

11

Kestävyysraportointivarmennuksen rajoitettu varmuustaso – juridinen tarkastelu

Janne Ruohonen & Oona Sarajärvi

Kestävyysraportoinnin tarkastus on tuonut auktorisoiduille tilintarkastajille entistä vahvemmin ei-rahamääräisten kestävyysseikkojen varmennusta. Tarkastettavien tietojen luonteen erilaisuus ei kuitenkaan ole ainoa keskeinen eroavaisuus lakisääteisen tilintarkastuksen ja uuden kestävyysraportointivarmennuksen välillä, sillä myös edellytetyssä varmuustasossa on eroa. Lakisääteiseltä tilintarkastukselta edellytetään kohtuullista varmuustasoa (reasonable assurance) ja kestävyysraportoinnin varmentamiselta rajoitettua varmuustasoa (limited assurance). Artikkelissa tarkastellaan rajoitetun varmuustason ominaispiirteitä ja sen keskeisimpiä eroja kohtuulliseen varmuuteen. Artikkelin havaintojen mukaan varmuustasojen välillä on useita merkittäviä eroja, mikä on omiaan entisestään kasvattamaan kestävyysraportointivarmennuksen odotuskuilua. Euroopan unionissa suunniteltiin alun perin kohtuulliseen varmuustasoon siirtymistä myös kestävyysraportoinnin varmennuksessa, mutta EU:n komission Omnibus-esityksessä (2025) varmuustaso ehdotetaan jäädytettäväksi rajoitetun varmuuden tasolle. Artikkelissa tunnistetaan varmuustason korottamista vastustavia ja puoltavia seikkoja. Kohtuulliseen varmuustasoon siirtyminen vaikuttaa aiheuttavan yrityksille merkittävää hallinnollista rasitetta, mikä puoltaa varmennustason pysyttämistä rajoitetun varmuuden tasolla.

Avainsanat: *kestävyysraportointi, varmentaminen, kestävyysraportointitarkastaja, rajoitettu varmuustaso, tilintarkastuslaki, CSRD, Omnibus*

Johdanto

Yritysten sidosryhmät ovat yhä kiinnostuneempia yritysten toiminnan aiheuttamista ilmasto- ja ympäristövaikutuksista. Yritysten kestävyystietojen läpinäkyvyyden lisäämiseksi Euroopan unionissa hyväksyttiin tammikuussa 2023 voimaan tullut kestävyysraportointidirektiivi (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD). Yhtenäisen raportointikehyksen puuttumisen takia yritysten oli ennen direktiivin voimaantuloa mahdollista jättää valitsemiaan tietoja julkistamatta, selvitykset eivät olleet vertailukelpoisia ja luottamus tietoja kohtaan oli ylipäättään vähäistä (Mähönen 2022, 145, 153; Ramanthan & Isaksson 2022, 1316–1317). Edellä mainitut haasteet loivat tarpeen luotettavalle, yhtenäiselle ja varmennetulle kestävyysraportoinnille. Direktiivissä asetetaan soveltamisalaan kuuluville yrityksille kaksi keskeistä veloitetta: 1.) yrityksen on toimintakertomuksessaan raportoitava kestävään kehitykseen liittyvistä seikoista yhtenäisten kestävyysraportointistandardien mukaisesti, ja 2.) kestävyysraportointi on varmennettava tilintarkastajan tai muun akkreditoidun varmentajan toimesta. Uudistuksen tavoitteena on ollut nostaa kestävyystietojen raportointi taloudellisen tilinpäätösinformaation kanssa merkitykseltään samalle tasolle.

Jos raportoitavien tietojen sisällöstä ei riittävän selkeästi määrättäisi, yritykset voisivat edelleen valita itselleen edullisten tietojen julkaisemisen sijoittajien ja muiden sidosryhmien vakuuttamiseksi (Lyon & Maxwell 2019, 3–41; Jonsdottir ym. 2022, 1–14). Olennainen uudistus liittyy sellaisten eurooppalaisten kestävyysstandardien luomiseen, jotka edellyttävät yritysten raportoivan kestävyyskysymyksistä tilinpäätöstietojen yhteydessä. Pakollinen raportointi on tutkimusten mukaan myönteisessä yhteydessä yritysten toiminnan kestävyteen (Zhongtian & Jia 2022, 127–155). Kestävyystiedon sidosryhmäkatteita on oikeastaan kaksi: 1.) raportin käyttäjät, 2.) tahot, joihin yrityksen toiminnan vaikutukset kohdistuvat. Kestävyyskysymysten varmennuksessa korostuvat yritysten kannalta potentiaalisten sijoittajien ja rahoittajien tiedontarpeet. Kestävyysraportointivarmennusta voi pitää myös johdon väliin omistajien, velkojien ja muiden sidosryhmien luottamuksen saamiseksi (Ruohonen 2023, 401).

Tietojen vertailukelpoisuuteen liittyy *velvollisuus ulkopuolisen tahon suorittamasta kestävyystietojen varmentamisesta*. Suomessa tilintarkastajilla on keskeinen rooli kestävyysraportoinnin oikeellisuuden varmentajana, ja ainoastaan kestävyysraportoinnin erikoistumistutkinon suorittanut kestävyysraportointitarkastaja ("KRT") voi suorittaa kestävyystietojen varmennuksen. Kestävyysraportointitarkastajatutkinon suorittamisen edellytyksenä puolestaan on HT-tilintarkastajan tutkinto. Auktorisoiduilla tilintarkastajilla on lähtökohtaisesti riittävä osaaminen myös kestävyysraportoinnin tarkastamiseen, sillä tilintarkastajat ovat varmentamisen asiantuntijoita. Kestävyysraportoinnin varmentamisen lähtökohta kuitenkin poikkeaa lakisääteisen tilintarkastuksen varmuustasosta. Kestävyysraportoinnin varmentamisessa noudatetaan rajoitetun varmuuden (*limited assurance*) tasoa, kun taas lakisääteisen tilintarkastuksen varmuustaso on kohtuullinen varmuus (*reaso-*

noble assurance). Rajoitettu varmuustaso on selvästi alempi varmuustaso kuin lakisääteiselä tilintarkastukselta edellytetty kohtuullinen varmuustaso.

Artikkelin tutkimuskysymykset ovat: 1.) Mitkä ovat rajoitetun varmuustason keskeiset ominaispiirteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa? 2.) Tulisiko kestävyysraportoinnin varmennustaso nostaa rajoitetusta varmuustasosta kohtuulliseen varmuustasoon? Artikkelissa selvitetään, minkälaisen standardiston pohjalta kestävyysraportoinnin varmennus tulisi suorittaa. Kestävyysraportointidirektiivissä edellytetään, että Euroopan komissio hyväksyy rajoitetun varmuuden standardit viimeistään 1.10.2026. Tällä hetkellä EU-tason yhtenäisiä varmennusstandardeja ei vielä ole. Euroopan komissio on pyytänyt tilintarkastusvalvontaa koordinoivalta CEAOB:lta (*Committee of European Auditing Oversight Bodies*) neuvontaa rajoitetun varmuuden kestävyysraportointistandardiston luomiseksi ISSA 5000 -standardin pohjalta (Euroopan komissio 2024).

Rajoitetun varmuustason erityispiirteiden tarkastelu on nyt ajankohtaista, sillä Euroopan unionin Omnibus-esityksessä (2025) ehdotetaan kestävyysraportointivelvollisten yritysten määrän vähentämistä 80 %:lla sekä aiemmasta linjauksesta poiketen kestävyysraportointivarmennuksen varmuustason pysyttämistä rajoitetussa varmuustasossa. Artikkelissa varmuustason mahdollisen nostamisen punninnassa otetaan huomioon yhtäältä kestävyysraportointivarmennuksen ja sidosryhmien välillä oleva odotuskuilu ja toisaalta varmennustason nostosta yrityksille aiheutuva hallinnollinen taakka ja kustannukset. Lisäksi tarkastellaan ajankohtaisen Omnibus-esityksen perusteluja varmuustason pysyttämiseksi rajoitetun varmuuden tasolla. Artikkelissa hyödynnetään oikeusdogmaattista metodologia. Lisäksi asiaa tarkastellaan varmuustason nostamista koskevan tarkastelun osalta *de lege ferenda* -näkökulmasta. Tarkastelun kohteena on kansallinen sääntely, EU:n kestävyysraportointidirektiivi sekä rajoitetun varmuuden toimeksiannoista annetut kansainväliset standardit.

