

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

11.11.2025

Kestävyysraportoinnin varmennus

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N
SUOSITUKSIA 5/2025

Sisällys

1 Johdanto.....	2
1.1 Suosituksen ja kestävyysraportoinnin varmennuksen tausta.....	3
1.2 Kestävyysraportoinnin ominaispiirteet.....	7
1.3 Kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan roolit kestävyysraportoinnin varmennuksessa	9
2 Kestävyysraportointia ja varmennusta koskevat yleiset vaatimukset	10
2.1 Kestävyysraportointia koskevan sääntelyn sisältö	10
2.2 Kestävyysraportoinnissa sovellettava kriteeristö	11
2.3 Kestävyysraportoinnin varmentamista koskevan sääntelyn sisältö	12
2.4 Varmennuksen kohde.....	13
2.5 Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet	14
2.6 Toimeksiantokirje	15
3 Varmennuksen suunnittelu.....	16
3.1 Varmennuksen suunnittelusta yleisesti.....	16
3.2 Riskienarviointitoimenpiteet ja olennaisuus.....	17
4 Toimenpiteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa	22
4.1 Varmennustoimenpiteet	22
4.2 Varmennusevidenssin hankkiminen	23
4.3 Erityisasiantuntijoiden ja sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen	26
4.4 Arvoketjut.....	27
4.5 Varmentajan toimenpiteet kaksinkertaista olennaisuusarviointia koskevan prosessin suhteen.....	27
4.6 Varmentajan toimenpiteet muiden lain mukaisten lausuntojen suhteen.....	30
4.7 Varmentajan toimenpiteet muun informaation suhteen	33
4.8 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat.....	33
4.9 Johtopäätökset ja dokumentointi.....	33
4.10 Vahvistusilmoituskirje	35

5 Kestävyysraportoinnin varmennuksen raportointi	36
5.1 Yleistä raportoinnista	36
5.2 Rajoitettu varmuus raportoinnissa	36
5.3 Vakio muotoinen ja mukautettu varmennuskertomus.....	37
5.4 Muut kommunikointi- ja raportointivelvoitteet.....	41
6 Raporttimallit	41
6.1 Kestävyysraportin vakio muotoinen ja mukautettu varmennuskertomus	41
6.2 Toimeksiantokirje	51
6.3 Johdon vahvistusilmoituskirje	51
Liite 1 Määritelmät	52

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyt HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

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 säännösten mukaisesti laadittujen kestävyysraporttien varmennuksissa.

Suositusta voidaan soveltaa sekä yksittäisen yrityksen kestävyysraportin että konsernin tasolla laaditun kestävyysraportin (konsernikestävyysraportti) varmennukseen. Varmentajan on tärkeää varmistua siitä, että kestävyysraportti on laadittu oikealla raportointitasolla ja asianmukaisessa laajuudessa huomioiden sekä kirjanpitolain 7 luvussa säädetty, että ESRS-standardien vaatimukset raportoinnin rajojen osalta. Suosituksessa käytetään termiä kestävyysraportti viittaamaan sekä yksittäisen yrityksen että konsernin tasolla laadittuun kestävyysraporttiin.

Suositus on laadittu ensi sijassa osakeyhtiön laatiman kestävyysraportin varmennukseen, eikä siinä ole huomioitu muihin yhteisömuotoihin (mukaan lukien yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt) liittyviä mahdollisia erityispiirteitä. Suositusta voidaan kuitenkin soveltaa myös muiden yhteisömuotojen kuin osakeyhtiön (mukaan lukien yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt) laatimien kestävyysraporttien varmennukseen.

Jos yritys laatii kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitetun kestävyysraportin vapaaehtoisesti, sen tulee noudattaa kaikkia kestävyysraportin laatimiseen liittyviä vaatimuksia täysimääräisesti, ja esittää kestävyysraportti osana toimintakertomusta. Näissäkin tapauksissa kestävyysraportoinnin varmennukseen sovelletaan tätä suositusta, ja varmennuksen suorittaa tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportointitarkastaja.

Jos yritys laatii vapaaehtoisesti jonkin muun vastuullisuuskatsauksen kuin kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin, varmennus on vapaaehtoista ja siihen sovelletaan

erillistä Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimaa vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennussuositusta¹. On myös hyvä huomioida, että suosituksen päivityshetkellä (5.11.2025) pk-yhtiöiden vapaaehtoisen kestävyysraportointistandardin VSME:n² mukaan laadittu raportti ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen kestävyysraportti, ja näin ollen sen mahdolliseen varmennukseen sovelletaan mainittua vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennussuositusta.

Kestävyyteen liittyvään raportointiin liittyen on julkaistu myös Suomen Tilintarkastajat ry:n Q&A: EU:n kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa, jota on päivitetty vuonna 2025³. Tämä Q&A sisältää Suomen Tilintarkastajat ry:n kannanottoja ja suosituksia erityisesti raportointiin liittyvien vaatimusten soveltamiseen liittyen. Q&A täydentää tätä suositusta, mutta suositusta sovelletaan kuitenkin itsenäisesti.

EU:ssa on suosituksen päivityshetkellä (5.11.2025) käsiteltävänä Omnibus I -esitys⁴, joka saattaa tuoda merkittäviä muutoksia nykyiseen kestävyysraportointisääntelyyn ja sen soveltamiseen. Omnibus I -esityksessä on ehdotettu myös joitain muutoksia, jotka koskevat kestävyysraportoinnin varmennusta⁵. Tämä suositus perustuu sen päivityshetkellä voimassa oleviin standardeihin ja lainsäädäntöön, eikä siinä ole sen vuoksi huomioitu Omnibus I -esityksessä esitettyjä mahdollisia muutoksia kestävyysraportointia koskevaan lainsäädäntöön tai ESRS-standardeihin.

Suosituksen päivityshetkellä (5.11.2025) on käsiteltävänä eri vaiheissa myös kansalliseen lainsäädäntöön esitettyjä muutoksia, jotka perustuvat EU-sääntelyyn. Ns. Stop the Clock-

¹ Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennus -suositus:

<https://tilintarkastajat.fi/suosituksat/vapaaehtoisen-vastuullisuusraportoinnin-varmennus/>

² Komission suositus (EU) 2025/1710 pienten ja keskisuurten yritysten vapaaehtoisesta kestävyysraportointistandardista (VSME, *Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs*)

³ Päivitetty Q&A-yhteenveto on luettavissa Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilta:

<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/qa-eun-kestavyysraportointidirektiivin-soveltaminen-suomessa/>

⁴ Omnibus I -esitykseen liittyviä ehdotuksia ja dokumentteja löytyy muun muassa tältä Euroopan komission verkkosivulta: https://finance.ec.europa.eu/publications/omnibus-i-package-commission-simplifies-rules-sustainability-and-eu-investments-delivering-over-eu6_en

⁵ Omnibus I -esitykseen liittyviä keskeisimpiä muutosehdotuksia on kuvattu esimerkiksi tässä Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilla julkaistussa artikkelissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/omnibus-paketin-muutosehdotusten-vaikutus-kestavyysraportointivelvollisuuteen-suomessa-vuonna-2025/>

esitys⁶ on hyväksytty eduskunnassa (lykkäysdirektiivi).⁷ Lisäksi avoimena on Työ- ja elinkeinoministeriön lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta (muutosdirektiivi).⁸ Näitä kansallisen lainsäädännön muutosesityksiä ei ole huomioitu päivitetystä suosituksesta.

Suositus on laadittu ja päivitetty 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 5.11.2025. Päivitettyä suositusta sovelletaan vuodelta 2025 tai sen jälkeen laadittujen kestävyysraporttien varmennuksiin.

Suosituksen tavoitteena on kehittää hyvää varmennustapaa kestävyysraportoinnin varmentamisessa.

