

Lappeenrannan teknillinen yliopisto
School of Business and Management
Laskentatoimi

Maria Immonen

**YRITYSVASTUURAPORTTIEN VARMENNUSRAPORTTIEN
KEHITYS 2002 – 2013**

1. tarkastaja Professori Satu Pätäri
2. tarkastaja Professori Pasi Syrjä

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Immonen Maria
Tutkielman nimi:	Yritysvastuuraporttien varmennusraporttien kehitys 2002 - 2013
Tiedekunta:	School of Business and Management
Maisteriohjelma:	Laskentatoimi
Valmistumisvuosi:	2016
Pro gradu -tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto, 72 sivua, 15 taulukkoa
Tarkastajat:	Professori Satu Pätäri, Professori Pasi Syrjä
Hakusanat:	yritysvastuuraportointi, ulkoinen varmentaminen, GRI, ISAE3000, AA1000AS, AA1000APS

Tämän pro gradu – tutkielman tavoitteena oli ymmärtää ja kuvata, kuinka yritysvastuuraporttien varmennusraportit ovat muuttuneet tarkasteluajanjaksolla vuosina 2002 – 2013 sekä kuinka varmennuksen antaja voi vaikuttaa annettaviin varmennusraportteihin. Aikaisemmissa tutkimuksissa on todettu, että pienilläkin eroilla varmennusraporteissa voi olla suuri vaikutus niiden tulkintaan. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli lisätä ymmärrystä siitä, millaista vaihtelua raporteissa on ollut eri ajanjaksojen ja varmentajien välillä, ja millainen vaikutus tällä on raportin lukijan kannalta.

Tutkimus on toteutettu laadullisen menetelmin, ja tutkimusmenetelmänä on käytetty kvantitatiivista sisällönerittelyä ja laadullista sisältöanalyysiä. Empiirisen aineiston muodostivat 16 yrityksen yritysvastuuraportteille tilintarkastajan antamat varmennusraportit, joita tarkasteluajanjaksolla oli yhteensä 67 kappaletta. Varmennusraportit kerättiin yritysten internetsivuilta.

Tutkimuksen perusteella varmennusraportit ovat monin tavoin standardisoituneet tarkasteluajanjaksolla. Merkittävä vaikutus varmennusraportteihin on ollut ISAE3000-standardien voimaantulolla, koska ne määrittävät melko tarkasti, kuinka varmennus tulee suorittaa sekä millainen varmennusraportti suoritettun työn perusteella tulee antaa. Jotkut raportit osat ovat sisällöltään samanlaisia varmentajasta riippumatta, mutta toiset osat vaihtelivat paljon varmentajasta riippuen. Eroja oli niin raportissa käytetyissä sananmuodoissa kuin itse sanoman sisällöissäkin. Jossain kohdin, kuten varmennusraporttien johtopäätöksissä, oli kuitenkin havaittavissa, että vaikka standardi ei sinänsä määritä, mistä asioista johtopäätös tulee antaa, oli tässä tapahtunut ns. luonnollinen standardoituminen eri varmentajien välillä.

ABSTRACT

Author: Immonen, Maria

Title: Evolution of assurance reports for social responsibility reports between 2002 - 2013

Faculty: LUT, School of Business and Management

Master's Programme: Accounting

Year: 2016

Master's thesis: Lappeenranta University of Technology, 72 pages, 15 tables

Supervisors: Professor Satu Pätäri
Professor Pasi Syrjä

Keywords: CSR, Corporate social responsibility, external assurance, GRI, ISAE3000, AA1000AS, AA1000APS

The aim of this Master's Thesis was to understand and describe the evolution of assurance reports for social responsibility reports between 2002 – 2013 as well as to understand how the assurer affects the given assurance report. Prior research has shown that even minor differences in assurance reports may have a major impact on how the reader interprets the information given in the report. The aim of this study was to add understanding in what kind of differences there's between reports given in different time and by different assurer and how this affects the reader's interpretation.

The research was qualitative research and the main research methodologies were quantitative content categorization and qualitative content analysis. The empirical material was formed by 67 assurance reports issued by auditors to 16 different companies during years 2002 – 2013. The assurance reports were collected from companies' homepages.

Based on this research the assurance reports have been standardized in many ways. The entry into force of ISAE3000 standards has had the most significant impact on assurance reports since it describes quite in detail how the assurance should be conducted and what kind of report it should be resulted in. Some parts of the reports were very similar regardless of the assurer, but the other parts varied greatly both in wording and in content. At some parts, such as assurance conclusions, however, it was noticeable that, although the standard does not specify on which issues the assurer should give a conclusion, the conclusions given by different assurers become quite similar with time.

Sisältö

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Tutkimuksen tausta.....	1
1.2	Tavoitteet ja tutkimusongelma.....	2
1.3	Rajaukset.....	3
1.4	Aiemmat tutkimukset ja tutkimusaukko.....	4
1.5	Keskeiset käsitteet.....	5
1.6	Tutkimusmetodologia.....	7
1.7	Tutkimuksen rakenne.....	8
2	YRITYSVASTUU JA YRITYSVASTUURAPORTOINTI.....	9
2.1	Yritysvastuun määritelmä.....	9
2.2	Yritysvastuun tausta.....	10
2.3	Yritysvastuuraportoinnin tavoitteet ja laatimisen syyt.....	13
2.4	Yritysvastuuraportin luotettavuus.....	15
3	YRITYSVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENTAMINEN.....	19
3.1	Ulkoisen varmentamisen taustaa.....	19
3.2	Varmennuksen syyt ja varmennuksen hankintaan vaikuttavat tekijät.....	22
3.3	Varmennuksen suorittaja.....	24
3.4	Yritysvastuuraportointia ja varmennusta ohjaavat standardit.....	26
3.4.1	Global Reporting Initiative (GRI).....	28
3.4.2	AA1000-standardisarja.....	29
3.4.3	ISAE3000.....	32
4	VARMENNUSRAPORTTIEN KEHITYS VUOSINA 2002–2013.....	35
4.1	Aineiston keruu ja esittely.....	35
4.2	Varmennusraporttien analyysi.....	37
4.3	Analyysin tulokset.....	38
4.3.1	Varmennusta ohjaavat standardit ja käytetyt arviointikriteerit.....	38

4.3.2	Saavutetun varmuuden taso	40
4.3.3	Varmennusraportin otsikko.....	41
4.3.4	Varmennusraportin vastaanottaja	43
4.3.5	Varmennustoimeksiannon kohde	45
4.3.6	Raportoivan organisaation ja varmentajan vastuut	46
4.3.7	Kohteen arvioimiseen, varmennukseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset	50
4.3.8	Evidenssin hankkimiseen liittyvät toimenpiteet.....	52
4.3.9	Johtopäätös tehdystä työstä.....	53
4.3.10	Havainnot ja suositukset	56
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	58
	LÄHTEET.....	67

LYHENNELUETTELO

AA1000APS	AccountAbility1000 Accountability Principles Standard
AA1000AS	AccountAbility1000 Assurance Standard
AA1000SES	AccountAbility1000 Stakeholder Engagement Standard
CERES	Coalition of Environmentally Responsible Economies
CSR	Corporate Social Responsibility
FEE	The Fédération des Experts Comptables Européens
GRI	Global Reporting Initiative
IFAC	International Federation of Accountants
ISAE3000	International Standard on Assurance Engagements
ISEA	Institute of Social and Ethical Accountability
PWC	PricewaterhouseCoopers
WBCSD	World Business Council for Sustainable Development

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Sidosryhmiä on alkanut kiinnostaa yhä enemmän yritysten liiketoimintaan liittyvät sosiaaliset, taloudelliset ja ympäristölliset tekijät. Yritysten kannalta merkittävänä kannustimena on toiminut rahoitusmarkkinoiden kiinnostus yrityksen yritys vastuuseen. Pääomamarkkinoilla yritys vastuun merkitystä perustellaan sillä, että vastuullinen toiminta on hyvin johdetun yrityksen tunnusmerkki, ja hyvin johdetuissa yrityksissä riski yllättäville negatiivisille tapahtumille on keskimääräistä pienempi. (Niskala & Tarna 2003, 9-10)

Yritys viestii sidosryhmille vastuullisesta toiminnastaan raportoinnin avulla. Lisäksi yritys vastuun raportointiprosessilla pyritään arvioimaan ja edistämään yrityksen vastuullista toimintaa. Vastuullisesta liiketoiminnasta ja sidosryhmien odotusten täyttävästä raportoinnista voi muodostua yritykselle aito kilpailutekijä. Raportoinnista onkin tullut merkittävä osa yrityksen julkisen kuvan luomista ja markkinointia. (Paul & Salminen 2012, 17)

1990-luvun alussa yritykset ympäri maailman alkoivat julkaista itsenäisiä ympäristöraportteja ja 1990-luvun puolivälissä näihin raportteihin lisättiin sosiaalinen ulottuvuus ja alettiin puhua yritys vastuuraporteista (Deegan, Cooper & Shelly 2006a, 4). Yritys vastuuraporttien määrä on kasvanut tasaisesti koko 2000-luvun ja yritys vastuuraporttien määrän kasvaessa niiden oikeellisuuden ja luotettavuuden varmentavien varmennusraporttien määrä on lisääntynyt (Gillet 2012, 62). Suurin syy yritys vastuuraporttien varmentamiseen on pyrkimys lisätä yritys vastuuraportin sisältämän tiedon luotettavuutta ja käyttäjien uskoa sen sisältämään tietoon (Kolk & Perego 2010). Esimerkiksi sijoittajat ja analyytikot käyttävät yhä enemmän yritys vastuutietoja yritysten arvioimisessa (Gillet 2012, 66).

Varmennusraporttien luotettavuuden kannalta tärkeä tekijä ovat yhtenäiset standardit ja viitekehukset. Tällä hetkellä yritys vastuuraporttien varmennukseen ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä viitekehystä tai standardeja, ja yritys vastuuraportti-

en varmentaminen perustuu pitkälti vapaaehtoisuuteen (Paul & Salminen 2012). GRI-ohjeistus (Global Reporting Initiative) on noussut yleisimmäksi yritysvastuureportointia ohjaavaksi ohjeistukseksi, joten voidaan ajatella, että siitä on jo muodostunut käytännössä yleisesti hyväksytty viitekehys (GRI 2008). Varmennusstandardeista yleisimmin käytettyjä ovat AA1000AS- ja ISAE3000-standardit (Kolk & Perego 2010).

Vuonna 2000 Kesko oli ensimmäinen yritys Suomessa, joka julkaisi GRI-ohjeistoon perustuvan yritysvastuuraportin (Niskala & Tarna 2003, 90). Vuonna 2000 ei Keskon raporttia kuitenkaan oltu vielä ulkoisesti varmennettu. Vuonna 2001 Keskon yritysvastuuraportin osaksi tuli Keskon itse suorittama raportin vertailu GRI-suositukseen ja vuonna 2002 heidän raporttinsa liitteenä oli ensimmäistä kertaa riippumaton varmennusraportti. Tästä eteenpäin yritysvastuuraporttien varmentaminen on lisääntynyt nopeasti ja vuonna 2013 jo 16 suomalaista yritystä hankki yritysvastuuraportilleen tilintarkastajan varmennusraportin (GRI database).

1.2 Tavoitteet ja tutkimusongelma

Tämän tutkimuksen tavoitteena on lisätä ymmärrystä siitä, kuinka yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus on kehittynyt ajan myötä. Tutkimuksessa keskitytään siihen, mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään sekä miten nämä tiedot on esitetty.

Tutkimuskysymykset, joihin tämä tutkimus pyrkii vastaamaan ovat:

1. Kuinka tilintarkastajien antamat varmennusraportit ovat muuttuneet vuosina 2002–2013?
2. Miten varmennusraporttien sisällöt ovat muuttuneet näiden 12 vuoden aikana?

Tutkimuksessa tarkastellaan vuosien 2002–2013 yritysvastuuraporttien varmennusraporttien muotoa ja sisältöä ja arvioidaan, mitä muutoksia niissä on tapahtunut. Sen lisäksi, että tarkastellaan muutoksia eri ajanjaksojen välillä, tarkastellaan myös sitä, kuinka varmennuksen antaja on vaikuttanut varmennusraporttien sisäl-

töön ja muotoon. Kaikki varmennusraportit ovat tilintarkastajien antamia, joten käytännössä tutkimuksessa tarkastellaan eroja eri Big 4-tilintarkastajien välillä.

Varmennustoimeksiannoissa noudatetaan nykyään useimmiten ISAE3000-varmennustandardeja, jotka määrittelevät, kuinka varmennustoimeksianto tulisi suorittaa. ISAE3000-standardit ilmestyivät vuonna 2005. Tätä ennen varmennusta ohjasivat SA8000- ja AA1000AS-standardit, mutta niissä määriteltiin vain varmennuksen periaatteet, joiden mukaan varmennus tuli suorittaa eikä niinkään itse varmennuksen suorittamista. Tämän takia on mielenkiintoista tarkastella myös sitä, kuinka varmennusraportit ovat muuttuneet ISAE3000-standardien käyttöönoton jälkeen.

1.3 Rajaukset

Tutkimuksen kohteena ovat suomalaiset yritykset. Tutkimuksessa tarkastellut varmennusraportit liittyvät lähinnä suurten ja keskisuurten yritysten yritys vastuuraaportteihin, koska pienet yritykset eivät pääasiassa julkaise yritys vastuuraaportteja eivätkä varsinkaan hanki niille ulkopuolisen tahon suorittamaa varmennusta. Tutkimuksessa on mukana myös joitakin valtion omistamia yhtiöitä.

Yritys vastuuraaporttien laatimisessa yleisimmin noudatetut standardit ovat Global Reporting Initiative'n (GRI) ohjeistus sekä AA1000-standardisarja. GRI-ohjeistus on kuitenkin tällä hetkellä merkittävin kansainvälisistä vastuullisuusraportointikehityksistä, ja se on myös suomalaisissa yrityksissä käytetyin viitekehys (Paul & Salmi-nen 2012, 16). Tämän takia myös tämä tutkimus on rajattu koskemaan niitä yritys vastuuraaportteja, jotka on laadittu GRI-ohjeistuksen mukaisesti.

Vuonna 2013 yhteensä 115 suomalaista suurta ja keskisuurta yritystä julkaisivat GRI-ohjeistuksen mukaan laaditun yritys vastuuraaportin. Näistä 26 oli varmennettu ulkopuolisen varmentajan toimesta - 5 insinööritoimiston, 5 konsulttitoimiston ja loput 16 Big 4-tilintarkastusyhteisön. Suomessa yritys vastuuraaportit ovat siis yleisimmin tilintarkastajien varmentamia, joten tämä tutkimus rajataan koskemaan juuri tilintarkastajien antamia varmennusraportteja. Lisäksi ISAE3000-

varmennusstandardien noudattaminen kuuluu hyvään tilintarkastustapaan, minkä takia tilintarkastajien laatimien raporttien voidaan olettaa noudattavan samanlaisia periaatteita.

Ensimmäiset tilintarkastajan antamat varmennusraportit Suomessa olivat vuoden 2002 Keskon ja Wärtsilän yritysvastuuraportteille annetut raportit. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan siis kaikkia Suomessa annettuja tilintarkastajien varmennusraportteja, jotka oli julkaistu aineistoa kerätessä eli vuoden 2013 raporteihin asti.

1.4 Aiemmat tutkimukset ja tutkimusaukko

Yritysvastuusta ja yritysvastuuraporttien varmennuksesta on tehty paljon tutkimuksia. Jotkut tutkimukset keskittyvät varmennusprosessin kuvaukseen ja prosessin kehitykseen (esimerkiksi Wallage 2000, Gray 2000, Gray 2001). Toiset tutkimukset ovat keskittyneet siihen, miksi yritysvastuuraportteja ylipäänsä varmennetaan ja mitä hyötyä siitä on yrityksille (Gillet 2012; Perego & Kolk 2012; Kolk & Perego 2010; Park & Prorson 2005; Simnett, Vanstraele & Chua 2009).

Monet tutkimukset ovat keskittyneet varmennuksen sisältöön ja varmennusten laatuun (Deegan et al. 2006a & 2006b; Mock, Strohm. & Swartz 2007; Simnett, Vanstraelen, & Chua 2009, jne.) Nämä tutkimukset ovat mm. keskittyneet siihen, kuinka erilaiset varmennuksen antajat laativat erilaisia raportteja ja miten varmennuksen antaja vaikuttaa varmennuksen laatuun. Monet tutkimukset ovat myös käsitelleet itse varmennuslausuntojen sisältöä ja pyrkineet näin arvioimaan niiden laatua. Jotkut tutkimukset ovat keskittyneet myös siihen, kuinka ympäristö vaikuttaa varmennukseen (Mock et al. 2007).

Vaikka varmennustoimeksiantojen ja varmennusraporttien sisältöön liittyviä tutkimuksia on tehty jonkun verran, vielä ei kuitenkaan ole tutkittu, kuinka varmennusraportit ovat kehittyneet. Aikaisemmissa tutkimuksissa on myös tutkittu, kuinka erilaisten asiantuntijoiden raportit eroavat toisistaan, mutta tutkimusta siitä, kuinka eri tilintarkastusyhteisöjen raportit eroavat toisistaan ei vielä ole tehty. Tämä on mielenkiintoinen tutkimuksen aihe, koska aikaisemmissa tutkimuksissa (esim.

Deegan et al. 2006a ja 2006b) on todettu, että suhteellisin pienilläkin asioilla voi olla vaikutusta siihen, kuinka varmennusraporttia tulkitaan.

1.5 Keskeiset käsitteet

Yritysvastuu

Yritysvastuusta käytetään myös termiä yhteiskuntakuntavastuu. Yritysvastuu on kuitenkin käytetympi termi, joten sitä käytetään myös tässä tutkimuksessa. Akateemikot eivät ole kyenneet luomaan tarkkaa ja yleisesti hyväksyttyä viitekehystä yritysvastuulle (CSR, Corporate Social Responsibility) vaan sille on olemassa useita määreitä (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 156). Tässä työssä käytetään mm. Niskalan ja Tarnan (2003, 19) käyttämää määritelmää, jossa yritysvastuu määritellään vastuuksi yrityksen vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan ja yrityksen sidosryhmiin.

Yritysvastuusta voidaan erottaa kolme dimensiota, joita ovat taloudellinen vastuu, sosiaalinen vastuu ja ympäristövastuu. Taloudellisella vastuulla tarkoitetaan liiketoiminnan liiketaloudellisesta kestävydestä ja yrityksen sidosryhmiin kohdistuvien taloudellisten vaikutusten huomioimista. Sosiaaliseen vastuuseen kuuluvat henkilöstön hyvinvoinnista huolehtiminen ja osaamisen kehittäminen, ihmisoikeuksien kunnioittaminen, tuotevastuu- ja kuluttajansuojakysymykset sekä hyvät toimintatavat. Ympäristövastuu puolestaan on yrityksen vastuuta ekologisesta ympäristöstä. (Niskala & Tarna 2003, 19 - 20)

Yritysvastuuraportointi

Global Reporting Initiativen (2014b) määritelmän mukaan yritysvastuuraportti sisältää tietoa taloudellisesta, sosiaalisesta, hallinnollisesta ja ympäristötoiminnasta. Yritykset aloittavat yritysvastuun prosessin mitatakseen toimintaansa, asettaakseen tavoitteita ja hallitakseen strategisia muutoksia pyrkien näin tekemään toiminnastaan kestävämpää. Yhteiskunnallisten vaikutusten kommunikoinnin lisäksi yritysvastuuraportti on myös tärkeä työkalu sellaisen tiedon keräämisessä, joka saattaa vaikuttaa yrityksen menettelytapoihin, strategiaan ja toimintaan.

Global Reporting Initiative (GRI)

GRI on luonut yritys vastuun raportointiviitekehyksen, joka koostuu yritys vastuun raportointiohjeistosta, toimialakohtaisista liitteistä, rajauksen määrittelyohjeistosta ja teknisistä ohjeista (GRI 2014b). Tämän raportointiviitekehyksen tarkoituksena on toimia organisaatioiden taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristötoiminnan raportoinnin yleisesti hyväksyttynä viitekehyksenä, jota voivat soveltaa kaikki organisaatiot kokoluokasta, toimialasta ja maantieteellisestä sijainnista riippumatta (GRI 2008).

Yritysvastuuraportin varmennus

Varmennuksella tarkoitetaan yleensä niitä metodeja ja prosesseja, joita varmennuksenantaja suorittaa arvioidakseen yrityksen julkaisemaa tietoa suoriutumisestaan, järjestelmistään, tiedoistaan ja prosesseistaan suhteessa sopiviin kriteereihin ja standardeihin tarkoituksena lisätä julkaistun tiedon luotettavuutta. Varmennukseen kuuluu myös varmennusprosessin tuloksen kommunikointi varmennusraportin välityksellä. (AccountAbility 2008b, 23)

ISAE3000

ISAE3000-standardi on IFACin (International Federation of Accountants) laatima kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi, joka koskee muita varmennustoimeksiantoja kuin mennyttä aikaa koskevaa taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluontoista tarkastusta (IFAC 2012, 1196). Standardi ohjaa varmennuksen suorittamista. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää standardin noudattamista (IFAC 2012).

AA1000APS ja AA1000AS

AA1000-standardit ovat englantilaisen ISEA:n (Institute of Social and Ethical Accountability) kehittämät standardit, jotka keskittyvät erityisesti sidosryhmävuorovaikutukseen, ja sen liittymäkohtiin vastuulliseen yritystoimintaan (Niskala & Tarna 2003, 61 - 62). AA1000-standardit muodostuvat AA1000APS-yritysvastuun viitekehyksestä ja AA1000AS-varmennusstandardista (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 162 - 163). Toisin kuin ISAE3000-standardit AA1000AS on tarkoitettu kelle tahansa, joka suorittaa ulkoisia varmuksia (Manetti & Becatti 2009, 290).

