

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

17.12.2025

Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennus

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N
SUOSITUKSIA 6/2025

Sisällysluettelo

1 Johdanto	3
1.1 Suosituksen tausta	3
1.2 Suosituksen tarkoitus ja soveltaminen	5
1.3 Suosituksen voimaantulo	7
2 Raportointia ja varmennusta koskevat yleiset vaatimukset	8
2.1 Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin taustaa	8
2.2 Vapaaehtoisessa vastuullisuusraportoinnissa sovellettava kriteeristö	9
2.2.1 Sovelletusta kriteeristöstä yleisesti	9
2.2.2 Esimerkkejä Suomessa sovelletuista kriteeristöistä	11
2.3 Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennuksen taustaa	11
2.4 Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennusviitekehys	12
2.4.1 Yleistä varmennusviitekehyksestä	12
2.4.2 Rajoitettu ja kohtuullinen varmuustaso varmennuksessa	14
2.5 Varmennuksen kohde	16
2.6 Toimeksiantokirje	17
3 Varmennuksen suunnittelu	18
3.1 Varmennuksen suunnittelusta yleisesti	18
3.2 Riskienarviointitoimenpiteet ja olennaisuus	18
3.2.1 Riskienarviointitoimenpiteet	18
3.2.2 Olennaisuus	21
4 Toimenpiteet vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmentamisessa	22
4.1 Varmennustoimenpiteet	22
4.1.1 Varmennustoimenpiteistä yleisesti	22
4.1.2 Tulevaisuuteen liittyvät tiedot ja arviot	23
4.2 Varmennusevidenssin hankkiminen	24
4.2.1 Varmennusevidenssin hankkimisen tavat	24
4.2.2 Analyttiset toimenpiteet	25
4.2.3 Aineistotarkastustoimenpiteet	26
4.3 Erityisasiantuntijoiden ja sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen	27

4.4 Varmentajan toimenpiteet muun informaation suhteen.....	27
4.5 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat.....	28
4.6 Johtopäätökset ja dokumentointi.....	28
4.6.1 Johtopäätökset	28
4.6.2 Työpaperit	29
4.6 Vahvistusilmoituskirje.....	29
5 Varmentajan raportointi	31
5.1 Yleistä raportoinnista	31
5.2 Rajoitettu varmuus raportoinnissa	31
5.3 Vakiomuotoinen ja mukautettu varmennusraportti.....	32
5.3.1 Vakiomuotoinen varmennusjohtopäätös.....	32
5.3.2 Mukautettu varmennusraportti.....	32
5.4 Muut kommunikointi- ja raportointivelvoitteet.....	33
6 Raporttimallit	33
Liite 1 Määritelmät.....	37

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä 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 tausta

Vapaaehtoisesti laadittujen vastuullisuustietojen varmennustoimeksiannon kohteet vaihtelevat. Kohteena voivat olla esimerkiksi yhtiön verkkosivuillaan julkistama vastuullisuusraportti, vihreän rahoituksen käyttöä koskeva raportti, tai yhtiön rahoitussopimuksen ehtoihin liittyvä vastuullisuusraportointi. Edelleen varmennuksen kohteena voi olla yrityksen koko vastuullisuusraportti, tai vain osia siitä, sisältäen laadullisia ja / tai määrällisiä vastuullisuustietoja. Varmennustoimeksianto voi käsittää myös vain yksittäisiä tunnuslukuja tai mittareita, esimerkiksi rahoitussopimuksen ehtoihin liittyvissä varmennustoimeksiannoissa. Varmennustoimeksiannosta sovittaessa onkin erityisen tärkeää, että toimeksiantaja ja varmentaja sopivat yksiselitteisesti varmennuksen kohteesta sekä raportoinnissa sovellettavasta kriteeristöstä. Varmentajan on myös arvioitava, soveltuvatko yrityksen valitsemat raportointikriteerit varmennuksen kohteena olevien vastuullisuustietojen raportointiin, ja ovatko kriteerit muutoin asianmukaiset. Tämä on edellytyksenä myös sille, että tietoja voidaan ylipäänsä varmentaa.

Vapaaehtoinen laatiminen, vapaaehtoinen vastuullisuusraportointi ja vapaaehtoinen varmennus tarkoittavat tässä suosituksessa sitä, että yritys on laatinut vastuullisuusraportin tai vastuullisuustiedot vapaaehtoisesti, ilman lakisääteistä velvoittavuutta, vapaasti valitsemaansa raportointiviitekehystä noudattaen, ja raportoituihin tietoihin kohdistuu vapaaehtoinen varmennus ilman lakisääteistä varmennusvelvoitetta. Vapaaehtoista raportointia on tämän suosituksen näkökulmasta myös sellainen vastuullisuustietojen raportointi, jota yrityksen rahoittaja tai muut sidosryhmät edellyttävät yritykseltä, mutta jota ei kuitenkaan edellytetä lainsäädännössä.

On kuitenkin hyvä huomioida, että jos yritys laatii vapaaehtoisesti kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin ja sisällyttää sen näin ollen toimintakertomukseensa, tähän kestävyysraporttiin kohdistuvassa varmennuksessa noudatetaan tilintarkastuslakia, ja varmennukseen

sovelletaan myös omaa erillistä varmennussuositusta¹. Vapaaehtoisen kirjanpitolain 7 luvun tarkoittaman kestävyysraportoinnin varmennus ei siis kuulu tämän suosituksen soveltamisalaan.

Tämä suositus perustuu kansainväliseen varmennustoimeksiantostandardiin ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus”*. Suosituksen käyttäjän oletetaan tuntevan standardin sisällön ja hallitsevan tilintarkastusta ja varmennusta koskevat ammatilliset vaatimukset. On lisäksi huomioitava, että kun vastuullisuustietojen varmennus suoritetaan ISAE 3000 (uudistettu) -standardin mukaisena, kaikkia kyseisen standardin mukaisia vaatimuksia, jotka ovat vastuullisuustietojen varmentamisessa relevantteja, tulee noudattaa. Suositusta tulee lukea yhdessä mainitun standardin kanssa.

