

1

Varmennuksen ja kestävyystiedon raportoinnin ilmiöt tutkimuskohteina

Enni Ala-Mikkula, Lili-Anne Kihn, Janne Ruohonen & Jaakko Rönkkö

Johdanto

Varmentaminen on tietoa kohtaan koetun luottamuksen lisäämiseen pyrkivä prosessi. Organisaatiot tarvitsevat erilaisia mekanismeja tiedon oikeellisuuden ja toimintansa tuloksellisuuden varmentamiseksi. Nämä erilaiset varmennusmekanismit voivat muodostua organisaatioiden sisäisten toimien kautta tai vastaavasti kohdistua organisaatioon sen ulkopuolelta erilaisten riippumattomien varmennustoimien kautta.

Sisäisen valvonnan käsitteen voidaan katsoa muodostavan jäsennellyn, organisaation tuloksellisuutta sisäisesti varmentavan kokonaisuuden. Kokonaisuus pitää sisällään sisäiset kontrollit, seurannan, riskien arvioinnin, ohjausympäristön ja tiedonkulun. Toisaalta myös sisäisen tarkastuksen toiminnon voidaan katsoa kytkeytyvän läheisesti sisäiseen valvontaan toiminnon pyrkiessä arvioimaan organisaation sisältä sisäisen valvonnan toimivuutta. Tilintarkastus ja siihen liitännäiset palvelut puolestaan edustavat tyypillistä riippumatonta varmennusta, jota kohdennetaan organisaatioon sen ulkopuolelta. Nämä mekanismit pyrkivät kaikki osaltaan varmentamaan organisaation tuloksellista toimintaa – joko prosessien toimivuuden tai raportoinnin oikeellisuuden varmentamisen muodossa.

Tilintarkastus on perinteisesti ollut yhteisön tilinpäätöstietojen, kirjanpidon ja hallinnon lainmukaisuuden varmennuksen työkalu. Tilintarkastuksella on vahva

kytkentä yhtäältä omistajiin ja toisaalta johtoon. Osakkeenomistajien kannalta on keskeistä saada varmennettua tietoa toiminnan asianmukaisuudesta. Tämä korostuu erityisesti silloin, kun omistus ja johto ovat eriytyneet. Tilintarkastajan yhtenä keskeisenä tehtävänä onkin tarkastaa johdon toiminnan lainmukaisuus (hallinnon tarkastus), ja johdolla on puolestaan velvollisuus avustaa tilintarkastajaa. Kestävyyshinformaation merkityksen korostuessa eri yhteisöjen raportoinnissa on esille nous-
sut tarve varmentaa myös raportoituja kestävyystietoja.

Kiinnostus kestävyysraportointiin ja siihen kohdistuva sääntely ovat viime vuosikymmenien aikana lisääntyneet (Gullkvist 2023, 29). Kestävyysraportoinnin keskiössä ovat kestävyysseikat, erilaiset ympäristöön, yhteiskuntaan ja työntekijöihin, ihmisoikeuksiin sekä hallintotapaan ja korruption ja lahjonnan torjuntaan liittyvät tekijät (EU 2019/2088 2 art. 24 k.; kirjanpitolaki (1336/1997, KPL) 7:2 § 10 k. (1249/2023)), joita koskevien tietojen julkaisemista omana kokonaisuutenaan tilinpäätösraportoinnin rinnalla toimintakertomuksessa kutsutaan kestävyysraportoinniksi (KPL 7:2 § 7 k. (1249/2023)). Kyse on toiminnosta, jonka kautta yrityksen (liike)toiminnan kestävyysvaikutukset ja harjoitettu vastuullisuustoiminta saatetaan avoimemmin, läpinäkyvämmiin sekä vertailukelpoisemmin erilaisten sidosryhmien arvioitavaksi. (Silvola ym. 2024, k. 1.1.1) Keino varmistua organisaatioissa laadittujen raporttien luotettavuudesta myös ulkopuolisen tarkastelijan näkökulmasta on raportoitujen kestävyystietojen riippumaton varmentaminen. Varmentamisen tärkeys ja merkitys on välittynyt niin ikään sääntelykehitykseen varmentamisvelvoitteineen, mutta vasta viime vuosina vapaaehtoisuuteen perustuneiden varmentamiskäytäntöjen jatkoksi. (Gullkvist 2023, 28.) Kestävyystiedon ja perinteisen tilinpäätösinformaation välisen yhteyden tiivistyessä tilintarkastajat ovat osoittautuneet luontaiseksi ammattikunnaksi kestävyystiedon varmentamisen suorittajiksi.

Tässä kokoomateoksessa tarkastellaan tilintarkastuksen ja kestävyystiedon varmentamisen eri ulottuvuuksia, joihin liittyy tyypillisesti myös johdon ja omistajaohjauksen näkökulmat. Teoksessa huomioiduksi tulee myös Euroopan unionin yritysten kestävyyskysymyksiin liittyvien velvoitteiden vähentämiseen tähtäävä Omnibus-esitys (Euroopan komissio 2025), jonka tarkoituksena on viime vuosien ja vuosikymmenien sääntelytoimista poiketen keventää yritysten raportointivelvoitteita, johdon huolellisuusvelvoitteita sekä supistaa raportointivelvollisten yritysten joukkoa huomattavasti alun perin aiotusta.

Kokoomateoksen tutkimukselliset lähtökohdat

Kokoomateoksessa syvennyttään tarkastuksen ja arvioinnin ajankohtaisiin kysymyksiin ja ilmiöihin 15 ajankohtaisessa tieteellisessä artikkelissa. Kyse on monitieteisestä ja -menetelmällisestä kokoomateoksesta, jossa menetelmälliset ratkaisut on tehty artikkelikohtaisesti siten, että valitut metodit auttavat mahdollisimman hyvin vastaamaan kussakin artikkelissa asetettuun tutkimustehtävään. Kokonaisuudesta

muodostuu moniulotteinen, sillä tarkastelu kattaa liiketaloustieteellisiä, hallintotieteellisiä ja oikeudellisia näkökulmia. Paikoin näkökulmat ja metodit myös risteävät. Kokonaisuuden tarkastelussa avainasemassa on *talouden ja oikeuden vuoropuhelu*.

Sekä *liiketaloustieteellinen* että *hallintotieteellinen tutkimus* kohdistuu tyypillisesti talouden, organisaatioiden (mukaan lukien yritysten) ja johtamisen ilmiöihin sekä aktorien toimintaan. Tutkimuksissa sovelletaan tällöin erilaisia teoreettisia ja metodologisia lähestymistapoja. Tutkimus voi ankkuroitua esimerkiksi valtavirtatutkimuksen, tulkitsevan tutkimuksen tai kriittisen tutkimuksen teorioihin (Ryan ym. 2002, 68–93; Harisalo 2008). Metodologisesti tutkimus voi hyödyntää esimerkiksi teoreettista tai empiiristä, kvantitatiivista tai kvalitatiivista, kuvailevaa tai normatiivista, subjektiivista tai objektiivista lähestymistapaa (Kihn & Näsi 2017, 137), tai edellä mainittuja elementtejä yhdistelevää lähestymistapaa.