1.6 Tutkimusmetodologia

Tämä tutkimus on toteutettu laadullisin menetelmin. Laadullisella tutkimuksella pyritään yleensä lisäämään ymmärrystä jostakin ilmiöstä erittelemällä laadullista aineistoa (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 16). Laadullinen menetelmä on sopiva tähän tutkimukseen, koska tutkimuksen avulla pyritään lisäämään ymmärrystä yritysvastuuraporttien varmennusraporttien kehittymisestä.

Tutkimusmenetelmänä on käytetty kvantitatiivista sisällön erittelyä että laadullista sisältöanalyysiä. Tuomen ja Sarajärven (2002, 93, 105) mukaan sisältöanalyysi on perusanalyysimenetelmä, jota voidaan käyttää kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Se on menettelytapa, jonka avulla voidaan analysoida dokumentteja systemaattisesti ja objektiivisesti. Sen avulla pyritään saamaan tutkittavasta ilmiöstä kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa. Näillä menetelmillä tutkitaan varmennusraporteissa toistuvia ilmiöitä sekä eroavaisuuksia sekä pyritään löytämään näiden syy-seuraussuhteet.

Koska tutkimuksen tavoitteena on tutkia, kuinka varmennusraportit ovat kehittyneet, tutkimuksen aineiston muodostavat 16 suomalaisen yrityksen yritysvastuuraporttien varmennusraportit vuosilta 2002 - 2013. Yhteensä tutkimuksessa käytiin läpi 67 raporttia, ja ne kerättiin yritysten www-sivuilta.

1.7 Tutkimuksen rakenne

Toisessa kappaleessa käsitellään, mitä on yrityksen yritysvastuu ja yritys vastuura-portointi sekä mikä tekee hyvän yritys vastuura-portin. Kolmannessa kappaleessa käsitellään yritys vastuura-porttien varmentamista ja varmennusta ohjaavia standardeja. Tutkimuksen neljännessä kappaleessa käsitellään tutkielman empiiristä osaa. Siinä analysoidaan varmennusraporttien kehitystä tarkasteluajanjaksolla. Viimeisessä kappaleessa esitetään tutkimuksen johtopäätökset ja jatkotutkimuk-sen aiheet.

2 YRITYSVASTUU JA YRITYSVASTUURAPORTOINTI

2.1 Yritysvastuun määritelmä

Yritysvastuu käsitteenä on lähtenyt kehittymään jo 1960-luvulla, mutta sille ei ole vielä pystytty luomaan yhtä yleisesti hyväksyttyä viitekehystä. Niskala ja Tarna (2003, 19) määrittelevät yritysvastuun vastuuksi yrityksen vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan ja yrityksen sidosryhmiin. Suurin osa yritysvastuun tutkijoista on kuitenkin sitä mieltä, että yritysvastuussa on kyse siitä, että liiketoimintaa johdetaan kestäväällä ja eettisellä otteella sekä suhtaudutaan vakavasti sidosryhmien odotuksiin. (Panapanaan, Linnanen, Karvonen & Thao Phan 2003, 135)

Yritysvastuu voidaan jakaa taloudelliseen vastuuseen, ympäristövastuuseen ja sosiaaliseen vastuuseen. Taloudellisella vastuulla tarkoitetaan liiketoiminnan jatkuvuudesta huolehtimista sekä sidosryhmiin kohdistuvien taloudellisten vaikutusten huomioimista. Taloudellisia vaikutuksia ovat mm. palkkojen maksu ja vaikutukset, jotka liittyvät yrityksen toimintojen sijoittamispäätöksiin. Ympäristövastuulla tarkoitetaan vastuuta ekologisesta ympäristöstä, ja yrityksen kannalta keskeisiä kysymyksiä ovat luonnonvarojen tehokas ja säästeliäs käyttö, vesien, ilman ja maaperän suojelu, luonnon monimuotoisuuden turvaaminen, ilmastonmuutoksen torjunta sekä vastuu koko tuotteen elinkaaren aikaisista ympäristövaikutuksista ja toiminnan arvoketjusta. Sosiaaliseen vastuuseen puolestaan kuuluvat henkilöstön hyvinvoinnista ja osaamisen kehittämisestä huolehtiminen, ihmisoikeuksien kunnioittaminen, tuotevastuu- ja kuluttajansuojakysymykset sekä hyvät toimintatavat yritysverkostossa sekä yhteisö- ja yhteiskuntasuhteissa. (Niskala & Tarna 2003, 19 - 20)

Aluksi yritykset keskittyivät yritysvastuussaan lähinnä taloudellisiin ja ympäristöllisiin dimensioihin (Panapanaan, et al. 2003, 134). Tämä ilmeni muun muassa siten, että yritykset aloittivat julkaisemaan aluksi taloudellisten raporttien lisäksi erillisiä ympäristöraportteja. Sosiaalinen ulottuvuus lisättiin näihin raportteihin myöhemmin (Deegan et al. 2006a).

Yritysvastuulliseen toimintaan kuuluu se, että yritys toimii eettisesti työntekijöitään kohtaan, on mukana kehittämässä yhteisöä, investoi sosiaalisen infrastruktuurin rakentamiseen, tukee ympäristön suojelua ja kestävyyttä sekä myötävaikuttaa toiminnallaan yleiseen taloudelliseen kehitykseen. Yrityksen tulisi mitata yritysvastuun eri osatekijöitä tuottaakseen positiivisia tuloksia sekä yhteisölle että itse yritykselle. Yritysvastuuta kuvataan joskus taktisena sopimuksena yrityksen ja yhteisön välillä, jossa yhteisö antaa yrityksen toimia toimialueellaan saadakseen työpaikkoja asukkailleen ja tuloja verotuksen kautta. Lisäksi yhteisö odottaa yrityksen säilyttävän ympäristöä ja tekevän yhteisöstä hyvän paikan elää ja työskennellä hyväntekeväisyyden avulla. Hyvässä yritysvastuussa on kyse siitä, että yritys maksimoi positiivista vaikutustaan yhteisöön samalla kun se maksimoi oman voittonsa. (Kanji & Chopra 2010, 120)

2.2 Yritysvastuun tausta

Yritykset ovat alkaneet kiinnittämään yhä enemmän huomiota eettisiin arvoihin ja ihmisoikeuksiin ja pyrkivät olemaan taloudellisesti, ympäristöllisesti ja sosiaalisesti vastuullisia. Samaan aikaan myös lainsäätäjien ja muiden julkisten organisaatioiden painostus yrityksiä kohtaan kehittää toimintaansa vastuullisempaan suuntaan on lisääntynyt. Tutkimuksissa on havaittu, että yrityksen yritysvastuun ja taloudellisen suoriutumisen välillä on vahva yhteys. Lisäksi vastuullinen toiminta parantaa yrityksen mainetta, riskienhallintaa ja asiakasuskollisuutta sekä rakentaa ”oikein tekemisen” – kulttuuria organisaatiossa. Yritysvastuulla on kolme kohderyhmää (3 P:tä): ihmiset (people), ympäristö (planet) ja taloudellinen tuotto (profit). (Kanji & Chopra 2010, 119-120)

Monet asiat ovat vaikuttaneet siihen, miksi yritykset ovat alkaneet kiinnittämään huomiota yritysvastuuseen. Ensinnäkin kuluttajat ympäri maailman ovat alkaneet kiinnittää yhä enemmän huomiota yrityksen vastuulliseen käyttäytymiseen (Kanji & Chopra 2010, 120). Marsden (1996) tutkimuksen mukaan vastuulliset yritykset houkuttelevat paremmin hyviä työntekijöitä, lisäävät ja ylläpitävät asiakkaiden lojaaliutta. Globalisaation myötä yritykset myös kohtaavat yhä enemmän säännöksiä, tullimaksuja, vaihtelevia standardeja, eettisiä ongelmia, ympäristöllisiä rajoi-

tuksia, työvoimaan liittyviä ongelmia, jne., ja jos näitä tekijöitä ei oteta huomioon, voi se tulla yritykselle erittäin kalliiksi (Kanji & Chopra 2010, 120). Burke ja Longsdon (1996) myös korostavat, että yrityksen vastuullinen toiminta tuo hyötyä sekä yritykselle että sen sidosryhmille. Yritysvastuuta voidaan kutsua strategiseksi silloin, kun se tuo liiketoiminnallisia hyötyjä yritykselle ja erityisesti kun se tukee yrityksen ydintoimintoja ja tavoitteiden saavuttamista (Panapanaan et al 2003, 135).

Brown ja Fraser (2006) tarkastelevat tutkimuksessaan yritysvastuuta kolmesta näkökulmasta:

1. Business case
2. Tilivelvollisuus sidosryhmiä kohtaan
3. Kriittinen teoria

Business case – näkökulma tarkastelee yritysvastuuta siitä näkökulmasta mitä hyötyä se tuo liiketoiminnalle ja osakkeenomistajille (Brown & Fraser 2006). O'Dwyerin (2003) mukaan tämä näkökulma jättää huomiotta ristiriidan liiketoiminnan ja yritysvastuun välillä ja keskittyy niihin alueisiin, jotka antavat win-win tilanteen sekä liiketoiminnalle että laajemmalle sidosryhmälle. World Business Council for Sustainable Development, WBCSD:n (2003, 15) mukaan kestävän kehityksen raportoinnilla on mm. seuraavia vaikutuksia: taloudellisen arvon luominen, pitkäaikaisten sijoitusten ja suotuisten rahoitusolosuhteiden luominen, henkilökunnan tietoisuuden lisääminen, motivointi ja sitouttaminen sekä uusien kyvykkyyksien houkuttelemisen, johtamisjärjestelmien parantaminen, riskitietoisuus, innovaatioiden kannustaminen, jatkuva parantaminen, maineen kasvattaminen, läpinäkyvyys sidosryhmiä kohtaan, liiketoimintaan tarvittavien toimilupien säilyttäminen, yrityksen brändin suojeleminen ja kilpailuedun saavuttaminen.

Tämän näkökulman mukaan yritysvastuun johtaminen nostetaan erääksi liiketoiminnan ydinalueeksi. Näkökulmaa perustellaan usein tutkimuksilla, joissa on tarkasteltu yritysvastuun sekä tuottojen positiivista yhteyttä. Kirjallisuuden tarkempi analyysi kuitenkin osoittaa, ettei näiden välinen yhteys ole niin yksiselitteinen. Yhteyteen vaikuttaa mm. se, mikä käsitetään ”eettiseksi sijoitukseksi” ja toiseksi teo-

ria ontuu myös sen takia, että yrityksen yritys vastuusta voi olla vaikea saada tietoa. (Brown & Fraser 2006, 105)

Tilivelvollisuus sidosryhmiä kohtaan -näkökulmassa suuret yritykset nähdään näennäisesti julkisina instituutioina, joiden tarkoituksena on lisätä yhteiskunnan avoimuutta, läpinäkyvyyttä ja demokratiaa (Gray, Owen & Adams 1996, Gray 2002). Panapanaan et al. (2003, 136) mukaan teollistumisen alkumetreillä niin Suomessa kuin muuallakin maailmassa yritykset nähtiin yhteisöjen keskipisteenä, jotka rakensivat ja ylläpitivät kouluja, kirkkoja ja julkisia infrastruktuureja. Julkisen sektorin kasvun myötä nämä sosiaaliset velvollisuudet siirtyivät kunnille ja valtiolle, ja yritysten rooliksi muodostui näiden rahoittaminen verojen muodossa. 2000-luvun alusta lähtien sidosryhmät ovat kuitenkin asettaneet yhä enemmän odotuksia yrityksistä kohtaan.

Tämän ajattelutavan mukaan yrityksen johto on ensisijaisesti vastuussa yhteiskunnalle, ja johdon suoriutumista tulisi arvioida tuloksen lisäksi myös sosiaalisten tavoitteiden saavuttamisen perusteella. Sidosryhmillä myös nähdään olevan ”oikeus” informaatioon, ja sen perusteella jakaa joko palkkioita tai sanktioita yritykselle. (Brown & Fraser 2006, 106 - 107)

Kriittinen teoria on käytännössä kritiikkiä tilivelvollisuus sidosryhmiä kohtaan -näkökulmaa kohtaan. Teorian kannattajien mukaan yritys vastuunäkemyks on muutettu yritysten intressien mukaisesti, ja sen avulla pyritään saamaan hyötyä yritykselle. Yritys vastuupyrkimykset nähdään harhaanjohtamisena tai ”viherpesuna”, koska nähdään, että yritysten vastuullisen imagon taustalla on pyrkimys siihen, että valtiot antavat yritysten itse kontrolloida toimintaansa vapaaehtoisten toimintaohjeiden, win-win yhteistyökumppaneiden ja ”best practice”-toimintamallien avulla sen sijaan, että valtiot laatisivat pakottavia säännöksiä. (Brown & Fraser 2006, 110 - 111)

Panapanaan et al (2003) tutkivat, mitkä tekijät kannustavat suomalaisia yhtiöitä panostamaan yritys vastuuseen. Merkittävämmäksi tekijäksi suomalaiset yritykset nimesivät globalisaation, sillä nykyään sekä media ja monet voittoa tavoittelemat-

tomat järjestöt kyseenalaistavat usein monikansallisten yritysten toimet ulkomailla liittyen lapsityövoimaan, pakkotyöhön, ihmisoikeuksien rikkomiseen, korruptioon, jne. Globalisaation myötä yritysten haasteeksi onkin muodostunut se, kuinka yrityksen yritys vastuun periaatteet voidaan jalkauttaa kaikkiin toimipisteisiin ympäri maailman. Toisena tekijänä yritykset nimesivät sidosryhmien, kuten lainsäätäjien, toimialajärjestöjen sekä työntekijöiden odotukset. Lainsäätäjät, toimialajärjestöt ja Elinkeinoelämän keskusliitto (EK) ovat säätäneet omat sääntönsä suomalaisille yrityksille. Monet yritykset olivat yhtä mieltä myös siitä, että rekrytointitilanteissa nuoret suomalaiset asiantuntijat kiinnittävät yhä enemmän huomiota yrityksen yritys vastuuseen, ja yrityksen voi olla vaikea houkuttaa lahjakkaita asiantuntijoita, jos sillä on huono maine tai suoriutumisen yritys vastuusasioissa. Huonot kokemukset mm. liikesuhteista ja asiakkaiden odotuksista nähtiin myös yritys vastuuseen vaikuttavina tekijöinä, mutta näiden vaikutus ei kuitenkaan ollut niin voimakas, koska kyse on lähinnä yksittäistapauksista, joita tapahtuu harvoin.

2.3 Yritys vastuuraportoinnin tavoitteet ja laatimisen syyt

Yleisin tapa kommunikoida yritys vastuusta on laatia yritys vastuuraportti (Romero, Ruiz & Fernández-Feij 2010, 105). Yritys vastuuraporttien määrä on lisääntynyt nopeasti viime vuosina. Erityisen innokkaasti yritys vastuuraportteja ovat julkaisseet suuret yritykset, joilla on merkittävä julkinen imago ja brändi (Dando & Swift 2003) sekä ”herkillä” toimialoilla, kuten kaivos- ja öljyteollisuudessa, toimivat yritykset (O’Dwyer & Owen 2005, 205).

Watts & Zimmermanin (1978) mukaan suuret yritykset julkaisevat todennäköisemmin yritys vastuuraporttinsa, koska ne ovat todennäköisemmin julkisen tarkastelun kohteena. Andrikopoulosin ja Diakidisin (2007) mukaan tämä johtuu siitä, että koska suuret yritykset ovat rakenteiltaan monimutkaisempia, niiden sidosryhmät vaativat niiltä enemmän tietoja. Lev & Penman (1990) puolestaan havaitsivat, että kannattavat yritykset julkaisevat yritys vastuuraporttinsa todennäköisemmin kuin huonosti kannattavat yritykset. Clarkson, Li, Richardson & Vasvari (2008) ja Monevan, Rivera Lirion ja Muños Torresin (2007) tutkimuksissa sen sijaan yrityksen kannattavuuden ja yritys vastuuraportin julkaisemisen välillä ei nähty yhteyttä.

Yritysvastuuraportoinnilla voidaan nähdä olevan vaikutusta myös rahoituksen kustannuksiin, sillä yrityksen velan kasvaessa myös rahoittajien informaation tarve lisääntyy (Frankel, McNichols & Wilson 1995; Leftwich, Watts & Zimmerman 1981). DeAngelon (1981) tutkimuksen mukaan myös Big4-tilintarkastusyhteisöjen asiakkaat julkaisevat todennäköisemmin yritysvastuuraporttinsa.

Yritysvastuuraporttien laatimisesta ei suuressa osassa maita ole ollut olemassa pakottavaa lainsäädäntöä vaan laatiminen on perustunut pitkälti vapaaehtoisuuteen. EU:n uuden tilinpäätösdirektiivin myötä suuret yleisen edun kannalta merkittävät yhtiöt (listayhtiöt, luottolaitokset, vakuutusyhtiöt), joiden työntekijämäärä ylittää 500 henkeä, joiden liikevaihto ylittää 40 miljoonaa euroa tai tase 20 miljoonaa euroa joutuvat tilikaudesta 2017 alkaen julkistamaan joko osana toimintakertomusta tai erillisenä raporttina selvityksen toimintalinjoistaan, jotka koskevat ympäristö-, työntekijä- ja sosiaalisia asioita sekä ihmisoikeuksia, korruption torjuntaa ja lahjontaa (TEM 2016). Ennen tätä Suomessa ei ole ollut yritysvastuuraportointia koskevaa pakollista sääntelyä.

Käytännössä kuitenkin sidosryhmät painostavat yrityksiä julkistamaan taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöllisiä tietoja itsestään (Dando & Swift 2003). Niskalan ja Tarnan (2003, 14, 82) mukaan yritysvastuuraportointi on keino lisätä yritystoiminnan avoimuutta ja läpinäkyvyyttä sidosryhmien odotusten mukaisesti ja vähentää siten maineriskiä. Se on hyvä johtamisen väline, koska yritysvastuuraportoinnissa sidosryhmät määrittelevät, mitä ja kuinka laajasti he haluavat yrityksen yritys vastuusta tietää. Yleisesti hyväksytyt raportointiohjeistot myös toimivat ohjausvälineenä ja vertailukohtana yritysvastuuraportoinnin kehittämisessä.

Yritysvastuuraportoinnista voidaan nähdä olevan hyötyä myös yrityksen johtamisessa, vaikka tätä yrityksen saamaa hyötyä on usein vaikea määritellä etukäteen. Ensinnäkin yritysvastuuraportointi on yritykselle väline raportoida käyttökelpoista tietoa päätöksenteon tueksi. Sen avulla voidaan esimerkiksi auttaa yrityksen johtoa ja sidosryhmiä arvioimaan paremmin aineettoman pääoman, osaamisen, sosiaalisen vastuun ja ympäristövastuun vaikutusta yrityksen arvoon. Se on myös yritykselle hyvä työväline osoittaa kehitystä taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristö-

vastuun alueilla sekä kuvata yrityksen tuotteiden ja palvelujen merkitystä kestävästä kehityksen eteenpäin viemisessä. (Niskala & Tarna 2003, 83)

GRI:n (2014b) mukaan yritykset laativat yritysraporttinsa:

- Lisätäkseen ymmärrystä yrityksen kohtaamista riskeistä ja mahdollisuuksista
- Parantaakseen mainettaan ja sidosryhmien brändiuskollisuutta
- Antaakseen sidosryhmille mahdollisuuden ymmärtää yritystoiminnan yhteiskunnalliset vaikutukset
- Korostaakseen taloudellisten ja ei-taloudellisten tulosten välistä suhdetta
- Vaikuttaakseen pitkän aikavälin strategiaan ja menettelytapoihin sekä liiketoimintasuunnitelmaan
- Verrataakseen ja arvioidakseen yrityksen vastuullista toimintaa suhteessa lainsäädäntöön, normeihin, sääntöihin, standardeihin ja vapaaehtoihin aloitteisiin
- Osoittaakseen, kuinka yrityksen tavoitteet yritysraportin eri osa-alueilla vaikuttavat sen toimintaan ja päinvastoin
- Verrataakseen yrityksen toimintaa suhteessa sen omaan ja muiden yritysten toimintaan
- Noudattaakseen kansallisia säännöksiä tai pörssin listautumisvaatimuksia

Maksimoidakseen yritysraportista saatavan arvon yrityksen tulee nähdä yritysraportointi jatkuvana prosessina ja työkaluna. Yritysraportin tulee olla kiinteä osa organisaation strategista suunnittelua, toiminnan suunnittelua ja tulosten arviointia. (GRI 2008, 6)

2.4 Yritysraportin luotettavuus

Yritysraportoinnin keskeinen ominaisuus on luotettavuus, sillä sen lähtökohdaksi on sidosryhmien ja johdon luottamus raportoitujen tietojen käyttökelpoisuuteen omassa päätöksenteossään. Yritysraportoinnin tavoitteena on antaa sidosryhmille riittävä ja tasapainoinen kuva yrityksen yritysraportin tilasta ymmärrettävällä tavalla. Raportoinnin luotettavuuteen ja raportoitujen tietojen laadunvar-

mistukseen liittyvistä toimenpiteistä päätökset tekee raportoiva organisaatio. (Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2013, 274 - 275)

Yritysvastuuraporttien laatimiseen ei ole olemassa yhtä yleisesti hyväksyttyä mallia. Tämän takia, kun sidosryhmän edustaja lukee raporttia, hän ei voi olla täysin varma sen luotettavuudesta tai siitä, kuinka sitä pitäisi tulkita. Tällä hetkellä on olemassa monia raportointimalleja, jotka eroavat toisistaan niin metodologialtaan kuin lopputulemaltaankin. Huolimatta siitä, mitä mallia raportoinnissa on käytetty, tulee yritysvastuuraportin täyttää seuraavat kriteerit: selvyys, läpinäkyvyys, täydellisyys, luotettavuus, johdonmukaisuus, mitattavuus, varmennettavuus ja vertailukelpoisuus. (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 160-161)

Edellä mainitut kriteerit myös sisältyvät myös GRI-ohjeistossa yritysvastuuraportoinnissa noudatettaviksi raportointiperiaatteiksi, joita ovat läpinäkyvyys, täydellisyys, todennettavuus, kattavuus, olennaisuus, kestävän kehityksen asiayhteys, oikeellisuus, neutraalisuus, vertailukelpoisuus, selkeys sekä oikea-aikaisuus (Taulukko 1). Ne muodostavat perustan raportoinnille, määrittelevät sen sisältöä, tietojen laadunvarmistusta ja luotettavuutta sekä esittämistä (Niskala & Tarna 2003, 109).

