

VASTUULLISUUSRAPORTOINNIN VARMENNUS

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 3/2021

Sisällys

1 Johdanto	3
1.1 Vastuullisuusraportointi	3
1.2 Tilintarkastajan rooli vastuullisuusraportoinnin varmennuksessa	4
1.3 Suosituksen rakenne.....	5
1.4 Suosituksen valmistelu ja hyväksyminen.....	5
2 Varmennuksen standardi- ja lainsäädännöllinen viitekehys	6
2.1 Varmennuksen standardiviitekehys.....	6
2.2 Kotimainen sääntely ja sääntelyn kehitys EU:ssa	7
2.3 Vastuullisuusraportoinnissa sovellettava kriteeristö.....	7
2.4 Varmennustoimeksiannon kattama ajanjakso	8
3 Määritelmät	9
4 Varmennuksen suunnittelu	13
4.1 Yleinen suunnittelu.....	13
4.2 Toimeksiantokirje.....	14
4.3 Olennaisuus	15
5 Toimenpiteet vastuullisuusraportoinnin varmentamisessa	16
5.1 Varmennustoimenpiteet.....	16
5.2 Varmennusevidenssin hankkiminen	17
5.3 Esimerkkejä analyyttisistä toimenpiteistä.....	18
5.4 Esimerkkejä yksityiskohtaisista toimenpiteistä.....	18
5.5 Käsityksen muodostaminen kontrolloiympäristöstä kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa	19
5.6 Vahvistusilmoituskirje	19
6 Tilintarkastajan raportointi	21
6.1 Yleistä raportoinnista.....	21
6.2 Rajoitettu varmuus ja kohtuullinen varmuus raportoinnissa	21
6.3 Vakimuotoiset ja mukautetut johtopäätökset.....	22
6.4 Muut raportointivelvoitteet.....	23
7 Lausuntomallit	24
7.1 Esimerkki 1. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.....	24
7.2 Esimerkki 2 Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto	26

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

1 Johdanto

Vastuullisuusraportoinnin varmennussuositus perustuu pääosin ISAE 3000 kansainväliseen varmennusstandardiin *”Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus”*. Suositus on laadittu tilintarkastajien käyttöön ja suosituksen käyttäjän oletetaan tuntevan standardin sisällön ja hallitsevan tilintarkastusta koskevat ammatilliset vaatimukset ja varmennusta koskevat tilintarkastusstandardit.

Tämä vastuullisuusraportoinnin varmennussuositus on tarkoitettu kattamaan sekä pakollisen että vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennuksen. Se on laadittu niin, että esitetyt periaatteet ja menetelmät pysyvät voimassa myös sääntelyn kehittyessä. Suositus päivitetään tarvittaessa.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen eli PIE-yhteisöjen vastuullisuusraportointia säätää ei-taloudellisesta tiedosta annettu EU-direktiivi (Non-Financial Reporting Directive, NFRD)¹. Siihen liittyy kirjanpitolain edellyttämä selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista (Non-Financial Information, NFI), joka voidaan antaa osana toimintakertomusta tai erillisenä selvityksenä. Tämä suositus ei koske NFI-tietojen varmentamista.

1.1 Vastuullisuusraportointi

Vastuullisuusraportoinnin tarkoitus on tuottaa merkityksellistä ja käyttökelpoista tietoa yhteisön toiminnan aiheuttamista ympäristö- ja sosiaalisista sekä hallinnon vaikutuksista sidosryhmien päätöksenteon tueksi. Raportin laatijan tavoitteena on sidosryhmien ymmärryksen, sitoutumisen ja luottamuksen kasvattaminen tuottamalla eri sidosryhmille olennaista ja merkittävää tietoa. Raportointi perustuu suurelta osin vapaaehtoisuuteen, ja yhteisöt valitsevat esittämänsä raportoinnin aiheet ja raportin laajuuden itse.

Vastuullisuusraportoinnille leimallisia piirteitä ovat esimerkiksi:

- laaja vastuullisuustietojen ja -raportoinnin aiottujen käyttäjien piiri, joka odottaa ja vaatii erilaisia raportoitavia asioita ja niihin liittyvää varmennusta
- tapahtumien, tietojen, mittauskriteerien ja raportoitavien kohteiden moninaisuus
- mittayksiköiden erilaisuus ja sekä numeeristen että laadullisten mittarien käyttö
- mitattavien ja kerättävien tietojen perusteena olevien tapahtumien ja prosessien sijainti sekä toimeksiantajan omassa että hankintaketjun ja asiakkaiden toiminnassa
- toimeksiantajan mahdollisuus valita vastuullisuusraportoinnin tavoitteet, viitekehykset ja raportointistandardit lukuisista, usein yksityisten toimijoiden tuottamista vaihtoehdoista
- toiminnan tulosten raportointi sellaisenaan tai verrattuna vastuullisuuskehityksen suhteelliseen edistymiseen toimeksiantajan omiin tavoitteisiin tai toimialan tavoitteisiin tai vertailutietoihin nähden

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fi/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- lainsäädännön ja muun pakottavan sääntelyn kirjavuus kansainvälisellä ja paikallisella tasolla sekä sääntelyn jatkuva muuttuminen.

Vastuullisuusraportoinnin avulla yhteisön sidosryhmät voivat muodostaa käsityksen yhteisön toiminnasta raportoiduilla osa-alueilla. Vastuullisuusraportointi tarjoaa sidosryhmille mahdollisuuden vertailla eri yhteisöjä sopimus- tai yhteistyökumppaneina (mukaan lukien asiakas- ja toimittajasuhteet), työnantajina tai sijoituskohteina. Yhteiskunnallisesta näkökulmasta esimerkiksi EU:n vastuullisuusraportointisääntelyn tarkoituksena on saada yritykset tuottamaan raportointia, joka ohjaa investointeja kohteisiin, joiden kehittäminen edesauttaa EU:n ympäristötavoitteiden saavuttamista.

Raportoivien yhteisöjen näkökulmasta vastuullisuusraportoinnin taloudelliset vaikutukset liittyvät sijoittajiin, joiden vastuullisuutta koskevat tietovaatimukset ovat lisääntymässä. Tämä on osin seurausta EU:n lainsäädäntöuudistuksista, jotka velvoittavat rahoitusmarkkinatoimijoita kiinnittämään enemmän huomiota sijoitustensa vastuullisuuteen sekä julkistamaan sijoitustoimintaansa liittyvää vastuullisuus- ja kestävyysinformaatiota.

1.2 Tilintarkastajan rooli vastuullisuusraportoinnin varmennuksessa

Asiantunteva vastuullisuusraportoinnin varmennus on keskeinen tapa lisätä vastuullisuuteen liittyvien tietojen ja raportoinnin olennaisuutta ja luotettavuutta.

Sijoittajien ja rahoittajien tarve saada luotettavaa ja vertailukelpoista vastuullisuusraportointitietoa omien päätöksiensä ja raportointinsa tueksi kasvaa jatkuvasti. EU:n kestävän rahoituksen sääntelyn rahoitusmarkkinatoimijoille asettamat velvoitteet lisäävät kattavan kestävyysinformaation tarvetta. Myös muut vastuullisuusraporttien käyttäjät haluavat luotettavaa ja vertailukelpoista tietoa yhteisöjen vastuullisuusasemasta, vastuullisuustavoitteiden saavuttamisesta, vaikutuksista ympäristöön, työoloihin ja yhteiskuntaan sekä näiden kehityksestä.

