



**VASTUULLISUUSRAPORTTIEN VARMENNUKSEN EETTISET HAASTEET:
MERKITTÄVYYS JA HALLINTA**

LAPPEENRANNAN-LAHDEN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppatiede

2022

Elif Yildiz

Tarkastajat: Dosentti Helena Sjögrén

Professori Satu Pätäri

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Laskentatoimen maisteriohjelma

Elif Yildiz

Vastuullisuusraporttien varmennuksen eettiset haasteet: Merkittävyys ja hallinta

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2022

60 sivua ja 1 liite

Tarkastajat: Dosentti Helena Sjögrén ja Professori Satu Pätäri

Avainsanat: Varmennus, vastuullisuus, eettinen haaste, varmennusstandardit, konsultointi, johdon rooli, läheiset asiakassuhteet

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tutkia vastuullisuusraporttien varmennuksen eettisten haasteiden merkittävyyttä ja hallintaa. Eettisiä haasteita käsiteltiin perustuen tilintarkastajien mielipiteisiin. Tässä tavoitteena oli selvittää tilintarkastajan roolia ja asennetta eettisiä haasteita kohtaan. Haastateltavaksi valittiin tilintarkastajat, joilla oli kokemus varmennuksesta. Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena. Tutkimusaineisto kerättiin puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Haastateltiin kaksi tilintarkastajaa. Tutkimusaineisto analysoitiin sisältöanalyysin avulla.

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että eettisistä haasteista merkittävimmät ovat läheiset asiakassuhteet, konsultointipalvelut ja johdon rooli. Tilintarkastajat pitävät asiakkaan tuntemista tärkeänä tekijänä laadukasta varmennusta varten. Konsultointipalveluja tarjotaan asiakkaan aloitteesta sen vastuullisuuden kehittämiseksi. Johto nimittää varmentajan ja päättää varmennuksen kohteesta ja laajuudesta. Nämä haasteet ovat merkittävimmät, koska tiedetään, että omalla ammatillisella ja eettisellä pätevyydellä on tärkeä rooli ja suora vaikutus. Merkittävimpiä eettisiä haasteita pyritään hallitsemaan standardeihin perustuvien velvoitteiden sekä tilintarkastusyhteisön omien järjestelmien ja ohjeistusten avulla. Tilintarkastaja on velvollinen noudattamaan näitä.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

School of Business and Management

Master's Programme in Accounting

Elif Yildiz

Ethical issues in the assurance of sustainability reports: Significance and management

Master's thesis

2022

60 pages and 1 appendix

Examiners: Docent Helena Sjögrén and Professor Satu Pätäri

Keywords: Assurance, sustainability, ethical issues, assurance standards, consulting, role of management, familiarity with customers

The aim of this thesis was to research significance and management of ethical issues of sustainability reports' assurance. Ethical issues were addressed based on opinions of auditors'. The aim here was to clarify role and approach of auditor. Interviewees were selected according to their experiences of assurance of sustainability. This thesis was conducted as qualitative research. Material of this research collected through a semi-structured thematic interview. For this thesis two auditors were interviewed. Material collected was analyzed using content analysis.

The results show that the most significant ethical issues are the familiarity with customer, role of management and consulting. Knowing customers' business is important factor for the assurance and its quality. Consulting services are provided at the customers initiative to develop its sustainability. Management selects assurance provider and decides on scope of assurance. These ethical issues are significant, because it is known that professional and ethical competence play an important role and have direct impact. These significant ethical issues are aimed to control with standards and audit company's own systems and guidelines. The auditor is required to comply these.

Sisällysluettelo

1.	Johdanto.....	1
1.1.	Tutkimuksen tavoite, tutkimuskysymykset ja rajaukset	2
1.2.	Tutkimusmenetelmä ja aineisto.....	3
1.3.	Tutkimuksen rakenne	4
2.	Vastuullisuus	5
2.1.	Vastuullisuus terminä.....	5
2.2.	Vastuullisuuden kehittyminen.....	5
2.3.	Vastuullisuuden työkalut: Viitekehykset ja standardit.....	7
2.4.	EU-direktiivi ja KPL.....	9
2.5.	GRI-vastuullisuusraportoinnin ongelmat	10
3.	Vastuullisuusraporttien varmennus	13
3.1.	Varmentajat	13
3.2.	Varmennuksen toteuttaminen.....	14
3.3.	Varmennusstandardit.....	15
3.3.1.	AA1000AS (v3).....	15
3.3.2.	ISAE 3000.....	18
3.3.3.	Varmennusstandardien ongelmakohdat	20
3.4.	Vapaaehtoisen varmennuksen suosion taustalla olevat syyt.....	21
4.	Varmennuksen eettiset haasteet.....	23
4.1.	Läheiset asiakassuhteet	24
4.2.	Konsultointipalvelut.....	25
4.3.	Johdon rooli.....	26
4.4.	Varmennuksen symbolinen luonne	27
5.	Tutkimusmenetelmä ja aineisto	29
5.1.	Tutkimuksen toteutus	29
5.1.1.	Haastattelukysymysten laadinta.....	29
5.1.2.	Haastattelun toteuttaminen ja aineiston litterointi	30
5.2.	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi	31
6.	Tutkimuksen tulokset	33
6.1.	Tulosten analysointi	33
6.2.	Tulosten pohdinta.....	40

7. Yhteenveto ja johtopäätökset	44
7.1. Tutkimuskysymyksiin vastaaminen ja yhteenveto.....	44
7.2. Johtopäätökset.....	47
7.3. Jatkotutkimusehdotukset.....	48
Lähteet	49

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Johdanto

Vastuullisuusraportoinnin merkityksen korostuessa kiinnitetään enemmän huomiota julkais-
tujen tietojen oikeellisuuteen ja luotettavuuteen (Boiral et al. 2017, 703). Vuonna 2016 hy-
väksytyyn kirjanpitolain muutoksen myötä vastuullisuusraportoinnista on tullut pakollinen.
Pakollinen raportointi koskee yleisen edun kannalta merkittäviä suuria yhteisöjä, joiden
työntekijämäärä ylittää 500 henkeä. (HE 208/2016; Kirjanpitolaki 1336/1997.) Tämä vel-
vollisuus ei takaa raporttiin sisältyvien tietojen oikeellisuutta ja luotettavuutta. Näin ollen
yritykset varmennuttavat vastuullisuusraporttiaan vapaaehtoisesti luotettavuuden saavutta-
miseksi. (Bagnoli & Watts 2017, 205-207, 223.)

Vapaaehtoisen varmennuksen yleistyessä keskitytään varmennusprosessiin liittyviin riippu-
mattomuutta ja luotettavuutta koskeviin haasteisiin. Niitä kutsutaan eettisiksi haasteiksi. Eet-
tiset haasteet ovat läheiset asiakassuhteet, konsultointipalvelut, johdon rooli ja varmennuk-
sen symbolinen luonne. (Boiral et al. 2018, 1120.)

Boiralin et al. (2018, 1119) ja Gulin, Jaggin & Krishnanin (2007, 140) mukaan asiakkaan
liiketoiminnan tunteminen on olennainen varmennuksen kannalta. Sillä saadaan asiakkaan
liiketoiminnasta syvällistä ja laaja-alaista tietoa, minkä tuloksena tarjotaan tehokasta var-
mennusta. Näin saadaan aikaan myös läheistä asiakassuhdetta, mikä saattaa aiheuttaa eturis-
tiriitoja ja vaarantaa riippumattomuutta. (Alleyne et al. 2006, 632-633; Boiral et al. 2018,
1119.)

Boiralin et al. (2018, 1118-1119) mukaan konsultointipalveluja tarjotaan, koska asiakkaalla
ei ole resursseja ja osaamista ylläpitää vastuullisuusprosessia. Chu & Hsu (2018, 207) ovat
nostaneet esiin erilaisen näkökulman, jonka mukaan konsultoinnista on hyötyä tilintarkasta-
jalle. Hyödyt ovat asiakkaan liiketoiminnan tunteminen ja ammattitaidon kehittäminen. Toi-
saalta tilanne saattaa kehittyä niin, että asiakas on riippuvainen konsultoinnista. Ja jos neu-
vonanto jatkuu varmennuksen aikana, konsultoinnin ja varmennuksen rajat saattavat hämär-
tyä. (Boiral et al 2018, 1117-1119; Farooq & de Villiers 2020, 435-438.) Konsultoinnin

tiheydestä ja sisällöstä riippuen riippumattomuus saattaa vaarantua. Korkea konsultointipalkkio voi olla merkki riippumattomuuden heikkenemisestä. (Castillo-Merino, Garcia-Blandon & Martinez-Blasco 2020, 254; Hay, Knechel & Li, 2006, 731-732; Quick & Warming-Rasmussen 2015, 176.)

Boiral et al. (2018, 1117-1118) on todennut myös sitä, että varmennuksen symbolinen luonne on yksi tärkeimmistä eettisistä haasteista edellä mainittujen lisäksi. Sillä varmennuksen symbolinen luonne vähentää varmennuksen luotettavuutta. Tämä selitetään siten, että varmennusta käytetään keinona varmistaa vastuullisuuden legitimiyyttä. Gilletin (2012, 80) ja Gurturkin & Hahnin (2016, 39) mukaan varmennustyön laajuutta ja luonnetta ei tuoda riittävästi esiin. Varmennettu kohde ja kommunikointi varmennusprosessista ei ole selkeää. Lisäksi olennaisten asioiden tunnistaminen ja käsittely on heikkoa sekä vastuullisuusraportissa että varmennusprosessissa. (AccountAbility 2020, 18-20; Machado et al. 2021, 578-579; Manetti & Toccafondi 2012, 373-374; O'Dwyer & Owen 2005, 220, 224.) Syynä saattaa olla myös kilpailupaine, jota Boiral et al. (2018, 1120) pitää eettisten haasteiden pääasiallisena syynä. Perego et al. (2012, 182, 188) tuo tutkimuksessaan esiin myös varmennusstandardien roolia ja toteaa, että niihin tarvitaan tarkennuksia varmennuksen laadun parantamiseksi.

Farooq & de Villiers (2020, 418, 435-438) ovat nostaneet esiin johdon roolia varmennustoimeksiannon laajuuden määrittämiseen vaikuttavia tekijöitä koskevassa tutkimuksessaan. Johto päättää varmennuksen kohteesta ja laajuudesta sekä nimittää varmentajan. Farooqin & de Villiersin (2020, 418, 435-438) mukaan varmentajat ja johto hyötyvät varmennuksen sääntelemättömyydestä. Molemmat osapuolet näyttävät ajavan omia etuja korostamalla varmennuksen uskottavuutta välttämällä raportoinnin mahdollisia ongelmakohtia. Tämä tilanne vaikuttaa riippumattomuuteen ja luotettavuuteen.

1.1. Tutkimuksen tavoite, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Aiemmissä tutkimuksissa painopiste näyttää olevan eettisten haasteiden tutkimisessa. Haasteiden merkittävyyttä ja hallintaa ei ole tutkittu. Boiral et al. (2018, 1111) näyttää tutkivan tilintarkastajien näkemyksiä ja haasteiden hallintaa esittämänsä tavoitteen mukaan, mutta haasteiden hallinta ei käy ilmi tutkimuksen tuloksista ja johtopäätöksestä.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia eettisten haasteiden merkittävyyttä ja hallintakeinoja. Niitä käsitellään perustuen tilintarkastajien mielipiteisiin. Tavoitteena on selvittää tilintarkastajan roolia ja asennetta eettisiä haasteita kohtaan. Sillä varmennuksen sääntelämättömyys saattaa vaikuttaa tilintarkastajien mielipiteisiin haasteiden merkittävyydestä ja hallinnasta.

Tutkimuskysymykset ovat:

- Mitkä ovat varmennuksen merkittävimpiä eettisiä haasteita?
- Miten merkittävimmät eettiset haasteet pyritään hallitsemaan?

Tässä tutkimustyössä keskitytään varmennusta koskeviin eettisiin haasteisiin. Haastateltaville ei esitetä varmennuksen kohteen, laajuuden ja tavoitteiden määrittelyyn liittyviä kysymyksiä. Ei haeta tietoa varmennusta koskevista toteuttamistavoista ja menetelmistä. Lähestymistavat eli järjestelmiin tai aineistoon kohdistuvan varmennuksen tutkiminen ei ole myöskään tämän tutkimuksen tavoitteena. (Niskala et al. 2019.) Yritysten vastuullisuusprosessia edustavien henkilöiden mielipiteitä ei kysytä. Haastateltavaksi valitaan vain henkilöitä, joilla on kokemus varmennuksesta.

1.2. Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tutkimus tehdään käyttäen laadullista menetelmää. Vilkanin (2021) mukaan laadullisen tutkimuksen tavoitteena ei ole totuuden löytäminen. Se on tapa ratkaista arvoituksia. Tämän menetelmän avulla keskitytään merkitysten maailmaan. Haettu merkitys voi perustua kokemukseen tai käsitykseen. Kokemukseen tai käsitykseen perustavaa merkitystä haetaan kysymällä ”*mitä merkitystä tutkitaan?*”. Mitä-kysymyksen lisäksi esitetään miksi-kysymyksiä, joiden avulla pyritään tukemaan tutkimuksessa tehtyjä ratkaisuja useilla vaihtoehdoilla. (Vilka 2021.) Laadullisen menetelmän avulla saatu aineisto on moniulotteista. Näin ollen aineistoa pyritään dokumentoimaan tarkasti ja mahdollisimman yksityiskohtaisesti. (Alasuu-tari 2011.)

Tutkimus toteutetaan teemahaastattelun avulla. Tämä kutsutaan myös puolistrukturoiduksi haastatteluksi. Teemahaastattelussa käsitellään tutkimusongelman tärkeimmät aiheet, joiden avulla pyritään vastaamaan tutkimusongelmaan. Teemat esitetään kysymysmuodossa, näin ollen kysymyksissä käytetyillä sanoilla on merkitystä haastattelun sujuvuuden kannalta. Valitsemalla haastatteluun sopiva kohderyhmä vältetään mahdollisia ongelmia. (Vilka, 2021.)

Haastattelun sisältö käsitellään sisällönanalyysin avulla. Toisin sanoen tutkimusaineisto tulkitaan sanallisesti (Vilka, 2021). Sisällönanalyysi on systemaattinen ja joustava tapa kuvata kerättyä aineistoa ja sen merkitystä. Aineistoa analysoidessa keskitytään tutkimuskysymyksiin liittyviin näkökohtiin. Toisin sanoen kerätty aineisto ei esitetä sellaisenaan vaan vähennetään tutkimuskysymykset huomioiden. (Flick 2014.)

Tutkimusta varten on haastateltu kaksi tilintarkastajaa. Haastateltavilla tilintarkastajilla on vähintään kahden vuoden kokemusta varmennuksesta.

1.3. Tutkimuksen rakenne

Johdannossa on käsitelty eettisiin haasteisiin liittyvät aiemmat tutkimukset. Siinä on esitetty myös tutkimusmenetelmä, tutkimuksen tavoite, tutkimuskysymykset ja rajoitukset. Tutkimuksen teoriaosuus muodostuu toisesta, kolmannelta ja neljännestä luvusta. Toisessa luvussa on käsitelty vastuullisuutta ja raportointiin liittyviä tekijöitä, mitkä ovat luoneet pohjan varmennettavalle vastuullisuusraportille. Toiseen lukuun kuuluvat muun muassa vastuullisuuden kehittyminen, standardit ja raportoinnin ongelmat, jotka saattavat vaikuttaa myös varmennukseen.

Kolmannessa luvussa on käsitelty varmennuksen toteuttamista, varmentajia, vapaaehtoisen varmennuksen taustalla olevia syitä ja varmennusstandardeja. Neljännessä luvussa on käsitelty eettisiä haasteita. Viidennessä luvussa kerrotaan tutkimus- ja analysointimenetelmästä. Kerrotaan myös tutkimuksen toteuttamisesta ja haastateltavista. Kuudennessä luvussa käsitellään vastauksia sekä pohditaan saatujen tulosten yhtäläisyyksiä ja eroja suhteessa teoriaosion tutkimuksiin. Seitsemännessä luvussa vastataan tutkimuskysymyksiin ja tehdään johtopäätöksiä. Esitetään vielä lopuksi jatkotutkimusehdotuksia.

2. Vastuullisuus

Tässä toisessa luvussa ensimmäisenä käsitellään vastuullisuuden tarkoitusta. Seuraavaksi käsitellään vastuullisuuden kehittymistä. Sen jälkeen kerrotaan vastuullisuusraportoinnin laatimisessa käytetyistä työkaluista, kuten viitekehyksistä ja standardeista. Käsitellään myös EU-direktiivin ja kirjanpitolain määräyksiä. Lopuksi keskitytään vastuullisuusraportoinnin ongelmiin, jotka suoraan ja epäsuorasti saattavat vaikuttaa varmennukseen.

2.1. Vastuullisuus terminä

Vastuullisuus terminä on hyvin laaja. Vuonna 1987 The United Nations Brundtland Commissionin julkaiseman määritelmän mukaan vastuullisuus tarkoittaa nykyhetken tarpeisiin vastaamista suojellen tulevien sukupolvien tarpeiden tyydyttämisen kykyä (United Nations, IISD 2021). Vastuullisuudella tarkoitetaan myös talouskasvun ylläpitämisen ja laajentamisen, omistaja-arvon, arvovallan, maineen, asiakassuhteiden, tuotteiden- ja palvelun laadun yhteissummaa. Se edellyttää eettisten käytäntöjen noudattamista, kestäviä työpaikkoja, arvon luomista kaikille sidosryhmille. (Szekely & Knirsch 2005, 628.)

Vastuullisuus on myös sosiaalisten ja ympäristöhuolten sisällyttämistä liiketoimintaan ja sidosryhmäkeskusteluun (Van Marrewijk 2003, 102). Se koostuu elementeistä, jotka ovat lainsäädännön noudattaminen, järjestelmän suunnittelu, liikeidean innovaatio ja mission muuttaminen (Markevich 2009, 13-14). Vastuullisuudessa kyse on taloudellisen- ja ympäristönäkökulman välisestä suhteesta. Ja se tulee mitata, jotta voidaan tietää yrityksen vastuullisuuden tasoa. (Özdemir et al. 2011, 2386.)