Taulukko 1. Yritysvastuuraportoinnissa noudatettavat periaatteet (Niskala & Tarna 2003, 110 - 115)

Läpinäkyvyys	Raportoinnin läpinäkyvyys on erittäin tärkeää sen luotettavuuden kannalta. Läpinäkyvyydellä tarkoitetaan esimerkiksi raportin laadintaan liittyvän sidosryhmävuorovaikutuksen, tiedonkeruujärjestelmien ja niihin liittyvien sisäisten kontrollien sekä esitetyn tiedon taustalla vaikuttavien olettamusten kuvaamista.
Täydellisyys	Täydellisyydellä tarkoitetaan tietojen esittämistä oikeassa suhteessa yrityksen ympäristö-, sosiaalisiin ja taloudellisiin vaikutuksiin. Tällä tarkoitetaan myös sitä, että raportoinnissa otetaan huomioon eri sidosryhmien intressit.

Kattavuus	Kattavuudella tarkoitetaan sitä, että kaikki olennaiset seikat yrityksen yritys vastuusta on käsitelty raportissa riittäväällä tarkkuudella.
Olennaisuus	Olennaisuudella tarkoitetaan sitä, että laskennan tarkkuutta ja yksityiskohtaisuutta arvioidaan käyttäjän näkökulmasta. Yritysvastuuraportoinnissa tämä voidaan käsittää siten, että sellaiset seikat, joilla ei ole suurta merkitystä sidosryhmien päätöksenteon kannalta, voidaan jättää käsittelemättä yksityiskohtaisesti. Olennaisuuden tulkintaan vaikuttaa suuresti se, mitä sidosryhmät pitävät olennaisena.
Kestävän kehityksen asiayhteys	Tällä tarkoitetaan sitä, että yritys vastuuraportin tiedot tulisi esittää suhteessa laajempaan kokonaisuuteen, mikäli se parantaa raportoidun tiedon merkitystä.
Oikeellisuus	Oikeellisuudella tarkoitetaan yritys vastuuraportin tietojen täsmällisyyttä ja tarkkuutta. Jos raportti sisältää olennaisen virheen, saattaa sillä olla haitallisia vaikutuksia raportin käyttäjän päätöksentekoon. Oikeellisuutta onkin tarkasteltava yritys vastuuraportin tiedon käyttäjien päätöksenteon ja tiedonkeruutilanteiden näkökulmasta.
Neutraalisuus	Neutraalisuudella tarkoitetaan tietojen esittämistä siten, ettei tietojen esittämistapa vaikuta tulkintaan ja ettei se ole harhaanjohtavaa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että positiivisia tuloksia ei saa tuoda esille enemmän kuin negatiivista kehitystä.
Vertailukelpoisuus	Vertailukelpoisuudella tarkoitetaan tietojen vertailukelpoisuutta niin eri ajanjaksoina kuin eri yritysten välillä. Eri ajanjaksoilla esitettävän tiedon vertailukelpoisuus edellyttää, että valittuja laskenta- ja raportointikäytäntöjä noudatetaan samalla tavalla vuodesta toiseen. Yritysten välinen vertailukelpoisuus taas edellyttää yleisesti hyväksytyjen laskentaperiaatteiden ja määritelmien noudattamista.

Selkeys	Selkeys liittyy raportoidun tiedon ymmärrettävyyteen ja saatavuuteen. Yritysvastuuraportoinnin tulisi olla sellaisessa muodossa, että se tavoittaa kiinnostuneet sidosryhmät parhaalla mahdollisella tavalla.
Oikea-aikaisuus	Tällä tarkoitetaan sitä, että raportointiaikavälin ja -ajankohdan tulee olla sellaisia, että käyttäjät saavat haluamaansa tietoa tarvitsemaansa aikaan. Näin voidaan varmistaa raportoidun tiedon mahdollisimman hyvä hyödyntäminen päätöksenteossa.

Yritysvastuuraportoinnin luotettavuutta voidaan parantaa erilaisten laadunvarmistuksen toimenpiteiden avulla. GRI:n mukaan tällaisia toimenpiteitä ovat sidosryhmävuorovaikutus, sisäinen laadunvarmistus ja yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus (Niskala et al 2013, 276 - 277). Näistä erityisesti yritysvastuuraporttien ulkoinen varmentaminen on nähty yritysvastuuraporttien luotettavuutta parantavana tekijänä (Adams & Evans 2004, Dando & Swift 2003, Hodge, Subramaniam & Stewart 2009). Ulkoista varmennusta käsitellään tarkemmin seuraavassa kappaleessa.

3 YRITYSVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENTAMINEN

3.1 Ulkoisen varmentamisen taustaa

Niskala et al. (2013, 278 - 279) mukaan ulkoisella varmennuksella tarkoitetaan prosessia, jossa riittävän pätevyyden omaava taho käy läpi ja todentaa yritysvastuun hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden sekä yritysvastuureportoinnin tiedot. Tietojen todentamiseen kuuluu niiden olennaisuuden arviointi, tietojen keruu- ja raportointijärjestelmien toimivuuden ja luotettavuuden tarkastaminen sekä raportoitujen tietojen kattavuuden, oikeellisuuden ja vertailukelpoisuuden tarkastaminen.

Varmennusprosessissa varmentaja esittää johtopäätökset yrityksen yritysvastuureportoinnista suhteessa ennalta määriteltyihin varmennuskriteereihin. Toistaiseksi ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä lähestymistapaa siihen, kuinka varmennus tulisi toteuttaa, mutta varmennukseen liittyviä keskeisiä ohjeistuksia ovat ISAE3000 Tilintarkastusalan varmennustoimeksiantostandardi, AA1000AS- varmennusstandardi sekä GRI:n Overarching Principles for Providing Independent Assurance on Sustainability Reports. Näistä ISAE3000- ja AA1000AS-standardit ovat yleisimmin käytettyjä. (Kolk & Perego 2010, 184)

Varmennuksen kohteen ja laajuuden määrittelee yritysvastuureportin laatimisesta vastaava johto. Varmennuksen kohteena voi olla yritysvastuureportti kokonaisuudessaan, jolloin varmennus kohdistuu hallintokäytäntöihin, johtamis- ja raportointijärjestelmiin, sidosryhmien intressien huomiointiin sekä raportoitujen tietojen olennaisuuteen, kattavuuteen, oikeellisuuteen ja vertailukelpoisuuteen. Varmennus voidaan rajata myös jonkin raportin tai laskentakokonaisuuden osa-alueen tietoihin. Varmennuksen uskottavuuden kannalta on tärkeää, että varmennuksen kohde ja laajuus on määritelty varmennusraportissa mahdollisimman yksiselitteisesti. (Gillet 2012, 64; Niskala et al. 2013, 284)

Varmennuksen tavoitteet määritellään varmennuksen kohteen ja laajuuden perusteella. Varmennuksen tavoitteita voivat esimerkiksi olla raportoidun tiedon kattavuus ja oikeellisuus, tietojen keruu- ja raportointijärjestelmien luotettavuus, rapor-

toinnin vastaavuus GRI-ohjeistoon, johdon raportoimat tiedot sidosryhmävuorovaikutuksesta, johdon antamat tiedot sisäisten toimintaperiaatteiden ja johtamisjärjestelmien käyttöönotosta tai yritys vastuuraportti kokonaisuudessaan ja sen antama kuva yrityksen yritys vastuun tilasta ja tuloksista. Varmennuksen tavoitteena ei kuitenkaan ole arvioida raportin laatineen yrityksen suoriutumista. (Niskala et al. 2013, 284)

Varmentaja suunnittelee varmennusprosessin siten, että riittävä varmuus huomioiden varmennuksen kohde, laajuus ja tavoitteet voidaan saavuttaa. Varmennuksen lähestymistapa riippuu laajuudesta ja halutusta varmennuksen asteesta. Varmentaja sopii lähestymistavasta yhdessä raportoivan organisaation kanssa. Varmentajan tulee kuitenkin säilyttää riippumattomuus, kun päätetään toteutettavista tarkastustoimenpiteistä ja kohteista. (Gillet 2012)

Ruiz Blanco ja Fernández-Feijóo Souto (2009, 163-164) ovat jakaneet varmennusprosessin neljään vaiheeseen:

- 1. Toimeksiannon hyväksyminen** pitää tehdä kirjallisena (sopimus), ja sen pitää sisältää tiedot molempien osapuolten vastuista, tarkastuksen kohteesta ja laajuudesta sekä AA1000AS tapauksessa tämän standardin noudattamisesta.
- 2. Suunnittelun** tarkoituksena on se, että toimeksianto voidaan suorittaa tehokkaasti, ja se tulee nähdä toistuvana ja jatkuvana toimeksiannon osana.
- 3. Suorittaminen** viittaa evidenssin keräämiseen. ISAE3000 kuvaa tarkemmin elementtejä, jotka kohdistuvat toimeksiannon riskeihin ja aineellisuuteen, asiantuntijan tekemän työn käyttöön, evidenssin luonteeseen ja toisiaan seuraaviin tapahtumiin.
- 4. Raportointi.** Varmennuksen lopputuloksena on varmennusraportti. ISAE3000:n mukainen varmennusraportti muistuttaa enemmän tilintarkastuskertomusta, jossa ilmoitetaan johtopäätös tarkastuksesta. AA1000AS:n mukainen varmennusraportti taas keskittyy havaintoihin ja suosituksiin muistuttaen enemmän konsultointipalvelusta saatavaa raporttia.

Yritysvastuuraporttien varmennuksessa käytettävät evidenssin keräämistekniikat muistuttavat paljon perinteisessä tilintarkastuksessa käytettäviä tekniikoita. Evidenssin keräys voi sisältää mm. aineistotarkastustoimenpiteitä, yrityksen sisäisten ja ulkoisten sidosryhmien haastatteluja, yrityksessä suoritettavien toimenpiteiden ja prosessien havainnoiteja, yritysten tekemien laskelmien uudelleenlaskentaa ja ulkoisten vahvistusten pyytämistä, analyyttisiä toimenpiteitä ja kontrollitestauksia. Analyytisillä toimenpiteillä tarkoitetaan lukujen analysointia keskittyen kuuluihin odotettujen ja toteutuneiden arvojen välillä sekä indekseihin ja businesstrendeihin. Kontrollitestiä tarkoituksena on varmistaa yritysten sisäisten kontrollijärjestelmien toimivuus niin, että voidaan varmistua niiden pystyvän ennaltaehkäisemään ja tunnistamaan poikkeavuudet. (Manetti & Becatti 2009, 290 - 291; Wallage 2000, 61)

Evidenssin keräämismenetelmiin ja tarvittavaan evidenssin määrään vaikuttaa varmennuksen kohteen lisäksi mm. se, onko kyseessä kohtuullisen vai rajoitetun varmuuden toimeksianto. Myös varmentajan muodostamalla käsityksellä yrityksen kontrollien toimivuudesta on vaikutusta tarvittavan muun evidenssin määrään ja keräämismenetelmiin. Varmennustoimeksiantoissa tutkimukset tulisi laajentaa myös työntekijöiden ja muiden sidosryhmien haastatteluihin, jotta voidaan varmistua siitä, että sidosryhmät on otettu mukaan raportointiprosessiin. (Manetti & Becatti 2009, 290 - 291)

Varmennusprosessin seurauksena varmentaja antaa lausunnon lopulliseen varmennusraporttiin. Lausunto sisältää erittelyn suoritettujen työn luonteesta ja laajuudesta sekä johtopäätökset, joihin tehdyn työn perusteella on päästy (Gillet 2012, 65). Kun kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, tulee johtopäätös antaa negatiivisessa muodossa eli todistaa, ettei tarkastuksen aikana ole tullut ilmi sellaisia seikkoja, jotka antaisivat aiheita olettaa, ettei raportti anna oikeaa kuvaa yrityksen yritysvastuun tilasta (IFAC 2012, 1197).

3.2 Varmennuksen syyt ja varmennuksen hankintaan vaikuttavat tekijät

Gillet (2012) tutki 40 ranskalaista pörssiyritystä saadakseen vastauksen kysymykseen, miksi yritykset hankkivat yritysraportteilleen ulkoisen varmennuksen. Yrityksillä näyttäisi olevan kaksi pääsyytä yritysraporttinsa varmentamiseen. Ensinnäkin yritys pyrkii kehittämään yritysraportointiaan käyttämällä hyödyksi niitä tietoja sisäisistä heikkouksistaan, jotka varmennustoimeksiannon yhteydessä havaitaan. Toinen syy varmennukseen on, että sen avulla pyritään vakuuttamaan sidosryhmät yritysraportoinnin sisältävän tiedon luotettavuudesta.

Ulkoisen varmennuksen avulla voidaan havaita heikkouksia yrityksen yritysraportointikäytännöissä ja raportoinnissa. Varmennustoimeksiannon aikana tulleiden havaintojen avulla yritys voi mukauttaa yritysraportointiin liittyviä tavoitteitaan ja käytäntöjään (Gillet 2012, 77). Varmennusprosessi voidaan nähdä jatkuvana prosessina, jonka tarkoituksena on parantaa yritysraportointiin sisäistä johtamista ja sen myötä myös parantaa yrityksen vastuullista suoriutumista (Park & Brorson 2005).

Yleisin syy varmennukseen on kuitenkin se, että sen nähdään lisäävän yritysraportointien oikeellisuutta ja luotettavuutta (Carey et al. 2000). Yritysraportointien läpinäkyvyyden ja luotettavuuden vaatimus on lisääntynyt kaikissa sidosryhmissä (Kolk & Perego 2010). Yritysten kannalta merkittävänä tekijänä on kuitenkin ollut se, että luottoluokittajat käyttäjät yhä enemmän eri lähteistä saatavaa informaatiota, ja näin ollen he myös kiinnittävät enemmän huomiota yrityksen yritysraportista saatavaan tietoon (Gillet 2012). Myös sillä hankkivatko muut yritykset ulkoisen varmennuksen yritysraportteilleen on Gilletin (2012) mukaan vaikutusta yritysten halukkuuteen hankkia ulkoinen varmennus omalle yritysraportilleen.

Merkittävimpiä syitä, miksi toiset yritykset olivat haluttomia hankkimaan ulkoisen varmennuksen, ovat, että siitä ei koeta saatavan niin paljoa hyötyä ja toisaalta varmennuksen kustannus. Jotkut näkevät ulkoisen varmennuksen sopivan enemmän taloudellisen informaation kuin ei-taloudellisen informaation tarkasteluun joh-

tuen ei-taloudellisen informaation vaikeasti mitattavasta luonteesta (Gillet 2012). Myös varmennuksen kustannus on nähty monesti tekijäksi, joka estää ulkoisen varmennuksen hankkimisen (Carey et al. 2000, Simnett et al. 2009, Kolk & Perego 2010). Varmennuksen kustannus selittää osaltaan myös sen, että miksi rajoitetun varmuuden toimeksiannot ovat yleisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavat toimeksiannot.

Simnett, et al. (2009) tarkastelivat 213 yrityksen (31 eri maasta) laatimia varmennusraportteja ja tutkivat, mitkä tekijät vaikuttavat siihen, että hankitaanko yritysvastuuraportille ulkoinen varmennus vai ei. Heidän mukaan yritykset, joilla on suurempi tarve korostaa luotettavuuttaan todennäköisemmin varmentavat yritysvastuuraporttinsa. Varmennuksen tarve on tutkimuksen mukaan suurempi sellaisissa yrityksissä, joiden toiminta näkyvää ja sellaisissa yrityksissä, joissa ”sosiaalinen jalanjälki” on suurempi. Toimialoista kaivosteollisuuden, vesi- ja sähköteollisuuden ja rahoitusalan yritykset todennäköisemmin varmentavat yritysvastuuraporttinsa. Myös Mock et al. (2007) tutkimuksen mukaan kaivos- ja öljyteollisuuden, vesi- ja sähköteollisuuden ja rahoitusalan yritykset olivat todennäköisempiä varmennuksen hankkijoita.

Yritysvastuuraporttien varmennuksissa on havaittavissa myös maakohtaisia eroja. Simnett et al. (2009) mukaan mitä sidosryhmäorientoituneempi yrityksen sijaintimaa on sitä todennäköisemmin yritys varmentaa yritysvastuuraporttinsa. Tutkimus myös osoitti, että oikeusjärjestelmän vahvuus vaikutti myös varmentamiseen lisäävästi, mutta sen vaikutus on heikentynyt. Myös Kolk ja Perego (2010) tutkivat maakohtaisia tekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet yritysten päätöksiin varmentaa yritysvastuuraporttinsa. Tässäkin tutkimuksessa tulokseksi saatiin, että yrityksen sijaintimaan sidosryhmäorientoituneisuus lisää yritysvastuuraporttien varmentamista. Simnett et al. (2009) tuloksista poiketen Kolk ja Peregon (2010) tutkimuksen mukaan myös oikeusjärjestelmän vahvuudella oli merkittävä vaikutus yritysvastuuraporttien varmennukseen.

Park ja Brorson (2005) mukaan yrityksen koon, pörssiin listautumisen ja vapaaehtoisesta raportoinnista olevan kokemuksen lisäksi myös lisääntynyt kilpailu muiden yritysten kanssa yritysvastuun saralla ja varmennusraporteista saatavat palkinnot lisäävät yrityksen halua varmentaa yritysvastuuraporttinsa.

3.3 Varmennuksen suorittaja

Tällä hetkellä ei ole olemassa sääntelyä siitä, kenen yritysvastuuraportin varmennus tulisi suorittaa. Varmennuksen uskottavuuden kannalta varmentajan tulee kuitenkin olla riippumaton ja riittävän pätevä varmennuksen suorittamiseen. Varmen-tajan riippumattomuus raportin laatineesta yrityksestä ja sen johdosta on ulkoisen varmennuksen peruslähtökohta. GRI- ja AA1000-standardit suosittelevat, että varmennuslausuntoon sisällytettäisiin lausunto varmentajan riippumattomuudesta. Varmen-tajan pätevyydellä tarkoitetaan ammatillista pätevyyttä, kokemusta yritysvastuuraportoinnin varmennuksesta sekä asiantuntemusta. Lisäksi varmennusta tarjoavalta organisaatiolta edellytetään riittävää näkemystä varmennustyön laatuvaatimuksista sekä varmennukseen liittyvien juridisten vastuiden ymmärtämistä. (Niskala et al. 2013, 290)

Euroopassa tilintarkastajat suorittavat suurimman osan (n. 60 %) yritysvastuuraporttien varmennuksesta, ja näistä suurin osa on Big 4-tilintarkastajia. Tilintarkastajien lisäksi varmennuksia voivat suorittaa myös erilaiset konsultit ja muut asiantuntijat. Eri asiantuntijoilla on erilaiset kokemukset ja kyvykkyydet, minkä takia myös varmennusraporteissa on havaittu eroja riippuen siitä, kuka varmennuksen on suorittanut. (Deegan et al. 2006a)

Tilintarkastajien antamiin varmennusraportteihin verrattuna konsulttien laatimat varmennusraportit ottavat enemmän kantaa raportin sisällön täydellisyyteen, totuudenmukaisuuteen ja raportin tasapainoisuuteen. Tilintarkastajien antamat varmennusraportit eivät yleensä sisällä suosituksia tai organisaation prosesseihin ja järjestelmiin liittyviä kehuja tai kommentteja, kun taas muiden asiantuntijoiden antamat raportit usein sisältävät näitä. Tämän takia yritysvastuuraporttien lukijat

saattavat pitää näitä muiden asiantuntijoiden laatimia raportteja informatiivisempina. (Hodge et al. 2009, 182)

Tilintarkastajien etuna on puolestaan se, että heillä on hyvä maine kyvykkäinä taloudellisen tiedon varmentajina, jossa käytettäviä kykyjä he voivat käyttää myös muun kuin taloudellisen tiedon varmentamiseen. Big 4-tilintarkastustoimistot ovat myös investoineet paljon yritysvastuupalvelujen tarjoamiseen, ja ne myös mainostavat osaamistaan laajasti. Pitkälle erikoistuneet konsulttiyritykset ovat usein myös pienempiä kooltaan, minkä takia he eivät voi hyödyntää skaalaetuja samoin kuin Big 4-yhteisöt. Konsultit ovat usein myös erikoistuneet johonkin kapeaan alaan. Tämän perusteella voidaan olettaa, että myös tulevaisuudessa yritysvastuuraportteja varmentavat todennäköisemmin Big 4-tilintarkastusyhteisöt. (Hodge et al. 2009, 182 – 183)

Osa tekijöistä, jotka vaikuttavat siihen hankitaanko yritysvastuuraportille ulkoinen varmennus vai ei, näyttävät myös vaikuttavan myös varmentajan valintaan. Simnett et al. (2009) eivät löytäneet evidenssiä sille, että toimialalla olisi vaikutusta siihen valitaanko varmennustoimeksiannon suorittajaksi tilintarkastaja vai joku muu. Sen sijaan he havaitsivat, että mitä sidosryhmäorientoituneempi yrityksen sijaintimaa on, sitä todennäköisemmin varmennuksen suorittajaksi valittiin tilintarkastaja. Kolk ja Perego (2010) tarkastelivat maakohtaisten tekijöiden vaikutusta siihen, valitseeko yritys varmentajakseen Big 4-tilintarkastusyhteisön. He havaitsivat, että Big 4-yhteisön valinta varmennuksen suorittajaksi oli sitä todennäköisempää, mitä sidosryhmäorientoituneempi yrityksen sijaintimaa on ja mitä pienempi oikeustoimien riski siellä on.

