

15

Sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmentajan roolit johdon harkintaan perustuvien kestävyysraportointiaiheiden arvioinnissa ja raportoinnissa

Timo Punkari & Kaarina Sinersalo

Artikkelissa käydään läpi sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmennuksen rooleja sellaisten kestävyysraportointiaiheiden arvioinnissa, jotka vaativat johdon harkintaa. Tarkastelu painottuu sisäisen tarkastuksen näkökulmaan. Artikkelissa tarkastellaan sellaisia organisaatioita, joissa on oma sisäisen tarkastuksen toiminto, ja jotka tekevät ulkoisesti varmennettavan kestävyys selvityksen Euroopan unionin vaatimusten mukaan. Lähtökohtina ovat sisäisen tarkastuksen uudistuneet ammattistandardit, ja hyväksytyn varsinaisen kestävyysraportoinnin varmennusstandardin vielä puuttuessa, viimeisimmät kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannoissa käytetyt standardit. Tarkastus- ja varmennusstandardien vaatimuksia peilataan sisäisten tarkastajien ja ulkoisten varmentajien kommunikointiin ja toimintaan keskenään ja erikseen johdon kanssa sekä sisäisten tarkastajien ja ulkoisten varmentajien omien standardiensa mukaisiin ja käytännössä esiintyviin vaikutusmahdollisuuksiin johdon harkintaa vaativien aiheiden raportoinnissa.

Avainsanat: *sisäinen tarkastus, ulkoinen varmennus, kestävyysraportointiaiheet, johdon harkinta, tarkastus- ja varmennusstandardit*

Punkari, T. & Sinersalo, K. (2025). Sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmentajan roolit johdon harkintaan perustuvien kestävyysraportointiaiheiden arvioinnissa ja raportoinnissa. Teoksessa J. Ruohonen, L-A. Kihn, J. Rönkkö & E. Ala-Mikkula (toim.), *Varmennuksen ja kestävyysraportoinnin muuttuva toimintaympäristö* (s. 267–287). Tampere University Press. <https://doi.org/10.61201/tup.1107>

Johdanto

Tämä artikkeli käsittelee sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmennuksen rooleja sellaisten kestävyysraportointiaiheiden arvioinnissa, jotka vaativat johdon harkintaa. Tarkastelu selvittää pakollisen varmennuksen vaatimukset, ja painottuu sisäisen tarkastuksen asemaan ja näkökulmaan suhteessa ulkoiseen varmentajaan, johtoon ja hallitukseen sellaisissa yrityksissä, joissa on oma sisäisen tarkastuksen toiminto. Tutkimuksesta on rajattu pois julkishallinnon toimijoiden lisäksi rahoitusalan erityispiirteet.

Kestävyysraportointi on murrostilassa etenkin Euroopan unionissa, jossa kestävyysraportointidirektiivi (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD) tuli voimaan 5.1.2023 (EU 2022/2464). Sen perusteella on 31.7.2023 annettu myös komission delegoitu asetus (EU, 2023/2772), jossa vahvistetaan eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (*European Sustainability Reporting Standards*, ESRS), joiden mukaan yritysten on laadittava kestävyysraportti kunkin yritysluokan osalta direktiivin sääntelemästä tilivuodesta alkaen. Tässä tutkimuksessa yritysten oletetaan raportoivan ensimmäisen kerran ESRS:ien mukaan joko 2024 päätyvältä tilikaudelta (pörssilistatut yritykset) tai 2027¹ päätyvältä tilikaudelta (muut suuriksi yrityksiksi laskettavat yritykset). Kirjoitushetkellä voimassa olevien säännösten mukaan nämä yritykset raportoivat myös taksonomia-asetusten (EU 2020/852, 2021/2139, 2021/2178, 2023/2485 ja 2023/2486) mukaiset kestävän rahoituksen luokitusjärjestelmän eli taksonomian mukaiset tiedot toimintakertomuksessa. Euroopan unionin komission 26.2.2025 esittämän Omnibus-esityksen mukaan (EU 2025/0045(COD)) raportointivelvollisuutta rajattaisiin huomattavasti sekä ESRS- että taksonomiaraportoinnin osalta koskemaan vain kaikkein suurimpia yrityksiä. Esitysten hyväksyntä Euroopan neuvostossa ja parlamentissa ei ollut tiedossa kirjoitushetkellä.

Kestävyysraportoinnissa esitettävistä tiedoista suurin osa on johdon harkintaa eri tavoin vaativia tiedonantovaatimuksia, jotka ovat joko kokonaan tai osittain kerronnallisia, tai arviointia tai muuten epäsuoraa tietoa vaativia, (EU 2023/2772; EFRAG 2024) ja niitä on merkittävästi enemmän kuin tilinpäätöksissä. Taksonomia-asetuksen edellyttämä raportointi vaatii johdon harkintaa taksonomian mukaisten toimintojen määrittelyssä samoin kuin raportoinnin sisältöön vaikuttavien tekijöiden arvioinnissa (EU 2020/852 lisäyksineen). Kestävyysraportointidirektiivin mukaan raportoidut kestävyystiedot on varmennettava. Uudet, myös kirjanpitolakiin viedyt (KPL 7 luku) säännöt määräävät sellaisen tilintarkastajan, jolla on erillinen kestävyysraportointitarkastajan pätevyys, suorittamaan ensimmäisessä vaiheessa² vähintään rajoitetun varmuuden antavan varmennuksen yrityksen kestävyysraportoinnista. Tämä muuttaa aikaisemman vapaaehtoisen ja vapaaehtoisesti varmennetun vastuullisuus- tai kestävyysraportoinnin aseman tilinpäätökseen rinnastettavaksi pakolliseksi varmennetuksi ulkoiseksi raportoinniksi (TTL 1:1 §).

¹ Muutettu EU:n komission Omnibus-ehdotuksen mukaisesti (EU 2025/794).

² EU:n komission Omnibus-ehdotuksen mukaan vaatimus kohtuullisen varmennustason varmennukseen siirtymisestä vuonna 2026 poistettaisiin (EU 2025/0045(COD)).

Edellä kuvatusta seuraa myös varmennettavien tietojen osalta tilinpäätökseen rinnastettava vaatimustaso jäljitettävyyden (*audit trail*) ja todennettavuuden osalta, mikä muuttaa ulkoisten varmentajien aseman vaativammaksi, koska kestävyysraportti varmennetaan erikseen tilinpäätöksestä. Hallituksen allekirjoittaman ja varmennettavan raportoinnin tuottamisen lisäksi johdolle asetetaan lisääntyviä vaatimuksia ESRS:ssä oman asemansa, toimintansa ja osaamisensa selvittämiseksi (EU 2023/2772 ESRS 2:2).

Tutkimuksessa aihetta lähestytään tarkastajien ja varmentajien noudattamien ammattistandardien vaatimusten pohjalta, joita peilataan johdon, sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmennuksen roolien kautta. Sisäisen tarkastuksen vaatimusten osalta käytetään uudistuneita ammattistandardeja (IIA 2024). Ulkoinen kestävyysraportin varmennus edellyttää hyvän varmennustavan noudattamista (TTL 4:3 §). Koska sitä ei ole vielä erikseen muotoutunut, käytetään tutkimuksessa hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien tässä yhteydessä olennaisten kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA-standardien) periaatteita (IFAC 2023) ja sekä tilintarkastajia että kestävyysraportointitarkastajia koskevia eettisiä sääntöjä (IFAC 2024). Kestävyysraportoinnin varmennuksen osalta hyväksytyn kestävyysraportoinnin varmennusstandardin vielä puuttuessa analyysi perustuu tällä hetkellä yleensä käytettyyn muita varmennustoimeksiantoja koskevaan ISAE 3000 -standardiin (IFAC 2021), joka on myös Tilintarkastajat ry:n Kestävyysraportoinnin varmennus-suosituksen perusteena (Suomen tilintarkastajat 2025). IFAC on julkaissut uuden kestävyysraportoinnin varmennusstandardin ISSA 5000 (IAASB 2024), joka osittain tai kokonaan saattaa tulla EU:n noudattamaksi varmennusstandardiksi, joten tutkimuksessa selvitetään myös sen ja ISSA 5000:n voimaantulon jälkeen annetun CEAOB:n ohjeen (CEAOB 2024) johdon harkintaa vaativan tiedon varmennukseen liittyvät vaatimukset.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää mitä varmentajien ammattistandardit vaativat sisäisiltä tarkastajilta ja ulkoisilta varmentajilta yleensä ja erityisesti johdon harkintaan liittyvien asioiden tarkastamisessa ja miten tarkastajat ja varmentajat toimivat keskenään ja johdon kanssa, ja onko muodollisten vaatimusten ja käytännön kommunikaation ja päätöksentekomekanismien välillä aiemman tutkimuksen valossa olennaista ristiriitaa. Tavoitteena on lisätä ymmärrystä erityisesti sisäisen tarkastuksen roolista varmennettaessa johdon harkintaa vaativien asioiden raportointia, mitä sisäiseltä tarkastukselta odotetaan ammattistandardien perusteella, mitkä käytännön odotukset ovat ulkoisten varmentajien ja johdon taholta, ja mikä on sisäisen tarkastuksen asema näiden tekijöiden keskiössä.