Myös kokoomateoksen artikkeleissa sovelletaan erilaisia lähestymistapoja. Paikoin tarkastelussa on hyödynnetty valtavirtatutkimuksen talousteoreettista lähestymistapaa (kuten muun muassa agenttiteoriaa tai kustannushyötyanalyysiä) mutta enimmäkseen artikkelit pohjautuvat sääntelyyn ja/tai aihealueen aiempaan kirjallisuuteen. Metodologisesti artikkeleiden joukossa on kokonaan teoreettisia tai empiirisiä ja edelleen kvalitatiivisia tai kvantitatiivisia tutkimuksia.

Oikeustieteellisen tutkimuksen tyypillinen kohde on voimassa oleva oikeus. Lainoppi eli oikeusdogmatiikka on tutkimusmenetelmä, jonka tarkoituksena on tulkita ja systematisoida voimassa olevaa oikeutta ja sen sisältöä (Aarnio 2006, 238). Voimassa olevan sääntelyn tuntemus, kokonaisuuden hahmotus ja sen tulkinnanvaraisuuksien tunnistaminen on olennaista myös lainsäädännössä asetettujen vaatimusten ja muiden lainalaisuuksien, joiden puitteissa varmennusta ja kestävyystiedon raportointia harjoitetaan, ymmärtämiseksi. Tutkimuksellisesti nykytilan ymmärrys ei kuitenkaan aina riitä, vaan sääntelyn tulkinnanvaraisuus jo sellaisenaan voi luoda tarpeen voimassa olevan oikeuden kriittiselle arvioinnille ja erilaisten vaihtoehtoisten lainsäädännöllisten ratkaisumallien esittämiseksi siitä, millaista sääntelyn tulisi olla tulevaisuudessa (Siltala 2003, 131–132). Lainopillisen lähestymistavan ja sen voimassa olevasta sääntelystä tuottaman tiedon lisäksi varmennuksen ja kestävyystiedon raportoinnin kysymysten tarkastelua voi siis olla tarpeen täydentää tulevaisuudessa säädettävään lakiin kohdistuvilla *de lege ferenda*-kannanotoilla (ks. Kisanlahti & Timonen 2006).

Puhtaimmillaan juridiikan rooli on tarjota tietoa varmennusta ja kestävyystietojen raportointia koskevasta ajankohtaisesta sääntely-ympäristöstä ja sääntelytarpeista. Yhteiskunnallisen sääntelykontekstin kokonaisuuden ymmärtämiseen ja analysoimiseen tarvitaan kuitenkin usein myös poikkitieteellistä, näkökulmia yhdistävää tutkimusta. (Kihn ym. 2021, 11–12) Kokoomateoksen artikkelit kokonaisuutena edustavat monitieteistä lähestymistapaa, minkä lisäksi yksittäisiin artikkeleihin on valittu monimenetelmäisiä lähestymistapoja. Yhtenä tapana monipuolistaa perinteisen oikeustutkimuksen lähtökohtia kokoomateoksen artikkeleissa esiin nousee mahdollisuus täydentää tarkastelua strategisen yritysoikeuden näkökulmalla.

Strateginen yritysoikeus vie tutkimusta pidemmälle niistä kohteista ja tuloksista, joihin perinteisen lainopin keinoin pystytään tarttumaan. Voimassa olevan oikeuden rinnalla huomioon otettavaksi tulee myös yrityksen, organisaation tai muun kyseeseen tulevan toimijan tavoitteet siten, että sääntely valjastetaan tutkimuksen kohteen sijaan välineeksi liiketoiminnallisten tavoitteiden edistämiseksi. Perinteisen lainopillisen tutkimuksen voimassa olevan sääntelyn sisällöstä antamien tulkintakannanottojen sijaan tai ohella tuloksena on myös suosituksia sellaisista toimintamalleista (toimintasuositus), joilla liiketaloudellinen tavoite olisi saavutettavissa. Puhtaasti oikeudellisen aineiston rinnalla hyödynnettäväksi voi tulla muun muassa talous-, liiketalous- tai johtamistieteellinen aineisto. (Annola & Vahtera 2024, 936–937.)

Kokoomateoksen artikkelikokonaisuus on jaettu kahteen osaan. Ensimmäisessä osassa keskitytään tarkastelemaan erilaisia tarkastuksen, johdon ja omistajaohjauksen kysymyksiä. Toisessa osassa syvennyttään ajankohtaiseen ilmiöön eli kestävyysinformaation hallintaan ja varmentamiseen. Yhtäältä kyse on raportoidun tiedon määrämuotoisuudesta (eurooppalaisen standardiviitekehyksen mukainen kestävyysraportointi) ja toisaalta tuon tiedon luotettavuudesta (kestävyystiedon varmentaminen riippumattoman tarkastajan toimesta). Kokoomateoksessa luodaan moninäkökulmainen katsaus tarkastuksen, raportoinnin ja varmennuspalveluiden eri muotoihin muuttuvassa toimintaympäristössä sekä varmennuksen kohteiden vastuisiin ja sisältöihin.

Tutkimuskohteiden taustaa

Tarkastuksen, johdon ja omistajaohjauksen ulottuvuuksia (Osa I)

Kokoomateoksen ensimmäisessä osassa tarkastellaan laaja-alaisesti varmennusta ja sen eri ulottuvuuksia siten, että keskiössä tarkastuksen ja arvioinnin erilaisten ilmiöiden tarkastelussa on johdon ja/tai omistajan näkökulma. Osan I artikkeleja yhdistää pyrkimys ymmärtää ja selittää tarkastuksen ja omistajaohjauksen nykytilaa ajankohtaisine ilmiöineen sekä toisaalta sitä, minkälaisen kehityksen kautta tähän pisteeseen on päädytty ja minkälaisia muutospaineita tarkastuksen ja arvioinnin kenttään voidaan nähdä jatkossa kohdistuvan. Osion perusteella varmennus eri ulottuvuuksineen näyttäytyy alati kehittyvänä kokonaisuutena, johon ulkoisen toimintaympäristön muutokset niin talouden, liiketoiminnan kuin sääntely-ympäristönkin osalta eivät voi olla vaikuttamatta (Kihn ym. 2023, 17). Osa tästä muutoksesta liittyy yritysvastuuseen ja siihen liitettävissä olleen vapaaehtoisuuden korvaantumiseen yhä kattavammalla velvoittavalla sääntelyllä (Mäki-Rahko 2015, 143; Gullkvist 2023, 29–31), mutta ajantasaista tieteellistä tutkimusta kaipaavat ajankohtaiset tarkastuksen ja arvioinnin ilmiöt eivät tyhjene kestävyysraportointia ja sen varmentamista koskevien kysymysten käsittelyyn. Yhtä lailla myös esimerkiksi teknologian kehitys mukanaan tuomine haasteineen, vaatimuksineen ja mahdolluuksineen on

esimerkki niistä toimintaympäristössä tapahtuvista muutoksista (Kärnä ym. 2022, 86), joihin myös erilaisten tarkastuksen, arvioinnin ja varmennuksen toimintojen tulee pyrkiä sopeutumaan.

