



**TURUN  
YLIOPISTO**  
Kauppakorkeakoulu

# **Kestävyyseraportointitarkastajien rooli monimuotoisuuspesun ehkäisyssä**

CSRD:n mukaisten kestävyysraporttien varmentaminen vastuullisuuden takeena

Laskentatoimen ja rahoituksen  
pro gradu -tutkielma

Laatija(t):  
Taru Matilainen

Ohjaaja(t):  
Professori Kirsi-Mari Kallio

2.6.2026

Pori

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

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Laskentatoimi ja rahoitus

**Tekijä(t):** Taru Matilainen

**Otsikko:** Kestävyysraportointitarkastajien rooli monimuotoisuuspesun ehkäisyssä - CSRD:n mukaisten kestävyysraporttien varmentaminen vastuullisuuden takeena

**Ohjaaja(t):** Professori Kirsi-Mari Kallio

**Sivumäärä:** 95 sivua + liitteet 8 sivua

**Päivämäärä:** 2.6.2026

Tutkielmassa tarkastellaan, miten CSRD:n mukaisen kestävyysraportoinnin varmentamisella voidaan ehkäistä monimuotoisuuspesua. Lisäksi tutkielmassa analysoidaan, miten kestävyysraportointitarkastajat ja vastuullisuusraportoinnin asiantuntijat ymmärtävät monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ilmiöinä sekä millä tavoin vastuullisuuspesua voidaan havaita kestävyysraporttien varmentamisessa.

Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena, ja aineisto kerättiin teemahaastatteluilta kestävyysraportointitarkastajilta ja vastuullisuusraportoinnin asiantuntijoilta. Aineisto analysoitiin Template-analyysin avulla.

Tutkimustulokset osoittavat, että vaikka haastateltavien henkilökohtainen ymmärrys monimuotoisuudesta oli pääosin hyvällä tasolla, ei monimuotoisuuteen liittyviä kysymyksiä välttämättä pidetty varmennuksessa olennaisina. Monimuotoisuuspesun ilmiö tunnistettiin pääasiassa viherpesun kautta, mutta haastateltavat eivät kokeneet havainneensa siihen liittyviä piirteitä käytännön varmennustyössä ensimmäisen raportointivuoden aikana. Tulosten perusteella CSRD:n mukaisessa kestävyysraportoinnin varmennuksessa on rajalliset mahdollisuudet tunnistaa monimuotoisuuspesua, sillä varmennus kohdistuu ensisijaisesti kestävyysraportilla esitettyihin tietoihin eikä yrityksen muuhun viestintään.

Tutkielma osoittaa, että yrityksillä on mahdollisuus jättää monimuotoisuuteen liittyviä tietoja raportoinnin ulkopuolelle olennaisuusarviointiin vedoten, jolloin kyseiset tiedot eivät myöskään nouse varmennuksen kohteeksi. Lisäksi tutkimuksessa nousi esiin haaste varmentaa, vastaavatko yritysten kirjallisesti esitetyt toimintaperiaatteet ja vastuullisuutta koskevat väittämät toimintaa käytännössä. Erityisesti rajoitetun varmennuksen tasolla tarkastaja joutuu osittain luottamaan siihen, että raportoidut käytännöt toteutuvat myös käytännössä.

Tulosten perusteella kestävyysraportointitarkastajilla on teoriassa keinoja puuttua monimuotoisuuspesuun, kuten johdon haastaminen ja varmennuskertomuksen mukauttaminen. Käytännössä puuttumismahdollisuuksia kuitenkin rajoittavat ilmiön abstrakti luonne, monimuotoisuuteen liittyvien tietojen epäolennaisuus verrattuna muihin raportoitaviin osa-alueisiin sekä varmentajien vaihteleva ymmärrys monimuotoisuuspesusta. Tutkielma tuo esiin, että kriittinen suhtautuminen olennaisuusarviointeihin ja valikoivaan raportointiin on keskeistä monimuotoisuuspesun tunnistamisessa. Lisäksi kohtuulliseen varmennustasoon siirtyminen voisi tulevaisuudessa vahvistaa varmentajien mahdollisuuksia havaita ja ehkäistä monimuotoisuuspesua nykyistä tehokkaammin.

Tutkielmassa tunnistettiin lisäksi, että CSRD-sääntelyn ympärillä tapahtuvat muutokset saattavat tulevaisuudessa vaikuttaa monimuotoisuuspesun havaitsemismahdollisuuksiin. Mikäli raportointivaatimuksia yksinkertaistetaan ja raportointi muuttuu valikoivammaksi esimerkiksi ESRS-standardien kehityksen seurauksena, voi tämä heikentää monimuotoisuuteen liittyvien tietojen näkyvyyttä kestävyysraporteissa ja siten vähentää myös varmennuksen mahdollisuuksia tunnistaa monimuotoisuuspesua. Samoin, mikäli varmennuksen kehitystä kohti kohtuullista varmennustasoa ei tulevaisuudessa edistetä esimerkiksi sääntelyyn liittyvien muutosten vuoksi, voivat varmentajien mahdollisuudet todentaa raportoitujen toimintatapojen tosiasiallista toteutumista jäädä edelleen rajallisiksi.

**Avainsanat:** Monimuotoisuuspesu, diversity washing, monimuotoisuus, CSRD, kestävyysraportointi, kestävyysraportointitarkastaja

# SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>Johdanto</b>	<b>7</b>
1.1	Johdatus aiheeseen	7
1.2	Tutkielman tavoitteet, tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset	9
1.3	Tutkimusotteen kuvaus – Kriittinen vastuullisuustutkimus	12
1.4	Tutkimusmenetelmän kuvaus	14
1.5	Tekoälyn käyttö tutkielmassa	15
<b>2</b>	<b>Monimuotoisuus ja monimuotoisuuspesu</b>	<b>17</b>
2.1	Monimuotoisuuden moninainen käsite ja inklusio	17
2.2	Monimuotoisuuden ja inklusion merkitys vastuullisuuden näkökulmasta	19
2.3	Monimuotoisuuspesu ilmiönä	21
2.4	Monimuotoisuuspesun riskit	23
<b>3</b>	<b>Kestävyysraportointidirektiivi ja sosiaalisen vastuun vaatimukset</b>	<b>28</b>
3.1	CSRD:n keskeinen sisältö ja tavoitteet	28
3.2	Sosiaalinen vastuu CSRD:n mukaan	31
3.3	Kaksoisolennaisuus ja olennaisten raportoitavien asioiden määrittäminen	34
3.4	Omnibus-hanke ja ehdotetut muutokset yksinkertaistetusta ESRS-standardista sekä kirjanpitolaista	36
<b>4</b>	<b>Kestävyysraportoinnin varmennus ja tarkastajan rooli</b>	<b>40</b>
4.1	Kestävyysraportoinnin varmentamisen rooli kestävyysraportoinnissa	40
4.2	Sosiaalisen vastuun varmentaminen	41
4.3	Rajoitetun ja kohtuullisen varmennustasojen erot	43
<b>5</b>	<b>Tutkimusmenetelmä ja aineisto</b>	<b>45</b>
5.1	Tutkimusstrategia ja lähestymistapa /aineiston keräysmenetelmä	45
5.2	Haastattelurunko ja kysymysten teemoittaminen	48
5.3	Analyysimenetelmä	48
5.4	Tutkimustulokset	51
5.4.1	Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen sekä pesuun liittyvät riskit	51

5.4.2	Sosiaalisen vastuun raportointi	55
5.4.3	Sosiaalisen vastuun varmentaminen	60
5.4.4	Monimuotoisuuspesuun puuttuminen varmennusprosessissa	64
5.4.5	Epävarmuus	66
<b>6</b>	<b>Johtopäätökset ja pohdinta</b>	<b>68</b>
<b>6.1</b>	<b>Tutkimustulosten tulkinta ja integrointi aiempaan kirjallisuuteen</b>	<b>68</b>
6.1.1	Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen	69
6.1.2	Monimuotoisuuspesun havaitseminen varmennuksessa	72
6.1.3	Monimuotoisuuspesuun puuttuminen	78
<b>6.2</b>	<b>Pohdinta ja johtopäätökset</b>	<b>79</b>
<b>6.3</b>	<b>Tutkielman arviointi ja rajoitukset</b>	<b>83</b>
<b>6.4</b>	<b>Jatkotutkimusehdotukset</b>	<b>86</b>
	<b>Lähteet</b>	<b>88</b>
	<b>Liitteet</b>	<b>96</b>
	<b>Liite 1. Teemahaastattelurunko</b>	<b>96</b>
	<b>Liite 2. Aineistonhallintasuunnitelma</b>	<b>98</b>
	<b>Liite 3. Ilmoitus tekoälyn käytöstä</b>	<b>102</b>

## **KUVIOT**

Kuvio 1. Aihekohtaiset ESR-standardit (Euroopan Komissio, 2023)	29
Kuvio 2. Raportointivaatimusten rakenne (Niskala & Palmuaro, 2023, 66)	30
Kuvio 3. ESRS S1 osa-aiheet ja osaosa-aiheet (Euroopan Komissio, 2023)	31
Kuvio 4. ESRS S1-standardin tiedonantovaatimukset (Niskala & Palmuaro, 2023, 203)	32
Kuvio 5. Yksinkertaistettu ESRS S1 (EFRAG, 2025)	38

## **TAULUKOT**

Taulukko 1. Haastatellut varmentajat ja asiantuntijat	45
Taulukko 2. Analyysirunko	51
Taulukko 3. Yhteenveto tutkimustuloksista	68

# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Monimuotoisuus muodostaa yhden osa-alueen yritysten kestävyysraportoinnista sosiaalisen vastuun näkökulmasta. Siitä huolimatta se ei ole saanut yhtä näkyvää asemaa kuin monet ympäristövastuuseen liittyvät teemat. Sen merkitys voi kuitenkin olla huomattava niiden sidosryhmien, kuten työntekijöiden, näkökulmasta, joihin monimuotoisuutta ja yhdenvertaisuutta koskevat toimintaperiaatteet ja käytännöt todellisuudessa vaikuttavat. Tämän vuoksi monimuotoisuutta koskevien väitteiden ja käytäntöjen todenperäisyydellä on merkitystä niin organisaation vastuullisuuskuvan kuin myös yhdenvertaisuuden toteutumisen kannalta.

Monimuotoisuuspesu (*Diversity washing*) ei ole pelkästään virheellisen tiedon levittämistä, vaan useimmiten epätäydellistä tai valikoitua tietoa. Seuraukset kohdentuvat useimmiten vähemmistöihin tai heikommassa asemassa oleviin ihmisiin, jonka vuoksi sen havaitseminen voi olla yhtiön ulkopuolelta haastavaa. Ilmiön tunnistaminen ja tahallisen sekä tahattoman pesemiseen puuttuminen on ensiarvoisen tärkeää eettistä, tasa-arvoista ja yhdenvertaista työelämää rakentaessa.

Tässä tutkielmassa monimuotoisuuspesulla (*Diversity washing*) tarkoitetaan toimintaa, jossa organisaatiot esittävät harhaanjohtavasti sitoutumistaan monimuotoisuuteen, tasa-arvoon ja inklusioon (*diversity, equity, inclusion = DEI*). Tällöin todellisuudessa organisaation sisällä toimintatavat, kulttuuri ja politiikat eivät edistä yhdenvertaisuutta, vaikka näitä asioita korostettaisiin organisaation viestinnässä. Organisaatio voi viestinnässään ylikorostaa niitä asioita, joissa monimuotoisuus näyttäytyy positiivisessa valossa ja jättää raportoimatta asiat, joissa organisaatio ei suoriudu niin hyvin. Toisin sanoen, sanat eivät vastaa tekoja ja muutamilla hyvillä asioilla voidaan yrittää peitellä kokonaisuutta ja heikoimmin suoriutuvia osa-alueita. (Baker ym., 2024) Monimuotoisuuspesu vastaa siis käytännössä viherpesua, mutta ympäristön sijaan siinä kuvataan sosiaalisen vastuun osalta monimuotoisuustyötä harhaanjohtavasti.

Suomalaisia pörssiyrhtiöitä pidetään yleisesti suhteellisen vastuullisina ja hyvämaineisina T-Median tekemän Luottamus & Maine-tutkimuksen (2024) mukaan. Kuitenkaan kestävyysraportteja ei ole aiemmin tarvinnut lakisääteisesti varmennettu eikä raportoinnille ole ollut pakottavia viitekehyksiä. Tällöin vapaaehtoisista kestävyysraporteista on voitu jättää pois kohtia, joissa yhtiö ei toimi niin vastuullisesti ja korostaa asioita, joilla ei ole välttämättä oikeasti niin suurta merkitystä. Tällöin voidaan puhua vastuullisuuspesusta, kuten viherpesusta tai sosiaalisesta pesusta.

Vastuullisuuspesussa yhtiö pyrkii harhaanjohtavasti luomaan itsestään todellisuutta positiivisemmän kuvan kestävyystoiminnastaan. (Baker ym., 2024)

Vastuullisuuspesu on kokonaisuudessaan huolestuttava ilmiö, koska se vaikuttaa suurien sijoittajien tekemiin päätöksiin. Kestävyyden ja vastuullisuuspesun eri muotojen ehkäisemisen kannalta olisi tärkeää, että kestävyysraportoinnissa annettaisiin todellinen kuva organisaation toiminnasta ESG-osa-alueilla. Kestävyysraportoinnin yhdistäminen taloudelliseen raportointiin auttaa organisaatioita integroimaan kestävyysasiat päätöksentekoon, kun organisaatioissa joudutaan pohtimaan kestävyiden sekä taloudellisten tietojen yhteyttä päättäessään organisaation varmennustarpeista (Silvola ym., 2024). Raportoinnin varmentamisella pyritään varmistamaan, että organisaation antamat tiedot eivät johda raportin lukijaa ja käyttäjää harhaan.

Ympäristönäkökulmien rinnalle nousee nykyään entistä enemmän sosiaalisen vastuun asiat ja suomalaisessa työelämässä monimuotoisuus on ollut viime vuosina pinnalla (Silvola ym., 2024). FIBS ry:n, joka on Pohjoismaiden suurin yritysvastuuverkosto, mukaan yksi vuoden 2025 vastuullisuustrendeistä on kehittää vuorovaikutukseen ja ihmisymmärrykseen tukeutuvaa muutosjohtamista sekä kulttuurin rakentamista. Trendeinä on myös kestävyysdatan keruun ja hyödyntämisen systemointi. (Andersson ym., 2025). Nämä trendit tukevat käsitystä siitä, että yritykset panostavat monimuotoisuusviestintäänsä, mutta mistä voidaan tietää, että asiat ovat niin kuin yritykset esittävät niiden olevan?

CSRD:n mukainen kestävyysraporttien varmennus alkoi tilintarkastuksen yhteydessä käytännössä vuoden 2025 alusta alkaen, kun suurimmat pörssiyritykset ovat ensimmäisen aallon mukana velvoitettuja 1.1.2024 tai myöhemmin alkaneiden tilikausien osalta laatimaan direktiivin mukaiset kestävyysraportit (CSRD-direktiivi 2022, Artikla 17). CSRD:n mukaan tilintarkastajan velvollisuutena on muun muassa lausua, onko kestävyysraportointi tehty direktiivin vaatimusten mukaisesti (Vahtera ym., 2023). CSRD velvoittaa yrityksiä raportoimaan kestävyystietojaan EU:n kestävyysraportointistandardeja (ESRS) noudattaen. ESRS standardit jakautuvat monialaisiin, aihekohtaisiin ja toimialakohtaisiin standardeihin. Lisäksi yhtiöiden tulee tarvittaessa täydentää tietoja yhteisökohtaisilla tiedoilla, jos yhtiötä olennaisesti koskevia kestävyysasioita ei ole esitetty edellä mainituissa osissa. Aihekohtaiset standardit jakautuvat ympäristöaiheisiin (EI-5), sosiaalisen vastuun aiheisiin (SI-4) ja hallintotapaan (GI). Tässä tutkielmassa perehdytään erityisesti ERSR S1-standardiin, joka käsittelee omaa työvoimaa. S1 Oma työvoima standardi käsittää osa-aiheet työoloista, yhdenvertaisesta kohtelusta ja yhtäläisistä mahdollisuuksista kaikille sekä muut työhön liittyvät oikeudet oman henkilöstön osalta. (Niskala & Palmuaro, 2023) Lisäksi viitekehyksen

ympärillä tapahtuvien odotettujen muutosten vuoksi tutkielman teoriaosuudessa tullaan kuvaamaan S1 standardin osalta odotettavia muutoksia erikseen ja verrataan niitä nykyiseen voimassa olevaan standardiin.

## 1.2 Tutkielman tavoitteet, tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoitteena on tehdä ilmiötä näkyvämmäksi, kuvata sen keskeisiä ilmenemismuotoja ja syventää ymmärrystä siitä, miten tilintarkastajat voivat käytännössä havaita ja ehkäistä monimuotoisuuspesua kestävyysraporttien varmennuksessa. Tässä tutkielmassa tarkastellaan monimuotoisuuspesun ilmiötä yhtiöiden vastuullisuusraportoinnin kontekstissa sekä arvioidaan kestävyysraportointitarkastajien käytännön mahdollisuuksia puuttua siihen. Lisäksi tarkastellaan, millaisena ilmiönä tilintarkastajat itse hahmottavat monimuotoisuuspesun osana vastuullisuusraportointia. Tutkimuksen lähtökohtana on ilmiön käsitteellinen tuntemattomuus ja rajallinen ymmärrys siitä, miten monimuotoisuuspesu ilmenee käytännössä.

Tässä tutkielmassa on tarkoituksena kuvata monimuotoisuuspesun ilmiötä sekä selvittää kestävyysraportointitarkastajien käytännön mahdollisuuksia puuttua monimuotoisuuspesuun. Tutkielman tavoitteena on tuoda monimuotoisuuspesua ilmiönä näkyväksi sekä laajentaa ymmärrystä siitä, miten tilintarkastajat voivat käytännössä havaita ja ehkäistä monimuotoisuuspesua kestävyysraporttien varmennuksessa, ja millainen heidän näkemyksensä aiheesta on ilmiönä.

Tutkielmassa selvitetään kriittisen vastuullisuustutkimuksen näkökulman kautta, millaista lisäarvoa CSRD:n mukaiset kestävyysraportit ja niiden varmentaminen tuovat monimuotoisuuspesun ehkäisyyn. Tutkielma voi tarjota kestävyysraportointitarkastajille yksityiskohtaisempaa tietoa monimuotoisuudesta sekä sen pesemisestä ja näkökulmia siihen, millaisiin asioihin raportoinnin varmentamisessa voi mahdollisesti perehtyä monimuotoisuuspesun ehkäisemiseksi, jos sellaisesta tarkastajalla herää epäily.

Päätutkimuskysymys:

- Miten tilintarkastuksen yhteydessä suoritettavan CSRD:n mukaisen kestävyysraportin varmentamisella voidaan ehkäistä monimuotoisuuspesuun syyllistymistä?

Alatutkimuskysymykset:

- Millä tavalla kestävyysraportointitarkastajat ja vastuullisuusraportoinnin asiantuntijat ymmärtävät monimuotoisuuden sekä monimuotoisuuspesun ilmiönä?

- Millä tavoin vastuullisuuspesu voidaan havaita kestävyysraporttien varmentamisessa?
- Millainen ilmiö monimuotoisuuspesu on kestävyysraportoinnin kontekstissa?

Tämä tutkielma tuottaa uutta tietoa yhdistämällä kaksi aiemmin erillään käsiteltyä teemaa: kestävyysraportoinnin varmennuksen ja monimuotoisuuspesun. Tarkastelemalla tilintarkastajien kokemuksia ja heidän mahdollisuuksiaan havaita ja ehkäistä monimuotoisuuspesua varmennusprosessin aikana, tutkimus voi tuoda uuden näkökulman sekä kestävyysvarmennuksen käytäntöihin, että yhtiöiden sosiaalisen vastuun toteutumiseen. Tämä näkökulma on erityisen ajankohtainen ja tärkeä nyt, kun CSRD-direktiivin mukainen varmennus on vasta alkanut, eikä vastaavaa empiiristä tutkimusta ole aiemmin tehty.

Aiheeseen perehtymisen aikana havaittiin tutkimusaukko, jossa näitä kahta teemaa, kestävyysraportoinnin varmennusta ja monimuotoisuuspesua, olisi yhdistetty. Aiheesta ei vielä ollut ainakaan tutkimussuunnitelman kirjoittamisen aikana julkaistu tutkimuksia tai täysin vastaavia pro gradututkielmia. Aiheen valinnan aikana perehdyttiin tutkimuskirjallisuuden lisäksi kaikkiin suomalaisten yliopistojen julkisiin pro gradututkielma arkistoihin.

Aiemmat tutkimukset ovat käsitelleet kestävyysraportoinnin varmennusta pääasiassa teoreettisesta ja osaamistarpeiden näkökulmasta, mutta varsinaista varmennusprosessia koskevaa käytännön kokemusta ei ole ollut saatavilla ennen kevättä 2025. Esimerkiksi Kuuri-Riutan (2024) tutkielma on keskittynyt tilintarkastajien osaamistarpeisiin, mutta ei siihen, miten varmennus toteutuu käytännössä tai millaisia haasteita ja epäkohtia varmennuksen aikana ilmenee.

Monimuotoisuuden ja sosiaalisen vastuun raportointia on puolestaan tutkittu vastuullisuusraporttien sisältöjen ja yritysten vastuullisuuspuheen näkökulmasta, kuten Selinin (2023) ja Piekkarin (2024) pro gradu -tutkielmat osoittavat. Lisäksi monimuotoisuuspesua (*diversity washing*) on käsitelty erityisesti Yhdysvalloissa, esimerkiksi Bakerin ym. (2024) tutkimuksessa, mutta aihetta ei ole tarkasteltu kestävyysraportoinnin varmennuksen kontekstissa. Bakerin (2024) mukaan Yhdysvaltain julkisesti noteeratut yritykset voivat esittää harhaanjohtavia väitteitä monimuotoisuuteen, tasa-arvoon ja inklusioon (DEI) liittyvistä sitoumuksistaan. Tutkimus osoittaa, että yritykset voivat hyödyntää vapaaehtoista DEI-viestintää saadakseen sijoittajilta sekä muilta sidosryhmiltä positiivista huomiota ilman, että ne todella edistävät monimuotoisuutta toiminnassaan. Tämän havainnon perusteella on tärkeää tarkastella kriittisesti, kuinka yritysten DEI-viestintä ja -raportointi vertautuu niiden todellisiin käytäntöihin ja millaisia mekanismeja tarvitaan monimuotoisuuspesun tunnistamiseen ja ehkäisemiseen. Erityisesti kestävyysraportoinnin varmennuksessa tilintarkastajilla

voi olla merkittävä rooli sen varmistamisessa, että yhtiöiden vastuullisuusväitteet eivät perustu pelkästään sanoihin, vaan todellisiin, mitattavissa oleviin tekoihin.

Yksi ESRS S1 -standardin keskeisistä osa-alueista on monimuotoisuus (*diversity*), josta yhtiöiden tulee raportoida osana CSRD:n mukaista kestävyysraportointia. Kestävyysraportointitarkastajilla on siis keskeinen rooli kestävyysraportoinnin sosiaalisen vastuun varmennuksessa, mutta heidän kykyään havaita ja ehkäistä esimerkiksi monimuotoisuuspesua ei ole vielä laajasti tutkittu. Tämä tutkielma pyrkii selvittämään, miten CSRD:n mukainen kestävyysraportoinnin varmennus voi auttaa tunnistamaan ja ehkäisemään monimuotoisuuspesua, sekä millaisia haasteita ja mahdollisuuksia kestävyysraportointitarkastajat kohtaavat tämän ilmiön torjumisessa. Esiymmärryksenä ja työhypoteesina tässä tutkielmassa on, että kestävyysraportointitarkastajilla on rajalliset mahdollisuudet puuttua monimuotoisuuspesuun. Esiymmärryksen muodostumiseen vaikuttivat kirjallisuuden lisäksi alustavat keskustelut tilintarkastakollegoiden kanssa aiheen valinnan aikana.

Lisäksi tutkimusongelmana tässä tutkielmassa on monimuotoisuuspesun käsitteellinen tuntemattomuus ja ilmiön heikko tunnistettavuus yritysten kestävyysraportoinnissa. Vaikka monimuotoisuuteen ja yhdenvertaisuuteen liittyvä raportointi on lisääntynyt vastuullisuussääntelyn myötä, ei vielä ole täysin selvää, mitä monimuotoisuuspesulla käytännössä tarkoitetaan tai millaisina toimintatapoina se ilmenee yritysten vastuullisuusviestinnässä, mukaan lukien kestävyysraportoinnissa. Tutkielma pyrkii selittämään tätä ilmiötä yritysten vastuullisuusraportoinnin kontekstissa.

Rajauksen perusteleminen laadullisessa tutkimuksessa on tärkeää, sillä niissä pyritään yleensä esimerkiksi kuvailemaan tai ymmärtämään syvällisesti ilmiöitä, tekemään tulkintoja tai kyseenalaistamaan aiempia tulkintoja. On tärkeää tehdä rajaus, mihin keskusteluihin tutkimuksen perustelut sopivat ja mihin ne eivät sovi. (Puusa & Juuti, 2020) Tässä tutkielmassa ei perehdytä tarkemmin tilintarkastajien substanssiosaamistarpeisiin, vaan syvennytään heidän ymmärrykseensä monimuotoisuuspesusta ja näkemykseen sen ehkäisemisestä CSRD:n mukaisten kestävyysraporttien varmennuksen kautta. Rajauksen ulkopuolelle jäävät myös muut ESRS standardin sosiaalisen vastuun osa-alueet, kuten ihmisoikeudet yrityksen arvoketjuissa sekä työolosuhteet. Lisäksi tutkielmasta rajataan pois EU:n kestävän rahoituksen taksonomia sekä SFDR-asetus, sillä niillä ei ole suoraa vaikutusta raportointiin, vaikka täydentävätkin sääntelyä muiden näkökulmien kautta.

### 1.3 Tutkimusotteen kuvaus – Kriittinen vastuullisuustutkimus

Tämä tutkielman tutkimusote on kriittinen vastuullisuustutkimus, joka tarjoaa monipuolisen ja kriittisen näkökulman tutkimustulosten analysointiin. Kriittinen vastuullisuustutkimus perustuu vastuullisuustieteeseen ja yhdistelmään ontologioita, kriittistä teoriaa ja tutkimusmetodologioita, joiden avulla voidaan tarkastella kestävyyttä ja kehitystä uudennlaisista näkökulmista. (Rist ym., 2024; Vanhulst ym., 2025) Koska monimuotoisuus ei ole yksiselitteistä ja monimuotoisuuspesu on vielä toistaiseksi ilmiönä näkymätön, valittiin tutkimusote kriittiseksi vastuullisuustutkimukseksi, jossa on otettu vaikutteita myös muista kriittisen tutkimuksen suuntauksista, kuten feministisestä tutkimuksesta. Näin voidaan arvioida kriittisesti, millaisia vaikutuksia kestävyysraportoinnin varmentamisella on monimuotoisuuden, yhdenvertaisuuden ja inklusion pesemisen, eli monimuotoisuuspesun ehkäisemisen kannalta. Tässä tutkielmassa suhtaudutaan kriittisesti CSRD:n tuoman lisäarvon määrään monimuotoisuuden ja yhdenvertaisuuden edistämässä sekä pesemisen ehkäisyssä.

Vastuullisuustiede (*sustainability science*) on monitieteellinen ja omaa toimintaansa arvioiva tutkimusala, joka pyrkii ymmärtämään ja ratkaisemaan ihmisen ja luonnon vuorovaikutukseen liittyviä kestävyysaasteita. Vastuullisuustieteessä on kaksi ulottuvuutta: toisaalta se tutkii, mistä kestävämmät kehityskulut johtuvat (*science of sustainability*), ja toisaalta se etsii käytännön ratkaisuja ja tapoja edistää muutosta kohti kestävämpiä yhteiskuntia (*science for sustainability*). Se tarjoaa sosiaalisen vastuun tutkimukselle näkökulman, jossa vastuullisuus ymmärretään osaksi laajempia yhteiskunnallisia ja rakenteellisia kysymyksiä. (Vanhulst ym., 2025)

Kriittisen vastuullisuustutkimuksen teoreettisen viitekehyksen taustalla on erityisesti kriittinen teoria (*critical theory*) (Ferreira, 2017). Kriittinen teoria on syntynyt 1930-luvulla Saksassa Frankfurtin koulukunnan piirissä ja sen kehittäjinä pidetään erityisesti Frankfurtin yliopiton yhteiskuntatutkimusinstituutin johtajaa Max Horkheimeria. Vaikka Horkheimeria pidetään kriittisen teorian kehittäjänä, on sen syntymiseen ja kehittymiseen vaikuttaneet myös Theodor W. Adorno, Herbert Marcuse, Walter Benjamin sekä myöhemmin 1970-luvun vaihteessa Jürgen Habermas, joka oli Horkheimerin seuraaja Frankfurtin yliopistossa. Tämän jälkeen kriittisen teorian suuntaukseen on muodostunut useita eri alasuuntauksia, joita yhdistää yhteiskunnallisten valtasuhteiden, eriarvoisuuden ja ideologioiden kriittinen tarkastelu sekä pyrkimys yhteiskunnalliseen muutokseen. (Celikates & Flynn, 2023)

Kriittinen teoria pohjautuu Karl Marxin yhteiskuntakritiikkiin, jonka lisäksi se on vaikutteita niin sosiologiasta kuin psykoanalyysistä. Kriittisen teorian keskeinen ajatus on yksilöiden ja

yhteiskunnan vapautuminen sellaisista rakenteista ja ajattelumalleista, jotka ylläpitävät valtasuhteita tai eriarvoisuutta. Tämän vuoksi kriittinen teoria ei tarkastele yhteiskunnallisia ilmiöitä vain analyttisesti, vaan myös eettisestä ja yhteiskunnallisesti kantaa ottavasta näkökulmasta. (Horkheimer, 1982) Horkheimer loi myös yhdessä Arondon kanssa perustan kriittisen teorian myöhemmälle kehitykselle, jonka perusajatuksena on se, että ihminen omalla toiminnallaan muokkaa maailmaa (Finlayson, 2005, 37–39). Marcusen (1969) mukaan moderni yhteiskunta rakentaa valvontajärjestelmän, jota vastaan yksilöiden ei ole kannattavaa esittää kritiikkiä. Näin moderni teknologinen yhteiskunta, ja siellä voimassa olevat säännöt ja normit, voivat heikentää yksilöiden kriittistä ajattelua ja ylläpitää näin ollen yhteiskunnan valtarakenteita. Habermas taas kehitti kriittistä teoriaa muun muassa nostamalla esiin kommunikaation sekä rationaalisen keskustelun merkitystä yhteiskunnassa, jotta yhteiskunta voisi kehittyä oikeudenmukaisemmaksi ja demokraattisemmaksi (Finlayson, 2005).

Kriittisen teorian koulukunnan eri tutkimussuuntien tarkoituksena on yleensä niin sanotusti parantaa maailmaa paljastamalla ja haastamalla rakenteellista valtaa sekä yhteiskunnallista epätasa-arvoa. Sen tehtävänä on siis tehdä muutosta valtavirta-ajatteluun. Tutkimukset suuntautuvat usein kohteisiin, joiden asema yhteiskunnassa on jäänyt valtarakenteiden vuoksi heikommaksi. Kriittisen tutkimuksen tutkimusmetodologiat ovat moninaisia ja vaihtelevat tutkittavan aiheen mukaan. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 250–261; Horkheimer, 1982; Tuomi & Sarajärvi, 2018, 42–45)

Yksi kriittisen teorian lähtökohdista on sen ero pragmaattiseen näkemykseen teorioiden toimivuuden osalta. Pragmatiikan mukaan teoria, joka kieltää olemassa olevan todellisuuden tai asettuu sitä vastaan, ei voi olla toimiva. Kriittinen teoria sen sijaan pitää tällaista teoriaa mahdollisena, sillä se voi paljastaa, ettei todellisuus olekaan sitä, miksi se on totuttu pitämään. Kriittisen teorian mukaan havaintomaailma rakentuu ihmisen toiminnan, ajattelun ja sosiaalisten suhteiden kautta. Ihminen ei siis pelkästään havainnoi maailmaa, vaan myös luo ja muokkaa sitä toiminnallaan ja ajattelullaan. Näin todellisuus ymmärretään jatkuvassa muutoksessa olevaksi inhimillisen toiminnan tuotteeksi. (Finlayson, 2005, 37–39; Tuomi & Sarajärvi, 2018, 43–45)

Kriittisen tutkimuksen ja sen eri koulukuntien yhtenä metodologisena periaatteena on tunnistaa sosiaalisten ilmiöiden hermeneuttinen ulottuvuus. Tämä tarkoittaa, että sosiaalinen analyysi sisältää aina tulkinnanvaraisen, eli hermeneuttisen, dimension ja että sosiaaliset ja kulttuuriset rakenteet rakentuvat ihmisten toiminnasta. Kriittinen tutkimus, kuten ei myöskään kriittinen vastuullisuustutkimus, ei määrittele käytettäviä tutkimusmetodeja, vaan niiden valinta riippuu

tutkittavasta aiheesta. On myös tavallista, että kriittiseen tutkimukseen perustuvissa tutkimuksissa käytetään useita eri tutkimusmenetelmiä. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 253, 256–261).

Kriittisen vastuullisuusteorian keskiössä on siis asettaa kriittinen teoria ja vastuullisuus vuoropuheluun keskenään. Se paljastaa, miten yhteiskunta, kulttuuri ja ekologia kietoutuvat toisiinsa sekä ideologisesti että aineellisesti, ja miten näitä suhteita koskeva tieto ja puhe rakentuvat. Kriittiset kestävyystutkimukset tarjoavat vaihtoehdon perinteisille kestävyden teorioille, jotka eivät ole onnistuneet tarkastelemaan kestävyden ja ympäristöasioiden ja -käytäntöjen hallitsevia rakenteita aidosti intersektionaalisesta näkökulmasta. Kriittisen näkökulman tutkimuksissa on tarkoituksena yleensä tarkastella ilmiöitä, jotka ovat ”liian hyviä kritiikille”, jotta voidaan saavuttaa monipuolinen ymmärrys ilmiöstä. (Ferreira, 2017)

Vastuullisuustiede antaa laajan taustan, jonka avulla esimerkiksi sosiaalista vastuuta voidaan tarkastella osana kestävyys siirtymää. Siinä missä vastuullisuustiede pyrkii tuottamaan tietoa yhteiskunnallista muutosta varten, kriittinen tutkimus kysyy, kenen ehdoilla vastuullisuutta määritellään ja toteutetaan. Se paljastaa esimerkiksi monimuotoisuuspesun tai muiden näennäisvastuullisuuden muotojen taustalla olevat valtasuhteet ja niiden tavoitteita. Kriittinen vastuullisuustutkimus puolestaan varmistaa, ettei vastuullisuus jää vain tyhjiksi lupauksiksi, vaan että myös mahdolliset valtasuhteet, epätasa-arvo ja käytännön toimintatavat tulevat näkyviksi ja arvioiduiksi. Kriittisellä vastuullisuustutkimuksella, joka kohdistuu sosiaaliseen vastuuseen, on samankaltaisuuksia feministisen tutkimuksen kanssa, jossa pyritään tuomaan esille erivertaisuudesta kärsivien ihmisryhmiin kohdistuvia valtasuhteita ja niihin liittyviä käytäntöjä. (Suoranta & Ryyänen, 2014, 65–68, 127–137) Näin kriittinen tutkimus toimii vastuullisuustieteen sisällä sen kriittisenä ja kyseenalaistavana äänenä ja tuo vastuullisuustieteen kenttään lisäulottuvuuden.

#### **1.4 Tutkimusmenetelmän kuvaus**

Tässä tutkielmassa tehty tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena, eli laadullisena tutkimuksena. Laadullisella lähestymistavalla on tarkoituksena tuottaa yksityiskohtaistietoa tutkittavasta aiheesta joko ymmärryksen syventämisellä, uuden tiedon hankinnalla, ilmiön kuvauksella ja tulkinalla, tulkintojen tekemisellä tai kyseenalaistamisella (Puusa & Juuti, 2020; Tuomi & Sarajärvi, 2018, 98).

Koska tutkittavasta aiheesta ei ole mahdollista saada määrällistä tutkimusdataa ja tutkittavaa asiaa tulee tarkastella sekä analysoida syvällisesti, käytetään tässä tutkielmassa tutkimusmetodinä teemahaastatteluja. Laadullisen tutkimuksen aineistossa painotetaan enemmän laatua kuin määrää,

jonka vuoksi haastateltavien määrä on rajattu ja niihin osallistuvat henkilöt valitaan tarkoituksenmukaisuuden perusteella osaamisen sekä kokemuksen kautta (Puusa & Juuti, 2020).

Tutkimuksen lähestymistapa tässä tutkielmassa on kriittisen tutkimuksen metodologiaan perustuen hermeneuttisabduktiivinen. Laadullisessa tutkimuksessa käydään jatkuvasti vuoropuhelua teorian sekä tutkimusaineiston välillä ja tyypillisesti tutkimusprosessin eri vaiheet sulautuvat osittain päällekkäin. Tämän vuoksi laadullisen tutkimuksen eteneminen noudattaa hermeneuttista kehää suunnitellusta aikataulutuksesta huolimatta. Hermeneuttisen kehän mukaan saadaan ensin esiymmärrys aiheesta, jonka jälkeen seuraa teoretisointivaihe. Tässä vaiheessa aiheesta saadaan jälleen tarkempi ymmärrys, jonka perustella voidaan tutkia tarkemmin tutkittua asiaa ja lähestyä näin vähitellen lopullista perusteltua johtopäätöstä. Laadullisessa tutkimuksessa voidaan myös palata taaksepäin korjaamaan aikaisemmissa vaiheissa tehtyjä johtopäätöksiä ymmärryksen kasvaessa. Tutkimusaineisto analysoitiin soveltaen Template-analyysin avulla. Analyysi eteni teoreettisista lähtökohdista aineistolähtöiseen tulkintaan ja edelleen teoreettisen ymmärryksen tarkentamiseen. Template-analyysin lähestymistapa on luonteeltaan abduktiivinen, sillä siinä vuorottelevat teorian ohjaama ja aineistosta nouseva päättely. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 23–24, 34–35; Puusa & Juuti, 2020)

Lähestymistavan valintaan vaikutti erityisesti monimuotoisuuspesun abstraktinen ja tulkinnanvarainen käsite sekä tilintarkastajien CSRD:n mukaisten kestävyysraporttien varmentamisen vähäinen todellinen työkokemus. Tutkielmassa on tarkoituksena lisätä tietoisuutta monimuotoisuuspesusta ja saada syvälinen ymmärrys sosiaalisen vastuun varmentamisen tasosta sekä keinoista, joilla tilintarkastaja voi puuttua monimuotoisuuspesuun kestävyysraportin varmentamisen yhteydessä. Tämän tutkielman hermeneuttisen kehän soveltamista, aineistonkeräysprosessia sekä analyysimetodia on kuvattu tarkemmin luvussa 5.1 Tutkimusstrategia ja lähestymistapa.

## **1.5 Tekoälyn käyttö tutkielmassa**

Tässä tutkielmassa on hyödynnetty tekoälyä Turun yliopiston linjausten mukaisesti kielenhuollossa sekä lähdemateriaalien hankinnassa sekä kääntämisen apuna. Tutkielman liitteessä 3 Ilmoitus tekoälyn käytöstä. Käytettyjä tekoälysovelluksia ovat muun muassa Open AI:n ChatGPT (kielenhuolto, kääntäminen) sekä akateemisten tietokantojen sisäänrakennetut tekoälyavustajat kuten Scopus AI. Lisäksi tutkielmassa on käytetty tekoälyä haastatteluiden nauhoittamisen ja litteroinnin tukena Teams-sovelluksen Copilot ominaisuutta hyödyntäen.

