

KESTÄVYYSRAPORTOINNIN VARMENNUS

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 1/2025

Sisällys

1 Johdanto	3
1.1 Suosituksen ja kestävyysraportoinnin varmennuksen tausta	3
1.2 Kestävyysraportoinnin ominaispiirteet	5
1.3 Kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan roolit kestävyysraportoinnin varmennuksessa	7
2 Kestävyysraportointia ja varmennusta koskeva lainsäädäntö	8
2.1 Kestävyysraportointia koskevan sääntelyn sisältö	8
2.2 Kestävyysraportoinnissa sovellettava kriteeristö	9
2.3 Kestävyysraportoinnin varmentamista koskevan sääntelyn sisältö	9
2.4 Varmennuksen kohde	10
2.5 Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet	10
3 Määritelmät	12
4 Varmennuksen suunnittelu	15
4.1 Yleinen suunnittelu	15
4.2 Toimeksiantokirje	17
4.3 Olennaisuus varmennuksessa	18
5 Toimenpiteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa	20
5.1 Varmennustoimenpiteet	20
5.2 Varmennusevidenssin hankkiminen	21
5.3 Erityisasiantuntijoiden ja sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen ja arvoketjut	23
5.4 Varmentajan toimenpiteet kaksinkertaista olennaisuusarviointia koskevan prosessin suhteen	24
5.5 Varmentajan toimenpiteet muiden lain mukaisten lausuntojen suhteen	26
5.6 Varmentajan toimenpiteet muun informaation suhteen	28
5.7 Myöhemmät tapahtumat	28
5.8 Johtopäätökset ja dokumentointi	29
5.9 Vahvistusilmoituskirje	30
6 Kestävyysraportoinnin varmennuksen raportointi	31
6.1 Yleistä raportoinnista	31
6.2 Rajoitettu varmuus raportoinnissa	31
6.3 Vakiomuotoinen ja mukautettu johtopäätös	31
6.4 Muut raportointivelvoitteet	33
7 Raporttimallit	34
7.1 Kestävyysraportin vakiomuotoinen ja mukautettu varmennuskertomus	34
7.2 Toimeksiantokirje	42
7.3 Johdon vahvistusilmoituskirje	43

1 Johdanto

1.1 Suosituksen ja kestävyysraportoinnin varmennuksen tausta

1.1.1 Suosituksen tarkoitus ja voimaantulo

Tämä kestävyysraportoinnin varmennussuositus on laadittu kestävyysraportointitarkastajien käyttöön, ja se on tarkoitettu sovellettavaksi kirjanpitolain 7 luvun mukaan laadittujen kestävyysraporttien varmennuksissa.

Vaikka yritys laatisi lakisääteisen kestävyysraportin vapaaehtoisesti, sen tulee noudattaa kaikkia kestävyysraportin laatimiseen liittyviä vaatimuksia täysimääräisesti, ja esittää kestävyysraportti osana toimintakertomusta. Näissäkin tapauksissa kestävyysraportin varmennukseen sovelletaan tätä suositusta, ja varmennuksen suorittaa tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportointitarkastaja.

Jos yritys laatii vapaaehtoisesti jonkin muun vastuullisuusraportin kuin kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin, varmennus on vapaaehtoista ja siihen sovelletaan erillistä Suomen Tilintarkastajien laatimaa vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennussuositusta¹.

Suositus on laadittu Suomen Tilintarkastajat ry:n työryhmässä, jonka jäseninä toimivat edustajat seuraavista tilintarkastusyhteisöistä: BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Meletre ja PwC.

Suositus on hyväksytty julkaistavaksi Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 16.1.2025. Suositusta sovelletaan vuodelta 2024 tai sen jälkeen laadittujen kestävyysraporttien varmennuksiin.

Suosituksen tavoitteena on kehittää hyvää varmennustapaa kestävyysraportointivarmennamisessa.

1.1.2 Kestävyysraportoinnin varmennuksen taustaa

¹ Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennus -suositus: <https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/vapaaehtoisen-vastuullisuusraportoinnin-varmennus/>

Kestävyysraportoinnin varmennus on pakollista raportointivelvollisuuden alkamisesta lähtien, ja ainakin ensimmäisinä vuosina varmennus tehdään rajoitetun varmuuden tasolla.² Tästä syystä tämä suositus käsittelee vain rajoitetun varmuustason mukaisia varmennuksia.

Tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportoinnin varmennuksessa on noudatettava kestävyysvarmennusstandardeja, jotka komissio on hyväksynyt tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti.³ EU-komissio on julkisesti pyytänyt tilintarkastusalan EU-tason tilintarkastusvalvontaa koordinoivalta elimeltä CEAOB:lta⁴ teknistä neuvontaa standardin laatimiseksi kansainvälisen kestävyysraportoinnin varmennusstandardin ISSA 5000⁵ pohjalta.⁶ EU-komission hyväksymä standardi on suunnitellun aikataulun mukaan käytettävissä viimeistään loppuvuodesta 2026.

Suosituksen laatimishetkellä ei siis ole vielä olemassa tilintarkastuslain tarkoittamia EU-komission hyväksymiä varmennusstandardeja, eikä myöskään IAASB:lla ole voimassa olevaa erityisesti kestävyysraportointivarmennukseen tarkoitettua kansainvälistä varmennusstandardia. Tämän vuoksi suositus perustuu pääosin kansainväliseen varmennustoimeksiannostandardiin ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus”*, jota sovelletaan toistaiseksi.

Suosituksen laadinnassa on lisäksi otettu soveltuvin osin huomioon CEAOB:n 30.9.2024 antama ohjeistus kestävyysraportoinnin varmentamiseen rajoitetun varmuuden tasolla.⁷ CEAOB:n ohje ei kuitenkaan ole sitova, eikä ohje syrjäytä tai korvaa EU:n jäsenvaltioissa mahdollisesti voimassa olevia kansallisia normeja. CEAOB:n ohjeiden käyttämisestä erillisinä tai muun ohjeistuksen osana voi ohjeen mukaan päättää kansallinen viranomainen tai muu taho. Suomessa viranomaiset, kuten PRH:n tilintarkastusvalvonta, ei laadi eikä hyväksy

² Komission tavoitteena on edellyttää kestävyysraportoinnin varmennuksissa kohtuullista varmennustasoa, kuten tilinpäätösten tilintarkastuksissa, vuodesta 2028 lähtien.

³ Tilintarkastuslaki 3 luku 3 a §

⁴ Committee of European Auditing Oversight Bodies

⁵ Kts. lopullinen standardi <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>

⁶ Kts. EU-komission julkinen neuvonantopyyntö https://finance.ec.europa.eu/document/download/87f60e8b-eac7-4a4d-b6eb-8f24ffellf32_en?filename=240307-ceaob-commission-letter-non-binding-assurance-guidelines_en.pdf

⁷ Ohjeistus *”CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting”* on luettavissa https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

käyttöön kestävyysraporttien varmennusstandardeja.⁸ Tämän vuoksi CEAOB:n ohjetta pidetään Suomessa ohjeellisena, ja sitä luetaan yhdessä tämän suosituksen kanssa.

Suosituksen käyttäjän oletetaan tuntevan ISAE 3000 standardin sisällön, ja hallitsevan tilintarkastusta ja varmentamista koskevat ammatilliset vaatimukset. On lisäksi huomioitava, että jos kestävyysraportointivarmennus suoritetaan ISAE 3000 standardin mukaisena, kaikkia kyseisen standardin mukaisia vaatimuksia, jotka ovat kestävyysraportoinnin varmentamisessa relevantteja, tulee noudattaa. Suositusta tulee lukea yhdessä mainitun standardin kanssa.

Suositus perustuu sen laatimishetkellä voimassa oleviin standardeihin ja lainsäädäntöön. Tästä syystä suosituksessa ei ole otettu huomioon mm. pörssilistattuja pienyrityksiä koskevaa LSME-standardia⁹, eikä kansainvälistä kestävyysraportoinnin varmennusstandardia ISSA 5000¹⁰.

1.2 Kestävyysraportoinnin ominaispiirteet

1.2.1 Kestävyysraportointiin liittyviä vaatimuksia ja ominaispiirteitä

Kestävyysraportointivelvollisten yritysten on sisällytettävä toimintakertomukseensa sisältyvään kestävyysraporttiin tiedot, jotka tarvitaan, jotta voidaan ymmärtää yrityksen vaikutuksia kestävyysseikkoihin, sekä tiedot, jotka tarvitaan sen ymmärtämiseksi, miten kestävyysseikat vaikuttavat yrityksen kehitykseen, tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Nämä tiedot on ilmoitettava eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien (ESRS) mukaisesti. Kestävän rahoituksen luokitusjärjestelmän eli EU-taksonomian mukaiset tiedot on raportoitava osana kestävyysraporttia.

Kestävyysraportoinnille leimallisia piirteitä ovat esimerkiksi:

- laaja kestävyystietojen 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;
- numeerisen tiedon lisäksi suuri määrä laadullista, tekstimuotoista tietoa;

⁸ https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhn-uutiskirje-72024/ohje-kestavyysraportoinnin-varmennuksesta-julkaistu.html

⁹ LSME-standardi on suosituksen laatimishetkellä luonnosvaiheessa, eikä lopullista standardia ole vielä julkaistu.

¹⁰ IAASB on julkaissut standardin marraskuussa 2024, mutta se ei ole vielä voimassa. Kts. lopullinen standardi <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- mitattavien ja kerättävien tietojen perusteena olevien tapahtumien ja prosessien sijainti sekä toimeksiantajan omassa että hankintaketjun ja asiakkaiden toiminnassa, sekä oman toiminnan ja arvoketjun vaikutuksenalaisissa yhteisöissä;
- raportoinnin vahva yhteys strategiaan ja liiketoimintamalleihin sekä näiden vaikutuksiin, tavoitteisiin ja riskeihin;
- muun pakottavan sääntelyn kirjavuus kansainvälisellä ja paikallisella tasolla, sekä sääntelyn jatkuva kehittyminen.

Raportoivien yhteisöjen näkökulmasta kestävyysraportointi voi vaatia talouden raportointia moninaisemman tietojenkeruu-, yhdistely- ja raportointiprosessin sisäisine kontrolloineen, mikä varmentajan näkökulmasta voi tarkoittaa tarkastustyön painottumista vielä enemmän mm. raportoinnin kannalta keskeisten prosessien läpikäymiseen kuin tilinpäätöstä tarkastettaessa.

1.2.2 Kestävyysraportin aiotut käyttäjät ja käyttötarkoitukset

Kestävyysraporttien käyttäjiä ovat ESRS 1 ja ESRS 2 standardien mukaan yleistä tarkoitusta palvelevan taloudellisen raportoinnin ensisijaiset käyttäjät, eli samat kuin tilinpäätöksen aiotut käyttäjät (nykyiset ja mahdolliset sijoittajat, luotonantajat ja muut luottoa antavat tahot, mukaan lukien omaisuudenhoitajat, luottolaitokset ja vakuutusyritykset), sekä muut käyttäjät, esimerkiksi kestävyysraportointiyrityksen liikekumppanit, ammattiliitot ja työmarkkinaosapuolet, kansalaisyhteiskunta ja kansalaisjärjestöt, analyttikot ja tutkijat. Tilinpäätöstä laajempi kestävyystietojen ja -raportoinnin aiottujen käyttäjien piiri edellyttää vastaavasti erilaisten käyttäjien tarpeiden ja odotusten huomioonottamista.

Yrityksen raportointikriteerien, sekä lakisääteisten että erikseen määriteltyjen, on oltava aiottujen ja mahdollisten käyttäjien saatavilla ja ymmärrettävissä. Kestävyysraportoinnissa sovellettavaa kriteeristöä on kuvattu suosituksen kappaleessa 2.2.

Erilaisten käyttäjien tulee voida muodostaa arvio niistä kriteereistä, joihin yritys on perustanut raportointinsa, ja joita varmentaja on käyttänyt varmentessaan kestävyysraportin sisältöä. Tämä asettaa myös varmentajalle haasteen ymmärtää aiottujen käyttäjien vaikutuksia yritykseen, yrityksen vaikutuksia eri käyttäjäryhmiin, ja mitä eri ryhmät pitävät olennaisina raportointitietoina, ottaen huomioon myös epäsuorat vaikutukset. Informaatio on olennaista, jos sen poisjättäminen tai virheellisyys voi vaikuttaa käyttäjän raportoidun tiedon pohjalta tekemiin päätöksiin. Pelkän taloudellisen intressin arviointi ei siten riitä, vaan varmentajan pitäisi pystyä arvioimaan myös muita käyttötarkoituksia.

