varmentaminen on haastavampaa ja sitä kautta aiheuttaa enemmän riskejä. Varmennuksen yleisyys pienenee myös kasvihuonepäästöjen kohdalla siirryttäessä suorista epäsuoriin päästöihin (IFAC 2024, 6), sillä lukujen johtaminen on hankalampaa yrityksen omien rajojen ja kontrollin ulkopuolella (Wagenhofer 2024).

On syytä painottaa, että IFAC (2024) on ottanut huomioon tekemässään selvityksessä kaikki varmennetut kestävyystiedot laajuudesta riippumatta. Näin ollen varmennus on saattanut kohdistua ainoastaan osaan kestävyysraportista tai jopa yksittäisiin kestävyysraportoinnin tietoihin. Tämä on syytä huomioida taulukossa esitetyn varmennusyleisyyden suhteellisen korkeissa luvuissa, sillä ne ovat vain osatotuus. Todellisuudessa varmennus on voinut kohdistua ainoastaan esimerkiksi kasvihuonepäästöihin pitkän raportoinnin joukossa.

Erityisesti tilintarkastajien keskuudessa yleistä on ollut yksittäisten tietojen tarkastus koko kestävyysraportin sijaan, koska tilintarkastajat tarkastavat narratiivisen tiedon sijaan tyypillisemmin kvantifioitavissa olevia tietoja (Farooq ym. 2024). Rajoitettu laajuus johtaa siihen, että tiedon oikeellisuus korostuu raportoinnin kattavuuden sijaan. Suomessakin yleistä on ollut, että kestävyystietojen varmennus on kohdistunut ainoastaan yksittäisiin tietoihin tai osaan kestävyysraportista. Valikoivuus mahdollistaa, että yritys voi pyrkiä hyödyntämään varmennuslausuntoa, jonka kohteena on vain yksittäiset tiedot tiedostaen, että kaikki tiedot eivät kestäisi riippumatonta varmennusta (Deegan ym. 2006, 15). Kappea laajuutta voidaan kyseenalaistaa, koska se johtaa siihen, että varmennuslausunto ei heijasta koko raportin kattavuutta (Park & Brorson 2005, 1096).

Ylipäättään kestävyysraportoinnin varmennusprosessi sisältää useita epävarmuustekijöitä ja se näyttäytyy usein epäjohdonmukaisena ja monitulkintaisena (Aliyu 2024). Haasteet toimeksiannoissa ovat kohdistuneet tiedon käyttäjien, tavoitteiden ja varmennustoimeksiannon sisällön määrittämiseen sekä varmennuslausunnon muodostamiseen monimutkaisessa kontekstissaan. (Hecimovic & Martinov-Bennie 2023, 172). Canning ym. (2019) nostavat esille erityisesti haasteet olennaisuuden määrittelyssä. Olennaisuus on muutenkin ammatilliseen harkintaan nojautuva päätös (Moroney & Trotman 2016). Tulkinnanvaraisuus korostuu kestävyystietojen kontekstissa. Erot olennaisuuden määrittelyssä onkin tunnistettu merkittäväksi huoleksi varmennustoimeksiannoissa (Edgley ym. 2015), koska olennaisuus vaikuttaa koko varmennusprosessiin ja varmennuslausunnon muodostamiseen.

Tutkielman kannalta ei ole tarpeen syventyä varmennusmarkkinoihin ja -käytäntöihin tarkemmin. Keskeistä on ymmärtää se, että varmennusmarkkinat kehittyvät koko ajan, eikä varmennuskäytännöt ole vielä vakiintuneet. Luontaisten rajoitteiden seurauksena varmennuspalvelut sisältävät aina tulkintaa, joka korostuu kestävyystietojen kontekstissa

näiden monimutkaisen luonteen seurauksena. Varmennusmarkkinat ovat kuitenkin merkittävän murroksen keskellä, kun varmennus standardisoituu ja yleistyy merkittävästi kestävyysraportointidirektiivin myötä. Kestävyysraportoinnin ja sen varmennuksen muutos vapaaehtoisesta pakolliseksi vaatii merkittäviä parannuksia datankeruussa, järjestelmissä, prosesseissa, sisäisissä kontrolleissa ja hallintojärjestelmissä. Yritysten on tehtävä suuria muutoksia täyttääkseen uudet lainsäädännölliset vaatimukset. (IFAC 2024, 2.) Tarkastellaan seuraavaksi kestävyysraportointidirektiivin vaikutuksia varmennuskäytäntöihin.

### 2.3.2 Kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset

Merkittävän muutoksen aiheuttava kestävyysraportointidirektiivi tulee sovellettavaksi tilikaudesta 2024 alkaen ja asettaa kestävyysraportoinnin pakolliseksi ensimmäistä kertaa EU:ssa. Se on osa Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaa (engl. European Green Deal), jonka tavoitteena on resurssitehokas, kilpailukykyinen ja ilmastoneutraali talous vuoteen 2050 mennessä. Kestävyysraportointivaatimusten kautta EU pyrkii siihen, että pääomamarkkinat toimivat tehokkaasti kestävä kehityksen mukaisesti, kun sidosryhmät saavat luotettavia kestävyystietoja. (EU 2022, 1–2.)

Kestävyysraportointidirektiivin tavoite on nostaa yritysten julkaisemien kestävyystietojen kirjaaminen, laskenta ja julkaiseminen yhtäläiselle tasolle tilinpäätösinformaation kanssa. Vaatimusten myötä kestävyysraportoinnista muodostuu määrämuotoista ja standardien mukaista lakisääteistä raportointia. Kestävyysraportointidirektiivin ensisijaisena ajurina on toiminut rahoitusmarkkinatoimijoiden tiedon tarve. Taloudellisten sidosryhmien lisäksi CSRD tunnistaa tavoitteessaan yrityksen toiminnan vaikutusten kohteena olevien sidosryhmien tietotarpeiden täyttämisen. (Niskala & Palmuaro 2023, 39–40.) Keskeiset CSRD:n vaatimukset ovat (Niskala & Palmuaro 2023, 37):

- direktiivin soveltamisalan laajeneminen
- kestävyystiedot tulee julkaista osana toimintakertomusta
- määrämuotoisuus noudattaen eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja
- sähköinen koneellisesti luettava raportointimuoto
- kestävyysraportoinnin varmennus.

Kestävyyssraportoinnin standardointi edistää rahoitettavien kohteiden vertailua ja siten pääomien allokoointia kestävyyttä suosiviin kohteisiin. Direktiivin vaatimukset lisäävät raportoinnin käytettävyyttä yksityiskohtaisten raportointistandardien myötä ja luotettavuutta varmennusvaatimuksen seurauksena. Yksityiskohtaista raportointia voidaan käyttää laajasti sidosryhmien keskuudessa ja ylipäättään päätöksenteon tukena. Varmennus puolestaan lisää luotettavuutta, kun yhtiön hallituksella on vastuu kestävyystiedoista, joiden oikeellisuuden tilintarkastaja varmentaa. (Niskala & Palmuaro 2023, 13–15.)

CSRD tulee muuttamaan merkittävästi kestävyysraportointimarkkinoita EU:n alueella, sillä direktiivi ulottuu yli 50 000 yritykseen EU:ssa. (Niskala & Palmuaro 2023, 14). Yhteiskunnallisen merkityksen vuoksi soveltamisalan laajeneminen on keskeinen osa kestävyysraportointidirektiiviä, jotta sidosryhmät saavat laajasti tietoja päätöksenteon tueksi. Soveltamisala laajenee portaittain vuosina 2024–2028 kaikkia suuryrityksiä ja listattuja yhtiöitä koskevaksi, lukuun ottamatta mikroyrityksiä. Direktiivi koskee myös kolmansien maiden yrityksiä, jotka ovat listattuina tai joilla on merkittävää toimintaa unionin alueella. (EU 2022, 5–6.)

Esitettäville kestävyystiedoille on asetettu standardisoidut vaatimukset, jotka tulevat sovellettaviksi pakollisten ESRS-standardien noudattamisen kautta. Raportointistandardit varmistavat, että tiedot ovat vertailukelpoisia ja että kaikki merkitykselliset tiedot julkaistaan. (EU 2022, 5–6, 12.) Niillä on keskeinen merkitys, jotta kestävyystiedot voivat nousta tilinpäätösinformaation rinnalle ja täyttää samat laatuvaatimukset. ESRS-standardit määrittelevät datavaatimukset, jotka soveltamisalaan kuuluvien yritysten tulee täyttää. Kaiken kaikkiaan ESRS-standardit sisältävät 86 tiedonantovaatimusta ja yli 1000 datapistettä. (Niskala & Palmuaro 2023.) Datapisteistä vain vajaa 25 % on määrällisiä tietoja ja loput laadullisia (Wagenhofer 2024). Raportoivat aihealueet kattavat hallinnon, strategian, vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinnan sekä mittarit ja tavoitteet. Standardit koostuvat yleisistä vaatimuksista ja tiedoista, jotka jokaisen yrityksen tulee raportoida sekä 10 aihekohtaisesta standardista, jotka kattavat ympäristö-, sosiaalisia ja hyvään hallintotapaan liittyviä seikkoja. Tulevina vuosina EU aikoo tehdä myös toimialakohtaiset raportointistandardit sekä standardit listatuille pk-yrityksille ja EU:n ulkopuolisille yrityksille. (Niskala & Palmuaro 2023.)

Kestävyysraportointia ohjaa aiemmasta poikkeava näkökulma olennaisuuteen, nimittäin kaksinkertainen olennaisuus. Kaksinkertainen olennaisuus sisältää vaikutusten olennaisuuden ja taloudellisen olennaisuuden (Niskala & Palmuaro 2023, 37). Yhtäältä yritysten on raportoitava toimintansa vaikutuksista ihmisiin ja yrityksiin ja toisaalta siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat yritysten toimintaan eli millaisia riskejä ja mahdollisuuksia kestävyysseikat tarjoavat yritykselle. Olennaisuus on keskiössä, sillä se määrittelee yrityksen raportoitavat tiedot. Yrityksen tulee raportoida tiedot, jotka ovat toisesta tai kummastakin näkökulmasta olennaisia. (EU 2022, 10.)

Tutkielman kannalta keskiössä on varmennusvaatimus. Varmennus alkaa rajoitetulla varmuudella ja siirtyy myöhemmin kohtuulliseen varmuuteen, mikäli se on tilintarkastajien ja yritysten saavutettavissa. Rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon perusteella todetaan tyypillisesti kielteisessä muodossa, ettei tilintarkastaja ole havainnut seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä tarkastuskohteen olevan oleellisesti virheellinen. Kohtuullinen varmuus on puolestaan laajempi ja päätelmä esitetään myönteisenä ilmauksena, että tarkastuskohde on olennaisilta osin oikein. Varmennuksen perusteella todetaan, onko kestävyysraportointi unionin vaatimusten mukainen ja ovatko raportoidut kestävyystiedot oikeellisia. Kestävyysraportin tulee olla laadittu kestävyysraportointistandardien mukaisesti, kuten myös prosessi raportoitavien tietojen tunnistamiseksi, mikä käytännössä viittaa kaksinkertaisen olennaisuuden määrittelyyn. Lisäksi varmennuksessa tarkastetaan, onko raportoinnissa noudatettu taksonomia säännöksiä ja onko kestävyysraportointi merkitty sähköisillä tunnisteilla. (EU 2022, 20–21.)

Varmennusvaatimus on keskeinen varmistaakseen kestävyystietojen uskottavuuden ja toisaalta tavoitteen kannalta, että kestävyystiedot olisivat yhtäläisellä tasolla taloudellisten tietojen kanssa. Varmennus takaa myös taloudellisten ja kestävyystietojen yhteen liitettävyyden ja johdonmukaisuuden. (EU 2022, 20–21.) Tilintarkastajan lisäksi kestävyysraportoinnin varmentaja valitaan yhtiökokouksessa ja Suomessa varmennuksen voi suorittaa auktorisoitu kestävyysraportoinnin tarkastaja tai kestävyystarkastusyhteisöksi rekisteröity tilintarkastusyhteisö (Niskala & Palmuaro 2023, 53). Koska tilintarkastus taloudellisten tietojen osalta suoritetaan kohtuullisella varmuudella, siihen pyritään myös kestävyysraportoinnin varmennuksessa. Asteittaista lähestymistapaa pidetään kuitenkin tarkoituksenmukaisena yhtenäisen varmennusstandardin puuttumisen vuoksi. Direktiivi tunnistaa, että ilman yhtenäistä varmennusstandardia on riski erilaisista käsityksistä ja odotuksista koskien kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen muodostumista.

(EU 2022, 20–21.) Tätä kutsutaan myös odotuskuiluksi, jolla viitataan siihen, että sidosryhmien odotukset eivät kohtaa toteutuneen tarkastuksen kanssa (Liggio 1974). Odotuskuilua voidaan pitää myös yhtenä motivaatiotekijänä tutkielman kannalta, sillä tutkielmassa keskiössä on tarkastella varmuustasojen määrittymistä. Lisäksi asteittaista lähestymistapaa varmuustason parantamiseksi perustellaan varmennusmarkkinoiden ja yritysten raportointikäytäntöjen asteittaisella kehittämisellä sekä yritysten kustannusten kautta (EU 2022, 21).

Lisäksi CSRD sääntelee varmentajan koulutusta, eettisyyttä ja riippumattomuutta, jotka ovat keskeisiä elementtejä varmennustoimeksiantojen laadun takaamiseksi. Kestävyysraportointidirektiivin myötä kestävyysraportoinnin varmentajat siirtyvät tilintarkastusvalvonnan piiriin varmistaakseen varmennuksen korkean laadun. CSRD sääntelee tilintarkastajien päteväytymisestä kestävyysraportoinnin varmennukseen, jotta heillä on riittävät ja asianmukaiset taidot varmennustoimeksiannon suorittamiseen. Varmennustoimeksianto on suoritettava tilintarkastajien ammattieettisten periaatteiden mukaan ja riippumattomasti, mitkä ovat keskeisiä yhteiskunnallisesti merkittävän roolin vuoksi. (EU 2022.)

### 2.3.3 Varmennusstandardit osana hyvää varmennustapaa

Lainsäädännön lisäksi kansainväliset, läpinäkyvästi laaditut, yleisesti hyväksytyt ja laadukkaat tilintarkastusstandardit ohjaavat merkittävästi varmennustoimeksiantoja. Standardeilla on merkittävä rooli varmuustasojen määrittelyssä, sillä tarkastuskohde, kriteeri ja evidenssi eivät ole koskaan samanlaiset kahdessa toimeksiannossa (FEE 2003, 106). Standardit asettavat varmennustoimeksiannoille minimivaatimukset ja viitekehyksen, jota muokataan asiakaskohtaisesti. Standardit edistävät varmennustoimeksiantojen laadun kautta myös raportoinnin laatua ja luotettavuutta. Standardit tekevät tilintarkastuksesta uskottavampaa sidosryhmien näkökulmasta ja niitä hyödynnetään ulkoisessa laadunvalvonnassa. (Laine & Raitio 2023, 100–101.) Uskottavuus on ratkaisevassa osassa varmennustoimeksiantoja sen merkityksellisen pääomamarkkinatehtävän vuoksi.

Myös lainsäädäntö tunnistaa standardien merkityksen. Kestävyysraportoinnin varmennuksessa on huomioitava kansainväliset varmennusstandardit osana hyvää varmennustapaa, kuten tilintarkastuksessa (ks. Laine & Raitio 2023, 102–103). Tilintarkastuslaissa esitetään, että kestävyysraportoinnin varmentamisessa on noudatettava Euroopan komission hyväksymiä kestävyysvarmennusstandardeja (TTL 2:3a). Yhdenmukaisten varmen-

nuskäytäntöjen varmistamiseksi EU aikoo luoda yhtenäiset varmennusstandardit. Komission tulee hyväksyä rajoitetun varmuuden osalta varmennusstandardit 1.10.2026 mennessä ja kohtuullisen varmuuden osalta 1.10.2028 mennessä, mikäli kohtuulliseen varmuuteen siirtymistä pidetään toteuttamiskelpoisena. Siirtymäkautena ennen komission hyväksymiä varmennusstandardeja jäsenmailla on mahdollisuus soveltaa kansallisia varmennusstandardeja tai -vaatimuksia. (EU 2022, 24.) Suomessa tilintarkastuslaki ei määrätä käytettävistä kestävyysvarmennusstandardeista siirtymäajalla, kunhan kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa on yksilöity varmentamisessa noudatettavat standardit (TTL 3:5a).

Erityisesti tilintarkastajien keskuudessa käytetyin kestävyysraportoinnin varmennusstandardi on tällä hetkellä kansainvälinen ISAE 3000 -standardi ”Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus” (IFAC 2024, 3). Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n yhteydessä toimiva IAASB on laatinut kansainvälisiä standardeja, jotka ohjaavat tilintarkastusta, laadunvalvontaa, yleisluonteista tarkastusta ja muita varmennustoimeksiantoja. Muita varmennustoimeksiantoja koskevia standardeja kutsutaan ISAE-standardeiksi, joihin lukeutuu myös ISAE 3000-standardi. (IFAC 2020b) IFAC:n jäsenjärjestönä Suomen Tilintarkastajilla on suuri merkitys kansainvälisten standardien soveltamisen kannalta Suomessa. He edistävät standardien levittämistä esimerkiksi kääntämällä tilintarkastusalan standardeja sekä julkaisemalla standardien mukaisia malleja ja ohjeita, jotka huomioivat Suomen lainsäädännön. (Laine & Raitio 2023, 104.) Myös tässä tutkielmassa käytetään apuna Suomen Tilintarkastajien suositusta (2023) vastuullisuusraporttien varmennuksesta, joka perustuu ISAE 3000-standardiin. Tuorein suositus ei huomioi vielä CSRD:n vaatimuksia, jonka vuoksi suosituksessa käytetään käsitettä vastuullisuusraportti. Siitä huolimatta suositus sisältää keskeisiä ohjeita varmennustoimeksiantoihin Suomessa.

ISAE 3000-standardeja on kritisoitu, sillä ne pohjautuvat merkittävilta osin taloudellisten tietojen tilintarkastukseen (O’Dwyer 2011). IAASB onkin parhaillaan laatimassa kansainvälisiä ISSA 5000-standardeja erikseen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoja varten. Varmennusstandardien tavoitteena on valmistua vuoden 2024 aikana. Tällä hetkellä niitä viimeistellään joulukuussa 2023 päättyneen kommenttikierroksen perusteella. ISSA 5000-standardien tavoitteena on toimia universaaleina standardeina, jotka sopisivat mihin tahansa kontekstiin raportointiviitekehyksistä riippumatta. (IAASB

2023a; 2023b) Standardien tarkoitus on, että Euroopan unioni voisi ottaa käyttöön tai ainakin hyödyntää niitä laatiessaan omia varmennusstandardejaan tekemällä niihin tarvittavat muokkaukset. (Euroopan komissio 2024). Tämän vuoksi tutkielmassa hyödynnetään myös näitä luonnosvaiheessa olevia varmennusstandardeja.

Standardit ohjaavat jokaista vaihetta varmennusprosessin aikana, mikäli 1) varmennustoimeksiannon tavoitteena on joko rajoitettu tai kohtuullinen varmuus tarkastuskohteen olennaisesta virheellisyydestä ja 2) muodostaa johtopäätös tarkastuskohteen oikeellisuudesta. Standardit asettavat tavoitteita ja vaatimuksia, jotta varmennustoimeksiannot tulevat suoritetuksi laadukkaasti ja hyvän varmennustavan mukaisesti. Ne ohjeistavat erikseen rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden osalta sekä ulottuvat asiakashyväksynnästä ja toimeksiannon suunnittelusta varmennusjohtopäätökseen asti. Lisäksi standardit määrittelevät varmennustoimeksiannon keskeiset käsitteet ja ohjeistavat muun muassa eettisiä vaatimuksia sekä ammatillisesta skeptisyydestä, ammatillisesta harkinnasta ja varmennustaidoista ja -tekniikoista. (IFAC 2020b, 126–130; IAASB 2023a, 4–5.)

Keskeisenä erona ISSA 5000-standardi esittelee kaksinkertaisen olennaisuuden ja eteenpäin katsovan tiedon tarkastuksen pystyäkseen erottumaan taloudellisen tiedon tarkastuksesta. ISSA 5000-standardi on myös pyrkinyt täydentämään ohjeistuksia rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavien varmennustoimeksiantojen eroista. Standardeja ei esitellä enempää, vaan ainoastaan sen verran, mitä tutkielman kannalta on tarpeen ymmärtää. Varmuustasoihin liittyvään standardien sisältöön syvennyttään myöhemmin luvussa 3. Joka tapauksessa tilintarkastusalan standardit ovat periaatekeskeiset soveltuakseen mahdollisimman moneen tilanteeseen ja jättävät tilaa ammatilliselle harkinnalle ja ammattitaidolle. Vaikka standardit sisältävät lukuisia vaatimuksia ja soveltamisohjeita, ne eivät määrittele yksityiskohtaisesti, miten jokainen tieto olisi tarkastettava. Tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelee tarkastuskohteittain riippuen tarkastajan tunnistamista riskeistä, olennaisuudesta ja olosuhteista. (Laine & Raitio 2023, 106.) Näin ollen kattavista varmennusstandardeista huolimatta tulkinnanvaraa jää, mikä voi aiheuttaa eroja tutkielman fokuksena olevien varmuustasojen määrittelyssä.

### 3 Varmuuden tasot

#### 3.1 Mitä tarkoittavat rajoitettu ja kohtuullinen varmuus?

Vuosituhanen vaihteessa julkaistiin ensimmäinen ISAE-standardi, joka ohjeistaa muuta varmennustoimeksiantoa kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta. Siihen mennessä kansainväliset varmennuspalveluita koskevat viitekehykset ohjeistivat ainoastaan korkeamman, kohtuullisen, varmuuden osalta. ISAE 100-standardissa kuitenkin väitettiin, että teoriassa varmennustoimeksiannot voisivat vaihdella hyvin matalasta jopa ehdottomaan varmuuteen. Käytännössä kuitenkin tämä ei olisi tyypillisesti mahdollista, minkä vuoksi mahdollisia varmuustasoja olisi kaksi: keskinkertainen (eng. moderate) ja korkea (engl. high) varmuus. Ohjeistusta kaivattiin korkean varmuuden lisäksi matalammalle varmuuden tasolle. (Hasan ym. 2005, 92.) Kun toimeksiannon olosuhteet eivät taipuneet korkeamman varmuuden tasolle, tuli tarve matalammalle varmuustasolle (FEE 2003, 14). Matalammalle varmuudelle syntyi siis tarve vasta muiden kuin perinteisten taloudellisten tietojen varmennustoimeksiantojen myötä, kun toimeksiannossa ei saatu riittävää määrää evidenssiä positiivisen varmennuslausunnon muodostamiseksi.

Tyypillisesti varmuustasoja on siis kahdenlaisia: rajoitetun varmuuden antavia (engl. limited) ja kohtuullisen varmuuden antavia (engl. reasonable). Rajoitettua varmuustasoa on kutsuttu matalaksi (engl. low), keskinkertaiseksi (engl. moderate) tai läpikäyntityypiseksi (engl. review) varmuustasoksi (ks. Hasan ym. 2005; Low & Boo 2012). Vaativampaa kohtuullista varmuustasoa puolestaan on kutsuttu myös korkeaksi (engl. high) tai perusteelliseksi (engl. examination) varmuustasoksi (ks. Hasan ym. 2005; Low & Boo 2012). Kummassakin tarkoitus on hankkia riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa näyttöä (engl. audit evidence), mutta rajoitettu varmuus on enemmän läpikäyntityypistä verrattuna kattavampaan kohtuulliseen varmuuteen.

Laajemmin ajatellen varmuustasoja voidaan nähdä, ainakin teoriassa, olevan neljä: rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden lisäksi täysi varmuus ja ei ollenkaan varmuutta. Täyden varmuuden saavuttamista voidaan pitää mahdottomana varmennuksen luontaisten rajoitteiden seurauksena, eikä varmennuksen puuttumista ole syytä käsitellä tutkielman yhteydessä. Täten tutkielmassa syvennyttään kansainvälisten ISA- ja ISAE-standardien sekä

kestävyyseraportointidirektiivin sisältämiin kahteen varmuustasoon: rajoitettuun ja kohtuulliseen varmuuteen. Nykyään tyypillistä on myös yhdistelmä rajoitetusta ja kohtuullisesta varmuudesta, jossa osa tiedoista varmennetaan rajoitetulla varmuudella ja toiset kohtuullisella varmuudella.

Varmennus on yhteydessä luottamuksen, varmuuden (engl. certainty) ja turvan (engl. security) hankkimiseen (FEE 2003, 7). Varmuuden tasolla viitataan luottamustasoon, jonka varmennusprosessi tuottaa. Syy varmuustasojen kaksijakoisuuteen on ilmeinen: tarkastuskohteita on niin laaja ja heterogeeninen joukko, että ei olisi tarkoituksenmukaista määrittellä lisää tasoja. (Manetti & Becatti 2009, 290.) Ainoa täysin varma asia varmennuspalveluiden yhteydessä on, että on mahdotonta taata täysi varmuus. Mahdottomuus aiheutuu varmennuspalveluiden keskeisistä periaatteista, joita käsitellään luvussa 2.2.

Joka tapauksessa varmuuden taso on keskeinen toimeksiannon ehto, joka ohjaa varmennustoimeksiantoa sen alusta loppuun. Koska varmennustyö on ihmisten tekemää työtä, se on altis tiedontuottamisprosessiin osallistuneiden uskomuksille ja käsityksille, joiden vakuuttavuus ja uskottavuus vaihtelevat. Varmennustyössä toimeksiannon suorittaja työskentelee jatkuvasti ilman täydellisiä tietoja tarkastettavasta kohteesta. Lisäksi varmentajan käsitykset ja uskomukset vaikuttavat varmennusprosessiin. Tilastollisiin analyysiin liittyy yllättävän paljon ammatillista harkintaa ja sitä kautta epävarmuustekijöitä. (Silvoso 1972, 41; Chambers 2006, 48.) Rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteiden määrittelyyn voidaan nähdä synnyttävän niiden vahvuudet ja heikkoudet. Vahvuudet tai heikkoudet syntyvät laveasta määrittelystä, jolloin ne sopivat tilanteeseen kuin tilanteeseen. Toisaalta taas epämääräisyys aiheuttaa myös haasteita. Se, mikä on kohtuullista toimeksiannon olosuhteissa, riippuu siitä, mitä yhteiskunta pitää kohtuullisena. (FEE 2003, 41–42) Varmennuspalvelut sisältävät aina subjektiivisuutta, eikä lausunto voi koskaan olla objektiivinen (Steele 1984, 148). Täten varmuus tarkoittaa todenperäisyyden määrää, jonka varmentaja hankkii toimeksiannon päättymiseen mennessä (Halonen & Steiner 2009, 43). Se on todennäköisyys sille, että annettu väittämä, eli varmennuslausunto tarkastuskohteen oikeellisuudesta, on oikein tai pätevä (Silvoso 1972, 41).

Roberts ja Dwyer (1998, 569) lähestyvät varmuuden tasoa varmentajan vastuun laajuutena. Varmuuden taso vastaa kysymykseen, miten. Se viittaa tarkastustoimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen. Sitä kautta se määrittelee, minkä verran sidosryhmien tulisi luottaa varmennuslausuntoon. (Deegan ym. 2006, 3; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero

2020, 2329.) Halosen ja Steinerin (2009, 19, 140) mukaan varmuuden taso määrittää, mikä on toimeksiannon puitteissa hyväksyttävä taso toimeksiantoriskille. Hyväksyttävä riski on yhtä suuri kuin varmentajan halukkuus hyväksyä se, että tarkastettava kohde sisältää olennaisen virheellisyyden varmennuksen jälkeen. Heidän mukaansa hyväksyttävä toimeksiantoriski voidaan ilmaista varmuustasona. Varmuustaso on vasta-arvo hyväksyttävälle toimeksiantoriskille eli luvusta 100 vähennetään hyväksyttävä riski. Esimerkiksi 95 % varmuustaso tarkoittaa 5 % hyväksyttävää toimeksiantoriskiä. Varmuustasoa ei ole kuitenkaan mahdollista määrittää yksiselitteisesti, vaan tarkastajan on ratkaistava varmuustason mielekkyys toimeksiannon olosuhteissa ammatillisen harkinnan perusteella. Koska ei ole yksiselitteistä, mitä varmuustasot tarkoittavat ja mitä varmuustasojen saavuttaminen vaatii (Farooq ym. 2024), tarkastellaan seuraavaksi rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteitä ja varmuustasojen määräytymistä.

### 3.1.1 Rajoitettu varmuus

Rajoitettu varmuus tarkoittaa alempaa varmuustasoa, mitä kohtuudella olisi voitu odottaa tietyn syyn takia (FEE 2003, 42). Varmennuspalveluilta ei aina edellytetä korkeaa varmuustasoa, koska esimerkiksi ei-taloudellisia tietoja ei ole ollut välttämättä tarkoituksenmukaista tai mahdollista varmentaa yhtäläisellä tasolla taloudellisten tietojen kanssa (Tomperi ym. 2018). Kysyntä matalammalle varmuustasolle syntyikin vasta vuosituhanen taitteessa muiden varmennustoimeksiantojen yleistyessä, kun huomattiin muiden kuin taloudellisten tietojen tarkastuksen haasteellisuus.

ISAE 100 -standardi käytti ensin käsitteitä matala ja korkea varmuus, jotka korvautuivat myöhemmin rajoitetulla ja kohtuullisella varmuudella. Ruhnke ja Lubitzsch (2010) esittävät, että käsitteiden uudistamisella ei ollut ainoastaan semanttista merkitystä, vaan käsitteillä on pohjimmiltaan erilaiset tarkoitukset. Keskinertainen varmuus huomioi jo ennuudesta kontekstisidonnaisuuden. ISAE -100 standardin mukaan tavoite oli hankkia riittävästi soveltuvaa evidenssiä, jotta tarkastuskohde on uskottava (engl. plausible) toimeksiannon puitteissa. Määritelmien erona on se, onko varmuustaso tietoisien rajaamisen tulos tai korkein mahdollinen varmuustaso. Keskinertainen viittasi enemmän korkeimpaan mahdolliseen varmuustasoon, kun taas rajoitettu varmuus viittaa lopputulokseen tietoisien rajaamisen seurauksena, minkä takia käsite muutettiin. (Ruhnke & Lubitzsch 2010.) Rajoitettu varmuus käsitteenä ilmaiseekin sen tarkoituksellisuuden (FEE 2003, 42).

Rajoitettu varmuus tarkoittaa nimensä mukaisesti matalampaa varmuutta. Rajoitetun varmuuden tarkoitus on varmistua siitä, että tarkastettavat tiedot eivät sisällä olennaista virheellisyttä. Varmentajan käytössä olevat tiedot ovat suppeampia kuin kohtuulliseen varmuuteen vaadittavat tiedot. Tarkastustoimenpiteet ovat tarkoituksellisesti rajoitettuja luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan. Evidenssi kerätään pääasiassa analyytisellä tarkastuksella ja tiedusteluilla. (Tomperi ym. 2018.) Analyytisellä tarkastuksella tarkoitetaan tiedon arviointia, jolla tunnistetaan tietojen välillä olevia epätavallisia vaihteluita, suhteita ja poikkeamia. Tarkoituksellisuus on rajoitetun varmuuden määritelmässä keskeistä, sillä lähtökohtana rajoitetun varmuuden antava toimeksianto sisältää suuremman toimeksiantoriskin kuin kohtuullinen varmuus. Tavoitteena on alentaa toimeksiantoriskiä hyväksyttävälle tasolla toimeksiannon puitteissa, mutta riski jää suuremmaksi kuin kohtuullisen varmuuden tasolla. (IFAC 2020b.)

Rajoitetun varmuuden saavuttaminen vaatii rajoitetusti toimenpiteitä verrattuna kohtuulliseen varmuuteen, mutta jotka on suunniteltu saavuttamaan mielekäs varmuustaso. Mielekäs varmuustaso lisää todennäköisesti aiottujen käyttäjien luottamusta niin, että lisäys on merkityksetöntä suurempi. Varmuustason mielekkyys voi vaihdella sen välillä, mikä hädin tuskin ylittää merkityksetöntä suuremman luottamustason siihen asti, mikä juuri ja juuri alittaa kohtuullisen varmuuden. Mielekkyys perustuu vaihtelualueen puitteisissa tapahtuvaan harkintaan olosuhteiden perusteella. Koska varmuustaso väistämättä vaihtelee, varmennuslausunto sisältää yhteenvedon suoritetuista toimenpiteistä. (IFAC 2020b, 156–157.)

Mielekkyuden ratkaisemiseen voi vaikuttaa esimerkiksi kohteen ja kriteerien ominaispiirteet, toimeksiantajalta saadut indikaatiot, yleisesti hyväksytty käytäntö, aiottujen käyttäjien tietotarpeet ja heidän odotuksensa siitä, että rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on tehty nopeasti ja vähäisin kustannuksin. (IFAC 2020b, 157).

### 3.1.2 Kohtuullinen varmuus

Kohtuullinen varmuus on perinteisessä tilintarkastuksessa käytetty varmuustaso, joka voi sitä kautta olla helpommin ymmärrettävä (IAASB 2021, 127). Alun perin käytössä ollut korkea varmuus korvautui ISAE 3000 -standardin myötä kohtuullisella varmuudella. Muutoksella on merkitystä. Käsitteenä kohtuullinen viittaa suhteelliseen konseptiin, joka on riippuvainen kontekstista (FEE 2003, 9). Ruhnken ja Lubitschin (2010) mukaan koh-

tuullinen varmuus on määritelmältään kontekstisidonnainen ja varmuustaso absoluuttisella mittapuulla voi olla korkea, keskinkertainen tai matala. Korkea varmuus perustui puolestaan absoluuttiseen konseptiin, eikä huomionut ollenkaan kontekstia. Koska tarkastettavat tiedot ovat heterogeenisia, käsitteen muuttamista korkeasta kohtuulliseen varmuuteen voitiin pitää välttämättömänä. Se, mikä on kohtuullista eräässä toimeksiannossa, ei välttämättä ole toisessa toimeksiannossa (FEE 2003, 11).

Kohtuullinen varmuus tarkoittaa varmuustasoa, jonka saavuttaakseen sen suorittajan tulee kerätä tarpeellinen määrä soveltuvaa evidenssiä alentaakseen toimeksiantoriskin olosuhteisiin nähden hyväksyttävälle tasolle johtopäätöksen perustaksi. Toimeksiantoriskillä viitataan siihen, että sen suorittaja esittää epäasianmukaisen lausunnon tarkastuskohteen sisältämästä olennaisesta virheellisyydestä huolimatta. Johtopäätös kuvaa suorittajan näkemyksiä lopputuloksesta, joka perustuu kohteen mittaamiseen ja arvioimiseen kriteerien mukaisesti. (IFAC 2020a, 86–87; IFAC 2020b, 130–131.)

Vaikka kohtuullinen varmuus viittaa korkeaan varmuuteen, se ei viittaa täyteen tai ehdottomaan varmuuteen. (Tomperi ym. 2018). Täysi varmuus tarkoittaisi, että tarkastettava kohde on epäilemättä oikein. Luontaisten rajoitteiden seurauksena täyden varmuuden saavuttamista voidaan pitää mahdottomana varmennuspalvelujen yhteydessä. Luontaiset rajoitteet voivat aiheutua esimerkiksi tarkastettavien tietojen luonteesta, tarkastustoimenpiteiden luonteesta tai siitä, että tarkastus on suoritettava kohtuullisessa ajassa kohtuullisilla kustannuksilla. (Halonen & Steiner 2009, 19). Tämä voikin aiheuttaa odotuskuilun tilintarkastuksen lopputuloksen ja tilintarkastuskertomuksen käyttäjille. Käytännössä toimeksiantoriskiä pienennetään kohtuullisen varmuuden tasolla niin paljon kuin toimeksiannon puitteissa on mahdollista kohtuullisin kustannuksin muodostaakseen positiivisen lausunnon tarkastettavasta kohteesta (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2020, 2331). Absoluuttisella mittapuulla varmuustaso siis vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden perusteella.

Määritelmät eivät ole kuitenkaan missään nimessä aukottomia ja toimeksiannot edellyttävät merkittävää määrää ammatillista harkintaa, mikä lisää tutkielman kiinnostavuutta rajanvedon selkeydestä. Seuraavaksi tarkastellaan, miten varmuustasot näyttäytyvät varmennustoimeksiannoissa ja mitä merkitystä niillä on.

## 3.2 Varmuustasot kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa

Varmennuksessa on kolme näkökulmaa: varmentajan suorittama, varmennuslausunnossa ilmaistu ja sidosryhmien kokema. Puhutaan odotuskuilusta, mikäli nämä eivät kohta. (Fee 2003, 7.) Tyypillisesti odotuskuilu syntyy siitä, että varmennuslausunnon käyttäjän odotukset ylittävät sen, mitä tarkastuksessa saavutetaan (Liggio 1974). Tässä tutkielmassa painopiste on erityisesti ensimmäisessä näkökulmassa eli varmentajan suorittamassa. Siitä huolimatta huomionarvoista on, että tehokas viestintä on varmuustason määrittämisen ohella keskeisessä roolissa. Ilman tehokasta viestintää, varmuustasojen merkitys pienenee. Koska tavoite on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tarkastuskohteeseen, olennaista on, että käyttäjien ja varmentajien käsitys ja ymmärrys varmuustasoista on yhtäläinen (Hasan ym. 2005, 94). Varmuustasojen tehokas viestintä on keskeistä, sillä varmennuksen ensisijainen tavoite on lisätä käyttäjien luottamusta ja varmennuslausunto on tyypillisesti ainoa viestintäkeino varmentajan ja käyttäjien välillä. Koska varmuustasoja on kaksi, varmennuslausunnosta on tultava esiin selkeästi saavutettu varmuustaso, jotta käyttäjät erottavat sen. Lisäksi keskeistä on, että varmennuslausunto antaa oikean kuvan suoritetusta varmuudesta, jotta käyttäjät eivät luota liikaa tai toisaalta liian vähän suoritettuun varmennukseen. Yli- tai aliluottamus voi johtaa esimerkiksi tyytymättömyyteen varmennuspalveluista ja niiden pienempään kysyntään. (Low & Boo 2012, 20–21.)