3.4 Yritysvastuuraportointia ja varmennusta ohjaavat standardit

Tällä hetkellä yritysvastuuraporttien julkistaminen on lähes täysin vapaaehtoista. Joissakin maissa, kuten Ranskassa ja Italiassa on olemassa lainsäädäntöä, joka velvoittaa julkaisemaan yritysvastuuraportin, mutta Suomessa yritysvastuuraportin laatiminen on toistaiseksi täysin vapaaehtoista. Euroopan Unionin tasolla on pyritty lisäämään yritysten yritysvastuuraportointia, ja Euroopan komissio on julkaissut vihreän kirjan *Corporate Social Responsibility* ja suosituksen 2001/453/CE, jossa komissio suosittelee tutkimaan, arvioimaan ja julkistamaan ympäristötietoja vuosikertomuksissa. Kuitenkin toistaiseksi ainoat yritysvastuuraporttien laatimisstandardit ovat yksityisten organisaatioiden laatimia eikä niiden noudattaminen ole pakollista. (Manetti & Becatti 2009, 289)

On olemassa monenlaisia malleja yritysvastuuraportointiin, joista tällä hetkellä käytetyin Global Reporting Initiativen (GRI) ohjeistus (Romero, Ruiz & Fernández-Feijóo 2010, 105). Mallien moninaisuus kuitenkin aiheuttaa sen, että kun sidosryhmän edustajat lukevat yritysvastuuraportteja, he eivät voi olla täysin varmoja raportin tulkinnasta (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 160). Yhteiset yleisesti hyväksytyt standardit parantaisivat yritysvastuuraporttien vertailukelpoisuutta eri yritysten välillä, helpottaisivat raportoidun tiedon ymmärtämistä ja vähentäisivät sekaannuksia. Yhteiset säännökset helpottaisivat myös yritysvastuuraporttien varmennusta, kun varmentajien ei enää tarvitsisi käyttää omaa harkintakykyään siitä, mitä kriteerejä vasten varmennus suoritetaan. (Wallage 2010, 57)

Yleisesti hyväksytyjen standardien luominen yritysvastuuraportoinnille on kuitenkin vaikeaa, koska yrityksillä on monia eri sidosryhmiä, jotka tulisi ottaa huomioon ja yritys vastuun tekijöitä on rajattomasti. Eri sidosryhmien kiinnostus eri tekijöitä kohtaan voivat myös johtaa ristiriitaan ja aiheuttaa ongelman, jonka yrityksen johto joutuu ratkaisemaan. Lisäksi eri tekijöiden oleellisuus myös vaihtelee ajan myötä. (Wallage 2000, 57)

Jotta yritysvastuuraportointi saisi ansaitsemansa aseman ja tärkeyden, tulisi sykli täydentää riippumattomalla ja ammattitaitoisella kolmannen osapuolen suorittamalla varmennuksella (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 161). Yritykset kuitenkin soveltavat erilaisia yritysvastuuraportoinnin viitekehyksiä, minkä takia myös näiden raporttien varmennustavat vaihtelevat suuresti. Yhteisen raportointimallin puuttuminen on osaltaan aiheuttanut myös sen, ettei näiden raporttien varmennuksesta ole päästy yhteisymmärrykseen (Deegan et al. 2006a, 5).

Monet organisaatiot ovat pyrkineet luomaan yleisesti hyväksytyyn varmennuksen viitekehyksen ja noudatettavat standardit siinä toistaiseksi kuitenkin onnistumatta. Tärkeimpinä pyrkimyksinä voidaan pitää Social Accountability Internationalin SA8000-standardia, AccountAbility - Institute of Social and Ethical Accountabilityn (ISEA) AA1000AS-standardia sekä International Auditing and Assurance Standard Boardin (IAASB) ISAE3000-standardia. Sekä AA1000AS- että ISAE3000-standardit antavat varmennuksen suorittamisen vaatimukset, peruseriaatteet ja tärkeimmät menetelmät, mutta ISAE3000-standardi kuvaa tarkemmin itse varmennuksen suorittamista. (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 161 - 162)

Yritysvastuuraporttien varmennuksen historia on lähtöisin vuodesta 2000 ja se voidaan jakaa kahteen vaiheeseen. Ensimmäinen vaihe sijoittuu vuosille 2000 – 2005. Näinä vuosina tärkeimmät standardit olivat SA8000 (2001) ja AA1000AS (2003). Molemmissa määriteltiin varmennuksen tavoitteet ja periaatteet, joiden mukaan varmennus tulisi suorittaa, mutta kummassakaan standardissa ei erityisemmin oltu määritelty, kuinka varmennus tulisi suorittaa. Toinen vaihe alkoi vuonna 2005, kun IAASB:n ISAE3000-standardi tuli voimaan. ISAE3000-standardin merkittävin ero SA8000- ja AA1000AS-standardeihin verrattuna oli se, että se kertoi, kuinka varmennus tuli suorittaa. Vuonna 2008 ilmestyivät uudet versiot sekä SA8000- että AA1000AS-standardista. (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 162)

Yhtenäisten varmennusstandardien luomisessa kohdataan myös ongelmia. Ensinnäkin koska itse yritysraportointi on vapaaehtoista lähes kaikissa maissa eikä sitovia standardeja ole, olisi vaikea säännellä varmennusraporttien tuottamiseen liittyviä aktiviteetteja. Sen takia käytännöllisin tapa luoda parannuksia varmennuskäytäntöihin olisi luoda ohjeet, jotka aktiivisesti nostettaisi ”parhaiksi käytännöiksi”. Tässä on haasteena kuitenkin se, kenen nämä parhaan käytännön ohjeet tulisi luoda. Varmennuksia suorittavat tilintarkastajien lisäksi myös ympäristökonsultit ja muut tahot. Tämän takia, jos ohjeet olisivat tilintarkastusammattilaisten julkaisemia, olisi mahdollista, etteivät muut ammattilaiset kiinnittäisi erityisemmin huomiota näihin julkaisuihin. Toinen mahdollisuus olisi, että toimielimet, kuten GRI, AccountAbility tai ISEA laatisivat ohjeet yhdessä, ja ideaalitulanteessa myös IAASB voisi tähän osallistua. Oletettavasti jos eri ammattien edustajat ja toimielinten edustajat olisivat mukana prosessissa, saataisiin aikaan paras lopputulos. (Deegan, Cooper & Shelly 2006b, 368)

3.4.1 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (GRI) on laajasti hyväksytty yritysraportointiohjeistus. Monien yritysten lisäksi myös useat maat ovat sitoutuneet GRI:n Sustainability Reportiin (SR). GRI-ohjeistoa parannetaan ja laajennetaan jatkuvasti. Standardeja käyttävät yritykset ja organisaatiot riippumatta niiden koosta, tyypistä tai toimialasta. (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 161)

Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) ja Tellus Institute perustivat GRI:n Bostonissa vuonna 1997. GRI:n perustamisen tarkoitus oli ympäristöraportoinnin viitekehyksen luominen. Viitekehyksen tarkoituksena oli luoda mekanismi, jolla varmistettiin, että yritykset noudattivat CERESin vastuullisen ympäristötoiminnan periaatteita. Viitekehyksen alkuperäisenä kohderyhmänä olivat sijoittajat, mutta jo vuonna 1998 siirryttiin monen sidosryhmän näkemykseen ja viitekehykseen otettiin mukaan myös sosiaaliset, taloudelliset ja hallinnolliset tekijät. (GRI 2014a)

Yritysvastuuraportoinnin ensimmäinen versio (G1) julkaistiin vuonna 2000 ja toinen versio (G2) vuonna 2002. Ohjeistus lähti kuitenkin leviämään laajemmin vasta vuonna 2006, kun julkaistiin ohjeistuksen kolmas versio (G3), jonka kehittämiseen osallistui yli 3000 asiantuntijaa liiketoiminnan, yhteiskunnan ja ammattiyhdistysliikkeen aloilta. GRI myös alkoi laajentaa palvelujaan koulutuksiin, ohjelmistolisensseihin, pk-yritysten ”aloittelijan” raportointineuvontaan ja valmiiden raporttien sertifiointeihin. Vuonna 2010 julkaistiin G3 ohjeistuksen päivitetty versio G3.1, jossa raportointiohjeistuksia oli laajennettu sukupuolten väliseen tasa-arvoon, yhteisöön vaikuttamiseen ja ihmisoikeuksiin liittyvään suoriutumiseen. Toukokuussa 2013 ilmestyi viimeisin G4 ohjeistus. (GRI 2014a)

GRI:n yritysvastuun raportointiohjeisto sisältää raportin sisällönmäärittelyn, tiedon laadunvarmennuksen periaatteista, määritelmän toiminta- ja muista indikaattoreista koostuvasta perussisällöstä sekä raportoinnin tekniset käytännöt. Jokaiselle toimintaindikaattorille on määritelty omat ohjeensa, jotka sisältävät mm. määritelmiä ja tiedonkeruuohjeita, ja niiden tarkoituksena on varmistaa, että näitä indikaattoreita tulkitaan johdonmukaisesti. Toimialakohtaiset liitteet täydentävät GRI-ohjeistoa, ja ne sisältävät toimialakohtaisia indikaattoreita ja GRI-ohjeiston soveltamisohjeita. Tekniset ohjeet sisältävät mm. raportin rajausohjeita. (GRI 2008, 3-4)

GRI ei edellytä yritysvastuuraportin varmentamista, mutta se on suositeltavaa ja suositellaan myös, että varmennuksen suorittaja on yrityksen ulkopuolinen. GRI:n mukaan varmennuksen voi tehdä yleisesti hyväksytyjen varmennusstandardien mukaisesti tai hyödyntämällä järjestelmällisiä, dokumentoituja ja todennettuja prosesseja, jotka eivät ole minkään tietyn standardin mukaisia. (GRI 2008, 37)

3.4.2 AA1000-standardisarja

Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) julkaisi vuonna 1999 ensimmäisen AA1000 yritysvastuuraporttien varmennusviitekehyksen (AA1000S), jonka perusteella kehitettiin myös vuonna 2003 julkaistut AA1000AS-varmennusstandardit (Assurance Standard) ja vuonna 2005 julkaistut AA1000SES-sidosryhmien sitouttamisstandardi (Stakeholder Engagement Stan-

dard). Vuonna 2008 AA1000AS-standardin uudistamisen yhteydessä yritys vastuusta raportoimisen viitekehys erotettiin omaksi AA1000APS-standardikseen (Accountability Principles Standard). (AccountAbility 2008a, 4)

AA1000 Accountability Principles Standard

AA1000APS-standardi opastaa yrityksiä ottamaan sidosryhmät mukaan tunnistamaan, ymmärtämään ja vastaamaan yritys vastuuta koskeviin kysymyksiin sekä raportoimaan, selittämään ja olemaan tilivelvollinen sidosryhmiä kohtaan päätöksistään, toimistaan ja suoriutumisestaan. Se sisältää tavat, joilla yritys hallinnoi, asettaa strategian ja johtaa yritys vastuullista suoriutumistaan. Standardin suurin etu on sen kattavuus ja soveltamisen joustavuus. Koska standardi sisältää periaatteita eikä niinkään tarkkoja ohjeita, se antaa yrityksen keskittyä yrityksen kannalta olennaisiin asioihin ja tarjoaa viitekehysten mahdollisuuksien tunnistamiseen ja hyödyntämiseen sekä ei-taloudellisen riskin ja ohjeiden mukaisuuden johtamiseen. (AccountAbility 2008a, 6-7)

AA1000APS-standardi rakentuu kolmen peruseriaatteen varaan, joita ovat sidosryhmien osallistamisen periaate (Inclusivity), olennaisuuden periaate (Materiality) ja sidosryhmien odotuksiin vastaamisen (Responsiveness) periaate. Sidosryhmien osallistaminen on edellytys tiedon olennaisuudelle ja sidosryhmien odotuksiin vastaamiseen. Sidosryhmien osallistaminen muodostaa pohjan olennaisuuden määrittelyyn. Olennaisuuden prosessissa taas määritellään olennaisimmat ja tärkeimmät tekijät yritykselle ja sen sidosryhmille. Sidosryhmien odotuksiin vastaaminen puolestaan perustuu näihin olennaiseksi määritettyihin tekijöihin. (AccountAbility 2008a, 7)

AA1000 Assurance Standard

Vuonna 2003 julkaistu AA1000AS oli maailman ensimmäinen yritys vastuuraportoinnin varmennusstandardi. Sen tarkoituksena on varmentaa yritys vastuun suoriutumisen ja raportoinnin luotettavuus ja laatu, ja se syntyi useiden eri tahojen yhteistyönä. Tällä hetkellä käytössä oleva versio standardeista on julkaistu vuonna 2008. (AccountAbility 2008b, 5)

AA1000AS-varmennusstandardi tarjoaa työkalun, jonka avulla yhdistetään yritys- vastuun ei-taloudelliset tekijät taloudelliseen raportointiin ja varmennukseen. Se tarjoaa varmennuksen antajille keinot, joiden avulla he voivat tiedon varmentamisen lisäksi arvioida yrityksen yritys vastuun johtamista ja suoriutumista. AA1000AS tarjoaa tavan arvioida yrityksen yritys vastuunasioiden johtamista, suoriutumista ja raportointia suhteessa AA1000APS-standardiin ja julkaistun informaation laatuun. (AccountAbility 2008b, 6)

Tiedon luotettavuus on tehokkaan yritys vastuuraportoinnin perusedellytys. Luotettavuutta voidaan parantaa huomattavasti ulkoisen varmennuksena avulla käyttäen yleisesti hyväksytyjä standardeja. Sekä yritykset että sidosryhmät ovat hyväksyneet ulkoisen varmennuksen hyväksi tavaksi lisätä yritys vastuuraportoinnin luotettavuutta ja tehokkuutta sekä viimekädessä myös yrityksen suoriutumista. (AccountAbility 2008b,6)

Standardi määrittelee kahden tyyppisiä varmennustoimeksiantoja. 1. Tyypin toimeksiannoissa varmennuksen antaja arvioi yritys vastuuraportointia suhteessa kaikkiin kolmeen standardiin (AA1000APS, AA1000SES ja AA1000AS), mutta varmentajan ei tarvitse ottaa kantaa raportin sisältämän tiedon luotettavuuteen. 2. Tyypin toimeksiannoissa varmennuksen antaja arvioi yritys vastuuraportin standardien mukaisuutta sekä määriteltyjen raportin osien tiedon luotettavuutta. Varmen- taja ja tarkastuksen kohteena oleva organisaatio määrittelevät yhdessä, mitkä osat tulevat luotettavuuden tarkistuksen kohteeksi. Valittavien osien tulee kuitenkin täyttää olennaisuuden vaatimus ja sen pitää olla olennaista nimenomaan yritys- vastuuraportin aiottujen käyttäjien näkökulmasta katsottuna. (AccountAbility 2008b, 9 - 10)

AA1000AS-standardin mukaan suoritettulla varmennuksella voidaan saavuttaa joko kohtuullinen tai korkea varmuus. Varmennusraportissa voidaan esittää myös johtopäätöksiä käyttäen molempia varmennuksen tasoja niin, että osa informaatiosta on korkean tason varmennuksen ja toinen kohtuullisen tason varmennuksen kohteena. Nämä varmennuksen tasot eroavat toisistaan tavoitteiltaan, evidenssin luonteeltaan ja niiden perusteella annettavilta lausunnoiltaan. Korkean varmuuden

toimeksiannoissa tavoitteena on saavuttaa korkeampi varmuuden taso kokoamalla enemmän evidenssiä ja näin pystyä antamaan lausunto raportin luotettavuudesta. Kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa taas hankittu evidenssi ei ole niin laajaa eikä sen perusteella pyritä antamaan lausuntoa koko raportin luotettavuudesta vaan johtopäätös annetaan tehdyistä toimenpiteistä. (AccountAbility 2008b, 10 - 11)

3.4.3 ISAE3000

Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE3000 Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus alkuperäinen versio on tullut voimaan 1.1.2005 ja päivitetty versio 1.1.2007. Suurin ero alkuperäisten ja päivitettyjen standardien välillä on se, että alkuperäiset standardit koskivat vain korkean varmuuden antavia toimeksiantoja, kun taas päivitetty standardit koskevat sekä rajoitetun että kohtuullisen varmuuden antavia toimeksiantoja. Alkuperäisissä standardeissa toimeksianto tyypit oli myös rajattu korkean (high) ja kohtalaisen (moderate) varmuuden toimeksiantoihin, kun taas päivitettyissä standardeissa varmennuksen tasot ovat kohtuullinen (reasonable) ja rajoitettu (limited). (IFAC 2012, IFAC 2004)

ISAE3000-standardit ovat kansainvälisen tilintarkastajien kattojärjestön IFACin alaisen IAASB:n luoma ja se on suunnattu tilintarkastajille, jotka hoitavat eitaloudellisten raporttien ulkoisia varmennuksia (Manetti & Becatti 2009, 290). ISAE3000 on sidottu Kansainväliseen varmennustoimeksiantojen viitekehykseen ja ammattimaisten tilintarkastajien tulee noudattaa myös eettisiä vaatimuksia (Code of Ethics) ja laadunvarmistusstandardeja (International Standards on Quality Control – ISQC).

ISAE3000-standardin noudattaminen ei tällä hetkellä Suomessa pakollista, mutta sen noudattaminen kuuluu hyvään tilintarkastustapaan, joten tilintarkastajille sen noudattaminen on käytännössä pakollista. ISAE3000-standardi sisältää perusperiaatteet ja keskeiset menettelytavat sekä ohjeistuksen ammatissa toimiville tilin-

tarkastusammattilaisille muiden kuin mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvat tilintarkastuksen tai yleisluontoisen tarkastuksen suorittamista varten (IFAC 2012, 1197).

Standardissa on määritelty termit ”kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto” ja ”rajoitetun varmuuden antava toimeksianto seuraavasti: *”Kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen tavoitteena on alentaa tilintarkastajan positiivisessa muodossa ilmaistavan johtopäätöksen perustaksi varmennustoimeksiantoriski toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Rajoitetun varmuuden antavan varmennustoimeksiannon tavoitteena on alentaa tilintarkastajan negatiivisessa muodossa ilmaistava johtopäätöksen perustaksi varmennustoimeksiantoriski tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.”* (IFAC 2012, 1197)

ISAE3000-standardi asettaa vaatimuksia toimeksiannon hyväksynnälle ja kestolle, toimeksiannon suunnittelulle ja suorittamiselle, työn ammattitaitoiselle toteuttamiselle, dokumentoinnille sekä varmennusraportin sisällölle (Niskala et al. 2013, 281). Se on enemmänkin opas varmennuksen suorittamiseen kuin historiallisen taloudellisen tiedon tilintarkastukseen tai arviointiin. (Ruiz Blanco & Fernández-Feijóo Souto 2009, 162)

ISAE3000 heikkous on siinä, ettei sitä ole erityisesti suunniteltu yritysraporttien ulkoiseen varmennukseen. Tämä selittää useita ongelmia, jotka koskettavat sekä varmennuksen suorittajia että sidosryhmiä. Näiden elementtien keskellä, seuraavat kolme ovat keskeisimmät aukot (Manetti & Becatti 2009, 292):

- a) puuttuva yhteys taloudellisen tiedon tilintarkastukseen, erityisesti viitteet petokseen
- b) heikko varmennus paikallisten lakien ja säännösten noudattamisesta
- c) sidosryhmien edustajien puuttuminen tiedon olemassaolon ja oleellisuuden varmennusprosessissa.

ISAE3000 ei erityisemmin huomioi vastaavuutta kansallisten säännösten kanssa, mutta kommentaattorit ovat samaa mieltä siitä, että varmennuksenantaja tulisi ai-

na varmentaa yksittäisten kansallisten normien noudattaminen. Sen lisäksi, koska joissakin maissa kansallinen lainsäädäntö voi olla ankarampi kuin kansainväliset säännökset, jotka koskevat työntekijöitä, ympäristöä, kuluttajia, jne., varmennuksen antajan tulisi varmentaa näiden ankarampien säännösten noudattaminen etsien vahvistusta yrityksen raportoinnista ja informaatiojärjestelmistä. (Manetti & Beccati 2009, 296)

4 VARMENNUSRAPORTTIEN KEHITYS VUOSINA 2002–2013

4.1 Aineiston keruu ja esittely

Tutkimuksen empiirisen aineiston muodostavat tilintarkastajien vuosina 2002–2013 antamat yritysraporttien varmennusraportit. Tutkimukseen mukaan otettavat yritykset valittiin GRI:n ylläpitämän Sustainability Disclosure Database - tietokannan avulla, jonne on kerätty tieto kaikista yrityksistä, jotka ovat julkaisseet yritysraportit GRI-standardin mukaisesti sekä tieto siitä, onko raportit varmennettu. Tutkimukseen otettiin mukaan kaikki yritykset, joiden yritysraportin vuodelta 2013 tilintarkastaja oli varmentanut. Valinnan jälkeen yritysraporttien varmennusraportit kerättiin yritysten internetsivuilta.

Tutkimuksen kohteeksi valikoitui 16 suomalaista yritystä (Taulukko 2). Alla olevasta taulukosta on selkeästi havaittavissa, että kaikki yritykset suuria pörssiyrityksiä tai muita julkisen mielenkiinnon kohteena olevia yrityksiä (valtionomisteisia), joilla on pieniä yrityksiä enemmän resursseja ja motiiveja laatia yritysraportti ja lisäksi varmentaa se riippumattoman varmentajan toimesta. Outokummun vuoden 2013 yritysraporttia ja varmennusraporttia ei ollut saatavilla, joten se jätettiin pois tutkimuksesta.