Kestävyysraportoinnin varmentamisen keskeisestä sääntelystä

Kestävyysraportointidirektiivin tarkoituksena on varmistaa, että eurooppalaiset yritykset ovat avoimia toimintansa kestävyiden suhteen. Direktiivi saatettiin kansallisesti voimaan 21.12.2023 kirjanpitolain (30.12.1997/1336, KPL), tilintarkastuslain (18.9.2015/1141, TTL) ja osakeyhtiölain (21.7.2006/624, OYL) muutoksilla. TTL 3:1 a §:n mukaan kestävyysraportoinnin varmentamisen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka pörssiyhtiöt ja listaamattomat suuryritykset ovat esittäneet kestävyysraportinaan KPL 7:2.1 § 7 k:n mukaisesti toimintakertomuksensa erillisenä ja yhtenäisenä kokonaisuutena. Vaikka kestävyysraportointidirektiivin vaatimukset eivät koskekaan listattuja mikroyrityksiä tai listaamattomia mikro- ja pk-yrityksiä, kestävyysvaatimukset tulevat *arvo- ja toimitusketjuihin* kohdistetta-

vien vaatimusten kautta vaikuttamaan myös näihin yrityksiin, sillä raportointivelvollisten yritysten tulee tuntea myös toimitusketjujensa kestävyysseikkoja.

Kestävyysraportointitarkastajatutkimnon (KRT) suorittamisen edellytyksenä on HT-tilintarkastajan tutkinto (TTL 1:2.1 § 20 k). Kestävyysraportointitarkastaja lausuu varmennuskertomuksessaan siitä, onko kestävyysraportissa (TTL 3:5 a §):

- noudatettu KPL 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja sekä 18.6.2020 annetun asetuksen (taksonomia-asetus) 8 artiklan vaatimuksia;
- raportointia varten tunnistettujen tietojen olennaisuusarviointiprosessi KPL 7:3 §:n kaksinkertaisen olennaisuuden näkökulman mukainen;
- raportoidut kestävyystiedot merkitty 17.12.2018 annetun komission delegoidun asetuksen 2018/815 (ESEF-asetuksen) 3 artiklan yhtenäisen, digitaalisen raportointimuodon mukaisesti.

Kestävyysraportointitarkastajan on TTL 3:5 a:n mukaan suoritettava toimeksiantonsa *rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä*. Varmentamisen kohteena on raportoinnin kestävyysraportointistandardien mukaisuus (TTL 3:5 a.2 §). Kestävyysraportointistandardeilla tarkoitetaan KPL 7:2.1 § 8 kohdan mukaan 26.6.2013 annetun direktiivin 2013/34/EU (tilinpäätösdirektiivi) 19 a, 29 a ja 29 d artiklassa tarkoitettuja standardeja sekä taksonomia-asetuksen 8 artiklassa tarkoitettuja tietoja. EU:n kestävyysraportointistandardien laadinnasta vastaa EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*). EFRAG:n standardiluonnosten pohjalta eurooppalaisista kestävyysraportointistandardeista eli ESRS-standardeista (*European Sustainability Reporting Standards*) säädettiin komission 31.7.2023 antamalla delegoidulla asetuksella (EU) 2023/2772. Toimialakohtaisten kestävyysraportointistandardien hyväksymistä lykättiin parlamentin ja neuvoston 29.4.2024 antamalla direktiivillä (EU) 2024/1306 kahdella vuodella eteenpäin eli uusi määräaika toimialakohtaisille standardeille on 30.6.2026.

OYL 6:16:n kohdissa a-f (1252/2023) säädetään pörssiyhtiön ja PIE-yhtiön kestävyysraportointiin liittyvistä hallituksen ja tarkastusvaliokunnan tehtävistä. Uudessa kestävyysraportointidirektiivissä ei määrätä siitä, miten yritysten ja johdon tulee kestävyysasioita toiminnassaan edistää, sillä kestävyiden toimintatavat kuuluvat yritysten huolellisuusvelvollisuusdirektiivin (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive*, CS3D) alaan.

Kestävyysraportointivarmennuksen rajoitettu varmuustaso

Miksi kestävyysraportoinnin varmentamisessa rajoitetun varmuustason on katsottu riittävän?

Kestävyysraportointitarkastaja suorittaa kestävyysraportoinnin varmennuksen rajoitetun varmuuden toimeksiantona. Rajoitettu varmuustaso kestävyysraportoinnin varmentamisessa on historiallista jatkumoa NFRD:n (*Non-Financial Reporting Directive*) muun kuin taloudellisen tiedon selvitysten vapaaehtoisesta varmentamisesta. Suomessa kaikkien pörssiyhtiöiden vapaaehtoisten vastuullisuusraporttien varmennustoimeksiantojen johtopäätökset on annettu rajoitetun varmuuden tasolla (Gullkvist 2023, 40). Laajimmalle levinnyt rajoitetun varmuuden määritelmä on kansainvälisessä IAASB:n (*The International Auditing and Assurance Standards Board*) ISAE 3000 -standardissa, joka koskee muita varmennustoimeksiantoja kuin tilintarkastuksia tai historiallisen taloudellisen informaation katsauksia. Tilintarkastajat ovat vastuullisuusraportoinnin vapaaehtoisessa varmentamisessa hyödyntäneet useimmiten juuri ISAE 3000 -standardia (Deegan ym. 2006, 356; Accountancy Europe 2020, 11; Gullkvist 2023, 39).

Vapaaehtoisen vastuullisuusraporttien varmentamisen lisäksi yleisluonteisten tarkastusten (*review*) toimeksiannoissa varmuustaso on rajoitettu. Yleisluonteisessa tarkastuksessa pakollisina tarkastustoimenpiteinä ei tarvitse suorittaa kuin analyttisiä toimenpiteitä ja tiedusteluja, mikä tekee siitä huomattavasti kevyemmän varmennuksen tilintarkastukseen verrattuna (Ruhnke & Schmitz 2019, 2). Yleisluonteistakin tarkastusta ohjeistetaan omilla kansainvälisillä tilintarkastusalan standardeilla ISRE 2400 ja ISRE 2410, joiden antama varmuustaso on rajoitettu. Standardien ollessa suhteellisen jäsentymättömiä ja epästrukturoituja, tilintarkastajien on haastavaa järjestää toimintaansa edes rajoitetun varmuustason toimeksiannoissa (Ruhnke & Schmitz 2019, 12–13). Yhtenäisten kestävyysraportointia koskevien raportointikäytäntöjen puuttuminen, kestävyysraportointia varten laadittujen varmennusstandardien puuttuminen, ja sen todennäköisesti aiheuttama varmennuskäytäntöjen pirstaloituminen selittävät sitä, miksi kestävyysraportoinnin varmennustaso on ainakin aluksi vain rajoitettu.

Rajoitettua varmuustasoa koskeva sääntely ja kansainväliset standardit

Kestävyysraportoinnin rajoitettu varmuustaso ilmenee kestävyysraportointitarkastajan varmennuskertomusta koskevasta tilintarkastuslain säännöksestä:

TTL 3:5 a.4 § Kestävyysraportointitarkastajan on suoritettava toimeksiantonsa siten, että 2 momentin tarkoittama lausunto esitetään ainakin tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a a alakohdassa tarkoitetulla tavalla rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä siitä, ettei ole havaittu mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että kestävyysraportointi on oleellisesti virheellinen.