1.1.2 Kestävyysraportoinnin varmennuksen taustaa

Kestävyysraportoinnin varmennus on pakollista raportointivelvollisuuden alkamisesta lähtien, ja varmennus tehdään rajoitetun varmuuden tasolla.⁹ Tästä syystä tämä suositus käsittelee vain rajoitetun varmuustason mukaisia varmennuksia.

Tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportoinnin varmennuksessa on noudatettava kestävyysvarmennusstandardeja, jotka Euroopan komissio on hyväksynyt tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti.¹⁰ Euroopan komissio on julkisesti

⁶ Kts. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_79+2025.aspx

⁷ Kyseisen hallituksen esityksen myötä toisen aallon yritysten lainsäädännöllinen velvoite laatia CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportti siirtyisi kahdella vuodella eteenpäin. Tämä lykkäys koskee yrityksiä, joiden olisi nykyisen CSRD-direktiivin mukaan tullut raportoida kestävyystietojaan vuonna 2025 alkavalta tilikaudelta.

⁸ Kts. Työ- ja elinkeinoministeriön hankesivu: <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM096:00/2025>, sekä varsinainen luonnos hallituksen esitykseksi: <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/DownloadProposalAttachment?proposalId=f5c6f584-f580-4e9e-8450-f3407f866a89&attachmentId=25953>

⁹ Omnibus I -esityksessä on ehdotettu, että aiemmin direktiivissä ollut optio siirtyä kohtuulliseen varmuustasoon poistettaisiin.

¹⁰ Tilintarkastuslaki 3 luku 3 a §

pyytänyt tilintarkastusalan EU-tason tilintarkastusvalvontaa koordinoivalta elimeltä CEAOB:lta¹¹ teknistä neuvontaa standardin laatimiseksi kansainvälisen kestävyysraportoinnin varmennusstandardin ISSA 5000¹² pohjalta.¹³ Euroopan komission hyväksymän standardin suunniteltu aikataulu (loppuvuosi 2026) on ehdotettu poistettavaksi Omnibus I -esityksen myötä. Tavoite varmennusstandardin hyväksymiselle tulevaisuudessa on kuitenkin edelleen olemassa, mutta ilman aikataulua.

Suosituksen päivityshetkellä ei siis ole vielä olemassa tilintarkastuslain tarkoittamia Euroopan komission hyväksymiä varmennusstandardeja. Myöskään IAASB:n laatima kansainvälinen kestävyysvarmennusstandardi ISSA 5000 ei ole vielä voimassa.¹⁴ Tämän vuoksi suositus perustuu kansainväliseen varmennustoimeksiantostandardiin ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus”*.

Suosituksen laadinnassa on lisäksi otettu soveltuvin osin huomioon CEAOB:n 30.9.2024 antama ohjeistus kestävyysraportoinnin varmentamiseen rajoitetun varmuuden tasolla.¹⁵ 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 käyttöön kestävyysraporttien

¹¹ Committee of European Auditing Oversight Bodies

¹² Kts. lopullinen standardi englanniksi: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>

¹³ Kts. Euroopankomission 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

¹⁴ Standardia sovelletaan sellaisia kestävyystietoja koskeviin varmennustoimeksiantoihin, jotka raportoidaan 15.12.2026 tai sen jälkeen alkavilta kausilta tai 15.12.2026 tai tietyltä sen jälkeiseltä ajankohdalta.

¹⁵ Ohjeistus *”CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting”* on luettavissa täältä:

https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

varmennusstandardeja.¹⁶ Tämän vuoksi CEAOB:n ohjetta pidetään Suomessa ohjeellisena, ja sitä luetaan yhdessä tämän suosituksen kanssa.

CEAOB on yllä olevan ei sitovan ohjeistuksen lisäksi laatimassa suosituksen päivityshetkellä (5.11.2025) lisäohjeistusta komission pyynnöstä¹⁷. Osana Omnibus I -esitystä on ehdotus, että komissio julkaisisi vuoteen 2026 mennessä ns. kohdennetut varmennusohjeet (*targeted guidelines*), joiden tarkoituksena olisi selventää muun muassa sitä, millaisia toimenpiteitä rajoitetun varmuustason mukaiseen varmennukseen kuuluu. Tätä ohjeistusta ei suosituksen päivityshetkellä vielä ole julkaistu.

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

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 (kaksinkertainen olennaisuusarviointi). Nämä tiedot on ilmoitettava eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien (ESRS) mukaisesti. Kestävän rahoituksen luokitusjärjestelmän eli EU-taksonomian mukaiset tiedot on raportoitava osana kestävyysraporttia.

¹⁶ https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhn-uutiskirje-72024/ohje-kestavyysraportoinnin-varmennuksesta-julkaistu.html

¹⁷ Kts. komission pyyntö CEAOB:lle: https://finance.ec.europa.eu/document/download/39a2b284-8806-4c66-a5bf-dbd94f8c64d_en?filename=250317-ceaob-letter-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

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;
- 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;
- taloudellista raportointia moninaisempi tietojenkeruu-, yhdistely- ja raportointiprosessi sisäisine kontrolleineen.

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, analyytikot 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 luvussa 2.2.

Erilaisten käyttäjien tulee voida muodostaa arvio niistä kriteereistä, joihin yritys on perustanut raportointinsa, ja joita varmentaja on käyttänyt varmentaessaan kestävyysraportin sisältöä. Tämä asettaa myös varmentajalle haasteen ymmärtää aiottujen keskeisten käyttäjien vaikutuksia yritykseen, yrityksen vaikutuksia eri käyttäjäryhmiin, ja mitä eri ryhmät pitävät olennaisina raportointitietoina, ottaen huomioon myös epäsuorat vaikutukset.

1.3 Kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan roolit kestävyysraportoinnin varmennuksessa

1.3.1 Kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan roolit

Kestävyysraportoinnin varmentajaksi on valittava sellainen tilintarkastaja, jolla on kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys (KRT), tai tilintarkastusyhteisö, joka on rekisteröity myös kestävyystarkastusyhteisönä. Sama taho voidaan valita suorittamaan sekä tilinpäätöksen tilintarkastus että kestävyysraportoinnin varmennus, mutta näihin voidaan valita myös eri tarkastajat.

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

Kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan keskinäinen työnjako on lain mukaan selkeä; tilintarkastaja vastaa itsenäisesti tilinpäätöksen ja muun toimintakertomuksen kuin kestävyysraportin tarkastuksesta, ja kestävyysraportointitarkastaja vastaavasti itsenäisesti kestävyysraportoinnin varmennuksesta. Hyvään varmennustapaan kuuluu esimerkiksi asianmukainen yhteydenpito ja, relevantin informaation vaihtaminen tarkastajien kesken. Katso myös luku 4.7, jossa kuvataan kestävyysraportoinnin varmentajan toimenpiteitä muun informaation suhteen.

1.3.2 KRT-nimikkeen käyttö allekirjoituksissa

Kestävyyssraportoinnin varmentaa tilintarkastuslain mukaan kestävyyssraportointitarkastaja, joten sitä koskevan varmennuskertomuksen allekirjoittaa kestävyyssraportointitarkastaja tai kestävyystarkastusyhteisö, ilman tilintarkastusyhteisö-, HT-, KHT- tai JHT-nimikkeitä.

Myös silloin, kun yhteisö on laatinut vapaaehtoisesti kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin, on varmentajan perusteltua ja hyvän tavan mukaista käyttää KRT-nimikettä allekirjoituksessaan.

2 Kestävyyssraportointia ja varmennusta koskevat yleiset vaatimukset

2.1 Kestävyyssraportointia koskevan sääntelyn sisältö

EU:n Kestävyyssraportointidirektiivi (*Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD*) tuli voimaan 5.1.2023. Suomessa kansallinen voimaansaattaminen tapahtui 29.12.2023 täydentämällä ensisijaisesti kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Lisäksi täydennettiin muun muassa osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia.