Kokoomateoksen yhtenä läpileikkaavana teemana on hyvän hallintotavan (*corporate governance*) eri osatekijöiden välisen dynamiikan tarkastelu muuttuvassa toimintaympäristössä. Yksi tapa jäsentää hyvää hallintotapaa on tarkastella sitä sen keskeisten toimijoiden kautta: ylimmän johdon, operatiivisen johdon, tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen kautta. Näiden väliseen dynamiikkaan kytkeytyy muun muassa hallinnon tarkastus, jossa hyvän hallinnon eri toimijoiden välillä vallitsee luontaisia jännitteitä. Toisaalta muuttuva toimintaympäristö asettaa muun muassa hallitukselle ylimpänä päätöksentekoaikojen ja sen alaisuudessa toimivalle operatiiviselle johdolle uudenlaisia kompetenssivaatimuksia, kun läpinäkyvyyssvaateet esimerkiksi yhteiskunnallisten vaikutusten, kuten verovaikutusten, tai ympäristöllisten ja sosiaalisten vaikutusten osalta alati korostuvat.

Kestävyysinformaation hallinta ja varmentaminen (Osa II)

Kokoomateoksen toisessa osassa tarkastelun keskiöön nousee kestävyys, ja tarkasteltavana on monipuolisesti erilaisia kestävyysinformaation hallintaan ja varmentamiseen liittyviä kysymyksiä. Osan II artikkeleissa huomioiduiksi tulevat niin menneet kehityskulut, nykytilan arviointi kuin tulevan ennakoiti. Tarkastelukulmien moninaisuudesta huolimatta kantavana ajatuksena osion artikkeleissa on kestävyysraportoinnin ja sen varmentamisen murros sekä pyrkimys ymmärtää, mitä murros käytännön ja eri toimijoiden näkökulmasta tarkoittaa. Esiin nousee paitsi erilaisten organisaatioiden (kuten yritysten ja kuntien) johdon, myös tilintarkastus- ja arviointityötä tekevien tahojen näkökulma. Tarkastelussa on yhtäältä kestävyysraportoinnin varmentajana toimivan tilintarkastuslain (1141/2015, TTL) 1:2.1 §:n (622/2016) mukaisen kestävyysraportointitarkastajan työ sekä toisaalta arvioinnin lakisääteisinä eliminä toimivien tarkastuslautakuntien rooli ja sisäisen tarkastuksen näkökulma.

Kestävyyskysymysten merkitys on ollut vuosia kasvussa niin yhteiskunnan kuin taloudenkin saralla. Tämä kehityskulku on välittynyt myös sääntelykentälle erityisesti Euroopan unionissa (Euroopan komissio 2019, 8). Vapaaehtoisesta vastuullisuusraportoinnista on EU:ssa siirrytty kohti pakollista kestävyysraportointia. 5.1.2023 tuli voimaan uusi yritysten kestävyysraportointidirektiivi (2022/2464, CSRD) sekä yritysten johdon huolellisuusvelvollisuusdirektiivi (2024/1760, CS3D).

Kestävyysraportointidirektiivin myötä soveltamisalaan kuuluville yrityksille on tulossa kaksi keskeistä velvollisuutta: 1.) kestävyystiedot on julkistettava EU:ssa hyväksyttyjen yhtenäisten kestävyysraportointistandardien pohjalta osana yrityksen toimintakertomusta (raportoinnin yhtenäisyyden varmistaminen), 2.) kestävyysraportointi on varmennettava ulkoisen varmentajan toimesta (raportoinnin luotettavuuden varmistaminen). Euroopan unionissa lainsäätäjän tavoitteena on ollut nostaa kestävyystiedot taloudellisen informaation (tilinpäätösinformaatio) kanssa samalle tasolle, minkä vuoksi kestävyystiedot määrätään raportoitavaksi osana

toimintakertomusta ja varmennettavaksi asiantuntijan toimesta. Alun perin kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen oli toteutettu neljässä portaassa vuosina 2025–2029:

- vuonna 2025: tilivuotta 2024 koskeva raportointi niiden yritysten osalta, joihin jo sovelletaan muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevaa direktiiviä
- vuonna 2026: tilivuotta 2025 koskeva raportointi sellaisten suurten yritysten osalta, joihin ei tällä hetkellä sovelleta muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevaa direktiiviä
- vuonna 2027: tilivuotta 2026 koskeva raportointi pörssinoteerattujen pk-yritysten (lukuun ottamatta mikroyrityksiä) sekä pienten ja rakenteeltaan yksinkertaisten luottolaitosten ja vakuutusalan kytkösyri-tysten osalta
- vuonna 2029: tilivuotta 2028 koskeva raportointi sellaisten kolmansien maiden yritysten osalta, joiden nettoliikevaihto EU:ssa on yli 150 M€ ja joilla on EU:ssa vähintään yksi tytäryhtiö tai sivuliike, joka ylittää tietyt kynnysarvot.

Vuonna 2025 hyväksytyllä ja Omnibus-kevennyspakettiin kuuluvalla ns. stop the clock -direktiivillä (2025/794) toisen ja kolmannen portaan yritysten kestävyysraportointia kuitenkin lykättiin kahdella vuodella. Direktiivin kansallinen implementointi on kesken, mutta aikataulun lykkäyksen osalta direktiivin voidaan katsoa hyväksymisensä jälkeen olevan välittömästi Suomessa sovellettavaa oikeutta (ks. tästä Kaisanlahti 2025). Suomessa kestävyysraportointidirektiivi on implementoitu osaksi kirjanpitolakia, tilintarkastuslakia ja osakeyhtiölakia (624/2006, OYL). TTL 3:1 a §:n mukaan kestävyysraportointivarmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka kestävyysraportointiyritys on esittänyt kestävyysraporttinaan. Mikäli raportoinnin kohteena olevien tietojen sisällöstä ei määrittäisi selkeästi, yritykset voisivat edelleen valita niille suosiollisten tietojen julkaisemisen sidosryhmien vakuuttamiseksi (Lyon & Maxwell 2019, 3–41; Jonsdottir ym. 2022, 1–14).