Menetelmä ja teoreettinen viitekehys

Tutkimus on toteutettu kirjallisuusselvityksenä käyttäen yritykseltä vaadittavia raportointistandardeja ja lakien vaatimuksia, kestävyysraportointitarkastajalta ja tilintarkastajalta vaadittavia lain ja tarkastusstandardien vaatimuksia ja sisäiseltä tarkastajalta edellytettäviä ammattistandardeja. Vaatimusten ja valitun viitekehyksen pohjalta on tutkittu eri toimijoille asetettavia vaatimuksia ja näiden yhteensopivuutta ja vaikutusta siihen, miten johdon harkintaa vaativaa kestävyysraportointitietojen esittämisestä päätetään ja tarkastetaan, ja miten eri toimijat näihin vaikuttavat.

Johdon harkintaa vaativaa raportointia on tutkittu suhteellisen paljon osana tilintarkastuksen laadun ja tuloksen järjestelyn (*earnings management*) tutkimusta (Church et al. 2014; Schleicher & Walker 2010; Miller 2002; Eisenhardt, 1989). Vastuullisuus- ja kestävyysraporttien ulkoisesta varmennuksesta on tutkimusta vapaaehtoisen raportoinnin osalta, koska velvoittavia varmennusvaatimuksia ei ole ollut (DeSimone et al. 2021; Manetti & Becatti 2009). Sisäinen tarkastuksen osallistumisesta vapaaehtoisen vastuullisuus- ja kestävyysraportoinnin tarkastamiseen tai siihen liittyvän neuvonnan antamiseen on vähän tutkimusta, mutta sen mukaan sisäinen tarkastus on osallistunut vastuullisuuteen liittyvien seikkojen tarkastamiseen eniten niissä yrityksissä, jotka toimivat ympäristön kannalta herkillä toimialoilla ja joissa on iso sisäisen tarkastuksen toiminto (DeSimone et al. 2021). Pakollinen raportointi ja ulkoinen varmennus edellyttävät myös riittävän sisäisen valvonnan järjestämistä ja raportointiin liittyvien prosessien ja kontrollien toimivuutta ja niiden tarkastamista, mikä vaatii sisäiseltä tarkastukselta aiempaa enemmän osallistumista kestävyysraportointiin ja yleensä kestävyysliittävissä asioissa (DeSimone & al. 2021; Peters & Romi 2015).

Viitekehyksenä käytetään klassista agenttiteoriaa (Berle & Means 1932; Jensen & Meckling 1976), jonka mukaan omistuksen ja johdon eriytyminen aiheuttaa eriävien päämäärien ongelman, koska omistaja ei tiedä toimiiko johto omistajan etujen mukaisesti (Eisenhardt 1989). Tähän ongelmaan omistajat ovat vastanneet nimittämällä hallituksen ja tilintarkastajan, joiden tehtävänä on varmistaa omistajien etujen mukaan toimiminen (Jensen & Meckling 1976; Fama & Jensen 1983). Yrityksen hallitus on vastaavassa asemassa yritysjohtoon suhteen, jolloin operatiivinen johto voidaan nähdä hallituksen agenttina, ja sitä varten vaaditaan sisäisen valvonnan ja tarkastustoimen järjestämistä (Eisenhardt 1989). Klassista agenttiteoriaa on myöhemmin kehitetty ja sovellettu eri tavoin, joista tässä tutkimuksessa merkittävin on päämies-päämies-ajattelu, jonka lähtökohta on kahden samanaikaisen päämiehen tilanne, ja jota voidaan soveltaa myös tunnistettaessa useita päämiehiä ja näiden mahdollisesti erilaisia intressejä (Dharwadkar & al. 2000; La Porta et al. 1999). Kahden päämiehen rakennetta on tutkittu myös sisäisen tarkastuksen osalta, koska sisäisen tarkastuksen tarkastus- ja neuvonantotehtävillä on eri päämiehet: hallitus tai tarkastusvaliokunta varmennustoimen ja operatiivinen johto neuvonannon osalta (Abbott & al. 2010; Hoos et al. 2015; Eulerich & al. 2019).

Tarkastajat voidaan nähdä myös päämiehen portinvartijoina (*gatekeeper*) (Kraakman 1986; Power 2021), jotka takaavat raportoidun tiedon laadun ja sen tuottaneen johdon eli agentin luotettavuuden. Portinvartijoina voidaan myös pitää IIA:n kolmen linjan mallin (IIA 2020) mukaisia linjoja, jolloin yhden linjan pettäessä seuraava huomaa ongelman tai virheen (Davies & Zhivitskaya 2018; Power 2021). Merkittävää on, että ensimmäisestä linjasta vastaa operatiivinen toiminta itse, eli se on johdon valvonnassa (Power 2021).

Koko talouden raportointijärjestelmä voidaan nähdä myös toisiinsa kytkeytyvien agenttien verkostona (Power 2021). Michael Powerin esittämän tarkastusyhteiskunnan (*audit society*) havaintojen mukaan muodolliset tilivelvollisuuden ja kontrollin vaatimukset ovat kasvaneet 1980-luvulta saakka, ja niistä on tullut olennainen ja itsenäinen osa operatiivista toimintaa (Power 1997). Tämä on johtanut siihen, että operatiivista toimintaa johdetaan, tai ainakin sen tuloksia raportoidaan, niin että tulokset ovat tarkastettavissa ja täyttävät lisääntyvien sääntöjen vaatimukset (Power 1997). Yhtenä merkittävänä osana on tapahtumien ja tiedon alkuperän jäljitettävyyden (*audit trail*) merkityksen kasvaminen ja tiedon lähteiden kentän laajeneminen organisaation sisällä eri toimintoihin ja organisaation ulkopuolelle (Power 2019, 2021). Tähän liittyy tulevaisuuteen liittyvän tiedon määrän kasvaminen myös talouden raportoinnissa, joka edelleen muuttaa talouden raportoinnin luonnetta (Power 2021, 2022). Kestävyysraportointi on nyt EU:ssa osa pakollista ulkoista raportointia ja siten siihen voidaan soveltaa tilinpäätösraportointia koskevaa tutkimusta.

Kestävyysraportoinnin lainsäädännöllinen viitekehys ja johdon harkinta kestävyysraportoinnissa

Kestävyysraportointi Euroopan unionissa perustuu kestävyysraportointidirektiivin (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD, EU 2022/2464) mukaisiin asetuksella annettuihin eurooppalaisiin kestävyysraportointistandardeihin (ESRS, EU 2023/2772) ja taksonomia-asetusten vaatimuksiin (EU 2020/852; EU 2021/2139; EU 2021/2178; EU 2023/2485; EU 2023/2486). EU:n direktiivien ja EU:n delegoitujen asetusten säätelyä on viety Suomen kirjanpitolainsäädäntöön (KPL 7 luku). Euroopan unionin komission 26.2.2025 esittämien Omnibus-esitysten mukaan (EU 2025/794; 2025/0045(COD)) ESRS-raportointivelvollisuutta muutettaisiin sekä ESRS- että taksonomiaraportoinnin osalta koskemaan vain kaikkein suurimpia yrityksiä ja raportointivaatimuksia kevennettäisiin. Esitysten hyväksyntä Euroopan neuvostossa ja parlamentissa ei ollut tiedossa kirjoitushetkellä. Kestävyysraportointi on osa toimintakertomusta, joka on tämän tutkimuksen kohteena olevissa yrityksissä pakollinen tilinpäätöksen liitteenä oleva selvitys (KPL 3 luku).

Tässä tutkimuksessa johdolla tarkoitetaan yrityksen hallitusta, sen valiokuntia ja sitä ylintä johtoa, joka vastaa raportoitavista aiheista ja niiden sisällöstä. Johto myös esittää raportoinnin hallituksen hyväksyttäväksi, ja vastaa ulkoisille varmentajille

ja sisäiselle tarkastukselle näiden raportointia koskeviin tiedusteluihin. Tyypillisesti ylimpään johtoon kuuluvat tässä yhteydessä toimitusjohtaja, talousjohtaja ja mahdollisesti vastuullisuusjohtaja. Hallituksen ja toimivan johdon tehtävät ja erilaiset vastuut on määritelty suunnilleen samalla tavalla kaikissa tässä tutkimuksessa olennaisissa standardeissa (IFRS 2024; IFAC 2023, ISSA 5000.18 IAASB 2024; IIA 2024).