Kestävyysraportoinnin varmentaminen on suoritettava kestävyysvarmennusstandardien mukaisesti (TTL 3:3 a.1 §). Euroopan unionissa ei kuitenkaan vielä ole hyväksytty yhdenmukaistettuja kestävyysvarmennusstandardeja. Yhtenäisten kestävyysvarmennusstandardien tarkoituksena on määritellä kestävyysraportoinnin rajoitetun varmuustason menettelytavat, jotka käsittelevät varmennustoimeksiannon suunnittelua, riskien arviointia ja hallintaa sekä päätelmiä, jotka sisällytetään kestävyysraportoinnin varmennuskertomukseen (tilinpäätösdirektiivi 26 a artikla 3 kohta). Kestävyysraportoinnin varmennuskäytäntöjen pirstaloitumisen välttämiseksi Euroopan tilintarkastajien valvontaelinten komitea CEAOB (*Committee of European Auditing Oversight Bodies*) on antanut ainoastaan *yleiset suuntaviivat* kestävyysvarmennuksen rajoitetusta varmuustasosta. Nämä suuntaviivat eivät kuitenkaan muodosta pakottavaa standardia, vaan kyse on yleisluontoisesta ohjeistuksesta (CEAOB 2024, 1). Suuntaviivojen mukaan rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon odotetaan sisältävän vähemmän työtä kuin kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka suoritettaisiin samoissa olosuhteissa.

Jäsenvaltiot voivat hyväksyä kansallisia standardeja niin kauan kuin Euroopan komissio ei ole hyväksynyt standardeja EU:n tasolla. Varmennus on siis mahdollista väliaikana perustaa kansallisen tai kansainvälisen tilintarkastusjärjestön standardiin, joka on mainittava varmennuskertomuksessa (TTL 3:3 a.2 §; HE 20/2023 vp, 40). Suomen Tilintarkastajat Ry on antanut suosituksen kestävyysraportoinnin varmentamisesta rajoitetulla varmuustasolla. Suositus pohjautuu ISAE 3000 -standardiin (Suomen Tilintarkastajat Ry 2025, 4), joka on yleinen rajoitetun varmuuden toimeksiantoja koskeva standardi. Suosituksen tavoitteena on hyvän varmennustavan kehittäminen (Suomen Tilintarkastajat Ry 2025, 3). Lisäksi kestävyysraportoinnin varmentamista käsittelee IAASB:n kansainvälinen kestävyysraportoinnin varmennusstandardi ISSA 5000 *General Requirements for Sustainability Assurance Engagements*, joka hyväksyttiin syksyllä 2024. ISSA 5000 -standardi on ensimmäinen kansainvälinen nimenomaan kestävyysraportointivarmennukseen tarkoitettu standardi, joka myös perustuu pitkälti ISAE 3000 -varmennusstandardiin. Standardissa kuvataan osuvasti rajoitetun varmuuden ja kohtuullisen varmuuden välistä suhdetta. Rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon menettelyt poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon menettelyistä ja ovat laajuudeltaan vähäisempiä kuin kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon menettelyt. Näin ollen rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon yhteydessä saadun varmuuden taso on huomattavasti alhaisempi kuin varmuus, joka olisi saatu, jos kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon yhteydessä olisi tehty kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.

Käytännössä kestävyysraportoinnin varmentajina toimivat tilintarkastajien ennakoitiin hyödyntävän ainakin alkuvaiheessa kestävyysraportoinnin varmennuksessaan ISAE 3000 -standardia (Suomen Tilintarkastajat Ry 2022). Vuoden 2024 kestävyysvarmennuskertomuksiin tehdyn satunnaisotannan perusteella ISAE 3000

-standardia on hyödynnetty kaikissa varmennuksissa.¹ Tämän lisäksi varmennuksessa tulisi ottaa huomioon mainitut CEAOB:n antamat yleiset suuntaviivat, sillä IAASB:n kansainväliset varmennusstandardit eivät ota kantaa kestävyysraportoinnin erityispiirteiden varmennukseen, kuten kestävyysraportin digitaalisen raportointimuodon tai taksonomia-asetuksen sääntelyn vaatimustenmukaisuuteen. Euroopan komissio on kehottanut kestävyysraportointidirektiivin mukaisen raportoinnin erityispiirteitä koskien CEAOB:ta laatimaan niiden varmennukseen tekniset ohjeet toukokuuhun 2025 mennessä (Euroopan komissio 2024, 2).

Rajoitetun varmuustason ominaispiirteet

Lakisääteisessä tilintarkastuksessa edellytetty varmuustaso on kohtuullinen varmuus. ISA 200.5:n mukaan se tarkoittaa korkeaa varmuuden tasoa, jonka tilintarkastaja saavuttaa hankkimalla riittävästi tilintarkastusevidenssiä. Kohtuullisen varmuuden saaminen on kuitenkin eri asia kuin *ehdottoman varmuuden* saaminen. Tilintarkastajan on aina suhtauduttava tarkastuksen kohteeseen ammatillisella skeptisyydellä. Varmuustasoihin liittyvän selkeän määrittelyn puuttuminen voi lisätä odotuskuilua tilintarkastajan ja tilintarkastuskertomuksen käyttäjien välillä (Backof ym. 2019, 1). Esimerkiksi *yriyksen konkurssien* yhteydessä sidosryhmät usein nostavat esiin kysymyksen, miksi tilintarkastaja ei varoittanut toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä ongelmista tai paljastanut yrityksessä tapahtuneita väärinkäytöksiä. Tilintarkastaja ei kuitenkaan voi havaita kaikkia tarkastuskohteen väärinkäytöksiä. Kestävyystietojen varmentamisen osalta on päädytty siihen, että ainakin alkuvaiheessa rajoitettu varmuustaso on riittävä. Doxeyn ja Sealyn tutkimuksen mukaan odotuskuilu on ylipäätään suurempi, kun on kyse kestävään kehitykseen liittyvästä raportoinnista (Doxey & Sealy 2019).

Rajoitetun varmuuden taso voidaan määritellä kolmen tunnuspiirteen näkökulmasta:

1. Rajoitettu varmuustaso on huomattavasti alempi kuin kohtuullinen varmuustaso.
2. Rajoitetun varmuustason toimeksiannolla tulee saavuttaa sidosryhmi-en kannalta merkityksellinen taso.
3. Raportoinnissa johtopäätös ilmaistaan negaation kautta.

Varmuustasojen välistä eroa voidaan tilintarkastajien työmäärän näkökulmasta pitää merkittävänä. Rajoitettu varmuustaso on siis huomattavasti alempi kuin varmuus, joka saavutetaan kohtuullisen varmuuden edellyttämillä toimenpiteillä (ISAE 3000, 12(a)(i) b); HE 20/2023 vp, 9). Tätä eroa on nimenomaisesti korostettu kestävyysraportointidirektiivissä (johdanto-osa, 60). Menettelyn näkökulmasta tilintarkastaja kerää rajoitetun varmuuden osalta vähemmän todistusaineistoa ja suorittaa

¹ Satunnaisotanta on tehty 4.5.2025. Tarkastelun kohteena oli yhteensä 30 varmennuskertomusta vuodelta 2025. Kaikissa tarkastelluissa kertomuksissa hyödynnetyksi standardiksi ilmoitettiin ISAE 3000.

vähemmän analyysitoimenpiteitä kuin kohtuullisen varmuuden osalta. Rajoitetulla varmuustasolla suoritettavat tarkastustoimenpiteet ovat ominaisuuksiltaan enemmän tiedustelevia ja analyttisiä (Deegan ym. 2006, 353; Suomen Tilintarkastajat Ry 2025, 20).² Tiedustelua tarkastustoimenpiteenä suoritetaan myös osana kohtuullisen varmuustason toimeksiantoja, mutta ennemminkin aineistotarkastustoimenpiteiden suunnittelun perustana (Vinson ym. 2020, 553, 567), kun taas kestävyysraportoinnin rajoitetussa varmentamisessa sen avulla voidaan hankkia tukea laadullisen tiedon luotettavuudelle (Suomen Tilintarkastajat Ry 2025, 21). Lisäksi kestävyysraportoinnin varmentamisessa tarkastustoimenpiteenä voidaan tehdä fyysisiä havainnointeja ja tarkastuksia joko vahvistamaan tai kumoamaan johdon esittämiä tietoja (CEAOB 2024, 3).