1.3 Kestävyyssraportointitarkastajan ja tilintarkastajan roolit kestävyyssraportoinnin varmennuksessa

1.3.1 Kestävyyssraportointitarkastajan ja tilintarkastajan roolit

Kestävyyssraportoinnin varmentajaksi on valittava sellainen tilintarkastaja, jolla on kestävyyssraportointitarkastajan erityispätevyys (KRT), tai tilintarkastusyhteisö, joka on rekisteröity myös kestävyyssraportointitarkastusyhteisönä. Sama taho voidaan valita suorittamaan sekä tilintarkastus että kestävyyssraportoinnin varmennus, mutta näihin voidaan valita myös eri tarkastajat.

Kestävyyssraportointitarkastaja ja tilintarkastaja vastaavat kumpikin omasta työstään itsenäisesti. Kestävyyssraportin varmennuksen kohteena olevat seikat ovat osin samoja kuin tilinpäätöksessä, ja kestävyyssraportin ja tilinpäätöksen tiedot voivat liittyä toisiinsa. Kestävyyssraportointitarkastajan ja tilintarkastajan välinen toimiva yhteistyö on myös näiden tietojen yhdenmukaisuuden varmistamisen näkökulmasta tärkeää.

Kestävyyssraportointitarkastaja ja tilintarkastaja voivat halutessaan sopia keskinäisistä rooleista ja vastuista, vaikka työnjako onkin selkeä; tilintarkastaja vastaa itsenäisesti tilinpäätöksen tarkastuksesta, ja kestävyyssraportointitarkastaja vastaavasti itsenäisesti kestävyyssraportin varmennuksesta.

1.3.2 KRT-kirjainten käyttö allekirjoituksissa

PRH:n tilintarkastusvalvonta on 16.2.2024 ottanut kantaa kestävyyssraportointitarkastaja-, kestävyyssraportointitarkastusyhteisö- ja KRT- nimikkeiden käyttöön.¹¹ Tilintarkastusvalvonnan kannan mukaan hyvä varmennustapa merkitsee yksiselitteisesti sitä, että kyseisiä ammattinimikkeitä käytetään vain kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitetusta kestävyyssraportista annetussa varmennuslausunnossa. PRH:n tilintarkastusvalvonta toteaa myös, että selvyiden vuoksi KRT-nimikettä ei tulisi käyttää lakisäätöisen tilintarkastuskertomuksen allekirjoituksessa HT-, KHT- tai JHT-nimikkeen rinnalla, koska se saattaa olla lukijalle harhaanjohtavaa.

Myös silloin, kun yhteisö on laatinut vapaaehtoisesti kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyyssraportin, on varmentajan käytettävä KRT-nimikettä allekirjoituksessaan.

¹¹ https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhn-uutiskirje-12024/krt-nimiketta-ei-pida-kayttaa-vapaaehtoisesti-laadittujen-kestavyyssraporttien-varmentamisessa.html

Edellä kuvatun tilintarkastusvalvonnan ohjeistuksen perusteella on suositeltavaa, että kestävyysraportin varmennuskertomus allekirjoitetaan käyttämällä vain kestävyystarkastusyhteisö- ja KRT-nimikettä, eli tilintarkastusyhteisö-, HT-, KHT- tai JHT-nimikkeitä ei käytetä.

2 Kestävyysraportointia ja varmennusta koskeva lainsäädäntö

2.1 Kestävyysraportointia koskevan sääntelyn sisältö

EU:n Kestävyysraportointidirektiivi (*Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD*) tuli voimaan 5.1.2023. Direktiivin tavoitteena on nostaa yritysten kestävyysraportit uskottavaksi lähteeksi mm. sijoituspäätöksille.

Suomessa kansallinen voimaansaattaminen tapahtui 29.12.2023. Kestävyysraportointidirektiivin kansallinen implementointi toteutettiin ensisijaisesti täydentämällä kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Lisäksi täydennettiin muun muassa osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia.

Kestävyysraportointidirektiivin perusteella on 31.7.2023 annettu myös komission delegoitu asetus¹². Asetuksessa vahvistetaan kestävyysraportointistandardit (ESRS), joiden mukaan yritysten on laadittava kestävyysraportointinsa.

Kestävyysraportointidirektiivi korvaa ns. ei-taloudellisesta tiedosta annetun direktiivin (2014/95/EU). Tämän vuoksi kirjanpitolaista kumottiin kokonaisuudessaan luku 3 a, joka sisälsi määräykset ei-taloudellisia tietoja koskevista selvityksistä.

Uuden kestävyysraportointidirektiivin soveltamisala on aiempaa sääntelyä laajempi, ja soveltaminen astuu voimaan eri yritysryhmille vaihteittain direktiivissä säädetystä tilivuodesta alkaen. Direktiivin velvoitteet koskevat kaikkia suuryrityksiä¹³. Lisäksi velvoitteet koskevat osittain suppeampina pieniä ja keskisuuria pörssilistattuja yrityksiä.¹⁴

Kestävyysraportointia ja sen sisältöä koskeva sääntely sisällytettiin kirjanpilolain 7. lukuun. Lisäksi kirjanpilolain 3. lukuun lisättiin säännös kestävyysraportin sisällyttämisestä toimintakertomukseen omana kokonaisuutenaan¹⁵.

¹² EU-asetukset ovat suoraan velvoittavaa lainsäädäntöä EU-valtioissa, eikä niitä sen vuoksi tarvitse erikseen implementoida kansalliseen lainsäädäntöön, kuten direktiivien osalta toimitaan.

¹³ Suuryritys on määritelty kirjanpilolain 1 luvun 4 c §:ssä.

¹⁴ Soveltamisalan tarkempi määrittely sisältyy kirjanpilolain 7 luvun 1 §:ään.

¹⁵ Kirjanpilolaki 3 luku 1 a § 5 mom. 2 kohta

Kestävyyssraportointia koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet perustuvat osakeyhtiölakiin¹⁶ ja kirjanpitolakiin. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat toimintakertomuksen laatimisesta sekä toimintakertomukseen sisältyvän kestävyysraportin laatimisesta kirjanpitolain 7 luvussa säädetyn mukaisesti. He vastaavat myös sellaisen sisäisen valvonnan järjestämisestä, jonka katsovat tarpeelliseksi, jotta on mahdollista laatia kestävyysraportti, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

2.2 Kestävyyssraportoinnissa sovellettava kriteeristö

Kestävyyssraportoinnissa sovellettava kriteeristö on määritelty kirjanpitolain 7 luvussa. Kestävyyssraportoinnissa on noudatettava eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja (ESRS). Näistä standardeista ESRS 1 "Yleiset vaatimukset" ja ESRS 2 "Yleiset tiedot" ovat kaikille kestävyysraportointivelvollisille pakollisia standardeja. Muut sovellettavaksi tulevat ESRS-standardit määräytyvät yrityksen suorittaman kaksoisolennaisuusarvioinnin perustella. Yhtiö voi esittää omia yhtiökohtaisia suoritussmittareita, jos ei löydy ESR-standardeista sopivia tiedonantovaatimuksia ja suoritussmittareita olennaiseksi tunnistamilleen aiheille.

ESRS-standardien lisäksi raportoinnissa on noudatettava kestävää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia (nk. EU-taksonomia-asetus).

Yllä mainittujen velvoittavien raportointikriteeristöjen lisäksi yritysten tulee sisällyttää kestävyysraportille yhteisökohtaisia tietoja silloin, kun ne ovat olennaisia. Kaikkien yrityksen soveltamien raportointikriteerien, sekä direktiivin mukaan velvoittavien että yhtiön itse määrittelemien, on oltava aiottujen ja mahdollisten käyttäjien saatavilla ja ymmärrettävissä. Kestävyyssraportin käyttäjien tulee voida muodostaa arvio niistä kriteereistä, joihin yritys on perustanut raportointinsa.

2.3 Kestävyyssraportoinnin varmentamista koskevan sääntelyn sisältö

Kestävyyssraportoinnin varmentamista koskeva sääntely on Suomessa implementoitu pääosin tilintarkastuslakiin. Tilintarkastuslakiin tehdyt muutokset perustuvat kestävyysraportointidirektiivillä tilintarkastusdirektiiviin tehtyihin täydennyksiin.

Kestävyyssraportointidirektiivi sisältää varmennusvaatimuksen raportoiduille kestävyystiedoille. Tämä vaatimus on implementoitu tilintarkastuslakiin. Tilintarkastuslain 3:5a § 4

¹⁶ Soveltuvat lait riippuvat yhteisömuodosta

momentin mukaan kestävyysraportointitarkastajan tulee suorittaa varmennus siten, että varmennuskertomuksessa annettava lausunto esitetään ainakin rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä.

Tilintarkastuslakiin lisättiin lakimuutoksen yhteydessä muun muassa kestävyysraportoinnin varmentaminen soveltamisalaan, määritelmät, jotka liittyvät kestävyysraportoinnin varmentamiseen, sekä täydennykset lukuihin 2–6 sekä luvun 10 säännöksiin niin että ne kattavat myös kestävyysraportoinnin varmentamisen. Kestävyysraportointivarmennuksen sisällöstä määrätään tarkemmin lain 3. luvussa, ja siihen sisältyvät myös vaatimukset kestävyysraportin varmennuskertomuksen sisältämisestä lausunnoista. Lisäksi lakiin lisättiin hyvän varmennustavan noudattaminen hyvän tilintarkastustavan rinnalle. Kestävyysraportoinnin varmentamista koskevat säännökset ovat monessa kohdin samansisältöiset kuin vastaavat tilintarkastusta koskevat säännökset.

2.4 Varmennuksen kohde

Kestävyysraportti laaditaan ja varmennetaan samalta tilikaudelta kuin tilinpäätös. Varmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka yritys on esittänyt kestävyysraporttinaan.¹⁷ Varmennustoimeksianto kattaa lähtökohtaisesti vain raportointikauden tietojen varmennuksen eli se ei kata vertailutietoja, joita ei ensimmäisenä raportointivuotena ole pakollista esittää kestävyysraportissa.

Jos yritys kuitenkin esittää ensimmäisenä raportointivuotena vertailutietoja, on kestävyysraportilla kerrottava selkeästi, ettei tietoja ole varmennettu. Lisäksi varmentajan on suositeltavaa esittää tätä koskeva rajausta varmennuskertomuksellaan.

Vapaaehtoisesti esitettyjen vertailutietojen varmentamisesta voidaan myös sopia erikseen, jolloin ne kuuluvat varmennustoimeksiantoon.

Seuraavina vuosina vertailutietoihin suhtaudutaan varmennuksessa, kuten tilinpäätöksen vertailutietoihin tilintarkastuksessa.¹⁸

2.5 Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet

Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet perustuvat tilintarkastuslakiin. Varmennustoimeksiantoa suoritettaessa on noudatettava muun muassa hyvää varmennustapaa,

¹⁷ Tilintarkastuslaki 3 luku 1 a §

¹⁸ Vertailutietojen esittämistä edellytetään ESRS 1 kohdassa 7.1. Poikkeus ensimmäiseen vuoteen annetaan ESRS 1 kohdassa 10.3.

ammattieettisiä periaatteita ja riippumattomuutta koskevia vaatimuksia. Lisäksi monet muutkin tilintarkastajaa koskevat vaatimukset tilintarkastuslaissa koskevat myös kestävyysraportointitarkastajaa.

Tilintarkastuslaissa on säädetty kestävyysraportoinnin varmennuksesta annettavasta varmennuskertomuksesta ja sen sisällöstä. Kestävyysraportintarkastajan velvollisuutena on esittää tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n 2 momentissa tarkoitettu rajoitetun varmuuden antava johtopäätös kestävyysraportoinnista seuraavasti:

"Varmennuskertomuksessa on annettava lausunto siitä, noudatetaanko kestävyysraportissa:

1) kirjanpitolain 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja;

2) kestävää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia.

