



Vastuullisuus- ja kestävyysraportoinnin laadunvarmennus: CSR-direktiivin soveltuvuus kestävyysraportoinnin ja kestävyysvarmennusten tavoitteiden edistämiseen

Angelika Leino & Kirsi-Mari Kallio

ABSTRAKTI

Vastuullisuus- ja kestävyysraportoinnin laadunvarmennus: CSR-direktiivin soveltuvuus kestävyysraportoinnin ja kestävyysvarmennusten tavoitteiden edistämiseen

Yrityksiltä odotetaan entistä kattavampaa ja luotettavampaa tietoa kestävyyspolitiikoistaan. CSR-direktiivi tekee kestävyysraportoinnista ja varmennuksista pakollisia, mikä muuttaa olennaisesti yritysten tapaa rakentaa legitimitettiin. Tässä artikkelissa tarkastelemme, miten sääntelyperusteinen raportointi ja varmennus vaikuttavat yritysten legitimitietin rakentumiseen, ja missä määrin ne voivat edistää EU:n 2050 kestävyystavoitteita. Teoreettisena lähtökohtana hyödynnämme legitimiteteoriaa erityisesti aidon ja symbolisen legitimitietin jännitteen analysoimisessa. Empiirinen aineisto koostuu dokumenttianalysista ja täydentävistä teemahaastatteluista. Tulokset osoittavat, että velvoittava raportointi voi lisätä tiedon vertailtavuutta, jäljitettävyyttä ja faktaperusteisuutta, mikä voi vahvistaa yritysten aitoa legitimitettiä. Samalla toimijoiden valmiuksien epätasaisuus ja raportointiprosessien kuormittavuus voivat ylläpitää symbolista, muodollista raportointia, joka täyttää veloitteet ilman aitoa kestävyysvaikutusta. Johtopäätöksenä korostamme, että CSR-direktiivi on potentiaalinen, muttei varma mekanismi kestävyystavoitteiden edistämiseen, ja sen vaikutukset voidaan arvioida luotettavasti vasta käytäntöjen vakiinnuttua.

Avainsanat: kestävyysraportointi, kestävyysvarmennus, CSR-direktiivi, vastuullisuus, legitimitetti

ABSTRACT

Assurance of responsibility and sustainability reporting: the applicability of the CSR directive in advancing the goals of sustainability reporting and sustainability assurance

Companies are increasingly expected to provide comprehensive and reliable information on their sustainability policies and the impacts of their operations. The EU's Corporate Sustainability Reporting Directive makes sustainability reporting and assurance mandatory, fundamentally reshaping how companies construct legitimacy. We examine how regulation-based sustainability reporting and assurance influence corporate legitimacy, and to what extent they can advance the EU's 2050 sustainability goals. Drawing on legitimacy theory, we focus on the tension between substantive and symbolic legitimacy. Based on document analysis and thematic interviews, our findings indicate that mandatory reporting can enhance the comparability, traceability, and fact-based quality of sustainability information, potentially strengthening companies' substantive legitimacy. However, uneven preparedness, resource constraints, and reporting burdens may sustain symbolic, compliance-oriented reporting that fulfils minimum requirements without genuine sustainability impact. The CSR Directive is a promising but uncertain mechanism for advancing sustainability goals, and its actual effects can be assessed only once practices have stabilized.

Keywords: sustainability reporting, sustainability assurance, CSR Directive, corporate responsibility, legitimacy

JOHDANTO

Yritysten liiketoimintaympäristö on muuttunut merkittävästi viime vuosikymmenen aikana, kun kestävä kehityksen tavoitteet ovat nousseet välttämättömäksi osaksi liiketoiminnan oikeutusta eli legitimizeettiä. Yritysten odotetaan nykyisin huomioivan kestävyystavoitteet osana liiketoimintaansa ja tuottavan kattavaa, läpinäkyvää ja luotettavaa tietoa kestävyyspolitiikoista sekä vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan. Kestävyystavoitteilla viittamme kansainvälisesti tunnustettuihin, ympäristöön, talouteen sekä sosiaaliseen ja kulttuuriseen vastuullisuuteen liittyviin tekijöihin. YK:n kestävä kehityksen tavoitteisiin perustuva Agenda 2030 -ohjelma sekä tätä toteuttavat taksonomia-asetus ja Euroopan unionin vihreän kehityksen ohjelma muodostavat perustan EU:n 2050 kestävyystavoitteille. (Silvola ym. 2024; United Nations 2015; 2020/852/EU.)

Sidosryhmien tietotarpeiden moninkertaistuminen on lisännyt kestävyysraportoinnin merkitystä sekä raportointia ohjaavien viitekehysten määrää. Kestävyysraportointi tarkoittaa prosessia, jossa organisaatio kerää ja raportoi tietoja liiketoimintansa vaikutuksista ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen ja hyvään hallintoon sekä toimintatavoistaan vaikutusten hallitsemiseksi. (An 2023; Leino 2024.) Sääntelyyn perustuva kestävyysraportointi on kuitenkin vielä suhteellisen uusi ilmiö, minkä vuoksi sen vaikutuksia yritysten legitimizeettiin ja kestävyystyöhön ei tunneta hyvin. Erityisesti ei tiedetä, miten pakollinen raportointi muuttaa yritysten pyrkimystä saavuttaa ja ylläpitää legitimizeettiä suhteessa yhteiskunnallisiin kestävyystavoitteisiin. Kestävyysraportointi ja sen kehittäminen ovat ajankohtainen aihe, sillä Suomessa laki kestävyysraportoinnista astui voimaan 31.12.2023, ja raportointivelvoitteet laajenevat asteittain vuodesta 2024 alkaen (TEM 2022). Muutosta ohjaa CSR-direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive) ja tätä toteuttavat ESRS-raportointistandardit (European Sustainability Reporting Standards), joiden tavoitteena on yhtenäistää kestävyysraportointia (Hummel & Jobst 2024; Pantazi 2024).

Aiempi tutkimus käsittelee laajasti vapaaehtoista kestävyysraportointia, sen laatua selittäviä tekijöitä (Bhimani ym. 2016; Hahn & Kühnen

2013; Yan ym. 2022; Zorio ym. 2013) sekä CSR-direktiiviä edeltäneen sääntelyn vaikuttavuutta (Aureli ym. 2020; La Torre ym. 2018; Ottenstein ym. 2022). Sen sijaan vain rajallisesti tiedetään, miten sääntelyperusteinen, pakottava ohjaus vaikuttaa yritysten legitimizeetin rakentamiseen ja miten raportointivelvolliset yritykset ja kestävyysraportointitarkastajat tasapainottavat sääntelyn noudattamiseen liittyvät vaateet suhteessa strategiseen maineen ja kilpailukyvyyn hallintaan. Tutkimusaukkomme liittyykin siihen, miten legitimizeetti rakentuu tilanteessa, jossa kestävyysraportointi muuttuu vapaaehtoisesta strategisesta viestinnästä lakisäätöisesti valvotuksi velvoitteeksi. Tämän muutoksen tarkastelussa hyödynnämme legitimizeettiteoriaa, joka tarjoaa käsitteet ja mekanismit selittää, miten yritykset pyrkivät ylläpitämään hyväksyttävyyttä muuttuvien normien ja sidosryhmäodotusten alla. Kestävyystavoitteiden kontekstissa kestävyysraportit ja -varmennukset edustavat legitimizeettistrategioita, joilla yritykset pyrkivät osoittamaan vastuullisuuttaan (Sehgal ym. 2023).

Kestävyysraporttien ja -varmennusten tuottama lisäarvo voi olla aitoa tai symbolista. Aito lisäarvo tarkoittaa, että raportit ja varmennukset toimivat osana yhteiskunnan ja lainsäätäjän mandaattia: ne parantavat kestävyystietojen laatua, läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta, vahvistavat tilivelvollisuutta sekä edistävät kestävyystekijöiden integrointia osaksi raportointivelvollisen yrityksen strategiaa, prosesseja ja päätöksentekoa. Lisäksi ne vahvistavat käsitystä siitä, että yritys toimii yhteiskunnallisesti hyväksyttävällä tavalla edistään kestävä kehityksen tavoitteita. (Boiral ym. 2019; Hickman & Cote 2019.) Symbolinen lisäarvo tarkoittaa puolestaan, että kestävyysraportit ja -varmennukset nähdään pakollisina velvoitteina, joiden tarkoituksena on täyttää asetetut minimivaatimukset, luoda kuva lainsäädännön noudatettavuudesta sekä vahvistaa myönteistä kestävyysimagoa sidosryhmien keskuudessa (Maroun 2020; Power 2003).

Tässä tutkimuksessa legitimizeettiteoria, erityisesti sen institutionaalinen ja sosiaalisen toimiluvan näkökulma, valitaan teoreettiseksi lähtökohdaksi, koska ne selittävät, miksi yritykset tarvitsevat legitimizeettiä säilyäkseen toimintakelpoisina, miten sääntely ja yhteiskunnalliset odotukset yhdessä muovaavat legitimizeettipai-

neita, ja millaisin strategiain organisaatiot reagoivat velvoittaviin kestävyysraportointivaatimuksiin (DiMaggio & Powell 1983; Shocker & Sethi 1973; Suchman 1995). Legitimiteettiteoria auttaa siten avaamaan, missä määrin CSR-direktiivin tavoittelemat vaikutukset – läpinäkyvyyden, luotettavuuden ja tilivelvollisuuden vahvistaminen – voivat toteutua käytännössä.

Legitimiteettiteorian avulla tarkastelemme, miten varmennusosapuolet, raportointivelvolliset yritykset ja kestävyysraportointitarkastajat, tasapainottelevat sääntelyperusteisten ja strategisten pyrkimysten välillä sekä miten ulkoinen legitimiteettipaine voi vaikuttaa eri tavoin osapuoliin niiden valmiuksista ja intresseistä riippuen (Bitektine & Haack 2015; Brunsson 2007). Näin pystymme arvioimaan, missä määrin kestävyysraportointi ja -varmennus suuntautuvat aidosti yhteiskuntatason kestävyystavoitteiden tukemiseen.

Tässä artikkelissa pohdimme kriittisesti, miten sääntelyperustan vahvistaminen voi vaikuttaa kestävyysraportoinnin ja -varmennusten tavoitteiden saavuttamiseen, kun legitimoitipyrkimysten moninaisuus ja osapuolten erilaiset lähtövalmiudet huomioidaan. Artikkelin kontribuutio on kaksiosainen: teoreettisesti se syventää ymmärrystä legitimiteetin rakentumisesta tilanteessa, jossa kestävyysraportointi institutionalisoidaan pakolliseksi toiminnaksi ja empiirisesti se tuottaa uutta tietoa siitä, miten raportointivelvolliset yritykset ja tilintarkastajat suhtautuvat CSR-direktiivin vaatimuksiin ja millaisia legitimiteettistrategioita ne käyttävät.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten pakollinen, sääntelyperusteinen kestävyysraportointi ja -varmennus vaikuttavat yritysten legitimiteetin rakentumiseen, ja missä määrin ne voivat edistää EU:n 2050 kestävyystavoitteita? Tutkimusongelmat, joihin haemme vastausta, ovat:

- *Miten raportointivelvolliset yritykset ja kestävyysraportointitarkastajat rakentavat legitimiteettiä tilanteessa, jossa kestävyysraportointi muuttuu pakolliseksi ja valvotuksi toiminnaksi?*
- *Missä määrin CSR-direktiivi voi ohjata kestävyysraportointia kohti EU:n 2050 kestävyystavoitteita?*

Tutkimuksen empiirinen osio on toteutettu dokumenttianalyysina ja teemahaastatteluin. Artikkelit etenee seuraavasti. Alussa kuvaamme kestävyysraportoinnin ja kestävyysvarmennusten piirteitä. Sen jälkeen tarkastelemme lyhyesti legitimiteettiteoriaa teoreettisena viitekehysenä kestävyysraportoinnin ja kestävyysvarmennusten taustalla, minkä jälkeen esittelemme tutkimuksen empirian kokoamisen ja analyysin. Empiirisen osion jälkeen seuraa pohdinta, yhteenvedo ja johtopäätökset.

KESTÄVYYSRAPORTOINTI JA KESTÄVYYSVARMENNUS

Kestävyysraportit ovat yrityksille keino lisätä kestävyystietojen saatavuutta sekä vastata sidosryhmien asettamiin vastuullisuuspainaisiin. Kestävyysraporttien avulla yritykset voivat viestiä siitä, minkälaisia kestävyysvaikutuksia niiden liiketoiminnalla on, ja miten ne huomioivat ja hallitsevat yhteiskunnalle tärkeitä kestävyysuhkia ja -mahdollisuuksia. (Deloitte 2020; PWC 2024; Yan ym. 2022; Zorio ym. 2013.) Ulkoisesti kestävyysraportointia voidaan hyödyntää läpinäkyvyyden, legitimiteetin, brändiarvon ja kilpailukyvyn vahvistamiseen; sisäisesti johtamisen tukena, prosessin kontrollointiin, vastuullisuustyön edistämiseen ja työntekijöiden motivointiin (Bhimani ym. 2016; Dobbs & van Staden 2016; Hahn & Kuhnen 2013).