TTL 2:2 a §:n mukaan kestävyysraportointiyrityksen on valittava kestävyysraportointinsa varmentajaksi kestävyysraportointitarkastaja, jollei muualla laissa toisin säädetä. Kestävyysraportointitarkastajalla tarkoitetaan HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suorittamaan kestävyysraportointivarmennusta. Vain kestävyysraportoinnin erikoistumistutkinnon suorittanut voi siis käyttää kestävyysraportointitarkastajan ammattinimikettä ja siihen viittaavaa lyhennettä. Erikoistumistutkinnon myötä KRT-tarkastajilla on tärkeä rooli yritysten kestävyystietojen oikeellisuuden tarkastajina.

TTL 5:3 a § 4 mom. mukaan tilintarkastaja antaa lausuntonsa *rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä* siitä, ettei ole havaittu mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että kestävyysraportointi on oleellisesti virheellinen.

Kestävyysraportointivarmennuksen varmuustaso siis poikkeaa lakisääteisen tilintarkastuksen kohtuullisesta varmuustasosta. CEAOB:n (Committee of European Auditing Oversight Bodies) ohjeistuksen mukaan rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon työmäärä on pienempi kuin samoissa olosuhteissa suoritettavan kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon varmuustaso (CEAOB 2024, 2). Rajoitettu varmuustaso johtanee jossain määrin kasvavaan odotuskuiluun kestävyysraportoinnin varmennustiedon sidosryhmien odotusten ja kestävyysraportointitarkastajille tosiasiallisesti kuuluvien velvoitteiden välillä (Ruohonen & Kullas 2024). Myös yhtenäisten varmentamisen menettelytapojen puuttuminen saattaa aiheuttaa epävarmuutta sidosryhmien luottamuksessa varmennuksen tuottamaa lisäarvoa kohtaan (Kaisanlahti 2023, 57).

Kestävyysseikkojen merkityksen kasvu näkyy myös johdon työskentelyssä ja vastuissa. OYL 1:8 §:n mukaan osakeyhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Osakeyhtiön hallitus vastaa siitä, että kestävyysraportointi on hoidettu osakeyhtiölain ja kestävyysraportointidirektiivin edellyttämällä tavalla (Silvola ym. 2024, k. 4.1). Vastuullisuusosaaminen on tarpeen, jotta organisaation toimintaa voidaan kehittää uudistuvan sääntelyn vaatimukset huomioon ottavaksi.

Kestävyysvelvoitteiden keventämiseen tähtäävän EU:n Omnibus-esityksen merkitys

Kestävyysraportointivelvoitteiden oli kestävyysraportointidirektiivin nojalla tarkoitus tulla portaittain voimaan vuosien 2025–2029 välillä. Helmikuussa 2025 EU:n komissio on kuitenkin julkistanut Omnibus-esityksen (Euroopan komissio 2025), joka tähtää kestävyysääntelyn huomattavaan keventämiseen EU:ssa jo ennen kuin kestävyysraportointisääntely on kaikilta osin ehtinyt tulla voimaan ja koskemaan soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä (ks. EU 2025/794). Aiemmin käsitelty Omnibus-sääntelypakettiin kuuluva stop the clock -direktiivi on jo hyväksytty, ja sillä lykätään kestävyysraportointivelvoitteiden voimaantuloa tiettyjen yritysten osalta sekä huolellisuusvelvollisuusdirektiivin kansallista implementointiaikataulua. Omnibus-esityksen tavoitteena on tuoda yrityksille yli 6 miljardin euron hallinnollisen taakan helpotus. Tavoitteena on aiempaa suotuisampi liiketoimintaympäristö, joka auttaa EU:n yrityksiä kasvamaan, innovoimaan ja luomaan laadukkaita työpaikkoja.

Esityksessä on kyse *kilpailukyvyn ja kestävyiden toimivan kombinaation luomisesta*, jossa kestävyysraportointivelvoitteet on tarkoitus kohdistaa sellaisiin yrityksiin ja osa-alueisiin, joilla on suurin tosiasiallinen vaikutus käytännössä. Tavoitteena on myös vähentää sääntelyn ja kestävyysraportointistandardien monimutkaisuutta. Kestävyysraportointivelvollisuuden rajaa ollaan esityksen mukaan nostamassa selvästi ja jopa 80 % nykyisen kestävyysraportointidirektiivin mukaisista raportointivelvollisista yrityksistä on tippumassa raportointivelvoitteiden ulkopuolelle. Mikäli Omnibus-esitys hyväksytään, raportointivelvollisten määrä *väheneisi Suomessa 1300:sta arviolta alle 300 yritykseen*. Esityksessä ehdotetaan myös luovuttavaksi Euroopan unionin nykyisestä suunnitelmasta siirtyä kestävyystietojen varmentamisen osalta rajoitetusta varmuudesta lakisääteisen tilintarkastuksen mukaiseen

kohtuulliseen varmuustasoon. Tätä teemaa käsitellään tässä teoksessa erikseen (Ruohonen & Sarajärvi 2025).

Artikkelikokonaisuus ja temaattiset painopistealueet: johto, omistajaohjaus ja kestävyys

Tarkastuksen, arvioinnin ja kestävyysajan ajankohtaiset kysymykset ja ilmiöt ovat kokoomateoksen tarkastelun keskiössä. Näistä teemoista erityisesti kestävyys on ajankohtainen ilmiö, minkä vuoksi sen roolia on teoksessa painotettu. Tarkastusosion ja kestävyysosion läpileikkaavassa tarkastelussa toistuvat erityisesti johdon ja omistajan näkökulmat, joita voidaan pitää kestävyyslisäksi teoksen temaattisina painopistealueina.

Johdon ja johtamisen teemaa käsitellään kaikkiaan 13 artikkelissa. Näistä valtaosassa käsittely risteää kestävyysteeman kanssa, kun kyse on vaikkapa kuntien kestävyysjohtamisesta ja tarkastuslautakuntien sille tarjoamasta strategisesta tuesta (Rönkkö & Luhtala 2025) tai tilintarkastajan vastuukysymysten arvioinnista hyödynnettäessä ulkopuolista tilintarkastusapulaista tai kestävyysraportointitarkastajan apulaista (Raitio & Ruuska 2025). Toisaalta kahden artikkelin kohdalla johdon teema linkittyy myös omistajaohjauksen kysymyksiin, kun tarkasteltavana on esimerkiksi konsernijohdon jäsenen nimeäminen kuntayhtiön hallituksen jäseneksi ja sen perusteltavuus omistajaohjauksellisena keinona (Vahtera 2025). Viidessä artikkelissa johdon näkökulma on temaattisista painopistealueista kaikkein vahvin.