Silloin, kun varmennuksen kohteena ovat yhteisön kasvihuonekaasuraportin tiedot, ja nämä tiedot eivät ole vain suhteellisen pieni osa varmennettavien tietojen kokonaisuudesta, varmennuksessa sovelletaan ISAE 3000 (uudistettu) -standardin lisäksi ISAE 3410 *”Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot”* -standardia². Tämän standardin vaatimuksia ei ole huomioitu suosituksessa.

Vastuullisuustietojen varmennustoimeksiannot ovat tyypillisesti rajoitetun varmuustason mukaisia varmennuksia. Tämän vuoksi suositus on laadittu ensisijaisesti rajoitetulle varmuustasolle. Kohtuulliseen varmuustasoon liittyvät erityispiirteet suhteessa rajoitettuun varmuustasoon on kuitenkin esitetty omassa alaluvussaan (luku 2.4.2), jotta suositusta voidaan tarvittaessa soveltaa myös kohtuullisen varmuustason mukaisiin varmennuksiin.

¹ <https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/kestavyysraportoinnin-varmennus-paivitetty-suositus/>

² Kun kansainvälinen kestävyysvarmennusstandardi ISSA 5000 astuu voimaan, samassa yhteydessä ISAE 3410 Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot -standardi kumotaan. Standardia voidaan kuitenkin soveltaa niin kauan, kuin ISSA 5000 ei ole voimassa.

1.2 Suosituksen tarkoitus ja soveltaminen

Tämä suositus on laadittu tilintarkastajien käyttöön, ja se on tarkoitettu sovellettavaksi ennen kaikkea yksittäisten vapaaehtoisten vastuullisuuteen liittyvien raportoitujen tietojen varmennukseen, riippumatta raportointikriteeristöstä.³ Tämän vuoksi suosituksessa käytetään varmennuksen kohteen osalta pääsääntöisesti termiä ”vastuullisuustiedot”, ja itse raportoinnista ”vastuullisuusraportointi” tai ”vastuullisuustietojen raportointi”. Suositusta voidaan kuitenkin soveltaa myös kokonaisen vapaaehtoisen vastuullisuusraportin varmennuksessa.

Suositus ja sen yhteydessä laaditut varmennusraporttimallit on laadittu ensi sijassa osakeyhtiöiden laatimien vastuullisuustietojen 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 osakeyhtiöiden (mukaan lukien yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt) laatimien vastuullisuustietojen varmennukseen.

Suositusta ei ole tarkoitettu sovellettavaksi kirjanpitolain 7 luvun mukaan laadittujen kestävyysraporttien varmennukseen. Näiden kirjanpitolain tarkoittamien (joko vapaaehtoisesti tai lakisääteisesti laadittujen) kestävyysraporttien varmennukseen on laadittu ja julkaistu oma, erillinen suositus.⁴

On hyvä huomioida, että suosituksen päivityshetkellä listaamattomien pk-yritysten ja mikroyritysten vapaaehtoisen kestävyysraportointistandardin VSME:n⁵ mukaan laadittu raportti ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen

³ Käytännössä tällä hetkellä vapaaehtoisen vastuullisuuteen liittyvän raportoinnin varmennustoimeksiannot eivät useinkaan kata kokonaisen raportin varmennusta, vaan varmennus kohdistetaan joihinkin yksittäisiin tietoihin, mittareihin tai tunnuslukuihin.

⁴ <https://tilintarkastajat.fi/suosituks/kestavyysraportoinnin-varmennus/>

⁵ Komission suositus (EU) 2025/1710 pienten ja keskisuurten yritysten vapaaehtoisesta kestävyysraportointistandardista (VSME, Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs)

kestävyysraportti, ja näin ollen sen mahdolliseen varmennukseen sovelletaan tätä vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennussuosituksia.

Kestävyysraportointiin liittyen on julkaistu myös Suomen Tilintarkastajat ry:n Q&A: EU:n kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa, jota on päivitetty vuonna 2025⁶. Tämä Q&A sisältää Suomen Tilintarkastajat ry:n kannanottoja ja suosituksia erityisesti raportointiin liittyvien vaatimusten soveltamiseen liittyen. Vaikka Q&A on laadittu ennen kaikkea kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportoinnin näkökulmasta, siinä on useita liittymäkohtia, sekä kannanottoja ja suosituksia myös vapaaehtoiseen vastuullisuusraportointiin. Q&A täydentää tätä suositusta, mutta suositusta sovelletaan kuitenkin itsenäisesti.

EU:ssa on suosituksen päivityshetkellä käsiteltävänä Omnibus I -esitys⁷, joka saattaa tuoda merkittäviä muutoksia nykyiseen kestävyysraportointisääntelyyn ja sen soveltamiseen. Myös kansallisesti suosituksen päivityshetkellä on käsiteltävänä eri vaiheissa lainsäädäntöön esitettyjä muutoksia, jotka perustuvat EU-sääntelyyn. Ns. Stop the Clock -direktiivi on implementoitu kansallisesti kirjanpitolakiin marraskuussa 2025⁸, ja lisäksi avoimena on luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta⁹. Vaikka edellä mainitut esitykset liittyvätkin ensi sijassa kestävyysraportointia koskevaan lainsäädäntöön ja sen soveltamiseen, niin esityksillä voi olla myös suoria tai epäsuoria vaikutuksia vapaaehtoiseen

⁶ Päivitetty Q&A-yhteenveto on luettavissa Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilta:

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

⁷ 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

⁸ Kyseisen lakimuutoksen myötä toisen aallon yritysten lainsäädännöllinen velvoite laatia CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportti siirtyy kahdella vuodella eteenpäin. Tämä lykkäys koskee yrityksiä, joiden olisi alkuperäisen CSRD-direktiivin mukaan tullut raportoida kestävyystietoa vuonna 2025 alkavalta tilikaudelta. Kts. <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/saaduskokoelma/2025/1006>

⁹ 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>

vastuullisuustietojen raportointiin, esimerkiksi sen yleistymiseen ja sovellettuihin raportointiviitekehyksiin.

Suositus perustuu sen päivityshetkellä voimassa oleviin standardeihin ja lainsäädäntöön. Tästä syystä tässä suosituksessa ei ole otettu huomioon esimerkiksi edellä kuvattuja esityksiä tai IAASB:n laatimaa kansainvälistä kestävyysraportoinnin varmennusstandardia ISSA 5000¹⁰, koska se ei ole vielä voimassa¹¹.