2.2. Vastuullisuuden kehittyminen

1960-luvulla huolet ympäristöongelmista johtivat vaatimukseen lisätä vastuullisuutta. Kansalaisjärjestöt (Non-governmental organisations) ottivat tähän kantaa pakottamalla yrityksiä olemaan vastuussa ympäristöllisistä ja sosiaalisista vaikutuksistaan. Lisääntyvien vaatimusten seurauksena 1970-luvulta lähtien yritykset alkoivat asettamaan sosiaalisia ja

ympäristöllisiä tavoitteita. Tavoitteiden asettamista seurasi tulosten raportointi. 1970-luvulta 1980-luvun alkuun yhtiöiden vastuullisuus nähtiin kyseenalaistettavana markkinointivälineenä, jonka sisältö ei ollut riittävää. Standardien ja kriteeristön puutteesta johtuen ei pystytty tuottamaan luotettavia tietoja. (Marlin & Marlin 2003, viitattu lähteessä Tschopp & Nastanski 2014, 150-151.) Lisäksi raportoinnin tarkoituksena oli välittää tietoa yrityksen suorituksista vain osakkeenomistajille (Maltby 2005, 146).

1980-luvun loppupuolella tietoja alettiin tuottamaan kaikille sidosryhmille. Painopiste ei ollut enää vain osakkeenomistajien tiedottamisessa. 1990-luvulta lähtien jatkettiin raportoinnin kehittämistä ja luotiin nykyiselle raportoinnille perustan, jossa keskityttiin erilaisten sidosryhmien vaatimusten huomioimiseen. Siitä lähtien raportointien uskottavuutta on pyritty kasvattamaan sidosryhmien sitouttamisen avulla. (Marlin & Marlin 2003, viitattu lähteessä Tschopp & Nastanski 2014, 150-152.)

Vastuullisuusraportoinnin suosion kasvamisen taustalla on sidosryhmien vaatimukset ja odotukset, median aiheuttama paine, organisaation koko sekä muiden yritysten kokemusten vaikutukset. Muita vaikuttavia tekijöitä näyttää olevan institutionaaliset ja resursseihin perustuvat perustelut. Resursseihin perustuvassa lähestymistavassa tärkeintä on kansainvälinen kokemus. Institutionaalisessa lähestymistavassa taloudelliset ja tekniset selitykset ovat tärkeitä tekijöitä. (Tschopp & Huefner 2015, 565-566; Bansal 2005, 210-214.)

Vastuullisuus on liiketoiminnan tulevaisuuteen vaikuttava merkittävä tekijä. Päätökset tehdään myös vastuullisuutta huomioon ottaen. Ympäristön ollessa kyseessä halutaan tuottaa ympäristöystävällisiä tuotteita, joita voi kierrättää ja käyttää uudelleen. (Wichaisri & Sopadang 2018; 13.) Luonnonvarojen liikaa kuluttamista ja sen vaikutuksia pyritään vähentämään (Spychalska-Wojtkiewicz 2020). Sosiaalisessa vastuussa keskitytään sidosryhmien tarpeisiin kuten esimerkiksi ihmisoikeuksiin, paikalliseen yhteisön kehittämisiin, turvallisiin työpaikkoihin jne. (Wichaisri & Sopadang 2018, 13; Brammer & Walker 2011, 472.)

2.3. Vastuullisuuden työkalut: Viitekehykset ja standardit

Raportointityökalut muodostuvat erilaisista viitekehyksistä ja standardeista. Viitekehyksillä tarkoitetaan periaatteita ja ohjeita, jotka auttavat yrityksiä raportoinnin laadintaprosessissa. Standardit ovat viitekehystä muodollisemmat työkalut, joissa esitetään vaatimuksia tai ominaisuuksia, jotka ohjaavat raportoinnin sisältöä. (Siew 2015, 181-182.)

Global Reporting Initiative on perustettu vuonna 1997 Exxonin aiheuttaman ympäristövaingon seurauksena. Siitä lähtien GRI:n tavoitteena on ollut luoda vastuullisuusmekanismi, jonka avulla yritykset voivat noudattaa vastuullisen käytännön periaatteita. GRI pyrkii luomaan sellaisia standardeja, jotka soveltuvat kaikkiin yrityksiin huolimatta sen toimialasta. GRI tavoittelee myös vertailtavuutta, läpinäkyvyyttä ja avoimuutta. Tässä tavoitteena on ohjata yrityksiä raportoimaan liiketoimintansa niin hyvistä kuin huonoistakin sosiaalisista, ympäristöllisistä ja taloudellisista vaikutuksista. (GRI 2021; Niskala et al. 2019.)

GRI:n standardit jakautuvat kahteen; yleiseen ja aihekohtaiseen standardiin. Yleiset standardit ovat GRI 101 raportointiperusteet, GRI 102 yleiset tunnusluvut ja GRI 103 johtamiskäytännöt. GRI 101 sisältää periaatteita, jotka ohjaavat raportin sisältöä ja laatua. GRI 102 keskittyy organisaation tietoihin, strategiaan, eettisyyteen, hallintoon, raportointikäytäntöihin ja sidosryhmävuorovaikutukseen. GRI 103 käsittelee aihekohtaisten standardien johtamiskäytäntöjä. Tämän standardin avulla kuvataan olennaiset aiheet ja sen vaikutukset sekä hallittavat. (Niskala et al. 2019.)

GRI 200 käsittelee toiminnan taloudellisia vaikutuksia. Alastandardien avulla käsitellään taloudellista toimintaa, markkina-asemaa, välillisiä taloudellisia vaikutuksia, ostokäytäntöjä, korruption vastaisuutta ja kilpailun rajoittamista. GRI 300 käsittelee liiketoiminnan vaikutuksia maahan, ilmaan, veteen ja ekosysteemiin. GRI 300 sisältää alastandardeja, joiden aiheena on materiaalit, energia, vesi ja jätevesi, luonnon monimuotoisuus, päästöt, jätevedet ja jätteet, ympäristösäännösten noudattaminen, toimittajien ympäristöarvioinnit. (Niskala et al. 2019.)

GRI 400 käsittelee toiminnan sosiaalisia vaikutuksia. Tämä standardi sisältää myös alastandardreja, johon kuuluvat työllistäminen, henkilöstön ja työnantajan väliset suhteet, työterveys- ja turvallisuus, koulutus, monimuotoisuus ja tasavertaiset mahdollisuudet, syrjinnän kieltä, järjestäytymisvapaus ja työehtosopimukset, lapsityövoima, pakko- ja rangaistustyövoima, turvallisuuskäytännöt, alkuperäiskansojen oikeudet, ihmisoikeusarviointit, paikallisyhteisöt, toimittajien sosiaalisten vaikutusten arviointi, poliittinen vaikuttaminen, asiakkaiden terveys- ja turvallisuus, markkinointi, asiakkaiden yksityisyyden suoja sekä säännösten noudattaminen. (Niskala et al. 2019.)

GRI:n lisäksi The Sustainability Accounting Standards Board (SASB):n viitekehys ja International Standards Organization (ISO) standardit ovat myös suosittuja (KPMG 2020, 25). The Sustainability Accounting Standards Board on perustettu vuonna 2011 ja se tavoittelee yhteisten pelisääntöjen kehittämistä yhdessä sijoittajien ja yritysten kanssa. Standardien avulla pyritään välittämään taloudellisesti olennaisia vastuullisuustietoja sijoittajille. SASB standardit soveltuvat 77 eri toimialalle. Ne ovat luotu määrittämään taloudellisen suorituksen kannalta olennaisia ympäristö-, hallinto- ja sosiaalisia ongelmakohtia kullakin toimialalla. Standardit on suunniteltu liiketoiminnan tarpeiden mukaan yksin tai yhdessä käytettäväksi. (SASB 2021.)

International Standards Organization (ISO) on riippumaton kansainvälinen järjestö, jonka jäsenet ovat 166 kansalliset standardielimet. Tavoitteena on kehittää kansainvälisiä standardeja, jotka edistävät innovaatiota ja luovat ratkaisuja haasteisiin. ISO auttaa yrityksiä saavuttamaan tuloksia, joiden avulla tuotetaan arvoa ympäristölle ja osapuolille. (ISO 2021, a.) Esimerkiksi ISO 14001-standardisarjan avulla yrityksiä autetaan parantamaan ympäristövastuunsa suorituskykyä. ISO 14001-standardisarjaa voi soveltaa yrityksen koosta ja toimialasta riippumatta. Ne koskevat toimintojen, tuotteiden ja palveluiden ympäristönäkymiä, joita yritys voi joko hallita tai johon voi vaikuttaa. (ISO 2021, b.)

ISO 9001-standardisarja puolestaan määrittää vaatimuksia laadun hallintajärjestelmälle, minkä avulla yritykset voivat tarjota palveluita ja tuotteita, jotka noudattavat lakeja ja säännöksiä. Tavoitteena on täyttää asiakkaiden odotuksia kehittämällä laadunhallintajärjestelmää sekä varmistaa lakien ja säännösten vaatimustenmukaisuutta. Tämä standardi on yleinen, eli voi soveltaa yrityksen koosta ja toimialasta riippumatta. (ISO 2021, c.)

The United Nations UN Global Compactin kymmenen periaatetta on yksi viitekehyksistä, mitkä otetaan huomioon kestävässä kehityksessä. Global Compact luo pohjan pitkän aikavälin menestymiselle, missä liiketoiminta rakennetaan kunnioittaen ihmisoikeuksia ja maapalloa. Periaatteet sisällytetään strategioihin, politiikkoihin ja menettelytapoihin. Periaatteiden pääteemat ovat ihmisoikeudet, työvoima, ympäristö ja korruption vastaisuus. (United Nations Global Compact 2021.)

Carbon Disclosure Project (CDP) on voittoa tavoittelematon järjestö, joka tarjoaa maailmanlaajuisen raportointijärjestelmän sijoittajille, yrityksille ja valtioille ympäristövaikutusten hallitsemiseksi. Tavoitteena on auttaa yrityksiä mittaamaan ja hallitsemaan vesistöjen turvallisuuden, metsien häviämisen ja ilmastonmuutoksen vaikutuksia. CDP:n tehtävänä on arvioida organisaatioiden ja kaupunkien toimittamia tietoja käyttäen riippumatonta arviointimenetelmää. (CDP 2021.)

Greenhouse Gas Protocol (GHG) tarjoaa maailmanlaajuisen standardoidun viitekehyksen, jonka avulla pyritään mittaamaan ja hallitsemaan julkisen ja yksityisen sektorin aiheuttamia kasvihuonekaasupäästöjä. GHG Protocol on kehittänyt erilaisia standardeja raportointia varten. Niistä eniten käytetty standardi on kasvihuonekaasujen kirjanpitostandardi. Standardeja tuetaan kehittämällä laskentatyökaluja, joiden avulla lasketaan päästöjä sekä mitataan ilmastonmuutoksia hillitsevien projektien tuloksia. (WRI and WBCSD 2021.)

2.4. EU-direktiivi ja KPL

EU-direktiivi (2014/95/EU) velvoittaa suuria yrityksiä julkaisemaan tietoa muista kuin taloudellisista asioista toimintakertomuksessaan. Tämä koskee yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä, joilla on keskimäärin 500 työntekijää. Muiden kuin taloudellisten tietojen tulee kattaa yrityksen kehitystä kuvaavia tietoja, suorituskykyä, asemaa ja toimintansa vaikutuksia. Tiedon tulee sisältää vähintään ympäristöä, sosiaalista vastuuta, ihmisoikeuksia, korruption torjuntaa ja lahjontaa sekä hallituksen jäsenten monimuotoisuutta koskevia asioita. Direktiivin mukaan raportissa tulee kertoa lyhyesti liikeideasta, käytännöistä mukaan lukien due diligence-prosessia, tuloksista, tärkeimmistä riskeistä ja indikaattoreista. (European Commission 2014.)

Kirjanpitolain (1336/1997) 1. luvun 9 §:n mukaan Suomessa yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöksi luokitellaan yhteisöjä, jotka ovat luottolaitoksia, vakuutusyhtiöitä, säännellyllä markkinalla toimivia yhteisöjä. 3. luvun 1 a §:n mukaan toimintakertomuksessa tulee olla tietoa muista kuin taloudellisista tunnusluvuista liittyen henkilöstöön ja ympäristövaikutuksiin. Kirjanpitolain kuvaus ympäristöasioista on laaja, mutta sosiaaliset vaikutukset rajataan vain henkilöstöön.

Huhtikuussa 2021 EU-komissio esitti ehdotuksen yhteisöjen kestävä kehityksen raportointidirektiivistä (CSRD). Tämä direktiivi muuttaisi toteutuessaan the Non-Financial Reporting Directive (NFRD) sisältöä siten, että direktiivi koskisi kaikkia suuria- ja säännellyillä markkinoilla listattuja yrityksiä poislukien mikroyrityksiä. Vastuullisuusraporttien varmennus olisi pakollinen. (European Commission 2021.)

2.5. GRI-vastuullisuusraportoinnin ongelmat

Vastuullisuusraportit laaditaan pääsääntöisesti GRI-viitekehystä käyttäen (Galani, Gravas & Stavropoulos 2012, 244-245). GRI mahdollistaa alojen välistä vertailua ja auttaa mittaamaan todellisia suorituksia (del Mar Alonso-Almeida et al. 2014, 332-333). Vaikuttaa myös positiivisesti yrityksen taloudelliseen suorituskyykyyn (Yang et al. 2021, 1760).

GRI kannustaa yrityksiä laajentamaan perinteisiä raportointikäytäntöjä ja täten myös ottamaan enemmän vastuuta. Se auttaa yrityksiä kommunikoimaan yhteiskunnan ja ympäristön asioista. Tästä huolimatta kokonaiskuva ja selkeät ohjeet näyttävät puuttuvan. GRI-raportointi lähestyy vastuullisuutta vähentämisen (reductionism) näkökulmasta, jolloin kolmen eri vastuullisuusosa-alueen vuorovaikutukset keskenään jäävät huomiotta. Sen tarjoamansa indikaattorit eivät välttämättä muuta organisaatioiden mentaliteettia vastuullisuutta kohtaan, koska se ei tarjoa sellaisia arvoja, joita yritykset voisivat omaksua. Tiukat vaatimukset saattavat estää sen laajemmin käyttöönottamista. (Moneva, Archel & Correa 2006, 134-135; Wagner et al. 2017, 345-346.)

Standardeissa on viittauksia mahdollisten negatiivisten asioiden raportoimiseen. Tästä huolimatta konkreettinen ohjeistus puuttuu. GRI:n asema ei riitä mahdollistamaan negatiivisten asioiden raportointivaatimusten toteuttamista, minkä uskotaan onnistuvan vain pakollisilla määräyksillä. Sillä on havaittu, että yritetään manipuloida sidosryhmiä esittämällä negatiivisia asioita subjektiivisesti yrityksen maineen pelastamiseksi. (Hahn & Lülfs 2014, 414-416; Fonseca 2010, 363.)

Toisin sanoen tasapainoa ei löydy, keskitytään eniten positiivisten asioiden raportoimiseen. On havaittu, että suurin osa negatiivisista tapahtumista on joko kokonaan jätetty kertomatta tai esitetty epätäydellisesti. Pelkona on ollut yrityksen maineen menettämistä, minkä takia suurin osa yrityksistä näyttää välttävän negatiivisten tapahtumien raportointia. Raporteissa, joissa esitettiin negatiivisia tapahtumia, niiden löytäminen oli hankala johtuen tietojen epätäydellisestä esittämisestä tai vääristämisestä. (Boiral 2013, 1051-1062.)

Vastuullisuusraportoinnin yksi ongelmista on käyttöön otettujen käytäntöjen vaihtelu eri yritysten välillä, joka tuo mukanaan tulkintaongelmia. Monilla yrityksillä näytti olevan laadittuja käytäntöjä vastuullisuuden ylläpitämiseksi, mutta niiden käyttöön ottaminen oli hyvin vaihteleva eri alojen välillä. (Ramus & Montiel 2005, 394-409.)

Vastuullisuuden raportoinnissa voi käyttää erilaisia viitekehyksiä ja standardeja, kuten esimerkiksi Global Compact, AA1000, ISO 14000 ja GRI. Tämä tilanne on johtanut vertailtavuuden puutteeseen, sillä vaikka raportointi perustuisi yhteen standardiin, taustalla saattaa olla muitakin viitekehyksiä ja/tai sertifiointistandardeja. Ei myöskään yhteisen pelisäännön löytäminen näytä olevan helppoa erilaisten sidosryhmien roolista johtuen. (Tschopp & Huefner 2015, 565, 574). Raportin luotettavuuden lisäämiseksi yritykset on kannustettu tekemään tiivistä yhteistyötä ulkopuolisten sidosryhmiensä kanssa. Tämä on osoittautunut haastavaksi, sillä erilaisilla sidosryhmillä on erilaisia odotuksia yritykseltä. (Tschopp & Huefner 2015, 565, 574-576.)

Sidosryhmien rooli korostuu vastuullisuusraporteissa. Tavoitteena on ymmärtää ja tulkita paremmin toimintaympäristössä tapahtuneita ja tapahtuvia muutoksia. Tämä huomioidaan myös GRI:n viitekehyksessä ohjaamalla yrityksiä tekemään yhteistyötä sidosryhmiensä kanssa. Sidosryhmien esille tuomat huolenaiheet esitetään onnistuneesti GRI-raporteissa,

mutta yritysten vastaaminen näihin huolenaiheisiin näyttää puuttuvan raporteista. Useissa raporteissa ei ollut tietoa sidosryhmien sitouttamisesta. (Moratis & Brandt 2017, 321-322; Boiral 2013, 1051-1062.) Yritykset näyttävät toteuttavan sidosryhmien sitouttamisstrategian perustuen paikallisiin määräyksiin eikä kansainvälisiin viitekehysiin (Kaur et al. 2014, 70.)

GRI on panostanut standardeissaan yhä enemmän olennaisuusperiaatteeseen, eli sidosryhmien kannalta merkityksellisten asioiden raportoimiseen. Yritysten lähestymistavat olennaisten asioiden raportoimiseen on ollut hyvin erilaisia. Vastuullisuusraporteissa ei ollut kattavaa tietoa olennaisten asioiden tunnistamisesta. (Machado et al. 2021, 578-579.) Olennaisten asioiden raportointiin on vaikuttanut myös ulkopuoliset tekijät kuten esimerkiksi sidosryhmien aiheuttamat paineet. (Fasan & Mio 2017, 301.)