Näistä ensimmäisessä, Jere Mäntylän, Tuomas Honkamäen, Jussi Karjalaisen, Markus Mättön ja Hannu Ojalan artikkelissa tarkasteltavana ovat tilintarkastajien näkemykset liittyen tekoälyn vaikutuksiin tilintarkastuksen laatuun ja laadun eri osa-alueisiin. Artikkelin yhteenvetona esitetään arvioita tekoälyn käytön hyödyistä ja vaaroista. Tarkastelulla on merkitystä myös tilintarkastusprosessien johtamisen näkökulmasta.

Johdon ja johtamisen teemaa lähestytään kokoomateoksessa myös vastuukysymysten kautta. Jarkko Raition ja Risto Ruuskan artikkelissa tarkasteltavana on tilintarkastusapulaisten organisatorisen aseman merkitys tilintarkastajan vastuukysymysten arvioinnissa. Ohessa huomioiduksi tulee myös kestävyysraportointitarkastajan apulaisten hyödyntäminen vastuukysymyksineen. Timo Torkkelin artikkelissa tarkastelukohteena on yrityksen johdon vastuu veroista ja tilintarkastajasta verojen tarkastajana. Tarkastelussa ovat kirjanpitolaista johtuvat verotusta koskevat johdon vastuut sekä tilintarkastajan rooli näiden tarkastajana ja varmentajana.

Johdon ja johtamisen teeman alle lukeutuu myös hallinnon tarkastus yhtenä lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena (TTL 3:1.1 § (622/2016)). Kati Pajusen, Anna-Maija Lantton ja Antti Rautiaisen artikkelissa lähestytään hallinnon tarkastusta Suomessa historiallisen tarkastelun kautta (vuosina 1895–2024) analysoimalla tilin-

tarkastuksen ammattilaisten käymää keskustelua ammattilehtikirjoitteluun perustuen.

Jari Kankaanpään artikkelissa johdon toimintaa ja sen valvontaa lähestytään vapaaehtoisten tarkastusvaliokuntien ja niiden merkityksen kautta. Artikkelin tarkastelukohteena ovat suomalaisten pörssiyhtiöiden hallitusten vapaaehtoiset tarkastusvaliokunnat sekä niiden yhteys tuloskonservatiivisuuteen. Esille nousee hyvän hallintotavan käsite ja erityisesti johdon osuus hyvän hallinnon osatekijänä.

Omistuksen ja omistajaohjauksen teemaa käsitellään kaikkiaan neljässä artikkelissa. Omistajaohjauksella tarkoitetaan niitä keinoja, joilla omistaja ohjaa tai myötävaikuttaa omistamansa organisaation hallintoon ja toimintaan. (Osakkeen) omistajien näkökulma on yhteydessä erityisesti johdon ja johtamisen teemaan esimerkiksi silloin, kun tarkasteltavana on pörssiyhtiöiden hallitusten vapaaehtoiset tarkastusvaliokunnat ja niiden yhteys raportoinnin konservatiivisuuteen myös muun muassa omistajien ja velkojien oikeuksien suojaamisen näkökulman huomioiden (Kankaanpää 2025). Toisaalta omistuksen näkökulma linkittyy myös kestävyys-teemoihin, kun tarkasteltavana on esimerkiksi Suomen ratahankkeiden yhteiskuntataloudellinen kestävyys sekä omistajaohjaukselliset kysymykset (Laurila & Oulasvirta 2025). Kaikkiaan kahdessa artikkelissa vahvin painopistealue löytyy kuitenkin nimenomaan omistuksen ja omistajaohjauksen teemasta.

Veikko Vahteran artikkeli kytkeytyy sekä omistajaohjauksen että johdon teemoihin. Artikkelissa tarkastellaan konsernijohdon jäsenen nimeämistä kuntayhtiön hallituksen jäseneksi, ja kartoitetuksi tulevat yhtäältä ne seikat, jotka puoltavat konsernijohdon jäsenen nimittämistä, ja toisaalta ne seikat, jotka asettavat rajoja nimitämiselle. Vaikutusta on niin kuntalain (410/2015, KuntaL) omistajaohjaussäännöksillä kuin hallinto-oikeudellisilla esteellisyyssäännöksillä.

Hannu Laurilan ja Lasse Oulasvirran artikkelissa tarkastelukohteena taas on valtion omistajaohjauksen toteutuminen Suomen ratahankkeiden kontekstissa sekä hankkeiden yhteiskuntataloudellinen kestävyys kustannus-hyötyanalyttisesti tarkastellen. Artikkelissa pohdittavaksi tulevat myös keinot omistajaohjauksen vahvistamiseen.

Kestävyyskysymyksiä kokoomateoksessa käsitellään kaikkiaan 12 artikkelissa. Risteävyyttä on laajalti nähtävissä niin johdon ja johtamisen kuin myös omistuksen ja omistajaohjauksenkin teemojen kanssa. Puhtaimmillaan kestävyysseikkoihin keskittymisen voidaan katsoa olevan silloin, kun käsiteltävänä on nimenomaan kestävyysraportoinnin varmentaminen ja muun muassa ne osaamisvaatimukset, joita laskentatoimen ja tilintarkastuksen asiantuntijoihin voidaan nähdä varmentamisen muuttuvan luonteen myötä kohdistuvan (Heikkilä ym. 2025). Huolimatta lukuisista linkeistä kahteen muuhun temaattiseen painoalueeseen, on kestävyys keskeisin ja kantavin teema kaikkiaan kahdeksassa artikkelissa. Tarkastelukohteena on ennen muuta ESG-tyyppinen kestävyys ympäristöasioiden, sosiaalisten näkökohtien sekä hyvään hallintotapaan liittyvien seikkojen kontekstissa (Hellström & Parkkonen 2022, 14).

Timo Heikkilän, Matias Laineen ja Hannele Mäkelän artikkelissa koskien kestävyysvaikutuksia, olennaisuutta ja varmentamisen muuttuvaa luonnetta ennakoidaan kestävyysraportoinnin muutosta ja osallistutaan laajempaan keskusteluun siitä, miten muuttuva kestävyysraportointi tulee organisoitumaan ja millaisia yhteiskunnallisia käytäntöjä luotettavan kestävyysraportoinnin tuottamiseen tullaan hyödyntämään.