Nämä seikat tekevät vastuullisuusraportoinnin tuottamisen haasteelliseksi ja asettavat samalla vaatimuksia vastuullisuusraportoinnin varmennukselle. Tilintarkastajan ammattitaito ja varmennuksen laatu nousevat merkittävään asemaan vastuullisuusraportoinnin laadun lisäämisessä.

Tilintarkastajan valmius laadukkaasti suorittamiseen perustuu auktorisoinnin vaatimaan pätevyyteen, osaamiseen ja ammattikuntaa sitoviin perusperiaatteisiin. Kun varmennustoimintaa suoritetaan tilintarkastajien noudattamien kansainvälisten varmennusstandardien mukaisesti, varmennuksen toteutus ja laadunvalvonta ovat kestäväällä pohjalla. Tämä lisää sidosryhmien luottamusta vastuullisuusraportoinnin laatuun.

Vastuullisuustietojen mittaamisen, keräämisen ja raportoinnin toteuttamistapa sekä se, kuuluuko yhteisö sääntelyn piiriin, vaikuttaa suoraan vastuullisuusraportoinnin varmennuksen luonteeseen ja varmuuden tasoon (rajoitettu tai kohtuullinen varmuustaso).

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

1.3 Suosituksen rakenne

Suositus käsittelee yritysten vastuullisuusraporttien varmentamista. Suosituksessa on johdantoluvun lisäksi 6 päälukua, jotka on jäsennelty varmennusprosessin vaiheiden mukaisesti. Luku 2 käsittelee varmennuksen kansainvälistä standardiviitekehystä ja kansallisen varmennuksen lainsäädännöllistä nykytilaa. Luvussa 3 kuvaillaan vastuullisuusraportin varmennuksen määritelmiä. Luvussa 4 käydään varmennuksen suunnittelu läpi ja luku 5 käsittelee vastuullisuusraportin varmentamiseen liittyvät toimenpiteet. Tilintarkastajan vastuullisuusraportointi käsitellään luvussa 6 ja tilintarkastajan vastuullisuusraportoinnin lausunnosta annetaan esimerkkejä luvussa 7.

1.4 Suosituksen valmistelu ja hyväksyminen

Suositus on laadittu Suomen Tilintarkastajat ry:n työryhmässä, jonka jäseninä toimivat edustajat seuraavista tilintarkastusyhteisöistä: EY, KPMG, PwC, Deloitte, Grant Thornton, Meletre Oy ja Hilkan Laskenta Oy. Valmistelussa on kuultu keskeisiä sidosryhmiämme.

Suositus on hyväksytty julkaistavaksi Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 22.9.2021.

2 Varmennuksen standardi- ja lainsäädännöllinen viitekehys

2.1 Varmennuksen standardiviitekehys

Hyvän tilintarkastustavan käsitteen ja sisällön määrittelyssä keskeisessä asemassa ovat kansainväliset tilintarkastusalan standardit. Kansainvälisillä tilintarkastusalan standardeilla tarkoitetaan kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n yhteydessä toimivan itsenäisen IAASB-komitean (International Auditing and Assurance Standards Board) antamia standardeja. Näitä ovat mm. tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevat kansainväliset tilintarkastusstandardit eli ISA-standardit (International Standards of Auditing), jotka määrittelevät tilintarkastuksen eri osa-alueille peruseriaatteen ja tavoitteet ja ohjeistavat tarkastuksessa sekä sen dokumentoinnissa. IAASB:n antamia standardeja ovat myös muita varmennustoimeksiantoja koskevat ISAE-standardit.

Kansainvälisen varmennustoimeksiantojen viitekehysten mukaan varmennustoimeksianto on toimeksianto, jossa tilintarkastaja esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta lopputulokseen, joka on saatu arvioimalla kohdetta kriteerien perusteella tai mittaamalla se kriteerejä käyttäen. Vastuullisuusraportin varmennuksessa aiotut käyttäjät ovat vastuullisuusraportin lukijat, vastuussa oleva osapuoli on yhteisön johto ja kriteerit on määritelty yhteisön valitsemassa, esimerkiksi Global Reporting Initiative eli ns. GRI-viitekehyksessä.

Vastuullisuusraportoinnin varmennuksen yhteydessä soveltuva varmennustoimeksiantostandardi on ISAE 3000 (uudistettu), *”Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus”*. Kun varmennuksen kohteena ovat yhteisön kasvihuonekaasuraportin tiedot, soveltuva standardi on ISAE 3410 *”Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot”* standardia.

Suosituksen tavoitteena on selitysten ja valaisevien esimerkkien kautta tuoda tilintarkastajille syvempää ymmärrystä ISAE 3000 -standardin soveltamisesta vastuullisuusinformaation varmentamiseen. Suositusta tulee soveltaa sekä sellaisissa tarkastustehtävissä, missä koko vastuullisuusraportointi varmennetaan, että valikoitua vastuullisuusinformaatiota koskevissa varmennuksissa.

Tätä suositusta voi soveltuvin osin hyödyntää myös muissa vastuullisuustietojen varmennustoimeksiannoissa kuin yritysvastuuraportoinnissa – esimerkiksi silloin, kun varmennuksen kohteena ovat kasvihuonekaasupäästöt (ISAE 3410), yhtiöiden ympäristö- ja yhteiskuntavastuuseen sekä hallintotapaan (ESG) linkatut lainat tai vihreät joukkovelkakirjalainat (Green Bond) ja tulosperusteiset rahoitussopimukset (Social Impact Bonds). Näihin varmennuksiin pätevät samat ISAE 3000 -standardin mukaiset vaatimukset ja ohjeistukset.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2.2 Kotimainen sääntely ja sääntelyn kehitys EU:ssa

Vastuullisuustietojen varmentamisesta ei ole tällä hetkellä erillistä kansallista sääntelyä. Vastuullisuustietoja raportoivat yhtiöt ja yhteisöt voivat itse valita, mitä asioita vastuullisuudesta raportoidaan ja varmennetaanko raportoituja tietoja. Vastuullisuustietojen käyttäjät, kuten esimerkiksi pankit rahoittajan roolissa, voivat kuitenkin vaatia tiettyjen vastuullisuustietojen varmennusta.

Komission huhtikuussa 2021 ehdotetun kestävyysraportointidirektiivin (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) tavoitteena on nostaa yritysten kestävyysraportit uskottavaksi lähteeksi mm. sijoituspäätöksille. Ehdotus korvaa ns. ei-taloudellisesta tiedosta annetun direktiivin (2014/95/EU). Direktiivi on saatettu kansallisesti voimaan kirjanpitolain (1336/1997, KPL) 3a luvun säännöksiin, jotka kohdistuvat yleisen edun kannalta merkittäviin suuriin yhteisöihin, joissa työntekijämäärä tilikauden aikana on keskimäärin yli 500 henkilöä (KPL 3a:1). Ehdotuksen soveltamisala on voimassa olevaa laajempi. Direktiiviehdotuksessa uudet velvoitteet koskevat kaikkia suuryrityksiä eli yrityksiä, jotka on määritelty kirjanpitolain 1:4c:ssä direktiivin mukaisesti. Lisäksi velvoitteet koskevat osittain suppeampina pieniä ja keskisuuria pörssiyrityksiä.