Syynä saattaa olla myös se, että laatijat ja tilintarkastajat uskovat olennaisten asioiden julkaisemisen altistavan heitä oikeuskäyntiin. Sidosryhmät päinvastoin uskovat, että olennaisten asioiden julkaiseminen vähentää oikeudenkäyntiriskiä. (Cox, Dayanandan & Donker 2013, 295.) On myös havaittu, että ei ollut riittäviä työkaluja olennaisuusperiaatteen arvioimiseksi. Olennaisten asioiden tunnistamistavoista ei annettu tarpeeksi yksityiskohtaista tietoa, mikä puolestaan on vaikuttanut olennaisuusperiaatteen toteuttamisen läpinäkyvyyteen. (Machado et al. 2021, 578-579.)

Belkhirin, Bernardin ja Abdelgadirin (2017, 150) tekemä tutkimus osoittaa, että GRI:n ohjeet eivät vaikuta suoritusten mittaamiseen tai parantamiseen. Sillä GRI:n päästöraportoinnin ohjeilla ei ollut merkitystä ympäristövastuullisuuden raportoinnin kannalta. Yritykset, jotka raportoivat hiilidioksidipäästöistä käyttämällä muuta viitekehystä saivat samanlaisen päätö tuloksen kuin GRI-viitekehystä käyttäneet yritykset. Toisin sanoen GRI ei auttanut yrityksiä vähentämään hiilidioksidipäästöjään. Toisin sanoen GRI:n ohjeet eivät välttämättä sovi kaikille toimialoille. Tämä saattaa johtaa jopa vääristyneisiin tuloksiin. (Fonseca 2010, 365.)

3. Vastuullisuusraporttien varmennus

Tässä luvussa kerrotaan varmennuksen toteuttamisesta, varmentajista, vapaaehtoisen varmennuksen suosion syistä ja varmennusstandardeista.

3.1. Varmentajat

Varmentaja terminä ei selitetä tarkemmin niin GRI:n standardeissa kuin varmennusstandardeissakaan. Varmentajaksi katsotaan henkilöitä, joilla on asiantuntemus ja kokemus vastuullisuusraporttien varmennuksesta. Varmentajan pätevyys yksin ei riitä. Myös varmentajaorganisaation tulee olla pätevä varmennuksen toteuttamiseen. Organisaation pätevyydellä tarkoitetaan varmennusta koskevien juridisten vastuiden ymmärtäminen ja hyväksyminen, riittävä infrastruktuuri ja vastuuvakuutus sekä kyky suorittaa laadullisia varmennuksia. Näiden lisäksi varmentajan ja varmentajaorganisaation tulee olla riippumaton. (Niskala et al. 2019.)

Varmentajina toimivat tilintarkastajat ja konsulttiyhtiöiden asiantuntijat. Wallagen (2000, 64) mukaan varmentajana toimivilla tilintarkastajilla näyttää olevan etumatka verrattuna konsulttiyritysten asiantuntijoihin. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajilla on laajaa asiantuntemusta. Tilintarkastajat pidetään riippumattomana tahona, joka on halukas tekemään yhteistyötä muiden asiantuntijoiden kanssa. Tilintarkastajat tuntevat yhtiön prosessit, tietojärjestelmät ja sisäistä valvontaa. Näin ollen tilintarkastajat antavat enemmän tietoa varmennuksessa käytetyistä menettelyistä kuin konsulttiyhtiöiden varmentajat. (Mock et al. 2013, 292-293.) Tilintarkastajia ei jouduta ohjaamaan varmennuksen aikana eikä käytetä resursseja riippumattomuuden varmistamiseksi. Yrityksille ei aiheudu lisäkustannuksia (Morales-Sanchez et al. 2019, 455). Konsulttiyritysten varmentajat tarjoavat informatiivisempaa varmennusta (Perego et al. 2012, 184).

Tilintarkastajat antavat enemmän niin sanotun negatiivisen lausunnon, kun taas konsulttiyhtiöiden varmentajat positiivisen lausunnon (Mock et al. 2013, 292-293). Tilintarkastajat keskittyvät lausunnoissaan eniten riippumattomuuteen, pätevyysiin, standardien tuomiin vaatimuksiin ja puolueettomuuteen, koska nämä ovat myös tilintarkastustehtäviin liittyvät

velvollisuudet (Rossi & Tarquinio 2017, 596-598). Konsulttiyritysten varmentajat puolestaan korostavat erikoistumistaan ja ydinosaamistaan riippumatta todellisesta asiantuntemuksesta ja ammattitaidostaan (Boiral et al. 2020, 327).

Manettin & Becattin (2009, 291-292) mukaan tilintarkastajat eivät ole aina päteviä varmentamaan vastuullisuusraportteja. Sillä heillä näyttää olevan vaikeuksia ymmärtää yrityksen ajamaa vastuullisuusstrategiaa ja sen vaikutuksia sekä tietoja, jotka eivät ole määrällisiä. Vaikeudet koskevat myös sidosryhmien osallistamisen laajuuden hahmottamista. Näin ollen varmennuksessa apuna saatetaan käyttää muun muassa sosiologeja, työpaikkapsykologeja, ympäristöteknikkoja, luokituslaitosten asiantuntijoita, kansalaisjärjestöjen edustajia (Wallage 2000, 64; Manetti & Becatti 2009, 291; Perego et al. 2012, 181.)

3.2. Varmennuksen toteuttaminen

Vastuullisuusraportoinnin roolin korostuminen on nostanut esiin varmennuksen tärkeyttä. Varmennus on aloitettu sertifiointiprosessina, myöhemmin siitä on tullut tilintarkastukseen rinnastettava prosessi. (Perego et al. 2012, 184; Larrinaga et al. 2018, 79). Varmennus on hallintokäytäntöjen tai johtamisjärjestelmien tai raportoinnin tietojen todentamista. Näin varmistetaan raportointijärjestelmien toimivuutta ja luotettavuutta sekä raportoitujen tietojen oikeellisuutta. Todentamisprosessissa keskitytään myös olennaisuuteen eli vastuullisuuden kannalta tärkeisiin asioihin, joissa otetaan huomioon sidosryhmien ja yrityksen omat intressit. (Niskala et al. 2019.)

Varmennuksen sisältöä, laajuutta tai toteutustapaa koskevia pakollisia säädöksiä ei ole olemassa. Tämä koskee myös standardia; ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä varmennusstandardia. (Niskala et al. 2019). Varmennusstandardeja ISAE3000 ja AA1000 voidaan käyttää yhdessä tai jompikumpi niistä (Kolk & Perego 2010, 184; Mock et al. 2013, 286).

Yrityksen johto on vastuussa varmennuksen toimeksiannosta ja varmentajan valinnasta (O'Dwyer & Owen 2005, 224-225). Toimeksiannon kohteena voi olla joko koko raportti, raportin tietty osa tai vastuullisuuden tietyt tunnusluvut. Varmennustoimeksiannossa tulee selkeästi näkyä varmennuksen kohde ja laajuus. Nämä vaikuttavat myös varmennuksen tavoitteen asettamiseen. Toimeksiannon tavoitteena voi olla muun muassa raportoitujen

tietojen oikeellisuus, raportointijärjestelmien luotettavuus, tunnuslukujen luotettavuus, raportoinnin vastaavuus GRI-ohjeistukseen tai ylipäätään vastuullisuuden taso ja tulos. (Niskala et al. 2019.) Varmennuksen tavoitteena on myös tuottaa tietoa johdolle, joka viestii sen sidosryhmilleen (O'Dwyer ja Owen 2005).

Varmennus aletaan toteuttaa, kun tietyt perusedellytykset täyttyvät. Nämä edellytykset ovat riittävä aineisto, kriteeristö, riittävät resurssit ja halukkuus yhteistyölle. (Niskala et al. 2019.) Kun varmennettava aineisto on riittävä, analyttisten menettelyjen ja kontrollitestien avulla kerätään evidenssiä varmennuksen suorittamiseksi. Analyttisessä menetelmässä huomioidaan edellisten vuosien tietoja, suunniteltujen ja saavutettujen arvojen välisiä aukkoja, indeksejä ja liiketoimintatrendejä. Kontrollitestien avulla testataan ja varmistetaan sisäisiä järjestelmiä ja niiden kykyä tunnistaa tai estää poikkeuksia. Evidenssin keräämistä varten haastatellaan toimihenkilöitä ja työntekijöitä. (Manetti & Becatti 2009, 291-292). Varmennuskriteerinä voidaan käyttää esimerkiksi GRI-viitekehystä. Tärkeintä on se, että kriteeristön avulla voidaan arvioida raportoinnille asetetut vaatimukset ja laskentaperiaatteet. Varmennusprosessin lopussa tehdään johtopäätöksiä ja annetaan lausuntoa. (Niskala et al. 2019.)

3.3. Varmennusstandardit

3.3.1. AA1000AS (v3)

AccountAbility on maailmanlaajuinen konsultointi- ja standardeja kehittävä taho, joka tekee yhteistyötä yritysten, maiden, sijoittajien ja organisaatioiden kanssa edistääkseen vastuullisia liiketoimintasuorituksia. Se tarjoaa AA1000AS-standardin, joka sisältää menetelmiä ja ohjeita riippumattoman varmennuksen suorittamiseksi. (AccountAbility 2020, 1, 6.)

AA1000AS-standardin käyttö edellyttää varmennusprosessien ja -käytäntöjen luotettavuutta, laillisuutta ja avoimuutta (AccountAbility 2020, 6). Kyseinen standardi sisältää AA1000AP-periaatteita kuten inklusiivisuutta, olennaisuutta, reagointikykyä ja vaikutusta (AccountAbility 2020, 1). AA1000AP (2018) inklusiivisuudella tarkoitetaan sidosryhmien mielipiteiden huomioimista päätöksenteossa. Olennaisuudella tarkoitetaan merkityksellisten kestävän kehityksen aiheiden tunnistamista. Reagointikyvyllä viitataan kestävän kehityksen vaikutuksen vastaamiseen läpinäkyvästi. Vaikutus-periaatteen mukaan yritysten pitää

seurata, mitata ja ottaa vastuuta liiketoimintansa vaikutuksista ekosysteemiin. (AccountAbility 2020, 5.)

AA1000AS sisältää vaatimuksia, jonka mukaan eturistiriidan välttämiseksi varmentajan tulee arvioida riippumattomuutta mukaan lukien (AccountAbility 2020, 14)

- kaikki suorittajan ja organisaation väliset suhteet, jotka saattavat vaikuttaa suorittajan antamaan lausuntoon
- kaikki mekanismit tai käytännöt, jotka on suunniteltu riippumattomuuden varmistamiseksi

Varmentajan tulee olla pätevä tehtävänsä. Pätevyydellä tarkoitetaan osa-alueisiin kuten esimerkiksi vastuullisuusperiaatteisiin, raportointi- ja varmistuskäytäntöihin, standardeihin, vastuullisuuden osa-alueisiin ja sidosryhmien sitoutumiseen liittyvien asioiden osaamista. Varmennusta suorittavien asiantuntijoiden tulee saada lisenssi AccountAbilityn kautta. (AccountAbility 2020, 15-16.)

Varmennuksen laajuus rajataan toimeksiannon alkuvaiheessa. Toimeksiannot ovat tyyppi 1 ja tyyppi 2 toimeksiannot. Tyyppi 1 varmennus sisältää vain periaatteiden noudattamisen. Evidenssiä hankitaan rajallisesti sisäisistä lähteistä. Varmentajan tulee arvioida yrityksen noudattamien periaatteiden tasoa ja esittää havainnot ja johtopäätökset. Prosessien, järjestelmien, valvontamekanismien ja suoritustulosten käyttö kuuluvat arviointiin, mutta tietoa ei anneta yrityksen suorituksen laadusta ja luotettavuudesta. (AccountAbility 2020, 18-20.)

Tyyppi 2 toimeksiantoon kuuluu kaikkien neljän AA1000-periaatteiden noudattamistason arviointi. Varmentajan tulee raportoida havaitsemistaan asioista ja tehdä niistä johtopäätöksiä. Toimeksiantoon sisältyy myös kestävän kehityksen suorituskykyä koskevan laadun ja luotettavuuden arviointi. Eli tietoa kerätään sekä sisäisistä että ulkoisista lähteistä mahdollisimman laajemmin. (AccountAbility 2020, 20-22.)

Tyyppi 2 varmennusta ei voi suorittaa, mikäli ei löydy sopivia kriteereitä määriteltyjen suoritusten ja annettujen tietojen arvioimiseksi. Toimeksiannon piiriin kuuluvien tietojen tulee olla merkityksellisiä ja harkittuja. Tietojen tulee olla olennaisia sidosryhmille.

Toimeksiannon alaisten tietojen täydellisyyden ja tarkkuuden arviointia varten varmentajan tulee hankkia evidenssiä ja tehdä niiden perusteella johtopäätöksiä. (AccountAbility 2020, 20-22.)

Varmennusraportin tulee sisältää vähintään seuraavia asioita (AccountAbility 2020, 31)

- Tietoa raportin mahdollisista käyttäjistä
- Raportoivan yrityksen ja varmuuden tarjoajan vastuut
- Maininta käytetyistä varmennusstandardeista
- Kuvaus varmennuksen laajuudesta ja tasosta
- Maininta käytetystä kriteeristöä
- Varmennuksen lähteet ja kuvaus
- Menetelmien kuvaus
- Rajoitukset ja rajoitusten lieventämistä varten käytetty lähestymistapa
- Kommentti varmennuksen tarjoajan pätevydestä ja riippumattomuudesta
- Varmennuksen suorittajan nimi
- Päivämäärä ja paikka

Varmentajan tulee ottaa vastaan toimeksiannon ja suorittaa varmennusta oltuaan varma siitä, että pystytään hankkimaan tarpeeksi evidenssiä. Varmentajan tulee mainita, mikäli ei pysty saamaan riittävää evidenssiä. Tulevaisuutta koskevaa tietoa määriteltäessä tulee lisätä kommenttia yrityksen soveltamista menetelmistä, joiden avulla yrityksen uskotaan asettavan tavoitteita ja mittareita saavuttaakseen tulevaisuuteen suuntautuvaa tietoa. Tätä tietoa käytetään tarkemmin seuraavien varmennusten aikana edistymisen mittaamiseksi. (AccountAbility 2020, 33-34.)

Kyseen ollessa kohtuullisen varmuuden antavasta eli tyyppi 2-varmennuksesta johtopäätöksen tulee sisältää saatujen tietojen täydellisyyttä ja tarkkuutta suhteessa evidenssien arvioinnissa käytettyihin kriteereihin. Lausunnossa voidaan tuoda esiin tietojärjestelmiä, prosesseja ja muita raportoituja tietoja. Raportin tulee sisältää mainintaa havaituista puutteista. Varmentajan tulee antaa suosituksia varmennuksen kohteena olevista alueista, joissa periaatteita ei noudatettu tai joissa suoritusten laadussa ja luotettavuudessa on puutteita. (AccountAbility 2020, 33-34.)

3.3.2. ISAE 3000

International Standard on Assurance Engagements (ISAE) on muiden kuin taloudellisten tietojen tarkastusstandardi. ISAE3000-standardin mukainen varmennustoimeksianto sisältää kahta erilaista toimeksiantoa; todistus- ja suoratoimeksiantoa. Todistustoimeksiannossa joku muu kuin varmentaja mittaa tai arvioi varmennuksen alaisia alueita ja sen taustaa annetun kriteeristön avulla. Tämä henkilö voi esittää aiheeseen liittyviä tietoja raportissa tai lausunnossa. Aiheeseen liittyviä tietoja voi esittää myös varmentaja itse. Varmentajan johtopäätös koskee vain olennaisen virheen olemassaolon arviointia. (IFAC 2013, 5,7.)

Suorassa toimeksiannossa varmentaja itse mittaa ja arvioi määriteltyjä aihealueita ja niiden taustoja valittujen kriteerien perusteella. Tämän jälkeen esittää johtopäätöksiä koskien aiheen arviointia ja mittaustuloksia. Varmentajan tulee olla sellaisen yrityksen jäsen, joka noudattaa International Standard on Quality Control 1, muita vaatimuksia, lakeja tai määräyksiä koskien yrityksen vastuuta. Lisäksi tulee noudattaa the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code) määrittämiä the Code of Ethics for Professional Accountantsin eettisten käytäntöjen A ja B-osia. Kaikkia ISAE: n vaatimuksia tulee noudattaa, muuten varmentajan ei katsota edustavan ISAE: n periaatteita. (IFAC 2013, 5,7, 10.)

ISAE 3000-standardin avulla tavoitellaan joko kohtuullista tai rajoitettua varmuutta siitä, ettei varmennuksen kohde sisällä olennaisia virheitä. Varmentajan tulee esittää johtopäätöksiä varmennuksen kohteen mittaamisen tai arvioinnin tuloksista perustuen joko kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden antavaan varmennustapaan. Mikäli varmentaja ei voi hankkia evidenssiä tai tehdä johtopäätöksiä, varmennusraportissa esitetty mahdollinen johtopäätös ei ole pätevää. Tällöin voi jättää lausuntoa antamatta tai vetäytyä, mikäli sovellettavan lain tai määräyksen mukaan se on mahdollista. (IFAC 2013, 6-7.)

Kohtuullisen varmuuden antavassa varmennuksessa varmentajan tavoitteena on vähentää toimeksiannon riskiä alhaiselle tasolle olosuhteisiin nähden käyttäen sitä johtopäätöksensä pohjana. Varmennuslausunnossa esitetään varmentajan saamat mittausten tai arviointien tulokset. (IFAC 2013, 7.)