Suosituksen tavoitteena on kehittää hyvää varmennustapaa ja yhdenmukaistaa vapaaehtoisten vastuullisuustietojen varmennusten raportointia.

1.3 Suosituksen voimaantulo

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

Päivitetty suositus on hyväksytty julkaistavaksi Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 16.12.2025. Päivitettyä suositusta sovelletaan vuodelta 2025 tai sen jälkeen laadittujen vapaaehtoisten vastuullisuustietojen varmennuksiin.

Huomio suosituksen soveltamiseen liittyen

Jos suosituksen voimaantulon jälkeen EU:n tai kansallinen lainsäädäntö kehittyy siten, että joku tai jotkut suosituksen osat ovat ristiriidassa voimassa olevan lainsäädännön vaatimuksiin nähden, noudatetaan siinä tapauksessa lainsäädäntöä, eikä suositusta. Tällaisia kohtia voivat olla esimerkiksi varmennusraportin allekirjoittamiseen liittyvä osio, tai maininnat siitä, onko

¹⁰ <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>

¹¹ 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.

toimintakertomukseen mahdollista sisällyttää jotain muuta kestävyysraporttiin liittyvää raportointia kuin kirjanpitolain 7 luvun tarkoittama kestävyysraportti.

2 Raportointia ja varmennusta koskevat yleiset vaatimukset

2.1 Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin taustaa

Vastuullisuusraportoinnin tarkoituksena on tuottaa merkityksellistä ja käyttökelpoista tietoa yhteisön toiminnan aiheuttamista ympäristö- ja sosiaalisista sekä hallinnon vaikutuksista sidosryhmien tai yrityksen oman päätöksenteon tueksi. Vastuullisuustietojen tai kokonaisen raportin laatijan tavoitteena on sidosryhmien ymmärryksen, sitoutumisen ja luottamuksen kasvattaminen tuottamalla eri sidosryhmille olennaista ja merkittävää tietoa. Raportointi perustuu vapaaehtoisuuteen, ja yhteisöt valitsevat esittämänsä raportoinnin aiheet ja raportoinnin laajuuden itse, huomioiden vapaaehtoisesti sovelletun raportointikriteeristön mahdolliset vaatimukset.

Vastuullisuusraportoinnille leimallisia piirteitä voivat olla esimerkiksi:

- laaja vastuullisuustietojen ja -raportoinnin aiottujen käyttäjien piiri, joka odottaa ja vaatii erilaisia raportoitavia asioita ja niihin liittyvää varmennusta;
- tapahtumien, tietojen, mittauskriteerien ja raportoitavien kohteiden moninaisuus;
- mittayksiköiden erilaisuus ja sekä numeeristen että laadullisten mittarien käyttö;
- 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;
- toimeksiantajan mahdollisuus valita vastuullisuusraportoinnin tavoitteet, viitekehykset ja raportointistandardit lukuisista, usein joko yleisesti hyväksyttyjen viitekehysten tai yksityisten toimijoiden tuottamista vaihtoehdoista;

- toiminnan tulosten raportointi sellaisenaan, tai verrattuna vastuullisuuskehityksen suhteelliseen edistymiseen, toimeksiantajan omiin tavoitteisiin tai toimialan tavoitteisiin tai vertailutietoihin nähden;
- lainsäädännön ja muun pakottavan sääntelyn sekä vapaaehtoisten viitekehysten ja raportointikriteeristöjen kirjavuus kansainvälisellä ja paikallisella tasolla, sekä sääntelyn ja vapaaehtoisten viitekehysten jatkuva kehittyminen;
- taloudellista raportointia moninaisempi tietojenkeruu-, yhdistely- ja raportointiprosessi sisäisine kontrolleineen.

Vastuullisuusraportoinnin avulla yhteisön sidosryhmät voivat muodostaa käsityksen yhteisön toiminnasta raportoiduilla osa-alueilla.

Vastuullisuusraportointi voi tarjota sidosryhmille mahdollisuuden vertailla eri yhteisöjä sopimus- tai yhteistyökumppaneina (mukaan lukien asiakas- ja toimittajasuhteet), työnantajina tai sijoituskohteina.

Kuten suosituksen johdannossa on todettu, vastuullisuusraportoinnilla viitataan tässä suosituksessa sekä yksittäisten vastuullisuustietojen että kokonaisen vastuullisuusraportin laatimiseen.

2.2 Vapaaehtoisessa vastuullisuusraportoinnissa sovellettava kriteeristö

2.2.1 Sovelletusta kriteeristöstä yleisesti

Kestävyyssraportointia koskevien lakimuutosten implementoinnin yhteydessä kirjanpitoaista kumottiin luku 3 a, joka sisälsi säännökset ei-taloudellisia tietoja koskevista selvityksistä.¹² Lakimuutoksen jälkeen ja suosituksen päivityshetkellä

¹² Kestävyyssraportointiin liittyvän lainsäädännön keskeistä sisältöä sekä raportoinnin että sen varmentamisen näkökulmasta on kuvattu Kestävyyssraportoinnin varmennusta koskevassa suosituksessa: <https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/kestavyysraportoinnin-varmennus/>

kansallisessa lainsäädännössä ei ole sääntelyä, joka liittyisi vapaaehtoiseen vastuullisuustietojen raportointiin.

Kun varmentaja ottaa vastuullisuustietojen varmentamista koskevan toimeksiannon vastaan, varmentajan tulee sopia toimeksiantajan kanssa muun muassa siitä, mitä kriteeristöä tietojen raportoinnissa aiotaan soveltaa ja miten. Sopimisen tarkoituksena on ehkäistä mahdollisia väärinkäsityksiä tai erimielisyyksiä, jotka koskevat esimerkiksi raportoinnin menettelytapoja ja/tai olennaisuutta, täydellisyyttä ja oikeellisuutta yksittäisillä aihealueilla.

Raportointiin sovelletut kriteerit voivat pohjautua esimerkiksi raportoivan yrityksen noudattamiin olennaisiin lakeihin, asetuksiin, ohjeistuksiin, yrityksen omiin raportointiperiaatteisiin, yleisesti hyväksyttyihin viitekehyksiin (kts. luku 2.2.2) tai yksityisten toimijoiden tuottamiin vaihtoehtoihin¹³. Vastuullisuustietojen laadintaan käytettyjen yrityksen itsensä luomien kriteerien, joiden mukaisesti myös varmennustoimeksianto näin ollen suoritetaan, on oltava joko vakiintuneita tai määriteltyjä.