Koska kestävyysraportointi poikkeaa monilta osin perinteisestä tilinpäätösraportoinnista – erityisesti raporttikäytänteiden, toimiala- ja sidosryhmätarpeiden vaihtelevuuden vuoksi – se on herättänyt kritiikkiä. Kestävyysraportoinnille ominaiset piirteet, kuten tiedon moninaisuus ja hajanaisuus sekä raporttien laadun ja tasapainon vaihtelu, ovat vaikeuttaneet raporttien vertailua ja kyseenalaistaneet sitä, voiko raportointi vahvistaa kestävyystietojen luotettavuutta ja vastata sidosryhmien tarpeisiin. Haastetta lisää se, että yritysten motiivit raporttoimiseen vaihtelevat aidosti strategisesta kestävyystyöstä lähinnä imagonhallintaan. (Aureli ym. 2020; Boiral 2013; Christensen ym. 2021; Dobbs & van Staden 2016; Schneider ym. 2025.)

Kestävyysraportoinnin hyödyllisyyden arviointi on haasteellista, koska raportoinnille ei ole vakiintunut yhdenmukaista rakennetta tai

sisältöä, vaan se on ollut vapaaehtoinen tapa viestiä vastuullisuudesta (Bhimani ym. 2016). Kun yritykset ovat voineet päättää raportoinnin toteutustavoista ja sisällöistä (Martinez ym. 2021), raportit eivät aina ole välittäneet totuudenmukaista kuvaa sitoutumisesta kestävyystavoiteisiin. Kritiikin mukaan sidosryhmien luottamus yritysten kestävyysasuoriutumista kohtaan on heikentynyt, sillä raporttien perusteella ei aina voida arvioida yritysten tosiasiallista vastuullisuutta tai tilivelvollisuutta. (Boiral ym. 2019; Simnett ym. 2009; Zorio ym. 2013.)

Valtaosa kestävyysraporteista on laadittu GRI-standardien (Global Reporting Initiative) mukaan, joiden tavoitteena on ollut ohjata yrityksiä raportoimaan läpinäkyvästi, johdonmukaisesti ja luotettavasti liiketoimintansa vaikutuksista sekä niiden hallinnasta ja kestävästä kehityksen edistämisestä (Boiral ym. 2019; GRI 2021; Leino 2024). Kestävyysraportointi on kuitenkin murroksessa, sillä sille on asetettu CSR-direktiivin (2022/2464/EU) myötä velvoittavammat puitteet, jotka perustuvat ESRS-raportointistandardeihin. Ne määrittävät, mitä kestävyystietoja raportoidaan ja millä tavoin, ja ne tulevat voimaan vuoden 2025 raporteista alkaen (EFRAG 2023a; 2023b).

Kestävyysraporteille on jatkossa hankittava myös kestävyysvarmennus, joka toimii velvoittavana legitimointikeinona. CSR-direktiivin myötä yritysten on hankittava ulkopuolisen, hyväksytyt kestävyysraportointitarkastajan varmennus. Suomessa varmennuksia voivat ainakin alkuvaiheessa tarjota ainoastaan kestävyysraportointitarkastajiksi auktorisoidut tilintarkastajat. (Euroopan komissio 2021b; TTL 2025.) Kestävyysraportoinnista tulee velvoittavaa suurelle joukolle organisaatioita ja Suomessa direktiivi vaikuttaa erityisesti kirjanpito-, tilintarkastus- ja osakeyhtiölakeihin (Lindman 2023).

Kestävyysvarmennusten tarkoituksena on varmistaa kestävyystietojen oikeellisuus, täydellisyys ja ajantasaisuus sekä vahvistaa tietojen hyödynnettävyyttä ja tiedonkäyttäjien luottamusta. Näin varmennusten tavoitteena on osoittaa, miten kestävyysraportointi edistää organisaation legitimitettä ja tilivelvollisuutta. (Hickman & Cote 2019; IFAC 2013; O'Dwyer 2011.) Raportointivelvollisille yrityksille varmennukset voivat tarjota tukea myös sisäiseen päätöksentekoon, vastuullisuusmittareiden ke-

hittämiseen ja ohjaus- ja kontrollijärjestelmien vahvistamiseen, vaikka sisäisten tavoitteiden tulisi olla toissijaisia, kun tavoitteena on aidosti kestävä liiketoiminta (Gürtürk & Hahn 2016; La Torre ym. 2018).

Vaikka kestävyysvarmennusten tavoitteena on lisätä luottamusta ja tuottaa yhteiskunnallista arvoa, niiden legitimitetti on käytännössä osoittautunut vielä kiistanalaiseksi, sillä aidon ja symbolisen legitimitetin erottelu on vaikeaa. Varmennus tuottaa aitoa lisäarvoa, jos se parantaa tiedon läpinäkyvyyttä ja vahvistaa yritysten tilivelvollisuutta; symbolista lisäarvoa taas syntyy, jos varmennus toimii vain maineenhallinnan välineenä ilman, että se vaikuttaa yritysten tosiasialliseen toimintaan. Vapaaehtoisuutensa vuoksi varmennukset ovat aiemmin voineet toimia lähinnä laadun signaalina, mikä on vahvistanut niiden symbolista, ei välttämättä aitoa legitimitettä. (La Torre ym. 2018; Maroun 2020; Power 2003.)

CSR-direktiivin tavoitteena on vahvistaa kestävyysvarmennusten legitimitettä tekemällä niistä tilintarkastuksen kaltaista viranomaisvalvonnan alaista toimintaa (Euroopan komissio 2021a). Kun perinteisen tilintarkastuksen kohteena on kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto, kestävyysvarmennus kohdistuu kestävyysraporttiin, joka esitetään toimintakertomuksen erillisenä osana. Kestävyystiedoista annetaan erillinen varmennuskertomus, joka ei ole osa tilintarkastuskertomusta. (Lindman 2023; 2022/2464/EU.) Käytännössä CSR-direktiivi keskittää kestävyysvarmennusten toteuttamisen Big4-tilintarkastusyhtiöille, jotka ovat jo vakiinnuttaneet asemansa kehittyvillä varmennusmarkkinoilla. Siksi on tärkeää arvioida, miten tilintarkastusperusteiset menetelmät soveltuvat kestävyysvarmennuksiin ja miten taloudellisen tiedon varmentamiseen koulutetut tilintarkastajat suoriutuvat uudesta roolistaan kestävyysraportointitarkastajina. (Heikkilä ym. 2025; Krasodomskaja ym. 2020; Martinez ym. 2021.)

KESTÄVYYSRAPORTOINNIN JA KESTÄVYYSVARMENNUSTEN ROOLI LEGITIMITEETIN RAKENTAMISESSA

CSR-direktiivin tavoitteet linkittyvät kestävyystietojen informaatioarvon korostamiseen sekä sidosryhmien, kuten institutionaalisten sijoitta-

jien tarpeeseen saada päätöksenteon tueksi luotettavaa, läpinäkyvää ja hyödyntämiskelpoista tietoa yritysten vastuullisuudesta (Boiral 2013; Gulko & Hyde 2022). Tavoitteet perustuvat legitimititeettiteorian ajatukseen siitä, että yrityksillä ei ole sellaisenaan oikeutusta olemassaololle tai toiminnalle, vaan niiden on hankittava näille ulkopuolinen tuki ja hyväksyntä. Teoria kuvaa, mihin toiminnan legitimitetti eli hyväksyttävyyden perustuu, sekä miten legitimitettiin on mahdollista saavuttaa, ylläpitää, vahvistaa tai korjata. (Massey 1973; Suchman 1995.)

Perinteisesti legitimitettiin on katsottu kumpuavan normatiivisista ja muodollisista rakenteista (Weber 1978). Se on käsitys tai oletus siitä, että organisaation toiminta on yhteiskunnallisesti hyväksyttävää ja sopivaa vallitsevien normien, arvojen, uskomusten ja määritelmien puitteissa (Dowling & Preffer 1975; Suchman 1995, 574). Legitimitettiin on pitkään pidetty kaksijakoisena ilmiönä, mutta Zimmerman ja Zeitz (2002) ehdottavat sen tarkastelua jatkumona. Arviot legitimitetistä rakentuvat muun muassa sosiaalisen kontrollin, retorisen tulkinnan, tiedon valikoivan jakamisen ja kulttuuristen uskomusjärjestelmien kautta (Bitektine & Haack 2015; Suchman 1995). Koska organisaatiot tarvitsevat legitimitettiin sekä selviytyäkseen että saavuttaakseen tavoitteensa (Meyer & Rowan 1977; Suchman 1995), sen hallintaan on kiinnitettävä huomiota (Sonpar ym. 2010).

Organisaatioiden onkin pyrittävä vakuuttamaan monenlaisia sidosryhmiä, joiden odotukset voivat olla ristiriitaisia. Nykyorganisaatiot näyttävät usein vastaavan näihin ristiriitaisiin vaatimuksiin turvautumalla niin sanottuun organisatoriseen tekopyhyteen (Brunsson 2007). Tekopyhydellä viitataan tilanteisiin, joissa puheet, päätökset ja käytännön toimet eivät ole täysin yhdenmukaisia, mutta joiden avulla organisaatiot kykenevät tasapainottelemaan erilaisten arvoriistiriitojen keskellä (Brunsson 1989, 2007). Raportointi tarjoaa tästä hyvän esimerkin: esimerkiksi kestävyysraporteissa voidaan luoda näennäistä tarkkuutta ja vertailtavuutta (Cho ym. 2015; Järvinen ym. 2022; Laine ym. 2017; Porter 1992, 1995). Tällöin raportointi perustuu legitimitettiin aidon vahvistamisen sijaan sidosryhmien legitimitetikkäsityksen manipulointiin (Gray ym. 1996).

Legitimititeettiteoriaa hyödyntävät tutkimukset edustavat lähtökohtaisesti joko strategista tai

institutionaalista linjausta, joista jälkimmäinen yhdistää legitimititeettiteorian sosiaalisen toimiluvan käsitteeseen. Tämän mukaan yritysten toimiluvan ehdot määräytyvät sekä lakisääteisten vaatimusten että yhteiskunnan muiden, ei-lakisääteisten vaatimusten perusteella (Gray ym. 1996). Sosiaalinen toimilupa korostaa kunkin yrityksen ja yhteiskunnan välillä vallitsevaa sosiaalista sopimusta, joka luo oikeutuksen yrityksen olemassaololle ja kasvulle. Liiketoiminnan on luotava myönteisiä vaikutuksia sekä yleisesti yhteiskunnalle että niille sidosryhmille, joilla on vaikutusvaltaa päättää, onko yrityksen toiminta tarkoituksenmukaista. (Shocker & Sethi 1973.) Jos yritys saavuttaa yhteiskunnassa kollektiivisen hyväksynnän, se institutionalisoituu (Deegan 2002).

Seuraavassa tarkastelemme legitimititeettiteorian sekä erityisesti sen institutionaalisen näkökulman valossa, voiko sääntelyperusteinen ohjausvaikutus johtaa kestävyysraportointiin ja kestävyysvarmuksiin, jotka lopulta edistävät yhteiskuntatason kestävyystavoitteita.

EMPIIRINEN AINEISTO JA TUTKIMUSMENETELMÄT

Artikkelin empiirinen aineisto koostuu kahdesta osasta: asiantuntijalausunnoista ja asiantuntija-haastattelusta. Lausunnot muodostavat ensisijaisen aineiston, haastattelut konkretisoivat lausuntohavaintoja. Lausunnot käsittelevät hallituksen esityksen luonnosta kestävyysraportointiin ja -varmuksiin liittyvän CSR-direktiivin voimaansaattamiseksi osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä. Lausuntoja on yhteensä 41 kappaletta ja ne on käsitelty dokumenttianalyysin keinoin. Aineistojen keruu- ja analyysivaiheet ovat nivoutuneet tutkimuksessa tiiviisti yhteen ja aineistot on analysoitu sisällönanalyysin avulla teemoittelua hyödyntäen (Hsieh & Shannon 2005). Analyysissa on noudatettu laadulliselle tutkimukselle tyypillisiä analyysivaiheita – aluksi aineisto on pilkottu osiin, minkä jälkeen aineistosta on tehty synteisiä ja aineisto on koottu uudelleen yhteen. Tehdyn analyysin tavoitteena on kuvata, tulkita ja ymmärtää tutkimuksen kohteena olevaa ilmiötä.