Edellä 2 momentin 1 kohta käsittää myös prosessin, jolla on yksilöity tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoimista varten, sekä tietojen merkitsemisen kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ssä tarkoitetulla tavalla."

Tilintarkastuslain lisäksi varmentamiseen liittyvää ohjeistusta sisältyy ISAE 3000 standardiin. Osa ohjeistuksista liittyy toimeksiannon toteutukseen, kuten olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen ja evidenssin hankkiminen, sekä raportoiminen. Näitä käsitellään tämän suosituksen myöhemmissä kappaleissa.

Lisäksi ISAE 3000 standardiin sisältyy ohjeistusta mm. eettisiin vaatimuksiin ja laadunhallintaan liittyen. Näitä ohjeistuksia ei ole käsitelty tässä suosituksessa. Standardin mukaan varmennuskertomukseen sisällytetään omat kappaleensa eettisten vaatimusten ja laadunhallintajärjestelmää koskevan standardin ISQM 1¹⁹ noudattamisesta.

Tilintarkastuslain ja ISAE 3000 standardin mukaista kestävyysraportoinnin varmentajan raportointia on käsitelty suosituksen luvuissa 6 ja 7.

¹⁹ Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

3 Määritelmät

Tässä osassa esitetään tärkeimmät kestävyysraportointiin liittyvät määritelmät, jotka pohjautuvat suomenkielisiin EU-säädöksiin, ja varmennuksen osalta ISAE 3000 standardiin, sekä määritellään joitakin suosituksessa käytettyjä muita termejä. Täydelliset määritelmät on aina haettava asianmukaisesta lähteestä, kuten EU:n direktiiveistä tai asetuksesta, kansallisesta lainsäädännöstä tai voimassa olevasta ISAE 3000 standardista.

Kestävyysraportointiin ja -selvitykseen sisältyvä keskeinen sanasto

Määrittelyt perustuvat EU:n direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta annettuun terminologia-liitteeseen.

Kaksinkertainen olennaisuusarviointi

Kaksinkertainen olennaisuusarviointi, kaksinkertaisen olennaisuuden arviointi, kaksoisolennaisuusarviointi tai kahdensuuntaisen informaation vaikutukset on kestävyysraportoinnin perusta ja lähtökohta. Yrityksellä on oltava prosessi, jossa yritys arvioi esitettävät vaikutusten ja taloudellisen olennaisuuden mukaiset tiedot.

Kestävyys selvitys

Yrityksen toimintakertomuksen erillinen osa, jossa esitetään direktiivin 2013/34/EU39 ja ESRS-standardien mukaisesti laaditut kestävyysseikkoja koskevat tiedot. Kts. myös seuraava määritelmä.

Kestävyysraportti

Sama kuin kestävyys selvitys. Kansallisessa lainsäädännössä käytetään termiä kestävyysraportti, joka on myös tässä suosituksessa pääsääntöisesti käytetty termi. Kestävyys selvitys on ESRS-standardien suomennoksessa (delegoitu asetus EU 2023/2772) käytetty kestävyysraporttia vastaava termi.

Kestävyysraportointi yritys

Yritys, joka on kirjanpitolain 7 luvun säännösten mukaan velvollinen laatimaan kestävyysraportin.

Tässä suosituksessa on käytetty sanaa kestävyysraportointi yritys tai yritys, kun viitataan sellaiseen yritykseen, joka laatii kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin.

Kestävyysseikat eli ESG-seikat

Ympäristöön (E), yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin (S) sekä hallintotapaan (G) liittyvät tekijät, mukaan lukien kestävyysliittymien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla annetun asetuksen mukaan määritellyt näihin aiheisiin liittyvät kestävyystekijät.

Sidosryhmät

Tahot, jotka voivat vaikuttaa yritykseen, tai joihin se voi vaikuttaa. Sidosryhmät jakautuvat kahteen pääryhmään:

- i. vaikutusten kohteena olevat sidosryhmät: henkilöt tai ryhmät, joiden intresseihin vaikuttavat tai saattavat vaikuttaa myönteisesti tai kielteisesti yrityksen toiminnot ja sen suorat ja välilliset liikesuhteet koko sen arvoketjussa; ja
- ii. kestävyysarviointien käyttäjät: yleistä tarkoitusta palvelevan taloudellisen raportoinnin ensisijaiset käyttäjät (nykyiset ja mahdolliset sijoittajat, luotonantajat ja muut luottoa antavat tahot, mukaan lukien omaisuudenhoitajat, luottolaitokset ja vakuutusyritykset) sekä muut käyttäjät, mukaan lukien yrityksen liikekumppanit, ammattiliitot ja työmarkkinaosapuolet, kansalaisyhteiskunta ja kansalaisjärjestöt, hallitukset, analytiikat ja tutkijat.

Osa sidosryhmistä voi kuulua kumpaankin ryhmään.

Varmennukseen liittyvä keskeinen sanasto

ISAE 3000 standardin mukaisesti toimittaessa pätevät voimassa olevan standardin määritelmät.

Aiotut käyttäjät

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

Hyvä tapa kestävyysraportointivarmennamisessa

Tilintarkastuslain 4 luvun 3 § 3 mom. mukaan kestävyysraportointivarmennamiseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää varmennustapaa. Tämän suosituksen tavoitteena on kehittää lain tarkoittamaa hyvää varmennustapaa.

Kestävyysraportointitarkastaja

Kestävyysraportointitarkastajalla viitataan suosituksessa sekä HT-tilintarkastajaan, joka on hyväksytty suorittamaan kestävyysraportointivarmennusta, että kestävyystarkastusyhteisöön. Tilintarkastuslain määritelmissä nämä kaksi on erotettu toisistaan. Kuitenkin

tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportoinnin varmentajaksi voidaan valita myös kestävyystarkastusyhteisö. Edelleen tilintarkastuslain mukaan konsernikestävyystarkastajalla tarkoitetaan yhtä tai useampaa kestävyysraportointitarkastajaa tai kestävyystarkastusyhteisöä, joka varmentaa konsernin kestävyysraportoinnin. Näin ollen voidaan todeta, että myös kestävyysraportointitarkastaja voidaan määrittelyissä ymmärtää laajasti koskien sekä yksittäistä henkilöä että yhteisöä.

Tässä suosituksessa kestävyysraportointitarkastajasta voidaan käyttää myös nimitystä kestävyysraportoinnin varmentaja tai varmentaja.

Kestävyysraportin varmennuskertomus

Kestävyysraportointitarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu kestävyysraportoinnin varmennuskertomus. Varmennuskertomuksessa annettavat lausunnot ja muut vaatimukset sisältyvät tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:ään. Kestävyysraportin varmennuskertomuksesta käytetään suosituksessa myös sanaa varmennusraportti.

Kestävyysraportoinnin varmentaja

Tässä suosituksessa sama kuin kestävyysraportointitarkastaja ja varmentaja.

Kohde

Ilmiö, joka mitataan kriteerejä käyttäen, tai jota arvioidaan kriteerien perusteella. Kestävyysraportoinnin varmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka yritys on esittänyt kestävyysraporttinaan (TTL 3:1a §).

Kriteerit

Varmennustoimeksiannossa kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen käytettävät vertailuperusteet. "Sovellettavilla kriteereillä" tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä. Kestävyysraportoinnin varmennuksessa käytettävät pääasialliset kriteerit ovat kirjanpitolaki ja ESRS-standardit sekä EU-taksonomia-asetus (kts. suosituksen luku 2.2).

Toimeksiantaja

Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa varmennustoimeksiannon suorittajalle tehtäväksi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto. Toimeksiantaja on kestävyysraportoinnin osalta yritys, joka laatii kestävyysraportin. Kestävyysraportointitarkastajan valinta kuuluu yhtiökokouksen toimivaltaan.²⁰

Varmennusraportti

Tässä suosituksessa sama kuin kestävyysraportin varmennuskertomus.

²⁰ Yhtiömuodosta johtuu, mikä on toimivaltainen elin

Varmentaja

Tässä suosituksessa sama kuin kestävyysraportointitarkastaja ja kestävyysraportoinnin varmentaja.

Vastuussa oleva osapuoli

Varmennustoimeksiannossa se osapuoli, joka on vastuussa kohteesta. Kestävyysraportoinnissa vastuussa oleva osapuoli on toimeksiantaja.

4 Varmennuksen suunnittelu

4.1 Yleinen suunnittelu

Varmennustoimeksiannon suunnitteluun kuuluu, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin avainhenkilöt laativat:

- varmennustoimeksiantoa koskevan kokonaisstrategian, joka kattaa toimeksiannon laajuuden, painopistealueet, ajoituksen ja toteuttamisen, sekä
- varmennustoimeksiantoa koskevan suunnitelman, jossa käsitellään yksityiskohtaisesti suoritettaviksi aiottujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta, sekä syitä kyseisten toimenpiteiden valitsemiseen.

Varmennustoimeksiannon suunnittelun luonne ja laajuus vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan ja riippuvat esimerkiksi kohteen monimutkaisuudesta ja yrityksen laatimasta kaksinkertaisesta olennaisuusarvioinnista. Suunnittelu on jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka jatkuu usein läpi koko toimeksiannon.

Keskeisiä suunnittelussa huomioitavia seikkoja ovat mm.

- toimeksiannon ehdot;
- se, onko kyseessä yrityksen ensimmäinen lakisäätäinen kestävyysraportti (ml. siirtymähelpotukset);
- yrityksen laatima kaksinkertainen olennaisuusarviointi;
- varmentajan määrittelemät olennaisuudet varmennettaville tiedoille;
- varmennuksen painopistealueet ja varmennustoimenpiteet;
- arvio olennaisten virheellisyyksien riskeistä (ml. väärinkäytösten ja viherpesun riski);
- yrityksen raportointiprosessit, -järjestelmät ja sisäinen valvonta;
- aikataulut;

- kommunikointi asiakkaan ja yrityksen tilintarkastajan kanssa, mikäli tämä on eri taho kuin kestävyysraportin varmentaja;
- resurssointi, mukaan lukien erityisasiantuntijoiden käyttö toimeksiannossa.

Suunnitteluvaiheessa muodostetaan käsitys raportoivasta yrityksestä ja toimeksiannon olosuhteista, mukaan lukien se, miten yritys ohjaa toimintaansa päästäkseen taloudellisiin tavoitteisiin, ottaen huomioon kestävyysliittymään liittyvät näkökohdat. Käsitystä muodostettaessa otetaan huomioon kestävyysraportointia koskevan tiedon tuottamisessa käytetty prosessi.

Varmentajan voi olla tarpeellista muodostaa käsitys esimerkiksi seuraavista asioista:

- Mikä on kestävyysraportointiyrityksen toimiala ja toimintaympäristö;
- Millaiset ovat yrityksen johtaminen, liiketoimintastrategia, liiketoimintamalli ja yrityksen hallinnointi ja miten yritys on organisoitunut;
- Ovatko yrityksen korkeimman johdon asennoituminen ja työntekijöiden ymmärrys vastuullisuuskysymyksistä yhteneväiset;
- Millaiset ovat kestävyysinformaation keräämis- ja käsittelykäytännöt ja prosessit;
- Miten ja millaisella prosessilla yritys on laatinut kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin kestävyysraportointinsa perustaksi;
- Mitkä ovat yrityksen määrittämät olennaiset raportoitavat kestävyysaiheet;
- Millaiset ovat yrityksen kestävyysraportin laatimisperiaatteet;
- Ketkä ovat kestävyysraportin tunnistettuja aiottuja käyttäjiä;
- Miten yritys toimii ympäristöä ja sosiaalista vastuuta ohjaavien lakien ja ohjeistusten puitteissa, mukaan lukien raportointivaatimukset, asetukset ja kansainväliset sopimukset;
- Millaisia muita prosesseja, sisäistä valvontaa ja kontrolleja yrityksen kestävyysraportointiin liittyy.

Varmentaja voi muodostaa käsityksensä esimerkiksi:

- haastatteleamalla keskeisissä tehtävissä olevia johtajia;
- haastatteleamalla keskeisissä tehtävissä olevia vastuullisuus- ja ympäristöasioista vastaavia henkilöitä;
- tarkastelemalla yrityksen antamaa ohjeistusta kestävyysliittymään ja sen raportointiin liittyen;
- tutkimalla toimialalle olennaisia lakeja, säännöksiä ja muita standardeja;
- tutustumalla muiden saman toimialan yritysten kestävyysraportteihin;
- tarkastelemalla julkisia lähteitä, kuten uutisointia ja yrityksen omaa tiedottamista.