Tekoäly on ollut tutkielman teossa avustava työkalu. Tekoälyä ei ole käytetty generoimaan valmista tekstiä tutkielmaan, eikä se ole korvannut tutkielman tekijän omaa kriittistä ajattelua, analysointia tai tulkintoja. Tekoälyn käytöllä on tehostettu teknisiä työvaiheita, laajennettu aineistonhakua, käännetty apuna kääntämisessä ja kasvatettu tutkielman tekijän omaa sisäistä ymmärrystä asiasta.

Tutkielman alkuvaiheessa tekoälyä on hyödynnetty kirjallisuushaun tukena muun muassa suositeltujen hakusanojen ideoinnissa sekä alustavassa aiheen jäsentelyssä. Varsinaiset tieteelliset lähteet on etsitty ja valikoitu akateemisten tietokantojen avulla sekä manuaalisesti tutkielman tekijän toimesta kuin hyödyntämällä tietokantaan mahdollisesti integroitua tekoälyavustajaa. Lähdeviitteet perustuvat vertaisarvioituihin julkaisuihin ja asiantuntijalähteisiin, jotka tutkielman tekijä on itsenäisesti lukenut ja arvioinut niiden soveltuvuuden tutkielman käyttöön.

Kielenhuollossa tekoälyä on hyödynnetty lähdeviittausten muotoilussa tiedekunnan ohjeiden mukaisiksi, yksittäisten lauserakenteiden muotoilussa sekä sanavalintojen tarkastamisessa. Lisäksi tekoälyä on käytetty vieraskielisen lähdemateriaalin kääntämisen apuna, jotta tutkielman tekijä on voinut paremmin varmistaa, että onhan ymmärtänyt käsiteltävän asian tai käsitteen oikein. Lähdemateriaalien tekijänoikeuksia on kunnioitettu käyttäessä tekoälyä käännösapuna. Kokonaisia artikkeleita, kirjoja ja muita julkaisuja ei ole syötetty sovelluksiin, vaan käännettävät asiat ovat olleet pääasiassa yksittäisiä lauseita tai termejä. Lopullinen tekstin muotoilu sekä sisältö ja tieteellinen arviointi on aina tämän tutkielman tekijän vastuulla.

## 2 Monimuotoisuus ja monimuotoisuuspesu

### 2.1 Monimuotoisuuden moninainen käsite ja inklusio

Tässä tutkielmassa monimuotoisuuden käsitettä käytetään ryhmätasolla. Monimuotoisuudella tarkoitetaan tutkielmassa organisaation sisäisiä sosiaalisia ryhmiä, jotka rakentuvat yksilöistä, joilla on yhteisiä monimuotoisuuden piirteitä ja joita organisaation rakenteet voivat kohdella eri tavoin verrattuna enemmistöryhmään. Inklusiolla tarkoitetaan tosiasiallisia toimia, joilla yhdenvertaisuus toteutuu käytännön tasolla organisaatioissa.

Monimuotoisuudella tarkoitetaan ryhmän koostumista erilaisista ihmisistä. Monimuotoisuus tunnustaa ihmisten erilaisuuden ja sillä viitataan erityisesti jäsenten eroihin esimerkiksi iän, sukupuolen, terveydentilan, vammaisuuden, toimintakyvyn, seksuaalisen suuntautumisen, uskonnon, kansalaisuuden sekä kielitaustan kohdalla. Listausta ei ole tyhjentävä, sillä monimuotoisuutta on nimensä mukaisesti monenlaista erityisesti yksilötasolla tarkasteltuna. (Roberson, 2006)

DiTomason (2024) mukaan monimuotoisuus ei kuitenkaan viittaa pelkästään yksilöiden välisiin eroihin, vaan se rakentuu ryhmien sosiaalisista identiteeteistä ja ryhmäsuhteista, jotka ovat yhteydessä rakenteelliseen eriarvoisuuteen. Monimuotoisuus muodostuu siten erilaisista sosiaalisista ryhmistä, joita yhteiskunnalliset rakenteet ja historialliset valtasuhteet arvottavat eri tavoin. Tämä tarkoittaa, että monimuotoisuus ei ole vain neutraali kuvaus ihmisten erilaisuudesta, vaan kytkeytyy systemaattisesti toistuviin eroihin ryhmien välisissä mahdollisuuksissa ja resursseissa. Esimerkiksi organisaation monimuotoisuudesta puhuttaessa ei keskitytä yksilötason eroihin, vaan organisaation sisäisten erilaisten ryhmien välisiin eroihin. Monimuotoisuuden tarkastelussa on aina huomioitava monimuotoisuuden organisaatio- ja poliittinen näkökulma. Vaikka esimerkiksi työelämän monimuotoisuus on kasvanut, valta-asetat, kuten johtotehtävät, ovat edelleen keskittyneet tietyille ryhmille, erityisesti valkoisille miehille, mikä ylläpitää rakenteellista epätasa-arvoa myös monimuotoistuvissa organisaatioissa. (DiTomaso, 2024)

Yhdenvertaisuus on perusoikeus, joka on kirjattu esimerkiksi Suomen perustuslakiin sekä EU:n perusoikeuskirjaan. Yhdenvertaisuudella tarkoitetaan sitä, että ihmiset ovat samanarvoisia riippumatta heidän monimuotoisuudestaan. Muodollisella yhdenvertaisuudella tarkoitetaan sitä, että kaikkia henkilöitä kohdellaan samalla tavalla. Muodollinen yhdenvertaisuus jättää huomioimatta henkilöiden yksilölliset erot ja tarpeet, jonka vuoksi se ei takaa yhdenvertaisuuden todellista toteutumista. Tosiallisen yhdenvertaisuuden toteutumisessa voidaan poiketa samanlaisesta

kohtelusta, jotta yhdenvertaisuus toteutuu henkilön monimuotoisuudesta huolimatta. Esimerkiksi vammaisille henkilöille tulee työnantajan tarjota tarvittaessa kohtuullisia mukautuksia työn teon tueksi. (FRA, 2015; Oikeusministeriö, 2025; Suomen Perustuslaki 6§)

Syrjintä iän, sukupuolen, kansalaisuuden, etnisen tausta, kielen, uskonnon tai vakaumuksen, mielipiteen, poliittisen toiminnan, ammattiyhdistystoiminnan, perheen, terveyden, vammaisyyden, seksuaalisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella on kiellettyä yhdenvertaisuuslain mukaan. Syrjintä voi olla välitöntä tai välillistä. Välittömässä syrjinnässä henkilöä kohdellaan, kohdeltaisiin tai on kohdeltu epäsuotuisammin kuin jotain toista samanlaisessa tilanteessa.

Välillisessä syrjinnässä näennäisesti yhdenvertainen käytäntö asettaa jonkun muita epäsuotuisampaan asemaan henkilöön liittyvän syyn perusteella ilman asianmukaista ja tarpeellista perustetta. Lainsäädäntö velvoittaa yrityksiä myös puuttumaan syrjintään ja edistämään sukupuolten välistä tasa-arvoa ja työntekijöiden yhdenvertaisuutta kehittämällä työtapoja ja -oloja. Työnantajien on tarjottava kohtuullisia mukautuksia vammaisille henkilöille, jotta he voivat osallistua yhdenvertaisesti työyhteisön toimintaan sekä edetä urallaan. (Työterveyslaitos, 2025a; Yhdenvertaisuuslaki 1325/2014)

Yhdenvertaisuuslainsäädännössä on tärkeää myös erottaa, millainen erilainen kohtelu ei ole syrjintää. Yhdenvertaisuuslain mukaan positiivinen erityiskohtelu (9 §) ei ole syrjintää, kun se on oikeasuhtaista ja sen tarkoituksena on edistää tosiasiallista yhdenvertaisuutta tai poistaa syrjinnästä johtuvia haittoja. Tämä mahdollistaa esimerkiksi erityistoimet, joilla tuetaan heikommassa asemassa olevia ryhmiä ja yksilöitä, kuten vammaisia henkilöitä, työelämässä. Erilainen kohtelu on sallittua myös, jos se perustuu lakiin ja sillä on hyväksyttävä tavoite, ja sen keinot ovat oikeasuhtaisia tavoitteen saavuttamiseksi (11 §). Tämä koskee esimerkiksi työtehtävien vaatimukseen perustuvaa kohdentamista, työllisyyspoliittisia toimenpiteitä, eläke- tai työkyvyttömyysetuuksien ikärajoja sekä koulutukseen tai ammatilliseen ohjaukseen liittyviä käytäntöjä. Työelämässä ja palvelussuhteissa erilainen kohtelu on sallittua, kun se perustuu tehtävien vaatimukseen ja on oikeasuhtaista (12 §). Kohtuulliset mukautukset vammaisten henkilöiden yhdenvertaisuuden toteuttamiseksi (15 §) ovat myös sallittuja ja pakollisia, eivätkä muodosta syrjintää, sillä niiden tarkoituksena on mahdollistaa tasavertainen osallistuminen työhön. Lisäksi laissa kielletään vastatoimet, jos henkilö on vedonnut yhdenvertaisuuslain mukaisiin oikeuksiin tai velvollisuuksiin (16 §), sekä syrjivä työpaikkailmoittelu (17 §). (Yhdenvertaisuuslaki1325/2014)

Pelkkä monimuotoisuuden lisääminen ei riitä, jos organisaatio ei samanaikaisesti rakenna osallistavaa ympäristöä, jossa erilaiset yksilöt voivat menestyä ja tuoda oman työpanoksensa esiin, vaan tarvitaan myös kaikkia osallistavia tekoja. Yhdenvertaista, syrjimätöntä ja kaikkia osallistavaa toimintaa kutsutaan inklusioksi (Työterveyslaitos, 2025b). Inklusio tapahtuu käytännössä silloin, kun työntekijä kokee olevansa arvostettu ryhmän jäsen siten, että hänen tarpeensa sekä yhteenkuuluvuuteen että yksilöllisyyteen tulevat samanaikaisesti tyydytetyiksi. Tämä ei rajoitu pelkkään muodolliseen jäsenyyteen työryhmässä, vaan edellyttää käytäntöjä, jotka vahvistavat tasavertaista yhteenkuuluvuuden kokemusta ja samalla kunnioitetaan yksilön erityisiä taitoja, näkökulmia ja ominaisuuksia. Konkreettisesti inklusio ilmenee muun muassa työntekijöiden pääsynä tietoon ja resursseihin, mahdollisuutena osallistua päätöksentekoon sekä tulla kuulluksi ja vaikuttaa organisaation toimintaan. Lisäksi inklusiivisuus korostaa erilaisten näkemysten arvostamista ja tasapuolista kohtelua, mikä tukee työntekijöiden psykologista turvallisuutta ja sitoutumista työyhteisöön. Näin ollen inklusio merkitsee käytännössä sitä, että työntekijän ei tarvitse sulautua organisaation valtavirran mukaiseen muottiin ja käyttää energiaansa esimerkiksi vähemmistötaustansa peittelyyn, vaan hänen yksilöllisyytensä tunnustetaan ja hänet nähdään lisäarvona koko organisaatiolle, samoin kuin valtavirtaan sopivat työntekijät. (Roberson, 2006; Shore ym., 2011; Työterveyslaitos, 2025b)

## 2.2 Monimuotoisuuden ja inklusion merkitys vastuullisuuden näkökulmasta

Kestävyyttä kuvaavana terminä käytetään termiä ESG (*enviromental, social, governance*), eli ympäristö- ja sosiaalinen vastuu sekä hallintotapa. ESG-tekijöillä on myös keskenään päällekkäisiä vaikutuksia, mutta ne esitetään yleensä esimerkiksi raportoinnin selkeyden ja vertailukelpoisuuden vuoksi omina aihealueinaan. Vaikka usein julkisessa keskustelussa keskitytään ympäristöön liittyviin tekijöihin, ovat myös sosiaalisen vastuun sekä hyvä hallintotapa olennainen osa kestävyyttä. (Silvola ym., 2024)

Yritysvastuulla (*corporate responsibility*) tarkoitetaan toimia, joilla yhtiö toteuttaa yhteiskuntavastuutaan eri sidosryhmien odotusten perusteella. Yritysten yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan sitä millainen työnjako yrityksillä ja yhteiskunnalla on kansalaisten sekä ympäristön hyvinvoinnin rakentamisessa. Kestävyyttä liike-elämässä kuvaavana terminä käytetään lyhennettä ESG, joka kuvaa kestävyyttä kolmella eri osa-alueella: ympäristön (*E*), sosiaalisen vastuun (*S*) ja hallinnon (*G*) osa-alueella. Sosiaalinen vastuu yrityksillä kohdistuu yrityksen toiminnan vaikutuksen kohteena oleviin ihmisiin, kuten henkilöstöön ja välillisesti arvoketjun työntekijöihin

sekä asiakkaisiin ja kuluttajiin. Monimuotoisuus, yhdenvertaisuus ja inklusio kuuluvat tässä jaottelussa sosiaalisen vastuun alle. (Harmaala & Jallinoja, 2012, 14–23)

Vastuullisen toiminnan vähimmäistasona pidetään lain sekä säädösten noudattamista (Harmaala & Jallinoja, 2012, 73). Kestävyyden ja yritysvastuun näkökulmasta monimuotoisuus ja inklusio eivät saisi ole pelkkää lain täyttämistä, vaan osa laajempaa sosiaalisen vastuun kantamista.

Kokonaisvaltainen kestävyysajattelu siirtää painopisteen lain noudattamisesta toiminnan kehittämiseen ja johtamiseen. DEI-asioiden johtamisella vastataan niin juridisiin velvoitteisiin, kuin muuttuvien organisaatiokulttuurien ja yhteiskunnan odotuksiin (DiTomaso, 2024). Sosiaalisen vastuun kannalta yhtiöiden tulisi kehittää sellainen kulttuuri ja käytännöt, joissa jokaisella työntekijällä on yhtäläiset mahdollisuudet osallistua, edetä ja tulla kuulluksi. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi läpinäkyviä rekrytointiprosesseja, esteettömiä työjärjestelyjä, inklusiivista johtajuutta sekä käytäntöjä, jotka arvostavat yksilöllisiä taitoja ja näkökulmia. (Työterveyslaitos, 2025b)

Carrollin (1991) mukaan yritysvastuu on kokonaisuus, jossa taloudelliset, juridiset, eettiset ja filantrooppiset vastuut muodostavat yhdessä perustan vastuulliselle liiketoiminnalle. Hän kuvaa yritysvastuun pyramidimallin, joka koostuu neljästä toisiaan täydentävästä tasosta. Näitä yritysvastuun tasoja ovat taloudellinen vastuu, lainmukainen vastuu, eettinen vastuu ja filantrooppinen vastuu. Carrollin pyramidin mukaan yrityksen tulisi siis samanaikaisesti tehdä kannattavaa liiketoimintaa ja noudattaa lakeja ja säädöksiä, mutta myös toimia eettisesti ja moraalisesti hyväksyttävällä tavalla. Filantrooppinen ulottuvuus tuo mukaan vielä tavoitteen edistää yhteiskunnan hyvinvointia, jonka mukaan yhtiöiden tulisi toimia hyvinä yrityskansalaisina ja tukea esimerkiksi yhteisöjä tai tehdä muuten yhteiskunnallisesti vaikuttavia toimenpiteitä.

Yritysvastuun näkökulmasta monimuotoisuus ja inklusio ovat keskeisiä tekijöitä, sillä ne tuottavat sekä taloudellista että laajempaa yhteiskunnallista lisäarvoa. McKinseyn (2023) *Diversity Matters even more* -tutkimus osoittaa, että monimuotoiset johtoryhmät menestyvät huomattavasti paremmin kuin homogeeniset. Vuonna 2023 sukupuolisesti ja etnisesti monimuotoiset toimivat yritykset olivat 39 % todennäköisemmin taloudellisesti yliveraisia verrattuna yrityksiin, joissa monimuotoisuutta ei ollut esimerkiksi johtoryhmissä. Monimuotoisuuden merkitys on myös kasvanut viimeisten vuosien aikana, sillä vastaavassa tutkimuksessa vuonna 2015 monimuotoiset yritykset suoriutuivat 15 % todennäköisemmin taloudellisessa vertailussa paremmin. Monimuotoisuuden hyödyt eivät kuitenkaan rajoitu taloudelliseen tulokseen, vaan ne korreloivat myös myönteisesti ympäristöön, työntekijöiden hyvinvointiin ja yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen liittyvien mittareiden kanssa. Tämä viittaa siihen, että monimuotoisuus ja inklusio vahvistavat yhtiöiden kykyä vastata

sidosryhmien odotuksiin ja rakentaa mainettaan ja vaikutusvaltaansa laajemmassa toimintaympäristössä. Monimuotoisuus ei ole vain liiketoiminnan etu, vaan myös mahdollisuus muuttaa yhteiskuntaa avoimemmaksi ja inklusiivisemmaksi, eli yritykset voivat vaikuttaa yhteiskuntaan positiivisesti edistämällä monimuotoisuutta omassa toiminnassaan.

Oikeudenmukaisessa yhteiskunnassa kaikilla ihmisillä tulee olla samanlaiset mahdollisuudet esimerkiksi työllistymiseen tai uralla etenemiseen. Kuitenkin DiTomason (2024) mukaan erityisesti johtamattomana monimuotoinen työvoima tuo mukanaan organisaatioon myös haasteita lisäämällä eri ryhmien välille jännitteitä. Inklusion edistäminen ja johtaminen ei siis ole ainoastaan lainsäädännön velvoittamaa yhdenvertaisuuden turvaamista, vaan strateginen ja vastuullinen valinta, joka tukee yrityksen kestävästä kilpailukykyä ja pitkän aikavälin arvoa. (Eswaran, 2019; McKinsey, 2015, 2023; Oikeusministeriö, 2025)

Monimuotoisuuden ja inklusion edistäminen on erilaista eri organisaatioiden välillä. Esimerkiksi miesvaltaisella alalla monimuotoisuutta lisää naispuolisten työntekijöiden mukaan ottaminen, mutta naisvaltaisella alalla toimivassa organisaatiossa naispuolisten työntekijöiden palkkaaminen ei kasvata organisaation monimuotoisuutta. Monimuotoisuus ei ole vain rekrytointihetken linkittyvä asia, vaan sitä ja inklusiota tulee edistää organisaatiossa jatkuvasti. Monimuotoisuustavoitteet eivät koske pelkästään perustason tehtäviä, vaan se tulisi ulottua myös organisaation johtoportaan saakka. Ilman todellista resurssien ja mahdollisuuksien uudelleenjakoa monimuotoisuus voi jäädä pelkiksi korulauseiksi tai kosmeettiseksi kuvaksi organisaatiossa (DiTomaso, 2024). Esimerkiksi, olisi kyseenlaista, jos organisaatiossa peräänkuulutettaisiin ja kannustettaisiin toimintakykyrajoitteisia henkilöitä hakemaan inklusiiviseen työyhteisöön, mutta lopulta osaamisesta huolimatta näiden henkilöiden eteneminen jäisi organisaatiossa perustasolle. FIBS ry:n teettämän kyselyn mukaan vielä vuonna 2022 75 % vastaajista ei ollut johtoryhmän kokoonpanolle selkeitä diversiteettitavoitteita ja 60 % vastaajista ei ollut käytössä uralla etenemisen seuranta esimerkiksi iän, koulutuksen tai sukupuolen mukaan. (FIBS, 2022)

### **2.3 Monimuotoisuuspesu ilmiönä**

Monimuotoisuuspesu (*diversity washing*) viittaa tilanteeseen, jossa organisaatio antaa ulospäin positiivisemmän kuvan sitoutumisesta monimuotoisuuteen, tasa-arvoon ja inklusioon, vaikka käytännön toiminta, organisaatiokulttuuri ja sisäiset rakenteet eivät todellisuudessa tue yhdenvertaisuuden toteutumista (Baker ym., 2024, 1). Monimuotoisuuspesu on terminä hieman tuntemattomampi, mutta vastuullisuuspesusta ja sen muista eri muodoista sen sijaan on puhuttu jo kauan. Vastuullisuuspesua voi tapahtua kaikilla vastuullisuuden osa-alueilla, ja esimerkiksi

ympäristöön liittyvästä pesemisestä, viherpesusta (*greenwashing*) ja siihen liittyvistä riskeistä on tehty useita tutkimuksia. Monimuotoisuuspesu vastaa käytännössä viherpesua, mutta DEI-asioiden kontekstissa. (Walker & Wan, 2012, 231)

Vastuullisuuspesu voi olla tahatonta tai tahallista. Kuten viherpesu, myös monimuotoisuuspesu ei välttämättä ilmene suoranaisena väärän tiedon antamisena tai valheellisina väitteinä, vaan se voi olla paljon hienovaraisempaa. Organisaatio voi esimerkiksi korostaa yksittäisiä onnistuneita monimuotoisuusaloitteita ja jättää samalla kertomatta tilanteista, joissa rakenteelliset ongelmat, syrjivät käytännöt tai muut esteet edelleen rajoittavat yhdenvertaisuuden toteutumista. Kyse voi olla esimerkiksi hyvin yleisluontoisista lupauksista monimuotoisuuden ja inklusion edistämiseksi ilman konkreettisia toimenpiteitä, resursseja tai mittareita, joilla edistymistä seurattaisiin. Monimuotoisuuspesuun voi sisältyä myös se, että organisaatio korostaa markkinointiviestinnässään monimuotoisuutta ja inklusion toteutumista toiminnassaan, mutta ei muuta sisäisiä käytäntöjään vastaamaan annettua kuvaa. (Baker ym., 2024; Contreras-Pacheco & Claasen, 2017; Mezzanotte, 2023)

Lisäksi monimuotoisuuspesu voi toteutua valikoivana raportointina, jossa esiin nostetaan vain tiettyjä sidosryhmiä tai vähemmistöjä, mutta muut ryhmät jätetään huomiotta. Näin luodaan kuva kokonaisvaltaisesta sitoutumisesta, vaikka todellisuudessa toiminta tai raportointi kattaa vain rajatun osa-alueen. Samoin sidosryhmien osallistaminen olennaisuuden määrittelyyn voi jäädä symboliselle osallistamisen tasolle, jolloin yhtiö voi antaa todellisuutta paremman kuvan siitä, miten sidosryhmiä on raportin tekovaiheessa kuultu. Esimerkiksi viherpesun kontekstissa Walkerin ja Wanin (2012) mukaan symbolinen toiminta muuttuu viherpesuksi, kun tehdyt toimet eivät ole merkityksellisiä käytännössä. (Walker & Wan, 2012, 231; Westphal, 2023, 223)

Monimuotoisuuspesijäyhtiöt eivät ota monimuotoisuuteen, tasa-arvoon ja yhdenvertaisuuteen liittyviä asioita tosissaan julkisesta keskustelusta huolimatta. Monimuotoisuuspesijä yhtiöissä on yleensä useita ESG-toimintaperiaatteita, mutta niiden todelliset tavoitteet ja käytännön toimintatavat voivat jäädä epäselviksi. Monimuotoisuusasioita pesevät yhtiöt käyttävät monimuotoisuus-, tasa-arvo- ja yhdenvertaisuusasioista puhuessaan yleensä epämääräistä ja monitulkinnallista kieltä. Tämä on linjassa myös aiempien tutkimusten kanssa, joiden mukaan yritykset voivat käyttää vähemmän täsmällistä raportointia vähentääkseen riskiä joutua sanomisistaan oikeudelliseen vastuuseen. (Baker ym., 2024, 4; Skinner, 1994)

Yhtiöt tuovat myös muita useammin esille, että he ovat sitoutuneet monimuotoiseen rekrytointiin, mutta tästä huolimatta Bakerin ym. tutkimus osoittaa, että kyseiset yhtiöt näyttävät palkkaavan

vähemmän monimuotoisia kandidaatteja myös työuran alkupään tehtäviin. Saman tutkimuksen mukaan monimuotoisuuspesijät korostavat työpaikan kulttuuria ja tasa-arvoa, vaikka rekrytoinnissa ei palkattaisi saman periaatteen mukaisesti erilaisia hakijoita. Lisäksi tutkimuksen perusteella näyttää siltä, että monimuotoisuutta pesevät yhtiöt ovat todennäköisemmin syyllistyneet todistetusti syrjintään ja ne ovat muita yrityksiä useammin negatiivisessa valossa uutisissa liittyen työntekijöiden kohteluun sekä henkilöstöhallinnon ongelmiin. Yhtiöt siis pyrkivät rakentamaan itsestään kuvaa DEI-edelläkävijänä, vaikka niiden rekrytointi- ja henkilöstöpolitiikat eivät tue tätä kuvaa. (Baker ym., 2024)

Monimuotoisuuspesuun syyllistyvät yhtiöt vaikuttavat olevan useimmiten suuria, tunnettuja yhtiöitä, joilla on laaja sijoittajakunta. Monimuotoisuuspesuun syyllistyvillä yhtiöillä on tutkimuksen mukaan usein heikommat taloudelliset tulokset, kuten matalampi kannattavuus sekä heikompi osaketuotto. Tämä ilmiö saattaa viitata siihen, että korostetuilla DEI-keskusteluilla yritykset pyrkivät peittämään heikompa taloudellista menestystä. Samoin monimuotoisuuspesua harjoittavilla yrityksillä on usein alhaisempi sukupuoli- ja etninen monimuotoisuus verrattuna siihen, kuinka paljon ne viestivät monimuotoisuusasioistaan julkisesti. (Baker ym., 2024)

## 2.4 Monimuotoisuuspesun riskit

Täsmällisesti monimuotoisuuspesun riskeistä on tehty vasta hyvin vähän tutkimusta maailmalla, mutta vastuullisuuspesusta ja niihin liittyvistä riskeistä on puhuttu jo pitkään. Käytännössä monimuotoisuuspesuun liittyvät riskit ovat osittain verrattavissa viherpesusta syntyviin riskeihin, sillä monimuotoisuuspesu vastaa määritelmältään viherpesua, mutta vain monimuotoisuuden, yhdenvertaisuuden ja inklusion kontekstissa.

Bakerin (2024) tutkimuksen mukaan yhtiöt voivat virheellisesti saada korkeampia ESG-luokituksia, jos ne perustuvat yhtiöiden vapaaehtoisein ja varmentamattomiin kestävyysraportteihin.

Todellisuutta paremmat ESG-luokitukset taasen voivat houkuttaa vastuulliseen sijoittamiseen keskittyviä sijoittajia, kuten suuria institutionaalisia sijoittajia. Monimuotoisuuspesu ja muut vastuullisuuspesun muodot tuovat siis riskejä rahoitusmarkkinoille. Mikäli sijoittajat tekevät päätöksiään virheellisen, liioitellun tai tarkoituksellisesti harhaanjohtavan tiedon perusteella, pääomaa ohjautuu yrityksille, jotka eivät tosiasiasa edistä kestävä kehitystä tai yhdenvertaisuutta. Tämä vääristää markkinoiden tehokkuutta ja vastuulliseen sijoittamiseen tarkoitettut varat voivat ohjautua vastuullisuuden näkökulmasta tehottomille markkinoille. Viherpesu on ollut käytännössä mahdollista esimerkiksi joukkovelkakirjamarkkinoilla, joissa vastuullisuusväitteitä ei erikseen varmenneta, jonka vuoksi sijoittajien on ollut käytännössä mahdotonta tunnistaa, mitkä yritykset

todella edistävät parhaiten vihreää siirtymää. Monimuotoisuuspesua tai muuta vastuullisuuspesua harjoittavat yhtiöt eivät ainoastaan lisää markkinoiden epäselvyyttä vaan myös muokkaavat siellä vallitsevaa käsitystä ESG-luokituksesta valikoivilla raportoinneilla. (Baker ym., 2024; Silvola ym., 2024, 47)

Pitkällä aikavälillä ilmiö voi rapauttaa sijoittajien luottamusta sekä yksittäisiin yrityksiin että koko vastuullisen sijoittamisen kenttään, mikä vaikeuttaa aidosti vastuullisten toimijoiden rahoituksen saamista. On myös tutkittu, että monimuotoisuudesta liian positiiviseen sävyyn viestivät yritykset viestivät helpommin myös muista kestävyystekijöihin liittyvistä aiheista positiivisesti ilman konkreettisia toimia tai tavoitteita. Tällöin vastuullisuuspesua harjoittavat yhtiöt voivat saada parempia ESG-luokituksia myös muista osa-alueista, mikä voi lisätä rahoituksen kohdistumista entistä enemmän vastuullisuuspesua harjoittaviin yhtiöihin. (Baker ym., 2024, 3–6)

Monimuotoisuuspesun riskejä tarkasteltaessa on tärkeää huomioida, että yhtiöiden tiedonantokäytännöllä on keskeinen rooli sijoittajien ja muiden sidosryhmien harhauttamisessa. Aiempi empirinen tutkimus osoittaa, että yritykset käyttävät erityisesti epämääräistä ja monitulkintaista raportointia vähentääkseen riskiä joutua oikeudelliseen vastuuseen tietojen pesemisestä. Merkittävät negatiiviset yllätykset laukaisevat todennäköisemmin kanteita kuin positiiviset uutiset, ja siksi johdolla on kannustin hallita huonoja uutisia ennakoivilla tai tarkoituksella epäselvillä tiedonannoilla (Skinner, 1994). Epäselvien ja tulkinnanvaraisten tietojen esittämisellä tilinpäätöksissä on kuitenkin havaittu yhteys osakkeenomistajien nostamien kanteiden kanssa (Kellogg, 1984).

Sidosryhmien harhauttaminen, kuten valikoiva raportointi ja tietojen pois jättäminen tekee monimuotoisuuspesusta todellisen riskin niin sijoittajien ja muiden sidosryhmien, että yhteiskunnan näkökulmasta. Esimerkiksi yhtiö voi korostaa esimerkiksi työpaikkakulttuuria ja yhdenvertaisuutta, mutta jättää kertomatta olennaisia lukuja rekrytoinnin tai uralla etenemisen monimuotoisuudesta. Epämääräinen viestintä ei tällöin ainoastaan vaikeuta sijoittajien ja sidosryhmien arviointia, vaan voi myös heikentää yksilöiden mahdollisuuksia saada oikeudellista hyvitystä monimuotoisuuspesua koskeissa kiistoissa.

Monimuotoisuuspesun, kuten muidenkin vastuullisuuspesujen, harjoittamisen riskinä yhteiskunnalle on myös se, että keskeiset yhdenvertaisuuteen ja kestävään kehitykseen tähtäävät tavoitteet jäävät saavuttamatta. Kun organisaatiot keskittyvät enemmän viestinnälliseen yrityskuvan rakentamiseen kuin todellisiin rakenteellisiin muutoksiin, vaarana on, että epätasa-arvoiset

käytännöt ja syrjivät rakenteet säilyvät piilossa. (Baker ym., 2024) Monimuotoisuuspesu voi siis hidastaa yhteiskunnallista kehitystä ja ylläpitää tätä kautta epäoikeudenmukaisia valtasuhteita.

Vastuullisuuspesun eri muotojen harjoittaminen ei ole ainoastaan yhteiskunnallisesti ja rahoitusmarkkinoiden vääristymisen näkökulmasta haitallista, vaan se voi olla myös yritykselle itselleen vahingollista. Kun yhtiö antaa itsestään harhaanjohtavan kuvan esimerkiksi monimuotoisuuden, yhdenvertaisuuden tai vastuullisuuden edistämisestä, se altistuu mainehaitoille, sidosryhmien epäluottamukselle sekä mahdollisille taloudellisille ja oikeudellisille seurauksille. Lyhyen aikavälin hyöty, joka saavutetaan positiivisen julkisuuskuvan avulla, voi kääntyä pitkällä aikavälillä merkittäväksi riskiksi, mikäli yrityksen viestintä ja todellisuus eivät ole linjassa keskenään. (Walker & Wan, 2012)

Tilinpäätösdirektiivin 51.1. artikla edellyttää, että jäsenvaltioiden on säädettävä tehokkaista, oikeasuhteisista ja varoittavista seuraamuksista, joita sovelletaan direktiivin mukaisten raportointivelvoitteiden rikkomiseen. Tämä vaatimus kattaa myös kestävyysraportin, koska se sisällytetään toimintakertomukseen. Suomessa seuraamusjärjestelmä rakentuu pääosin hallinnollisista tehosteista, kuten Patentti- ja rekisterihallituksen mahdollisuudesta määrätä yhtiö täydentämään raportointia sakon uhalla ja viime kädessä asettamaan yhtiö selvitystilaan tai poistettavaksi kaupparekisteristä (OYL 8:10, 20:4). Lisäksi Finanssivalvonta voi pörssiyhtiöiden osalta antaa julkisen varoituksen. Suomessa hallitus ja toimitusjohtaja kantavat oikeudellisen vastuun raportoinnin lainmukaisuudesta. Osakeyhtiölain (OYL 22:1) perusteella he voivat joutua vahingonkorvausvastuuseen yhtiölle, osakkeenomistajille tai muille sidosryhmille, jos raportoinnin virheellisyydestä tai puutteesta aiheutuu vahinkoa. Lisäksi Patentti- ja rekisterihallitus voi kehottaa täydentämään puutteellisia raportteja sakon uhalla ja äärimmillään määrätä yhtiön selvitystilaan tai poistettavaksi rekisteristä. Rikosvastuu voi tulla kyseeseen, jos raportointiin liittyy tahallista tai törkeän huolimattontaa menettelyä, mutta käytännössä tämä koskee vain kirjanpitorikoksen soveltamisalaa, eikä yleensä toimintakertomukseen sisältyvää kestävyysraporttia. (Euroopan komissio, 2013; Silvola ym., 2024, 69–93)

Käytännön seurausriski yritykselle on siten ensisijaisesti hallinnollinen ja vahingonkorvausoikeudellinen. Tämä kuitenkin vaatii sitä, että monimuotoisuuspesuun syyllistyminen pystyttäisiin näyttämään todeksi ja siitä koituisi todennettavissa olevaa haittaa, mikä voi olla haastavaa todentaa. Suomessa on nähty vasta muutamia esimerkkejä oikeudenkäynneistä, joissa ilmastoon ja ympäristöväitteisiin liittyvää vastuuta on testattu. Yhtiöiden välisestä näkökulmasta esimerkkinä on Anstar Oy:tä koskenut Markkinaoikeuden ratkaisu 305/2024.

Kilpaileva toimija Peikko Group Oy nosti asian esille vedoten siihen, että Anstarin markkinoinnissa oli esitetty harhaanjohtavia väitteitä tuotteiden vähähiilisyydestä ja raaka-aineiden alkuperästä. Markkinaoikeus katsoi ympäristöväittämien olleen virheellisiä ja määräsi Anstarin lopettamaan niiden käytön sekä asetti kiellolle uhkasakon. (MAO, 2024) Lisäksi Peikko Group Oy on jättänyt markkinaoikeuteen uuden kanteen Anstar Oy:n tuotemarkkinoinnin viherpesusta keväällä 2025 (Peikko Group Oy, 2025). Tapaukset osoittavat, että jos viherpesuun liittyvä oikeudellinen vastuu voi konkretisoitua Suomessa yhtiöiden välisenä oikeusprosessina, voi teoriassa sama riski kohdistua myös muuhun vastuullisuuspesuun.

Toinen vastuullisuuden kannalta merkittävä ennakkotapaus on ollut Greenpeacen ja Suomen luonnonsuojeluliiton valitus Suomen valtiota vastaan, jota on kutsuttu maan ensimmäiseksi ilmasto-oikeudenkäynniksi (Greenpeace Suomi, 2025). Järjestöt katsoivat, että hallituksen ilmastopolitiikka oli lainvastainen, koska se ei riittävästi huomioinut metsien hiilinielujen heikkenemistä eikä sisältänyt ilmastolain edellyttämiä lisätoimia. Asia eteni hallintotuomioistuimissa aina Korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka kuitenkin hylkäsi valituksen (KHO, 2025). Ratkaisu osoittaa, että valtion ilmastopolitiikka voi joutua oikeuden tarkasteluun, mutta tuomioistuinten kynnys puuttua poliittisiin päätöksiin on korkea. Ratkaisu voi antaa viitteitä myös vastuullisuuspesujen oikeudellisesta menestyksestä. Mitä abstraktimpi tai vaikeammin mitattava vastuullisuusväite on, sitä todennäköisemmin se ei välttämättä menesty tuomioistuimissa. Tätä väitettä tukee myös edellä mainittuun markkinaoikeuden ratkaisuun 305/2024 jätetty eriävä mielipide (MAO, 2024).

Monimuotoisuuspesun paljastuminen varmentamisen jälkeen voi olla haitallista myös itse varmentajalle. Esimerkiksi on havaittu, että tilinpäätöksessä tulkinnanvaraisten ja epäselvien tietojen esittämisen takia osakkeenomistajien nostamien kanteiden vastaajina on niin yrityksiä kuin tilintarkastajia (Kellogg, 1984). CSRD-direktiivissä säädetään puutteellisen varmennuksen seuraamuksista vain enintään kolmen vuoden väliaikainen toimintakielto. Lisäksi direktiivi velvoittaa kuitenkin jäsenvaltioita luomaan tarvittavat menettelyt ja valvontamekanismit puutteellisen varmennuksen havaitsemiseksi (CSRD-direktiivi, 2022). Tilintarkastaja voi joutua vahingonkorvausvastuuseen, jos hän tahallisesti tai tahattomasti rikkoo tilintarkastuslakia tai toimii hyvän tilintarkastustavan vastaisesti ja tästä aiheutuu vahinkoa (Tilintarkastuslaki 10:9). Tarkastuksen taso eroaa kuitenkin varsinaisesta tilintarkastuksesta: kestävyysraportista annettava lausunto perustuu rajoitettuun varmuuteen, kun taas tilinpäätöksen kohdalla vaaditaan kohtuullista varmuutta. Tämä matalampi varmuustaso nostaa käytännössä kynnystä sille, milloin tilintarkastajan toiminta katsotaan huolimattomaksi, mutta ei kuitenkaan sulje pois korvausvastuuta, jos hyvää tilintarkastustapaa on rikottu. Rikosoikeudellista vastuuta ei liity kestävyysraportin

varmentamiseen, sillä rikoslain 30 luvun 10 a §:ssä säädetty tilintarkastusrikos koskee vain tilintarkastuskertomuksen laatimista. (Rikoslaki 30:10a; Silvola ym., 2024, 87–93)

Ulkopuolista varmentamista pidetään lähtökohtaisesti luotettavana takeena asioiden oikeellisuudesta markkinoilla ja sitä voidaan pitää yhtenä keinona ehkäistä vääristyneiden tietojen esittämistä yrityksen raportoinnissa. Jos varmentamisesta huolimatta monimuotoisuuspesua ilmenee, voi tämä heikentää luottamusta sekä yrityksiin että laajemmin vastuullisuusraportointiin ja varmentamisen asemaan. (Walker & Wan, 2012) Kestävyysraportoinnin varmentamiseen sekä puutteellisen varmennuksen riskeihin syvennyttään tarkemmin luvussa 4.