Rajoitetun varmuuden antavassa varmennuksessa varmentajan tehtävänä on vähentää toimeksiannon riskiä hyväksyttävälle tasolle olosuhteisiin nähden, mutta jos havaittu riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa voisi havaita, johtopäätös ilmaistaan perustuen hankittuihin evidensseihin, mitkä saattavat vaikuttaa varmentajan johtopäätökseen siitä, että tiedot saattavat olla olennaisesti virheellisiä. Rajoitetun varmuuden antavassa varmennustoimeksiannossa toimenpiteiden laajuus ja ajoitus on rajallinen, mutta tästä huolimatta varmuustaso on merkityksellinen, sillä kestävän kehityksen suorituksista saatu varmuus tarjoaa luottamusta sen hakeville. (IFAC 2013, 7.)

ISAE: n mukaan raportin tulee sisältää vähintään seuraavia (IFAC 2013, 21):

- Otsikko, jossa on viittauksia riippumattomaan raportointiin
- Vastaanottaja
- Kuvaus varmennuksen tasosta tai aiheesta, jos on tarpeen, taustatiedosta
- Kuvaus kriteereistä
- Kuvaus rajoituksista, joilla on ollut vaikutusta
- Kuvaus erikseen sellaisesta kriteeristä, joka on sovellettu vain tiettyyn asiaan
- Vastuussa olevien henkilöiden yksilöinti
- Tietoa siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE: n mukaisesti
- Tietoa siitä, että yritys, jonka alaisuudessa suorittaja toimii, soveltaa ISQC 1 tai muita ammatillisia vaatimuksia tai lakeja tai määräyksiä, jotka ovat samalla tasolla kuin ISQC 1
- Tietoa siitä, että suorittaja noudattaa riippumattomuutta ja muita eettisiä IESBA Code- määräyksiä tai muita ammatillisia vaatimuksia tai lakeja tai määräyksiä, jotka ovat samalla tasolla kuin IESBA Code- määräyksiä
- Yhteenvedo johtopäätöksen perustana suoritetusta työstä. Rajoitetussa toimeksiannossa tietoa myös varmennuksen laajuudesta ja ajoituksesta
- Johtopäätös
- Allekirjoitus
- Päivämäärä
- Paikka

Varmentajan antama lausunto voi olla mukautettu lausunto. Mukautettu lausunto annetaan silloin kun toimeksiantoon liittyy rajoitus, joka on aiheellinen. Tällöin varmentajan tulee esittää pätevää johtopäätöstä tai vastuuvapauslauseketta. Mikäli hän on havainnut olennaisen virheen, voi esittää myös kielteisen johtopäätöksen. Varmentajan tulee kuvata raportissa rajoituksia tai asioita, jotka ovat aiheuttaneet olennaisen virheen. Ei-mukautettu lausunto kertoo siitä, että varmennuksen alaiset tiedot ovat laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Rajoitetun varmuuden antavan varmennuksen ollessa kyseessä varmentajan tulee mainita, ettei sen tietoon tullut sellaisia asioita, jotka olisivat vaikuttaneet johtopäätökseen niin, että hankitut tiedot eivät vastaa sovellettua kriteeriä. (IFAC 2013, 23-24.)

3.3.3. Varmennusstandardien ongelmakohdat

Varmennusta ohjaa kaksi varmennusstandardia; AA1000 ja ISAE3000. AA1000-standardi keskittyy sidosryhmien intresseihin ja odotuksiin. Se on konsulttiyhtiöiden asiantuntijoiden suosima standardi. Syynä näyttää olevan se, että standardin taustalla oleva taho ei ole kirjantarkastus- ja tilintarkastusstandardien asettava taho. AA1000-standardia käyttävät konsulttiyhtiöiden varmentajat näyttävät antavan lausuntoa positiivisessa muodossa kuin tilintarkastajien antamat lausunnot. (Becker et al. 2016, 35; Mock et al. 2013, 286, 290.)

ISAE3000-standardi keskittyy varmentajan riippumattomuuteen ja olennaisuuteen. Tämä standardi on tilintarkastajien eniten käyttämä standardi. Taisi johtua myös siitä, että tällä standardilla on yhteyttä tilintarkastukseen. ISAE3000-standardi tarjoaa kaksi varmuustasoa, mutta tasojen tehtävät ja varmentajien vastuut ei kuvattu tarkemmin. Mahdollistaa kahden tason käyttöä saman varmennuksen eri alueilla, mikä pakottaa käyttämään erilaisia varmentamismenettelyitä. Tämä standardi mahdollistaa myös roolinjakoa eri asiantuntijoiden välillä. Toisin sanoen tilintarkastajat voivat apuna käyttää muiden asiantuntijoiden osaamista, mutta lopullinen vastuu on tilintarkastajilla. (Manetti & Becatti 2009, 295-297.)

Molemmat standardit eivät pysty tarkoin kuvailemaan keskeisiä pätevyyteen vaikuttavia asioita, mikä aiheuttaa tilintarkastajien ja konsulttiyhtiöiden asiantuntijoiden välistä kilpailua (Boiral et al. 2020, 326). Näissä standardeissa ei oteta huomioon GRI:n raportoinnin laatua koskevia periaatteita. Näin ollen käytetään tilintarkastukseen perustuvia keinoja, joita ei ole tarkoitettu vastuullisuusraporttien varmentamiselle. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa

varmennusta suoritetaan ymmärtämättä tarkemmin vastuullisuuteen liittyvien asioiden taustaa. (Boiral et al. 2017, 718.)

3.4. Vapaaehtoisen varmennuksen suosion taustalla olevat syyt

Gillet (2012, 63) on tutkinut 40 yrityksen varmennusraportteja raportointi- ja varmennuskäytäntöjen selvittämiseksi. Hänen saamansa tulosten mukaan vapaaehtoisen varmennuksen merkittävänä syynä näyttää olevan legitiimiyden varmistaminen. Siis legitiimiyden kautta halutaan vahvistaa vastuullisuusraporttien uskottavuutta, suojella yrityksen mainetta ja säilyttää markkina-arvoa. Yritykset, etenkin niiden hallintomekanismit, haluavat lisätä luottamusta vastuullisuustoiminnan uskottavuuteen. (Gillet 2012, 81-82; Rossi & Tarquinio 2017, 597.)

Varmennuksen avulla tavoitellaan vastuullisuustoiminnan uskottavuutta ja datan oikeellisuutta sekä parempaa vastuullisuusprosessin hallintaa. Näin tavoitellaan yrityksen sisäisten hallintoprosessien parantamisen kautta liiketoiminnan kehittämistä. Tämä puolestaan tarjoaa kilpailuetua. (Gillet 2012, 78.)

Varmennus näyttää olevan tapa kommunikoida sidosryhmien kanssa, koska sidosryhmät vaativat luotettavaa tietoa yritysten vastuullisuudesta. Vastaamalla sidosryhmien vaatimuksiin pyritään välttämään sidosryhmien ja yrityksen välisiä mahdollisia konfliktitilanteita. (Sellami, Hlima & Jarboui 2019, 335-336.) Ulkoiset sidosryhmät seuraavat yrityksen luottoluokitusta, johon vaikuttaa myös vastuullinen suorituskyky. Varmennuksen avulla seurataan myös kilpailijayritysten kehittymistä. (Gillet 2012, 78-80.)

Rossi & Tarquinio (2017, 597) havaitsivat tutkimuksessaan sitä, että yritykset, joilla on enemmän sosiaalisia ja ympäristöllisiä vaikutuksia, varmennuttavat vastuullisuusraporttiaan yhteiskunnan luottamuksen ylläpitämiseksi. Myös kannattavuuteensa ja myyntinsä kasvussa olevat yritykset harkitsevat todennäköisemmin varmennusta (Kend 2015, 67, 75). Varmennuksen kysynnän kasvamisessa uskotaan GRIn viitekehysten kehittymisellä ja pörssien vaatimuksilla olevan merkittävää roolia. (Mock et al. 2013, 292-293; Simoni et al. 2020, 1078-1079.)

Perego et al (2012, 177, 179, 182-184) tutkiessaan 122 monikansallisten yrityksen vastuullisuuden kehittymistä havaitsi maiden asenteen olevan merkittävä tekijä. Esimerkiksi Australian tiukka raportointipolitiikka on parantanut vastuullisuusraportin laadun lisäksi myös varmennuksen laatua. Amerikassa oikeudellinen lähestymistapa, jonka mukaan pyritään välttämään oikeudenkäyntiriskejä, on johtanut siihen, että vapaaehtoinen raportointi ja varmennus on vähemmän kuin esimerkiksi EU-maissa.

Vapaaehtoisen varmennuksen taustalla olevasta motivaatiosta riippumatta suurin osa varmennuksesta on rajoitetun varmuuden antava varmennus. Organisaation koko ja liiketoiminnan laajuus näyttää vaikuttavan varmennuksen tason valintaan. Kohtuullinen varmuus tarkoittaisi kallista, aikaa vievää ja vaikeaa prosessia. (Manetti & Becatti 2009, 293; Jones, Hillier & Comfort 2016, 165-166.)

4. Varmennuksen eettiset haasteet

Terminä etiikka (ethics) tarkoittaa arvomaailmaa ja tapoja, jotka vaikuttavat instituutioihin ja joihin instituutiot vaikuttavat. Instituutiot ovat ihmisten perustamia, joten eettiset ongelmat ja ihmisten kokemukset kulkevat käsi kädessä. (Roth 2016, 10-13) Liiketoiminnassa havaitut eettiset ongelmat, kuten esimerkiksi lahjonta, korruptio, työntekijöiden oikeudet on pyritty hallitsemaan rakenteellisilla muutoksilla, kuten eettisillä säännöillä ja menetelmillä. Näin on luotu organisaatioita, jotka pyrkivät viestimään eettisyyttään liiketoiminnan jokaisessa osa-alueessa. Tähän on vaikuttanut yritysten roolin korostuminen yhteiskunnassa (Vitell & Hidalgo 2006, 31-32.)

Erilaisten eettisten ongelmien voidaan sanoa olevan yksi syistä vastuullisuusraportoinnin syntymiseen. Yhteiskunnallisilla ja institutionaalisilla paineilla on merkittävä rooli raportoinnin yleistymisen kannalta. Raportoimalla toimintansa vaikutuksista yritykset pyrkivät olemaan vastuullisia ja läpinäkyviä. Instituutioiden osalta vastuullisuusraportit käytetään organisaatioiden tekemien päätösten eettisyyden hahmottamiseksi. (Cho et al. 2015, 79; Vitell & Hidalgo 2006, 32.)

Vastuullisuusraportoinnissa julkaistujen tietojen oikeellisuutta ja luotettavuutta koskevat epävarmuudet nähdään eettisenä ongelmana. (Boiral et al. 2017, 703). Luotettavuuden lisäämiseksi yritykset ovat alkaneet varmennuttaa vapaaehtoisesti vastuullisuusraporttiaan. (Bagnoli & Watts 2017, 205-207, 223.) Varmennusta koskevien sääntöjen ja menetelmien keskeneräisyys on siirtänyt huomiota enemmän varmennuksen eettisiin haasteisiin. (Perego et al. 2012, 182, 188.) Koska vapaaehtoista varmennusta nähdään vastuullisuustoiminnan legitimiuden edistämisen välineenä. Varmennuksen eettiset haasteet ovat läheiset asiakassuhteet, johdon rooli, varmennuksen symbolinen luonne ja konsultointi. Näillä eettisillä haasteilla on suora vaikutus riippumattomuuteen ja luotettavuuteen. (Boiral et al. 2018 1118-1120; O'Dwyer & Owen 2005, 220-224; Farooq & de Villiers 2020, 435-438.)

4.1. Läheiset asiakassuhteet

Varmennus on sopimusperusteinen, toisin sanoen on kaupallinen tuote. Näin ollen tavoitellaan asiakastyytyväisyyttä ja -uskollisuutta kehittämällä pitkäaikaisia asiakassuhteita. Näin pyritään vähentämään myös kilpailupaineita. Pitkäaikaiset asiakassuhteet saattavat johtaa mukavuuteen varmennusprosessissa. Tällä tarkoitetaan johdon ja varmentajan välistä läheistä asiakassuhdetta. (Boiral et al 2018, 1114.)

Mukavuus saattaa näkyä esimerkiksi silloin kun varmentajana toimii tilintarkastaja samalta tilintarkastusyhteisöltä, joka on palvellut pitkään asiakasta. Tällaisella pitkällä toimikaudella on hyviä ja huonoja puolia. Hyvänä puolena on se, että tilintarkastaja tuntee asiakkaan liiketoimintaa, prosesseja ja sisäistä valvontaa. Lisäksi pystyy arvioimaan paremmin suunnitelmiin ja liiketoiminnan jatkuvuuteen liittyviä riskejä. (Boiral et al 2018, 1119; Geiger & Raghunandan 2002, 75.) Liiketoiminnan tuntemisen ansiosta pystytään tarjoamaan parempaa ja tehokasta varmennusta (Gul, Jaggi & Krishnan 2007, 140).

Huonona puolena on se, että asiakkaan tuntemisen aiheuttama mukavuus voi johtaa riippumattomuusvelvollisuuden sekä muiden lakien ja säädösten laiminlyömiseen. Pitkä toimikausi saattaa heikentää tilintarkastajan skeptisyyttä ja harkintakykyä. Toimikauden jatkuessa pitkään saattaa syntyä myös eturistiriita asiakkaan ja oman edun ajamisen ja riippumattomuusvelvollisuuden välillä. (Alleyne et al. 2006, 632-633; Boiral et al 2018, 1114.) Mooren et al. (2006, 22) mukaan riippumattomuus vaarantuu koska lainsäädännössä keskitytään tahalliseen laiminlyöntiin eikä huomioida järjestelmän sisään rakennettuja eturistiriitoja.

Tilintarkastuksessa läheisistä asiakassuhteista johtuvia haasteita pyritään hallitsemaan rotaatiolla (European Commission 2016). Tavoitteena on ylläpitää tilintarkastajan riippumattomuutta ja tarkastuksen laatua. Rotaatio voisi soveltaa myös varmennukseen, sillä varmennusta ja tilintarkastusta suoritetaan perustuen samaan tavoitteeseen; luotettavuuden ja legitiimiyden varmistaminen. Myös suoritustavoissa kuten esimerkiksi evidenssin hankkimisessa ja datan testaamisessa käytetään samanlaisia menettelyitä. (Gillet 2012, 81-82; Rossi & Tarquinio 2017, 597; Sellami, Hlima & Jarboui 2019, 335-336; Power 2003, 392; Zhou et al. 2019, 252; Wallage 2000, 64.)

Mutta rotaation toimivuuteen liittyy epävarmuuksia. Sillä on havaittu, että se ei parantanut tilintarkastajien riippumattomuutta. (Boiral et al 2018, 1119; Ferguson et al. 2019, 1095.) Syynä on teennäinen rotaatio, koska yhteistyö saman tilintarkastusyhteisön kanssa jatkuu myös rotaation jälkeen (Hartono et al. 2016, 332). Tilintarkastusyhteisöjen kommentit rotaatiosta osoittavat, että tilintarkastajien harkintakyvyllä ja havainnoilla on merkittävä rooli riippumattomuuden varmistamisessa (Fontaine et al. 2015, 498).

4.2. Konsultointipalvelut

Ilmastonmuutoksen myötä vastuullisuuteen liittyvät lait ja määräykset ovat pakottaneet yrityksiä muuttamaan liiketoimintaprosessejaan vastuullisemmaksi. Tämä puolestaan on vaatinut osaamista ja resursseja, mitkä eivät välttämättä ole kaikilla yrityksillä. Osaamisen ja resurssien puute on kasvattanut konsultoinnin tarvetta. (Boiral et al 2018, 1118-1119; Galea 2017, 67).

Konsultoinnin tarkoituksena on auttaa yrityksiä viemään vastuullisuutta liiketoimintansa eri osa-alueisiin. Kestävän kehityksen konsultointi voi liittyä johdon, toimihenkilöiden ja/tai työntekijöiden kouluttamiseen, mikäli heillä on vaikutuksia vastuullisuusprosessiin. Tavoitteena voi olla vastuullisuusstrategian kehittäminen, joka vaatii mahdollisuuksien ja riskien laaja-alaista tunnistamista. (Galea 2017, 66, 74.)

Konsultoinnista hyötyvät myös varmentajat, sillä saavat perehtyä asiakkaan liiketoimintaan paremmin. Negatiivisena puolena on se, että asiakkaat saattavat olla riippuvaisia konsultointipalveluista ja tarkastajista, mikä saattaa vaarantaa riippumattomuutta (Chu & Hsu 2018, 207.) Konsultoinnin ja tarkastuksen rajat saattavat hämärtyä varmennuksen aikana annettujen neuvojen seurauksena (Boiral et al 2018, 1117-1119; Farooq & de Villiers 2020, 435-438).

Konsultoinnin sisällöllä ja korkealla konsultointipalkkioilla on merkittävä rooli riippumattomuuden vaarantumisen arvioimisessa (Castillo-Merino, Garcia-Blandon & Martinez-Blasco 2020, 254; Hay, Knechel & Li, 2006, 731-732; Quick & Warming-Rasmussen 2015, 176). Korkeat konsultointipalkkiot vaarantavat tilintarkastajan riippumattomuutta ja heikentää varmennuksen laatua (Hohenfels & Quick 2018, 1001-1002; Kraub, Pronobis & Zulch

2014, 77-79). Tilintarkastuksen osalta konsultointipalvelujen aiheuttamiin haasteisiin on puututtu EU-direktiivillä. Direktiivissä asetetun palkkiokaton mukaan konsultointipalveluista saadut palkkiot saavat olla enintään 70 % kolmen edellisen vuoden tilintarkastuspalkkioista. (EU Commission 2016; PWC 2015.)

4.3. Johdon rooli

Johto tekee tärkeitä päätöksiä ja vaikuttaa toiminnallaan organisaatiokulttuurin laatuun. Johto tekemillään päätöksillä vaikuttaa myös liiketoiminnan tulevaisuuteen. Vastuullisuus on osa liiketoimintaa, joten johdon tekemät päätökset vaikuttavat myös siihen. Onnistunut vastuullinen liiketoiminta vaatii johdolta sitoutumista ja johtamiskäytäntöjen mukauttamista. Johdon käytäntöjen tulee kuvata sitä, että vastuullisuus ja sidosryhmät on otettu huomioon. (Kujala et al. 2011, 191, 203-204; Le Roux & Pretorius 2016; Vitell & Hidalgo 2006, 40.)