Varmentajan on muodostamansa käsityksen perusteella:

- tunnistettava alueet, joilla kestävyysraporttia koskevan tiedon virheellisyys on todennäköinen; ja
- suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet, jotka kohdistuvat tunnistettuihin keskeisiin alueisiin, ja joiden avulla hankitaan rajoitettu varmuus johtopäätösten tueksi.

Kestävyysraportoinnin varmennustoimenpiteitä kuvataan suosituksen kappaleessa 5.

Jos varmentajan tietoon tulee toimeksiannon aikana uusia seikkoja, joiden johdosta hän uskoo, että kestävyysraporttia koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, hänen on suunniteltava ja suoritettava lisätoimenpiteitä. Näiden lisätoimenpiteiden avulla on tarkoitus hankkia lisää evidenssiä, kunnes varmentajan on mahdollista:

- tehdä johtopäätös, ettei kestävyysraporttia koskeva tieto todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen; tai
- todeta, että kestävyysraporttia koskeva tieto on kyseisen seikan (tai seikkojen) johdosta olennaisesti virheellinen.

Varmentajan tekemään olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arviointiin vaikuttavat esimerkiksi seuraavat tekijät:

- Raportoivan yrityksen koko ja rakenne, arvoketju, liiketoimintaprosessit ja niiden mahdollinen vaikutus ympäristöön ja yhteiskuntaan (esimerkiksi raaka-aineiden, energian ja veden käytöstä johtuvat ympäristöriskit sekä näiden vaikutus luonnon monimuotoisuuteen).
- Toiminta useammalla paikkakunnalla tai useassa maassa tai alueilla, joilla on erilaiset kulttuurit ja lainsäädäntö yms.
- Tiedon arkaluonteisuus sekä raportoivan yrityksen että raportin käyttäjien näkökulmista.
- Käyttäjien käsitys suorista ja epäsuorista taloudellisista vaikutuksista yhteisöön. On huomioitava, etteivät erityisesti epäsuorat vaikutukset aina ole tarkasti määriteltävissä.
- Se, missä laajuudessa raportoitavaan informaatioon liittyy johdon tekemiä arvioita ja harkintaa.
- Yhteisön raportointiprosessit sekä sisäinen kontrolliympäristö, jonka arvioinnissa voi soveltaa esimerkiksi COSO-viitekehystä.

4.2 Toimeksiantokirje

Kestävyysraportoinnin varmentamistoimeksiannon ehdoista on sovittava toimeksiantajan kanssa kirjallisesti. Toimeksiantokirjeeseen dokumentoidaan toimeksiannon keskeiset ehdot, kuten palkkio ja aikataulut, sekä määritellään toimeksiannon sisältö ja varmuuden taso (rajoitettu varmuus). Toimeksiantokirjeessä todetaan myös mm. hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet kestävyysraportin laatimisen ja tietojen esittämisen suhteen.

Toimeksiantokirjeessä määritellään myös varmennuksen kohde, vaikka se perustuukin lain-säädäntöön eikä varmennusta voi sopimuksella rajata lain vaatimusta suppeammaksi.

Jos yritys on esittänyt ensimmäisessä kestävyysraportissaan vapaaehtoisesti vertailutietoja, ja nämä halutaan varmennuksen piiriin, tästä tulee erikseen sopia toimeksiantokirjeessä. Varmentajan kannattaa kuitenkin huomioida, että vertailutietoja ei ole välttämättä laadittu samojen kriteerien mukaan kuin kohteena olevalta tilikaudelta laaditun kestävyysraportin vastaavat tiedot.

4.3 Olennaisuus varmennuksessa

Kestävyysraportointitarkastaja määrittää varmennustoimeksiannossa noudatettavat (useampia) olennaisuusrajat. Selvyyden vuoksi todettakoon, että tämä on eri asia kuin olennaisuus, jota raportoivan yrityksen laatima kaksinkertainen olennaisuusarviointi koskee.

Varmentajan määrittämä olennaisuus otetaan huomioon:

- a) varmennustoimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa,
- b) päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; ja
- c) arvioitaessa, onko kestävyysraportissa olennaista virheellisyyttä.

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

Olennaisuuden määrittämisessä otetaan huomioon sekä laadullisia että määrällisiä tekijöitä. Varmentajan arvio olennaisuudesta perustuu ammatilliseen harkintaan, ja siihen vaikuttaa hänen näkemyksensä aiottujen käyttäjien yhteisistä informaatiotarpeista ryhmänä tarkasteltuina. Varmentajan on kohtuullista odottaa, että:

- a) aiotuilla käyttäjillä on kohtuullinen tietämys kestävyysraportoinnista, ja halukkuutta tutkia sitä kohtuullisen huolellisesti;
- b) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että kestävyysraportti tuotetaan ja esitetään käyttäen asianmukaisia olennaisuustasoja, ja heillä on käsitys sovellettaviin kriteereihin, kuten ESRS-standardeihin, mahdollisesti sisältävistä olennaisuuskäsitteistä;
- c) aiotut käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät, joita kestävyysraportilla esitettyjen kestävyysseikkojen mittaamiseen tai arvioimiseen liittyy; ja
- d) aiotut käyttäjät tekevät järkeviä päätöksiä, jotka perustuvat kestävyysraporttiin kokonaisuutena.

Olennaisuutta koskevilla ratkaisuilla huomioidaan vallitsevat olosuhteet, ja olennaisuuksia tarkennetaan tarvittaessa varmennustoimeksiannon aikana.

Kestävyysraportin varmennuksessa olennaisuusrajat määritetään lähtökohtaisesti erikseen kullekin merkittävälle kvantitatiiviselle seikalle/tiedolle. Määritettyjä olennaisuusrajoja on siis kestävyysvarmennuksessa useita. Kestävyysraportin varmennuksessa ei ole mahdollista määrittää kokonaisolennaisuutta, kuten tilinpäätöksen tilintarkastuksessa tehdään.

Olennaisuus määritetään niissä mittayksiköissä, joissa yritys on määrittänyt ja raportoinut kyseisen seikan. Esimerkiksi jos yritys on määrittänyt tietyn raporttoimansa tavoitteen prosentteina, myös varmennuksessa käytettävä olennaisuus määritetään prosentteina.

5 Toimenpiteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa

5.1 Varmennustoimenpiteet

5.1.1 Varmennustoimenpiteistä yleisesti

Varmennustoimenpiteet tulee suunnitella siten, että varmennuksen pohjalta voidaan tehdä johtopäätös rajoitetun varmuuden tasolla. Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa varmennustoimenpiteiden luonne ja ajoitus ovat erilaisia ja laajuus on suppeampi kuin kohtuullisen varmennuksen toimeksiannoissa. Tämän takia rajoitetun varmuuden toimeksiannossa saavutettava varmuuden taso on huomattavasti alhaisempi kuin kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa saavutettava varmuus.

Varmennustoimenpiteiden pohjana on varmentajan suunnitteluvaiheessa muodostama käsitys ja sen perusteella tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit. Toimenpiteiden tulisi vastata tunnistettuihin riskeihin ja tuottaa riittävä määrä evidenssiä, joka tukee varmentajan mahdollisuutta antaa rajoitetun varmuuden mukainen lausunto.

Varmentajan tulee aina tehdessään varmennustoimenpiteitä arvioida sekä informaatiolähteen että evidenssin luotettavuutta. Evidenssiä voidaan saada sekä yrityksen sisäisistä että ulkoisista tietolähteistä.

Rajoitetun varmuuden toimenpiteet ovat lähtökohtaisesti tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä. Tiedustelut osoitetaan henkilöille, jotka ovat vastuussa kestävyysraportin laatimisesta sekä henkilöille, jotka osallistuvat kestävyysraportoinnin laatimisprosessiin.

Tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä täydennetään tarvittaessa aineistotarkastustoimenpiteillä varmentajan ammatillisen harkinnan ja riskiarvion perusteella. Lähtökohtaisesti aineistotarkastus ei ole välttämätöntä rajoitetun varmuuden hankkimiseksi, mutta käytännössä se voidaan toisinaan nähdä tarpeelliseksi.

Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa ei lähtökohtaisesti ole tarpeen arvioida tai testata sisäisiä kontroleja.

5.1.2 Tulevaisuuteen liittyvät tiedot ja estimaatit

Kestävyysraportilla esitetään tietoa vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, sekä kuvauksia yritykselle relevanteista kestävyystavoitteista ja kestävyteen liittyvistä toimenpidesuunnitelmista (sikäli kun raportoivalla yrityksellä tällaisia on). Tällaiset tiedot sisältävät myös tulevaisuuteen liittyviä tietoja ja estimaatteja. Tietoja saatetaan myös raportoida arvionvaraisiin lähtötietoihin ja oletuksiin pohjautuen.

Varmentajan ei luonnollisestikaan ole mahdollista hankkia varmuutta siitä, toteutuvatko tulevaisuutta koskevat tiedot ja estimaatit/arviot yrityksen raportoimalla tavalla. Varmentajan tulisi kuitenkin tarkastella tulevaisuutta koskevia tietoja ja niiden perusteina olevia oletuksia kriittisesti. Varmentaja voi arvioida esimerkiksi sitä, ovatko perusteena käytetyt oletukset ja arviointimetodit soveltuvia ja onko niitä käytetty johdonmukaisesti kaikissa kestävyysraportin sisältämissä tulevaisuutta koskevissa tiedoissa ja arvioissa.

Tulevaisuuteen liittyvät tiedot ovat esimerkki luontaisista rajoitteista, joita varmentaja voi kuvata varmennuskertomuksellaan asianmukaisen otsikon alla (kts. luku 7.1.1 kohta j).

5.2 Varmennusevidenssin hankkiminen

5.2.1 Varmennusevidenssin hankkimisen tavat

Kestävyysraportti sisältää sekä laadullista että määrällistä tietoa. Laadullisia tietoja ovat esimerkiksi tiedot yrityksen strategiasta, toimintapolitiikoista, toimenpiteistä ja tavoitteista, yrityksen ohjeistuksista ja hallinnointikoodista, sekä suhteista erilaisiin sidosryhmiin. Määrällisiä tietoja ovat erilaiset numeeriset tiedot. Varmentajan tulisi pyrkiä varmistamaan, että kestävyysraportilla esitetyt tiedot täyttävät ESRS 1 Lisäys B:ssä esitetyt tietojen laadulliset ominaisuudet²¹.

Varmentaja hankkii laadullisten tietojen luotettavuudesta evidenssiä ensisijaisesti haastattelemalla. Haastattelujen tavoitteena on saada suullista evidenssiä siitä, että yrityksen toimintamallit ja ohjeistus vastaavat kestävyysraportilla annettuja laadullisia tietoja.

Haastatteluilla hankitaan evidenssiä myös määrällisistä tiedoista ja niiden taustoista.

²¹ Tietojen laadullisia ominaisuuksia ovat merkityksellisyys, todenmukainen esittäminen, vertailukelpoisuus, todennettavuus ja ymmärrettävyys.

Haastateltaviin henkilöihin voivat kuulua johdon ja hallituksen lisäksi esimerkiksi yrityksen kestävyysraportointiprosessista, ympäristöstrategiasta ja sosiaalisesta strategiasta vastaavat henkilöt, sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta vastaavat henkilöt sekä henkilöitä talous-, laki-, HR-, IT-, hankinta- ja liiketoimintayksiköistä.

Lisäksi voidaan hankkia haastatteluilla saatuja tietoja tukevaa lisäevidenssiä esimerkiksi seuraavin keinoin:

- Yrityksen sisäisiin ja ulkoisiin informaatiolähteisiin, kuten sisäisiin ohjeistuksiin ja internetsivuihin, tutustuminen sekä sen arvioiminen, tukevatko asiakirjat ja muu saatu tieto kestävyysraporttiin sisältyviä tietoja;
- Yritysjohdon ja hallituksen kokousten pöytäkirjojen lukeminen sekä muiden sellaisten pöytäkirjojen, muistioiden ja sisäisten ohjeistusten (esim. toimintaperiaatteet ja kuvaukset) lukeminen, jotka ovat kestävyysraportin sisällön kannalta olennaisia;
- Sellaisten relevanttien prosessien läpikäynti, joiden kautta raportoiva yritys kerää kestävyysraportilla esitettyjä tietoja ja varmistaa niiden oikeellisuuden.