### 3 Kestävyyseräportointidirektiivi ja sosiaalisen vastuun vaatimukset

#### 3.1 CSRD:n keskeinen sisältö ja tavoitteet

Kestävyyseräportoinnin keskeinen lähtökohta on tuottaa yrityksen eri sidosryhmille olennaista tietoa yrityksen kestävydestä ja vähentää tiedon epäsymmetriaa yrityksen ja sen sijoittajien välillä. Tiedon epäsymmetria tarkoittaa tilannetta, jossa toisella osapuolella on enemmän tai parempaa tietoa kuin toisella. Esimerkiksi yrityksen johto tietää paljon enemmän yrityksen todellisesta taloudellisesta tilanteesta, kestävyysasioista, riskeistä ja tulevaisuuden näkymistä kuin sijoittajat tai muut sidosryhmät. Tämä epätasapaino voi johtaa vääristyneisiin päätöksiin, kuten siihen, että sijoittajat tekevät päätöksiä puutteellisen tai harhaanjohtavan tiedon varassa. Raportoitujen tietojen tulee siis olla luotettavia, tarkkoja, laadukkaita sekä vertailukelpoisia ja kestävyystietojen tulee olla linjassa tilinpäätös- ja toimintakertomusinformaation kanssa. EU:n kestävyseräportointidirektiivin tavoitteena on nostaa kestävyseräportointi tulevaisuudessa taloudellisen raportoinnin kanssa samalle tasolle. (Christensen ym., 2021, 1187; Kim & Park, 2023, 2994–2998; Niskala & Palmuaro, 2023, 13–31; Silvola ym., 2024, 126–145)

EU:n kestävyseräportointidirektiivi (CSRD) tuo kestävyseräportoinnin sekä sen riippumattoman varmentamisen lakisääteiseksi portaittain vuosien 2024–2027 aikana. CSRD:n mukainen kestävyseräportointi koskee alkuun vain pörssiyrityksiä ja muita suuryrityksiä, sekä yrityksiä, joiden velkapaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena Tilikauden 2024 osalta raportointi koski vain EU:n säännellyillä markkinoilla toimivia yrityksiä, jotka työllistävät yli 500 työntekijää. Tilikaudesta 2025 eteenpäin raportointivelvollisuus laajeni kaikkiin listattuihin yhtiöihin, sekä listaamattomiin kirjanpitolain mukaisiin suuryrityksiin. Raporttien julkaisu ja varmennus alkoivat käytännössä vuodesta 2025 alkaen. Kestävyseräportointi on julkaistava tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhteydessä. (Euroopan Komissio, 2025d; CSRD-direktiivi 2022, Artikla 17; Ristikangas, 2023; Silvola ym., 2024).

Kirjanpitolain 7:1 mukaisesti kestävyseräportoinnin ovat velvollisia tekemään suuryritykset, suurkonsernin emoyritykset, pörssilistatut pienyritykset ja pörssilistatut keskikokoiset yritykset. Yrityksillä kirjanpitolaisissa tarkoitetaan osakeyhtiöitä, osuuskuntia sekä muita tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvia oikeushenkilöitä. Suuryhtiöihin luetaan yhtiöt, jotka täyttävät tilikaudella seuraavista ehdoista vähintään kaksi:

1. Taseen loppusumma vähintään 25 miljoonaa euroa

2. Liikevaihto vähintään 50 miljoonaa euroa
3. Henkilöstömäärä keskimäärin 250 henkilöä

CSRD:n mukaan yrityksellä tulee olla prosessit havainnoida, käsitellä, lieventää ja ehkäistä negatiivisia kestävyysvaikutuksia, joita yrityksen toiminnasta aiheutuu. Prosessien tulee kattaa koko yrityksen arvoketju. Tämä vaatimus sisältyy CSRD:n due diligence-huolellisuusvelvoitteeseen ja se koskee kaikkia soveltamisalaan kuuluvia yhteisöjä. (Euroopan Komissio, 2023, 12; Niskala & Palmuaro, 2023, 49)

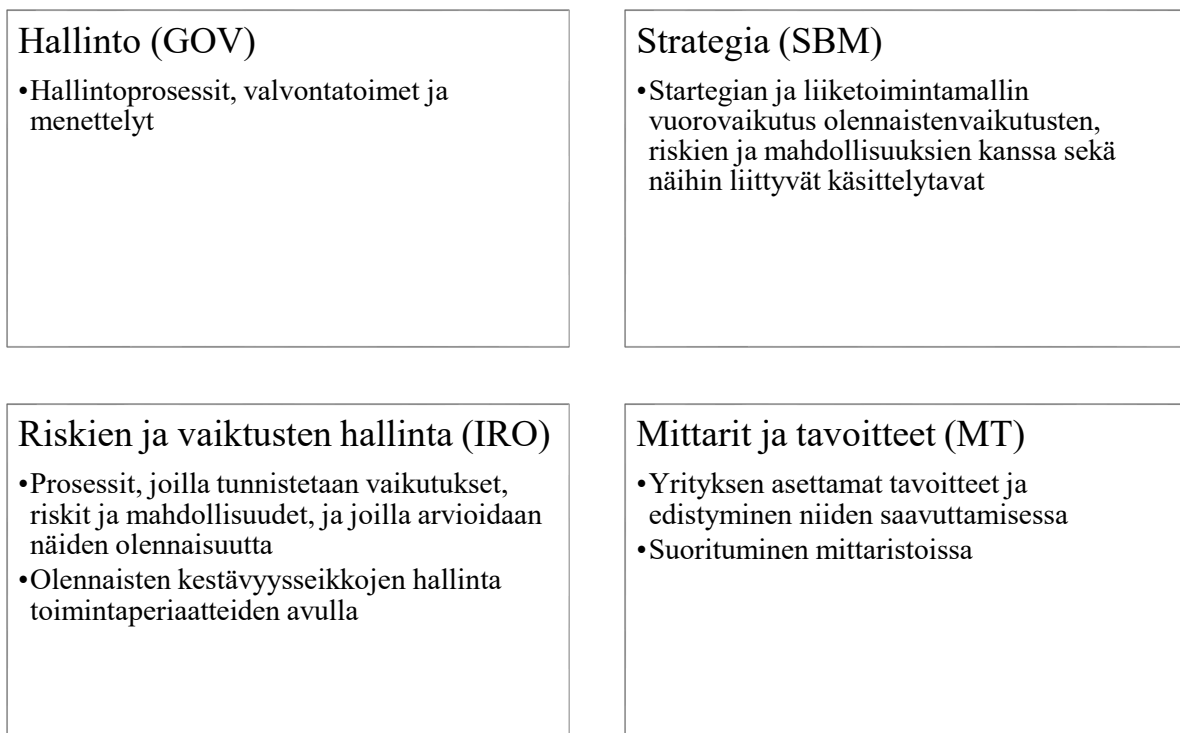
CSRD edellyttää yrityksiltä kestävyystietojen raportointia EU:n kestävyysraportointistandardien (ESRS) mukaisesti. ESRS-standardit koostuvat yleisistä, aihekohtaisista sekä toimialakohtaisista osioista. Lisäksi yhtiöiden on tarpeen täydentää raportointia yhteisökohtaisilla tiedoilla silloin, kun olennaisia kestävyyskysymyksiä ei ole käsitelty muissa standardeissa. (Niskala & Palmuaro, 2023)

ESRS 1 yleiset vaatimukset kuvataan ESRS-standardi kokonaisuutena ja määritellään siihen liittyvät peruskäsitteet. Yleiset vaatimukset ei sisällä tiedonantovaatimuksia, vaan ne sisältyvät ESRS 2 yleiset tiedot standardiin sekä muiden standardien sisältöihin. ESRS 2-standardissa määritellään raportointivaatimukset yleisellä tasolla ja sen vaatimuksia on noudatettava aihekohtaisien standardien raportoinnissa. ESRS 2-standardi sisältää laadintaperusteiden tiedonantovaatimukset, yleiset tiedonantovaatimukset, joilla täydennetään aihekohtaisia tiedonantovaatimuksia (ks. kuvio 2) ja määritelmät vähimmäistiedonantovaatimuksista. (Silvola ym., 2024, 97, 157–160)

Ympäristövastuu	Sosiaalinen vastuu	Hallintotapa
<ul style="list-style-type: none"> <li>•ESRS E1 - Ilmastonmuutos</li> <li>•ESRS E2 - Pilaantuminen</li> <li>•ESRS E3 - Vesivarat ja merten luonnonvarat</li> <li>•ESRS E4 - Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit</li> <li>•ESRS E5 - Resurssienkäyttö ja kiertotalous</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•ESRS S1 - Oma työvoima</li> <li>•ESRS S2 - Arvoketjun työntekijät</li> <li>•ESRS S3 - Vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt</li> <li>•ESRS S4 - Kuluttajat ja loppukäyttäjät</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•ESRS G1 - Liiketoiminnan harjoittaminen</li> </ul>

Kuvio 1. Aihekohtaiset ESR-standardit (Euroopan Komissio, 2023)

Jokainen standardi sisältää aiheen, esimerkiksi S1-standardin aihe on Oma työvoima. Tämän aiheen sisälle sisältyy osa-aiheet, joista standardi koostuu. Osa-aiheiden sisälle taas sisältyy joissain tapauksissa osaosa-aiheita, jotka ovat täsmällisempiä aihekokonaisuuksia – esimerkiksi S1 osa-aiheen Yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille alla on viisi erilaista osa-osa-aiheita, joista yksi osa-osa-aihe on moninaisuus. Osa-aiheita ja osa-osa-aiheita S1-oman työvoiman osalta on esitetty tarkemmin kuvassa 4 luvussa 3.2 Sosiaalinen vastuu CSRD:n mukaan. Näitä osa-aiheita ja osa-osa-aiheita arvioimalla yhtiö tunnistaa itselleen olennaiset kestävyysaiheet. (Niskala & Palmuaro, 2023, 82)



Kuvio 2. Raportointivaatimusten rakenne (Niskala & Palmuaro, 2023, 66)

Standardit sisältävät taasen suuren määrän erilaisia datapisteitä, joita yrityksen on esitettävä kestävyysraportissaan, mikäli aihe on katsottu olennaiseksi. Osa datapisteistä on pakollisia ja osa vapaaehtoisia. Datapisteet ovat jaoteltu raportointivaatimusten mukaisesti eri kategorioihin teema-alueiden mukaisesti, jotka ovat esitettynä kuvassa 4. Raportointivaatimusten teema-alueet ovat Hallintotapa (*GOV*), Strategia (*SBM*) ja Riskien ja vaikutusten hallinta (*IRO*). Näiden lisäksi olennaisista kestävyysseikoista on esitettävä niille asetetut tavoitteet ja mittarit (*MT*). (EFRAG, 2024; Niskala & Palmuaro, 2023, 66)

### 3.2 Sosiaalinen vastuu CSRD:n mukaan

CSRD-asetus laajentaa ja täsmentää yhtiöiden kestävyysraportointia koskevia velvoitteita verrattuna aiempaan ei-taloudellisen raportoinnin direktiiviin (*NFRD*). Yksi keskeinen osa-alue on sosiaalinen vastuu, jonka merkitys korostuu uudessa sääntelykehyksessä. Sosiaalinen vastuu kattaa yrityksen vaikutukset ihmisiin niin oman toiminnan kuin koko arvoketjun tasolla, ja siihen sisältyvät muun muassa työntekijöiden oikeudet, työolot, yhdenvertaisuus, monimuotoisuus, osallisuus sekä vaikutukset paikallisyhteisöihin. CSRD:n mukaan yritysten on tunnistettava ja raportoitava olennaiset sosiaaliset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet kaksoisolennaisuuden periaatteen mukaisesti. Tämä edellyttää ymmärrystä yrityksen sosiaalisesta jalanjäljestä sekä järjestelmällistä tietojen keruuta ja raportointia Euroopan kestävän kehityksen raportointistandardien (*ESRS*) mukaisesti. *ESRS*:n sosiaaliseen vastuuseen liittyvät standardit ovat *ESRS 1* Oma työvoima, *ESRS 2* Arvoketjun työntekijät, *ESRS 3* Vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt ja *ESRS 4* Kuluttajat ja loppukäyttäjät (ks. kuvio 1 luvusta 3.1). (Niskala & Palmuaro, 2023, 30; Silvola ym., 2024, 180–189) Tässä tutkielmassa keskitytään vain *ESRS S1* standardiin, jossa käsitellään sosiaalisen vastuun aiheita oman työvoiman näkökulmasta.

Työolot	Yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille	Muut työhön liittyvät oikeudet
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Työllisyysturva</li> <li>• Työaika</li> <li>• Riittävä palkka</li> <li>• Työmarkkinaosapuolten vuoropuhelu</li> <li>• Yhdistymisvapaus, yritysneuvostojen olemassaolo sekä työntekijöiden tiedonsaanti-, kuulemis- ja osallistumisoikeudet</li> <li>• Työehtosopimusneuvottelut, mukaan lukien työehtosopimusten piiriin kuuluvien työntekijöiden osuus</li> <li>• Työ- ja yksityiselämän tasapaino</li> <li>• Terveys ja turvallisuus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sukupuolten tasa-arvo, sama palkka samanarvoisesta työstä</li> <li>• Koulutus ja taitojen kehittäminen</li> <li>• Vammaisten ja toimintarajoitteisten henkilöiden työllistäminen ja inklusio</li> <li>• Toimenpiteet työpaikalla esiintyvän väkivallan ja häirinnän torjumiseksi</li> <li>• Moninaisuus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lapsityövoima</li> <li>• Pakkotyö</li> <li>• Asianmukaiset asuinolot</li> <li>• Yksityisyys</li> </ul>

Kuvio 3. *ESRS S1* osa-aiheet ja osaosa-aiheet (Euroopan Komissio, 2023)

Euroopan kestävän kehityksen raportointistandardi ESRS S1 ”Oma työvoima” määrittää, miten yritysten tulee raportoida sosiaalisen vastuun näkökulmasta henkilöstöönsä liittyvistä olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista. Standardin keskiössä on työntekijöiden ihmisarvon kunnioittaminen ja oikeudenmukaisten työolojen varmistaminen. Yksi keskeisimmistä osa-alueista on monimuotoisuuden ja osallisuuden edistäminen sekä siihen liittyvien rakenteellisten esteiden tunnistaminen ja poistaminen. ESRS S1 tarkoittaa, millaisia tietoja yritysten on annettava esimerkiksi sukupuolen, iän, etnisen taustan, toimintakyvyn ja muiden syrjintäriskien osalta. (Silvola ym., 2024, 180–183)

### Hallinto (GOV)

- Ei tiedonantovaatimuksia

### Strategia (SMB)

- ESRS 2 SMB-2 täydentävä tiedonantovaatimus: Sidosryhmien edut ja näkemys

### Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta (IRO)

- S1-1: Omaan työvoimaan liittyvät toimintaperiaatteet
- S1-2: Prosessit koskien oman työvoiman ja edustajien kanssa käytävään yhteydenpitoon
- S1-3: Prosessit kielteisten vaikutusten korjaamiseksi ja kanavat joilla työntekijät voivat tuoda esille huolenaiheita
- S1-4: Toimien toteuttaminen omaan työvoimaan liittyviin olennaisiin vaikutuksiin ja toimintatavat olennaisen riskien vähentämiseksi sekä olennaisen mahdollisuuksien hyödyntämiseen.

### Mittarit ja tavoitteet (MT)

- S1-5: Tavoitteet liittyen olennaisen kielteisten vaikutusten hallintaan, myönteisten edistämiseen ja olennaisen riskien ja mahdollisuuksien hallintaan
- S1-6: Yritysten työsuhteisten työntekijäiden ominaisuudet
- S1-7: Yritysten omaan työvoimaan kuuluvien muiden kuin työsuhteisten työntekijäiden ominaisuudet
- S1-8: Työehtosopimusneuvotteluiden kattavuus ja työmarkkinaosapuolten vuoropuhelu
- S1-9: Monimuotoisuuden mittarit
- S1-10: Riittävä palkka
- S1-11: Sosiaalinen suojelu
- S1-12: Vammaisten henkilöiden työllistäminen
- S1-13: Koulutus ja taitojen kehittämistä koskevat mittarit
- S1-14: Terveyttä ja turvallisuutta koskevat mittarit
- S1-15: Työ- ja yksityiselämän tasapainoa koskevat mittarit
- S1-16: Ansiotuloa koskevat mittarit (palkkaero, kokonaisansiot)
- S1-17: Tapaukset, valitukset ja vakavat ihmisoikeusvaikutukset

Kuvio 4. ESRS S1-standardin tiedonantovaatimukset (Niskala & Palmuaro, 2023, 203)

ESRS S1-1:n mukaan yrityksen on kuvattava toimintaperiaatteet, joilla yrityksessä puututaan omaan työvoimaan kohdistuviin olennaisiin vaikutuksiin. Toimintaperiaatteet voidaan julkaista joko kestävyysraportin yhteydessä tai ne voidaan julkaista osana laajempaa julkaisua, kuten yrityksen eettisissä säännöissä tai yleisissä kestävyysperiaatteissa. Kestävyysraportissa voidaan viitata toimintaperiaatteiden kuvauksessa tällaiseen erilliseen dokumenttiin, jos sellainen on olemassa. (Niskala & Palmuaro, 2023, 213–215)

Monimuotoisuuteen liittyen yrityksen on kuvattava S1-1 tiedonantovelvollisuuden mukaan toimintaperiaatteensa, joilla pyritään poistamaan syrjintä ja häirintä, sekä parantamaan monimuotoisuuden ja inklusion toteutumista yrityksessä. Yrityksen on ilmoitettava, ovatko esimerkiksi erityisesti etninen alkuperä, ihonväri, sukupuoli sekä -identiteetti, sukupuolinen suuntautuminen, vammaisuus, ikä, uskonto ja poliittiset mielipiteet ja muut EU:n säätelyn ja kansallisen lainsäädännön soveltamisalaan kuuluvat erilaiset syrjinnän muodot otettu huomioon toimintaperiaatteissa. Toimintaperiaatteiden yhteydessä tulee myös kuvata, kuinka periaatteet sovelletaan käytäntöön ja kuinka näissä käytännön toimilla voidaan ehkäistä syrjintää ja edistää monimuotoisuutta ja inklusiota. (Niskala & Palmuaro, 2023, 213–215)

Lisäksi yrityksen on kuvattava sitoumuksensa, kuinka yrityksessä toteutetaan inklusiota haavoittuvammassa asemassa olevien työntekijöiden kohdalla ja sitoumuksesta positiiviseen erityiskohteluun näiden osalta. (Niskala & Palmuaro, 2023, 213–215)

Yritykset voivat jättää raportoimatta tiettyjä datapisteitä ensimmäisen raportointivuoden perusteella. Nämä tiedot tulee esittää ESRS 2 yleiset raportointivaatimukset standardin mukaan kestävyysraportin laatimisperusteiden yhteydessä. (Silvola ym., 2024, 158) Heinäkuussa 2025 Euroopan komissio hyväksyi niin sanonut *quick fix* muutokset, joilla lykättiin sekä raportointivelvollisuuden alle tulevia yhtiöitä, että ensimmäisen aallon yhtiöiltä raportointivaatimuksia tulevilta vuosilta. Poikkeukset, jotka aiemmin koskivat ainoastaan alle 750 työntekijän yrityksiä, ulotettiin koskemaan kaikkia ensimmäisen aallon raportoijia – eli suomalaisessa kontekstissa suuryhtiöitä, jotka ovat kirjanpitolain mukaisesti velvoitettuja laatimaan kestävyysraportti. (Euroopan Komissio, 2025d, 2025b, 2025f)

Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että laajoja raportointivaatimuksia biodiversiteetistä (*ESRS E4*), arvoketjun työntekijöistä (*ESRS S2*), vaikutuksen alaisista yhteisöistä (*ESRS S3*) ja loppukäyttäjistä (*ESRS S4*) voidaan lykätä, samoin kuin useita yksityiskohtaisia datapisteitä omasta työvoimasta (*ESRS S1*). Näitä lykättyjä siirtymäpoikkeuksia voi soveltaa pääosin tilikausiin 2025 ja 2026.

Lisäksi yrityksillä säilyy velvollisuus raportoida yhteenvetotason tietoa aiheista, jotka ne katsovat olennaisiksi, vaikka käyttäisivätkin siirtymäpoikkeuksia. (Euroopan Komissio, 2025a)

### 3.3 Kaksoisolennaisuus ja olennaisten raportoitavien asioiden määrittäminen

Kestävyyseraportoinnissa esitettäviä tietoja määritellään kaksoisolennaisuuden (*double materiality*) avulla. Kaksoisolennaisuus sisältää taloudellisen olennaisuuden (*financial materiality*) lisäksi vaikutusolennaisuuden (*impact materiality*) ja se kattaa kestävyystekijän vaikutuksen yritykseen sekä yrityksen vaikutuksen ulospäin. CSRD:n mukaan yrityksen on raportoitava tiedot, jotka ovat olennaisia kummastakin tai pelkästään toisesta näkökulmasta. Yleensä olennaisuuksia arvioitaessa aloitetaan vaikutusten arvioinnista, jonka jälkeen arvioidaan, onko vaikutuksella myös taloudellista vaikutusta. (Niskala & Palmuaro, 2023, 48; Silvola ym., 2024, 126–154)

Taloudellinen olennaisuus sisältää kestävyystekijöiden vaikutuksen yhteisön taloudelliseen asemaan, eli sen millaisia taloudellisia vaikutuksia esimerkiksi ilmastonmuutos tuo yhtiön toimintaan. Taloudellista olennaisuutta tarkastellaan yleensä vain yhtiön, sijoittajien ja rahoittajien näkökulmasta ja siitä, onko kestävyystekijällä vaikutusta näiden sidosryhmien päätöksentekoon. Vaikutusolennaisuus tarkoittaa taasen sitä, kuinka yhteisön toiminta vaikuttaa ympäristöön sekä ihmisiin. Tässä vaikutusta tarkastellaan laajemmin eri sidosryhmien, kuten kuluttajien ja oman henkilöstön, yhteiskunnan sekä ympäristön kautta. (Niskala & Palmuaro, 2023, 48)

Kestävyystekijöiden olennaisuudessa arvioidaan, onko kestävyystekijä tai siihen liittyvä tapahtuma varma vai potentiaalinen. Kestävyystekijöiden vaikutukset voivat olla yritykselle tai yrityksestä ulospäin negatiivisia tai positiivisia. Taloudellisessa olennaisuudessa vaikutuksen olennaisuutta määrittelee taloudellisten vaikutusten suuruus ja vaikutusolennaisuudessa taas vaikutuksen vakavuus, joka koostuu vaikutuksen suuruudesta sekä laaja-alaisuudesta. Negatiivisten vaikutusten olennaisuuteen vaikuttaa myös kielteisen vaikutuksen korjaamattomuus. Lisäksi vaikutusolennaisuudessa mahdollisissa vaikutuksissa sekä taloudellisten riskien ja mahdollisuuksien kohdalla arvioidaan kestävyystekijän todennäköisyyttä. Se, onko tapahtuma yhtiön toiminnan kannalta olennainen, riippuu siis useista eri tekijöistä. Vaikka yksittäinen kestävyysaihe ei olisi olennainen esimerkiksi taloudellisesta näkökulmasta, voi se nousta olennaiseksi yksittäisten arviointikriteerin kautta. Esimerkiksi kielteiset ihmisoikeusvaikutukset, kuten lapsityövoiman käyttö, nousee vakaavuutensa takia olennaiseksi, jos arvoketjussa tälle on pienikin riski. (Silvola ym., 2024, 126–145)

Kestävyystekijöiden kaksinkertaista olennaisuus tulee määritellä ennen ensimmäistä kestävyysraportointia. Ensimmäisen vuoden jälkeen kaksinkertaisen olennaisuuden analyysin ajantasaisuutta tulee tarkastella vuosittain. Jos yhtiön toiminnassa tai toimintaympäristössä ei ole tapahtunut muutoksia, ei olennaisuusanalyysia tarvitse uusaa. Toiminnan tai toimintaympäristön, kuten markkinan tai yleisen maailmantilanteen, muuttuessa tulee analyysi päivittää. (Silvola ym., 2024, 126–145)

ESRS-standardit eivät määrittele tarkasti, kuinka olennaisuusanalyysi tulee toteuttaa. Keskeisinä näkökulmia, joita tulee analyysin teossa ottaa huomioon, ovat kuitenkin raportoitavien asioiden aikahorisontit, arvoketjun laajuus sekä vuorovaikutus sidosryhmien kanssa. Yrityksen on kuvattava kestävyysraportoinnissaan prosessi, jonka mukaisesti se on määritellyt olennaiseksi katsotut asiat. Tällöin prosessi ei ole välttämättä samanlainen yritysten kesken, sillä prosessi tulee tehdä siten, että se toimii parhaalla mahdollisella tavalla juuri kyseisen yrityksen kestävyysaiheiden määrittelyssä. (Silvola ym., 2024, 126–127)

Aikahorisontilla tarkoitetaan raportoitavien asioiden vaikutuksen aikaa ja se jaetaan lyhyeen, keskipitkään ja pitkään aikaväliin. Vaikka raportointikausi on lähtökohtaisesti tilikausi, olennaisten vastuullisuuskysymysten arviointi ei rajoitu tähän ajalliseen kehykseen, vaan se ulottuu ajallisesti pidemmälle. Lyhyen aikavälin horisontti kattaa tyypillisesti seuraavan tilikauden ja liittyy operatiivisiin kysymyksiin, kuten välittömiin sääntelymuutoksiin tai toimitusketjuissa havaittuihin riskeihin. Keskipitkän aikavälin horisontti, yleensä 1–5 vuotta, suuntautuu strategisempiin kysymyksiin, kuten vastuullisuustrendien vaikutuksiin liiketoimintaan tai osajamarkkinoihin. Pitkän aikavälin horisontti, joka ulottuu yli viiden vuoden päähän, kohdistuu toimintaympäristön ja yhteiskunnallisiin muutoksiin, kuten ilmastonmuutokseen, väestörakenteen kehitykseen tai yhteiskunnallisiin siirtymiin. (Silvola ym., 2024, 103–112)

Arvoketjun laajuuden huomioimisella tarkoitetaan sitä, että yhtiö tarkastelee vastuullisuusvaikutuksia ja -riskejä oman toimintansa lisäksi myös koko olennaisen arvoketjunsä laajuudessa. Tämä sisältää sekä arvoketjun alkupään vaiheet, kuten esimerkiksi raaka-aineiden tuotanto ja hankintaketjut, että loppupään vaiheet, kuten tuotteiden käytön, jakelun ja loppukäyttäjien toiminnan. CSRD ja siihen liittyvä ESRS-standardit korostavat erityisesti sitä, että olennaisia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia on arvioitava siellä, missä ne tosiasiallisesti syntyvät, riippumatta siitä, missä kohtaa arvoketjua ne sijaitsevat tai ovatko ne yrityksen suoran vaikutusvallan piirissä. Jokaisen kestävyysaiheen kohdalla arvioidaan yksilöllisesti arvoketjun olennaisuutta. (Silvola ym., 2024, 111–112, 134)

Vuorovaikutus sidosryhmien kanssa on yksi tärkeimmistä näkökulmista olennaisten asioiden määrittelyssä. Kuten edellä luvussa 3.1 kuvattiin, kestävyysraportoinnin keskeinen tehtävä on tuottaa olennaista tietoa sidosryhmilleen yrityksen kestävydestä. Olennaisuusanalyysin tavoitteena on tunnistaa yrityksen sidosryhmät ja ymmärtää, mitä olennaista tietoa kestävyysaiheista sidosryhmät tarvitsevat. Olennaisuuden arvio tulisi perustua vaikutuksen kohteena olevien sidosryhmien kanssa käytyyn vuoropuheluun, jotta olennaisuuden määrittely olisi mahdollisimman objektiivista. Yrityksen ulkoisia sidosryhmiä ovat esimerkiksi asiakkaat, verottaja, kansalaisjärjestöt ja sijoittajat. Sisäisiä sidosryhmiä ovat esimerkiksi omistajat, johto ja työntekijät. (Silvola ym., 2024, 126–152)

ESRS-standardit eivät kuitenkaan määrittele, millä tavalla ja millä laajuudella sidosryhmät tulisi sitouttaa olennaisuuden määrittelyyn. (Silvola ym., 2024, 126–152) Jos sidosryhmiä ei osallistu tai esimerkiksi heikommassa asemassa olevien työntekijöiden ääntä ei kuulla olennaisuuden määrittelyssä, voi olennaisuus perustua johdon näennäisobjektiivisuudelle.

Näennäisobjektiivisuudessa asiaa on tarkasteltu olevinaan objektiivisesti, mutta lopputulos perustuu vain valtaa pitävien henkilöiden näkökulmaan ja intresseihin. Sosiaaliset valtasuhteet sekä organisaationaaliset rakenteet vaikuttavat siis siihen, onko tietoon, kuten monimuotoisuuden olennaisuuteen, sisällytetty myös monimuotoisten ihmisryhmien näkökulmia. (Suoranta & Ryyänen, 2014, 127–135) ESRS-standardien määrittelemättömät käytännöt sidosryhmien osallistamisesta voi heikentää tiedon objektiivisuutta. Se voi altistaa olennaisuuden määrittelyn tilanteeseen, jossa valta-asemassa olevat henkilöt eivät tunnista monimuotoisuuden eri muotojen merkitystä ja inklusion toteutumisen todellista astetta ja olennaisuutta yhtiössään, jos DEI-asiat eivät kosketa heitä tai lähipiiriä henkilökohtaisesti.

### **3.4 Omnibus-hanke ja ehdotetut muutokset yksinkertaistetusta ESRS-standardista sekä kirjanpitoaika**

Tässä tutkielmassa on käytetty toukokuussa 2026 voimassa olevia ESRS standardeja teorian pohjana, mutta koska viitekehyksen ympärillä on tapahtunut paljon liikehdintää tutkielmaprosessin aikana, kuvataan seuraavaksi ajantasaisimpia tietoja raportointiviitekehyksen odotetusta kehityksestä.

EU:n Omnibus-hankkeen tavoitteena on vähentää yritysten hallinnollista taakkaa kestävyysraportoinnissa. Muutoksen tarkoituksena on siis yksinkertaistaa raportointia, vähentää yrityksille vastuullisuusraportoinnista aiheutuvaa hallinnollista taakkaa ja yhtenäistää raportointia IFRS:n mukaisen taloudellisen ja vastuullisuusraportoinnin kanssa. Merkittävimpänä muutoksena

nykyiseen sääntelyyn ehdotetaan raportointivelvollisuuden piiriin kuuluvien yritysten kokorajojen nostoa, jolloin raportointivaatimuksia sovellettaisiin vain suurimpiin yhtiöihin. Soveltamisalaan piiriin kuuluivat ehdotuksen mukaan yritykset, joilla on yli 1000 työntekijää ja joiden liikevaihto on yli 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma yli 25 miljoonaa euroa. Jos raportointivelvollisuuden kokorajaa nostetaan, suuri osa suomalaisista pk-yrityksistä jää velvoitteen ulkopuolelle. Tilalle ehdotuksessa on kuitenkin ehdotettu kevyemmän, vapaaehtoisen raportointistandardin käyttöönottoa pk-yrityksille, jota ei tarvitse varmentaa. (Euroopan Komissio, 2025e)

Heinäkuussa 2025 hyväksytyt ns. *quick fix*-muutokset ja niitä täydentävä komission delegoitu säädös toivat lisäksi merkittävää kevennystä CSRD-raportoinnin aikatauluihin ja sisältöihin. Toisen ja kolmannen aallon yrityksille myönnettiin ns. *stop-the-clock*-poikkeus, jonka myötä niiden ei tarvitse raportoida kestävyysraporttia CSRD:n mukaisesti tilikausilta 2025 ja 2026. Ensimmäisen aallon -yritykset puolestaan velvoitetaan edelleen raportoimaan ensimmäisen kerran tilikaudelta 2024, mutta monien lisävelvoitteiden toimeenpanoa lykättiin kahdella vuodella. Komissio ilmoitti samassa yhteydessä jatkovalmistelusta, jonka tavoitteena on yksinkertaistaa ESRS-standardien rakennetta ja vähentää raportointipisteiden määrää sekä mahdollisesti rajata CSRD:n soveltamisala koskemaan vain yli 1000 työntekijän yrityksiä. Muutosten voidaan katsoa heijastavan EU:n pyrkimystä tasapainottaa läpinäkyvyyden ja sidosryhmäinformaation tarpeet suhteessa yrityksille aiheutuvaan hallinnolliseen taakkaan. (Euroopan Komissio, 2025d, 2025f)

Omnibus-ehdotuksessa on ehdotettu poistettavaksi myös varmennustason siirtymä rajoitetusta varmennuksesta kohtuulliseen varmennustasoon. Tämä tarkoittaa sitä, että kestävyysraporttien varmennuksessa ei pureuduttaisi niin syvälle kuin taloudellisessa varmennuksessa, vaan varmennus jäisi pintapuolisemmaksi prosessiksi. Lisäksi ehdotuksessa ehdotetaan ESRS-standardien tarkistamista ja raportoitavien julkistamisvelvollisuuksien ja datapisteiden vähentämistä. (Euroopan Komissio, 2025e)

EFRAG julkaisi marraskuussa 2025 luonnokset yksinkertaistetuista ESRS standardeista, jotka on tarkoitus julkaista lopullisessa muodossa vuoden 2026 aikana. Muutos tuo S1 Oma työvoima standardiin muutoksia niin julkistamisvelvollisuuksiin, kuin myös raportointivaatimusten rakenteeseen. Rakenteet osa-alueissa jakautuvat uudessa yksinkertaistetussa standardissa kahteen pääosaan ”*Impacts, risks and opportunities*” sekä ”*Metrics and targets*”. ”*Impacts, risks and opportunities*”-alue kuvaa yrityksen käytäntöjä, politiikkoja ja prosesseja, joilla se tunnistaa ja hallitsee kestävyysvaikutuksia sekä näihin liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia. ”*Metrics and targets*” puolestaan sisältää kvantitatiiviset sekä kvalitatiiviset mittarit ja tavoitteet, joiden avulla

näiden toimien tehokkuutta ja tuloksia arvioidaan. S1 standardissa ”*Impact, risks and opportunities*” pääosaan sisältyvät julkistamisvelvollisuudet S1-1, S1-2 ja S1-3. Loput S1-4 – S1-16 julkistamisvelvollisuudet kuuluvat ”*Metrics and targets*”-pääosaan. Alla kuvassa 6 esitettynä julkistamisvelvollisuudet ryhmiteltyinä. (EFRAG, 2025; PWC, 2025)

Impacts, risks and opportunities	Metrics and targets
<ul style="list-style-type: none"> <li>•S1-1 Policies related to own workforce</li> <li>•S1-2 Engagement with own workforce and workers’ representatives, existence of channels for own workforce to raise concerns or needs and approaches to remedy</li> <li>•S1-3 Actions and resources related to own workforce</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•S1-4 Targets related to own workforce</li> <li>•S1-5 Characteristics of the undertaking’s employees</li> <li>•S1-6 Characteristics of non-employees in the undertaking’s own workforce</li> <li>•S1-7 Collective bargaining coverage and social dialogue</li> <li>•S1-8 Diversity metrics</li> <li>•S1-9 Adequate wages</li> <li>•S1-10 Social protection</li> <li>•S1-11 Persons with disabilities</li> <li>•S1-12 Training and skills development metrics</li> <li>•S1-13 Health and safety metrics</li> <li>•S1-14 Work-life balance metrics</li> <li>•S1-15 Remuneration metrics</li> <li>•S1-16 Incidents of discrimination and other human rights incidents</li> </ul>

Kuvio 5. Yksinkertaistettu ESRS S1 (EFRAG, 2025)

Oma työvoima -standardin kohdalla raportoitavien asioiden määrä ei muuttunut merkittävästi, mutta sisällöllisesti raportointivaatimuksiin tulisi ehdotuksen mukaan muutoksia sekä merkittäviä tarkennuksia. Esimerkiksi voimassa olevassa S1 standardissa monimuotoisuuden julkistamisvelvollisuudessa tavoitteena on antaa käsitys yrityksen ylimmän johdon sukupuolijakaumasta ja yrityksen työsuhteisten työntekijöiden ikäjakaumasta, kun taas yksinkertaistetussa standardissa monimuotoisuuden julkistamisvaatimuksissa puhutaan vain sukupuolijakaumasta. (EFRAG, 2025; Euroopan Komissio, 2023)

Euroopan komissio kuitenkin suosittelee CSRD:n soveltamisalan mahdollisen kaventamisen yhteydessä, että raportointivelvollisuuden ulkopuolelle jäävät yritykset hyödyntäisivät VSME-

standardin mukaista raportointia. VSME (*Voluntary Sustainability Reporting Standard for SMEs*) on Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvonnan (*EFRAG*) kehittämä vapaaehtoinen kestävyysraportointistandardi pienille ja keskisuurille yrityksille. Tämä kevyempi standardi tarjoaisi yhtenäisen ja suhteellisesti kevennetyn tavan tuottaa kestävyystietoa sidosryhmien tarpeisiin ilman CSRD:n täysimääräisiä vaatimuksia. On kuitenkin huomioitava, että vaikka Euroopan komissio suosittelee VSME:n käyttöönottoa, on sen käyttö kuitenkin tosiasiallisesti vapaaehtoista ja yritykset voivat näin ollen jättää kestävyystietonsa myös kokonaan virallisesti raportoimatta. (Euroopan Komissio, 2025c, 2025f; Suomen Tilintarkastajat ry, 2025)

Suomalainen kirjanpitolaki ei muuttunut tutkielmaprosessin aikana, mutta hallitus on jättänyt alkuvuodesta 2026 esityksen kirjanpito- ja tilintarkastuslain muuttamisesta vastaamaan kestävyysraportointia koskevan *quick fix*-muutosdirektiivin säännöksiä. Raportointivelvollisuus koskisi ehdotuksen mukaan yrityksiä ja konsernien emoyrityksiä, joiden palveluksessa on ollut sekä viimeksi päättyneellä että sitä edeltäneellä tilikaudella keskimäärin yli 1 000 työntekijää ja joiden liikevaihto on ylittänyt 450 miljoonaa euroa. Lisäksi emoyrityksen, joka laatii konsernitason kestävyysraportin, ei tarvitse laatia erillistä kestävyysraporttia omasta toiminnastaan. Tämän lisäksi hallitus esittää, että yli 500 henkilöä työllistävä pörssiyhtiö, joka on julkaissut kestävyysraportin 1.1.2024 tai sen jälkeen alkaneelta tilikaudelta, voisi jättää kestävyysraportin laatimatta ja julkaisematta jo 1.1.2025 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta, mikäli yhtiö ei uusien rajojen perusteella enää kuuluisi raportointivelvollisten piiriin. Ehdotuksen mukaan lait tulisivat voimaan 30.6.2026 ja niitä noudatettaisiin 1.7.2026 ja sen jälkeen alkeilla tilikausina, jos hallituksen esitys eduskunnassa hyväksyttäisiin. (HE 38/2026).