Tarkastustoimenpiteiden määrä ja laajuus ovat pitkälti varmentajan *ammattillisesta harkinnasta* ja toimeksiannon olosuhteista, kuten varmuustasosta, riippuvaisia. Määrittääkseen tarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden kestävyysraportointitarkastajan on ymmärrettävä raportoinnin tietojenkeruuprosessi ja tunnistettava tämän ymmärryksen sekä olennaisuusanalyysin läpikäynnin perusteella ne alueet, joissa olennainen virheellisyys todennäköisimmin ilmenisi (ISAE 3000, A107; Silvola ym. 2025, 9.3.2 Kestävyysraportointitarkastajan lausunnon varmuustaso). Lakisääteisessä tilintarkastuksessa tilintarkastajan on ymmärrettävä taloudellisen tiedon tuottamisprosessi, mutta myös hankittava tiedustelun lisäksi muuta evidenssiä siitä, että prosessista tunnistetut kontrollit toimivat tehokkaasti (ISA 330, 7, 10). Rajoitetulla varmuustasolla riittää se, että varmentajan on otettava huomioon raportoitavan tiedon tuottamisessa käytetty prosessi ottamatta kantaa prosessissa tunnistettujen kontrollien toimivuuteen (ISAE 3000, 47R).

Oman haasteensa kestävyysraportoinnin varmennustoimenpiteissä tuo kestävyysraportoinnin ulottuminen kestävyysraportointivelvollisten yritysten *arvo- ja toimitusketjuihin*. Arvo- ja toimitusketjujen pienten yritysten kestävyysraportointiyritykselle toimittamien kestävyystietojen varmentamiseen kestävyysraportointitarkastaja voi kerätä varmennusevidenssiä tilintarkastuksessa käytettyjen ulkopuolisten vahvistusten avulla vahvistamalla tiedot suoraan pieniltä yrityksiltä (ISAE 3000, A109).³ Kestävyysraportointitarkastajan tulee ammatillisen harkintansa perusteella arvioida arvo- ja toimitusketjuja koskevan raportoidun tiedon osalta varmennustoimenpiteiden laajuutta (CEAOB 2024, 11).

Kohtuullisessa varmuudessa riski on pienentynyt olosuhteisiin nähden hyväksyttävän alhaiselle tasolle, ja rajoitetussa varmuudessa riski on pienentynyt hyväksyttävälle tasolle, mutta riski on suurempi kuin kohtuullisessa varmuudessa (ISAE

² Analyttisiä toimenpiteitä on esimerkiksi yrityksen suorituksen vertailu asetettuihin tavoitteisiin ja budjettiin nähden ja niiden kehityssuunnan arviointi. Myös vertailut muiden toimialan yrityksiin ja vertailukausiin nähden potentiaalisten odottamattomien poikkeamien tunnistamiseksi ovat tyypillisiä analyttisiä varmennustoimenpiteitä. Kestävyysraportoinnissa vertailua voidaan tehdä myös suhteessa taloudelliseen informaatioon. Ks. Suomen Tilintarkastajat Ry 2025, 22.

³ Suoraan ulkopuolisista lähteistä, kuten kolmansilta osapuolilta, hankittu varmennusevidenssi on luotettavampaa (ISAE 3000, A149; tilintarkastuksen osalta ISA 500, A35). Vahvistusten luotettavuus tulee kuitenkin aina arvioida tapauskohtaisesti riippuen vahvistuksen antavasta osapuolesta (ISA 330, A53).

3000, 12(a)(i)). Vaikka varmuuden taso on alhainen, sen on silti oltava merkityksellinen. ISAE 3000:ssa tilintarkastajan tehtävänä on arvioida mielekkyyttä ja vaatimusta, jonka mukaan varmuus *todennäköisesti lisää keskeisten sidosryhmien luottamusta informaatioon* (ISAE 3000, 12(b)). Raportoitujen tietojen olennaisen virheellisuuden riskiarvioinnissa painoarvoa annetaan varmentajan ammatilliselle harkinnalle sen suhteen, mitkä nähdään raportoinnin aiottujen käyttäjien eli yrityksen sidosryhmien yhteisiksi informaatiotarpeiksi (ISAE 3000, A92; O'Dwyer 2011, 1254; Canning ym. 2019, 13). Tilintarkastuksen tapaan kestävyysraportoinnin varmentamisessa informaation katsotaan olevan olennaista, mikäli sen poisjättäminen ja/tai virheellisyys voisi vaikuttaa käyttäjien tekemiin päätöksiin (ISAE 3000, A94).⁴

Kolmas tunnuspiirre on se, että tilintarkastajan johtopäätös ilmaistaan eri tavalla riippuen varmuuden tasosta. Tilintarkastajan on suoritettava toimeksiantonsa siten, että rajoitetun varmuuden antava johtopäätös esitetään lausumana, joka antaa ainakin rajoitetun varmuuden siitä, *ettei ole havaittu mitään sellaista olosuhdetta, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että raportointi on olennaisesti virheellinen* (ISAE 3000, 12(a)). Rajoitetun varmuuden varmennustoimeksiannon johtopäätös esitetään siis kielteisenä ilmaisuna siitä, onko suoritettujen varmennustoimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella varmentajan tietoon tullut seikkaa tai seikkoja, jotka antaisivat hänelle syyn uskoa varmennuksen kohteena olevan tiedon sisältävän olennaista virheellisyyttä. Kohtuullisessa varmuudessa johtopäätös sen sijaan esitetään myönteisenä.

Kokoavia näkemyksiä varmuustasojen eroista

Rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden toimeksiannot on ensinnäkin erotettava toisistaan niiden varmuustason vuoksi. Rajoitetun varmuustason varmennus antaa huomattavasti alhaisemman, rajoitetumman varmuuden varmennuksen kohteen virheettömyydestä. Rajoitetun varmuustason varmennuksen kohteena on kestävyysraportointi ja toimintakertomuksen osana esitetty erillinen kestävyysraportti. Toimintakertomus ei ole sinänsä itsessään ole tilintarkastuksen kohteena, vaan tilintarkastajan tarkastaa kestävyysraporttia lukuun ottamatta toimintakertomuksen lainmukaisuutta ja yhdenmukaisuutta suhteessa tilinpäätökseen. Kestävyysraportin ja tilinpäätöksen tietojen osalta vaatimusta yhdenmukaisuuden varmentamiselle ei tilintarkastuslaissa ole asetettu.

Kestävyysraportointidirektiivin perustelujen mukaan rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden toimeksiantojen huomattavin ero liittyy varmennustoimeksiantoon tehtävän työn määrään eri varmuustasojen välillä (CSRD, johdanto, kohta 60). Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa riskinä on, että tilintarkastajat liittävätkä toimeksiantoon lakisäätteisestä tilintarkastuksesta kantautuvia vakiintuneita tarkastustoimenpiteitä niin, että lopputulemana saavutettu varmuustaso on korkeampi kuin toimeksiannon vaatima rajoitettu varmuus (Ruhnke & Schmitz 2019, 13). Kestävyys-

⁴ Tilintarkastuksen osalta ks. kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

raportointitarkastajan työmäärän ja kestävyysraportoinnin varmentamisen johtopäätöksen näkökulmasta ei ole tarkoituksenmukaista, että rajoitetun varmuuden toimeksiantoja suoritetaan kohtuullisen varmuuden menettelyin.

Kestävyysraportoinnin varmentamisen johtopäätökset kestävyysraportointitarkastaja esittää TTL 3:5 a §:n mukaisessa kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa ja tilintarkastuksen osalta tilintarkastaja antaa TTL 3:5 §:ssä säännellyn tilintarkastuskertomuksen. Kertomuksissa yksi merkittävä eroavaisuus liittyy tarkastajan huomautusvelvollisuuteen. Tilintarkastajan tulee huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa havaitessaan johdon syyllistyneen tekoon tai laiminlyöntiin aiheuttaen vahingonkorvausvelvollisuuden tai johdon rikkoneen yhteisöä koskevaa lakia, yhtiöjärjestyä, yhtiösopimusta tai yhtiön sääntöjä (TTL 3:5.5 §).⁵ Kestävyysraportointitarkastajalle ei ole säädetty samanlaista velvollisuutta tehdä johdon toimintaan liittyvää huomautusta kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa. Lisäksi rikoslain (19.12.1889/39, RL) 30:10 a §:n tilintarkastusrikoksen kaltaista rikosvastuuta ei säädetty kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen laatimisen rikkomiseen liittyen kestävyysraportointitarkastajalle. Kestävyysraportin laadullisiin tietoihin liittyvä varmentajan subjektiivinen harkinta on väistämättä suurempaa kuin tilinpäätöstietojen osalta, mikä vaikuttaa rajoitetun varmuustason lisäksi varmentajalle asetettavaan seuraamusuhkaan (HE 20/2023 vp, 25–26). Toisaalta kestävyysraportointitarkastajaa koskee samanlainen korvausvelvollisuus kestävyysraportoinnin varmentamisen suhteen TTL 10:9 a §:n perusteella kuin tilintarkastajaa TTL 10:9 §:n mukaan.