### 3.2.1 Varmuustasojen määräytyminen aiemman tutkimuksen pohjalta

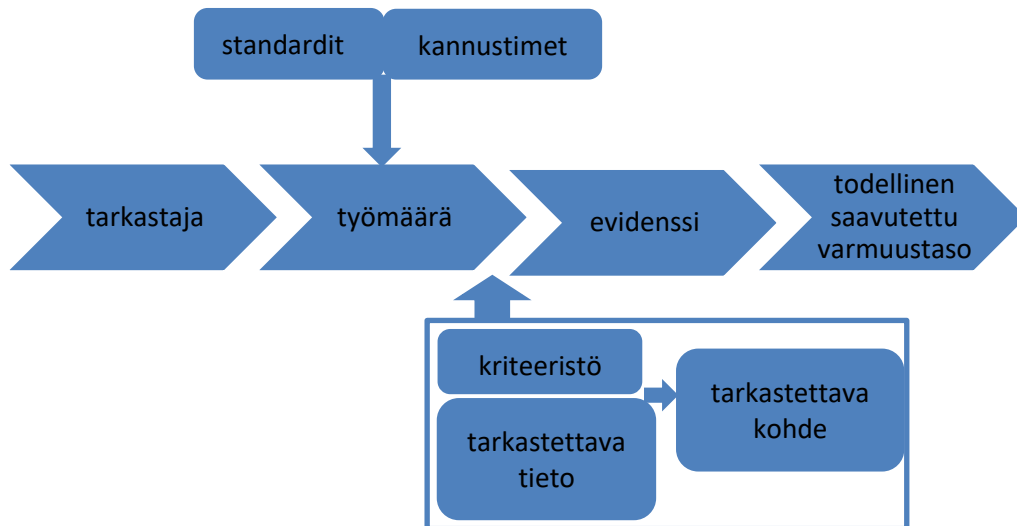
Jotta varmuustoimeksiannot voivat lisätä merkittävästi tarkastuskohteen luotettavuutta, varmuustaso ei voi perustua sattumanvaraisuuteen, vaan sen on tuotettava johdonmukaisesti tietty taso (Ruhnke & Lubitzsch 2010). Yksinkertaistettuna rajoitettu ja kohtuullinen varmuus määräytyvät varmennuksen absoluuttisen maksimitason mukaan tarjoten tietyn prosenttiosuuden tasoisen luottamuksen varmennettua tietoa kohtaan. Varmuustasot olisivat ikään kuin funktio täydestä varmuudesta. Varmennuspalveluiden luontaisten rajoitteiden vuoksi täyttä varmuutta ei ole mahdollista määrittää eli myöskään matalammat varmuustasot eivät ole johdettavissa suoraviivaisesti (Steele 1984). Varmuuden taso määräytyykin aina kontekstin ja tarkastajan parhaan käsityksen mukaan.

Hasan ym. (2005, 95–98) määrittivät tutkimuksessaan, mikä on luottamustaso prosentteina (0–100) rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa. He tutkivat luottamustasoa tilintarkastusyhteisöille lähetetyn kyselyn avulla, missä tiedusteltiin tilintarkastajien

näkemyksiä siitä, minkä luottamustason varmuustasot tuottavat prosentteina. Heidän mukaansa rajoitettu varmuus tarjoaa noin 60 % luottamustason tarkastuskohteeseen, kun taas kohtuullinen varmuus tarjoaa 88 % luottamuksen. Prosentit ovat keskiarvoja vastauksista kyselyyn, johon vastasi 56 tilintarkastusyhteisöä maailmanlaajuisesti. Tarkastelun kohteena olivat suuret Big5-tilintarkastusyhteisöt ja muut tilintarkastusyhteisöt. Huomionarvoista on, että vastaukset luottamustasosta tutkimuksessa vaihtelivat merkittävästi: Big5-tilintarkastusyhteisöjen joukossa 10–80 % välillä, kun taas muiden tilintarkastusyhteisöjen joukossa 20–88 % välillä. Keskiarvolukuja voidaan pitää suuntaa antavana, mutta ei ehdottomina totuuksina. Voidaan siis todeta, että haasteet varmuustasojen määräytymisestä aiheutuvat mahdottomuudesta määrittää täysi varmuus ja sitä kautta muut varmuuden tasot. Haastavuutta korostaa entisestään kestävyystietojen monimutkainen luonne.

Koska varmuustasojen määrittämiseen ei ole yksiselitteistä tapaa, tarkastellaan siihen vaikuttavia tekijöitä aiempien tutkimustulosten pohjalta. Hasanin ym. (2005) mukaan varmuustaso on mahdollista määrittää kahdella eri tavalla. Ensimmäisessä työmäärää painottavassa tavassa varmuuden tason määrittää ensin käyttäjien tarpeet sisältäen kustannukset ja vasta toiseksi vaadittavat toimenpiteet saavuttaakseen riittävän määrän evidenssiä. Tarkastuskohde ja kriteeri ovat toimeksiannon edellytyksiä, joita punnitaan toimeksiannosta sovittaessa. Kun kohde ja kriteeri on sovittu, työmäärä eli tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus määrittävät varmuuden tason. Lisättäessä työmäärää on mahdollista määrittää korkeamman varmuuden taso. Toinen vuorovaikutusta painottava tapa taas huomioi tarkastuskohteen, kriteerien, tarkastustoimenpiteiden ja evidenssin keskinäisen suhteen. Tästä näkökulmasta on olemassa rajoite varmuuden maksimitasolle. Varmentaja määrittää ammatillisen harkinnan perusteella tarkoituksenmukaisen varmuustason huomioiden mainittujen elementtien yhteydet, eikä ainoastaan lisääntynyt työmäärä johda korkeampaan varmuuteen. (Hasan ym. 2005, 93–94, 98)

Aiemmat tutkimustulokset ovat tyypillisesti tukeneet vuorovaikutusta painottavaa tapaa, koska työmäärän lisäksi on olemassa muita tekijöitä, jotka vaikuttavat tai rajoittavat varmuustason määräytymistä (Ruhnke & Lubitzsch 2010, 237). Kuvio 1 havainnollistaa, miten varmuustasot määräytyvät tästä prosessipohjaisesta näkökulmasta.



Kuvio 1. Varmuustason mallinnus (mukaillen Ruhnke & Lubitzsch 2010, 239)

Kuvio havainnollistaa varmuustasojen määräytymistä. Sen keskeiset elementit ovat tarkastaja, työmäärä, evidenssi, tarkastettava kohde ja saavutettu todellinen varmuustaso. Kaikilla tekijöillä on vaikutusta kaikkeen. Koko varmennusprosessilla on merkitystä tietyn varmuustason saavuttamiseen, sillä varmennus on kumuloituva prosessi. Yksinkertaistettuna tarkastuksessa pyritään varmistumaan tarkastuskohteen oikeellisuudesta keräämällä ja arvioimalla evidenssiä. Kun uskottavuuden aste tietojen oikeellisuudesta on riittävä, varmentaja keskeyttää tarkastustoimenpiteet muodostaakseen varmennuslausunnon. (Ruhnke & Lubitzsch 2010, 236.)

Tarkastellaan ensin tarkastuskohteen tiedon luonnetta, jonka tilintarkastusyhteisöt näkevät vaikuttavan eniten varmuustason määrittämiseen. Kun tiedot ovat luotettavammin mitattavia ja niistä saa vakuuttavaa evidenssiä, on myös helpompi saavuttaa korkeampi varmuus. Tiedon luonne vaikuttaa käytettyihin kriteereihin. Jotkut kriteerit tarjoavat luotettavan keinon tarkastuskohteen mittaamiseen. Tyypillisesti matalampaa varmuutta tavoitellaan, kun kriteeristö sisältää enemmän kvalitatiivisia kuin kvantitatiivisia tietoja. (Hassan ym. 2005, 93.) Esimerkiksi ESRS-standardit sisältävät yhteensä yli 1000 datapistettä, joista ainoastaan 250 on kvantitatiivisia (Wagenhofer 2024, 4). Tämä viittaa siihen, että korkeamman varmuuden saavuttaminen on haastavampaa. Ruhnke ja Lubitzsch (2010,

236) täydentävät tutkimustuloksia tarkastuskohteen merkityksestä varmuustason määräytymiseen. Kvalitatiivisen, subjektiivisen, eteenpäin katsovan, monimutkaisen ja strukturoimattoman tiedon määrä vaikuttavat kriteeristön ja evidenssin vakuuttavuuteen ja täten varmuustasoon. Kun tarkastuskohde on kapea ja täsmällinen, absoluuttisella mittapuulla hyvin korkeaa varmuutta pidetään kohtuullisena. Kun taas tarkastuskohde sisältää harkintaa ja epävarmuutta, korkeampaa toimeksiantoriskiä pidetään hyväksyttävänä, jolloin absoluuttisella mittapuulla varmuuden taso voi jäädä keskinkertaiseksi. (Ruhnke & Lubitzsch 2010, 234, 236, 240–241.)

Lisäksi tarkastustoimenpiteillä eli työmäärällä sekä evidenssin määrällä ja laadulla on merkitystä. Työmäärä eli tarkastustoimenpiteet määräytyvät varmennusstandardien, tilintarkastusyhteisöjen omien tarkastusmetodologioiden ja muiden kannustimien, kuten budjetoidun ajan ja asiakaspaineen, pohjalta (Ruhnke & Lubitzsch 2010, 239). Kun tavoitellaan korkeampaa varmuustasoa, tarkastustyö pitää tehdä perusteellisemmin. Soveltuvaa evidenssiä tulee olla riittävä määrä. (Hasan ym. 2005, 93). Riittävyys on kuitenkin pitkälti ammatilliseen harkintaan nojaava päätös. Chambers (2006, 51) nostaa esiin monimutkaisuudet määrittellä vaadittava määrä tarkastusresursseja tiettyyn tarkastustilanteeseen, minkä voidaan vielä nähdä korostuvan kestävyystietojen kohdalla. Täten todellinen saavutettu varmuustaso voikin käytännössä vaihdella varmennustoimeksiannosta toiseen. Muihin varmuustasoihin vaikuttaviin tekijöihin lukeutuvat yleisesti varmennuksen tavoitteet, asiakkaan toivoma varmuustaso, asiakasriski ja tarkastustoimenpiteiden monimutkaisuus. Myös käyttäjien tarpeilla, oikeudenkäyntiuhalla, raportin hajautuneisuudella, sääntelyllä ja toimialalla on vaikutusta. (Hasan ym. 2005, 94, 100; Deegan ym. 2006, 11.)

Kaikessa on kuitenkin kyse toimeksiantoriskin alentamisesta hyväksyttävälle tasolle ja koko varmennusprosessin aikana saaduista indikaatioista tarkastuskohteen oikeellisuudesta. Steele (1984, 147) esittää varmennusprosessin olevan vektori käsityksistä (engl. vector of beliefs). Hänen näkemyksensä kuvaa varmennuksen kumulatiivista ja iteratiivista luonnetta (IFAC 2020b, 196). Jokainen päätös ja tiedon sirpale yhdistyy varmentajan aiempiin havaintoihin, minkä perusteella varmentaja tekee mahdolliset jatkotoimenpiteet. Koko prosessi vaikuttaa siihen, milloin varmentaja on valmis muodostamaan rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden antavan johtopäätöksen tarkastuskohteen oikeellisuudesta. Viehöver ym. (2012) nostavat esiin puolestaan soveltuvuuden tason (engl. level of comfort). He esittävät, että kohtuullisen varmuuden antavat johtopäätökset edellyttävät

huomattavasti korkeamman soveltuvuuden tason. Toimeksiannossa tarkastuskohde, toimeksiantoriski, varmentajan näkemys ja sidosryhmien odotukset määrittävät tämän.

### 3.2.2 Varmuustasojen määräytyminen standardien mukaan

Kestävyysraportoinnin varmennukset on suoritettava hyvää varmennustapaa noudattaen (TTL 4:3). Hyvään varmennustapaan kuuluu keskeisesti varmennusstandardit, jotka ohjaavat myös rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavia toimeksiantoja. Pohjautuminen periaatteisiin täsmällisempien sääntöjen sijaan on lähtökohta, jotta standardit soveltuvat kaikille yrityksille mahdollisimman hyvin. Periaatekeskeisyys kuitenkin johtaa siihen, että standardit eivät ota kantaa yksityiskohtiin. Näin ollen rajanveto rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välille jää häilyväksi. Lisäksi huomionarvoista on varmuustasojen määrittämisen perustuminen merkittäviltä osin todennäköisyyttä arvioiviin käsitteisiin, jotka vaativat tulkintaa (Amer ym. 1994). Tulkinnanvaraisuus mahdollistaa, että relevantteja varmennusstandardeja sovelletaan epäyhtenäisesti (Hasan ym. 2005).

Tarkastellaan rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden ominaispiirteitä standardien perusteella. Varmennusprosessi jakaantuu karkeasti suunnittelu-, toimenpide- ja raportointivaiheeseen. Suomen Tilintarkastajien (2023, 15) mukaan keskeistä suunnittelussa on määritellä toimeksiannon ehdot, toimeksiannon rajaukset, olennaisuus, painopistealueet ja varmennustoimenpiteet, raportointiprosessit sekä sisäinen valvonta, aikataulu ja resursointi. Tutkielmassa ei ole mahdollista tai edes tarkoituksenmukaista käsitellä kaikkia mahdollisia rajoitettua tai kohtuulliseen varmuuden antaviin toimeksiantoihin sisältyviä seikkoja. Pikemminkin luvun tarkoitus on tunnistaa varmuustasojen erityispiirteitä ja eroavaisuuksia sekä osoittaa, miksi standardien voidaan aiheuttavan haasteita rajanvetoon. Lisäksi tarkoitus on valottaa kestävyystietojen varmennukseen sisältyvää epävarmuutta, joka korostuu yhä enemmän kestävyystietojen kohdalla verrattuna taloudellisiin tietoihin.

Varmuustasoilla on sekä yhtäläisyyksiä että eroavaisuuksia läpi varmennusprosessin. Rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavat toimeksiannot lähestyvät samalla tavalla muun muassa toimeksiannon edellytyksiä, varmentajan pätevyyttä, ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä ja olennaisuutta. Eroavaisuudet koskevat toimeksiantokohteen ymmärtämistä, prosessien ymmärtämistä, tarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista sekä estimaatteja koskevia tarkastustoimenpiteitä. Seuraava taulukko kokoaa yhteen varmuustasojen välisiä eroavaisuuksia. (IFAC 2020b, 143–145; IAASB 2021, 130–136.)

Taulukko 2. Varmuustasojen koskeva ohjeistus ISAE 3000-standardin mukaan (mukaillen IFAC 2020b; IAASB 2021)

Aihealue	Rajoitettu varmuus	Kohtuullinen varmuus
Käsityksen muodostaminen kohteesta ja muista toimeksiantannon olosuhteista	<p>Riittävä käsitys kohteesta</p> <p>a) Pystyäkseen yksilöimään alueet, joilla <b>tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen</b></p> <p>b) Saadakse näin perustan toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle yksilöityihin alueisiin vastaamiseksi ja johdopäätöksen tueksi.</p>	<p>Riittävä käsitys kohteesta</p> <p>a) Pystyäkseen yksilöimään ja arvioimaan <b>tiedon olennaisen virheellisyyden risikit</b></p> <p>b) Saadakse näin perustan toimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja johdopäätöksen tueksi.</p>
Käsityksen muodostaminen prosesseista ja tarvittaessa sisäisestä valvonnasta	<p>Muodostaessaan käsitystä kohteesta varmentajan on huomioitava <b>tiedon tuottamisessa käytetty prosessi.</b></p>	<p>Muodostaessaan käsitystä kohteesta varmentajan on muodostettava käsitys <b>relevantista sisäisestä valvonnasta</b>, joka kohdistuu tarkastuskohteen tuottamiseen.</p>
Evidenssin hankkiminen	<p>Varmentaja voi arvioida alueita, joilla olennainen virheellisyys todennäköisesti esiintyy. Mitä suurempi virheellisyyden riski, sitä enemmän vakuuttavaa evidenssiä tarvitaan. Tarkastustoimenpiteet merkityksellisen varmuustason saavuttamiseksi vaihtelevat.</p>	<p>Vastatakse arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin varmentaja voi arvioida syitä riskeille kannanottotasoilla. Kun varmentaja suorittaa tarkastustoimenpiteitä, tulee hänen huomioida olennaisen virheellisyyden todennäköisyys ja arvioida sisäisen valvonnan luotettavuutta.</p>

Kuten taulukko 2 esittää, eroavaisuudet pohjautuvat erilaiseen riskilähestymistapaan ja sisäisen valvonnan huomioimiseen. Toisaalta ISSA 5000-standardit nostavat esille, että myös rajoitetun varmuuden tasolla tulee huomioida toisinaan kontrolliympäristö, mikäli se on merkityksellisen varmuustason ja tiedon luonteen kannalta relevanttia (IAASB 2023a).

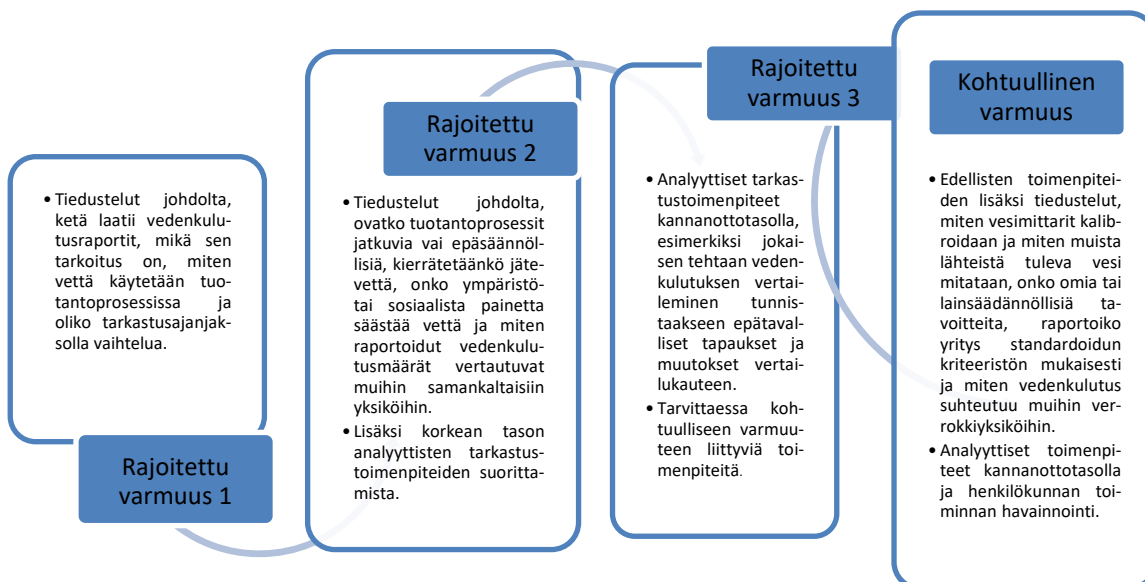
Keskeiset erot evidenssin hankkimisessa ja suoritettavien toimenpiteiden välillä ISAE 3000 –standardin mukaan liittyvät tarkastustoimenpiteiden luonteeseen, otoskokoihin ja toimenpiteiden määrään, toimeksiantoon riskiin vastaamiseksi suoritettaviin analyttisiin toimenpiteisiin, merkittävien vaihteluiden, suhteiden ja erojen tunnistamiseen sekä analyttisiin toimenpiteisiin. Alla olevassa taulukossa koottuna piirteitä, jotka erottavat rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon kohtuullisen varmuuden tasosta. (IFAC 2020b, 155–156.)

Taulukko 3. Varmuustasojen eroavaisuuksia rajoitetun varmuuden näkökulmasta

<b>Erot varmuustasojen välillä</b>	<b>Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto</b>
tarkastustoimenpiteiden luonne (erilaiset painotukset)	tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä enemmän, kontrollien testausta ja evidenssiä ulkopuolisista lähteistä vähemmän tai ei yhtään
otoskoko ja toimenpiteiden määrä	vähemmän tutkittavia yksikköjä ja toimenpiteitä
toimeksiantoriskiin vastaamiseksi suoritettavat analyttiset toimenpiteet	ei tarkkoja odotusarvoja, pikemmin kehityssuuntia, suhteita ja suhdelukuja
merkittävien vaihteluiden, suhteiden tai erojen tunnistaminen	tiedustelut ja vastaavuus toimeksiantoon
analyttiset toimenpiteet	voidaan hyödyntää ylemmällä tasolle yhdistettyä tai muualla käytettyä tietoa

Taulukko havainnollistaa, miten rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot eroavat kohtuullisen varmuuden antavista toimeksiannoista. Rajanveto varmuustasojen välillä on häilyvä, sillä ei ole mahdollista määritellä tarkempia lukuja tai mittareita varmuustasojen erolle. Keskeiset päätökset jäävät tilintarkastajan ammatillisen harkinnan varaan, mikä saattaa aiheuttaa erilaisia tulkintoja.

Seuraava kuvio 2 havainnollistaa rajoitetun varmuuden tasolla olevaa vaihteluväliä. Kuvio on laadittu ISAE-varmennusstandardeja koskevan ei-sitovan ohjeistuksen perusteella (IAASB 2021). Toimeksiannossa varmentaja tekee lopulliset päätökset ammatillisen harkinnan mukaan, mitkä tarkastustoimenpiteet on suoritettava rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi.



Kuvio 2. Havainnollistava esimerkki vedenkulutuksen tarkastamisesta rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasoilla käsityksen muodostamiseksi (mukaillen IAASB 2021, 130–132)

Kuten kuvio havainnollistaa, ei ole yksiselitteistä ohjeistusta, mikä on riittävä määrä tarkastustoimenpiteitä. Tarkastustoimenpiteet, joilla saavutetaan käyttäjille merkityksellinen varmuustaso, vaihtelevat ja saattavat sisältää kuviossa mainittuja toimenpiteitä. Se, mikä on merkityksellistä, perustuu varmentajan harkintaan toimeksiannon puitteissa. Siihen vaikuttavat esimerkiksi käyttäjien tietotarpeet, kriteeristö ja tarkastuskohde. Vaihteluvuutta rajoitetun varmuuden antaviin toimeksiantoihin synnyttävät myös vaihteluväli

rajoitetun varmuuden sisällä ja toimeksiantoon liittyvät riskit. Koska rajoitetun varmuuden antava toimeksianto vaihtelee, varmennuslausunto sisältää informatiivisen yhteenvedon suoritetuista tarkastustoimenpiteistä. Sen tarkoitus on lisätä käyttäjien ymmärrystä suoritetusta varmuustasosta. (IAASB 2021, 127.)

Merkittävin ero varmuustasojen välillä on siis toimeksiannon laajuudessa ja syvyydessä. Kohtuullinen varmuus edellyttää huomattavasti enemmän työtä kuin rajoitettu varmuus. Haasteet aiheutuvat siitä, mikä on riittävä työmäärä rajoitetun varmuuden tasolla erityisesti laadullisten tietojen kohdalla, kun yksiselitteisiä mittareita ei ole mahdollista määrittää. Rajanvedon haastavuutta tukevat kommentit luonnosvaiheessa olevalle ISSA 5000-standardille. Yksi standardin tavoitteista on täsmentää rajanvetoa erityisesti varmuustasoilla suoritettavan työmäärän osalta. Se on olennaista, jotta siirryttäessä kohtuulliseen varmuuteen muutaman vuoden päästä on selvää, mitä kohtuullisella varmuuden tasolla vaaditaan enemmän verrattuna rajoitettuun varmuuden tasoon. (IAASB 2023b, 14–15.) ISSA 5000-standardi täydentää ohjeistuksia esimerkiksi kontrollitoimintojen, olennaisiin virheellisyyksiin vastaavien toimenpiteiden, arvioiden ja eteenpäin katsovan tiedon sekä kestävyystietojen keräämiseen tarkoitettujen prosessien osalta (IAASB 2023a, 27–38).

Tarkennuksista huolimatta moni taho ottaa esille kommentissaan, että rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden konseptit aiheuttavat haasteita (ks. Accountancy Europe 2023; IFAC 2023). Tilintarkastajien eurooppalainen kattojärjestö Accountancy Europe (2023, 7) huomauttaa, että ISSA 5000-standardien tulisi esittää minimivaatimukset rajoitetun varmuuden antaville toimeksiannoille edistääkseen yhdenmukaista varmennustason laatua. He lisäävät, että yhä suurin osa esimerkiksi olennaisuutta koskevista vaatimuksista perustuu ISA-tilintarkastusstandardeihin, mikä saattaa johtaa väärinkäsityksiin. Lisäksi he kaipaavat lisäohjeistusta käsitteisiin, kuten merkitykselliseen varmennustasoon sekä esimerkiksi verbeihin harkita, arvioida ja määrittää tarkastustoimenpiteiden ja dokumentaation yhteydessä.

Kansainvälinen tilintarkastajaliitto IFAC (2023, 7) nostaa esille, että standardien tulisi selkeyttää varmuustasoja. Epäselvyydet saattavat muuten aiheuttaa epä johdonmukaisuuksia niin, että varmentajien suorittamat työmäärät vaihtelevat samasta varmuustasosta ja samankaltaisista riskitekijöistä huolimatta. Big4-tilintarkastusyhteisöt Deloitte, EY, KPMG ja PwC esittävät yhtäältä, että vaatimukset varmuustasojen osalta ovat selkeät.

Toisaalta kommenteissa nousee esiin tarve erottaa varmuustasot yhä selkeämmin pienentäkseen variaatiota varmennuskäytäntöjen välillä. Kommenteissa tunnustetaan kuitenkin se, että tietty määrä vaihtelevuutta jää väistämättä varmuustasoihin. Sen vuoksi yhteenveto suoritetuista tarkastustoimenpiteistä rajoitetun varmuuden antavissa varmennuslausunnoissa ja käyttäjien opastus määritelmistä ovat olennaisessa roolissa varmuustasojen ymmärtämiseksi. (ks. Deloitte 2023; EY 2023; KPMG 2023; PwC 2023.)

Vaikka rajoitettu ja kohtuullisen varmuus ovat saavuttaneet yleisesti hyväksytyyn asemaan, ei ole kiistatonta tapaa määritellä, miten varmuustasot saavutetaan (Ruhnke & Lubitzsch 2010, 233). Tutkielman empiriaosuudessa syvennytäänkin siihen, miten rajoitettu ja kohtuullinen varmuus saavutetaan kestävyystietojen kohdalla käytännössä sekä miten suomalaiset tilintarkastajat suhtautuvat varmuustasojen määrittämiseen.

### 3.2.3 Varmuustasojen syistä ja merkityksestä

Tarkastellaan vielä, mitä merkitystä varmuustasolla on tarkastettavia tietoja kohtaan ja miksi kestävyysraportointidirektiivinkin tavoite on siirtyä kohtuulliseen varmuuteen. Varmennuksen ensisijaisena tavoitteena on lisätä käyttäjien luottamusta tiedon käyttäjien keskuudessa. Varmennus on keino lisätä tarkastettavan kohteen olennaisuutta, vertailtavuutta, uskottavuutta, läpinäkyvyyttä ja arvoa, vahvistaa sitoutumista kestävyystekijöihin sekä parantaa sisäisiä prosesseja ja raportin laatua (Park & Brorson 2005, Farooq ym. 2024; O'Dwyer & Owen 2005, Simnett 2012.) Varmuuden tasolla on merkitystä varmennuksesta saataviin hyötyihin, sillä toimeksiannot suoritetaan huomattavasti suppeammin rajoitetun varmuuden tasolla kuin kohtuullisen varmuuden tasolla. Varmuuden taso vaikuttaa käyttäjien käsitykseen tietojen uskottavuudesta (Hasan ym. 2003), koska se pienentää odotuskuilua tiedon käyttäjän havaitseman luotettavuuden ja todellisen varmuustason välillä (Manetti & Becatti 2009). Cuadrado-Ballesteros ym. (2017, 1142) täydentävät varmuustason vaikuttavan varmennukseen lisäämällä raportoinnin luotettavuutta, vähentämällä analyyttikkojen virheitä ennusteissa ja siten pienentämällä informaation asymmetriaa. Tulokset ovat merkittävämmät suoritettaessa toimeksianto kohtuullisella varmuudella. Kun tiedon jakautuminen päämiehen ja agentin välillä lisääntyy, tiedon asymmetria pienenee, kuten luvussa 2.2 todetaan.

Ruiz-Barbadillo ja Martinez-Ferrero (2020, 2329) korostavat, että varmuustaso vaikuttaa keskeisesti siihen, millä tasolla sidosryhmien tulee luottaa raporttiin. Koska rajoitettu varmuus eroaa luonteeltaan ja laajuudeltaan kohtuullisen varmuuden tasosta, se vaikuttaa

luonnollisesti varmennusprosessiin ja siihen, miten varmennustoimeksianto edistää kestävyystietoja. Rajoitettu varmuus on täten pintapuolisempi ja riski siihen, että kestävyystiedot sisältävät virheellisyyksiä, on suurempi. Näin ollen rajoitettua varmuutta koskevaa varmennuslausuntoa tulee lukea tietyin varauksin.

Myös varmentaja ja tiedon käyttäjä voivat vaikuttaa varmuustason merkitykseen. Tilintarkastajat suorittavat tyypillisemmin rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja verrattuna muihin varmentajiin, jotka käyttävät useammin myös kohtuullisen varmuuden tasoa (O'Dwyer & Owen 2005). Siitä huolimatta tilintarkastajien suorittamia varmennustoimeksiantoja on pidetty korkealaatuisempina, joka johtuu heidän ammattitaidostaan ja koulutuksestaan (Cuadrado-Ballesteros ym. 2017). Martinez-Ferrero ja Garcia-Sanchez (2018) tarkastelivat varmentajan nimen ja toimialatuntemuksen vaikutusta varmuustasoon. Heidän tutkimustuloksensa osoittavat, että molemmilla ominaisuuksilla on merkitystä. Big4-tilintarkastusyhteisö ja varmentajan toimialatuntemus lisäävät kykyä muodostaa oikeellinen kestävyysraportoinnin varmennuslausunto. Mainepääoma, tiukat koulutusvaatimukset ja kansainväliset varmennusstandardit johtavat siihen, että tilintarkastajat huomaavat todennäköisemmin olennaiset virheet. Lisäksi käyttäjän tietotaidolla on myös vaikutusta siihen, miten hän tulkitsee varmuustasoa. Tietämättömälle käyttäjälle kohtuullisen varmuuden taso on käyttökelpoisempi, koska varmennuslausunto on selkeämpi ja ymmärrettävämpi. Tietoiselle käyttäjälle taas rajoitetun varmuuden antava lausunto on myös käyttökelpoinen. (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2020, 2339; Low & Boo 2012, 27.)

Varmennuksen merkitystä on myös kritisoitu. Hyödyt ovat mahdollista saavuttaa, mikäli ylitetään tietyt varmennusta koskevat rajoitteet, kuten varmentajan riippumattomuus ja pätevyys (Deegan ym. 2006, 16). Kyseenalaistuksen kohteena ovat olleet myös käytännön haasteet, kuten kestävyysraportoinnin varmennuksen perustuminen tilintarkastuksessa käytettyihin metodeihin, vaikka taloudelliset ja kestävyystiedot eroavat merkittävästi, kuten todettu. Boiral ym. (2019) esittävät varmennuksen keskeisiksi eettisiksi haasteiksi kaupallisuuden, symbolisen luonteen, varmennus- ja konsultointitehtävien linkittyneisyyden ja tuttuuden asiakkaiden kanssa.

Maroun (2020) puolestaan esittää, että varmennuksella voi olla kaksi mahdollista lopputulosta. Se voi olla joko symbolinen tai huomattava. Onnistuessaan varmennustoimeksianto lisää raportin arvoa, uskottavuutta ja kestävyysraportointia koskevaa suorituskykyä.

Toisena ääripäänä varmennus suoritetaan ainoastaan täyttääkseen sosiaaliset odotukset, jolloin sitä voidaan pitää ainoastaan symbolisena eleenä. Maroun (2020) lisää, että rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot, jotka kohdistuvat ainoastaan yksittäisiin tietoihin kestävyysraportissa ja suoritetaan tilintarkastukseen perustuvilla tarkastustoimenpiteillä, johtavat todennäköisesti symboliseen varmennukseen.

Ylipäättään varmuustasoja on kyseenalaistettu epäselvien terminologioiden seurauksena. Martinov-Bennie ja Hoffman (2012) nostavat esille, soveltuvatko kasvihuonepäästöt lainkaan rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden konsepteihin. Heidän tutkimustuloksensa esittävät, että varmentajat pitivät haasteena varmuustasoja metodologian ja hankitun evidenssin osalta. Myös Martinov-Bennie ym. (2012) huomauttavat vajanaisesta yhteisymmärryksestä ja yhteisestä terminologiasta, miten varmennuslausunnot muodostetaan ja varmuustasot saavutetaan. He mainitsevat haastavuuden saavuttaa erityisesti korkeampi varmuuden taso kestävyystietojen monimutkaisen luonteen takia.

Vaikka kohtuullisen varmuuden tasolla hyötyjen voidaan nähdä olevan suuremmat, rajoitettu varmuus on vallitseva käytäntö (IFAC 2024). Keskeisimpiin syihin rajoitetun varmuuden tasolle ovat tarkastuskohteen tietojen luonne, taustalla olevien prosessien toimivuus, soveltuvan kriteeristön ja evidenssin puuttuminen, kustannushyötysuhde ja käyttäjien tarpeet (Hasan ym. 2005, 100; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2020, 2329–2330). Manetti ja Becatti (2009) esittävät, että rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon kohteena olevista tiedoista puuttuu riittävä tarkkuus ollakseen käyttökelpoisia ja siksi lopputulos on negatiivinen lausunto. Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen on käytännössä vielä hankalaa, eikä yleensä taloudellisesti toteutettavissa, kuten Krasodomska ym. (2021, 113–114) täydentävät. He lisäävät, että siitä huolimatta tarve kohtuulliselle varmuudelle tunnustetaan. Joka tapauksessa tavoite kohtuulliseen varmuuteen siirtymisestä on olennainen, jotta kestävyystiedot nousevat taloudellisten tietojen rinnalle. Kohtuullista varmuutta voidaan pitää merkityksellisenä myös, jotta raportoinnissa esiintyviä virheellisyksiä ja puutteita havaitaan mahdollisimman tehokkaasti varmennustoimeksiantojen avulla. Siirrytään seuraavaksi tutkielman empiiriseen osioon ja syvennytään suomalaisten kestävyysraportoinnin tarkastajien näkemyksiin varmuustasoista.

## 4 Metodologia ja aineisto

### 4.1 Tutkimusmenetelmä ja haastateltavien valinta

#### 4.1.1 Puolistrukturoitu haastattelu

Tutkimus toteutetaan laadullisena tutkimuksena, jossa on mahdollista syventyä monimutkaiseen ilmiöön kontekstissaan. Käytetyin aineistonkeruumenetelmä kvalitatiivisessa tutkimuksessa on haastattelut, joka on valikoitunut myös tähän tutkielmaan. Haastattelujen tavoitteena on tuottaa mahdollisimman paljon empiiristä materiaalia vastataksaan tutkimuskysymyksiin. Keskeistä on keskittyä tutkimuksen kannalta olennaisiin kysymyksiin. (Eriksson & Kovalainen 2016, 3, 84–85.) Aineistonkeruumenetelmänä haastattelun etuna on joustavuus, suunnan ohjaaminen tutkimuksen kannalta olennaisiin seikkoihin ja mahdollisuus esittää lisä- ja tarkentavia kysymyksiä (Puusa & Juuti 2020, luku 6). Etuna voidaan pitää myös, että haastatteluun voidaan valita sopiva otos sekä toisaalta vastausten saantia, sillä henkilökohtaisen haastattelun sopimisen jälkeen tutkittavat harvoin kieltäytyvät sovitusta haastattelusta (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1).

Haastattelut toteutetaan tarkemmin puolistrukturoituina yksilöhaastatteluina, jotka mahdollistavat monipuolisen ja joustavan dialogin haastateltavan kanssa (Sachdeva 2009). Laadullisessa liiketalouden tutkimuksessa puolistrukturoidut haastattelut ovat tyypillisiä, sillä niissä on mahdollista vastata sekä mitä että miten kysymyksiin. Ominaista on etukäteen suunnitellut aiheet ja teemat sekä mahdollisuus haastattelun aikana syventyä tiettyyn aiheeseen tai muuttaa esimerkiksi kysymysten järjestystä. Haasteita saattaa aiheuttaa haastattelun toteutusvaihe niin, että jokaista aihetta käsitellään ja että haastattelijalla kykenee esittämään lisäkysymyksiä päästäkseen syvälle asiaan. Onnistuessaan edut saavutetaan haastattelun systemaattisesta ja kokonaisvaltaisesta luonteesta, vaikka toisaalta osallistujien vaihtelevat tulkinnat saattavat rajoittaa tutkimustuloksia. (Eriksson & Kovalainen 2016, 93–95.) Lisäksi haastattelut toteutetaan yksilöhaastatteluina, jotta haastattelut tuovat mahdollisimman selkeästi yksilön näkemyksiä esiin ilman, että ympärillä oleva ryhmä vaikuttaa yksilön näkemyksiin.