## 4 Kestävyyseräportoinnin varmennus ja tarkastajan rooli

### 4.1 Kestävyyseräportoinnin varmentamisen rooli kestävyyseräportoinnissa

Lainsäädännön lisäksi yritysten sidosryhmät vaativat nykyisin entistä laajempaa vastuullisuutta. Julkaistut kestävyyserätiedot eivät kuitenkaan pysty rakentamaan luotettavaa kuvaa yhtiön vastuullisuudesta, ellei niiden sisältöä ole todistettu oikeaksi. Kestävyyseräportoinnin varmentaminen on tärkeää, jotta kaikki saman markkinan yritykset noudattavat samoja sääntöjä ja että raportit ovat luotettavia sekä vertailukelpoisia keskenään. Lakisääteisellä varmennuksella taataan myös se, ettei varmennuksen laajuus ole yrityksen harkinnan varassa ja että varmennuksen suorittaa sitoutumaton tarkastaja. Nämä keinot lisäävät raportoinnin luotettavuutta ja ehkäisee epäjohtomukaisuuksien ja väärän tiedon esittämisen riskiä. Varmentamisella varmistetaan myös, että kestävyyserätiedot ovat linjassa taloudellisten tietojen kanssa. (Krasodomska ym., 2021, 131–134; Silvola ym., 2024, 225–257)

CSRD:n mukaisesti raportoitujen kestävyyserätietojen varmentaminen on pakollinen vaatimus kaikissa EU:n jäsenvaltioissa. Varmentajana toimimisesta voi kukin jäsenvaltio päättää itse ja Suomessa tämä vastuu on annettu tilintarkastajille. Kestävyyseräportointia tarkastavalta tilintarkastajalta vaaditaan HT- tai KHT-tutkinnon lisäksi erillinen kestävyyseräportointitarkastajan tutkinto. Kestävyyseräportointitarkastajaksi voidaan valita myös tilintarkastusyhteisö, joka on rekisteröitynyt kestävyyseräportointitarkastus yhteisöksi. Yritykset valitsevat kestävyyseräportointitarkastajansa yhtiökokouksessa. (Niskala & Palmuaro, 2023, 44–45, 53–56; Patentti- ja rekisterihallitus, 2025; Silvola ym., 2024, 228–229)

Tilintarkastuksella, eli taloudellisten tietojen ulkopuolisella varmentamisella, on vahva asema uskottavuuden rakentajana, sillä sitä pidetään keinona vahvistaa raportoidun tiedon paikkansapitävyyttä ja estää harhaanjohtavan kuvan syntymistä sekä tasata tiedon epäsymmetriaa tiedon tuottajien ja käyttäjien välillä. Tilintarkastuksella on havaittu olevan epäsymmetriaa tasaavaa vaikutusta useiden eri sidosryhmien kansaa. On myös tutkittu, että ulkopuolisesti varmennettu tieto on tosiasiallisesti luotettavampaa kuin varmentamaton. (Casey & Grenier, 2015; Kim & Park, 2023; Niemi ym., 2012, 169; Simnett ym., 2009) Koska CSRD:n mukaiset kestävyyseräportit varmennetaan ulkopuolisen varmentajan toimesta, voidaan samaa oletusta luotettavuuden rakentajana soveltaa kestävyyseräportoinnin varmentamiseen. Mikäli virheellisiä tietoja, esimerkiksi monimuotoisuuden osalta, kuitenkin esiintyy ulkopuolisesta varmentamisesta huolimatta, voi se

heikentää luottamusta sekä yksittäisiin yrityksiin että koko vastuullisuusraportoinnin ja varmentamisen luotettavuuteen.

## 4.2 Sosiaalisen vastuun varmentaminen

Suomen tilintarkastajat ry on laatinut kestävyysraportoinnin varmentamiselle suositukset, jotka kattavat kaikki kestävyysraportoinnin osa-alueet. Suosituksen mukaisesti toimenpiteet eivät eroa osa-alueiden kesken, vaan varmentamisen toimenpiteet perustuvat olennaisuuden määrittelyyn sekä siihen, onko tieto laadullista vai määrällistä. Laadullisella tiedolla tarkoitetaan esimerkiksi tietoja yrityksen strategiasta, erilaisista ohjeistuksista, hallinnointikoodista, vaikutusten kuvaksista eri sidosryhmiin ja muista narratiivisista, eli kirjallisista, tiedoista. Määrällisillä tiedoilla tarkoitetaan tietoja, jotka perustuvat kerättyyn numeerisesti esitettävään dataan. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2023)

Sosiaalisen vastuun tiedot kestävyysraporteissa ovat osittain laadullisia tietoja, joista ei ole saatavilla numeerista dataa. Laadullisia tietoja sosiaalisen vastuun osalta kestävyysraporteissa on esimerkiksi kuvaukset monimuotoisuudesta ja syrjinnän ehkäisyn ja puuttumisen toimintaohjeiden kuvaus. Määrällisiä tietoja sosiaalisessa vastuussa on esimerkiksi sukupuolten välisen palkkaeron numeerinen kuvaus, mutta tähän liittyvä mahdollinen selvitys on taas laadullista. Sosiaalisen vastuun varmennuksessa siis korostuu laadullisten tietojen varmennus. Laadullisten tietojen luotettavuudesta ja oikeellisuudesta tulee varmentajan hankkia evidenssiä esimerkiksi haastatteluiden avulla, tutustumalla sisäisiin ja ulkoisiin lähteisiin, kuten yrityksen erilaisiin ohjeistuksiin ja internetsivuihin sekä perehtymällä yritysjohtoon ja hallituksen pöytäkirjoihin. Varmentajan tulee arvioida, antavatko eri asiakirjat ja saatu informaatio hyväksyttävän pohjan kestävyysraportille ja tukevatko näistä saadut tiedot kestävyysraportoinnilla esitettyjä väitteitä. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2023)

Määrällisten tietojen varmennus tapahtuu hyvin samankaltaisesti kuin taloudellisten tietojen varmentaminen. Varmentamisessa käytetään analyttisiä toimenpiteitä sekä lisäksi yksityiskohtaisempia substanssitoimenpiteitä. Analyttisillä toimenpiteillä vertaillaan yrityksen tuottamaa informaatiota aikaisempien vuosien vastaaviin tietoihin, saman toimialan muihin yhtiöihin sekä erilaisiin standardeihin tai tavoitteisiin. Analyttisillä toimenpiteillä kestävyysraportoinnissa voidaan myös verrata taloudellisen informaation ja kestävyysraportoinnin tietojen suhdetta toisiinsa, kuten esimerkiksi sitä, onko johdon palkkojen osuus koko henkilöstön palkoista esitetty samalla tavalla molemmissa raportoinneissa. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2023)

Jotta varmennuksissa voidaan havaita mahdolliset puutteet ja virheellisyydet, vaaditaan tarkastajalta syvällistä ymmärrystä niin tarkastettavasta yhtiöstä, toimialasta ja raportointiviitekehystä. Empiirinen näyttö viittaa siihen, että muodolliset raportointikäytännöt eivät yksinään riitä havaitsemaan harhaanjohtavia toimia. Esimerkiksi Ericksonin tutkimuksessa (2000) havaittiin, että tarkastajat luottivat Lincoln Savings and Loan- yhtiön tarkastuksessa yksittäisten liiketapahtumien dokumentteihin sen sijaan, että olisivat hyödyntäneet syvällistä liiketoiminta-, toimiala- ja taloustuntemusta. Tämä johti siihen, että epänormaalit ja taloudellisesti epärealistiset transaktiot hyväksyttiin tulon kirjaamisen perusteina ja yhtiön toiminnasta paljastui myöhemmin petos kiinteistökaupassa. (Silvola ym., 2024, 261)

Vastaava periaate pätee sosiaalisen vastuun raportointiin. Varmentajan on kyettävä yhdistämään muodolliset dokumentit ymmärrykseen yrityksen toiminnasta, toimialasta ja taloudellisesta kontekstista. Ilman tätä yritykset voivat käyttää epämääräistä tai laadullista kieltä raportoinnissaan esimerkiksi monimuotoisuudesta, tasa-arvosta tai ympäristövaikutuksista luodakseen sijoittajille ja sidosryhmille myönteisen kuvan, vaikka todellinen toiminta poikkeaisi tästä. Tällainen muodollinen ja pintapuolinen raportointi lisää riskiä sille, että varmentajat eivät havaitse olennaisia puutteita tai epäjohtonmukaisuuksia. Kuten Ericksonin (2000) tutkimus osoittaa, pelkät transaktiokohtaiset tarkastelut eivät paljasta kokonaiskuvan epärealistisuutta, vaan tarvitaan tarkempaa ymmärrystä yrityksen käytännöistä, markkinaolosuhteista ja toimintaympäristöstä. Sosiaalisen vastuun varmennuksessa tämä tarkoittaa, että varmentajien on arvioitava myös laadullisen tiedon ja kvantitatiivisten mittareiden johdonmukaisuutta sekä suhteutettava havaintoja toimintaympäristöön ja yrityksen strategiaan tavoitteisiin.

Tilintarkastajilta vaaditaan siis uudenlaista lähestymistapaa erityisesti sosiaalisen vastuun tarkastamiseen, sillä narratiivisten osioiden sekä abstraktimpien ja ei-numeerisesti mitattavien mittareiden varmennusta ei pystytä perinteisillä tilintarkastuksessa käytettävillä metodeilla välttämättä mittaamaan. Lisäksi vastuullisuuden ja sen eri muotojen ymmärtäminen sekä kriittinen ajattelutapa (ts. ammatillinen skeptisyys) on varmentamisen laadun kannalta ensiarvoisen tärkeää, jotta vähennetään riskiä näennäisobjektiivisuudelle (Suoranta & Ryyänen, 2014, 133–135). Ammatillinen skeptisyys tarkoittaa sitä, että tilintarkastaja suhtautuu varauksella ja kyseenalaistaa kriittisesti tarkastuskohteena olevaan informaatioon (IAS 200). Näin varmentaminen ei ainoastaan lisää raportin luotettavuutta, vaan myös vähentää riskiä, että yhtiö hyödyntää epämääräisiä raportointikäytäntöjä tai kapeaa olennaisuuden määrittelyä oikeudellisen vastuun välttämiseksi tai sijoittajien harhaanjohtamiseksi.

### 4.3 Rajoitetun ja kohtuullisen varmennustasojen erot

Kestävyystiedoista oli alkuperäisen CSRD:n mukaan tavoitteena saada asteittain taloudellista raportointia vastaava, eli kohtuullinen varmuustaso, mutta ensimmäisinä vuosina kestävyystietojen varmennuksessa riittää rajoitettu varmuustaso. Kohtuulliseen varmuustasoon oli tavoitteena siirtyä aikaisintaan vuodesta 2028 lähtien, mutta Omnibus-hankkeen myötä siirtymä kohtuulliseen varmennustasoon on vielä toistaiseksi epäselvä. (CSRD-direktiivi, 2022; Euroopan Komissio, 2025e) Rajoitetun varmuustason taustalla olevia syitä ovat tarkastettavien tietojen luonne, prosessien toimivuuden varmentamisen haasteellisuus sekä tarkastusevidenssien nykyinen puutteellisuus, jonka vuoksi kohtuullista varmennustasoa on vielä toistaiseksi käytännössä mahdotonta saavuttaa. (Hasan ym., 2005; Krasodomska ym., 2021, 113–114; Niskala & Palmuaro, 2023, 53–56)

Marounin (2020) mukaan oikein toteutettuna varmennus voi edistää vastuullisuuden kehittämistä tunnistamalla heikkouksia käytännöissä ja sekä yhtiöiden politiikoissa. Hänen mukaansa varmennusta voidaan käyttää myös pelkkänä legitimitietin välineenä, jolloin yhtiö voi hankkia varmennuksen täyttääkseen sidosryhmien odotukset ja luodakseen vaikutelman vastuullisesta toiminnasta. Varmennuksella voidaan siis saavuttaa joko symbolinen tai merkittävä lopputulos, johon vaikuttaa olennaisesti varmennuksen taso.

Rajoitetulla varmuustasolla voidaan saavuttaa noin 60 %:n luotettavuustaso ja kohtuullisessa varmennuksessa saavutetaan noin 88 % luotettavuustaso (Hasan ym., 2005). Kumpikaan varmennustaso ei siis pysty antamaan täydellistä varmuutta toimien oikeellisuudesta, mutta rajoitetussa varmuustasossa on kuitenkin huomattavaa eroa raportoinnin luotettavuustasossa verrattuna kohtuulliseen varmennukseen. Tämän vuoksi toistaiseksi kestävyysraportoinnin varmennus ei anna yhtä varmaa tietoa raportoitujen tietojen oikeellisuudesta kuin taloudellisista tiedoista. Rajoitetussa varmennuksessa tarkastellaan prosesseja ja kontroleja, sekä laskelmien laadintaperusteita ja raportointikriteerien noudattamista. Rajoitetussa varmuudessa tarkastaja toteaa, ettei hänen tietoonsa ole suoritettujen toimenpiteiden tai hankitun evidenssin perusteella tullut seikkaa tai seikkoja, jotka antaisivat aiheutta uskoa, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien vaatimusten mukaisesti. (Niskala & Palmuaro, 2023, 44–45; Silvola ym., 2024)

Rajoitetun varmuuden toimeksiantoihin sisältyvät toimenpiteet suunnitellaan siten, että varmentaja saa riittävän määrän evidenssiä lausunnon antamiseksi, mutta tarkastuksen luonne ei vastaa laajuudeltaan kohtuullisen varmuuden tasoa. Tyypillisiä toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi

käsityksen muodostaminen olennaisista yritysvastuun raportointiaiheista sekä arvio raportointiperiaatteiden soveltuvuudesta suhteessa sidosryhmien tiedontarpeisiin. Lisäksi varmentaja voi toteuttaa riskiperusteisia analyttisiä tarkasteluja vastuullisuustiedon oikeellisuuden arvioimiseksi, kuten datankeruun ja tiedon yhdistelyn analysointia. Toimenpiteisiin kuuluu usein ylimmän johdon ja vastuuhenkilöiden haastatteluja, joiden avulla pyritään ymmärtämään yritysvastuun johtamistapaa sekä järjestelmiä, prosesseja ja kontrollikäytäntöjä. Näitä voidaan täydentää aineiston läpikäymisellä, otosperusteisilla substanssitoimenpiteillä sekä tarkastuslaskelmilla raportoitavien tietojen oikeellisuuden arvioimiseksi. Varmennustoimeksiannon yhteydessä on olennaista huomioida myös tarkastusympäristö laajemmin, esimerkiksi miten yrityksen johto ja työntekijät suhtautuvat vastuullisuuskysymyksiin, millaisia käytäntöjä informaation keräämiseen ja käsittelyyn on luotu sekä miten organisaatio toimii ympäristöä ja sosiaalista vastuuta koskevien säädösten ja kansainvälisten velvoitteiden puitteissa. Näiden toimenpiteiden avulla varmentaja voi muodostaa kokonaiskuvan siitä, onko vastuullisuusraporttiin sisällytetty informaatio laadittu olennaisilta osin hallituksen ja johdon ilmoittamien kriteerien mukaisesti. (Maroun, 2020, 190–191; Suomen Tilintarkastajat ry, 2023)

Kohtuullisessa varmennuksessa näitä asioita tarkastellaan laajemmin ja yksityiskohtaisemmin testaamalla prosessien ja kontrollien toimivuutta sekä raportoitujen tietojen oikeellisuutta. Rajoitetun varmennuksen toimeksiannoissa ei yleensä testata vastaavasti kontrollien toimivuutta ja sitä, että datan laskenta tapahtuu oikein järjestelmissä. Tarkastajan on siis tällä hetkellä annettava lausuntonsa, onko yrityksen raportoinnissa noudatettu EU:n taksonomia-asetuksen 8 artiklaan tai siihen liittyvien yksityiskohtaisempien ohjeiden vaatimuksia sekä noudatetaanko kestävyysraportissa kirjanpitolain 7 luvussa säädetyt vaatimuksia sekä kestävyysraportointistandardeja. Varmennuksessa tällä hetkellä ei oteta kantaa siihen, toimivatko prosessit ja käytännöt oikeasti käytännössä, vaan niiden olemassaolo varmistetaan erilaisten selvitysten kautta ja tarkastetaan, että raportointi on tehty olennaisesti standardien perusteella. (Niskala & Palmuaro, 2023, 44–45; Silvola ym., 2024; Suomen Tilintarkastajat ry, 2023)

## 5 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

### 5.1 Tutkimusstrategia ja lähestymistapa /aineiston keräysmenetelmä

Tämän tutkielman tutkimusstrategiana on kriittinen vastuullisuustutkimus, jonka lähestymistapa on hermeneuttisabduktiivinen laadullinen tutkimus. Monimuotoisuudesta ja sosiaalisen vastuun varmennuksesta ei ole saatavilla määrällisesti mitattavaa tutkimusdataa, minkä vuoksi hyödynnettiin laadullisia menetelmiä niin aineiston keräyksessä kuin analysoinnissa. Laadullisessa tutkimuksessa ei pyritä tilastollisesti merkittäviin yleistyksiin, minkä vuoksi aineiston sisältö ja sen laatu painottuvat määrällisen kattavuuden sijaan. Näiden tekijöiden vuoksi aineiston keräysmenetelmäksi valittiin haastattelut ja haastateltavien valintaan asetettiin kriteereitä.

Haastateltavat valittiin harkinnanvaraisesti niin sanotulla eliitti otannalla heidän asiantuntemuksensa ja kokemuksensa perusteella, jotta tutkimuskysymyksiin saatiin mahdollisimman syvällisiä ja monipuolisia näkökulmia. Tutkimukseen sopivia osallistujia oli haastava tavoittaa, jonka vuoksi eliittiotannan lisäksi käytettiin soveltaen niin kutsuttua lumipallo-otantaa, jossa alkutilanteen haastateltava suositteli toista kriteerit täyttävää henkilöä haastateltavaksi. (Puusa & Juuti, 2020; Tuomi & Sarajärvi, 2018, 97–99)

Haastatteluaineisto muodostuu 8 haastattelusta. Aineiston keräysmenetelmänä käytettiin teemahaastatteluita, joihin osallistui 5 kestävyysraportoinnin varmentajaa ja 3 asiantuntijaa, jotka oli osallistuneet CSRD:n mukaisen raportin laadintaan asiakastyössään. Haastatteluissa kävi myös ilmi, että myös asiantuntijapuolen haastateltavat ovat olleet mukana varmennusprosesseissa.

Haastateltava	Työkokemus (vuotta)	Titteli	CSRD-kokemus (vuotta)
Varmentaja A	yli 10	Manager, KHT, KRT	1–2
Varmentaja B	5–9	Manager, KHT	1–2
Varmentaja C	5–9	Manager, KHT	1–2
Varmentaja D	1–4	Associate	1–2
Varmentaja E	yli 10	Partner, KHT, KRT	1–2
Asiantuntija A	1–2	Tietoa ei kerätty	1–2
Asiantuntija B	3–5	Tietoa ei kerätty	yli 3
Asiantuntija C	yli 6	Tietoa ei kerätty	yli 3

Taulukko 1. Haastatellut varmentajat ja asiantuntijat

Haastatteluihin osallistui viisi tilintarkastuspohjaista kestävyysraportoinnin varmennustiimiläistä. Haastateltavien työkokemus on esitetty kolmen vaihteluvälin kautta (0–4 vuotta, 5–9 vuotta ja yli 10 vuotta), jotka kuvaavat tilintarkastajan uravaiheita. Jaottelun tavoitteena oli tukea aineiston tulkintaa ilman liian tarkkaa erottelua pienessä aineistossa.

Varmentajilla A, D ja E oli CSRD:n lisäksi kokemusta vapaaehtoisten kestävyysraporttien varmennuksesta, osittain CSRD-kokemusvuosien aikana. Varmentaja D oli toiminut aiemmin tilintarkastuksen tiimissä varmennuksien parissa, mutta siirtynyt asiantuntijapuolelle. D:llä oli siis kokemusta molemmista lähtökohdista, mutta haastatteluissa keskityttiin lähinnä hänen varmennuskokemukseensa. Muilla varmentajilla ei ollut muuta työkokemusta vastuullisuusosalta tai vastuullisuusraporttien varmennuksesta.

Asiantuntijoiden kohdalla ei määritellä titteleitä anonymiteetin varmistamiseksi. Työkokemus vastuullisuustehtävistä yleisesti ja CSRD:n osalta on kuvattuna yllä taulukossa 2.

Vastuullisuusasiantuntijoiden osalta työkokemus vastuullisuusosalta kuvattiin kolmen vaihteluvälin kautta (1–2 vuotta, 3–5 vuotta ja yli 6 vuotta), jotka kuvaavat vastuullisuusosaamisen kehittymistä uran eri vaiheissa. Kategorisointi tukee aineiston tulkintaa ja haastateltavien taustojen vertailua, mutta työkokemusta käsiteltiin tutkimuksessa ensisijaisesti kuvailevana taustatietona eikä varsinaisena muuttujana analyysissä.

Kaikkien haastateltavien kokemusta CSRD-sääntelystä kuvattiin CSRD-tehtävissä kertyneen työkokemuksen pituuden perusteella. Kokemus jaoteltiin kahteen kategoriaan (1–2 vuotta ja yli 3 vuotta). Kategorisointia käytettiin taustojen kuvaamisessa ja vertailemisessa, sillä CSRD on vielä suhteellisen uusi sääntelykokonaisuus ja haastateltavien kokemuksen vaihteluväli oli rajallinen.

Haastattelut järjestettiin kahdeksassa erillisessä haastattelutilanteessa kesäkuun ja syyskuun 2025 välillä etänä. Haastattelujärjestys muodostui haastateltavien aikataulujen perusteella, eikä järjestyksellä ollut tutkimuksellista merkitystä analyysin kannalta. Haastattelujärjestys oli seuraava: ensimmäisenä Varmentaja A, sitten Varmentaja B, Asiantuntija A, Asiantuntija B, Varmentaja C, Varmentaja D, Varmentaja E, ja viimeisenä Asiantuntija C. Haastattelut käytiin tutkielman tekijän työnantajan tarjoaman Teams-sovelluksen kautta. Tutkielman tekijän työnantajalla on käytössään erittäin tietoturvalliset Teams- ja Copilot-sovellukset työn luonteen vuoksi, eikä niistä luovuteta tietoja kolmansille osapuolille, minkä vuoksi päädyttiin pitämään haastattelut työnantajan tarjoaman palvelun kautta. Aineistot nauhoitettiin Teams-sovelluksen kautta ja äänitallenteista luotiin Transcribe-sovelluksella tekstitalenne, josta litterointivaiheessa poistettiin henkilö-, työnantaja- ja mahdolliset asiakastiedot. Kesällä 2025 työnantajan Teamsin päivityksen myötä oli myös

mahdollista käyttää Copilot-tekoälyn luomaa tekstitallointia. Tätä ominaisuutta hyödynnettiin loppuvaiheen haastattelujen litteroinnissa ajankäytön sekä Transcribe-sovelluksen huomattavien teknisten ongelmien vuoksi. Myös Copilotin tekemät litteroinnit anonymisoitiin manuaalisesti ja henkilötiedot säilytettiin tutkielmaprosessin aikana erillään litteroiduista aineistoista. Äänitallenteet hävitettiin litteroinnin jälkeen.

Tutkimuksen eteneminen noudatti laadulliselle tutkimukselle tyypillistä hermeneuttisen kehän periaatetta. Kehämäinen prosessi mahdollisti tutkimuksen eri vaiheiden jatkuvan reflektoinnin sekä joustavan liikkumisen vaiheiden välillä sitä mukaa, kun tutkimuksen kohteesta syntyi syvempää ymmärrystä. Kirjallisuuteen perehtyminen auttoi muodostamaan aineiston keräämiseen sopivia teemahaastattelukysymyksiä ja haastatteluista saatiin lisää ymmärrystä, mihin teoriassa kannattaa keskittyä enemmän.

Esiymmärrys haastateltavien tarvittavasta taustasta muokkaantui myös ensimmäisten haastattelujen perusteella. Alkuperäisen ymmärryksen perustella haastatteluihin piti valita KRT-tutkinnon suorittaneita ja CSRD:n mukaisiin kestävyysraporttien varmennukseen osallistuvista tilintarkastajia. Kuitenkin haastattelujen pohjalta todettiin, että varmennuksen oikean työn tekevät suurimmilta osin muut tarkastukseen osallistuvat varmentajat kuin itse kestävyysraportin allekirjoittajat. Tämän vuoksi haastateltaviksi päädyttiin valitsemaan kestävyysraportoinnin varmennukseen osallistuneita tilintarkastajataustaista henkilöitä, joilla on vähintään yli kaksi vuotta kokemusta tilintarkastuksesta. KRT-tutkinnon tai tilintarkastajan HT- ja KHT-tutkinnon suorittaneita suosittiin haastatteluvalinnoissa. Tilintarkastuspohjaisten varmentajien lisäksi päädyttiin valitsemaan haastatteluihin kestävyysasioihin perehtyneitä asiantuntijoita, joilla on kokemusta CSRD:n mukaisen kestävyysraportin laadintaprosessista asiakastyössään.

Kaikki haastateltavat valittiin suunnitelman mukaisesti Big four-tilintarkastusyhteisöjen sisältä, sillä suurin osa direktiivin mukaisen raportoinnin alaisista yrityksistä on näiden yhteisöjen asiakkaina. Vuonna 2023 listayhtiöistä 94 % oli tilintarkastettavana Big four-yhtiöissä (Patentti- ja rekisterihallitus, 2024). Lisäksi kyseiset yhtiöt löytyvät myös Patentti- ja rekisterihallituksen kestävyystarkastusyhtiöiden listaukselta. (Patentti- ja rekisterihallitus, 2025)

Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina teemahaastatteluina, sillä puolistrukturoitu lähestymistapa sopi parhaiten keräämään aineistoa tutkimuskysymyksiin. Teemahaastatteluilla pyritään löytämään tutkimuskysymysten kannalta merkityksellisiä vastauksia (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 88). Puolistrukturoitujen haastattelujen etuna on niiden sopiva joustavuus, jolloin haastateltavat voivat vastata vapaasti ja esittää omia näkemyksiään, mutta tutkimuskysymyksen

kannalta kriittiset kysymykset tulevat myös käsiteltyä etukäteen valmisteltujen kysymysten pohjalta. Puolistrukturoiduissa haastatteluissa joustavuutta lisää myös se, että kysymykset voidaan esittää haastattelun aikana eri järjestyksissä haastattelijan harkinnan mukaan. Haastattelun etuna oli myös vuoropuhelu, jonka avulla pystyttiin varmistamaan, että haastatteliija ymmärsi haastateltavan vastauksen oikein. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 85) Haastattelutilanteet olivat lisäksi ainoita hetkiä, joissa haastateltavilta kerättiin tietoa, jonka vuoksi runkoa oli tärkeää suunnitella ennalta.

Puolistrukturoitu haastattelu sopii hyvin pro gradututkielmaan myös siksi, ettei tutkielman tekijällä ole vielä yleensä paljoa kokemusta tutkimushaastattelujen pitämisestä. Haasteena puolistrukturoiduissa haastatteluissa on usein niiden aikaa vievä luonne ja haastattelijan tulee myös itse pystyä pitämään haastattelu aiheissa. (Lochrie ym., 2015, 118–121) Näitä riskejä ehkäistiin luomalla haastatteluille aikatavoite (45-60min) ja haastattelurunkoon luotiin haastattelijaa varten teemojen lisäksi tarkkoja kysymyksiä.

## **5.2 Haastattelurunko ja kysymysten teemoittaminen**

Haastattelurunko on kuvattuna liitteessä 1. Haastattelurunkoon luotiin aiemman kirjallisuuden perusteella kolme pääteemaa, joiden kautta haastatteluja lähdettiin toteuttamaan. Nämä pääteemat olivat: Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen ja riskit, Sosiaalisen vastuun raportointi ja varmentaminen ja Puuttuminen monimuotoisuuspesuun. Ennen aineiston keräystä käytiin tutkielman ohjaajan kanssa keskustelua teemahaastattelurungosta, jotta teemojen kautta saataisiin mahdollisimman hyvin aineistoa vastaamaan tutkimuskysymyksiin.

Haastattelurunkoa ei näytetty haastateltaville, vaan teemoihin liittyviä jatkokysymyksiä esitettiin haastateltavien kertomuksista esille nousseiden havaintojen perusteella. Jatkokysymyksillä pyrittiin saamaan haastateltavia kertomaan tarkemmin esille nostamistaan aiheista. Vaikka itse rungossa osa kysymyksistä oli muotoiltu hyvin spesifisti, muokattiin niitä haastattelun aikana neutraalimmiksi, jotta haastatteliija ei ohjaisi haastateltavaa vastamaan tietyllä tavalla asiaan. Rungossa esitetyt kysymykset auttoivat haastattelijaa pitämään keskustelua myös olennaisesti aiheen sisällä.

## **5.3 Analyysimenetelmä**

Aineistoa analysoitiin tutkielmaan soveltuvien osien template-analyysin avulla. Template-analyysissä aineisto voidaan organisoida ja analysoida teorian pohjalta etukäteen luotujen teemojen pohjalta, mutta siinä voidaan myös luoda aineiston pohjalta tarvittaessa uusia koodeja ja teemoja. Näin analysointi toteutui mukaisesti hermeneutiikan mukaisesti kehämäisenä vuoropuheluna teorian ja

aineiston välillä koko analyysin ajan, mikä on yksi kriittisen vastuullisuustutkimuksen perusajatuksista.

Template-analyysin lähestymistapa sijoittuu deduktiivisen ja induktiivisen päättelyn välimaastoon. Sitä voidaan pitää abduktiivisena lähestymistapana, jossa teoria ja aineisto ovat vuorovaikutuksessa toistensa kanssa analyysin eri vaiheissa. Deduktiivinen vaihe (priori teemojen määrittely) mahdollisti teoreettisten käsitteiden hyödyntämisen aineiston jäsentämisessä, kun taas induktiivinen vaihe tuki uusien, aineistosta nousevien merkitysten tunnistamista ja teoreettisen ymmärryksen syventämistä. Template-analyysiin kuuluu perinteisesti seitsemän vaihetta: 1) Priori-teemojen tunnistaminen esim. kirjallisuuden tai haastattelurungon kautta, 2) Aineiston litterointi ja huolellinen esiluenta, 3) Ensimmäinen koodauskierros, jossa tunnistetaan olennaiset osat tutkimuskysymysten kannalta ja liitetään priori-teemat näihin osiin, 4) Alustavan analyysirungon (*template*) laatiminen ensimmäisten aineistojen pohjalta ja koodihierarkian laatiminen, 5) Analyysimallin käyttäminen loppuun aineistoon ja tarvittaessa kehittäminen, 6) Tulkinta ja raportointi, 7) Analyysimallin tarkistuttaminen toisella tutkijalla tai esittäminen vastaajille. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 23–25; Sang & Sitko, 2015, 146–147)

Tämän tutkielman analyysin priori-teemat johdettiin tutkimuksen teoreettisesta viitekehystä sekä haastattelurungon rakenteesta ennen haastattelujen litterointia. Näin ollen aineistoa lähestyttiin neljän pääteeman kautta:

- Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen sekä pesuun liittyvät riskit
- Sosiaalisen vastuun raportointi
- Sosiaalisen vastuun varmentaminen
- Monimuotoisuuspesuun puuttuminen varmennusprosessissa.

Ensimmäisessä teemassa tarkasteltiin, miten tilintarkastajat ja varmentajat määrittelevät monimuotoisuuden ja millaisina he tunnistavat monimuotoisuuspesun ilmiön ja siihen liittyvät riskit. Toisessa ja kolmannessa teemassa analysoitiin kokemuksia CSRD:n sosiaalisen vastuun osa-alueen raportoinnista ja sen varmentamisesta, erityisesti liittyen monimuotoisuutta, yhdenvertaisuutta ja työelämän olosuhteita koskeviin kysymyksiin. Raportointinäkökulman ottaminen mukaan oli ensisijaista, sillä ilman ymmärrystä miten monimuotoisuuden asioita käytännössä raportoidaan, on mahdotonta vastata kysymykseen, miten näitä osa-alueita varmennetaan ja miten raportoinnista on mahdollista havaita mahdollista monimuotoisuuspesua.

Neljäs teema puolestaan keskittyi siihen, millaisina keinoina ja mahdollisuuksina haastateltavat näkivät tilintarkastajien roolin monimuotoisuuspesun havaitsemisessa ja siihen puuttumisessa varmennusprosessin aikana. Analyysin aikana aineistosta nousi esille priori-teemojen lisäksi myös uusia teemoja (posteriori-teemat), sekä priori-teemoja tarkentavia teemoja, jotka olivat tutkimuskysymysten kannalta mielenkiintoisia.

Kaikki aineistot litteroitiin ja oikoluettiin heti haastattelujen jälkeen. Haastatteluaineiston analysointi aloitettiin viimeisen haastattelun pitämisen jälkeen koodaamalla aineisto tutkimuskysymysten kannalta keskeisiin kokonaisuuksiin priori-teemojen avulla. Tässä vaiheessa käsiteltiin vain kahta ensimmäistä haastattelua ja näiden koodauksen yhteydessä aineistosta nousi esille tarkentavia tyyppisiä alustaviin teemoihin sekä uutena teemana haastateltavien epävarmuus. Näiden kahden ensimmäisen haastattelun analysoinnin pohjalta luotiin alustava analyysimalli ja koodihierarkia, jonka pohjalta analysoitiin loppu aineisto. Loppujen kuuden aineiston analysoinnissa nousi esille vielä 2 teemaa, Vastuullisuuden ja monimuotoisuuden merkitys (M3) sekä Raportoinnin vaikuttavuus (R6). Vastuullisuuden ja monimuotoisuuden merkitys tunnistettiin neljännen haastattelun (Asiantuntija B) kohdalla ja raportoinnin vaikuttavuus kolmannen haastattelun (Asiantuntija A) kohdalla. Lopullinen analyysirunko muotoutui näiden jälkeen seuraavassa taulukossa kuvattuun muotoon.

<b>Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen sekä pesuun liittyvät riskit (M) (MP)</b>
M1 = Monimuotoisuuden kapea tulkinta
M2 = Monimuotoisuuden laaja tulkinta
M3 = Vastuullisuuden ja monimuotoisuuden merkitys
MP1 = Monimuotoisuuspesun tunnuspiirteet
MP2 = Monimuotoisuuspesun riskit
MP3 = Monimuotoisuuspesukäsitteen ymmärrys
<b>Sosiaalisen vastuun (Oma työvoima) raportointi (R)</b>
R1 = Olennaisuus ja raportoitavat kohteet
R2 = Ensimmäinen raportointivuosi ja siirtymäsäännöt
R3 = Toimialakohtaiset erot
R4 = Monimuotoisuuden raportointi
R5 = Raportoinnin haasteet (esim. tiedon saatavuus, laajuus)
R6 = Raportoinnin vaikuttavuus
<b>Sosiaalisen vastuun (oma työvoima) varmentaminen (V)</b>
V1 = Varmentamisen kohteet, olennaisuus

V2 = Varmentaminen käytännössä
V3 = Rajoitettu varmuus
V4 = Varmentamisen haasteet: tiedon oikeellisuuden varmistaminen
V5 = Varmentamisen muut haasteet: osaaminen, ensimmäinen raportointivuosi, ajankäyttö
<b>Monimuotoisuuspesuun puuttuminen varmennusprosessissa (P)</b>
P1 = Tilintarkastajan keinot ja vaikutusmahdollisuudet
P2 = Rajoitteet ja kehittämistarpeet
<b>Muut teemat:</b>
Epävarmuus (E)

Taulukko 2. Analyysirunko

Template-analyysiin kuuluu perinteisesti koodauksen varmentaminen toisella tutkijalla (Sang & Sitko, 2015, 147), mutta koska tämän tutkielman tekemiseen osallistui vain yksi tekijä, jätettiin tämä vaihe tietoisesti pois. Priori-teemat kuitenkin esiteltiin muille tutkielman tekijöille sekä ohjaajalle analysoinnin ollessa vielä alkuvaiheissa ja haastattelurungosta käytiin keskustelua ohjaajan kanssa ennen aineiston keräämistä. Seuraavassa osassa tarkastellaan tutkimustuloksia edellä mainittujen pääteemojen sekä analysoinnin aikana nousseiden muiden teemojen kautta.

## 5.4 Tutkimustulokset

Haastatteluaineistoa kertyi koodattuna ja analyysirungon mukaisesti analysoituna noin 40 sivua. Seuraavissa alaluvuissa esitetään tutkimuksen tulokset analyysirungon pääteemojen mukaisesti jäsenneltyinä. Tulosten havainnollistamiseksi esitetään valikoituja suoria lainauksia haastatteluista, sillä koko aineiston esittäminen sellaisenaan ei olisi ollut tarkoituksenmukaista. Tulosten käsittely aloitetaan monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtämistä sekä monimuotoisuuspesuun liittyviä riskejä koskevilla havainnoilla. Tämän jälkeen tarkastellaan sosiaalisen vastuun raportointiin liittyviä tuloksia, joita seuraa sosiaalisen vastuun varmentamista koskeva analyysi. Lopuksi käsitellään monimuotoisuuspesuun puuttumista osana varmennusprosessia.

### 5.4.1 Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen sekä pesuun liittyvät riskit

Haastattelijat kuvasivat monimuotoisuuden käsitteen ymmärtämistä oman henkilökohtaisen näkemyksensä kautta sekä vastuullisuusraportoinneissa esiintyvien muotojen kautta.

Monimuotoisuuden käsitettä pohdittiin yhteiskunnallisella tasolla, mutta erityisesti vastauksissa keskityttiin vastuullisuusraportoinnin ja asiakkaiden näkökulman esille tuomiseen.

Monimuotoisuuden ymmärtäminen oli yleisesti haastateltavilla itsellään kohtalaisella tasolla, toiset ymmärsivät käsitteen laajemmin kuin toiset. Asiakkaiden kohdalla monimuotoisuuden ymmärtämisen kuvattiin olevan vielä alkeellisemmalla tasolla ja monimuotoisuuden lisäämisen motivaattorit kuvattiin olevan muualla kuin itse vastuullisuuden edistämisessä.

Ehkä jäädään (yrityksissä) tavallaan semmoiselle Turvalliselle vesille. Et esimerkiksi ikä ja sitten sukupuoli oletus mies se nainen akselille. ... Ja sitten, että onko just tavallaan se vertailukelpoisuus, että onko eri yritykset käyttäneet niitä sanoja nyt samassa tarkoituksessa. Kyllä se vähän hämmäinen osa-alue on. – *Varmentaja A*

Mulle se nyt vaan merkitsee sitä niinku no just sitä, että miten mitenkä se on se työvoima rakennettu. Minkälaisia eri just niinku etnisiä kulttuureja on, ehkä ikäryhmät on toinen, mikä on semmoinen aika selkeä mitä siellä pitäisi olla esillä. Sitten se monimuotoisuus ehkä myös siinä niin kun naisten ja miesten väliset niin kun paikat, että mitenkä paljon naisia miehiä yhtiössä ja ne kai ne pääasiat. – *Varmentaja C*

Kyllä mä luulen, että aika monet kotimaiset yhtiöt niin ovat aika lapsenkengissä, että tota jos ajatellaan että meillä jo joku yhtiö lähtee siitä että heillä on monia eri kansallisuuksia hallituksessa niin ne on aika lailla bisneksensä sanelemia ne päätökset. Eli että tarvitaan osaamista jostain markkinasta, eikä ehkä niinkään, että halutaan lisätä kulttuurillista diversiteettiä. Puhumattakaan sitten, että olisi jotenkin tavoitteena sitten neurodivergenttien ihmisten tai sukupuolivähemmistöjen tai seksuaalivähemmistöjen jotenkin niinku tasapainoinen läsnäolo jossain, niin kyllä mä sanoisin, että ei, ei kulttuuri ole vielä ihan siellä. – *Varmentaja E*

No siis laajasti, kun sitä ajatellaan, niin sehän on kaikenlaista monimuotoisuutta, siis ihmisten taustaa ja osaamista ja sukupuoli-ikä, kaikenlainen etninen tausta, siis kaikenlainen, kaikki tavallaan se, että se mitä niin kuin, mulla on tällainen jäävuorikuva jäänyt mieleen, missä on se jäävuoren huippu on se, mitä me nähdään ihmisestä, vaikka just sukupuoli, mutta sitten siellä jäävuoren alla, tai sellaisen meren pinnan alapuolella on sitten kaikenlaista kokemuksia ja taustoja, mitkä tekee meistä eri tavalla ajattelevia ihmisiä. – *Asiantuntija B*

Asiantuntija A pohti asiakkaidensa raportoinnin mittareita ja nosti esille myös CSRD:n määritelmän laajuuden sekä tulkinnalliset haasteet. Vaikka CSRD:ssä viitataan muihinkin monimuotoisuuden mittareihin, ei haastateltavien varmentajien ja asiantuntijoiden asiakkaiden raportointeihin usein päädy monimuotoisuudesta kuin pääsääntöisesti sukupuolijakauma ja mahdollisesti ikä.