Direktiiviehdotus sisältää yleisen varmennusvaatimuksen käyttöönoton raportoiduille kestävyystiedoille. Uudet säännöt määräisivät lakisäätetyn tilintarkastajan suorittamaan rajoitetun varmuuden antavan varmennuksen yrityksen kestävyysraportoinnista. Lisäksi tilintarkastajan täytyisi varmentaa kestävyysraportoinnin yhdenmukaisuus kestävyysraportointistandardien kanssa. Em. varmennuksilla pyritään vastaamaan sijoittajien ja muiden sidosryhmien huolenaiheisiin yritysten julkaisemien kestävyysraporttien luotettavuudesta. Tavoitteena on kohtuullinen varmuustaso kestävyysraportoinnin varmennuksissa.

Direktiiviehdotuksen mukaan varmennusraportin olisi katettava kestävyysraportin ajanjakso, kestävä kehityksen raportointikehys ja käytetyt raportointistandardit, varmennuksen laajuus ja sovelletut kestävyysraporttien varmennusstandardit.

2.3 Vastuullisuusraportoinnissa sovellettava kriteeristö

Kun toimeksianto otetaan vastaan, tilintarkastaja voi sopia velvoittavien normien puitteissa toimeksiantajan kanssa siitä, mitä kriteeristöä ja miten toimeksiantajalla on aikomus soveltaa. Sopimisen tarkoitus on ehkäistä mahdollisia erimielisyyksiä koskien raportoinnin menettelytapoja ja/tai olennaisuutta, täydellisyyttä ja oikeellisuutta yksittäisillä aihealueilla.

Kriteerit voivat pohjautua raportoivan yrityksen noudattamiin olennaisiin lakeihin, asetuksiin, ohjeistuksiin ja omiin raportointiperiaatteisiin. Vastuullisuusinformaation laadintaan käytettyjen kriteerien, joiden mukaisesti tarkastustoimeksianto näin ollen suoritetaan, on oltava joko vakiintuneita tai määriteltyjä (eli yrityksen itsensä luomat kriteerit). On tärkeää, että nämä määrätyt kriteerit ovat käyttökelpoisia eli asianmukaisia esitetyn tiedon arvioinnissa.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kansainvälisistä varmennustoimeksiantoja koskevista viitekehysistä ilmenee, mitkä tunnusmerkit kriteereillä tulee olla, jotta ne ovat asianmukaisia. Käytettyjen kriteerien tulee olla olennaisia, täydellisiä, luotettavia, neutraaleja ja ymmärrettäviä. Yrityksen tietojen tuottamista varten käyttöönsä valitsemien kriteerien, sekä vakiintuneiden että erikseen määriteltyjen, tulee olla kohdekäyttäjien saatavilla. Käyttäjien tulee voida muodostaa arvio niistä kriteereistä, joihin yritys on perustanut raportointiaan ja joita tilintarkastaja on käyttänyt varmentessaan vastuullisuusraportin sisältöä.

Suomessa yleisimmin käytössä oleva vastuullisuusraportoinnin viitekehys on Global Reporting Initiative (GRI) sekä toimialakohtaiset yksittäiset standardit. Lisäksi Value Reporting Foundation (International Integrated Reporting Council (IIRC) ja Sustainability Accounting Standards Board (SASB)) -pohjainen toimialakohtainen vastuullisuustietojen raportointi ja varmentaminen ovat yleistymässä Suomessa.

Toimeksiantaja vastaa velvoittavien normien puitteissa sellaisten sopivien kriteerien valitsemisesta, joita ei ole määritelty olennaisissa viitekehysissä.

2.4 Varmennustoimeksiannon kattama ajanjakso

Varmennustoimeksianto kattaa sille erikseen sovitun ajanjakson. Yleensä vastuullisuusraportoinnin tiedot julkaistaan ja varmennetaan yhtiön tilikaudelta. Vastuullisuusraportti voidaan julkaista joko osana yhtiön vuosikertomusta tai omana erillisenä raporttinaan. Varmennustoimeksianto kattaa normaalisti raportointikauden tietojen varmennuksen, ellei muuta sovita.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

3 Määritelmät

ISAE 3000 -standardin mukaisesti toimittaessa pätevät voimassa olevan ISAE 3000:n määritelmät. Seuraavassa on lyhyesti esitetty tärkeimmät ISAE 3000:ssa esitetyt määritelmät. Täydelliset määritelmät on aina haettava voimassa olevasta ISAE 3000 -standardista.

Aiotut käyttäjät

Henkilö, henkilöt tai henkilöryhmä (mukaan lukien luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt), jonka tai joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia.

Kohde

Ilmiö, joka mitataan kriteerejä käyttäen tai jota arvioidaan kriteerien perusteella.

Kohdetta koskeva tieto

Tulos, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ts. informaatio, joka syntyy sovellettaessa kriteerejä kohteeseen.

Kriteerit

Varmennustoimeksiannossa kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen käytettäviä vertailuperusteita. "Sovellettavilla kriteereillä" tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä.

Mittaaja tai arvioija

Osapuoli, joka mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sen kriteerien perusteella. Mittaajalla tai arvioijalla on kohdetta koskevaa erityisasiantuntemusta.

Toimeksiantaja

Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa varmennustoimeksiannon suorittajalle tehtäväksi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto. Toimeksiantaja voi olosuhteista riippuen olla vastuussa olevan osapuolen johto tai hallintoelimet, oikeudellinen taho, aiotut käyttäjät, mittaja tai arvioija, tai jokin muu taho.

Varmennustoimeksianto

ISAE 3000:n mukaan viittaa muihin varmennustoimeksiantoihin kuin tilintarkastustoimeksiannot tai yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot.

Toimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä voidakseen esittää johtopäätöksen, jonka

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon (ts. lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella).

Varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto.

Tiedon varmentamistoimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyttä.

Suorassa varmennustoimeksiannossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen itse mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

Muu osapuoli voi olla toimeksiantajan valitsema, mutta esimerkiksi hankintaketjussa kauempana olevien yhteisöjen kohteiden mittaamisesta ja arvioinnista vastaavan osapuolen valintaan ja valvontaan ei toimeksiantaja osallistu. Muu osapuoli kuin tilintarkastusammattilainen myös usein esittää mittaamisen ja arvioinnin tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon erillisessä raportissa tai kannanotossa.

Koska vastuullisuusraportointiin liittyy useita seikkoja, jotka tekevät suoran varmennuksen vaikeaksi tai jopa mahdottomaksi, vastuullisuusraportoinnin varmennus on useimmiten tiedon varmennustoimeksianto. Tällaisia toimeksiantoja ohjeistavat muuhun kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation raportointiin liittyvät ISAE-standardit 3000–3999. ISAE 3000 (uudistettu) on laadittu rajoitetun varmuuden antavia tiedon varmennustoimeksiantoja varten, mutta sitä voi käyttää myös kohtuullisen varmuuden antavissa tai suorissa varmennustoimeksiannoissa.

Vastuussa oleva osapuoli

Varmennustoimeksiannossa se osapuoli, joka on vastuussa kohteesta. Vastuussa oleva osapuoli voi olla myös mittaaja, arvioija tai toimeksiantaja.