Vastuullisuusprosessin johtamisen ja raportoinnin lisäksi johdon vastuuseen kuuluu päätös varmennuksesta. Johto päättää varmennuksen kohteesta ja laajuudesta sekä nimittää varmentajan. (Niskala et al. 2019; O'Dwyer & Owen 2005, 220, 224.) Eli johto toimii myös päämiehenä, joka määrää agentin työtehtäviä. Agentin ja päämiehen suhde perustuu kaupallisuuteen, mikä voi aiheuttaa kilpailupaineita. Kilpailupaineet saattavat vahvistaa johdon neuvotteluvoimaa ja kontrollia. (Boiral et al. 2018, 1117; Ball et al. 2000, 9.)

Varmennuksen katsotaan olevan väline johtamispolitiikan edistämiseen johtuen johdon ylivoimaisesta vaikutuksesta. Varmennuksen sanotaan olevan käänteistä konsultointia, eli johto ohjaa varmentajia ja varmennusta. Johdon ylivoimaista vaikutusta selitetään siten, että sen valitsema varmennuskohde saattaa luoda mahdollisuuden välttää negatiivisten asioiden esiin tuomista. Varmentajat saattavat suostua tähän varmentamalla johdon valitseman vähemmän riskialttiin kohteen kilpailupaiden seurauksena. (Boiral et al. 2018, 1117; Ball et al. 2000, 10; Farooq & de Villiers 2020, 435-438.) Johdon kontrolliin näyttää viittavan myös se, että varmennusraportit osoitetaan yritysten sisäiseen tahoon, joka yleensä on johto. (Ball et al. 2000, 5-6.)

4.4. Varmennuksen symbolinen luonne

Varmennuksen symbolinen luonne on yksi eettisistä haasteista. Tämän haasteen taustalla on useita syitä. Yksi syistä on se, että varmennusta käytetään keinona varmistaa vastuullisuuden legitimiyyttä eikä keskitytä läpinäkyvyyteen ja laatuun. Syitä selitetään myös sillä, että varmennuksen laatu ja kattavuus on yritysasiakkaasta riippuva. Varmennuksen symbolisen luonteen syynä näyttää olevan myös kustannussyyt ja varmentajien vastuun rajoittuminen johdolle. Näin varmentajat suojelevat itseään mahdollisesta luotettavuuden puutteesta johtuvasta riskistä. Lisäksi pyritään välttämään sidosryhmien päätöksenteon riskejä, mitkä saattavat perustua varmennuslausuntoon. (Boiral et al. 2018, 1117-1118.)

Varmennettujen vastuullisuusraporttien analyysi on osoittanut, että varmennustyön kattavuutta ei tuoda riittävästi esiin. Varmennusraporteissa ei kerrota laajemmin menetelmistä sekä tehdyn työn laajuudesta ja tuloksista. Varmennettavan kohteen valinta ja kommunikointi varmennusprosessista on epäselvää. (Gillet 2012, 80; Gurturk & Hahn 2016, 37-39.) Varmennuslausunnot ovat hyvin varovaisia ja positiivisiin asioihin keskittyviä (Boiral et al. 2017, 715). Tämä tilanne on johtanut varmennusprosessin läpinäkyvyyden ja uskottavuuden kyseenalaistamiseen, sillä ei ymmärretä varmennusprosessia. (Gillet 2012, 80; Gurturk & Hahn 2016, 37-39.)

Täydellisyys- ja reagointiperiaatteiden noudattamisen suhteen on havaittu puutteita. Täydellisyydellä tarkoitetaan kaikkien olennaisten asioiden raportointia. Reagoinnilla puolestaan tarkoitetaan sidosryhmien kiinnostuksen kohteiden ja huolenaiheiden huomioimista raportoinnissa ja varmennuksessa. (Perego et al. 2012, 182, 188.)

Olennaisten asioiden tunnistaminen ja käsittely on heikkoa sekä vastuullisuusraporteissa että varmennusprosessissa. Myös sidosryhmien huomioiminen ja vastuu heitä kohtaan on vähäistä. Sidosryhmiä osallistutaan varmennukseen evidenssin keräämiseksi. Evidenssiä kerätään sisäisiä sidosryhmiä, kuten esimerkiksi johtajia ja työntekijöitä haastatteleamalla, koska rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon ohjeistukset näin vaativat. Näin ollen ulkopuoliset sidosryhmät jätetään varmennusprosessin ulkopuolelle. (AccountAbility 2020, 18-20; Machado et al. 2021, 578-579; Manetti & Toccafondi 2012, 373-374; O'Dwyer & Owen 2005, 220, 224.)

Varmennuksessa käytetään erilaisia standardiyhdistelmiä kuten esimerkiksi AA1000 yhdessä GRI:n kanssa tai ISAE3000 yhdessä GRI:n kanssa tai molemmat varmennusstandardit yhdessä. Raportin uskottavuuden parantamiseksi käytetään siis kaikkia mahdollisia standardeja, mikä korostaa kuinka sääntelemätön varmennus on. Tämä on johtanut avoimuuden puutteeseen esimerkiksi täydellisyys- ja reagointiperiaatteiden noudattamisen suhteen. (Perego et al. 2012, 182, 188.)

Varmennuksen symbolisen luonteen taustalla näyttää olevan myös kilpailupaineet. Asiakkaan ja varmennuksen tarjoavan yrityksen välisen sopimuksen kaupallisuus (commercialism) saattaa aiheuttaa kilpailupaineita. Paineiden seurauksena uskotaan syntyvän symbolinen varmennusprosessi asiakastyytyväisyyden ja kilpailukykyisten hintojen ylläpitämiseksi. Kilpailupaineita pyritään välttämään saavuttamalla asiakasuskollisuutta. Varmennuksen osalta ratkaisu näyttää olevan negatiivisten asioiden esiin tuomisen välttämistä. (Boiral et al. 2017, 715; Boiral et al. 2018, 1117, 1120.) Saatetaan välttää myös subjektiivisia ja vaikeasti todentavissa olevia asioita (Moroney, Windsor & Aw 2012, 927).

Boiralin & Gendronin (2011, 345) mukaan tarvitaan uudistuksia varmennukseen ja varmentajien vastuihin. Tutkimuksessa ehdotetaan paineiden luomista olennaisen ja läpinäkyvän sitoutumisen saavuttamiseksi. Ehdotukseen kuuluu myös tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamista. Näistä seikoista huolimatta varmentajaksi suositetaan enemmän tilintarkastusyhteisöä, koska he tuovat mukanaan uskottavuutta. Varmentajan valinta saattaa riippua yrityksen koosta. (O'Dwyer & Owen 2005, 226; Rossi & Tarquinio 2017, 596-598; Gillet 2012, 81; Mock et al. 2013, 292-293; Zorio et al. 2013, 498.)

Tilintarkastajat pyrkivät hallitsemaan näitä haasteita järkevällä strategialla sekä kollektiivisella ja kurinalaisella menettelymekanismilla myös varmennusta koskevissa tapauksissa (Kouakou, Boiral & Gendron 2013, 1298-1299).

5. Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tutkimus on suoritettu käyttäen laadullista tutkimusmenetelmää. Laadullisen tutkimuksen avulla on haettu merkityksellisyyttä. Tässä tutkimuksessa haettu merkitys on tilintarkastajien mielipiteet eettisistä haasteista. Toisin sanoen etsitään kokemuksiin liittyviä merkityksiä. Tavoitteena ei ole absoluuttisen totuuden löytämistä. Tässä työssä pyritään ratkaisemaan arvoituksia. (Vilka 2021; Holliday 2007, 2-7.)

Tutkimuksen aineisto on saatu haastattelun avulla. Haastattelutyypiksi on valittu teemahaastattelu. Teemahaastattelu kutsutaan myös puolistrukturoiduksi haastatteluksi. Haastattelukysymysten teemana on eettiset haasteet. Kysymykset ovat avoimia kysymyksiä, eli vastauksia ei ohjata monimuotokysymyksillä. (Vilka 2021; Alasuutari 2011.)

Tutkimusaineiston käsittelyssä on käytetty sisällönanalyysiä. Sisällönanalyysillä tarkoitetaan sanallista kuvaamista haetut merkitykset huomioiden. Aineisto kirjoitetaan pelkistäen ja olennaisiin asioihin keskittyen. (Vilka 2021; Alasuutari 2011.) Haastattelun avulla kerätty aineisto analysoidaan tutkimuskysymykset huomioiden. (Flick 2014.)

5.1. Tutkimuksen toteutus

Tässä osiossa keskitytään tutkimuksen toteuttamisen vaiheisiin. Ensimmäisenä keskitytään haastattelukysymysten laadintaprosessiin. Sitten kerrotaan siitä, kuinka haastattelut on toteutettu. Viimeisenä käsitellään kerätyn aineiston puhtaaksi kirjoittamista. Tutkimuksen tuloksia esitellään ja analysoidaan kuudennessa luvussa.

5.1.1. Haastattelukysymysten laadinta

Tutkimuksen kysymysten muodostamiseksi on perehdytty vastuullisuuteen ja varmennukseen liittyvään kirjallisuuteen. Perehtymällä vastuullisuuteen on pyritty tuomaan esiin asioita, joihin varmennettava vastuullisuusraportti perustuu. Tutkimuskysymysten muodostamisessa on kiinnitetty enemmän huomiota kolmanteen ja neljänteen lukuun.

Liitteen 1 ensimmäisen kysymyksen avulla on haettu tietoa varmentajien taustasta kuten kokemuksesta yleisesti. Kokemuksen avulla on pyritty arvioimaan vastausten luotettavuutta. Haastateltavien taustaa kartoittavan kysymyksen jälkeen on keskitetty olennaisiin haastattelukysymyksiin. Toisen kysymyksen avulla on pyritty saamaan tietoa asiakkaan liiketoiminnan tuntemisen vaikutuksesta varmennukseen. Kolmannen ja neljännen kysymyksen avulla on pyritty hakemaan tietoa konsultointipalvelujen ja johdon roolin vaikutuksista varmennukseen. Näillä kysymyksillä on niin sanottuja alakysymyksiä, joiden avulla on pyritty tutki-
maan hallintakeinoja ja haasteiden vaikutusta riippumattomuuteen.

Viidennessä kysymyksessä on käsitelty varmennuksen symbolista luonnetta. Tässä on pyritty hahmottamaan tekijöitä, joita pidetään syinä varmennuksen symboliseen luonteeseen. Alakysymyksillä on haettu kilpailupaineiden ja varmennusstandardien vaikutuksia tähän haasteeseen. Viimeisenä on esitetty kysymys siitä, että mitä asioita tilintarkastajat haluaisivat kehittää tai muuttaa. Tavoitteena oli tuoda esiin mahdollisia uusia näkökulmia.

5.1.2. Haastattelun toteuttaminen ja aineiston litterointi

Toteuttamisvaihe on aloitettu käymällä pörssi-yhtiöiden varmennusraportteja läpi. Näin on löydetty varmentajien tiedot, joiden avulla on varmistettu, että valitut henkilöt soveltuvat haastatteluun. Löydettyjä varmentajia oli yhteensä kymmenen, tästä kaksi oli konsulttiyhtiön varmentaja. Varmennus ei ole pakollista, näin ollen kaikkien yleisen edun kannalta merkittävien suurten yhtiöiden vastuullisuusraportteja ei ole varmennettu. Tästä johtuen varmentajien määrä oli vähän.

Haastattelupyyntö on lähetetty 10 henkilölle sähköpostitse heti tammikuun alussa. Ja tästä vain kahta tilintarkastajaa on tavoiteltu. Tilintarkastajat kuuluvat niin sanottuun Big 4 tilintarkastusyhteisöön. Haastattelukysymyksiä on lähetetty kahdelle tilintarkastajalle kutsun kanssa samana päivänä. Kutsu on lähetetty viisi päivää ennen haastattelua. Haastattelun sisällöstä on annettu tietoa alustavasti myös pyynnössä. Kaksi tilintarkastajaa on haastateltu etänä tammikuun 19. ja 25. päivänä. Koronapandemiasta johtuen haastattelu on toteutettu Teamsin kautta. Haastateltaville on esitetty myös puhelinhaastattelun mahdollisuutta, mutta molemmat suosivat Teamsin.

Ensimmäisen haastateltavan kanssa haastattelu kesti 45 minuuttia, eikä esitetty lisäkysymyksiä. Hän on KHT-tilintarkastaja, jolla on 17 vuoden kokemus tilintarkastustehtävistä. Vuonna 2016 lähtien on ollut mukana sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämistehtävissä sekä on toiminut sisäisen laadun valvojana. Vastuullisuusraportin varmentajana on alkanut toimia kaksi vuotta sitten.

Toisen haastateltavan kanssa haastattelu kesti 30 minuuttia, eikä tällekin toiselle haastateltavalle esitetty lisäkysymyksiä. Toinen haastateltava on myös KHT-tilintarkastaja, joka on suorittanut 15 vuotta tilintarkastustehtäviä. Hän on toiminut varmentajana noin 3 vuotta. Molempien tilintarkastajien suorittamiin koulutuksiin kuuluvat niin ulkopuolisten kuin tilintarkastusyhteisön omat koulutukset.

Haastattelujen tallenne on litteroitu helmikuun alussa. Toisin sanoen tallennettu aineisto on kirjoitettu tekstiksi. Litteroinnin avulla aineisto on pyritty saamaan tulkittua paremmin ja helpommin. Kirjoittamisen yhteydessä aineisto on ryhmitelty haastekohtaisesti. Litteroinnissa haastateltavien puheet on kirjoitettu sellaisenaan kuin ne olivat. (Vilka 2021.) Poikkeuksena oli muutamia pätkiä, joita jätettiin pois. Pois jätetyt pätkät ovat merkitsemättömiä analysoinnin kannalta. Litteroitu aineisto on yhteensä viisi sivua. Näin ollen ei ollut tarvetta muistiinpanolle.

5.2. Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Laadullisessa tutkimuksessa tulkinnan merkitys on suurempi kuin määrällisessä tutkimuksessa johtuen siitä, että aineisto kuvataan sanallisesti, jolloin tutkijan subjektiivisuus saattaa tulla esiin. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on selittää ilmiötä. Tämä johtaa tutkimustulosten yleistämiseen. Tulosten yleistäminen nähdään ongelmana, koska laadullisten tutkijoiden halutaan esittävän asioita sellaisenaan kuin ne ovat. (Vilka 2021; Holliday 2007, 7-10.)

Laadullisen tutkimuksen katsotaan olevan luotettava, kun tutkimuskohde ja aineisto palvelevat samaa asiaa. Tutkimuksen luotettavuutta mitataan myös tutkijan rehellisyydellä. Tutkijan tekemät valinnat ja ratkaisut ovat merkittäviä mittareita. Luotettavuus arvioidaan

tutkimusprosessin aikana analyysitavan, aineiston ryhmittelyn, tulkinnan ja johtopäätösten avulla. (Vilkkä 2021; Holliday 2007, 21.)

Graneheimin, Lindgrenin & Lundmaninin (2017, 33) mukaan luotettavuusongelma on ratkaistavissa kurinalaisuudella ja ylläpitämällä punaista lankaa läpi tutkimuksen. Lukijoille tulee tarjota niin sanottua polkua, jonka kautta he voivat seurata tutkijaa päätöksentekoon asti. Luotettavuutta voidaan arvioida myös tutkimuksessa äänessä olevan tahon perusteella. Tutkimuksen kannalta on tärkeä osoittaa, panostetaanko osallistujien vai tutkijoiden tulkintaan. Osallistujien kokemuksella ja -määrällä on tärkeä rooli luotettavuuden arvioinnissa. Tätä selitetään sillä, että sisältöanalyysi edellyttää monipuolista aineistoa. Korostetaan kuitenkin sitä, ettei monipuolisuutta saavuteta suurilla määrillä osallistujilla tai tekstisivuilla. (Sandelowski 1995, on viitattu teoksessa Graneheim, Lindgren & Lundmanin 2017, 33-34.) Luotettavuuden ylläpitämiseksi haastattelukysymyksiä on muodostettu perustuen kirjallisuuteen. Kysymyksiä koskevia aiheita on esitetty mahdollisimman monipuolisesti ja eri näkökulmista.

Haastatteluun osallistuneilla on vankka kokemus tilintarkastustehtävistä. Työkokemus vastuullisuuden varmennuspalveluista on vähintään kaksi vuotta. Tilintarkastajilla varmennukseen liittyvä osaaminen on siis riittävä. Haastateltavien määrä ei ollut suurta, kun osa raportin laatimiseen velvoitettujen yleisen edun kannalta merkittävien suurten yritysten vastuullisuusraportteja ei varmennettu. Haastateltavien määrä on tärkeä monipuolisen tiedon saamisen kannalta ja pidetään luotettavuuden mittarina. Näin ollen kahden haastateltavan antamat vastaukset riittävät antamaan suuntaa tutkimukselle, mutta tuloksia ei voi pitää luotettavana monipuolisuuden puutteesta johtuen.

6. Tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa esitetään haastattelun tuloksia, joita analysoidaan sisällönanalyysin avulla. Analysointi tehdään haastekohtaisesti. Ensisijaisesti käsitellään suoraan riippumattomuutta koskevia haasteita ja niiden vaikutuksia. Tämän jälkeen käsitellään varmennuksen luotettavuuteen vaikuttavaa haastetta ja sen vaikutuksia. Analysoinnissa hyödynnetään yksittäisiä suoria lainauksia haastatteluista. Eli pyritään esittämään osa vastauksista sellaisenaan tulosten analysoinnin selkeyttämiseksi.

6.1. Tulosten analysointi

Läheiset asiakassuhteet

Varmennuksen ensimmäisenä eettisenä haasteena on asiakkaan tuntemisen vaikutukset varmennukseen ja riippumattomuuteen. Asiakkaan tuntemisella tarkoitetaan asiakkaan liiketoiminnan tuntemista vähintään kaksi vuotta esimerkiksi tilintarkastuksen myötä.