Johdon harkinta tarkoittaa sellaisia raportoitavia aiheita, joiden sisältö tai määrä riippuu johdon tekemistä arvioista, malleista tai muista seikoista, joihin ei ole yksiselitteistä kuvausta tai lähtötietoa (IFRS Conceptual Framework 1.11, IFRS 2024). Sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa, samoin kuin kirjanpitolaissa ja osakeyhtiölaissa, on useassa kohdassa mainintoja arvioista ja arvioinneista, jotka käytännössä tarkoittavat johdon harkintaa vaativia arviointeja. Vaikka johdon harkintaa ei erikseen ESRS-standardeissa mainitakaan kuin yhdessä kohdassa, siitä käy ilmi johdon harkinnan sisältyminen olennaisesti standardien noudattamiseen:

Näin ollen taloudellisten vaikutusten ilmoittaminen riippuu yrityksen sisäisistä menetelmistä ja siitä, käytetäänkö syöttötietojen määrittämisessä merkittävää harkintaa, sekä oletuksista, joita tarvitaan ennakoitujen taloudellisten vaikutusten laskemiseen (ESRS 1-9 AR 68).

Taloudellisiin ja muihin vaikutuksiin liittyvien tietojen osalta ESRS:ien perusperiaatteet vaativat johdon harkintaa tietojen tuottamiseksi ja raportoitavaan muotoon muokattaessa.

Kestävyysraportoinnissa esitettävien tietojen on ESRS 1:n mukaan (EU 2023/2772) oltava tasapainoisia niin, että ne kattavat suotuisat/myönteiset ja epäsuotuisat/negatiiviset näkökohdat ja kielteisiin ja myönteisiin olennaisiin vaikutuksiin on kiinnitettävä yhtä paljon huomiota, samoin kuin olennaisiin riskeihin ja mahdollisuuksiin taloudellisen olennaisuuden näkökulmasta. (ESRS 1.QC7). Tiedot voivat olla paikkansapitäviä ilman, että ne olisivat kaikilta osin täysin tarkkoja. Estimaatit on esitettävä painottaen selkeästi niiden mahdollisia rajoituksia ja niihin liittyvää epävarmuutta. (ESRS 1.QC9)

Kestävyysraportoinnin varmennuksen viitekehys

Tässä tutkimuksessa tilintarkastajalla tai kestävyysraportointitarkastajalla tarkoitetaan ulkoisen varmennuksen toimeksiannosta vastuullista tilin- tai kestävyysraportointitarkastajaa (TTL 1:2 §).

Kestävyysraportoinnin varmennus on samankaltaista tilinpäätöksen varmennuksen kanssa, koska kestävyysraportointitarkastajan pätevyyden saamisen edellytys on voimassa oleva tilintarkastajapätevyys (TTL 6:3a §), ja sen seurauksena molempia koskevat samanlaiset hyvän tilintarkastustavan ja kestävyysraportoinnin

varmennustavan säännöt ja periaatteet (TTL 4:3 §). Eroa varmennuksiin tulee lähinnä sen takia, että kestävyysraportointi vaatii vain rajoitetun varmuuden antavan tarkastuksen, kun taas tilinpäätös edellyttää kohtuullisen varmuuden tasoista tarkastamista (TTL 3:5a §). Tällä erolla on kuitenkin huomattava vaikutus siihen, miten kestävyysraportointitarkastajan odotetaan tarkastavan johdon harkintaan liittyviä tietoja.

Tilinpäätöksen varmennus suoritetaan kohtuullisen varmuuden tasolla yleensä suorana toimeksiantona, ja siitä annetaan ns. positiivinen lausunto, mikä edellyttää tilintarkastajan suorittavan riittäviä tarkastustoimenpiteitä myös johdon harkintaa vaativien tietojen sisällön osalta ja käsityksen muodostamista niihin liittyvästä sisäisestä valvonnasta (ISAE 3000 47K IFAC 2023).

Kestävyysraportoinnissa vaadittavan rajoitetun varmuuden antavan varmennuksen tuloksena annettavan varmennuskertomuksen lausunto on yleensä ns. negatiivinen lausunto. Toisin kuin tilinpäätöstä koskeva suora toimeksianto, jossa varmentaja itse mittaa kohteen, kestävyysraportoinnin varmennustoimeksianto on yleensä tiedon varmentamistoimeksianto, jossa muu osapuoli kuin varmentaja mittaa kohteen, ja varmentajan johtopäätös koskee kohdetta mitanneen osapuolen esittämää kannanottoa (ISAE 3000 12.(a) IFAC 2023). Kestävyysraportoinnin tietojen tarkastaminen ei edellytä tietojen sisällön tai niihin liittyvien sisäisen valvonnan tarkastamista vaan tiedon tuottamisprosessin tarkastaminen riittää, mikä koskee myös johdon harkintaa vaativia tietoja (ISAE 3000 47R IFAC 2023).

Tilintarkastajien on toimittava tilintarkastuslain mukaan hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3§), mihin kuuluu kansainvälisten tilintarkastus- (ISA-standardien) ja eettisten standardien noudattaminen (IFAC 2023). Lisäksi on noudatettava kansainvälisiä laadunvalvontastandardeja, mutta niitä ei tässä tutkimuksessa käsitellä. Vaikka hyvä tilintarkastustapa ei kestävyysraportointitarkastajaa koskekaan, on hyvää tilintarkastustapaa koskevaan TTL:n pykälään lisätty kestävyysraportointia koskeva vaatimus noudattaa hyvää varmennustapaa (TTL 4:3 §).

Hyvä kestävyysraportoinnin varmennustapa on vasta muotoutumassa, mutta sitä koskevat samat peruseriaatteen kuin hyvää tilintarkastustapaa. Kestävyysraportointitarkastajaa eivät koske kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit), mutta sen sijaan samat eettiset säännöt (IFAC 2024), joita kaikkien tilintarkastusammattilaisten tulee noudattaa (100.4, R100.6), eli ne koskevat molempia tarkastajia. Tilintarkastusammattilaisia velvoittavien eettisten sääntöjen peruseriaatista tässä tutkimuksessa olennainen on objektiivisuus, joka tarkoittaa, että tarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa ilman, että sitä vaarantaisivat ennakoasenteet, eturistiriidat tai henkilöiden, organisaatioiden, teknologian tai muiden tekijöiden liiallinen vaikutus tai liiallinen luottaminen niihin (110.1 A1). Tilintarkastusammattilaisen on oltava mieleltään tiedonhaluinen, käytettävä ammatillista harkintaa ja käytettävä järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä (R120.5). Tiedonhaluiseen mieleen kuuluu, että arvioidaan hankitun informaation lähdettä, relevanssia ja riittävyyttä ottamalla huomioon toiminnan luonne, laajuus ja tuotokset (R120.5 A1). Järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testi on tilintarkastusamat-

tilaisen tekemä arvio siitä, päätyisikö muu asiantunteva osapuoli todennäköisesti samaan johtopäätökseen (R120.5 A6).

Suomen Tilintarkastajat ry:n suomeksi kääntämien ja kansallisten poikkeamien mukaiset Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) ovat osa hyvää tilintarkastustapaa (IFAC 2023), jonka noudattaminen on tilintarkastuslain (TTL 4:3 §) mukaan pakollista. Kestävyysraportoinnin tarkastuksessa ei noudateta ISA-standardeja, mutta koska vastaavia kestävyysraportoinnin varmennuksen standardeja ei ole, ja koska kestävyysstandardien varmennuksessa nyt käytettävän ISAE 3000:n ja uuden ISSA 5000 -kestävyysraportoinnin varmennusstandardit perustuvat ISA-standardeissa oleviin periaatteisiin, voidaan olettaa, että vastaavat periaatteet tulevat aikanaan myös erillisiin kestävyysraportoinnin tarkastusstandardeihin.

Tässä tutkimuksessa olennaisia ISA-standardeja ovat ISA 200 (*Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*), ISA 265 (*Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*), ISA 315 (uudistettu 2019) (*Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*), ISA 540 (uudistettu) (*Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*) ja ISA 610 (*Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*).