Aineiston analyysi on toteutettu abduktiivisella lähestymistavalla. Abduktiivinen päättely on tutkimusprosessin läpi jatkuva toimintatapa, jossa analyysi rakentuu teoreettisten käsitteiden

ja empiirisen aineiston vuorovaikutuksessa (van Maanen ym. 2007). Prosessi ei etene lineaarisesti, vaan tutkijat vuorottelevat aineiston ja teorian välillä (Dubois & Gadde 2002). Menetelmä edellyttää tutkijalta teoreettista ymmärrystä, ja usein se käynnistyy yllättävästä empiirisestä havainnosta.

Empiirisen aineiston käsittely ja analyysi aloitettiin käymällä läpi hallituksen esityksen luonnos CSR-direktiivin voimaansaattamisesta ja luonnosta koskevat lausunnot (21.3.2023–8.5.2023). Lausunnonantajat ja dokumentit on kuvattu liitteessä 1, keskeinen sisältö taulukossa 1 ja yksityiskohtainen analyysi liitteessä 2. Lausuntomateriaali teemoiteltiin aiemman kirjallisuuden ja legitimitteiteorian valossa muodostamalla teoreettisen viitekehyksen mukaan kahteen pääteemaan: 1. CSR-direktiivi ja kestävyysraportointi ja 2. CSR-direktiivi ja kestävyysvarmentaminen, jotka edelleen kategorisoitiin alateemoihin. Asiantuntijanlausuntojen dokumenttianalyysi tuotti ymmärrystä siitä, miten keskeiset elinkeinoelämän toimijat ja viranomaistahot suhtautuvat CSR-direktiiviin sekä auttoi tunnistamaan tekijöitä, joiden nähdään määrittävän direktiivin vaikuttamispotentiaalin toteutumista käytännössä.

Dokumenttianalyysin lisäksi suoritimme viisi asiantuntijahaastattelua saadaksemme käytännön näkemyksiä dokumenttianalyysin havaintojen tueksi. Haastatteluja suoritettiin rajallinen määrä, niiden toissijainen rooli huomioiden. Haastateltaviksi valittiin kaksi kestävyysraportointivelvollisten yritysten edustajaa, kaksi Big4-tilintarkastajaa ja yksi lainsäädännön asiantuntija. Yritysten edustajat valikoitiin Helsingin pörssiin (Nasdaq OMX Helsinki) listattujen suurten yhtiöiden joukosta, jotka ovat olleet raportointivelvollisia aiemman NFR-direktiivin puitteissa, ja jotka ovat harkineet kestävyysraportoitteilleen Big4-tilintarkastusyhteisöjen tuottaman kestävyysvarmuuden. Haastateltavat olivat yritysten vastuullisuusjohtajia. Kestävyysraportointitarkastajien edustajiksi valikoitiin kaksi eri Big4-tilintarkastusyhteisössä työskentelevää tilintarkastajaa, jotka ovat laatineet kestävyysvarmuuslausuntoja. Haastatteluihin valikoitiin varmuusosapuolten edustajia, joilla on jo käytännön kokemusta raportoinnista ja varmuuksista vapaaehtoisessa kontekstissa sekä valmiuksia arvioida sääntelyperusteisen ohjauksen vaikuttamispotentiaalia. Lisäksi haasta-

teltiin Työ- ja elinkeinoministeriön johtavaa lainsäädännön asiantuntijaa, joka on vastannut CSR-direktiivin kansallisesta toteuttamishankkeesta. Haastateltavat on eritelty liitteessä 3, haastatteluiden perusrunko liitteessä 4.

Haastatteluja varten laadittiin kolme haastattelurunkoa. Haastatteluiden pääteemoina käsiteltiin CSR-direktiivin vaikutuksia kestävyysraportointiin ja kestävyysvarmuuksiin sekä varmuusosapuolten valmiuksia direktiivin voimaansaattamiseen. Ylätasolla haastatteluihin valikoitiin kuusi osa-aluetta; 1. CSR-direktiivi yleisesti, 2. CSR-direktiivin vaikutukset kestävyysraportointiin ja -varmuuksiin, 3. Kestävyysraportoinnin nykytila ja kehitystarpeet, 4. Raportointijärjestelmien ja -menetelmien ominaispiirteet, 5. Kestävyysvarmuusten hyödyllisyys sekä 6. Tilintarkastajien rooli ja soveltuvuus kestävyysraportointitarkastajiksi.

Haastattelut suoritettiin loppuvuodesta 2023 ja ne tallennettiin ja litteroitiin. Haastattelut sijoitettiin CSR-direktiivin kannalta merkittävään ajankohtaan, sillä velvoitteita alettiin saattamaan voimaan vuodesta 2024. Haastateltaviksi valikoitiin tahoja, joihin velvoitteet ulottuvat jo ensimmäisessä vaiheessa, ja jotka ovat haastateltajajankohdalla tehneet käytännön valmistelutyötä velvoitteisiin vastaamiseksi. Litteroitu aineisto koodattiin teema- ja sisältöperusteisesti tunnistuen yhtäläisyydet ja eroavaisuudet. Koodaus tehtiin aineistovetoisesti, aiempaan dokumenttianalyysin sekä teoreettiseen viitekehykseen perustuen. Ylätason teemat jaoteltiin tämän jälkeen luokkiin kuten ”kestävyystietojen varmentaminen”, joita edelleen kategorisoitiin koodauksen edessä täsmällisimpiin luokkiin, kuten ”rajoitettu vs. kohtuullinen varmuuden taso”. Tällä tavoin haastatteluilla syvennettiin teemoja, joita tunnistettiin kirjallisuuskatsauksessa ja dokumenttianalyysissa.

TUTKIMUKSEN TULOKSET

Kestävyysraportoinnin nykytila ja CSR-direktiiviin perustuvat kehitystarpeet

Tulokset osoittavat, että CSR-direktiivi nähdään lähtökohtaisesti tarpeellisena uudistuksena, mutta kritiikkiä kohdennetaan erityisesti velvoitteiden soveltamislaajuuteen ja voimaantumisen lyhyen aikajänteeseen.

Taulukko 1. Hallituksen esityksen luonnos CSR-direktiivin voimaansaattamisesta, luonnosta koskevat lausunnot sekä tutkimukseen pöimitut keskeisimmät havainnot ajanjaksolta 21.3.2023–8.5.2023.

Teema	HE-luonnoksen pääkohdat	Keskeiset havainnot ja kannanotot
Voimaantulo	2024: PIE-yhteisöt, 2025: suuryritykset, 2026: PIE-pk	Vaiheistus perusteltua, raportointi laajenee arvoketjuihin.
Yritysten valmiudet	Raportointi vaativa ja monitahoinen kokonaisuus, joka lisää hallintokustannuksia. Raportoitavien tietojen volyyymi kasvaa.	Velvoitteet raskaita ja kalliita, vaativat asiantuntijaresursseja ja järjestelmätason muutoksia.
Pk-yritysten valmiudet	Raportointistandardit annetaan myöhemmin. Riskinä, että tietovaatimukset ovat mittavat ja aiheuttavat haasteita arvoketjuissa.	Velvoitteet aiheuttavat kustannuksia ja hallinnollista taakkaa, mikä voi johtaa pienten toimittajien poistumiseen. Tarve oikeasuhtaisuudelle.
Seuraamukset	Johdon vastuu korostuu ja rinnastuu tilinpäätösvastuuseen. Rikosoikeudellisia sanktioita ehdotettu.	Hallinnolliset sanktiot suositeltavampia, vastuun oikeasuhtaisuus.
Varmentajien pätevyys	HT-tilintarkastaja + erikoistuminen, tilintarkastusyhteisöt tai ETA-varmennuslaitos.	Huoli pullonkaloista ja resurssipulasta, ehdotettu laajempaa kelpoisuutta.
Varmennusmarkkinat	ETA-varmennuslaitokset sallitaan.	Kilpailua tarvitaan, mutta yhtenäiset laatukriteerit ovat tarpeen.
Varmuustaso	Aluksi rajoitettu varmuus.	Kustannus- ja kehityssyyt. Tavoitteena kohtuullinen varmuus.

Lausunnonantajat ovat yksimielisiä siitä, että CSR-direktiivi on mittava sääntelyuudistus, joka asettaa merkittäviä muutostarpeita kestävyystietojen tiedonkeruu-, hallinta- ja raportointijärjestelmille sekä edellyttää erikoistunutta asiantuntemusta. Muutosprosessia kuvataan monimutkaiseksi, vaativaksi, työlääksi ja kalliiksi kokonaisuudeksi, jonka toteuttaminen sitoo resursseja ja edellyttää kestävyysasioihin perehtyneen asiantuntijuuden vahvistamista. Haastattelut tukevat näkökulmaa, sillä molemmat kohdeyritykset ovat palkanneet sekä uusia asiantuntijoita että ostaneet ulkopuolisia konsulttipalveluita lainsäädännön tulkintaa sekä prosessien kehittämistä varten. Haastatellut arvioivat CSR-direktiivin lisäävän raportointitarvetta, edellyttävän raportoinnin kattavuuden vahvistamista ja eri kestävyysosa-alueiden tasavertaisempaa arviointia, jotta ulkoiset sidosryhmät pystyvät

paremmin arvioimaan kestävyystyön asianmukaisuutta. Kestävyysdatan volyymin kasvulla tunnistettiin olevan seuraavat seuraukset: datan saatavuuden ja laadun kehittäminen, uusiin data-lähteisiin soveltuvien teknisten ratkaisujen käyttöönotto sekä uusien tapojen kehittäminen datan keräämistä, tuottamista ja analyysiä varten. Lisäksi kehityskohteiksi nimettiin raportointiprosessien automaatioaste, sujuvuus ja sisäiset kontrollit.

Raportointivelvollisten yritysten edustajat tunnustivat, että CSR-direktiivi luo muutostarpeita kohdeyrityksille, mutta heidän näkemyksensä erosivat osittain siinä, miten suurina muutostarpeita pidetään. Kestävyysraportoinnin lähtötason uskotaan olevan paremmalla tasolla niissä suomalaisissa suurissa pörssiyrityksissä, jotka ovat raportoineet GRI-standardien mukaisesti, ja jotka ovat hankkineet raporteilleen

kestävyyssvarmennuksen. Tätä kautta yritysten uskotaan kerryttäneen ymmärrystä ja osaamista kestävyysraportoinnista sekä tietämystä siitä, miten kestävyysraportointiprosessia tulee kehittää ja dokumentoida, jotta tietoja voidaan pitää luotettavina ja todennettavina myös kestävyysraportointitarkastajien näkökulmasta. Molemmat haastatellut vakuuttelivat kohdeyritysten kestävyysraportoinnin olevan hyvällä tasolla. He perustelivat tätä suhteuttamalla raportointiaan saman alan muihin toimijoihin etenkin kestävyystietojen läpinäkyvyyden, laajuuden, laadun ja totuudenmukaisuuden osalta sekä vetosivat valmiuksiinsa kehittää kestävyysraportointia.

Lausunnoissa ja haastatteluissa nostettiin esiin samankaltaisia haasteita kestävyysraportoinnin nykytilan ja CSR-direktiivin tavoitetason välillä. Vaikka raportointivelvoitteet otetaan käyttöön vaiheittain, lausunnonantajat pitivät ongelmallisena, että sääntely ei riittävästi huomioi kestävyysraportoinnille ominaisia rajoitteita, kuten tietojen hajanaisuutta ja laadullisuutta tai raportointikäytäntöjen keskeneräisyyttä ja tulkinnanvaraisuutta verrattuna taloudelliseen raportointiin. Haastatellut korostivat samoja tekijöitä, joita lausunnoissa oli esitetty ja liittivät haasteet erityisesti standardoinnin puutteen sekä raportointijärjestelmien rajallisiin valmiuksiin käsitellä monimuotoista dataa. Yhdessä näiden olosuhteiden nähtiin mahdollistaneen myös vinoutuneen raportoinnin, jossa positiiviset seikat ovat korostuneet.

H4: ”Nykyinen raportointi on antanut yrityksille mahdollisuuden kertoa enemmän hyvästä kuin huonosta. Koen itse, että taustalla voi olla kaksi asiaa. Yksi on se, että raportointia halutaan hyödyntää hyvien asioiden esiin tuomiseen. Toisaalta se, että kestävyystoiminnot ovat hyvin usein olleet osa viestintäosastoja, mikä ohjaa raportointia enemmän suuntaan, jossa raportointi toimii työkaluna positiivisen viestinnän korostamiseen. Meillä Kestävyysfunktio on osa Operatiivista funktiota, joka sisältää muun muassa hankintaa ja toimitusketjua, ympäristö- ja työturvallisuutta, laatuasioita sekä tuoteturvallisuutta. Meillä on otettu etäisyyttä viestintäfokuksesta.”