ISAE 3000 olevien määrittelyiden lisäksi tässä suosituksessa käytetään joitain termejä, jotka on määritelty seuraavasti:

Sidosryhmä

Sidosryhmät ovat henkilöitä tai ryhmiä, joiden oikeuksiin tai velvollisuuksiin yrityksen toiminta vaikuttaa tai voi vaikuttaa, tai henkilöitä ja ryhmiä, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan. Kaikilla sidosryhminä pidetyillä henkilöillä tai ryhmillä ei ole intressejä, joihin yrityksen suorittama tietty toiminta vaikuttaa. Siksi yrityksen on tärkeää tunnistaa henkilöt ja ryhmät, joiden intressit on otettava huomioon tiettyä toimintaa suoritettaessa (olennaiset sidosryhmät). Lisäksi asianmukainen huolellisuus koskee niiden sidosryhmien intressejä, jotka ovat toiminnan vaikutuksen kohteena (vaikutuksen kohteena

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

olevat sidosryhmät) sekä niiden sidosryhmien intressejä, jotka voisivat olla toiminnan vaikutusten kohteena (potentiaalisesti vaikutuksen kohteena olevat sidosryhmät).

Jos intressinä ovat yksilön ihmisoikeudet tai kollektiiviset ihmisoikeudet (haltija on ryhmä, kuten alkuperäisasukkaat), sidosryhmiä, joiden ihmisoikeudet ovat tai voivat olla vaikutuksen kohteena, voidaan kutsua oikeudenhaltijoiksi.

Sidosryhmät vaihtelevat yrityksestä ja sen toiminnoista riippuen.

Vaikutuksen kohteena ja potentiaalisesti vaikutuksen kohteena olevia sidosryhmiä ja oikeudenhaltijoita voivat olla esimerkiksi:

- yhtiön sisäiset sidosryhmät, kuten osakkeenomistajat, johto ja työntekijät mukaan lukien epävirallisissa järjestelyissä mukana olevat työntekijät
- ulkoiset sidosryhmät, kuten asiakkaat, tuotteiden loppukäyttäjät, toimittajat, kilpailijat, kansalaisjärjestöt, vieraan pääomanehtoiset rahoittajat, viranomaiset
- yhteisöt paikallisella, alueellisella tai kansallisella tasolla
- toimitusketjuissa ja ammattiliitot
- kuluttajat tai tuotteiden loppukäyttäjät.

Lisäksi olennaisia sidosryhmiä, jotka voivat olla tärkeitä merkityksellisessä osallistamisessa, voivat olla²:

- kansalaisjärjestöt, paikalliset kansalaisjärjestöt, kansalliset ihmisoikeusinstituutiot
- yhteisöpohjaiset organisaatiot ja paikalliset ihmisoikeuksien puolustajat
- alan asiantuntijat
- isäntähallitukset (paikalliset, alueelliset ja kansalliset)
- liiketoimintakumppanit
- osakkeenomistajat
- rahoittajat.

Vastuullisuusraportti

Vastuullisuusraportti on yhteisön tai organisaation julkaisema raportti sen tavanomaisen toiminnan aiheuttamista ympäristö- ja sosiaalisista sekä hallinnon vaikutuksista. Vastuullisuusraportti esittää myös organisaation arvot ja hallintomallin ja osoittaa yhteyden organisaation strategian ja kestäväan maailmantalouteen sitoutumisen välillä.³

² OECD 2018, Työ- ja elinkeinoministeriön käänös, 2019.

³ Global Reporting Initiative Standards, GRI.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Yhteisö

Tässä suosituksessa "yhteisö" tarkoittaa kaikkia niitä yhteisöjä, jotka julkaisevat vastuullisuusraportteja. Yhteisö voi olla liikeyritys, yhdistys, säätiö tai julkinen organisaatio. Yhteisö voi myös olla konserni tai muu yhtiö, joka julkaisee koko yhtiötä koskevan vastuullisuusraportin.

4 Varmennuksen suunnittelu

4.1 Yleinen suunnittelu

Varmennustoimeksiannon suunnittelu ja riskiarviointi kattavat tyypillisesti toimeksiannon laajuuden, painopistealueet, ajoituksen ja toteuttamisen, sekä suoritettaviksi aiottu toimenpiteet, niiden ajoituksen ja laajuuden sekä toimeksiantotiimin. Suunnittelun luonne ja laajuus vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan, riippuen esimerkiksi kohteen ja kriteerien monimutkaisuudesta.

Keskeisiä seikkoja suunnittelussa ovat mm.

- toimeksiannon ehdot
- raportin sisältöön ja tietoihin liittyvät rajaukset
- olennaisuus
- painopistealueet ja varmennustoimenpiteet
- raportointiprosessit ja sisäinen valvonta
- aikataulu
- resurssointi.

Suunnitteluvaiheessa muodostetaan käsitys yrityksen liiketoiminnasta, toimialasta ja toimintaympäristöstä, vastuullisuusraportoinnista ja sen periaatteista, vastuullisuusraportin aiotuista käyttäjistä sekä yrityksen vastuullisuusraportointiin liittyvistä prosesseista ja niiden sisäisestä valvonnasta.

Yrityksen toimialaa koskevaa yleistietoa ja ymmärrystä voi hankkia esimerkiksi

- haastatteleamalla keskeisissä tehtävissä olevia johtajia
- haastatteleamalla keskeisissä tehtävissä olevia vastuullisuus- ja ympäristövastaavia
- tarkastelemalla yhtiön omaa ohjeistusta vastuullisuuteen ja sen raportointiin liittyen
- tarkastelemalla toimialalle olennaisia lakeja, säännöksiä ja muita standardeja
- tarkastelemalla julkisia lähteitä, kuten virallista uutisointia ja yhteisön omaa tiedottamista.

Toimeksianto voi olla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen vaatii enemmän ja laadukkaampaa evidenssiä ja siten käytännössä myös enemmän tarkastustoimenpiteitä kuin rajoitetun varmuuden saavuttaminen. Nykyisin vastuullisuusraporttien varmennuksen toimeksiannot ovat useimmiten rajoitetun varmuuden toimeksiantoja.

Tilintarkastajan toimeksiannon riskiarviointiin vaikuttavat lisäksi esimerkiksi seuraavat tekijät:

- Raportoivan yrityksen koko ja rakenne, liiketoimintaprosessit ja niiden mahdollinen vaikutus ympäristöön ja yhteiskuntaan (esimerkiksi raaka-aineiden, energian ja veden käytöstä johtuvat ympäristöriskit sekä näiden vaikutus luonnon monimuotoisuuteen).

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- Toiminta useammalla paikkakunnalla tai useassa maassa tai alueilla, joilla on erilaiset kulttuurit ja lainsäädäntö yms.
- Tiedon arkaluonteisuus toisaalta raportoivan yrityksen ja toisaalta kohdekäyttäjien näkökulmista.
- Kohdekäyttäjien käsitys suorista ja epäsuorista taloudellisista vaikutuksista yhteisöön. On huomioitava, etteivät erityisesti epäsuorat vaikutukset aina ole tarkasti määriteltävissä.
- Missä laajuudessa raportoitu informaatio määräytyy johdon tekemien arvioiden ja harkinnan perusteella.
- Yhteisön raportointiprosessit sekä sisäinen kontrolliympäristö. Arvioinnissa voi esimerkiksi soveltaa COSO-viitekehystä.

Tiedon varmentamistoimeksiannossa tilintarkastajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyttä. Tilintarkastajan johtopäätös on ISAE 3000:n mukainen koskien

- (a) kohdetta ja sovellettavia kriteerejä
- (b) kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
- (c) asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) esittämää kannanottoa.