Tietojen varmentamista analyttisin ja aineistotarkastustoimenpitein kuvataan tarkemmin seuraavissa kappaleissa.

5.2.2 Esimerkkejä analyttisistä toimenpiteistä

Analyttisten toimenpiteiden avulla tarkastetaan yrityksen tuottamaa informaatiota vertaamalla sitä esimerkiksi standardeihin, lainsäädäntöön ja yhtiön omaan ohjeistukseen, muihin saman toimialan yrityksiin sekä yrityksen edellisiltä vuosilta raportoimiin tietoihin.

Analyttisiä toimenpiteitä ovat esimerkiksi

- yrityksen suoritusten analysointi suhteessa standardeihin tai asetettuihin tavoitteisiin, sekä kehityssuuntien analysointi;
- vertailu muiden samalla toimialalla toimivien yritysten raportointiin ja toimialajärjestöjen tuottamiin tietoihin ja malleihin;
- vertailu edellisen vuoden tietoihin ja/tai budjetoituihin lukuihin;
- taloudellisten tietojen ja vastuullisuusraportilla esitettyjen tietojen välisen suhteen loogisuustarkastelu;
- tulevaisuutta koskevien tietojen taustalla olevien oletusten vertailu aiempiin toteutuneisiin tietoihin.

5.2.3 Esimerkkejä aineistotarkastustoimenpiteistä

Haastatteluja ja analyttisiä toimenpiteitä voidaan tarvittaessa täydentää aineistotarkastustoimenpiteillä varmentajan ammatillisen harkinnan ja riskiarvion perusteella.

Aineistotarkastustoimenpiteitä voivat olla esimerkiksi:

- 1) Yrityksen laatiman kestävyysraportointiprosessia kuvaavan dokumentaation ja numeristen tietojen läpikäynti, esimerkiksi
 - prosesseja ja arvoketjuja koskevat kuvaukset, toimintaperiaatteet ja ohjeistukset,
 - jätepalveluja koskevat palvelusopimukset tai laskut, jotka osoittavat kolmannen osapuolen suorittaman työn laatua, määrää ja laajuutta (esimerkiksi jätteiden käsittelyä koskevat laskut),
 - energiayhtiöiden laskut, joiden perusteella raportoiva yritys on laskenut energiankulutusta ja päästöjään.
- 2) Raportoitujen tietojen täsmäytys sisäisiin asiakirjoihin ja raportteihin,
 - esimerkiksi päästörekisteröinnin tuloksia voidaan verrata raportoivan yrityksen julkaisuissa oleviin tietoihin (kuten internetissä julkaistuihin tai viranomaisen arkistoissa oleviin asiakirjoihin), sekä vastaaviin tiedotusvälineisiin.
- 3) Vakiintuneiden kirjallisten toimintatapojen ja laskentamallien läpikäynti sen varmistamiseksi, että niitä sovelletaan oikein, esimerkiksi
 - jätevedessä olevien raskasmetallien määrää koskevat laskentakaavat,
 - päästölaskennassa käytetyt laskentakaavat ja konversiokertoimet.
- 4) Kestävyysraportille syötettyjen tietojen sekä laskentakaavojen matemaattisen oikeellisuuden varmentaminen otosperusteisesti.

5.3 Erityisasiantuntijoiden ja sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen ja arvoketjut

Erityisasiantuntijoiden ja sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen on kestävyysraportoinnin varmennuksessa mahdollista samoin periaattein kuin tilintarkastuksessa. Periaatteet ovat erityisasiantuntijan osalta samat riippumatta siitä, onko kyse johdon vai varmentajan käyttämästä erityisasiantuntijasta. Kestävyysraportointitarkastaja on vastuussa kestävyysraportoinnin varmentamisesta, ja hänen on harkittava, milloin erityisasiantuntijan objektiivisuus ja työn laatu ovat riittäviä hänen tekemänsä työn käyttämiseen varmentajan evidenssinä.

Arvoketjusta saatavan tiedon osalta kestävyysraportointitarkastaja saattaa joutua luottamaan myös sellaiseen tietoon, jonka laadusta hänellä ei ole riittävää varmuutta. Tällöin kestävyysraportointitarkastajan on harkittava, voiko hän käyttää tietoa. Jos näin ei ole, kestävyysraportointitarkastajan on harkittava seikan vaikutuksia omaan raportointiinsa, tai tehtävä lisävarmennustoimenpiteitä kohdistuen arvoketjuun.

5.4 Varmentajan toimenpiteet kaksinkertaista olennaisuusarviointia koskevan prosessin suhteen

Kaksinkertaisen olennaisuuden²² arviota koskevasta prosessista ohjeistetaan eurooppalaisissa kestävyysraportointistandardeissa (ESRS). Kaksinkertaisen olennaisuuden mukaan yritys määrittää sille olennaiset kestävyysvaikutukset eli vaikutusten olennaisuuden, sekä riskit ja mahdollisuudet eli taloudellisen olennaisuuden. Kaksinkertaisessa olennaisuusarvioinnissa yritys siis arvioi kestävyysasioiden, kuten esimerkiksi ilmastomuutoksen vaikutuksia yrityksen tulokseen ja toimintaan (taloudellinen olennaisuus), sekä yrityksen oman toiminnan vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön (vaikutusten olennaisuus).

Varmentajan toimenpiteiden pohjana on yrityksen itsensä laatima dokumentaatio kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin toteuttamisesta ja tuloksista. Varmentajan on muodostettava käsitys siitä, miten kaksinkertaisen olennaisuuden arviointi on suoritettu, ja huomioida muun muassa seuraavat asiat:

- Mikä on olennaisuuden arvioinnin laajuus ja kattavuus (ovatko kaikki raportoivan konsernin yhtiöt mukana, ja miten esimerkiksi osakkuusyhtiöt on huomioitu);
- Miten arvoketju on määritelty ja miten arvoketjun alku- ja loppupää on huomioitu vaikutusten tunnistamisessa;
- Miten due diligence -prosessi²³ on dokumentoitu;
- Miten sidosryhmät on tunnistettu, miten yhteydenpito sidosryhmiin on toteutettu, sekä miten sidosryhmien kannalta olennaiset tiedot ja niiden raportointi on sisällytetty kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessiin;

²² Kaksinkertaisen olennaisuuden ja kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen lisäksi samasta asiasta on käytetty termiä "kaksoisolennaisuus". Lisäksi hallituksen esitysluonnoksessa kirjanpitolain muuttamiseksi esiintyy ilmaisu "kahdensuuntaisen informaation vaikutuksista".

²³ ESRS 1 standardin mukaan "due diligence on prosessi, jonka avulla yritykset tunnistavat, ehkäisevät ja lieventävät tosiasiallisia ja mahdollisia kielteisiä vaikutuksia, jotka kohdistuvat ympäristöön ja yrityksen liiketoiminnassa mukana oleviin ihmisiin, sekä selostavat, miten ne käsittelevät näitä vaikutuksia."

- Miten olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet on tunnistettu;
- Miten tunnistetut vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet on arvioitu, ja onko niiden arvioimisessa käytetty johdon määrittämää ja perustelemaa pisteytystä (kynnysarvot);
- Onko olennaisuuden arviointi toteutettu ESRS-standardien vaatimusten mukaisesti;
- Onko olennaisuuden arvioinnin tulokset käsitelty asianmukaisesti (johto ja hallitus);
- Vastaako kestävyysraportilla kuvattu kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessi varmennuksen yhteydessä saatua käsitystä toteutetusta prosessista.

Varmentaja voi hankkia evidenssiä edellä mainituista asioista esimerkiksi seuraavien toimenpiteiden avulla:

- Haastatteleamalla johtoa ja muita prosessista vastaavia henkilöitä;
- Käymällä läpi kaksinkertaisesta olennaisuusarvioinnista laadittua prosessikuvausta;
- Käymällä läpi kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin muuta dokumentaatiota, kuten taulukot ja niiden tausta-aineistot;
- Käymällä läpi yrityksen käyttämien kynnysarvojen määrittämistä, loogisuutta ja johdonmukaisuutta;
- Suorittamalla otosperusteisesti tarkastuslaskelmia yksittäisten aiheiden olennaisuuden määrittämisessä käytettyjen laskentakaavojen oikeellisuuden varmistamiseksi;
- Käymällä läpi yrityksen olennaiseksi arvioimia tavoitteita ja riskejä suhteessa yrityksen strategiaan, liiketoimintamalliin ja riskikartoituksiin;
- Selvittämällä, miten yrityksen toiminnalle keskeinen ympäristöä ja sosiaalista vastuuta koskeva sääntely on otettu huomioon kaksinkertaisessa olennaisuusarvioinnissa;
- Tekemällä toimialavertailua, mikäli mahdollista.

Lisäksi varmentajan tulisi arvioida, sisältyvätkö olennaisuusarvioinnin perusteella kestävyysraporttiin sisällytettävien standardien, osa-aiheiden, osa-osa-aiheiden ja yhtiökohtaisten aiheiden mukaiset tarvittavat tiedonantovaatimukset ja tietopisteet kestävyysraporttiin.²⁴ Mikäli raportoiva yritys hyödyntää ESRS-standardien liitteen C mukaisia siirtymähelpotuksia, tulisi kestävyysraportin varmentajan arvioida, ovatko siirtymähelpotuksen perusteella raporttoimatta jätetyt olennaisiksi määritellyt tiedonantovaatimukset sellaisia, joihin siirtymähelpotusta voi hyödyntää.

²⁴ Tähän voidaan käyttää esimerkiksi erilaisia tarkistuslistoja.

5.5 Varmentajan toimenpiteet muiden lain mukaisten lausuntojen suhteen

5.5.1 EU-taksonomiatietojen varmentaminen

Kestävyysraporttia koskeva rajoitetun varmuuden toimeksianto sisältää myös kestävyysraportilla raportoitavat EU-taksonomia-asetuksen (2020/852) artiklan 8 mukaisten tietojen varmentamisen. Kestävyysraportointitarkastajan tulisi muodostaa käsitys yrityksen prosesseista, jotka sillä on käytössä liiketoimintojensa ja niiden luonteen (taksonomiakelpoisuus ja -mukaisuus) tunnistamiseksi, sekä taksonomiatietojen esittämiseksi.

Varmentaja voi käsityksen muodostamiseksi huomioida esimerkiksi seuraavia asioita:

- Kattavatko nämä prosessit kaikki raportoivan yrityksen toiminnot, mukaan lukien konserniin yhdisteltävät yhteisöt;
- Ovatko prosessit riittäviä asianmukaisen taksonomiatietojen raportoinnin varmistamiseksi huomioiden myös sen, miten yhtiö on määrittänyt taksonomiakelpoiset ja taksonomian mukaiset toiminnot;
- Taksonomianmukaisten toimintojen osalta:
 - miten yritys on valinnut edistettävän tavoitteen,
 - miten yritys on arvioinut muihin tavoitteisiin kohdistuvat haitat;²⁵
- Miten yritys tunnistaa vähimmäistason suojatoimet ja varmistaa niiden olemassaolon;
- Onko prosessit suunniteltu ja implementoitu siten, että raportoitavat tiedot perustuvat kirjanpidon lukuihin;
- Miten yritys varmistaa, että kaikki taksonomiakelpoiset toiminnot ja siirtymää edistävät toimenpiteet sisältyvät raportointiin;
- Miten yritys varmistaa, että taksonomiatiedot on raportoitu ESRS-standardien ja EU-taksonomia-asetuksen mukaisesti, ja erityisesti siten, että tiedot on esitetty kaikkien määriteltyjen ympäristötavoitteiden osalta, ne on esitetty selkeästi osana kestävyysraportin ympäristöosiota, ja ne täyttävät EU-taksonomia-asetuksen edellyttämät vaatimukset.