On tärkeää, että myös yrityksen luomat ja käyttämät kriteerit ovat käyttökelpoisia ja asianmukaisia esitetyn tiedon arvioinnissa. Käytettyjen kriteerien tulee olla muun muassa olennaisia, täydellisiä, luotettavia, neutraaleja ja raportin lukijoiden ymmärrettävissä ja arvioitavissa. Nämä tunnusmerkit ovat edellytyksenä myös sille, että raportti tai yksittäiset tiedot voidaan varmentaa. Tämän vuoksi on suositeltavaa, että yrityskohtaistenkin kriteerien osalta noudatetaan yleisesti hyväksyttyjen viitekehysten mukaisia periaatteita.

Yrityksen tietojen tuottamista varten käyttöönsä valitsemien kriteerien tulee olla kohdekäyttäjien saatavilla. Yrityksen tulee tuoda raportin laadintaperiaatteissa selkeästi ilmi yrityksen soveltamat raportointikriteerit, myös yrityskohtaisten tietojen osalta. Käyttäjien tulee voida muodostaa arvio niistä kriteereistä, joihin yritys on perustanut raportointinsa, ja joita varmentaja on käyttänyt varmentaessaan vastuullisuustietoja.

¹³ Esimerkki yksityisten toimijoiden tuottamista vaihtoehtoista on GRESB-viitekehys kiinteistöjen vastuullisuuden arviointiin ja vertailuun.

2.2.2 Esimerkkejä Suomessa sovelletuista kriteeristöistä

Suomessa käytössä olevia vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin yleisiä raportointiviitekehyksiä ovat muun muassa Global Reporting Initiative (GRI), Euroopan komission suosittelema listaamattomien pk-yritysten ja mikroyritysten vapaaehtoinen kestävyysraportointistandardi (VSME), ISSB:n IFRS® Sustainability Disclosure Standards (ISSB Standards), Value Reporting Foundation (International Integrated Reporting Council, IIRC) ja Sustainability Accounting Standards Board (SASB) –pohjainen vastuullisuustietojen raportointi. ESRS-standardien ja EU-taksonomia-asetuksen mukaisia tietoja on myös mahdollista raportoida vapaaehtoisesti. Lisäksi kasvihuonekaasupäästöjen laskentaan liittyvä yleisesti käytössä oleva viitekehys on GHG-Protocol standardit ja ohjeistus.

On myös mahdollista, että useat yritykset tulevat jatkossa vapaaehtoisesti raportoimaan eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien (ESRS) mukaisesti, joko osin tai täysimääräisesti, vaikka eivät laatisikaan kirjanpitolain 7 luvun vaatimusten mukaista kestävyysraporttia. Nämä osin tai täysimääräisesti ESRS-standardien mukaan laaditut raportit eivät siis ole kirjanpitolain 7 luvun mukaisia kestävyysraportteja, kun laatimisessa noudatetaan vain ESRS-standardien vaatimuksia, eikä muita lakeihin ja asetuksiin liittyviä vaatimuksia kestävyysraportoinnin osalta. Tällöin on myös tärkeää, että näitä osin tai täysimääräisesti ESRS-standardien mukaan laadittuja raportteja ei nimetä kestävyysraportiksi, eikä niitä liitetä osaksi toimintakertomusta.

2.3 Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennuksen taustaa

Asiantunteva vastuullisuusraportoinnin varmennus on keskeinen tapa lisätä vastuullisuuteen liittyvien tietojen ja vapaaehtoisen raportoinnin laatua, luotettavuutta ja uskottavuutta, ja se on usein myös sidosryhmien odotuksena, joten vapaaehtoistenkin vastuullisuustietojen ja raporttien varmennuttaminen on suositeltavaa.

Sidosryhmien kuten sijoittajien, rahoittajien ja asiakkaiden tarve saada luotettavaa ja vertailukelpoista vastuullisuustietoa omien päätöstensä ja raportointinsa tueksi kasvaa jatkuvasti. Myös muut vastuullisuustietojen käyttäjät haluavat luotettavaa ja vertailukelpoista tietoa esimerkiksi yhteisöjen vastuullisuusasemasta, vastuullisuustavoitteiden saavuttamisesta, vaikutuksista ympäristöön, työoloihin ja yhteiskuntaan, sekä näiden kehityksestä.

Nämä seikat yhdessä lukuisten mahdollisten vapaaehtoisten raportointiviitekehysten kanssa tekevät vastuullisuusraportoinnin tuottamisen haasteelliseksi, ja asettavat samalla vaatimuksia vastuullisuusraportoinnin varmennukselle. Tilintarkastajan ammattitaito ja varmennuksen laatu ovat merkittävässä asemassa vastuullisuusraportoinnin laadun, luotettavuuden ja uskottavuuden lisäämisessä.

Tilintarkastajien valmius laadukkaan varmennuksen suorittamiseen perustuu tilintarkastajan auktorisoinnin vaatimaan pätevyyteen, osaamiseen ja ammattikuntaa sitoviin perusperiaatteisiin. Kun varmennustoimeksianto suoritetaan tilintarkastajien noudattamien kansainvälisten varmennusstandardien mukaisesti, varmennuksen toteutus ja laadunhallinta ovat kestäväällä pohjalla. Tämä lisää sidosryhmien luottamusta vastuullisuusraportoinnin laatuun.

2.4 Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennusviitekehys

2.4.1 Yleistä varmennusviitekehyksestä

Vapaaehtoisten vastuullisuustietojen varmentamisesta ei ole suosituksen päivityshetkellä erillistä kansallista sääntelyä. On huomioitava, että tilintarkastuslaissa säännellään vain kirjanpitolain 7 luvun mukaisten (joko lakisääteisten tai vapaaehtoisesti laadittujen) kestävyysraporttien

varmentamista, eikä näitä vaatimuksia näin ollen sovelleta vapaaehtoisten vastuullisuustietojen varmennukseen.

Vastuullisuustietoja raportoivat yritykset voivat itse valita, mitä asioita, missä ja miten he raportoivat vastuullisuudestaan ja myös sen, varmennetaanko raportoituja tietoja. Vastuullisuustietojen käyttäjät, kuten esimerkiksi pankit rahoittajan roolissa, voivat kuitenkin vaatia tiettyjen erikseen ilmoittamiensa vastuullisuustietojen varmennusta.