4.2 Toimeksiantokirje

Vastuullisuusraportin varmentamistoimeksiannon ehdoista on sovittava toimeksiantajan kanssa. Toimeksiantokirjeeseen dokumentoidaan toimeksiannon keskeiset ehdot, kuten palkkio ja aikataulu, sekä määritellään toimeksiannon sisältö, varmuuden taso (rajoitettu vai kohtuullinen varmuus), varmennuksen laajuus (koko raportti tai tietyt osiot) sekä mahdolliset rajoitukset.

Toimeksiantoon liittyvät rajoitukset voivat liittyä esimerkiksi vastuullisuusinformaation sisältöön tai varmentamiseen:

1. Vastuullisuusinformaation sisällön rajoituksia: Vastuullisuusinformaatiota, kuten vastuullisuusraporttia, ei ole tarkoitettu kaikille käyttäjryhmille tai se ei kata kaikkia maita, joissa yrityksellä on toimintaa, tai se ei sisällä kaikkia käyttäjille olennaisia tietoja.
2. Varmennukselle asetettuja rajoituksia: Vastuullisuusraporttiin voi sisältyä sellaisia tietoja, joiden laatimisprosessi ja prosessin sisäinen valvonta eivät ole vielä sellaisella tasolla, että niihin olisi mielekästä suorittaa varmennustoimenpiteitä. Tällaisia tietoja voidaan rajata varmennustoimeksiannon ulkopuolelle seuraavin edellytyksin:
 - a. Rajoitukseen on selkeä perustelu yrityksen raportoinnissa. Jos mahdollista, ilmoitetaan myös, miten nämä tiedot tullaan käsittelemään tulevaisuudessa.
 - b. Tilintarkastaja arvioi, onko hänen tämän jälkeen mahdollista suorittaa toimeksianto ottaen huomioon kohdekäyttäjät ja se, että rajaukset eivät tee tiedoista harhaanjohtavia.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

4.3 Olennaisuus

Vastuullisuusraportoinnissa olennaisuusmäärittelyn on useimmiten tehnyt toimeksiannon kohteena oleva yritys ja vastuullisuuden olennaisuusanalyysi toimii pohjana raportin sisällölle. Esimerkiksi Global Reporting Initiative Standards (GRI) antaa ohjeita vastuullisuuden olennaisuusanalyysin sisällölle. Tilintarkastajan tulee varmistaa muun muassa, että olennaisuusanalyysi on ajantasainen sekä pääsidosryhmät ja kaikki liiketoiminnot huomioiva. Jos toimeksiannon kohteena oleva yritys ei ole tehnyt olennaisuusanalyysiä, tilintarkastajan on syytä arvioida raportin sisällön olennaisuutta.

Informaatio on olennaista, jos sen poisjättäminen tai virheellisyys siinä voi vaikuttaa niihin päätöksiin, joita käyttäjä tekee annetun vastuullisuusinformaation perusteella. Vastuullisuusraportoinnin kohdalla eri käyttäjien päätöksentekoon voivat vaikuttaa esimerkiksi sääntely, toimialakohtaiset käytännöt tai sidosryhmien odotukset.

Olennaisuuden kysymysten arvioinnissa otetaan huomioon sekä laadullisia että määrällisiä tekijöitä ja arviointi perustuu tilintarkastajan ammattimaiseen harkintaan. Olennaisuutta koskevat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioiden ja olennaisuuteen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys aiottujen käyttäjien yhteisistä informaatiotarpeista ryhmänä tarkasteltuna.

Toimeksiannossa voidaan määrittää enemmän kuin yksi olennaisuusraja, jos toimeksianto kohdistuu useaan toisistaan poikkeavaan kohteeseen.

Jos vastuullisuusraportista puuttuu sellainen tieto, joka saattaa olla oleellinen ja olennainen vastuullisuusraportin käyttäjille, raportoivan yrityksen on itse raportissa annettava asianmukainen selvitys, miksi tällaista tietoa ei ole sisällytetty raporttiin. Yksi syy saattaa olla kyseisen tiedon luottamuksellisuus ja tarve pitää luottamuksellista tietoa salassa. Tilintarkastaja arvioi tietojen poisjättämisen vaikutuksia raportointiin.

Kun varmennus kohdistuu vastuullisuusraportointiin, tilintarkastajan tulee arvioida yrityksen päätöksentekoprosessia liittyen vastuullisuuteen ja vastuullisuusraportin sisältöön tehtyihin valintoihin sekä raportin laajuutta (raportoinnin olennaisuus).

Tilintarkastajan tulee arvioida vastuullisuusraportin antamaa kokonaiskuvaa ja tehdä arvio siitä, ettei informaatio ole harhaanjohtavaa ja että raportissa on esitetty tietoja selkeästi ja riittävässä määrin. Tässä yhteydessä tilintarkastajan tulee vähintään myös arvioida, että raportti ei ole harhaanjohtava johtuen tietojen poisjättämisestä tai liioitellusta painotuksesta tiettyihin käyttäjäryhmiin, aihepiireihin ja/tai tiettyyn informaatioon näistä aiheista. Lisäksi tilintarkastajan on arvioitava, vastaako vastuullisuusraportti kohdekäyttäjien informaatiotarpeisiin.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

5 Toimenpiteet vastuullisuusraportoinnin varmentamisessa

5.1 Varmennustoimenpiteet

Varmennustoimenpiteet tulee suunnitella siten, että varmennuksen pohjalta voidaan tehdä johtopäätös joko rajoitetun varmuuden tai kohtuullisen varmuuden tasolla. Varmennustoimenpiteiden laajuus ja valinta perustuvat suunnitelmaan, jossa määritellään, tavoitellaanko varmennuksella rajoitettua vai kohtuullista varmuutta.

Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa varmennustoimenpiteiden luonne ja ajoitus ovat erilaisia ja laajuus on suppeampi kuin kohtuullisen varmennuksen toimeksiannoissa. Tästä johtuen rajoitetun varmuuden toimeksiannolla saavutettu varmuuden taso on huomattavasti alhaisempi kuin varmuus, joka saavutetaan kohtuullisen varmuuden toimeksiannon toimenpiteillä.

Seuraavassa kuvataan esimerkkejä toimenpiteistä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi.

Vaikka tarkastuksessa voidaan tarkastella sisäisten kontrollien tehokkuutta toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta määriteltäessä, rajoitetun varmuuden toimeksiannossa ei lähtökohtaisesti varmenneta sisäisiä kontroleja. Rajoitetun varmuuden toimeksianto ei siten tyypillisesti sisällä kontrolleista tai sen varmentamista, että datan yhdistely tai sen laskenta tapahtuu oikein itse järjestelmässä.

Rajoitetun varmuuden toimenpiteet sisältävät esimerkiksi kyselyitä henkilöille, jotka ovat vastuussa yritysvastuuraportin sekä siihen liittyvän tiedon laatimisesta sekä analyttisten ja muiden vastavien toimenpiteiden suorittamista.