Varmentaja voi hankkia evidenssiä edellä mainituista seikoista esimerkiksi:

- Haastattelemalla raportoivan yrityksen johtoa ja taksonomiatietojen raportoinnin kannalta avainasemassa olevia henkilöitä;

²⁵ DNSH, do no significant harm

- Hankkimalla harkintansa mukaan haastatteluja tukevaa evidenssiä sen varmistamiseksi, että prosessi toimii, kuten sen on haastattelussa kuvattu toimivan;
- Selvittämällä, miten yritys on määrittänyt taksonomiakelpoisuuden ja taksonomian mukaisuuden;
- Täsmäyttämällä raportoidut EU-taksonomian mukaiset tiedot (liikevaihto, capex, opex)²⁶ kirjanpitoon soveltuvin osin;
- Toteuttamalla analyttisiä toimenpiteitä, kuten toimialavertailua, ja jos mahdollista, vertailua edellisen vuoden raportoituhiin tietoihin ja lukuihin;
- Hankkimalla evidenssiä siitä, että raportointi täyttää olennaisin osin taksonomia-asetuksen mukaiset vaatimukset.

5.5.2 Digitaaliseen raportointiin liittyvien vaatimusten varmentaminen

Kirjanpitolain 7 luvun 22 § mukaan kestävyysraportointiyrityksen tulee julkaista kestävyysraporttinsa digitaalisessa muodossa. Digitaalinen kestävyysraportti tarkoittaa sitä, että se täyttää lain vaatimukset sekä XHTML-muodon että XBRL-kestävyystunnisteiden käyttämisen osalta. Kyseisen säännöksen mukaan kestävyysraportointiyrityksen tulee

- 1) noudattaa toimintakertomuksensa ja kestävyysraporttinsa laatimisessa ESEF-asetuksen 3 artiklan mukaista sähköistä XHTML-muotoa; ja
- 2) merkitä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnuksilla kestävyysraporttinsa:
 - a) ne tiedot, joista säädetään ESEF-asetuksella tai muutoin Euroopan unionin lainsäädännön mukaisesti;
 - b) taksonomia-asetuksen 8 artiklassa tarkoitetut tiedot ESEF-asetuksen tai muutoin Euroopan unionin lainsäädännön mukaisesti.

Suosituksen laatimishetkellä yritysten ei ole kuitenkaan mahdollista noudattaa näitä vaatimuksia täysimääräisesti, koska XBRL-kestävyystunnuksia koskevaa ESEF-asetusta tai muuta siihen liittyvää Euroopan unionin lainsäädäntöä ei ole suosituksen julkaisuhetkellä vielä olemassa.²⁷ Näin ollen suositukseen ei sisälly ohjeistusta merkitsemisvaatimusten varmentamisen suhteen.

²⁶ Muut kuin rahoitusalan yritykset. Rahoitusalan yrityksille on säädetty omat raportoittavat tiedot.

²⁷ Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen (ESMA, European Securities and Markets Authority) on julkaissut 17.12.2024 konsultaatiopyynnön kestävyysraporttien digitaalisen merkitsemisen osalta (<https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-consults-proposals-digitalise-sustainability-and-financial-disclosures>). Sen mukaan ESMA ennakoi antavansa lopullisen raporttinsa Q3 2025. Tämä jälkeen Euroopan komissio antaa delegoidun säädöksen, jolla muutetaan komission delegeoitua asetusta (EU) 2019/815 (ns. ESEF-asetus). Lopullinen hyväksyntä vaatii myös Euroopan parlamentin ja neuvoston suostumuksen. Näin ollen on mahdollista, että digitaalista merkitsemistä koskevat vaatimukset tulevat voimaan vasta vuonna 2026.

On kuitenkin huomioitava, että vaikka kestävyysraportointiyritykset eivät pystykään noudattamaan kirjanpitolain vaatimuksia merkitsemisen osalta, ovat kaikki tilintarkastuslain mukaiset vaatimukset kestävyysraportin varmennuskertomuksen suhteen kuitenkin voimassa. Niiden mukaan kestävyysraportointitarkastajan tulee lausua erikseen myös siitä, onko yritys noudattanut tietojen merkitsemistä koskevia kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ssä kuvattuja vaatimuksia. Tämän vuoksi varsinaista lain mukaista lausuntoa ei jätetä varmennuskertomuksesta pois, vaan varmennuskertomuksen lausuntokappaleeseen lisätään omana alakappaleenaan raja. Raja koskee sitä, että digitaalista raportointia koskeva lausunto ei kata XBRL-merkitsemistä koskevaa vaatimusta, koska kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä säännöstä.

Kestävyysraportointiyritysten on kuitenkin noudatettava kirjanpitolain vaatimusta XHTML-muodon osalta.²⁸ Näin ollen varmentajan tulee varmistua siitä, että kestävyysraportti on laadittu XHTML-muodossa.

5.6 Varmentajan toimenpiteet muun informaation suhteen

Kestävyysraportointitarkastajan tulee lukea toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen sisältämä informaatio sen varmistamiseksi, että niiden tiedot ovat yhdenmukaisia kestävyysraportin tietojen kanssa. Varmentajan tulisi varmistua myös siitä, ettei kestävyysraportin tietojen ja tilinpäätöksen tietojen välillä ole olennaisia epä johdonmukaisuuksia. Varmentaja voi kiinnittää huomiota esimerkiksi siihen, että merkittävät taloudelliset riskit tai epävarmuustekijät eivät ole ristiriidassa raporttien välillä. Mikäli ristiriitaisuuksia tai olennaisia virheitä havaitaan, varmentajan tulisi keskustella yrityksen kanssa ja tarvittaessa tilintarkastajan (mikäli eri kuin kestävyysraportointitarkastaja) kanssa. Jos ristiriitaisuutta tai olennaista virhettä ei saada ratkaistua, varmentajan tulisi harkita, mihin toimenpiteisiin hän niiden johdosta ryhtyy.

5.7 Myöhemmät tapahtumat

Kestävyysraportointitarkastajan on huomioitava varmennuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuneiden, ja hänen tietoonsa tulleiden sellaisten merkittävien tapahtumien vaikutus, joilla voisi olla olennaista vaikutusta kestävyysraporttiin ja varmentajan omaan varmennuskertomukseen. Toimenpiteet kertomuksen antamispäivään mennessä toteutuneisiin tapahtumiin liittyen voivat lähtökohtaisesti olla tiedusteluja.

²⁸ Myös kirjanpitolautakunta on ottanut asiaan kantaa lausunnossaan 17.12.2024: <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/kestavyysraportointiyrityksen-toimintakertomuksen-ja-kestavyysraportin-seka-tilinpaatosasiakirjojen-digitaalisuutta-koskevista-seikoista>

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kestävyysraportointitarkastaja ei ole velvollinen suorittamaan mitään toimenpiteitä varmennuskertomuksen antamispäivän jälkeisiä tapahtumia koskien.

5.8 Johtopäätökset ja dokumentointi

5.8.1 Johtopäätökset

Varmentajan johtopäätös perustuu hankittuun evidenssiin sekä arvioon siitä, ovatko hänen tiedossaan olevat korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä tarkasteltuina olennaisia.

Evidenssi hankitaan toimeksiannon aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla. Varmentajan on arvioitava hankitun evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus kyseisen toimeksianto ja tavoiteltu varmuustaso huomioon ottaen. Tämä arvio perustuu varmentajan ammatilliseen harkintaan.

Varmentajan tulee arvioida kestävyysraportin antamaa kokonaiskuvaa, ja tehdä arvio siitä, onko informaatio harhaanjohtavaa johtuen joko tietojen poisjättämisestä tai liioittelusta painotuksesta tiettyihin käyttäjäryhmiin, aihepiireihin ja/tai tiettyyn informaatioon näistä aiheista. Varmentajan tulee myös arvioida sitä, onko kestävyysraportissa esitetty ESRS-standardien ja muun lainsäädännön edellyttämät tiedot selkeästi ja riittävässä määrin, niin että se vastaa aiottujen käyttäjien informaatiotarpeisiin.

Kestävyysraportointitarkastajan tekemien johtopäätösten perustelut sekä niitä varten hankittu evidenssi on dokumentoitava varmentajan työpapereihin.

5.8.2 Työpaperit

Kestävyysraportointitarkastajan on laadittava ja koottava työpaperit, jotka todentavat suoritettua varmennuksen. Dokumentaatioon sisällytetään muun muassa tarkastussuunnitelmat, analyysit, mahdolliset muistiot, yhteenvedot merkittävistä asioista, vahvistuskirjeet, mahdolliset tarkistuslistat sekä merkittäviä asioita koskeva kirjeenvaihto ja muut työpaperit. Myös merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, joita on käyty johdon, hallintoelinten tai muiden tahojen kanssa, dokumentoidaan. Varmentajan työpaperit eivät ole julkisia.

Työpapereiden perusteella toimeksiannon kannalta ulkopuolisen, toisen kestävyysraportoinnin varmentajan tulisi pystyä muodostamaan kokonaiskuva työn suunnittelusta, toteutuksesta, tuloksista ja niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä. Kaikkien varmennukseen

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

liittyvien yksityiskohtien dokumentointi ei ole tarpeellista, eikä myöskään käytännön työn kannalta tarkoituksenmukaista.

Kestävyysraportointitarkastajan tulee koota kutakin kestävyysraportointivarmentamista koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat kestävyystarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua kestävyysvarmennuskertomuksen allekirjoittamisesta. Jos tilintarkastaja toimii saman asiakkaan kestävyysraportointitarkastajana, nämä tiedot voidaan sisällyttää tilintarkastuskansioon.²⁹

5.8.3 Dokumentaation säilyttäminen

Kestävyystarkastuskansio tulee arkistoida siten, ettei ulkopuolisella ole mahdollisuutta päästä siihen käsiksi. Kestävyysraportoinnin varmentamista koskevaan toimeksiantoon kuuluvat asiakirjat on säilytettävä tilintarkastuslain 4 luvun 4 § mukaan vähintään kuusi vuotta.

5.9 Vahvistusilmoituskirje

Varmentajan on pyydettävä yrityksen johdolta kirjallinen vahvistusilmoituskirje. Vahvistusilmoituskirjeessä johto lausuu, että se on antanut varmentajalle kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia. Johdon antamien kirjallisten vahvistusilmoitusten päiväyksen tulee olla mahdollisimman lähellä kestävyysraportointitarkastajan antaman varmennuskertomuksen päivämäärää, joko samana päivänä tai ennen sitä.

Johto vahvistaa vahvistusilmoituskirjeessä, että kestävyysraportti on laadittu sitä koskevien kriteerien mukaisesti, mukaan lukien, että kaikki asiaankuuluvat tiedot tai seikat on julkaistu kestävyysraportissa.

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

²⁹ Tilintarkastuslaki 4 luku 10 a §

Mikäli varmentaja katsoo, että lisäksi on tarpeen hankkia yksi tai useampi muu kirjallinen vahvistus muun kestävyysaiheisiin liittyvän evidenssin tueksi, hän voi pyytää tällaisia yrityksen johdolta.

6 Kestävyysraportoinnin varmennuksen raportointi

6.1 Yleistä raportoinnista

Määräykset varmennuskertomukseen liittyen tulevat tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:stä. Myös ISAE 3000-standardinssa on minimivaatimuksia varmennusraportin sisällölle. Varmentajan raportointi räätälöidään aina toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti.

Alla varmennusraportista on käytetty myös tilintarkastuslain mukaista nimitystä (kestävyysraportin) varmennuskertomus.

6.2 Rajoitettu varmuus raportoinnissa

Rajoitetun varmuuden mukaisten toimeksiantojen raportointiin on muutamia erityisiä vaatimuksia ISAE 3000 -standardissa. Varmennuskertomuksen tulee sisältää paitsi maininta tai kuvaus varmentajan hankkiman varmuuden tasosta, sen tulee myös sisältää informatiivinen yhteenveto varmentajan lausunnon perustaksi suoritetusta työstä. Erityisesti silloin, kun kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden käsittäminen on välttämätöntä varmentajan johtopäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettua työtä koskevassa yhteenvedossa on tästä syystä mainittava, että

- a) rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet poikkeavat luonteeltaan ja ajoitukseltaan kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa 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.