Puolistrukturoitu haastattelu valikoitui tutkielmaan erityisesti sen joustavuutensa vuoksi ja jotta haastateltavien omat näkemykset tulevat esiin kunkin itse sanoittamina. Koska tutkielman aihe on tuore, puolistrukturoidut haastattelut mahdollistavat myös kysymyksiin syventymisen haastateltavan osaamisen perusteella. Täten eri kysymykset saattavat

painottua eri tavoin esimerkiksi vaihtelevan taustan ja kokemuksen mukaan. Haastattelujen avulla tutkielma pyrkiikin syventämään ymmärrystä siitä, miten varmuustasot määräytyvät käytännössä toimeksiannoissa ja selvittämään tarkastajien yksilöllisiä näkemyksiä varmuustasoista.

#### 4.1.2 Haastateltavien valinta ja esittely

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa otoskoko on tyypillisesti pienempi, sillä suuri joukko ei ole tarpeen tai edes mahdollinen (Alasuutari 2011, 39). Tarkoitus on keskittyä suhteellisen pieneen määrään tapauksia ja analysoida niitä mahdollisimman perusteellisesti. Täten aiheen tulisi olla mahdollisimman rajattu, jotta tutkimus käsittelisi ilmiötä mahdollisimman perusteellisesti. (Puusa & Juuti 2020, luku 4, luku 6.) Otannan valinnan merkitys korostuu ja sen tulee olla tarkkaan harkittu, sillä se vaikuttaa otannan pohjalta kerätyn aineiston laatuun. Merkitystä on tutkittavien kohteiden saavutettavuudella ja soveltuvuudella. (Eriksson & Kovalainen 2016, 53–54.) Harkinnanvaraisuuden lisäksi otannan tulisi olla tarkoituksenmukainen eli valituilla tulisi olla mahdollisimman paljon tietämystä ja heidän tulisi edustaa tutkimuksen kannalta relevanttia ryhmää. Otannan riittävä määrä vaihtelee tapauskohtaisesti, mutta otannan tulee olla riittävän laaja ja monipuolinen tarvittavan tiedon saamiseksi. Lukumäärä ei ole ratkaiseva, vaan kyky tulkita tapauksia ja muodostaa käsitteellisiä yleistyksiä. (Puusa & Juuti 2020, luku 4.)

Toisinaan aineistoa voidaan pitää riittävänä, kun uudet tapaukset eivät tuota enää uutta olennaista tietoa, vaan tietty logiikka alkaa toistua. Tätä kutsutaan aineiston kylläntymiseksi eli saturaatioksi (Eskola & Suoranta 2014, 62–63.) Saturaatio on kuitenkin mahdollista saavuttaa ainoastaan, kun haetaan aineistosta samankaltaisuutta (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.4.1). Koska tässä tutkielmassa pyrkimys on pikemmin tuoda esille tarkastajien näkemyksiä, jotka saattavat vaihdella keskenään, ei saturaatiopistettä ole määritettävissä.

Tässä tutkielmassa otanta on tarkkaan harkittu mahdollisimman rikkaiden tutkimustulosten saavuttamiseksi. Haastatteluun pyrittiin saamaan 6–8 varmentajaa, joilla on kokemusta kestävyysraportoinnin varmennuksesta ja jotka työskentelevät vaihtelevasti jokaisessa eri Big4-tilintarkastusyhteisössä. Haastateltavien saavutettavuus ja soveltuvuus tutkimukseen toimivat keskeisinä kriteereinä otannan valinnassa. Olennaisin kriteeri on käytännön kokemus kestävyystietojen varmennustoimeksiannoista. Kriteerinä on määrällisten tietojen lisäksi kokemus laadullisten kestävyystietojen varmentamisesta, sillä nämä

nousivat esiin teoriaosuudessa haastavimpina varmennettavina osuuksina varmennustoimeksiannoissa. Saavutettavuus nousi myös keskeiseen osaan, sillä kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoja suorittaneita tarkastajia on vielä suhteellisen vähän. Näin ollen haastateltaviksi valikoitui vaihtelevasti myös tarkastajia, joilla oli kokemusta ainoastaan yksittäisistä kestävyystietojen toimeksiannoista, mutta jotka kokivat kykenevänsä vastaamaan haastattelurungossa esitettyihin kysymyksiin.

Haastateltavan kriteerinä pidettiin aluksi toimimista auktorisoituna HT- tai KHT-tilintarkastajana, sillä Suomen lainsäädäntö korostaa tilintarkastajien roolia kestävyysraportointidirektiivin edellyttämässä varmennuksessa. Koska käytännön kokemus osoittautui olennaisimmaksi kriteeriksi, kriteeriä laajennettiin koskemaan kaikkia kestävyystietojen varmennustoimeksiannoissa työskenteleviä asiantuntijoita. Tätä voidaan pitää välttämättömänä, sillä eniten kestävyystietojen varmennuksesta kokemusta omaavat varmentajat eivät toimineet auktorisoituina tilintarkastajina, mutta heidän kokemustansa pidettiin keskeisenä tutkielman kannalta. Pyrkimys kuitenkin on, että osa haastateltavista toimii auktorisoituina tilintarkastajina. Lisäksi pyritään siihen, että haastateltavien taustat eroaisivat toisistaan, mutta heitä yhdistäisi työskenteleminen Big4-tilintarkastusyhteisöissä. Rajausta Big4-tilintarkastusyhteisöistä pidetään tarpeellisena, sillä lähes kaikki varmennustoimeksiannot suoritetaan toistaiseksi suurempien tilintarkastusyhteisöjen toimesta. Vaihtelevalla taustalla viitataan puolestaan sekä esimerkiksi haastateltavan työkokemukseen että haastateltavan rooliin. Koska kestävyysraportoinnin varmentajat ovat tällä hetkellä heterogeeninen joukko, erilaisia taustoja pidettiin keskeisenä kriteerinä haastateltaville. Näin haastatteluista on mahdollista nousta esille monipuolisia näkemyksiä tutkimusongelmasta.

Haastateltavia kartoitettiin tilintarkastusyhteisöjen nettisivujen ja Suomen suurimpien pörssiyhtiöiden suoritettujen kestävyysraportoinnin varmennuslausuntojen avulla. Tarkastajia lähestyttiin sähköpostitse tai LinkedIn-viestillä, jossa esiteltiin tutkielman aihe, tavoite ja tiedusteltiin soveltuvuutta tutkimukseen. Haastateltavien soveltuvuus laadullisessa tutkimuksessa korostuu otannan ollessa pieni. Haastateltavien onkin omattava riittävää kokemusta kestävyystietojen varmennuksesta soveltuakseen tutkimukseen ja mahdollistaakseen haastattelujen onnistumisen. Lisäksi tutkielmassa hyödynnettiin lumipallo-otantaa eli haastateltavien kautta pyrittiin löytämään tilintarkastusyhteisöistä lisää haastateltavia (Eriksson & Kovalainen 2016, 54). Lumipallo-otanta osoittautui hyödylliseksi keinoksi haastateltavien saavuttamiseksi ja soveltuvuuden varmistamiseksi.

Lopulta tutkielmaan valikoitui 7 kestävyysraportoinnin tarkastajaa. Kyseinen määrä osoittautui sopivaksi, sillä haastattelusta oli mahdollista löytää toistuvia teemoja ja samankaltaisuuksia eriävien näkemysten lisäksi. Kaikki haastateltavat työskentelevät Big4-tilintarkastusyhteisöissä toimipaikkanaan Suomi. Anonymiteetin takaamiseksi haastateltavien nimiä ja työnantajia ei eritellä tutkielmassa, mutta haastateltavat työskentelevät vaihtelevasti jokaisessa Big4-tilintarkastusyhteisössä. Anonymiteetin turvaamiseksi haastateltavat nimettiin ja heihin viitataan jatkossa taulukossa 4 näkyvin kirjaimin. Taulukko 4 kokoaa yhteen haastateltavat ja haastattelut. Haastattelujen yhteiskesto oli 8 tuntia ja 30 minuuttia.

Taulukko 4. Yhteenveto haastatteluista ja haastateltavista

Haastateltava	Rooli	Kokemus kestävyysraportointitarkastuksesta	Haastattelun pvm.	Haastattelun kesto
A	Asiantuntija	Useita vuosia	8.4.2024	85 min
B	Senior Manager	0,5 vuotta	9.4.2024	94 min
C	Manager	1 vuosi	22.4.2024	61 min
D	Senior Manager	8 vuotta	29.4.2024	70 min
E	Partner	Muutama vuosi	2.5.2024	58 min
F	Senior Manager	5 vuotta	13.5.2024	87 min
G	Director	1 vuosi	17.5.2024	55 min

Kuten taulukko osoittaa, haastateltavien tausta kestävyysraportoinnin varmennuksesta vaihtelee yksittäisestä toimeksiannosta useisiin vuosiin. Haastateltavilla, jotka ovat toimineet vasta yksittäisissä toimeksiannoissa, on kuitenkin pidempi tausta tilintarkastusalalta, minkä vuoksi heitä pidetään soveltuvina tutkielmaan. Haastateltavien roolit myös vaihtelevat. Haastateltavien vaihtelevat taustat mahdollistavatkin monenlaiset näkökulmat tutkimusaiheeseen ja voivat paljastaa tarkastajien todellisia näkemyksiä varmentajien ollessa heterogeeninen joukko.

Kahdella haastateltavalla on kokemusta kohtuullisesta varmuudesta kestävyystietojen varmennustoimeksiannoista. Koska Suomessa on tutkielmantekijän tiedon mukaan kohtuullista varmuutta käytetty vasta kahden yrityksen kestävyystietojen varmennuksessa, tutkielmassa ei tarkenneta, keillä haastateltavista on kokemusta rajoitetun varmuuden lisäksi kohtuullisesta varmuudesta anonymiteetin takaamiseksi.

Haastateltavat voidaan jakaa auktorisoituihin tilintarkastajiin ja asiantuntijoihin. Haastateltavista neljä on auktorisoituja KHT-tilintarkastajia (haastateltavat B, C, E, G). Muutamista kestävyystietojen varmennustoimeksiannoista huolimatta heitä pidettiin soveltuvina tutkimukseen heidän vankan tilintarkastajataustansa ja toisaalta suoritettujen virallisten ja epävirallisten koulutusten vuoksi. Haastateltava B on toiminut aiemmin urallaan 9 vuotta tilintarkastajana. Välissä hän työskenteli talousjohtajana ja muissa taloushallinnon tehtävissä, mutta palasi tilintarkastusalalle alan suuren murroksen vuoksi. Hän toimii Senior Managerina ja keskittyy nimenomaan kestävyysraportoinnin tarkastukseen. Ajallisesti haastateltavalla B on vasta noin puoli vuotta kokemusta kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoista, mutta hän pitää vahvuutenaan vahvaa taustaa tilintarkastusalalta ja toisaalta vaikuttaa hyvin kiinnostuneelta uudesta tarkastusaiheesta. Haastateltava C työskentelee nimikkeellä Manager ja hän vastaa toimeksiantojen käytännön toteutuksesta. Haastateltava C:llä on kuuden vuoden tilintarkastajatausta, mutta ainoastaan yksi suurempi kestävyysraportoinnin varmennustoimeksianto alusta loppuun. Haastateltava E työskentelee puolestaan tilintarkastuspartnerina ja hänellä on noin 20 vuoden kokemus tilintarkastusalasta. Hän on suorittanut yksittäisiä kestävyystietojen varmennustoimeksiantoja muutaman vuoden ajan. Haastateltava G toimii Directorina. Hän on työskennellyt 12 vuotta tilintarkastajana ja vuosi sitten siirtyi kokonaan kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantojen pariin. Vaikka ajallisesti tai määrällisesti haastateltavien kokemukset kestävyystietojen parista ovat vähäiset, heidän näkemyksensä ovat tutkimusongelman kannalta keskeiset, koska suurimmalla osalla tilintarkastajista on vasta vähäinen kokemus kestävyystietojen parista, joten tilanteen voidaan nähdä heijastavan todellisuutta.

Vaikka haastateltavat A, D ja F eivät toimi auktorisoituina tilintarkastajina, heillä on kokemusta kestävyystietojen lisäksi taloudellisten tietojen tarkastuksesta uransa alkutaipaleilta. Koska he tuntevat tarkastusmetodologian hyvin, samaa haastattelurunkoa oli mahdollista käyttää kaikilla haastateltavilla erilaisista taustoista huolimatta. Haastateltava A toimii asiantuntijana ja hänellä on pitkä kokemus kestävyysraportoinnin parissa työskentelemisestä. Hänellä on vankka kokemus kestävyysraportoinnin kehittämistä ja varmentamista koskevista toimeksiannoista sekä hän on nähnyt uransa aikana, miten kestävyysraportointi on kehittynyt vapaaehtoisesta kestävyysraportointidirektiivin edellyttämään raportointiin. Haastateltavat D ja F työskentelevät Senior Managereina ja he vastaavat kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoprosessien vetämisestä. Haastateltava D on työskennellyt yli 8 vuotta tilintarkastusyhteisössä. Hän aloitti tilintarkastajana ja siirtyi

neljä vuotta sitten työskentelemään ainoastaan kestävyystietojen varmennus- ja konsultointitoimeksiantojen pariin. Hänen ensimmäiset kosketuksensa kestävyysraportoinnin varmennukseen olivat tilintarkastusuransa alussa, vaikka tilintarkastajana toimiessaan varmennuksia oli yksittäisiä. Joka tapauksessa hän on ehtinyt keräämään monipuolista kokemusta kestävyysraportoinnin varmennuksesta. Haastateltava F puolestaan esittelee itsensä tilintarkastusyhteisössä toimivana varmentajana, vaikka hän ei ole tilintarkastaja. Hän on työskennellyt yhteensä 10 vuotta tilintarkastusyhteisössä, mutta työskenteli välissä myös taloushallinnon tehtävissä muualla. Hänen taustansa ulottuu sekä tilintarkastukseen, IT- ja kontrollitestaukseen että kestävyystietojen varmentamiseen. Kestävyystietojen varmennustoimeksiannoista hänellä on viiden vuoden kokemus.

## **4.2 Aineiston keruu ja analysointi**

### **4.2.1 Haastattelujen toteutus**

Tutkielman empiirinen osa toteutettiin laadullisena tutkimuksena puolistrukturoitujen haastattelujen avulla. Haastatteluja oli yhteensä seitsemän huhti- ja toukokuun aikana 2024. Haastateltaville annettiin mahdollisuus valita haastattelun järjestäminen etänä tai paikan päällä. Yksi haastattelu järjestettiin paikan päällä tilintarkastusyhteisön toimistolla ja loput Microsoft Teams-videopalvelun avulla. Haastattelut toteutettiin suomeksi, vaikka haastatteluissa käytettiin myös englanninkielisiä termejä tilintarkastusalan ja -yhteisöjen kansainvälisyyden seurauksena. Haastattelujen kestoksi oli etukäteen sovittu 60–90 minuuttia haastateltavien rajallisten aikataulujen puitteissa. Tavoiteltua kestoa tukevat Ghauri ym. (2020, 118), joiden mukaan haastattelut kestävät optimaalisessa tilanteessa noin tunnin, mutta enintään 90 minuuttia. Lopulta haastattelujen kesto vaihteli 55–94 minuutin välillä, mitkä ovat koottuna taulukkoon 4. Lisäksi kaikki haastattelut nauhoitettiin Microsoft Teams-videopalvelun avulla ja litteroitiin.

Kaikille haastateltaville lähetettiin noin viikko ennen haastatteluajankohtaa haastattelu-runko tarkasteltavaksi. Haastattelurungon lähettämällä etukäteen on merkitystä, jotta haastateltavilla oli mahdollista valmistautua etukäteen haastatteluun. Tämä on linjassa Tuomin ja Sarajärven (2018, luku 3.1) näkemyksen kanssa siitä, että haastattelujen tavoite on kerätä mahdollisimman paljon aineistoa tutkittavasta aiheesta ja täten on perusteltua lähettää haastattelu-runko etukäteen haastateltaville. Haastattelu-runko on muodostunut tutkielman teoriaosuuden pohjalta. Haastattelu-runko on jakaantunut kuuteen eri osioon,

joista kaksi ensimmäistä, tutkimuseettisten tekijöiden kertaus sekä haastateltavien tausta ja kokemus kestävyysraportoinnin varmennuksesta, taustoittavat aiheeseen. Aiheen syventämiseen tarkoitettut osiot jakautuvat neljään eri osioon: varmuustasojen käsitteisiin, kestävyysraportoinnin varmennuskäytäntöihin, varmuustasojen määräytymiseen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa sekä haastateltavien näkemyksiin varmuustasoista ja kestävyysraportointidirektiivin vaikutuksiin.

Osion varmuustasojen käsitteistä on tarkoitus selvittää, mitä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteet tarkoittavat, sillä tutkielmassa keskeistä on toiminta-analyttisen tutkimusotteen lisäksi käsiteanalyttinen tutkimusote. Kestävyysraportoinnin varmennuskäytännöt -osio pyrkii avaamaan, miten kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannot käytännössä toteutetaan ymmärtääkseen syvällisemmin varmuustasot toimeksiannoissa. Tutkielman kannalta olennainen osio on varmuustasojen määräytyminen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannossa. Sen tarkoitus on ymmärtää, miten varmuustasot käytännössä saavutetaan toimeksiannoissa. Viimeinen osio syventyy kestävyysraportointidirektiiviin ja tarkastajien näkemyksiin varmuustasoista. Haastattelurunko löytyy vielä kokonaisuudessaan liitteenä 1.

Etukäteen laaditut kysymykset toimivat haastattelujen runkoina, mutta haastattelutilanteet erosivat ja esimerkiksi kysymysten järjestys saattoi vaihdella haastateltavien mukaan. Kysymykset myös painoutuivat eri tavoin osaamisen ja kokemuksen mukaan. Etukäteen laadittujen kysymysten lisäksi haastattelussa esitettiin tarkentavia lisäkysymyksiä pureutukseen tutkimusongelmaan yhä syvällisemmin. Tarkentavat kysymykset olivat myös tarpeen väärinkäsitysten ehkäisemiseksi (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1).

#### 4.2.2 Aineiston analyysi

Tiedonkeruumenetelmän eli haastattelun lisäksi aineiston analyysi on keskeinen osa laadullista tutkimusta. Analyysin tavoitteena on luoda aineistosta kokonaisuus, jonka perusteella voidaan tehdä rikkaat ja perustellut tulkinnat ja johtopäätökset tutkittavasta aiheesta (Puusa & Juuti 2020, luku 9). Eskola ja Suoranta (2014, 138) huomauttavat, että analyysin tarkoitus on lisätä informaatioarvoa selkeyttämällä aineistoa. Eriksson ja Kovalainen (2016, 119) nostavat esiin aineiston analyysin korostuneen merkityksen laadullisessa tutkimuksessa, jossa tarkoitus on erityisesti ymmärtää kooltaan pienempi kerätty aineisto kontekstissaan. Tarkoitus ei ole siis ainoastaan analysoida, miten ja miksi jotain on tehty,

vaan myös kontekstin vaikutusta näihin. Eskola ja Suoranta (2014) täydentävät analyysivaiheen merkitystä erityisesti laadulliselle tutkimukselle aineistolle ominaisen rikkaan, monitasoisen ja kompleksisen luonteensa vuoksi. Aineiston tarkoitus on toimia apuna tutkijan muodostaessa käsitteellistä ymmärrystä tutkimuskohteesta (Eskola & Suoranta 2014, 62). Puusa ja Juuti (2020, luku 9) huomauttavat vielä, että tulosten esittämisen ei tule loppua analysointiin, vaan päämääränä ovat onnistuneet tulkinnat.

Alasuutari (2011, 39–40, 44) jakaa laadullisen analyysin kahteen toisiinsa nivoutuneeseen vaiheeseen: havaintojen pelkistämiseen ja arvoituksen ratkaisemiseen. Havaintojen pelkistämisessä keskeistä on huomion kiinnittäminen olennaiseen ja havaintojen yhdisteleminen, jossa yksittäiset havainnot ja johtolangat yhdistetään kokonaisuudeksi. Arvoituksen ratkaiseminen viittaa puolestaan tulosten tulkintaan, jossa empiiriset tutkimustulokset suhteutetaan aiempaan tutkimukseen. Tässä tutkimuksessa hyödynnetään Alasuutarin esittämiä vaiheita aineiston analyysissä, sillä empiiriset haastattelut tuottavat tiedon sirpaleita, jotka yhdistellään ja sidotaan aiempaan tutkimukseen.

Tutkimuksen vaiheet ovat kuitenkin vahvasti kietoutuneet yhteen, eikä prosessi aineistonkeruusta, analyysistä, tulkinnasta ja raportoinnista ole lineaarinen (Eskola & Suoranta 2014, 16). Tutkimus nähdään myös tyypillisesti abduktiivisena prosessina, joka sisältää piirteitä induktiivisesta ja deduktiivisesta päättelystä. Deduktiivinen päättely perustuu teoriaan. Prosessi on lineaarinen ja etenee loogisesti teoriasta empiriaan. Induktiivinen päättely puolestaan on aineistolähtöinen ja etenee päinvastaisesti empiriasta teoreettisiin tutkimustuloksiin. Usein tutkimus sisältää sekä induktiivista että deduktiivista päättelyä eri vaiheissa tutkimusprosessin aikana, jolloin se iteratiivisesti vaihtelee näiden välillä. (Eriksson & Kovalainen 2016, 22–23.)

Abduktiivinen ja iteratiivinen prosessi tulevat esiin myös tässä tutkimuksessa. Laadullisessa analyysissä korostuu tyypillisesti aineistolähtöinen analyysi. Aineistolähtöistä analyysia pidetään tarpeellisena etenkin, kun kaivataan perustietoa tutkittavan kohteen olemuksesta. (Eskola & Suoranta 2014.) Koska tutkimus varmuustasoista kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa on toistaiseksi vähäistä, aineistolähtöinen analyysi soveltuu erityisesti tähän tutkimukseen. Vaikka aineistoa analysoidaan aineistolähtöisesti, olennaisimmat aihealueet nousivat haastattelurungosta, joka on muovautunut aieman tutkimustiedon pohjalta. Analyysivaihe huomioi siis aineistolähtöisen näkökulman

lisäksi teorialähtöisen näkökulman, mikä havainnollistaa tutkimuksen abduktiivista luonnetta. Toisaalta laadullisessa tutkimuksessa aineiston analyysi alkaa usein jo aineistoa kerätessä, kun tutkija huomaa toistuvia teemoja ja samankaltaisuuksia aineistosta. Aineiston analyysi tapahtuukin iteratiivisena prosessina ja tutkija palaa aineistoon monesti. (Eriksson & Kovalainen 2016, 22–23.)

Sisällönanalyysi on yksi käytetyimmistä laadullisen tutkimuksen analyysimetoodeista, jota käytetään myös tässä tutkimuksessa. Sen tavoitteena on järjestää aineisto tiiviiksi ja selkeäksi kokonaisuudeksi, josta totuudenmukaiset, uskottavat tulkinnat ja johtopäätökset voidaan muodostaa. (Puusa & Juuti 2020, luku 9.) Sisällönanalyysi perustuu nimensä mukaisesti aineiston sisällön analyysiin eli se keskittyy aineistoon. Siinä voidaan kuitenkin myös ottaa huomioon teoreettisia lähtökohtia. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4) Sisällönanalyysiin kuuluvista vaiheista keskeisiä ovat aineistoon tutustuminen, pelkistäminen, koodaus, teemoittelu, kategorisointi ja tulkitseminen, jotka esiintyvät analyysivaiheissa limittäin ja osittain samanaikaisesti. Pelkistämällä pyritään tiivistämään hajanaista tietoa ja lisäämään aineiston hyötyarvoa. Koodaus viittaa tapaan hahmottaa aineistoa ja voi esimerkiksi tarkoittaa saman merkityksen omaavien lauseiden tunnistamista. Koodaus voi edesauttaa teemoittelua eli havaintojen luokittelua, jossa tarkoitus on löytää säännönmukaisuuksia tai samankaltaisuuksia haastatteluista. Olennaiset aiheet vielä yhdistellään eri kategorioihin niiden merkitysten mukaan. (Puusa & Juuti 2020, luku 9.) Kategorisoidun tiedon perusteella on mahdollista etsiä trendejä, malleja ja yhteyksiä tietojen väliltä sekä vetää yhteen tiedot muodostaakseen suuremman kuvan aiheesta (Eriksson & Kovalainen 2016, 123). Kategorisointi on kriittinen vaihe analyysissä, sillä tutkijan tulkinta ohjaa kategorioiden muodostumista (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.3). Koska analyysi sisältää tulkinnanvaraisuutta ja analyysi on tarkoitus tehdä objektiivisesti, sisällönanalyysin keskeiset päätökset ja perustelut näille on keskeistä dokumentoida. Näin toinen tutkija voisi päätyä samaan tulokseen. (Eriksson & Kovalainen 2016, 120, 123.) Analyysin tarkoitus on siis nostaa esille kaikki olennainen tutkimuskysymysten kannalta, minkä jälkeen tulokset tulkitaan ja tutkimuskysymyksiin vastataan. Keskeistä onkin olennaiseen keskittyminen laadulliselle tutkimukselle ominaisen rikkaan aineiston vuoksi.

Haastattelujen jälkeen aineisto litteroitiin nauhoitusten pohjalta, jotta aineistoon palaaminen oli yksinkertaisempaa. Kaikki haastattelut litteroitiin kokonaisuudessaan mukaan lukien kielelliset yksityiskohdat, kuten toistot ja täytesanat. Näin pyrittiin varmistamaan, ettei litterointi vaikuttanut haastattelujen sisältöön. Myös analyysin kohteena oli täten

haastattelut kokonaisuudessaan. Aineiston analyysi alkoi tutustumalla siihen haastattelurungon avulla ja koostamalla yhteenveto haastateltavien vastauksista haastattelurungon kysymyksiin. Sen avulla muodostui aineistosta kokonaiskuva. Seuraavaksi tutkija eteni aineiston pelkistämiseen ja koodaamiseen, jossa ilmaisuja ryhmitellään merkitysten perusteella. Yksityiskohtaisen analyysin tutkija teki lopulta teemoittelemalla, jossa tutkija kokosi taulukkomuotoon kaikkien haastateltavien näkemykset teemoittain. Tämä mahdollisti yksityiskohtaisen aineiston analyysin olennaisuus huomioiden.

### **4.3 Tutkimusetiikan huomioiminen tutkielmassa**

Tutkielmassa noudatetaan Tutkimuseettisen neuvottelukunnan tutkimuseettisiä periaatteita ja hyvää tieteellistä käytäntöä (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019; 2023). Keskeisiin tutkielmassa huomioitaviin tutkimuseettisiin periaatteisiin kuuluvat muun muassa tietoinen suostumus, luottamuksellisuus, anonymiteetti ja yksityisyys. Haastattelurungon yhteydessä haastateltaville lähetettiin tietosuojailmoitus ja ilmoitus hyvästä tieteellisestä käytännöstä noin viikkoa ennen haastattelun ajankohtaa. Kyseiset ilmoitukset kokoavat yhteen tässä tutkielmassa noudatettavat keskeiset tutkimuseettiset periaatteet. Tietosuojailmoituksesta ja hyvästä tieteellisestä käytännöstä vielä tarkemmin liitteissä 2 ja 3.

Ensinnäkin hyvään tieteelliseen käytäntöön kuuluvat vapaaehtoisuus, oikeus kieltäytyä osallistumasta ja tietoinen suostumus (Eriksson & Kovalainen 2016, 71–72; Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019). Haastateltavien myöntävää vastausta haastattelukutsuun pidettiin suostumuksena tutkimukseen osallistumiselle. Hyvän tieteellisen käytännön mukaan haastateltaville selvennettiin etukäteen heidän oikeuksistaan esimerkiksi kieltäytyä tutkimuksesta missä vaiheessa tahansa ilman erillistä syytä tai esimerkiksi olla vastamatta haastattelukysymyksiin. Lisäksi tutkimukseen osallistuvalla on oikeus saada tietoja tutkimuksen sisällöstä, tavoitteista ja käytännön toteutuksesta, joita selvennetään ilmoituksessa hyvästä tieteellisestä käytännöstä. Tutkimukseen osallistuvat ovat myös saaneet esittää lisäkysymyksiä koko tutkimusprosessin ajan.

Hyvään tieteelliseen käytäntöön kuuluu keskeisesti henkilötietojen käsittelyä koskevien periaatteiden selventäminen tutkimukseen osallistuville. Erillinen tietosuojailmoitus avaa tarkemmin, mitä, miksi ja miten tutkimukseen osallistuvien henkilötietoja käsitellään. Ainoastaan tutkimustavoitteen kannalta olennaisia tietoja kerätään haastatteluissa. Osallistumalla tutkimukseen haastateltava hyväksyi samalla tietosuojailmoituksen sisällön.

Muihin keskeisiin tutkimuseettisiin periaatteisiin kuuluvat luottamuksellisuus ja anonymiteetti. Luottamuksellisuuteen liittyen tutkimukseen osallistuvilla on kerrottu aineiston hallinta- ja käyttöoikeudesta sekä aineiston säilytysajasta. Anonymiteetin varmistamiseksi tiedot muutettiin niin, että yksittäistä henkilöä ei ole mahdollista tunnistaa tutkielmassa ilman lisätietoja. Lisäksi tutkimukseen osallistuvilla oli oikeus nähdä haastateltuja koskeva empiirinen osuus ennen tutkielman lopullista palauttamista anonymiteetin varmistamiseksi ja mahdollisten virheellisten tietojen oikaisemiseksi. Viisi haastateltavaa halusi empiirisen osuuden tarkasteltavaksi ennen lopullista palauttamista. Haastateltavilla ei ollut huomautettavaa empiirisen osuuden sisällöstä, paitsi yksi virheellinen tulkinta pyydettiin oikaisemaan. Lisäksi osa haastateltavista pyysi anonymiteetin vahvistamista.

## 5 Tutkimustulokset

### 5.1 Rajoitettu ja kohtuullinen varmuus

#### 5.1.1 Käsitteiden määrittely

Haastateltavat määrittelevät rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteet hyvin samankaltaisesti. Kuten haastateltava F nostaa esille, käsitteiden määrittely ei ole oma näkemys, vaan tulee yleisimmin käytetystä ISAE 3000-standardista. Myös haastateltava B tuo esille määrittelyn pohjautuvan ISAE 3000-standardiin. Haastateltavat määrittelevätkin lähes poikkeuksetta rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden erisuuntaisina lausumina. Rajoitettu varmuus näkyy negatiivisessa sanamuodossa esitettäessä, että ei ole tullut mitään tietoomme, joka antaisi olettaa tai epäillä, että tiedot eivät olisi olennaisesti oikein tai esitetty raportointikriteeristön mukaisesti. Kohtuullinen varmuus on taas muotoiltu positiiviseksi lausumaksi, että tiedot ovat olennaisilta osin oikein, raportti antaa oikean ja riittävän kuvan tai se on laadittu raportointikriteeristön mukaisesti. Erisuuntaisten lausuntojen seurauksena varmuustasoilla suoritettavat toimenpiteet eroavat ja varmennustoimenpiteitä on suoritettava riskiperusteisesti saadakseen riittävä varmuus lausuntojen tueksi. Haastateltavat A ja F nostavat esiin riittävän varmuuden eli toimenpiteitä on suoritettava riittävästi muodostaakseen varmennuslausunnon. Mikä on kussakin tilanteessa riittävää, siihen palataan luvussa 5.2.

Haastateltava E lähestyy varmuustasoja eri näkökulmasta kuin muut, toleranssin kautta: rajoitetussa varmuudessa hän näkee olevan enemmän toleranssia eli varmentajana voi hyväksyä enemmän niin sanottua variaatiota raportissa. Hän näkee, että rajoitetun varmuuden lopputuloksena tieto ei ole absoluuttisen totta, vaan enemmän sinne päin ja kutsuu tätä toleranssiksi.

Haastateltava B pitää varmennusstandardien määrittelyjä oikeastaan aika hyvinä, sillä kuvaukset kertovat itsessään eron rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä: hänen mielestä on ero sanoa, että on laadittu tai ei ole tullut mitään esiin. Ylipäätään haastateltavat näkevät, että käsitteiden määrittely ei varsinaisesti aiheuta erityisiä haasteita kestävyysraportoinnin kohdalla. Suurin osa haastateltavista ei näe, että haasteet aiheutuvat suoraan käsitteiden määrittelystä. Haastateltavan B mielestä määritelmät itsessään tilintarkastajille ovat ymmärrettävät ja selkeät, mutta haasteena on uusi tapa tarkastaa, var-

muustason soveltaminen esimerkeistä poikkeaviin käytännön tilanteisiin ja yleisesti varmuustason mielessä pitäminen koko toimeksiannon ajan. Haastateltava C pitää haasteena käsitteiden määrittelyn sijaan sen, ettei kestävyystiedoista ole yhtä laajaa metodologiaa ja alan yleistä käytäntöä. Ylipäätään hän näkee kestävyysraporttien varmentamisen monimutkaisempuna kuin tilintarkastuksen, minkä taustalla on monia tekijöitä, kuten heikompi dokumentaation taso. Monimutkaisuuteen vaikuttavat myös kestävyystietojen poikkeava luonne sisältäen lukuisia mittayksiköitä, tietoja laajasti juridisen yksikön ulkopuolelta ja yhden kokoavan mittarin puute. Haastateltava D, F ja G jatkavat samalla linjalla, sillä he näkevät haasteina kestävyysraportoinnin poikkeamisen taloudellisesta tiedosta, kestävyysraportoinnin maturiteetin eli kehittyneisyyden ja rutiinin puuttumisen verrattuna kauan raportoituihin taloudellisiin tietoihin. Haastateltava G esittääkin:

Varmuustason ei pitäisi olla mitään uutta, jos suorittanut tilintarkastusta ennenkin. – – Uutta siinä mielessä, että erinäisiä toimeksiantoja on tehty iät ja ajat muutenkin. (Haastateltava G)

Haastateltava F täydentää ajatusta, että varmennustoimeksiannot vaativat ammatillista harkintaa riippumatta tiedon luonteesta, eikä näe suoranaisesti varmuustasoja ongelmana kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Lisäksi hän huomauttaa asenteista kestävyystietojen osalta, sillä hän näkee, että taloudellisten tietojen kohdalla ymmärretään asian vakavuus, että tietojen tulee olla oikein, eikä vain sinne päin toisin kuin kestävyystietojen osalta.

Mä en koe, että kestävyysraportointi poikkeaisi mistään muusta, että ihan yhtä paljon ammatillinen harkinta vaatii pohdintaa oli se sitten hiilidioksiditonnea tai euroja se luku, että mä en näe, että tää on suoraan kestävyysraportointiin liittyvä haaste. On muita eri haasteita toki verrattuna vaikka tilinpäätöksen raportointiin, mutta mun mielestä varmuustasot eivät välttämättä ole ongelma tässä. (Haastateltava F)

Haastateltava E näkee henkilökohtaisesti käsitteiden määrittelyn aiheuttavan jonkun verran häilyvyyttä. Häilyvyys pohjautuu kuitenkin samoihin edellä mainittuihin haasteisiin. Hän mainitsee haasteina monet erilaiset toimijat, uuden opettelun ja yleisesti esimerkiksi eri toimialojen huomioimisen toimeksiannoissa. Lisäksi haastateltava A tunnistaa haasteet käsitteiden määrittelyssä, koska kaikille käsitteille ei ole yksiselitteisiä määritelmiä ja sitä kautta muodostunutta käytäntöä:

No siinä mielessä [käsitteiden määrittely] asettaa tai aiheuttaa [haasteita], koska kestävyystiedot ei ole vielä sillä tavalla vakiintuneita ja yksiselitteisiä,

vaikka nyt mennäänkin standardimuotoisempaan raportointiin niin raportointikäytännöthän ei ole vielä standardin mukaisia, että nehan ei ole sillä tavalla määrämuotoisia ja standardoituneita, niin kyllä se sitten vaikuttaa myös siihen varmennukseen, että käsitteistöä ei ole vielä, kyllä mä käyttäisin sitä termiä, että se ei ole vielä vakiintunut. Se on olemassa, mutta se ei ole sillä tavalla vakiintunut, että kaikille tulkinnoille olisi jo yksiselitteiset määritelmät ja käytännön ajatukset. (Haastateltava A)

Yhteenvetona haastateltavat eivät näe käsitteiden määrittelyä itsessään haasteena kestävyysraportoinnin varmennuksessa, vaikka varmennustoimeksiantoja koskevia epävarmuustekijöitä muuten tunnistetaan. Haasteet syntyvät pikemmin uudesta tavasta tarkastaa ja kestävyystietojen moninaisesta luonteesta.

### 5.1.2 Tulkinvaraisuus

Vaikka haastateltavat eivät suoranaisesti näe käsitteiden määrittelyä itsessään haasteena, he näkevät mahdollisena tulkita varmuustasot olennaisesti eri tavoin eri tarkastajien välillä. Keskeinen syy tähän on varmennettaville annettava ammatillinen harkinta, jonka haastateltavat A ja D mainitsevat. Ammatillinen harkinta nousee esille muutenkin läpi haastatteluiden useasti jokaisen haastateltavan kohdalla. Haastateltavat A, D ja G esittävät, että ylätasen varmennusstandardit velvoittavat ainoastaan siihen asti, että pitää olla riittävää valittuun varmuustasoon nähden ja vetoavat usein ammatilliseen harkintaan. Ammatillinen harkinta on kuitenkin subjektiivinen asia ja varmentajalle sama asia voi tarkoittaa vähän eri asiaa, kuten haastateltava D muotoilee. Haastateltava A lisää, että eroja syntyy tarkastajien kokemuksista ja näkemyksistä. Haastateltava D kuvailee ammatillisen harkinnan koostuvan pitkälti työkokemuksesta. Haastateltava F täydentää, että siihen vaikuttavat vuosien aikana kerryttämä tietämys ja keskustelut kollegoiden kanssa.