Rajoitetun varmuuden toimenpiteet voivat sisältää esimerkiksi seuraavia:

- Käsityksen muodostaminen olennaisista yritys vastuun raportointiaiheista.
- Arvion raportointiperiaatteiden soveltuvuudesta ja soveltamisesta sidosryhmien tiedontarpeen kannalta.
- Riskiperusteisen tarkastelun vastuullisuustiedon oikeellisuudesta sisältäen analyttisiä toimenpiteitä liittyen datankeruuseen ja tiedon yhdistelemiseen.
- Ylimmän johdon haastattelut yritys vastuun johtamistavan ymmärtämiseksi.
- Vastuuhenkilöiden haastatteluja järjestelmien, prosessien ja kontrollien ymmärtämiseksi liittyen erityisesti tietojen keräämiseen ja yhdistelyyn.
- Vastuuhenkilöiden haastattelut, aineiston läpikäymisen sekä olennaisten laskelmien otosperusteisen täsmäytyksen.
- Tarkastuslaskelmien tekemisen raportoitavasta tiedosta sekä raportin tekstien perustana olevan tiedon oikeellisuuden arviointia.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Seuraavassa on esitetty esimerkkejä varmennustoimeksiantoon sisältyvistä toimenpiteistä. Toimenpiteet tulee aina sopeuttaa yhtiön kokoon, riskeihin ja toimeksiannon luonteeseen nähden (rajattu vai kohtuullinen varmuus).

Toimenpiteiden avulla pyritään hankkimaan riittävä määrä evidenssiä, joka tukee varmentajan mahdollisuutta lausua siitä, onko vastuullisuusraporttiin sisällytetty informaatio laadittu olennaisilta osin hallituksen ja johdon ilmoittamien kriteerien mukaisesti.

Varmennustoimenpiteet voivat sisältää (yleensä yhdistettynä) analyttisiä toimenpiteitä, aineistotarkastusta sekä asiakkaan kontrolliympäristön salliessa myös kontrollitestausta.

Tilintarkastajan tulee hankkia tietoja tarkastusympäristöstä mukaan lukien se, miten toimeksiantaja ohjaa toimintaa päästäkseen taloudellisiin tavoitteisiin ottaen huomioon vastuullisuuskysymykset. Tilintarkastajan tulee tarkastella ja arvioida esimerkiksi seuraavia:

- Yrityksen johtamista, liiketoimintastrategiaa, liiketoimintaperiaatteita ja yrityksen hallinnointikoodia.
- Ovatko yrityksen korkeimman johdon asennoituminen ja muiden työntekijöiden ymmärtämys vastuullisuuskysymyksistä yhtenevät.
- Vastuullista toimintaa koskevan informaation keräämis- ja käsittelykäytäntöjä ja prosesseja.
- Miten yhteisö toimii ympäristöä ja sosiaalista vastuuta ohjaavien lakien ja ohjeistusten puitteissa, mukaan lukien raportointivaatimukset, asetukset ja kansainväliset sopimukset
- Miten työntekijät ja osastot, joilla on erityisvastuu tarkastusympäristöstä, työskentelevät. Eri-tyisvastuun alaisiin työntekijöihin ja osastoihin kuuluvat sisäiset tarkastajat ja/tai ne työntekijät, jotka vastaavat lakien ja ohjeistuksen noudattamisesta.

5.2 Varmennusevidenssin hankkiminen

Vastuullisuusraportti sisältää sekä laadullista että määrällistä tietoa. Laadullisia tietoja ovat esimerkiksi tiedot yrityksen strategiasta, sen ohjeistuksista ja hallinnointikoodista sekä suhteista erilaisiin sidosryhmiin.

Tilintarkastajan tulee hankkia evidenssiä laadullisten tietojen luotettavuudesta esimerkiksi haastatteluiden avulla. Haastattelujen tavoitteena on saada tukea sille, että laadulliset tiedot vastaavat yrityksen toimintamalleja ja ohjeistusta.

Haastateltaviin voivat kuulua esimerkiksi yrityksen ympäristöstrategiasta ja sosiaalisesta strategiasta vastaavat henkilöt sekä sisäisestä valvonnasta vastaavat henkilöt.

Muun varmennusevidenssin hankkimiseen voivat kuulua esimerkiksi seuraavat:

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- Tutustuminen sisäisiin ja ulkoisiin lähteisiin, kuten ohjeistuksiin ja internetsivuihin, sekä sen arvioiminen, että asiakirjat ja informaatio antavat hyväksyttävän pohjan ja tuen vastuullisuusraporttiin sisältyvälle informaatiolle.
- Tutustuminen yritysjohtoon ja hallituksen kokousten pöytäkirjoihin sekä sellaisten muiden kokousten pöytäkirjoihin ja sisäiseen ohjeistukseen, jotka ovat vastuullisuusraportin sisällön kannalta olennaisia.

Määrällisten tietojen varmentamista kuvataan tarkemmin seuraavissa kappaleissa.

5.3 Esimerkkejä analyyttisistä toimenpiteistä

Analyyttisten toimenpiteiden tarkoituksena on vertailla yrityksen tuottamaa informaatiota standardeihin ja ohjeistukseen, muihin saman toimialan yhtiöihin ja aikaisempien vuosien vastaaviin tietoihin.

Analyyttisiä toimenpiteitä ovat esimerkiksi

- yrityksen suoritusten analysointi suhteessa käytettävissä oleviin standardeihin tai asetettuihin tavoitteisiin sekä niiden kehityssuuntien analysointi
- vertailu alan muiden yritysten tuottamaan informaatioon
- vertailu edellisen vuoden tietoihin ja/tai budjetoituihin lukuihin mahdollisten odottamattomien varianssien identifiointiksi ja selvittämiseksi
- taloudellisen informaation ja vastuullisuusraportissa olevan informaation välisen suhteen tarkastelu (esimerkiksi käytetyn maakaasun ja hiilidioksidipäästöjen välinen suhde).

5.4 Esimerkkejä yksityiskohtaisista toimenpiteistä

Yksityiskohtaisten varmennustoimenpiteiden tarkoituksena on saada riittävää ja olennaista näyttöä informaation luotettavuudesta.

Yksityiskohtaisia varmennustoimenpiteitä voivat olla esimerkiksi seuraavat:

1. Dokumentaation ja numeeristen tietojen läpikäynti: dokumentaatio ja numerotiedot voivat koostua sekä sisäisistä että ulkoisista tietolähteistä.
 - Esimerkki tällaisesta evidenssistä on jätepalveluja koskevat palvelusopimukset, jotka osoittavat kolmannen osapuolen suorittaman työn laatua, suhteellista määrää ja laajuutta (esimerkiksi jätteiden käsittelyä koskevat laskut).
2. Sisäisten asiakirjojen läpikäynti, jonka avulla voidaan varmentaa, että tiedot täsmäävät asiakirjoihin.
 - Esimerkiksi päästörekisteröinnin tuloksia voidaan verrata raportoivan yrityksen julkaisuissa oleviin tietoihin (kuten internetissä julkaistuihin tai viranomaisen arkistoissa oleviin asiakirjoihin) sekä vastaaviin tiedotusvälineisiin.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

3. Vakiintuneiden toimintatapojen ja laskentamallien läpikäynti sen varmistamiseksi, että niitä käytetään oikein oleellisen tiedon löytämiseksi
 - Esimerkiksi jätevedessä olevien raskasmetallien määrää koskevat laskentakaavat).
4. Sen varmentaminen, että avainasemassa olevat tiedot syötetään järjestelmään ajallaan.
5. Syötettyjen tietojen sekä laskentakaavojen matemaattisen oikeellisuuden varmentaminen.
6. Informaatiolähteiden luotettavuuden arviointi.