Tilintarkastajan edellytetään kyseenalaistavan johdolta ja hallintoelimiltä saadun informaation luotettavuuden (ISA 200). Tilintarkastajan on myös muodostettava käsitys sisäisestä tarkastuksesta, kattaen sen luonteen, tehtävät ja toiminnan. Tilintarkastajan pitäisi kommunikoida sisäisen tarkastuksen kanssa koko toimeksiannon ajan pitämällä säännöllisiä kokouksia sisäisen tarkastuksen kanssa. Tämä edistää informaation tehokasta jakamista ja nostaa sisäisen tarkastuksen näkemykset yhteisön toiminnoista ja liiketoimintariskeistä ja havainnot esimerkiksi kontrollien puutteellisuuksista tai riskeistä tilintarkastajan tietoon. (ISA 315).

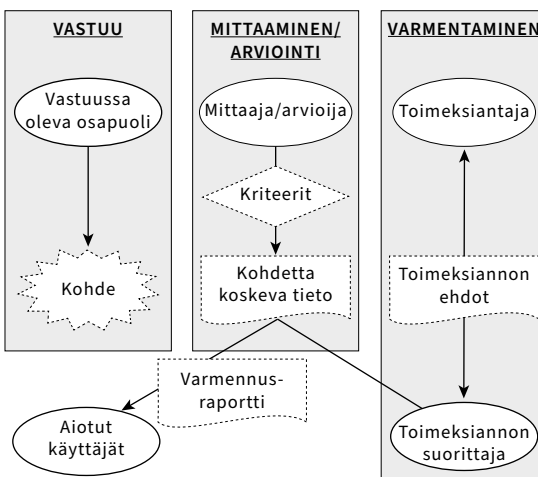
Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämisestä on erillinen ISA-standardi ISA 610, jonka mukaan tilintarkastajan on arvioitava sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa, sen objektiivisuus sekä sen toimintaperiaatteet ja menettelytavat, pätevyystaso ja toimintatavat päättäessään sisäisen tarkastuksen työn käyttämisestä oman työnsä tukena. Edellytysten täyttymiseen voivat vaikuttaa esimerkiksi sisäisen tarkastuksen valtuudet, tilivelvollisuus ja muut riippuvuudet, ristiriitaiset tehtävät, intressiristiriidat, raportointisuhteet, ja tarkastajien ammatillisten järjestöjen jäsenyys ja ammatillisten standardien noudattaminen. Tilintarkastaja voi hyödyntää sisäistä tarkastusta hankkiakseen informaatiota, joka voi soveltuvin osin myös täydentää tilintarkastusevidenssiä tai arvioidessaan evidenssin luotettavuutta. Tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen välinen koordinointi on tehokasta, kun keskusteluja käydään asianmukaisin väliajoin, tilintarkastaja ilmoittaa sisäiselle tarkastukselle sen toimintaan vaikuttavista merkittävistä seikoista, ja tilintarkastaja saa tietoonsa relevantit sisäisen tarkastuksen raportit ja sisäisen tarkastuksen tietoon tulevat merkittävät seikat (ISA 610).

ISA-standardeissa johdon harkintaa sisältävien tietojen tarkastaminen on esitetty arviota koskevassa standardissa ISA 540. Se edellyttää tilintarkastajan muodostavan käsityksen yrityksen arvioihin liittyvistä seikoista, ja antavatko harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, ovatko merkittävät oletukset yhdenmukaisia keskenään, ja toimivatko niihin liittyvät sisäisen valvonnan järjestelmät. Tilintarkastajan on myös tarkasteltava ymmärtääkö johto epävarmuutta sisältävien oletusten (esim. pitkä ennusteaika, perustuminen muuhun kuin havainnoitavissa olevaan tietoon) arviointiepävarmuuden esimerkiksi tunnistamalla vaihtoehtoisia menetelmiä tai oletuksia tai tekemällä esimerkiksi herkkyyssanalyysyjä. Arviointiepävarmuudesta aiheutuu subjektiivisuutta, mikä aiheuttaa johdolle tarvetta käyttää harkintaa sekä alttiuden johdon tahattomalle tai tahalliseen tarkoitushakuisuudelle (esimerkiksi koska ollaan motivoituneita saavuttamaan toivottu tavoite tai tunnusluku). (ISA 540).

Kansainväliset varmennustoimeksiantostandardit

Ennen kuin EU on hyväksynyt erillisen kestävyysraportoinnin varmennusstandardin, varmennus suoritetaan kansallisten vaatimusten mukaan. Suomessa Tilintarkastajat ry on antanut suosituksen kestävyysraportoinnin varmentamisesta tammikuussa 2025 (Suomen Tilintarkastajat ry 2025). Sen suositus on käyttää ISAE 3000 (uudistettu) -standardia (*Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus*) kestävyysraportoinnin tarkastuksessa. ISAE 3000:n mukaan ammatillinen harkinta on erityisesti rajoitetun varmuuden varmennustoimeksiannoissa välttämätöntä, koska varmentajalla ei yleensä ole syvällistä käsitystä kohteesta ja muista olosuhteista (A104).

Roolit ja velvollisuudet



Roolien selitys:

- Vastuussa oleva osapuoli vastaa varmennettavasta kohteesta.
- Mittaaja tai arvioija käyttää kriteerejä kohteen mittaamiseen tai arviointiin, ja tuloksena syntyy kohdetta koskeva tieto.
- Toimeksiantaja sopii toimeksiannon suorittajan kanssa toimeksiannon ehdoista. (ISAE 3000 Liite 1.).

Kuvio 1. Vastuussa olevan osapuolen, mittajaan/arvioijan ja varmentajan roolit ja velvollisuudet (muokattu). Lähde: IAASB, ISAE 3000 (Liite 1).

Varmentajan roolia kuvataan ISAE 3000:n liitteessä 1 (Kuvio 1). ISAE 3000:n tarkoittamista rooleista vastuussa oleva osapuoli on tässä yhteydessä yrityksen johto. Mittaaja tuottaa numeerisesti mitattavaa tietoa raportoinnin perustaksi ja arvioija sellaista tietoa, jota ei voi numeerisesti mitata. Erityisesti arvioitava tieto vaatii johdon harkintaa sekä sen määrittelyssä mikä on olennaista että miten arviot tehdään ja mitä raportoidaan. Johdon harkintaa tarvitaan myös numeerisen tiedon keräämisessä ja sen olennaisuuden arvioinnissa.

IAASB on julkaissut kansainvälisen kestävyysvarmennuksen standardin (*General requirements for sustainability assurance engagements*) ISSA 5000:n, jonka lopullinen teksti on hyväksytty 16.9.2024 (IAASB 2024). Standardi on tarkoitettu kaikille kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmentajille, myös niille, joilla ei ole tilintarkastajapätevyyttä (Kohta 8.). Standardi tulee voimaan 15.12.2026, mutta aikaisempi noudattaminen on sallittua (Kohta 15.). Toistaiseksi sitä ei ole hyväksytty käyttöön Euroopan unionissa, kuten ei mitään muutakaan varmennusstandardia (CEAOB 2024). On kuitenkin oletettavissa, että standardi otetaan sellaisenaan tai sovelletuna käyttöön EU:ssa vuonna 2026, jolloin CSRD:n mukaan on oltava EU-tasoinen varmennusstandardi (EU 2022/2464)³. Standardi koskee sekä kohtuullisen että rajoitetun varmuustason mukaisia varmennuksia (Kohta 9.), mutta vain tiedon varmennustoimeksiantoja (Kohta 10.) eli varmentajalla ei odoteta olevan suoraa pääsyä tiedon lähteeseen.

Rakenteeltaan ISSA 5000 seuraa ISA- ja ISAE-standardien periaatteita. Esimerkiksi johdon ja hallintoelinten kanssa kommunikointia (Kohta 67.) sekä sisäisen tarkastuksen ja ulkopuolisten asiantuntijoiden työn käyttämistä säädellään samalla tavalla kuin ISA-standardeissa (Kohta 42.), samoin kuin sisäisen tarkastuksen tehtävien ja laadun arviointia (Kohta 110.). Myös kestävyys- ja vastuullisuustietojen kontrolliympäristön ja riskienhallintaprosessin osalta tarkastajan on tehtävä ISA-standardeja vastaavat selvitykset (Kohdat 111–114.). Arvioiden ja tulevaa kehitystä koskevan tiedon osalta varmentajan on arvioitava raportointivaatimuksia ja johdon käyttämiä arvioita tai tulevaa kehitystä koskevien tietojen tuottamiseen käytettyjen menetelmien asianmukaisuutta ja johdonmukaisuutta sekä niiden muutoksia edellisestä kaudesta (Kohta 145.) ISA-standardeja vastaavalla tavalla. Yhteisön kestävyys- ja vastuullisuustietojen keräämis- ja yhdistelyprosessin osalta varmentajan edellytetään selvittävän raportoitujen tietojen täsmäytyksen niiden perustana olevaan perustietoon (Kohta 148.). Varmentajan on luettava varmennusraportin antamiseen mennessä saatu muu informaatio ja harkittava onko muun ja kestävyysinformaation välillä olennaista eroa, ja arvioitava onko kestävyystietoihin liittymättömässä muussa informaatioissa viitteitä siitä, että se olisi olennaisesti virheellistä (Kohta 171.).