Vastuullisuustietojen varmennuksessa sovelletaan yleistä varmennustoimeksiantostandardia ISAE 3000 (uudistettu) *”Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus”*. Kun varmennuksen kohteena ovat yhteisön kasvihuonekaasuraportin tiedot, ja nämä tiedot eivät ole vain suhteellisen pieni osa varmennettavien tietojen kokonaisuudesta, sovelletaan lisäksi ISAE 3410 *”Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot”* -standardia.¹⁴

ISAE 3000 (uudistettu) -standardissa on vaatimuksia, jotka liittyvät toimeksiannon suunnitteluun ja toteutukseen, kuten olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen ja evidenssin hankkiminen, sekä raportoimiseen liittyviä vaatimuksia. Näitä käsitellään tämän suosituksen myöhemmissä luvuissa.

Lisäksi ISAE 3000 (uudistettu) -standardiin sisältyy vaatimuksia mm. eettisiin vaatimuksiin ja laadunhallintaan liittyen. Näitä vaatimuksia ei ole käsitelty tässä suosituksessa. Standardin mukaan varmennusraporttiin sisällytetään omat osionsa eettisten vaatimusten ja laadunhallintajärjestelmää koskevan standardin ISQM 1¹⁵ noudattamisesta. Nämä osiot on sisällytetty Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimiin varmennusraporttimalleihin (kts. luku 6).

¹⁴ Näitä varmennusstandardeja sovelletaan siihen saakka, kunnes kansainvälinen kestävyysvarmennusstandardi ISSA 5000 astuu voimaan. Tämän standardin voimaantulon yhteydessä ISAE 3410 Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot -standardi kumotaan, ja ISAE 3000 standardia ei saa enää soveltaa kestävyystietojen varmennustoimeksiannoissa.

¹⁵ Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja

Varmentajan raportointia ISAE 3000 (uudistettu) -standardin mukaan on käsitelty suosituksen luvussa 5.

2.4.2 Rajoitettu ja kohtuullinen varmuustaso varmennuksessa

Vastuullisuustietojen varmennustoimeksianto voi olla rajoitetun varmuuden tai kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. Varmuustasoilla on useita yhtäläisyyksiä, kuten varmennusprosessin vaiheet ja toimeksiannon edellytykset. Varmuustasoilla on myös useita merkittäviä eroavaisuuksia, joista keskeisimmät liittyvät varmennuksen suunnitteluvaiheessa toteutettaviin riskienarviointitoimenpiteisiin, sekä sen jälkeen suoritettaviin varmennustoimenpiteisiin.

Riskienarviointitoimenpiteiden eroavaisuudet

Rajoitetun varmuustason mukaisessa varmennuksessa riskienarviointi voidaan tehdä yleisemmällä tasolla, kun taas kohtuullisessa varmuudessa olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidaan tarkemmin, ja hyödynnetään tarvittaessa, varmentajan ammatillisen harkinnan mukaan myös kannanottoja olennaisen virheen riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa.

Kohtuullisen varmuustason mukaisessa varmennuksessa varmentaja muodostaa käsityksen toimeksiannon kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta, joka kohdistuu vastuullisuustiedon tuottamiseen. Tähän kuuluu myös toimeksiannon kannalta relevanttien kontrollien rakenteen arvioiminen. Kontrollien käyttöönottoa arvioidaan haastatteleamalla kohdetta koskevasta tiedosta vastuussa olevia henkilöitä, ja suorittamalla muita toimenpiteitä.

Varmennustoimenpiteiden eroavaisuudet

Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa varmennustoimenpiteiden luonne ja ajoitus ovat erilaisia, ja laajuus on suppeampi kuin kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa. Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen vaatii enemmän ja

laadukkaampaa evidenssiä, ja siten käytännössä enemmän tarkastustoimenpiteitä kuin rajoitetun varmuuden saavuttaminen. Kohtuullisen varmuuden varmennustoimeksianto voi edellyttää yleensä myös raporttoivalta yritykseltä toimivia raportointiprosesseja ja sisäisiä kontroleja.

Rajoitetun varmuustason mukaisessa varmennuksessa ei tyypillisesti arvioida sisäisten kontrollien rakennetta tai käyttöönottoa eikä testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Jos kohtuullisen varmuustason varmennuksessa varmentajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä perustuu oletukseen, että kontrollit toimivat tehokkaasti, tai muut toimenpiteet kuin kontrollien testaus eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, tulee varmennustoimenpiteisiin sisältyä evidenssin hankkimista vastuullisuustietoihin kohdistuvien relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Eroavaisuudet varmennuksen raportoinnin osalta

Varmennuksen raportointia koskevat vaatimukset ovat lähes kaikilta osin yhteneväiset rajoitetussa ja kohtuullisessa varmuustasossa. Keskeisin ja merkittävin eroavaisuus koskee varmentajan johtopäätöstä, joka kohtuullisen varmuustason varmennuksessa nimetään usein lausunnoksi. Rajoitetun varmuustason varmennuksessa johtopäätös ilmaistaan muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella varmentajan tietoon tullut seikkaa, joka antaisi (tai seikkoja, jotka antaisivat) hänelle syytä uskoa, että varmennuksen kohteena ollut vastuullisuustieto on olennaisesti virheellinen. Kohtuullisen varmuustason mukainen johtopäätös esitetään positiivisessa muodossa, esimerkiksi varmentaja toteaa, onko varmennuksen kohteena oleva tieto kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti.¹⁶

¹⁶ Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimat raporttimallit sisältävät mallit vakiomuotoisesta vastuullisuustietojen varmennusraportista, erikseen rajoitetulle ja kohtuulliselle varmuustasolle. Kts. suosituksen luku 6.

Vapaaehtoisessa vastuullisuustietojen varmennusraportissa rajoitetun varmuuden tasolla tulee esittää informatiivinen yhteenveto varmentajan johtopäätöksen perustaksi tehdystä työstä. Lisäohjeistusta annettavista tiedoista ja esimerkkejä varmentajan suorittamista, varmennusraportille sisällytettävistä toimenpiteistä on esitetty suosituksen luvussa 6.