5.5 Käsityksen muodostaminen kontrolloiympäristöstä kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa

Kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa tilintarkastajan on muodostettava lisäksi käsitys toimeksiannon kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta, joka kohdistuu vastuullisuusraportointia koskevan tiedon tuottamiseen. Tähän kuuluu toimeksiannon kannalta relevanttien kontrollien rakenteen arvioiminen. Kontrollien käyttöönottoa on arvioitava suorittamalla kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa oleville henkilöille osoitettavien tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä.

Kun tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä perustuu oletukseen, että kontrollit toimivat tehokkaasti, tai muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, tulee varmennustoimenpiteisiin sisältyä evidenssin hankkimista vastuullisuusraportointiin kohdistuvien relevanttien kontrollien tehokkuudesta.

5.6 Vahvistusilmoituskirje

Tilintarkastajan on pyydettävä yrityksen johdolta kirjallinen vahvistusilmoituskirje. Vahvistuskirjeessä johto lausuu, että se on antanut tilintarkastajille kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia. Johdon antamien kirjallisten vahvistusilmoitusten tulee ajallisesti katsottuna olla mahdollisimman lähellä tilintarkastajien varmennusraportin antamispäivää. Johdon kirjallinen vahvistusilmoituskirje tulee antaa ennen tilintarkastajien varmennusraportin antamispäivää, joten antamispäivien yhteensovittaminen on käytännössä tärkeätä.

Johto vahvistaa vahvistusilmoituskirjeessä, että mittaaminen tai arvioiminen on suoritettu soveltuvien kriteerien mukaan, mukaan lukien, että kaikki asiaankuuluvat tiedot tai seikat on julkaistu vahvistusilmoituskirjeessä.

Mikäli johdon kirjallisissa vahvistusilmoituksissa nousee esiin huomioon otettavia seikkoja tai tietoja, jotka ovat yritystä koskevan tiedon varmentamisen kannalta olennaisia, tilintarkastajan on

- (a) arvioitava, ovatko ne kohtuullisia ja yhdenmukaisia muun hankitun evidenssin, mukaan lukien muut vahvistusilmoitukset (suulliset tai kirjalliset), kanssa ja
- (b) harkittava, voidaanko vahvistusilmoituksia antaneiden osapuolten odottaa olevan hyvin perehtyneitä kyseisiin asioihin.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Mikäli tilintarkastaja päättää, että tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi on tarpeen hankkia yksi tai useampi muu vahvistus muiden aiheisiin liittyvien evidenssien tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistuksia yrityksen johdolta.

6 Tilintarkastajan raportointi

6.1 Yleistä raportoinnista

Kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa ISAE 3000.67–77 on selostettu seikkoja, jotka tulee ottaa huomioon kyseisen standardin mukaisessa raportoinnissa.

Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot –standardissa ISAE 3410.76–77 on selostettu varmennusraportin sisällöstä kyseisiin raportteihin liittyen.

ISAE 3000 ja ISAE 3410 –standardien mukaan raportointi räätälöidään toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti. Vastuullisuusraportin varmentamisen ohjeistuksessa Suomen Tilintarkastajat ry on päättänyt seuraaviin suosituksiin vastuullisuusraportin varmennusraportin osalta:

- Varmennusraportin on oltava kirjallinen ja sisällettävä selkeästi ilmaistu toimeksiannon suorittajan johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta.
- ISAE 3000.69:ssa on yksilöity ne osat, jotka varmennusraportin tulee sisältää. Suomen Tilintarkastajat ry:n antamat lausuntomallit (luvussa 7) sisältävät standardin vaatimat osat.

Varmennusraportin käyttötarkoituksesta ja julkisuudesta sovitaan erikseen toimeksiannon ehdoissa.

6.2 Rajoitettu varmuus ja kohtuullinen varmuus raportoinnissa

ISAE 3000.69 ja ISAE 3410.76 mukaan varmennusraportin tulee sisältää informatiivinen yhteenveto toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi suoritetusta työstä. Kun kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsitäminen on välttämätöntä toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettua työtä koskevassa yhteenvedossa on mainittava, että

- a) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannosta suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia ja
- b) tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuuden taso on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

6.3 Vakiomuotoiset ja mukautetut johtopäätökset

ISAE 3000.72–77 ja ISAE 3410.76–77 käsitellään raportin vakiomuotoisia ja mukautettuja johtopäätöksiä. Vastuullisuusraportin varmentamisen ohjeistuksessa Suomen Tilintarkastajat ry on päätenyt seuraaviin suosituksiin raportoinnin johtopäätösten osalta:

- I. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä vakiomuotoinen johtopäätös, kun hän:
 - a) kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toteaa, että kohdetta koskeva tieto on kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti tai
 - b) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toteaa, ettei hänen tietoonsa ole suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.

- II. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale, kun hän haluaa:
 - a) kiinnittää aiottujen käyttäjien huomiota kohdetta koskevassa tiedossa esitettävään seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen aiottujen käyttäjien kohdetta koskevasta tiedosta saaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale) tai
 - b) kommunikoida seikasta, jota ei ole esitetty kohdetta koskevassa tiedossa ja joka hänen harkintansa mukaan on relevantti aiottujen käyttäjien toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista saaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale).

- III. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä mukautettu johtopäätös seuraavissa olosuhteissa:
 - a) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan työn laajuutta on rajoitettu ja tällä voisi olla olennainen vaikutus. Tällaisissa tapauksissa hänen on esitettävä varauman sisältävä johtopäätös tai jättää johtopäätös esittämättä.
 - b) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tällaisissa tapauksissa hänen on esitettävä varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös.

ISAE 3000.75–77:ssä on selostettu olosuhteita, joiden vallitessa toimeksiannon suorittajan on esitettävä varauman sisältävä johtopäätös tai kielteinen johtopäätös.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa ISAE 3000.69:ssa ja kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot –standardissa ISAE 3410.76:ssa on määritelty toimeksiannon suorittajan johtopäätöksistä seuraavaa:

- I. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava positiivisessa muodossa ja
- II. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on ilmaistava muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut sellaista seikkaa (tai sellaisia seikkoja), joka antaisi hänelle syyn uskoa, ettei kasvihuonekaasuraporttia ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.
- III. Kun toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen, varmennusraporttiin on sisällyttävä:
 - a) osio, jossa kuvataan mukautukseen johtanutta seikkaa (tai johtaneita seikkoja); ja
 - b) osio, joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun johtopäätöksen.

6.4 Muut raportointivelvoitteet

ISAE 3000.78:n ja ISAE 3410.78:n mukaan tilintarkastajan tulisi ottaa huomioon muut kommunikointivelvoitteet, kuten onko toimeksiannon hallintoelimille tarpeellista kommunikoida varmennustoimeksiantoa suoritettaessa esiin tulleista hallintojärjestelmän kannalta olennaisista seikoista. Tarkastuskohteen hallitukselle ja/tai johdolle tulisi erikseen tai muun raportoinnin yhteydessä raportoida vastuullisuusraporttiin liittyvistä epäkohdista, joita tilintarkastaja ei pidä niin olennaisina puutteina, että ne johtaisivat varauman sisältävään tai kielteiseen lausuntoon.

Vaikka puutteet eivät johtaisi mukautettuun lausuntoon, erikseen hallintoelimille raportoitavia asioita voivat olla esimerkiksi seuraavat:

- sisäisen valvonnan puutteellisuudet, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi näiden tietoon
- tunnistettu tai epäilty väärinkäytös
- yksittäiset poikkeamat tai puutteet prosesseissa (esimerkiksi kontrollien toimimattomuus tai täsmäytyspuutteet).