Kestävyyssraportointidirektiivin perusteella on 31.7.2023 annettu myös komission delegoitu asetus¹⁸. Asetuksessa vahvistetaan eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS), joiden mukaan kestävyysraportointiyritysten on laadittava kestävyysraportointinsa.

Kestävyyssraportointidirektiivi on korvannut 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.

¹⁸ EU-asetukset ovat suoraan velvoittavaa lainsäädäntöä EU-valtioissa, eikä niitä sen vuoksi tarvitse erikseen implementoida kansalliseen lainsäädäntöön, kuten direktiivien osalta toimitaan.

Kestävyysraportointia ja sen sisältöä koskeva sääntely sisällytettiin kirjanpitolain 7 lukuun. Lisäksi kirjanpitolain 3 lukuun lisättiin säännös kestävyysraportin sisällyttämisestä toimintakertomukseen omana kokonaisuutenaan¹⁹.

Kestävyysraportointia koskevat osakeyhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet perustuvat osakeyhtiölakiin²⁰ ja kirjanpitolakiin. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat toimintakertomuksen 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 Kestävyysraportoinnissa sovellettava kriteeristö

Kestävyysraportoinnissa sovellettava kriteeristö on määritelty kirjanpitolain 7 luvussa. Kestävyysraportoinnissa 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 perusteella. Yrityksen on lisäksi esitettävä omia yhteisökohtaisia tietoja kuten suoritusmittareita, jos yritys toteaa, ettei ESRS kata, tai ei kata riittävällä tarkkuustasolla jotakin sellaista vaikutusta, riskiä tai mahdollisuutta, joka on yrityksen tiettyjen tosiseikkojen ja olosuhteiden vuoksi olennainen.

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 säädetyjä vaatimuksia (nk. EU-taksonomia-asetus).

¹⁹ Kirjanpitolaki 3 luku 1 a § 5 momentti 2 kohta

²⁰ Soveltuvat lait riippuvat yhteisömuodosta.

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 yrityksen itse määrittelemien, on oltava aiottujen ja mahdollisten käyttäjien saatavilla ja ymmärrettävissä. Kestävyysraportin käyttäjien tulee voida muodostaa arvio niistä kriteereistä, joihin yritys on perustanut raportointinsa.

2.3 Kestävyysraportoinnin varmentamista koskevan sääntelyn sisältö

Kestävyysraportoinnin varmentamista koskeva sääntely sisältyy pääosin tilintarkastuslakiin. Tilintarkastuslakiin tehdyt muutokset perustuvat kestävyysraportointidirektiivillä tilintarkastusdirektiiviin tehtyihin täydennyksiin.

Kestävyysraportointidirektiivi sisältää varmennusvaatimuksen raportoiduille kestävyystiedoille. Tilintarkastuslain 3 luvun 5 a § 4 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 lain 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

2.4.1 Varmennuksen kohde ja vertailutiedot

Kestävyysraportti laaditaan ja varmennetaan samalta tilikaudelta kuin tilinpäätös. Varmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka yritys on esittänyt kestävyysraporttinaan.²¹

Ensimmäistä kertaa laadittavan kestävyysraportin varmennustoimeksianto kattaa vain raportointikauden tietojen varmennuksen. Myöskään ESRS-standardit eivät edellytä vertailutietojen esittämistä ensimmäisenä raportointivuonna.²² EU-taksonomiatietojen osalta vertailutiedot sisällytetään raporttiin, mikäli yritys on ollut velvollinen raportoimaan EU-taksonomiatietoja jo aiemmin.

Jos yritys esittää ensimmäisenä raportointivuonna vertailutietoja, on kestävyysraportissa kerrottava selkeästi, ettei tietoja ole varmennettu. Lisäksi varmentajan on suositeltavaa esittää tätä koskeva rajausta varmennuskertomuksellaan²³.

Vapaaehtoisesti esitettyjen vertailutietojen varmentamisesta voidaan sopia erikseen.

2.4.1 Vertailutiedot ja varmentajan vaihtuminen

Jos kestävyysraportoinnin varmentaja vaihtuu, varmentaja harkitsee, tuleeko vertailutietoihin kohdentaa toimenpiteitä. Mahdollisia toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi

- tutustuminen edellisen kauden kestävyysraporttiin ja siitä annettuun varmennuskertomukseen;
- keskustelu edellisen varmentajan kanssa;
- tutustuminen mahdolliseen edellisen varmentajan antamaan muuhun raportointiin.

²¹ Tilintarkastuslaki 3 luku 1 a §

²² Vertailutietojen esittämistä edellytetään ESRS 1 kohdassa 7.1. Poikkeus ensimmäiseen vuoteen annetaan ESRS 1 kohdassa 10.3.

²³ Katso tältä osin suosituksen luku 6.1.1.1 kohta g.

Varmentajan vaihtuessa on hyvä huomioida, että voimassa olevan lainsäädännön mukaan varmentaja lausuu aina myös prosessista, jolla yhteisö on yksilöinyt tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoinnista varten (kaksinkertainen olennaisuusarviointi).²⁴ Tällöin varmentajan vaihtuessa varmentaja harkitsee kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessiin liittyvän varmennuksen laajuutta, ottaen huomioon edellä mainitun veloitteen lausua prosessista.

2.5 Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet

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

²⁴ Katso tarkemmin suosituksen luku 2.5 Kestävyysraportointitarkastajan velvollisuudet

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

Tilintarkastuslain lisäksi varmentamiseen liittyvää ohjeistusta sisältyy ISAE 3000 (uudistettu) -standardiin. Osa ohjeistuksista liittyy toimeksiannon toteutukseen, kuten olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen ja evidenssin hankkiminen, sekä raportointi. Näitä käsitellään tämän suosituksen myöhemmissä luvuissa.

Lisäksi ISAE 3000 (uudistettu) -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 1²⁵ noudattamisesta. Nämä kappaleet sisältyvät Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimaan varmennuskertomusmalliin.

Tilintarkastuslain ja ISAE 3000 (uudistettu) -standardin mukaista kestävyysraportoinnin varmentajan raportointia on käsitelty suosituksen luvuissa 5 ja 6.

2.6 Toimeksiantokirje

Kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannon 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. varmentajan velvollisuudet, sekä hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet kestävyysraportin laatimisen ja tietojen esittämisen suhteen. Tässä yhteydessä todetaan myös kestävyysraportoinnin laatimiseen liittyvä sääntely ja kriteeristö.

²⁵ Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

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

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

3 Varmennuksen suunnittelu

3.1 Varmennuksen suunnittelusta yleisesti

Varmennus tulee suunnitella siten, että se tulee suoritetuksi tarkoituksenmukaisella tavalla. Tähän 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. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että riskiarvioita ja olennaisuuksia voi olla tarpeen päivittää myöhemmin, esimerkiksi jos varmennuksessa tietoon tulee uutta informaatiota.

Keskeisiä suunnittelussa huomioitavia seikkoja ovat mm.

- toimeksiannon ehdot;

- se, onko kyseessä yrityksen ensimmäinen lakisääteinen kestävyysraportti
- mahdollisten siirtymähelpotusten käyttö;
- yrityksen laatima kaksinkertainen olennaisuusarviointi;
- varmentajan määrittelemät olennaisuudet varmennettaville tiedoille;
- varmennuksen painopistealueet ja varmennustoimenpiteet;
- arvio olennaisten virheellisyyksien riskeistä (ml. väärinkäytösten ja viherpesun riski);
- aikataulut;
- kommunikointi asiakkaan ja yrityksen tilintarkastajan kanssa, mikäli tämä on eri taho kuin kestävyysraportin varmentaja;
- resurssointi, mukaan lukien erityisasiantuntijoiden käyttö toimeksiannossa.

3.2 Riskienarviointitoimenpiteet ja olennaisuus

Varmentaja suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä, jotta hän pystyy muodostamaan riittävän käsityksen yrityksestä ja toimeksiannon olosuhteista, ja jotta hän pystyy käsityksensä perusteella tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisyyden riskit ja suunnittelemaan näihin vastaavat varmennustoimenpiteet.