Kohtuullisen varmuustason mukaisessa varmennusraportissa edellä mainittu informatiivinen yhteenveto voi olla suppeampi kuin rajoitetun varmuustason mukaisessa varmennusraportissa, ja kuvaus varmentajan suorittamista toimenpiteistä esitetään tarvittaessa, varmentajan ammatillisen harkinnan mukaan.

2.5 Varmennuksen kohde

Varmennustoimeksianto kattaa sille erikseen sovitun ajanjakson. Yleensä vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin raportointikausi vastaa yhtiön tilikautta. Vapaaehtoinen vastuullisuusraportti voidaan julkaista joko osana yhtiön vuosikertomusta tai omana erillisenä raporttinaan.¹⁷ Aina vapaaehtoista vastuullisuusraporttia tai raportoituja tietoja ei julkaista, erityisesti jos ne on laadittu esimerkiksi vain rahoittajan tietopyyntöön vastaamiseksi.

Vapaaehtoisessa vastuullisuusraportoinnissa varmennuksen kohde voidaan vapaasti sopia toimeksiantajan ja varmentajan välillä. Varmennus voi kohdistua koko raporttiin, tai raportissa esitettyihin yksittäisiin tietoihin. Varmennuksen kohde on tärkeää sopia ja yksilöidä riittävän selkeästi ja yksityiskohtaisesti erityisesti silloin, kun varmennetaan vain yksittäisiä tietoja. Yrityksen tulee myös itse selkeästi ja yksiselitteisesti kertoa vastuullisuusraportissaan, mihin yksittäisiin tietoihin tai raportin osiin varmennus on kohdistunut (esimerkiksi GRI-raportin indeksissä merkitään omaan sarakkeeseensa varmennetut tiedot). Myös varmentajan tulee varmennusraportissaan tällöin yksiselitteisesti viitata siihen vastuullisuusraportin kohtaan tai tietoon, joka on ollut varmennuksen kohteena.

¹⁷ Kts. tarkemmin Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisema Q&A-yhteenveto, kysymykset 4.11 ja 4.12.

2.6 Toimeksiantokirje

Vastuullisuustietojen varmentamistoimeksiannon ehdoista on sovittava toimeksiantajan kanssa kirjallisesti. Yhteisön valitsema raportointikriteeristö, sekä vastuullisuustietojen mittaamisen, keräämisen ja raportoinnin toteuttamistapa vaikuttavat suoraan vastuullisuusraportoinnin varmennuksen luonteeseen.

Toimeksiantokirjeeseen dokumentoidaan toimeksiannon keskeiset ehdot, kuten palkkio ja aikataulut, sekä määritellään toimeksiannon sisältö, varmuuden taso (rajoitettu vai kohtuullinen varmuus), sekä varmennuksen laajuus ja kohde riittävästi yksilöitynä (tietyt yksittäiset tiedot tai koko raportti). Viimeistään tässä yhteydessä varmentajan on myös syytä tehdä arvionsa siitä, soveltuvatko yrityksen soveltamat kriteerit varmennuksen kohteena olevien vastuullisuustietojen raportointiin, ja ovatko kriteerit muutoin asianmukaiset. Vastuullisuusraportoinnissa sovellettuihin kriteeristöihin liittyviä seikkoja on kuvattu suosituksen luvussa 2.2.

Toimeksiantokirjeeseen dokumentoidaan em. seikkojen lisäksi myös mahdolliset rajoitukset. Vastuullisuustietojen varmennustoimeksiantoon liittyvät rajoitukset voivat liittyä esimerkiksi vastuullisuustietojen sisältöön tai varmentamiseen.¹⁸ Lisäksi toimeksiantokirjeessä todetaan muun muassa keskeiset varmentajan velvollisuudet, sekä yhteisön velvollisuudet vastuullisuustietojen laatimisen ja esittämisen suhteen.

¹⁸ Varmennustoimeksiantoon liittyviä rajoituksia ja varmentajan mahdollisia toimenpiteitä niihin liittyen on kuvattu ISAE 3000 (uudistettu) standardissa.

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 ja sen soveltamien kriteerien monimutkaisuudesta. Suunnittelu on jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka jatkuu usein läpi koko toimeksiannon.

Keskeisiä suunnittelussa huomioitavia seikkoja ovat mm.

- toimeksiannon ehdot;
- varmentajan määrittämät olennaisuudet varmennettaville tiedoille;
- varmennuksen painopistealueet ja varmennustoimenpiteet;
- arvio olennaisten virheellisyyksien riskeistä (ml. väärinkäytösten ja viherpesun riski);
- aikataulut;
- resurssointi, mukaan lukien erityisasiantuntijoiden käyttö toimeksiannossa.

3.2 Riskienarviointitoimenpiteet ja olennaisuus

3.2.1 Riskienarviointitoimenpiteet

Varmentaja suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä, jotta hän pystyy muodostamaan riittävän käsityksen yrityksestä ja toimeksiannon olosuhteista,

ja jotta hän pystyy käsityksensä perusteella tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisuuden riskit ja suunnittelemaan näihin vastaavat varmennustoimenpiteet.

Riskienarviointitoimenpiteitä suoritetaan haastatteluilla sekä tutkimalla dokumentteja.

Käsityksen muodostaminen

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

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

- Millainen on raportoivan yrityksen koko, rakenne ja liiketoimintamalli;
- Mikä on raportoivan yrityksen toimiala ja toimintaympäristö;
- Millaiset ovat vastuullisuusinformaation keräämis- ja käsittelykäytännöt ja prosessit;
- Millaiset ovat yrityksen vastuullisuustietojen laatimisperiaatteet;
- Mitkä ovat johdon arvioita ja harkintaa vaativat raportoinnin osa-alueet;
- Vaikuttavatko varmennuksen kohteena olevat vastuullisuustiedot johdon palkitsemiseen tai rahoitukseen;
- Ketkä ovat vastuullisuusinformaation tunnistettuja aiottuja käyttäjiä;
- Millaisia muita prosesseja, sisäistä valvontaa ja kontroleja yrityksen vastuullisuusraportointiin liittyy.