Se [ammatillinen harkinta] koostuu mun kerryttämästä tietämyksestä. Ensinnäkin mulla on taustalla tilintarkastuskäytäntö eli mitä tekisin tiedolle, jos puhuttaisiin euromääräisistä asioista, niin mitä olisi toimenpiteet silloin. Se [ammatillinen harkinta] on mun kerryttämä tietämys näistä raportointiprosesseista, että mitkä ylipäätään voi olla tiedon alkulähteitä, miten yhtiöt tyypillisesti hallitsee ja kerää näitä tietoja ja sitten keskustellut kollegoiden kanssa. (Haastateltava F)

Ammatillisen harkinnan seurauksena perusteltuun lopputulemaan on mahdollista päästä eri tavoin. Haastateltava A tähdentää, että vaihteleva keinovalikoima, jolla varmuus saadaan aikaan, synnyttää eroja käytännössä. Haastateltavat B ja C täydentävät ajatusta. Haastateltava B pitää teoriatulkintaa varmuustasoista yhtenäisenä ja linjakkaana, mutta huomauttaa erojen syntymiseen väistämättä käytännön työssä, sillä kyseessä on kuitenkin

oppikirjaesimerkeistä poikkeavat todelliset tapaukset. Hän jatkaa, että siksi dokumentointi on tärkeässä roolissa, koska samaan hyvään lopputulemaan on mahdollista päätyä montaa eri reittiä. Haastateltava C puolestaan huomauttaa, että erot siinä, miten tarkastustyötä käytännössä toteutetaan, korostuvat erityisesti alkuvaiheessa, kun ei ole vielä pitkää alan yleistä käytäntöä.

Vaikka haastateltavien mielestä tulkintaerot ovat mahdollisia, tulkintaeroja ehkäisevät tietyiltä osin tilintarkastusyhteisöjen omat ketjumetodologiat, joiden perusteella tarkastustyö suoritetaan. Haastateltava A avaa, että ketjumetodologialla tarkoitetaan tilintarkastusyhteisön tulkintaa varmennusstandardeista käytännön työnä. Hän jatkaa, että varmennusstandardit luovat viitekehyksen, mutta tilintarkastusyhteisöjen omat tarkastusmetodologiat ohjaavat yksityiskohtaisemmin ja antavat työkalut tarkastustyön toteuttamiseen käytännössä. Tilintarkastusyhteisön omaa tarkastusmetodologiaa kutsutaan ketjumetodologiaksi, koska ne ohjaavat askeleittain, miten tarkastustyö suoritetaan.

Standardi vaatii jonkun asian, niin sitten ketjumetodologia kuvaa vielä tarkemmin, että mikä on tarkastajalle vaatimus, että standardin vaatima asia on riittävästi käyty läpi ja miten se tulee dokumentoida ja minkälainen tarkastusdokumentti siitä aihekokonaisuudesta sitten jää. (Haastateltava A)

Vaikka kaikki haastateltavat ovat yhtä mieltä siitä, että Big4-tilintarkastusyhteisöjen omat ketjumetodologiat ehkäisevät tulkinnanvaraisuutta, näkemykset eivät ole yhtenäiset siitä, mahdollistavatko ketjumetodologiat tulkintaa. Haastateltavista C ja F ovat sitä mieltä, että tilintarkastusyhteisön oma metodologia mahdollistaa myös tulkinnanvaraisuutta. Haastateltava C tunnistaa, että jokaisen tilintarkastusyhteisön tarkastusmetodologiat saattavat aiheuttaa eroja muun muassa otoskokoihin ja kynnyksen ylittymiseen, milloin analyyttisen toimenpiteen lisäksi tulee suorittaa substantiivinen tarkastustoimenpide. Hänestä erot ovat mahdollisia tilintarkastusyhteisöjen sisällä ainakin alkuvaiheessa, kun metodologiat vasta rakentuvat, eikä vielä ole alan pitkää käytäntöä. Näin ollen varmentajat saattavat tehdä esimerkiksi erilaisia johtopäätöksiä tai hankkia erilaajuisia evidenssiä. Haastateltava E lisää yhteisen metodologian antavan raameja varmennuskäytäntöihin. Hänkin mainitsee, että toimintatavat eivät varmaan ihan yksi yhteen ole, mutta vastaavan tyyliset tilintarkastusyhteisön sisällä.

Vaikka haastateltava F näkee metodologian mahdollistavan tulkinnanvaraisuutta, hän korostaa sitä, että aina lausutaan samasta asiasta eli olennaisesta virheellisyydestä. Hän näkee, että varsinkin eri tilintarkastusyhteisöjen varmennuskäytännöt varmasti eroavat, mutta siitä huolimatta he lausuvat samasta tavoitellusta lopputulemasta:

Mä oon siitä varma, että toinen yhtiö tarkastaisi asian eri tavalla kuin toinen yhtiö, mutta yhtä lailla he lausuu samasta asiasta ja heillä on se sama riski silloin, minkä he kantaa tuossa kohtuullisessa varmuudessa. (Haastateltava F)

Tämän voidaan ajatella kiteyttävän asian: varmennustoimeksiannot ovat aina tapauskohtaista ihmisen tekemää työtä, jonka vuoksi täysin samanlaiset tulkinnat eivät ole mahdollisia. Siitä huolimatta varmennuslausunnossa lausutaan samasta asiasta: joko siitä, että tiedot ovat olennaisesti oikein tai että tiedot eivät sisällä olennaista virheellisyyttä. Haastateltavat D ja G näkevät myös tulkintaerojen olevan aina mahdollisia, mutta näkevät pikemmin riskinä erot tilintarkastusyhteisöjen välillä siinä, miten syvälle varmennustoimenpiteissä mennään. Haastateltava G perustelee näkemystään seuraavasti:

On ne [tulkintaerot] varmaan mahdollista tietyiltä osin tai aina kaikki on mahdollista toki, mutta sittenhän se, jos nyt tehdään sen ISAE 3000 -standardin mukaan, niin se on kuitenkin verrattain ylätasoinen standardi. Se ei suoraan ole luotu tätä varten, niin varmasti voi tulla tulkintaeroja, että miten paljon pitäisi tehdä substanssitoimenpiteitä esimerkiksi vai pitääkö niitä tehdä ollenkaan vai onko se puhtaasti analyttistä ja miten prosessityö, tehdäänkö sitä ollenkaan, käydäänkö läpi prosessit keskusteluin vai tehdäänkö dokumentoidusti läpikulkutestejä. Niin kyllä mä luulen, että varmasti tulee ainakin tietyllä osin vähän vaihtelua näihin toimenpiteisiin, miten näitä tehdään. (Haastateltava G)

Haastateltavat näkevät siis erojen olevan mahdollisia erityisesti toimijoiden välillä. Tarkastustyössä puolestaan erot liittyvät erityisesti tarkastustoimenpiteiden määrään ja kynnökseen, jolloin pitäisi analyttisen tarkastuksen lisäksi suorittaa substantiivisia tarkastustoimenpiteitä.

Pohdittuaan haastateltavat A ja G eivät näe oikeastaan mahdollisuutta tulkintaeroihin tilintarkastusyhteisön sisällä yhtenäisen vankan metodologian seurauksena, ainoastaan eri toimijoiden välillä. Haastateltava G tunnistaa toki, ettei ole täysin puolueeton näkemyksessään, sillä hän tuntee tilintarkastusyhteisön oman metodologian niin hyvin. Haastateltava A avaa puolestaan näkemystään:

Metodologia, varsinkin Big4 niin se on niin vahva, että se ohjaa taas sitten sitä tarkastustyötä niin paljon, että ei siihen itse asiassa kovin paljon sitä semmoista harkintaa sitten kuitenkaan ehkä sitten jääkään, että jonkun verran tietenkin, että kun nää on kuitenkin aina tulkintoja. (Haastateltava A)

Metodologian lisäksi tulkinnanvaraisuutta ehkäisevät tilintarkastusyhteisön sisältä saama tuki ja tieto sekä sisäinen laadunvalvonta, jotka nousevat usein esiin haastatteluissa. Sen lisäksi, että PRH suorittaa laaduntarkastuksia, Big4-tilintarkastusyhteisöissä tehdään sisäistä laadunvalvontaa. Haastateltava B kertoo, että parhaillaan kestävyysraporttien laatua valvotaan vahvasti tilintarkastusyhteisön sisällä, koska kestävyysraportoinnin varmennus on uutta ja halutaan varmistua johdonmukaisista käytännöistä. Haastateltava D on ollut myös itse tarkastamassa muiden suorittamia varmennustoimeksiantoja ja uskoo laadunvalvontakokemuksen edistävän sitä, että tietää mitä rajoitettu ja kohtuullinen varmuus kestävyysraportin varmennustoimeksiannoissa vaativat.

### 5.1.3 Varmuustasojen väliset yhtäläisyydet ja erot

Haastateltavien vastaukset ovat linjassa siitä, että he näkevät varmuuden tason ohjaavan keskeisesti koko tarkastusprosessia. Haastateltava F kiteyttää varmuustason merkityksen läpi prosessin:

Varmuuden taso nimenomaan määrittää sieltä suunnittelusta lähtien, että mitä me tehdään. (Haastateltava F)

Haastateltavat näkevät yhtenäisesti, että isossa kuvassa tarkastusprosessi on varmuustasosta riippumatta samanlainen. Haastateltava D avaa koko tarkastusprosessia kattavasti. Ennen toimeksiannon ottamista on pohdittava, ollaanko tarkastuskohteesta riippumattomia sekä onko varmentajana riittävää osaamista ja resurssia suorittaa toimeksianto. Hän jatkaa, että toimeksiannon alkuvaiheessa mietitään, missä esiintyvät riskit, määritellään olennaisuutta ja suunnitellaan varmennustoimenpiteitä. Suurin ero on käytännön varmennustyössä. Loppuprosessi on samantyyppinen eli luetaan tarkastuskohteena ollut raportti, täsmäytetään varmennetut tiedot, hankitaan johdon vahvistuskirje ja allekirjoitetaan varmennuslausunto. Haastateltava D vetää yhteen, että prosessi on samankaltainen, mutta toimenpiteiden syvyys sekä kontrollien ja järjestelmien tarkastus ja testaus eroavat. Haastateltava B lisää, että prosessi on joka tapauksessa sama, mutta varmuustason välisenä erona on yksityiskohtaisuuden taso, sillä kohtuullisen varmuuden tasolla jokainen vaihe suoritetaan vähän tarkemmin, mihin syvennyttään tässä luvussa tarkemmin.

Haastateltava F jatkaa pohtimalla rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden yhtäläisyyksiä ja eroja. Varmuustaso ei vaikuta tiedon varmennettavuuteen, olennaisuuteen, eikä riskeihin. Keskeisiksi eroiksi hän listaa riskeihin vastaamisen ja toimenpiteiden määrän. Kummallakin varmuustasolla suoritetaan prosessin läpikävely, jossa tunnistetaan raportointiprosessista nousevat riskit, roolit ja vastuut sekä mahdolliset käytössä olevat kontrollit. Hän lisää, että näitä ei tarvitse välttämättä hyödyntää, mutta on hyvä tunnistaa esimerkiksi missä vaiheessa tieto hyväksytään tai täsmäytetään johonkin. Prosessin läpikävely voi rajoitetun varmuuden tasolla riittää, mutta yleensä suoritetaan lisäksi varmennustoimenpiteitä, jolloin kohtuullisen varmuuden tasolla otoskoko on suurempi.

Vuorovaikutus ei vaihtelee varmuustasojen välillä, paitsi tarkastustoimenpiteiden määrän kautta, mistä kaikki haastateltavat ovat yhtä mieltä. Vuorovaikutus asiakkaan kanssa ilmenee tarkastuksesta sopiessa sekä sitä suunniteltaessa ja toteuttaessa, kuten haastateltava A avaa. Toistaiseksi varmennettavien tietojen laajuus ja varmuustaso on ollut asiakkaan päätettävissä. Haastateltavien mukaan varmennettavien tietojen laajuus on vaihdellut yksittäisistä tiedoista koko kestävyysraporttiin. Rajoitettu varmuus on puolestaan ollut markkinakäytäntö, millä lähes aina varmennustoimeksiannot suoritetaan, eikä asiakkaat ole tyypillisesti edes harkinneet muuta kuin rajoitetun varmuuden tasoa. Suunnitteluvaiheessa asiakkaan kanssa yhdessä käydään läpi olennaisuutta ja keskeisiä sidosryhmiä, mitä käsitellään myöhemmin tässä luvussa. Varmennustoimeksiannon aikana asiakkaan rooli rajautuu varmennustoimeksiannon avustamisessa, jotta varmentaja saa riittävät tiedot asiakkaalta toimeksiannon loppuunsaattamiseksi.

Varmuustaso on siis valinta, jonka mukaan varmennustoimeksianto suoritetaan, toteaa haastateltava A. Hän korostaa varmennuksen tehtävinä olevan oikeellisuuden, kattavuuden ja vertailukelpoisuuden varmistaminen, joihin kuhunkin kohdistetaan varmennustoimenpiteitä varmuustason mukaan. Varmuustasosta huolimatta päämäärät ovat samat, mutta toimenpiteet ja toimeksiannon syvyys vaihtelevat. Haastateltava F täydentää, että varmuustaso on valinta, jota ei voida tiputtaa matkan varrella kohtuullisen varmuuden tasolta rajoitetun varmuuden tasolle. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on kevyempi kuin kohtuullisen varmuuden antava, mutta siinäkin tapauksessa tiedon on oltava varmennettavissa. Jokainen haastateltavista ottaa muutenkin esille raportointiprosessin maturiteetin ja dokumentaation tason, joka on toistaiseksi alkeellista taloudelliseen raportointiin verrattuna. Jotta tieto on varmennuskelpoista, tietojen on perustuttava johonkin.

Haastateltava F huomauttaa tiedon varmennettavuuden merkityksestä rajoitetusta varmuudesta huolimatta. Hän avaa kattavasti näkemystään:

Monella on se käsitys, että koska meillä on vähän löperö raportointiprosessi ja tää on vähän hihavakio tää meidän luku, niin hankitaan sille rajoitettu varmuus. Mutta se ei mene niin, että mä en voi lausua, että mitään ei olisi tullut tietooni, jos mä tiedän, että se on aivan hihavakio eikä perustu mihinkään tää raportoitava luku, niin enhän mä voi sanoa, että mitään ei olla tieto tullut tietoomme joko tietoomme, joka antaisi mun epäillä, etteikö tää luku olisi oikein. (Haastateltava F)

Haastateltava A täydentää, että tiedon on aina perustuttava johonkin. Kestävyystiedoissa voi olla esimerkiksi ei-tapauksia, jotka nekin on kyettävä perustelemaan evidenssin hankkimiseksi. Mikäli ei ole selkeää dokumentaatiota ja audit trailia, voidaan joutua toteamaan, että tietoja ei ole mahdollista varmentaa, lisää haastateltava D.

Varmuustaso tulee periaatteessa esille läpi toimeksiannon, mutta on osa-alueita, jotka ovat yhtenäiset ja jotka eroavat merkittävämmiin. Haastateltava G näkee rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon olevan kevyempi läpi linjan, vaikka mainitsee tiettyjen osa-alueiden toimeksiannon sisällä olevan melko lähellä toisiaan. Hän avaa näkemystään:

Luulen, että tulee olemaan ja yleensä onkin osa-alueita missä [rajoitetun varmuuden] taso on suunnilleen yhtä kova kuin kohtuullisessa varmennuksessa. Esimerkiksi suunnittelu on suppeampaa kyllä, olennaisuusanalyysin läpikäynti, mä luulen, että ne tehtäisiin suunnilleen samalla tasolla, oli taso mikä tahansa. Toki nyt tää on uutta ja sitä kautta herättää mielenkiintoa muutenkin. Sitten prosessityö ja substanssitoimenpiteet on kevyempiä selvästi. Ja se on ehkä se suurin asia tässä, että rajoitettu varmuus on enemmän analyttistä työtä ja enemmän johdon vahvistuksiin perustuvaa ja sitten kun mennään kohtuulliseen varmuuteen niin sitten enemmän tehdään prosessien kontrollityötä ja substanssitoimenpiteitä. Sitten kun mennään taas siihen raportin läpikäymiseen ja sen lukemiseen niin mä luulen, että ne tehdään suunnilleen samalla tasolla kuitenkin, oli taso mikä tahansa. (Haastateltava G)

Keskeinen ero rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä on riskitason ero, joka syntyy erisuuntaisista lausumista.

Meillä on kevyempi vastuu meidän lausunnosta rajoitetussa [varmuudessa], niin silloin se toimiantoriski on lähtökohtaisesti tavallaan matalampi. – – Mutta tavallaan onhan siinä selkeä riskitason ero. Sehän on nimenomaan matalamman riskitason toimeksianto silloin, kun se on rajoitetun varmuuden suhteessa kohtuulliseen. (Haastateltava C)

Haastateltavat näkevät yhteisesti, että rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasolla on sekä yhtäläisyyksiä että eroja, jotka syntyvät erisuuntaisista varmennuslausunnoista. Varmennuksen suunnitteluvaiheessa fokus on riskien ja olennaisuuden määrittelyssä, sillä jokaisen toimeksiannon päämääränä on olennaisten virheellisyyksien havaitseminen. Vaikka haastateltavat näkevät, että varmuustaso ei vaikuta sinänsä riskien ja olennaisuuksien määrittelyyn, näitä on syytä käsitellä ymmärtääkseen varmennusprosesseihin kuuluvaa päätöksentekoa, jota riskit ja olennaisuus ohjaavat.

Haastateltava A näkee varmuustason kontribuoivan eniten suunnitteluvaiheeseen. Hän mainitsee olennaisen virheen riskin olevan tarkastusmetodologinen asia, johon vaikuttavat riskiperusteisuus ja ammatillinen harkinta. Haastateltava G täydentää, että tyypillisesti varmennustyö alkaa olennaisuusanalyysin läpikäynnillä ja keskusteluilla raportointiprosessien toimivuudesta yhdessä asiakkaan kanssa. Näiden perusteella suunnitellaan osa-alueet, joilla on suurin riski tiedon virheellisyyteen. Haastateltava G kertoo, että asiakkaan kanssa keskustelu on yleensä avointa, jotta saadaan selville, mitkä asiat toimivat hyvin ja mihin suurimmat haasteet liittyvät. Avoimesta keskustelusta hyötyvät sekä asiakas että varmentaja. Haastateltava G avaa konkreettisemmin:

Yleensä varmennus alkaa siitä, että käydään läpi olennaisuusanalyysi. Sitten yhdessä asiakkaan kanssa keskustellaan, että mitkä prosessit heidän mielestään on semmoiset hyvin toimivat ja onko jossain jotain haasteita. Sitten tämä huomioiden ammatillisella harkinnalla valitaan erät, mihin meidän näkemyksen mukaan liittyy suuri riski, että jotain on pielessä. Aika paljon ne liittyy ympäristöindikaattoreihin yleensä, jos by default mennään, mutta jos on tiedossa jotain haasteita jossain, niin sitten se vaikuttaa siihen, että yhdessä asiakkaan kanssa keskustellaan läpi ja pallotellaan. Tähän mennessä ainakin hyvin avoimesti kaikki puhuu siitä, että jos on haasteita, niin saadaan hyvät lopputulemat. (Haastateltava G)

Haastateltava B toteaa riskien määrittelyn olevan lähtökohtaisesti sama varmuustasosta riippumatta, mutta kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa riskit määritellään tarkemmin, missä asiassa voisi olla virhe. Rajoitetun varmuuden tasolla riittää, että saadaan ymmärrys, missä olennainen virhe voisi mahdollisesti olla. Haastateltava A muistuttaa, että varmentaja arvioi virheen riskiä aina riippumatta varmuustasosta. Osa haastateltavista korostaa riskien määrittelyä erä- tai osa-aluekohtaisesti, kun taas haastateltavat C, E ja G näkevät riskien laajempina kokonaisuutena: varmentajan on selvitettävä laajemmin yrityksen toimintaympäristöä ja prosessien toimivuutta kyetäkseen määrittä-

mään, missä virheet todennäköisesti esiintyvät. Haastateltava E kuvaa riskien määrittämisen koostuvan useammasta eri kokonaisuudesta. Mikäli kaikki asiat toimivat, voidaan toleranssin määrää lisätä, sillä voidaan olettaa virheille olevan pieni riski. Ammatillinen harkinta korostuu tässäkin, kuten moni haastateltava muistuttaa.

Olenaisuus sisältää puolestaan eri näkökulman kuin riskit: olenaisuus perustuu ajatukseen, minkä seurauksena tiedon lukija tekisi toisenlaisen johtopäätöksen. Haastateltava G korostaa, että keskeistä on tunnistaa erät, joissa riski tiedon virheellisyyteen on suuri ja virheen vaikutus tiedon käyttäjälle on merkittävä. Haastateltavat kuitenkin tunnistavat haasteelliseksi määrittää, millainen riski vaikuttaisi käyttäjän päätöksentekoon, kun vakiintunutta käytäntöä ei ole olemassa.

Käyttäjäkenttä [kestävyysraportoinnissa] on vähän erilainen ja heterogeenisempi, eikä ehkä niin vakiintunut. Niin sitten pitäisi pystyä puhumaan, ketkä kaikki tätä informaatiota voivat käyttää ja mihin tarkoitukseen ja mikä sitten voisi olla tilanne, että johonkin tietoon sisältyy virhe, kuinka suuri se virhe voi olla, että se vaikuttaa. Kun ei ole vakiintunutta käytäntöä vielä olemassa, eikä ole mitään ennakkotapauksiakaan, että jotain saattaa vaan löytyä, mutta hyvin vähän niin, niin on se omalla tavalla haasteellinen kyllä. (Haastateltava A)

Olenaisuuden määrittelyssä asiakkaan kanssa keskustelu on avainasemassa, kun tunnistetaan asiakkaan tunnistamia keskeisiä sidosryhmiä ja heidän tärkeinä pitämiään teemoja, kuten haastateltava F avaa.

Eniten riskejä sisältäviin ja tiedon käyttäjille merkityksellisimpiin tietoihin kuuluvat median nostamat tiedot, kuten päästötiedot ja työturvallisuus sekä tiedot, jotka ovat linkitetty johdon palkitsemiseen, lainan järjestelyyn tai arvomuodostukseen. Haastateltavat tunnistavat, että olenaisuusrajoja ja hyväksyttäviä virheellisyyksien tasoja käytetään nuumeristen tietojen kohdalla ja ne määritetään osa-aluekohtaisesti erilaisten mittayksiköiden vuoksi. Haastateltavat C ja F nostavat esiin nollatoleranssin eräiden osa-alueiden kohdalla, joissa ei tyypillisesti sallita yhtäkään virhettä, kuten vakavat onnettomuudet ja kuolemantapaukset. Haastateltavat näkevät olenaisuuden määrittelyn erityisen haasteellisenä laadullisen tiedon kohdalla. Haastavana pidetään erityisesti laadullisia tietoja, jotka eivät ole yhteydessä numeeriseen tietoon. Siinä korostuu ammatillinen harkinta. Haastateltava A toteaa laadullistenkin tietojen oltava todennettavissa, mutta se, tarkastetaanko kaikki evidenssi, on riskiperusteisuutta. Haastateltava B toteaa yhtiölle itselleen tärkeiden ja raportissa nousevien kärkiasioiden olevan herkästi olenaisia. Haastateltava D jatkaa

tuomalla esiin tarkemmin, että laadullisten tietojen kohdalla voidaan puuttua väitteisiin, kuten paras toimija ja toisaalta varmistamalla, että raportti antaa tasapainoisen kuvan positiivisista ja negatiivisista vaikutuksista ympäristöön ja ihmisiin. Haastateltava G lisää olennaisuuden määrittelyn vielä olevan muotoutumassa sen suhteen, miten se tehdään ja millä tasolla. Joka tapauksessa olennaisuuden määrittely on moniulotteista ja tapauskohtaista.

Haastateltavat ovat kuitenkin samoilla linjoilla siitä, että varmuustaso tulee esille varsinaisesti vasta tarkastustoimenpiteissä, joilla vastataan suunnitteluvaiheessa tunnistettuihin riskeihin, kuten haastateltavat D ja F esittävät:

En sanoisi, että se varmuustaso ikään kuin niin paljon vaikuttaa riskien määrittelyyn, että se tulee sitten näkyviin siinä, kun vastataan riskeihin ja yritetään saada niin paljon evidenssiä, jotta voidaan olla varmoja, että olemme vastanneet riskeihin, niin siinä toimenpiteiden määrässä tulee sitten se ero. (Haastateltava D)

Riskit pitää tunnistaa, mutta se toimenpide sitten vaihtelee [varmuustasojen välillä]. Kun me ollaan tunnistettu riski, niin se toimenpiteen laajuus riippuu siitä, että onko meillä rajoitettu vai kohtuullinen varmuus. (Haastateltava F)

Suurin ero varmuustasojen välillä on käytännön työssä. Haastateltavat ovat yhtä mieltä siitä, että rajoitetun varmuuden tasolla korostuvat analyttiset toimenpiteet, keskustelut asiakkaiden kanssa ja prosessien läpikäynnit. Haastateltavat A ja C avaavat näkemyksiään seuraavasti:

Jos ajattelee konkreettista eroa, niin rajoitetussa varmuudessa pelkkä haastattelu voi olla riittävä toimenpide varmuuden saamiseksi ja taas kohtuullisessa pelkkä haastattelu ei koskaan ole riittävän tapa evidenssin keräämiseksi. (Haastateltava C)

Jos me ajatellaan, että on rajoitettu varmuus, niin kyllä meidän kuitenkin kaikkia tunnuslukuja pitää kuitenkin tarkastaa vähintään siihen analyttiseen tarkastukseen saakka, jossa verrataan, että luvut ovat samalla hehtaarilla kuin edellisenä vuonna, että saadaan kaikki poikkeamat sieltä pois. Jos meillä joku ihan triviaali tunnusluku ja siihen ei liity mitään merkittävää eroa edelliseen vuoteen, niin voi olla, että limited assurancessa jääetään analyttisen tarkastamisen tasolle. Mutta sitten reasonable assurancessa se ei voi jäädä analyttisen tarkastamisen tasolle, vaan täytyy tehdä aineisto- ja järjestelmäperusteista tarkastusta. (Haastateltava A)

Haastateltavat A, C, D ja F nostavat esille varmuustasojen eroina toimenpiteiden määrän, laadun ja syvyyden sekä koko toimeksiannon syvyyden. Haastateltava G tunnistaa eroiksi rajoitetun varmuuden tasolla olevat rajallisemmat substanssitoimenpiteet sekä prosessi-

ja kontrollityön. Merkittävät erot ovatkin prosessi-, järjestelmä- ja kontrollityön tarkkuudella ja kattavuudella, mitkä suurin osa haastateltavista mainitsee. Rajoitetun varmuuden tasolla riittää, kun ymmärretään, miten prosessi toimii ja mistä prosessi koostuu, kuten haastateltava A toteaa. Hän jatkaa, että kohtuullisen varmuuden tasolla testataan lisäksi prosessien ja kontrollien toimivuutta. Haastateltava F täydentää, että kummallakin varmuustasolla suoritetaan sama läpikävelyprosessi. Rajoitetun varmuuden tasolla riittää pääsääntöisesti toteaminen, että kontrollit ovat suunnitellut toimivaksi, kun taas kohtuullisen varmuuden tasolla testataan, onko kontrollit tehokkaita ja onko niitä toteutettu. Haastateltava D selventää, että rajoitetun varmuuden antavissa kestävyysraportoinnin toimeksiannoissa lähtökohtaisesti luotetaan siihen, että järjestelmä tuottaa laadukasta dataa. Haastateltavat A ja D avaavat konkreettisesti:

Limited assurance voi olla, että asiakas kertoo, että meillä on tällainen prosessi ja siihen liittyy tällainen hyväksymismenettely ja sitten sen jälkeen, kun se on hyväksytty, data lähtee yhdistelyyn. Sitten taas siellä reasonable assurance katsotaan, että ok meillä on 10 datapistettä, jossa hyväksymisprosessi pitäisi olla käytössä. Sitten katsotaan, että onko hyväksymisprosessi tehty ja onko niistä jäänyt joku jälki ja onko kontrolli toiminut. (Haastateltava A)

[Rajoitetussa varmuudessa] katsotaan järjestelmästä, että se näyttää vaikka 97 % [on suorittanut code of conduct -koulutusta], niin se saattaisi riittää ja verrataan esimerkiksi edelliseen vuoteen, jos se on ollut 96,5 %, niin kyllä se loogiselta kuulostaa. Mutta kohtuullisella varmuudella halutaan mennä syvemmin siihen järjestelmään ja katsoa mistä se data tulee, että onko siellä kaikki työntekijät mukana ja mahdollisesti myös testataan sen raportin matemaattinen oikeellisuus, että täsmääkö työntekijöiden määrä toiseen lukuun raportille ja näin. (Haastateltava D)

Muihin merkittäviin eroihin kuuluvat toimenpiteiden määrä, testausotos ja otoskoko, jotka moni haastateltavista nostaa esiin. Substantiivisia tarkastustoimenpiteitä suoritetaan huomattavasti enemmän kohtuullisen varmuuden tasolla, eikä niitä ole välttämättä suoritettava lainkaan rajoitetun varmuuden tasolla. Tarkastuskoon ollessa sama, rajoitetun varmuuden tasolla otoskoko on huomattavasti pienempi kuin kohtuullisen varmuuden tasolla. Haastateltava D nostaa esille otoskoon suurimpana erona varmuustasojen välillä:

Isoin ero [varmuustasojen välillä] on meidän otoskoko. Esimerkiksi, kun tehdään tilintarkastusta, saattaa olla, että vaikka liikevaihdosta testataan jopa 200 myyntilaskua, mutta taas rajoitetun varmuuden varmennustoimeksiannoissa otoskoko on aika usein alle 10 eli siinä näkyy työn määrässä iso ero. (Haastateltava D)

Haastateltava C kuitenkin huomauttaa, että otoskoko ei suoraan riipu rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden tasosta, sillä siinä on suuri haitari varmennettavan tiedon mukaan. Pikemmin rajoitetun varmuuden tasolla otoskoon mukaista tarkastusta suoritetaan paljon harvemmalle. Toimenpiteiden määrä tulee siis suoraan siitä, että rajoitetun varmuuden tasolla analyttinen tarkastus voi riittää, kuten tarkastustoimenpiteenä kehityskulkujen tarkastelu. Mikäli poikkeamia ei nouse esille, rajoitetun varmuuden tasolla ei tarvitse tehdä lisätoimenpiteitä, minkä moni haastateltava nostaa esiin. Kohtuullisen varmuuden tasolla on puolestaan aina suoritettava muitakin tarkastustoimenpiteitä, kuten yksittäisten tietojen tarkastusta otoskoon mukaisesti. Lisäksi haastateltava G nostaa esille, että kohtuullisen varmuuden tasolla varmennustyön dokumentointikin on laadittava laajemmin ja kattavammin kuin rajoitetun varmuuden tasolla.

Haastateltava F kiteyttää varmuustasojen erot seuraavasti:

Ei tässä [varmuustasojen välillä] ihan hirveästi ole loppujen lopuksi eroja. Ajallisesti se on ihan merkittävästi, jos mietitään työtunteja, joita käytetään, niin siinä on merkittävä ero, mutta se johtuu juurikin niistä testaustoimenpiteistä ja niiden eroavaisuudesta. (Haastateltava F)

Konkreettisenä esimerkkinä kaksi haastateltavaa, joilla on kokemusta kohtuullisen varmuuden antavasta toimeksiannosta, listaavat kohtuullisen varmuuden eroavan rajoitetusta varmuudesta tarkastustoimenpiteiden suuremmalla määrällä ja suuremmalla otoskoolla. Käytännössä kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa tarkastettiin syvemmin, mistä järjestelmästä tiedot tuotetaan, miten tiedot kootaan ja mitä sisäisiä kontroleja tiedonkeruuseen sisältyy. Kun rajoitetun varmuuden tasolla olisi riittänyt, että kontrollit ovat olemassa ja suunniteltu toimiviksi, kohtuullisen varmuuden tasolla testattiin lisäksi kontrollien tehokkuus.

Vaikka varmennustoimeksianto vaikuttaa huomattavasti toimeksiannon syvyyteen, sillä ei ole vaikutusta varmennuksen huolellisuuteen. Varmuustasosta riippumatta varmennustoimeksiannot suoritetaan aina huolellisesti, mistä kaikki haastateltavat ovat yhtä mieltä. Huolellisuuden sijaan, rajoitettu varmuus vaikuttaa toimeksiannon syvyyteen ja evidenssin määrään.

Riippumatta varmuuden tasosta varmennustyö pitää dokumentoida ja sitten on laatujärjestelmä, joka edellyttää tiettyjä toimenpiteitä varmennustyöhön, että kyllä ne pätee riippumatta varmuuden tasosta. (Haastateltava A)

Ainakaan sen [varmuustason] ei pitäisi vaikuttaa millään tavalla huolellisuuteen, että vaan päätetään tehdä vähemmän, mutta tehdään sitten se, mitä tehdään yhtä hyvin. (Haastateltava C)

Haastateltava B pohtii uuden varmennustavan ohjaavan ajattelemaan jopa laadukkaammin asioita, koska pitää opetella ja pysähtyä miettimään asioita.

Joka tapauksessa varmennustoimeksiannot ovat hyvin tapauskohtaisia, kuten jokaisen haastateltavan kanssa tulee esille. Haastateltava C mainitsee jokaisen toimeksiannon olevan räätälöity asiakkaan mukaan, mikä kiteyttää varmennustoimeksiantojen luonteen. Ei ole yksiselitteistä määritellä, mitä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa tulee yksittäisen toimeksiannon kohdalla tehdä.

## **5.2 Varmuustasojen saavuttaminen käytännössä**

### **5.2.1 Varmuustasojen sisällä esiintyvä vaihteluväli**

Tarkastus on aina räätälöityä jokaiselle asiakkaalle. Haastateltavat huomauttavat monesti, että ei ole mahdollista antaa yksiselitteistä vastausta siihen, miten varmuustaso saavutetaan, sillä jokainen tapaus on erilainen. Tämä aiheuttaa väistämättä häilyvyyttä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välille, mihin seuraavaksi syvennytään. Pureudutaan ensin tarkastajien näkemyksiin absoluuttisesta varmuudesta rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden sisällä, mikä havainnollistaa tapauskohtaista harkintaa ja vaihtelua riittävän varmuustason määrittämisessä. Syvennytään sen jälkeen siihen, miten ja minkä perusteella tarkastajat tekevät päätöksiä käytännössä.

Varmuustason voidaan nähdä vaihtelevan rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä, minkä haastateltavat tunnistavat. Kuten haastateltava A huomauttaa, rajoitettu varmuus ei tarkoita täysin samaa kahdessa eri tapauksessa, vaan yhtiökohtainen konteksti vaikuttaa absoluuttiseen varmuuteen. Vaihtelua esiintyy huomattavasti, kuinka paljon toimenpiteitä tulee tehdä saavuttaakseen riittävän varmuuden. Tarkastuskohde vaikuttaa varmennuksen tehokkuuteen ja painopisteisiin. Vaihtelua aiheuttavat muun muassa yrityksen koko, toimiala, maantieteellinen sijainti, raportoinnin maturiteetti ja dokumentaation taso, prosessien toimivuus, varmennuksen laajuus sekä suhtautuminen vastuullisuuteen, joka näkyy tyypillisesti satsauksina kestävyysraportointiin. On syytä huomauttaa, että vaikka tarkastuskohde vaikuttaa varmuustasoon, asiakkaalla ei ole suoranaista roolia riittävän varmuu-

den määrittämisessä. Kuten haastateltava F nostaa esiin, asiakas voi yrittää vaikuttaa varmentajan työhön, mutta heidän ei tulisi tehdä päätöksiä varmentajien puolesta. Asiakkaalla on aktiivinen rooli varmennustyön aikana toimeksiannon avustamisessa, mutta varmentajat tekevät päätökset riippumattomasti toimeksiannon aikana.