Riskienarviointitoimenpiteitä suoritetaan esimerkiksi haastatteluilla sekä tutkimalla dokumentteja.

3.3.1 Käsityksen muodostaminen

Suunnitteluvaiheessa muodostetaan käsitys raportoivasta yrityksestä ja toimeksiannon olosuhteista. Käsitystä muodostettaessa otetaan huomioon kestävyysraportointia koskevan tiedon tuottamisessa käytetty prosessi.

Varmentajan voi olla tarpeellista muodostaa käsitys esimerkiksi seuraavista asioista, jotka voivat vaikuttaa hänen olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioonsa:

- Mikä on kestävyysraportointiyrityksen toimiala, toimintaympäristö ja toiminnan maantieteellinen jakautuminen (ml. erilaiset kulttuurit ja lainsäädäntöympäristöt);

- Raportoivan yrityksen koko ja rakenne, arvoketju, liiketoimintaprosessit sekä niiden mahdollinen vaikutus ympäristöön ja yhteiskuntaan (esimerkiksi raaka-aineiden, energian ja veden käytöstä johtuvat ympäristöriskit sekä näiden vaikutus luonnon monimuotoisuuteen);
- Yrityksen johtaminen, liiketoimintastrategia, liiketoimintamalli ja hallinnointi;
- Kestävyyssraportointiprosessi, sisäinen valvonta ja kontrollit ml. tiedon kerääminen, käsittely ja yhdistely (arvioinnissa voi soveltaa esimerkiksi COSO-viitekehystä);
- Johdon käyttämät erityisasiantuntijat sekä digitaaliset apuvälineet (esim. tekoäly);
- Millaiset ovat kestävyysinformaation keräämis- ja käsittelykäytännöt ja prosessit;
- Kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessi;
- Yrityksen olennaisiksi määrittämät raportoitavat kestävyysaiheet;
- Kestävyyssraportin laatimisperiaatteet;
- Ylimmän johdon asennoituminen ja työntekijöiden ymmärrys kestävyysseikoista;
- Johdon arvioita ja harkintaa vaativat raportoinnin osa-alueet;
- Mahdolliset arkaluonteiset tiedot sekä raportoivan yrityksen että raportin käyttäjien näkökulmista;
- Kestävyyssraportin tunnistetut ja aiotut käyttäjät sekä näiden käsitys suorista ja epäsuorista vaikutuksista yhteisöön (hyvä huomioida, etteivät erityisesti epäsuorat vaikutukset aina ole tarkasti määriteltävissä);
- Yrityksen toimiminen ympäristöä ja sosiaalista vastuuta ohjaavien lakien ja ohjeistusten puitteissa, mukaan lukien raportointivaatimukset, asetukset ja kansainväliset sopimukset;
- Muut kestävyysraportointiin liittyvät prosessit, sisäinen valvonta ja kontrollit.

Varmentaja voi muodostaa käsityksensä esimerkiksi seuraavilla keinoilla:

- haastattelemalla keskeisissä tehtävissä olevia johtajia;
- haastattelemalla keskeisissä tehtävissä olevia kestävyys- ja ympäristöasioista vastaavia henkilöitä;
- läpikäymällä yrityksen antamaa ohjeistusta kestävyysraportointiin liittyen;
- tutkimalla toimialalle olennaisia lakeja, säännöksiä ja muita standardeja;
- tutustumalla yrityksen aiempiin kestävyysraportteihin sekä muiden saman toimialan yritysten kestävyysraportteihin;
- tutkimalla julkisia lähteitä, kuten uutisointia ja yrityksen omaa tiedottamista.

Varmentajalla ei yleensä voi olla yhtä syvällistä käsitystä yrityksestä ja sen kestävyysraportoinnista kuin asiakkaalla. Hänellä ei yleensä myöskään ole rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa yhtä syvällistä käsitystä näistä seikoista kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.

3.3.2 Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

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.

ISAE 3000 (uudistettu) -standardi ei edellytä, että riskejä arvioidaan rajoitetun varmuuden toimeksiannossa kannanottotasolla.

Varmentaja voi keskittää tarkastuksessaan toimenpiteensä niihin alueisiin, joilla hän on tunnistanut olennaisen virheellisuuden riskin olevan todennäköinen.

Kestävyysraportoinnin varmennustoimenpiteitä kuvataan suosituksen luvussa 4.

Lisätoimenpiteiden suunnitleminen

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.

3.3.3 Olennaisuus

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

Varmentajan määrittämät olennaisuudet 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 sisältyvistä olennaisuuskäsitteistä;
- c) aiotut käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät, joita kestävyysraportissa esitettyjen kestävyysseikkojen mittaamiseen tai arvioimiseen liittyy; ja

- d) aiotut käyttäjät tekevät järkeviä päätöksiä, jotka perustuvat kestävyysraporttiin kokonaisuutena.

Olennaisuutta koskevissa ratkaisuissa huomioidaan vallitsevat olosuhteet, ja olennaisuuksia tarkennetaan tarvittaessa varmennustoimeksiannon aikana.

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

Olennaisuus määritetään yleensä 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.

4 Toimenpiteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa

4.1 Varmennustoimenpiteet

4.1.1 Varmennustoimenpiteistä yleisesti

Varmennustoimenpiteet tulee suunnitella siten, että varmennuksen pohjalta voidaan tehdä johtopäätös valitulla varmuustasolla. Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa varmennustoimenpiteiden luonne ja ajoitus ovat erilaisia ja laajuus on suppeampi kuin kohtuullisen varmuuden 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 virheellisyyden 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.

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

4.1.2 Tulevaisuuteen liittyvät tiedot ja estimaatit

Kestävyysraportissa 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 6.1.1.1 kohta j).

4.2 Varmennusevidenssin hankkiminen

4.2.1 Laadulliset ja määrälliset tiedot

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.

Sekä laadullisten että määrällisten tietojen tulee täyttää ESRS 1 –standardin lisäyksessä C olevat laadulliset ominaisuudet. Näitä ominaisuuksia ovat

- merkityksellisyys (*relevance*),
- todenmukainen esittäminen (*faithful representation*),
- vertailukelpoisuus (*comparability*),
- todennettavuus (*verifiability*), sekä
- ymmärrettävyys (*understandability*).

Varmentaja kiinnittää laadullisten ominaisuuksien täyttymiseen huomiota samalla, kun hän lukee raportin tekstejä ja varmentaa määrällisiä sekä muita tietoja. Hän arvioi myös sitä, vastaavatko raportissa annetut tiedot hänen käsitystään yhtiöstä ja sen kestävyysraportoinnin prosessista.

4.2.2 Varmennusevidenssin hankkimisen tavat

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

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. Myös johdon käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa voidaan haastatella.

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 kestävyysraportissa esitettyjä tietoja ja varmistaa niiden oikeellisuuden;
- Yrityksen toimitusketju- (SCM, Supply Chain Management) ja asiakkuudenhallintajärjestelmien (CRM, Customer Relationship Management) tuottamaan tietoon perehtyminen, jos tällaisia on käytössä.

Tietojen varmentamista analyttisin ja aineistotarkastustoimenpitein kuvataan tarkemmin seuraavissa alaluvuissa.

4.2.3 Analyttiset toimenpiteet

Analyttiset toimenpiteet auttavat tunnistamaan epä johdon mukaisuuksia ja kehityssuuntia, ja niiden tavoitteena on varmistua siitä, että kestävyysraportti on yhdenmukainen yrityksestä muodostetun käsityksen ja tehdyn riskienarvioinnin sekä muun hankitun evidenssin kanssa.

Analyttisten toimenpiteiden avulla käydään läpi yrityksen tuottamaa informaatiota vertaamalla sitä esimerkiksi standardeihin, lainsäädäntöön ja yhtiön omaan ohjeistukseen, muihin saman toimialan yrityksiin sekä yrityksen edellisiltä vuosilta raporttoimiin 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 kestävyysraportissa esitettyjen tietojen välisen suhteen loogisuustarkastelu;
- tulevaisuutta koskevien tietojen taustalla olevien oletusten vertailu aiempiin toteutuneisiin tietoihin.