Varmentaja voi muodostaa käsityksensä esimerkiksi seuraavilla keinoilla:

- haastatteleamalla keskeisissä tehtävissä olevia johtajia;
- haastatteleamalla keskeisissä tehtävissä olevia vastuullisuus- ja ympäristöasioista vastaavia henkilöitä;
- läpikäymällä yrityksen omaa ohjeistusta vastuullisuusraportointiin liittyen;
- tutkimalla toimialalle olennaisia lakeja, säännöksiä ja muita standardeja;

- tutustumalla mahdollisiin yrityksen aiempiin vastaaviin vastuullisuusraportteihin sekä mahdollisiin muiden saman toimialan yritysten vastaaviin vastuullisuusraportteihin;
- tutkimalla julkisia lähteitä, kuten uutisointia ja yrityksen omaa tiedottamista.

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

Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Varmentajan on muodostamansa käsityksen perusteella:

- tunnistettava alueet, joilla vastuullisuustiedon virheellisyys on todennäköinen; ja
- suunniteltava ja suoritettava toimenpiteet, jotka kohdistuvat tunnistettuihin keskeisiin alueisiin, ja joiden avulla hankitaan 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. Vastuullisuustietojen varmennustoimenpiteitä kuvataan suosituksen luvussa 4.

Lisätoimenpiteiden suunnitleminen

Jos varmentajan tietoon tulee toimeksiannon aikana uusia seikkoja, joiden johdosta hän uskoo, että varmennuksen kohteena oleva vastuullisuustieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, hänen on suunniteltava ja suoritettava

lisätoimenpiteitä. Näiden lisätoimenpiteiden avulla on tarkoitus hankkia lisää evidenssiä, kunnes varmentajan on mahdollista:

- a) tehdä johtopäätös, ettei vastuullisuustieto todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen; tai
- b) todeta, että vastuullisuustieto on kyseisen seikan (tai seikkojen) johdosta olennaisesti virheellinen.

3.2.2 Olennaisuus

Varmentaja määrittää varmennustoimeksiannossa noudatettavat olennaisuusrajat. Selvyyden vuoksi todettakoon, että tämä on eri asia kuin olennaisuus, jota raportoiva yritys mahdollisesti soveltaa raportoinnissaan, riippuen soveltamastaan raportointiviitekehyksestä.

Varmentajan määrittämät olennaisuudet otetaan huomioon:

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

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

Olennaisuuksien määrittämisessä otetaan huomioon sekä laadullisia että määrällisiä tekijöitä. Varmentajan arvio olennaisuuksista 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 vastuullisuusraportoinnista, ja halukkuutta tutkia sitä kohtuullisen huolellisesti;

- b) aiotut käyttäjät ymmärtävät, että vastuullisuustiedot tuotetaan ja esitetään käyttäen asianmukaisia olennaisuustasoja, ja heillä on käsitys sovellettaviin kriteereihin mahdollisesti sisältyvistä olennaisuuskäsitteistä;
- c) aiotut käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät, joita vastuullisuustietojen mittaamiseen tai arvioimiseen liittyy; ja
- d) aiotut käyttäjät tekevät järkeviä päätöksiä, jotka perustuvat vastuullisuustietoihin kokonaisuutena.

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

Vastuullisuustietojen varmennuksessa olennaisuusrajat määritetään lähtökohtaisesti erikseen kullekin merkittävälle varmennuksen kohteena olevalle kvantitatiiviselle seikalle/tiedolle. Määritettyjä olennaisuusrajoja voi siis vastuullisuustietojen varmennuksessa olla useita. Vastuullisuustietojen varmennuksessa ei ole useinkaan mahdollista määrittää kokonaisolennaisuutta, kuten tilinpäätöksen tilintarkastuksessa tehdään.

Olennaisuudet määritetään yleensä niissä mittayksiköissä, joissa yritys on määrittänyt ja raportoinut kyseiset seikat. Esimerkiksi jos yritys on määrittänyt tietyn raportoimansa mittarin prosentteina, myös varmennuksessa käytettävä olennaisuus määritetään prosentteina.

4 Toimenpiteet vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin 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 virheellisuuden riskit. Toimenpiteiden tulisi vastata tunnistettuihin riskeihin ja tuottaa riittävä määrä evidenssiä, joka tukee varmentajan mahdollisuutta tehdä valitun varmuustason mukainen johtopäätös ja antaa tätä koskeva varmennusraportti.

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 vastuullisuustietojen laatimisesta sekä henkilöille, jotka osallistuvat vastuullisuustietojen laatimisprosessiin.

Tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä täydennetään tarvittaessa aineistotarkastustoimenpiteillä varmentajan ammatillisen harkinnan ja riskiarvion perusteella. Lähtökohtaisesti aineistotarkastus ei ole välttämätöntä rajoitetun varmuuden hankkimiseksi.

4.1.2 Tulevaisuuteen liittyvät tiedot ja arviot

Vastuullisuusraportoinnissa esitetään usein erilaisia vastuullisuuteen liittyviä yrityksen tavoitteita ja niihin liittyviä toimenpidesuunnitelmia tai muita tietoja. Tällaiset tiedot sisältävät myös tulevaisuuteen liittyviä tietoja ja arvioita. Tietoja saatetaan myös raportoida arvionvaraisiin lähtötietoihin ja oletuksiin pohjautuen.

Varmentajan ei luonnollisestikaan ole mahdollista hankkia varmuutta siitä, toteutuvatko tulevaisuutta koskevat tiedot ja arviot yrityksen raporttoimalla 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 vastuullisuusraportoinnissa.

Tulevaisuuteen liittyvät tiedot ovat esimerkki luontaisista rajoitteista, joita varmentaja voi kuvata varmennusraportillaan asianmukaisen otsikon alla. Esimerkkejä varmennusraportille sisällytettävistä luontaisista rajoitteista on esitetty suosituksen luvussa 6.

4.2 Varmennusevidenssin hankkiminen

4.2.1 Varmennusevidenssin hankkimisen tavat

Varmennuksen kohteena olevat vastuullisuustiedot voivat sisältää sekä laadullisia että määrällisiä tietoja. 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.