Ja sitten ehkä vielä tuli mieleen, että kun siellä GOV-1 tai siellä ESRS 2 alla muistaakseni on just se, että pitää kertoa vaikka johdosta se sukupuolijakauma, mutta sitten siellä myös voi kertoa myös muista tällaisista monimuotoisuuksista. Että vaikka on muitakin monimuotoisuuden mittareita, mistä voi kertoa, niin mulle ei ole tullut vastaan, että kellään olisi oikeastaan mitään muuta kuin sukupuoli. – *Asiantuntija A*

Mutta monimuotoisuuden määrittely esimerkiksi jää silloin (kapeaksi), tai se ei puske sitä tavallaan eteenpäin. Kun sitten taas, jos miettii nykyään, miten laajasti vaikka DEI-teemat kiteytyy niin paljon vieläkin siihen sukupuoleen, niin ehkä tavallaan ylipäänsä

sen käsitteen ymmärrystä CSRD:ssäkin voisi vähän tarkemmin avata. Siellä mainitaan sana diversity monta kertaa, mutta sitten sitä ei ehkä kovinkaan kattavasti avata, että mitä se tarkoittaa. Niin sitten se just jää vähän silleen kaikkien itse tulkittavaksi ja määriteltäväksi. ... Se monimuotoisuus jää mun mielestä ehkä aika kapeaan rooliin ylipäänsä CSRD:ssä. – *Asiantuntija A*

Monimuotoisuus nähtiin kuitenkin merkittävänä asiana niin yritysvastuun kuin yrityksen kasvun ja kehityksen kannalta. Lisäksi tunnistettiin, ettei pelkkä monimuotoisuuden lisääminen riitä, vaan tarvitaan lisäksi inklusiotoimia, jotta monimuotoinen työyhteisö olisi toimiva.

No mun mielestä ainakin yritysvastuun näkökulmasta on tärkeää. Jos yritykselle tärkeä arvo on yritysvastuu ja vastuullisuus niin silloin se on myös tosi tärkeää, että miten se oma tai millainen se oma henkilöstö tai työntekijät, Niinku miten se massa on tavallaan koostettu ja mitkä kaikki tekijät siinä on otettu (huomioon) tai on jätetty huomioimatta. Niin tavallaan toi monimuotoisuus on mun mielestä yksi semmoinen piirre, jos miettii sitä yritysvastuuta just silleen niin kun sosiaalisesta näkökulmasta. – *Varmentaja D*

Niin kuin monimuotoisuudesta on paljon tutkimuksia, että se lisää innovaatiota ja lisää ihmisten sitoutumista ja yhteenkuuluvuutta ja kaikenlaista. Ei se aina helppoa ole tietenkään, kun on eritaustaisia ihmisiä, ketkä ei välttämättä ole samaa mieltä niin herkästi, kuin ne ketkä on ihan samasta puusta veistettyjä. Mutta se lisää sitä innovaatiota ja oikeasti siis tulosta. – *Asiantuntija B*

Sitten vielä se inklusio on se toinen asia, että oikeasti osattaisiin hyödyntää sitä erilaisuutta ja arvostaa sitä ja todella just hyödyntää, eli ottaa se käyttöön ja luoda semmoinen turvallinen tila, missä sitten ihmiset uskaltavat olla sellaisia kuin on ja haastaa ja tuoda esiin niitä omia näkökulmia. – *Asiantuntija B*

Monimuotoisuuspesu termi oli osalle haastateltavista tuttu entuudestaan, ja toiset ymmärsivät konseptin viherpesun kautta. Pääsääntöisesti haastateltavat kuvasivat monimuotoisuuspesun tunnuspiirteiksi harhaanjohtavien tai ylipositiivisten väitteiden esittämisen kestävyysraportoinnissa sekä asioiden tarkoituksellisen pois jättämisen peittely tarkoituksessa. Kaikki kuvasivat siirtymäsäädösten lisäävän yritysten mahdollisuutta hyödyntää siirtymäsäädöksiä strategisesti, joihin vetoamalla yhtiö voi raportoida monimuotoisuudesta valikoiden. Pohdintaa syntyi kuitenkin myös siitä, mitkä toimet ovat konkreettisesti monimuotoisuuspesua ja mitkä ei.

Nyt on ehkä mielenkiintoista nähdä tänä vuonna, että jos on tullut yrityksille tällaisia tilanteita viime vuonna vastaan, että onkin ehkä tajuttu, että hei, no, tämä on DMA:ssa olennainen, mutta ei haluta tästä raportoida, niin nyt kun yritykset tekevät DMA-päivityksiä, niin onko siellä sitten muotoilut, tai vaikka pisteytetty jotain asioita eri tavalla, jolloin se sitten heijastuu niihin vaatimuksiin, että sitten ei välttämättä tarvitsekaan raportoida. – *Asiantuntija A*

Ehkä nyt etenkin näiden siirtymäsäännösten lisääntyessä se riski ehkä jopa tavallaan voi korostua, koska on mahdollisuus taas jättää pois enemmän tietoja ja valikoivammin sieltä raportoida - eli voi toteaa todeta jotain myös olennaiseksi, mutta vielä niinku

siirtää sitten sitä raportointia eteenpäin. On myös mahdollista, että jotain tietoja mitä esitti aiemmin niin niin voi nyt sitten jättää myös vielä niinku pois tässä kohtaa. Ja siinä on se riski olemassa, että se antaisi sitten jotenkin ehkä paremman kuvan yhtiöstä, kun mitä todellisuus on. – *Asiantuntija C*

Niin onko se pesua jos jätetään jotain kertomatta niin se on kanssa sitten se asia erikseen. – *Varmentaja E*

Varmentaja E pohti monimuotoisuuspesua erityisesti suhteessa siihen, missä kulkee raja olennaisen tiedon poisjättämisen ja tarkoituksellisen harhaanjohtamisen välillä. Hänen mukaansa kaiken kertomatta jättäminen ei automaattisesti tarkoita pesua, vaan olennaista on se, miten yhtiö kykenee avaamaan toimintansa taustalla olevat olosuhteet ja asiayhteydet. Varmentaja kuvasi, että ymmärryksen lisääntyessä sekä toimintaympäristön realiteettien hahmottuessa myös yhtiöiden olennaisuusarviointi kehittyy. Tämä prosessi voi johtaa tarkempaan ja kohdennetumpaan raportointiin ilman, että kyse on monimuotoisuuspesusta. Hänen mukaansa olennaista on, että raportointi heijastaa aidosti yhtiön toimintaa ja auttaa ymmärtämään, mitä asioita on perusteltua raportoida ja mitkä yksityiskohdat jäävät kokonaisuuden kannalta epäolennaisiksi.

Monimuotoisuuspesuun syyllistymisellä nähtiin olevan riskejä erityisesti raportoinnin vaikuttavuuteen ja varmentamisen luotettavuuteen. Itse yrityksiin monimuotoisuuspesun koettiin aiheuttavan lähinnä mainehaittaa kuin todellisia taloudellisia tai suuria liiketoiminnallisia vahinkoja.

Se varmasti voi aiheuttaa sitten tämmöistä niinku vähän luottamuksen menettämistä ja epäuskoa. Tällaista että ei ehkä uskota, että tämä yhtiö on niin niin edelläkävijä, kun haluaa olla ja se vie sitä brändin arvoa taas alemmas. – *Asiantuntija C*

En sitten osaa sanoa, että miten paljon se lopulta sitten vaikuttaa sidosryhmien päätöksentekoon, että mitä vaikka tuolla kyseisellä kentällä (metsäteollisuus) on esitetty nyt raportoinnissa. Jos tuijottaisi metsäyhtiön osakekurssia, niin veikkaisin, että ihan hirveästi heilahtelee sen suuntaan (jos tulisi monimuotoisuuspesua ilmi). Mutta toisaalta tämä voi olla myös semmoinen alue, millä saa kyllä itsensä ongelmiin aika helposti, että jos sitä jotenkin painotettaisiin ei niin tärkeäksi asiaksi, tai sitten vastaavasti, jos sieltä nousisi jotain systemaattista poikkeavaa ehkä suhteessa muuhun markkinaan, että näillä menee erityisen huonosti tällä tietyllä osa-alueella, ja yhtiö ei kannata vastuutaan tämän aihealueen ympärillä, niin varmasti sitä semmoinen negatiivinen mainehaitta aika äkkiä, syntyy. – *Varmentaja B*

Ihmisoikeusihmisoikeusloukkauksia nyt on varmaan esimerkiksi vaatealalla, johon nyt on itse millään tavalla kyllä koskaan ollut kytköksissä, mutta mediassakin niitä läpikäyty niin niin tota niitä tulee säännöllisesti kuitenkin. Tai suht säännöllisesti esiin, mutta Onko ne sitten oikeasti iskenyt lovea niihin yhtiöihin? Jos katsotaan pidempää aikajännettä, niin aika harvoin kai se näin on ollut. Median riepottelua on toki ollut ja aikaa ja energiaa on varmasti mennyt sen tilanteen hoitamiseen asianosaisilta. Tällä nopealla miettimisellä niin mulla ei tule mieleen, että ne olisi kuitenkaan sitten niitä yhtiöitä kaatanut, Vaikka ne on ollut raskaita ja ikäviä Ja varmasti niinku yksittäisille

vastuussa olleille henkilöille. Ne on voinut tietysti olla semmoisia uran käännekohtia. ... Niin valitettavaa kuin se onkin, niin kyllähän markkina sitten tietysti aika nopeasti asiat unohtaakin. – *Varmentaja E*

#### 5.4.2 Sosiaalisen vastuun raportointi

Haastattelujen perusteella sosiaalisen vastuun raportoinnissa raportoitavien asioiden ja niiden olennaisuuden määrittely perustuu ensisijaisesti kaksoisolennaisuusanalyysiin. Haastateltavat toivat esiin, että analyysin lopputulokseen vaikuttavat useat yhtiökohtaiset tekijät, kuten yhtiön toiminnan luonne, toimiala, henkilöstörakenne sekä muut yhtiössä tunnistetut olennaiset teemat. Lisäksi olennaisuusarviointiin vaikuttaa se, kuka analyysin yhtiössä toteuttaa ja millaisista lähtökohdista arviointia tehdään. Haastatteluissa nousi esiin myös se, että yhtiöt tarkastelevat olennaisuutta osin strategisesti ja pohtivat, mitkä teemat halutaan nostaa raportoinnissa keskeisiksi.

Niin tota se on sitten tärkeää, että kuka sen tekee. Kyllä se niinku huomattiin tuossa, että eri organisaatiotasolla on vähän erilaisia niinku, miten nyt voisi sanoa, ambitioita tai vastaavaa. Voi olla, että jollain HR-johtajalla voi olla voimakkaampi tarve ajaa tiettyjä tota asioita sieltä enemmän framille. Ja sitten voi olla, että muu johto ei ehkä näe niitä sillä tavalla olennaisina tai katsovat niitä vähän eri vinkkeleistä. ... Mutta kyllä siinä nyt oli nähtävissä ekalla kaudella jo sitä, että on selkeästi näkemyseroja siitä, että mitkä S1 asiat on sellaisia, että niitä halutaan nähdä olennaisina ja toki siihen nyt ehkä vaikuttaa sekin, että mitä halutaan sieltä antaa julkisuuteen. Nyt kyllä toki pitäisi olla sellainen olennaisuusarvio, joka sitä ohjaa. Mutta että kyllä nyt varmasti moni pörssiyhtiön talousjohtaja tai toimitusjohtaja miettii myös sitten sitä, että miltä ne raportit näyttävät ulospäin. – *Varmentaja E*

Se riippuu niin paljon siinä toimialastakin, että joskushan on vaikka tosi miesvaltaisella alalla joku rakennusala tai joku IT-ala, niin kuin nehän on tyypillisesti miesvaltaisia, niin ehkä semmoisissa tyypillisesti sitten nostettiin se, että halutaan vaikka naisten määrää läpi organisaation nostaa. – *Asiantuntija B*

Useampi haastateltava teki havainnon tulkinnanvaraisuudesta ESRS:n olennaisuusanalyysin ohjeistukseen liittyen, joka saattaa vaikuttaa heidän mukaansa tietojen vertailukelpoisuuteen eri yhtiöiden välillä jopa samalla toimialalla.

Ja koska siellä ESRS:ssä se ei ole hirveän tarkkoja tai että on tavallaan se yleisohjeistus, miten sitä kaksoisolennaisuutta lähdetään tekemään, mutta se on kuitenkin aika semmoinen, että ei ole mitään, vaikka tiettyä jotain ihan vaikka siis tosi konkreettista Excel-pohjaa. On nähty tosi erilaisia pisteytyksiä ja myös koska sen raja-arvon voi määritellä itse. Toki se pitää perustella, mutta tavallaan yritys voi asettaa sen itse. ... Siinä (olennaisuusanalyysissä) on nähty tosi erilaisia tapoja, jolloin sitten taas yrityksillä voi olla tosi eri datapisteitä, mitä ne raportoivat. Ja sitten jos vaikka saman alan yritykset raportoivat tosi eri juttuja tai eri tavoin vähän tulkitsee jotain asioita, niin niitä on myös ehkä vähän hankala sitten verrata keskenään. Ehkä just ylipäättään tuossa kaksoisolennaisuudessa se tulkinnanvaraisuus on vähän haaste sekä näiden sosiaalisten aiheiden, mutta myös muiden aiheiden osalta. – *Asiantuntija A*

Olenaisuuden arviointiin liittyen osa haastateltavista toi esiin, että Pohjoismaissa sosiaalisen vastuun osa-alueiden lähtötaso koetaan yleisesti niin korkeaksi, että ne saatetaan arvioida epäolennaisiksi raportoinnin näkökulmasta. Lisäksi haastateltavat kuvasivat, että yhtiöissä ympäristöön liittyvät teemat voivat nousta olennaisuusarvioinnissa sosiaalisen vastuun edelle, ja sosiaalisen vastuun sisälläkin painopiste saattaa siirtyä muista osa-alueista pois erityisesti oman työvoiman kysymyksistä. Tietyillä toimialoilla, joihin liittyy esimerkiksi lapsityövoiman käytön riski, raportointi kohdistuu usein ensisijaisesti näihin korkean riskin teemoihin, joita pidetään sosiaalisen vastuun kokonaisuudessa keskeisempinä.

Ja ehkä niin kuin mä tässä mietiskelin tätä, niin siellä niin kuin sosiaalisella puolella on aika paljon sellaisia indikaattoreita tai pitää kertoa sellaisista asioista, mitkä aika pitkälti tulee jo niin kuin Suomen lainsäädännöstä. Esimerkiksi vaikka vanhempaa ja vapaisiin tai tällaisiin liittyen, että sitten ollaan niin kuin käyty aika paljon sellaisia keskusteluita, että tai vaikka ihan myös siellä kaksoisolennaisuusanalyyseissa on tunnustettu, että ne niin sanotusti vaatimukset täyttyvät jo siinä, kun noudatetaan niin kuin Suomen lainsäädäntöä. -*Asiantuntija A*

Jos mietitään jotakin yritystä, kenellä olisi vaikka toimitusketjuja, tosi globaaleja toimitusketjuja, riskiraaka-aineita, missä voi olla vaikka jotain pakkotyötä, tai lapsityötä, tai uikuria, jotakin sellaista, niin kyllähän ne ovat paljon vakavampia asioita, kun vaikka ne Suomessa tapahtuvat asiat. En siis sano, etteikö se ole vakavaa, että olisi jotakin syrjintää Suomessa, se on hyvin vakavaa. Ehkä se vaan sanoo sen, että se odotusarvo kasvaa silloin, kun ollaan semmoisella markkinalla kuin Suomi, tai silloin, kun ollaan semmoisella markkinalla kuin joku kehittyvä maa. – *Asiantuntija B*

Raportoitavien ja varmennettavien asioiden olennaisuutta pohtiessaan haastateltavat nostivat esiin yrityksen muun viestinnän ja julkilausutut arvot. Pohdintaa herätti ristiriita tilanteissa, joissa yhtiö korostaa vastuullisuusarvoja keskeisenä osana identiteettiään tai toimialaan liittyä kohonnut riski johonkin tiettyyn osa-alueeseen, mutta kestävyysraportointi on toteutettu vähimmäisvaatimuksiin nojautuen. Lisäksi toimialakohtaiset eroavaisuudet nousivat useissa haastatteluissa esille. Varmentaja C:n mukaan mittareiden olennaisuus riippuu yhtiön liiketoimintamallista. Hän käytti esimerkkinä vammaisuuteen liittyvää raportointia, joka voi olla keskeinen teema organisaatioille, joiden tavoitteena on työllistää osatyökykyisiä. Asiantuntija C käytti taasen esimerkkinä finanssialaa, jossa mahdollisesti sijoitusportfolion sisältö määrittelee yhtiön raportoitavien asioiden olennaisuutta.

Toki paljon riippuu yhtiöstä. Vaikka metsäyhtiöissäkin on paljon työntekijöitä ja palkkakustannuksia, ja sosiaalinen vastuu on siten merkittävä teema, niiden toiminnan ydin liittyy ennen kaikkea metsään ja ympäristöön. Siksi ympäristövastuuseen liittyvät kysymykset ovat niille ensisijainen prioriteetti samoin näiden sidosryhmien näkökulmasta. – *Varmentaja B*

Se riippuu niin paljon siinä toimialastakin, että jotkuthan ovat vaikka tosi miesvaltaisella alalla joku rakennusala tai joku IT-ala, niin kuin nehan ovat tyypillisesti miesvaltaisia, niin ehkä semmoisissa tyypillisesti sitten nostettiin se, että halutaan vaikka naisten määrää läpi organisaation nostaa. – *Asiantuntija B*

Esimerkiksi vaikka joku media-ala, niin siellä ehkä enemmänkin on ollut vähän semmoista hiukan erilaisia (olennaisia asioita) kuin muilla, että jotain tämmöistä sananvapautta tai vastuuta tavallaan siitä julkaisuista sosiaalisesti. – *Varmentaja A*

Sosiaalisen vastuun ja monimuotoisuuden raportoitaviin asioihin vaikuttavat edellä mainittujen asioiden lisäksi myös sidosryhmien odotukset, mutta toisaalta näitä odotuksia ja sidosryhmien osallistamista kestävyysraportointiin oli toteutettu vaihtelevasti. Asiantuntija C:n mukaan sidosryhmien osallistamisessa havaitaan huomattavaa vaihtelua yhtiöiden välillä. Osassa yhtiöistä sidosryhmiä on osallistettu laajasti ja syvällisesti osana olennaisuusanalyysiä, kun taas toisissa osallistaminen on jäänyt selvästi rajallisemmaksi. Hän korosti, että sääntely ei määrittele tarkasti, mitä ja miten sidosryhmiä olennaisuusanalyysiin tulisi sisällyttää, mikä jättää yhtiöille huomattavasti harkintavaltaa.

Varmentaja C kuvasi erään asiakkaansa sosiaalisen vastuun ja monimuotoisuuden raportointia kokonaisuutena maltilliseksi ja pidättyväiseksi. Hänen mukaansa yhtiöllä ei ole tarvetta korostaa kestävyys- tai monimuotoisuusteemoja raportoinnissaan, sillä toimialan luonne on sellainen, etteivät sijoittajat tai muut taloudelliset sidosryhmät aseta näille teemoille merkittävää painoarvoa. Monimuotoisuutta koskevat kuvaukset rajoittuvat yleisluonteisiin toteamuksiin siitä, että hallitus ja johto pyrkivät edistämään monimuotoisuutta, ilman että raportoinnissa esitettäisiin konkreettisia tavoitteita, mittareita tai käytännön toimenpiteitä. Varmentaja C:n mukaan raportista puuttuvat myös selkeät, toiminnalliset sitoumukset sosiaalisen vastuun edistämiseksi, ja yhtiö viestii vastuullisuudestaan niukasti myös muissa julkisissa yhteyksissä. Varmentaja C:n asiakkaan tapauksessa sidosryhmien tunnistaminen painottui sijoittajiin ja taloudellisiin sidosryhmiin, kuten asiakkaisiin ja toimittajiin, mutta epäselväksi jäi, miten näitä sidosryhmiä ja niiden odotuksia oli yhtiössä arvioitu.

Monimuotoisuuden raportoinnissa korostuneiksi asioiksi nousi erityisesti sukupuolten välinen palkkatasa-arvo, sukupuolten välinen edustus johtotehtävissä. Lisäksi monimuotoisuuteen liittyviä raportoitavia osa-alueita oli yhtiöiden syrjinnän toimintaperiaatteiden kuvaus ja joissain yhtiöissä myös ikäjakauman ja eri kansallisuuksien edustuksen kuvaus. Muiden monimuotoisuuden osa-alueiden raportointi oli haastateltavien mukaan harvinaista.

Nyt on tuossa katsottu, niin kyllä se usein sitten jää siihen sukupuoli ja Ikä Akselille tavallaan se asiakkaidenkin analyysi, eli sellaisiin asioihin, joista perinteisesti varmasti

HR-järjestelmässä on saatu ja saadaan data ehkä ulos. Mutta sitten kaikki muu jää vähän sellaiseksi, että se on ehkä vähän siten epämääräisempää, kun ei ehkä ole sitä sellaista Kovaa dataa. – *Varmentaja A*

Varmentaja E toi esille myös raportoinnin progressiivisen kehittämisen. Varmentaja E:n mukaan monimuotoisuuden raportointia tulisi kehittää vaiheittain. Ensin on varmistettava standardien edellyttämä perustaso ja vakiinnutettava selkeät, yksinkertaiset mittarit osaksi säännöllistä KPI-seurantaa, kuten esimerkiksi sukupuolten palkkaero. Kun perusraportointi ja siihen liittyvät tavoitteet ja vastuut ovat kunnolla yhtiöllä hallinnassa, voidaan kokonaisuutta laajentaa monimuotoisuuden muilla osa-alueilla hallitusti.

Ensin on saatava perusasiat kuntoon ja rakennettava kehitys niiden päälle hallitusti. Ei ole tarkoituksenmukaista asettaa kerralla suurta määrää tavoitteita, joita myöhemmin kursitaan kasaan kiireessä raportointia varten ilman varmuutta niiden luotettavuudesta. Jos me mennään sellaiseen maailmaan, niin se (huono raportointi) heikentää koko raportoinnin uskottavuutta ja sitten siitä katoaa (merkitys) sitten taas siihen (luottamukseen) pohjautuvalla markkinassa. – *Varmentaja E*

Haastateltavat näkivät monimuotoisuuden raportoinnin kestävyysraportilla osittain merkitykselliseksi. Etenkin ikäjakauma, sukupuolten välinen palkkaero ja etninen jakauma koettiin merkityksellisiksi asioiksi nostettavaksi kestävyysraportille. Raportoinnin merkitys saattoi erota osittain haastateltavien henkilökohtaisesta näkemyksestä monimuotoisuuden merkityksestä ja osaa monimuotoisuuden osa-alueita eivät haastateltavat kokeneet olennaisiksi raportoitaviksi asioiksi kestävyysraportilla.

Mä nyt mietin ensin sellaisia yleisimpiä mitä noilla raporteilla toistuu, niin nehän on just nimenomaan ikäjakauma ja sitten sukupuolijakauma. Mutta ehkä jos sitten mä mietin silleen omasta näkökulmasta vielä syvemmin, niin ehkä esimerkiksi tuollaiset niin kun terveyteen liittyvät asiat varmaan ovat kanssa tosi tärkeitä tai olisi silleen tärkeitä. Syrjintää tarkasteltaessa olisi tärkeää huomioida erityisesti niiden henkilöiden asema, joilla on esimerkiksi vamma tai jokin muu ominaisuus, joka voi altistaa heidät syrjinnälle. – *Varmentaja D*

Esimerkiksi seksuaaliseen suuntautumiseen liittyvä tieto voi olla periaatteessa relevanttia, mutta en näe sitä sellaisena asiana, jota olisi tarpeen korostaa erityisen näkyvästi. Lisäksi sen selvittäminen on käytännössä haastavaa, sillä ihmisiltä on vaikea lähteä kyselemään tällaisia henkilökohtaisia tietoja. Mä en usko, että suurin osa haluaa sellaista niinku edes vastata mihinkään lomakkeeseen. – *Varmentaja C*

Merkityksellisyyteen liittyen Asiantuntija A nosti esille suurempien yhtiöiden kestävyysraportit voivat toimia vastuullisuusasioissa esimerkkinä myös pienemmille yhtiöille, joilla ei ole lakisääteistä velvollisuutta raportoida kestävyysasioistaan. Tämä voi haastateltavan mukaan lisätä pienemmissä yhtiöissä pohdintaa oman toiminnan kehittämisestä. Asiantuntija A nosti esille myös

vaikutuksen toimitusketjuun, josta suurempi yhtiö voi vaatia esimerkiksi toimittajiaan raportoimaan tietyistä asioista, jolloin raportointikäytännöt voivat näin ulottua yrityskenttään laajemmin ilman lakisääteistä raportointivelvollisuutta. Asiantuntija A kuitenkin korosti, että CSRD:n raportointivaatimusten tulisi olla riittävän selkeitä, jotta raportointi ei jäisi pinnalliseksi. Pinnallinen tai epärealistinen raportointi ei voi toimia kunnollisena mallina muille yhtiöille.

Asiantuntija B taasen tunnisti monimuotoisuuden raportoinnin merkityksellisenä apuvälineenä myös yrityksen johtamisessa. Haastateltava toivoi, että monimuotoisuus- ja vastuullisuusraportointi nähtäisiin sääntelyvelvoitteen sijaan liiketoimintaa tukevana tekijänä. Keskustelun tulisi Asiantuntija B:n mukaan keskittyä enemmän liiketoimintahyötyihin ja riskienhallintaan kuin pelkästään siihen, onko tiettyjen tietojen raportointi pakollista.

Monimuotoisuuteen ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvien asioiden raportointiin liittyvä data esitettiin raporteissa osin numeerisesti ja osin narratiivisesti. Haastateltavien mukaan narratiivinen esitystapa oli sosiaalisen vastuun puolella korostunutta ja vaikka raportilla olisi esitetty jotain numeerisesti, oli usein sen lisäksi asiaa avattu narratiivisesti. Poikkeuksena esille nousi Varmentaja D:n kokemus asiakkaasta, jonka raportilla kävi ilmi, että sukupuolten välillä oli huomattavaa palkkaeroa. Asiaa ei ollut raportissa piiloteltu, mutta siihen liittyvät syyt oli jätetty myös avoimesti kertomatta.

Haastateltavat kuvasivat sosiaalisen vastuun ja monimuotoisuuden raportointiin liittyviksi keskeisiksi haasteiksi teemojen näkymättömyyden sekä niiden vaikean hahmotettavuuden. Tietojen tunnistaminen ja kerääminen koettiin myös paikoin haastavaksi, erityisesti silloin, kun olemassa olevat järjestelmät eivät tukeneet tarvittavan tiedon tuottamista. Lisäksi Varmentaja A:n ja Asiantuntija C:n haastatteluissa nousi esiin, että yrityksissä saatetaan tehdä oletuksia monimuotoisuuteen liittyen, kuten esimerkiksi päätelmiä siitä, ettei yhtiössä olisi vammaisia työntekijöitä. Asiantuntijat A, B ja C nostivat vammaisuuden raportointiin liittyvän haasteen Suomen lainsäädännöstä, joka ei lähtökohtaisesti salli työnantajien kerätä henkilöstöltä vammaisuutta koskevia tietoja, mikä rajoittaa näin raportoinnissa hyödynnettävän tiedon saatavuutta. Asia oli mietityttänyt niin varmentajia kuin asiakasyrityksiäkin.

Esimerkiksi se vammaiset, niin musta tuntuu, että asiakkaidenkin on jotenkin vähän vaikea suhtautua siihen aiheeseen. Vähän että mitäs siitä, onko se meille nyt olennainen vai ei? Mitä siitä raportoitaisi, koska harvalla kuitenkaan sitten on työvoimassa todella paljon vammaisia. – *Varmentaja A*

Yksi muuten kanssa haaste näissä (monimuotoisuuden raportoinneissa) oli se vammaiset henkilöt Suomessa, koska niitähän tietojahan ei saanut Suomessa oikein kerätä. Tämä oli tämmöinen suomalainen erityispiirre, että sitten noudatettiin Suomen

lakia, mutta siitä mä muistan, että paljon tuli kysymyksiä, että siis miten tätä nyt pitäisi mukaan raportoida. -*Asiantuntija B*

Haastateltavat kuvasivat yksimielisesti ensimmäisen raportointivuoden olleen kaikille, niin yhtiöille kokoluokasta riippumatta, asiantuntijoille kuin varmentajillekin, niin sanotusti opetteluvuosi, koska raportointiviitekehys oli kaikille uusi. Ensimmäisen raportointivuoden haasteina haastateltavat kertoivat yhtiöissä olleen erityisesti puutteellinen data sosiaalisen vastuun osa-alueisiin liittyen ja puutteellinen valmius kestävyysraportoinnin kokonaisuuden toteuttamiseen. Haasteet koskivat etenkin pienimpiä ja keskisuuria raportointivelvollisuuden piirissä olevia yrityksiä, jotka eivät olleen aiemmin tehneet vapaaehtoista vastuullisuusraportointia. Esimerkiksi Asiantuntija B kuvasi CSRD-raportoinnin olleen enemmän järjestelykysymys sellaisissa suuremmissa yhtiöissä, joilla oli jo aiempaa kokemusta vastuullisuusraportoinnista (esimerkiksi GRI-raportoinnista), mutta näissäkin tapauksissa yhtiöillä oli paljon opeteltavaa CSRD:n viitekehuksesta.

Ensimmäisen vuoden siirtymäsäädöksiä käytettiin haastateltavien mukaan yrityksissä hyödyksi erityisesti sosiaalisen vastuun osa-alueella. Tutkimustuloksissa kävi ilmi, että S1 oma työvoima-osa-alueen datapisteisiin liittyen ei yrityksillä ollut kerätty aiempina vuosina tai raportointivuotena vielä kunnolla dataa, jonka vuoksi raportointia saatettiin lykätä siirtymäsäädöksen turvin, jotta työmäärä raportointiin ei kasvaisi kohtuuttomasti. Vaikka siirtymäsäädöksissä nähtiin positiivisia vaikutuksia erityisesti yritysten työmäärään ensimmäisinä raportointivuosina, nähtiin niissä kuitenkin myös monimuotoisuuspesemisen riskejä. Siirtymäsäädökset antavat haastateltavien mukaan yrityksille enemmän mahdollisuuksia tehdä strategisia valintoja, mitä asioita kestävyysraportoinnissa tullaan esittämään.

Ehkä nyt etenkin näiden siirtymäsäännösten lisääntyessä niin se riski (monimuotoisuuspesuun) ehkä jopa tavallaan voi korostua, koska on mahdollisuus taas jättää pois enemmän tietoja ja valikoivammin sieltä raportoida. Eli voi todeta jotain myös olennaiseksi, mutta vielä niinku siirtää sitten sitä raportointia eteenpäin. On myös mahdollista, että jotain tietoja mitä esitti aiemmin niin voi nyt sitten jättää myös vielä pois tässä kohtaa. Ja siinä on se riski olemassa, että se antaisi sitten jotenkin paremman kuvan yhtiöstä, kun mitä todellisuus on. - *Asiantuntija C*

#### 5.4.3 Sosiaalisen vastuun varmentaminen

Haastateltavien kokemusten mukaan varmennuksissa olennaisuusarvioinnissa ympäristöasiat (jos nämä olivat yhtiölle olennaisia asioita) koettiin usein olennaisemmaksi ja riskisemmäksi osa-alueeksi, jonka vuoksi näiden datapisteiden varmentamiseen kohdistettiin tällöin enemmän toimenpiteitä kuin sosiaalisen vastuun osa-alueisiin. Sosiaalisen vastuun varmennustoimenpiteinä oli useimmiten yhtiön toimintatapaohjeiden olemassaolon varmistus ja yhtiön johdon kanssa pidetyt

haastattelut. Lisäksi varmennustoimenpiteisiin kuului laskelmien varmennusta esimerkiksi sukupuolijakauman osalta. Lukujen, jotka tulivat suoraan järjestelmistä, varmentaminen koettiin helpompana kuin narratiivisten väitteiden totuudenmukaisuuden varmentaminen.

Minä luulen, että se on varsinkin tilintarkastajataustaiselle se numeraalisten KPI:den varmentamisen suunnittelu ja toteuttaminen on ajatuksellisesti paljon helpompi ymmärtää ja toteuttaa. – *Varmentaja A*

Niin musta tuntuu, että se (sosiaalinen vastuu ja monimuotoisuus) on käyty aika haastattelupohjaisesti. On selvitetty myös, että siellä (yhtiössä) ei ole ollut mitään tällaisia oikeustapauksia tai muita tällaisia siihen liittyviä, mitkä sitä yhdenvertaista kohtelua jotenkin jollain tavalla kumoaisi. Siinäpä ne aika pitkälti on, koska tässä (asiakkaan) raportissa ei ole minkäänlaista niin kun minkään tason semmoista numeerista dataa (sosiaalisen vastuun osa-alueella), että on ihan kyllä varmaan vedetty tuolla meidänkin puolella ihan haastatteluilla läpi ja se varmennus on ollut enemmänkin sellaista, että yhtiöllä on kuitenkin näihin liittyvät poliittiset prosessit ja politiikka olemassa. – *Varmentaja C*

Kyllä sen mä sanoisin, että se isoin työ tapahtuu siinä keskustelun kautta prosessivaiheessa, sillä se on aivan yhtä tyhjän kanssa, että jos asiakas jostain Power BI-järjestelmästä meille lyö joku taulukon, jota me ei ymmärretä. Eli jos ei pystytä laskemaan sitä auki siitä, eikä me ymmärretä, että miten se lasketaan, niin miten ikinä varmennetaan sitä lopullista lukua? Niin sanoisin, että etenkin tuossa sosiaalisen vastuun puolella, niin varmasti se prosessiymmärrys korostuu jopa enemmän kuin muualla. – *Varmentaja B*

Esimerkiksi jos siellä on joku vaikka tällainen sisäinen politiikka siellä yhtiössä, niin sitten me perehdyimme siihen niitten politiikkaan. Ja toki sitten myös käydään niinku prosessihaastatteluita kuten tilintarkastuksenkin puolella, mutta sitten vaan tavallaan tästä eri aihepiiristä. Niin sillä tavalla saadaan sitten tavallaan semmoista ymmärrystä niiden narratiivien tueksi. – *Varmentaja D*

No lukujen osalta yleisesti on ehkä aika helppo varmentaa, koska sitten se on esimerkiksi jostain Power BI:stä tai tällaista tietojärjestelmästä tulee niitä lukuja, ja sitten me voidaan uudelleen laskea, että onko joku oikein. – *Asiantuntija A*

Haastateltavat kuvasivat sosiaalisen vastuun ja erityisesti siihen liittyvän monimuotoisuusasioiden varmennusta pääsääntöisesti hieman hankalammaksi asian abstraktiuden takia, kuin esimerkiksi ympäristöpuolen päästölaskennan varmentamista. Haastateltavat kuvasivat, että monimuotoisuus on käsitteenä ehkä hankalampi ymmärtää ja siihen liittyvää dataa on vaikeampi kerätä sekä tarkastaa, kun tarkastuskohteina olevat asiat olivat usein narratiivisesti esitetty, lukuun ottamatta suoraan järjestelmistä saatavia numeerisia datapisteitä, kuten sukupuolijakauma hallinnossa tai sukupuolten välinen palkkaero. Nämä sosiaalisen vastuun ja monimuotoisuuden numeeriset tiedot koettiin yksinkertaisemmiksi, kuin ympäristöpuolen numeeriset tiedot, jotka saattoivat sisältää paljon matemaattista kaavaa.

Kun ympäristöasiat ovat kuitenkin semmoisia fyysisen maailman ilmiöitä, että saastutetaanko vai ei, niin sitten, että jos tehdään väittämiä monimuotoisuudesta, niin sitten jos ne ei ole vielä ollut varmentajille, vaikka niitä ihan core-aiheita siellä varmennuksessa, että ne ei ole ollut katsottu niitä riskisimmiksi tai olennaisimmaksi aiheeksi, niin on riskinä, että ne ovat jääneet vähän sinne kevyemmille toimenpiteille. – *Varmentaja A*

No sehän (ympäristöpuoli) on toki vähän niin kuin erilainen puoli varmentaa, että jos puhutaan päästöistä, niin se nyt on tälleen tilintarkastajan aivoille aika helposti väännettävä asia, että siellä on tietyt luvut pyörii ja tietyt kaavat, miten se lasketaan se päästö ylipäätään. ... Mutta sitten, kun mennään tuonne (sosiaalisen vastuun puolelle), niin se on kyllä paljon kompleksisempi viidakko ja hankalampi varmentaa. – *Varmentaja B*

Monimuotoisuuden ja sosiaalisen vastuun tiedot vaikuttavat silleen varmentajan näkökulmasta niin sanotusti yksinkertaisemmalta niiden numeroiden puolesta, koska jos vertaa vaikka johonkin ympäristö- tai tällaiseen päästödataan, niin nehan on tosi silleen laajoja. Siellä on tosi paljon eri dataa mitä ne raportoivat - paljon eri lukuja ja kaikkiin eri laskukaavoja sekä muita. Niin sitten taas, jos miettii tätä sosiaalista puolta, niin niillähän on monesti vastuullisuusraportilla myös tosi paljon semmoista narratiivista ja just heidän johonkin sisäisiin politiikkoihin tai toimintaohjeisiin perustuvaa laadullista tietoa. – *Varmentaja D*

Mielenkiintoisena havaintona tutkimustuloksissa nousi myös varmentamiseen osallistuneiden keskuudessa monimuotoisuuden olennaisuuden uudelleen pohdinta ja oman työn reflektointi, jossa osa haastateltavista pohti yleisellä tasolla monimuotoisuuteen kohdistuvien olennaisuuden määrittelyä ja varmennustoimenpiteiden todellista riittävyttä.

Et ehkä senkin (ymmärryksen puutteen) takia sitten näissä raporteissa herkemmin se on jäänyt sitten vähän sellaiseksi sanahelinäksi. Mikä tietenkin varmentajilla on myös haasteena... Minä luulen, että siellä voi olla nyt edelleen jäänyt raporteihin (varmentamisen jälkeen) vähän semmoisia väittämiä, että herkästi puhutaan monimuotoisuudesta ilman, että on just siinä kohtaa edes avattu lukijoille (termiä). ... – *Varmentaja A*

Jos vaikka sosiaalisia aiheita ei ole määritelty tällaisiksi high-risk-alueiksi, että niissä oletettaisiin, että niissä saattaa olla paljon tavallaan tällaisia misstatements (virheitä), niin sitten välttämättä niistä ei oteta ihan niin paljon niitä väittämiä tarkasteluun, kuin vaikka sitten sieltä jostain ympäristöpuolelta. Niin silloin on toki myös riski siihen, että siellä on joku väittäjä, josta jää sitten se taustadata (varmennuksessa) pyytämättä. – *Asiantuntija A*

Jos mä mietin silleen niin kun tilintarkastajataustalla tätä asiaa, niin kyllä mulle silloin kun mä rupesin noita varmennusjuttuja tekemään tuolla asiantuntija puolella niin tilintarkastukseen verrattuna niin olin ehkä hieman hämmentynyt. Koska tilintarkastuksessa me katsotaan kaikki sinne jonnekin laskulle tai jonnekin konkreettiseen asti. Silleen tosi yksityiskohtaisesti ja näin. Ja sitten taas noissa kestävyysraportin varmentamisessa se evidenssi on usein tosi paljon kevyempää. – *Varmentaja D*

Varmentaja D pohti vastauksissaan myös kriittisesti varmennuksen riittävyttä tilanteissa, joissa varmennustoimenpiteet kohdistuvat ensisijaisesti yhtiön toimintaohjeiden ja prosessien olemassaoloon. Hän toi esiin, että vaikka yhtiössä olisi mahdollista varmentaa esimerkiksi yhdenvertaiseen kohteluun liittyvien toimintaohjeiden olemassaolo ja prosessihaastatteluisia asiakas kykenisi kuvaamaan toimintamallit uskottavasti, jää kuitenkin varmentamatta toimitaanko yhtiössä kuten kuvaillaan, jos prosessien tosiasiallista toimivuutta ei testata käytännössä.