6.3 Vakiomuotoinen ja mukautettu johtopäätös

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

6.3.1 Vakiomuotoinen varmennuskertomus

Kestävyyssraportin varmennuskertomuksella esitetään vakiomuotoinen johtopäätös silloin, kun varmentajan tietoon ei ole suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syyn uskoa, ettei kestävyyssraporttia ole kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Johtopäätöksen eli lausunnon muoto tulee noudattaa em. vaatimusta.

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:ssä on säädetty siitä, mitä kestävyyssraportointitarkastajan on varmennuskertomuksellaan lausuttava, ja todettu, että lausunto annetaan ainakin rajoitetun varmuuden antavana. Lain sanamuodot noudattelevat tältä osin ISAE 3000 -standardin sanamuotoja.

6.3.2 Mukautettu varmennuskertomus

Varmennuskertomus voidaan mukauttaa joko esittämällä mukautettu johtopäätös eli lausunto, tai esittämällä varmennuskertomuksella tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale ilman, että lausuntoa mukautetaan.

Tiettyä seikkaa painottava kappale sisällytetään varmennuskertomukseen silloin, kun varmentaja haluaa kiinnittää kestävyyssraportin käyttäjien huomiota kestävyyssraportissa esitetävään seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien kestävyyssraportista saaman käsityksen kannalta. Tiettyä seikkaa painottavassa kappaleessa saa viitata vain tietoon, joka on esitetty kestävyyssraportissa. Varmentaja ei saa tässä kohtaa siis tuoda esiin seikkoja, jotka puuttuvat kestävyyssraportista. Jos kestävyyssraportti on seikan puuttumisen vuoksi olennaisesti virheellinen, varmentajan tulee mukauttaa lausuntoaan.

Muuta seikkaa koskeva kappale taas sisällytetään varmennuskertomukselle silloin, kun varmentaja haluaa kommunikoida varmennukseen liittyvästä seikasta, jota ei ole esitetty kestävyyssraportissa, ja joka hänen harkintansa mukaan on relevantti raportin käyttäjien toimeksiannosta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai varmennusraportista saaman käsityksen kannalta.

Molemmissa edellä kuvatuissa tilanteissa kappale tulee olla varmennuskertomuksessa erillisenä, ja siinä tulee selvästi mainita, että lausuntoa ei ole mukautettu ko. seikan osalta.

Mukautettu johtopäätös eli lausunto on puolestaan esitettävä seuraavissa olosuhteissa:

- a) kun varmentajan ammatillisen harkinnan mukaan työn laajuutta on rajoitettu, ja tällä voisi olla olennainen vaikutus. Tällaisissa tapauksissa on esitettävä **varauman sisältävä johtopäätös tai jättää johtopäätös esittämättä**.
- b) kun varmentajan ammatillisen harkinnan mukaan kestävyysraportti on olennaisesti virheellinen. Tällaisissa tapauksissa on esitettävä **varauman sisältävä tai kielteinen johtopäätös**.

Varmentajan on esitettävä varauman sisältävä lausunto silloin, kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan jonkin seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset eivät ole niin olennaisia ja laajalle ulottuvia, että olisi esitettävä kielteinen lausunto, tai jätettävä lausunto antamatta. Varauman sisältävä lausunto on ilmaistava siten, että se esitetään "lukuun ottamatta" sen seikan, johon mukautus liittyy, vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia.

Silloin, kun varmentaja mukauttaa lausuntoaan, varmennuskertomukseen tulee sisällyttää kappale, jossa kuvataan mukautukseen johtanutta seikkaa tai seikkoja. Tämä on kappaleen 7 mukaisessa raporttimallissa Lausunnon perustelut -kappale.

Lausunnon mukauttamiseen liittyvää systematiikkaa on kuvattu lyhyesti alla kappaleessa 7.1.2, jossa on esitetty myös esimerkkejä tilanteista, jolloin varmentaja voi harkita mukautetun lausunnon antamista.

Käytännössä kestävyysraportoinnin varmennuksessa mukauttamiseen johtavat olosuhteet eivät ole yhtä selkeitä kuin taloudellisen raportoinnin varmennuksen puolella on. Tyypillisesti mukauttamiseen päädytään esimerkiksi silloin, kun varmentaja toteaa, että raporttiin sisältyvät virheet ovat joko yksin tai yhdessä niin olennaisia, että niiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan raportin käyttäjien tekemiin johtopäätöksiin.

Kestävyysraportti sisältää paljon laadullista (sanallista) tietoa, joiden osalta olennaisuuden määrittäminen on haastavaa. Kestävyysraportille ei myöskään voida tämän vuoksi määrittää ns. kokonaisolennaisuutta, johon havaittuja virheitä voitaisiin peilata. Varmentajan onkin vain ammatilliseen harkintaansa pohjautuen pyrittävä arvioimaan virheitä yksin ja yhdessä, sekä huomioitava niiden laajuus, luonne ja lukumäärä, ja näiden pohjalta tehtävä arvio kestävyysraportin oikeellisuudesta ja annettavan varmennuskertomuksen muodosta ja sisällöstä.

6.4 Muut raportointivelvoitteet

Varmentajan tulisi ottaa huomioon tarvittaessa myös muut kommunikointivelvoitteet, kuten onko toimeksiannon hallintoelimille tarpeellista kommunikoida varmennustoimeksiantoa suoritettaessa esiin tulleista hallintojärjestelmän kannalta olennaisista seikoista.

Kestävyysraportointiyrityksen hallitukselle ja/tai johdolle on suositeltavaa erikseen tai muun raportoinnin yhteydessä raportoida kestävyysraportointiin liittyvistä epäkohdista, joita varmentaja ei pidä niin olennaisina puutteina, että ne johtaisivat mukautettuun varmennuskertomukseen.

Vaikka puutteet eivät johtaisi mukautettuun varmennuskertomukseen, erikseen hallintoelimmille raportoitavia asioita voivat olla esimerkiksi seuraavat:

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

7 Raporttimallit

Kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyvät raporttimallit on julkaistu erillisinä liitteinä, ja ne ovat ladattavissa Suomen Tilintarkastajien verkkopalvelusta Tilintarkastajan raportointi 2024-kertomusmallien Word-pohjat kansioista. Raporttimallit sisältävät mallit vakimuotoisesta kestävyysraportin varmennuskertomuksesta, toimeksiantokirjeestä ja johdon vahvistusilmoituskirjeestä. Mallit on julkaistu myös ruotsin ja englannin kielellä.

7.1 Kestävyysraportin vakimuotoinen ja mukautettu varmennuskertomus

7.1.1 Kestävyysraportin varmennuskertomus

Kestävyysraportin varmennuskertomus täyttää sekä kansallisen lainsäädännön että ISAE 3000 -standardin sille asettamat vaatimukset. Varmennuskertomuksen keskeisimpiä osia on kuvattu alla. Kun kuvauksissa viitataan standardiin, tarkoitetaan ISAE 3000 -standardia. Raporttimalli kokonaisuudessaan on julkaistu ST-verkkopalvelussa.

Vaikka yrityksen kestävyysraportti tulee esittää osana toimintakertomusta, suosittelemme kuitenkin sitä koskevan varmennuskertomuksen liittämistä toimintakertomuksen, tilinpäätöksen, ja johdon allekirjoitusten sekä tilintarkastuskertomuksen jälkeen.

Silloin kun kestävyysraportointitarkastajana toimii sama henkilö kuin tilintarkastajana, tilintarkastuslain mukaan kestävyysvarmennuskertomus saadaan sisällyttää tilintarkastuskertomukseen sen erillisenä osana.³⁰ Koska kyseessä ovat kaksi toisistaan erillistä toimeksiantoa, joiden varmuustaso on erilainen, on suositeltavaa, että varmennuskertomus annetaan näissäkin tapauksissa itsenäisesti, sisällyttämättä sitä tilintarkastuskertomukseen.

7.1.1.1 Vakiomuotoinen varmennuskertomus

a) Otsikko – kestävyysraportin varmennuskertomus

Raportin otsikko on *Kestävyysraportin varmennuskertomus* alla tilintarkastuslaissa määritellyn varmennuksen kohteen mukaisesti.

b) Vastaanottaja – X Oyj:n yhtiökokoukselle

Kestävyysraportointitarkastajan valinta kuuluu yhtiökokouksen toimivaltaan, joten raportti osoitetaan yhtiökokoukselle.

c) Kohde ja sovellettavat kriteerit sekä ajanjakso

Tilintarkastuslain 3 luvun 1 a § määrittelee kestävyysraportointivarmennuksen kohteen: ”Tässä laissa tarkoitetun kestävyysraportointivarmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka kestävyysraportointiyritys on esittänyt kestävyysraporttinaan.”

Sovellettavat kriteerit perustuvat lainsäädäntöön: kestävyysraportti on laadittava kirjanpitolain 7 luvun ja kestävyysraportointistandardien (ESRS) sekä EU-taksonomia-asetuksen mukaan.

Kestävyysraportti laaditaan samalta tilikaudelta kuin tilinpäätös.

d) Johtopäätös rajoitetulla varmuudella – lausunto

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 a § määrittää varmennuskertomukseen sisällytettävät lausunnot. Nämä on raporttimallissa kirjoitettu lähes sanatarkasti lain mukaisena. Pykälän 5 a momentin 4 mukaan lausunto on annettava (ainakin) ”rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä siitä, ettei ole havaittu mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että kestävyysraportointi on olennaisesti virheellinen”.

³⁰ Tilintarkastuslaki 3 luku 5 a § 7 mom.

Lausunnossa on erityinen viittaus kirjanpitolain 7 luvun 22 § vaatimukseen kestävyysraportin ja toimintakertomuksen digitaalisuudesta. Kyseisen säännöksen mukaan kestävyysraportointiyrityksen tulee

1) noudattaa toimintakertomuksensa ja kestävyysraporttinsa laatimisessa ESEF-asetuksen 3 artiklan mukaista sähköistä XHTML-muotoa; ja

2) merkitä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnisteilla kestävyysraporttiinsa:

a) ne tiedot, joista säädetään ESEF-asetuksella tai muutoin Euroopan unionin lainsäädännön mukaisesti;

b) taksonomia-asetuksen 8 artiklassa tarkoitetut tiedot ESEF-asetuksen tai muutoin Euroopan unionin lainsäädännön mukaisesti.

Kuten suosituksen luvussa 5.5.2 kerrotaan, raporttimallia laadittaessa ei XBRL-kestävyystunnisteista ole voimassa olevaa EU-lainsäädäntöä, eikä kestävyysraportointiyritysten ole siten mahdollista noudattaa merkitsemistä koskevaa lain vaatimusta. Kuitenkin, koska kaikki tilintarkastuslain kestävyysraportoinnin varmennusta koskevat vaatimukset ovat voimassa, ei ST:n mallista jätetä lain mukaista lausuntoa pois. Sen sijaan lausunto-osioon lisätään rajausta, jossa todetaan, että lausunto ei kata XBRL-merkitsemistä koskevaa vaatimusta, koska kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä säännöstä.

e) Lausunnon perustelut

Lausunnon perustelut -osio ei sisälly ISAE 3000 -standardissa esitettyihin varmennusraportin minimivaatimuksiin, mutta standardi ei myöskään kiellä kyseisen kappaleen lisäämistä. Silloin, kun esitetään mukautettu johtopäätös, varmennusraporttiin on standardin mukaan sisällyttävä erillinen osio, jossa kuvataan mukauttamiseen johtanutta seikkaa. Tämän vuoksi vastaava kappale on sisällytetty myös vakioasuotoiseen raporttimalliin. ST:n mallin *lausunnon perustelut* -osiossa esitetyt tiedot (esim. maininta varmuuden tasosta, maininta standardista) ovat standardin vähimmäisvaatimuksia ja linjassa myös tilintarkastuslain vaatimusten kanssa.

f) Tietyn seikan painottaminen

Käytetään tarvittaessa, kts. myös edellä luku 6.3.

g) Muu seikka

Käytetään tarvittaessa, kts. myös edellä luku 6.3.