Benita Gullkvistin artikkelissa katse sen sijaan on pääosin menneessä, kun sitä, edistääkö ulkoinen varmennus vastuullisuusraporttien laatua, arvioidaan perustuen vapaaehtoisen varmennuksen aikakaudella tehtyihin tutkimuksiin. Artikkelissa tehdyt havainnot varmennuksen ja raportoinnin laadun välisestä suhteesta ovat arvokkaita myös nykyisessä siirtymävaiheessa kohti pakollista kestävyysraporttien varmentamista.

Pakollista kestävyysraportoinnin varmennusta ja sen juridiikkaa tarkastellaan Janne Ruohosen ja Oona Sarajärven artikkelissa, jossa arvioitavana on kestävyysraportointivarmennuksen rajoitettu varmuustaso ja sen suhde lakisääteisen tilintarkastuksen kohtuulliseen varmuustasoon. Oikeudellisiin aineistoihin ja niiden perusteella tehtyyn analyysiin pohjautuu myös Hanna Silvolan, Ingaliil Aspholmin ja Elina Peillin artikkeli kaksinkertaisesta olennaisuusarvioinnista ja sen ulkoisesta varmentamisesta eurooppalaisen kestävyysraportointilainsäädännön mukaisesti.

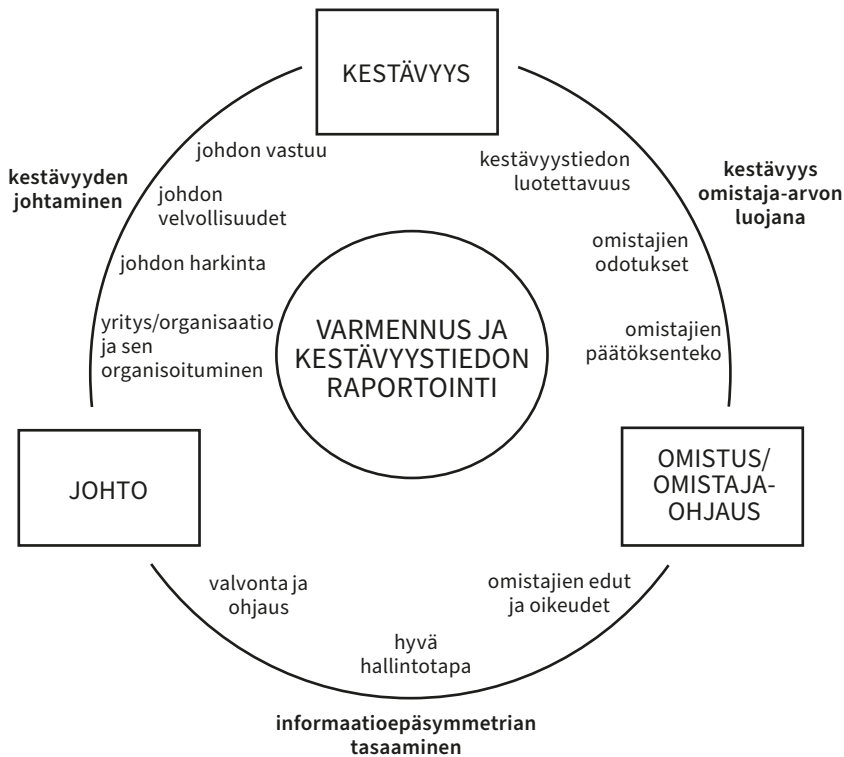
Varmentajan näkökulma on vahva myös Yi Lin, Tuomas Honkamäen, Markus Mättön ja Hannu Ojalan artikkelissa, jossa tarkasteltavana on tilintarkastusyhtiön koon vaikutus kestävyysseikkojen mainitsemiseen tilintarkastuskertomuksissa. Se, että kestävyysseikat tulevat käsitellyiksi tilintarkastustyössä, on omiaan osaltaan vastaamaan niihin odotuksiin, joita markkinoilla ja sidosryhmillä on kestävydestä, avoimuudesta ja kestävyystietojen läpinäkyvyydestä. Marika Salo-Lahden ja Mikko Rannan artikkelissa keskiössä onkin esitettävän kestävyysinformaation luotavuuden vaatimus ja tähän vaatimukseen vastaaminen, kun tarkastelun kohteeksi on nostettu satelliittidatan hyödyntäminen kestävyysinformaation arvioinnissa ja varmentamisessa.

Timo Punkarin ja Kaarina Sinersalon artikkelissa tarkasteltavana ovat sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmentajan roolit johdon harkintaan perustuvien kestävyysraportointiaiheiden arvioinnissa ja raportoinnissa. Jaakko Rönkön ja Mika Luhtalan artikkelissa tarkastellaan sen sijaan tarkastuslautakuntien roolia kuntien kestävyiden johtamisen strategisena tukena. Artikkelissa toteutetun empiirisen katsauksen kautta syntyy yhtäältä kuva siitä, miten kestävyiden eri näkökulmat näkyvät osana kuntien strategista johtamista, sekä toisaalta siitä, millaisena toimijana tarkastuslautakunnat näyttäytyvät kunnissa kestävyysnäkökulmasta ja miten yleisesti tarkastuslautakunnat näyttäisivät toimivan kuntien strategisena tukena kestävässä kehityksessä.

Kahdessa artikkelikokonaisuuden viimeisimmässä artikkelissa on havaittavissa erityisen vahva temaattinen sidos kestävyiden sekä johdon ja johtamisen teemojen välillä. Vaikka teemojen väliset kytkökset eivät kaikilta osin ole yhtä selkeästi ilmaistuja, käsittelee valtaosa teoksen artikkeleista useampaa kuin yhtä kokoomateoksen

temaattisista painopistealueista. Myös siltä osin kuin eri painopistealueet eivät ole tulleet artikkeleissa nimenomaisesti yksilöidyiksi, voidaan teemoja katsoa vähintäänkin sivutun artikkeliaiheiden käsittelyssä.

Kestävyyskysymykset ovat olennaisessa asemassa johdon työskentelyssä, ja niiden merkitys on kasvussa myös omistajien ja muiden sidosryhmien näkökulmasta. Tällä on vaikutuksensa muun muassa omistajien pyrkimykseen valvoa ja ohjata organisaatioiden toimintaa vastuullisempaan suuntaan. Kestävyystiedon läpinäkyvyys ja luotettavuus ovat olennaisessa asemassa. Artikkelikokonaisuudessa käsiteltäväksi tulevia temaattisten painopistealueiden välisiä liittymäkohtia on havainnollistettu kuviossa 1.



Kuvio 1. Artikkelikokonaisuuden temaattiset painopistealueet ja niiden väliset liittymäkohdat.