Taulukko 2. Tutkimukseen osallistuvat yritykset

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
Fortum Oyj										x	x	x	3
Kemira Oyj										x	x	x	3
Wärtsilä Oyj	x	x*	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	11
Hansel Oy											x	x	2
Elisa Oyj												x	1
Tikkurila Oyj									x	x	x	x	4
UMP-Kymmene Oyj										x	x	x	3
Kesko Oyj	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	12
Neste Oil Oyj									x	x	x	x	4
Lemminkäinen Oyj										x	x	x	3
Ramirent Oyj												x	1
Senaatti-kiinteistöt									x	x	x	x	4
Outokumpu Oyj							x	x	x	x	x		5
Metso Oyj									x	x	x	x	4
Vaisala Oyj											x	x	2
Veikkaus Oy								x	x	x	x	x	5
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

* vuosi 2003 varmennettu vuoden 2004 yhteydessä

Taulukosta on nähtävissä myös, että varmennusraporttien suosio on lisääntynyt ajan saatossa. Vuosina 2002–2007 ainoastaan Kesko ja Wärsilä hankkivat yritys-vastuuraportteilleen ulkoisen varmennuksen, ja vuodesta 2008 eteenpäin yhä useampi yritys teki samoin. On myös hyvä huomata, että yritykset, jotka ovat aloittaneet ulkoisen varmennuksen hankkimisen, ovat pääasiassa myös jatkaneet sitä. Havainto on yhdenmukainen aikaisempien tutkimusten kanssa (esim. Park & Brorson 2005), joissa on todettu, että varmennuksen hankkivat yritykset kokevat saavansa hyötyä yritys-vastuuraporttien varmentamisesta ja siksi jatkavat sitä.

Vaikka yritys-vastuuraporttien varmennusta ei ole rajoitettu, on hyvä huomata, että varmennusraportteja antavat tilintarkastajista vain Big 4 -tilintarkastustoimistot (Taulukko 3). Merkittävin syy tähän on todennäköisesti se, että taloudellisen tiedon varmennukseen erikoistuneilla tilintarkastajilla harvoin on riittävästi tietämystä yritys-vastuun sosiaalisesta ja ympäristöllisestä ulottuvuudesta, jolloin yritys-vastuuraporttien varmennusprosessiin otetaan mukaan myös näihin tekijöihin erikoistunut konsultti. Varmennusraporteissa onkin havaittavissa, että lähes kaikki ovat sekä KHT-tilintarkastajan ja yritys-vastuuseen erikoistuneen konsultin allekirjoittamia.

Taulukko 3. Varmennuksen suorittaja 2002 - 2013

Varmennuksen suorittaja	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>PWC</i>	1	1	1	1	1	1	2	3	6	8	9	9	43
<i>KPMG</i>	1		1	1	1	1	1	1	2	3	4	4	20
<i>Deloitte</i>										1	1	2	4
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	3	8	12	14	15	67

Yritys-vastuuraporttien varmennuksessa PricewaterhouseCoopers (PWC) on selvä markkinajohtaja Suomessa, KPMG:n tullessa toisena. Deloitte on varmentanut ainoastaan Fortumin yritys-vastuuraportit ja vuonna 2013 se on voittanut myös Kemiran varmennuksen itselleen KPMG:ltä. Huomattavaa on, että edellä mainittua poikkeusta lukuun ottamatta yhtiöiden varmennuksen tarjoaja on pysynyt samana koko tarkasteluajanjaksolla.

4.2 Varmennusraporttien analyysi

Aikaisemmissa tutkimuksissa (mm. Deegan et al 2006a ja 2006b, Mäki-Rahko 2014) varmennusraporttien analyysin viitekehyksenä on käytetty FEE:n ja GRI:n suosituksia varmennusraporttien vähimmäisisällöstä. Nämä suositukset sisältyvät nykyään myös ISAE3000 -standardin vaatimuksiin varmennusraportissa esitettäviiin tietoihin, joten näitä voidaan pitää hyvälaatuisen varmennusraportin kriteereinä. ISAE3000-standardia ja Deegan et al. (2006) mukailien hyvän varmennusraportin määrittäviä tekijöitä ovat siis:

- a) otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti
- b) raportin vastaanottaja
- c) varmennuksen kohde
- d) saavutetun varmuuden taso
- e) maininta toimeksiannon suorittamisesta kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin mukaisesti
- f) maininta vastuussa olevasta osapuolesta sekä vastuussa olevan osapuolen ja tilintarkastajan velvollisuudet
- g) kriteerit, joita vasten kohdetta arvioidaan
- h) kohteen arvioimiseen, varmennukseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset
- i) evidenssin hankkimistoimenpiteet
- j) tilintarkastajan johtopäätös tehdystä työstä
- k) havainnot ja suositukset
- l) varmentajan pätevyys ja riippumattomuus
- m) varmennusraportin päiväys
- n) tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan nimi ja raportin antamispaikka

Näitä tekijöitä käytetään myös tämän tutkimuksen viitekehyksenä analysoitaessa varmennusraportteja. Tutkimuksessa ei keskitytä muotoseikkoihin, kuten varmennusraportin päiväykseen ja tilintarkastajan nimeen. Aineiston analysoinnin yhteydessä havaittiin, että kaikki raportit ovat päivättyjä ja niistä näkyy varmennuksen antaja ja antopaikka. Myöskään tilintarkastajan pätevyyttä ja ammattitaitoa ei käy-

dä sen kummemmin läpi, koska ne sisältyvät tilintarkastajan ammattieettisiin periaatteisiin, joita tilintarkastajan on noudettava kaikissa toimeksiannoissa.

4.3 Analyysin tulokset

4.3.1 Varmennusta ohjaavat standardit ja käytetyt arviointikriteerit

Valitulla varmennusstandardilla on vaikutusta siihen, kuinka varmennus suoritetaan. ISAE3000 -standardi on tullut voimaan 1.1.2005 (IFAC 2012, 1112), joten vuoden 2004 raportit ovat olleet ensimmäisiä, jotka on voitu varmentaa käyttäen tätä standardia. On kuitenkin huomattava, että 1.1.2005 voimaan tullut standardi, koski ainoastaan korkean varmuuden antavia toimeksiantoja (IFAC 2004, 878) ja vasta vuodesta 2007 alkaen sen sovellettavuutta on laajennettu kaikkiin toimeksiantoihin (IFAC 2012, 1112). Ennen vuotta 2005 käytössä olevia varmennusstandardeja olivat AA1000AS- ja SA8000-standardit.

Vuosina 2002 - 2003 varmennusraporteissa ei ollut määritely, minkä standardin mukaan yritysvastuuraportin varmennus on suoritettu (Taulukko 4). Vuodesta 2004 alkaen kaikissa varmennusraporteissa on ilmoitettu noudatetun ISAE3000 -standardia. AA1000AS-standardia on käytetty varmennuksessa ensimmäistä kertaa vuonna 2005, mutta sen käyttö on yleistynyt vasta vuodesta 2008 alkaen. SA8000-standardia ei ole käytetty koko ajanjaksolla kertaakaan.

Taulukko 4. Varmennusta ohjaavat standardit 2002 - 2013

Varmennusta ohjaavat standardit	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Ei määritely</i>	2	1											3
ISAE 3000			2	1	2	2	2	3	6	9	10	11	48
ISAE 3000 ja AA1000AS				1			1	1	2	3	4	4	16
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

ISAE3000-standardin käyttö on ollut tilintarkastajille pakollista sen voimaantulosta asti. Tämän takia on itsestään selvää, että niitä on käytetty varmennusta ohjaavana standardina. AA1000AS-varmennusstandardin lisääntynyt käyttö taas viittaa AA1000APS-standardin käytön arviointikriteerinä lisääntymiseen, sillä varmennusstandardien valinta on yhteydessä siihen, mitä arviointikriteereitä käytetään.

ISAE3000-standardi on yhteensopiva kaikkien arviointikriteerinä käytettävien standardien kanssa, kun taas AA1000AS-standardia käytetään nimenomaan silloin, kun arviointikriteerinä käytetään AA1000APS-standardia (AA 2008b).

Arviointikriteerit ovat kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettäviä vertailuperusteita, ja niihin kuuluvat tarvittaessa myös esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet (IFAC 2012, 1122). Yritysvastuuraportoinnissa käytetään arviointikriteereinä yleensä GRI- ja AA1000APS-standardeja. Näistä on kerrottu tarkemmin kappaleessa 3. Myös yrityksen omia raportointiohjeita voidaan käyttää arviointikriteereinä. ISAE3000-standardin mukaan varmennusraportissa tulee yksilöidä kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytetyt kriteerit, jotta aiotut käyttäjät pystyvät ymmärtämään tilintarkastajan johtopäätöksen perusteet (IFAC 2012, 1209).

Koska tutkimus rajattiin koskemaan niitä yritysvastuuraportteja, jotka on laadittu GRI-ohjeiston mukaisesti, on siihen luonnollisesti viitattu kaikissa tarkastelluissa varmennusraporteissa. Eniten tarkasteluajanjaksolla oli raportteja, joissa arviointikriteereinä oli käytetty GRI:tä ja yrityksen sisäisiä ohjeita (Taulukko 5). Toiseksi suosituinta oli pelkän GRI-ohjeiston käyttö. Vuodesta 2008 alkaen myös AA1000APS standardin käyttö on lisääntynyt.

Taulukko 5. Arviointikriteerit 2002 - 2013

Arviointikriteerit	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
GRI-ohjeisto	2	1		1	1	1		1	2	3	5	4	21
GRI ja sisäiset ohjeet			1	1	1	1	2	2	4	6	5	7	30
GRI ja AA1000APS			1*							1	1	1	4
GRI, sisäiset ohjeet ja AA1000APS							1	1	2	2	3	3	12
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

*Vuonna 2004 arviointikriteerinä AA1000 Framework

AA1000APS-standardia voidaan pitää sidosryhmälähtoisempänä kuin GRI-ohjeistoa. Tämän takia AA1000APS-standardin lisääntynyt käyttö voisi viitata siihen, että yritykset pyrkivät panostamaan yhä enemmän yritysvastuuraportointiinsa siten, että se ottaa myös sidosryhmät huomioon parhaalla mahdollisella tavalla. AA1000APS-standardia ovat käyttäneet Kesko vuodesta 2008, Neste Oil vuodesta

2010, UPM vuodesta 2011 ja Fortum vuodesta 2012. Keskoa lukuun ottamatta nämä yritykset ovat teollisuusyrityksiä ja kaikki yrityksistä ovat viime vuosina panostaneet vastuulliseen imagoonsa. Tästä voidaan päätellä, että AA1000APS-standardia voidaan käyttää yrityksissä mahdollisesti keinona vastuullisen imagon rakentamisessa.

4.3.2 Saavutetun varmuuden taso

Yritysvastuuraportin varmennustoimeksiannon tavoitteena voi ISAE3000:n mukaan olla kohtuullisen (reasonable) tai rajoitetun (limited) varmuuden saavuttaminen. AA1000AS:n mukaan nämä varmuuden tasot ovat vastaavasti kohtalaisen (moderate) ja korkean (high) varmuuden taso. Eri varmennuksen tasot eroavat toisistaan sillä, mitä varmennustoimenpiteitä on suoritettu ja kuinka paljon. Korkeamman varmuuden tason toimeksiannoissa evidenssiä on hankittu enemmän ja siten voidaan lausua varmemmin, ettei raporttiin sisälly olennaista virheellisyttä. Myös varmennustoimeksiannon lukijan on tärkeä tietää, kuinka suuri tai pieni raportin virheen riski on ja siksi varmennuksen tason ilmoittaminen on tärkeää.

Varhaisimmista raporteista osassa ei lainkaan määritelty varmennuksen tasoa ja osassa varmennuksen taso oli kohtalainen, joka vanhassa ISAE3000-standardissa vastasi rajoitettua varmuutta (Taulukko 6). Vuodesta 2006 lähtien rajoitetun varmuuden toimeksiannot ovat olleet yleisimpiä. Kohtuullisen varmuuden toimeksiannota on koko raportointijaksolla esiintynyt vain kaksi. Niissä raporteissa, joissa on käytetty varmennuksessa myös AA1000AS-standardia, on ilmoitettu myös tämän standardin mukainen varmennuksen taso. AA1000AS-standardia noudatettaessa varmuuden taso on aina ollut kohtalainen.

Taulukko 6. Saavutetun varmuuden taso 2002 - 2013

Saavutetun varmuuden taso	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Ei määritelty</i>	1	1	1	1									4
<i>Kohtalainen (standardi ei määritelty)</i>	1												1
<i>Kohtuullinen (ISAE 3000)</i>			1			1							2
<i>Rajoitettu/Kohtalainen (ISAE 3000)</i>				1	2	1	2	3	6	9	10	11	45
<i>Rajoitettu (ISAE 3000 ja AA1000AS)</i>							1	1	2	3	4	4	15
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Se, mitä tietyllä varmennuksen tasolla tarkoitetaan, määritellään varmennusta ohjaavassa standardissa. Vuonna 2002 yhdessä raportissa oli kuitenkin määritelty varmuuden tasoksi kohtalainen, vaikka vuosina 2002 - 2003 ei varmennusraporteissa ollut määritelty, mitä varmennusstandardia varmennuksessa noudatetaan. Koska noudatettavaa standardia ei ollut määritelty, on varmennusraportin lukijan vaikea tulkita, mitä varmentaja on tällä varmennuksen tasolla tarkoittanut. Tämän jälkeisissä raporteissa vastaavaa ongelmaa ei kuitenkaan ole vaan varmennuksen tason määritelmä tulee suoraan standardeissa. Tässä kuitenkin oletetaan, että varmennusraportin lukija tuntee standardit ja tietää, mitä eri varmennuksen tasot tarkoittavat.

Vuonna 2008 ensimmäistä kertaa Keskon varmennusraporttiin oli lisätty ”*Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa*”. Samankaltaisia lauseita on tämän jälkeen löytynyt myös muiden yritysten raporteista ja vuonna 2013 vastaavanlainen lause löytyi kaikkien yritysten raportista.

4.3.3 Varmennusraportin otsikko

ISAE3000 -standardin mukaan asianmukainen otsikko auttaa tunnistamaan raportin varmennusraportiksi ja erottamaan sen muiden tahojen antamista raporteista (IFAC 2012, 1208). Tämän perusteella varmennusraportin tulisi siis sisältää myös maininta laatijasta. Tutkimuksessa tarkastelluista varmennusraporteista kaikkien otsikot sisälsivät selvästi, että kyseessä on varmennusraportti, mutta yhdessäkään ei viitattu siihen, että se oli tilintarkastajan laatima. Käytettyjä otsikoita (Taulukko 4) olivat *Varmennuslausunto* (eng. *Assurance Statement*), *Riippumaton varmennusraportti* (eng. *Independend assurance report*), *Riippumaton varmennuslausunto* (eng. *Independent assurance statement*) sekä *Riippumaton rajoitettu varmennusraportti* (eng. *Independent limited assurance report*).

Taulukko 7. Varmennusraporttien otsikot 2002 - 2013

Raportin otsikko	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Varmennuslausunto</i>	2	1	2	2	1								8
<i>Riippumaton varmennusraportti</i>					1	2	3	4	7	10	12	12	51
<i>Riippumaton varmennuslausunto</i>									1	1	1	1	4
<i>Riippumaton rajoitettu varmennusraportti</i>										1	1	1	3
<i>Otsikko puuttuu</i>												1	1
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	3	8	12	14	15	67

Kuten edellä olevasta taulukosta havaitaan, on varmennusraporttien otsikoinnissa ollut selkeitä trendejä. Vuosina 2002 - 2005 kaikkien raporttien otsikkona oli *Varmennuslausunto*, kun taas vuodesta 2006 eteenpäin on käytetty pääasiassa otsikkoa *Riippumaton varmennusraportti*. Poikkeukset muodostavat Fortumin raportin otsikko *Riippumaton varmennuslausunto* ja Kemiran *Riippumaton rajoitettu varmennusraportti*. Fortumin raportin erilaisen otsikoinnin selittää todennäköisesti se, että varmennuksenantajana on toiminut Deloitte, ja he ovat päätyneet käyttämään tätä termiä. Kemiran tapauksessa taas sitä, että kyseessä on rajoitetun varmuuden toimeksianto, on haluttu korostaa otsikossa. Varmennuksenantajana on toiminut KPMG, ja muut heidän antamat raporttinsa on otsikoitu Riippumaton Varmennusraportti, joten mahdollisesti aloite maininta rajoitettu otsikossa on tullut yrityksen puolelta. Sisällöltään nämä eri lailla nimetyt raportit eivät kuitenkaan merkittävästi eronneet muista.

Suurin kehitys ajanjaksolla on ollut se, että vuosina 2002–2006 otsikossa ei vielä ollut mainintaa varmentajan riippumattomuudesta. Vuosina 2002 ja 2003 myöskään raporteissa itsessään ei otettu kantaa varmentajan riippumattomuuteen. Vuoden 2004 raporteista lähtien, kun varmennuksissa alettiin soveltaa ISAE3000-standardia, alettiin myös raporteissa kertoa varmentajan riippumattomuudesta ja vuodesta 2006 lähtien maininta riippumattomuudesta on siirtynyt myös varmennusraporttien otsikoihin. Riippumattomuuden maininnan lisäksi ei eri tavalla otsikoitujen raporttien sisällön välillä ollut merkittäviä eroja.

Deegan et al. (2006a) tutkimuksen mukaan varmennusraporttien otsikoinnin vaihtelu Euroopassa ja Iso-Britanniassa on suurempaa. Tutkimuksessa tarkastellun sadan raportin joukosta löytyi yhteensä 48 erilaista otsikkoa. Tämä voi tutkijoiden

mukaan johtaa siihen, että varmennusraporttien lukijat käsittävät eri otsikoiden viittaavaan siihen, että varmennusraportit ja suoritettu työ eroavat toisistaan, vaikka eri tavoin otsikoitujen raporttien välillä ei havaittu olevan eroa. Suomessa otsikot olivat kuitenkin niin samankaltaisia koko ajanjaksolla, että tällaista sekaannusta tuskin on syntynyt. Toisaalta Suomessa puhutaan varmennusraporttien yhteydessä yksinomaan varmennuksesta ja otsikoiden ero on ollut siinä, onko lopussa lausunto vai raportti. Englanninkielessä taas on olemassa varmennukselle useita termejä (esim. assurance, verification, review), jotka kaikki ymmärretään hieman eri tavoin, joten riski sekaannukselle on suurempi kuin Suomessa.

Kaikista ajanjaksolla käytetyistä otsikoista puuttuu ISAE3000-standardin suosittelema maininta laatijasta. Kuitenkin kun otsikossa on maininta ”riippumaton” viittaa se siihen, että varmennusraportin on antanut ulkopuolinen taho. Koska tutkimuksissa on todettu, että tilintarkastajien varmentamia yritysvastuuraportteja pidetään usein luotettavampina kuin muiden tahojen varmentamia raportteja, voisi se tuoda lukijalle lisäarvoa, kun jo otsikossa oli maininta siitä, että varmennuksen on antanut tilintarkastaja. Tällä hetkellä raporteissa selviää usein vain lopussa olevista allekirjoituksista, kuka varmennuksen on antanut.

4.3.4 Varmennusraportin vastaanottaja

Perinteinen tilintarkastusraportti osoitetaan aina yhtiökokoukselle ja sen on tarkoitus antaa varmennus siitä, että johto on toiminut omistajien intressein mukaisesti. Vastaavaa säännöstelyä ei ole olemassa yritysvastuuraporttien ja niiden varmennusraporttien osalta vaan vastaanottaja voi vaihdella yrityksestä riippuen. ISAE3000-standardin mukaan varmennusraportin tulisi kuitenkin sisältää vastaanottaja eli se osapuoli tai osapuolet, joille varmennusraportti on osoitettu, ja milloin mahdollista, varmennusraportti osoitetaan kaikille aiotuille käyttäjille (IFAC 2012, 1208). Kansainvälisen varmennustoimeksiantojen viitekehyksen (IFAC 2012, 1121) mukaan aiotuilla käyttäjillä tarkoitetaan henkilöä, henkilöitä tai henkilöryhmää, jolle tai joille tilintarkastaja laatii varmennusraportin. Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä, mutta se ei voi olla ainoa aiottu käyttäjä.

Jos tilintarkastajan ei ole mahdollista yksilöidä kaikkia käyttäjiä, tulisi aiotut käyttäjät rajata keskeisiin sidosryhmiin.

Vuosina 2002 - 2005 varmennusraporteissa ei määritely vastaanottajaa (Taulukko 8). Varmennusraporttien alussa kuitenkin luki, että varmennus on suoritettu yrityksen tai sen johdon pyynnöstä. Varmennusraporttien vastaanottaja on alettu nimetä vuonna 2006, jolloin yleisimpänä vastaanottaja on ollut yrityksen johto. Vuodesta 2008 eteenpäin osa raporteista oli myös suunnattu yrityksen hallitukselle.

Taulukko 8 Varmennusraportin vastaanottaja 2002 - 2013

Raportin vastaanottaja	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Ei määritely</i>	2	1	2	2	1	1							9
<i>Johdolle</i>					1	1	2	3	7	10	12	13	49
<i>Hallitukselle</i>							1	1	1	2	2	2	9
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Hallitus on nimetty varmennusraportin vastaanottajaksi Wärtsilän raporteissa vuodesta 2008 asti (aikaisempina vuosina vastaanottajaa ei määritely) sekä Kemiran raporteissa. Molemmissa yhtiöissä varmennuksen antajana on ollut KPMG. KPMG on kuitenkin varmentanut myös Elisan ja Tikkurilan yritysraportit vuosina 2011 – 2013 ja näissä varmennusraporteissa raportin vastaajaksi on nimetty yrityksen johto. Tämän takia on todennäköistä, että hallitus on nimetty vastaanottajaksi yritysten pyynnöstä tai toimeksiannosta näissä yhtiöissä ovat sopineet yhtiön hallitus, ja se on siksi nimetty vastaanottajaksi.