4.2.4 Aineistotarkastustoimenpiteet

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 määrällisten 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.

4.3 Erityisasiantuntijoiden ja sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen

Kestävyysraportoinnin varmennuksessa on mahdollista käyttää erityisasiantuntijoiden ja sisäisten tarkastajien tekemää työtä. Periaatteet ovat erityisasiantuntijan osalta samat riippumatta siitä, onko kyse johdon tai 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.

4.4 Arvoketjut

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 tehtävä lisävarmennustoimenpiteitä kohdistuen arvoketjuun, tai harkittava seikan vaikutuksia omaan raportointiinsa.

4.5 Varmentajan toimenpiteet kaksinkertaista olennaisuusarviointia koskevan prosessin suhteen

Kaksinkertaisen olennaisuuden²⁶ arviota koskevasta prosessista ohjeistetaan eurooppalaisissa kestävyysraportointistandardeissa (ESRS). Kaksinkertainen olennaisuusarviointi muodostaa perustan koko kestävyysraportille.

Varmentajan suorittamien toimenpiteiden laajuus voi vaihdella esimerkiksi sen perusteella, onko kyseessä uusi vai jatkuva varmennustoimeksianto. Uuden asiakkaan tapauksessa kaksinkertaista olennaisuusarviointia koskevan prosessin läpikäynti on tavallisesti perusteellisempaa kuin myöhempinä raportointi- ja varmennusvuosina.

4.5.1 Toimenpiteet ensimmäisenä raportointi- ja/tai varmennusvuonna

Käsityksen muodostaminen kaksoisolennaisuusarviointia koskevasta prosessista

Kaksoisolennaisuusarviointia koskevan prosessin varmennus alkaa käsityksen muodostamisella siitä, miten prosessi on suoritettu yrityksessä.

Varmentaja voi harkita käsityksen muodostamista esimerkiksi seuraavista:

- Mikä on olennaisuuden arvioinnin laajuus ja kattavuus;
- Miten arvoketju on määritelty ja miten arvoketjun alku- ja loppupää on huomioitu vaikutusten tunnistamisessa;

²⁶ Kaksinkertaisen olennaisuuden ja kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen lisäksi samasta asiasta on käytetty termiä "kaksoisolennaisuus". Lisäksi hallituksen esitysluonnoksessa kirjanpitolain muuttamiseksi esiintyy ilmaisu "kahdensuuntaisen informaation vaikutuksista".

- Miten sidosryhmät on tunnistettu ja miten yhteydenpito sidosryhmiin on toteutettu;
- Miten olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet on tunnistettu;
- Miten tunnistetut vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet on arvioitu, millaista pisteytystä arvioimisessa on käytetty (ml. kynnsarvot) ja kuka pisteytyksestä on päättänyt;
- Miten olennaisuuden arvioinnin tulokset on käsitelty.

Evidenssin hankkiminen kaksoisolennaisuusarviointia koskevasta prosessista

Samalla kun varmentaja muodostaa käsitystä kaksoisolennaisuusarviointia koskevasta prosessista hän arvioi, onko prosessi toteutettu ESRs-standardien vaatimusten mukaisesti. Evidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi seuraavien toimenpiteiden avulla:

- Haastattelemalla johtoa ja muita prosessista vastaavia henkilöitä;
- Käymällä läpi kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin yhteydessä laadittua dokumentaatiota;
- Käymällä läpi dokumentaatiota yrityksen käyttämien kynnsarvojen määrittämisestä, tehdyistä ratkaisuista ja pois jätettyjen vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien perusteluista;
- Suorittamalla uudelleenlaskentaa yksittäisten aiheiden olennaisuuden määrittämisessä käytettyjen laskentakaavojen oikeellisuuden varmistamiseksi;
- Käymällä läpi hallituksen tai muun asianmukaisen organisaatiotason pöytäkirjamerkintöjä kaksoisolennaisuusarviointia koskevaan prosessiin liittyen;
- Käymällä läpi kaksoisolennaisuusarviointia koskevan prosessin lopputulokset eli nk. lyhyen listan (*short list*), joka sisältää prosessin lopputuloksena olennaisiksi määritetyt vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet, joista yritys tulee kestävyysraportissaan raportoimaan²⁷;
- Käymällä läpi yrityksen laatiman dokumentaation, joka todentaa kaksoisolennaisuusarvioinnin lopputuloksen pohjalta kestävyysraporttiin sisällytettävät standardit ja tietovaatimukset;

²⁷ Varmentaja ei kuitenkaan lausu kaksinkertaista olennaisuusarviointia koskevan prosessin lopputulemasta, vaan siitä, onko yritys noudattanut prosessin osalta kestävyysraportointistandardien vaatimuksia.

- Tekemällä toimialavertailua, mikäli mahdollista.

Kaksoisolennaisuusarviointia koskevan prosessin osalta raportoitujen tietojen varmennus

Kaksoisolennaisuusarviointia koskevasta prosessista ja olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista pitää raportoida kestävyysraportissa tietyt asiat. Varmentaja arvioi kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessin osalta yhtiön suorittaman prosessin toteuttamista suhteessa ESRS-standardien vaatimuksiin, sekä sitä, ovatko kaksoisolennaisuusarvioinnista annetut tiedot olennaisilta osin ESRS-standardien mukaisia. Samalla hän arvioi, vastaako kestävyysraportissa kuvattu kaksoisolennaisuusarviointia koskeva prosessi varmennuksen yhteydessä saatua käsitystä toteutetusta prosessista.

Mikäli raportoiva yritys hyödyntää ESRS-standardien liitteen C mukaisia siirtymähelpotuksia, varmentaja arvioi, ovatko siirtymähelpotuksen perusteella raportoimatta jätetyt olennaisiksi määritellyt tiedonantovaatimukset sellaisia, joihin siirtymähelpotusta voi hyödyntää.

4.5.2 Toimenpiteet ensimmäisen raportointi- ja/tai varmennusvuoden jälkeen

Ensimmäisen kestävyysraportoinnin jälkeen yritys arvioi jokaisena raportointivuonna, onko aikaisemmin tehty kaksoisolennaisuusarviointi kokonaisuudessaan edelleen ajan tasainen, kuvastaako se edelleen mm. yrityksen liiketoimintaa, strategiaa ja toimintaympäristöä, ja täyttääkö se voimassa olevien ESRS-standardien vaatimukset, ja tuleeko sitä mahdollisesti päivittää.

Yritys dokumentoi tekemänsä arvion ja sen perusteet. Varmentaja käy läpi yrityksen laatiman dokumentaation ja vertaa tätä varmentajan käsitykseen yrityksen toimintaympäristöä tai liiketoimintaa koskevista mahdollisista muutoksista.

4.6 Varmentajan toimenpiteet muiden lain mukaisten lausuntojen suhteen

4.6.1 EU-taksonomiatietojen varmentaminen

Kestävyysraporttia koskeva rajoitetun varmuuden toimeksianto kattaa myös kestävyysraportissa raportoitavat EU-taksonomia-asetuksen (2020/852) artiklan 8 mukaiset tiedot. 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 yritys on määrittänyt taksonomiakelpoiset ja taksonomian mukaiset toiminnot;
- Taksonomianmukaisten toimintojen osalta:
 - miten yritys on valinnut edistettävän tavoitteen,
 - miten yritys on arvioinut muihin tavoitteisiin kohdistuvat haitat;²⁸
- 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 EU-taksonomia-asetuksen mukaisesti, ja erityisesti siten, että tiedot on esitetty kaikkien määriteltujen ympäristötavoitteiden osalta, ne on esitetty selkeästi osana kestävyysraporttia, ja ne täyttävät EU-taksonomia-asetuksen edellyttämät vaatimukset.