Tätä rajoitetun varmuustason haastetta nostivat esille myös muut haastateltavat. Rajoitetun varmennuksen koettiin vähentävän yleisesti varmennuksen tasoa, mutta toisaalta haastatteluisia nousi esille monimuotoisuuden haastava varmentaminen ja evidenssien paikkaansa pitävyyden todentamisen vaikeus, jolloin kohtuullisen varmennustason saavuttaminen saattaisi olla joidenkin datapisteiden kohdalta jopa mahdotonta. Rajoitetun varmuustason koettiin olevan suhteellisen laaja, jonka vuoksi varmennuskertomuksen nimenkirjoittajakohtaisesti saattaa olla varmennustasossa eroja rajoitetun varmuuden sisällä.

Tässähän tietysti, kun annetaan sitä rajoitettua varmuutta, niin siinä se sanamuoto on jotenkin että ”meillä ei ole aihetta olettaa, etteikö olisi olennaisilta osin laadittu tietyn standardiston mukaisesti”. Joka tarkoittaa sitä, että siinä on toki nyt vielä aika paljon sitä tota - voisiko sanoa liekaa siinä varmuustasossa. Eli tarkastajakohtaisesti on varmasti eroa ja että mihin sitten se rajan siinä vetää. – *Varmentaja E*

Tässä (rajoitetussa varmuudessa) on periaatteessa tosi paljon tilaa sille ammatilliselle harkinnalle. Se on ihan ok, että ne tilintarkastajan näkökulmassa tosi vähäiset toimenpiteet voi olla ihan riittävät, jos sinä katsot, että tässä ei oo mitään erityistä riskiä ja tämä ei nyt oo ihan niitä kärkiaiheita nyt tällä raportilla. – *Varmentaja A*

Muita monimuotoisuuteen liittyvän raportoinnin varmentamisen ja erityisesti monimuotoisuuspesun havaitsemisen haasteita olivat haastateltavien mukaan muun muassa muiden aiheiden korostuminen olennaisuusarvioinnissa, raportoitavan informaation suuri määrä sekä lainsäädännöstä johtuvat rajoitteet työntekijöistä kerättävän datan keräämisessä ja säilyttämisessä. Haastateltavat kuvasivat, että vaikka varmennuksen alla on kestävyysraportti kokonaisuudessaan, ei kaikkea tietoa ole mahdollista tai kannattavaa varmentaa.

Ja periaatteessahan se (raportoitava asia) on sitten asiakkaan tehtävä myös todentaa ja se tarvittaisiin jollain dokumentaatiolla. Kyllähän se ongelma nykyisin ehkä on se, että niin kauhean kattavasti kaikenlaisia asioita ei ole vielä läheskään kaikissa yrityksissä dokumentoitu. – *Varmentaja A*

Rupeeaa tuo informaation määrä olemaan niin jäätävä noissa paketeissa ylipäätään, että sitten siinä on toki riskinsä, että tietyt asiat, niin en nyt sano, että menee ohi, mutta että varmasti yhtiöt pystyvät korostamaan tiettyjä juttuja halutessaan sieltä, mitkä sitten tavallaan ottavat sen lukijan huomion. – *Varmentaja B*

Toki sitten kyllähän tämä tarkastuksin tietyssä määrin aina on kompromisseja ja niiden tekemistä, ja sitten joutuu joskus vähän valitsemaan ne taistelut mihin lähtee ja mihin ei.  
– *Varmentaja E*

Haasteina ensimmäisen raportointivuoden varmennuksiin liitettiin myös kiireellinen aikataulu sekä käytännön opettelu. Vaikka varmentajat olivat kouluttautuneet ennalta tai osallistuneet aiemmin vapaaehtoisten kestävyysraporttien varmennukseen, oli uuden viitekehysten mukaisten raporttien käytännön varmennustyö silti kaikille uutta.

Mutta nyt kun tätä puhutaan, niin tulee kyllä vähän semmoinen tunne, että se saattaa kyllä olla, että näihin (monimuotoisuuteen) liittyviä asioita on ehkä päässyt vähän herkemmin, niin kuin vähän niin kuin livahtamaan sinne raporttiin. Ehkä vähän sellaista positiivishenkistä, mitä ei ehkä siihen ensimmäisen vuoden hötäkässä ole välttämättä niin niin raivokkaasti sitten haastettu, kuin jotain ympäristöasioihin liittyviä väittämiä. –  
*Varmentaja A*

Tämä on vähän tällainen ”work in progress” niin sanotusti kaikkien osalta. Saa ihan jonkun verran olla kyllä päivastuullisella pokkaa allekirjoittaa niitä raportteja, mutta kyllä ne on ihan iloisesti tuolla niitä antanut aina, että ehkä kaikki on mennyt ihan hyvin. – *Varmentaja C*

#### 5.4.4 Monimuotoisuuspesuun puuttuminen varmennusprosessissa

Erityisesti varmentajat kokivat, että heillä on lähtökohtaisesti hyvät mahdollisuudet puuttua monimuotoisuuspesuun varmennusprosessissa, jos tällaista olennaista virheellistä tietoa tarkastuksen aikana havaittaisiin. Kestävyysraportointitarkastajia pidetään asiakkaiden toimesta arvossa ja heidän antamia kommentteja ja neuvoja kuunnellaan haastateltavien kokemusten mukaan hyvin.

Kaikki mun asiakkaat on ollut tosi silleen vastaanottavaisia. Ne (asiakkaat) arvostavat ehkä silleen varmentajien osaamista. Tämä on semmoinen kumminkin kehittyvä alue, missä heillä ei ehkä sisäisestikään ole sitä asiantuntijuutta silleen kaikkiin tilanteisiin niin sitten he just tosi mielellään on kuunnellut silleen meidän niin kun mielipiteitä, vinkkejä tai jotain neuvoja johonkin, että miten tämä kannattaisi nyt tehdä. Niin yleisesti ottaen on kyllä ollut tosi silleen vastaanottavaisia. – *Varmentaja D*

Keinoina puuttumiseen kerrottiin olevan ensisijaisesti keskustelut asiakkaan kanssa ja lisädokumentation hankinta asiakkaalta. Vakavampina keinoina nostettiin esille myös asioiden raportointi asiakkaan organisaatiossa ylemmälle johdolle, jos raportointia tekevä taso ei ole yhteistyöhaluinen. Kuten raportoinnin tuloksissa kävi jo ilmi, varmentajat pystyvät puuttumaan ja kyseenalaistamaan tarvittaessa kestävyysraportoinnissa esitettyjä väitteitä yhtiön olennaisuusanalyysistä alkaen. Puuttumismahdollisuuksia koettiin olevan aivan tarkastuksen loppuun saakka.

Jos päädytään siihen, että jokin asia on sellainen, johon haluamme kiinnittää huomiota ja näkemykset eroavat merkittävästi asiakkaan kanssa, voidaan viedä asiaa tarvittaessa asiakkaan organisaatiossa eteenpäin. Mikäli havaintojen pohjalta ei ole suostuttu tekemään muutoksia ns. alemmalla tasolla, asian raportointi ylemmälle johdolle on usein tehokas keino saada aikaan muutoksia. Havaintojen vieminen päättävälle tahoille toimii käytännössä keinona vaikuttaa myös raportin lopulliseen sisältöön, riippumatta siitä, mihin aihealueeseen erimielisyys liittyy. – *Varmentaja B*

Jos me havaitaan siitä yhtiön toiminnasta tai raportoinnista jotakin sellaisia asioita mitä yhtiö ei ole raportoinut tai tunnistanut olennaiseksi raportoituiksi asioiksi, niin sittenhän me nostetaan siinä alkuvaiheessa, että hei te harrastatte vaikka tällaista kaivosliiketoimintaa ja te ette ole raportoineet näitä teidän kaivospäästöjä tai lapsityövoiman käyttöä tai jotakin tällaista, että nämä nyt on ihan perusasioita teidän alalla. Niin miksi te ette raportoi näitä tai tunnistanut olennaiseksi? – *Varmentaja C*

Vaikka varmentajat kokivat, että heidän on auktoriteetin ja asemansa takia helppo nostaa asioita esille ja puuttua kestävyysraportoinnin epäjohtonmukaisuuksiin ja virheisiin, kokivat he monimuotoisuuteen ja monimuotoisuuspesuun liittyvien asioiden kyseenalaistamisen vaikeammaksi. He kokivat, että monimuotoisuuteen liittyvät asiat saattavat olla niin monitulkintaisia, ettei yhtä oikeaa vastausta ole ja näin varmentajan voi olla vaikeampi lähteä haastamaan asiakkaan raportointia.

No, totta kai helpompihan on haastaa sellaisia vähän niin kuin itsestään selviä asioita, joissa meillä on selkeä kanta. Että jos meidän näkemyksen mukaan asiaa ei kuulu esittää tietyllä tavalla, ja pystytään osoittamaan, että ohjeistus tai standardi sanoo tästä näin ja tieto on tämän mukaista, niin silloin tällaista tietoa ei voi esittää toisin. Aina kun omat perustelut ovat kunnossa, niin totta kai haastaminen on helpompaa. – *Varmentaja B*

Ulkopuolisena on aika vaikea lähteä suoraan sanomaan johdolle, että joku väite ei pidä paikkaansa, varsinkin jos johto pystyy sen perustelevaan. Vaikka joskus saattaisi tuntua siltä, että asiaa pitäisi kyseenalaistaa enemmänkin. Tämä ei kuitenkaan ole mikään mielipidepalsta ja ihmiset voivat nähdä saman asian hyvin eri tavoin. Silloin tilanne on helposti vähän sana sanaa vastaan tai arvio arviota vastaan. Lähtökohtaisesti johdolla pitäisi kuitenkin olla paras käsitys asiasta, koska he viime kädessä vastaavat yhdessä hallituksen kanssa siitä, että annettu tieto on oikeaa. – *Varmentaja E*

Varmentajilla korostettiin olevan myös tarvittaessa mahdollisuus mukauttaa ja olla antamatta varmennuskertomusta, jos asiat kestävyysraportilla koettaisiin olennaisesti virheelliseksi. Kuitenkin kynnys kertomuksen mukautukseen ja antamatta jättämiseen koettiin niin korkeaksi, ettei välttämättä monimuotoisuuteen liittyvät epäloogisuudet ylitä tätä kynnystä.

Lähtökohtaisesti se, että jos jotain asiaa varmennetaan, niin sillähän pitäisi luoda sellainen tietynlainen pelotevaikutus. – *Varmentaja E*

En ole tästä täysin varma, mutta ajattelisin, että jos kyse on sellaisista seikoista, jotka eivät ole kokonaisuuden kannalta olennaisia, varmennuslausuntoa ei todennäköisesti

jätettäisi antamatta pelkästään niiden vuoksi. Toki tilanne olisi eri, jos raportissa olisi selkeästi virheellistä tai harhaanjohtavaa tietoa. Jos kyse olisi lähinnä yksittäisestä kevyestä kaunistelusta tai epämääräisestä muotoilusta, minulla on sellainen käsitys, että varmennuslausunto todennäköisesti annettaisiin. – *Varmentaja D*

Vaikka kestävyysraportissa esitetty tieto olisi varmennuksessa todettu olennaisilta osin oikeaksi, yhtiön muu viestintä voi silti olla ylipositiivista ja viitata monimuotoisuuspesuun. Haastateltavien mukaan varmentajilla ei kuitenkaan ole suoria mahdollisuuksia puuttua tällaiseen viestintään, sillä varmennuksen kohteena on ainoastaan kestävyysraportti. Osa haastateltavista toi esiin, että pelkkä raportoinnin varmennus ei riitä estämään yrityksen mahdollisesti muissa viestintäkanavissa harjoittamaa monimuotoisuuspesua. Varmentajilla nähtiin kuitenkin olevan mahdollisuus huomioida muualla esitettyjä väitteitä esimerkiksi olennaisuuden arvioinnin yhteydessä. Lisäksi asiantuntijat voivat tuoda tällaisia näkökulmia esiin silloin, kun he avustavat asiakasta kestävyysraportoinnin olennaisuusanalyysin toteuttamisessa.

Ja siis vaikka ei olisi mitään vahvaa viestintää, niin vaikka olisi asiasta erityyppistä kuvausta, vaikka verkkosivuilla, kun itse kestävyysraportilla, niin kyllä siitä käydään keskustelua. Selvitetään siis, että mikäli se on olennainen (jossain muualla), niin miksi sitä ei sitten nosteta sinne raporttiin, että mikä on tavallaan se perustelu tai rajaus? – *Asiantuntija C*

Ei vaan ole resursseja, että me kävisimme yrityksen kaikkia nettisivuja läpi. Korjaan vielä tuohon, että siis jos nyt heillä olisi ollut joku, että he olisi itse viitannut raportilla nettisivuille niin sitten luetaan. Mutta että ei lähtökohtaisesti se varmennuksen rajaus on se, mitä julkaistaan siinä virallisessa paperissa. ... On se (peseminen viestinnässä varmennuksesta huolimatta) mahdollista, ja sitä viherpesu-direktiivillä pyrittiin kieltämään. Mutta markkinoinnissa voitaisiin käyttää jotakin ylipositiivisia muotoiluja, mitkä tavallaan vaikka siellä virallisessa varmennetussa kertomuksessa kerrotaan, miten ne oikeasti ovat, ilmastotoimista tai monimuotoisuudesta tai mistä tahansa, niin sitten kuitenkin markkinointi voi lähteä ihan laukalle. Niin on se mahdollista kyllä – *Asiantuntija B*

#### 5.4.5 Epävarmuus

Useat haastateltavat, erityisesti tilintarkastajataustaiset varmentajat, epäilivät alkuun osaamisensa tasoa ja sitä, ovatko he tarpeeksi kokeneita osallistumaan tutkielman haastatteluun. Tämän vuoksi osa haastatteluihin alun perin pyydetyistä henkilöistä myös kieltäytyi haastattelukutsusta. Haastatteluvastauksissa tuotiin esille sanallisesti kysymysten vaikeutta ja korostettiin oman kokemuksen vähäisyyttä.

Tosi, tosi taas haastava sanoa tähän mitään... Tai tavallaan miten se niinku miten sen suhteuttaa näiden muiden asioiden tärkeyteen, että vaikea kysymys. (Kysymys liittyi monimuotoisuuden merkitykseen yritysvastuun kannalta) – *Asiantuntija C*

Että sitten ehkä niin kuin mä oon toki tehnyt näitä nyt vielä toistaiseksi aika vähän, mutta ehkä se kokemus just on se, että niin kuin se ympäristöpuoli on ehkä ollut enemmän fokuksessa, koska siellä nähdään just vaikka siihen laskentaan liittyviä riskejä. – *Asiantuntija A*

No mulla ei ole vielä niin niin paljoa varmennus kokemusta, että mä niinku pystyisin yleistämään jonkun asian mitä vaikka jätetään raporteista pois. – *Varmentaja D*

Erityisesti varmentajien vastauksissa liittyen monimuotoisuuteen ja monimuotoisuuspesuun oli myös havaittavissa epävarmuutta ja esimerkiksi varmentaja A vertasi omassa tulkinnassaan tietämystasoa vastuullisuusasiantuntijoihin ja Varmentaja B pyysi auttamaan monimuotoisuuden käsitteen ymmärtämisessä.

Just tämä monimuotoisuus, niin ensinnäkin se ei ehkä ole tyypillisesti - tai siis tietenkin vastuullisuusasiantuntijoille ne ovat selkeitä asioita- mutta jos on tällainen tilintarkastustaustainen varmentaja, niin ne ovat ehkä vähän semmoisia epämääräisiä asioita. - *Varmentaja A*

Ei vitsi, mikä kysymys, mä en tiedä kyllä tuohon. Pystytkö sä antaa vielä joku esimerkin tavallaan, että mitä sä, tai täältä sitä haetaan. – *Varmentaja B*

## 6 Johtopäätökset ja pohdinta

### 6.1 Tutkimustulosten tulkinta ja integrointi aiempaan kirjallisuuteen

Tässä luvussa kuvataan tutkimustuloksien tulkintaan vaikuttaneita tekijöitä sekä tulkitaan tutkimuksen tuloksia. Tutkimustulokset jäsenyivät monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtämiseen, niiden olennaisuuteen kestävyysraportoinnissa sekä havaitsemisen ja puuttumisen käytäntöihin varmennusprosessissa. Kokonaisuutena tulokset kuvaavat ilmiöiden käsitteellistä epäyhtenäisyyttä sekä varmennuksen painottumista muodollisiin tarkastustoimenpiteisiin käytännön varmentamisen sijaan. Seuraavissa alaluvuissa tuloksia tulkitaan tarkemmin teemakohtaisesti samalla integroiden ne aiempaan tutkimuskirjallisuuteen.

Teema	Keskeinen havainto
Monimuotoisuuden ymmärtäminen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ymmärretään pääosin henkilöstön moninaisuutena</li> <li>- Sukupuoli ja ikä yleisin</li> <li>- Syvällisyys vaihtelevaa</li> </ul>
Monimuotoisuuspesun käsitteen ja ilmiön ymmärtäminen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ilmiö tunnistetaan periaatteellisella tasolla viherpesun kautta</li> </ul>
Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun olennaisuus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ei koeta kestävyysraportoinnin kontekstissa kovin olennaiseksi</li> <li>- Heikko suoriutuminen näissä osa-alueissa ei yleisesti koeta aiheuttavan yhtiöille merkittäviä riskejä</li> <li>- Yhteiskunnallisella ja henkilökohtaisella tasolla koettu olennaiseksi</li> </ul>
Havaitseminen varmennuksessa	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Perustuu pääosin toimintaohjeiden olemassaolon varmistukseen ja uudelleen laskentaan</li> <li>- Ei testata toimitaanko yhtiöissä käytännön tasolla kuten raportoidaan tai toimintaohjeissa kuvataan</li> <li>- Rajoitettu varmuus rajoittaa varmennustoimenpiteitä</li> </ul>
Puuttuminen monimuotoisuuspesuun	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ensisijaisesti keskusteluiden kautta varmennusprosessin aikana</li> <li>- Tarvittaessa mahdollisuus kertomuksen mukauttamiseen tai kielteisen kertomuksen antaminen</li> </ul>

Taulukko 3. Yhteenveto tutkimustuloksista

Tulkinnassa huomioidaan myös vastaajien taustatekijöiden mahdollinen vaikutus heidän esittämiin näkemyksiin. Laadullisessa ja kriittisessä tutkimusotteessa taustatekijöiden tarkastelu on olennainen osa tulosten tulkintaa, sillä ne voivat osaltaan muokata tapaa, jolla ilmiöitä jäsennetään ja kuvataan. Esimerkiksi Marcusen (1969) mukaan moderni kapitalistinen yhteiskunta tuottaa yksipuoleista ajattelua, jossa yksilöiden kyky kriittiseen ajatteluun ja yhteiskunnan kyseenalaistamiseen heikkenee. Erityisesti haastatteluihin perustuvaa aineistoa tarkasteltaessa on näin ollen olennaista ottaa huomioon, miten vastaajien taustat voivat mahdollisesti vaikuttaa heidän esittämiinsä näkemyksiin ja vastauksiin. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 44–45)

### 6.1.1 Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen

Kaikki haastatellut työskentelivät kansainvälisissä Big 4 -tilintarkastusyhteisöissä, mikä tarjoaa olennaisen viitekehyksen heidän vastaustensa tulkinnalle. Kriittisen teorian näkökulmasta vastaajien puhe ei ole pelkästään yksilöllistä kokemusten jakamista, vaan osa laajempaa ammatillista ja institutionaalista todellisuutta, jonka moderni yhteiskunta on luonut. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 252; Marcuse, 1969)

Gebreiterin tutkimuksen (2019) mukaan Big 4 -organisaatioissa vallitsevat vahvat rakenteet, hierarkiat ja normatiiviset käsitykset siitä, millainen on “hyvä” asiantuntija tai tilintarkastaja ja alalle hakeutuvat alkavat kehittämään itseään tähän muottiin sopivaksi jo opiskeluaikana. Vaikka Big four yritykset ovat viime vuosina lisännyt rekrytoinneissaan hakijoiden monimuotoisuutta, ei ajattelutavat organisaation sisällä ole kuitenkaan laajentuneet vastaavalla tavalla. Nämä organisaation luomat ajatusmallit muovaavat siis paitsi työn tekemistä myös sitä, millä tavoin kestävyys, vastuullisuus ja monimuotoisuuden merkitys ylipäättään nähdään ja koetaan olennaiseksi myös asiakasyritysten näkökulmasta.

Kriittisen teorian valossa vastaajien puhetta voidaan siten pitää esimerkkinä siitä, miten ammatilliset rakenteet ja organisaatiokulttuuri muovaavat käsitystä olennaisesta ja epäolennaisesta. Kun monimuotoisuus jää vain sukupuolen ympärille, se kertoo samalla siitä, millaista vastuullisuustasoa tilintarkastuspohjaisella kestävyysraportoinnin varmentamisen kentällä pidetään “turvallisesti hyväksyttävänä”. Samalla kriittisempi tarkastelu esimerkiksi etuoikeuden tai syrjivien rakenteiden näkökulmasta voi jäädä taka-alalle. Tämä voidaan nähdä tietyllä tavalla monimuotoisuuspesun muotona niin raportoinnin kuin varmentamisen puolella, jossa monimuotoisuudesta puhutaan vastuullisuuden osana, mutta vain rajatusti ja sellaisella tavalla, joka ylläpitää jo olemassa olevia käsityksiä työelämän monimuotoisuudesta. Vastaukset eivät siis välttämättä heijasta vastaajien henkilökohtaisia arvoja, vaan pikemminkin sitä institutionaalista

todellisuutta, jossa he toimivat ja jossa kriittinen ääni ja rakenteiden kyseenalaistaminen voivat jäädä taka-alalle. (ks. esim. Marcusen, 1969, Eriksson & Kovalainen, 2016)

Vastaajien kuvaukset kestävyysraportoinnin varmentamisesta ja sosiaalisen vastuun osa-alueesta heijastavat tätä organisaation vaikutusta. Puhe painottui usein raportoinnin ja varmentamisen tekniseen luonteeseen, jossa vastuullisuus näyttäytyi neutraalina, mitattavana ja raportoitavana ilmiönä. Sosiaalisen vastuun teemat, kuten monimuotoisuus, ymmärrettiin useimmiten sukupuoli- tai ikäkysymyksenä, kun taas muut sosiaalisen vastuun ulottuvuudet, kuten esimerkiksi etninen tausta, toimintakyky tai sosioekonominen asema jäivät vähäiselle huomiolle. Useat vastaajat myös epäröivät arvioidessaan, missä määrin tällaiset näkökulmat olivat olennaisia kestävyysraportoinnin kannalta ja millaisia todellisia vaikutuksia monimuotoisuuspesulla voi olla yhtiöille, mikä viittaa siihen, että aihepiiri ei ole vielä vakiintunut osaksi ammatillista ajattelua tai varmentamisen käytäntöjä.

”Onko lopputulos mahdollisesti vinoutunut, jos jokin osa-alue on prosessiin osallistuville muita tutumpi?” (Silvola ym., 2024, 144)

Kirjassa *ESG Kestävyysraportointi – Yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus* (2024) kirjoittajat pohtivat, voiko sosiaalisen vastuun asiat jäädä epäolennaisimmiksi sen takia, ettei niihin liittyvät asiat ole raportoinnin tekijöille tai varmentajille niin tuttuja, kuin esimerkiksi ympäristöasiat. Samoin S1 Oma työvoima -standardiin liittyvät aiheet voivat pohjoismaissa saada alhaisemman olennaisuuspisteityksen, koska pohjoismaissa omien työntekijöiden tilanne arvioidaan globaaliin tasoon verrattuna lähtökohtaisesti hyväksi. Antaako asioiden alhaisempi pisteitys kuitenkin todellista kuvaa olennaisuudesta ja vaikutuksesta? Vaikka globaalilla tasolla asiat ovat paremmin, pitäisikö kuitenkin olennaisuutta arvioida myös omassa toimintaympäristössä ja pohtia, onko toiminta oikeasti vastuullista esimerkiksi suomalaisen työelämän konseptissa? Oman työvoiman alhaisempi pisteitys maantieteellisesti ja epäolennaiseksi jättämäinen voisi myös johtaa mahdollisesti vinoutuneeseen ajattelutapaan, jonka mukaan esimerkiksi pohjoismaiset yritykset olisivat vastuullisia työnantajia, vaikka tosiasiassa toiminnassa olisi suuriakin puutteita.

Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen oli haastateltavilla vähintään kohtalaisella tasolla, mutta eroavaisuuksia tilintarkastuspohjaisten varmentajien ja vastuullisuusasiantuntijoiden välillä oli Big four-organisaatiotaustasta huolimatta jonkin verran. Vastuullisuusasiantuntijat toivat esille monimuotoisuuden merkitystä yhteiskunnallisella tasolla enemmän kuin varmentajat. Myös työkokemuksen määrällä oli vaikutusta vastauksiin. Pidemmän

työuran omaavat puhuivat varmentamisesta ja raportoinnista laajemmassa kontekstissa, kuin he, jotka tekivät varmennuksiin käytännön tarkastustoimenpiteitä.

Monimuotoisuuspesua pidettiin jokseenkin tuttuna, mutta tähän liittyviä piirteitä eivät haastateltavat kokeneet havainneet ensimmäisen vuoden varmennuksessa. Tähän saattoi vaikuttaa edellä kuvatulla tavalla vinoutunut ajattelutapa, eli monimuotoisuuspesua olisi vaikeampi havaita, jos tämä osa-alue on varmentajille tuntemattomampi. Monimuotoisuuspesun riskit tunnistettu yleisellä tasolla, mutta todellista haittaa yritystoiminnalle ei koettu olevan pitkällä aikavälillä.

Samasta syystä, eli monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesuilmiön tuntemattomuuden takia niin raportoinnin tekijöille, kuin myös kestävyysraportointitarkastajille, monimuotoisuus ei välttämättä näyttäytyä niin olennaisena asiana. Haastatteluissa nousi esille varmentajien osalta pohdintaa, onko asioita päästetty osittain liian helposti läpi, kun monimuotoisuuden olennaisuuden pohtiminen on jäänyt pintapuolisemmaksi tai muut olennaiset asiat menneet monimuotoisuuteen liittyvien narratiivisten kohtien tarkastuksen edelle. Tilintarkastustaustaisten kestävyysraportointitarkastajien ymmärryksillä monimuotoisuudesta voi olla myös vaikutusta siihen, miten syvällisesti tarkastaja haluaa selvittää narratiivisesti esitetyt väittämät.

Haastateltavien epävarmuutta monimuotoisuuteen liittyen oli havaittavissa kaikkien haastateltavien kohdalla, riippumatta sukupuolesta tai työkokemuksen määrästä. Epävarmuus näkyi suorina kysymyksinä, kommentteina, sanoissa takerteluina, täytesanoina sekä ympäripyöreinä vastauksina, joiden jälkeen haastateltavat usein totesivatkin, että tuli ehkä vastattua asian vierestä. Toisaalta pitkät ja pohdiskelevat vastaukset saattoivat johtua myös siitä, että haastateltavat eivät olleet aiemmin käsitelleet kyseisiä kysymyksiä syvällisesti. Varmentaja E:n haastattelussa epävarmuutta ilmeni hieman vähemmän kuin muiden haastateltavien kohdalla, mutta myös hän joutui ajoittain pohtimaan vastauksiaan pidempään. Tähän saattoi vaikuttaa Varmentaja E:n asema sekä hänen pitkä työkokemuksensa, jonka myötä hän on tottunut esiintymään asiantuntevasti myös tilanteissa, joissa vastaukset eivät ole välttämättä yksiselitteisiä.

Havaittu epävarmuus antaa viitteitä siitä, että vaikka haastateltavat sanoivat ymmärtävänsä käsitteet, tosiasiaa syvällisempi ymmärrys monimuotoisuuden merkityksestä sekä monimuotoisuuspesun riskeistä erityisesti yritysvastuun ja kestävyysraportoinnin kannalta ei ollut vielä haastateltaville muodostunut. Tätä havaintoa tukee myös Luukkan (1992) tutkimus, jossa Luukka on käsitellyt tutkimuksessaan haastatteluihin liittyvää vuorovaikutuksellista lieventämistä sekä epävarmuutta. Tutkimuksen mukaan haastateltavat voivat käyttää puheaktien pehmentimiä ja rajoittimia kertomansa asian varmuustason lieventämisessä kuin myös vuorovaikutuksen lieventämisessä ja

epävarmuuden ilmaisussa. Hänen mukaansa kasvokkain keskustellessa puhujat käyttävät enemmän puheaktien pehmentimiä kuin esimerkiksi kirjoitetussa tekstissä, mikä voi kertoa siitä, että ihmiset ovat puhuessaan varovaisempia, kuin esimerkiksi kirjoittaessaan. Haastattelussa vuorovaikutus ja vastausten pohdinta on nopeampaa, jolloin puheaktien pehmentimillä voidaan pyrkiä vähentämään kasvojen menettämisen vaaraa erityisesti asioissa, joista haastateltava kokee epävarmuutta.

Monimuotoisuuspesun riskeistä haastateltavat tunnistivat suurimmaksi riskiksi yhtiöille mainehaittariskin, joka voisi konkretisoitua suuremmilla yhtiöillä esimerkiksi median puuttumisen välityksellä. Taloudellisia ja oikeudellisia riskejä taasen yhtiöiden kontekstissa ei koettu olevan, lukuun ottamatta yksittäisiä riita- tai syrjintä tapauksia, joissa yhtiön olemassaoloa ei katsottu vaarantuvan. Toisaalta havainto voi myös kuvata sitä, että monimuotoisuuspesu ilmiönä on yleisellä tasolla vielä sen verran tuntemattomampi, ettei näihin liittyvät aiheet nouse esimerkiksi mediassa niin korkealle tai että sidosryhmät näkisivät toimintaa niin tuomittavana asiana, että se vaikuttaisi laajasti asiakassuhteisiin tai muuhun taloudelliseen yhteistyöhön. Myöskään monimuotoisuuspesuun tai kestävyysraportoinnissa sosiaalisen vastuun asioiden virheelliseen esittämiseen ei ole vielä vakiintunut oikeus- tai sanktiokäytäntöä samaan tapaan kuin viherpesussa, minkä vuoksi taloudellisesti riskit myös tältä saralta on todellisuudessa pienet. Aiempi tutkimus on linjassa näiden havaintojen kanssa ja viittaa siihen, että monimuotoisuuspesuun liittyvät taloudelliset ja oikeudelliset riskit ovat toistaiseksi rajallisempia kuin esimerkiksi viherpesussa. Empiirinen näyttö osoittaa, että markkinat eivät systemaattisesti reagoi monimuotoisuuspesuun (Baker ym., 2024) ja organisaatiot voivat ylläpitää monimuotoisuuteen liittyviä narratiiveja toimintapolitiikoiden kautta ilman merkittäviä seuraamuksia ja tarvetta todellisille rakenteellisille muutoksille (DiTomaso, 2024, 230–239). Tätä selittää osaltaan sosiaalisen vastuun raportoinnin heikompi standardointi ja suurempi tulkinnanvaraisuus (Christensen ym., 2021; Mezzanotte, 2023, 645–655), mikä vähentää sekä vertailtavuutta että oikeudellista riskiä. Sen sijaan ympäristöväitteisiin liittyy oikeudellista valvontaa ja viherpesusta voi aiheutua yrityksille todellisia maine- ja talousvaikutuksia (Walker & Wan, 2012), mikä tekee viherpesun harjoittamisesta yrityksille suuremman riskin kuin monimuotoisuuspesun harjoittaminen. Walkerin ja Wanin tulkintaa tukee vielä tämän tutkielman havainto siitä, että kestävyysraportoinnin raportoinnissa ja varmennuksessa monimuotoisuuden asiat jäävät useammin olennaisempien aiheiden alle.

### 6.1.2 Monimuotoisuuspesun havaitseminen varmennuksessa

Tuloksista voidaan päätellä, että monimuotoisuuspesun tunnusmerkkejä on haastava havaita ilman tarkempaa analysointia, joka vaatii jo syvällisempää ymmärrystä ja kokemusta varmentajalta.

Tuloksien perusteella voidaan todeta, että monimuotoisuuspesun havaitseminen vaatii varmentajalta paljon monipuolista ymmärtämistä vastuullisuusasioista, niiden merkityksestä ja seurauksista. Monimuotoisuuspesun havaitsemisen kannalta toisinaan puutteellinen ymmärrys saattoi siis lisätä riskiä tahattoman monimuotoisuuspesun esiintymiseen kestävyysraporteissa, kun varmennuksen aikana ei varmentaja osannut näihin asioihin kiinnittää huomioita tai kyseenalaistaa asian olennaisuutta. Varmentajien vaihteleva ymmärrys monimuotoisuuden varmentamisesta, monimuotoisuuspesuilmiön vakavuudesta ja olennaisuudesta saattoi näin ollen aiheuttaa yleisesti tilanteita, joissa monimuotoisuuteen liittyviin asioihin ei varmennuksessa olla osattu kohdistaa huomiota. Tätä tulkintaa tuki myös haastateltavien epävarmuus ja pohdinnat monimuotoisuuden olennaisuudesta ja siihen kohdistuneiden tehtyjen toimenpiteiden todellisesta riittävydestä jälkikäteen.

Aiemmat tutkimustulokset tilintarkastuksen puolelta osoittavat myös, että varmennuksen päävastuullisen kognitiivisilla kyvyillä on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Kuitenkin suuremmissa tilintarkastusyhteisöissä, kuten Big Four yhtiöissä, päävastuullisten käytettävissä on usein enemmän valmiiksi annettuja resursseja kuten metodologiaa sekä työkaluja. Suuremmissa toimeksiannoissa tiimien koko on myös suurempi, jolloin tutkimuksen mukaan päävastuullisen kyvykkyyden vaikutus laimenee. (Kallunki ym., 2019) Tätä havaintoa voidaan soveltaa myös kestävyysraportoinnin varmennukseen ja varmennustiimin jäseniin, jolloin voidaan olettaa, että kognitiivisesti lahjakkaammat varmennukseen osallistuvat henkilöt voivat edistää varmennuksen laatua. Tämä on myös linjassa tutkielman tuloksiin, joiden mukaan kestävyysraportoinnissa päävastuullisten tai muuten tiimin vetovastuussa olevien tarkastajien välillä on eroja siinä, millaista evidenssiä he pitävät riittävänä sekä siinä, mitä asioita he pitävät olennaisena.

Vaikka tunnusmerkit, kuten Bakerin (2024) mainitsema positiivinen kielenkäyttö, useat erilaiset vastuullisuuden toimintapolitiikat tai valikoiva raportointi täytyisivät, ei silti välttämättä ole kyse suoraan tahallisesta monimuotoisuuspesusta. Tuloksissa tunnistettiin, että yhtiöiden tehdessä kestävyysraportointia saatettiin esimerkiksi käyttää vielä yliposiitivista tai laajaa kieltä monimuotoisuudesta puhuttaessa. Tämän tyyppiset tunnusmerkit varmentajat kokivat havaitsevansa hyvin narratiivisten osioiden tarkastelussa, mutta taasen monimuotoisuus-termin käyttöä tai olennaisuuden arviointia muissa kuin sukupuolten välisessä palkkaerossa ei koettu osattavan aivan niin hyvin tarkastella kriittisesti.

Valikoivan raportoinnin ja olennaisten asioiden poisjättämisen tunnistaminen monimuotoisuus kysymyksissä voidaan näin ollen tulkita vaikeammaksi kuin suorien väittämien varmentaminen.

Olellisuusanalyysissä voi olla teorian ja tutkimustulosten perusteella haastavaa arvioida monimuotoisuuteen liittyvien seikkojen vaikutuksen laaja-alaisuutta sekä vakavuutta. Olellisuusanalyysissä monimuotoisuutta muista kuin sukupuolen tai iän näkökulmasta tunnustetaan harvemmin olellaiseksi tutkimustulosten mukaan. Yrityksissä ei tutkimustulosten mukaan välttämättä koeta, että heidän työntekijöissään olisi paljon tai lainkaan esimerkiksi vammaisia tai muuten monimuotisia työntekijöitä. Monimuotoisuuden eri piirteet ovat kuitenkin usein näkymättömiä ilmiöitä ja nämä todennäköisesti koskettavat tavalla tai toisella jokaista yritystä. Esimerkiksi Doylen (2020) mukaan neuroepätyypillisiä arvioidaan tutkimuksien mukaan olevan työikäisestä väestöstä noin 15–20 %. Understood-järjestön tuore *Neurodiversity at Work Survey* (2025) osoittaa, että vaikka neurodiversiteetistä puhutaan työpaikoilla aiempaa avoimemmin, neuroepätyypilliset työntekijät kohtaavat edelleen merkittäviä esteitä yhdenvertaiseen osallistumiseen. Kyselyyn osallistuneista neuroepätyypillisistä työntekijöistä 74 % kertoi, että neuromonimuotoisuudesta keskustellaan työpaikalla avoimesti, mutta samanaikaisesti 82 % koki paineita peittää neuroepätyypillisyyttään, ja 64 % pelkäsi diagnoosin kertomisen voivan vaikuttaa heihin negatiivisesti. Vain noin puolet vastaajista, jotka olivat pyytäneet työpaikallaan mukautuksia työntekoon, saivat todellista apua. Lisäksi yli puolet neuroepätyypillisistä työntekijöistä ei tiennyt, keneltä mukautuksia tulisi pyytää. Kyselyn perusteella työnantajien osaamisen ja tietoisuuden puute muodostaa keskeisen esteen, sillä 82 % vastaajista piti työnantajien lisäkoulutusta mukautuksista välttämättömänä. Vaikka edellä mainitut tutkimukset oli tehty Yhdysvalloissa, joissa ei ole CSRD:n mukaista pakollista raportointivelvollisuutta, korostaa näiden kyselyiden tulos monimuotoisuuden ja inklusion tärkeyttä globaalilla tasolla.

Monimuotoisuus voi olla olellaista niin vaikutusten kuin taloudellisesta näkökulmastakin, vaikka sitä ei kestävyysraportoinnin olellisuusanalyysissä välttämättä osata ottaa huomioon niin raportoivan yhtiön kuin varmentajankaan toimesta. Esimerkiksi McKinseyn tutkimuksen (2023) mukaan monimuotoiset ja inklusiiviset yrityksen suoriutuivat taloudellisesti 39 % todennäköisemmin paremmin kuin yritykset, joissa ei oltu niin monimuotoisia. Koska monimuotoisuuteen liittyvät asiat saattavat jäädä muiden olellaisempien asioiden alle, voi niihin liittyen väittämien varmentaminenkin jäädä pintapuolisemmaksi. Tämä riski korostuu erityisesti silloin, jos varmentajan oma ymmärrys monimuotoisuudesta ja sen merkityksestä ei ole riittävän korkealla tasolla. Tällöin kestävyysrapotti voisi pahimmassa tapauksessa antaa virheellisen kuvan yhtiön monimuotoisuustyöstä.

Tulevien vuosien aikana Gen Z-sukupolvi (1997–2012 syntyneet) tulee valtaamaan työmarkkinoista suuremman osan ja yhdysvaltalaisen tutkimuksen mukaan tälle nuoremmalle sukupolvelle

monimuotoisuuden ja inklusion merkitys työyhteisöissä on suurempi mitä aiemmille sukupolville. Tulevaisuudessa sidosryhmäkyselyissä voi korostua kyseiset asiat enemmän, mutta nähtäväksi jää, tuoko työntekijäpopulaation muutos muutoksia yhtiöiden olennaisuusanalyyseihin. (Ersahin, 2025; Glassdoor US, 2022, 2023)

Kestävyyssraportoinnissa tapahtuvan monimuotoisuuspesun kannalta asioiden kokonaan pois jättäminen kestävyyssraportilta voi olla helpompaa, kuin esimerkiksi ”olemme todella monimuotoinen ja inklusiivinen työyhteisö” väittämän esittäminen ilman, että monimuotoisuuteen liittyviltä sidosryhmiltä olisi tehty kunnollista selvitystä asioiden todellisesta suoriutumisesta yrityksessä. Tällaiset suuret väittämät haastattelujen perusteella pyritään tunnistamaan, mikä ehkäisee osaltaan monimuotoisuuden pesemistä. Kestävyyssraportoinnin varmentajat korostivat, ettei kestävyyssraportti ei ole markkinointiviestinnällinen väline.