CEAOB (*Committee of European Auditing Oversight Bodies*) eli EU:n tilintarkastuksesta vastaavien viranomaisten komitea on julkaisut 30.9.2024 sitomattomat oh-

³ EU:n komission Omnibus-ehdotuksen mukaan vaatimus kohtuullisen varmennustason varmennukseen siirtymisestä vuonna 2026 poistettaisiin (EU 2025/0045(COD)).

jeet (*CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting*) kestävyysraportoinnin varmentamiseen rajoitetun varmuuden tasolla (CEAOB 2024). Ohjeen tarkoitus on auttaa luomaan ylätason käsitys CSRD:n mukaisen rajoitetun varmuuden kestävyysraportoinnin varmennusvaatimuksista, kun EU:n hyväksymiä kestävyysraportoinnin varmennusstandardeja ei vielä ole. Ohje ei kuitenkaan sido jäsenvaltioita, jotka voivat päättää ohjeen soveltamisesta sellaisenaan tai kansallisen ohjeistuksen lisänä kestävyysraportoinnin varmennuksessa (Kohta 2.).

Olennaisesta virheellisyydestä CEAOB:n ohje toteaa, että olennainen virheellisyys voi olla sekä määrällistä että laadullista ja se kattaa myös puuttuvan raportoinnin (Kohta 9.). Varmentajan on ISA-standardien tapaan ja ISSA 5000:ta vastaavasti hankittava käsitys yhteisöstä, sen ympäristöstä ja sisäisen valvonnan järjestelmästä (Kohta 7.), samoin kuin olennaisten asioiden määrittelyprosessista (Kohta 8.). Prosessikuvauksen on vastattava todellisuutta ja ESRS:ien vaatimuksia. Prosessin on myös asianmukaisesti mahdollistettava käyttäjille olennaisen tiedon tunnistaminen. (Kohta 14. ja 15.). Varmennustoimenpiteitä suunnitellessaan varmentajan on otettava huomioon informaation laadulliset ominaisuudet (Kohta 16.). Tulevaisuuteen suuntautuvan tiedon ja arvioiden osalta varmentajan on tutkittava niiden sisältyminen olemassa oleviin periaatteisiin, tavoitteisiin ja toimintasuunnitelmiin. Varmentajan on suhtauduttava kriittisesti tällaiseen informaatioon ja varmistuttava siitä, että niiden tuottamiseen käytetyt menetelmät ovat asianmukaisia ja että niitä on sovellettu johdonmukaisesti. (Kohdat 10. ja 11.).

Sisäisen tarkastuksen viitekehys ja standardit

Sisäinen tarkastus on riippumaton hallituksen ja ylimmän johdon tukitoiminto, jonka toiminnot ovat arviointi- ja varmistus- sekä neuvonantopalvelutoiminta. Sisäisen tarkastuksen työ kohdistuu organisaation toiminnan sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan sekä johtamis- ja hallintoprosesseihin. (IIA 2024). Vastaava määrittely on myös IFACin käytössä (esim. ISA 610, 4., ISAE 3000 12. IFAC 2023 ja ISSA 5000 18. IAASB 2024).

Uudet sisäisen tarkastuksen ammattistandardit (IIA 2024) määrittelevät sisäisen tarkastuksen ensisijaiseksi tehtäväksi vahvistaa hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosesseja, minkä lisäksi sisäinen tarkastus edistää organisaation yleistä vakautta ja vastuullisuutta antamalla varmennuksen organisaation toiminnan tehokkuudesta, raportoinnin luotettavuudesta, lakien ja/tai säädösten noudattamisesta, omaisuuden turvaamisesta ja eettisestä kulttuurista. (IIA, 2024).

Tässä tutkimuksessa sisäisellä tarkastuksella tarkoitetaan koko sisäisen tarkastuksen toimintoa, joka kattaa sekä varmennus- että neuvonantopalvelutehtävät ja sisäisellä tarkastajalla sisäisestä tarkastuksesta vastuullista henkilöä, yleensä tarkastusjohtajaa, ellei asiayhteydestä muuta ilmene. Tämän tutkimuksen kohteena olevilla yrityksillä ei ole lainsäädäntöön perustuvaa velvollisuutta järjestää sisäistä

tarkastusta. Kun yrityksellä on sisäisen tarkastuksen toiminto, sillä ei ole lakisääteisiä velvollisuuksia.

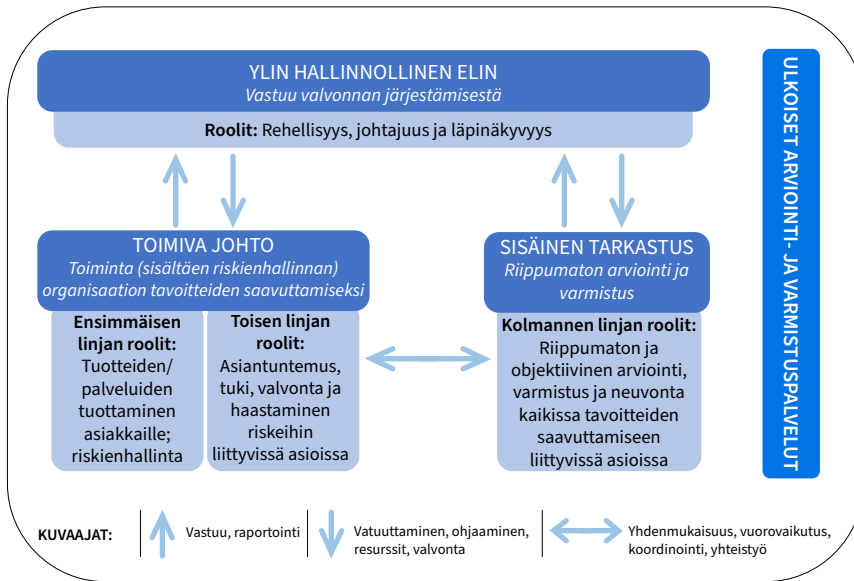
Sisäisen tarkastuksen kansainväliset standardit on uudistettu 2024, ne tulivat voimaan vuoden 2025 alusta, ja niiden noudattaminen on pakollista kaikille sisäisen tarkastuksen tehtävissä toimiville (IIA 2024). Standardien perustana olevista 15 ohjaavasta periaatteesta tässä tutkimuksessa erityisen olennaisia ovat objektiivisuus (periaate 2), pätevyys (periaate 3), skeptisyys (periaate 4) ja luottamuksellisuus (periaate 5) sekä muista keskeisistä periaatteista organisatorinen riippumattomuus (periaate 7), hallituksen valtuutus (periaate 6) ja hallituksen valvonta (periaate 8). (IIA 2024). Periaatteiden sisältö vastaa ISA-standardeja, eikä määrittelyjä toisteta tässä. Sisäisen tarkastuksen on ymmärrettävä organisaation hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessit ja se miten organisaatio tunnistaa ja arvioi merkittävät riskit ja asianmukaiset valvontaprosessit. (Kohta 9.1). Sisäisen tarkastuksen havaintojen ja johtopäätösten on perustuttava työpaperit (*audit trailin*) sisältävään dokumentoituun aineistoon, jonka avulla muu ammattitaitoinen henkilö, kuten esim. tilintarkastaja, voi tehdä samat johtopäätökset kuin toimeksiannon suorittaneet sisäiset tarkastajat. (Kohta 14.6).

Standardit säätelevät sisäisen tarkastuksen suhdetta ulkoiseen varmennukseen ja johtoon. Tarkastusjohtajan täytyy koordinoida toimintansa ulkoisten varmentajien kanssa ja harkita heidän työhönsä luottamista ja dokumentoida luottamuksen perusta ottaen huomioon roolit, vastuut, organisaation riippumattomuus, ammattitaito ja objektiivisuus sekä asianmukainen ammatillinen huolellisuus. Kun sisäinen tarkastus käyttää muiden varmentajien työtä, sisäinen tarkastus on kuitenkin vastuussa tekemistään johtopäätöksistä. (Kohta 9.5). Johdon osalta standardit toteavat sisäisen tarkastuksen olevan hallituksen alainen toiminto ja toimivan sen valtuuttamana (Kohta 6 IIA), mikä vaatii raportointia hallitukselle ja kaksisuuntaista muodollista ja epämuodollista viestintää (Kohdat 8.1 ja 11.).