Haastateltava A avaa olevan monimutkaisia tapauksia, joissa pitää tehdä enemmän jo rajoitetun varmuuden tasolla verrattuna tapauksiin, joissa on helpompi saada kohtuullinen varmuus vähemmillä toimilla. Keskeistä on pidettävä mielessä riski, joka vaikuttaisi luki-ajan päätöksentekoon. Mitä enemmän riskejä tapaukseen sisältyy, sitä enemmän on tarkastettava. Haastateltava A avaa näkemystään:

Vaihtelee jonkin verran yhtiöittäin, kuinka paljon erilaisia toimenpiteitä pitää tehdä, että saa riittävän varmuuden. Vähän samalla tapaa kuin tilintarkastuksessaakin, jos meillä on hyvin yksinkertainen tilinpäätös eikä ole arvostuseriä kovin paljon, että siellä on pankkitilillä rahaa ja oma pääoma toisella puolella taseessa ja sitten on yksinkertainen tuloslaskelman rakenne niin silloin niitä tarkastustoimenpiteitä ei tarvitse välttämättä tehdä niin paljon kuin, että meillä on sitten toimija, jolla on esimerkiksi taseessa paljon sellaisia omaisuuseriä, joiden arvostukseen pitää ottaa kantaa ja sitten meillä on vaikka projektitoimituksia, joissa myynnin jaksotukseen pitää ottaa kantaa, että myynti on jaksotettu oikein ja tilikauden tulos on saatu laskettua oikein. Sama koskee tätä kestävyysraportointiakin, että on monimutkaisempia tapauksia, jossa pitää tehdä enemmän jo siihen limited-tasolle ja taas sitten sellaisia, joissa on selkeämpää ja yksinkertaisempaa, niin on helpompaa saada jopa reasonable assurance -taso vähemmillä tarkastustoimilla. (Haastateltava A)

Haastateltava G lisää, että yrityksen koko ei välttämättä korreloi työn määrän kanssa. Pienenkin yrityksen kestävyystiedot voivat olla hankala tarkastaa, kun taas hyvin suuren yhtiön voi olla verrattain helppo tarkastaa. Haastateltava F perustelee, että yrityksen koko ei välttämättä vaikuta muuten paitsi, jos on enemmän toimipaikkoja tai raportoitavia osia, jotka konsolidoidaan yhteen ja vaikuttaa tätä kautta tarkastustyön määrään. Tapauksen monimutkaisuus, joka aiheutuu tarkastettavien tietojen luoneesta, johtaa siihen, että tarkastustoimenpiteitä on tehtävä enemmän saavuttaakseen riittävä varmuus. Toimialalla on puolestaan vaikutusta asiakkaan toiminnan ymmärtämiseen ja siihen, mikä on olennaista. Haastateltava D avaa:

Jos on valmistava teollisuusyhtiö, josta tiedetään, että syntyy paljon päästöjä niin yleensä päädytään siihen, että päästöt olisivat yksi meidän riskeistä, mutta jos on palvelualan yritys, jolla on vaan mainostoimisto, josta ei välttämättä synny niin paljon päästöjä, niin siellä saattaa olla muut sosiaalisen puolen esimerkiksi tiedot, jotka ovat yritykselle tärkeämpiä. (Haastateltava D)

Lisäksi raportointiprosessin kehittyneisyys, maturiteetti ja dokumentaation taso tulevat esille monen haastateltavan kohdalla. Hyvä dokumentaatio vaikuttaa suoraan varmennustyöhön helpottamalla ja tehostamalla sitä. Samalla kyseiset tekijät vaikuttavat varmuustason sisällä esiintyvään vaihteluväliin. Haastateltavat D ja E havainnollistavat sitä, miten tarkastettavan yrityksen satsaukset kestävyysraportointiin vaikuttavat prosessien toimivuuteen ja sitä kautta varmennustyöhön:

[Kestävyysraportointiprosessin toimivuuteen] vaikuttaa, että kyllähän me nytkin nähdään, miten paljon eri asiakkaat on satsannut vaikka siihen CSRD. Jos tiedetään, että he on palkannut sinne useamman hyvän tyypin, he haluaa oikeasti tehdä hyvän työn, niin kyllähän sen nyt jo näkee, kuka satsaa siihen selkeästi. Sitten voi olla, että joku taloustiimistä tekee sen vähän vasemmalla kädellä niin sitten tietää, että ok, että ei mene ehkä sitten ihan putkeen. (Haastateltava E)

Mun mielestä yritykset, kenelle vastuullisuus on osa liiketoimintaa ja osa heidän koko yrityksen strategiaa, niin ovat myös panostaneet siihen raportointiin ja datan keräämisen konsolidointiin ja raportointiin. Ja näissä tapauksissa on toki varmentajankin työ paljon helpompi, että ei tarvitse metsästää jotain sähkölaskuja, että kaikki asiat ovat helposti saatavilla, mutta silloin, jos vastuullisuus ei ole ollut yrityksessä riittävän isossa roolissa tai vaikka jos yksi henkilö on hoitanut sekä vastuullisuusraportointia että myös markkinointia ja kommunikointia ja vähän sitä ja tätä, niin luonnollisesti se evidenssin puute ja audit trailin puute on usein haaste myös varmentajille suorittaa tarvittavat toimenpiteet, mutta uskon, että tähän on nyt tulossa muutos kestävyysraportointidirektiivin myötä. (Haastateltava D)

Haastateltavat näkevät varmuustason absoluuttisella mittapuulla hieman eri näkökulmista. Haastateltava A näkee ikään kuin minimin, maksimin ja riittävän varmuuden tarkoittavan samaa tasoa tietyn varmuustason sisällä:

Mä ajattelen sen kuitenkin niin, että minimi on myös maksimi eli pitää aina saada riittävä varmuus. Se ohjaa sitä, että onko se limited vai reasonable. Sitten kun mennään sinne limited assuranceen niin, että siellä olisi minimi ja maksimi, niin mä en osaa ajatella sitä oikein, eikä sitä voikaan ajatella niin, vaan se on aina riittävä varmuus, jotta pystytään lausumaan johtopäätös, mitä ollaan tarkastustyössä tekemässä. Sitten kun ei yrityksen tilanteetkaan ole identtisiä. Vaikka meillä olisi 5 vuotta peräkkäin sama yritys samalla scopilla, niin yhtiön liiketoiminta voi olla muuttunut, että liikevaihto on kasvanut tai henkilöstömäärä on pienentynyt tai on tullut joku uusi toimipaikka tai uusi tuote tai joku muu tekijä vaikuttaa, niin sitä on vähän ehkä mahdoton mitata, että oliko siinä joku minimi tai maksimi, vaan se pitäisi aina ajatella niin, että tarkastus on riittävää. Sitten tietenkin, jos se tarkastus feilaa, että ei tehdä edes sitä minimiä tai sitten ei saada riittävää [varmuutta] ja mennään alle minimin. Sitten mikä on maksimi, että toisaalta tarkastaminen on sellaista työtä, että

periaatteessahan loputtomiin voi tarkastaa koska aina on niitä tarkastuskoh- teita, että sekin täytyy osata lopettaa johonkin, että tarkastustyöllä ei saada enää lisää varmuutta. (Haastateltava A)

Haastateltava C tunnistaa rajoitetun varmuuden sisällä olevan vaihteluvälin ja pohtii vaihteluväliin sisältyvää liukumaa seuraavasti:

Niin siis ihan varmasti on [liukumaa varmuustason sisällä], että se on vaan sitten, että missä menee se alaraja ylärajaahan teoriassa ei ole, että niin paljon saa tarkastaa kuin haluaa, kunhan tarkastaa riittävästi kaikki asiat. Tässä menee aikaa ennen kuin se alkaa muotoutua selkeäksi, missä se raja menee. Vaikea sanoa tosiaan tässä kohtaa, kuinka paljon niitä eroavaisuuksia onkin. (Haastateltava C)

Keskeistä on siis tunnistaa, mikä on riittävästi. Haastateltavien A ja C vastauksista ilmenee, että varmuustason alarajana on riittävyys, eikä toisaalta ylärajaa ole, sillä tarkastaa voi periaatteessa loputtomiin.

Haastateltava B ja F lähestyvät varmuustasoja samasta näkökulmasta. Haastateltava B:n mielestä rajoitettu varmuus ei ole niin ”absoluuttisesti sanottava”. Haastateltava F sanoittaa asian hieman eri tavoin: hän näkee vaihteluvälin olevan suurempi rajoitetussa kuin kohtuullisessa varmuudessa. Molemmat pohtivat, että rajoitetun varmuuden sisältävän varmasti liukumaa siinä, minkälaista varmuustasoa se yksittäisessä toimeksiannossa tuo lukijalle. He tunnistavat rajoitetun varmuuden käyvän jossain kohtaa lähelläkin kohtuullista varmuutta. Siksi haastateltava B pitääkin hyödyllisenä, että rajoitetun varmuuden antavassa lausunnossa mainitaan suoritettut toimenpiteet, joiden pohjalta lukija voi itse pohtia varmuustason mielekkyyttä.

Kun se [varmuus] on ylittänyt sen vähimmäistason, niin siinä varmaan on hiukan vaihteluväliä, että miten yksittäisissä toimeksiannoissa se toteutuu, että se on rajoitetun varmuuden toimeksiannon sisällä, niin sehän voi olla varmaan vähän enemmän varmuutta jossain toisessa, että sen takia se on ehkä hyvä, että siinä raportissa tuodaan esiin ja mitä toimenpiteitä on tehty. (Haastateltava B)

Haastateltava E nostaa esille myös varmennuslausunnon, jossa näkyy toteutunut vaihteluväli. Haastateltavat B ja F pohtivat myös kohtuullista varmuutta keskenään samankaltaisesti. He näkevät siinäkin olevan vaihteluväliä, mutta mainitsevat kohtuullisen varmuuden tasolla olevan tietty raja, jonka yli on päästävä. Haastateltava F jatkaa rajan tarkoittavan sitä, että tiedon käyttäjä tekisi eri päätöksen. Hän lisää, että vaihteluväliä aiheuttaa se, että tietyissä asioissa varmuuden saavuttaminen on helpompaa kuin toisissa.

Haastateltava D näkee varmuustason sisällä esiintyvään vaihteluväliin vaikuttavan esimerkiksi, onko kyseessä ensimmäisen vuoden toimeksianto sekä osa-alueiden riskiluokitukset. Ensimmäisen vuoden toimeksianto on tyypillisesti työläämpi, kuten haastateltava A selittää. Haastateltava D jatkaa, että seuraavan vuoden toimeksiannossa tiedetään, millä osa-alueilla viimeksi oli virheitä. Hän jatkaa, että osa-alueille määritetään muutenkin riskiluokitukset, joka vaikuttaa suoritettavien toimenpiteiden ja hankittavan evidenssin määrään. Mitä riskisempi osa-alue, sitä enemmän toimenpiteitä on suoritettava ja evidenssiä hankittava periaatteessa.

Siihen [varmuustason sisällä esiintyvään vaihteluväliin] voi vaikuttaa esimerkiksi se, onko kyseinen toimeksianto ensimmäisen vuoden varmennus vai onko se jo ollut meillä aikaisemmin varmennuksessa. Aina mietitään, että missä osa-alueella on vaikka viime vuonna löydetty virheitä ja saatetaan haluta tarkastella vähän enemmän. Tai jos tiedetään historiallisesti, että vaikka sosiaalisessa datassa ei ole ollut juuri mitään virheitä, niin silloin evidenssin määrä saattaa olla pienempi, että ikään kuin luotetaan siihen asiakkaan prosesseihin ja sitten myös kaikki lähtee myös riskien määrittelystä, että me voidaan määrittellä, että meillä on normaali, kohonnut tai korkea riski, niin toki sekin vaikuttaa siihen, kuinka niin kun paljon toimenpiteitä tehdään että vaikka kyse olisi samasta rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden tasosta niin riskiluokituksista riippuen hankittavan evidenssin määrä voi erota. (Haastateltava D)

Myös haastateltava G tunnistaa varmuustason sisällä esiintyvän vaihteluvälin. Hän näkee, että vaihteluväli ei synny ainoastaan tiedon luonteesta, vaan tietyillä osa-alueilla tehtävän enemmän kuin minimi. Nämä osa-alueet ovat lähtökohtaisesti niitä, joissa on enemmän riskiä ja jotka ovat lukijoilla merkityksellisiä. Hän listaa, että tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi päästötiedot ja ympäristöindikaattorit, jotka ovat sidosryhmille tyypillisesti tärkeitä ja myös prosessimielessä hankalia. Myös muut haastateltavat yhtyvät näkemykseen, että eniten riskejä sisältäviin ja käyttäjille merkityksellisiin tietoihin on kohdistettava eniten toimia.

Haastateltava B selventää, että kaikki lähtee siitä, mitä on arvioitu, mikä on olennaista ja riskialtista. Tavallaan varmuustaso vaikuttaa tasaisesti kaikkiin aihealueisiin, mutta toimeksiannon sisällä aihealueet ei välttämättä todellakaan saa samanlaisia tarkastustoimenpiteitä osakseen: tyypillisesti ympäristötiedot ovat monimutkaisia datan riskisemmän luonteensa vuoksi ja siten varmennustyötä on suoritettava enemmän, kun taas henkilöstö- tai palkkausjärjestelmästä tulevat tiedot ovat yksinkertaisempia ja näin varmennustyön määrä on pienempi. Haastateltava B muistuttaa, että esimerkiksi sosiaaliin tietoihin ei

välttämättä kohdisteta suhteellisesti enemmän toimenpiteitä, sillä ne voivat olla usein sen verran yksinkertaisia tietoja, että analyttinen tarkastus voi riittää. Nimenomaan tiedon luonne ja virhealttius vaikuttaa siihen, kuinka paljon tarkastustoimenpiteitä tehdään ja mihin ne kohdistetaan.

Vaikka henkilöstödata niin se voi olla olennaista tietoa, mutta se on kuitenkin luonteeltaan vähäriskistä, että on arvioitu, että siellä ei datan luonne itsessään tuota mitään kauhean suuria riskejä, että siellä olisi virheitä. Sitten ollaan katsottu, että analyttisesti että tiedot on järkeviä ja keskusteltu johdon kanssa, niin se saattaa siinä kohtaa riittää siihen, että voidaan arvioida, että nyt meillä on se riittävä varmuus henkilöstödatan osalta. Meidän ei tarvitse lähteä tekemään pistokoetarkastuksia, että onko jonkun henkilön tiedot tulleet oikein sieltä henkilöstöjärjestelmästä ja valunut oikein sinne lopputulokseen, että se voi olla sitten mennä liian pitkälle rajoitetun varmuuden toimeksiannossa. (Haastateltava B)

Haastateltava C täydentää, että mitä suurempi riski erässä on, sitä enemmän tehdään toimia. Hän antaa konkreettisen esimerkin:

Esimerkiksi se, että meillä on päästötieto: Jos siinä on vaan matala riski, niin sitten ehkä vaan tsekataan laskelma, että kaavat laskee oikein ja tehdään vertailu edelliseen vuoteen analyttisenä toimenpiteenä, mutta sitten jos siinä koetaan olevan enemmän riskejä, sitten me ihan pyydetään vaikka yksikkötasolla, että toimita meillä nyt sitten tämän yksikön kaukolämpömittarin tulokset tältä ajanjaksolta. Sitä verrataan siihen heidän tekemään dokumentaatioon. Tai sitten jossain ääritapauksessa pyydetäisiin joku isännöitsijän vahvistus sieltä paikan päältä, että se oikeasti ottaa kuvan siitä kaukolämpömittarista ja lähettää sen meille, että siinä evidenssin laatu, että tehdäänkö vaan laskelman uudelleenlaskenta vai pyydetäänkö lisää materiaalia, niin kaikkihan on just sitä ammatillista harkintaa sitten se riskitason ja toimenpiteiden laajuuden määrittelyä. (Haastateltava C)

Tiedon luonteella on siis keskeinen merkitys siihen, mihin resursseja kohdistetaan toimeksiannossa ja tätä kautta myös varmuustason sisällä esiintyvään vaihteluväliin. Tarkastellaan myös varmuustason vaikutusta vaihteluväliin, mitä jo sivuttiin. Varmenajilta tiedusteltiin, kokevatko he rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden sisältävän enemmän ammatillista harkintaa. Ammatillisen harkinnan käyttö tulkitaan tutkielman kontekstissa vaihteluvälinä, koska ammatillinen harkinta vaatii tulkintoja, joka johtaa varmuustasojen sisällä esiintyvään vaihteluun. Moni haastateltava nostaa esille rajoitetun varmuuden sisällä olevan suuremman vaihteluvälin, kuten todettu. Haastateltavista B, C ja F kokevat rajoitetun varmuuden sisältävän enemmän ammatillista harkintaa, kun puolestaan A, D ja G kokevat päinvastoin kohtuullisen varmuuden sisältävän enemmän harkintaa. Haastateltava E ei osaa sanoa, kummalla varmuustasolla on käytettävä enemmän ammatillista

harkintaa, sillä hän näkee sen niin tapauskohtaisena. Haastateltavat B perustelee rajoitetun varmuuden sisältävän enemmän ammatillista harkintaa, sillä tarkastajana jää enemmän asioita ja tilanteita ratkaistavaksi, mikä on riittävää. Ylipäätään jää tilaa enemmän omalle harkinnalle, mikä missäkin kohdassa on riittävä evidenssi. Haastateltava F on samaa mieltä ja näkee rajoitetun varmuuden vaativan enemmän pohdintaa riittävän evidenssin määrästä. Haastateltavat B ja F perustelevat näkemyksiään seuraavasti:

Periaatteessa sulla voi olla aika kevyetkin toimenpiteet millä se on saavutettu se riittävä varmuus, mutta sitten kun se ei ole aina niin, että sun pitäisi sitten kuitenkin hoksata, että voi olla semmoisia tilanteita missä sun pitäisi ehkä tehdäkin enemmän sellaisen tyyppisiä toimenpiteitä, mitä siellä kohtuullisessa varmuudessa tehdään. (Haastateltava B)

Rajoitetussa varmuudessa saa käyttää enemmän harkintaa, kuinka pitkälle testausmenetelmissä mennään. (Haastateltava F)

Toisaalta haastateltava B vertaa tarkastusta tilintarkastuksen pitkään ja hyvään käytäntöön, mitä kohtuullisen varmuuden saavuttaminen tarkoittaa. Hän tunnistaakin ammatillisen harkinnan määrän johtuvan käytännöistä, jotka eivät vielä ole vakiintuneet ja rutinoituneet:

Ehkä se [että rajoitettu varmuustaso sisältää enemmän ammatillista harkintaa] johtuu siitä, kun ne ei ole vielä toisaalta myöskään niin vakiintuneet käytännöt, koska tilinpäätöstarkastuksia nyt on niin kauan tehty ja ne on vuosien saatossa kehittynyt siihen kohtuullisen varmuuden tasoon tietyllä metodologialla, niin se voi olla, että senkin takia sitten myös se ammatillinen harkinta, koska siihen ei ole niin pitkä traditio, niin sitten se ei ole myöskään välttämättä niin rutinoitunut, mutta sitten tavallaan tulee käyttäneeksi ammatillista harkintaa enemmän, kun sä voit olla ihan uudentilanteissa. (Haastateltava B)

Haastateltavat C on samoilla linjoilla. Tällä hetkellä hän näkee rajoitetun varmuuden sisältävän enemmän ammatillista harkintaa. Hän tunnistaa, että näkemys todennäköisesti muuttuu tulevaisuudessa niin, että kohtuullinen varmuus sisältää enemmän ammatillista harkintaa. Hän nostaa esille sen johtuvan siitä, että käytäntöä ei ole vielä niin pitkälle ja tarkastusmetodologista aineistoa on vähemmän, jolloin yksilönä tilintarkastusyhteisön sisällä tehtävä ratkaisua oman harkinnan mukaan, eikä ole olemassa tukea, johon nojautua yhtä laajasti kuin tilintarkastuksessa. Hän lisää, että tämä ei liity niinkään varmuustasoon, vaan siihen, että kyseessä on uudempi asia. Haastateltavan näkemys kuvastaa sitä, että kohtuullisen varmuustason voidaan tyypillisesti nähdä sisältävän enemmän ammatillista

harkintaa, kun päätöksentekotilanteita on enemmän ja sitä kautta myös ammatillista harkintaa on käytettävä useammin. Käytännön puuttumisen seurauksena rajoitettu varmuustaso jättää tilaa omille ratkaisuille, minkä vuoksi tällä hetkellä myös rajoitettu varmuustaso kestävyysraportoinnin varmennuksessa sisältää merkittävän määrän ammatillista harkintaa.

Haastateltava A mainitsee, että varmuustaso ei vaikuta suoraan ammatillisen harkinnan käyttöön. Toki tilanteita, joissa ammatillista harkintaa on käytettävä, tulee vastaan tarkastettaessa enemmän. Näin tulee vastaan enemmän tilanteita, joissa joutuu punnitsemaan asioita. Toisaalta eri asiayhteydessä haastateltava A mainitsee, että rajoitetun varmuuden tasolla riskiperusteista ammatillista harkintaa on käytettävä enemmän punnitessa, missä suurimmat riskit ovat ja mihin tarkastustoimenpiteet kohdennetaan. Haastateltavat D ja G puolestaan näkevät kohtuullisen varmuuden sisältävän enemmän ammatillista harkintaa verrattuna rajoitettuun varmuuteen. Haastateltava D avaa näkemystään:

Mä sanoisin, että kohtuullisen varmuuden toimeksiannoissa pitäisi käyttää [amatillista harkintaa] vähän enemmän, koska siellä tulee vastaan se haaste, että mikä on riittävä evidenssi siihen, että voidaan antaa se kohtuullisen varmuuden lausunto. Niin siinä sanoisin, että joo ja varsinkin jos löydetäänkin jotain eroja tai virheitä, niin miten sitten näitä käsitellään. (Haastateltava D)

Hän jatkaa siitä, miksi näkee rajoitetun varmuuden tason olevan yksiselitteisempi:

No siellä [rajoitetun varmuuden tasolla] evidenssin määrä on pienempi, niin siitä näkökulmasta sanoisin, että se [rajoitetun varmuuden taso] on ehkä vähän helpompi, kun standardin mukaan riittäisi periaatteessa tehdä analyytinen tarkastelu ja keskustella asiakkaan kanssa, mutta sitten siihen kohtuulliseen varmuuteen liittyy enemmän toimenpiteitä ja just se, että mikä on siinäkin riittävä, niin on yleensä aiheuttanut haasteita. (Haastateltava D)

Haastateltava G huomauttaa myös siitä, että kohtuullisen varmuuden toimeksiannon ollessa laajempi, hän näkee toimenpiteidenkin sisältävän enemmän varmentajan harkintaa. Suorittaessa vähemmän toimenpiteitä, hän näkee näiden olevan enemmän standardisoituja. Kun substanssitoimenpiteiden määrä kasvaa, käytetään paljon erilaista harkintaa, mihin toimenpiteet kohdistetaan ja miten paljon niitä tehdään.

Yhteenvedona haastateltavien näkemykset vaihtelevat huomattavasti keskenään erityisesti siitä näkökulmasta, kumpi varmuustaso sisältää enemmän ammatillista harkintaa. Osa näkee haasteellisempänä määritellä, mikä on riittävää rajoitetun varmuuden tasolla, kun taas toiset kohtuullisen varmuuden tasolla. Myöskään tarkastajien kokemukset eivät

suoraan korreloi näkemysten kanssa eli selvää syyseuraussuhdetta ei ole haastatteluissa havaittavissa näkemyseroille. Tämä havainnollistaa kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoihin liittyviä epävarmuustekijöitä käytännössä, kun yhtenäisiä käytäntöjä eivät ole vielä muotoutunut ja tilaa omille ratkaisuille jää väistämättä.

### 5.2.2 Tiedon eri osa-alueet ja varmuustasot

Haastateltavilta selvitettiin myös tarkemmalla ja konkreettisemmalla tasolla tiedon osa-alueiden merkitystä riittävän varmuuden saavuttamiseksi. Tiedon osa-alueiksi valikoituivat kestävyystiedoille ominaiset määrälliset ja laadulliset tiedot, historialliset ja eteenpäin katsovat tiedot, ympäristö-, sosiaaliset ja hallintotapaan liittyvät tiedot ja arvoketju koskevat tiedot. Osa-alueet valikoituivat sen perusteella, että nämä piirteet erottavat kestävyystiedot taloudellisista tiedoista ja aiheuttavat tyypillisesti haasteet kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoissa. Lisäksi haastatteluissa pyrkimys oli syventää tietämystä laaja-alaisesti ja kerätä tietoa, liittykö haasteet tiettyihin tiedon osa-alueisiin vai mistä haasteet aiheutuvat.

Historiallisia ja määrällisiä tietoja voidaan pitää eräällä tavalla yksinkertaisimpana tapauksena. Historiallisen tiedon kohdalla haastateltava G toteaa, että aluksi muodostetaan ennako-oletus tiedon vaihtelusta ja raja-arvo tiedon poikkeamiseen. Ensimmäisinä vuosina aiheutuu haasteita raja-arvon muodostamisessa, kun ei tiedetä, mitä luku oli viime vuonna.

Jos peruscasessa luo itse sen kuvan siitä, että miten sen tiedon olisi pitänyt liikkua ja keskustele sen saman aiheen asiakkaan kanssa ja luot sen niin kun ennako-oletuksen silleen, että miten se pitäisi liikkua, sitten sä määrität tavallaan raja-arvoa sille, että miten paljon se saa poiketa tästä. Jos se ei poikkea siitä, niin sitten sä oot periaatteessa ok sen kanssa, mutta se ei ole näin yksinkertaista kuitenkaan, koska sitten riippuen, että millaisesta erästä on kyse, niin voi olla kuitenkin tarpeen tehdä muita toimenpiteitä. Mutta isossa kuvassa, että pitää luoda ennako-oletus ennen kun sä näet ne luvut, sulla pitää olla ennako-oletus siitä, että mihin päin se pitäisi siirtyä ja tää pitäisi olla tavaltaan jumpattu yhdessä myös asiakkaan kanssa läpi. (Haastateltava G)

Vastauksesta ilmenee, että rajoitetun varmuuden tasolla analyttinen tarkastus saattaa riittää, mutta ei aina. Haasteet aiheutuvatkin siitä, milloin lisätoimenpiteitä on suoritettava.

Eteenpäin katsova tieto koettiin haastavana varmennettavana. Eteenpäin katsovaa tietoa voi olla esimerkiksi tulevaisuuden suunnitelmat, tavoitteet ja transiitiosuunnitelmat, jotka

haastateltavat A, C ja D mainitsevat. Haasteet aiheutuvat siitä, että tulevaisuus on epävarmaa, eikä varmentajana voi välttämättä ottaa kantaan väittämiin objektiivisesti. Haastateltava F ei koe varmentavansa lainkaan eteenpäin katsovaa tietoa. Hän mainitsee voitavansa varmentaa, että esimerkiksi tavoite on asetettu, mutta senkin olevan historiassa tehty päätös. Keskeistä eteenpäin katsovan tiedon osalta on varmentaa, miten tieto on johdettu, mitä oletettavia taustalla on ja mikä on lähtötieto, kuten haastateltava A toteaa. Haastateltava G avaa, että eteenpäin katsovan tiedon osalta on katsottava tarinaa sen takana, miten tieto on historiallisesti mennyt ja kuinka uskottava tieto on. Haastateltava A antaa esimerkin eteenpäin katsovan tiedon varmentamisesta:

Eteenpäin katsovassa tiedossa on toisaalta tavoitteet, että tavoitteethan vaan päätöksiä. On joku päästövähennätavoite tai tapaturmavähennystavoite. Sitten se pitää vaan ajatella, että tällainen päätös on tehty ja kirjattu, että on meidän tavoite. Sitten kun mennään niihin skenaarioihin, niin pitää olla siirtymäsuunnitelmat. Vaikka väitämme, että me ollaan tehty päästövähenevä tavoite, joka on linjassa Pariisin ilmastopöytäkirjään, niin pitäisi pystyä osoittamaan, että päästövähennä on riittävää puolentoista asteen lämpenemistä tavoitteen saavuttamiseen. Sitten, että se on realistinen, että tiedetään, millä toimenpiteillä se voidaan saada aikaan, että paljonko on sellaista, että voidaan omilla toimenpiteillä vähentää ja sitten löytyykö jotain korvaavia polttoaineita tai teknologioita. Se on ikään kuin polku, miten tää asia on suunniteltu tehtäväksi. – – Katsotaan, että minkälaisia oletuksia on tehty, mihin ne oletukset perustuu ja että se lopputulema on sitten johdonmukainen dokumentaation kanssa. (Haastateltava A)

Haastateltava C täydentää, että tarkastustoimenpiteinä tyypillisesti haastatellaan tai käydään läpi virallisia dokumentteja tai päätöksentekoprosessia. Haastattelussa keskeistä on yhtenäisen näkemyksen saaminen eri puolelta organisaatiota. Tilintarkastajien toimiessa myös kestävyysraportoinnin tarkastuksessa yksi tavoite on synergiaetujen hakeminen. Esimerkiksi eteenpäin katsovan tiedon osalta etuna onkin, että tieto on voitu saada jo tilintarkastuksessa. Haastateltava B täydentää, että synergiaetuja muodostuu huomaamatta saman henkilön varmentauksessa tilinpäätös- ja kestävyystiedot.

Itse näkisin, että yrityksellä on tosi hyvä, jos sekä tilinpäätöksentarkastaja että kestävyysraportin tarkastaja on sama henkilö, koska kyllähän sulla on paljon syvällisempi ymmärrys silloin. Kun analysoidaan kestävyysraportteja, niin sulla on jo muodostunut se käsitys, että mitä siellä tilikaudella on tapahtunut ja se näkyy luonnollisesti nyt sitten täälläkin päässä. Jos on tuotantomäärät laskenut, niin energiankulutus laskee, että saat semmoista tietoa, kun haastatteleet tilinpäätöstarkastusta varten henkilöstöä siellä yrityksessä, niin saat tavallaan vaivihkaa sitä tietoa kumpaankin. Ja se kyllä tuo varmuutta rajoitetun varmuuden tarkastukseen kestävyystietojen osalta, kun sä pystyt linkittämään

sen, että nämä tiedot ovat keskenään johdonmukaiset, niin se lisää sitä varmuutta kyllä sinne kestävyysraportin puolelle aika helpolla tavalla, koska me ollaan todella hyvin tarkastettu sitä tilinpäätöstä niin sä saat siellä syötetään tavallaan sellaista tietoa mikä tuo sitä varmuutta siihen kestävyysraporttiin, jos ne tiedot on johdonmukaisia sen muun tiedon kanssa. (Haastateltava B)

Eteenpäin katsovan tiedon osalta varmuustasojen välinen ero on lähinnä otosten koossa ja toimenpiteiden syvyydessä, kuten haastateltava A toteaa. Haastateltava D näkee, että kohtuullinen varmuus olisi mahdollista eteenpäin katsovan tiedon osalta, jos olisi enemmän vahvaa primääridataa:

No pitäisi varmaan olla aika vahvat, niin kun suunnitelmat ja laskelmat, että esimerkiksi monella yrityksellä on 20-, 30-tavoitteita, vaikka tiettyjen päästölähteiden vähentämiseen niin olla nähty erilaiset skenaarioanalyysit ja suunnitelmat, mutta kun siellä on niin paljon estimaatteja ja muuttujia, niin se on luonnollisesti vaikeata varmentaa kohtuullisella varmuudella, että ehkä jos olisi enemmän tuommoista niin vahvaa primääridataa eikä estimaatteja ja oletuksia niin sitten se olisi mahdollista. (Haastateltava D)

Eteenpäin katsovan tiedon osalta korostuu kuitenkin jälleen ammatillinen harkinta.

Ympäristö, sosiaaliset ja hallintotapaan liittyvien tekijöiden varmennus ei eroa muuten kuin varmennettavan tiedon osalta. Varmennettava tieto vaikuttaa evidenssin laatuun ja sitä kautta tarkastustyön määrään, kuten haastateltava B selventää. Haastateltava F avaa kattavasti, että osa-alueilla suoritetaan raportointiprosessin läpikäynti, mutta rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasot riippuvat tiedon alkulähteestä eli evidenssistä, johon voidaan täsmätä. Merkittävin ero on erilaiset tarkastustoimenpiteet, koska tiedon luonne vaihtelee, mainitsevat haastateltavat A ja G. Esimerkkinä osa haastateltavista nostaa esiin kyllä-ei tapaukset, kuten syrjintätapaukset.

Erilaiset tarkastustoimenpiteet luultavasti on se isoin tekijä [eroissa liittyen ympäristö-, sosiaalisten ja hallintotapaan liittyvien tekijöiden varmennukseen], mutta voi olla semmoisia tietoja, jos viitataan johonkin policyyn tai johonkin, että sä katsot, että se on olemassa, niin se voi olla se varmennustoimenpide. Sitten sä tiedät, että se on olemassa, että se on vähän kyllä-ei vastauksia, sama kun hallituksen kokoonpano esimerkiksi, niin jos se on esitetyn mukana, niin sä olet varmentanut sen ja olet varmentanut sen 100-pinnasesti, että se on näin. Siinä ei ole tavallaan myöskään mitään eroja, mutta erilaiset tarkastustoimenpiteet suurena ero. (Haastateltava G)

Se [riittävä varmuus] liittyy datan laatuun ja luonteeseen, että jos me testataan sitä, että onko henkilömäärä oikein, niin se on erilaista testaamista kuin se, että onko näillä tapaturmataajuus laskettu oikein tai kasvihuonekaasupäästövähenemä laskettu oikein. Silläkin on merkitystä, että kuinka paljon niitä alla

olevia dataparametreja johonkin tietoon liittyy. Niin sekin ohjaa sitä varmentamista tai sitten, jos meillä on sellainen, että useinhan on myös kestävyystiedoissa sellaisia esimerkkejä, että tulos on ei-tapauksia niin sekin pitää pystyä varmentamaan, että millä tavalla on päädytty siihen, että mikä on evidenssi sille, että ei ole ollut vaikka yhtään syrjintätapausta yhtiön liiketoiminnassa, jos tällaista raportoidaan (Haastateltava A)

Vastauksessa ilmenee, että rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasolla suoritettavat tarkastustoimenpiteet eivät välttämättä aina edes eroa, mikäli kyseessä on esimerkiksi kyllä-ei-tapaukset, jotka tarkastetaan tai niitä ei tarkasteta.

Haastateltava C pohtii, että hallintotapaan liittyvien tekijöiden varmennuksessa ero varmuustasojen välillä on pienin näiden sisältäessä lähes ainoastaan laadullista tietoa. Hän avaa esimerkkinä, että vedenkulutuksessa voi yksinkertaisessa tapauksessa riittää haastattelu ja laskelman tarkastus. Mikäli indikaatioita virheellisyyksistä ilmenee, on suoritettava lisätoimenpiteitä saadakseen tieto riittävälle tasolle. Sosiaalisella puolella voidaan kysyä esimerkiksi henkilöstömäärä lakiosastolta, kun taas hallintopuolella painottuvat haastattelut ja esimerkiksi erilaisien päätöskien vertaaminen. Hän korostaa, että varmuustason saavuttaminen riippuu paljon tiedon laadusta.

Siellä [hallintotapaan liittyvien tekijöiden kohdalla] varmaan ero [varmuustasojen välillä] on kaikista pienin, koska se on lähes pelkästään laadullista. Ja siellä tavallaan ne on vähän, että sä kerrot jotain siellä raportoinnis, se on joko totta tai ei ole totta ja se on vaikea vetää sitä rajaa, että en osaa kyllä vastata tuohon että miten käytännössä se voisi erota, että ehkä se, että tartuttaisiin vielä ehkä pienempiin muutoseikkoihin kohtuullisen varmuuden myötä. (Haastateltava C)

Haastateltava A näkee rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden eroavan vähiten hallintotapaan liittyvien tekijöiden kohdalla, koska aineiston koko on huomattavasti pienempi, tiedot ovat vähän numeerisia, eikä tekijöiden kohdalla tyypillisesti ole samanlaisia järjestelmiä kuin ympäristö- ja sosiaalisten tietojen kohdalla. Hallintotiedoissa voi olla esimerkiksi ilmoituskanava, jossa tietopisteiden määrä on tuhansien sijaan kymmeniä. Ympäristö- ja sosiaalisten tietojen kohdalla kohtuullinen varmuus tarkoittaa puolestaan merkittävästi enemmän tarkastustoimenpiteitä ja suurempia otoskokoja sekä järjestelmätestausta. Haastateltava A esittää:

No ei se [rajoitettu ja kohtuullinen varmuus] eroa muuten kuin sillä, että mitä tietoa siellä varmennetaan, että se governance-puoli on silleen ja varmaan siellä ei ole ehkä niin isoa eroa, koska ne siellä on kuitenkin aika vähän niitä numeerisia tietoja, että se on enemmän sitä prosessia ja toimintatapaa, että G:ssä ei varmaan ole kauhean isoa eroa. – – Mä sanoisin, että G:ssä ne on

lähempänä joka tapauksessa. Sitten G:ssä reasonable assurance ei tuo niin merkittävästi lisää, kun jos me ollaan vaikka ilmastopuolella, että siellä se reasonable assurance päästöille jo paljon enemmän sitten vaatii toimenpiteitä. (Haastateltava A)

Vastauksissa ilmenee, että rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välinen ero nähdään suurempana määrällisissä tiedoissa aineiston ollessa tyypillisesti suurempi, kun verrataan laadullisiin tietoihin. Haastateltava D on samoilla linjoilla ja perustelee näkemystään sillä, että laadullisten tietojen kohdalla voi olla vähemmän mahdollisia toimenpiteitä:

Joo kyllä mä näin sanoisin [että varmuustasojen välinen ero on suurempi määrällisissä tiedoissa], kun on kvantitatiiviset tiedot, niin siellä on se otoskoossa eroa, kuinka paljon rivejä tai jotain laskuja testataan, mutta sitten laadullisten tietojen osalta mä sanoisin, että se ero on pienempi kyllä, että mikä voisi olla hyvä esimerkki. Vaikka, jos kerrotaan jostain päätöksestä, niin rajoitetussa varmuudessa saattaisi riittää joku vaikka keskustelu vastaavan henkilön kanssa, mutta kohtuullisessa varmuudessa haluttaisiin nähdä mahdollisesti pöytäkirja tai kirjallinen päätös, että näin oli sovittu. (Haastateltava D)

Laadullisen tiedon kohdalla kuitenkin rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden saavuttamisen haastavuus korostuu. Haastateltava F kiteyttää varmuustasojen määrittelyn:

Se on ammatillinen harkinta [joka määrittää varmuustason laadullisen tiedon kohdalla]. Joo siinä pääsee todella harkitsemaan. (Haastateltava F)

Haastavuutta lisää kysymys, mikä on väärä laadullisten tietojen kohdalla. Ei ole yksiselitteistä määritellä laadullisissa tiedoissa, pitääkö väittämän olla täysin väärin vai mikä on riittävän oikein.