Tutkimustulosten mukaan CSRD:n neutraali ja objektiivinen kieliasu voi vähentää pesemisen mahdollisuutta. Tätä havaintoa tukee Fengin ja Gaon (2020) sekä Youngin ja Maraisin (2012) tutkimukset, joiden mukaan pakollinen säännelty raportointi ja sen ulkopuolinen varmentaminen voi vaikuttaa positiivisesti kestävyyssraportoinnin läpinäkyvyyteen ja vähentää yhtiön johdon vaikutelmanhallintaa kestävyyssraportoinnissa. Vaikutelmanhallinnalla tarkoitetaan tapoja, joilla lukijan tulkintaa pyritään ohjaamaan ilman varsinaisen tiedon muuttamista esimerkiksi sanavalinnoilla tai muilla narratiivisilla keinoilla.

Haastattelujen perusteella kestävyyssraporteissa käytetään usein monimuotoisuuteen liittyviä termejä ja käsitellään asioita ainakin joistain näkökulmista, vaikka olennaisuusanalyyseissä näitä asioita ei olisi tunnistettu erityisen olennaisiksi. Terminologiaa haastattelujen perusteella saatetaan käyttää, mutta esimerkiksi sanan monimuotoisuus määrittely on saattanut jäädä kokonaan pois tai pintapuoliseksi. Tämä haastateltavien kokemus voi indikoida yhteyttä Bakerin (2024) havaintoon monimuotoisuuspesua harjoittavien yhtiöiden tavasta esittää monimuotoisuustietoja siten, että todelliset toimet jäävät epäselviksi tai asiaan jää tulkinnanvaraisuutta. Yhtiöt voivat pyrkiä välttämään vastuutaan vetoamalla tulkinnanvaraisuuteen, jos esiin nousisi monimuotoisuuspesusyyte (Skinner, 1994, 27–28). Toisaalta tulkinnanvaraisten tietojen esittämisellä tilinpäätöksellä on havaittu olevan yhteys osakkeenomistajien nostamiin kanteisiin (Kellogg, 1984).

Valikoiva raportointi voi tosin tuloksien mukaan johtua myös muista kuin harhaanjohtamisesta tai peittelyn tarpeesta, esimerkiksi yhtiöiden datankeräysprosessi tiettyyn osa-alueeseen voi olla vielä puutteellinen ja näin ollen perustellusti yhtiöt ovat voineet rajata asioita ulos raportoinnista, jotta

eivät tahattomasti antaisi virheellistä kuvaa keskeneräisen datan perusteella. Aiempi kirjallisuus viittaa siihen, että monimuotoisuus on käsitteenä niin monimuotoinen (Roberson, 2006), että sen mittaaminen jokaiselta osa-alueelta on haastavaa ja joilta osin myös mahdotonta, jonka vuoksi raportointi jää väistämättä osittaiseksi eikä kaikesta ole näin ollen mahdollista raportoida luotettavasti.

Ensimmäinen raportointivuosi oli tuloksien mukaan kaikille haasteellinen, eikä yhtiöillä välttämättä ollut valmiita prosesseja kerätä vastuullisuusdataa kaikesta. Myös resurssien kohdentaminen kestävyysraportoinnissa olennaisemmaksi tunnistettuihin raportointikohteisiin voi rajata monimuotoisuuden raportointia kevyemmälle tasolle. Resurssien kohdentaminen ja asioiden olennaisuus on niin yhtiöstä kuin myös toimialastakin riippuvaista ja kaikkea vastuullisuustietoa on mahdotonta raportoida yksittäisessä kestävyysraportissa. Näitä havaintoja tukee myös aiempi tutkimustieto, joiden mukaan kestävyysraportoinnin kehittymisen vuoksi raportointi- ja varmennustoimenpiteet vaativat priorisointia. Kestävyysraportointi perustuu myös kaksoisolennaisuusarviointiin, jolloin valikoivuus on osa sääntelyviitekehystä ja rajaa näin vähemmän olennaisia asioita raportilta pois ilman, että kyse olisi harhaanjohtamisesta. (Krasodomska ym., 2021; Maroun, 2020)

Toisaalta vaikka haastateltavat kuvasivat, etteivät olleet havainneet monimuotoisuuspesua varmentamisessaan yhtiöissä, tunnusmerkkien puuttuminen vastuullisuusraportoinnista ei takaa sitä, ettei yhtiössä muuten harjoitettaisi tahallisesti tai tahattomasti monimuotoisuuspesua muussa viestinnässä tai että kestävyysraportointi ei varmentamisesta huolimatta sisältäisi lainkaan todellisuudesta positiivisemmaksi esitettyä tietoa. Aiemman kirjallisuuden mukaan on huomioitava, että varmennusprosessi kestävyysraportoinnissa perustuu samalla tapaa varmentajan olennaisuusarvioon, kuten tilintarkastuksessa, jolloin varmennuksessakin valikoidaan raportilta vielä erikseen olennaisimmat aiheet, joihin varmentaja keskittyy. Kuten yrityskään ei voi raportoida kaikkea, ei myöskään varmentaja kykene varmentamaan kaikkea raportoitua tietoa oikeelliseksi. (Maroun, 2020, 190–195; Mezzanotte, 2023, 640–655)

Bakerin (2024, 6) tutkimus korosti tarvetta saada standardoitu pakollinen raportointiviitekehys kestävyysasioista, jotta rahoitusmarkkinoiden ESG-luokitukset perustuisivat luotettavaan dataan. CSRD:n mukainen kestävyysraportointi vastaa osittain tähän tarpeeseen, mutta koska standardi velvoittaa yrityksiä vain raportoimaan miten asiat ovat ja varmennuksen taso on toistaiseksi rajoitettu, käytännön toimia yritysten arjessa on haastavaa todentaa.

Tutkimustuloksista nousi esille erityisesti monimuotoisuuden ja inklusion toteutumisen haasteellinen mittaaminen. Suomessa saa kerätä vain työntekijän työsuhteen kannalta tarpeellisia henkilötietoja, jotka liittyvät työsuhteen osapuolten oikeuksien ja velvollisuuksien hoitamiseen (Laki yksityisyyden suojasta työelämässä, 759/2004 2. luku.). Vuoropuhelun järjestäminen esimerkiksi eri monimuotoisuuden ryhmiin kuuluvien työntekijöiden kanssa, voi jäädä rajalliseksi, kun yrityksillä ei ole Suomen lainsäädännön vuoksi mahdollisuutta kerätä laaja-alaisesti tietoa työntekijöidensä monimuotoisuudesta. Osallistaminen olennaisuusanalyysiin monimuotoisuuden osalta voi jäädä lähinnä anonyymien henkilöstökyselyiden varaan tai yksittäisten ”avoimesti monimuotoisten” työntekijöiden kokemusten kuunteluun. Yksittäiset haastattelut voivat toki tarjota yritykselle suuntaviivoja, miten asiat yrityksessä toimivat esimerkiksi vammaisten työntekijöiden kohdalta, mutta yksittäiseen haastatteluun perustuvat yleistävät ulostulot eivät välttämättä kuvaa koko yhtiön tilannetta. Tällaisten yleistyksien käyttäminen, joiden perusteena on vain kapea ja rajattu näkemys, CSRD:n mukaisessa kestävyysraportoinnissa voi mahdollisesti antaa vääristävän kuvan yhtiön monimuotoisuustoiminnan todellisuudesta. Sidosryhmien näennäinen osallistaminen voi muuttua pesemiseksi, jos tehdyt osallistamisen toimet eivät ole käytännössä merkityksellisiä ja niiden kautta saatua tietoa ei ole otettu todellisuudessa käyttöön. (Walker & Wan, 2012)

Tutkimuksen haastattelujen perusteella yhtiön muu viestintä voi olla ristiriidassa kestävyysraportin kanssa ja varmentaminen ei ulotu yrityksen muuhun viestintään. Esimerkiksi yhtiön nettisivuilla voidaan korostaa yhtiön monimuotoisuutta ja sen eteen tehtyä työtä, vaikka monimuotoisuuden eri muodot eivät olisi päätyneet olennaisiksi asioiksi CSRD:n mukaiselle kestävyysraportille. Kuitenkin Suomen tilintarkastajat ry:n luoman vastuullisuusraportoinnin varmennussuosituksessa (2023) todetaan, että varmennusevidenssin hankkimisessa yrityksen internetsivuilta saatavan informaation tulisi tukea kestävyysraportointiin sisältyvää informaatiota.

Haastatteluissa esiin noussut havainto siitä, että yhtiöiden verkkosivuja hyödynnetään varsin pintapuolisesti varmennusevidenssin lähteenä, on kiinnostava ristiriita suhteessa edellä mainittuun Suomen tilintarkastajien ohjeistukseen, jonka mukaan verkkosivuilta saatavan evidenssin tulisi tukea kestävyysraportoinnilla esitettyjä väitteitä. Tutkimustulos heijastaa käytännön priorisointia: tilintarkastajat ja varmentajat keskittyvät usein ensisijaisesti varsinaiseen raporttiin ja sen taustalla olevaan dataan, kun taas verkkosivuja pidetään enemmän viestinnällisenä kanavana kuin varsinaisena raportointialustana. Toisaalta ristiriita voi nostaa esiin riskin siitä, että yhtiön ulkoisessa viestinnässä esitetään arvoihin perustuvia vastuullisuusväittämiä, joita ei systemaattisesti varmenneta samalla tarkkuudella kuin virallista raporttia. Tämä korostaa tarvetta selkeälle linjaukselle siitä, mikä on varmennuksen piirissä ja mitä sidosryhmät voivat perustellusti pitää

luotettavana tietona. Jos verkkosivuilla tai muualla viestinnässä esitetyjä tietoja tai yrityksen arvoja ei oteta huomioon evidenssinä, vaarana voi olla, että yrityksen eri kanavissa välittämä viesti ei muodosta johdonmukaista kokonaisuutta, mikä voi heikentää raportoinnin uskottavuutta ja altistaa yhtiön maine- ja luottamusriskille.

### 6.1.3 Monimuotoisuuspesuun puuttuminen

Kuten aiemmissa luvuissa on jo todettu, monimuotoisuuspesun ilmiön näkymättömyys, mittaamisen haasteet ja tulkinnanvaraisuus haastaa sen tunnistamista kestävyysraportin varmennuksessa. Mikäli tosiasiallisesti harjoitettu monimuotoisuuspesu jää kokonaan tunnistamatta, estää tämä tilanne suoraan varmentajien mahdollisuuksia puuttua pesun harjoittamiseen. Kuitenkin tunnistettuihin epäjohdonmukaisuuksiin ja virheellisiin tietoihin kestävyysraportointitarkastajalla on mahdollista puuttua keskustelujen kautta varmennusprosessin aikana tai tarvittaessa mukauttaa kertomusta tai jättää kertomus kokonaan antamatta. Kuten varmentaja E mainitsi, varmennuksella pyritään luomaan myös tietynlaista pelotevaikutusta, joka ohjaa yrityksiä raportoimaan asiat totuuden mukaisesti, sillä varmentajilla on loppupeleissä aina valta olla antamatta kertomusta. Näin ollen ainakin teoriassa varmentajilla on tutkimustuloksien ja säädösten puitteissa hyvät mahdollisuudet puuttua selviin ja olennaisiin virheisiin varmennuskertomuksen kautta.

Tutkimustuloksista voidaan myös tulkita, että koska rajoitetun varmuustason varmennustoimenpiteet kohdistuvat pääasiassa muutamien lukujen varmentamiseen ja toimintaohjeiden olemassaolon tarkastukseen, ei tosiasiallista varmuutta yhtiön käytännötoiminnasta ole varmennuksen aikana mahdollista saada. Näin ollen tutkimustuloksien perusteella voidaan todeta, että rajoitettu varmuus osaltaan haastaa ja voi jopa estää monimuotoisuuspesun havaitsemista ja sitä kautta estää varmentajaa puuttumasta harjoitettuun pesuun. Rajoitetussa varmennuksessa otetaan kantaa siihen, toimivatko prosessit ja käytännöt oikeasti käytännössä, vaan niiden olemassaolo varmistetaan erilaisten selvitysten kautta ja tarkastetaan, että raportointi on tehty olennaisesti standardien perusteella (Niskala & Palmuaro, 2023, 44–45; Silvola ym., 2024).

Tämän rajoitetun varmuuden vaatimuksen näkökulman voidaan katsoa olevan linjassa Harmaalan ja Jallinojan (2012, 73) havainnon kanssa, jonka perusteella vastuullisen toiminnan vähimmäistasona pidetään lain ja säädösten noudattamista. Kuitenkin Carrollin (1991) yritysvastuun pyramidin mukaan yrityksen toiminta ei ole täysin eettistä, mikäli se rajoittuu pelkästään taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen ja lainsäädännön noudattamiseen. Tällöin yhtiö täyttää vain vastuullisuuden kaksi alinta tasoa, mutta ei huomioi eettisiä tai filantrooppisia velvollisuuksiaan,

joita yhteiskunta myös odottaa yrityksiltä. Lisäksi Marounin (2020, 194–197, 202–205) mukaan kestävyystietojen varmennuksella saavutetaan symbolinen merkitys, jos varmennustoimenpiteet eivät tosiasiallisesti pysty varmentamaan yrityksen toiminnan vastuullisuutta käytännön tasolla. Tämän näkökulman ja tutkimustuloksissa nousseiden varmennustoimenpiteisiin ja varmennustasoihin liittyvien havaintojen mukaan pelkällä varmentamisella ei voida taata, että yhtiö ei tosiasiallisesti tahallisesti taikka tahattomasti harjoittaisi monimuotoisuuspesua.

Tutkielman tutkimustulokset viittaavat siihen, että varmennustason mahdollinen nouseminen tulevaisuudessa kohtuullisen varmuuden tasolle voi lisätä varmentajien kykyä tunnistaa monimuotoisuuspesuun viittaavia käytäntöjä sekä vahvistaa heidän valmiuksiaan puuttua ilmiöön varmennuksen yhteydessä, koska prosessien varmennukseen liittyvä evidenssitaso kasvaa ja toimet eivät perustu pelkästään esimerkiksi toimintaohjeiden olemassaolon tarkastukseen. Tätä havaintoa tukee myös Hasan ym. (2005) tekemä tutkimus, jonka mukaan rajoitetulla varmuustasolla saavutetaan keskimäärin 60 %:n luottamustaso, kun taas kohtuullisella varmuustasolla vastaava taso on keskimäärin 88 %.

Vaikuttamis- ja puuttumiskeinoina voidaan tuloksista päätellä, että tehokkain ja toimivin keino puuttua raportoinnin virheellisyyksiin tai puuttumisiin on varmentajan yhteistyö ja keskustelut tarkastettavan yrityksen johdon kanssa. Aiempi kirjallisuus on tutkielman tuloksien kanssa linjassa siinä, että tilintarkastuksen tapaan kestävyysraportoinnin varmennus ei ole pelkästään jälkikäteen suoritettava tarkastus, vaan vuorovaikutteinen ja kehittävä prosessi, jossa varmentaja käy keskusteluja yritysjohdon kanssa ja esittää havaintoja sekä tarvittaessa kehitys- ja korjausehdotuksia (Maroun, 2020, 190–195). Tämän seurauksena yritykset voivat tarkentaa tai muokata raportointiaan jo varmennusprosessin aikana, jolloin julkaistavalle raportille ei teoriassa pitäisi jäädä mitään olennaista virheellisyyttä. Viimekädessä varmentajilla on niin tutkielman tulosten kuin myös aiemman kirjallisuuden perusteella mahdollisuus antaa mukautettu kertomus tai olla antamatta kertomusta lainkaan, jos tiedot kestävyysraportilla ovat olennaisesti virheellisiä (Suomen Tilintarkastajat, 2025).

## **6.2 Pohdinta ja johtopäätökset**

Kestävyysraportointidirektiivi ja ESRS-standardit vastaavat siis osaltaan Bakerin tutkimuksen (2024, 6) korostamaan kestävyysraporttien säädellyn raportointiviitekehityksen tarpeeseen monimuotoisuuspesun torjunnassa. Pelkkä kestävyysraportointi ja sen varmennus ei kuitenkaan ole pesemisen ehkäisyn kannalta riittävää, vaan todellisen muutoksen ja vaikuttavuuden kannalta myös yritysten toimintatapojen tulisi muuttua ja kehittyä.

Alatutkimuskysymyksiä tässä tutkielmassa oli kolme. Alatutkimuskysymykseen *Millä tavalla kestävyysraportointitarkastajat ja vastuullisuusraportoinnin asiantuntijat ymmärtävät monimuotoisuuden sekä monimuotoisuuspesun ilmiönä?* tutkielman tutkimus osoitti, että vaikka varmentajien ja asiantuntijoiden henkilökohtainen ymmärrys monimuotoisuudesta olisi hyvällä tasolla, ei tämä välttämättä heijastu näiden asioiden olennaisuuteen varmennuksessa. Monimuotoisuuspesua pidettiin myös jokseenkin tuttuna ja asia osattiin ymmärtää viherpesun kautta, mutta tähän liittyviä piirteitä eivät haastateltavat kokeneet havainneen ensimmäisen vuoden varmennuksessa eivätkä olleet törmänneet termiin varmennuksiin liittyen aiemmin käytännössä ylipäättänsäkään.

Alatutkimuskysymyksen *Millä tavoin vastuullisuuspesu voidaan havaita kestävyysraporttien varmentamisessa?* osalta tämän tutkielman johtopäätöksenä voidaan todeta, että CSRD:n mukaisen kestävyysraportoinnin varmentamisprosessissa on rajalliset mahdollisuudet havaita ja tunnistaa monimuotoisuuspesua. Monimuotoisuuden asiat eivät välttämättä nouse kestävyysraporteille lainkaan tai asioita ei katsota tarkastuksessa olennaisiksi. Myös kestävyysraportointitarkastajan oma ymmärrys monimuotoisuuspesun ilmiöstä ja monimuotoisuudesta ylipäättäen voi vaikuttaa olennaisuuden arviointiin ja näin ollen niihin liittyvien osioiden varmentaminen voi jäädä pintapuolisemmaksi.

Kolmantena alatutkimuskysymyksenä oli kuvata monimuotoisuuspesun ilmiötä kestävyysraportoinnin kontekstissa. Tutkimuskysymykseen ei vastattu suoraan yksittäisessä luvussa, vaan vastaus rakentui koko tutkielman teoriaosuuden ja empiriaosuuden vuoropuheluna. Teoriaosuudessa monimuotoisuuspesua tarkasteltiin ilmiönä kuvaamalla sen keskeisiä tunnuspiirteitä, ilmenemismuotoja sekä siihen liittyviä riskejä. Lisäksi tutkimustulokset syvensivät ja täydensivät aiempaa kirjallisuutta, erityisesti Bakerin kuvausta monimuotoisuuspesusta, tuomalla esiin käytännön näkökulmia siihen, miten ilmiö voi näyttäytyä organisaatioiden kestävyysraportoinnissa.

Kestävyysraportin varmennus kattaa vain yhtiön kestävyysraportin, eikä muuta yhtiön viestintää. Mahdollista on siis, ettei kestävyysraportin varmennuksella pystytä tunnistamaan yhtiön harjoittamaa monimuotoisuuspesua, jos asiat on perustellusti pystytty jättämään olennaisuuden ulkopuolelle, vaikka sitä tapahtuisi yrityksen muussa viestinnässä. Hypoteettisesti toisaalta voisi olla kyseenlaista, jos yhtiö on ulkoisessa viestinnässään korostanut monimuotoisuuden ja inklusion merkitystä toiminnassaan, mutta ei kuitenkaan nostaisi tätä esille olennaisena asiana

kestävyysraportillaan – jos asia on todella tärkeää, miksi sitä ei nostettaisi olennaiseksi asiaksi myös kestävyysraportille?

Varmentamisessa haasteena tulee tutkimustuloksien mukaan myös väitteiden paikkansapitävyyden varmentaminen. Monimuotoisuuden ja syrjinnän ehkäisyyn liittyvissä asioissa voidaan viitata yhtiön kirjallisiin menettelytapoihin ja politiikkoihin, mutta miten tarkastaja voi varmentua siitä, että ohjeita tosiasiallisesti noudatetaan? Teoriassa sääntöihin ja muihin ohjeistuksiin voidaan kirjoittaa mitä tahansa, vaikka käytäntö olisi erilaista arjessa. Rajoitetulla varmennustasolla tarkastaja joutuu osittain luottamaan, että sanat vastaavat tekoja, kun taas kohtuullisella varmennustasolla tämä prosessi pitäisi pystyä myös todentamaan käytännössä toimivaksi. Tämä herättää huolen siitä, että mikäli raportoinnissa keskitytään ainoastaan käytäntöjen tai toimintatapojen olemassaolon tarkasteluun, voidaan varmennetun kestävyysraportin julkaisseet yritykset tulkita yleisesti vastuullisiksi, vaikka niiden käytännön toiminnassa esiintyisi merkittäviä puutteita.

Päätutkimuskysymyksenä tässä tutkielmassa oli: *Miten tilintarkastuksen yhteydessä suoritettavan CSRD:n mukaisen kestävyysraportin varmentamisella voidaan ehkäistä monimuotoisuuspesuun syyllistymistä?* Tähän päätutkimuskysymykseen ei ole mahdollista vastata ilman edellä kuvattuja alatutkimuskysymyksiä, jonka vuoksi alatutkimuskysymysten merkitys kasvoi tutkielman analyysi vaiheessa. Päätutkimuskysymyksen kannalta tulokset osoittavat kokonaisuudessaan, että jos monimuotoisuuspesu tai paikkansapitämättömät väittämät tunnustetaan kestävyysraportilla, on kestävyysraportointitarkastajilla riittävästi auktoriteettia puuttua tähän raportoinnin yhteydessä. Keinoja varmentajilla oli keskustella johdon kanssa sekä tarvittaessa mukauttaa kertomusta tai jättää kertomus kokonaan antamatta. Voidaan siis todeta, että ainakin teoriassa varmentajilla on useita eri keinoja puuttua ja ehkäistä monimuotoisuuspesun tahallista ja tahatonta harjoittamista.

Asia ei kuitenkaan näyttäytynyt käytännössä niin yksinkertaiseksi, sillä asioiden haastamista vaikeutti monimuotoisuuspesun abstraktinen luonne sekä kokonaisuuden kannalta monimuotoisuuspesun epäolennaisuus. Tuloksien perusteella voidaan siis todeta, että monimuotoisuuspesun kannalta toisinaan varmentajien puutteellinen ymmärrys saattoi lisätä riskiä tahattoman monimuotoisuuspesun esiintymiseen kestävyysraporteissa. Lisäksi ulkoisessa viestinnässä kestävyysraportoinnin kanssa samanaikaisesti tapahtuvaan pesuun kestävyysraportointitarkastajilla ei ole mahdollista suoraan puuttua. Tällöin kun monimuotoisuuspesuun puuttuminen rajautuu vain kestävyysraportoinnin tietoihin, on vaikutus ilmiön ehkäisyyn kokonaisuudessaan heikompi.

Yrityksillä on mahdollisuutena jättää raportilta pois suhteellisen helposti perustellen monia monimuotoisuuteen liittyviä raportoitavia datapisteitä, jolloin näihin liittyviä tietoja ei varmennuksen piiriin edes nouse ja samalla yritykset voivat viestiä ylipositiivisessa sävyssä näihin liittyen muussa viestinnässään. Valikoiva kestävyysraportointi ei ole kuitenkaan yksiselitteisesti osoitus monimuotoisuuspesusta, mutta koska valikoivuus voi olla niin tahatonta seurausta raportointiviitekehystä ja datan keräämisen haastavuudesta, kuin myös yrityksen strateginen valinta, on varmentajan hyvä olla tietoinen valikoivan raportoinnin vaikutuksista ja tarkastella yrityksen kaksoisolenaisuusanalyysiä kriittisesti. Ilman kriittistä tarkastelua tällainen valikoiva raportointi voi vähentää entisestään varmentajien mahdollisuuksia puuttua tosiasiallisesti tapahtuvaan monimuotoisuuspesuun. Lisäksi, koska nykyinen varmennustaso rajoittaa tosiasiallisten toimien varmentamista, pohdittavaksi jää onko varmennettukaan toiminta todellisuudessa vastuullista ja pesuvapaata, jos on raportoitu ja varmennettu vain lain vaatima vähimmäistaso?

Yhteenvedona voidaan todeta, että varmentajien mahdollisuudet monimuotoisuuspesun ehkäisyyn ovat osittain rajalliset, sillä varmennus kohdistuu pääasiassa kestävyysraportissa esitettyihin tietoihin, mutta monimuotoisuuspesuun viittaavia ilmiöitä voidaan tunnistaa esimerkiksi olennaisuusarvioinnin ja raportoinnin kriittisen tarkastelun kautta. Ilmiön kokonaisnäkökulmasta kestävyysraporttien varmennuksen vaikutus voi olla pieni, mutta yhtiötasolla monimuotoisuuspesuun puuttuminen varmennuksessa voi tehdä tosiasiallista muutosta yrityksen toimintatapaan, jos varmentajalla on valmiudet ja intressit nostavat monimuotoisuuteen liittyvät asiat olennaiseksi kohteeksi varmennuksen aikana ja varmennustoimenpiteillä voidaan varmistaa tosiasiallinen suoriutuminen. Jos varmennustaso tulevaisuudessa nousee kohtuulliseen varmuustasoon, kasvaa varmentajien mahdollisuudet havaita monimuotoisuuspesua sekä tätä myöten valmiudet puuttua sen harjoittamiseen varmennuksen aikana.

Koska Omnibus-hankkeen kaikkia lopputuloksia ei ole vielä vahvistettu lopullisesti tämän tutkielman kirjoitushetkellä, tutkimuksen johtopäätöksiä on tarkasteltava osittain ennakoivasta näkökulmasta. Suomalainen kirjanpitolaki ei muuttunut tutkielmaprosessin aikana, mutta hallitus on jättänyt jo esityksen lainsäädännön muuttamisesta vastaamaan kestävyysraportointia koskevan muutosdirektiivin säännöksiä (HE 38/2026, 2026). On siis odotettavaa, että tuleva sääntely muuttaa raportointivaatimuksia sekä raportoinnin pakollisuuden kokorajoja ja jättää näin esimerkiksi suomalaisesta yrityskentästä huomattavan määrän yrityksiä raportoinnin ulkopuolelle. Lisäksi, jos ja kun raportointivelvollisuuden kokorajaa nostetaan, vähentyy myös varmennettavien kestävyysraporttien määrä.

Eurooppalaisen kestävyysraportointistandardien datapisteiden vähennys voi myös heikentää monimuotoisuuden raportointivelvollisuuksia. Monimuotoisuus linkittyy tavalla tai toisella lähes jokaiseen S1 Oma työvoima- standardin datapisteisiin, jolloin minkä tahansa datapisteen poistaminen voi heikentää tai ainakin kaventaa monimuotoisuuden säädeltyä raportointia. Esimerkiksi ehdotetussa yksinkertaistettu standardissa esimerkiksi ikäjakaumaa ei enää mainita monimuotoisuuden julkistamisvelvollisuuksissa.

On mahdollista, että osa suomalaisista yrityksistä jatkaa vapaaehtoista kestävyysraportointia, vaikka lakisääteistä velvoitetta ei enää olisi. Tällöin kuitenkin, koska varmennus ei ole pakollista, raporttien paikkansapitävyyttä ja luotettavuutta ei voida varmistaa yhtä tehokkaasti. Tämä voi heikentää raportoinnin uskottavuutta ja lisätä riskiä yritysten syylistymisestä vastuullisuus- tai monimuotoisuuspesuun. Samalla myös varmentamisen rooli monimuotoisuuspesun sekä muun vastuullisuuspesun ehkäisykeinona heikentyy, kun varmennettavien yhtiöiden määrä vähenee ja raportoinnin kattavuus koko yrityskentästä jää suppeammaksi. Jos pienet ja keskisuuret yritykset jäisivät kokonaan lakisääteisen varmennuksen ulkopuolelle, on mahdollista, että kestävyysraportteihin päätyisi enemmän markkinoinnillista tekstiä, joita myös haastattelujen mukaan jouduttiin myös suuremmilta yrityksiltä neutraloimaan varmennuksen yhteydessä.

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

Kriittisessä tutkimuksessa ja sen eri alakoulukuntien tutkimuksissa on tärkeää arvioida tutkimuksen luotettavuutta ja reflektoida tutkimusprosessia sekä tutkimuksen tekijän suhdetta tutkittavaan aiheeseen. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 258)

Tämän tutkielman tarkoituksena oli kuvata monimuotoisuuspesun ilmiötä sekä selvittää kestävyysraportointitarkastajien käytännön mahdollisuuksia puuttua monimuotoisuuspesuun. Tavoitteena oli tuoda monimuotoisuuspesua ilmiönä näkyväksi sekä laajentaa ymmärrystä siitä, miten tilintarkastajat voivat työssään havaita ja ehkäistä monimuotoisuuspesua kestävyysraporttien varmennuksessa, ja millainen heidän näkemyksensä aiheesta on ilmiönä.

Tutkielman tieteellinen merkittävyys rakentuu useasta tekijästä. Ensimmäkin monimuotoisuuspesua koskeva tutkimus on edelleen vähäistä, ja sitä ei ole aiemmin tutkittu kestävyysraportoinnin varmennuksen kanssa samassa kontekstissa. Monimuotoisuuspesun käsite on vasta muotoutumassa sekä tieteellisessä kirjallisuudessa että kestävyysraportoinnin käytännöissä. Toiseksi tutkimus lisää ymmärrystä siitä, miten tilintarkastuspohjaiset kestävyysraportointitarkastajat tulkitsevat sosiaalisen vastuun ja monimuotoisuuden olennaisuutta kestävyysraportoinnissa. Ilmiö on teoreettisesti tärkeä,

koska CSRD ja ESRS lisäävät sosiaalisen vastuun raportoinnin sääntelyä, mutta standardit eivät vielä anna täysin selkeitä suuntaviivoja monimuotoisuuteen liittyvien riskien tunnistamiseen tai varmentamiseen. Kolmanneksi tutkielman tieteellinen merkittävyys rakentuu myös sen metodologisesta lähestymistavasta. Hermeneuttis-abduktiivinen template-analyysi tarjoaa harvinaisemman, mutta teoreettisesti perustellun tavan tarkastella monimuotoisuuspesua ilmiönä ja sen suhdetta kestävyysraportointiin.

Käytännön tasolla tutkimus tarjoaa lukijalle mahdollisuuden syventää ymmärrystään monimuotoisuuspesun tunnistamisesta sekä sen olennaisuudesta sosiaalisen vastuun varmentamisessa. Käytännön merkityksellisyys tuli esiin jo haastattelutilanteissa, kun useat haastateltavat kuvasivat, että osallistuminen herätti heissä uusia oivalluksia monimuotoisuuden olennaisuudesta ja siitä, miten tätä näkökulmaa tulisi huomioida käytännön tarkastustyössä.

Tutkielman luotettavuus on pyritty varmistamaan laadullisen tutkimuksen kriteerien mukaisesti. Tutkimusprosessi on kuvattu läpinäkyvästi, jotta lukija voi seurata analyysin etenemistä aineiston keruusta tulkintojen muodostamiseen. Hermeneuttis-abduktiivinen lähestymistapa edellyttää tutkimusvaiheiden välistä vuoropuhelua, minkä vuoksi analyysin kehämäisyys ja tulkintojen tarkentuminen on raportoitu mahdollisimman selkeästi. Tämä lisää tulkintojen jäljitettävyyttä ja uskottavuutta.

Koska kriittinen vastuullisuustutkimus perustuu kriittiseen tutkimukseen, on siinä tunnistettava, ettei mikään tutkimuksen prosessin osa voi olla täysin objektiivinen, vaan siihen vaikuttaa aina niin tutkijan kuin tutkimuskohteen tai tiedonantajan arvot ja kiinnostuksen kohteet. Kriittisen tutkimuksen yksi merkittävistä tunnusmerkeistä on tutkimuksen tekijän oman taustan reflektointi suhteessa tutkittavaan aiheeseen. (Eriksson & Kovalainen, 2016, 258–259; Marcuse, 1969, 176) Oman taustan vaikutuksen tiedostaminen ennen laadullista tutkimusprosessia ja sen aikana auttaa parantamaan tutkimuksen luotettavuutta (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 163). Tutkielman tekijä itse identifioituu vammaiseksi toimintakykyä merkittävästi rajoittavan sairauden takia ja työskenteli tutkielman teon aikana tilintarkastuksen parissa eräässä Big four yrityksessä. Tutkielman aihe oli tämän vuoksi merkityksellinen tekijälleen niin ammatillisesti kuin myös henkilökohtaisesti, mikä vaikutti erityisesti tutkimusotteen valintaan.

Koska monimuotoisuus ja monimuotoisuuspesu ovat ilmiöinä normatiivisesti latautuneita, tutkijan omat käsitykset ja teoreettinen esiyymmärrys voivat vaikuttaa tulkintoihin. Tekijällä oli ennakkotietoa alalla vaikuttavista normeista sekä kohtalainen esiyymmärrys millaisena monimuotoisuus nähdään työelämässä asiantuntijaorganisaatioissa. Tutkielman tekijän oman työ- ja

vammaistaustan vuoksi tutkimusaineiston keräämisessä käytettiin puolistrukturoituja haastatteluita vähentämään tutkielman tekijän oman taustan vaikutusta haastattelutilanteessa esitettäviin kysymyksiin. Puolistrukturoidulla haastattelulla kerätty aineisto saattaa olla heikosti yleistettävissä ja haastateltavien rajallinen määrä rajoittaa tuloksien yleistettävyyttä (Lochrie ym., 2015, 119). Tutkielman tavoitteena oli kuvata monimuotoisuuspesun ilmiötä ja tarkastajien kokemuksia, eikä niinkään luoda yleistettävissä olevaa teoriaa, jonka vuoksi haastattelumenetelmä ja haastateltavien määrä katsottiin tutkielmaan sopivaksi.

Tutkimusaineiston triangulaatiota pyrittiin soveltamaan tutkielmassa haastattelemalla sekä tilintarkastuspohjaisia kestävyysraportointitarkastajia että vastuullisuusasiantuntijoita. Tutkielmassa haastateltavat valittiin kaikki Big Four-yhtiöistä, jonka vuoksi on kuitenkin mahdollista, että näkemykset ja kokemukset tutkittavista aiheista ovat tietyllä tavalla samankaltaisia, eivätkä näin ollen kuvaa kaikkien suomalaisten kestävyysraportointitarkastajien ja vastuullisuusammattilaisten näkemyksiä. Kuitenkin pääosa CSRD-raporttien varmennuksista ensimmäisessä aallossa tapahtui Big Four-yhtiöissä, jonka vuoksi kokemuksia ei olisi voinut kerätä muilta KRT-tarkastajilta, koska heillä ei olisi ollut tarvittavaa käytännön kokemusta. Vastuullisuusasiantuntijoita on osallistunut myös muista yhtiöistä suuryhtiöiden kestävyysraporttien laadintaan, jonka vuoksi tämän tutkielman näkökulma on tältä osin rajattu. Heidän kokemuksensa varmentamisesta kuitenkin tuki myös varmentamiseen liittyvien tutkimuskysymyksiin vastaamista.

Tutkielman tekijä työskenteli tutkielmaproessin aikana itsekin tilintarkastuksen parissa yhdessä Big Four-yhtiöistä, josta yksi tai useampi työntekijä osallistui haastateltaviksi. Vaikka haastattelut pidettiin työnantajan tarjoaman sovelluksen kautta, tutkielman tekijän työnantaja ei ollut tutkimuksen toimeksiantaja eikä osallistunut tutkielman toteuttamiseen. Tutkijalla oli yhteen haastateltavaan kollegiaalinen suhde työn kautta, mutta tutkimusaiheen ja eri työtehtävien vuoksi tämä ei vähentänyt tutkijan objektiivisuutta. Tutkielmaa ei tehty toimeksiantona millekään yritykselle. Tutkielman haastattelujen tulokset on raportoitu tässä tutkielmassa luvussa 5.4. Alkuperäiset sekä litteroidut haastatteluaineistot on tuhottu aineistohallintasuunnitelman mukaisesti tutkielman valmistumisajankohtana. Anonymisoitu analyysidokumentti haastatteluista säilytetään suunnitelman mukaisesti viisi vuotta tekijän omalla tietokoneella.

Tutkielman luotettavuutta vahvistaa aineiston ja analyysin välinen selkeä yhteys. Analyysin monipuolisuutta ja luotettavuutta lisättiin tutkielman tekijän oman taustan vaikutuksen reflektoinnin lisäksi valitsemalla metodiksi hermeneutiikkaan nojaava Template-analyysi, joka mahdollisti haastattelujen analysoinnin niin teoria- kuin aineistolähtöisesti. Tällöin teorialähtöiset prioriteetit

vähensivät tutkijan oman taustan vaikutusta siihen, mihin analyysissä keskityttiin ja posterioriteemat taasen antoivat tiedolle mahdollisuuden nousta aineistosta mahdollista teoriaa vastaan kriittisen teorian ajattelutavan mukaisesti (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 44).

Lopuksi tutkimuksen luotettavuutta tukee sen analyttinen ja teoreettinen johdonmukaisuus. Tulokset on asetettu suhteeseen aiempaan kirjallisuuteen, erityisesti kriittiseen vastuullisuustutkimukseen, mikä vahvistaa tutkimuksen teoreettista pysyvyyttä ja auttaa arvioimaan tulkintojen uskottavuutta suhteessa olemassa olevaan tutkimustietoon. Tutkielmaprosessi alkoi vuoden 2025 tammikuussa ja päättyi kesäkuussa 2026. Tutkielmaprosessin aikana kestävyysraportointidirektiivin ympärillä tapahtui useita muutoksia ja tulevaisuuden näkymät direktiivin sekä Suomen lainsäädännön osalta voivat muuttua vielä useampaan otteeseen tutkielman jälkeenkin. Muuttuva toimintaympäristö asetti haasteita tutkielman tekemiselle, joihin pyrittiin vastaamaan tutkielmalle asetetulla aikataululla. Muutokset, joita tuli tutkielmaprosessin aikana kestävyysraportointidirektiiviin ja lainsäädäntöön on pyritty huomioimaan siten, että tutkielmassa esitetty tieto sekä muun muassa raportointivelvollisuuden rajat ovat ajantasaisia tutkielman julkaisuajankohtana.

#### **6.4 Jatkotutkimusehdotukset**

Tutkielman aikana nousi esiin useita uusia teemoja, joita olisi perusteltua tarkastella tarkemmin jatkotutkimuksissa. Erityisesti monimuotoisuuspesuun liittyvien riskien syvällisempi tutkiminen näyttäytyy tärkeänä jatkotutkimusaiheena. Aihe on vielä suhteellisen vähän tutkittu, ja monimuotoisuuspesun riskien tarkempi tutkiminen voisi auttaa tunnistamaan, millaisissa tilanteissa ja millaisissa organisaatioissa ilmiö todennäköisimmin esiintyy.