ST:n laatimassa mallissa on esitetty alla olevan kaltainen muuta seikkaa koskeva osio, jonka suosittelemme lisättäväksi varmennuskertomukseen silloin, kun kestävyysraportti

laaditaan ja varmennetaan ensimmäistä kertaa. Kestävyyssraportilla ei ole ensimmäisenä raportointivuotena pakollista esittää vertailutietoja, mutta osa yrityksistä haluaa mahdollisesti esittää näitä vapaaehtoisesti. Lähtökohtaisesti nämä vapaaehtoisesti esitetyt vertailutiedot eivät ole varmennuksen kohteena, kuten suosituksen aiemmissa luvuissa on todettu.

Kestävyyssraportin laatiminen ensimmäistä kertaa sekä vertailutietojen esittäminen vapaaehtoisesti ja tieto siitä, ettei niitä ole varmennettu, on arvioitu olevan niin relevantteja varmentajan velvollisuuksien ja varmennusraportista saatavan käsityksen kannalta, että niitä koskeva muu seikka suositellaan lisättäväksi kaikkiin varmennusraportteihin ensimmäisen raportointivuoden osalta:

"Haluamme kiinnittää huomiota siihen, että (X) Oy:n kirjanpitolain 7 luvun mukainen [konserni]kestävyyssraportti on laadittu ja varmennettu ensimmäistä kertaa tilikaudelta 1.1.–31.12.20XX. Lausuntomme ei kata [konserni]kestävyyssraportissa esitettyjä vertailutietoja. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta."

h) Kestävyyssraportointitarkastajan riippumattomuus ja laadunhallinta

Kestävyyssraportointitarkastajan eettisten vaatimusten noudattaminen, mukaan lukien riippumattomuus, ja laadunhallintajärjestelmää koskeva kappale ovat ISAE 3000 standardin vaatimusten mukaiset ja noudattelevat sanamuodoltaan muita ST:n julkaisemia ISAE 3000 -standardin mukaisia raporttimalleja.

i) Hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Varmennusraportissa on standardin mukaan esitettävä vastuussa oleva osapuoli ja tämän velvollisuudet. Kirjanpitolain ja osakeyhtiölain mukaan hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat kestävyyssraportoinnista, samoin kuin taloudellisesta raportoinnista.

Osakeyhtiölain mukaan hallitus vastaa myös siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty (OYL 6:2 §), ja toimitusjohtaja siitä, että yhtiön kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty (OYL 6:17 §). Tähän kuuluu sellainen sisäisen valvonta, jonka he katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia kestävyyssraportin, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

j) Luontaiset rajoitukset kestävyyssraportin laatimisessa

Varmennusraportissa on tarpeen mukaan esitettävä kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät kestävyyssraportin laatimiseen.

Kestävyysraportti sisältää muun muassa tulevaisuutta koskevia tietoja, ennusteita ja johdon harkintaa, joiden varmentaminen on haastavaa. Varmentajan ei ole mahdollista arvioida sitä, tulevatko tulevaisuuteen liittyvät tiedot toteutumaan kestävyysraportilla esitetyn mukaisena. Tämän vuoksi luontaisten rajoitusten yhteydessä on suositeltavaa esittää alla olevan esimerkin mukainen teksti:

"Kestävyysraportin laatiminen edellyttää yhtiöltä olennaisuusarviointia relevanttien raportoitavien seikkojen tunnistamiseksi. Tähän sisältyy merkittävästi johdon harkintaa ja valintoja. Kestävyysraportoinnille on myös luonteenomaista, että tämäntyyppisten tietojen raportointiin liittyy estimaatteja ja olettamuksia, sekä mittaus- ja arviointiepävarmuutta.

Lisäksi raportoidessaan tulevaisuuteen suuntautuvia tietoja yhtiön on esitettävä mahdollisia tulevaisuuden tapahtumia koskevat oletukset, ja kerrottava yhtiön mahdollisista tulevista toimista näihin tapahtumiin liittyen. Todellinen lopputulos saattaa olla erilainen, koska ennustetut tapahtumat eivät aina toteudu odotetulla tavalla."

k) Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet

Varmennusraportissa on esitettävä toimeksiannon suorittajan velvollisuudet. Näihin velvollisuuksiin kuuluu mm. varmennuskertomuksen laatiminen ja lausunnon antaminen rajoitetulla varmuustasolla tilintarkastuslain mukaisesti. Lisäksi varmentajan velvollisuuksissa kuvataan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arviointia. ST:n mallissa varmentajan velvollisuudet on kuvattu ISAE 3000 -standardin ja Suomessa vakiintuneiden käytäntöjen mukaisesti.

l) Kuvaus suoritetuista toimenpiteistä

Varmennusraporttiin tulee sisältyä informatiivinen yhteenveto varmentajan johtopäätöksen (eli lausunnon) perustaksi tehdystä työstä. Erityisesti rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa tehtyä työtä koskevassa yhteenvedossa on mainittava, että:

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

Tässä yhteydessä on suositeltavaa kuvata keskeisimpiä varmentajan suorittamia toimenpiteitä esimerkiksi listauksen muodossa. Toimenpiteet vaihtelevat toimeksiannosta toiseen ja tämän tulee luonnollisesti heijastua kuvauksessa. Alla on esitetty esimerkinomaisia toimenpiteitä, joita tulee räätälöidä toimeksiannon olosuhteiden mukaan.

- Haastattelimme yrityksen johtoa sekä kestävyysraportin sisältämien tietojen keräämisestä ja raportoinnista vastaavia henkilöitä [konsernitason ja tytäryhtiöissä, sekä organisaation eri tasoilla ja liiketoiminta-alueilla].
- Hankimme haastatteluilla käsityksen yrityksen sisäisistä kontrolleista sekä tietojärjestelmistä kestävyysraportointiprosessiin liittyen.
- Perehdyimme yhtiön laatimaan taustadokumentaatioon ja asiakirjoihin soveltuvin osin, ja arvioimme, tukevatko ne kestävyysraporttiin sisältyvää informaatiota.
- [Suoritimme toimipaikkavierailuja valituilla toimipaikoilla.]
- Kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessin osalta arvioimme yrityksen suorittaman prosessin toteuttamista suhteessa ESRS-standardien vaatimuksiin, sekä sitä, että kaksoisolennaisuusarvioinnista annetut tiedot ovat ESRS-standardien mukaisia.
- Arvioimme, täyttääkö kestävyysraportti olennaisia kestävyysteemoja koskevat ESRS-standardien vaatimukset olennaisilta osin.
- EU-taksonomiatietojen osalta hankimme käsityksen prosessista, joilla yritys on määritellyt taksonomiakelpoiset ja taksonomian mukaiset taloudelliset toiminnot, sekä arvioimme näistä annettujen tietojen säännöstenmukaisuutta.

m) Päiväys ja allekirjoitukset

Kestävyysraportin varmennuskertomus päivätään ja allekirjoitetaan noudattaen samaa systematiikkaa kuin tilintarkastuskertomuskin. Allekirjoittamisessa käytettävien nimikkeiden käyttöä on käsitelty suosituksen luvussa 1.3.2.

7.1.2 Mukautetun lausunnon systematiikka

Alla on esitetty taulukkomuodossa, miten varmentajan harkinta mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on kestävyysraporttiin, vaikuttaa annettavan lausunnon tyyppiin. Taulukossa on siis aina kyse olennaisista asioista, koska epäolennaiset asiat eivät lähtökohtaisesti johda lausunnon mukauttamiseen:

	Varmentajan harkintaan perustuva ratkaisu kestävyysraporttiin kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
Mukauttamiseen johtavan seikan luonne	Olennainen, mutta ei laajalle ulottuva	Olennainen ja laajalle ulottuva
Kestävyysraportti on olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytäkään hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

Alla on annettu esimerkit sekä varauman sisältävän että kielteisen lausunnon muotoilun systematiikasta. *Lausunnon perustelut* -osiossa tulee kuvata mukauttamiseen johtaneet seikat tapauskohtaisesti.

Lausunnon mukauttaminen saattaa tulla harkittavaksi esimerkiksi seuraavissa tilanteissa silloin, kun varmentaja on todennut kestävyysraportin olevan seikan johdosta olennaisesti virheellinen:

- arvoketjua tai aikajänteitä (lyhyt, keskipitkä, pitkä) ei ole riittävällä tavalla huomioitu kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessissa kestävyysraportointistandardien mukaisesti;
- kaikkia kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin perusteella olennaisia tietopisteitä ei ole raportoitu, tai raportilta puuttuu olennainen kestävyysseikka;
- El standardin mukaiset scope 1 päästötiedot eivät sisällä kaikkia päästötietojen kannalta olennaisia konserniyhtiöitä;
- yhtiön kuvaus toiminnastaan (joltain osin) ei vastaa kestävyysraportoinnin prosessista muodostamaamme käsitystä;
- taksonomiaraportointi ei sisällä kaikkia taksonomiakelpoisia liiketoimintoja / siihen on sisällytetty liiketoimintoja, jotka eivät ole taksonomiakelpoisia;
- konserniin on hankittu uusi olennainen tytäryhtiö, jonka tietoja ei ole yhdistelty konsernikestävyysraporttiin.

Malliteksti:

Varauman sisältävä lausunto

"Lukuun ottamatta varauman sisältävän lausunnon perusteluissa kuvatun seikan vaikutuksia, suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei

ole tullut seikkaa, joka antaisi meille syyn uskoa, että [konserni]kestävyysraportissa ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan noudatettu

- 1) kirjanpitolain 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja (ESRS);
- 2) kestävää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia (EU-taksonomia).

Edellä kohta 1 käsittää myös prosessin, jolla on yksilöity tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoinnista varten, sekä tietojen merkitsemisen kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Lausuntomme ei kata kirjanpitolain 7 luvun 22 § 1 mom. 2 kohdan mukaista [konserni]kestävyysraportin merkitsemistä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnisteilla, koska kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä säännöstä ESEF-asetuksen tai muun Euroopan unionin lainsäädännön puuttumisen vuoksi.”

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

”Perustelut tapauskohtaisesti mukauttamiseen johtaneesta seikasta/ seikoista.

Olemme suorittaneet [konserni]kestävyysraportin varmentamisen rajoitetun varmuuden antavana toimeksiantona noudattaen Suomessa noudatettavaa hyvää varmennustapaa ja kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus”.*

Tämän standardin mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet.*

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.”

Malliteksti:

Kielteinen lausunto

”Kielteisen lausunnon perusteluissa kuvatus seikan merkittävyydestä johtuen [konserni]kestävyysraportissa ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan noudatettu

- 1) kirjanpitolain 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja (ESRS);

2) kestäväää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädetyjä vaatimuksia (EU-taksonomia).

Edellä kohta 1 käsittää myös prosessin, jolla on yksilöity tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoinnista varten, sekä tietojen merkitsemisen kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Lausuntomme ei kata kirjanpitolain 7 luvun 22 § 1 mom. 2 kohdan mukaista [konserni]kestävyysraportin merkitsemistä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnisteilla, koska kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä säännöstä ESEF-asetuksen tai muun Euroopan unionin lainsäädännön puuttumisen vuoksi.”

Kielteisen lausunnon perustelut

”Perustelut tapauskohtaisesti mukauttamiseen johtaneesta seikasta/ seikoista.

Olemme suorittaneet [konserni]kestävyysraportin varmentamisen rajoitetun varmuuden antavana toimeksiantona noudattaen Suomessa noudatettavaa hyvää varmennustapaa ja kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus”*.

Tämän standardin mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet*.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.”

7.2 Toimeksiantokirje

Toimeksiantokirjeen pääasiallista sisältöä on kuvattu suosituksen luvussa 4.2. Toimeksiantokirjettä koskevassa mallissa on lisäksi huomioitu osakeyhtiölain mukaisena siirtymäaikana mahdolliset erilaiset tilanteet kestävyysraportointitarkastajan valinnan osalta.

Malli toimeksiantokirjeestä on julkaistu erikseen ST-verkkopalvelussa.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

7.3 Johdon vahvistusilmoituskirje

Johdon vahvistusilmoituskirjeen pääasiallista sisältöä on kuvattu suosituksen luvussa 5.9. Vahvistusilmoituskirjeessä on lisäksi huomioitu sellaiset keskeiset seikat, jotka liittyvät nimenomaan kestävyysraportointiin ja siihen liittyviin johdon velvollisuuksiin.

Malli johdon vahvistusilmoituskirjeestä on julkaistu erikseen ST-verkkopalvelussa.