H5: ”Vaikka GRI:kin on edellyttänyt balanssia raportoinnissa, niin se, että raportoidaanko niistä merkittävistä negatiivisista vaikutuksista suhteessa oikein verrattuna positiivisiin vaikutuksiin. Otetaan vaikka 5 suomalaista yritystä, joiden toiminnalla on ehkä suurin negatiivinen ilmastovaikutus ja luetaan niiden vastuullisuusraportit läpi, niin ei tiedä itkeäkö vai nauraa... Se balanssi on monella yrityksellä ollut todella pahasti epätasapainossa... CSRD tulee korjaamaan tämän, koska sitten ei tavallaan ole sellaiselle ylimääräiselle raportoinnille ja todellisen, olennaisen impaktin piilottamiselle markkinointipuheen ympärille enää samalla tavalla mahdollisuuksia.”

Suorien tekijöiden lisäksi kestävyysraporttien varmentamiseen sovellettava varmuustaso ilmentää epäsuoraan yritysten keskeneräisiä nykyvalmiuksia kestävyysraportointiin. Kun taloudelliset tiedot varmennetaan kohtuullisen varmuustason mukaan, kestävyystietoihin sovelletaan rajoitettua varmuustasoa [1]. Lausuntojen perusteella rajoitetun varmuustason soveltaminen on ainakin alkuvaiheessa perusteltua sekä raportointivelvollisten yritysten että kestävyysraportointitarkastajien näkökulmasta, koska varmennusten kohteena olevat tiedot ovat luonteeltaan subjektiivisia, ja niihin ei ole vakiintuneita varmennuskäytäntöjä. Myös haastatellut pitivät kohtuulliseen varmuustasoon siirtymistä vaikeana tavoitteena, mutta uskoivat että se olisi mahdollista saavuttaa ajan kautta kerrytettävän kokemuksen ja prosessien vakiintumisen myötä. Osa haastatelluista myös kyseenalaisti kohtuullisen varmuustason ja sen edellyttämän tarkkuustason tavoittelun tarkoituksenmukaisuuden.

H4: ”Reasonable-taso on yhtiöille valtava haaste, eikä kovin moni ole siihen vielä kypsä. Mekin olemme vakiintunut ja pitkäaikainen kestävyysraportoija, niin vasta viime vuosina varmentajamme ovat kehottaneet, että voisimme harkita reasonable-tasolle siirtymistä ja että sille voisi olla edellytyksiä. Sekään ei siis ole mikään itsestäänselvyys, vaan se vaatii tietyn kypsyystason ja tietyn toimintatavan. Tämä toimintatapa ei synny hetkessä, vaan edellyttää useita iterointikierroksia yrityksissä.”

H5: ”Väittäisin, että Suomessa ei ole yhtään yritystä, jonka vastuullisuusraportin pystyisi varmentamaan reasonable-tasolla. Ne prosessit, kontrollit tai raportointidata ei ole riittävän kypsiä vielä siihen.”

Kestävyystavoitteiden edistäminen riippuu paitsi raportointivelvollisten yritysten valmiuksista myös kestävyysvarmennusmarkkinoiden kehityksestä ja kestävyysraportointitarkastajien ammattitaidosta. Kansallisessa lainsäädäntöuudistuksessa kestävyysvarmennukset päätettiin keskittää alkuvaiheessa Big4-tilintarkastusyhteisöille. Tämä herätti lausunnonantajissa ristiriitaisia näkemyksiä. Kritiikki kohdistettiin alan luonnollisen kilpailun rajoittumiseen, palveluiden saatavuuden heikkenemiseen ja hintojen mahdolliseen nousuun ja tilintarkastajien riittämättömään kestävyysubstanssiosaamiseen. Keskittämistä puoltavat lausunnot ja haastatteluvastaukset korostivat tilintarkastajien korkeaa ammattitaitoa, varmennuskokemusta ja ammatillista arvoa myös kestävyysvarmennusten yhteydessä.

CSR-direktiivi saatetaan vaiheittain voimaan (2024-2028) siten, että velvoitteet laajenevat koskemaan yleisen edun kannalta merkittävien suuryritysten ja muiden suuryritysten lisäksi pieniä ja keskisuuria pörssiyrityksiä, luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä (2022/2464/EU). Raportoitavien tietojen volyymi kasvaa sekä suoraan että välillisesti, kun velvoitteet jalkautuvat raportointivelvollisten yritysten alihankinta- ja toimitusketjuihin. Tällä tavoin vaikutukset kohdistuvat osittain myös pörssin ulkopuolisiin pk-yrityksiin – koska Suomessa merkittävä osa yrityksistä kuuluu tähän luokkaan, on pk-sektoriin kohdistuvilla toimilla keskeinen merkitys Suomen kansantalouden kannalta.

Lausunnonantajat ja haastatellut olivat yksimielisiä siitä, että kestävyystietojen keräämistä, analyysiä ja raportointia koskevat haasteet konkretisoituvat arvoketjuraportoinnissa. Arvoketjuraportoinnilla tarkoitetaan sitä, että yritykset ovat velvoitettuja raportoimaan kestävyystietoja myös yrityksistä, jotka toimittavat heille raaka-aineita tai palveluita. Informantit olivat samaa mieltä siitä, että CSR-direktiivin velvoittavuus on epäsuhtainen etenkin toimitus- ja alihankintaketjuun kuuluvien, pörssin ulkopuolisten pk-yritysten kannalta, jotka eivät ole

aiemmin raportoineet mutta ovat jatkossa välillisesti raportointivelvollisia. Näillä yrityksillä arvioidaan olevan heikoimmat valmiudet vastata direktiivin vaatimuksiin ehdotetun aikataulun ja vaatimustason mukaisesti, millä perusteella sääntelyperusteinen ohjausvaikutus ei välttämättä huomioi riittävästi yritysten eroavia lähetoimintamalleja. Muutostarpeet arvioidaan niiden kokoon ja tietotaitoon nähden mittaviksi ja aiheuttavan mahdollisesti taloudellisia ja hallinnollisia rasitteita yrityksille. Haastatellut vahvistavat lausunnoissa tunnistetun riskin siitä, että sääntely voi johtaa mikroyritysten poissulkemiseen raportointivelvollisten yritysten alihankinta- tai toimittajasopimuksista.

POHDINTA

CSR-direktiivin vaikuttavuus suhteessa aiempaan lainsäädäntöön

Tarkasteltaessa miten sääntelyperusteinen CSR-direktiivi voi soveltua kestävyysraportoinnin ja tätä kautta kestävyystavoitteiden edistämiseen, on pohdittava sääntelyn vaikuttavuusmahdollisuutta ja sen rajoitteita. Huomioitavaa kuitenkin on, että CSR-direktiivin varsinaisista vaikutuksista ei ole vielä näyttöä ja havaintojen vahvistaminen edellyttää lisätutkimusta.

Empiirisestä aineistosta tunnistettiin viitteitä siitä, että CSR-direktiivin vaikuttavuus voi osoittautua myönteiseksi. Sääntelyperusteista ohjausvaikutusta puoltavat näkemykset perustuvat ajatukseseen siitä, että aiempi sääntelyperusteinen ohjaus on aikaansaanut myönteistä kehitystä ja tätä on mahdollista vahvistaa, jos vaikuttavuuden haasteet ratkaistaan (ks. Ottenstein ym. 2022). Tässä tapauksessa haasteilla viitataan aiempien velvoitteiden riittämättömään soveltamislaajuuteen sekä liialliseen tulkinnanvaraan. Sekä lausunnoissa että haastatteluissa tuotiin esille näkemyksiä, joiden perusteella tarve velvoittavalle ohjauskeinolle tunnistetaan. Näitä näkemyksiä voidaan kuitenkin pitää alustavina, aineiston suppeus ei mahdollista laajempia yleistyksiä. Osa haastatelluista nosti konkreettisesti esille, että CSR-direktiivi voi tehostaa tietovaatimusten yhdenmukaisuutta ja vertailukelpoisuutta eri raportointivelvollisten yritysten, ajankasojen sekä EU-maiden välillä. Käytännössä kansallisen lainsäädännön harkinnanvaraisia

piirteitä ja raportoinnin tulkinnanvaraisuutta pitäisi vähentää se, että jäsenvaltiot ovat sidottuja soveltamaan EU:n komission antamaa asetusta ja siihen sisällytetyjä tietovaatimuksia suoraan ja yhtäläisesti.

CSR-direktiivin vaikuttavuutta voi rajoittaa se, että velvoitteet itsessään eivät ole tae siitä, että ne johtaisivat toivottuun lopputulokseen ja lisäisivät yritysten vastuuvollisuutta tai kestävyystietojen laatua. Mahdollisina rajoittavina tekijöitä tunnistettiin: olennaisuusarvioinnin harkinnanvaraisuus (haastattelut) ja velvoiterikkomusten sanktioimattomuus (lausunnot). Koska EU:n komission asetus ei ohjeista, miten olennaisuutta tulee arvioida, raportointivelvolliset yritykset vastaavat jatkossakin olennaisuusarvioinnistaan ja määrittävät, mikä niiden toiminnan osalta on olennaista suhteessa raportointistandardeihin. Mikäli yritykset soveltavat periaatetta väärin ja antavat näennäisiä perusteluita standardien noudattamattomuudelle, olennaisuusharkinta voi rajoittaa asetetun vertailtavuustavoitteen saavuttamista. Toisena rajoittavana tekijänä tuotiin esiin velvoitteiden noudattaminen sanktioiden näkökulmasta. Haastatelluista poiketen pieni osa lausunnonantajista piti rikosoikeudellisten sanktioiden soveltamista perusteltuna, jotta sääntelyn tavoitteet saavutettaisiin.

Mikäli rajoittavat riskitekijät realisoituvat, CSR-direktiivi voi osoittautua alttiiksi samankaltaisille vaikuttavuuden puutteille, joista sen edeltäjää, NFR-direktiiviä, on kritisoitu. NFR-direktiivin keskeisenä ongelmana on pidetty sitä, että yritykset ovat voineet reagoida velvoitteisiin ja vahvistaa ulkoista legitimitettiään joko noudattamalla lainsäädäntöä tai luomalla näennäisen käsityksen sääntelyn noudatettavuudesta (Aureli ym. 2020; Euroopan komissio 2021b). Jälkimmäisessä tapauksessa luotu käsitys kestävyystoiminnasta on ollut retorinen ja epärealistinen, eikä kestävyystoiminnan kehittämiseen ole kohdennettu aitoja panoksia. Tällainen toimintatapa on vahvistanut yritysten symbolista legitimitettiä (ks. Shabana & Ravlin 2016.).

Sääntelyperusteisen ohjausvaikutuksen soveltuvuus kestävyystavoitteiden edistämiseen

Sekä dokumenttianalyyseissä että haastatteluissa tunnistettiin kahdensuuntaisia viitteitä siitä,

miten sääntelyperusteinen CSR-direktiivi voi vaikuttaa kestävyysraporttien ja -varmennusten kykyyn edistää niille asetettuja tavoitteita. Aineiston perusteella sääntelyperusteinen ohjausvaikutus voi auttaa edistämään tavoitteita tai se voi vaihtoehtoisesti vahvistaa rastiruutuun (engl. *tick box*, ks. Lapsley 2009) raportointia ja tehdä sääntelyn noudattamisesta symbolista. Koska havainnot perustuvat dokumenttianalyyseistä ja haastateltavien näkemyksistä tehtyyn analyysiin, niitä tulee tulkita mahdollisina, ei toteutuneina kehityskulkuina.

Yhteiskunnallisten kestävyystavoitteiden toteuttaminen vaatii varmennusapuolilta pitkäjänteistä kehittämistyötä sekä jatkuvaa muutosvalmiutta kehittyvien velvoitteiden läpivientiin. Koska CSR-direktiivi vahvistaa sääntelyperusteista ohjausvaikutusta mittavalla ja nopealla aikataululla, liittyy tähän myös riskejä. Käytännössä tämä voi johtaa tilanteeseen, jossa kestävyystietojen laatu, laajuus ja vaatimukset ovat merkittävien muutosten kohteena, mutta varmennusapuolille ei ole riittäviä teknisiä valmiuksia tai vaadittavaa tahtotilaa velvoitteiden toteuttamiseen (Bhimani ym.2016; Boiral 2013; Dobbs & van Staden 2016; Krasodomka ym. 2020; Milanés-Montero ym. 2025; Schneider ym. 2025.) Analysoidut lausunnot ja haastattelut vahvistavat nämä havainnot: molemmissa tunnustettiin osaamis- ja resurssivaje sekä epävarmuus siitä, miten nopeasti markkinat ja toimijat kykenevät vastaamaan direktiivin vaatimuksiin. Tällaisen kontekstin riskinä on, että velvoitteiden noudattamisesta tulee itsetarkoitus ja varmennusapuoleet pyrkivät löytämään keinoja, joilla he pystyvät täyttämään sääntelyn vaatimukset mahdollisimman suoraviivaisesti, rastiruutuun -menteliteillä.