”Asiakkaan tuntemisen myötä yhtiön tekemiä vastuullisuuteen liittyviä ratkaisuja on helppo ymmärtää ja kyseenalaistaa.” (H1)

”On edellytys hyvälle varmennukselle. Ilman asiakkaan tuntemista varmennus jäisi pintapuoliseksi ja olisi riskiperusteinen.”(H2)

Vastuullisuus on olennainen osa yritysten liiketoimintaa. Näin ollen asiakkaan liiketoiminnan tunteminen on merkittävä tekijä myös varmennuksen kannalta. Asiakkaan liiketoiminnan prosessien, kontrollien, sisäisen valvonnan ja raportoinnin tunteminen auttaa tilintarkastajia näkemään kokonais kuvan. Auttaa näkemään myös sitä, kuinka olennaisuusmäärittelyssä mainitut asiat ja tavoitteet linkittyvät liiketoiminnan eri alueisiin. Kun pystytään ymmärtämään varmennettavan liiketoimintaa, pystytään myös tarvittaessa kyseenalaistamaan tehtyjä ratkaisuja ja saatuja tuloksia. Haastattelussa tuli selkeästi esiin, että ilman asiakkaan tuntemista varmennus on vain lukujen seuraamista. Toisin sanoen varmennuksesta tulee

symbolinen prosessi, joka sisältää riskejä. Tämä puolestaan saattaa pakottaa tilintarkastajia tekemään enemmän työtä.

Asiakkaan tuntemisen yhtenä negatiivisena vaikutuksena on riippumattomuuden vaarantuminen. Riskien hallintaa koskevien vastausten perusteella voidaan sanoa, että haastattelemani tilintarkastajat ovat tietoisia pitkän toimikauden vaikutuksesta riippumattomuuteen. Ja he tiedostavat, että vaikka riskiä ei olisikaan, ulkopuoliset sidosryhmät saattavat olla eri mieltä pitkän toimikauden mahdollisista riskeistä.

”Tehdään riskeistä itsearviointi. Asiakassuhteen ei anneta vaikuttaa varmennukseen.” (H1)

”On integriteettikysymys. Varmentajan tulisi varmistaa, ettei riippumattomuus vaarannu prosessin alusta loppuun.”(H2)

Riippumattomuuteen liittyvän riskin hallinta näyttää kuuluvan tilintarkastusyhteisölle ja tilintarkastajalle. Toimeksiannon alussa arvioidaan mahdollisia varmennusta koskevia riskitekijöitä tai puutteita. Arvioinnin aikana havaittujen asioiden perusteella päätetään toimeksiannon hyväksymisestä. Toimeksiannon hyväksymiseen liittyvä loppupäätös on tilintarkastajalla. Vaikka asiakas olisi tunnettu, silti voidaan kieltäytyä havaittuihin riskeihin tai puutteisiin vedoten. Näin ollen myös tilintarkastajien ammatillisella ja eettisellä pätevyydellä on tärkeä rooli.

Tilintarkastusyhteisöt pyrkivät riippumattomuutta ylläpitämään erilaisten keinojen, kuten esimerkiksi omien ohjeistuksen ja arviointiprosessien avulla. Myös asiakasyhtiöt näyttävät olevan halukkaita ylläpitää riippumattomuutta. Yhden haastateltavan mukaan joidenkin pörssi-yhtiöiden johdot pyrkivät entistä aktiivisemmin varmistamaan riippumattomuuden säilymistä varmennuksen aikana.

Varmennuspalveluita tarjotaan tilintarkastusasiakkaille, toisin sanoen tunnetuille asiakkaille. Tähän tulokseen on päädytty myös asiakkaiden aloitteesta. Asiakkaat haluavat saman tilintarkastusyhteisön suorittavan myös varmennuksen, koska kokevat, että viestinnällisesti on helpompaa hoitaa asioita.

”Yhtiöt, joilla vastuullisuuden raportointi on osa vuosikertomusta, haluavat yhden tarkastusyhteisön hoitavan tarkastuksen ja varmennuksen.” (H1)

” 2 vuotta sitten linjattiin niin että varmennuspalveluja tarjotaan vain tilintarkastusasiakkaille.” (H2)

Tilintarkastusyhteisön päätös palvelun tarjoamisesta tilintarkastusasiakkaille perustuu siihen, että synergian löytäminen asiakkaan kanssa on helpompaa. Tämä heijastuu varmennukseen. Koetaan myös, että koska varmennus on mennyt yhä enemmän integroituun suuntaan, varmennettavien asioiden suhteen päästään jyvälle nopeammin, jos asiakkaan liiketoiminta tunnetaan.

Konsultointipalvelut

Toisena eettisenä haasteena on konsultointipalvelujen aiheuttama riski. Konsultointipalvelut saattavat vaarantaa riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Tilintarkastuksessa tämä haaste on pyritty hallitsemaan palkkiokaton ja konsultointipalveluja koskevien rajoitusten avulla. Varmennuksen suhteen ei ole vielä tehty vastaavia toimenpiteitä. Tämä näyttää huolestuttavan joitakin tukijoita kuten esimerkiksi Boiral et al (2018), Castillo-Merino, Garcia-Blandon & Martinez-Blasco (2020), Farooq & de Villiers (2020), Hay, Knechel & Li (2006), Quick & Warming-Rasmussen (2015).

Tilintarkastajilta kysyttiin konsultoinnin merkityksestä. Kysymyksen avulla on haettu tietoa yritysten kyvyistä ymmärtää ja hallita vastuullisuusprosessia. On pyritty myös hahmottamaan konsultointipalvelujen laajuutta ja mahdollisia vaikutuksia varmennukseen.

”Monilla yrityksillä ei ole riittävää osaamista. Tarvitsevat apua vastuullisuusprosessin luotettavuuden ja laadun varmistamiseksi.” (H1, H2)

Konsultointipalvelujen avulla yritykset haluavat hallita vastuullisuusprosessia paremmin. Vastuullisuusprosessin hallinta vaikuttaa myös raportoituihin tietoihin. Saadut vastaukset osoittavat, että monet yritykset tarvitsevat apua dataan ja kontroleihin liittyviin asioihin. Koska vastuullisuus kytkeytyy liiketoiminnan eri alueisiin, vastuullisuusprosessin hallinta

näyttää olevan joillekin yrityksille hankalaa. Hankkimalla konsultointipalveluja yritykset pyrkivät varmistamaan vastuullisuusprosessin luotettavuutta.

Konsultoinnin sisältö ja laajuus saattavat vaarantaa riippumattomuutta, mikäli konsultoituja asioita päästään myös varmentamaan.

” Varmistetaan oman järjestelmän kautta millaisia konsultointipalveluja yritykselle on tarjottu.” (H1)

”Konsultointi ei vaaranna riippumattomuutta automaattisesti; se mitä konsultoitu on merkittävä tekijä.” (H2)

Haastatteluissa kävi ilmi, että konsultointipalveluja tarjotaan monille yrityksille, jotka sitä tarvitsevat. Ennen toimeksiannon vastaanottoa arvioidaan mitä on konsultoitu ja miten se vaikuttaa varmennettavaan kohteeseen. Big 4-yhteisöllä on useita tiimejä, jotka hoitavat tarkastuksia. Mikäli talon sisäinen muu tiimi on tarjonnut konsultointia, arvioidaan myös, kuinka talon sisäisen tiimin konsultointi vaikuttaa kyseisen tilintarkastajan vastuulla olevaan varmennukseen, vaikka ei kuuluisi juuri siihen tiimiin. Mahdollisten riskien havaitseminen johtaa toimeksiannosta vetäytymiseen, jotta riippumattomuus ei vaarantuisi.

Ei konsultoida asioita, joita tullaan myöhemmin varmentamaan. Konsultointipalvelujen tarjoamisen riskit koskevat riippumattomuuden lisäksi myös oman työn laatua. Näyttää siltä, ettei haluta varmentaa kollegoiden konsultoimia asioita, sillä saatetaan kyseenalaistaa omia ratkaisuja. Siis pyritään välttämään konsultoinnin aiheuttamia mahdollisia ristiriitoja. Monille yrityksille, joille tarjotaan vastuullisuuden varmennuspalveluja, tarjotaan myös konsultointipalvelua. Konsultointi saattaa koskea taloushallintoa, vastuullisuutta tai muita asioita.

Johdon rooli

Kolmantena eettisenä haasteena on johdon vaikutus vastuullisuusraportin varmennusprosessiin. Johdolla on tietynlainen vaikutusvalta. Tässä halutaan kuvata johdon vaikutusvallan ulottuvuuksia.

”Onko varmennuksen kohde varmentajan päätettävissä? Vastaus ei ole kyllä tai ei” (H1)

”Johto asettaa tavoitteita, valitsee varmentajan, päättää varmennuksen tasosta ja kohteesta.” (H2)

Johdon tehtävä on asettaa vastuullisuustavoitteita ja seurata varmennuksen toteuttamisprosessia. Varmentajan ja varmennuksen tason valinnasta päättää myös johto. Varmennuksen kohteeseen liittyen johto esittää valintansa varmentajalle. Varmentajat arvioivat sitä, kuinka valittu kohde on tuotu esiin vastuullisuustavoitteissa ja olennaisuusmäärittelyssä. Mikäli johdon valitsema kohde ja yhtiön vastuullisuusstrategia on ristiriitaisia, kieltäytyään todennäköisemmin varmennuksen suorittamisesta. Kieltäytyminen riippuu johdon yhteistyökykyisyydestä.

Tällaisissa päätöksissä korostuu varmentajan ammatillinen osaaminen ja itsekriittisyys. Etenkin tilanteessa, jossa asiakkaiden määrä ei ole riittävää tai asiakkaalla on muutenkin neuvotteluvoima. Tämä saattaa näkyä siten, että jos asiakkaita ei ole riittävää, asiakasuskollisuuden saavuttamiseksi voidaan suostua esimerkiksi kohteen valintaan, vaikka ei olisi linjassa olennaisuusmäärittelyn ja/tai -tavoitteiden kanssa. Saamani vastausten mukaan johto ei pysty vaikuttamaan enää varmennukseen, kun päätöksiä varmennuksen kohteesta ja tasosta on tehty eikä niissä ole mitään moitittavia.

Varmennuksen symbolinen luonne

Neljäntenä eettisenä haasteena on varmennuksen symbolinen luonne. Tehdyt vastuullisuusraporttien analysoinnit ovat osoittaneet, että varmennus nykymuodossaan ei ole riittävää ja näyttää olevan symbolinen. (Boiral et al 2018, 1117-1118; Gurturk & Hahn 2016, 37-39; Manetti & Toccafondi 2012, 372-374; O'Dwyer & Owen 2005, 220, 224; Moroney, Windsor & Aw 2012, 927.)

Kahden tilintarkastajan vastaukset osoittavat, että yhtiön motivaatio varmennuksen suhteen on merkittävä tekijä. Haastattelemani tilintarkastajien mielestä yhtiöt ovat motivoituneita kehittämään vastuullisuuttaan. Varmennuksen avulla haetaan varmuutta raportoitujen asioiden oikeellisuudesta. Näin pyritään kehittämään omia prosesseja ja raportointia. Varmennuksen rooli ei rajoitu vain tietojen oikeellisuuden varmistamiseen. Sillä se on osa sidosryhmä- ja tavoitteen viestintää. Varmennusraportilla viestitään sidosryhmille, että vastuullisuus on tärkeä osa liiketoimintaa ja raportoidut asiat ovat oikein. Monet yritykset ovat alkaneet kytkeä vastuullisuustavoitteet johdon palkitsemiseen. Tämä saattaa toimia motivaatiota kasvattavana tekijänä.

”Yhtiöiden tendenssi ei ole laittaa rahaa varmennukseen. Symbolisuus riippuu yhtiöstä itsestä.” (H1)

”Riippuu valitusta varmennustasosta ja yhtiön motivaatiosta- kilpailijoiden matkiminen.” (H2)

Tilintarkastajat tiedostavat, että on yrityksiä, jotka varmennuttavat vastuullisuusraporttia ilman päämäärää. Eli ei välttämättä hyödynnetä varmennusraportista saatuja tuloksia. Varmennustason valintaan vaikuttaa varmennuksesta aiheutuvat kustannukset. Vastausten perusteella yritykset eivät halua vielä taloudellisesti panostaa varmennukseen. Varmennuspalvelun tarjoajan rooli on myös nostettu esiin. Esimerkiksi ei uskota kaikkien varmentajien tason riittävän suorittamaan varmennuspalveluja.

Kysyttiin tilintarkastajilta erikseen varmennusstandardien vaikutusta varmennuksen symboliseen luonteeseen. Heidän mielestä standardien sisältö ei ole tarkkaa; mahdollistaa erilaisia tulkintoja ja jättää paljon vastuuta varmentajalle. Vaatimukset varmennustasojen välillä on

suuri. Tämä vaikuttaisi ehdottomasti työmäärään ja siten kustannuksiin. Näin ollen standardien sisältöihin halutaan tarkempaa ohjeistusta, jotta työn määrä ja laatu olisivat samanlaista riippumatta varmennusta suorittavasta tahosta. Yksi haastateltavista totesi, että rajoitetun varmuuden antava lausunto on negatiivinen lausunto, joka ei ole varmuutta antavaa. Tämä saattaa hämmentää varmennusraportin lukijoita.

”Rajoitetun varmuuden antavaa tasoa tulisi kehittää, jotta varmennuksen taso ja laatu ei olisi itse varmentajasta riippuvainen.” (H1)

”Varmennusstandardit tulisi tarkentaa; nykyinen muoto mahdollistaa huonoa työtä.” (H2)

Kohtuullisen tason valinnan suhteen ollaan eri mieltä. Yhden tilintarkastajan mielestä yritykset ovat liian itsekkäitä. Koska ei uskota vastuullisuuden hallinnan ja raportoinnin olevan sillä tasolla, että pystyttäisiin valitsemaan kohtuullisen varmuuden antavan varmennuksen. Kun taas toisen tilintarkastajan mielestä yritykset eivät ole vielä kypsä kohtuulliseen varmennukseen raportoinnin kannalta, ja että kohtuullisen varmuuden antava varmennus valittaisiin jonkin EU direktiivin pakottamana.

”Kannattaa lopettaa tekeminen, jos kilpailupaineet vaikuttavat varmennukseen.” (H1)

”Varmentaminen ei ole suurta bisnestä, sen takia ei vaarantaisi mainetta.” (H2)

Vahva mielipide kilpailupaineiden vaikutuksista on se, että kilpailupaineet, jos sellaisia on, eivät vaikuta tilintarkastajien harkintaan. Tämä siis osoittaa sen, että tilintarkastajilla ei ole aikomusta miellyttää asiakkaita siinä mielessä, että se vaikuttaisi varmennuksen laatuun ja omaan maineeseen negatiivisesti. Tiedetään että on tahoja, jotka tarjoavat varmennuspalveluja todella alhaisella hinnalla, joka on varmennusstandardien hakeman laadun ja tason vastaista. Alhaisella hinnalla tehty työ herättää kysymyksiä työn laadun ja luotettavuuden sekä myös riippumattomuuden suhteen.

Muutettavia tai kehitettäviä asioita

Viimeisenä kysyttiin, mitä asioita tilintarkastajat haluaisivat muuttaa tai kehittää. Yrityksiltä halutaan ensinnäkin parempaa raportointiprosessia. Tilintarkastajien mielestä vastuullisuuden saama suosio on yllättänyt yrityksiä. Varmennus on alettu nähdä osa liiketoimintaa, kun alkuvaiheessa se oli osa markkinointia. Sidosryhmien vaatimukset ja tarpeet ovat ajaneet yrityksiä muuttamaan strategiaa ja tavoitteita. Tilintarkastajat ovat havainneet, että tilinpäätösprosessin systemaattisuus, kurinalaisuus ja järjestelmällisyys ei noudateta vastuullisuuden raportointiprosessissa. Muuttuvien säännösten myötä uskotaan raportoinnin kehittyvän.

”Vastuullisuusraportointi kaipaa kurinalaisuutta ja järjestelmällisyyttä.” (H1)

”Varmennukselle pitäisi olla oma standardi. Yritysten tulee kehittää raportointia ja prosesseja.” (H2)

Varmentajat haluavat, että vastuullisuuden varmennuksella olisi tarkemmin säännelty standardi, jonka ansiosta pystyttäisiin varmennuksia suorittamaan tehokkaammin. Tällöin varmennus olisi yhtenäisempi riippumatta palvelun tarjoajasta. Varmentajia kohtaan on kovia odotuksia, näin ollen tilintarkastajat haluavat vastata niihin tarkoin säännellyn standardin tukemana.

6.2. Tulosten pohdinta

Asiakkaan ja tarkastusyhteisön välisestä suhteesta saamani vastaukset ovat linjassa Boiralin et al. (2018, 1119) ja Geigerin & Raghunandanin (2002, 75) tutkimusten kanssa. Eli pitkäjaksoisen toimikauden myötä tilintarkastajat perehtyvät asiakkaan liiketoimintaan paremmin. Asiakkaan liiketoiminnan tunteminen auttaa tilintarkastajia olemaan skeptisiä vastuullisuuden tavoitteita ja tuloksia kohtaan. Pystyvät hahmottamaan paremmin olennaisuusmääritelmän ja tavoitteiden taustaa. Tilintarkastajat pitävät asiakkaan tuntemista olennaisena tekijänä laadukasta varmennusta varten.

Moore et al. (2006, 22), Alleyne et al. (2006, 632-633) ja Boiral et al (2018, 1114) ovat sitä mieltä että riippumattomuutta vaarantava vaikutus näyttää aiheutuvan eturistiriidoista. Toisin sanoen asiakassuhteen kehittyessä läheiseksi asiakassuhteeksi riippumattomuusvelvollisuutta aletaan laiminlyödä oman ja asiakkaan edun ajamiseksi. Saamani vastausten mukaan riippumattomuuden ylläpitäminen kuuluu tilintarkastajalle. Tämä on periaatteessa linjassa tutkimusten kanssa, kun eturistiriita johtuu tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön velvollisuutensa laiminlyömisestä. Riskin estämisessä korostetaan ammatillista ja eettistä pätevyyttä (Fontaine et al. 2015, 498) sekä standardien- (AccountAbility 2020, 14; IFAC 2013, 21) ja sääntöjen tuomia velvollisuuksia.