Koko arvoketjun huomioiminen nähdään mahdollisena sekä rajoitetun että kohtuullisen varmuuden tasolla, kunhan tiedot ovat dokumentoituna. Toistaiseksi koko arvoketjun kattavassa raportoinnissa on merkittäviä puutteita, jotka tunnistavat suurin osa haastateltavista. Siksi arvoketju on yleensä rajattu varmennuksen ulkopuolelle. Yhtä lailla kummankin varmuustason tasolla raportoidut tiedot tulee kuitenkin varmentaa, kuten haastateltava G toteaa:

Kyllähän se [arvoketju] pitää yhtä lailla huomioida, että vaan toimenpiteet on suppeammat, mitä niille tehdään, mutta toki niin, että jossain kohtaahan tulee se leikkuri, että me jos me tarkastetaan yhtiötä a, jonka arvoketjussa on yhtiö b, niin mehän ei luultavasti mennä sinne yhtiöön b:lle suorittamaan toimenpiteitä suoraan itsenäisesti. Vaan me ollaan kuitenkin sen yhtiön b:n tiedon varassa. Mutta sitten se, että miten paljon me katsotaan sitä tietoa ja haastetaan sitä varmaan poikkeaa sitten tasojen välillä. (Haastateltava G)

Haastateltava B on samoilla linjoilla esittäen, että rajoitetun varmuuden antava toimeksianto huomioi enemmän ylätasolla arvoketjua, kun taas kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto pilkotummin:

Kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa varmasti pureuduttaisiin myös tässä suunnassa pilkotummin ja tarkemmin. (Haastateltava B)

Rajoitetun varmuuden tasolla kaikkia tunnuslukuja on tarkastettava vähintään analyytiseen tarkastukseen asti, missä verrataan lukuja edellisvuoteen ja saadaan poikkeamat esille. Haastateltava F tuo vastauksessaan hieman erilaisen näkökulman. Rajoitetun varmuuden tasolla arvoketjun huomioiminen on mahdollista tietyillä puutteilla, mutta hänen mielestä koko arvoketjun huomiointi ei lähtökohtaisesti ole mahdollista varmuustasosta riippumatta. Hän esittää, että koko arvoketjua koskeva raportointi ei tule koskaan täydelliseksi, vaan siinä tunnistetaan esimerkiksi suurimmat päästölähteet ja käytetään eniten resursseja näihin. Hän vielä lisää, että koko arvoketjun kohdalla tiedon täydellisyys ei tietyllä tavalla toteudu, vaan yritys tunnistaa vajavaisuutensa siinä, että se ei kykene ylittää tunnistamaan kaikkea. Haastateltava E on myös skeptinen sen suhteen, miten voidaan varmistua alihankkijan tiedon oikeellisuudesta, mikäli varmennusvaatimukset eivät koske sitä.

Lisäksi arvoketjua koskevassa varmennuksessa nousee ylipäätään esiin epävarmuudet, kuinka pitkälle arvoketjua tulee varmentaa.

Uusi kestävyysdirektiivi tuo siihen [arvoketjua koskevaan raportointiin] onneksi muutosta, kun siellä yrityksiä ikään kuin pakotetaan tarkistamaan heidän vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet myös arvoketjun osalta, mutta ei sekään anna vastausta siihen, että kuinka pitkälle arvoketjussa pitäisi mennä, että onko se tier 1,2, 3 vai vielä pidempään. (Haastateltava D)

Kaiken kaikkiaan tiedon osa-alueissa varmuustasojen erot nähdään pienempänä aineiston ollessa pienempi, mikä viittaa tyypillisesti laadullisiin tietoihin. Tulokset osoittavat, että varmennusmarkkinat ja -käytännöt ovat kehitysvaiheessa, eikä ole selvää, mitä vaaditaan varmuustasojen saavuttamiseksi erityisesti laadullisen ja eteenpäin katsovan tiedon osalta.

### 5.2.3 Mikä on riittävä varmuus?

Jokainen haastateltava tunnisti varmuustasojen välillä esiintyvän vaihteluvälin, mutta miten päätöksiä riittävyydestä tehdään käytännössä? Yksityiskohtaisemmilla tarkastusmetodologioilla, jotka ovat tilintarkastusyhteisöjen tulkintoja varmennusstandardeista, on keskeinen rooli riittävän varmuuden saavuttamisessa, mikä nousee esiin haastatteluissa. Kuten haastateltava E toteaa, tarkastusmetodologia ohjaa siihen, että varmennustoimeksianto suoritetaan riittävällä tasolla. Yksiselitteistä vastausta ei ole kuitenkaan olemassa ja käsite ammatillinen harkinta toistuu usein. Varmentajat näkevätkin olennaisten tulkin- taerojen olevan mahdollisia, mitä käsiteltiin luvussa 5.1. Tarkastellaan seuraavaksi teki- jöitä, jotka indikoivat, mikä on riittävä varmuustaso käytännössä ja miten varmuustaso saavutetaan toimeksiannossa.

Haastateltavat antavat esimerkkejä konkreettisesti varmuustasojen saavuttamisesta. Haastateltava F korostaa suunnittelun olevan kaiken lähtökohta ja sen tavoitteena on, että tarkastustoimenpiteet suoritetaan tehokkaasti ja niitä suoritetaan riittävästi. Hän tiivistää, että varmuustaso on saavutettu, kun suunnitellut toimenpiteet on tehty. Mikäli epäilyksiä herää, toimenpiteitä on tehtävä, kunnes todetaan, että tieto joko on oikein tai se ei ole. Myös haastateltava A kertoo riittävän evidenssin olevan suunnitteluvaiheen työtä, sillä varmennus lähtee suunnittelusta. Hän avaa näkemystään siitä, että riittävän evidenssin määrittäminen ei ole helppoa:

Ei se [riittävän evidenssin määrittäminen] mikään helppo tehtävä ole, että var- mennustyöhön kuitenkin lähtee aina planning-vaiheesta, niin se on suunnitte- luvaiheen työtä. Silloin, kun niitä olennaisuuksia arvioidaan ja tehdään testi- suunnitelmaa, niin siinä vaiheessa pitää käydä läpi ja se on ammatillista har- kintaa ja tietysti myös tarkastusmetodologia ohjaa sitten niihin valintoihin. – Ei se missään nimessä helppoa ja nyt kun ollaan näin alkuvaiheessa vielä niin ei ole mitenkään semmoinen yksiselitteinen. (Haastateltava A)

Näkökulmat korostavat suunnittelun merkitystä toimeksiannossa. Riittävän varmuuden eräänlaisena rajana on se, että tiedon käyttäjä tekisi toisenlaisen päätöksen, kuten haasta- teltava F korostaa. Merkittävän virheen riskin, jolla tarkoitetaan riskiä, joka vaikuttaisi tiedon käyttäjän päätöksentekoon, mainitsevat myös haastateltavat A ja G. Käytännössä rajan vetäminen on hyvin hankalaa, kun vakiintuneita käytäntöjä ei vielä ole ja tiedon käyttäjät ovat niin heterogeeninen joukko. Merkityksellisen tason määrittäminenkin on kuitenkin keskeinen osa suunnitteluvaiheen työtä. Merkityksellisyyteen vaikuttavat tie- don riskisyys, olennaisuus ja käyttäjät, joita käsiteltiin luvussa 5.1.

Haastateltava D ja F huomauttavat standardin vetoavan ammatilliseen harkintaan siinä, onko hankittu riittävästi evidenssiä. Haastateltava F jatkaa, että on olemassa tilastollisia malleja testaustoimenpiteiden ja otoskokojen määrästä eli kuinka paljon tarkastustoimenpiteitä tulisi tehdä tietyn tiedon osalta. Kuitenkin rajoitetun varmuuden tasolla näitä ei ole yhtä paljon verrattuna kohtuullisen varmuuden tasoon, mikä lisää ammatillisen harkinnan määrää rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa.

Ammatillinen harkinta [määrittää evidenssin riittävyden]. Jos valitaan tietyn tyyppinen toimenpide, niin siinä on laskettu tilastollisia malleja, että kuinka paljon pitää testata, jotta voi olla kohtuullinen varmuus siitä, että joku asia on oikein, mutta silloin kun puhutaan rajoitetusta varmuudesta, niin silloin mulla ei ole tuollaisia ihan hirveästi. Silloin mulla on todellakin ammatillinen harkinta se, mikä määrittää sen ja sitten vähän on ohjeistusta siihen, että jos testataan jotakin populaatiota, vaikka vesimittarilukemia niin, silloin mulla on ohjeistusta siihen, mikä testausotoksen koon pitäisi olla, mutta ei sekään ole kiveen kirjoitettu samalla tavalla rajoitetussa varmuudessa, kun sitten taas tuolla kohtuullisen varmuuden tasolla. (Haastateltava F)

Haastateltava D nostaa esiin kokonaisuuden merkityksen riittävän evidenssin määrittämisessä. Hänen mukaansa riittävä varmuus on saavutettu, kun otoskoon mukaiset tarkastukset on suoritettu rajoitetun varmuuden tasolla, eikä ristiriitaisia tietoja ole tullut vastaan. Kohtuullisen varmuuden tasolla vaaditaan syvällisempää pohdintaa lisäksi.

Standardi tässäkin kohtaa vetoa siihen ammatilliseen harkintaan, että onko varmentajan mielestä saatu riittävää evidenssiä, jotta voidaan meidän varmennuslausunto antaa. Tähän mä lisäisin, että yleensä halutaan nähdä sitä kokonaisuutta, kun varmennetaan eri osa-alueet ja saadaan aika monen kanavan kautta tietoja yrityksestä ja yrityksen toiminnasta sekä sisäisistä tiedoista että julkisista tiedoista, niin halutaan toki olla varmoja ettei näissä ole mitään ristiriitaisia tietoja. Ja luotetaan meidän otoskokoihin ja jos ei ole tullut mitään virheitä vastaan tai muita syitä epäillä, että tiedoissa olisi jotain vikaa niin sitten ainakin se rajoitettu varmuus on saavutettu, että sitten se kohtuullinen varmuus toki vaati vielä syvällisempää pohdintaa, että ovatko järjestelmät ja kontrollit sillä tasolla, että tukevat myös sitä evidenssiä ja meidän johtopäätöstä kohtuullisella varmuudella. (Haastateltava D)

Haastateltava E painottaa myös laajemman kokonaisuuden merkitystä muodostaakseen käsityksen tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. Haastateltava G korostaa, ettei evidenssin riittävyteen ole yksiselitteistä vastausta, mutta mainitsee ammatillisen harkinnan ja lopputuleman loogisuuden keskeisinä tekijöinä varmuustason saavuttamisessa:

Ammatilliseen harkintaanhan se [evidenssin riittävyys] perustuu pitkälti, mutta tavallaan sitten kun sä oot ok sen kanssa, suorittanut sun toimenpiteet, ei oo tullut mitään poikkeavia tietoja vastaan ja sitten, että se on tavallaan

looginen lopputulema. Kuitenkin analyttiseen tarkasteluun tämän pitäisi isossa kuvassa perustua, niin sulla pitäisi olla joku ennako-oletus siitä, että mihin päin sen indikaattorin tieto liikkuu ja jos se sitten on liikkunut sen suuntaan, niin sitten se on ok. Jos ei ole liikkunut siihen suuntaan, niin pitää selvittää, että miksi ei ole. Ja jos asiakas ei itse osaa suoraan sanoa, niin sitten pitää tehdä enemmän toimenpiteitä ja kaivautua syvemmälle siihen, että siihen pääsee kiinni. Mutta ei ole semmoista suoraa raja-arvoa taas, että ei voi ehkä sanoa, että sun pitää katsoa 10 laskua, kun on rajoitettu varmuus ja sitten jos on kohtuullinen pitää katsoa 20. Että se ei ole suoraviivaista, että voi suoraan sanoa juuta tai jaata. (Haastateltava G)

Varmuustasojen saavuttamiseen vaikuttavat siis kokonaisuus ja toimeksiannon aikana saadut viitteet mahdollisista virheellisyyksistä. Mikäli viitteitä virheellisyyksistä ei ole tullut ja suunnitellut tarkastustoimenpiteet on tehty, lähtökohtaisesti varmentajana on valmis muodostamaan varmennuslausunnon. Yksinkertaisissa tapauksissa rajoitetun varmuuden tasolla pelkkä analyttinen tarkastelu voi riittää. Varmentajan on kuitenkin jatkuvasti punnittava varmennettavan tiedon luonteen mukaan evidenssin laadun ja määrän sekä tarkastustoimenpiteiden määrän soveltuvuutta, milloin lisätoimenpiteitä on suoritettava.

Tällä hetkellä tarkastajat eivät ole niinkään huolissaan riittävästä varmuustasosta, sillä osa kokee ylitarkastusriskin olevan mahdollinen erityisesti tilintarkastustaustaisille varmentajille rajoitetun varmuuden tasolla. Haastateltava B näkee suurempana riskin lähteä tekemään toimenpiteitä liikaa kuin liian vähän. Hän korostaa rohkeutta tehdä ratkaisuja, joka toisaalta edellyttää hyvää ymmärrystä aiheesta, jotta voi todeta esimerkiksi ainoastaan keskustelun riittävän. Rajoitettu varmuus aiheuttaa haasteita myös managerin roolissa delegoidessaan tehtäviä nuoremmille, kun ei voi pyytää tiettyä otoskokoa, vaan käytettävä myös ammatillista harkintaa, miltä tietty asia näyttää. Haastateltava D näkee myös ylitarkastusriskin, josta tiedon käyttäjät käytännössä hyötyvät, kun varmuustasoilla suoritetaan enemmän toimenpiteitä verrattuna vähimmäistasoon.

Rajanvetoa rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä voidaankin pitää häilyvänä. Ei ole aina selvää, milloin kynnyks lisätoimenpiteille ylittyy. Haastateltava E toteaa näkevänsä ylipäättään häilyvänä rajoitetun ja kohtuullisen välisen eron, eikä hän oikeastaan näe aina näiden vaihtelevan kovin paljon:

Mä sanoisin, että ero niiden [varmuustasojen] välillä on vähän semmoista häilyvää tietysti, että nyt se ei ole suoraan veteen piirretty viiva, vaan että se on just näin, että koska se mille puolelle [varmuustasoja kuuluu]. (Haastateltava E)

Moni haastateltava kuvaileekin riittävän varmuuden saavuttamista tasapainona:

Se [riittävä varmuus] on varmaan semmoista tasapainoilua sitten sen varmennustyön ja saavutettavan varmuuden välillä. (Haastateltava A)

Joka tapauksessa riittävyys on aina tilannekohtaista. Vaikka keinovalikoima, jolla riittävä varmuus saadaan, vaihtelee, varmentaja lausuu aina samasta asiasta eli siitä, onko tiedot olennaisesti oikein tai, että ne eivät sisällä olennaista virheellisyyttä. Merkittävän variaation seurauksena haastateltavilta selvitettiin myös näkemyksiä siitä, kokevatko he tietävänsä, mitä heiltä vaaditaan saavuttaakseen rajoitettu tai kohtuullinen varmuus käytännössä kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannossa. Epävarmuustekijöistä huolimatta jokainen haastateltavista koki tietävänsä, mitä heiltä vaaditaan tai odotetaan. Vaikka väistämättä tiettyä tapauskohtaista tulkintaa varmennustoimeksiantoihin jää, tilintarkastusyhteisöt pyrkivät mahdollisimman yhtenäisiin varmennustoimeksiantoihin. Tätä edesauttavat metodologian lisäksi tilintarkastusyhteisöltä saatu tuki ja tieto sekä tilintarkastusyhteisön sisäinen laadunvalvonta. Metodologia muodostaa melko selkeät askelmerkit varmuustason saavuttamiseen, minkä tunnistaa moni haastateltavista. Toki ensimmäiset toimeksiannot ilman kokemusta ovat hankalia, mutta tilintarkastusmaailma muodostaa kuitenkin perustan kestävyystietojen varmentamiseen, kuten haastateltava A mainitsee. Aina tulee vastaan haasteellisempia kohtia varmennustyössä, jolloin hyödynnetään asiantuntijoita, kuten tilintarkastuksessakin. Keskeinen hyöty Big4-tilintarkastusyhteisöissä työskenteleville tarkastajille on kollegoiden tuki, sillä ammatillista harkintaa on sovellettava aina. Haastateltava B avaa näkemystään:

Tietenkin käytännön toteutus on aina eri asia kuin tieto tai teoria, mutta sitten toisaalta osana suurempaa tilintarkastusyhteisöä on silleen onnekkaassa asemassa, että tietää, että jos tulee joku omituinen tilanne, niin sitten on kuitenkin niitä ihmisiä kenen kanssa voi keskustella sitä tilannetta tai pallotella, että miten tässä nyt pitäisi sitten toimia. (Haastateltava B)

Haastateltava C toteaa, että kyllä-ei kysymyksenä tietävänsä, mitä häneltä vaaditaan riittävän varmuuden saavuttamiseksi rajoitetun varmuuden tasolla, mutta mainitsee olevan matkaa siihen, että tuntisi yhtä hyvin kuin mitä häneltä tilintarkastuksessa vaaditaan. Haastateltava D puolestaan mainitsee useamman vuoden jälkeen olevan selvät sävelet siitä, mikä on odotusarvo.

### 5.3 Tarkastajien näkemykset ja CSRD:n vaikutukset

#### 5.3.1 Kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset

Kestävyysraportointidirektiivi tulee muuttamaan merkittävästi tilintarkastusalaan teke- mällä kestävyysraportoinnin varmennuksen pakolliseksi soveltamisalaan kuuluville yri- tyksille. Haastatteluissa selvitettiin tarkastajien näkemyksiä kestävyysraportointidirektii- vistä ja toisaalta suhtautumista rajoitetun varmuuden tasolta kohtuulliselle varmuuden ta- solle siirtymisessä. Haastateltavilta tiedusteltiin kestävyysraportointidirektiivin vaikutuk- sia varmentamiseen ja varmuustasojen määrittämiseen. Osa haastateltavista näkee, että kestävyysraportointidirektiivi selkeyttää varmennusta tuomalla särmää ja määrämuotoi- suutta toimintaan. Esille nousevat kaikille sama raportointikehikko, selkeät raportointioh- jeet ja lisäarvo, kun kestävyysraportti on osana toimintakertomusta.

Kyllä mun mielestä [kestävyysraportointidirektiivi] helpottaa [varmenta- mista], koska siellä on sitten selkeät raportointiohjeet, että mitä yritysten pi- täisi raportoida ja nämä ovat kaikille samat vaatimukset. – – Nyt kun rapor- tointi on standardisoidumpi, niin myös se varmentaminen olisi helpompi, että toki tämä ensimmäinen vuosi on varmasti kaikille vähän opettelemista, kun pitää uusien asioiden kanssa työskennellä, mutta uskon, että tulevaisuudessa varmasti on [helpompaa]. (Haastateltava D)

Lisäksi metodologiaa alkaa tulla enemmän ja on helpompi tehdä varmennukseen yhteis- mitallista dokumentaatiota, mitkä haastateltava C mainitsee. Toisaalta haastateltavat eivät näe direktiivin varsinaisesti vaikuttavan varmuustasoihin tai yksittäisten indikaattorien varmentamiseen. Keskeinen muutos on pikemmin varmennuksen kohteen laajeneminen koko kestävyysraporttiin, minkä moni haastateltava toi esille. Toistaiseksi yritykset ovat voineet päättää varmennuksen kohteena olevat tiedot, mutta direktiivin myötä varmennus koskee koko raporttia. Raportteja on katsottava enemmän kokonaisuutena ja tarkasteltava sen tasapainoisuutta. Haastateltava G huomauttaa tarpeesta punnita, mihin käyttää suh- teessa eniten aikaa tarkastuksessa: mihin tehdään enemmän ja mihin vähemmän. Ei ole välttämättä resursseja mennä yhtä syvälle kuin aiemmissa tarkastuksissa, jossa kohteena ollut yksittäiset tiedot.

Jos miettii, että GRI-varmennuksia on tehty niin, että yhtiö on valinnut, mitkä indikaattorit tarkastetaan tai varmennetaan. Niin kyllähän ne on tehty aika tarkalla tasolla, että se [kestävyysraportointidirektiivi] ehkä luo muutoksen nyt, että koko raportti – – on varmennuksen kohteena, mikä tarkoittaa, että pitää sitten myös riskiarvion perusteella määrittellä mihin käyttää suhteessa eniten aikaa siinä tarkastuksessa ja välttämättä ei voida mennä niin syvälle

kuin on ISAE 3000 mukaan tehty aikaisemmin. Jotkut niistä on tehnyt todella tarkasti ja kattavasti, että löytää sitten tasapainon siinä, että mitä toimenpiteitä oikeasti tehdään ja miten se kokonaisuus tulee huomioitua. (Haastateltava G)

Haastateltava A mainitsi merkittävänä erona varmentajan rajoittamattoman vastuun, sillä toistaiseksi varmentajan riski on tyypillisesti rajattu toimeksiantopalkkion suuruuteen. Kestävyysraportointidirektiivin myötä varmentajillekin on suurempi riski ottaa vastaan toimeksianto, jossa raportoinnin edellytyksiä ei ole olemassa. Lisäksi varmennus siirtyy kestävyysraportointidirektiivin myötä tilintarkastusvalvonnan piiriin.

Vastauksissa ilmeni, että vaikutukset eivät liity suoraan varmuustasoihin, enemmän yleisesti varmennustoimeksiantoihin. Haastateltava F tiivistää, että direktiivi ei vaikuta siinänsä varmennukseen, koska samalla varmennusstandardilla jatketaan. Aiemminkin on ollut vaihtelevia raportointikriteeristöjä ja jälleen tulee uusi, mutta samalla varmennusstandardi ja -toimenpiteet säilyvät samoina. Hän näkeekin haasteena yhtenäisen varmennusstandardin puuttumisen soveltamisalan alussa, mikä tulee johtamaan eroavaisuuksiin. Haastateltava F tarkentaa kaikkien osaavan varmentaa esimerkiksi hiilidioksidipäästöt, mutta eroavaisuuksien syntyminen uusissa asioissa, kuten kaksinkertaisen olennaisuuden määrittämisessä. Myös muut haastateltavat pitävät yhtenäisen varmennusstandardin puuttumista haasteena. Toivottaisiin erityisesti ohjeistusta käytännön tasolle varianssin ehkäisemiseksi varmentajien välille.

No [yhtenäisen varmennusstandardin puuttuminen] on tietyiltä osin haaste. Se [ISAE 3000] on kuitenkin yleinen standardi, jota sovelletaan monen eri aiheen varmentamiseen. Kyllä se helpottaisi, jos puhuttaisiin näillä termeillä myös ja otettaisiin enemmän kantaa siihen, että miten esimerkiksi olennaisuusanalyysiä tulee tarkastaa ja miten arvoketju tulee huomioida, missä kohtaa menee rajaa, miten konserni, voiko konsernia tarkastaa yhtenä kokonaisuutena vai pitääkö sisällyttää sinne muita tytäryhtiöiden tiimejä tai muita. Niin kyllä se helpottaisi toki, mutta toisaalta tämä on kuitenkin semmoinen perustavanlaatuisen tapa tarkastaa asioita, että ei se iso ongelma ole, mutta helpottaisi varmasti, jos puhuttaisiin näillä termeillä myös. (Haastateltava G)

Me selvittää kyllä ja saadaan se varmennus tehtyä, mutta totta kai se on aina parempi, jos olisi selkeät standardit. (Haastateltava C)

No olisihan se hyvä, että me saataisiin enemmän kättä pidempää vielä tuohon varsinaiseen varmennusstandardiin ja täsmennyksiä, että se ammatillisen harkinnan osuus jäisi pienemmäksi. Nyt kun yritetään saada yritykset raportimaan vertailukelpoisesti, niin yritetään nyt saada Big4 sitten varmentamaan suurin piirtein samalla tavalla. (Haastateltava F)

Yhtenäiset varmennusstandardit nähdään keskeisinä, sillä tällä hetkellä käytössä olevia ISAE 3000-standardeja ei ole suunniteltu nimenomaan kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoihin. Tarkemman ohjeistuksen nähdään helpottavan varmennustyötä ja vähentävän varianssia tilintarkastusyhteisöjen välillä, vaikka varmennustyö tulee suoritettua myös nykyisillä standardeilla. Haastateltava B lähestyy asiaa eri näkökulmasta. Hän ei näe välttämättä huonona asiana, että varmennusstandardit eivät tule voimaan samaan aikaan. Hän mainitsee, että myöhemmin voidaan pohtia tarkastajien tarpeita, mihin liittyen olisi hyvä olla yhteisesti sovittuja sääntöjä ja perustelee näkemystään:

Toisaalta mä ehkä itse ajattelen niin, että se ei ole välttämättä huono asia, että ne [yhtenäiset varmennusstandardit] vahvistetaan sitten vasta, kun on vähän kokemusta tästä asiasta. Sekin voisi toisaalta olla haaste, että meillä nyt tähän samaan aikaan, kun asiakkaat harjoittelee sen uuden kestävyysraportoinnin laatimista, niin varmentajille tulisi alan standardit voimaan. (Haastateltava B)

### 5.3.2 Suhtautuminen varmuustasoihin

Joka tapauksessa kestävyysraportointi lähtee liikkeelle rajoitetusta varmuudesta tavoitteenaan siirtyä kohtuulliseen varmuuteen myöhemmin. Tämä on regulaattorin tahtotila, kuten haastateltava A toteaa, vaikka indikoitu suunta rajoitetusta kohtuulliseen varmuuteen on selvä. Yleisesti ottaen asteittainen lähestymistapa rajoitetusta kohtuulliseen varmuuteen nähdään hyvänä ratkaisuna kaikille osapuolille, sekä varmentajille, raportoiville yrityksille että kestävyystietojen käyttäjille. Haastateltava E näkee, että kohtuullista varmuutta voitaisiin pitää kohtuuttomana heti alusta alkaen:

Mä veikkaan kyllä, että tää eka kierros on semmoinen, että se voisi olla vaikea antaa korkeamman varmuustason lausuntoa. (Haastateltava E)

Yrityksille rajoitettu varmuus on kevyempi tapa lähteä liikkeelle. Kohtuullisen varmuustason esteiksi nähdään raportoinnin maturiteetti ja varmennustaakka, jotka ovat kytköksissä toisiinsa. Moni haastateltavista nostaa esille prosessien ja kontrollien kehittymisen edellytyksenä kohtuullisen varmuuden tasolle. Erityisen haasteellisena nähdään listamattomat yritykset, joilla ei välttämättä minkäänlaista kestävyysorganisaatiota, kuten haastateltava C esittää. Raportoinnin kehittyminen on välttämätöntä, sillä muuten varmennus on niin työlästä, että kukaan ei varmasti halua maksaa niin paljon, toteaa Haastateltava B.

Haastateltava C näkee, että varmennustoimeksiantoja ei vielä edes pystyisi tekemään kohtuullisen varmuuden tasolla, sillä dokumentaatio ei ole riittävällä tasolla. Myös haastateltava D mainitsee kohtuullisen varmuustason esteeksi kehittymättömän raportointiprosessin ja yrityksen valmiuden toimittaa riittävän evidenssin. Hän toisaalta lisää, että yrityksen näkökulmasta rajoitettu varmuus on hyvä alku ajankäytöllisesti, sillä aika evidenssin keräämiseksi on pienempi ja yrityksille on muutenkin iso urakka edessä rakentaen prosesseja ja järjestelmiä. Haastateltava G lähestyy kohtuullisen varmuuden antavia varmennustoimeksiantoja eri näkökulmasta kuin haastateltava C. Hän näkee, että kohtuullinen varmuus olisi nyt jo mahdollinen, mutta pitää aikaresursseja suurimpana esteenä, minkä vuoksi rajoitetulla varmuudella on hyvä kuitenkin aloittaa:

Monet on sitä mieltä, että ei voida tehdä vielä [kohtuullisen varmuuden antavia toimeksiantoja], koska prosessit ei ole niin hyviä, mutta kyllähän jotain prosesseja pitää olla, että sä pystyt edes raportoimaan ylipäättään. Niin, jos prosessi on olemassa ja tiedot tulee, niin kyllä sä voit varmentaa vaikka millä tasolla, että enemmän ehkä just aikaresurssit ja kokonaiskustannus ja sen vaikutus siihen raportin lopulliseen laatuun [ovat kohtuullisen varmuuden esteinä tällä hetkellä]. Itse ainakin näen, että ihan hyvä taso nyt millä lähdetään liikkeelle. (Haastateltava G)

Hän siis korostaa sitä, että kun tieto on varmennettavissa, kumpi tahansa varmuustasoista on mahdollinen, mikäli aikaa ja rahaa löytyy. Mikäli kohtuullisella varmuudella ei olisi negatiivista vaikutusta raportoinnin laatuun asiakkaalta viedyn ajan kautta, siinä olisi enemmän hänen mukaansa järkeä. Varmennustaakka- ja hinta kuitenkin nousevat, kuten myös haastateltava A mainitsee. Haastateltava F täydentää mainitsemalla kohtuullisen varmuuden esteeksi hinnan ja tunnistaa, että monet asiakkaista eivät ole edes harkinneet asiaa. Hän myös lisää, että raportoivat yritykset ja tiedon käyttäjät eivät välttämättä tunnista eroa rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä. Joka tapauksessa kohtuulliseen varmuuteen siirtyminen vaatii yrityksiltä raportointiprosessien huomattavaa kehittymistä sekä selkeitä vastuita ja rooleja, jotta hinta ei muodostu kohtuuttomaksi. Haastateltava F tiivistää:

Jotta se olisi kaikille tehtävissä oleva prosessi tällainen kohtuullinen varmuus, niin silloin siellä täytyy olla kehittyneet raportointiprosessit tarkoittaen rooleja, vastuita, kontroleja, näiden täsmennyksiä, järjestykstarkeja ja sitten mielellään myös järjestelmät sillä tavalla, että tieto saadaan pidettyä eheänä raportointiprosessin ajan. (Haastateltava F)

Näkemykset käyttäjien tahtotilasta vaihtelevat. Osa haastateltavista on sitä mieltä, että käyttäjät toivovat varmennusta, mutta rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot riittävät. Heille ei ole tullut yrityksiä vastaan, joiden sidosryhmät vaatisivat kohtuullista varmuutta ja uskovat, että direktiivin soveltamisalan alussa käytetään rajoitetun varmuuden tasoa. Haastateltavat D ja G puolestaan tunnistavat tahoja, jotka haluavat kohtuullista varmuutta.

Mun mielestä yleinen viesti on, että erilaiset sidosryhmät olisivat halunneet nähdä enemmän kohtuullisen varmuuden varmennuslausuntoja, että se evidenssi olisi lähempänä tilinpäätös-, tilintarkastusevidenssiä, mutta tällä hetkellä se ei valitettavasti ole tilanne. (Haastateltava D)

Pääosa [varmennustoimeksiannoista] toki rajoitettua, mutta kyllä kohtuullista myös, jos on joku taho, esimerkiksi asiakas tai sijoittaja tai joku, joka sitä haluaa, että kyllä sitä tullaan näkemään varmasti varsinkin päästötietojen osalta kohtuullisen varmuuden mukaan ja se tulee lisääntymään myös uskaltaisin väittää. (Haastateltava G)

Haastateltavat D ja G kuitenkin uskovat, että suurin osa tulee olemaan rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja ja edelläkävijäyritykset varmennuttavat kestävyystietojaan kohtuullisen varmuuden tasolla.

Rajoitettu varmuus nähdään myös varmentajien tahtotilana tällä hetkellä, koska se on kevyempi ja turvallisempi vastuunkin näkökulmasta. Haastateltava E mainitsee, että rajoitettua varmuutta suositaan erilaisten epävarmuustekijöiden takia. Hän kuitenkin tunnistaa, että yhtenäinen varmennusstandardi voi muuttaa sitä tulevaisuudessa. Osa haastateltavista näkee varmentajien olevan jo valmiina kohtuulliselle varmuustasolle. Haastateltava C ei välttämättä usko vielä varmentajienkaan valmiuksiin suorittaa kohtuullisen varmuuden antavia toimeksiantoja sekä ammattitaidon että järjestelmin puolesta erityisesti Suomessa, jossa kestävyysraportoinnin tarkastus on tilintarkastajien velvollisuus. Haastateltava C kuitenkin väittää tarkastajien olevan nopeammin valmiina kohtuullisen varmuuden tasolla kuin yritykset. Haastateltava A näkee taas varmentajien omaavan valmiudet kohtuullisen varmuuden tasolle jo, eikä näe varmentajien puolesta esteenä kohtuullisen varmuuden tasoa:

Varmentajien näkökulmastakin sillä limited assurancella on varmaan turvallisempi helpompi lähteä liikkeelle, mutta uskoisin, että varmentajien puolelta ei ole myöskään mitään estettä sille, että mentäisiin nopeammin sitten tähän reasonable assuranceen, että varmaan ne valmiudet on, koska sitä tilintarkastuspuolella kuitenkin jo tehdään, jolloin ikään kuin metodologia on olemassa, että varmaan enemmän on siellä yritysten ja käyttäjien puolella sitten, että

ajatellaan, että on hyväkin, että lähdetään limited assurancella liikkeelle ja varmentaja tekee sitten sitä varmennusta, mitä sitten markkina odottaa. (Haastateltava A)

Varmennusstandardien lisäksi edellytyksenä kohtuulliseen varmuuteen varmentajilta toivotaan lisää resursseja, osajia ja kokemuksen kertymistä. Tiukka aikataulu korostaa tätä, sillä kestävyysraportoinnin varmennuksesta tulee osa tilinpäätöstarkastusta, mikä tulee useasti esille. Ylipäätään haastateltavat odottavat ensimmäisten kestävyysraportointidirektiivin mukaisten raportointikierrosten näkemistä sekä määritelmien ja käytäntöjen vakiintumista, jotta kestävyysraportointi ja sen varmennus alkavat muotoutua ja metodologia kehittyä. Erityisesti ensimmäinen raportointikierros tunnustetaan työlääksi. Haastateltava A kiteyttää:

Ei ole vielä sellaista vakiintunutta, että on määritelmiä, mutta ne ei ole vielä välttämättä sillä tavalla vakiintunut, että ne olisi kaikille selkeitä. Ja me vaaditaan sitä, että raportointi- ja varmennuskäytännöt kehittyvät ja sitä varten tarvitaan niitä varmennus- ja raportointivuotia ja -kierroksia. Kyllä varmasti heti, kun jokainen yhtiö, joka tähän CSRD:n piiriin kuuluu, niin on 3–5 raporttia tehnyt, niin kyllähän sitten alkaa muotoutumaan, mistä tässä oli kyse ja kaikki siirtymäajat on käytetty. Sama koskee varmennustakin, että ensimmäinen varmennus on varmasti hankalaa, koska ei ole tulkintoja ja esimerkkejä, niin se on työläs ja EFRAG:n arvio oli, että ensimmäisen vuoden varmennustyö on 30 % enemmän ihan tällainen one-off, että ensimmäisen vuoden lisätyö ihan tässä limited assurancessakin niin onhan se nyt ihan merkittävä. (Haastateltava A)

Yhtäältä kohtuullinen varmuus nähdään realistisena ja merkityksellisenä tavoitteena. Osa haastateltavista näkee tavoitteen vielä kaukaisena ja pitävät kunnianhimoisena, mikäli tavoitteeseen päästään tällä vuosikymmenellä erityisesti pienempien yritysten näkökulmasta. Samanaikaisesti he tiedostavat, että kyseessä on lakimuutos, johon sopeudutaan tarpeen vaatiessa ja toimitaan tämän mukaan. Haastateltava A selventää kohtuullisen varmuuden merkitystä, koska kestävyysraportti on osa tilinpäätöskokonaisuutta. Näin ollen rajoitettu varmuus kuulostaa vain väliaikaisratkaisulta. Haastateltava D täydentää kohtuullisen varmuuden merkitystä myös siltä kannalta, että direktiivin myötä yrityksen hallitus vastaa raportoiduista kestävyystiedoista. Tästäkin näkökulmasta olisi hyvä, että kestävyysraportit sisältäisivät mahdollisimman vähän virheitä. Haastateltava B näkee pakollisen varmennuksen ja kohtuullisen varmuustason merkittävinä mahdollisuuksina sekä yrityksille että varmentajille. Tilinpäätösraportointi on ollut toistaiseksi yksipuolista, joten jatkossa se tuo paljon uutta sisältöä.

Mä henkilökohtaisesti olen ihan innoissani siitä, että tässä on tulossa nyt tämänlainen uusi tavallaan raportoinnin alue ja odotan kyllä sitä, että se pääsee samalle tasolle tilinpäätösraportoinnin kanssa ja mä uskon, että siinä on paljon mahdollisuuksia yrityksillä itsellään. Tavallaan se ehkä avaa ajattelua, että miten asiat liittyy toisiinsa nämä vastuullisuusasiat ja sitten talouspuoli ja onhan se tosi hienoa, että jos me päästään myös tarkastajina jossain kohtaa siihen tilanteeseen, että me pystytään tehokkaasti varmentamaan myös kestävyystietoja, että yhtä tehokkaasti kun näitä tilinpäätöstietoja ja siihen tulee niitä hyviä prosesseja ja käytäntöjä, että siis se varmasti on ihan mahdollista. (Haastateltava B)

Toisaalta jokainen haastateltavista on sitä mieltä, että rajoitettu varmuus havaitsee virheellisyyksiä ja puutteita. Lukijan on mielletävä varmuustason sisältämät rajoitteet, kuten haastateltava B nostaa esille. Haastateltavien kokemusten perusteella rajoitettu varmuus toimii virheiden havaitsemiseen, vaikka samalla tunnistetaan, että kohtuullisen varmuuden tasosta on yhä enemmän hyötyä. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto nähdään huomattavasti parempana kuin ilman mitään varmennusta: se vaatii työtä sekä siinä havaitaan virheitä ja kyseenalaistetaan raportoituja seikkoja. Haastateltavat näkevätkin, että rajoitetun varmuuden antavissa on mahdollista tunnistaa olennaiset ja merkitykselliset virheellisyydet.

Itse asiassa melkein jokaisessa mun toimeksiannossa niin rajoitetullakin varmuudella ollaan huomattu jotain korjattavaa tai kaavavirheitä tai muita asioita, niin ehkä sanoisin, että meidän (tilintarkastusyhteisön nimi poistettu) metodologia on askel syvempi kuin ne standardin antamat ohjeet siihen varmentamiseen eli tehdään pikkaisen enemmän jo rajoitetulla varmuudella, kun se standardi itsessään vaatisi, mutta varmasti olisi kaikille enemmän hyötyä, jos varmuustaso olisi se kohtuullinen, mutta kokemuksesta voin sanoa, että kyllä rajoitettu varmuus toimii ihan hyvin niiden virheiden havaitsemiseen. (Haastateltava D)

Haastateltava A ja F huomauttavat vielä, että aina on riski, että riskiperusteisessa arvioinnissa ei ole pystyttävä ottamaan kaikkea huomioon ja jotain jää havaitsematta. Haastateltava A toteaa, että rajoitettu varmuus on aina rajoitetumpi eli se sisältää suuremman virheen riskin. Haastateltavan F mukaan kaikkien näkökulmasta on parempi harjoitella ensin rajoitettua varmuutta.