Vaikka CSR-direktiivin ja rastiruutuun -mentelitein välisestä yhteydestä ei ole vielä tehtävissä johtopäätöksiä, on mielenkiintoista arvioida ulkoisen legitimitetiipaineen mahdollisia vaikutuksia. Velvoittavaan sääntelyyn perustuva kestävyysraporttien kehittäminen voi ensinnä rajoittaa yritysten sitoutumista tosiasiallisten kestävyystavoitteiden edistämiseen ja korostaa ulkoisen legitimitetin roolia: yritykset haluavat näyttäytyä edullisessa valossa sidosryhmien suuntaan. Tällöin yrityksillä on houkutus turvautua organisatoriseen tekopyhyteen (Brunsson 2007) tasapainoteltaessa raportoinnin todellisen

sisällön ja ulkoisen legitimitietin välillä. Kriittisen näkemyksen mukaan kestävyysvarmennukset voivat osaltaan olla yksi keino lisätä ulkoista legitimitietä ilman, että kestävyystavoitteita sen paremmin saavutetaan varmennuksen keinoin (ks.; Cho ym. 2015; Järvinen ym. 2022; Laine ym. 2017; Porter 1992, 1995).

Toiseksi tällaisessa kontekstissa raportointi- ja varmennusprosessit kehittyvät helposti identtiseksi ja määrämuotoisiksi yritysten välillä, koska sääntely määrittää, mitä kaikkea raporteihin tulee sisällyttää ja miten tietoja varmennuksissa tulee läpikäydä (EFRAG 2023a). Lakisäateisten tekijöiden korostumisen on teoriassa tunnistettu ohjaavan työn toteuttamista ja johtavan siihen, että yrityskohtaiset ja kontekstisidonnaiset tekijät jäävät pienemmälle painoarvolle. Mikäli ulkoisen legitimitietin tavoittelusta tulee itsetarkoitus, riskinä on, että sääntely johtaa kapeakattaiseen raportointiin, joka ei täysin tue aidon lisäarvon tavoittelua. Tällöin saateetaan päätyä toteuttamaan kestävyysraportointia, jossa legitimitietin tavoittelu johtaa jopa tavoitteiden vastaiseen lopputulokseen. Riski voi realisoitua, mikäli sisältö- ja muotovaatimuksiin soveltumaton kestävyystieto sivuutetaan, vaikka se olisi käytännössä arvokasta ja tukisi sidosryhmien moninaiisiin tietotarpeisiin vastaamista. (ks. van Maanen ym. 2007.) Kestävyysraportointitarkastajien näkökulmasta ulkoisen legitimitietin painottuminen voi rajoittaa aidon ammatillisen roolin kehittämistä ja kannustaa nopeiden ratkaisujen toteuttamiseen. Tätä ilmentää käytännössä esimerkiksi se, että kestävyysvarmennuksissa on alettu soveltamaan tilintarkastusalan varmennusmenetelmiä ja pätevyyskriteereitä, koska uusien menetelmien omaksuminen edellyttäisi aikaa ja käytännön kokemusta. (Boiral ym. 2019; Gürtürk & Hahn 2016; O'Dwyer 2011.)

Sääntelyperustaisen ohjauksen välillisenä riskinä on myös, että velvoitteet rajoittavat varmennusosapuolten liiketoimintamahdollisuuksia ja vaikuttavat markkinarakenteeseen. Tämä riski tunnistettiin myös molemmissa aineistoissa alihankinta- ja toimitusketjuun kuuluvien pk-yritysten osalta. Mikäli yrityksillä ei ole vakiintuneita toimintoja ja prosesseja raportointiin, enenaikainen sääntely voi osoittautua liian rajoittavaksi niiden senhetkiseen tietotaitoon ja valmiuksiin nähden (ks. esim. Owen ym. 2000).

Koska globaalien yritysten toimitus- ja arvoketjut ovat usein hyvin pitkiä, raportointivelvollisten yritysten tietämys ketjun alkupään toiminnasta on usein rajallista. Tämä voi johtaa tilanteeseen, jossa raportointivelvollisen yrityksen tulisi raportoida sellaisia kestävyystietoja, joihin sillä ei ole suoraa kontrollia. Samalla tilanne on haastava toimitus- ja alihankintaketjuun kuuluvien yritysten näkökulmasta, sillä niillä ei useinkaan ole riittävää aiempaa raportointikokemusta tai järjestelmiä kestävyystietojen tuottamista, keräämistä ja varmentamista varten, jolloin raportointi voi osoittautua liialliseksi taloudelliseksi ja hallinnolliseksi rasitteeksi (Milanés-Montero ym. 2025).

Kestävyysvarmennusmarkkinoiden osalta riskejä liittyy varmennuspalveluiden keskittämiseen Big4-tilintarkastusyhtiöille. Keskittämispäätös perustuu ensinnä siihen, että tilintarkastajat on nähty legitimiinä toimijana. Ennen päätöstä tilintarkastusalan edustajien on tunnistettu aktiivisesti edistäneen kestävyysraportoinnin ja -varmennusten velvoittavuutta ja tilintarkastajien kompetensseja ja asemaa kehittyvillä markkinoilla sekä edistäneen käsitystä siitä, että kestävyysvarmennukset edellyttävät tilintarkastajien asiantuntemusta. Vaikuttamistyötä ovat toteuttaneet etenkin tilintarkastajien ammattijärjestöt ja ammattiryhmän edustajat edistämällä sellaisia rakenteita ja käytäntöjä, jotka ovat suotuisia tilintarkastajille. (DiMaggio & Powell 1983.) Tätä vaikuttamistyötä ilmentää analysoidun lausuntoaineiston osalta Suomen Tilintarkastajat ry:n, Patentti- ja rekisterihallituksen sekä Tilintarkastusvalvonnan lausunnot.

Varmennuspalveluiden keskittämispäätös vahvistaa jo entuudestaan merkittävien toimijoiden markkina-asemaa sekä heikentää alan luonnollista kilpailua. Keskittämiseen liittyy riskejä myös resurssihaasteiden näkökulmasta (Heikkilä ym. 2025). CSR-direktiivi moninkertaistaa varmennusten kysynnän lyhyellä aikavälillä ja luo tilintarkastajille uuden työtehtävän (Krasodomska ym. 2020; 2022/2464/EU). Koska tilintarkastusalan työn kuormittavuutta pidetään jo nykyisellään yleisesti liiallisena, keskittäminen voi johtaa tilanteeseen, jossa tilintarkastajilla ei riitä aikaa kaikkien työtehtäviensä suorittamiseen. Ongelmaa korostaa se, että kestävyysvarmennukset sijoittuvat ajallisesti päällekkäin tilinpäätösten tarkastusten

kanssa. Mikäli työn kuormittavuus kasvaa liikaa, tilintarkastusalan houkuttelevuus voi heiketä ja asiantuntijaresurssit vähentyä entisestään. Tällöin riskinä on, että palveluiden saatavuus heikenee ja hinnat nousevat. (Hermanson ym. 2016; Persellin ym. 2019.) Myös toinen haastatelluista tilintarkastajista nosti esille riskin työkuorman liiallisesta kasvusta ja alan kuormittavuudesta.

Huolimatta edellä esitetyistä epäilyistä siitä, että sääntelyn lisäarvo voi jäädä symboliseksi, sekä dokumenttianalyyseissa että haastatteluissa korostui näkökulma, jonka mukaan sääntelyperusteinen ohjausvaikutus voi aidosti edistää kestävyystavoitteiden saavuttamista. CSR-direktiivi täsmentää raportoinnin sisältö- ja muotovaatimuksia ja asettaa raportoinnille ohjaavat velvoitteet, jolloin yrityksillä nähdään olevan vähemmän harkinnanvaraa päättää, missä laajuudessa ja miten kestävyystietojen raportointia toteutetaan, mitä mittareita raportteihin sisällytetään ja mikä osuus raporteista varmennetaan. Kun raportointikontekstin velvoittavuus vahvistuu, yritysten on vaikeampi painottaa raportoinnissa positiivisia seikkoja tai viestinnällistä käytötarkoitusta. Tällöin sääntelyperustan vahvistamisen myötä symbolinen hyödyntäminen voi vähentyä ja aito yhteiskunnallinen lisäarvo vahvistua. (Shabana & Ravlin 2016.)

Kun yritysten mahdollisuudet vinoutuneeseen raportointiin ja varmennustoimeksiantojen ehtojen määrittämiseen heikkenevät, kestävyysraportit saattavat toteuttaa niiden alkuperäistä tarkoitusta ja edistää kestävyystavoitteiden saavuttamista. Tällä tavoin CSR-direktiivi voi rajoittaa varmennusosapuolten kykyä toteuttaa tarkoituksenvastaista, kuten symbolista raportointia. Velvoitteet vahvistavat myös kestävyystyön dokumentaation merkitystä, jolloin yritysten on otettava käyttöön ratkaisuja, jotka tukevat kestävyystietojen jäljitettävyyttä ja todennettavuutta, ja jotka mahdollistavat tietojen varmentamisen. Tämä asettaa osaltaan tiukemat kriteerit sille, että yritysten on perusteltava raporttoimiaan tietoja faktojen ja datan avulla, eikä viestinnällisin keinoin. (Boiral ym. 2019; Hickman & Cote 2019; Martinez ym. 2021; Shabana & Ravlin 2016.)

CSR-direktiivi voi vahvistaa kestävyystekijöiden merkitystä raportointivelvollisten yritysten operatiivisessa toiminnassa ja vahvistaa yritysjohdon vastuuta raportoitujen tietojen oikeel-

lisuudesta tasapainottamalla kestävyystietojen merkitystä suhteessa taloudelliseen informaatioon (Gulko & Hyde 2022). CSR-direktiivi voi edistää kestävyystekijöiden kokonaisvaltaisesti integrointia osaksi yritysten toimintaperiaatteita, strategiaa ja järjestelmiä, sillä se kannustaa haastatteluiden mukaan lisäämään funktioiden välistä vuoropuhelua ja yhteistyötä kestävyystyön parissa. Huomioitavaa kuitenkin on, että myönteiset vaikutukset riippuvat siitä, miten yritykset suhtautuvat velvoitteiden toteuttamiseen ja miten kestävyystietoisuutta pystytään yhteensovittamaan osaksi toimintaympäristöä ja prosesseja, joissa taloudellisella informaatiolla on vakiintuneempi asema. Jotta CSR-direktiivi voi tukea yhteiskuntatason kestävyystavoitteita, raportointivelvollisten yritysten on sitouduttava toteuttamaan kestävyystyötä strategisella tasolla ja edistettävä eri kestävyysosa-alueiden tavoiteasetantaa, seurantaa ja raportointia niin, että käytännöt edistävät kestävästä liiketoimintaa pidemmällä tähtäimellä. Mikäli CSR-direktiivi jalkautetaan kulttuurimuutoksen kautta koko organisaatioon ja osaksi strategisia linjauksia ja operatiivista toimintaa, sääntelyuudistus voi vähentää raportoinnin symbolisia piirteitä. (An 2023; Heikkilä ym. 2025.)

Kestävyystietojen velvoitteiden korostuessa ja kestävyysraporttien käytötarkoitusten lisääntyessä myös vaatimukset varmennusosapuolten osaamiselle ja vastuulle korostuvat. CSR-direktiivin myötä raportointivelvollisten yritysten hallitusten on vahvistettava, että kestävyysraportit on laadittu niitä koskevien säädösten mukaan (KPL 2025). Vaikka vastuu ei ole suoraan verrattavissa tilinpäätöstä koskevaan vastuutasoon, sitä voidaan sekä lausuntojen että haastatteluiden perusteella pitää merkittävänä ilmapiirimuutoksena, joka korostaa kestävyystietojen merkitystä. Tämä huomioiden raportointivelvollisten yritysten on todennäköisesti vaikeampaa käyttää kestävyysraportteja legitimeettinsä symbolisina hallintakeinoina ja vinoutunut raportointi vähenee. Lisäksi kun varmentamisesta tulee velvoittavaa, kestävyysraportointitarkastajien on kehitettävä ammatillista kestävyysosaamistaan, jotta heidän valmiutensa CSR-ongelmien tunnistamiseen paranevat ja jotta he kykenevät arvioimaan kestävyystietojen todennäköisyyttä ja ohjaamaan raportointivelvollisten yritysten toimintaa tarkoituksenmu-

kaiseen suuntaan. (Heikkilä ym.2025; La Torre ym. 2018; TTL 2025.) Tätä kuvastavat jo merkittävästi yleistyneet, esimerkiksi ST-Akatemian tarjoamat kestävyyskoulutukset.

YHTENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä artikkelissa olemme tarkastelleet sitä, miten pakollinen, sääntelyperusteinen kestävyysraportointi ja -varmennus vaikuttavat yritysten legitimitettiin rakentumiseen ja missä määrin nämä mekanismit voivat edistää EU:n 2050 kestävyystavoitteita. Selvitys toteutettiin dokumenttianalyysin ja täydentävien haastatteluiden avulla.

Artikkelimme osoittaa, että sääntelyperusteisella ohjauksella on legitimitteettiteorian näkökulmasta kaksijakoinen vaikutus yritysten legitimitettiin rakentumiseen. Parhaimmillaan velvoittava sääntely voi lisätä raportoinnin johdonmukaisuutta, läpinäkyvyyttä ja faktaperusteisuutta, mikä vahvistaa yritysten aitoa legitimitettä ja siten edistää kestävyystavoitteiden toteutumista. Havaintojemme perusteella tämä edellyttää kuitenkin sitä, että sekä raportointivelvolliset yritykset että kestävyysraportointitarkastajat sitoutuvat velvoitteisiin muutosta tukevalla tavalla ja kehittävää kestävyysosaamistaan.

Toisaalta aineistomme viittaa siihen, että veloitteiden nopea voimaantulo ja toimijoiden valmiuksien epätasaisuus voivat myös ylläpitää tai vahvistaa symbolista legitimitettä. Puutteelliset resurssit, osaaminen ja kestävyystietojen tuottamiseen liittyvät prosessit voivat johtaa tilanteeseen, jossa raportointi ja varmentaminen toteutetaan ennen kaikkea ulkoisen legitimitetin vahvistamiseksi, ei kestävyystavoitteiden sisällölliseksi edistämiseksi. Erityisen haavoittavassa asemassa näyttäytyvät arvoketjujen pk-yritykset, joilla ei useinkaan ole valmiuksia tuottaa vaadittavia tietoja lain edellyttämällä tavalla. Nopealla aikataululla voimaansaattavat veloitteet voivat lisätä varmennusosapuolten alttiutta rastiruutuun -mentaliteetille, jolla pyritään täyttämään lakisääteiset vaatimukset ja näyttämään hyvältä sidosryhmien suuntaan, jolloin riski symboliselle legitimitetille säilyy. Siitä huolimatta, että kestävyystavoitteiden merkitys tunnistetaan, havaintojemme mukaan niiden tavoiteaikataulu näyttäytyy osin ylimitoitetulta nykyisen kestävyysraportoinnin ja -varmen-

nusten valossa. Nämä tulkinnot ovat kuitenkin aineistomme rajallisuuden vuoksi suuntaa antavia, ja niiden tarkentaminen edellyttää jatkotutkimusta.

Tuloksia tulkittaessa on huomioitava laadullisen tutkimuksen rajoitteet. Aineiston koko on rajallinen ja perustuu subjektiivisiin näkemyksiin, minkä vuoksi tuloksia ei voida yleistää laajemmin. Tarkoituksenamme on ollut lisätä ymmärrystä vielä vähän tutkitusta ja nopeasti kehittyvästä sääntely-ympäristöstä sekä tehdä näkyväksi niitä legitimitteettimekanismeja, jotka voivat joko tukea tai estää kestävyystavoitteiden saavuttamista (Puusa & Juuti 2020). CSR-direktiivi on mittava, nopealla aikataululla toteutettava lainsäädännöllinen uudistus, jonka vaikutukset tulevat ulottumaan laajasti eri toimijoihin. Näiden vaikutusten arviointi luo useita jatkotutkimusmahdollisuuksia esimerkiksi sen suhteen, miten sääntelyperusteinen ohjaus tulee vähentämään ei-toivottavaa, vinoutunutta kestävyysraportointia ja miten tilintarkastajat omaksuvat uuden roolinsa kestävyysraportointitarkastajina. Näin ollen CSR-direktiiviin kohdistettu kritiikki ja sen aikaansaamat toimet muodostavat osaltaan jatkotutkimukselle hyvät lähtökohdat.

Tutkimuksemme kontribuutio on kaksiosainen. Teoreettisesti se syventää ymmärrystä siitä, miten pakolliset kestävyysraportointi- ja varmennusveloitteet voivat vaikuttaa yritysten legitimitettiin rakentumiseen aidon ja symbolisen legitimitettiin jännitteen kautta. Käytännöllisesti se nostaa esiin ne valmiudet, riskit ja mahdollisuudet, jotka vaikuttavat siihen, voiko CSR-direktiivin sääntelyperusteinen ohjaus edistää EU:n 2050 kestävyystavoitteita.

Euroopan komissio on julkaissut helmikuussa 2025 Omnibus-aloitteen, joka pyrkii EU:n kestävyys sääntelyn keventämiseen. Aloite katkaa myös CSR-direktiivin ja sen hyväksynnällä olisi mittavat vaikutukset. Ehdotus supistaisi CSR-direktiivin soveltamislaajuutta, painottaisi suurten yritysten roolia, suojaisi arvoketjuun kuuluvia pk-yrityksiä sekä siirtäisi raportointivelvoitteiden voimaantuloa. (Euroopan komissio 2025.) Vaikka CSR-direktiivin on jo saatettu kansallisesti voimaan ja kyseiset lait muodostavat tällä hetkellä velvoittavan perustan kestävyysraportoinnille, Omnibus-aloitteen seuranta muodostaa tärkeän ja ajankohtaisen tutkimus-

aiheen sekä kansallisella että EU-tasolla. Jatko-tutkimuksena voitaisiin esimerkiksi selvittää, miten yritykset huomioivat Omnibus-aloitteen valmistautuessaan jo hyväksytyt velvoitteiden voimaantuloon.

Artikkeli pohjautuu Angelika Leinon pro gradu -tutkielmaan *CSR-direktiivin vaikutukset kestävyysraportointiin ja kestävyysvarmennuksiin varmennusosapuolten nykyvalmiuksista tarkasteltuna*. Tutkielma on julkaistu 9.8.2024.

VIITTEET

1. Varmennustoimeksiannoissa voidaan soveltaa rajoitettua tai kohtuullista varmuustasoa, jotka eroavat hankittavan evidenssin sekä saavutettavan luottamuksen osalta. Kohtuullisen tason tarkoituksena on antaa korkea varmuus siitä, että tiedot ovat oikein, kun rajoitettu taso antaa varmuuden siitä, että varmentajan tiedossa ei ole seikkoja, jotka antavat aihetta epäillä tietojen olevan virheellisiä. (Hoang & Troatman 2021.)

LÄHTEET

- An, E. (2023). Accelerating sustainability through better reporting. *Sustainability accounting, management and policy journal*, 14(4), 904–941. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2022-0453>
- Aureli, S., Salvatori, F. & Magnaghi, E. (2020). A country-comparative analysis of the transposition of the EU Non-Financial Directive: An institutional approach. *Accounting, Economics, and Law*, 10(2), 1–30. <https://doi.org/10.1515/ael-2018-0047>
- Bhimani, A., Silvola, H. & Sivabalan, P. (2016). Voluntary corporate social responsibility reporting: A study of early and late reporter motivations and outcomes. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 77–101. <https://doi.org/10.2308/jmar-51440>
- Bitektine, A., & Haack, P. (2015). The “macro” and the “micro” of legitimacy: Toward a multilevel theory of the legitimacy process. *Academy of Management Review*, 40(1), 49–75. <https://doi.org/10.5465/amr.2013.0318>
- Boiral, O. (2013) Sustainability reports as simula-cra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability*, 26(7), 1036–1071. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors’ Perspective. *Journal of Business Ethics*, 155 (3), 703–721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Brunsson, N. (2007). The consequences of decision-making. Oxford University Press.
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40(January), 78–94. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.12.003>
- Christensen, H.B. – Hail, L. – Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26 (3), 1176–1248. <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5>
- Deegan, C. (2002) Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing, and Accountability journal*, 15 (3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Deloitte (2020). Sustainability Reporting Strategy Creating impact through transparency. Haettu sivulta <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/my/Documents/risk/my-risk-sustainability-reporting-strategy.pdf>, 8.2.2025.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dobbs, S. & van Staden, C. (2016) Motivations for corporate social and environmental reporting: New Zealand evidence. *Sustainability accounting, management and policy journal*, 7(3), 449–472. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2015-0070>
- Dowling, J. – Pfeffer, J. (1975) Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 18, 122–136. <https://doi.org/10.2307/1388226>
- Dubois, A., & Gadde, L.-E. (2002). Systematic combining: An abductive approach to case research. *Journal of Business Research*, 55(7), 553–560. [https://doi.org/10.1016/S0148-2963\(00\)00195-8](https://doi.org/10.1016/S0148-2963(00)00195-8)
- EFRAG (2023a). First set of draft ESRS. Haettu sivulta <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs/sector-agnostic/first-set-of-draft-esrs> 19.2.2025.
- EFRAG (2023b). EFRAG sector specific ESRS. Haettu sivulta <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/sector-specific-esrs> 19.2.2025.
- Euroopan komissio (2021a). Yritysten kestävyys-

- raportointi. Tietoa aloitteesta. Haettu sivulta https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Yri-tysten-kestavyysraportointi_fi 20.3.2023.
- Euroopan komissio (2021b) Vaikutusten arviointi – SWD (2021)15.
- Euroopan komissio (2025) Komissio yksinkertaistaa kestävyyttä ja investointeja koskevia EU:n sääntöjä hallinnollisen rasituksen keventämiseksi 6 miljardilla eurolla. Haettu sivulta https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_25_614, 25.8.2025.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset 2020/852/EU. Taksonomia-asetus. Haettu sivulta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32020R0852>, 19.4.2023.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464/EU. Haettu sivulta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>, 28.1.2023.
- Gray, R. – Owen, D. – Adams, C. (1996) *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate and Social Reporting*, Prentice Hall, London.
- GRI (2021). *GRI standards. Consolidated set of the GRI standards*.
- Gulko, N. & Hyde, C. (2022). Corporate perspectives on CSR disclosure: Audience, materiality, motivations. *International Journal of Disclosure and Governance*, 19(4), 389–412. <https://doi.org/10.1057/s41310-022-00157-1>
- Gürtürk, A. & Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136, 30–41. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>
- 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*, 59, 5–21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Heikkilä, T., Laine, M. & Mäkelä, H. (2025). Kestävyysvaikutukset, olennaisuus ja varmentamisen muuttuva luonne. Teoksessa J. Ruohonen, L.-A. Kihn, J. Rönkkö & E. Ala-Mikkula (toim.), *Varmennuksen ja kestävyysraportoinnin muuttuva toimintaympäristö* (s. 153–175). Tampere University Press. <https://doi.org/10.61201/tup.1107>
- Hermanson, D. R., Houston, R. W., Stefaniak, C. M., & Wilkins, A. M. (2016). The Work Environment in Large Audit Firms: Current Perceptions and Possible Improvements. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A38–A61. <https://doi.org/10.2308/ciia-51484>
- Hickman, L.E. & Cote, J. (2019). CSR reporting and assurance legitimacy: A client-assuror dyad investigation. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(4), 372–393. <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2018-0009>
- Hoang, H. & Trotman, K.T. (2021). The effect of CSR assurance and explicit assessment on investor valuation judgments. *Auditing: a journal of practice and theory*, 40 (1), 19–23. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-092>
- Hsieh, H.-F. & Shannon, S.E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research*, 15(9), 1277–1288. <https://doi.org/10.1177/1049732305276687>
- Hummel, K., & Jobst, D. (2024). An Overview of Corporate Sustainability Reporting Legislation in the European Union. *Accounting in Europe*, 21(3), 320–355. <https://doi.org/10.1080/17449480.2024.2312145>
- IFAC (2013). *ISAE 300 Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments. Haettu sivulta https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf 19.2.2025.
- Järvinen, J. T., Laine, M., Hyvönen, T., & Kantola, H. (2022). Just look at the numbers: A case study on quantification in corporate. *Journal of Business Ethics*, 175(1), 23–44. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04600-7>
- KPL (2025) Kirjanpitolaki. Haettu sivulta <<https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1997/1336>>, 11.9.2025.
- Krasodomska, J., Michalak, J. & Świetla, K. (2020). Directive 2014/95/EU: Accountants' understanding and attitude towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 751–779. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2019-0504>
- La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Tarquinio, L. & Dumay, J. (2018). Harmonizing non-financial reporting in Europe. Practical forces and projections for future research. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 598–621. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2018-0290>
- Laine, M., Järvinen, J., Hyvönen, T., & Kantola, H. (2017). Ambiguity of financial environmental information: A case study of a Finnish energy company. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 593–619. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2015-1961>
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1), 1–21. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x>