Asiakkaan tuntemisen suhteen nostettiin esiin seikan, jonka mukaan varmennus olisi riskiperusteinen ja pintapuolinen, jos asiakasta ei tunneta hyvin. Tämä olisi varmennuksen laatua ja luotettavuutta heikentävä tekijä. Esiin nousi myös se, ettei tarvitse rotaatiota silloin, kun varmennuspalveluja tarjotaan tilintarkastusasiakkaille. Rotaatio tapahtuu myös varmennuksessa, kun tilintarkastusyhteisö vaihtuu.

Boiralin et al (2018, 1118-1119) ja Chun & Hsun (2018, 207) tutkimusten mukaan konsultointi on asiakkaan vastuullisuusprosessin kehittämiskeino, mikä auttaa varmentajia ymmärtämään asiakkaan liiketoimintaa paremmin. Negatiivisena puolena on se, että asiakkaat saattavat olla riippuvaisia liiankin paljon tilintarkastajien neuvoista. Kahden tilintarkastajan antamat vastaukset ovat linjassa Boiralin et al. (2018) tutkimuksen kanssa. Konsultointipalvelujen avulla yrityksiä tuetaan vastuullisuusprosessin ja -raportoinnin kehittämisessä. Muttei käytetä keinona ymmärtää asiakkaan vastuullisuusprosessia. Varmentajat ovat hyvin tietoisia konsultoinnin vaikutuksista riippumattomuuteen. Vahva kanta oli se, ettei varmenneta sellaista kohdetta, jota on jossain vaiheessa konsultoitu.

Useiden tutkijoiden mukaan riippumattomuuden vaarantumista voidaan arvioida maksettujen konsultointipalkkioiden avulla. Esimerkiksi jos laskutetaan enemmän konsultoinnista kuin varmennuksesta, on suurta riskiä riippumattomuutta suhteen. (Castillo-Merino, Garcia-Blandon & Martinez-Blasco 2020, 254; Hay, Knechel & Li, 2006, 731-732; Quick & Warming-Rasmussen 2015, 176; Hohenfels & Quick 2018, 1001-1002; Kraub, Pronobis & Zulch 2014, 77-79.) Tilintarkastajilla on sama havainto riippumattomuuden vaarantumisen ja konsultointipalkkioiden välisestä suhteesta.

Vastaukset koskien johdon roolia ovat samat kuin O'Dwyerin & Owenin (2005, 220, 224) tutkimuksessa. Eli vastuullisuusraportointi ja varmennusprosessi on johdon vastuulla. Johdon tehtävään kuuluu varmentajan valinta sekä päätös varmennuksen kohteesta ja laajuudesta. Farooqin & de Villiersin (2020, 435-438) mukaan johdon laaja kontrolli ja päättämistä saattavat johtaa manipulointiin. Kohteen valinnassa johto saattaa välttää alueita, joissa annetaan tietoa negatiivisista asioista. Haastatteluissa saamani tiedon mukaan johto esittää valintansa koskien varmennuksen kohdetta. Tilintarkastajat arvioivat valitun kohteen yhteyksiä olennaisuusmääritelmään tai asetettuihin tavoitteisiin.

Arviointiin näyttää vaikuttavan kaksi tekijää; tilintarkastajan ammatillinen pätevyys ja asiakkaiden määrä. Haastattelussa on tuotu esiin myös kilpailupaineiden mahdollisia vaikutuksia. Heidän mukaan asiakasmäärän vähäisyys saattaa vaikuttaa varmentajana toimivan tilintarkastajan päätökseen johdon esittämästä varmennuskohteesta. Tästä huolimatta, toisin kuin Farooqin & de Villiersin (2020, 435-438) tutkimuksessa, tilintarkastajat eivät usko manipuloinnin mahdollisuutta, koska heidän mielestä johdolla ei ole riittävää osaamista vastuullisuustoiminnasta saadun datan manipuloinnin toteuttamiseksi.

Boiralin et al. (2018) tutkimuksen mukaan varmennuksen symbolisen luonteen taustalla on legitiimiys sekä kustannussyyt. Tutkimuksessa esiin nousi myös asiakkaan rooli ja sen vaikutus varmennuksen laatuun. Saamani vastaukset olivat osittain linjassa tämän kyseisen tutkimuksen kanssa. Tilintarkastajien havaintojen mukaan alkuvaiheessa yhtiöiden motivaationa näytti olevan kilpailijoiden saama hyöty ja maine. Mutta tilanne on muuttumassa. Varmennusraporttien uskotaan ajavan yhtiöitä tavoitteissaan eteenpäin. Tämän ansiosta uskotaan yhtiöiden olevan motivoituneimpia kehittämään omia prosesseja ja raportointia. On myös ollut havaintoja yrityksistä, joiden tavoitteena ei näytä olevan vastuullisuuden kehittäminen vaan prosessin vieminen loppuun asti. Varmennuksen roolin kasvaessa vastuullisuutta ei nähdä enää pelkkänä legitiimiyden varmistamiskeinona. Yritykset eivät ole valmiita sijoittamaan suuria määriä rahoja varmennukseen, jotta siirryttäisiin kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon. Tämä näkyy siten, että suurin osa varmennuksesta on rajoitetun varmuuden antava varmennus.

Myös varmennusstandardeilla on tärkeä rooli varmennuksen symbolisessa luonteessa, sillä niihin ei olla tyytyväisiä. Rajoitetun varmuuden antavassa varmennuksessa työn määrä näyttää olevan varmentajan päätettävissä. Kyseisen tason sisältö ei näytä olevan selkeää, koska tilintarkastajat joutuvat päättämään kuinka paljon ja mitä työtä heidän tulisi tehdä. Tämä puolestaan vaikuttaa merkittävästi varmennusraporttien laatuun ja vertailuun sekä korostaa myös tilintarkastajien ammattitaitoa. (Manetti & Becatti 2009, 295-297.)

Tutkimusten mukaan muu syy varmennuksen symboliseen luonteeseen oli esimerkiksi olennaisuuden käsittelyn heikko oleminen. (Gillet 2012, 80; Gurturk & Hahn 2016, 39.) Haastatteluissa kävi ilmi, että olennaisuusmääritelmä huomioidaan varmennuksessa, vaikka varmennusraportissa siitä ei olisi annettu tietoa. Haastatteluissa ei ollut mainintaa muita kirjallisuudessa esiin tulleista syistä. Vastausten mukaan kilpailupaineet eivät ole syy varmennuksen symboliseen luonteeseen.

7. Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen teoriaosiossa on käsitelty vastuullisuutta ja varmennusta. Vastuullisuusprosessista kertomalla on haluttu lukijoille esittää varmennettavan raportin taustaa ja mahdollisia ongelmia. Varmennusstandardien avulla on käyty läpi varmentajien velvollisuudet ja työn sisältö. Viimeksi on käsitelty varmennusta koskevia eettisiä haasteita. Haastatteluista saatuja tuloksia on analysoitu sisältöanalyysia käyttäen. Seuraavaksi vastataan tutkimuskysymyksiin ja tehdään johtopäätöksiä.

7.1. Tutkimuskysymyksiin vastaaminen ja yhteenveto

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia eettisten haasteiden merkittävyyttä ja hallintakeinoja. Niitä käsitellään perustuen tilintarkastajien mielipiteisiin. Tavoitteena on selvittää tilintarkastajan roolia ja asennetta eettisiä haasteita kohtaan. Eettiset haasteet ovat läheiset asiakassuhteet, johdon rooli, konsultointi ja varmennuksen symbolinen luonne. Tutkimuksessa on keskitetty vain varmentajina toimivien tilintarkastajien mielipiteisiin, muut tahot jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle. Haastattelukysymysten avulla on pyritty arvioimaan eettisten haasteiden merkittävyyttä ja hallintakeinoja.

- Mitkä ovat varmennuksen merkittävimpiä eettisiä haasteita?

Haasteiden merkittävyyttä on arvioitu tilintarkastajien asenteen ja roolin perusteella. Asenteella tarkoitetaan sitä, miten tilintarkastajat ottavat eettiset haasteet vastaan. Roolin perusteella pyritään hahmottamaan tilintarkastajien toimintaa. Haastattelussa saatujen vastausten perusteella merkittävimmät eettiset haasteet ovat läheiset asiakassuhteet, konsultointipalvelut ja johdon rooli. Asiakkaan tuntemista pidetään tärkeänä, sillä sen avulla pystytään ymmärtämään vastuullisuustavoitteiden ja olennaisuusmäärittelyn asettelua. Nämä puolestaan vaikuttavat liiketoiminnan eri osa-alueisiin sijoitettujen vastuullisuuspäätöksien ja toimenpiteiden ymmärtämiseen. Asiakkaan liiketoiminnan kokonaiskuvan hahmottaminen auttaa myös kyseenalaistamaan ratkaisuja ja tuloksia. Pitkän toimikauden tuloksena kehittyneen

läheisen asiakassuhteen riskejä tunnetaan ja otetaan tarvittavat toimenpiteet riippumattomuuden säilyttämiseksi.

Konsultoinnin avulla autetaan yhtiötä parantamaan vastuullisuusprosessiaan. Yritysten tavoitteena näyttää olevan laadukkaan ja luotettavan vastuullisuusprosessin luominen ja ylläpitäminen konsultoinnin avulla. Konsultoinnin vaikutukset riippumattomuuteen riippuvat siitä, mitä on konsultoitu ja mihin se ulottuu. Myös konsultointipalkkiolla on suuri merkitys riippumattomuuden arvioinnissa.

Johto valitsee varmentajan, ja päättää varmennuksen kohteesta ja laajuudesta. Johto esittää varmennuskohdetta koskevan valintansa, jonka perusteella varmentajat arvioivat toteuttamisen mahdollisuudet. Mikäli valinta ei korreloi olennaisuusmäärittelyn ja valitun kohteen tavoitteen kanssa, toimeksiannosta saatetaan kieltäytyä. Asiakasmäärän vähäisyys saattaa kuitenkin olla ratkaiseva tekijä. Eli saatetaan hyväksyä, vaikka johdon valinta ei kuulostaisi järkevältä koko vastuullisuusstrategiaan nähden.

Edellä mainitut eettiset haasteet ovat merkittävimpiä, koska tiedetään että omalla ammatillisella ja eettisellä pätevyydellä on suuri rooli. Tilintarkastajien riippumattomuus ja varmennuksen luotettavuus pyritään säilyttämään standardien, sääntöjen ja tilintarkastusyhteisön omien ohjeistuksen avulla. Näiden noudattaminen sekä toimiminen eettisesti ja ammattimaisesti on tilintarkastajan velvollisuus. Eettisiin haasteisiin luetaan myös johdon roolia, koska johdon valinnat kuten esimerkiksi varmentajan valinta, vaikuttavat varmennuksen riippumattomuuteen. Riippumattomuus vaarantuu, mikäli johto pyrkii päätöksillään manipuloidaan varmennusta, ja varmentaja hyväksyy ne omien etujen ajamiseksi. Tämä vaikuttaa myös varmennuksen luotettavuuteen. Tilintarkastajien vastuut ja rooli huomioon ottaen voidaan sanoa, että tilintarkastajat pystyvät toiminnallaan vaikuttamaan mainittuihin eettisiin haasteisiin.

Varmennuksen symbolinen luonne on ulkopuolisten silmin merkittävä eettinen haaste, koska vaikuttaa varmennuksen luotettavuuteen. Tilintarkastajien mielestä varmennuksen symboliseen luonteeseen vaikuttaa ensinnäkin yritysten motivaatio, varmennuksen kustannus ja -taso. Yritysten asenne varmennusta kohtaan heijastuu tilintarkastajien mielestä varmennukseen. Varmennus on vapaaehtoinen, ja yritykset näyttävät olevan tyytyväisiä rajoitetun

varmuuden antavaan varmennukseen. Näin ollen varmennukseen ei haluta panostaa vielä taloudellisesti niin, että voisi harkita kohtuullisen varmuuden antavaa tasoa. Toisin sanoen kustannukset halutaan pitää pienenä, myös siksi että saatu varmuus on riittävä. Vastausten perusteella voisi sanoa, että varmentajat päättävät mitä ja kuinka paljon työtä tekevät. Koska työn määrä on määritelty epätarkasti, täten tilintarkastajat eivät ole varma mitä heidän odotetaan tekevän. Tältä osin laatu on riippuvainen varmentajien panoksista. Mutta ei oteta vastuuta siitä, että nykyinen varmennus tulkitaan symboliseksi, kun siihen vaikuttavat muutkin tekijät. Eli varmennuksen symbolinen luonne muutettavissa yritysten asennemuutoksen ja varmennusstandardien kautta. Ja näihin tilintarkastajat eivät pysty suoraan vaikuttamaan.

- Miten merkittävimmät eettiset haasteet pyritään hallitsemaan?

Asiakkaan liiketoiminnasta halutaan tietää mahdollisimman hyvin kokonaiskuvan hahmottamiseksi mutta tämä halutaan pitää riippumattomuuden ja objektiivisuuden rajoissa. Näin ollen viestitään ensisijaisesti varmentajan rehellisyyden ja pätevyyden merkitystä. Tämän jälkeen tulevat varmennusstandardien tuomat velvollisuudet, muut säännökset ja tarkastusyhteisön omat ohjeistukset. Konsultointipalvelujen vaikutusta riippumattomuuteen pyritään vähentämään arviointiprosessien eli järjestelmien avulla, joissa käydään läpi kyseiselle yhtiölle tarjottuja palveluja. Mikäli tarjottujen palvelujen joukosta löytyy varmennuksen kohde, kieltäydytään toimeksiannosta. Pyritään olemaan konsultoimatta sellaisia vastuullisuuden liittyviä asioita, jotka saattavat myöhemmin tulla vastaan.

Johdon rooli on rinnastettavissa läheisen asiakassuhteen aiheuttamaan haasteeseen. Vaikka ei uskota datamanipulointiin, johdon varmentajavalinta ja varmennettavasta kohteesta päättäminen saattavat mahdollistaa symbolista varmennusta ja vaikuttaa riippumattomuuteen, koska varmentaja ja varmennusprosessi olisi täysin johdon kontrollissa. Tällöin manipulointi olisi mahdollinen. Haasteen hallinta näyttää tässäkin olevan tilintarkastajan vastuussa. Tilintarkastajat tuntevat hyvin johdon toimivallan rajoja, näin ollen kieltäydytään tai ohjataan tarvittaessa oikeaan suuntaan, jotta luotettavuus ja riippumattomuus säilyisi. Kieltäytymisen ollessa kyseessä nostetaan esiin ammatillinen osaaminen ja kriittisyys.

Varmennuksen symbolinen olemisen suhteen vastuu kohdistuu varmentajien harkintakykyyn varmennusstandardin epämääräisestä ohjeistuksesta johtuen. Varmentajien harkintaan jätetty työn määrä näyttää johtavan hyvin erilaisiin varmennustöihin, vaikka lopputulos esitetään saman kaavan mukaisesti. Vastuuseen joudutaan myös siksi, että prosessin lopussa varmennusraporttiin laitetaan varmentajan nimi. Sidosryhmät näkevät vain lopputuloksen varmennusraportin kautta. Tämän haasteen hallinta ei ole kokonaan tilintarkastajista riippuvaa. Tilintarkastajat odottavat tarkennuksia rajoitetun varmuuden antavalle tasolle. He odottavat myös sitoutumista yrityksiltä.

7.2. Johtopäätökset

Asiakkaan tuntemisen kautta kehittyneet läheiset asiakassuhteet sekä konsultointipalvelut ja johdon rooli ovat sellaisia eettisiä haasteita, joita ulkopuoliset sidosryhmät tulevat kyseenalaistamaan, kunnes varmennuksen roolia vahvistetaan tarkkojen standardien ja velvoittavien lakien avulla. Koska nämä eettiset haasteet vaikuttavat varmentajien riippumattomuuteen ja varmennuksen luotettavuuteen. Vaikka tilintarkastuksessa esitetyt ratkaisut eivät välttämättä toimi toivotulla tavalla, myös varmennuksessa halutaan samanlaista kurinalaisuutta ja rajojen vetämistä kuin tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajat vetoavat ammatilliseen ja eettiseen pätevyYTEEN sekä velvollisuuksiin. Tämä voisi tulkita siten, että tilintarkastajien asenne ja rooli vaikuttavat riippumattomuutta koskevien haasteiden hallintaan. Riippumattomuuden säilyttämiseen näyttää vaikuttavan myös se, että yritykset ovat alkaneet arvostaa riippumattomia tilintarkastajia. Toisaalta on epäselvä mitä riippumattomalla tilintarkastajalla tarkoitetaan yritysten näkökulmasta. Onko tilintarkastaja riippumaton, jos johto haluaa varmennusta koskevien päätöstensä toteutuvan, vaikka varmennuksen kannalta ei olisi järkevää? Tämä jää arvoitukseksi ja korostaa vielä kerran tilintarkastajan roolia. Mutta kaikki varmennuksen laatuun ja luotettavuuteen vaikuttavat haasteet eivät ole tilintarkastajan vastuulla. Niihin vaaditaan ratkaisuja niin lain kuin yritysten puolelta.

7.3. Jatkotutkimusehdotukset

Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia eettisten haasteiden merkittävyyttä ja hallintakeinoja. Niitä käsiteltiin perustuen tilintarkastajien mielipiteisiin. Tässä tavoitteena oli selvittää tilintarkastajan roolia ja asennetta eettisiä haasteita kohtaan. Muita tilintarkastajia ja vastuullisuuden asiantuntijoita, joilla ei ollut kokemusta varmennuksesta, jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle. Näin ollen haastateltavien määrä oli hyvin rajoitettu. Myös osallistuneiden määrä oli todella pieni. Näin ollen ei voitu saada laajempia ja yleistettäviä tutkimustuloksia.

Esitän jatkotutkimusehdotuksena, että eettisten haasteiden tutkiminen laajennettaisiin myös yritysten vastuullisuusprosessia edustaviin henkilöihin. Näin olisi mahdollisuus nähdä kuinka eri näkökulmista saatetaan asioita katsoa. Monet haastattelukysymykset olivat yleisellä tasolla laadittua. Ne soveltuisivat myös muiden kuin tilintarkastajien haastattelemiseen. Ehdottaisin tutkimuksen suorittamista varmennuksen ollessa pakollinen. Silloin varmennuksen merkitys olisi nykyistä suurempi ja kaikki raportin laatimiseen velvoitetut yhtiöt varmennuttaisivat raporttiaan.