Kuten kuviosta on luettavissa, kestävyystiedon ja johdon teemojen risteyskohdassa teoksen artikkelit lähestyvät varmennusta ja kestävyystiedon raportointia johdon velvollisuuksien, vastuiden ja harkinnan näkökulmasta sekä toisaalta yrityksen tai muun organisaation ja sen organisoitumisen näkökulmasta. Kyse on pohjimmiltaan eri näkökulmista siihen, miten kestävyystiedon ja sen raportointitoimintoja voidaan ja tulee johtaa.

Kestävyystiedon ja omistuksen/omistajaohjauksen teemojen rajapinnalla teoksen artikkeleissa esille nousee omistajien päätöksenteon merkitys, omistajien odotukset

sekä kestävyystiedon luotettavuuden tärkeys. Näkökulmien voidaan katsoa liittyvän laajempaan ajatukseen kestävyystiedon omistaja-arvon luojana.

Omistajan ja johdon näkökulmat taas risteävät omistajien etujen ja oikeuksien huomioimiseen liittyvissä pohdintoissa sekä sisäisen valvonnan ja ohjauksen kysymyksissä. Teemoja sitoo yhteen myös hyvän hallintotavan käsite. Sen neljä keskeistä tukijalkaa – 1) ylin johto (tässä hallitus), 2) operatiivinen johto (tässä konsernijohto), 3) sisäinen tarkastus ja 4) tilintarkastus – ovat kaikki toimintoja, joiden näkökulma ja rooli varmentamiseen ja kestävyystiedon raportointiin on arvioitavana tämän teoksen artikkeleissa. Johdon ja omistajan välisessä suhteessa kaikkiaan merkityksellisessä asemassa on informaatioepäsymmetria ja pyrkimys sen tasaamiseen.

Lopuksi

Tarkastus- ja arviointitoiminnot eivät ole immuuneja ympäröivän maailman muutoksille. Merkityksellisinä varmennuksen muuttuvan luonteen ajureina kokoomateoksen artikkeleissa esille nousevat muun muassa digitalisaatio ja teknologian murros, työn ja työntekemisen murros, yritysvastuuta koskevan velvoittavan sääntelyn lisääntyminen ja muut sääntely-ympäristön muutokset sekä toisaalta erilaiset, osin perinteisistä toimintamalleista poikkeavat tarkastus-, arviointi- ja omistajaohjaustoimintojen organisoitumistavat. Huomionarvoista on myös se, etteivät erilaiset liiketoimintaympäristön toimijat toimi tyhjiössä toisiinsa nähden, vaan erilaisten organisaatioiden johto ja omistajat sekä erilaiset tarkastus- ja arviointityötä tekevät tahot ovat vuorovaikutuksessa keskenään ja toimijoiden väliset suhteet ovat merkityksellisiä esimerkiksi erilaisia vastuukysymyksiä arvioitaessa.

Käynnissä oleva kestävyysinformaation raportoinnin ja varmentamisen murros on konkreettinen ja ajankohtainen esimerkki eri toimijoita, heidän käytäntöjään ja ajattelutapojaan haastavista kehityskuluista. Kestävyysraportointitietojen varmentaminen on tuonut tilintarkastajille uudenlaisen roolin, sillä tyypillisesti tilintarkastajat ovat olleet nimenomaan taloudellisen informaation varmentajia. Toisaalta Suomessa tilintarkastajien velvollisuuksiin on kuulunut yrityksen johdon toiminnan lainmukaisuuden tarkastaminen osana hallinnon tarkastusta, mikä on suomalaisen tilintarkastuksen erityispiirre (Ruohonen 2023, 409; Ruohonen 2020). Tilintarkastajien tehtäväkenttä ei siis tähänkään saakka ole rajautunut ainoastaan taloudellisen informaation tarkastamiseen.

Tilintarkastajat ovat varmentamisen ammattilaisia ja Patentti- ja rekisterihallituksen valvonnan alaisia. Uuden kestävyysraportointitarkastajan roolin voidaan siis katsoa sopivan tilintarkastajille luontevasti. Muuttuneiden velvollisuuksien ja uusien vaatimusten mukaiset roolit sekä käytännöt ovat kokoomateoksen artikkelien perusteella kuitenkin vielä monelta osin vakiintumattomia. Samaan aikaan muutosvauhti on myös kestävyysraportointivelvoitteiden ja siihen liittyvien johdon velvoitteiden osalta nopea. Tätä kehityksen nopeutta kuvaa erityisesti Euroopan ko-

mission kestävyysraportointivelvoitteiden keventämiseen tähtäävä Omnibus-esitys (Euroopan komissio 2025), jonka vaikutukset on otettu teoksen artikkelien käsitteilyssä huomioon.

Agenttiteorian näkökulmasta tarkasteltuna auktorisoidun tilintarkastajan rooli paitsi tilinpäätösraportoinnin, myös kestävyysraportoinnin varmentajana on tärkeä. Omistajan ja johdon välillä vallitsevan informaatioepäsymmetrian näkökulmasta se, että myös laaditut yritys vastuuraportit ja niiden sisältämä kestävyysinformaatio tulee ulkopuolisesti varmennettua, on olennaista. (Ruuhonen 2023, 400–401.) Tarve mahdollisimman luotettavalle kestävyysinformaatiolle koskettaa monia yrityksen eri sidosryhmiä, kansalaisjärjestöistä sijoittajiin, ja se, että yrityksen antamaan tietoon toimintansa vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön suhtaudutaan luottamuksella, on tärkeää myös yrityksen oman toiminnan näkökulmasta. (Kaisanlahti 2023, 56–57.)

Luottamuksen ylläpidossa tilintarkastajien, myös roolissaan kestävyysraportointitarkastajina, panos on merkittävä murrosvaiheen haasteista huolimatta. Yksi olennainen haaste liittyy kuiluun sidosryhmien odotusten ja sen todellisuuden välillä, johon kestävyysraportoinnin varmentaminen rajoitetun varmuuden toimeksiantona pystyy vastaamaan (Ruuhonen 2023, 404; Kaisanlahti 2023, 57). Jotta edellä mainittuihin haasteisiin päästään käsiksi ja löydetään ratkaisuja niihin vastaamiseksi, tarvitaan myös ajantasaista tutkimusta siitä, millaisena varmennus, kestävyysinformaatio ja sen raportointi sekä niitä koskevat vaatimukset ja käytännöt kulloinkin näyttäytyvät tai millaisina niiden tulisi näyttäytyä. Tähän tarpeeseen kokoomateos tieteellisine artikkeleineen pyrkii omalta osaltaan vastaamaan.