Toinen kiinnostava jatkotutkimusaihe liittyy yritysten ulkoisen viestinnän ja kestävyysraportoinnissa esitettyjen monimuotoisuutta koskevien väitteiden mahdollisiin eroavaisuuksiin. Monet organisaatiot korostavat tuloksien perusteella kestävyysraporteissaan olevansa monimuotoisuutta tukevia ja inklusiivisia työnantajia. Jatkotutkimuksessa olisi kuitenkin hyödyllistä tarkastella, missä määrin nämä väitteet heijastuvat käytännön toimintaan. Jatkotutkimus voisi tarkastella esimerkiksi sitä, kuinka suuri osa rekrytointiprosesseihin osallistuvista monimuotoisista työnhakijoista todellisuudessa työllistyy organisaatioihin, jotka viestivät vahvasti monimuotoisuudesta ja inklusiosta. Lisäksi olisi arvokasta tutkia, millaisia kokemuksia monimuotoisilla työntekijöillä on näiden organisaatioiden työyhteisöistä sekä siitä, miten monimuotoisuus ja inklusio toteutuvat käytännössä. Tällainen tutkimus voisi tarjota syvempää ymmärrystä siitä, vastaavatko yritysten viestintä ja raportointi todellisia organisatorisia käytäntöjä.

Monimuotoisuuspesu ei rajoitu pelkästään oman työvoiman olojen julkiseen raportointiin, vaan pesua voi esiintyä myös arvoketjun olojen raportoinnin yhteydessä. ESRS S2 Arvoketjun työntekijät-standardit sisältävät samat datapisteet kuin S1 Oma työvoima Yhdenvertaisen kohtelun ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille osa-alueen kanssa. Tässä tutkielmassa ei perehdytty arvoketjun työntekijöiden olojen varmentamiseen, jonka vuoksi jatkotutkimuksena voisi olla mielenkiintoista tutkia, miten kestävyysraportointitarkastajat voivat varmentaa tämän osa-aiheen asioita.

Koska Omnibus-hankkeen lopullinen tilanne ei ole vielä tässä vaiheessa varmistunut ja kevennettyjä julistamisvelvollisuuksia ei ole vielä julkaistu lopullisesti, olisi jatkotutkimuksena myös hyvä tutkia, kuinka mahdolliset muutokset vaikuttavat monimuotoisuuden raportointiin, varmentamiseen ja minkälaisia vaikutuksia tulevilla muutoksilla on monimuotoisuuspesun ehkäisyyn.

## Lähteet

- Andersson, G. – Jyrinki, V., Kurkela, M. – Lakso, M. – Lipponen, K. (2025). Vastuullisuustrendit 2025 - ja tästä eteenpäin. <https://fibsry.fi/uutishuone/blogit/vastuullisuustrendit-2025-jatasta-eteenpain/>, Haettu 24.2.2025.
- Baker, A.C. – Larcker, D.F. – McClure, C.G. – Saraph, D. - Watts, E.M. (2024). Diversity Washing. *Journal of Accounting Research*, Vol. 62(5), 1661–1709. <<https://doi.org/10.1111/1475-679X.12542>>.
- Carroll, A.B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, Vol. 34(4), 39–48. <[https://doi.org/10.1016/0007-6813\(91\)90005-G](https://doi.org/10.1016/0007-6813(91)90005-G)>.
- Casey, R.J. – Grenier, J.H. (2015). Understanding and Contributing to the Enigma of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in the United States. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 34(1), 97–130. <<https://doi.org/10.2308/ajpt-50736>>.
- Celikates, R. – Flynn, J. (2023). Critical Theory (Frankfurt School). <<https://plato.stanford.edu/entries/critical-theory/index.html>> Haettu 25.5.2026.
- Christensen, H.B. – Hail, L. – Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, Vol. 26(3), 1176–1248. <<https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5>>.
- Contreras-Pacheco, O.E. – Claasen, C. (2017). Fuzzy reporting as a way for a company to greenwash: perspectives from the Colombian reality. *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 15(2(c.3)), 525–535. <[https://doi.org/10.21511/ppm.15\(si\).2017.06](https://doi.org/10.21511/ppm.15(si).2017.06)>.
- CSRD-direktiivi (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. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32022L2464>> Haettu: 25.8.2025.
- DiTomaso, N. (2024). Rethinking “Woke” and “Integrative” Diversity Strategies: Diversity, Equity, Inclusion—and Inequality. *Academy of Management Perspectives*, Vol. 38(2), 225–244. <<https://doi.org/10.5465/amp.2023.0013>>.
- Doyle, N. (2020). Neurodiversity at work: a biopsychosocial model and the impact on working adults. *British Medical Bulletin*, Vol. 135(1), 108–125. <<https://doi.org/10.1093/bmb/ldaa021>>.

- EFRAG (2024) EFRAG IG 3 List of ESRS Data Points. EFRAG.  
 <<https://www.efrag.org/en/projects/esrs-implementation-guidance-documents>> Haettu  
 7.7.2025.
- EFRAG (2025) Draft Simplified ESRS.<<https://www.efrag.org/en/draft-simplified-esrs>> Haettu  
 29.4.2026.
- Erickson, M. – Mayhew, B.W. – Felix, W.L. (2000). Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan. *Journal of Accounting Research*, Vol. 38(1), 165–194.  
 <<https://doi.org/10.2307/2672927>>.
- Eriksson, P. – Kovalainen, A. (2016). *Qualitative Methods in Business Research*. Sage. Los Angeles
- Ersahin, D. (2025). Commentary: Is Your Department Ready to Educate Generation Z? *Journal of Computer Assisted Tomography*. <<https://doi.org/10.1097/RCT.0000000000001728>>.  
 Haettu 29.8.2025.
- Eswaran, V. (2019). The Business Case For Diversity is Now Overwhelming. Here’s Why.  
 <<https://www.weforum.org/stories/2019/04/business-case-for-diversity-in-the-workplace/>>  
 Haettu 28.8.2025.
- Euroopan komissio (2013). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU.  
 tiettyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä  
 kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja  
 neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:02013L0034-20240528>> Haettu  
 25.8.2025.
- Euroopan komissio (2023). Komission delegoitu asetus (EU) 2023/2772, annettu 31 päivänä  
 heinäkuuta 2023, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU  
 täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta. 2023/2772. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32023R2772&qid=1778932949872>>  
 Haettu 25.8.2025.
- Euroopan komissio (2025a). European Sustainability Reporting Standards ‘quick-fix’ delegated act  
 of 11 July 2025: summary of modifications.  
 <[https://finance.ec.europa.eu/document/download/095eb35f-1d45-4d86-b878-0224c5f1c5e2\\_en?filename=250711-esrs-quick-fix-provisions-modifications\\_en.pdf](https://finance.ec.europa.eu/document/download/095eb35f-1d45-4d86-b878-0224c5f1c5e2_en?filename=250711-esrs-quick-fix-provisions-modifications_en.pdf)>  
 Haettu 25.8.2025.
- Euroopan komissio (2025b). COMMISSION DELEGATED REGULATION (EU) .../... of  
 11.7.2025 amending Delegated Regulation (EU) 2023/2772 as regards the postponement of

the date of application of the disclosure requirements for certain undertakings.

<[https://ec.europa.eu/finance/docs/level-2-measures/csrd-delegated-act-2025-4812\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/level-2-measures/csrd-delegated-act-2025-4812_en.pdf)>

Haettu 25.8.2025.

Euroopan komissio (2025c) Commission adopts “quick fix” for companies already conducting corporate sustainability reporting - European Commission.

<[https://finance.ec.europa.eu/publications/commission-adopts-quick-fix-companies-already-conducting-corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/publications/commission-adopts-quick-fix-companies-already-conducting-corporate-sustainability-reporting_en)> Haettu 25.8.2025.

Euroopan komissio (2025d) ANNEX to the Commission Delegated Regulation (EU) .../... amending Delegated Regulation (EU) 2023/2772 as regards the postponement of the date of application of the disclosure requirements for certain undertakings.

<[https://ec.europa.eu/finance/docs/level-2-measures/csrd-delegated-act-2025-4812-annex\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/level-2-measures/csrd-delegated-act-2025-4812-annex_en.pdf)> Haettu 25.8.2025.

Euroopan komissio (2025e) Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL - amending Directives 2006/43/EC, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 and (EU) 2024/1760 as regards certain corporate sustainability reporting and due diligence requirements. Euroopan komissio.

<[https://commission.europa.eu/document/download/892fa84e-d027-439b-8527-72669cc42844\\_en?filename=COM\\_2025\\_81\\_EN.pdf](https://commission.europa.eu/document/download/892fa84e-d027-439b-8527-72669cc42844_en?filename=COM_2025_81_EN.pdf)> Haettu 25.5.2025.

Euroopan komissio (2025f). COMMISSION RECOMMENDATION of 30.7.2025 on a voluntary sustainability reporting standard for small and medium-sized undertakings. Brysseli.

European Union Agency for Fundamental Rights (2015). 21 artikla: Syrjintäkielto.

<<https://fra.europa.eu/fi/eu-charter/article/21-syrjintakielto>>. Haettu 29.8.2025.

Feng, S. - Gao, L.S. (2020). The Verbal Tone in Mandatory Environmental Disclosures: Evidence from Changes in Disclosures Following SEC Guidance. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 40(2), 116–139.

<<https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1719172>>.

Ferreira, F. (2017). Critical Sustainability Studies: A Holistic and Visionary Conception of Socio-Ecological Conscientization. *Journal of Sustainability Education*, Vol. 17. <<https://research-ebSCO-com.ezproxy.utu.fi/c/sk55le/viewer/html/3n72bnwypb>>. Haettu 16.2.2025.

FIBS (2022). Diversity and Inclusion in Finnish Companies. Survey on the D&I Management Practices, Challenges and Outlook of the Largest Finnish Companies. <[https://fibsry.fi/wp-content/uploads/2022/11/Survey\\_DI-in-Finnish-companies\\_FINAL.pdf](https://fibsry.fi/wp-content/uploads/2022/11/Survey_DI-in-Finnish-companies_FINAL.pdf)>. Haettu 27.2.2025.

Finlayson, J.G. (2005). Habermas and Frankfurt School Critical Theory. Oxford University Press. United Kingdom. <<https://doi.org/10.1093/actrade/9780192840950.003.0001>>.

- Gebreiter, F. (2019). Making up Ideal Recruits: Graduate Recruitment, Professional Socialization and Subjectivity at Big Four Accountancy Firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 33(1), 233–255. <<https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2017-3250>>.
- Glassdoor US (2022). Who Cares About Diversity, Equity and Inclusion? <<https://www.glassdoor.com/blog/who-cares-about-diversity-equity-and-inclusion/>>. Haettu 29.8.2025.
- Glassdoor US (2023). Glassdoor's 2024 Workplace Trends. <<https://www.glassdoor.com/blog/workplace-trends-2024/>>. Haettu 29.8.2025.
- Greenpeace Suomi (2025). Suomen ensimmäinen ilmasto-oikeudenkäynti – Mistä siinä on kyse? <<https://www.greenpeace.org/finland/blogit/ilmastonmuutos/suomen-ensimmainen-ilmasto-oikeudenkaynti-mista-siina-on-kyse/>>. Haettu 30.9.2025.
- Harmaala, M.-M. – Jallinoja, N. (2012). *Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta*. Sanoma Pro. Helsinki.
- Hasan, M. – Maijoor, S. – Mock, T.J. – 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. <<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2005.00262.x>>.
- Eduskunta (2026). Hallituksen esitys HE 38/2026. vp: *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n ja 3 luvun 5 a §:n muuttamisesta*. <<https://www.finlex.fi/fi/hallituksen-esitykset/2026/38>>. Haettu 29.4.2026.
- Horkheimer, M. (1982). *Critical Theory: Selected Essays*. Continuum Pub. Corp. New York.
- International Auditing and Assurance Standards Board (2025). *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*. ST-Akatemia Oy.
- Kallunki, J. – Kallunki, J.-P. – Niemi, L. – Nilsson, H. – Aobdia, D. (2019). IQ and Audit Quality: Do Smarter Auditors Deliver Better Audits? *Contemporary Accounting Research*, Vol. 36(3), 1373–1416. <<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12485>>.
- Kellogg, R.L. (1984). Accounting Activities, Security Prices, and Class Action Lawsuits. *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 6(3), 185–204. <[https://doi.org/10.1016/0165-4101\(84\)90024-7](https://doi.org/10.1016/0165-4101(84)90024-7)>.
- KHO:2025:2. *Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätös KHO:2025:2*. <<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/ennakkopaatokset/1735886394202.html>>. Haettu 30.9.2025.

- Kim, J.W. – Park, C.K. (2023). Can ESG Performance Mitigate Information Asymmetry? Moderating Effect of Assurance Services. *Applied Economics*, Vol. 55(26), 2993–3007. <<https://doi.org/10.1080/00036846.2022.2107991>>.
- Kirjanpitolaki (KPL). 1336/1997.
- Krasodomska, J. – Simnett, R. – Street, D.L. (2021). Extended External Reporting Assurance: Current Practices and Challenges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 32(1), 104–142. <<https://doi.org/10.1111/jifm.12127>>.
- Kuuri-Riutta, A. (2024). *EU:n kestävyysraportointidirektiivin vaikutus kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaamistarpeisiin Suomessa*. Pro Gradu tutkielma. Turun Yliopisto.
- Laki yksityisyyden suojasta työelämässä. 759/2004.
- Lochrie, S. - Curran, R. - O’Gorman, K. (2015). *Qualitative Data Gathering Techniques*. Goodfellow Publishers Ltd. Oxford, England.
- Luukka, M.-R. (1992). Varmuuden kahdet kasvot tieteellisessä tekstissä. *Virittäjä*, Vol. 96(4), 361. MAO:305/2024. *Markkinaoikeuden ratkaisu 305/2024* <<https://markkinaoikeus.fi/fi/index/paatokset/markkinaoikeudellisetasiat/mao3052024.html>> . Haettu 30.9.2025.
- Marcuse, H. (1969). *Yksiulotteinen ihminen*. Weilin + Göös. Helsinki.
- Maroun, W. (2020). A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice. *Journal of Business Ethics*, Vol. 161(1), 187–209. <<https://doi.org/10.1007/s10551-018-3909-z>>.
- McKinsey (2023). Diversity Matters Even More. <[https://www.mckinsey.com/featured-insights/diversity-and-inclusion/diversity-matters-even-more-the-case-for-holistic-impact#](https://www.mckinsey.com/featured-insights/diversity-and-inclusion/diversity-matters-even-more-the-case-for-holistic-impact#/)>. Haettu 28.8.2025.
- McKinsey (2015). Why Diversity Matters? McKinsey. <[https://www.mckinsey.com/~/\\_media/mckinsey/business%20functions/people%20and%20organizational%20performance/our%20insights/why%20diversity%20matters/diversity%20matters.pdf](https://www.mckinsey.com/~/_media/mckinsey/business%20functions/people%20and%20organizational%20performance/our%20insights/why%20diversity%20matters/diversity%20matters.pdf)>. Haettu 28.8.2025.
- Mezzanotte, F.E. (2023). Corporate Sustainability Reporting: Double Materiality, Impacts, and Legal Risk. *The Journal of Corporate Law Studies*, Vol. 23(2), 633–663. <<https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058>>.
- Niemi, L. – Kinnunen, J. – Ojala, H. – Troberg, P. (2012). Drivers of Voluntary Audit in Finland: To Be or Not to Be Audited? *Accounting and Business Research*, Vol. 42(2), 169–196. <<https://doi.org/10.1080/00014788.2012.653742>>.

- Niskala, M. – Palmuaro, S. (2023). *Uudet kestävyysraportointivaatimukset*. Alma Talent Oy. Helsinki. <[https://verkkokirjahylly-almatalent.fi.ezproxy.utu.fi/teos/DADBBXXTBBAEF#kohta:Uudet\(\(20\)kest\(\(e4\)vyysraportointivaatimukset](https://verkkokirjahylly-almatalent.fi.ezproxy.utu.fi/teos/DADBBXXTBBAEF#kohta:Uudet((20)kest((e4)vyysraportointivaatimukset)>. Haettu 27.1.2025.
- Oikeusministeriö (2025). Mitä yhdenvertaisuus on. <<https://yhdenvertaisuus.fi/mita-yhdenvertaisuus-on>>.
- Osakeyhtiölaki (OYL). 624/2006.
- Patentti- ja rekisterihallitus (2025). PRH - Ohje kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen. <<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/ohjeet/ohje-kestavyysraportointitarkastajaksi-rekisteroitymiseen-.html>>. Haettu 29.5.2025.
- Patentti- ja rekisterihallitus (2024). PRH - Tilintarkastusvalvonta - Seuranta listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksista 2023. <[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/seuranta\\_listayhtioiden\\_tilintarkastuskertomuksista\\_-raportit/seuranta-listayhtioiden-tilintarkastuskertomuksista-2023.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/seuranta_listayhtioiden_tilintarkastuskertomuksista_-raportit/seuranta-listayhtioiden-tilintarkastuskertomuksista-2023.html)>. Haettu 16.2.2025.
- Peikko Group Oy (2025). Peikko nosti kanteen Anstaria vastaan viherpesusta. <<https://www.peikko.fi/news/peikko-nosti-kanteen-anstaria-vastaan-viherpesusta/>>. Haettu 30.9.2025.
- Piekkari, J. (2024). *“It Doesn’t Really Show.”: The Invisibility of Diversity, Equity, and Inclusion in B2B Sales*. Pro Gradu tutkielma. Turun Yliopisto.
- Puusa, A. - Juuti, P. (2020). *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus. Helsinki.
- PWC (2025). A Deep Dive into the Simplified ESRS. <[https://viewpoint.pwc.com/gx/en/pwc/in-depth/id\\_int202506.html#3fair](https://viewpoint.pwc.com/gx/en/pwc/in-depth/id_int202506.html#3fair)>. Haettu 8.5.2026.
- Rikoslaki (1889). <<https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1889/39-001>>.
- Rist, S – Bottazzi, P. – Jacobi, J. (2024). *Critical Sustainability Sciences: Intercultural and Emancipatory Perspectives*. Routledge Taylor & Francis Group. London; New York.
- Ristikangas, H. (2023). Kestävyysraportointi on jo täällä – oletko valmis? <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportointi-on-jo-taalla-oletko-valmis/>>. Haettu 21.2.2025.
- Roberson, Q.M. (2006). Disentangling the Meanings of Diversity and Inclusion in Organizations. *Group & Organization Management*, Vol. 31(2), 212–236. <<https://doi.org/10.1177/1059601104273064>>.

- Sang, K.J.C. – Sitko, R. (2015). *Qualitative Data Analysis Approaches*. Goodfellow Publishers Ltd. Oxford, England.
- Selin, R. (2023). *Sosiaalinen vastuu yhteiskuntavastuuraportoinnissa*. Pro Gradu tutkielma. Turun Yliopisto.
- Shore, L.M – Randel, A.E. – Chung, B.G. – Dean M.A. – Holcombe, E.K – Singh, G. (2011). Inclusion and Diversity in Work Groups. *Journal of Management*, Vol. 37(4), 1262–1289. <<https://doi.org/10.1177/0149206310385943>>.
- Silvola, H. – Peill, E. – Aspholm, I. – Kaisanlahti, T. (2024) *ESG kestävyysraportointi: yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus*. ST-Akatemia Oy. Helsinki.
- Simnett, R. – Vanstraelen, A. - Chua, W.F. (2009) Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, Vol. 84(3), 937–967. <<https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>>.
- Skinner, D. J. (1994) Why Firms Voluntarily Disclose Bad News. *Journal of accounting research*, Vol. 32(1), 38–60. <https://doi.org/10.2307/2491386>
- Suomen Perustuslaki. 731/1999.
- Suomen Tilintarkastajat (2025). *Kestävyysraportoinnin varmennus - päivitetty suositus*. <<https://tilintarkastajat.fi/suosituks/kestavyysraportoinnin-varmennus-paivitetty-suositus/>>. Haettu 30.4.2026.
- Suomen Tilintarkastajat ry (2025). *Pk-yritysten kestävyysraportointiin oma VSME-standardi*. <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/pk-yritysten-kestavyysraportointiin-oma-vsme-standardi/>>. Haettu 8.5.2026.
- Suomen Tilintarkastajat ry (2023). *Vastuullisuusraportoinnin varmennus - Suomen tilintarkastajien suosituksia 2/2023*.
- Suoranta, J. – Ryyänen, S. (2014). *Taisteleva tutkimus*. Into Kustannus Oy. Helsinki.
- Tilintarkastuslaki. 1141/2015.
- T-Media (2024) *KONE ja Fazer ovat hyvämaineisimmat yritykset 2024*. <<https://t-media.fi/kone-ja-fazer-ovat-hyvamaineisimmat-yritykset-2024/>>. Haettu 24.2.2025.
- Tuomi, J. – Sarajärvi, A. (2018) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.
- Työterveyslaitos (2025a) *Lakisääteinen näkökulma yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvon edistämiseen*. <<https://www.ttl.fi/oppimateriaalit/monimuotoisuus-ja-inklusiivisuus-asiantuntijaorganisaatiossa/monimuotoisuus-ja-inklusiivisuus-mita-ja-miksi/lakisaateinen-nakokulma-yhdenvertaisuuteen-ja-sukupuolten-tasa-arvon-edistamiseen>>. Haettu 28.8.2025.

Työterveyslaitos (2025b) *Monimuotoisuus ja inklusiivisuus: mitä ja miksi*.

<<https://www.ttl.fi/oppimateriaalit/monimuotoisuus-ja-inklusiivisuus-asiantuntijaorganisaatiossa/monimuotoisuus-ja-inklusiivisuus-mita-ja-miksi>>. Haettu 28.8.2025.

Understood (2025) *Understood.org's 2025 Neurodiversity at Work Survey*.

Vahtera, V. – Rantasaari, K. – Kaisanlahti, T. – Villa, S. – Aine, A. – Pihlajarinne, T. – Mähönen, J. (2023) *Yritys, kirjanpito, kestävyys: juhlaulkaisu Jukka Mähönen*. Alma Talent. Helsinki.

Vanhulst, J. – Padilla-Navarro, P. – Espinosa-Rada, A. – Cantillan, R. – Velásquez, R. – González Tapia, K. (2025) The Reflexive Process in Sustainability Science: A Short Critical Review. *Environmental Science & Policy*, Vol. 171, 104145.

<<https://doi.org/10.1016/j.envsci.2025.104145>>.

Walker, K. – Wan, F. (2012) The Harm of Symbolic Actions and Green-Washing: Corporate Actions and Communications on Environmental Performance and Their Financial Implications. *Journal of Business Ethics*, Vol. 109(2) 227–242.

<<https://doi.org/10.1007/s10551-011-1122-4>>.

Westphal, J.D. (2023) Systemic Symbolic Management, Corporate Social Responsibility, and Corporate Purpose: A Cautionary Tale. *Strategy Science*, Vol. 8(2) 221–232.

<<https://doi.org/10.1287/stsc.2023.0188>>.

Yhdenvertaisuuslaki. 1325/2014.

Young, S. – Marais, M. (2012) A Multi-level Perspective of CSR Reporting: The Implications of National Institutions and Industry Risk Characteristics. *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 20(5) 432–450. <<https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2012.00926.x>>.

## Liitteet

### Liite 1. Teemahaastattelurunko

#### 1. Monimuotoisuuden ja monimuotoisuuspesun ymmärtäminen sekä riskit

- Miten määrittäisit monimuotoisuuden omasta näkökulmastasi?
- Mitkä monimuotoisuuden osa-alueet (sukupuoli, ikä, etninen tausta, vammaisuus, seksuaalinen suuntautuminen jne.) koet olennaisimmiksi kestävyysraportoinnin kontekstissa?
- Miten tilintarkastajana hahmotat monimuotoisuuspesun käsitteen?
- Onko sinulla ollut tilanteita, joissa olet epäillyt organisaation tekevän monimuotoisuuspesua? Mihin havaintosi perustuivat?
- Mitkä seikat voivat herättää epäilyä, että monimuotoisuustietoja esitetään harhaanjohtavasti?
- Onko mielestäsi olemassa riski, että monimuotoisuus jää ”pinnalliseksi täyttövaatimukseksi” CSRD:n alla? Miten tätä voisi estää?

#### 2. Sosiaalisen vastuun raportointi ja varmentaminen

- Kuvaile kokemuksiasi CSRD:n sosiaalisen vastuun osa-alueen varmentamisesta.
- Miten koet sosiaalisen vastuun osa-alueen varmentamisen eroavan muista kestävyysraportoinnin osa-alueista?
- Mitkä osa-alueet sosiaalisen vastuun teemoissa ovat osoittautuneet haastavimmiksi varmentaa?
- Kuinka selkeitä ohjeistukset tai standardit ovat olleet sosiaalisen vastuun varmentamisen osalta?
- Minkälaista yhteistyötä organisaatioiden kanssa on vaadittu sosiaalisen vastuun tietojen varmentamisessa?
- Miten näet tilintarkastajan/varmentajan roolin sosiaalisen vastuun raportoinnin yhteydessä?
- Millaisissa yhtiöissä sosiaalisen vastuun asiat ovat erityisen korostuneita?
- Mitkä ovat olleet suurimmat haasteet tai epäselvyydet raportointivelvoitteiden soveltamisessa sosiaalisen vastuun osa-alueella?
- Miten sosiaalisen vastuun osa-alueet (monimuotoisuus, yhdenvertaisuus, työelämän olosuhteet) on raportoitu käytännössä?
- Millaista dataa sosiaalisen vastuun mittareihin kerätään, ja kuinka luotettavana sitä pidät?
- Onko joidenkin teemojen, kuten DEI:n mittaaminen, koettu hankalaksi tai herkäksi?

- Miten organisaatiossanne varmistetaan, että raportoinnissa esitetyt toimet monimuotoisuuden ja yhdenvertaisuuden edistämiseksi vastaavat todellisia käytäntöjä?
- Millainen kokemus sinulla on suomalaisten yhtiöiden vastuullisuudesta yleisellä tasolla?
- Kun ajatellaan, että vastuullisuuden vähimmäistaso on lainsäädännön noudattaminen, miten koet suomalaisten yhtiöiden sosiaalinen vastuu suhteutuvan tähän?

### **3. Puuttuminen monimuotoisuuspesuun**

- Mitkä ovat tilintarkastajan keinot tai mahdollisuudet puuttua monimuotoisuuspesuun varmennusprosessin aikana?
- Onko mielestäsi olemassa riski, että yritykset esittävät monimuotoisuusystyötään todellista paremmassa valossa? Jos kyllä, miten tämä riski ilmenee käytännössä?
- Mitä keinoja olisi estää monimuotoisuuspesua kestävyysraportoinnissa?
- Mihin asioihin toivot varmentajien kiinnittävän erityistä huomiota sosiaalisen vastuun alueella?

## Liite 2. Aineistohallintasuunnitelma

Tällä dokumentilla kuvataan tutkielman aineistohallinnan suunnittelua sekä toteutusta.

### 1. Tutkimusaineisto

Tutkimusaineistolla tarkoitetaan kaikkea sitä aineistoa, millä tutkimuksen analyysi ja tulokset voidaan todentaa ja toisintaa. Se voi olla esim. erilaisia mittaustuloksia, kyselyistä ja haastatteluista syntyvää dataa, äänitteitä ja videoita, muistiinpanoja, ohjelmistoja, lähdekoodeja, biologisia näytteitä, tekstinäytteitä ja keruuaineistoja.

Alla olevassa taulukossa on listattuna tutkimuksessa käytetty tutkimusaineisto:

Aineistotyyppi	Sisältää henkilötietoja*	Tuotan aineiston itse	Joku muu on tuottanut aineiston	Muuta huomioitavaa
Aineistotyyppi 1: <i>Haastattelut - tallenteet</i>	x	x		1)
Aineistotyyppi 2: <i>Haastattelut – litteroinnit ja analyysit</i>				2)

\* Henkilötietoja ovat sellaiset tiedot, joiden perusteella henkilö voidaan tunnistaa suoraan tai välillisesti esimerkiksi yhdistämällä yksittäinen tieto johonkin toiseen tietoon, joka mahdollistaa tunnistamisen. Esimerkkejä henkilötiedoiksi katsotuista tiedoista löydät [Tietosuojavaluuttetun toimiston sivuilta](#)

1) Tallenteet sisälsivät henkilötietoja (nimi, työnantaja), mutta tallenteet poistettiin välittömästi litteroinnin jälkeen. Litterointi tapahtui välittömästi haastattelun jälkeen.

Haastattelujen yksilöintitiedot (nimi, työnantaja) on säilytetty aineistosta erillisenä, erillisessä dokumentissa omalla henkilökohtaisella koneella tutkielmapirosessin ajan. Kaikki erilliset yksilöivät tiedot poistettu tutkielman palautuksen jälkeen. Tästä ilmoitettu ja pyydetty lupa

2) Litteroitu versio sekä aineiston analyysiversio ei sisällä henkilötietoja

### 2. Henkilötietojen käsittely tutkimuksessa

Mikäli aineistosi sisältää henkilötietoja, olet velvoitettu noudattamaan EU:n tietosuojasetusta (GDPR) sekä Suomen tietosuojalakia. Henkilötietoja sisältävän aineiston osalta sinun tulee laatia tutkittavillesi tietosuojailmoitus sekä selvittää, kuka toimii aineiston osalta rekisterinpitäjänä.

Laadin tutkittavilleni tietosuojailmoituksen\*\* ja toimitan sen heille ennen aineiston keruuta

Henkilötietojen osalta rekisterinpitäjänä\*\* toimii opiskelija  yliopisto

Aineistoni ei sisällä henkilötietoja

\*\*Lisätietoja yliopiston intranetin [Tietosuojaohjeita opinnäytetyöhön -sivulta](#)

### 3. Aineiston käyttöön liittyvät luvat ja oikeudet

Kuvaile jokaisen aineistotyypin osalta niiden käyttöön liittyvät luvat ja oikeudet.

#### 3.1 Itse tuotettu aineisto

Saatat tarvita erillisiä lupia keräämäsi tai tuottamasi aineiston käyttöön sekä tutkimuksessa että tulosten julkaisemisessa. Mikäli olet arkistoimassa aineistoasi, pyydä tutkittavilta tarvittavat luvat aineiston arkistointiin ja jatkokäyttöön. Selvitä myös, vaatiiko valitsemasi arkisto kirjallisia lupia tutkittavilta.

Tarvittavat luvat ja niiden hankkiminen

Aineistotyyppi 1: Pyydetty lupa haastateltavilta nauhoitukseen ja tekoälypohjaiseen litterointiin haastattelun aikana.

Ilmoitettu, että nauhoitus ja henkilötiedot poistetaan aineistosta välittömästi litteroinnin yhteydessä. Lisäksi ilmoitettu ja pyydetty lupa, että yksilöivät tiedot säilytetään erillisessä dokumentissa ja erillisellä tallennusvälineellä tutkielmaprosessin ajan, jonka jälkeen myös erillinen tietodokumentti tuhoetaan.

Aineistotyyppi 2: Litteroitu versio ja analysoitu versio ei sisällä henkilötietoja, ei tarvittavaa lupaa.

#### 3.2 Jonkun muun tuottama aineisto

Tutkielmassa on huomioitu, että esimerkiksi julkaisujen kuvien ja kaavioiden käyttö saattaa edellyttää lupaa. Tutkielman aineistossa ei ole käytetty muiden tahojen tuottamaa materiaalia, joten lisenssien ja oikeuksien huomioiminen ei ole tämän tutkielman kannalta olennaista.

Tutkielmassa esitetyt kuvat eivät ole suoria kopioita ja niiden yhteydessä on mainittu lähde, jonka mukaan kuvio on laadittu.

### 4. Aineiston säilyttäminen tutkimuksen aikana

Missä säilytät aineistoasi tutkimuksen aikana?

Yliopiston verkkokansiossa

Yliopiston tarjoamassa Seafire-pilvipalvelussa

Jossakin muualla, missä?

Haastattelujen yksilöintitiedot on säilytetty aineistosta erillisenä, erillisessä dokumentissa omalla henkilökohtaisella koneella tutkielmaprosessin ajan. Kaikki yksilöivät tiedot poistettu tutkielman palautuksen jälkeen.

Yliopiston tallennuspalvelut huolehtivat automaattisesti tietoturvasta ja varmuuskopioinnista. Jos valitset tallentamisen muualle kuin yliopiston palveluihin, kuvaa, miten huolehdit tietoturvasta ja varmuuskopioinnista. Muista varmistaa, mihin tallennat aineiston aina sitä muokattuasi.

## 5. Aineiston dokumentointi ja metadata

Aineisto ja tutkimustulokset on esitetty tutkielman Tutkimustulokset-osiossa.

Käytän aineiston dokumentointiin:

tutkimuspäiväkirjaa

erillistä dokumenttia, johon kirjaan aineiston pääasiat, kuten tehdyt muutokset, analyysin vaiheet sekä esim. muuttujien merkitykset

aineiston mukana kulkevaa readme-tiedostoa, jossa kuvataan aineiston pääasiat

jotain muuta, mitä?

### 5.2 Aineiston järjestys ja eheys

Miten pidät aineistosi järjestyksessä ja ehyenä, ja vältät sen tahattomat muutokset?

Säilytän alkuperäisen aineiston erillään tutkimuksenteon aikana käyttämästäni aineistosta, jotta voin palata alkuperäiseen, jos tarvetta ilmenee.

Versionhallinta: mietin jo ennen tutkimuksenteon alkua, miten tulen nimeämään eri aineistoversiot ja noudan sitä systemaattisesti

Tiedostan jo tutkimuksen alussa aineistoni elinkaaren, ja varaudun tilanteisiin, joissa data saattaa huomaamatta muuttua, kuten esim. nauhoitus, litterointi, konversio toiseen tiedostomuotoon, tallentaminen jne.

### 5.3 Metadata

Metadata on kuvaus aineistostasi. Metadatan perusteella henkilö, joka ei tunne aineistoasi, ymmärtää, millaista aineistosi on. Metadataa voi olla mm. tiedoston nimi, sijainti, koko ja tieto aineiston tuottajasta. Tarvitsetko metadataa?

Tallennan aineistoni arkistoon tai tietopankkiin, joka huolehtii metadatasta puolestani.

Minun pitää luoda metadata, koska arkisto, johon tallennan aineiston edellyttää sitä.

En tallenna aineistoani julkiseen arkistoon, enkä tarvitse metadataa.

## 6. Aineisto tutkimuksen valmistuttua

Olet vastuussa aineistostasi myös tutkimuksen valmistumisen jälkeen. Varmista, että käsittelet sitä tekemiesi sopimusten mukaisesti. Yliopiston suosittelema säilytysaika on viisi vuotta, poikkeuksena kuitenkin lääketieteen alan aineistot, joiden säilytysaika on 15 vuotta. Henkilötietoja voi säilyttää vain sen aikaa, kun tarve on. Jos olet sitoutunut tuhoamaan aineiston määräajan päätyttyä, sinun on huolehdittava siitä, vaikka et olisi enää opiskelija. Myös yliopiston tallennusratkaisuja käytettäessä aineiston tuhoaminen on sinun vastuullasi.

Mitä aineistollesi tapahtuu, kun tutkimus valmistuu?

**Aineistotyyppi 1:** Tallenteet sisältävät henkilötietoja, mutta tallenteet poistettiin välittömästi litteroinnin jälkeen. Litterointi tapahtui välittömästi haastattelun jälkeen, eli henkilötietoja sisältävää *aineistoa* ei säilytetä missään vaiheessa tutkielmaprosessia.

Haastattelujen yksilöintitiedot on säilytetty aineistosta erillisenä, erillisessä dokumentissa omalla henkilökohtaisella koneella tutkielmaprosessin ajan. Erilliset yksilöivät tiedot sisältävä dokumentti on poistettu tutkielman palautuksen jälkeen 2.6.2026.

**Aineistotyyppi 2:** Litteroidut haastattelut on poistettu tutkielman palautuksen jälkeen 2.6.2026.

Analysoitu aineisto on dokumentoitu erilliseen analyysidokumenttiin, jonka tulokset on esitetty tutkielman Tutkimustulokset-osiossa. Analyysi-dokumentti säilytetään henkilökohtaisella koneella 5 vuotta tutkielman valmistumisen jälkeen.

## Liite 3. Ilmoitus tekoälyn käytöstä

### Ilmoitus tekoälyn (AI) käytöstä

Tässä tutkielmassa on käytetty generatiivista tekoälyä opinnäyteprosessin tukena sen eri vaiheissa ja eri tarkoituksiin. Käytetyt työkalut, niiden käytön tarkoitus sekä tekoälyn tuotosten varmennukseksi tekemät toimet on kuvattu alla.

Vakuutan, että olen käyttänyt tekoälykaluja asianmukaisella huolellisuudella, olen ilmoittanut niiden käytöstä voimassa olevan ohjeistuksen mukaisesti ja otan täyden vastuun tämän työni sisällöstä kokonaisuudessaan.

#### 1. Käytetty työkalu: OpenAI:n ChatGPT (GPT-4 versio)

- 1. Käytön vaihe: aiheen ideointi ja lähdekirjallisuuden etsiminen
  - Käyttötarkoitus: Tekoälyä on käytetty alustavien tutkimusaiheiden ideoimiseen, lähdeaineiston hakemiseen sekä hakusanojen keksimiseen kirjallisuuskatsausta varten. Lisäksi tekoälyä on hyödynnetty yksittäisten käsitteiden ja ilmiöiden alustavaan jäsentämiseen oman ymmärryksen tueksi.
  - Esimerkki: ”Listaa kriittisen teorian klassikkoteoksia”
  - Todentaminen: Tarkistettu kaikki tekoälyn tuottamat ehdotukset ja hakusanat itsenäisesti. Varsinaiset lähteet etsittiin ja valittiin tutkielman tekijän toimesta. Tekoälyä ei käytetty lähteiden automaattiseen hyväksymiseen tai tutkimustulosten muodostamiseen.
- 2. Käytön vaihe: Kirjoitusasun muokkaaminen
  - Käyttötarkoitus: Tekoälyä käytetty apuna tekstin luettavuuden, lauserakenteiden ja sanavalintojen parantamiseen koko kirjoitusprosessin ajan. Lisäksi tekoälyä käytetty lähdeviittausten muotoilun tarkastamisessa tiedekunnan ohjeiden mukaisesti sekä vieraskielisten termien ja yksittäisten lauseiden kääntämisen apuna.
  - Todentaminen: Tarkistettu huolellisesti kaikki ehdotetut muutokset muokatuista lauseista, jotta tutkielman tekijän argumenttien alkuperäinen merkitys säilyi eikä tekstin tarkkuus muuttunut. Tekoälyä ei käytetty valmiin tekstin generoimiseen

tutkielmaan. Tutkielman tekijä vastaa täysin tuottamastaan tekstistä, sen sisällöstä sekä tieteellisestä arvioinnista.

## 2. Käytetty työkalu: Scopus AI

- Käytön vaihe: Lähdekirjallisuuden etsiminen
  - Käyttötarkoitus: Käytetty tekoälyä lähdekirjallisuuden löytämiseen tietokannoista, hakutulosten alustavaan jäsentämiseen sekä mahdollisten relevanttien tutkimusartikkeleiden tunnistamiseen.
  - Todentaminen: Kaikki tutkielmassa käytetyt lähteet arvioitiin ja valittiin itsenäisesti tutkielman tekijän toimesta. Luettu ja arvioitu alkuperäiset tutkimusartikkelit ja niiden soveltuvuus itse. Tutkielman lähdeluettelo ei perustu pelkästään tekoälyavustajan tuottamiin suosituksiin.

## 3. Käytetty työkalu: Microsoft Teams Copilot

- Käytön vaihe: Aineiston keruu ja käsittely
  - Käyttötarkoitus: Käytetty tekoälyä haastatteluiden nauhoittamisen ja litteroinnin tukena hyödyntämällä Teams-sovelluksen Copilot-ominaisuutta.
  - Todentaminen: Tarkistettu litteroinnit manuaalisesti vertaamalla niitä alkuperäisiin haastattelutallenteisiin. Tekoälyä käytettiin ainoastaan teknisenä apuvälineenä litterointiprosessin tehostamisessa. Tutkielman tekijä vastaa itse aineiston oikeellisuudesta, anonymisoinnista sekä analysoinnista ja tulkinnasta.