Lähteet

AccountAbility (2020) AA1000 Assurance Standard v3. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 03.11.21]. Saatavilla: https://www.accountability.org/sttic/3ff15429033873cdc775212ca63572fb/aa1000as_v3_final.pdf

Alasuutari, P (2011) Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino. Verkkoaineisto ISBN:978-951-768-503-0

Alleyne, A. P; Devonish, D; Alleyne, P. (2006) Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial auditing journal*. Vol.21 (6), p.621-635

Bagnoli, M; Watts, S. G. (2017) Voluntary Assurance of Voluntary CSR Disclosure. *Journal of economics & management strategy*. Vol. 26 (1), p. 205-230

Bansal, P. (2005) Evolving sustainability: a longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic management journal*. Vol. 26 (3), p. 197-218

Ball, A; Owen, D. L. Gray, R. (2000) External Transparency or Internal Capture? The Role of Third-Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports. *Business strategy and the environment*. Vol. 9 (1), p. 1-1

Becker, L. L; Stead, J. G; Stead, W. E. (2016) Sustainability assurance: a strategic opportunity for CPA firms. *Management accounting quarterly*. Vol. 17 (3), p. 29-37

Belkhir, L; Bernard, S; Abdelgadir, S. (2017) Does GRI reporting impact environmental sustainability? A cross-industry analysis of CO2 emissions performance between GRI-reporting and non-reporting companies. *Management of Environmental Quality*. Vol. 28 (2), p. 138-155

Brammer, S; Walker, H. (2011) Sustainable procurement in the public sector: an international comparative study. *International journal of operations & production management*. Vol. 31 (4), p. 452-476

Boiral, O; Gendron, Y. (2011). Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*. Vol. 20(5), p. 331–347.

Boiral, O. (2013) Sustainability reports as a simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, auditing & accountability*. Vol. 26 (7), p. 1036-1071

Boiral, O; Heras-Saizarbitoria, I; Brotherton, M-C. (2017) Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of business ethics*. Vol. 155 (3), p. 703-721

Boiral, O; Heras-Saizarbitoria, I; Brotherton, M-C, Bernard, J; Fieseler, C; Etter, M; Etter, M; Whelan, G; Fieseler, C; Whelan, G. (2018) Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. *Journal of business ethics*. Vol. 159 (4), p. 1111-1125.

Boiral, O; Heras-Saizarbitoria, I; Brotherton, M-C. (2020) Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, auditing & accountability*. Vol.33(2), p.309-334

Carbon Disclosure Project (CDP) (2021) What we do [Verkkodokumentti]. [Viitattu 02.11.21]. Saatavilla: <https://www.cdp.net/en/info/about-us/what-we-do>

Castillo-Merino, D; Garcia-Blandon, J; Martinez-Blasco, M. (2020) Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? *The European accounting review*. Vol. 29 (2), p. 233-262

Chu, B; Hsu, Y. (2018) Non-audit services and audit quality--- the effect of Sarbanes-Oxley Act. *Asia Pacific management review*. Vol. 23 (3), p. 201-208.

Cho, C.H; Laine, M; Roberts, R.W; Rodrigue, M. (2015) Organized hypocrisy, organizational facades, and sustainability reporting. *Accounting, organizations and society*. Vol. 40, p.78-94

Cox, R. A; Dayanandan, A; Donker, H. (2013) Materiality disclosure and litigation risks: A Canadian perspective. *International journal of disclosure and governance*. Vol. 11 (3), p. 284-298

del Mar Alonso-Almeida, M; Llach, J; Marimon, F. (2014) A Closer Look at the “Global Reporting Initiative” Sustainability Reporting as a Tool to Implement Environmental and Social Policies: A Worldwide Sector Analysis. *Corporate social-responsibility and environmental management*. Vol. 21 (6), p. 318-335

European Commission (2014) Corporate sustainability reporting. Overview. Directive 2014/95/EU [Verkkodokumentti]. [Viitattu 06.11.21]. Saatavilla: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

European Commission (2016) Reform of the EU Statutory Audit Market- Frequently Asked Questions (Updated Version) [Verkkodokumentti]. [Viitattu 06.2.22]. Saatavilla https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_16_2244

European Commission. (2021) Corporate sustainability reporting. Proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). [Verkkodokumentti]. [Viitattu 02.11.21]. Saatavilla: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

Farooq, M. B; de Villiers, C (2020) How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement. *Accounting, auditing & accountability*. Vol. 33 (2), p. 417-445

Fasan, M; Mio, C. (2017) Fostering Stakeholder Engagement: The Role of Materiality Disclosure in integrated Reporting. *Business strategy and the environment*. Vol. 26 (3), p. 288-305

Ferguson, A; Lam, P; Ma, N; Smith, T. (2019) Further evidence on mandatory partner rotation and audit pricing: a supply-side perspective. *Accounting and Finance*. Vol. 59 (2) p. 1055–1100.

Flick, U. (2014) *The SAGE handbook of qualitative data analysis*. Los Angeles. SAGE.

Fonseca, A. (2010) How credible are mining corporations' sustainability reports? a critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. Vol. 8 (4), p. 355-370

Fontaine, R; Khemakhem, H; Herda, D. N (2015) Audit committee perspectives on mandatory audit firm rotation: evidence from Canada. *Journal of management and governance*. Vol. 20 (3), p. 485-502

Galani, D; Gravas, E; Stavropoulos, A. (2012) Company Characteristics and Environmental Policy. *Business strategy and the environment*. Vol. 21 (4), p. 236-247

Galea, C. (2017) *Consulting for Business Sustainability*. First edition. London: Taylor and Francis

Geiger, M. A; Raghunandan, K. (2002) Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: a journal of practice and theory*. Vol. 21 (1), p. 67-78.

Gillet, C. (2012) A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of accounting & organizational change*. Vol. 8 (1), p.62-84

Gurturk, A; Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*. Vol. 136, p. 30–41

Gul, F. A; Jaggi, B.L; Krishnan, G.V. (2007) Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees. *Auditing: a journal of practice and theory*. Vol. 26 (2), p. 117-142

Graneheim, U. H; Lindgren, B-M; Lundman, B. (2017) Methodological challenges in qualitative content analysis: A discussion paper. *Nurse education today*. Vol. 56, p. 29-34

GRI (2021) Our mission and history [Verkkodokumentti]. [Viitattu 24.10.21]. Saatavilla: <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

Hahn, R; Lülfs, R. (2014) Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies. *Journal of business ethics*. Vol. 123 (3), p. 401-420

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. HE 208/2016

Hartono, J; Suwardi, E; Miharjo, S; Hartadi, B. (2016) Does auditor rotation increase auditor independence. *Gadjah Mada international journal of business*. Vol. 18 (3), p. 315-337

Hay, D; Knechel, R; Li, V. (2006) Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of business finance & accounting*. Vol. 33 (5-6), p. 715-734

Hohenfels, D; Quick, R. (2018) Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of managerial science*. Vol. 14 (5), p. 959-1007.

Holliday, A. (2007) *Doing & Writing Qualitative Research*. London: Sage Publications.

IFAC (2013) ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 05.11.21]. Saatavilla: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf>

International Standards Organization (ISO) (2021 a) About us [Verkkodokumentti]. [Viitattu 01.11.21]. Saatavilla: <https://www.iso.org/about-us.html>

International Standards Organization (ISO) (2021 b) ISO 14001:2015 Environmental management systems- Requirements with guidance for use [Verkkodokumentti]. [Viitattu 01.11.21]. Saatavilla: <https://www.iso.org/standard/60857.html>

International Standards Organization (ISO) (2021 c) ISO 9001:2015 Quality management systems- Requirements [Verkkodokumentti]. [Viitattu 01.11.21]. Saatavilla: <https://www.iso.org/standard/62085.html>

International Institute for Sustainable Development (IISD) (2021) Sustainable development [Verkkodokumentti]. [Viitattu 23.10.21]. Saatavilla: <https://www.iisd.org/about-iisd/sustainable-development>

Jones, P; Hillier, D; Comfort, D (2016) Materiality and external assurance in corporate sustainability reporting: An exploratory study of Europe's leading commercial property companies. Journal of European Real Estate Research. Vol. 9 (2), p. 147-170

Kaur, A; K. Lodhia, S; Charl de Villiers and Professor Chr. (2014) The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils. Pacific accounting review. Vol. 26 (1/2), p. 54-74

Kend, M (2015) Governance, firm-level characteristics and their impact on the client's voluntary sustainability disclosures and assurance decisions. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. Vol.6(1), p.54-78

KPMG (2020) The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 31.10.21]. Saatavilla: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>

Kraub, P; Pronobis, P; Zulch, H. (2014) Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*. Vol. 85 (1), p. 45-84

Kolk, A; Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*. Vol. 19(3), 182–198

Kouakou, D; Boiral, O; Gendron, Y. (2013) ISO auditing and the construction of trust in auditor independence. *Accounting, auditing, accountability*. Vol. 26 (8), p. 1279-1305

Kujala, J; Lamsa, A-M; Penttila, K. (2011) Managers' Moral Decision-Making Patterns Over Time: A Multidimensional Approach. *Journal of business ethics*. Vol. 100 (2), p. 191-207

Larrinaga, C; Rossi, A; Luque-Vilchez, M; Nunez-Nickel, M (2018) Institutionalization of the Contents of Sustainability Assurance Services: A Comparison Between Italy and United States. *Journal of business ethics*. Vol. 163 (1), p. 67-83

Le Roux, C; Pretorius, M. (2016) Navigating Sustainability Embeddedness in Management Decision-Making. *Sustainability (Basel, Switzerland)* Vol. 8 (5), p. 444-444

Machado, B. A. A; Dias, L.C.P; Fonseca, A (2021) Transparency of materiality analysis in GRI-based sustainability reports. *Corporate social-responsibility and environmental management*. Vol. 28 (2), p. 570-580

Maltby, J. (2005) Showing a strong front: Corporate Social Reporting and The Business Case in Britain 1914-1919. *The Accounting historians journals*. Vol. 32 (2), pp. 145-171

Manetti, G. & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 289–298.

Manetti, G; Toccafondi, S. (2012) The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance. *Journal of business ethics*. Vol. 107 (3), p.363-377

Marlin, J.T. & Marlin, A. (2003). A brief history of social reporting. *Business Respect*. 51.

Markevich, A (2009) The Evolution of Sustainability. *MIT Sloan Management Review*. Vol. 51 (1), p. 13-14

Moneva, J.M; Archel, P; Correa, C. (2006) GRI and camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting forum*. Vol. 30 (2), p. 121-137

Mock, T.J; Rao, S.S; Srivastava, R.P (2013) The Development of Worldwide Sustainability Reporting Assurance. *Australian accounting review*. Vol. 23(4), p. 280-294

Moratis, L; Brandt, S. (2017) Corporate stakeholder responsiveness? Exploring the state and quality of GRI-based stakeholder engagement disclosures of European firms. *Corporate social-responsibility and environmental management*. Vol. 24(4), p. 312-325

Morales-Sanchez, R; Orta-Perez, M; Rodriguez-Serrano, M.A. (2019) The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs. *Journal of business ethics*. Vol. 166 (2), p.441-459

Moroney, R; Windsor, C; Aw, Y. T. (2012). Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An empirical analysis. *Accounting & Finance*, Vol. 52(3), 903–939

Moore, D.A; Tetlock, P.E; Tanlu, L; Bazerman, M.H. (2006) Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. *The Academy of Management review*. Vol. 31 (1), p. 10-29

Niskala, M; Tarna-Mani, K; Puroila, J & Pajunen, T. (2019) Yritysvastuu: raportointi- ja laskentaperiaatteet. ST-Akatemia Oy (online-julkaisu). Helsinki

O'Dwyer, B; Owen, D. L. (2005) Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*. Vol. 37(2), p.205-229

Quick, R; Warming-Rasmussen, B. (2015) An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of international financial management & accounting*. Vol. 26 (2), p. 150-187

Perego, P; Kolk, A; Busch, T; Delgado-Ceballos, J; De Lange, D. E. (2012) Multinational Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of business ethics*. Vol. 110 (2), p.173-190

Power, M.K (2003) Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*. Vol. 28 (4), p. 379-394

PWC (2015) Tilintarkastusalan sääntely etenee- rotaatio pakolliseksi. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 06.02.22]. Saatavilla: <https://uutishuone.pwc.fi/tilintarkastusalan-saantely-etenee-rotaatio-pakolliseksi>

Ramus, C.A. & Montiel, I. (2005) When Are Corporate Environmental Policies a Form of Greenwashing? *Business & Society*. Vol. 44 (4), p.377-414

Roth, J.K. (2016) *Ethics*. Pasadena, California; Hackensack, New Jersey: Salem Press

Rossi, A; Tarquinio, L. (2017) An analysis of sustainability report assurance statements: Evidence from Italian listed companies. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 32(6), p. 578-602

Sandelowski, M. (1995) Focus on qualitative methods. Sample size in qualitative research. *Res. Nurs. Health*. Vol. 18 (2), p. 179-183

Sellami, Y.M; Hlima, N.D.B; Jarboui, A. (2019) An empirical investigation of determinants of sustainability report assurance in France. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Vol. 17 (2), p.320-342

Siew, R.Y.J (2015) A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs). *Journal of environmental management*. Vol. 164 p.180-195

Simoni, L; Bini, L; Bellucci, M. (2020) Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries. *Meditari Accountancy Research*. Vol. 28 (6), p.1059-1087

Spychalska-Wojtkiewicz, M. (2020) The Relation between Sustainable Development Trends and Customer Value Management. *Sustainability*. Vol. 12 (14), p. 5496

Szekely, F. & Knirsch, M. (2005) Responsible Leadership and Corporate Social Responsibility: Metrics for Sustainable Performance. *European management journal* Vol. 23 (6), p. 628-647

Tschopp, D; Nastanski, M. (2014) The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards. *Journal of business ethics* Vol. 125 (1) 147–162.

Tschopp, D; Huefner, R. J. (2015) Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of business ethics* Vol. 127 (3) 565–577.

United Nations Global Compact (2021) The Ten Principles of the UN Global Compact. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 02.11.21] Saatavilla: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>

United Nations. Sustainability. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 23.10.21]. Saatavilla: <https://www.un.org/en/academic-impact/sustainability>

Value Reporting Foundation SASB Standards (SASB) (2021) [Verkkodokumentti]. [Viitattu 01.11.21]. Saatavilla: <https://www.sasb.org/about/>

Vitell, S. J; Hidalgo, E. R. (2006) The Impact of Corporate Ethical Values and Enforcement of Ethical Codes on the Perceived Importance of Ethics in Business: A Comparison of U.S. and Spanish Managers. *Journal of business ethics*. Vol. 64 (1), p. 31-43

Kirjanpitolaki 1336/1997

Van Marrewijk, M. (2003) Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion. *Journal of business ethics*. Vol. 44 (2/3), p. 95-105

Vilka, H. (2021) Tutki ja kehitä. Jyväskylä: PS-kustannus. 5. päivitetty versio.

Wagner, R; Seele, P; Gössling, T & Aßländer, M.S (2017) Uncommitted Deliberation? Discussing Regulatory Gaps by Comparing GRI 3.1 to GRI 4.0 in a Political CSR Perspective. *Journal of business ethics*. Vol. 146 (2), p.333-351

Wallage, P. (2000) Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing: a journal of practice and theory*. Vol. 19 (s-1), p. 53-65

Wichaisri, S; Sopadang, A. (2018) Trends and Future Directions in Sustainable Development. *Sustainable development*. Vol. 26 (1), p. 1-17

World Resources Institute (WRI) and the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2021) About us [Verkkodokumentti]. [Viitattu 02.11.21]. Saatavilla: <https://ghgprotocol.org/about-us>

Yang, Y; Orzes, G; Jia, F; Chen, F; Börzel, T; Hansen, H. K; Azizi, S. (2021) Does GRI Sustainability Reporting Pay Off? An Empirical Investigation of Publicly Listed Firms in China. *Business & Society*. Vol. 60 (7), p.1738-1772

Zhou, S; Simnett, R; Hoang, H. (2019) Evaluating Combined Assurance as a New Credibility Enhancement Technique. *Auditing: a journal of practice and theory*. Vol. 38 (2), p. 235-259

Zorio, A; Garcia-Benau, M. A; Sierra, L. (2013) Sustainability Development and the Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence. *Business strategy and the environment*. Vol. 22 (7), p. 484-500

Özdemir, E.D.; Härdtlein, M.; Jenssen, T.; Zech, D. & Eltrop, L. (2011) A confusion of tongues or the art of aggregating indicators- Reflections on four projective methodologies on sustainability measurement. *Renewable & sustainable energy reviews*. Vol. 15 (5), p. 2385-2396

Liitteet 1 Haastattelukysymykset

- 1) Haastateltavan tausta mm
 - kokemus tilintarkastuksesta
 - kokemus varmennuspalvelusta
 - (koulutukset)

- 2) Miten asiakkaan tunteminen vaikuttaa varmennusprosessiin? Mitkä ovat hyödyt?
 - Miten tämän vaikutusta pyritään hallitsemaan, ettei riippumattomuus vaarannu?
 - Kuinka suurin osa varmennuspalveluista on tarjottu tunnetuille asiakkaille? (arvio)

- 3) Mitä merkitystä konsultoinnilla on vastuullisuuden ja raportoinnin kannalta?
 - Miten konsultoinnin ja varmennuksen rajat asetetaan, jos asiakkaalle tarjotaan vastuullisuuteen liittyviä konsultointipalveluja? Miten riippumattomuusriski hallitaan?
 - Kuinka suurin osa yhtiöistä, joiden vastuullisuusraportit varmenneetaan, konsultoidaan myös? (arvio)

- 4) Mitä roolia johdolla on varmennuksessa? Mihin se voi vaikuttaa, mihin ei?

- 5) Varmennus kritisoidaan symbolisesta luonteestaan. Mitä mieltä olette?
 - Mitä mieltä olette varmennusstandardeista? Mahdollinen vaikutus edellä mainittuun kritiikkiin?
 - Kilpailupaineiden sanotaan olevan syy kyseiseen kritiikkiin, millaisia ajatuksia tästä herää?

- 6) Mitä asioita muuttaisitte tai kehittäisitte edelleen?