²⁸ DNSH, do no significant harm

Varmentaja voi hankkia evidenssiä edellä mainituista seikoista esimerkiksi:

- Haastattelemalla raportoivan yrityksen johtoa ja taksonomiatietojen raportoinnin kannalta avainasemassa olevia henkilöitä;
- 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)²⁹ kirjanpitoon soveltuvin osin;
- Toteuttamalla analyyttisiä toimenpiteitä, kuten toimialavertailua, ja jos mahdollista, vertailua edellisen vuoden raportoituihin tietoihin ja lukuihin;
- Hankkimalla evidenssiä siitä, että raportointi täyttää olennaisin osin EU-taksonomia-asetuksen mukaiset vaatimukset.

4.6.2 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-kestävyystunnisteilla kestävyysraporttiinsa:

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

²⁹ Muut kuin rahoitusalan yritykset. Rahoitusalan yrityksille on säädetty omat raportoittavat tiedot.

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

Suosituksen päivityshetkellä (5.11.2025) yritysten ei ole kuitenkaan mahdollista noudattaa näitä vaatimuksia täysimääräisesti, koska XBRL-kestävyystunnisteita koskevaa ESEF-asetusta tai muuta siihen liittyvää Euroopan unionin lainsäädäntöä ei ole suosituksen julkaisuhetkellä vielä olemassa.³⁰ Näin ollen suositukseen ei sisälly ohjeistusta merkitsemisvaatimusten varmentamisen suhteen.

Tilintarkastuslain vaatimusten mukaan kestävyysraportointitarkastajan tulisi lausua erikseen myös siitä, onko yritys noudattanut tietojen merkitsemistä koskevia kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ssä kuvattuja vaatimuksia. Koska kestävyysraportointiyritysten ei ole mahdollista noudattaa näitä vaatimuksia, ei myöskään kestävyysraportointitarkastajan ole mahdollista lausua niiden noudattamisesta. Kestävyysraportin varmennuskertomuksen lausuntokappaleeseen liittyvää lisäohjeistusta edellä mainitun tietojen merkitsemistä koskevan lausunnon osalta sisältyy suosituksen lukuun 6.1.1.1.

Kestävyysraportointiyritysten on noudatettava kirjanpitolain vaatimusta XHTML-muodon osalta.³¹ Näin ollen varmentajan tulee varmistua siitä, että kestävyysraportti on laadittu XHTML-muodossa.

³⁰ 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 delegoitua asetusta (EU) 2019/815 (ns. ESEF-asetus). Lopullinen hyväksyntä vaatii myös Euroopan parlamentin ja neuvoston suostumuksen. Näin ollen suosituksen päivityshetkellä vaikuttaa siltä, että digitaalista merkitsemistä koskevat vaatimukset tulevat voimaan vasta vuonna 2026 tai 2027.

³¹ Myös kirjanpitolautakunta on ottanut asiaan kantaa lausunnossaan 17.12.2024: <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/kestavyysraportointiyrityksen-toimintakertomuksen-ja-kestavyysraportin-seka-tilinpaatosasiakirjojen-digitaalisuutta-koskevista-seikoista>

4.7 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.

4.8 Raportointikauden päättymisen jälkeiset 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.

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

4.9 Johtopäätökset ja dokumentointi

4.9.1 Johtopäätökset

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

Evidenssi hankitaan toimeksiannon aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla. Varmentajan on arvioitava hankitun evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus kyseinen 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 liioitellusta 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.

4.9.2 Työpaperit

Kestävyysraportointitarkastajan on laadittava ja koottava työpaperit, jotka todentavat suoritettun varmennuksen. Dokumentaatioon sisällytetään muun muassa toimeksiantokirje, 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 liittyvien yksityiskohtien dokumentointi ei ole tarpeellista, eikä myöskään käytännön työn kannalta tarkoituksenmukaista.

Kestävyyseraportointitarkastajan tulee koota kutakin kestävyyseraportointivarmen tamista koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat kestävyyseraportointivarmen tamiskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua kestävyyseraportointivarmen tamuskertomuksen allekirjoittamisesta. Jos tilintarkastaja toimii saman asiakkaan kestävyyseraportointitarkastajana, nämä tiedot voidaan sisällyttää tilintarkastuskansioon.³²

4.9.3 Dokumentaation säilyttäminen

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

4.10 Vahvistusilmoituskirje

Varmen tamajan on pyydettävä yrityksen johdolta kirjallinen vahvistusilmoituskirje.

Vahvistusilmoituskirjeessä johto lausuu muun muassa, että se on antanut varmen tamajalle kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia.

Johto vahvistaa vahvistusilmoituskirjeessä myös sen, että kestävyyseraportti on laadittu sitä koskevien kriteerien mukaisesti, mukaan lukien, että kaikki asiaankuuluvat tiedot tai seikat on julkaistu kestävyyseraportissa, ja että arvioita tehtäessä ja tulevaisuuteen suuntautuvia tietoja laadittaessa käytetyt merkittävät oletukset ovat asianmukaisia.

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

- a) arvioitava, ovatko ne kohtuullisia ja yhdenmukaisia muun hankitun evidenssin, mukaan lukien muut vahvistusilmoitukset (suulliset tai kirjalliset), kanssa ja

³² Tilintarkastuslaki 4 luku 10 a §

- b) harkittava, voidaanko vahvistusilmoituksia antaneiden osapuolten odottaa olevan hyvin perehtyneitä kyseisiin asioihin.

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.

Johdon antamien kirjallisten vahvistusilmoitusten päiväyksen tulee olla mahdollisimman lähellä kestävyysraportointitarkastajan antaman varmennuskertomuksen päivämäärää, joko samana päivänä tai ennen sitä.

5 Kestävyysraportoinnin varmennuksen raportointi

5.1 Yleistä raportoinnista

Vaatimukset varmennuskertomukseen liittyen tulevat tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:stä. Myös ISAE 3000 (uudistettu) -standardissa on minimivaatimuksia varmennusraportin sisällölle. Varmentajan raportointi räätälöidään aina toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti.

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

5.2 Rajoitettu varmuus raportoinnissa

Rajoitetun varmuuden mukaisten toimeksiantojen raportointiin on muutamia erityisiä vaatimuksia ISAE 3000 (uudistettu) -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.

5.3 Vakiomuotoinen ja mukautettu varmennuskertomus

5.3.1 Vakiomuotoinen varmennuslausunto

Kestävyysraportin varmennuskertomuksessa 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 kestävyysraporttia 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 kestävyysraportointitarkastajan on varmennuskertomuksessaan lausuttava, ja todettu, että lausunto annetaan ainakin rajoitetun varmuuden antavana. Lain sanamuodot noudattelevat tältä osin ISAE 3000 (uudistettu) -standardin sanamuotoja.

5.3.2 Mukautettu varmennuskertomus

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

Tiettyä seikkaa painottava kappale sisällytetään varmennuskertomukseen silloin, kun varmentaja haluaa kiinnittää kestävyysraportin käyttäjien huomiota kestävyysraportissa

esitettävään seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien kestävyysraportista saaman käsityksen kannalta. Tiettyä seikkaa painottavassa kappaleessa saa viitata vain tietoon, joka on esitetty kestävyysraportissa. Varmentaja ei saa tässä kohtaa siis tuoda esiin seikkoja, jotka puuttuvat kestävyysraportista. Jos kestävyysraportti on seikan puuttumisen vuoksi olennaisesti virheellinen, varmentajan tulee mukauttaa lausuntoaan.

Muuta seikkaa koskeva kappale taas sisällytetään varmennuskertomukseen silloin, kun varmentaja haluaa kommunikoida varmennukseen liittyvästä seikasta, jota ei ole esitetty kestävyysraportissa, 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 suosituksen luvun 6 mukaisessa raporttimallissa Lausunnon perustelut -kappale. Lausunnon mukauttamiseen liittyvää systematiikkaa ja esimerkkejä tilanteista, jolloin varmentaja voi harkita mukautetun lausunnon antamista, on kuvattu lyhyesti alla omassa alaluvussaan.