Kestävyysraportoinnissa tulee noudattaa TTL 4:3.3 §:n mukaan hyvää varmennustapaa. Vaikka kestävyysraportoinnin varmentaminen suoritetaan alhaisemmallalla varmuustasolla tilintarkastukseen nähden, voidaan olettaa, että kansainvälisten varmennusstandardien noudattaminen tulee myös hyvän varmennustavan mukaiseksi käytännöksi (Sarajärvi 2024, 55). Lakisääteisessä tilintarkastuksessaan kansainvälisten tilintarkastusalan standardien velvoittavuus ei perustu suoraan TTL 3:3 §:ään, sillä kansainvälisiä ISA-standardeja ei ole hyväksytty EU:n komitologiamenettelyssä, vaan velvoittavuus perustuu tilintarkastusalan vakiintuneeseen käytäntöön osana TTL 4:3.1 §:n mukaista hyvää tilintarkastustapaa (HE 194/2006 vp, 37; Horsmanheimo ym. 2024, 122; Ruohonen 2020, 75). Kestävyysvarmennuskäytännön muotoutuminen yhtenäiseksi tavaksi vaatii ajan myötä muotoutuvia käytäntöjä varmennusstandardien pohjalta, sillä ilman yhtenäisiä varmennusstandardeja kestävyysraportoinnin varmentamiskäytännöt pirstaloituvat eikä korkeampi varmuustaso ole tällöin helposti saavutettavissa.

Kestävyysraportoinnin varmentamisen rajoitettu varmuustaso ja tilintarkastuksen kohtuullinen varmuustaso eroavat siis toisistaan selkeästi. Keskeisimmät erot eri varmuustasojen ja toimeksiantojen välillä on koottu taulukkoon 1.

⁵ Huomautusvelvollisuutta koskevaa TTL 3:5.5 §:n ilmaisua ”yhteisöä koskeva laki” on pidetty tulkinnanvaraisena sen suhteen, tarkoitetaanko sillä ainoastaan yhtiötä koskevaa osakeyhtiölakia vai muitakin yhtiöön liittyviä säädöksiä. Ks. näkemyksistä kootusti Ruohonen 2020, 104–109.

Taulukko 1. Kestävyysraportoinnin varmentamisen rajoitetun varmuustason ja tilintarkastuksen kohtuullisen varmuustason pääasialliset eroavaisuudet.

	Kestävyysraportoinnin varmentaminen	Lakisääteinen tilintarkastus
Varmuustaso	Rajoitettu: huomattavasti alhaisempi kuin kohtuullinen varmuustaso	Kohtuullinen: korkea varmuustaso, muttei täydellinen tai ehdoton
Varmennuksen kohde	Toimintakertomuksessa erillisenä esitetty kestävyysraportti	Yrityksen tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto
Varmennusstandardit	Kestävyysraportoinnin varmennusstandardit eivät vielä hyväksytty komission toimesta. Ennen hyväksyntää: ISAE 3000 - ja ISSA 5000 -standardi.	Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit)
Varmentamisen tapa	Hyvä varmennustapa	Hyvä tilintarkastustapa
Varmennustoimenpiteiden laajuus ja luonne	Selvästi vähemmän kuin kohtuullisen varmuuden tasolla. Luonteeltaan analyttisiä ja tiedusteluja.	Laajuus suhteessa olennaisen virheellisyden riskiin. Aineistotarkastustoimenpiteiden lisäksi kontrollien testaus, havainnointi, vahvistukset, tiedustelut, uudelleen laskenta ja suorittaminen.
Lausunnon sisältö	- Kestävyysraportin kirjanpitolain vaatimusten, taksonomia-asetuksen 8 artiklan vaatimusten ja kestävyysraportointistandardien mukaisuus - Kaksinkertainen olennaisuusanalyysiprosessi	- Tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta - Tilinpäätöksen lakisääteisten vaatimusten noudattaminen - Toimintakertomuksen lainmukaisuus sekä sen yhdenmukaisuus tilinpäätöksen kanssa
Varmennuksen johtopäätös	Varmentajan tietoon ei ole tullut seikkaa, joka antaisi syyn uskoa, että raportointi on olennaisesti virheellinen (kielteinen ilmaisu)	Tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (myönteinen ilmaisu)
Velvollisuus huomauttaa	Ei ole	Huomautusvelvollisuus, kun johdon teko/laiminlyönti aiheuttaa vahingonkorvausvelvollisuuden tai kun johto rikkoo yhtiötä koskevaa lakia tai yhtiöjärjestystä tai -sopimusta
Varmentajan rikosvastuu	Ei ole	Tilintarkastusrikos

Kestävyysraportointivarmennuksen varmuustason kehitys

Varmuustason nostoa puoltavat ja vastustavat argumentit

Kestävyysraportoinnin varmentamisen varmuustaso on ainakin aluksi vain rajoitettu, sillä yhtenäisten varmennusstandardien puute todennäköisesti synnyttää eriytymistä kestävyysraportoinnin varmennuskäytännöissä. Sidosryhmien kiinnostus yrityksiä koskevaa varmennettua tietoa kohtaan on 2000-luvulla kasvanut, mikä on

osaltaan lisännyt tilintarkastuksen yhteiskunnallista merkitystä (Ruohonen 2020, 52–53). Yhtenäisten varmentamisen menettelytapojen puuttuminen saattaa lisäksi aiheuttaa epävarmuutta sidosryhmien luottamuksessa varmennuksen tuottamaa lisäarvoa kohtaan (Kaisanlahti 2023, 57).

Varmennustason mahdollisessa nostamisessa on tehtävä punnintaa erilaisten näkökulmien välillä. Varmennustason nostamista puoltavia seikkoja ovat ainakin 1) lakisääteisen tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin tarkastuksen varmennustasojen yhdenmukaisuus, 2) kestävyysraportointivarmennuksen ja sidosryhmien välisen odotuskuilun kaventaminen sekä 3) yhteiskunnallisen tiedontarpeen tyydyttäminen. Varmuustason nostamista vastaan olevia seikkoja puolestaan ovat ainakin 1) kestävyysraportointitietojen epätasällisyys verrattuna taloudelliseen informaatioon, 2) yhtenäisten EU:n kestävyysraportointivarmennusta koskevien standardien puute, 3) kestävyysraportointivarmennuksen toimitusketjujen tarkastukseen liittyvät ominaispiirteet sekä 4) varmennustason nostamisesta yrityksille aiheutuva hallinnollinen taakka ja taloudelliset kustannukset.

Kestävyysraportointidirektiivin keskeisenä tavoitteena oli nostaa kestävyystietojen varmentaminen samalle tasolle yrityksen taloudellisen informaation tarkastuksen kanssa, mutta silti taloudellisten tietojen ja kestävyystietojen tarkastaminen säädettiin toteutettavaksi erilaisella varmuustasolla. Varmuustaso osaltaan vaikuttaa tilintarkastuksen odotuskuiluun eli niihin odotuksiin, joita sidosryhmillä kestävyysraportointia kohtaan on. Odotuskuilu on laajalti tunnustettu taloudellisessa raportoinnissa, ja sen voidaan olettaa muodostavan ongelman myös vastuullisuusraportoinnissa (Green & Qixin 2011, 146–173). Rajoitetun varmuuden toimeksiantona suoritetulta kestävyysraportoinnin varmentamiselta saatetaan odottaa lakisääteistä tilintarkastusta vastaavaa varmuustasoa. Lakisääteisen tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmennuksen varmuustasojen erilaisuus ei välttämättä välity tarkastusten kohteena olevien yritysten sidosryhmille. Kestävyysraportoinnin aiottujen käyttäjien saattaa olla haasteellista ymmärtää varmuustasojen erojen merkitystä, siitäkin syystä, että kestävyysraportointitarkastajat ovat tilintarkastajia (Sarajärvi 2024, 90). Monessa suomalaisessa yrityksessä lienee tarkoitus valita yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja myös kestävyysraportointitarkastuksen suorittajaksi. Odotuskuilu voi pahimmillaan johtaa kestävyysraportoinnin uskottavuuden vähenemiseen ja sidosryhmien luottamuksen menettämiseen.