Lisäksi osa haastateltavista pohtii kohtuullisen varmuuden lisäarvoa. Haastateltava G:n mukaan kohtuullisen varmuuden tasolla olisi enemmän järkeä, mikäli sillä ei olisi negatiivista vaikutusta raportoinnin laatuun asiakkaalta viedyn ajan kautta. Hän myös pohtii, tuoko kohtuullinen varmuus laadullisiin tekijöihin lisäarvoa. Haastateltava F ei taas näe

kohtuullisen varmuuden tuovan lisäarvoa kaikkien raportoitavien asioiden kannalta. Hänen mielestä kohtuullinen varmuus on hyvä idea esimerkiksi päästöjen kannalta, mutta kyseenalaistaa, onko mielekästä hankkia kohtuullista varmuutta oletettiin perustuvaan raportointiin, kuten arvoketjun epäsuoriin Scope 3 -luokkaan kuuluvien tietojen kohdalla. Scope 3 -luokkaan kuuluvat päästöt, jotka aiheutuvat välillisesti yrityksen liiketoiminnasta eli ne kuvaavat arvoketjun alku- ja loppupäässä aiheutuvia päästöjä (Niskala & Palmuaro 2023, 130). Haastateltava F perustelee Scope 3 -tietojen teoreettisuutta:

[Scope 3] on niin teoreettinen etenkin silloin, kun ei ole primääristä tietolähdettä saatavilla, vaan se lasketaan jonkun proxyn mukaan. Siellä nimittäin on hirvittävä määrä vaihtelua siinä, että minkä päästökertoimen valitsee, niin se vaikuttaa siihen hiilidioksidimäärään, mutta lukijan tulee ymmärtää, että Scope 3 sisältää merkittävän määrän olettamia, oletuksia ja teoriaa sen laskenta. (Haastateltava F)

## 5.4 Keskustelu tutkimustuloksista

### 5.4.1 Keskustelua varmuustasojen saavuttamisesta

On huomautettava, että kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoja koskeva aiempi tutkimus on vähäistä erityisesti varmennusprosessin, sen lopputuleman ja varmuustasojen näkökulmasta. Näin ollen kaikkia näkökulmia vastaan ei ole löydettävissä aiempaa tutkimuskirjallisuutta. Seuraavaksi kootaan yhteen tämän tutkimuksen tulokset ja suhteutetaan nämä aiempaan kirjallisuuteen.

Tutkimustulokset osoittavat, että käsitteiden määrittely ei aiheuta varsinaisia haasteita kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Käsitteiden määrittelyä pidetään selkeänä ja erisuuntaiset lausumat johtavat eroihin käytännön työssä. Luontaisten rajoitteiden seurauksena käytännöt vaihtelevat väistämättä ja varmentajat tunnistavat käsitteiden kontekstisidonnaisuuden, jota Ruhnke ja Lubitzsch (2010) korostavat. Tulokset tukevat väitettä siitä, että käsitteiden vahvuudet ja heikkoudet syntyvät näiden laveasta määrittelystä (FEE 2003, 41–42).

Vaikka käsitteiden määrittelyä ei nähdä varsinaisena haasteena, olennaiset tulkintaerot nähdään mahdollisina ammatillisen harkinnan seurauksina. Tämä on linjassa Amerin ym. (1994) kanssa siitä, että arvioihin ja todennäköisyyksiin pohjautuvat käsitteet aiheuttavat riskin erilaisille tulkinnoille. Tutkimustulokset osoittavat riskin realisoitumisen tällä het-

kellä varmuustason saavuttamisen osalta kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Käsitteiden määrittelyn sijaan haasteet aiheutuvat raportointiprosessien maturiteetista, kestävyystietojen monimutkaisesta luonteesta ja uudesta tavasta tarkastaa. Varmennus sisältää huomattavasti enemmän epävarmuustekijöitä, kun kyseessä on lukuisat eri mittayksiköt, merkittävä määrä ei-mitattavissa olevaa tietoa ja tietoja on kerättävä juridisen yksikön ulkopuolelta, kuten myös Wagenhofer (2024) listaa taloudellisten ja kestävyystietojen eroiksi. Tutkimustuloksissa raportoinnin maturiteetti nousee useasti esille, koska sillä on vaikutus tiedon varmennettavuuteen. Tämä ilmenee myös aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa, sillä raportoinnin taso on usein syy matalammalle varmuustasolle (Hasan ym. 2005; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2020).

Ylipäättään haasteita aiheutuu uudesta tavasta tarkastaa sekä puuttuvasta laajasta metodologiasta ja alan yhteisestä käytännöstä, koska kaikille käsitteille ei ole vielä muodostunut yksiselitteisiä määritelmiä. Epävarmuustekijöitä ja tulkintaa sisältyykin moneen eri osaan läpi varmennusprosessin. Tutkimustuloksissa nousee esille haasteellisena erityisesti tiedon käyttäjien, olennaisuuden ja varmennustoimeksiannon sisällön määrittäminen, jotka ovat linjassa aiemman tutkimuskirjallisuuden kanssa (Canning ym. 2019; Hecimovic & Martinov-Bennie 2023). Nämä vaikuttavat suoraan myös riittävän varmuustason saavuttamiseen.

Tarkasteltaessa varmuustasoja käytännön toimeksiannossa, varmuustaso ohjaa keskeisesti koko toimeksiantoa. Keskeinen ero rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen välillä on toimeksiannon syvyys. Varmenijat listaavat rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden eroja varmennusstandardien mukaisesti, mitä ei ole tässä enää syytä listata. Keskeistä on, että ei ole mahdollista määritellä etukäteen suoritettavia tarkastustoimenpiteitä, jotka tulee tehdä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasolla. Periaatteessa analyttinen tarkastus saattaa riittää rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, mutta keskeistä on tunnistaa, milloin lisätoimenpiteitä on tehtävä. Rajanveto onkin aina tapauskohtaista.

Tutkimustulokset vahvistavat aiempaa kirjallisuutta siitä, että vaihteluväli tunnistetaan toimeksiannoissa (Ruhnke & Lubitzsch 2010). Ylärajaa periaatteessa ei ole, joten keskeistä on alarajan eli riittävän varmuuden tunnistaminen. Varmuustasojen nähdään sisältävän liukumaa siinä, kuinka paljon varmuutta se tuo yksittäisessä toimeksiannossa ja

rajoitetun varmuuden nähdään käyvän lähellä kohtuullisen varmuutta tietyissä tapauksissa. Tämä on linjassa kuvion 2 kanssa, sillä rajoitettu varmuus voi tarkoittaa ainoastaan analyyttistä varmennustyötä tai sen lisäksi kannanottotasolla tarkastustoimenpiteitä, joka lähenee kohtuullisen varmuuden tasoa.

Aiempi kirjallisuus ei tutkielmantekijän tiedon mukaan ole nostanut esille varmentajien näkemyksiä siitä, sisältääkö rajoitettu tai kohtuullinen varmuus enemmän ammatillista harkintaa. Tutkimustulokset osoittavat, että varmentajien näkemykset ammatillisen harkinnan määrästä vaihtelee huomattavasti. Näkemykset eivät myöskään korreloi taustan tai kokemuksen kanssa. Osa varmentajista kokee rajoitetun varmuuden sisältävän enemmän liukumaa siinä, miten se yksittäisessä toimeksiannossa toteutuu, minkä seurauksena varmuustason nähdään sisältävän enemmän harkintaa. Toiset taas ovat sitä mieltä, että kohtuullinen varmuus sisältää enemmän harkintaa varmennusprosessiin kuuluvien päätösten lisääntyessä. Joka tapauksessa tutkimustulokset osoittavat, että häilyvyyttä varmuustasojen välisessä rajanvedossa esiintyy. Lisäksi eroja esiintyy siinä, miten selkeänä varmentajat näkevät varmuustason saavuttamisen rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden tasoilla.

Tarkasteltaessa varmuustasojen saavuttamista käytännössä, varmentajien näkemykset ovat linjassa aiempien tutkimustulosten kanssa. Tutkimustulosten mukaan varmuustason saavuttaminen noudattaa prosessipohjaista näkökulmaa, joka on esitetty kuviossa 1 tukien aiempaa tutkimuskirjallisuutta (Hasan ym. 2005; Ruhnke & Lubitzsch 2010). Kestävyysraportoinnin tarkastajat huomauttavat, että tarkastettava tieto, kriteeristö, työmäärä ja evidenssin laatu ja määrä vaikuttavat kaikki varmuustason saavuttamiseen. Kyseiset tekijät nousevat haastatteluissa esiin usein. Tarkastettavan tiedon riskisyys ja merkityksellisyys vaikuttavat siihen, että tarkastustoimenpiteitä on tehtävä enemmän saavuttaakseen riittävän varmuuden, kun taas kriteeristön nähdään olevan edellytys tiedon varmennettavuudelle. Evidenssin laatu vaikuttaa siihen, kuinka paljon tarkastustoimenpiteitä on suoritettava riittävän varmuuden saavuttamiseksi. Näin ollen myös tiedon osa-alueet vaikuttavat varmuustason saavuttamiseen. Tuloksissa nousee esille, että rajoitettu ja kohtuullinen varmuus eroaa merkittävämmiin määrällisten ja ympäristötietojen kohdalla. Syynä on suurempi aineisto sekä riskisempi ja monimutkaisempi luonne. Laadullisten tietojen kohdalla puolestaan varmuustasojen välinen ero on pienempi, koska mahdollisia tarkastustoimen-

piteitä on vähemmän. Nämäkin ovat linjassa aiempien tutkimustulosten kanssa, sillä tiedon monimutkaisuus johtaa varmennustyön suurempaan määrään (Hasan ym. 2005; Ruhnke & Lubitzsch 2010).

Tutkimustulokset vahvistavat aiempaa tutkimuskirjallisuutta, että varmuustason riittävyyteen vaikuttavat muun muassa varmennusstandardit, tilintarkastusyhteisöjen tarkastusmetodologiat, asiakasriski, käyttäjien tarpeet, tiedon monimutkaisuus ja toimiala. Tutkimustuloksissa ei puolestaan nouse esiin budjetoitu aika, asiakkaan toivoma varmuustaso, raportoinnin hajanaisuus ja oikeudenkäyntiuhka, jotka aiempi kirjallisuus tunnistaa riittävään varmuustasoon vaikuttavina tekijöinä. (Hasan ym. 2005; Deegan ym. 2006; Ruhnke & Lubitzsch 2010.) Toisaalta tutkimustulosten voidaan nähdä sivuavan raportoinnin hajanaisuutta. Toistaiseksi yritykset ovat valikoineet varmennettavat tiedot, eikä varmennuksen kohteena ole tyypillisesti ollut koko raportti, milloin varmennustoimeksiannot on suoritettu tarkalla tasolla. Varmennettavan kohteen ollessa laaja, resursseja on kohdistettava eniten riskiä sisältäviin eriin, mikä vaikuttaa riittävän varmuuden määrittämiseen.

Tutkimustulokset korostavat kuitenkin kokonaisuuden merkitystä varmennusprosessissa. Tulokset ovat linjassa Steelen (1984) kanssa siitä, että varmennusprosessi on vektori käsitksistä. Jokaisella päätöksellä ja varmennusprosessin aikana saadulla indikaatiolla on merkitys varmuustason saavuttamiseen. Lopulta tarkastuskohde, toimeksiantoriski, varmentajan käsitys ja sidosryhmien odotukset määrittävät hetken, kun varmentaja on valmis muodostamaan varmennuslausuntonsa, kuten Viehöver ym. (2012) esittävät.

Yhteenvetona varmuustasojen saavuttaminen sisältää epävarmuustekijöitä eikä ole aina selvää, miten rajoitettu ja kohtuullinen varmuus saavutetaan käytännössä. Tulkinnanvaraisuutta mahdollistavat erityisesti puuttuvat varmennusstandardit ja alan laaja metodologia, kun taas sitä ehkäisevät tilintarkastusyhteisöjen tarkastusmetodologiat ja varmennuskokemus. Big4-tilintarkastusyhteisöjen vaikutus tukee myös aiempaa kirjallisuutta siinä, että tilintarkastusyhteisön merkitys varmennuksiin ja niiden laatuun nousi esille haastattelussa (Cuadrado-Ballesteros ym. 2017; Martinez-Ferrero & Garcia-Sanchez 2018).

#### 5.4.2 Keskustelua varmuustasoja koskevista näkemyksistä

Tutkimuskirjallisuus on tunnistanut tarpeen sääntelylle jo pitkään (Deegan ym. 2006). Kestävyysraportointidirektiivin myötä varmennusmarkkinat ovatkin merkittävän muutoksen äärellä. Tutkimustulosten mukaan direktiivi ei tule kuitenkaan vaikuttamaan varsinaisesti varmuustasojen saavuttamiseen käytännössä, vaikka määrämuotoisuuden ja lisääntyvän metodologian voidaan nähdä helpottavan varmennustyötä. Varmennuksen kohteeksi tulee koko kestävyysraportti ja käyttöön uusi kriteeristö, mutta varmennustyö ja varmuustasojen saavuttaminen säilyvät samoina, kun yhtenäiset varmennusstandardit eivät tule samanaikaisesti voimaan. Varmentajat kyseenalaistavat puuttuvia yhtenäisiä varmennusstandardeja soveltamisalan alussa ja kaipaavat yhtenäisiä ja yksityiskohtaisempia ohjeistuksia. Yksi varmentaja on puolestaan sitä mieltä, että ajoitus on mielekäs, jotta kaikki uudistukset eivät tule samanaikaisesti voimaan ja muutaman vuoden kuluessa voidaan huomioida paremmin varmentajien tarpeet standardien käyttöönotossa.

Varmennuksen laajuuden muuttuminen nähdään merkittävänä muutoksena, johon voidaan soveltaa legitimaatioteoriaa. Tutkimustulokset osoittavat, että kun jatkossa koko raportti on varmennuksen alaisena, varmennus lisää merkityksellisyyttä ottaen kantaa oikeellisuuden lisäksi raportin tasapainoisuuteen. Näin yritykset eivät voi tietoisesti käyttää vaikutuksien hallintaa varmentaen ainoastaan yksittäisiä tietoja, mikä on johtanut todennäköisemmin varmennuksen symboliseen lopputulokseen rajoitetun varmuuden tasolla (Maroun 2020). Muutoksella on myös käytännössä vaikutusta varmuustason saavuttamiseen, kuten varmentajat huomauttavat. Kun varmennustoimeksiannot on tehty kapealla laajuudella, tiedon oikeellisuus on voitu varmistaa melko tarkalla tasolla. Jatkossa on kohdistettava resursseja eniten riskejä sisältäviin ja merkityksellisiin toimintoihin, jolloin absoluuttisen varmuustason voidaan nähdä pienenevän ja ammatillisen harkinnan määrän yhä korostuvan.

Tutkimustulosten mukaan asteittainen lähestymistapa rajoitetun varmuuden tasolta kohtuullisen varmuuden tasolla on tarpeellinen sekä varmentajien, raportoivien yritysten ja tiedon käyttäjien kannalta. Erityisesti yritysten näkökulmasta raportointiprosessien maturiteetti ja prosien toimivuus nostetaan esille haasteina. Tekijät eivät estä sitä, ettei kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa ole mahdollista tehdä, mutta se ei ole kannattavaa ajallisesti eikä taloudellisesti. Näkökulmaa tukevat aiemmat tutkimustulokset (Ha-

san ym. 2005; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2020; Krasodomska ym. 2021). Toisaalta taas varmentajien näkemykset vaihtelevat siitä, olisiko tieto ylipäättään varmennettavissa kohtuullisen varmuuden tasolla. Tutkimustulokset osoittavat, että varmentajat näkevät yleisimpänä esteenä yritykselle kohtuuttomaksi muodostuvan varmennustaakan asiakkaalta viedyn ajan ja hinnan seurauksena, mikä johtuu yritysten raportointiprosessin kehittymättömyydestä.

Varmentajienkin näkökulmasta rajoitettu varmuus nähdään hyvänä alkuna ollessaan kevyempi ja turvallisempi. Näkemykset vaihtelevat varmentajien valmiuksista kohtuulliseen varmuuteen, mutta joka tapauksessa varmentajien nähdään olevan nopeammin valmiina muutokseen. Edellytyksiksi kohtuullisen varmuuden tasolla mainitaan yhtenäiset varmennusstandardit, resurssit, osaajat ja kokemuksen kertyminen.

Lisäksi tutkimustuloksiin voidaan soveltaa sidosryhmä-, legitimaatio- ja agenttiteoriaa. Varmennustoimeksiannot perustuvat sidosryhmien odotuksien vastaamiseen, minkä takia sidosryhmät ja tiedon käyttäjät ovat tiiviisti kytköksissä varmennusprosessiin. Suurin osa varmentajista on sitä mieltä, että tiedon käyttäjille riittää rajoitettu varmuus, mikä tukee aiempia tutkimustuloksia käyttäjien tarpeiden olevan syy matalammalle varmuustasolle (Hasan ym. 2005, 100; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2020, 2329–2330). Toisaalta kaksi varmentajaa nostavat esille lisääntyvän kysynnän kohtuullisen varmuuden tasolle. He uskovat, että edelläkävijäyritykset tulevat varmentamaan kestävyystietonsa kohtuullisen varmuuden tasolla.

Varmentajat tunnistavat varmuustasojen eron vaikuttavan käyttäjien käsityksiin tiedon uskottavuudesta. Täten yritys voi käyttää kohtuullisen varmuuden tasoa strategiana saavuttaa lisää legitimaatiota sidosryhmiltään. Tutkimustulokset osoittavat myös, että kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto on merkittävä tavoite, sillä siinä on mahdollista havaita yhä enemmän virheellisyyksiä ja puutteita. Täten varmuustasolla on vaikutusta tiedon epäsymmetrisyyteen. Tarkastajat eivät kuitenkaan näe rajoitetunkaan varmuuden olevan liian pintapuolinen. He pitävät rajoitetun varmuuden tasoakin merkittävänä tietojen oikeellisuuden kannalta. Tutkimustulokset eivät täten tue Marounin (2020) väitettä siitä, että rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot, jotka on suoritettu kapealla laajuudella, johtavat todennäköisesti symboliseen varmennukseen. Tuloksissa nousee myös esiin, että varmentajat pohtivat toimeksiantoa hyväksyessään asiakkaan todellista tarkoituserää.

Joka tapauksessa kohtuullisen varmuuden tasolle on vielä matkaa, eikä sitä nähdä kannattavana yrityksille muodostuvan kohtuuttoman taakan seurauksena. Toisaalta varmentajat eivät näe aina kohtuullisen varmuuden tuovan lisäarvoa. Lisäksi sitä kyseenalaistetaan tietojen kohdalla, jotka perustuvat merkittävilta osin olettaisiin ja laskelmiin. Kaiken kaikkiaan varmuustasoja ei kuitenkaan nähdä varsinaisena ongelmana, eivätkä tutkimustulokset sisällä viitteitä siitä, etteikö kestävyystietojen varmennukseen soveltuisi varmuustasojen konseptit, minkä Martinov-Bennie ja Hoffman (2012) ovat nostaneet esiin tutkimuksessaan. Olennaiset tulkintaerot ovat aluksi mahdollisia ja varmuustasojen väliset erot nähdään häilyvinä, mutta ei kriittisenä ongelmana. Tätä tukee varmennuslausunto, jossa viestitään suoritettut toimenpiteet ja jonka perusteella odotuskuilua tiedon käyttäjän ja varmentajan välillä pyritään vähentämään.

## 6 Yhteenveto ja johtopäätökset

### 6.1 Yhteenveto

Tutkielman tarkoitus oli selvittää, miten rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden toimeksiannot määritetään. On selvää, että yksiselitteistä tapaa varmuustasojen määrittämiseen ei ole. Tutkimustavoitteiden saavuttamiseksi sekä teorialla että empirialla oli keskeiset roolit. Käsiteanalyttisen osuuden tarkoitus oli saada ensin selvyys rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteistä aiemman tutkimuksen pohjalta. Empirian avulla oli tarkoitus selvittää, onko tilintarkastajien näkemykset yhteneväiset aiemman tutkimuksen kanssa käsitteiden epäselvyydestä sekä miten he lähestyvät ja suorittavat rajanvetoa rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä. Käsiteanalyttisen osuuden lisäksi tarkoitus oli saada syvällinen ymmärrys varmuuden tasoista kestävyystietojen monimutkaisen luonteen takia. Tarkoitus oli täyttää tutkimusaukkoa, joka liittyy rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden saavuttamiseen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa.

Tutkielman teoriaosuus koostuu kirjallisuuskatsauksesta, jossa tarkastellaan kestävyysraportoinnin varmennusta ja varmuustasoja. Ensimmäisessä teorialuvussa tarkastellaan kestävyysraportointia, kestävyystietojen luonnetta ja varmennuspalveluiden keskeisiä periaatteita ja luontaisia rajoitteita. Samalla ensimmäinen pääluke motivoi ja taustoittaa, mihin varmuustasoihin liittyvät haasteet pohjautuvat. Toinen teorialuke keskittyy varmuustasoihin määrittelemällä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden käsitteet ja syventymällä, miten varmuustasot saavutetaan kirjallisuuden ja varmennusstandardien pohjalta.

Koska aiempaa kirjallisuutta on toistaiseksi rajallinen määrä varmuustasojen saavuttamisesta, empiriaosuudessa selvitettiin varmentajien näkemyksiä varmuustasoista. Asiantuntijahaastattelujen avulla koostetusta aineistosta nousee esille teoriassa toistuvia teemoja. Tulokset korostavat varmennuspalveluiden luontaisten rajoitteiden aiheuttamaa mahdottomuutta määritellä yksiselitteisesti, miten varmuustasot saavutetaan. Riittävään varmuustasoon vaikuttavat muun muassa varmuustaso, tarkastettava tieto ja asiakasriski. Vaikka varmuustasojen käsitteitä ei nähdä varsinaisena ongelmana, olennaiset tulkint erot eri tilintarkastajien välillä nähdään mahdollisina siinä, miten varmuustasot saavutetaan. Tutkimustulokset tukevatkin aiempaa kirjallisuutta kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoihin sisältyvistä epävarmuustekijöistä ja monitulkintaisuudesta. Tulkin nanvaraisuutta mahdollistavina tekijöinä nousevat esiin kestävyystietojen moninainen

luonne, puuttuvat yhtenäiset varmennusstandardit ja vajanainen terminologia, jonka perusteella ei ole muodostunut alaa ohjaavia käytäntöjä. Ehkäisevinä tekijöinä puolestaan nousevat tilintarkastusyhteisöjen tarkastusmetodologiat ja kollegoilta saama tuki, joka vahvistaa aiempia tutkimustuloksia Big4-tilintarkastusyhteisöjen vahvuuksista.

Tutkimustulokset osoittavat, että varmentajat pitävät tarpeellisena kestävyysraportointidirektiivin asteittaista lähestymistapaa varmuustasoon. Ne osoittavat myös, että kohtuullisen varmuuden tasolle on vielä matkaa. Rajoitettu varmuus nähdään etuna sekä raportoitavan yrityksen, varmentajien ja sidosryhmien kannalta. Tutkimustulokset eivät tue aiempaa kirjallisuutta rajoitetun varmuuden pintapuolisuudesta, vaan varmentajat näkevät matalammankin varmuustason lisäävän merkittävästi kestävyysraportin luotettavuutta. Samalla kuitenkin kohtuullinen varmuus nähdään merkityksellisenä tavoitteena, johon edellytetään raportointi- ja varmennuskäytäntöjen kehittymistä. Toisaalta tutkimustuloksissa nousee esiin myös, ettei kohtuullisen varmuuden nähdä tuovan lisäarvoa kaikkien tietojen kohdalla, kuten laadullisten tietojen ja Scope 3 -luokkaan kuuluvien päästöjen osalta.

Vaikka tutkimustuloksista ilmenee epäselvyydet varmuustasojen saavuttamisessa, tutkimustuloksilla on kontribuutiota aiempaan rajalliseen kirjallisuuteen kestävyysraportoinnin varmennusprosesseista ja varmennuksen lopputuloksista. Uutuusarvoa lisää kestävyysraportointidirektiivin konteksti, joka on olennainen ja ajankohtainen. Tutkimustuloksia voivat hyödyntää varmentajat, sääntelijät, standardien laatijat ja varmennuslausunnon käyttäjät. Niitä voivat hyödyntää erityisesti varmentajat osoittaessaan, miten varmuustasot määrittyvät toimeksiannoissa ja suhtautuvatko varmentajat samalla tavalla varmuustasojen koskeviin käsitteisiin. Tutkimustuloksista voi hyötyä myös sääntelijät erityisesti laatiessa varmennusstandardeja ja pohtiessa siirtymistä rajoitetusta kohtuulliseen varmuuteen. Lisäksi tutkielmalla voi olla merkitystä sijoittajan kannalta, sillä tutkielma auttaa ymmärtämään, mitä rajoitettu ja kohtuullinen varmuus tarkoittavat ja miten todellinen saavutettu varmuustaso vaihtelee vaihteluvälin sisällä. Näin tulokset voivat pienentää varmennuslausunnon käyttäjän ja tilintarkastajan välistä odotuskuilua.

## **6.2 Johtopäätökset**

Tutkielman tavoitteena oli pyrkiä vastaamaan, miten määritetään rajoitetun ja kohtuullisen varmennustoimeksiannot kestävyysraportoinnin tarkastuksessa. Osana tavoitetta oli

pyrkii selvittämään kestävyysraportoinnin tarkastajien näkemyksiä varmuustasojen saavuttamisesta, näiden välisestä rajanvedosta ja tulevaisuudesta.

Ensinnäkin on todettava, että päätutkimuskysymykseen ei ole mahdollista antaa tyhjentävää vastausta tutkimuskysymykseen varmennuksen luontaisten rajoitteiden seurauksena: ammatillista harkintaa vaaditaan aina. Ammatillinen harkinta korostuu kestävyysraportoinnissa varmennuksessa. Käsitteiden määrittelyä ei sinänsä nähdä haasteena, vaan taloudellisesta tiedosta poikkeavat kestävyystiedot ja yleisesti uusi tapa tarkastaa aiheuttavat epävarmuutta kestävyysraportoinnin tarkastukseen. Selvää on, että kestävyysraportoinnin varmennuskäytännöt tulevat vasta lähivuosien aikana vakiintumaan ja todellinen saavutettu varmuustaso saattaa toistaiseksi vaihdella merkittävästi. Syynä on tarkastettavien tietojen luonne, tilintarkastusyhteisöjen omat tarkastusmetodologiat, tutkielman teko hetken mennessä puuttuvat varmennusstandardit ja varmentajien vähäinen kokemus.

Kysymys riittävydestä nousee esille useasti varmuustasojen määrittelyn yhteydessä, mihin vastaukseksi esitetään lähinnä ammatillista harkintaa. Varmentajien näkemykset ovat linjassa aiemman kirjallisuuden kanssa siitä, että sekä tarkastettavilla tiedoilla, kriteeristöllä, tarkastustoimenpiteillä että evidenssin laadulla ja määrällä on vaikutusta varmuustason määrittämiseen. Lisäksi varmuustasojen riittävyttä ohjaa varmennusstandardit, tarkastusmetodologia, tiedon käyttäjät ja asiakasriski. Varmennustyö kohdistetaan sinne, missä virheet esiintyvät todennäköisesti ja mikä on tiedon käyttäjälle merkityksellistä. Varmennustyötä on jatkettava niin kauan, kunnes olennaisen virheen riski on riittävän pieni. Kokonaisuus ja kaikki indikaatiot mahdollisista virheellisyyksistä ja puutteista vaikuttaa siihen, milloin varmentaja on valmis muodostamaan johtopäätökset.

Tutkimustavoitteen ohessa esitettyinä apututkimuskysymyksinä esitettiin selvittää varmentajien näkemyksiä varmuustasojen saavuttamisesta ja näiden välisestä rajanvedosta. Tutkimustulokset osoittavat, että rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä esiintyy eroja erityisesti toimeksiannon syvyydessä, joka johtaa eroihin otosten koossa ja tarkastustoimenpiteissä. Rajoitetun varmuuden taso voi käydä hyvin lähellä kohtuullisen varmuuden tasoa eräissä tapauksissa, kun taas tyypillisesti ero varmuustasojen välillä on huomattava. Tulkintaerot nähdään mahdollisina erityisesti, sillä varmennus ei ole samalla tavalla vakiintunutta ja rutinoitunutta kuin tilintarkastus. Rajanveto onkin aina tapauskohtaista, eikä ole aukotonta vastausta, miten rajanveto toteutetaan. Ammatillinen harkinta nousee jälleen esille, mikä korostuu laadullisen ja eteenpäin katsovan tiedon kohdalla.

Lisäksi tutkimustulokset nostavat esiin, että määrällisen ja ympäristötiedon kohdalla rajanveto on selkeämpi, kun aineisto on suurempi ja tiedot monimutkaisempia. Laadullisen esimerkiksi hallintotapaan liittyvän tiedon kohdalla rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden ei nähdä puolestaan eroavan merkittävästi.

Tutkimustulokset nostavat esiin sen, että varmuustaso vaikuttaa riittävän varmuuden saavuttamiseen. Tulokset osoittavat, että varmentajien näkemykset varmuustasolla käytettävän ammatillisen harkinnan määrästä vaihtelevat huomattavasti. Varmentajien suhtautuminen rajoitetun varmuuden laveaa määrittelyä kohtaan eroaa huomattavasti. Osa kokee täten rajoitetun varmuuden tason sisältävän enemmän ammatillista harkintaa, koska he näkevät liukuman merkittävänä, miten rajoitettu varmuus toteutuu yksittäisessä toimeksiannossa. Haasteellisena nähdään kynnyks, milloin lisätoimenpiteitä tarvitaan, vaikka samalla tunnustetaan lisääntyvän metodologian helpottavan tätä. Toiset puolestaan näkevät kohtuullisen varmuustason sisältävän enemmän harkintaa päätösten lisääntyessä. Kumpaakin näkökulmaa perustellaan haasteena määrittää, mikä on riittävää. Taustalla oleva syy on kuitenkin selkeä: käytännön ja metodologian puute, jonka seurauksena ratkaisuja tulee tehdä varmentajana itse.

Samalla kuitenkin tutkimustulokset osoittavat, että todellinen saavutettu varmuustaso vaihtelee väistämättä aina. Syynä on erilainen keinovalikoima, joilla varmuus saadaan aikaan. Keskeistä kuitenkin on, että varmentaja lausuu aina samasta asiasta: joko siitä, että tiedot ovat oikein tai siitä, että tiedot eivät sisällä olennaista virheellisyttä. Näin ollen dokumentaation rooli kasvaa, sillä on kyettävä perustelemaan, miten varmuustaso on kussakin tapauksessa määritetty.

Tutkimustulokset vahvistavat aiempaa kirjallisuutta, että tulkinnat, arviot ja harkinta mahdollistavat varmennusstandardien erilaisen soveltamisen. Koska varmennuskäytännöt eivät ole vielä vakiintuneet, varmuustasojen saavuttaminen vaatii merkittävän määrän tulkintaa, mikä voi johtaa eroihin todellisessa varmuustasossa. Pienentääkseen eroja todellisessa varmuustasossa, vaaditaan yhtenäisiä varmennusstandardeja, alan metodologian ja käytännön kehittymistä ja yleisesti raportointi- ja varmennusvuosia ja -kierroksia.

Kestävyysraportointidirektiivi tuo kaivattua sääntelyä kestävyysraportointiin ja sen varmennukseen. Sen voidaan nähdä olevan positiivinen askel, joka lisää toiminnan määrällisyyttä ja metodologiaa varmennuksen yleistyessä. Toisaalta se ei varsinaisesti vaikuta varmuustasojen saavuttamiseen käytännössä, koska samalla varmennusstandardilla

jatketaan, tulee vain uusi raportointikriteeristö. Merkittävä ero on kuitenkin varmennuksen laajuuden muuttuminen koko raportin kattavaksi, mikä johtaa varmennuksessa ammatillisen harkinnan määrän lisääntymiseen, kun varmennusta ei voida tehdä niin tarkalla tasolla ja resursseja on kohdistettava. Varmentajat kuitenkin peräänkuuluttavat yhtenäisiä varmennusstandardeja ja yksityiskohtaisempaa ohjeistusta alalle.

Kohtuulliseen varmuuteen siirtyminen on edellytyksenä, että kestävyystiedot voivat tosiasiallisesti nousta taloudellisten tietojen rinnalle. Kestävyysraportointidirektiivin sisältämä tavoite kohtuullisesta varmuudesta nähdään merkityksellisenä ja realistisena, mutta samanaikaisesti kaukaisena. Erityisesti yrityksiltä vaaditaan raportointiprosessien kehittymistä, jotta tavoite on toteutettavissa. Varmentajien valmiudet nähdään olevan olemassa, mutta tähänkin liittyen varmennuskäytäntöä, -kokemusta ja -vuosia kaivataan. Kaiken kaikkiaan on todettava, että vaikka häilyvyys varmuustasojen välillä tunnustetaan ja riskin erilaisista tulkinnoista voidaan todeta realisoituvan, tätä ei välttämättä tarvitse nähdä ongelmana. Varmentajat kuitenkin lausuvat aina samasta asiasta. Suurimmat riskit liittyvät varmentajien ja käyttäjien välisen odotuskuilun laajenemiseen, eikä välttämättä varmentajien erilaisiin käsityksiin varmuustasoista. Odotuskuilua pienentää se, että tiedon käyttäjänä toteutunutta varmuustasoa on mahdollista arvioida varmennuslausunnossa mainittujen tarkastustoimenpiteiden avulla. Uusi tapa tarkastaa voi jopa ohjata ajattelemaan laadukkaammin asioita rajoitetun varmuudenkin tasolla, koska pitää opetella ja pysähtyä miettimään asioita, kuten eräs varmentajista mainitsee. Seuraavat vuodet tulevat osoittamaan, minkälaisiksi varmennuskäytännöt muotoutuvat.

### **6.3 Tutkielman arviointi ja rajoitukset**

Hyvään tieteelliseen käytäntöön kuuluu keskeisesti tiedon luotettavuuden arviointi, joka mahdollistaa tutkimuksen vahvuuksien ja rajoitusten tunnistamisen (Eriksson & Kovalainen 2016, 303). Luotettavuuden arviointi eroaa huomattavasti määrällisen ja laadullisen tutkimuksen välillä. Laadullisessa tutkimuksessa analyysi- ja arviointivaihe kytkeytyvät toisiinsa. Siinä luotettavuuden arviointi tapahtuu läpi koko tutkielmaprosessin, kun tutkielman tekijä kulkee analyysin ja teorian välillä tarkastellen tehtyjä tulkintojaan. Tutkija siis arvioi luotettavuutta läpi koko tutkimusprosessin. Laadullisessa tutkielmassa voidaan nähdä myös luotettavuuden arvioinnin merkityksen korostuvan, sillä tutkimus perustuu siihen, että tutkija on ikään kuin tutkimusväline. (Eskola & Suoranta 2014, 209.)

Myös arviointikriteerit eroavat tutkimusmenetelmän perusteella. Määrällisessä tutkimuksessa tyypillisiin arviointikriteereihin kuuluvat reliabiliteetti, validiteetti ja yleistettävyyys. Laadulliseen tutkimukseen ei voida määrittää yhtä yhtenäisesti käytettävää kriteeristöä, vaan ne on päätettävä tutkimuskohteen mukaan. (Eriksson & Kovalainen 2016, 34)

Laadullista tutkimusta voidaan arvioida esimerkiksi siirrettävyyden, uskottavuuden, varmuuden ja vahvistettavuuden avulla. Näitä arviointikriteereitä käytetään myös tämän tutkielman luotettavuuden arvioinnissa. Eskola ja Suoranta (2014) liittävät siirrettävyyden yleistettävyyteen, vaikka se ei ole tyypillisesti laadullisen tutkimuksen tavoite. Myöskään tämän tutkielman tavoite ei ollut yleistettävyyys, vaan pikemmin saavuttaa monipuolisia ja rikkaita näkökulmia varmuustasoista. Toisaalta laadulliseen tutkimukseen voidaan liittää kontekstuaalinen yleistäminen. Siinä tarkoitus ei ole yleistää tutkimustuloksia laajaan joukkoon, vaan harkinnanvaraisen otannan perusteella yleistää samankaltaisiin tilanteisiin ja tapauksiin. (Gobo 2004, 421–422.) Eriksson ja Kovalainen (2016, 308) huomauttavat siirrettävyyden olevan ainoastaan mahdollista kontekstin sisältäen samankaltaisuuksia. Tässä tutkielmassa tunnistetaan, että varmentajien näkemykset heijastavat tarkastajien tämänhetkisiä subjektiivisia näkemyksiä, jotka todennäköisesti muuttuvat varmennusmarkkinoiden kehittyessä. Tutkielman tuloksia voi tarkastella Euroopan Unionissa, mutta on tunnistettava tämän tutkielman keskittyvän ainoastaan Big4-tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviin varmentajiin.

Varmuudella viitataan arviointikriteerinä tutkimukseen ennustamattomasti vaikuttavien ennakoheitojen huomioimista (Eskola & Suoranta 2014, 212–213). Tässä tutkielmassa tunnistetaan, että varmennusmarkkinat kehittyvät kovaa vauhtia. Varmuustasoihin vaikuttavat huomattavasti tuore kestävyysraportointidirektiivi ja tulevat ISSA 5000-standardit. Ylipäätään kestävyysraportoinnin varmennusta koskevaa tutkimusta julkaistaan jatkuvasti ja tutkielmassa on pyritty huomioimaan tutkimustavoitteen kannalta olennainen ja ajankohtainen kirjallisuus.