Sisäisen tarkastuksen asema ja tehtävät kirjataan hallituksen hyväksymään sisäisen tarkastuksen toimintaohjeeseen (*audit charter*) (Kohta 6.2). Standardit edellyttävät sisäisen tarkastuksen toimivan objektiivisesti, mihin sisältyy myös johdon omien pyrkimysten vaikutuksen välttäminen tarkastustyössä (Kohta 9.5). Sisäisen tarkastuksen johtajan täytyy vahvistaa hallitukselle sisäisen tarkastuksen toiminnon organisatorinen riippumattomuus. Tarkastusjohtajalla tulee olla suora yhteydenpito ja vuorovaikutus hallituksen kanssa. (Kohta 7). Sisäisen tarkastajan edellytetään noudattavan ammatillista skeptisyyttä myös johdon antaman informaation suhteen (Kohta 4.3).

Standardit eivät erottele sisäisen tarkastuksen toiminnan vaatimuksia varmennus- tai neuvonantoroolissa. Ammattimainen objektiivisuus edellyttää puolueetonta ajattelutapaa ja kaikkien merkityksellisten olosuhteiden tasapainoista arviointia päätöksenteossa. Sisäisten tarkastajien täytyy pidättäytyä arvioimasta sellaista toimintaa, josta he ovat hiljattain vastanneet (Kohta 2.1).

IIA:n Kolmen linjan malli (2020)



Kuvio 2. IIA:n Kolmen linjan malli (muokattu). Lähde: The Institute of Internal Auditors, 2020.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ”kolmen linjan malli” (kuvio 2) määrittelee eri osapuolien vastuut ja velvollisuudet tyypillisen organisaation sisäisen toiminnallisen rakenteen mukaan. Ensimmäisen linjan muodostaa liiketoiminta ja sen suorittama valvonta, toisen linjan riskienhallinnan valvontaa ja sääntelyn noudattamista varmistava *compliance*-toiminto ja kolmas linja on riippumaton sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäinen tarkastus raportoi hallitukselle hallintotavan sekä riskien ja sisäisen valvonnan kokonaisuudesta. Tilintarkastus ja kestävyysraportointitarkastus kuuluvat ulkoisiin varmennuspalveluihin. (IIA 2020). Toimiva johto vastaa sekä raportoinnista, mukaan lukien johdon harkintaa vaativa raportointi, että siihen liittyvistä ensimmäisen linjan valvonnasta ja kontrolloista, ja toimivan johdon alaisuudessa toimivat myös riskienhallinnan ja vaatimustenmukaisuuden varmistamisen (*compliance*) toiminnot. Mallin mukaan tietojen tuottamisesta, raportoinnista ja sitä koskevasta ensimmäisen linjan valvonnasta vastaa toimiva johto itse. Johdosta riippumaton sisäinen tarkastus valvoo toimivan johdon toiminta-, tiedontuottamis- ja raportointiprosesseja ja raportoi havainnoistaan ylimmälle hallintoelimelle, tässä yhteydessä hallitukselle. Mallin mukaan ulkoisen varmennuksen rooli on yrityksen sisäisestä valvonnasta riippumaton ja keskittyy raportoidun tiedon olennaisuuteen ja oikeellisuuteen sekä sisäisen valvonnan toimivuuteen, mikä ei sisällä sisäisen tarkastuksen roolin erillistä arviointia.

Käsittely ja tulokset

Vertaamalla ulkoisen varmennuksen ja sisäisen tarkastuksen ammatillisia standardeja keskenään, sekä selvittämällä miten nämä standardit säätelevät johdon harkintaa vaativan raportoinnin tarkastamista, saadaan tutkittua miten kestävyysraportointitarkastaja ja sisäinen tarkastaja voivat osaltaan vaikuttaa johdon raportoinnin sisältöön ja miten eri toimijoiden keskinäisiä suhteita säädellään ja mitä niiden osalta vaaditaan.

Sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmennuksen perusedellytykset ja niitä säätelevien standardien vaatimukset ovat hyvin samankaltaiset. Molemmilta edellytetään objektiivisuutta, ammatillista pätevyyttä ja skeptisyyttä. Kummankin ryhmän ammattistandardit painottavat tarkastajan vastuuta sekä omasta työstään että muiden käyttämää työtä hyödynnettäessä. Molempien ryhmien on selvitettävä toisen pätevyys, luotettavuus ja ammatillinen osaaminen ennen kuin tämän työtä voi käyttää oman työn osana. Molemmat myös ohjeistavat sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen varmennuksen jatkuvaa ja kattavaa kommunikointia ulkoisen varmennuksen aikana. Varsinaista velvoitetta kommunikointiin tai toisen tarkastajan työn käyttämiseen ei kuitenkaan ole. Voidaan todeta, että tarkastajien työtavoissa ei ammattistandardien ja muun ammatillisen ohjeistuksen mukaan ole olennaista eroa.

Suurimmat erot sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen välillä ovat tarkastajien raportoinnissa, lakisääteisyydessä sekä johdon neuvonannossa ja johdon kanssa kommunikoinnissa. Sisäinen tarkastus on yrityksen harkintansa mukaan järjestämä toiminto, joka toimii yrityksen hallituksen valtuuttamana ja raportoi tälle, kun taas ulkoinen varmennus on lakisääteinen velvollisuus, ja yhtiökokouksen valitsevat tilintarkastaja ja kestävyysraportointitarkastaja antavat tarkastuskertomuksensa yhtiökokoukselle hallituksen hyväksymästä tilinpäätöksestä, kestävyysraportista ja toimintakertomuksesta. Siinä missä sisäinen tarkastus voi puuttua yksittäisiin seikoihin, kontrolleihin ja prosesseihin tiedon tuottamisen, keräämisen ja yhdistelyn osalta, ja tarkastaa myös toiminnan tarkoituksenmukaisuutta mielekkäänä ajanjaksona, kestävyysraportointitarkastus on tietyn tilikauden raportoinnin sääntöjen- ja vaatimustenmukaisuustarkastusta (*compliance*), jossa varmentaja selvittää raportointiprosessin luotettavuutta. Tilintarkastukseen kuuluu sääntöjen- ja vaatimustenmukaisuustarkastuksen lisäksi myös tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan antamisen varmennus.

Tilintarkastaja ja kestävyysraportointitarkastaja eivät saa neuvoa yrityksen johtoa, mutta neuvonantopalvelut ovat sisäisen tarkastuksen toinen toiminto varmennustyön lisäksi. Sisäisen tarkastuksenkin on kuitenkin pidettävä huoli siitä, ettei se tarkasta omaa työtään. Sisäisen tarkastuksen on kommunikoitava johdon kanssa jatkuvasti muodollisesti ja epämuodollisesti, kun taas kestävyysraportointitarkastaja ei voi kommunikoida kuin varmennustoimeksiannon aikana tai siihen liittyen ilman oikeutta neuvonantoon. Johdon toimintaa säätelevät hallituksen ja toimitusjohtajan osalta osakeyhtiölaki ja raportointistandardit. Muun johdon osalta ei erityistä säätelyä ole eikä johdon harkintaa vaativaa raportointia erikseen säädellä.

Johtopäätökset

Koska kestävyysraportoinnin tarkastukseen ei ole vielä hyväksyttyjä tähän tarkoitukseen tehtyjä varmennusstandardeja eikä vakiintunutta hyvää varmennustapaa, tämä yhtäältä antaa tarkastajalle mahdollisuuden rajoittaa tarkastusta koskevat ohjeet esimerkiksi ISAE 3000:n sisältöön ja soveltaa osin yleisiä ohjeita laajasti omalla tavallaan, ja toisaalta voi johtaa varmentajan keskittymään oman vastuunsa rajoittamiseen suorittamalla varmennuksen mahdollisimman tarkasti standardien mukaan niin, että varmennusstandardin ja eettisten ohjeiden kirjain täyttyy.