Yhteiskunnassa eri sidosryhmillä on kasvava paine mahdollisimman kattavasti varmennetun tiedon saamiseen yritysten kestävyyskysymyksistä, mikä osaltaan puoltaa varmuustason nostamista. Sisällyttämällä raportointivelvoitteisiin sekä taloudelliset että kestävyystiedot voidaan antaa kattavampi kuva yrityksen taloudellisesta tilasta. Myös tilintarkastajat voivat siten saada paremman ja aiempaa syvällisemmän käsityksen yrityksen toiminnasta ja sen vaikutuksista sidosryhmiin, mutta he tarvitsevat toki aiempaa enemmän resursseja tarkastusten loppuunsaattamiseen (Appelbaum ym. 2023). Varmuustason nostamisen EU-tason pohdinnassa olisi syytä ottaa huomioon myös tilintarkastusalan ammattilaisten riittävyys jäsenvaltioissa,

kun lakisääteiseen tilintarkastukseenkin tulee jatkuvasti uusia kansainvälisistä tilintarkastusalan standardeista kumpuavia vaatimuksia.

Kestävyysraportissa CSRD:n ja ESRS-standardien vaatimusten mukaisesti tietoja esitetään myös laadullisessa, sanallisessa muodossa. Kestävyysraportoinnin laadullisessa muodossa esitettyjen tietojen taloudellista raportointia vähäisempi ”mitattavuus” ja tulkinnanvaraisuus aiheuttavat yhtäältä haasteita tietojen varmentamiseen ja toisaalta lisääntyvän tarpeen kestävyystiedon varmennukselle. Varmennuksen näkökulmasta oman haasteensa laadullisessa muodossa esitettyihin tietoihin liittyen luo se, että niiden taustalla ei välttämättä ole vastaavalla tavalla todennettavissa olevaa kirjausketjua (*audit trail*) kuin tilinpäätöksen taloudellisten tietojen osalta on. Kestävyysraportoinnin tietojen epätasällisyyttä ja vaikeampaa mitattavuutta verrattuna tilinpäätösinformaatioon voidaan osaltaan pitää varmuustason nostamista vastustavana argumenttina. Lisäksi yhtenäisten ja vakiintuneiden kansainvälisten varmennusstandardien puuttuminen ei puolla varmuustason nostoa. Kansainvälisiä tilintarkastusalan ISA-standardeja ei ole vielä kukaan hyväksytty EU:n komitologiamenettelyssä, mutta niitä sovelletaan vakiintuneesti osana hyvää tilintarkastustapaa, ja ISA-standardit ovat vakiinnuttaneet asemansa osana tilintarkastusta (Ruohonen 2017, 191). Tällaisia vakiintuneita varmennusstandardeja, saati käytäntöjä, kestävyysraportoinnin varmennuksessa ei vielä ole.

Kuitenkin keskeisin varmuustason nostoa vastaan puhuva argumentti liittyy varmuustason nostamisen yrityksille aiheuttamiin hallinnollisiin ja taloudellisiin rasitteisiin, vaikka varmennettu kestävyysraportointi voikin osaltaan toki myös lisätä yrityksen kilpailukykyä. Hallituksen esityksen mukaan suurelle pörssiyritylle kestävyysraportointiin liittyvät aloituskustannukset ovat 320 000 euroa sekä uusien raportointijärjestelmien käyttöönottoon liittyvä 287 000 euron kertaluonteinen kustannus. Lisäksi varmennuskustannukset ovat suuruudeltaan vähintään 360 000 euroa rajoitetulla varmuustasolla (HE 20/2023 vp, 20).

Kestävyysraportointidirektiivin myötä kestävyysraportointivaateet koskevat myös välillisesti direktiivin välittömän soveltamisalan ulkopuolella olevia listattuja mikroyrityksiä tai listaamattomia mikro- ja pk-yrityksiä, jotka ovat osana kestävyysraportointiyritysten arvo- ja toimitusketjuja. Tämän niin kutsutun läikkymisvaikutuksen vuoksi raportointivaatimuksia voi kohdistua pitkälläkin toimitusketjussa oleviin hyvin pieniin yrityksiin (Silvola ym. 2025, 8.7 Listaamattomien yritysten tilanne). Toimitusketjun pk-alihankkijan keskimääräiseksi kuluksi on arvioitu noin 8 000 euron kertaluontoista aloituskustannusta sekä 3 000 euron vuosittaisia kuluja – pk-yritystä suuremmilla yhtiöillä taakkavaikutus on noin nelinkertainen (HE 20/2023 vp, 18, 20). Pienet yritykset eivät voi kieltäytyä toimittamasta kestävyysseikkoja koskevia tietoja sen uhalla, että nämä korvattaisiin toimitusketjuissa toisilla toimittajilla (Allgeier & Feldmann 2023, 440). Nähdäksemme erityisesti pörssiyrityitä pienempien, toimitusketjuun kuuluvien yhtiöiden raportointikulut voivat tosiasiassa olla merkittävästi suurempiakin johtuen panostuksista raportointijärjestelmään ja työpanokseen liittyvistä kuluista. Yhteiskunnan osallistuminen aiheutuviin kuluihin ei liene realistista.

Kestävyyseraportoinnin varmentamisen varmuustason nostaminen kohtuullisen varmuudeksi synnyttäisi luultavasti lisää kustannuksia niin kestävyyseraportointiyritykselle, joka toimitusketjuistaan kestävyystietoja kerää raportoitavaksi, kuin toimitusketjujenkin yrityksille, joiden pitäisi kehittää pienillä resursseillaan luotettavampia raportointikäytäntöjä. Koska kestävyysseikkoja koskevat raportointiprosessit niin pienissä kuin suuremmissakin yrityksissä hakevat vielä ensimmäisinä raportointivuosina muotoaan, niihin ei ole tarkoituksenmukaista kohdistaa korkeampaa varmuustasoa antavia laajoja varmennustoimenpiteitä (Sarajärvi 2024, 89). Lisäksi näiden erilaisten arvo- ja toimitusketjujen tietojen varmentamiseen liittyvät toimintatavat saattavat jo rajoitetullakin varmuustasolla tilintarkastuskäytännössä osoittautua hankaliksi - kohtuullisesta varmuustasosta puhumattakaan.

Erään tuoreen tutkimuksen mukaan muun kuin taloudellisen raportoinnin, kuten kestävyseraportoinnin, johdonmukaisuus ja vertailukelpoisuus eivät tyypillisesti ole korkeatasoisia, minkä vuoksi kohtuullisen varmuuden tason saavuttaminen on hyvin vaikeaa, ellei mahdotonta (Stroehle & Soonawalla 2022, 26). Raportoinnin yhdistäminen standardiin on askel kohti luotettavampaa kestävyysvarmistamista. Kestävyyseraportointidirektiivin osalta kohtuullisen varmuuden tasoa ei pidetty mahdollisena, koska yhtenäisen standardin puuttuminen aiheuttaa erilaisia käsitteitä ja odotuksia varmuuden osalta. Kohtuullisen varmuuden taso voitaisiin ottaa käyttöön aikaisintaan 1. tammikuuta 2028 ja vasta sen jälkeen, kun on arvioitu, onko kohtuullinen varmuus tilintarkastajien ja yritysten saavutettavissa ja ylipäättään tarkoituksenmukaista. (CSRD, johdanto-osa, 60).

Omnibus-ehdotuksen vaikutukset kestävyseraportoinnin varmennuksen varmuustasoon

EU-alueen yritysten kilpailukyky on noussut jatkuvasti enemmän yhteiskunnalliseen keskusteluun. Mario Draghin laatiman kilpailukykyraportin mukaan EU:ssa on jatkuvasti sääntelyn kautta lisätty yritysten hallinnollista taakkaa, jonka erityisesti pk-yritykset kokevat merkittäväksi haasteeksi (Draghi 2024, 4). Eurooppa-neuvosto on marraskuussa 2024 ilmoittanut keskeiseksi tavoitteekseen sen, että tulee viipymättä laatia konkreettisia toimenpiteitä yritysten kilpailukykyyn vahvistamiseksi vähentämällä yritysten raportointivelvoitteita vähintään 25 %:lla (Eurooppa-neuvosto 2024).