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.

5.3.3 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

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 raportoitaviksi määritellyissä tietopisteissä olisi olennaisia puutteita, tai raportilta puuttuu yrityksen kaksinkertaisessa olennaisuusanalyysissään määrittelemä olennainen kestävyysseikka;
- EI standardin mukaiset Scope 1 päästötiedot eivät sisällä kaikkia päästötietojen kannalta olennaisia konserniyrityksiä;
- yrityksen kuvaus toiminnastaan (joltain osin) ei vastaa varmentajan kestävyysraportoinnin prosessista muodostamaa käsitystä;
- EU-taksonomiaraportointi ei sisällä kaikkia taksonomiakelpoisia liiketoimintoja / siihen on sisällytetty liiketoimintoja, jotka eivät ole taksonomiakelpoisia tai -mukaisia;
- konserniin on hankittu uusi olennainen tytäryhtiö, jonka tietoja ei ole yhdistelty konsernikestävyysraporttiin.

5.4 Muut kommunikointi- ja raportointivelvoitteet

Varmentajan tulisi ottaa huomioon tarvittaessa myös muut kommunikointivelvoitteet, kuten onko toimeksiannon johdolle tai 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 hallintoelimille 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).

6 Raporttimallit

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

6.1 Kestävyysraportin vakimuotoinen ja mukautettu varmennuskertomus

6.1.1 Kestävyysraportin varmennuskertomus

Kestävyysraportin varmennuskertomusmalli täyttää sekä kansallisen lainsäädännön että ISAE 3000 (uudistettu) -standardin sille asettamat vaatimukset.

Varmennuskertomuksen keskeisimpiä osia on kuvattu alla. Kun kuvauksissa viitataan standardiin, tarkoitetaan ISAE 3000 (uudistettu) –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.³³ Koska kyseessä ovat kaksi toisistaan erillistä toimeksiantoa, joiden varmuustaso on erilainen, on suositeltavaa, että varmennuskertomus annetaan näissäkin tapauksissa itsenäisesti, sisällyttämättä sitä tilintarkastuskertomukseen.

6.1.1.1 Vakionmuotoinen varmennuskertomus

a) Otsikko – kestävyysraportin varmennuskertomus

Raportin otsikko on *Kestävyysraportin varmennuskertomus* alla tilintarkastuslaissa määritellyn varmennuksen kohteen mukaisesti. Jos yritys on nimennyt kestävyysraporttinsa kestävyys selvitykseksi, voidaan myös varmennuskertomus nimetä *Kestävyys selvityksen varmennuskertomus*.

b) Vastaanottaja – X Oyj:n yhtiökokoukselle

Kestävyysraportointitarkastajan valinta kuuluu yhtiökokouksen toimivaltaan, joten raportti osoitetaan yhtiökokoukselle.

c) Kohde ja sovellettavat kriteerit sekä ajanjakso

³³ Tilintarkastuslaki 3 luku 5 a § 7 momentti

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 alla todettua poikkeusta lukuun ottamatta. 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”.

Tilintarkastuslain mukaan lausunnossa viitataan erikseen kirjanpitolain 7 luvun 22 §:n vaatimukseen kestävyystietojen digitaalisen merkitsemisen osalta. Kyseisen kirjanpitolain 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 4.6.2 kerrotaan, suositusta ja raporttimallia päivitettäessä ei XBRL-kestävyystunnisteista ole voimassa olevaa EU-lainsäädäntöä, eikä

kestävyysraportointiyritysten ole siten mahdollista noudattaa merkitsemistä koskevaa lain vaatimusta. Tämän vuoksi myöskään kestävyysraportointitarkastajan ei ole mahdollista lausua kyseisen tietojen merkitsemistä koskevan vaatimuksen noudattamisesta. Tämän vuoksi kestävyysraportin varmennuskertomuksen lausunnosta jätetään pois edellä mainittu erityinen viittaus kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ään.

Lisäksi lausuntokappaleeseen lisätään omana alakappaleenaan rajausta siitä, että kestävyysraportin varmennuskertomuksen lausunto ei kata kirjanpitolain 7 luvun 22 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaista kestävyysraportin merkitsemistä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnisteilla, koska kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä vaatimusta ESEF-asetuksen tai muun Euroopan unionin lainsäädännön kestävyystietojen merkitsemistä koskevien vaatimusten puuttumisen vuoksi.

e) Lausunnon perustelut

Lausunnon perustelut -osio ei sisälly ISAE 3000 (uudistettu) -standardissa esitettyihin varmennusraportin minimivaatimuksiin, mutta standardi ei myöskään kiellä kyseisen kappaleen lisäämistä. Silloin, kun esitetään mukautettu johtopäätös, varmennusraporttiin on standardin mukaan sisällytettävä erillinen osio, jossa kuvataan mukauttamiseen johtanutta seikkaa. Tämän vuoksi vastaava kappale on sisällytetty myös vakiomuotoiseen 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 5.3.

g) Muu seikka

Käytetään tarvittaessa, kts. myös edellä luku 5.3.

ST:n laatimassa mallissa on esitetty alla olevan kaltainen muuta seikkaa koskeva osio. Kestävyysraportin laatiminen ja varmentaminen ensimmäistä kertaa on arvioitu olevan niin relevantti tieto, että sen sisällyttäminen varmennuskertomukseen on perusteltua.

Kuten suosituksen luvussa 2.4 on kuvattu, ensimmäistä kertaa laadittavan kestävyysraportin varmennustoimeksianto kattaa vain raportointikauden tietojen varmennuksen. Jos yritys esittää ensimmäisenä raportointivuonna vertailutietoja, on kestävyysraportissa kerrottava selkeästi, ettei tietoja ole varmennettu. Vastaava raja-
rajaus on suositeltavaa esittää myös varmennuskertomuksella. Raja-
rajaus liittyy varmentajan velvollisuuksiin ja varmennuskertomuksesta saatavaan käsitykseen, joten sen esittämispaikka varmennuskertomuksella on muuta seikkaa koskevassa osiossa.

Suosittelimme, että alla olevan mallin kaltainen muuta seikkaa koskeva osio sisällytetään varmennuskertomukseen ensimmäisen kestävyysraportointi- ja varmennusvuoden osalta:

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

h) Kestävyysraportointitarkastajan riippumattomuus ja laadunhallinta

Kestävyysraportointitarkastajan eettisten vaatimusten noudattaminen, mukaan lukien riippumattomuus, ja laadunhallintajärjestelmää koskeva kappale ovat ISAE 3000 (uudistettu) -standardin vaatimusten mukaiset ja noudattelevat sanamuodoltaan muita ST:n julkaisemia kyseisen 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 kestävyysraportoinnista, samoin kuin taloudellisesta raportoinnista.

j) Luontaiset rajoitteet kestävyysraportin laatimisessa

Varmennusraportissa on tarpeen mukaan esitettävä kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät kestävyysraportin 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 kestävyysraportissa esitetyn mukaisena. Tämän vuoksi luontaisten rajoitteiden yhteydessä on suositeltavaa esittää tarpeen mukaan joku tai jotkin alla olevan esimerkin mukaisista teksteistä:

[[Kestävyysraportin / Konsernikestävyysraportin] laatiminen edellyttää yhtiöltä olennaisuusarviointia relevanttien raportoitavien seikkojen tunnistamiseksi. Tähän sisältyy merkittävästi johdon harkintaa ja valintoja. Kestävyysraportoinnille on myös luonteenomaista, että tämältyyppisten tietojen raportointiin liittyy estimaatteja ja oletuksia, sekä mittaus- ja arviointiepävarmuutta.]