On hyvä huomata, että vaikka yritysraportit laaditaan ulkoisia sidosryhmiä varten, on varmennusraportit osoitettu yrityksen sisäiselle johdolle. Owen ja O'Dwyerin (2005) mukaan varmennusraporttien osoittaminen sisäisille sidosryhmille voi antaa vaikutelman siitä, että varmennuksessa ei erityisemmin ole otettu huomioon ulkoisen sidosryhmien tarpeita. ISAE3000-standardin (IFAC 2012, 1202) mukaan tilintarkastajan tulee varmennustoimeksiantoa suunnitellessaan ottaa huomioon olennaisuus, joka otetaan huomioon päätettäessä evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa, onko kohdetta koskevassa tiedossa virheellisyys. Olennaisuuden määrittelyssä tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys siitä, mitkä tekijät saattaisivat vaikuttaa

aiottujen käyttäjien päätöksiin. Jos varmennustoimeksianto on suunniteltu siten, että ainoastaan johtoa pidetään aiottuna käyttäjänä, on mahdollista, että monet muiden sidosryhmien olennaisena pitämät asiat jätetään huomiotta.

Deegan et al. (2006a) arvioivat, että eräänä syynä johdon valitsemiseksi vastaanottajaksi on se, että varmentajat pelkäävät joutuvansa velvollisiksi ja oikeustoimien kohteeksi, jos nimeävät vastaanottajaksi jonkun ulkoisen tahon. Suomessa tilintarkastajia kohtaava oikeustoimien riski on suhteellisen pieni, mutta koska Big 4-tilintarkastajat ovat osa kansainvälisiä tilintarkastustoyhtiöitä, joilla on yleensä omat määritellyt toimintamallit, saattaa tällä olla vaikutusta myös Suomessa annettaviin varmennusraportteihin. Toisaalta, koska varmennustoimeksiannosta, ja sen yksityiskohdista sovitaan usein johdon kanssa, voi myös se olla syynä, miksi heidät nimetään varmennusraportin vastaanottajaksi.

4.3.5 Varmennustoimeksiannon kohde

Toisin kuin lakisääteisessä tilintarkastuksessa, jossa varmennuksen kohde määritellään laissa, ei yritysraporttien varmentamisesta ole vastaavia määräyksiä. Yritysraporttien varmennuksen laajuus ja kohde sovitaan yrityksen johdon kanssa.

Tarkasteluajanjaksolla suurimmalla osalla yrityksistä varmennusraportti kattoi koko yritysraportin tai kaikki vuosikertomukseen sisältyvät yritysraporttiedot (Taulukko 9). Vuosikertomuksen osana olevat yritysraporttiedot olivat kuitenkin alkua lukuun ottamatta lähes koko tarkasteluajanjaksolla yleisempi tarkastuksen kohde kuin erillinen yritysraportti. Muutamissa varmennusraporteissa oli määritely, että varmennustoimeksianto koski pelkästään tiettyjä osia yritysraportista tai vuosikertomuksesta tai vain yritysraportin toimintaindikaattoreita. Tällaisten osuus oli kuitenkin pieni koko tarkasteluajanjaksolla.

Vuodesta 2006 alkaen yhä useammassa varmennusraportissa viitattiin yrityksen internetsivuilla julkaistuihin tietoihin. Pääosin viitattiin yrityksen internetsivuilla julkaistuihin yritysraporttiin tai vuosikertomukseen, joten taulukossa 9 nämä on

merkattu riveille ”Yritysvastuuraportti” ja ”Vuosikertomuksen osana olevat yritys- vastuutiedot”. Ainoastaan Tikkurilan varmennusraportti on kohdistunut vuosina 2012–2013 vain yrityksen internetsivuilla julkaistuihin tietoihin eikä erilliseen yritys- vastuuraporttiin tai vuosikertomuksen osaan.

Taulukko 9. Varmennuksen kohde 2002 – 2013

Varmennuksen kohde	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Yritysvastuuraportti</i>	2	1	1	1			2	1	2	3	3	3	19
<i>Vuosikertomuksen osana olevat yritys- vastuutiedot</i>			1	1	1	1	1	3	6	8	7	9	38
<i>Yritysvastuuraportin/vuosikertomuksen osat</i>					1	1				2	3	2	9
<i>Yrityksen internetsivuilla esitetyt tiedot</i>						1				1	1	1	4
Yhteensä	2	1	2	2	2	3	3	4	8	14	14	15	70

Yhteistä kaikille raporteille oli koko tarkasteluajanjaksolta se, että niissä oli ilmaistu selkeästi, mitä ajanjaksoa ne koskevat. Konsernien tapauksessa monet yrityksistä myös ilmoittivat, että koskeeko varmennus koko konsernia vai vain tiettyjä osia. Tämä on yhdenmukaista sen ajattelutavan kanssa, että yritys vastuun tulee ulottua emoyhtiön lisäksi myös muihin konsernin osiin ja alihankkijoihin. Erityisesti ulkomailla sijaitsevien tytäryhtiöiden yritys vastuun on ollut tapetilla viime vuosina. Siksi yritys vastuuraportin käyttäjän kannalta on hyvä tietää, että ovatko myös nämä tiedot varmennettu.

Tutkimuksessa ei havaittu, että eri Big 4-toimijoiden varmennusraporteissa olisi eroa siinä, kuinka laajaa osaa varmennustoimeksiänto koskee. Koska varmennus- toimeksiannon kohteesta sovitaan yrityksen johdon kanssa, on loogista, että koh- teen määrittelyyn vaikuttaa enemmän yrityksen omat intressit ja halu panostaa yritys vastuuseen kuin varmennuksen suorittaja.

4.3.6 Raportoivan organisaation ja varmentajan vastuut

Tilinpäätöstietojen tilintarkastuksessa on yleisesti hyväksytty, että johto vastaa tilinpäätöksen laadinnasta ja tilintarkastaja on vastuussa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. Tämä on tilintarkastajan riippumattomuuden kulmakivi. Odotuskuilun pienentämiseksi on tärkeää, että osapuolten velvollisuudet on ilmaistu selkeästi tilintarkastuskertomuksessa. Vastaavasti myös varmennustoimeksiannoissa johto

vastaa yritysvastuuraportin sisällöstä ja varmennuksen antaja vastaa varmennusraportin sisällöstä (Deegan et al. 2006a, 342).

ISAE3000-standardin mukaan varmennusraportissa tulee nimetä raportista vastuussa oleva osapuoli sekä yksilöidä vastuussa olevan osapuolen ja tilintarkastajan velvollisuudet. Näin käyttäjät tietävät, että vastuussa oleva osapuoli vastaa raportista ja tilintarkastajan tehtävänä on esittää siitä riippumaton johtopäätös. (IFAC 2012, 1210)

Tarkastelluissa varmennusraporteissa johdon vastuuksi oli määritelty raportin laatiminen, raportin sisältävien tietojen oikeellisuus, tietojen kerääminen, tietojen esittäminen, yritysvastuuraportoinnin kannalta olennaisten seikkojen tunnistaminen, yritysvastuuseen liittyvien sisäisten kontrollien suunnittelu, täytäntöönpano ja ylläpito, AA1000 Accountability Principles periaatteiden noudattaminen sekä asiaankuuluvien kriteerien valinta ja soveltaminen sekä olosuhteisiin nähden kohtuullisten arvioiden tekeminen (Taulukko 10).

Taulukko 10. Johdon vastuu 2002 – 2013

Johdon vastuu	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Raportin laatiminen (raportointikriteeristön mukaisesti)</i>	1	1	1	1	1	1	2	3	7	12	14	15	59
<i>Raportin sisältämistä tiedoista</i>	2		1	1	2	2	1	1	2	3	4	1	20
<i>Tietojen kerääminen</i>		1	1	1			2	3	2	2	3		15
<i>Tietojen esittäminen (raportointikriteeristön mukaisesti)</i>		1	1	1			2	4	3	3	4	4	23
<i>Sisäisten kontrollien suunnittelu, täytäntöönpano ja ylläpito</i>										1	1	2	4
<i>AA1000 Accountability Principles -periaatteiden soveltaminen</i>											3	3	6
<i>Asiaankuuluvien kriteerien valinta ja soveltaminen sekä olosuhteisiin nähden kohtuullisten arvioiden tekeminen</i>											1	2	3
Yhteensä	3	3	4	4	3	3	7	11	14	21	30	27	130
Raportteja yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Useimmiten johdon vastuuksi määriteltiin raportin laatiminen. Monissa raporteissa vuodesta 2010 alkaen johdon vastuuksi oli määritelty yksinkertaisesti yritysvastuuraportin laatiminen. Seuraavaksi yleisimpiä olivat vastuu raportin sisältämistä tiedoista, tietojen kerääminen ja esittäminen. Vuodesta 2008 alkaen alettiin viitata vastuussa raportointikriteeristöön eli että johto on vastuussa raportin laatisesta,

tietojen esittämisestä, jne. raportointikriteeristön mukaan. On myös hyvä huomata, että vuodesta 2011 lähtien kaikissa raporteissa johdon vastuuksi on määritelty yritysvastuuraportin laatiminen minkä lisäksi johdolle on voitu määritellä myös muita vastuita.

Johdon vastuut oli ilmoitettu melko johdonmukaisesti vuodesta toiseen eikä suuria vaihteluita yrityksen eri vuosien raporttien välillä ollut. Keskon raportit vuosina 2006 ja 2007 muodostavat kuitenkin poikkeuksen, sillä niissä johdon vastuuksi määriteltiin vain raportin laatiminen ja sen sisältämät tiedot, kun taas aikaisempina ja seuraavina vuosina johdon vastuuksi on määritelty ”*Raportin sisältämien tietojen kerääminen, Raportin laatiminen ja esittäminen raportointikriteeristön mukaan*”. Tämä liittyy todennäköisesti siihen, että näinä vuosina Keskon varmennusraportit olivat muutenkin poikkeuksellisen suppeat. Toinen mielenkiintoinen poikkeus on se, että tietojen keräämistä ei ole enää vuonna 2013 määritelty johdon vastuuksi yhdessäkään raportissa. Mahdollisesti syy tähän on se, että tietojen kerääminen on toiminto, joka hoidetaan organisaation alemmilla tasoilla ja johto vain vastaa puitteista, jotka tietojen keräämiseen on järjestetty.

Johdon vastuun määrittelyyn vaikuttaa paljon varmennuksen suorittaja. Tarkasteltaessa vuoden 2012 varmennusraportteja, jolloin vastuita oli määritelty eniten, on havaittavissa, että kaikissa PWC:n antamissa varmennusraporteissa johto vastaa yritysvastuuraportin laatimisesta raportointikriteeristön mukaan sekä siitä, että yhtiö soveltaa AA1000 Accountability Principles – periaatteita niissä toimeksiannoissa, joissa myös ne ovat arviointikriteerinä. KPMG:n antamissa suomenkielisissä raporteissa ”*johto vastaa esitettyjen yhteiskuntavastuutietojen laatimisesta ja esittämisestä raportointikriteeristön mukaisesti sekä esitetyistä tiedoista, väitteistä ja informaation keräämisestä*” ja englanninkielisissä raporteissa johto vastaa tiedon oikeellisuudesta sekä yritysvastuuraportin laatimisesta ja esittämisestä raportointikriteeristön mukaisesti. Deloitte antamassa varmennusraportissa taas johto vastaa ”*raportin laatimisesta raportointikriteeristön mukaisesti. Tämä vastuu sisältää Kestävän kehityksen raportin valmistelun ja oikeellisuuden kannalta oleellisten sisäisten kontrollien täytäntöönpanon sekä ylläpidon. Lisäksi vastuuseen sisältyy asiaankuuluvien kriteerien valinta ja soveltaminen sekä olosuhteisiin nähden koh-*

tuullisten arvioiden tekeminen.” Big 4 –yhtiöistä Deloitte selvästi määrittelee johdon vastuun laajimmin.

Varmentajan vastuissa on ollut selvästi vähemmän vaihtelua kuin johdon vastuissa. Vuosina 2002 - 2005 yhdessäkään raportissa ei ollut mainintaa varmennuksen antajan vastuusta (Taulukko 11). Varmentajan vastuu alettiin ilmoittaa 2006 ja vuodesta 2008 lähtien se on ilmoitettu kaikissa raporteissa. Suurimmassa osassa varmentajan vastuuksi ilmoitettiin esittää suoritettun työn perusteella johtopäätös varmennustoimeksiannon kohteena olevista tiedoista. Tämä lause esiintyi kaikissa raporteissa. Joissakin raporteissa oli lisäksi ilmoitettu muita vastuita, kuten tarkastaa GRI-standardin noudattamisen aste tai esittää johtopäätös AA1000APS-periaatteiden soveltamisesta.

Taulukko 11. Varmentajan vastuu 2002 - 2013

Varmentajan vastuu	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Ei mainittu</i>	2	1	2	2	1	1							9
<i>Esittää suoritettun työn perusteella johtopäätös varmennustoimeksiannon kohteena olevista tiedoista</i>					1	1	2	4	8	12	14	15	57
<i>Antaa varmennusraportti</i>							1						1
<i>Suorittaa rajoitetun varmuuden antava varmennustoimeksianto</i>								1	1	1	1	1	5
<i>Tarkastaa GRI-ohjeiston noudattamisen taso</i>								1					1
<i>Esittää johtopäätös AA1000APS-periaatteiden soveltamisesta</i>												3	3
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	6	9	13	15	19	76
Raportteja yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

”Esittää suoritettun työn perusteella johtopäätös varmennustoimeksiannon kohteena olevista tiedoista” on selvästi vakiintunut määrittelyksi varmentajan vastuuksi, ja se onkin ollut mukana kaikissa raporteissa vuodesta 2009 lähtien. KPMG mainitsi vastuunsa varmennusraportissa ensimmäistä kertaa vuonna 2008. Tällöin he mainitsivat vastuukseen antaa varmennusraportti. Tämän jälkeen kuitenkin myös KPMG:n antamissa raporteissa varmentamisen vastuuksi on mainittu sama *”Esittää suoritettun työn perusteella johtopäätös varmennustoimeksiannon kohteena olevista tiedoista”*. Lisäksi KPMG on kaikissa Wärtsilän varmennusraporteissa ilmoittanut vastuukseen *”suorittaa rajoitetun varmuuden toimeksianto”*. Tätä vastuuta ei kuitenkaan ole muissa KPMG:n antamissa raporteissa.

Vuonna 2009 Wärtsilän raportissa oli varmentajan vastuuksi mainittu lisäksi tarkastaa GRI-ohjeiston noudattamisen taso. Tämä johtuu siitä, että vuonna 2009 erääksi toimeksiannon kohteeksi oli määritelty GRI:n noudattamisen tason tarkastus. Vuodesta 2013 lähtien niissä varmennusraporteissa, joissa on arviointikriteerinä käytetty AA1000APS-standardia, PWC on myös esittänyt varmentajan vastuukseen esittää johtopäätös näiden periaatteiden soveltamisesta. Vastaavassa Deloitte antamassa varmennusraportissa ei vastaavaa vastuuta ole esitetty.

4.3.7 Kohteen arvioimiseen, varmennukseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset

ISAE3000:n mukaan vaikka varmennusraportin lukijan voidaan joissakin tapauksissa odottaa olevan perillä varmennusraportin luontaisista rajoitteista, on joissakin tapauksissa hyvä mainita niistä myös varmennusraportissa. Lisäksi kun kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettävät kriteerit ovat vain tiettyjen aiottujen käyttäjien saatavilla tai ovat oleellisia vain tiettyä tarkoista varten, tulee varmennusraporttiin lisätä käyttörajoitus. Käyttörajoituksella voidaan rajata raportin käyttöä vain tietyille käyttäjille tai johonkin kyseiseen tarkoitukseen. (IFAC 2012, 1210)

Tarkasteluajanjaksolla on ainoastaan yksi raportti vuodelta 2002, jossa ei ole ilmoitettu mitään rajoituksia (Taulukko 12). Muuten kaikki raportit sisälsivät rajoituksia, jotka liittyvät joko yritysvastuuraportin tiedon luonteeseen, varmennuslausunnon käytettävyyteen, tilintarkastajan vastuuseen kolmansille osapuolille, taloudellisten tietojen tulkintaan taikka tulevaisuutta tai menneitä aikoja koskevia tietoja.

Taulukko 12. Rajoitukset 2002 - 2013

Rajoitukset	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Ei rajoituksia</i>	1												1
<i>Varmennusraporttia luettaessa on otettava huomioon yritys vastuun luonteeseen kuuluvat rajoitukset.</i>	1		1	1	1	1	2	4	7	11	13	13	55
<i>Varmennuslausuntoa ei voida käyttää pohjana arvioitaessa yrityksen suoritus tasoa yhteiskuntavastuussa.</i>		1	1	1			1	4	8	11	13	4	44
<i>Vastaamme työtämme, raportistamme ja esittämistä johtopäätöksistä vain yritykselle, emme kolmansille osapuolille.</i>					1	1	1	3	6	11	13	15	51
<i>Taloudellisen aseman ja toiminnan tuloksen arvioimiseksi tulee tutustua tilinpäätökseen.</i>							1	1	2	3	4	4	15
<i>Toimeksiannossa ei ole varmennettu yhteiskuntavastuuraportoinnissa esitettyjä aikaisempia raportointikausia koskevia lukuja ja muita tietoja.</i>									2	2	1	1	6
<i>Toimeksiannossa ei ole varmennettu tulevaisuutta koskevia tietoja.</i>										1	1	2	4
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	5	12	25	39	45	39	176
Raportteja yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Taulukosta on nähtävissä, että kolme rajoitusta on muodostunut trendiksi ja löytyvät lähes joka raportista: ”Varmennusraporttia luettaessa on otettava huomioon yritys vastuun luonteeseen kuuluvat rajoitukset.” ”Varmennuslausuntoa ei voida käyttää pohjana arvioitaessa yrityksen suoritus tasoa yhteiskuntavastuussa.” sekä ”Vastaamme työstämme, raportistamme ja esittämistämme johtopäätöksille vain yritykselle, emme kolmansille osapuolille.” Nämä kolme esiintyivät vuosina 2009 - 2012 lähes kaikissa raporteissa. Mielenkiintoista on, että keskimäinen rajoitus hävisi melkein kaikista raporteista vuoteen 2013 tultaessa.

Myös esitetyt rajoitukset vaikuttaisivat riippuvan siitä, kuka varmennuksen on suorittanut. Jos tarkastellaan vuoden 2012 varmennusraportteja, jolloin rajoituksia on ollut eniten, havaitaan, että Deloitte antamissa varmennusraporteissa (1 kpl) ainoa mainittu rajoitus on, ettei toimeksiannossa ole varmennettu tulevaisuutta koskevia tietoja. KPMG:n antamissa varmennusraporteissa (4 kpl) olivat rajoitukset vastuusta raportista kolmansille osapuolille, tiedon luonteeseen liittyvät rajoitukset, rajoitus varmennusraportin käytöstä yrityksen suoritus tason arviointiin sekä maininta, että taloudellisen aseman ja toiminnan tuloksen arvioimiseksi tulee tutustua tilinpäätökseen. PWC:n antamissa varmennusraporteissa (9 kpl) olivat rajoitukset vastuusta raportista kolmansille osapuolille, tiedon luonteeseen liittyvät rajoitukset ja rajoitus varmennusraportin käytöstä yrityksen suoritus tason arviointiin. Yhdessä,

ensimmäistä kertaa vuonna 2012 varmennetun yrityksen, raportissa oli lisäksi maininta, ettei toimeksiannossa ole varmennettu aikaisempia raportointikausia koskevia lukuja tai muita tietoja.

4.3.8 Evidenssin hankkimiseen liittyvät toimenpiteet

Varmennusraportissa esitettävät evidenssin hankkimistoimenpiteet muodostavat yhteenvedon tehdystä työstä. Yhteenvedo auttaa varmennusraportin käyttäjiä ymmärtämään, minkä tyyppinen varmuus varmennusraportissa esitetään. Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa työtä koskeva yhteenvedo on yleensä yksityiskohtaisempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa olisi hyvä mainita, että evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. (IFAC 2012, 1211)

Koko ajanjaksolla ainoastaan kahdessa varmennusraportissa ei ole eritelty evidenssin hankkimistoimenpiteitä (Taulukko 13). Tällöin raporteissa oli maininta, että ”*Olemme suunnitelleet ja suorittaneet sellaiset evidenssin hankkimistoimenpiteet, joilla olemme hankkineet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä*”. Kaikissa muissa raporteissa evidenssin hankkimistoimenpiteet oli eritelty melko yksityiskohtaisesti esimerkiksi määrittellen toimenpiteen tavoitteet tai konkreettiset kohteet.

Taulukko 13. Evidenssin hankkimistoimenpiteet raporteissa 2002 - 2013

Evidenssin hankkimistoimenpiteet	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Eritelty</i>	2	1	2	2	1	1	3	4	8	12	14	15	65
<i>Ei mainittu</i>					1	1							2
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Kussakin varmennustoimeksiannossa suoritettut toimenpiteet vaihtelivat suuresti. Myös evidenssinhankkimistoimenpiteiden kuvauksen sananmuodot ja kuvailujen yksityiskohtaisuus vaihtelivat paljon raporttien välillä, mikä voi osaltaan hankaloittaa suoritettujen toimenpiteiden arviointia. Yleisin evidenssin hankkimistoimenpide oli haastattelu. Kaikissa raporteissa, joissa evidenssin hankkimistoimenpiteet oli ilmoitettu, oli haastateltu johtoa, yritysvastuuraportoinnin vastuuhenkilöitä ja/tai

työntekijöitä. Eri ajanjaksolla laadittuja raportteja tarkasteltaessa ei ollut havaittavissa, että evidenssin hankkimistoimenpiteet olisivat muuttuneet suuresti tai standardisoituneet ajan myötä.