- Leino, Angelika (2024). *CSR-direktiivin vaikutukset kestävyysraportointiin ja kestävyysvarmennuksiin varmennusosapuolten nykyvalmiuksista tarkasteltuna*. Turun yliopisto. Haettu sivulta <https://urn.fi/URN:NBN:fi-fe2024082266064>, 13.9.2024.
- Lindman, Jaana (2023). Suomen Tilintarkastajat – Kestävyysraportointi on jo täällä – oletko valmis? Haettu sivulta <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportointi-on-jotaalla-oletko-valmis/>, 23.1.2025.
- Maroun, W. (2020). A conceptual model for understanding corporate social responsibility assurance practice. *Journal of Business Ethics*, 161(1), 187–209. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3909-z>
- Martinez, I., Gillet-Monjarret, C. & Rivière-Giordano, G. (2021). The role and effectiveness of corporate social responsibility assurance in a mandatory setting: Professional accountants' perceptions. *Management*, 24(1), 59–79. <https://doi.org/10.37725/mgmt.v24i1.4517>
- Massey, J. (1973) Managing Organizational Legitimacy: Communication Strategies for Organizations in Crisis. *The Journal of business communication*, 38 (2), 153–182. <https://doi.org/10.1177/002194360103800202>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Milanés-Montero, P. Fialho, A., Fernandes Ferreira, L., Pérez-Calderón, E. (2025). Spanish SME companies' readiness for European sustainability reporting standards compliance. *Journal of Global Responsibility*. <https://doi.org/10.1108/JGR-12-2024-0257>
- O'Dwyer, B. (2011). The case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230–1266. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x>
- Ottenstein, P., Erben, S., Jost, S., Weuster, C. W., & Zülch, H. (2022). From voluntarism to regulation: effects of Directive 2014/95/EU on sustainability reporting in the EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 55–98. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2021-0075>
- Owen, D. L. – Swift, T. A. – Humphrey, C. – Bowerman, M. (2000) The new social audits. Accountability, managerial capture, or the agenda of social champions? *The European Accounting Review*, 9 (1), 81–98. <https://doi.org/10.1080/096381800407950>
- Pantazi, T. (2024). The Introduction of Mandatory Corporate Sustainability Reporting in the EU and the Question of Enforcement. *European Business Organization Law Review*, Vol. 25(3), 509–532. <https://doi.org/10.1007/s40804-024-00320-x>
- Persellin, J. S., Schmidt, J. J., Vandervelde, S. D., & Wilkins, M. S. (2019). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction. *Accounting Horizons*, 33(4), 95–117. <https://doi.org/10.2308/acch-52488>
- Porter, T. M. (1992). Quantification and the accounting ideal in science. *Social Studies of Science*, 22(4), 633–651.
- Porter, T. M. (1995). *Trust in Numbers*. Princeton University Press, Princeton, New Jersey.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379–394. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00047-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00047-2)
- Puusa, Anu & Juuti, Pauli (2020). *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus.
- PWC (2024) ESG reporting and preparation of Sustainability Report. <https://www.pwc.com/sk/en/environmental-social-and-corporate-governance-esg/esg-reporting.html>, 8.2.2025
- Shabana, K. – Ravlin, E. (2016) Corporate Social Responsibility Reporting as Substantive and Symbolic Behavior: A Multilevel Theoretical Analysis. *Business and Society Review*, 121 (2), 297–327. <https://doi.org/10.1111/basr.12089>
- Shocker, A.D. – Sethi, S.P. (1973) An Approach to Incorporating Societal Preferences in Developing Corporate Action Strategies. *California Management Review*, 15 (4), 97–105.
- Silvola, Hanna, Peill, Emilia, Aspholm, Ilkka & Kaisanlahti, Tuomas (2024). *ESG ja kestävyysraportointi – Yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus*. ST-Akatemia Oy.
- Schneider, D., Schüler, A., Woerle, M., Schneider, D., Eisold, N., & Reinhart, G. (2025). Sustainability reporting and transitory environmental sustainability risks in manufacturing. *International Journal of Sustainable Engineering*, 18(1), Article 2461565. <https://doi.org/10.1080/19397038.2025.2461565>
- Sehgal, V., Garg, N., & Singh, J. (2023). Impact of sustainability reporting and performance on organization legitimacy. *International Journal of System Assurance Engineering and Management*, 14(Suppl 1), 143–153. <https://doi.org/10.1007/s13198-022-01830-y>
- Simmnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W.F. (2009). Assurance on sustainability reports. An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>

- Sonpar, K., Pazzaglia, F., & Kornijenko, J. (2010). The paradox and constraints of legitimacy. *Journal of Business Ethics*, 95, 1–21. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0344-1>
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.2307/258788>
- TEM (2022) Hallituksen esitys. Yritysten kestävyysraportointi (CSR). Haettu sivulta <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022,9.2.2025>.
- TTL (2025) Tilintarkastuslaki. Haettu sivulta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141#L6P1a,9.2.2025>.
- United Nations (2015). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*. Haettu sivulta <https://sdgs.un.org/2030agenda,12.2.2025>.
- van Maanen, J., Sörensson, J., & Mitchell, T. (2007). The interplay between theory and method. *Academy of Management Review*, 32(4), 1145–1154. <https://doi.org/10.5465/amr.2007.26586080>
- Weber, M. (1978). *Economy and society*. Berkeley: University of California Press.
- Yan, M., Jia, F., Chen, L. & Yan, F. (2022). Assurance process for sustainability reporting: Towards a conceptual framework. *Journal of Cleaner Production*, 377, 134–156. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>
- Zimmerman, M. A., & Zeitz, G. J. (2002). Beyond survival: Achieving new venture growth by building legitimacy. *Academy of Management Review*, 27(3), 414–431. <https://doi.org/10.2307/4134387>
- Zorio, A., García-Benau, M.Á. & Sierra, L. (2013). Sustainability development and the quality of assurance reports: Empirical evidence. *Business Strategy and the Environment*, 22(7), 484–500. <https://doi.org/10.1002/bse.1764>

Liite 2 Lausuntojen analyysi

Hallituksen esityksen luonnos CSR-direktiivin voimaansaattamisesta, luonnosta koskevat lausunnot sekä tutkimukseen poimitut keskeisimmät havainnot ajanjaksolta 21.3.2023-8.5.2023.

Kestävyysraportointi

HE-luonnos:	Tutkimukseen poimitut keskeisimmät havainnot kannantotoista:
CSR-direktiivin voimaantulo ja soveltamislaajuus	
<p>2024 > Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, jotka ovat kooltaan suuryrityksiä ja työllistävät keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana.</p> <p>2025 > Muut suuryritykset.</p> <p>2026 > Yleisen edun kannalta merkittävät pk-yritykset.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Kun raportointivelvoitteita määritetään muille kuin listatuille ja PIE-yhteisöille, kriteerinä on oltava, että yhteisön henkilöstömäärä ylittää 250 henkilöä (Ammattitilintarkastajat). Soveltamisalan vaiheittainen laajentaminen on perusteltua. Kestävyysraportointi on laajempi kokonaisuus tilinpäätösraportointiin verrattuna, sillä se ulottuu raportointivelvollisten yritysten alihankinta- ja toimitusketjuihin (Suomen Tilintarkastajat ry).
Yritysten valmiudet vastata kestävyysraportointivelvoitteisiin	
<p>Raportointivelvoitteiden täyttäminen on vaativa ja moninainen tehtäväkokonaisuus, joka luo hallintokustannuksia.</p> <p>Raportointivelvoitteet johtavat todennäköisesti raportoidun tiedon volyymin kasvuun ja edellyttävät sekä uudenlaista asiantuntijaosaamista että uusien tietoteknisten järjestelmien käyttöönottoa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Kestävyysraportointivelvollisuus on uusi, vaativa ja kallis tehtäväkokonaisuus ehdotetussa mittakaavassa. Se edellyttää yrityksiltä uudenlaisia asiantuntijaresursseja ja asettaa järjestelmätason muutostarpeita kestävyystietojen keräämistä, hallinnointia ja raportointia koskien. Yhteiset hyvät toimintatavat puuttuvat vielä. (Ammattitilintarkastajat, KOVA ry & Suomen Tilintarkastajat ry.) Kestävyysraportointi on monimutkainen prosessi, joka edellyttää erityistä asiantuntijaosaamista. Kestävyysraportoinnin alkuvaiheessa riippumaton varmennus on keino tunnistaa kehityskohtia ja epäjohtonmukaisuuksia sekä parantaa kestävyysraporttien luotettavuutta. (DNV.)
Pk-yritysten valmiudet vastata välillisiin raportointivelvoitteisiin	
<p>Pk-yrityksiä koskevat kestävyysraportointistandardit annetaan myöhemmin komission asetuksena. Riskinä on, että informaatiovaatimukset ovat mittavat ja aiheuttavat haasteita raportointivelvollisten yritysten arvoketjuun kuuluville yrityksille. Riskinä on myös, että vaatimukset johtavat pienten alihankkijayritysten vähenemiseen. Pk-yritysten asemaan on tärkeää kiinnittää huomiota.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Pk-yrityksiin kohdistuvat välilliset vaikutukset ovat ongelmallisia. Velvoitteet jalkautuvat arvo- ja toimitusketjujen kautta, jolloin moni listaamaton pk-yritys joutuu osittaisten raportointivelvoitteiden piiriin. Tulisi huomioida, että pk-yrityksillä ei ole samanlaisia valmiuksia ja resursseja vastata tietotarpeisiin tai toteuttaa kestävyysraportointia. (Suomen Taloushallintoliitto ry, Suomen Yrittäjät ry.) Tärkeää on huomioida sääntelyn oikeasuhteisuus ja etenkin pk-yritysten kyky vastata raportointivelvoitteisiin (Teknoliateollisuus ry). Raportointivelvollisuuksien ulottuminen arvo- ja toimitusketjuihin kuuluviin yrityksiin lisää tarvetta kestävyysraportoinnin asiantuntijoille (Keskuskauppakamari).

	<ul style="list-style-type: none"> • Pk-yrityksiin kohdistuvat informaatiovaatimukset lisäävät kohtuuttomasti kustannuksia ja hallinnollista työtä yritysten kokoon nähden. Riskinä on, että sääntely johtaa mikroyritysten poissulkemiseen raportointivelvollisten yritysten alihankinta- tai toimittajasopimuksista. (Mikro- ja yksityisyritykset ry.) • Lyhyellä aikavälillä raportointivelvoitteet aiheuttavat taakkaa pk-yrityksille. Velvoitteiden laajentaminen on kuitenkin välttämätöntä CSR-tavoitteiden saavuttamiseksi. (Ympäristöministeriö.)
Seuraamukset raportointivelvoitteiden laiminlyönnistä tai väärin / harhaanjohtavien tietojen raportoinnista	
<p>Yritysten hallinto-, johto- ja valvontaelimet, Suomessa toimitusjohtaja ja hallitus, ovat kollektiivisessa vastuussa kestävyysraportoinnista. Vastuu on rinnastettavissa tilinpäätöstietoja koskevaan vastuuseen.</p> <p>Kestävyysraportointirikosten ja -rikkomusten seuraamuksista ehdotetaan säädettäväksi rikoslaissa. Rikoslain soveltaminen varmistaa yhdenmukaisen sääntelyn kestävyysraportoinnin ja tilinpäätöksen kesken.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kestävyystietojen osalta tulisi ainakin aluksi soveltaa hallinnollisia seuraamuksia, sillä tiedot eivät ole verrattavissa tilinpäätöstietoihin (EK, Teknologiateollisuus ry). • Kestävyysraportointivelvoitteiden täyttäminen ja arviointi ei ole yksiselitteistä. Tämän vuoksia seuraamusiakaaan ei tulisi rinnastaa kirjanpito- ja tilintarkastusrikoksiin. Myös yritysjohdon vastuu on ongelmallinen, sillä kestävyysraportoinnin sisältö on keskeneräistä ja tulkinnanvaraista. (FA.) • Kestävyysraportti ja tilinpäätös ovat hyvin erilaisia dokumentteja. Rikosoikeudelliset sanktiot ovat ylimitoitettuja, hallinnolliset sanktiot perustellumpia (Keskuskauppakamari, Metsäteollisuus ry). Jatkovalmistelussa on tärkeää uudelleenarvioida rangaistussäädösten välttämättömyyttä ja rangaistusasteikon oikeasuhtaisuutta (Oikeusministeriö.) • Seuraamukset vaikuttavat perustelluilta (Finnwatch ry & Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry).