Tilintarkastajia ja kestävyysraportointitarkastajia sekä sisäisiä tarkastajia koskevien sääntöjen mukaan tarkastajan on sekä otettava asioista selvää johdolta että suhtauduttava kriittisesti johdon antamiin selvityksiin, ja vältettävä käyttämästä johdon päätöksentekovaltaa. Tämä korostuu etenkin johdon harkintaa vaativien tietojen kohdalla, koska niiden perustana voi kestävyysraportoinnissa olla arvioita, organisaation ulkopuolelta saatuja tai hankittuja eritasoisia tietoja, tai ne voivat olla peräisin useista organisaation osista tai arvoketjun toimijoilta, ja tiedon olennaisuuden määrittely voi olla hankalaa, samoin kuin siihen liittyvän olennaisen virheen riskin arviointi.

Kestävyysraportointitarkastajalla on usein rajallinen aika käytettävissään tarkastuksen suorittamiseen ja siitä syystä hän joutuu harkitsemaan johdon raportointiprosessiin ja sen perusteisiin käytettävän ajan. Kestävyysraportointitarkastaja voi kyseenalaistaa johdon ratkaisut ja joko olla hyväksymättä niitä, vaatia niiden oikaisemista tai täydentämistä tai tietyissä rajoissa arvioida mikä olisi asianmukainen esitettävä tieto. Tämä ohjaa usein johdon toimintaa, jotta saadaan tilin- tai kestävyysraportointikelpoinen tiedon esitystapa ja jotta varmistutaan etukäteen harkintaa vaativan tiedon hyväksyttävyydestä tarkastajalta (Power 1997, 2022). Tällöin tarkastajan on harkittava, miten hänen on mahdollista ottaa kantaa esitettyyn asiaan, jotta hän säilyttää objektiivisuutensa eikä käytä johdolle kuuluvaa päätöksentekovaltaa. Johto saattaa tiedustella myös johdon harkintaa vaativien asioiden hyväksyttävyyttä raportointiin ennen kestävyysraportoinnin tarkastusta, mikä saattaa johtaa irrallisen asian hyväksymiseen, joka kokonaisuuden osana ei välttämättä enää olekaan hyväksyttävä ratkaisu. Tämä voi tarkoittaa aiemmin annetun kannan oikaisemista ja samalla hankaloittaa johdon kanssa toimimista (Power 1997). Varmentajan on pystyttävä antamaan vaatimusten mukainen lausunto hallitukselle ja edelleen yhtiökokoukselle hankkimansa tiedon perusteella ja toisaalta hänen on voitava vakuuttaa johto siitä, että johdon perustelut on asianmukaisesti arvioitu, eli tarkastaja on hallituksen ja johdon välissä sellaisessa asemassa, jossa hänen on säilytettävä riippumattomuutensa molemmista osapuolista (Compernelle 2018).

Runsaan harkintaa vaativan tiedon tuottamisprosessin varmentaminen voi olla työlästä ja kestävyysraportointitarkastaja joutuu olennaisen virheellisyyden riskiä arvioidessaan ottamaan kantaa tiedon olennaisuuteen. Sisäisellä tarkastuksella saattaa olla prosessista hyvä käsitys neuvonanto- tai varmennustyönsä perusteella. Kestävyysraportointitarkastajan on myös harkittava miten ulkopuolinen asian-

tunteva henkilö näkisi asian, jolloin sisäinen tarkastus voi antaa arvionsa tällaisena ulkopuolisena asiantuntevana tahona. Näistä syistä sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen ja siihen luottaminen voi olla kestävyysraportoinnin tarkastuksessa esimerkiksi tilinpäätöksen varmentamista yleisempää, ja varmentajan voi olla hyödyllistä käyttää sisäisen tarkastuksen työtä ja asioiden taustojen tuntemusta arvioi-
dessaan johdon raportointia ja erityisesti johdon harkinnan perusteita.

Vaikka ISAE 3000 tai samat periaatteet sisältävät ISA-standardit eivät vaadikaan kestävyysraportointitarkastajaa kommunikoidaan sisäisen tarkastuksen kanssa, eikä arvioimaan sisäistä valvontaa, voidaan perustellusti esittää kysymys, miksi sisäisen tarkastuksen roolia, osaamista, tietämystä ja sen tekemää työtä ei kestävyysraportoinnin varmennuksen yhteydessä selvitetäisi ja hyödynnettäisi. ISAE 3000:ssa ei ole erikseen yksityiskohtaista ohjeistusta sisäisen tarkastuksen työn käyttämiseksi toisin kuin vastaavassa ISA-standardissa (ISA 610). ISAE 3000 sisältää vain yhteiset yleiset vaatimukset toisen varmentajan, tarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan (erillinen ISA 620) ja sisäisen tarkastuksen työn käyttämisestä (ISAE 3000 53-55, A120-A135), joten tarkastajalle jää käytännössä laaja harkintamahdollisuus sisäisen tarkastuksen pätevyuden ja objektiivisuuden arvioinnissa.

Sisäinen tarkastus on voinut osallistua kestävyysraportointitietojen raportointiin sekä antamalla johdolle prosesseja ja niihin liittyviä kontrolleja koskevaa neuvonantoa (*ex ante*) että varmentamalla jo toimivia prosesseja ja kontrolleja (*ex post*). Tämä antaa samalla sisäiselle tarkastukselle mahdollisuuden käyttää prosessiin liittyvää neuvoa antavaa vaikutusvaltaa *ex ante* ja tulokseen liittyvää (*outcome power*) valtaa *ex post* (Dowding 2019).

Sisäisen tarkastuksen eri toimintojen, varmennuksen ja neuvonannon, yhteensovittaminen saattaa olla hankalaa, jos johdon ja hallituksen toiveet ja tavoitteet eroavat merkittävästi. Roolien tasapainoon voi vaikuttaa hallituksen tai sen tarkastusvaliokunnan ohjeistus, jos hallitus painottaa selvästi enemmän varmennusroolia oman maineensa ja laillisen vastuun kattamisen turvaamiseksi myös ulkoiselle varmentajalle (Abbott et al. 2010; Eulerich et al. 2019). Kun sisäisen tarkastuksen tehtävät ja rooli on määritelty selkeästi sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa, sekä sisäisen tarkastuksen että johdon voi olla helpompi määritellä sisäisen tarkastuksen neuvonanto- ja varmentajaroolit, ja sen seurauksena sisäisen tarkastuksen voi olla helpompi luoda luottamuksellinen suhde johtoon, mikä edesauttaa johdon raportoidun tiedon taustojen tarkastamista (Vafaei et al. 2024).

Saattaa olla, että hallitus omaa osaamistaan ja toimintatapojaan koskevien kestävyysraportointivaatimusten täyttämiseksi haluaa sisäisen tarkastuksen kannan niihin ennen ulkoista varmennusta. Toisaalta johto voi haluta sisäisen tarkastuksen takaavan sekä oman luotettavuutensa että käytettyjen prosessien ja kontrollien tehokkuuden hallitukselle ja ulkoiselle varmentajalle (Power 1997, 2022; Eulerich & al. 2019). Koska sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus ja odotuskin epämuodollisen ja muodollisen vuoropuhelun käymiseen johdon kanssa, voi johto tiedustella sisäisen tarkastuksen kantaa myös epävirallisesti.

Kestävyysraportointitarkastaja toteuttaa lakisääteistä velvollisuutta objektiivisuutta tavoitellen ja raportointiin skeptisesti suhtautuen, joten johdon intressissä on tuottaa sellaista raportointia ja esittää harkinnanvaraiset erät niin, että tarkastaja voi sen ja siihen johtavan prosessin hyväksyä ja esittää edelleen hallitukselle. Tällaisen raportoinnin tuottamisessa johto voi tukeutua sisäisen tarkastuksen neuvonantoon ja hallitus tarkastuttaa johdon raportointiprosessit ennen ulkoista varmennusta. Kestävyysraportointitarkastaja saattaa käyttää sisäisen tarkastuksen työtä ja arvioita hyväkseen arvioidessaan harkinnanvaraisten tietojen tuottamisen prosessin asianmukaisuutta.

Käytännössä kaikilla toimijoilla on mahdollisuus vaikuttaa johdon harkintaa vaativaan kestävyysraportointiin joko tiedontuottamisprosessin, olennaisuusarvioinnin tai tietojen esittämisen osalta: johto tuottamalla raportoinnin, sisäinen tarkastus neuvoa antaessaan ja raportointiprosessia ja sen kontrolleja varmentaessaan ja kestävyysraportointitarkastaja hyväksymällä johdon erikseen esittämän yksittäisen asian käsittelyn ennen varmennusta ja varmentaessaan raportointiprosessin tietoineen tai vaatimalla niihin muutoksia.