Sen sijaan saman varmentajan antamissa varmennusraporteissa oli havaittavissa paljon samankaltaisuuksia. Saman varmentajan antamissa raporteissa sekä evidenssinhankkimistoimenpiteet että niiden ilmaisuun käytetty sananmuoto olivat samanlaisia. Joissakin varmennusraporteissa evidenssinhankkimistoimenpiteitä oli kuitenkin suoritettu enemmän kuin toisissa. Tästä voidaan päätellä, että varmennuksen antajalla on paljon vaikutusta siihen, mitä evidenssin hankkimistoimenpiteitä suoritetaan. Toisaalta koska myös saman varmentajan eri raporteissa oli suoritettu eri määrä evidenssinhankkimistoimenpiteitä, voidaan päätellä että myös varmennettavalla yrityksellä on vaikutusta näihin, koska yritys määrittelee mm. toimeksiantoon käytettävissä olevan budjetin ja asettaa muutenkin rajat suoritettavalle varmennustoimeksiannolle.

ISAE3000:n suosittellemaa mainintaa siitä, että ”*rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi siitä saadaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa*” on ilmoitettu varmennusraporteissa vuodesta 2006 lähtien, jolloin tämä maininta oli lisätty Keskon varmennusraporttiin. Vuodesta 2009 eteenpäin tämä maininta on löytynyt jokaisessa raportissa. Tämä maininta auttaa varmennusraportin lukijaa ymmärtämään paremmin varmennusraportin rajoitukset, koska se selkeyttää erityisen hyvin, että rajoitetun varmuuden toimeksianto eroaa kohtuullisen varmuuden toimeksiannosta.

4.3.9 Johtopäätös tehdystä työstä

ISAE3000-standardi ei sinänsä määrittele, mistä tilintarkastajan tulee antaa johtopäätös, vaan se riippuu toimeksiannon kohteesta ja tavoitteista. Se kuitenkin määrittelee, että kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös tulisi esittää positiivisessa muodossa ja rajoitetun varmuuden antavassa toimeksian-

nossa negatiivisessa muodossa. Lisäksi jos tilintarkastaja esittää muun kuin va-
kiomuotoisen johtopäätöksen, tulisi varmennusraportissa kuvata selkeästi kaikki
tähän johtaneet syyt. (IFAC 2012, 1211 - 1212)

Johtopäätökset on esitetty kaikissa raporteissa koko tarkasteluajanjaksolta. Niitä
ensimmäisiä raporteja, joissa ei ollut määritelty varmuuden tasoa, lukuun ot-
tamatta, kaikki rajoitetun varmuuden toimeksiannon perusteella tehdyt johtopää-
tökset olivat negatiivisessa muodossa. Koska johtopäätösten sananmuodot vaihte-
livat raporteittain, on taulukossa 14 selvyuden vuoksi esitetty johtopäätösten pää-
asiallinen sisältö positiivisessa muodossa.

Joissakin raporteissa oli esitetty useita johtopäätöksiä ja toisissa vain yksi. Erityi-
sesti alkupään raporteissa johtopäätöksissä oli enemmän vaihtelevuutta (Taulukko
14). Tarkastelujakson alkupään raportit ottivat kantaa raportin oikeellisuuteen,
asianmukaiseen esittämiseen, tietojen keräämiseen, vertailukelpoisuuteen edellis-
ten vuosien kanssa, jne. Vuodesta 2010 alkaen raportit kuitenkin ovat ottaneet
lähinnä kantaa siihen, onko raportti laadittu raportointikriteeristön mukaisesti. Jot-
kut raportit ottivat lisäksi antaa siihen, noudattaako yritys AA1000APS-periaatteita
ja ovatko raportissa esitetyt tiedot luotettavia esitetyn raportointikriteeristön mukai-
sesti. Raportin oikeellisuuteen ei enää oteta kantaa.

Taulukko 14. Johtopäätös tehdystä työstä 2002 - 2013

Johtopäätös tehdystä työstä	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
Raportti antaa oikean ja tasapainoisen kuvan yrityksen yhteiskuntavastuusta	2	1		1	1	1	3	3	1				13
Raportin tiedot esitetty asianmukaisella tavalla	1	1	1										3
Raportti on laadittu GRI-ohjeistuksen/raportointikriteeristön mukaisesti	2	1	1	1	1	1		1	7	12	14	15	56
Raportin tiedot on kerätty ja käsitelty/laadittu sisäisten toimintaohjeiden mukaisesti			1	1	1	1							4
Raportti kuvaa yhteiskuntavastuun nykyistä tilaa ja kehitystä			1	1	1	1							4
Raportissa esitetään olennaiset yhteiskuntavastuun tulokset			1										1
Raportti on yhdenmukainen edellisten vuosien kanssa	1	1	1	1									4
Johto on sitoutunut yhteiskuntavastuuseen ja sidosryhmävuorovaikutukseen AA1000APS:ssä esitettyjen kriteerien perusteella							1						1
Yrityksessä on käytössä olennaisuuden määrittely prosessi, joka on AA1000APS:n mukainen							1						1
Yrityksessä on laadittu poliittikoja, ohjelmia ja menettelytapoja olennaisiin odotuksiin vastaamiseksi (AA1000APS)							1						1
Raportissa esitety tiedot ovat luotettavia esitetyn raportointikriteeristön perusteella							1	1	2	2	3	3	12
Yritys noudattaa AA1000APS-periaatteita								1	2	2	3	3	11
Raportti vastaa yrityksen ilmoittamaa GRI-sovellustasoa								1				1	2
Yhteensä	6	4	6	5	4	4	7	7	12	16	20	22	113
Raportteja yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Eri varmentajien varmennusraporttien välillä ei havaittu merkittäviä eroja johtopäätöksissä muuten kuin sanamuodoissa. Suurin ero oli se, se että kun varmennustoimeksiannossa on otettu kantaa myös AA1000APS-standardin noudattamiseen, PWC kertoo johtopäätöksissään, että yritys noudattaa AA1000APS-periaatteita ja raportin tiedot ovat luotettavia esitetyn raportointikriteeristön perusteella. Deloitte vastavassa raportissa on otettu kantaa vain siihen, että raportin tiedot on esitetty asianmukaisella tavalla.

Mielenkiintoista on myös se, että PWC ottaa kantaa tiedon luotettavuudesta vain niissä varmennusraporteissa, joissa on arviointikriteereinä käytetty myös AA1000APS-periaatteita. Tämä viittaisi siihen, että tällaiset toimeksiannot ovat sisällöltään laajempia ja sen takia varmentaja uskaltaa ottaa kantaa myös tiedon luotettavuuteen. Toinen poikkeus on se, että Deloitte mainitsee Fortumin vuoden 2013 varmennusraportissa, että ”Kestävän kehityksen raportointi täyttää GRI G3.1 B+ sovellustason vaatimukset”. Koska kaikissa muissakin varmennusraporteissa on johtopäätöksissä otettu kantaa yritysvastuuraportin raportointikriteeristön mu-

kaisuuteen, on todennäköistä, että tämä johtopäätös on esitetty varmennusraportissa asiakkaan pyynnöstä.

4.3.10 Havainnot ja suositukset

Suurin osa tutkimuksen kohteena olevista raporteista ei sisältänyt erityisiä havaintoja tai suosituksia (Taulukko 15). Vuodesta 2002 asti Keskon raporteissa on löytynyt tilintarkastajan havaintoja ja suosituksia, pois lukien vuodet 2006 ja 2007. Muiden yritysten raporteihin havainnot ja suositukset ilmestyivät vasta vuonna 2010 eikä tällaisten raporttien määrä ole erityisemmin lisääntynyt.

Kaikki raportit, joissa oli noudatettu AA1000APS-periaatteita, sisälsivät havaintoja ja suosituksia, sillä AA1000AS-standardin mukaan varmennusraportin tulee niitä sisältää (AccountAbility 2008b). ISAE3000-standardin mukaan taas varmentaja voi kertoa raportissa havaintoja ja suosituksia, mutta tämä ei ole pakollista. Näin ollen suurimmassa osassa raporteista, joissa on noudatettu vain ISAE3000 -standardia, ei havaintoja ja suosituksia ole esitetty.

Taulukko 15. Havainnot ja suositukset 2002 – 2013

Havainnot ja suositukset	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Yhteensä
<i>Ei sisällä havaintoja ja suosituksia</i>	1		1	1	2	2	2	3	6	9	10	11	48
<i>Havaintoja ja suosituksia liittyen AA1000APS -periaatteiden noudattamiseen</i>									2	3	4	4	13
<i>Muita havaintoja ja/tai suosituksia</i>	1	1	1	1			1	1					6
Yhteensä	2	1	2	2	2	2	3	4	8	12	14	15	67

Vuosina 2002 - 2005 ja 2008 - 2009 esitetyt havainnot ja suositukset liittyivät konkreettisesti nimenomaan kyseisen yrityksen raportointiin. Esimerkiksi Keskon vuoden 2002 raportissa: *”Havaintojemme mukaan tuotetun tiedon kattavuus ja numeerinen tarkkuus kotimaan toimintojen osalta on parantunut raportointivuonna ja mahdolliset epätarkkuudet on esitetty raportissa asianmukaisesti. Suosittelemme ulkomaalaisten toimintojen liittämistä kaikilta osin samojen tunnuslukujen alle, jolloin yhteiskuntavastuun raportointi käsittäisi yhteismitallisesti koko Keskon konsernin toiminnot.”*

Vuodesta 2010 alkaen havainnot ja suositukset ovat koskeneet ainoastaan AA1000APS -periaatteiden soveltamista. Keskon vuoden 2010 raportin havainnot ja suositukset:

- ”**Sidosryhmien osallistaminen:** Kesko Oyj on tunnistanut toimintansa kannalta keskeiset sidosryhmät ja sillä on käytössä laajamuotoinen sidosryhmävuorovaikutusprosessi. Suosittelemme, että Kesko Oyj kehittää edelleen sidosryhmävuorovaikutuksen systemaattista johtamista.
- **Olennaisten yhteiskuntavastuun näkökohtien määrittäminen:** Kesko Oyj:llä on käytössä prosessi vastuullisuuden olennaisten näkökohtien määrittämiseksi. Raportointikaudella Kesko Oyj on päivittänyt vastuullisuuden olennaisuusarvion ja kehittänyt raportointiaan olennaisuusarvioin tulosten perusteella. Suosittelemme, että Kesko Oyj ottaa olennaisuusarvioin tulokset huomioon myös vastuullisuusohjelman 2013 - 2017 päivitystyössä.
- **Sidosryhmien odotuksiin vastaaminen:** Kesko Oyj on sitoutunut vastaamaan sidosryhmiensä odotuksiin, mikä käy ilmi jatkuvasta ja laajamuotoisesta vastuullisuusviestinnästä ja vastuullisuuteen liittyvästä sidosryhmävuorovaikutuksesta. Suosittelemme, että Kesko Oyj vahvistaa erityisesti kulluttajille kohdennettua vastuullisuustyötä ja -viestintää.”

Tarkasteluajanjakson alussa olevat havainnot ja suositukset ovat olleet yksityiskohtaisempia, kun taas tarkasteluajanjakson lopussa olevat havainnot ovat melko yleisluontoisia. Vuodesta 2010 alkaen havainnot ovat myös liittyneet yksinomaan AA1000APS-periaatteiden noudattamiseen. Todennäköistä on, että muut tarkastuksen aikana esiin tulleet havainnot on ilmaistu asiakkaalle erillisen muistion muodossa. Eri varmentajien välillä ei ollut eroja havainnoissa ja suosituksissa.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia sitä, kuinka yritysvastuuraporttien varmennusraportit ovat muuttuneet tarkasteluajanjaksolla vuosina 2002 - 2013. Lisäksi tarkoituksena oli tutkia, millainen vaikutus varmentajalla on varmennustoimeksiannosta annettavaan varmennusraporttiin. Tutkimuksen aineistona käytettiin tilintarkastajien vuosina 2002 – 2013 antamia varmennusraportteja, joita on yhteensä 63 kappaletta. Aineiston valintaan käytettiin GRI:n ylläpitämää tietokantaa GRI-standardien mukaan laadituista yritysvastuuraporteista valiten ne raportit, joiden varmennuksen oli suorittanut tilintarkastaja. Itse aineisto kerättiin tutkimukseen mukaan otettujen yritysten (yhteensä 16) internetsivuilta.

Kaikki tutkimukseen mukaan otetut yritykset olivat suuria pörssiyrityksiä tai muita julkisen mielenkiinnon kohteena olevia yrityksiä. Suuri osa yrityksistä ole teollisuusyrityksiä (esim. Kemira, UPM-Kymmene, Metso) tai valtionomisteisia (Hansel, Senaatti-kiinteistöt, Veikkaus). Havainto on yhdenmukainen Simnett et al. (2009) tutkimuksen kanssa, jonka mukaan yritykset, joiden toiminta on näkyvää ja joilla on suurempi ”sosiaalinen jalanjälki” kokevat saavansa enemmän hyötyä yritysvastuuraporttiansa varmentamisesta. Tarkasteluajanjaksolla ulkoisen varmennuksen hankkineiden yritysten määrä on myös lisääntynyt merkittävästi, mikä kuvaa hyvin yritysvastuun merkityksen korostumista. Vuonna 2002 tilintarkastajan suorittaman ulkoisen varmennuksen hankkineita yrityksiä oli vain 2, kun vuonna 2013 niitä oli jo 16.

Tutkimus rajattiin tilintarkastajien antamiin varmennusraportteihin. Vaikka erityistä rajausta Big 4-tilintarkastajiin ei tehty, käytännössä kaikki varmennusraportit olivat Big 4-tilintarkastusyhteisöjen antamia. Havainto on yhdenmukainen aikaisempien tutkimusten kanssa, joiden mukaan tilintarkastajista pääosin vain Big 4-tilintarkastusyhteisöt varmentavat yritysvastuuraporttejaan. Tähän syynä on todennäköisesti se, että harvalla tilintarkastajalla on riittävää osaamista yritysvastuun saralta, minkä takia yritysvastuuraporttien varmennustoimeksiantoihin osallistuu yleensä tilintarkastajan lisäksi myös yritysvastuuseen erikoistunut konsultti. Tarkastelluista varmennusraporteista kävi ilmi myös, että lähes kaikki varmennus-

raportit olivat sekä KHT-tilintarkastajan että kestävään kehitykseen tai yritys vastuuseen erikoistuneen konsultin allekirjoittamia. Mielenkiintoista oli myös havaita, että neljästä Big 4-yhteisöstä vain kolme suorittivat yritys vastuuraporttien ulkoisia varmuuksia, ja näistä kaksi varmensivat 94 % varmuusraporteista.

Tutkimuksen viitekehyksenä käytettiin ISAE3000-standardin määritelmää varmuusraportin vähimmäisisällöstä. ISAE3000-standardi on tullut voimaan 1.1.2005, joten vuoden 2004 yritys vastuuraportit ovat olleet ensimmäisiä, jotka on varmuusnettu tämän standardin mukaan. On kuitenkin hyvä huomata, että vuonna 2005 voimaantullut standardi koski ainoastaan korkean varmuuden antavia toimeksiantoja, joita on ollut tarkasteluajanjaksolla vain muutama. Tästä huolimatta ISAE3000-standardin voimaantulo näkyi varmuusraporttien sisällössä. Merkittävämpi muutos kuitenkin oli, kun 1.1.2007 tuli voimaan standardin uusi versio, joka koski myös rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja. Uuden standardin voimaantulon vaikutus näkyy ensi kertaa vuoden 2006 varmuusraporteissa.

Tutkimuksen lähtöoletuksena oli, että koska tilintarkastajat noudattavat varmuus toimeksiannoissa samoja ISAE3000-standardeja, joissa varmuuksen suorittaminen on kuvattu melko yksityiskohtaisesti, on myös heidän antamansa varmuusraportit melko samankaltaisia. Tarkasteluajanjakson alussa ISAE3000-standardit eivät vielä olleet käytössä, mutta eri tilintarkastajien antamat varmuusraportit olivat silti sisällöltään melko samanlaisia. Tämä johtuu todennäköisesti siitä, että varmuusraportit muistuttavat sisällöltään jossain määrin tilintarkastuskertomusta. Mielenkiintoista oli huomata, että tarkasteluajanjakson loppupuolella, vaikka kaikki varmuuksenantajat noudattivat samoja standardeja, raporttien määrän lisääntyessä alkoi myös ilmetä enemmän eroja eri varmuusraporttien antamien raporttien välillä.

Tarkasteluajanjaksolla varmuusnusta ohjaavana standardina useimmiten käytettiin ISAE3000-standardia, johon viitattiin kaikissa raporteissa vuodesta 2004 alkaen. Vuodesta 2008 alkaen myös AA1000AS-standardin käyttö on lisääntynyt merkittävästi. Mielenkiintoista on, että vaikka AA1000AS-standardi on ollut olemassa ISAE3000-standardia kauemmin, sen käyttö on yleistynyt paljon myöhemmin. Tä-

hän on syynä todennäköisesti se, että hyvä tilintarkastustapa vaatii ISAE3000-standardin noudattamista, kun taas AA1000AS-standardin käyttö on vapaaehtoista. Ennen ISAE3000-standardin voimaantuloa vuoden 2002–2003 raporteissa ei mainittu mitään varmennusta ohjaavaa standardia. AA1000AS-standardia voidaan pitää sidosryhmälähtöisempänä kuin ISAE3000-standardia, joten sen lisääntynyt käyttö voi viitata siihen, että yritykset haluavat panostaa yhä enemmän yritys vastuuraportointiinsa. SA8000-standardia ei ollut käytetty yhdessäkään raportissa koko tarkasteluajanjaksolla.

Varmennusta ohjaava standardi on yhteydessä siihen, mitä arviointikriteerejä varmennuksessa on käytetty. ISAE3000-standardia voidaan käyttää kaikkien arviointikriteerien kanssa, mutta AA1000AS-standardia käytetään nimenomaan silloin, kun arviointikriteerinä ovat AA1000APS-standardit. Tutkimus rajattiin koskemaan niitä yritys vastuuraportteja, jotka on laadittu GRI-raportointiohjeistuksen mukaisesti. Tämän lisäksi arviointikriteereinä on käytetty myös yrityksen omia sisäisiä ohjeita ja tarkasteluajanjakson lopulla yhä enenevässä määrin AA1000APS-standardeja. Eri varmennustenantajien välillä ei havaittu eroja arviointikriteereissä vaan kyse oli nimenomaan yritysten välisistä eroista. Kaikki yritykset, jotka olivat laatineet yritys vastuuraporttiansa noudattaen GRI-ohjeistuksen lisäksi myös AA1000APS-ohjeistusta, olivat suuria pörssiyrityksiä (Neste Oil, Kesko, Fortum ja UPM-Kymmene). Näillä yrityksillä on enemmän resursseja ja julkisesti näkyvinä yrityksinä myös enemmän motiiveja panostaa yritys vastuuraportointiinsa. AA1000APS-standardien mukaan laadittujen raporttien määrän lisääntyminen viime vuosina viittaa myös siihen, että sidosryhmät painostavat yrityksiä yhä enemmän panostamaan yritys vastuuseen.

Yritys vastuuraporttien varmennuksissa tunnetaan kaksi varmennuksen tasoa – kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden toimeksianto. Varmennuksen tason avulla raportin lukijan tulisi saada käsitys siitä, kuinka paljon tarkastustoimenpiteitä yritys vastuuraportille on suoritettu ja kuinka luotettavana sitä voidaan pitää. Kyseenalaista on kuitenkin, kuinka paljon eroa lukijat näkevät kohtuullisen ja rajoitetun varmuuden toimeksiantojen välillä. Tämä voi osaltaan selittää myös sitä, miksi rajoitetun varmuuden toimeksiannot ovat olleet suosittumia koko tarkasteluajanjak-

solla. Koko tarkasteluajanjaksolla 2002–2013 ISAE3000-standardin mukaisia kohtuullisen varmuuden antavia toimeksiantoja on ollut vain kaksi. Myös aikaisemmissa tutkimuksissa (esim. Deegan et al. 2006a) rajoitetun varmuuden toimeksiannot ovat olleet selvästi kohtuullisen varmuuden toimeksiantoja yleisempiä. Vuosina 2002 – 2005 kaikissa raporteissa ei edes ilmoitettu varmennuksen tasoa. Vasta vuonna 2006, kun ISAE3000-standardin uusi versio on astunut voimaan, on varmennustaso ilmoitettu kaikissa varmennusraporteissa. Kun toimeksiannossa on noudatettu sekä ISAE3000- että AA1000AS-standardeja näille molemmille on määritelty omat varmennuksen tasot. Vaikka AA1000AS-standardin noudattaminen mahdollisesti kertoo yrityksen halusta panostaa yritysvastuuraportointiin, niin silti kaikissa AA1000AS-standardin mukaan suoritetuissa toimeksiannoissa on saatu vain kohtuullinen varmuus. Tämä viittaisi siihen, että yritykset kokevat saavansa enemmän hyötyä itse yritysvastuuraportoinnin varmentamisesta kuin siitä, että raportti olisi varmennettu siten, että sen oikeellisuudesta voitaisiin antaa kohtuullinen tai korkea varmuus. Ilman tarkempaa tutkimusta on kuitenkin vaikea sanoa, kuinka paljon rajoitetun varmuuden varmennustoimeksianto lisää yritysvastuuraportin luotettavuutta.