EU:n kilpailukykystrategian mukaista kehityssuuntaa konkretisoi komission Omnibus-esitys, jonka myötä yritysten kestävyysvelvoitteita kevennetään tekemällä muutoksia kestävyseraportointidirektiiviin ja huolellisuusvelvollisuusdirektiiviin. Euroopan parlamentin ja neuvoston 29.4.2024 antamalla direktiivillä (EU) 2025/794 CSRD:n nykyisiä raportointivelvollisuuksia lykätään kahdella vuodella niin sanottujen toisen ja kolmannen aallon yritysten osalta. Lisäksi Omnibus-esityksen myötä tehdään muutoksia kestävyseraportoinnin soveltamisalan rajoittamalla raportointivelvollisuuden koskemaan sellaisia suuria yrityksiä, joilla on keskimäärin yli 1 000 työntekijää tilinpäätöspäivänä (KOM (2025) 81 lopullinen, 4). Kestävyyseraportoinnin varmentamisen varmuustason osalta Omnibus-esityksessä esitetään *kokonaan*

poistettavaksi kokonaan kohtuulliseen varmuustasoon siirtymistä koskevat säännökset (KOM (2025) 81 lopullinen, 5). Komission perustelut kestävyysraportoinnin varmentamisen rajoitetun varmuustason pysyttämiseksi ovat melko niukat, mutta koko Omnibus-esityksen taustalla vaikuttava kilpailukyvyn säilyttämisen näkökulma lieenee perusteena sille, ettei kohtuulliseen varmuustasoon siirtymistä nähdä toteuttamiskelpoisena. Kilpailukyvyn vahvistamiseksi on hillittävä kestävyysraportoinnista yrityksille aiheutuvia kustannuksia, mikä vaikuttaa kattavan niin raportoitvien yritysten kustannukset kuin myös niiden arvo- ja toimitusketjuihin kohdistuvat läikkymiskustannukset.

Päätelmät

Kestävyysraportointitarkastajilla on keskeinen rooli EU:n kestävyysraportointisiirtymän toteuttamisessa. Kestävyysraportointivarmennus sopii tilintarkastajan toimenkuvaan ja profiiliin. Tilintarkastajat ovat varmentamisen ammattilaisia. Tilintarkastajilla on hallinnon tarkastusvelvollisuuden kautta kokemusta myös tulokinnanvaraisten johdon liiketoimintapäätösten lainmukaisuuden arvioinnista. On huomattava, että kestävyysraportointitarkastajan tehtävä ei ole arvioida, onko yrityksen liiketoiminta ympäristöystävällistä vai ei saati arvioida, miten yrityksen tulisi kestävyYTEEN liittyvät asiat hoitaa. Yrityksen hallituksen vastuulla on pitää huolta siitä, että yrityksen kestävyysraportoinnin prosessi ja valvonta ovat kunnossa. Kestävyysraportointitarkastajan tehtävänä puolestaan on varmentaa, onko yritys raportoinut kestävyyskysymyksistä lainsäädännön edellyttämällä tavalla.

Jotta sidosryhmät aidosti hyötyisivät lisääntyneestä raportointitiedosta, sidosryhmien on voitava luottaa tietojen oikeellisuuteen. Sijoittajat ja muut sidosryhmät vaativat yhä useammin, että yritykset julkaisevat enemmän kestävään kehitykseen liittyvää tietoa, ja kestävyysraporttien varmistaminen näyttää kannustavan myös muita kuin ammattimaisia sijoittajia sijoittamaan. Kestävyysraportointitarkastuksen osalta odotuskuilu voikin muodostua lakisääteisen tilintarkastuksen odotuskuilua leveämmäksi, sillä varmennuskertomus annetaan rajoitetun varmuuden tasolla, vaikka sidosryhmät saattavat odottaa tilintarkastusta vastaavaa varmennuksen tasoa. Olemme tunnistanee useita nostoa puoltavia ja vastustavia argumentteja. Varmuustason nostamisen yhteydessä arvioitavaksi tulee niin sidosryhmien saaman tiedon varmuustason parantumisesta saadut hyödyt kuin yrityksille aiheutuvien hallinnollisten rasitteiden ja haittojen vaikutukset. Varmuustasoa koskevan sääntelyn muuttamisessa pitää siis arvioida, mitä yhteiskunta ja sidosryhmät voivat kestävyysraportointitarkastukselta odottaa ja onko malli kustannustehokkaasti toteutettavissa.

Yritysten kestävyystiedot eivät ole yhtä helposti mitattavia kuin tilintarkastuksen kohteena olevat taloudelliset tiedot. Kestävyysraportointidirektiivin tärkein uudistus liittyy standardoitujen kestävyystietojen nostamiseen taloudellisten tietojen

rinnalle ja pakolliseksi osaksi yrityksen toimintakertomusta. Osa ESRS-standardien mukaisesti raportoiduista tiedoista on laadullisessa, sanallisessa muodossa eikä tietojen taustalla ole välttämättä niin tarkkaa todennettavissa olevaa kirjausketjua kuin tilinpäätöksen taloudellisten tietojen taustalla on. Tämä luo haasteita tietojen varmennettavuuteen jo rajoitetulla varmuustasolla puhumattakaan kohtuullisesta varmuudesta. Toisaalta tietojen epätasällisyys ja ei-mitattavuus lisäävät sidosryhmien tarvetta varmentamiselle, mikä jopa puoltaisi varmuustason nostamista.

Viimeistään EU:n komission Omnibus-esityksen myötä kestävyysseikkojen raportointia koskevan keskustelun keskiöön on noussut kestävyysraportointivelvoitteiden alaisten EU-alueen yritysten *kilpailukyky*. Omnibus-esityksellä pyritään kohdentamaan kestävyysraportoinnin vaikutuksia sellaisiin yrityksiin, joilla on EU:ssa asetettujen kestävyystavoitteiden edistämisen kannalta keskeisin merkitys. EU-alueen yritykset saattavat hyötyä kestävyyskysymysten sääntelystä pitkällä aikavälillä, mutta lyhyellä aikavälillä uusista hallinnollisista velvoitteista aiheutuu myös kilpailuhaittoja erityisesti suhteessa Yhdysvaltoihin ja Aasiaan. Kansainvälinen kilpailullinen ja poliittinen ympäristö saattaa siis hillitä sellaisten päätösten tekemistä, jotka asettavat EU-alueen yrityksille kilpailijamaita ankarampia raportoinnin ja varmentamisen velvoitteita. Vaikka erilaisten kestävyysraportointivelvoitteiden tai erilaisten varmuustasojen vaikutukset eurooppalaisten yritysten kilpailukykyyn eivät ole helposti mitattavissa, kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta aiheutuvat kustannukset asettavat niin raportoivat yritykset kuin niiden arvo- ja toimitusketjuihin kuuluvat yritykset eriarvoiseen asemaan verrattuna kestävyysraportointivelvoitteiden ulkopuolelle jääviin yrityksiin ja kansainvälisiin kilpailijoihin. Yritysten kilpailukykyyn ja hallinnollisten kustannusten kohdentumisen kannalta myös kestävyystiedon raportoinnin varmentamisen varmuustason pysyttäminen rajoitetulla varmuustasolla vaikuttaa perustellulta.