Uskottavuus on keskeinen arviointikriteeri. Eskola ja Suoranta (2014) viittaavat uskottavuudella sitä, että tutkijan tulkinnat vastaavat tutkittavien käsityksiä aiheesta. He lisäävät, että uskottavuutta on mahdollista lisätä antamalla tulkinnat tutkittavien arvioitaviksi. Tässä tutkimuksessa jokaiselle haastateltavalle on annettu mahdollisuus tarkastella tutkimustuloksia ennen lopullista palauttamista, minkä tarkoitus on ehkäistä väärinymmärryksiä. Eriksson ja Kovalainen (2016) puolestaan näkevät uskottavuuden sisältävän tutkijan

tietämyksen aihealueesta ja aineiston riittävyyden tulosten tueksi. Uskottavien tutkimustulosten aikaansaamiseksi, tutkimusaineiston perusteella toisen tutkijan tulisi päästä samoihin tutkimustuloksiin. Tässä tutkielmassa uskottavuus on pyritty varmistamaan avaamalla tutkimusprosessi mahdollisimman kattavasti ja dokumentoimalla prosessi huolellisesti. Näin on varmistettu, että tutkimusaineisto ja sen perusteella tehdyt tulkinnat ovat loogisia, perusteltuja ja todennettavissa olevia. Tässä tutkielmassa vahvistettavuus on huomioitu erityisesti datan analyysissä dokumentoimalla polku, jonka perusteella tulkinnat on muodostettu. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston riittävyyteen ei ole puolestaan yksiselitteistä vastausta, esimerkiksi haastateltavien sopiva määrä vaihtelee tapauskohtaisesti. Tutkielmassa nähdään kuitenkin, että aineistoa on riittävästi, koska tutkimusaineistosta oli mahdollista löytää rikkaita ja monipuolisia näkemyksiä. Haastatteluisissa oli myös nähtävissä toistuvia teemoja, vaikka myös eriäviä näkemyksiä.

Viimeisenä arviointikriteerinä tarkastellaan vahvistettavuutta, jolla viitataan tutkimustiedon suhdetta aiempaan kirjallisuuteen (Eskola & Suoranta 2014, 212–213). Vahvistettavuutta tarkastellaan luvussa 5.4, jossa suhteutetaan tämän tutkielman tulokset aiempaan kirjallisuuteen. Tutkimustulokset tukevat pääosin aiempia tuloksia, vaikka on huomautettava vielä vähäisestä kestävyysraportoinnin varmennuksesta koskevasta tutkimuksesta. Täten varmuustasoihin liittyvä tutkimus koskee osittain yleisesti varmennuspalveluja, jota on sovellettu kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantoihin.

Tutkimuksen rajoitteena nähdään kehittyvä varmennusmarkkina ja haastateltavien vähäinen kokemus kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoista. Kestävyysraportoinnin varmennuskäytännöt ovat vasta kehittymässä ja tulevat kehittymään huomattavasti tulevien vuosien aikana kestävyysraportointidirektiivin ja ISSA 5000-standardien myötä. Varmentajien näkemykset heijastavat ainoastaan heidän tämänhetkisiä käsityksiään varmennusmarkkinoista ja varmuustasoista. Kun varmennusmarkkinat jatkavat kehittymistään, muutokset voivat vaikuttaa varmentajien näkemyksiin tulevaisuudessa. Toisaalta tutkielman rajoitteena voidaan nähdä osallistuvien saanti, koska osalla haastateltavista on vasta vähän käytännön kokemusta kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoista. Tämä kuvaa kuitenkin tilannetta tällä hetkellä, sillä suurimmalla osalla auktorisoiduista tilintarkastajista ei ole vielä pitkää kokemusta varmennustoimeksiannoista. Näin ollen tutkimustulokset heijastavat kestävyysraportoinnin tarkastajien todellisia, osittain eriäviä näkemyksiä varmuustasoista tällä hetkellä.

## 6.4 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Tutkielmassa tarkasteltiin, miten rajoitettu ja kohtuullinen varmuus saavutetaan käytännössä. Jatkotutkimusmahdollisuutena voitaisiin tarkastella muutaman vuoden kuluessa varmennusmarkkinoiden kehittymistä kohti kohtuullista varmuutta. Vaihtoehtoisesti voitaisiin tarkastella rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen kehittymistä pitkittäistutkimuksen avulla, mikä mahdollistaisi muutosten havainnoimisen varmentajien käsityksissä, kun kokemusta ja metodologiaa kertyy ajan myötä lisää. Lisäksi olisi kiinnostavaa tarkastella, miten kestävyysraportointidirektiivi ja tuleva kestävyysraportoinnin varmennuksia koskeva ISSA 5000-varmennusstandardi vaikuttavat varmuustasojen määrittämiseen, sillä toistaiseksi varmentajien kokemukset pohjautuvat vapaaehtoisten kestävyystietojen varmentamiseen.

Tässä tutkielmassa syvennyttiin yleisesti, miten varmuustasot saavutetaan kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Olisi kiinnostavaa pureutua yksittäiseen tietoon ja, miten varmentajat tekevät päätöksiä varmuustason saavuttamiseksi kyseisen tiedon kohdalla. Koska tämän tutkielman kohteena oli Big4-tilintarkastusyhteisössä työskentelevät kestävyysraportoinnin tarkastajat, jatkotutkimusmahdollisuutena on tutkia muita kuin Big4-tilintarkastusyhteisöjä. Näkökulma on kiinnostava, sillä Big4-tilintarkastusyhteisöissä on vankat sisäiset ketjumetodologiat, jonka vuoksi tulkinnanvaraisuuden voidaan olettaa korostuvan pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä.

## Lähteet

Accountancy Europe (2023) ED-5000: Response Template.

<<https://www.iaasb.org/sites/default/files/202311/231201%20Accountancy%20Europe%20response%20-%20ED%20ISSA%205000.pdf>>, haettu: 15.4.2024.

Adams, C. A., & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14 (1), 97–115.

Alasuutari, P. (2011) *Laadullinen tutkimus 2.0*. 4. uud. p. Vastapaino, Tampere.

Aliyu, S. (2024) Issues in sustainability reporting assurance: Evidence from interviews. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 15 (3), 628–653.

Amer, T. – Hackenbrack, K. – Nelson, M. (1994) Between-auditor differences in the interpretation of probability phrases. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13 (1), 126–136.

Boiral, O. – Heras-Saizarbitoria, I. – Brotherton, M-C. – Bernard, J. (2019) Ethical issues in the assurance of sustainability reports: perspectives from assurance providers. *Journal of Business Ethics*, Vol. 159 (4), 111 –1125.

Canning, M. – O’Dwyer, B. – Georgakopoulos, G. (2019) Processes of auditability in sustainability assurance – the case of materiality construction. *Accounting and Business Research*, Vol. 49 (1), 1–27.

Carroll, A. B. (1999). Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct. *Business and Society*, Vol. 38 (3): 268–295.

Chambers, A. (2006) Assurance of performance. *Measuring Business Excellence*, Vol. 10 (3), 41–55.

Cuadrado-Ballesteros, B. – Martinez-Ferrero, J. – Garcia-Sanchez, I. (2017) Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review*, Vol 26 (6), 1141–1156.

Deegan, C. (2002) Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing, & Accountability*, Vol. 15 (3), 282–311.

Deegan, C. – Cooper, B. – Shelly, M. (2006) An investigation of TBL-report assurance statements: Australian evidence. *Australian Accounting Review*, Vol. 16 (2), 2–18.

Deloitte (2023) ED-5000: Response Template.

<[https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-12/FINAL\\_Deloitte%20IAASB-Response-Template-Proposed%20ISSA-5000-Sustainability-Assurance\\_2023\\_12.pdf](https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-12/FINAL_Deloitte%20IAASB-Response-Template-Proposed%20ISSA-5000-Sustainability-Assurance_2023_12.pdf)>, haettu 15.4.2024.

Edgley, C., Jones, M. and Atkins J. (2015). The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: a field study approach. *The British Accounting Review*, Vol. 47 (1), 1–18.

Eriksson, P. – Kovalainen, A. (2016) *Qualitative Methods in Business Research*. 2. p. Sage, London.

Eskola, J. – Suoranta, J. (2014) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 10. p. Vastapaino, Tampere.

EU (2022) Euroopan Parlamentin ja Neuvoston Direktiivi (EU) 2022/2464 asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta.

Euroopan komissio (2024) A Commission Letter to CEAOB of Non-Binding Assurance Guidelines by Ugo Bassi. <[https://finance.ec.europa.eu/system/files/2024-03/240307-ceaob-commission-letter-non-binding-assurance-guidelines\\_en.pdf](https://finance.ec.europa.eu/system/files/2024-03/240307-ceaob-commission-letter-non-binding-assurance-guidelines_en.pdf)>, haettu 12.3.2024.

EY (2023) Comment Letter ISSA 5000. <[https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-12/EYG%20Comment%20Letter%20ISSA%205000.FINAL\\_.pdf](https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-12/EYG%20Comment%20Letter%20ISSA%205000.FINAL_.pdf)>, haettu 15.4.2024.

Farooq, M. – Azantouti, A. – Zaman, R. (2024) Non-financial information assurance: a review of the literature and directions for future research. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol 15 (1), 48–84.

FEE (2003) Principles of assurance: fundamental theoretical issues with respect to assurance in assurance engagements. Fee Issues Paper of Fédération des Experts Comptables Européens.

Freeman, R. (1984) *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman, Boston.

Freeman, R. – Harrison, J. – Wicks, A. – Parmar, B. – de Colle, S. (2010) *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University, Cambridge.

Ghauri, P. – Grønhaug, K. – Strange, R. (2020) *Research methods in business studies*. 5. p. Cambridge University Press, Cambridge.

- Gobo, G. (2004) Sampling, representativeness and generalizability. Teoksessa: *Qualitative Research Practice*, toim. C. Seale – G. Gobo – J. Gubrium – D. Silverman, 405–426. Sage, London.
- Gray, R. (2006) Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 (6), 793–819.
- Gullkvist, B. (2023) Suomalaisten pörssiyhtiöiden vastuullisuusraportoinnin ulkopuolinen varmentaminen. Teoksessa: *Tilintarkastus ja evaluaatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*, toim. J. Ruohonen – L-A. Kihn – L. Oulasvirta – E. Veikkola, 45–59. Tampere University Press, Tampere.
- Hahn, R. – Kühnen, M. (2013) Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 59 (1), 5–21.
- Halonen, K. – Steiner, M.-L. (2009) *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Alma Talent, Helsinki.
- Harrer, T. – Lehner, O. (2024) Assuring the unknowable: Assuring the unknowable: a reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, Vol. 67, 101413.
- Hasan, M. – Roebuck, P. – Simnett, R. (2003) An investigation of alternative report formats for communicating moderate levels of assurance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22 (2), 171–187.
- Hasan, M. – Maijor, S. – Mock, T. – Roebuck, P. – Simnett, R. – Vanstraelen, A. (2005) The different types of assurance services and levels of assurance provided. *International Journal of Auditing*, Vol. 9 (2), 91–102.
- Hecimovic, A. – Martinov-Bennie, N. (2023) Audit report construction: public sector organisation perspectives within a non-financial information context. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 35 (2), 172–191.
- IAASB (2021) Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements.

- IAASB (2023a) Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards. An Exposure Draft By IAASB.
- IAASB (2023b) Explanatory Memorandum for Proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements.
- IFAC (2020a) Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet. Osa I.
- IFAC (2020b) Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet. Osa II.
- IFAC (2023) ED-5000: Response Template. <<https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-12/IFAC%20response%20to%20ISSA-5000-Sustainability%20Draft%20Template%20Response%20%2801DEC23%29%20FINAL.pdf>>, haettu: 15.4.2024.
- IFAC (2024) The State of Play: Sustainability Disclosure and Assurance, 2019–2022 Trends & Analysis. <[https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-02/IFAC-State-Play-Sustainability-Disclosure-Assurance-2019-2022\\_0.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-02/IFAC-State-Play-Sustainability-Disclosure-Assurance-2019-2022_0.pdf)>, haettu 4.3.2024.
- Junior, R. – Best, P. – Cotter, J. (2014) Sustainability reporting and assurance: A historical analysis of world-wide phenomenon. *Journal of Business Ethics*, Vol. 120 (1), 1–11.
- Kasanen, E. – Lukka, K. – Siitonen, A. (1993) The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5 (1), 243–264.
- KPMG (2023) ED-5000: Response Template. <<https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-12/KPMG%20International%20%282%29.pdf>>, haettu 16.4.2024.
- Krasodomska, J. – Simnett, R. – Street, D. (2021) Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 32 (1), 104–142.

- Kolk, A. (2016) The social responsibility of international business: From ethics and the environment to CSR and sustainable development. *Journal of World Business*, Vol. 51 (1), 23–34.
- Kolk, A. – Van Tulder, R. (2010). International business, corporate social responsibility and sustainable development. *International Business Review*, Vol. 19 (2), 119–125.
- Laine, R. – Raitio, J. (2023) Tilintarkastus tarvitsee tarkoituksenmukaiset tilintarkastus-standardit. Teoksessa: *Tilintarkastus ja evaluaatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*, toim: J. Ruuhonen – L-A. Kihn – L. Oulasvirta – E. Veikkola, 45–59. Tampere University Press, Tampere.
- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: The accountant's legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3 (3), 27–44.
- Low, K-Y. – Boo, E. (2012) Do contrasting statements improve users' understanding of different assurance levels conveyed in assurance reports? *International Journal of Auditing*, Vol. 16 (1), 19–34.
- Manetti, G. – Becatti, L. (2009) Assurance services for sustainability reports: standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, Vol. 87 (1), 289–298.
- Maroun, W. (2020) A conceptual model for understanding corporate social responsibility assurance practice. *Journal of Business Ethics*, Vol. 161 (1), 187–209.
- Martinez-Ferrero, J. – Garcia-Sanchez, I-M. (2018) The level of sustainability assurance: The effects of brand reputation and industry specialisation of assurance providers. *Journal of Business Ethics*, Vol. 150 (1), 971–990.
- Martinov-Bennie, N. – Hoffman, R. (2012) Greenhouse gas and energy audits under the newly legislated Australian audit determination: perceptions of initial impact. *Australian Accounting Review*, Vol. 22 (2), 195–207.
- Martinov-Bennie, N. – Frost, G. – Sohn, D. (2012) Assurance of sustainability reporting: state of play and future directions. Teoksessa: *Contemporary Issues in Sustainability Accounting, Assurance and Reporting*, toim. S. Jones – J. Ratnatunga, 267–284, Emerald Group Publishing Limited, Bingley.
- Moroney, R. – Trotman, K. (2016) Differences in auditors' materiality assessments when auditing financial statements and sustainability reports. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33 (2), 551–575.
- Mähönen, J. (2022) Kestävyysraportointi. Teoksessa: A. Vanhala – M. Ristaniemi – M. Dahlqvist (2022) *Yritysvastuu & oikeus*. Kauppakamari, Helsinki.

- Neilimo, K. – Näsi, J. (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampereen yliopisto, Tampere.
- Niskala, M. – Palmuaro, S. (2023) *Uudet kestävyysraportointivaatimukset: mitä ne tarkoittavat käytännössä?* Alma Talent, Helsinki.
- Niskala, M. – Pajunen, T. – Tarna-Mani, K. (2013) *Yritysvastuu – Raportointi- ja laskentaperiaatteet*. KHT-Media, Helsinki.
- O’Dwyer, B. – Owen, D. (2005) Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, Vol. 37 (1), 205–229.
- O’Dwyer, B. (2011) The case of sustainability assurance: constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28 (4), 1230–1266.
- O’Dwyer, B. – Owen, D. – Unerman, J. (2011) Seeking legitimacy for new assurance forms: the case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36 (1), 31–52.
- Park, J. – Brorson, T. (2005) Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 13 (1), 1095–1106.
- Prem, S. (1989) Philosophy and principles of auditing: an introduction. *The British Accounting Review*, Vol. 21 (2), 200–202.
- Puusa, A. – Juuti, P. (2020) *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus, Helsinki.
- PwC (2023) ED-5000: Response Template, <[https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-11/IAASB-Response-Template%20-%20Proposed%20ISSA%205000\\_PwC\\_Final%20For%20Submission.pdf](https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-11/IAASB-Response-Template%20-%20Proposed%20ISSA%205000_PwC_Final%20For%20Submission.pdf)>, haettu 15.4.2024.
- Ramanathan, S. – Isaksson, R. (2023) Sustainability reporting as a 21st century problem statement: using a quality lens to understand and analyse the challenges. *Total Quality Management Journal*, Vol. 35 (5), 1310–1328.
- Ruhnke, K. – Lubitzsch, K. (2010) Determinants of the maximum level of assurance for various assurance services. *International Journal of Auditing*, Vol. 14 (1), 233–255.

- Roberts, R. – Dwyer, P (1998) An analysis of materiality and reasonable assurance: professional mystification and paternalism in auditing. *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 (5), 569–578.
- Ruiz-Barbadillo, E. – Martinez-Ferrero, J. (2020) What impact do countries have on levels of sustainability assurance? A complementary-substitutive perspective. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 27 (5), 2329–2341.
- Ruohonen, J. (2023) Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysraportointitarkastajan (KRT) rooli. Teoksessa: *Yritys, kirjanpito, kestävyys – Juhlajulkaisu Jukka Mähönen*, toim. V. Vahtera & K. Rantasaari, 393–414. Alma Talent, Helsinki.
- Sachdeva, J. K. (2009) *Business Research Methodology*. Himalaya Publishing House, Mumbai.
- SEC (2024) Fact Sheet: The Enhancement and Standardization of Climate-Related Disclosures: Final Rules. <<https://www.sec.gov/files/33-11275-fact-sheet.pdf>>, haettu 6.4.2024.
- Seuring, S. – Müller, M. (2008) From a literature review to a conceptual framework for sustainable supply chain management. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 16 (15), 1699–1710.
- Silvoso, J. A. (1972) Report of the committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review*, Vol. 47. 15–74.
- Simnett, R. (2012) Assurance of sustainability reports: revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 3 (1), 89–98.
- Steele, A. (1984) Another look at the levels of assurance issue in auditing, *Accounting and Business Research*, Vol. 14 (54), 147–156.
- Stolowy, H. – Paugam, L. (2023) Sustainability reporting: is convergence possible? *Accounting in Europe*, Vol. 20 (2), 139–165.
- Suchman, M. (1995) Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, Vol. 20 (3), 571–610.
- Suomen Tilintarkastajat (2023) Vastuullisuusraportoinnin varmennus, Suomen Tilintarkastajat Ry:n suosituksia 2/2023. <[https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/09/Vastuullisuusraportioinnin-varmennussuositus\\_paivitys-2023.pdf](https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/09/Vastuullisuusraportioinnin-varmennussuositus_paivitys-2023.pdf)>, haettu 10.2.2024.

Tilintarkastuslaki 21.12.2023/1250.

Tomperi, S. – Halminen, K. – Turunen, J. (2018) *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. 4. uud. p. Edita, Helsinki.

Tuomi, J. – Sarajärvi, A. (2018) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. uud.p. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta (2019) Ihmiseen kohdistuvan tutkimuksen eettiset periaatteet ja ihmistieteiden eettinen ennakoarviointi Suomessa. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan julkaisuja 3/2019. <[https://tenk.fi/sites/default/files/2021-01/Ihmistieteiden\\_eettisen\\_ennakoarvioinnin\\_ohje\\_2020.pdf](https://tenk.fi/sites/default/files/2021-01/Ihmistieteiden_eettisen_ennakoarvioinnin_ohje_2020.pdf)>, haettu 3.4.2024.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta (2023) Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkauseräilyjen käsitteleminen Suomessa. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan julkaisuja 2/2023. <[https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje\\_2023.pdf](https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf)>, haettu 3.4.2024.

Tyson, T. – Adams, C. (2020) Increasing the scope of assurance research: new lines of inquiry and novel theoretical perspectives. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 11 (2), 291–316.

Venter, E. – van Eck, L. (2021) Research on extended external reporting assurance: Trends, themes, and opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 32 (1), 63–103.

Viehöver, M. – Türk, V. – Vaseghni, S. (2012) CSR assurance in practice: measuring and auditing sustainability. Teoksessa: *Responsible Business: How to Manage a CSR Strategy Successfully*, 2. uud. p. toim. P. Manfred – N. Tolhurst, 91–106. Wiley, Chichester.

Wagenhofer, A. (2024) Sustainability reporting: a financial reporting perspective. *Accounting in Europe*, Vol. 21 (1), 1–13.

Wallage, P. (2000) Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 (1), 53–65.

## **Liitteet**

### **Liite 1. Haastattelurunko**

#### **Osio 1 – Tutkimuseettisten tekijöiden kertaus**

#### **Osio 2 – Haastateltavan tausta ja kokemus kestävyysraportoinnin varmennuksesta**

1. Missä yrityksessä ja missä asemassa työskentelette tällä hetkellä?
2. Kuinka pitkään olette työskennelleet tilintarkastajana ja kestävyysraportoinnin tarkastajana?
3. Onko taustanne taloudellisen tiedon tarkastuksessa vai muissa tehtävissä? Kertoisitko myös aikaisemmasta työtaustasi ja koulutuksestasi?
4. Millainen kokemus teillä on kestävyysraportoinnin varmennuksista (mukaan lukien vastuullisuusraportoinnin varmennukset)?

#### **Osio 3 – Varmuustasojen käsitteet**

5. Mitä tarkoittaa rajoitettu varmuus? Mitä tarkoittaa kohtuullinen varmuus?
6. Aiheuttaako käsitteiden määrittely erityisiä haasteita kestävyysraportoinnin kohdalla ja mistä haasteet aiheutuvat?
7. Onko mahdollista tulkita olennaisesti eri tavoin varmuustasot eri tilintarkastajien välillä?

#### **Osio 4 – Kestävyysraportoinnin varmennuskäytännöt**

8. Miten perinteinen tilintarkastus eroaa kestävyysraportoinnin tarkastuksesta?
9. Miten tarkastetaan johdonmukaisuus kestävyystietojen ja taloudellisten tietojen osalta?
10. Miten määritellään toimeksiantoriski ja olennaisuus kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa?
  - 10.1. Onko olennaisuusrajoja, hyväksyttävää virheellisyyden tasoa tai muita rajoituksia?

11. Vaihtelevatko kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannot merkittävästi asiakkaiden välillä?

### **Osio 5 – Varmuustasojen määräytyminen kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa**

12. Miten rajanveto toteutetaan varmuustasojen välillä käytännössä?

13. Mitkä tekijät vaikuttavat mielekkään varmuustason määrittämiseen?

13.1. Kirjallisuuden perusteella tarkastettavat tiedot, kriteeri, tarkastustoimenpiteet, evidenssin laatu ja määrä. Pitääkö tämä paikkaansa? Kertoisitteko jokaisesta tarkemmin?

13.2. Mikä on ammatillisen harkinnan ja kansainvälisten varmennusstandardien rooli varmuustasojen määrittämisessä?

14. Miten määritellään rajoitettu ja/tai kohtuullinen varmuus seuraavien osalta?

14.1. historiallinen tieto ja eteenpäin katsova tieto

14.2. ympäristötekijät, sosiaaliset tekijät ja hallintotapaan liittyvät tekijät

15. Miten huomioidaan koko arvoketju sekä rajoitetussa että kohtuullisessa varmuudessa?

### **Osio 6 – Näkemykset varmuustasoista & kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset**

16. Miten kestävyysraportointidirektiivi tulee vaikuttamaan kestävyysraportoinnin varmennukseen ja varmuustasojen määrittämiseen?

16.1. Näetkö haasteena yhtenäisten kestävyysraportoinnin varmennusstandardien puuttumisen soveltamisalan alussa?

17. Onko vallitseva rajoitettu varmuus sekä varmentajien, raportoivien yrityksen tai käyttäjien tahtotila tällä hetkellä Suomessa ja miksi näin?

17.1. Mikäli yritys ilmaisee tahtotilan kohtuulliseen varmuuteen, mitä esteitä sille voi olla?

18. Miten suhtaudutte siihen, että varmennustoimeksiannot alkavat rajoitetulla varmuudella ja siirtyvät myöhemmin kohtuulliseen varmuuteen?

18.1. Näettekö haasteena rajoitetun varmuuden pintapuolisuuden? Havaitseeko riittävästi virheellisyyksiä ja puutteita?

18.2. Näettekö tavoitteen kohtuullisesta varmuudesta realistiseksi ja merkitykselliseksi?

19. Millaisina näette edellytykset kohtuulliseen varmuuteen siirtymiseksi?

19.1. Mitä yrityksiltä ja varmentajilta vaaditaan, jotta kohtuulliseen varmuuteen siirtyminen on mahdollista ja milloin arvioitte tämän toteutuvan?

## **Liite 2. Ilmoitus hyvästä tieteellisestä käytännöstä ja tutkimuseettisistä tekijöistä**

Tässä asiakirjassa esitellään Tutkimuseettisen neuvottelukunnan laatimat keskeiset periaatteet, jotka koskevat hyvää tieteellistä käytäntöä ja ihmiseen kohdistuvan tutkimuksen eettisyyttä. Tämä asiakirja on laadittu Tutkimuseettisen neuvottelukunnan ohjeistuksien pohjalta pro gradu -tutkielman tarkoitus ja luonne huomioiden.

### **Tieteellisen työn tekeminen**

Hyvän tieteellisen käytännön (HTK-ohje) mukaan tieteellinen työ on suunniteltava, toteutettava ja dokumentoitava huolellisesti aiempi tutkimustieto huomioiden (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023, 13). Pro gradu -tutkielmassa noudatetaan näitä periaatteita.

### **Eettisyys ja ennakointi**

Tieteellisessä toiminnassa on huolehdittava tarvittavien luvista ja suostumuksesta ennen tutkimusaineiston keruun aloittamista. Tieteellisessä toiminnassa on tärkeää noudattaa oman tieteenalan sääntöjä ja ohjeistuksia sekä HTK-ohjetta. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023, 13.) Pro gradu -tutkielma sisältää empiirisen osuuden, joka toteutetaan haastattelujen avulla. Ennen tutkimusaineiston keruun aloittamista haastateltaville on lähetetty haastattelukutsu, johon haastateltavan myöntävä vastaus toimii hänen suostumuksenaan tutkimukseen osallistumisesta. Lisäksi haastateltaville lähetettiin ennen tutkimusaineiston keruun aloittamista tietosuojailmoitus ja tämä asiakirja hyvästä tieteellisestä käytännöstä ja tutkimuseettisistä periaatteista. Pro gradu -tutkielman toteuttamisessa noudatetaan Turun yliopiston ja Turun kauppakorkeakoulun Laskentatoimen ja rahoituksen laitoksen ohjeistusta sekä Tutkimuseettisen neuvottelukunnan HTK-ohjetta.

### **Tutkimusaineistojen käsittely ja hallinta**

Haastattelujen kautta kerätyn aineiston hallinta- ja käyttöoikeus on tutkielman tekijällä eli Rebekka Liskillä, joka vastaa myös aineiston käsittelystä. Tutkielman ohjaajalle on varattava oikeus nähdä kerätty aineisto tarvittaessa, mikä on välttämätöntä, jotta ohjaaja voi tarvittaessa varmistua aineiston aitoudesta ja olemassaolosta. Turun yliopiston ohjeistuksen mukaisesti kerättyä aineistoa säilytetään enintään viisi vuotta. Lisäksi pro gradu -tutkielma toteutetaan voimassa olevien luottamuksellisuuteen ja tietosuojalainsäädäntöön

liittyvien velvoitteiden mukaan. Tietosuojaseikoista tarkemmin haastateltaville erikseen lähetetyssä tietosuojailmoituksessa.

### **Tutkittavan kohtelu ja oikeudet**

a. Tutkimukseen osallistuvalla on oikeus osallistua vapaaehtoisesta tutkimukseen ja oikeus kieltäytyä osallistumasta (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019, 8). Suostumus tutkimukseen on saatu haastateltavan antaessa myöntävän vastauksen haastattelukutsuun.

b. Tutkimukseen osallistuvalla on oikeus keskeyttää osallistumisensa missä vaiheessa tahansa ilman kielteisiä seurauksia, eikä siihen tarvitse ilmaista syytä. Keskeyttämisellä viitataan oikeuteen jättäytyä kokonaan tutkimuksen tai sen yksittäisen vaiheen ulkopuolelle. Keskeyttämisestä huolimatta siihen asti kerättyä tietoa voidaan hyödyntää. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019, 8.) Pro gradu -tutkielman yhteydessä haastateltavalla on oikeus olla vastaamatta haastattelukysymyksiin tai keskeyttää kokonaan osallistumisensa milloin tahansa.

c. Tutkimukseen osallistuvalla on oikeus peruuttaa suostumuksensa tutkimukseen osallistumiseen missä vaiheessa tahansa (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019, 8). Peruuttamisen voi tehdä olemalla yhteydessä tutkielman tekijään sähköpostitse.

d. Tutkimukseen osallistuvalla on oikeus saada tietoa tutkimuksen sisällöstä, henkilötietojen käsittelystä ja tutkimuksen käytännön toteutuksesta (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019, 8). Tutkimuksen tarkoitus ja aihe, toteutustapa sekä tietosuojailmoitus henkilötietojen käsittelystä on lähetetty haastateltaville. Haastattelujen toteuttamistavasta voi kysyä lisätietoja tutkielman tekijältä.

e. Tutkittavalla on oikeus saada tietoa tutkimuksen tavoitteista (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019, 8). Tutkielman tavoitteena on selvittää tilintarkastajien näkemyksiä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden antavien kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiantojen määrittämisestä. Aiemmat tutkimustulokset esittivät, että varmuustasoihin liittyy vielä epäselvyyksiä, joten on kiinnostava tarkastella aihetta tilintarkastajien näkökulmasta.

### **Henkilötietojen käsittely tutkimuksessa**

Henkilötietojen käsittelystä haastateltaville on lähetetty erillinen tietosuojailmoitus. Kun haastateltava osallistuu tutkimukseen, hän samalla hyväksyy tietosuojailmoituksen sisällön.

### **Yksityisyyden suoja tutkimusjulkaisuissa**

- a. Tutkimuksessa suojellaan tutkimukseen osallistuneiden yksityisyyttä (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2019, 12). Henkilöiden ja yritysten nimet muutetaan muotoon, joista yksittäisiä henkilöitä ei ole mahdollista tunnistaa ilman lisätietoja. Tätä esitellään enemmän tietosuojailmoituksessa.
- b. Tutkielmassa esitellään joitakin haastateltavien taustatietoja, kuten työtaustaa ja koulutusta tutkielman luotettavuuden ja laadun lisäämiseksi. Tiedot esitetään niin, että yksittäisiä henkilöitä ei voida tunnistaa ilman lisätietoja, josta enemmän tietosuojailmoituksessa.
- c. Haastatteluun osallistuvalla on oikeus nähdä haastatteluja koskeva empiirinen osuus ennen tutkielman lopullista palauttamista ja pyytää virheellisten tietojen korjaamista.

### **Tutkimusaineistojen avoimuus**

Tähän tutkielmaan kerättyä aineistoa käytetään vain tässä tutkielmassa. Lisäksi vain tutkielman tekijällä on pääsy aineistoon ja tarvittaessa tutkielman ohjaajalla, joka on mainittu aiemmin tässä asiakirjassa. Valmis tutkielma on julkinen asiakirja eli se on luettavissa esimerkiksi Turun yliopiston kirjastossa.

### **Lähteet**

Tutkimuseettinen neuvottelukunta (2019) Ihmiseen kohdistuvan tutkimuksen eettiset periaatteet ja ihmistieteiden eettinen ennakoarviointi Suomessa. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan julkaisuja 3/2019. <[https://tenk.fi/sites/default/files/2021-01/Ihmistieteiden\\_eettisen\\_ennakoarvioinnin\\_ohje\\_2020.pdf](https://tenk.fi/sites/default/files/2021-01/Ihmistieteiden_eettisen_ennakoarvioinnin_ohje_2020.pdf)>, haettu 3.4.2024.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta (2023) Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan julkaisuja 2/2023. <[https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje\\_2023.pdf](https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf)>, haettu 3.4.2024.

## **Liite 3. Tietosuojailmoitus**

### **1. Rekisterin nimi**

Tilintarkastajien näkemyksiä varmuustasosta kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa

### **2. Rekisterinpitäjä**

Pro-gradu -tutkielman tekijä Rebekka Liski, rmlisk@utu.fi

### **3. Vastuuhenkilön yhteystiedot**

Rebekka Liski, rmlisk@utu.fi

### **4. Henkilötietojen käsittelyn tarkoitukset ja käsittelyn oikeusperuste:**

Haastateltavien nimiä ja yrityksiä tarvitaan, jotta haastateltavat voidaan erotella toisistaan. Tiedot tullaan pseudonymisoimaan eli muuttamaan muotoon, ettei henkilöä ja yritystä ole mahdollista tunnistaa tutkielmassa ilman lisätietoja. Sähköpostiosoitteita käytetään haastattelukutsun lähettämiseen ja haastateltavan kanssa viestintään. Sähköpostiosoitteita ei käytetä muuhun tarkoitukseen ja ne eivät tule esille tutkielmassa. Lisäksi haastateltavan ammattinimike, työnkuva ja lyhyt kuvaus taustasta ovat tarpeellisia tutkielman luotettavuuden lisäämiseksi. Tietoja hyödynnetään haastateltavien esittelyn yhteydessä niin, etteivät haastateltavien henkilöllisyydet paljastu.

Tutkimuksessa kerätään haastatteluita, joissa kysytään asiantuntijoiden näkemyksiä varmuustasoista kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa. Haastatteluissa kerätään tietoa asiantuntijoiden näkemyksistä esimerkiksi rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden määrittämisestä sekä varmuustasojen merkityksestä. Tiedot ovat keskeisiä tutkimustavoitteen saavuttamisen kannalta ja olennaisessa osassa empiriaosuudessa. Tutkielman empiriaosuudessa on tarkoitus esitellä haastatteluissa esiin tulleita asioita ja hyödyntää yksittäisiä suoria lainauksia. Tiedot esitetään kuitenkin niin, ettei haastateltavia voida tunnistaa.

Henkilötietojen EU:n yleisen tietosuojasetuksen 6 artiklan mukaisena käsittelyperusteena on

Käsittely on tarpeen tieteellistä tutkimusta varten (yleinen etu 6 art. 1 a-kohta)

Tähän tutkimukseen kerättyä haastatteluaineistoa ja muita henkilötietoja käytetään vain tässä tutkielmassa.

## **5. Käsiteltävät henkilötietoryhmät**

Rekisteriin talletetaan rekisteröidystä seuraavia tietoja: haastateltavan nimi, sähköpostiosoite, ammattinimike, työnkuva, tietoa koulutuksesta ja työtaustasta, yrityksen nimi, jossa haastateltava työskentelee sekä näkemyksiä varmuustasoista kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa.

## **6. Henkilötietojen vastaanottajat ja vastaanottajaryhmät**

Tietoja käsittelee tutkielman tekijä eli Rebekka Liski. Lisäksi tutkielman ohjaajalla on tarvittaessa oikeus nähdä kerätty aineisto, mikä on välttämätöntä, jotta ohjaaja voi tarvittaessa varmistua haastattelujen aitoudesta ja paikkansapitävyydestä.

## **7. Tiedot tietojen siirrosta kolmansiin maihin**

Henkilötietoja ei luovuteta EU:n tai Euroopan talousalueen ulkopuolelle.

## **8. Henkilötietojen säilyttämisaika tai sen määrittämisen kriteerit**

Haastattelut on tarkoitus nauhoittaa ja litteroida. Kerätyt henkilötiedot ja muu haastatteluihin liittyvä aineisto säilytetään enintään viisi vuotta, kuten Turun yliopisto ohjeistaa. Tämän jälkeen aineisto hävitetään tietoturvallisesti.

## **9. Rekisteröidyn oikeudet**

Tutkimukseen osallistuminen perustuu vapaaehtoisuuteen. Tutkimukseen osallistuva voi perua suostumuksensa osallistua tutkimukseen milloin tahansa, mutta edellä kohdassa 5 esitetyn henkilötietojen käsittelyperusteen nojalla suostumuksen peruuttamiseen mennessä kerättyjä tietoja voidaan hyödyntää tutkimuksessa. Tutkimukseen osallistuvalla on oikeus pyytää pääsy häntä itseään koskeviin henkilötietoihin sekä oikeus pyytää tietojensa oikaisemista tai poistamista taikka käsittelyn rajoittamista tai vastustaa niiden käsittelyä. Oikeutta henkilötietojen poistamiseen ei sovelleta tieteellisessä tutkimustarkoituksessa silloin, kun poisto-oikeus todennäköisesti estää käsittelyn tai vaikeuttaa sitä suuresti. Näin ollen poisto-oikeutta ei tässä tutkimuksessa sovelleta. Tutkimukseen osallistuvalla on kuitenkin oikeus nähdä pro gradu -tutkielman empiirinen osio ennen tutkielman lopullista palauttamista ja oikeus pyytää tietojen oikaisemista ja korjaamista.

## **10. Tiedot siitä, mistä henkilötiedot on saatu**

Haastattelukutsujen lähettämiseksi henkilön sähköpostiosoite on kerätty henkilön edustaman yrityksen nettisivuilta, LinkedInistä tai yrityksen henkilöstön kautta. Muut tiedot kerätään suoraan haastattelututkimukseen osallistuvilta.

## **11. Tiedot automaattisen päätöksenteon ml. profiloinnin olemassaolosta**

Tietoja ei käytetä automaattiseen päätöksentekoon tai profiloinnin tekemiseen.

### **Muuta huomioitavaa**

On vielä hyvä huomauttaa, että opinnäytetyö on kokonaisuudessaan julkinen asiakirja. Valmis pro gradu -tutkielma on kaikkien saatavilla ja esimerkiksi luettavissa Turun yliopiston kirjastossa.

Osallistumalla tähän tutkimukseen hyväksyt samalla tämän tietosuojailmoituksen sisällön.