Kestävyysvarmennukset

HE-luonnos:	Tutkimukseen poimitut keskeisimmät havainnot kannantotoista:
Kestävyysraportointitarkastajien pätevyyskriteerit	
<p>Kestävyysraportointitarkastajana voi toimia kestävyysraportointitarkastaja, kestävyystarkastusyhteisö tai ETA-alueella toimiva kestävyysvarmennuslaitos, joka ei ole tilintarkastusyhtiö (jäsenvaltio-optio).</p> <p>Tilintarkastajat</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kestävyysraportointitarkastajana voi toimia yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja tai muu tilintarkastaja, joka täyttää seuraavat kelpoisuusehdot: <ul style="list-style-type: none"> • HT-tilintarkastaja, joka on suorittanut hyväksytysti kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon (opinnot kestävyysseikoista ja vähintään 8 kk käytännön kokemus kestävyysraportoinnin varmennuspalveluista). 	<ul style="list-style-type: none"> • Uudelleenarvioitava, ovatko tilintarkastajat, tilintarkastusyhteisöt ja kestävyysvarmennuslaitokset ainoat ja ylipäätään parhaimmat tahot kestävyysvarmennusten suorittamiseen, koska kestävyysraportointia ei voida verrata tilinpäätösraportointiin. (Ammattitilintarkastajat.) • Varmennuspalveluiden kysyntä moninkertaistuu. On löydettävä tasapaino kestävyysraportointitarkastajien osaamisvaatimusten ja riittävien resurssien takaamisen välillä. (EK.) • Riskinä on, että kestävyysraportointitarkastajille määrityt pätevyysvaatimukset aiheuttavat pullonkaulan varmennuspalveluiden saatavuudelle, mikä heikentää yritysten mahdollisuutta hankkia palveluita. Tämän takia olisi tarkoituksenmukaista luopua erityispätevyyttä koskevista hyväksymisedellytyksistä ja laajentaa varmennusmarkkinoita. (Metsäteollisuus ry.)

<ul style="list-style-type: none"> Ennen 1.1.2026 hyväksytyiltä tilintarkastajilta edellytetään jatkuvaa koulutusta. Esim. Suomen Tilintarkastajat ry:n ESG-valmennusohjelma. <p>Kestävyysvarmennuslaitokset Kestävyysvarmennuslaitosten kelpoisuusvaatimukset eivät voi olennaisesti poiketa tilintarkastajille asetetuista vaatimuksista.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Nykyisten tilintarkastajien osalta varmistettava jatkuva kouluttautuminen. Tulevien tilintarkastajien osalta kestävyysvarmennuskoulutus saatettava osaksi korkeakouluopintoja. Tutkinnon järjestäminen ja auktorisointi ohjattava PRH:lle. (Ammattitilintarkastajat.) Kannatettavaa on, että kestävyysraportointitarkastajia koskevat samat eettiset säännöt kuin tilintarkastajia (PRH). Kestävyysvarmennuslaitoksia koskevat ehdotetut vaatimukset ovat ylimitoitettuja ja liian yksityiskohtaisia. Nämä voivat heikentää tai jopa estää varmennusmarkkinoiden toimintaa ja luonnollista dynamiikkaa. (Oikeusministeriö, PRH.)
Varmennusmarkkinoiden keskittämistä vastustavat kannanotot	
<p>Kestävyysvarmennuslaitosten toimintamahdollisuuksien sallimisen perusteena on kestävyysvarmennusmarkkinoiden riittävän kilpailun ja riittävien asiantuntijaresurssien varmistaminen.</p> <p>Tarkoituksena on vähentää varmentajaresurssiin kohdistuvia paineita. Oletettavaa kuitenkin on, että tämä ei tule välittömästi vaikuttamaan varmennusmarkkinoihin tai resurssitarpeeseen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Kestävyysvarmennusten rajoittaminen tilintarkastusyhtiöihin ei ole perusteltua, sillä keskittäminen voi vaarantaa tilintarkastajien riippumattomuuden ja nostaa tilintarkastusten / kestävyysvarmennusten palkkioita. Tilintarkastusyhteisöjen osaaminen ei ole kaikilta osin riittävän kattavaa ja syvällistä laadukkaiden varmennusten suorittamiseksi. (Teknologiatoimintayritys ry.) Varmennuspalveluiden riittävä saatavuus ja varmentajien kestävyysraportointiosaaminen on varmistettava. Kestävyysvarmennuslaitosten salliminen vahvistaisi varmennuspalvelujen riittävyyttä ja lisäisi varmennusmarkkinoiden kilpailua. (DNV.) Varmennusmarkkinoiden riittävä kilpailu on varmistettava. Lisäksi on varmistettava, että tilintarkastajia on riittävästi kestävyysvarmennustehtäviin. Tarvittaessa on harkittava lisätoimenpiteitä varmennuspalveluiden riittävyyden takaamiseksi. (Keskuskauppakamari.) Varmentajatahojen yhdenvertainen kohtelu lainsäädännössä ja viranomaisvalvonnessa on tärkeää. Ehdotettu lainsäädäntö ohjaa varmennusmarkkinoiden keskittämistä tilintarkastajille, sillä varmennustoiminta tehdään lähes mahdottomaksi kestävyysvarmennuslaitoksille. Tulisi huomioida, että kestävyysvarmennus edellyttää erilaista osaamista kuin tilintarkastus. Kestävyyssubstanssiosaamista tarvitaan, jotta varmentaja tunnistaa raporttien puutteet, heikkoudet ja yritysten väärinkäytökset. (DNV.) Kestävyysvarmennuslaitosten salliminen lisäisi vaihtoehtoja ja olisi yritysten kannalta myönteistä. Varmentajille tulee kuitenkin asettaa yhtenäiset pätevyys- ja laatuvaatimukset ja niitä tulee valvoa samantasoisesti. (DIF, Ympäristöministeriö.)
Varmennusmarkkinoiden keskittämistä puoltavat kannanotot	
<p>Suurimmat tilintarkastusyhteisöt, KPMG, PWC, EY, Deloitte & BDO tulevat tarjoamaan kestävyysvarmennuspalveluita nykyisille</p>	<ul style="list-style-type: none"> Kestävyysvarmennuslaitosten salliminen varmentajarooliin on kyseenalaista. Mikäli sallitaan, toimijoihin tulee soveltaa samanlaisia säännöksiä tasapuolisten

<p>tilintarkastusasiakkailleen. Tarve kestävyysraportointitarkastajille tulee näissä tilintarkastusyhtiöissä kasvamaan.</p>	<p>toimintaedellytysten takaamiseksi. On hankittava varmuus varmentajien varmennustyön laadusta, osaamisesta ja kansallisen lainsäädännön tuntemuksesta. (Suomen Tilintarkastajat ry.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Suositeltavaa on, että Suomessa kestävyysraportointitarkastajat ovat aina tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä. Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen päävastuullisten tarkastajien täytettävä toimintaan oikeuttavat kelpoisuusehdot. (PRH) • Mikäli kestävyysvarmennuslaitosten toimiminen kestävyysraportointitarkastajina sallitaan, tämä voi johtaa erilaisiin menettelytapoihin ja seuraamuksiin, koska valvontamekanismit ja seuraamukset eroavat eri maissa toisistaan. Samoilla markkinoilla toimivien varmentajien valvonnan ja sanktioinnin on oltava vertailukelpoista. (TILA.)
<p>Kestävyysvarmennusten varmuustaso</p>	
<p>Tarkoituksena taata raportoitujen tietojen oikeellisuus rajoitetun varmuuden tasolla. Rajoitettu varmuus tarkoittaa sitä, että ei ole havaittu seikkoja, jotka viittaisivat siihen, että kestävyysraportti on olennaisesti väärin.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rajoitetun varmuustason soveltaminen etenkin alkuvaiheessa on perusteltua, kun otetaan huomioon kestävyysvarmennusten subjektiiviset piirteet ja kustannusnäkökulma (Suomen Tilintarkastajat ry). • On arvioitava tarkasti, onko kohtuullista varmuutta ylipäätään mahdollista soveltaa, sillä taloudellisen tiedon ja kestävyystiedon varmentaminen poikkeavat huomattavasti toisistaan (Ammattitilintarkastajat). • Aluksi rajoitetun varmuustason soveltaminen on perusteltua muun muassa varmennuskäytäntöjen kehittämisen kannalta. Suositeltavaa on kuitenkin pyrkiä kohti kohtuullista varmuustasoa. (Ympäristöministeriö, Luontopaneeli.)

Liite 3 Haastattelutahot

Haastattelutahot	Haastateltava
Työ- ja elinkeinoministeriön johtava asiantuntija	H1
Big4-tilintarkastusyhtiön edustaja, KHT	H2
Vastuullisuusjohtaja	H3
Vastuullisuusjohtaja	H4
Big4-tilintarkastusyhtiön edustaja, KHT, kestävyyspalveluvastaava	H5

Liite 4 Haastattelurunko

Taustat ja kokemus kestävyysääntelystä / kestävyysraportoinnista / kestävyysvarmennuksista

1. 1.CSR-direktiivi yleisesti

- CSR-direktiivi Suomen lainsäädännön näkökulmasta
- CSR-direktiiviin kansalliseen voimaansaattamiseen liittyvät haasteet ja merkittävimmät muutokset suhteessa NFF direktiiviin
- CSR-direktiiviin liittyvät uhat ja mahdollisuudet
- Direktiivivelvoitteiden aikataulun ja soveltamislaajuuden tarkoituksenmukaisuus

2. CSR-direktiivin vaikutukset kestävyysraportointiin ja -varmennuksiin

- Näkemykset CSR-direktiivin vaikutuksista kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen sekä omaan työnkuvaan.
- Näkemykset raportointivelvoitteiden tarpeellisuudesta, perusteltavuudesta ja oikeasuhtaisuudesta.
- CSR-direktiivin onnistuneen voimaansaattaminen edellytykset varmennusosapuolten näkökulmista
- Varmennusosapuolten valmiudet vastata direktiivivelvoitteisiin
- Käytännön valmistautuminen CSR-direktiivin voimaantuloon
- Näkemykset ns. symbolisesta kestävyysraportoinnista ja -varmentamisesta sekä CSR-direktiivin vaikutuksesta tähän.

3. Kestävyysraportoinnin nykytila ja kehitystarpeet

- Yritysten asettamat tavoitteet kestävyysraportoinnille.
- Näkemykset kestävyysraportoinnin nykyisistä vahvuuksista ja heikkouksista.
 - Raportoitujen kestävyystietojen vastaavuus yritysten vastuullisuustoimintaan.
- Tunnistetut haasteet kestävyystietojen keräämisessä, analyysissä tai raportoinnissa ja toimenpiteet haasteisiin vastaamiseksi.

4. Raportointimenetelmien ja -järjestelmien ominaispiirteet

- CSR-direktiivin edellyttämät muutostarpeet yritysten tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmiin ja / tai tarve uusien järjestelmien käyttöönotolle.
- CSR-direktiivin edellytykset kestävyysraportointiin liittyvien asiantuntijaresurssien lisäämiselle.
- CSR-direktiivin asettamien tietovaatimusten ulottuminen alihankinta- ja toimitusketjuihin.

5. Kestävyysvarmennusten hyödyllisyys

- Kestävyysvarmennusten tavoitteet ja tunnistetut haasteet tavoitteiden saavuttamiselle.
- Syyt vapaaehtoisten kestävyysvarmennusten hankkimiselle sekä Big4-taustaisten kestävyysraportointitarkastajien valinnalle.
 - Arvio kestävyysvarmennusten tuottamasta lisäarvosta ja kestävyysvarmennusten tavoitteiden saavuttamisesta vapaaehtoisessa kontekstissa.
- Varmennustoimeksiannon eteneminen, varmennusmenetelmät ja varmuuden taso käytännössä.
- Edellytykset kestävyysvarmennustoimeksiannon onnistuneelle toteuttamiselle.
- Arvio CSR-direktiivin vaikutuksista kestävyysvarmennuksiin.

6. Tilintarkastajien rooli ja pätevyysvaatimukset

- CSR-direktiivin asettamat pätevyyskriteerien kestävyysraportointitarkastajille ja näiden perusteltavuus.
 - Tilintarkastustaustaisten asiantuntijoiden valmiudet toimia kestävyysraportointitarkastajina.
- CSR-direktiivin vaikutukset tilintarkastajien työnkuvaan ja tilintarkastusalaan tulevaisuudessa.