Varmennusraporttien otsikot ovat olleet melko yhdenmukaisia koko tarkasteluajanjaksolla. Vuosina 2002 – 2005 kaikki raportit oli nimetty ”Varmennuslausunto” (eng. Assurance report). Vuodesta 2006 alkaen uuden ISAE3000-standardin tullessa voimaan raportin otsikkoon lisättiin maininta varmentajan riippumattomuudesta. Vuodesta 2006 alkaen varmennusraporttien otsikkona on yleisimmin ollut ”Riippumaton varmennusraportti” (eng. Independent Assurance Report). Otsikkoina on ollut myös ”Riippumaton varmennuslausunto” ja ”Riippumaton rajoitettu varmennusraportti”, mutta nämä ovat olleet yksittäistapauksia. Lisäksi myös näiden otsikoiden sisältöä voidaan pitää samana kuin ”Riippumaton varmennusraportti”-otsikossa, sillä niistä molemmista käy ilmi, että kyseessä on ollut varmennustoimeksianto, jonka on suorittanut yrityksestä riippumaton taso. Kansainvälisesti varmennusraporttien otsikoissa on ollut enemmän vaihtelua, mikä on tutkijoiden mielestä voinut aiheuttaa hämmennystä lukijoissa.

Varmennusraporteille on määritetty vastaanottaja vuodesta 2006 alkaen. Selvästi suurin osa raporteista oli suunnattu yrityksen johdolle. Pieni osa raporteista oli suunnattu myös yhtiön hallitukselle. Itse yritysraportit on suunnattu yrityksen eri sidosryhmille, minkä takia on mielenkiintoista, että varmennusraporttia ei ole suunnattu heille. Havainto on yhdenmukainen aikaisempien tutkimusten kanssa (esim. Owen ja O'Dwyer 2005, Deegan et al. 2006a ja 2006b). Syynä tähän todennäköisesti on se, että koska johto tai hallitus sopivat varmennustoimeksiannosta varmentajan kanssa, heidät on luonteva nimetä varmennusraportin vastaanottajaksi. Toisaalta Deegan et al. (2006a) ovat arvioineet, että syynä voi olla myös se, että nimetessään muut sidosryhmät varmennusraportin vastaanottajaksi, tilintarkastajan pelkäävät, että heitä voitaisiin pitää vahingonkorvausvelvollisena sidosryhmiä kohtaan, ja he voisivat joutua oikeustoimien kohteeksi.

Varmennuksen kohde oli määritelty selkeästi kaikissa tutkimuksen kohteena olevissa raporteissa. Vuosina 2002 ja 2003 kaikki varmennusraportit koskivat erillisiä yritysraportteja, kun taas tästä eteenpäin yhä useampi varmennustoimeksianto koski vuosikertomuksen sisältämiä yritysraportteja. Tarkasteluajanjakson loppupuolelle tultaessa myös yhä useampi varmennusraportti viittasi joko yrityksen internetsivuilla julkaistuihin tietoihin tai internetsivuilla julkaistuihin raporteihin. Muutama raportti oli myös rajattu koskemaan, joitakin tiettyjä yritysraportin tai toimintakertomuksen osia, kuten yritysraportin toimintaindikaattoreita. Näiden osuus oli kuitenkin melko pieni. Tutkimuksessa ei myöskään havaittu, että varmennuksen kohteeseen vaikuttaisi varmennuksen suorittanut Big 4-yhtiö vaan vaikuttaa siltä, että varmennuksen tilannut yritys pitkälti määrittelee itse, mitä tietoja se haluaa varmennettavan.

Raportoivan organisaation eli johdon vastuu on määritelty kaikissa raporteissa koko tarkasteluajanjaksolla, kun taas varmennuksen antajan vastuu on määritelty vasta 2006 raporteista alkaen. Johdon vastuuksi on useimmiten määritelty raportin laatiminen, tietojen esittäminen tai raportin sisältämien tietojen oikeellisuus. Vuodesta 2011 lähtien kaikissa raporteissa johdon vastuuksi on määritelty raportin laatiminen, minkä lisäksi johdolle on voitu määrittellä muita vastuita. Vuodesta 2008 alkaen lisättiin viittaus raportointikriteeristöön eli johdon vastuuna on laatia

raportti raportointikriteeristön mukaisesti. Johdon vastuun määrittelyyn vaikuttaa paljon se, kuka varmennuksen on suorittanut, sillä saman varmentajan varmennusraporteissa johdon vastuu on määritelty samalla tavalla. Varmentajan vastuuksi on sen sijaan määritelty lähes poikkeuksetta ”esittää suoritettun työn perusteella johtopäätös varmennustoimeksiannon kohteena olevista tiedoista”. Joissakin raporteissa vastuuksi oli määritelty myös ”suorittaa rajoitetun varmuuden toimeksianto” tai ”esittää johtopäätös AA1000APS-periaatteiden soveltamisesta”. Näiden osuus oli kuitenkin vähäinen. Eri varmennustenantajien välillä ei myöskään havaittu eroja muutoin kuin sananmuodoissa, joilla varmentajan vastuu määriteltiin.

Koko tarkasteluajanjaksolla yhtä raporttia lukuun ottamatta varmennusraportissa oli ilmoitettu kohteen arvioimiseen, varmennukseen ja/tai varmennusraportin käyttöön liittyviä rajoituksia. Lähes koko tarkastelujaksolla rajoitteiksi oli ilmoitettu, että ”Varmennusraporttia luettaessa on otettava huomioon yritysvastuun luonteeseen kuuluvat rajoitukset” ja ”Varmennuslausuntoa ei voida käyttää pohjana arvioitaessa yrityksen suoritustasoa yritysvastuussa”. Vuodesta 2006 raporteihin on myös lisätty rajoitus, että varmentaja vastaa työstään, raportistaan ja esittämistään johtopäätöksistä ainoastaan yritykselle, ei kolmansille osapuolille ja vuonna 2013 tämä rajoitus löytyi jo kaikista raporteista. Mielenkiintoista on huomata, että vaikka rajoitusten sananmuodoissa oli jonkin verran eroja, lähes koko tarkasteluajanjaksolla eri varmennuksenantajat ilmoittivat samankaltaisia rajoituksia. Poikkeuksena on kuitenkin rajoitus ” Varmennuslausuntoa ei voida käyttää pohjana arvioitaessa yrityksen suoritustasoa yritysvastuussa”, jota vuonna 2013 käytti enää yksi varmentajista, kun kaksi muuta olivat poistaneet tämän rajoituksen omista raporteistaan.

Kuten aikaisemmissa tutkimuksissa on todettu (Wallage 2000), yritysvastuuraporttien varmennuksen evidenssinhankkimistoimenpiteet muistuttavat paljon perinteisessä tilintarkastuksessa käytettäviä toimenpiteitä. Sama havaittiin myös tässä tutkimuksessa. Yleisempänä tarkastustoimenpiteenä oli selvästi haastattelu ja lisäksi suoritettiin laajasti erillaisia aineistotarkastustoimenpiteitä. Näiden arvioimisessa haasteena oli se, että eri varmentajat käyttivät erilaisia ilmaisuja kertoessaan suoritetuista evidenssinhankkimistoimenpiteistä ja toisaalta on myös vaikea tulkita, mitä

varmennuksenantaja on todella tarkoittanut. Tutkimuksessa huomattiin kuitenkin, että varmennuksenantajilla olivat tietyt evidenssinhankkimistoimenpiteet, jotka toistuivat raportista toiseen. Mielenkiintoista oli kuitenkin havaita, että toisissa raporteissa evidenssinhankkimistoimenpiteitä oli tehty enemmän, vaikka varmennuksen taso oli pysynyt samana eikä varmentaja ilmoittanut muutakaan syytä, miksi näitä toimenpiteitä oli tehty enemmän. Tämä olisi yksi mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe, kun tarkasteltaisiin, mitkä asiat vaikuttavat siihen, mitä evidenssinhankkimistoimenpiteitä varmentaja on suorittanut.

Yleisimmin varmennuksesta annettu johtopäätös oli, että raportti on laadittu raportointikriteeristön mukaisesti. Tämä johtopäätös esiintyi lähes kaikissa varmennusraporteissa koko tarkasteluajanjakosolla. Tämän lisäksi raporteissa voitiin ilmaista muita johtopäätöksiä. Vuodesta 2011 alkaen kaikki raportit ovat sisältäneet johtopäätöksen raportointikriteeristön noudattamisesta, kun taas muiden johtopäätösten määrä on vähentynyt. Niissä raporteissa, joissa on noudatettu AA1000APS-periaatteita on varmentaja antanut johtopäätöksen myös näiden periaatteiden noudattamisesta. Tarkasteluajanjakson alkupään raporteissa varmentajat ottivat selvästi enemmän kantaa yrityksen laatiman yritysvastuuraportin oikeellisuuteen. Johtopäätöksinä annettiin mm. että raportti antaa oikean ja tasapainoisen kuvan yrityksen yritys vastuusta, raportti on esitetty asianmukaisella tavalla, raportti kuvaa yrityksen yritys vastuun nykytilaa ja kehitystä. Tarkasteluajanjakson loppupuolelle tultaessa kuitenkin lähes kaikki raportin luotettavuuteen viittaavat johtopäätökset ovat poistuneet. Ainoastaan niissä raporteissa, joissa on käytetty AA1000APS-periaatteita, on voitu myös varmennusraportissa mainita, että raportissa esitetyt tiedot ovat luotettavia esitetyn raportointikriteeristön mukaisesti. Tämä johtopäätös oli kuitenkin vain yhden varmentajan antamissa varmennusraporteissa. Muuten tutkimuksessa ei havaittu, että johtopäätöksissä olisi eroja varmennuksenantajien välillä muuten kuin sanamuodoissa.

Koko tarkasteluajanjaksolla vain pieni osa raporteista sisälsi erityisiä havaintoja ja suosituksia. Suurin osa tarkasteluajanjaksolla esitetyistä suosituksista liittyivät AA1000APS-periaatteiden noudattamiseen, sillä AA1000AS-standardi edellyttää

näiden esittämistä varmennusraporteissa. AA1000APS-periaatteiden noudattamiseen liittyvät havainnot ja suositukset ovat kuitenkin ilmestyneet vasta vuodesta 2010 alkaen annettuihin raporteihin. Vuosina 2002 – 2009 ainoastaan yhden yrityksen varmennusraportit sisälsivät suosituksia, ja nekin olivat enemmän yrityskohtaisia kuin standardisidonnaisia. Johtopäätösten standardoituminen ja erillisten havaintojen ja suositusten puuttuminen viittaa siihen, että varmennusraportit ovat muuttumassa yhä enemmän tilintarkastuslausuntojen kaltaisiksi. Toisaalta tämä voi myös ilmentää varmennuksenantajan pelkoja joutua oikeustoimien kohteeksi antamansa raportin perusteella.

Tarkasteluajanjaksolla varmennusraportit ovat selvästi supistuneet ja yhdenmu-
kaistuneet. Aikaisemmissa raporteissa oli enemmän varmennustoimeksiannon kohteena olevalle yritykselle räätälöityjä kohtia, kuten havaintoja ja suosituksia. Kuitenkin raportit ovat olleet sisällöltään melko samanlaisia koko tarkasteluajan-
jaksolla, mikä todennäköisesti johtuu siitä, että huolimatta siitä, noudatetaanko standardeja vai ei tai mitä standardeja noudatetaan, tilintarkastajat kuitenkin nou-
dattavat samoja periaatteita suorittaessaan niin taloudellisen tiedon kuin yritysvas-
tuutietojen tarkastuksia.

ISAE3000-standardin voimaantulolla on ollut selvä vaikutus varmennusraporttei-
hin. Vuoden 2004 varmennusraporteissa viitattiin ensimmäistä kertaa ISAE3000-
standardien noudattamiseen. Merkittäviä vaikutuksia tällä ei kuitenkaan ollut var-
mennusraportteihin, mikä johtui todennäköisesti siitä, että vuonna 2005 voimaan
tullut standardi koski ainoastaan korkean varmuuden toimeksiantoja, kun taas suu-
rin osa tutkimuksen kohteena olevista raporteista oli rajoitetun varmuuden toimek-
siantoja. ISAE3000-standardin toinen versio tuli voimaan 1.1.2007, ja se koski
myös rajoitetun varmuuden toimeksiantoja. Tällä oli selvästi enemmän vaikutusta
myös varmennusraportteihin, sillä sen myötä mm. varmennusraporttien otsikkoihin
lisättiin maininta varmentajan riippumattomuudesta. Uuden standardin myötä var-
mennusraportteihin lisättiin myös raportin vastaanottaja sekä määriteltiin varmen-
tajan velvollisuudet.

Vaikka ISAE3000-standardi ohjaakin melko tarkasti, mitä varmennusraportin tulee sisältää, eri varmentajien antamien raporttien välillä oli havaittavissa selviä eroja. Varmentajasta riippui mm. kuinka johdon vastuu oli raportissa määritelty, millaisia rajoituksia raportissa on ilmoitettu sekä mitä evidenssinhankkimistoimenpiteitä on suoritettu. Johdon vastuussa ja määrittelyissä rajoituksissa oli kuitenkin mielenkiintoista huomata, että nämä standardisoituivat tarkasteluajanjaksoa loppua kohden, mikä viittaisi siihen, että varmentajat seuraavat kilpailijoiden tekemisiä ja jossain määrin myös pyrkivät antamaan mahdollisimman suppean raportin. Myös johtopäätöksissä oli havaittavissa selvää standardoitumista ja eri varmentajien antamat johtopäätökset erosivat lähinnä sananmuodoiltaan. Yritysvastuuraportin oikeellisuuteen tai sen antamaan kuvaan yrityksen yhteiskuntavastuusta kaikki varmentajat olivat yhtä haluttomia antamaan johtopäätöksen.

Vaikka osa varmennusraporteissa tapahtuneissa muutoksissa ovat aika selkeitä, tutkimuksen tulosten yleistettävyyttä heikentää se, että tarkasteluajanjakson alussa vuosina 2002 – 2007 ulkoisia varmennusraportteja oli vain kaksi kappaletta per vuosi, jotka olivat kahden eri varmentajan antamia. Jotkut erot ovat voineet liittyä varmennuksen kohteena olevaan yritykseen tai varmentajaan, mutta vertailukohteen puuttuessa tämä on voinut jäädä huomaamatta. Tämän voisi ratkaista siten, että ottaisi tarkasteluun mukaan myös muita kuin suomalaisia varmennusraportteja tai sitten muiden kuin tilintarkastajien antamia varmennusraportteja.

Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe olisikin, että vastaavaan tarkasteluun otettaisiin myös muiden kuin tilintarkastajien antamia varmennusraportteja ja tutkittaisiin, ovatko nämä kehittyneet samalla tavalla. Mielenkiintoista olisi myös tutkia tarkemmin eri Big 4-tilintarkastajien antamien raporttien eroja, ja haastatella tilintarkastajia siitä, mistä nämä erot johtuvat.

LÄHTEET

Kirjat:

Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. (2005) Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Vastapaino. Tampere.

Niskala, M. & Tarna, K. 2003. Yhteiskuntavastuun raportointi. Helsinki, KHT-Media.

Niskala, M., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. (2013) Yritysvastuu: Raportointi- ja las-
kentaperiaatteet. KHT-Media. Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2002) Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustan-
nusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

Tieteelliset julkaisut:

Adams, C.A. & Evans, R. 2003. Accountability, Completeness, Credibility and the
Audit Expectations Gap. *The Journal of Corporate Citizenship* vol. 14, p. 97 - 115.

Andrikopoulos, A. & Diakidis, N. (2007) Financial Reporting Practices on the Inter-
net: The Case of Companies Listed in the Cyprus Stock Exchange. working paper
www.ssrn.com

Brown, J. & Fraser, M. 2006. Approaches and Perspectives in Social and Envi-
ronmental Accounting an Overview of the Conceptual Landscape. *Business Strat-
egy and the Environment* vol. 15, p. 103 – 117.

Burke, L. & Longsdon, J.M. 1996 How Corporate Responsibility Pays Off? *Long-
Range Planning* vol. 29, no. 4, p. 495 - 502.

Carey, P., Simnett, R. & Tanewski, G. 2000. Voluntary demand for internal and
external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*
vol. 19, p. 37 – 51.

Clarkson, P.M., Li, Y., Richardson, G.D. & Vasvari, F.P. (2008) Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* vol. 33, p. 303 – 327.

Dando, N. & Swift, T. 2003. Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics* vol. 44, no 2, p. 195 - 200.

DeAngelo, L.E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*; 3(3), p. 183 – 199.

Deegan, C., Cooper, B.J. & Shelly, M. 2006a An Investigation of TBL Report Assurance Statements: UK and European Evidence. *Managerial Auditing Journal* vol. 21, no. 4, p. 329 – 371.

Deegan, C., Cooper, B.J. & Shelly, M. 2006b An Investigation of TBL Report Assurance Statements: Australian Evidence. *Australian Accounting Review* vol. 16, no. 2, p. 2 – 18.

Frankel, R., McNichols, M. & Wilson, P. (1995) Discretionary disclosure and external financing. *The Accounting Review* vol. 70, no. 1, p. 135 – 150.

Gillet, C. 2012 A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting and Organizational Change* vol. 8, no. 1, p. 62 – 84.

Gray, R. (2000) Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestations: A Review and Comment. *International Journal of Auditing* 4(4), p. 247 – 268.

Gray, R. (2001) Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? *Business Ethics: A European Review* vol. 10, no. 1, p. 9 - 15.

Gray, R. 2002. The social accounting project and Accounting Organization and Society: privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatics critique? *Accounting, Organization and Society* vol. 27, p. 687 - 708.

Gray, R., Owen, D., Adams, C. 1996. *Accounting and Accountability - Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Prentice-Hall. London.

Hodge, K., Subramiam, N. & Stewart, J. 2009. Assurance on Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review* vol. 19, no. 50, 178 – 194.

Kanji, G.K. & Chopra, P.K. 2010. Corporate social responsibility in a global economy. *Total Quality Management* vol. 21, no. 2, p. 119 – 143.

Kolk, A. & Perego, P. 2010. Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation. *Business Strategy and Environment* 19, 182 - 198.

Leftwich, R.W., Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1981) Voluntary Corporate Disclosure: The Case of Interim Reporting. *Journal of Accounting Research*, 19 (Studies on Standardization of Accounting Practices: An Assessment of Alternative Institutional Arrangements), p. 50 – 77.

Lev, B. & Penman, S.H. (1990) Voluntary Forecast Disclosure, Nondisclosure and Stock Prices. *Journal of Accounting Research* 28(1), p. 49 – 76.

Manetti, G. & Becatti, L. 2009. Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence 87, p. 289 – 298.

Marsden, C. 1996. Competitiveness and Corporate Social Responsibility. Ethics Feature: Social Responsibility. *Organization and People, Quality Journal of AMED, The Developers Network* vol. 3, no. 2, p. 6 - 12.

Mock, T.J., Strohm, C. & Swartz, K.M. 2007. An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting. *Australian Accounting Review* vol. 17, no.1, p. 67 - 77.

Moneva, J.M., Rivera Lirio, J.M. & Muños Torres, M.J. (2007) The corporate stakeholder commitment and social and financial performance. *Industrial Management & Data Systems* vol. 107(1), p. 84 – 102.

O'Dwyer, B. & Owen, D.L. (2005) Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review* no. 37, p. 205 – 229

O'Dwyer, B. 2003. Conceptions of corporate social responsibility: the nature of managerial capture. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* vol. 16, no. 4, p. 523 - 557.

Panapanaan, V.M., Linnanen, L., Karvonen, M-M & Vinh T.P. 2003. Roadmapping corporate social responsibility in Finnish companies. *Journal of Business Ethics* vol. 44, no. 2, p. 133 - 148.

Park, J. & Bronson, T. 2005. Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production* no. 13, p. 1095 – 1106.

Perego, P. & Kolk, A. 2012. Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics* vol. ?, no. ?, p. 173 – 190.

Romero, S., Ruiz, S. & Fernández-Feijóo, B. 2010. Assurance Statement for Sustainability Reports: the Case of Spain. *Accounting, Law & Taxation* vol.?, no. ?, p. 105 – 112.

Ruiz Blanco, S. & Fernández-Feijóo Souto, B. 2009. Sustainability reporting and assurance: current situation and future trends. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai* no. 3/2/2009, p. 155-172.

Simnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W.F. 2009. Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review* vol. 84, no. 3, p. 937 - 967..

Wallage, P. 2000. Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing*, p. 53 – 65.

Watts, R. & Zimmerman, J. (1978) Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53(1), p. 112 – 134.

Virallislähteet:

AccountAbility 2008a. AA1000 Accountability Principles Standard 2008. AccountAbility.

AccountAbility 2008b. AA1000 Assurance Standard 2008. AccountAbility.

GRI 2008. G3 Yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto. Global Reporting Initiative

GRI 2014a What is GRI? [verkkajulkaisu].[viitattu 27.11.2014]. Saatavissa:

<https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-gri/pages/default.aspx>.

GRI 2014b Yhteiskuntavastuuraportointi [verkkajulkaisu].[viitattu 27.11.2014]. Saatavissa:

<https://www.globalreporting.org/languages/Finnish/Pages/Yhteiskuntavastuuraportointi.aspx>.

International Federation of Accountants (IFAC) (2012) Kansainväliset tilintarkastusalan standardit. KHT-yhdistys. Helsinki.

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). 2003. Sustainable Development Reporting: Striking the Balance. WBCSD. Geneva.

Muut lähteet:

GRI database. Sustainability Disclosure Database [tietokanta]. [viitattu 27.11.2015]. Saatavissa: <http://database.globalreporting.org/>

Mäki-Rahko, A. 2013. Yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmennus – Analyysi varmennusraporteista. Tampereen yliopisto. Johtamiskorkeakoulu. Pro Gradu – tutkielma.

Paul, M. & Salminen, A. 2012. Yhteiskuntavastuun raportointi: Vastuullisuudesta aito kilpailukykytekijä. *Boardview 1-2/2012*.

Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) 2016. Vastuullisuusraportointi: Uudet tuulet puhaltaavat, EU eturintamassa. [viitattu 3.2.2016]. Saatavissa: <https://www.tem.fi/yrietykset/yhteiskuntavastuu/vastuullisuusraportointi>