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

- Accountancy Europe. 2020. Towards reliable non-financial information across Europe. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Accountancy-Europe-NFI-assurance-practice_facthseet.pdf (11.11.2024)
- Allgeier, S. & Feldmann, R. 2023. CSRD Sustainability Reporting For Non-Listed SMEs: European Regulators Remain Challenged. *European Company and Financial Law Review* Vol. 20, No. 3, 438–446. <https://doi.org/10.1515/ecfr-2023-0019> (29.4.2025)
- Appelbaum, D., Duan, H.K., Hu, H. & Sun, T. 2023. *The Double Materiality Audit: Assurance of ESG Disclosure*. February 2023. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4367032> (11.12.2024)
- Backof, A.G., Bowlin, K.O. & Goodson, B.M. 2019. *The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards*. October 2019. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2446057> (11.4.2025)
- Canning, M., O'Dwyer, B. & Georgakopoulos, G. 2019. Process of Auditability in Sustainability Assurance – the Case of Materiality Construction. *Accounting and business research* Vol. 49, No. 1, 1–27. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1442208> (20.11.2024)
- CEAOB. 2024. CEOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting. <https://finance.ec.europa.eu> (10.11.2024)
- Deegan, C., Cooper, B.J. & Shelly, M. 2006. An Investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial auditing journal* Vol. 21, No. 4, 329–371. <https://doi.org/10.1108/02686900610661388> (24.11.2024)
- Doxey, M.M. & Sealy, C. 2022. *Comparing Auditors' and Users' Materiality Judgments for ESG and Traditional Financial Disclosures: The Roles of Disclosure Form, Valence, and Assurance Level*. December 2022. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4314209> (7.11.2024)
- Draghi, M. 2024. The future of European competitiveness. Part A. A competitiveness strategy for Europe. September 2024. <https://commission.europa.eu> (13.11.2024)
- Euroopan komissio. 2024. Request for the adoption of non-binding assurance guidelines and for a technical advice for the development of EU specific add-ons to be included in the Delegated Act adopting limited assurance sustainability standards based on the final version of ISSA 5000 (Ref. Ares(2024)1779290 – 07/03/2024).
- Eurooppa-neuvosto. 2024. Budapestin julistus uudesta Euroopan kilpailukykyohjelmasta. Lehdistötiedote 8.11.2024. <https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2024/11/08/the-budapest-declaration> (20.11.2024)
- Green, W. & Qixin, L. 2011. Evidence of an expectation gap for greenhouse gas emissions assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2011 (1), 146–173. <https://doi.org/10.1108/09513571211191789> (2.5.2025)
- Gullkvist, B. 2023. Suomalaisten pörssiyritysten 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:NBN:fi:tuni-202308157588> (2.11.2024)
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M.-L. 2024. *Tilintarkastuslain kommentaari: tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmennus*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Insights.
- Jonsdottir, B., Sigurjonsson, T.O., Johannsdottir, L. & Wendt, S.: Barriers to Using ESG Data for Investment Decisions. *Sustainability* 2022 (14), 1–14. <https://doi.org/10.3390/su14095157> (2.11.2024)
- Kaisanlahti, T. 2023. Kestävyyssnäkökohdat 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:NBN:fi:tuni-202308157589> (1.12.2025)
- Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluontoista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2021. New York: International Federation of Accountants, 70–104.
- Li, Z. & Jia, J. 2022. Effect of mandatory sustainability disclosure announcements: cross-country evidence. *Pacific Accounting Review* Vol. 34 No. 1 2022, 127–155. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0141> (20.11.2024)
- Lyon, T.P. & Maxwell, J.W. 2019. Greenwash – Corporate Environmental Disclosure under Threat of Audit. *Journal of Economics & Management Strategy*. Vol 20, Issue 1, 3–41. <https://doi.org/10.1111/j.1530-9134.2010.00282.x> (20.11.2024)
- Mähönen, J. 2022. Kestävyysraportointi. Teoksessa Vanhala, A. & Ristaniemi, M. (toim.) *Yritysvastuu & Oikeus*. Helsinki: Kauppakamari, 125–156.
- O'Dwyer, B. 2011. The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research* Vol. 28, No. 4, 1230–1266. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1742826> (12.11.2025)
- Ramanathan, S. & Isaksson, R. 2022. Sustainability reporting as a 21st century problem statement: using a quality lens to understand and analyse the challenges. *The TQM Journal* Vol. 35, No. 5, 1310–1328.
- Ruhnke, K. & Schmitz, S. 2019. Review engagements – structure of audit firm methodology and its situational application in Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 37, 1–18.
- Ruohonen, J. 2023. Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysraportointitarkastajan (KRT) rooli. Teoksessa Vahtera, V. & Rantasaari, K. (toim.) *Juhlajulkaisu Jukka Mähönen – Yritys, kirjanpito, kestävyys*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, 393–414. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:tuni-202401091234> (20.11.2024)
- Ruohonen, J. 2020. *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.

- Ruohonen, J. 2017. Johdon vahvistuskirjeen oikeudellinen merkitys tilintarkastuksessa. *Lakimies* 2/2017, 169–194.
- Sarajärvi, O. 2024. *Kestävyyssraportoinnin varmentaminen ja rajoitettu varmuustaso*. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:tuni-202405025136> (11.11.2024)
- Silvola, H., Peill, E., Aspholm, I. & Kaisanlahti, T. 2025. *ESG kestävyyssraportointi: yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Stroehle, J. & Soonawalla, K. 2022. Old Saddles for New Horses: How Non-Financial Assurance Reinforces Traditional Firm Boundaries. September 2022. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4230387> (20.11.2024)
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2025. Kestävyyssraportoinnin varmennus: Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2025. <https://tilintarkastajat.fi> (7.5.2025)
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2022. Varmennuksen tasot – Mitä ovat limited vs. reasonable assurance? <https://esgpalvelu.fi/varmennuksen-tasot-mita-ovat-limited-vs-reasonable-assurance/> (11.11.2024)
- Tomperi, S., Halminen, K. & Turunen, J. 2018. *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. 4., uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Vinson, J.M., Robertson, J.C. & Curtis, M.B. 2020. How auditor's approach to client inquiry may affect skeptical judgement: A mixed-method examination of client inquiry and note taking. *European Accounting Review* Vol. 31, No. 3, 543–573. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1835515> (1.11.2024)

Virallislähteet

- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta, EUVL L 182, 29.6.2013, 19–76.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU, annettu 22 päivänä lokakuuta 2014, neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta, EUVL L 330, 15.11.2014, 1–9.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2020/852, annettu 18 päivänä kesäkuuta 2020, kestävää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta, EUVL L 198, 22.6.2020, 13–43.
- 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 kestävyyssraportoinnin osalta, EUVL L 322, 16.12.2022, 15–80.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2024/1306, annettu 29 päivänä huhtikuuta 2024, direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tiettyjen toimialojen ja tiettyjen kolmansien maiden yritysten kestävyyssraportointistandardien hyväksymisen määräaikojen osalta, EUVL L 8.5.2024, 1–3.

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, 1–58.

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 16.4.2025, 1–4.

HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.

HE 194/2006 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 20/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 76/2024 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 1 ja 7 luvun muuttamisesta.

KOM (2025) 81 lopullinen. Ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi direktiivien 2006/43/EY, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 ja (EU) 2024/1760 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse tietyistä yritysten kestävyysraportointia ja huolellisuusvelvoitetta koskevista vaatimuksista.

Komission delegoitu asetus (EU) 2018/815, annettu 17 päivänä joulukuuta 2018, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämisestä yhtenäisen sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla, EUVL L 143, 29.5.2019, 1–792.

Komission delegoitu asetus (EU) 2023/2772, annettu 31 päivänä heinäkuuta 2023, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta, EUVL L, 22.12.2023, 1–284.

Komission delegoitu direktiivi (EU) 2023/2775, annettu 17 päivänä lokakuuta 2023, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU muuttamisesta mikroyritysten, pienten, keskisuurten ja suurten yritysten tai konsernien kokoluokkien raja-arvojen muutosten osalta, EUVL L, 21.12.2023, 1–3.

Säädökset

KPL = Kirjanpitolaki (1336/1997).

OYL = Osakeyhtiölaki (624/2006).

RL = Rikoslaki (39/1889).

TTL = Tilintarkastuslaki (1141/2015).

TEM-asetus = Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 391/2024 tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen muuttamisesta.

Kansainväliset standardit

ISA 200. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleisen tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaan.

ISAE 3000 (uudistettu). Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3000 (uudistettu) Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus.

ISRE 2400 (uudistettu). Kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi ISRE 2400 Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot.

ISRE 2410. Kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi ISRE 2410 Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus.

ISSA 5000. Kansainvälinen kestävyysraportoinnin varmennusta koskeva standardi ISSA 5000. IAASB:n hallituksen hyväksymä versio 24.10.2024.