Sinällään yksiselitteisten kestävyysraportointia koskevien ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardien vaatimusten noudattaminen monisäikeisessä toimijoiden verkossa – agenttien verkostossa (Power 2021) – saattaa olla haastavaa, koska standardien mukaan tarkastajat eivät voi luottaa toistensa työhön ilman säädettyjen edellytysten täyttymistä, mutta keskinäistä kommunikaatiota ja koordinaatiota suositellaan ja toisen työn käyttäminen on edellytysten täytyessä mahdollista. Etenkin paljon johdon harkintaa vaativan raportoinnin tarkastamisessa sisäisen tarkastuksen organisaation tuntemuksen ja työn ja ulkoisen varmentajan työn ja näkemyksien yhdistäminen näyttää olevan tehokas toimintatapa.

Aihe kaipaa jatkotutkimusta, koska pakollisen kestävyysraportoinnin tutkimusta ei vielä juuri ole, eikä johdon harkintaa vaativan raportoinnin tutkimusta ole tästä näkökulmasta tehty. Eri toimijoiden rooleista ja vaikutusvallasta ei tällä alueella myöskään vielä ole tutkimusta. Rajoitetun varmuuden tarkastuksen tutkimuskin on melko vähäistä. Tutkimusta voidaan tehdä myös empiirisenä esimerkiksi selvittämällä sisäisen tarkastuksen työn käyttöä kestävyysraportoinnin tarkastuksessa tai eri toimijoiden käyttäytymisen yhteneväisyyttä eri teoreettisten näkökulmien puitteissa.

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

- Abbott, L.J., Parker, S. & Peters, G.F. 2010. Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1–24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>
- Berle, A. & Means, G. 1932. *The Modern Corporation and Private Property*. Transaction publishers, New Brunswick and London, 1932/1991 edition.
- CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies). 2024. *CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting*. Annettu 30.9.2024. https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf (15.4.2025)
- Church, B.K., Hannan, R.L. & Kuang, X. 2014. Information Acquisition and Opportunistic Behavior in Managerial Reporting. *Contemporary Accounting Research* Vol. 31 No. 2 (Summer 2014), 398–419. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12036>
- Compernelle, T. 2018. Communication of the external auditor with the audit committee. Managing impressions to deal with multiple accountability relationships *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 31 No. 3, 2018. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2013-1356>
- Davies, H. & Zhivitskaya, M. 2018. Three lines of defence: a robust organising framework, or just lines in the sand? *Global Policy*, 9, 34–42. <https://doi.org/10.1111/1758-5899.12568>
- DeSimone, S., D'Onza G. & Sarens, G. 2021. Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management and Governance* 25, 561–591. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09511-3>
- Dharwadkar, R., George, G. & Brandes, P. 2000. Privatization in emerging economies: A agency theory perspective. *The Academy of Management Review*, 25(3), 650–659. <https://doi.org/10.2307/259316>
- Dowding, K. 2019. Rational choice and political power: the original text with two new chapters. Bristol. Bristol University Press. <https://doi.org/10.1332/policypress/9781529206333.001.0001>
- EFRAG. 2024. *IG 3: List of ESRS datapoints – Explanatory note*. <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAIG%20IG%20List%20of%20ESRS%20Data%20Points%20-%20Explanatory%20Note.pdf> (15.4.2025)
- Eisenhardt, K. 1989. Agency theory: An assessment and review. *The Academy of Management Review*, 14 (1), 57–74. <https://doi.org/10.2307/258191>
- Eulerich, M., Kremin, J. & Wood, D.A. 2019. Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting* 45. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>
- Fama, E.F. & Jensen, M.C. 1983. Separation of ownership and Control. *The Journal of law & economics*, 1983-06, Vol.26 (2), 301–325. <https://doi.org/10.1086/467037>

- Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N. & d'Arcy, A.C. 2015. The Importance of the Chief Audit Executive's Communication: Experimental Evidence on Internal Auditors' Judgments in a 'Two Masters Setting. *International Journal of Auditing* 19, 166–181. <https://doi.org/10.1111/ijau.12046>
- The Institute of Internal Auditors (IIA). 2020. *IIA:n kolmen linjan malli, "Kolmen puolustuslinjan mallin" päivitys*. Sisäiset tarkastajat ry:n julkaisu 2020. <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2023/03/iian-kolmen-linjan-malli-kolmen-puolustuslinjan-mallin-paivitys.pdf> (15.4.2025)
- The Institute of Internal Auditors (IIA). 2024. *Kansainväliset sisäisen tarkastuksen standardit*. <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2025/01/suomi-2024--gias-kansainvaliset-sisaisen-tarkastuksen-standardit-iaa.pdf> (15.4.2025)
- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2024. *ISSA 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagement*. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf> (15.4.2025)
- International Federation of Accountants (IFAC). 2023. *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2021, osat I-III*.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2024. *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2023*.
- The IFRS Foundation (IFRS). 2024. *The IFRS Accounting Standards – Required Annotated 1 January 2024*.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kraakman, R.H. 1986. Gatekeepers: the anatomy of a third-party enforcement strategy. *Journal of Law, Economics & Organization*, 2 (1), 53–104. <https://www.jstor.org/stable/764916>
- LaPorta, R., Lopez de Silanes, F. & Shleifer, A. 1998. Corporate ownership around the world. *Journal of Finance*, 54, 471–517. <https://doi.org/10.1111/0022-1082.00115>
- Manetti, G. & Becatti, L. 2009. Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 289–298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
- Miller, G.S. 2002. Earnings performance and discretionary disclosure. *Journal of accounting research*, 40 (1), 173–204. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00043>
- Peters, G.F. & Romi, A.M. 2015. The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34 (1), 163–198. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50849>
- Power, M. 1997. *The audit society*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. 2010. Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research*, 40, 197–210. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663394>

- Power, M. 2019. Infrastructures of traceability. Teoksessa Kornberger, M., Bowker, G.C., Elyachar, J., Mennicken, A., Miller, P., Nucho, J.R. & Pollock, N. (toim.) *Thinking infrastructures*, 115–130. Bingley, UK: Emerald Publishing.
- Power, M. 2021. Modelling the microfoundations of the audit society: Organizations and the logic of the audit trail. *Academy of Management Review*, 46, 6–32. <https://doi.org/10.5465/amr.2017.0212>
- Power, M. 2022. Theorizing the Economy of Traces: From Audit Society to Surveillance Capitalism. *Organization Theory Volume 3 2022*, 1–19. <https://doi.org/10.1177/26317877211052296>
- Schleicher, T. & Walker, M. 2010. Bias in the tone of forward-looking narratives. *Accounting and business research*, 40 (4), 371–390. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9995318>
- Suomen tilintarkastajat ry. Kestävyyssraportin varmennus, Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2025, annettu 16.1.2025. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/01/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus-2024_FINAL-ST-ry.pdf (15.4.2025)
- Vafaei, E., Singh, H. & Agrawal, P. 2024. Relational contracting theory and internal audit: Chief audit executives' perspectives on creating and strengthening trust by building credibility and clarity, *International Journal of Auditing*, 28, 24–43. <https://doi.org/10.1111/ijau.12314>

Virallislähteet

- Asetus EU 2020/852: Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus kestävää sijoittamista helpottavasta kehyksestä, annettu 18. päivänä kesäkuuta 2020.
- Asetus EU 2021/2139: Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus taloudellisten toimintojen ilmastomuutokseen liittyvistä teknisistä arviointikriteereistä, annettu 4. päivänä kesäkuuta 2021.
- Asetus EU 2021/2178: Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus taloudellisten toimintojen tietojen sisällön ja esitystavan täydentämisestä, annettu 6. päivänä heinäkuuta 2021.
- Asetus EU 2023/2485: Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus taloudellisten toimintojen ilmastomuutokseen liittyvien teknisten arviointikriteerien täydentämisestä, annettu 27. päivänä kesäkuuta 2023.
- Asetus EU 2023/2486: Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus taloudellisten toimintojen muihin kuin ilmastomuutokseen liittyvien teknisten arviointikriteerien täydentämisestä, annettu 27. päivänä kesäkuuta 2023.
- Asetus EU 2023/2772: Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta, annettu 31. päivänä heinäkuuta 2023.
- Direktiivi EU 2022/2464: Euroopan neuvoston ja parlamentin direktiivi yritysten kestävyysraportoinnista, annettu 14. päivänä joulukuuta 2022.
- Direktiivi EU 2025/794: Euroopan neuvoston ja parlamentin direktiivi 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, annettu 26. päivänä helmikuuta 2025.

Ehdotus direktiiviksi 2025/0045(COD): Komission yhteispäätösmenettelyssä oleva
ehdotus neuvoston ja parlamentin 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, annettu 26.
päivänä helmikuuta 2025.
Kirjanpitolaki (1336/1997).
Tilintarkastuslaki (1141/2015).