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

7 Lausuntomallit

7.1 Esimerkki 1. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto

TILINTARKASTAJAN VARMENNUSRAPORTTI

X Oyj:n hallitukselle (tai muulle asianmukaiselle vastaanottajalle)

Laajuus

Olemme suorittaneet rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon, jonka kohteena on X Oyj:n (y-tunnus) Vastuullisuusraportti 20XX raportointiajanjaksolla 1.1.–31.12.20XX.

Hallituksen (tai muun vastaanottajan) velvollisuudet

X Oyn hallitus (tai muu vastaanottaja) vastaa vastuullisuusraportin laatimisesta ja esittämisestä raportointikriteeristön eli yhtiön raportointiohjeiden ja GRI Sustainability Reporting Standards -raportointiohjeiston mukaisesti. Tämä sisältää velvollisuuden laatia ja ylläpitää sisäistä valvontaa, ylläpitää tarvittavia asiakirjoja sekä tehdä vastuullisuustietoihin liittyviä arvioita, jotka he katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia vastuullisuusraportin tiedot, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutemme on suorittaa rajoitetun varmuuden antava toimeksianto ja esittää toimeksiannon perusteella riippumaton johtopäätös. Toimeksianto on suoritettu kansainvälisen varmennustoimeksiannotandardin ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus”* mukaisesti ja sen ehdot on sovittu X Oy:n kanssa. ISAE 3000 -standardi edellyttää varmennustoimeksiannon suunnittelua ja suorittamista siten, että saadaan rajoitettu varmuus siitä, onko vastuullisuustiedoissa olennaista virheellisyyttä. Valittujen varmennustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat ammatilliseen harkintaan sisältäen arvioinnin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvasta olennaisesta virheellisyydestä. Uskomme, että hankkimamme evidenssi on riittävää ja asianmukaista rajoitetun varmuuden johtopäätöksellemme.

Olemme säilyttäneet riippumattomuutemme ja vahvistamme, että olemme noudattaneet International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA:n määrittämiä eettisiä vaatimuksia. Olemme soveltaneet kansainvälistä ISQC 1-laadunvalvontastandardia.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kuvaus suoritetuista toimenpiteistä

Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa evidenssin hankkimismenetelmät ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa, minkä vuoksi saadaan rajoitetumpi varmuus kuin kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa. Olemme suunnitelleet ja suorittaneet toimeksiannon siten, että saamme riittävästi asianmukaista evidenssiä rajoitetulle varmuudelle ja johon perustaa johtopäätöksemme, eivätkä siten kaikkea evidenssiä, joita vaaditaan kohtuullisen varmuuden saamiseksi. Vaikka huomioimme sisäisten valvonnan tehokkuutta määrittäessämme toimenpiteidemme luonnetta ja laajuutta, varmennustoimeksiantomme ei ole suunniteltu varmentamaan sisäistä valvontaa. Toimenpiteemme eivät sisältäneet kontrollitestausta tai toimenpiteiden suorittamista liittyen datan yhdistelyyn ja laskemiseen IT-järjestelmien sisällä. Rajoitetun varmuuden toimeksianto koostuu kyselyistä henkilöille, jotka ovat vastuussa vastuullisuusraportin sekä siihen liittyvän tiedon laatimisesta sekä analyttisten ja muiden toimenpiteiden suorittamisesta.

Toimenpiteet sisälsivät

[Kirjoita tähän toimenpiteet]

Havainnot ja suositukset

[Kirjoita tähän mahdolliset havainnot]

Johtopäätös

Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssien perusteella tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei Vastuullisuusraportti 20XX raportointiajanjaksolla 1.1.–31.12.20XX olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu raportointiperiaatteiden mukaisesti.

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

7.2 Esimerkki 2 Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto

TILINTARKASTAJAN VARMENNUSRAPORTTI

X Oyj:n hallitukselle (tai muulle asianmukaiselle vastaanottajalle)

Laajuus

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, jonka kohteena on X Oyj:n (y-tunnus) Vastuullisuusraportti 20XX raportointiajanjaksolla 1.1.–31.12.20XX.

Hallituksen / johdon (tai muun vastaanottajan) velvollisuudet

X Oyn hallitus / johto (tai muu vastaanottaja) vastaa vastuullisuusraportin laatimisesta ja esittämisestä raportointikriteeristön eli yhtiön raportointiohjeiden ja GRI Sustainability Reporting Standards -raportointiohjeiston mukaisesti. Tämä sisältää velvollisuuden laatia ja ylläpitää sisäistä valvontaa, ylläpitää tarvittavia asiakirjoja sekä tehdä vastuullisuustietoihin liittyviä arvioita, jotka he katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia vastuullisuusraportin tiedot, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutemme on suorittaa kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto ja esittää toimeksiannon perusteella riippumaton johtopäätös. Toimeksianto on suoritettu kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3000 (uudistettu) "Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus" mukaisesti ja sen ehdot on sovittu X Oyj:n kanssa. ISAE 3000 -standardi edellyttää varmennustoimeksiannon suunnittelua ja suorittamista siten, että saadaan kohtuullinen varmuus siitä, onko vastuullisuustiedoissa olennaista virheellisyttä. Valittujen varmennustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat ammatilliseen harkintaan sisältäen arvioinnin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvasta olennaisesta virheellisyydestä. Uskomme, että hankkimamme evidenssi on riittävää ja asianmukaista kohtuullisen varmuuden johtopäätöksellemme.

Olemme säilyttäneet riippumattomuutemme ja vahvistamme, että olemme noudattaneet International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA:n määrittämiä eettisiä vaatimuksia. Olemme soveltaneet kansainvälistä ISQC 1-laadunvalvontastandardia.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kuvaus suoritetuista toimenpiteistä

Kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa evidenssin hankkimismenetelmät ovat laajempia kuin rajoitetun varmuuden toimeksiannossa. Olemme suunnitelleet ja suorittaneet toimeksiannon siten, että saamme riittävästi asianmukaista evidenssiä kohtuulliselle varmuudelle ja johon perustaa johtopäätöksemme. Kohtuullisen varmuuden toimeksianto koostuu rajoitetun varmuuden toimeksiannon tavoin kyselyistä henkilöille, jotka ovat vastuussa vastuullisuusraportin sekä siihen liittyvän tiedon laatimisesta sekä analyttisten ja muiden toimenpiteiden suorittamisesta. Rajoitetun varmuuden toimeksiannon toimenpiteiden lisäksi olemme huomioineet sisäisten valvonnan tehokkuutta määrittäessämme toimenpiteidemme luonnetta ja laajuutta, varmennustoimeksiantomme on suunniteltu varmentamaan sisäistä valvontaa. Toimenpiteemme sisältävät kontrollitestausta ja toimenpiteiden suorittamista liittyen datan yhdistelyyn ja laskemiseen IT-järjestelmien sisällä.

Toimenpiteet sisälsivät

[Kirjoita tähän toimenpiteet]

Havainnot ja suositukset

[Kirjoita tähän mahdolliset havainnot]

Johtopäätös

Lausuntonamme esitämme, että suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssien perusteella Vastuullisuusraportti 20XX raportointiajanjaksolla 1.1.–31.12.20XX on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu raportointiperiaatteiden mukaisesti.

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]