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

- Aarnio, A. 2006. *Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Annola, V. & Vahtera, V. 2024. Strateginen yritysoikeus oikeustutkimuksessa. *Lakimies* 7–8, 935–956.
- CEAOB. 2024. *CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting*. Committee of European Auditing Oversight Bodies. 30.9.2024. finance.ec.europa.eu (15.12.2024)
- Euroopan komissio. 2025. *Commission simplifies rules on sustainability and EU investments, delivering over €6 billion in administrative relief*. Lehdistötiedote. Helmikuu 2025. ec.europa.eu (28.4.2025)
- Euroopan komissio. 2019. *Euroopan vihreän kehityksen ohjelma*. Bryssel 11.12.2019, COM(2019) 640 final.
- Gullkvist, B. 2023. Suomalaisten pörssiyrityiden vastuullisuusraportoinnin ulkopuolinen varmentaminen. Teoksessa Ruohonen, J., Kihn, L.A., Oulasvirta, L. & Veikkola, E. (toim.): *Tilintarkastus ja evaluaatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*. Tampere: Tampere University Press, 27–44. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-046-5> (16.12.2024)
- Harisalo, R. 2008. *Organisaatioteoriat*. Tampere: Tampere University Press.
- Hellström, E. & Parkkonen, P. 2022. Vastuullisuuden tulevaisuus: Miten vastuullisuus kohtaa kestävyiden ja vaikuttavuuden? *Sitran selvityksiä* 214. PunaMusta Oy.
- Jonsdottir, B., Sigurjonsson, T.O., Johannsdottir, L. & Wendt, S. 2022. Barriers to Using ESG Data for Investment Decisions. *Sustainability* 14, 1–14. <https://doi.org/10.3390/su14095157> (10.12.2024)
- Kaisanlahti, T. 2023. Kestävyysnäkökohdat EU-yritysten julkisessa raportoinnissa: Mitä tietoja ja miten tilintarkastaja varmentaa? Teoksessa Ruohonen, J., Kihn, L.A., Oulasvirta, L. & Veikkola, E. (toim.): *Tilintarkastus ja evaluaatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*. Tampere: Tampere University Press, 45–59. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-046-5> (10.12.2024)
- Kaisanlahti, T. 2025. *Suuryritysten kiperä pulma: miten komission ehdotus hallinnollisen taakan vähentämiseksi vaikuttaa kestävyysraportointiin tältä vuodelta?* Työ- ja elinkeinoministeriö 11.3.2025. <https://valtioneuvosto.fi/etusivu> (25.6.2025)
- Kaisanlahti, T. & Timonen, P. 2006. *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu: kehitystarpeet de lege ferenda*. Kauppa- ja teollisuusministeriö, elinkeino-osasto. Helsinki: Edita.
- Kihn, L.A. & Näsi, S. 2017. Emerging diversity in management accounting research: the case of Finnish doctoral dissertations, 1945–2015. *Journal of Accounting & Organizational Change* 13(1), 131–160. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201804101515> (18.12.2024)
- Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J., Urpilainen, M. & Wacker, J. 2021. Tarkastus, arviointi ja valvonta murrosajan tutkimuskohteina. Teoksessa Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J., Urpilainen, M. & Wacker, J. (toim.): *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa*. Tampere: Tampere University Press, 9–20. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8> (17.12.2024)

- Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Veikkola, E. 2023. Ajankohtaiset ilmiöt tilintarkastuksen ja evaluaation tutkimuskohteina. Teoksessa Ruohonen, J., Kihn, L.A., Oulasvirta, L. & Veikkola, E. (toim.) *Tilintarkastus ja evaluaatio – Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*. Tampere: Tampere University Press, 15–22. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-046-5> (10.12.2024)
- Kärnä, E., Ruohonen, A. & Humala, I. 2022. Tekoäly tulee. Tuki, osaaminen ja yhteistyö kuntoon! *TT TOY -hankkeen loppuraportti*. Helsinki: Haaga-Helion julkaisut. <https://urn.fi/URN:NBN:fi-fe2022062148269> (10.12.2024)
- Lyon, T.P. & Maxwell, J.W. 2019. Greenwash – Corporate Environmental Disclosure under Threat of Audit. *Journal of Economics & Management Strategy* 20(1), 3–41. <https://doi.org/10.1111/j.1530-9134.2010.00282.x> (10.12.2024)
- Mäki-Rahko, A. 2015. Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus. Analyysi varmennusraporteista. Teoksessa Kihn, L.A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Vahtera, V. & Wacker, J. (toim.): *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press, 142–159. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-951-44-9763-6> (16.12.2024)
- Ruohonen, J. 2020. *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.
- Ruohonen, J. 2023. Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysraportointitarkastajan (KRT) rooli. Teoksessa Vahtera, V. & Rantasaari, K. (toim.) *Yritys, kirjanpito, kestävyys – Juhlajulkaisu Jukka Mähönen*. Helsinki: Alma Talent, 393–414.
- Ruohonen, J. & Kullas, H. 2024. The Assurance of Corporate Sustainability Reports and the Renewed Role of Certified Auditors. *European Company and Financial Law Review* 3–4, 442–471. <https://doi.org/10.1515/ecfr-2024-0013> (15.12.2024)
- Ryan, B., Scapens, R.W. & Theobald, M. 2002. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London: Thomson.
- Siltala, R. 2003. *Oikeustieteen tieteenteoria*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Silvola, H., Peill, E., Aspholm, I. & Kaisanlahti, T. 2024. *ESG kestävyysraportointi: yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Virallislähteet

- CS3D = Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2024/1760, annettu 13 päivänä kesäkuuta 2024, yritysten kestäväää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta ja direktiivin (EU) 2019/1937 ja asetuksen (EU) 2023/2859 muuttamisesta, EUVL L 5.7.2024.
- CSRD = Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta, EUVL L 322, 16.12.2022.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset (EU) 2019/2088, annettu 27 päivänä marraskuuta 2019, kestävyystietojen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla, EUVL L 317, 9.12.2019.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2025/794, annettu 14 päivänä huhtikuuta 2025, direktiivien (EU) 2022/2464 ja (EU) 2024/1760 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse päivämääristä, joista alkaen jäsenvaltioiden on määrä soveltaa tiettyjä yritysten kestävyysraportointia ja huolellisuusvelvoitetta koskevia vaatimuksia, EUVL L 2025/794, 16.4.2025.

KPL = Kirjanpitolaki (1336/1997).

KuntaL = Kuntalaki (410/2015).

OYL = Osakeyhtiölaki (624/2006).

Stop the clock -direktiivi = Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2025/794, annettu 14 päivänä huhtikuuta 2025, direktiivien (EU) 2022/2464 ja (EU) 2024/1760 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse päivämääristä, joista alkaen jäsenvaltioiden on määrä soveltaa tiettyjä yritysten kestävyysraportointia ja huolellisuusvelvoitetta koskevia vaatimuksia, EUVL 16.4.2025.

TTL = Tilintarkastuslaki (1141/2015).