[Yhtiö on [konserni]kestävyysraportin [määritä kyseinen kestävyysraportin liitetieto/kohta] kuvannut, [anna tarkka kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät kestävyysseikkojen mittaamiseen tai arviointiin sovellettavien kriteerien perusteella]. Kuten yhtiö toteaa, näihin [x] sisältyy merkittävää epävarmuutta.]

[Kasvihuonekaasujen määrittämiseen liittyy luontaista epävarmuutta, koska päästökertoimien ja eri kaasujen päästöjen yhdistämiseen tarvittavien lukuarvojen määrittämisessä käytettävä tieteellinen tieto on epätäydellistä.]

[Raportoidessaan tulevaisuutta koskevia tietoja ESRS-standardien mukaisesti yhtiön johdon on esitettävä mahdollisia tulevaisuuden tapahtumia koskevat oletukset, ja kerrottava yhtiön mahdollisista tulevista toimista näihin tapahtumiin liittyen, sekä laadittava tulevaisuutta koskevat tiedot näiden oletusten perusteella. Todellinen

lopputulos on todennäköisesti erilainen, koska ennustetut tapahtumat eivät usein toteudu odotetulla tavalla.]

k) Kestävyyssraportointitarkastajan 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 virheellisyysriskien tunnistamista ja arviointia. ST:n mallissa varmentajan velvollisuudet on kuvattu ISAE 3000 (uudistettu) -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 yhtiön johtoa sekä [konserni]kestävyyssraportin sisältämien tietojen keräämisestä ja raportoinnista vastaavia henkilöitä [konsernitasolla ja tytäryhtiöissä, sekä organisaation eri tasoilla ja liiketoiminta-alueilla].

- Kaksinkertaisen olennaisuusarvioinnin prosessin osalta arvioimme yhtiön suorittaman prosessin toteuttamista suhteessa ESRS-standardien vaatimukseen, sekä sitä, että kaksoisolennaisuusarviointista annetut tiedot ovat olennaisilta osin ESRS-standardien mukaisia.
- Hankimme haastatteluilla käsityksen kestävyystietojen keräämiseen ja yhdistelemiseen liittyvistä yhtiön keskeisistä [prosesseista / kontroleista / tietojärjestelmistä].
- Perehdyimme [konserni]kestävyysraportissa esitettyjen tietojen kannalta olennaisiin yhtiön sisäisiin ohjeistuksiin ja toimintaperiaatteisiin.
- Perehdyimme yhtiön laatimaan taustadokumentaatioon ja asiakirjoihin soveltuvien osien, ja arvioimme, tukevatko ne [konserni]kestävyysraporttiin sisältyvää informaatiota.
- [Suoritimme toimipaikkavierailuja valituilla toimipaikoilla.]
- Arvioimme, täyttääkö [konserni]kestävyysraportti olennaisia kestävyysseikkoja koskevat ESRS-standardien vaatimukset olennaisilta osin.
- EU-taksonomiatietojen osalta hankimme käsityksen prosessista, joilla yhtiö 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.

6.1.2 Mallitekstit mukautetuista lausunnoista

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

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), sekä

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 (kaksinkertainen
olennaisuusanalyysi).

Lausuntomme ei kata kirjanpitolain 7 luvun 22 § 1 momentin 2 kohdan mukaista
[konserni]kestävyysraportin merkitsemistä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnisteilla, koska
kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä vaatimusta
ESEF-asetuksen tai muun Euroopan unionin lainsäädännön kestävyystietojen
merkitsemistä koskevien vaatimusten 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 / Konsernikestävyystarkastajan] velvollisuudet.

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

Malliteksti:

Kielteinen lausunto

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

- 1) kirjanpitolain 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja
kestävyysraportointistandardeja (ESRS), sekä
- 2) kestäväää 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 raportoimista varten (kaksinkertainen olennaisuusanalyysi).

Lausuntomme ei kata kirjanpitolain 7 luvun 22 § 1 momentin 2 kohdan mukaista [konserni]kestävyysraportin merkitsemistä digitaalisilla XBRL-kestävyystunnisteilla, koska kestävyysraportointiyritysten ei ole ollut mahdollista noudattaa kyseistä vaatimusta ESEF-asetuksen tai muun Euroopan unionin lainsäädännön kestävyystietojen merkitsemistä koskevien vaatimusten 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 menneellä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluontoinen tarkastus*”.

Tämän standardin mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa [kestävyysraportointitarkastajan / konsernikestävyystarkastajan] velvollisuudet.

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

6.2 Toimeksiantokirje

Toimeksiantokirjeen pääasiallista sisältöä on kuvattu suosituksen luvussa 2.6.

Toimeksiantokirjettä koskevassa mallissa on lisäksi huomioitu osakeyhtiölain mukaisena siirtymäaikana mahdolliset erilaiset tilanteet kestävyysraportointitarkastajan valinnan osalta.

Malli toimeksiantokirjeestä on julkaistu erikseen ST-verkkopalvelussa.

6.3 Johdon vahvistusilmoituskirje

Johdon vahvistusilmoituskirjeen pääasiallista sisältöä on kuvattu suosituksen luvussa 4.10. Vahvistusilmoituskirjeessä on lisäksi huomioitu sellaiset keskeiset seikat, jotka liittyvät nimenomaan kestävyysraportointiin ja siihen liittyviin johdon velvollisuuksiin.

Malli johdon vahvistusilmoituskirjeestä on julkaistu erikseen ST-verkkopalvelussa.

Liite 1 Määritelmät

Tässä suosituksen liitteessä esitetään tärkeimmät kestävyysraportointiin liittyvät määritelmät, jotka pohjautuvat suomenkielisiin EU-säädöksiin, ja varmennuksen osalta ISAE 3000 (uudistettu) -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 (uudistettu) -standardista.

Kestävyysraportointiin sisältyvä keskeinen sanasto

Määrittelyt perustuvat EU:n direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta annettuun terminologiaaliitteeseen.

Kaksinkertainen olennaisuusarviointi

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

Kestävyysraportti

Yrityksen toimintakertomuksen erillinen osa, jossa esitetään kestävyysraportoimisessa edellytetyt tiedot siten kuin kirjanpitolain 7 luvussa säädetään.

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.

Kestävyys selvitys

Kts. edellä.

Konsernikestävyysraportti

Kestävyysraportti konsernin toiminnasta kirjanpitolain 7 luvun 19 § mukaisesti. Tässä suosituksessa käytetään yksinkertaisuuden vuoksi termiä kestävyysraportti, jolla viitataan sekä yksittäisen yrityksen että konsernin tasolla laadittuun kestävyysraporttiin.

Kestävyysraportointiyritys

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

Tässä suosituksessa on käytetty sanaa kestävyysraportointiyritys 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 kestävyysraportointiin liittyvien 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. kestävyysraporttien 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, analyytikot ja tutkijat.

Osa sidosryhmistä voi kuulua kumpaankin ryhmään.

Vastuullisuuskatsaus, vastuullisuusraportti

Yrityksen vapaaehtoisesti laatima, vapaavalintaisesti sovellettavaan kriteeristöön perustuva raportti, joka ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen kestävyysraportti.

Varmennukseen liittyvä keskeinen sanasto

ISAE 3000 (uudistettu) –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 §:n 3 momentin mukaan kestävyysraportointivarmennamiseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää varmennustapaa. Tämän suosituksen tavoitteena on kehittää lain tarkoittamaa hyvää varmennustapaa.

Kestävyysraportointitarkastaja, Konsernikestävyystarkastaja

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

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

Toimeksiantaja on kestävyysraportoinnin osalta yritys, joka laatii kestävyysraportin. Kestävyysraportointitarkastajan valinta kuuluu yhtiökokouksen toimivaltaan.³⁴

Varmennusraportti

Tässä suosituksessa sama kuin kestävyysraportin varmennuskertomus.

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.

³⁴ Yhtiömuodosta johtuu, mikä on toimivaltainen elin