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

Haastateltaviin henkilöihin voivat kuulua johdon lisäksi esimerkiksi yrityksen vastuullisuusraportointiprosessista, 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 varmennettavia vastuullisuustietoja;
- Yritysjohdon ja hallituksen kokousten pöytäkirjojen lukeminen sekä muiden sellaisten pöytäkirjojen, muistioiden ja sisäisten ohjeistusten (esim. toimintaperiaatteet ja kuvaukset) lukeminen, jotka ovat vastuullisuustietojen kannalta relevantteja;
- Sellaisten relevanttien prosessien läpikäynti, joiden kautta raportoiva yritys kerää varmennettavia vastuullisuustietoja ja varmistaa niiden oikeellisuuden.

Tietojen varmentamista ja evidenssin hankkimista analyttisten ja aineistotarkastustoimenpiteiden avulla kuvataan tarkemmin seuraavissa alaluvuissa.

4.2.2 Analyttiset toimenpiteet

Analyttiset toimenpiteet auttavat tunnistamaan epäjohtonmukaisuuksia ja kehityssuuntia, ja niiden tavoitteena on varmistua siitä, että varmennuksen kohteena olevat vastuullisuustiedot ovat yhdenmukaisia yrityksestä muodostetun käsityksen ja tehdyn riskienarvioinnin sekä muun hankitun evidenssin kanssa.

Analyttisiä toimenpiteitä ovat esimerkiksi

- yrityksen suoritusten analysointi suhteessa 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 vastuullisuusraportoinnissa esitettyjen tietojen välisen suhteen loogisuustarkastelu;

- tulevaisuutta koskevien tietojen taustalla olevien oletusten vertailu aiempiin toteutuneisiin tietoihin.

4.2.3 Aineistotarkastustoimenpiteet

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

Aineistotarkastustoimenpiteitä voivat olla esimerkiksi:

- 1) Yrityksen laatiman dokumentaation ja määrällisten tietojen läpikäynti, esimerkiksi
 - jättepalveluja koskevat palvelusopimukset, jotka osoittavat kolmannen osapuolen suorittaman työn laatua, määrää ja laajuutta (esimerkiksi jätteiden käsittelyä koskevat laskut);
 - energiayhtiöiden laskut, joiden perusteella yritys on laskenut energiankulutusta ja päästötietoja;
 - henkilöstöön liittyvien tietojen (esimerkiksi palkkaus, lukumäärätiedot, työtapaturmatiedot, koulutustiedot) vertailu palkanlaskentajärjestelmän tai henkilöstöjärjestelmän dataan.
- 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) Vastuullisuusraportointiin syötettyjen tietojen sekä laskentakaavojen matemaattisen oikeellisuuden varmentaminen.

4.3 Erityisasiantuntijoiden ja sisäisen tarkastuksen työn käyttäminen

Vastuullisuustietojen varmennuksessa on mahdollista käyttää erityisasiantuntijoiden ja sisäisten tarkastajien tekemää työtä. Periaatteet ovat erityisasiantuntijan osalta samat riippumatta siitä, onko kyse johdon vai varmentajan käyttämästä erityisasiantuntijasta. Varmentaja on vastuussa vastuullisuustietojen varmentamisesta sovituilta osin ja hänen on harkittava, milloin erityisasiantuntijan objektiivisuus ja työn laatu ovat riittäviä hänen tekemänsä työn käyttämiseen varmentajan evidenssinä.

4.4 Varmentajan toimenpiteet muun informaation suhteen

Kun varmennuksen kohteena olevat vastuullisuustiedot sisältyvät sellaiseen asiakirjaan, johon sisältyy myös muuta informaatiota, varmentajan tulee tunnistaa tämä muu informaatio, ja kohdistaa siihen toimenpiteitä.

Vapaaehtoisessa vastuullisuustietojen varmennuksessa muun informaation tunnistaminen saattaa joskus olla haasteellista, erityisesti silloin, kun varmennuksen kohteena ovat yksittäiset vastuullisuustiedot. Varmentaja pyrkii tunnistamaan muun informaation keskustelemalla johdon kanssa. Muuta informaatiota voisi esimerkiksi olla vastuullisuusraporttiin sisältyvät, varmennuksen kohteena oleviin tietoihin läheisesti liittyvät muut tiedot, jos varmennettavat vastuullisuustiedot sisältyvät julkaistavaan kokonaiseen raporttiin. Jos taas yritys ei julkaise samassa dokumentissa ja samanaikaisesti mitään muuta raportointia kuin varmennettavat vastuullisuustiedot, varmennuksen kannalta muuta informaatiota ei ole ollenkaan.

Kun varmentaja on tunnistanut muun informaation, hänen tulee lukea tämä muu informaatio sen varmistamiseksi, että niiden tiedot ovat yhdenmukaisia

varmennettujen vastuullisuustietojen kanssa. Mikäli ristiriitaisuuksia tai olennaisia virheitä havaitaan, varmentajan tulisi keskustella yrityksen kanssa. Jos ristiriitaisuutta tai olennaista virhettä ei saada ratkaistua, varmentajan tulisi harkita, mihin toimenpiteisiin hän niiden johdosta ryhtyy.

4.5 Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat

Vastuullisuustietojen varmentajan on huomioitava varmennusraportin antamispäivään mennessä toteutuneiden, ja hänen tietoonsa tulleiden sellaisten merkittävien tapahtumien vaikutus, joilla voisi olla olennaista vaikutusta varmennuksen kohteena oleviin vastuullisuustietoihin ja varmentajan omaan varmennusraporttiin. Toimenpiteet varmennusraportin antamispäivään mennessä toteutuneisiin tapahtumiin liittyen voivat lähtökohtaisesti olla tiedusteluja.

Varmentaja ei ole velvollinen suorittamaan mitään toimenpiteitä varmennusraportin antamispäivän jälkeisiä tapahtumia koskien.

4.6 Johtopäätökset ja dokumentointi

4.6.1 Johtopäätökset

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

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

Varmentajan tulee arvioida sitä, onko varmennuksen kohteena olleet vastuullisuustiedot esitetty yrityksen määrittelemän ja soveltaman

raportointikriteeristön mukaisesti selkeästi ja riittävässä määrin niin, että se vastaa aiottujen käyttäjien informaatiotarpeisiin. Lisäksi varmentaja arvioi vastuullisuustietojen antamaa kokonaiskuvaa siltä osin kuin se on hänen varmennuksensa piirissä, ja arvioi sitä, onko informaatio harhaanjohtavaa.

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

4.6.2 Työpaperit

Varmentajan on laadittava ja koottava työpaperit, jotka todentavat suoritettun varmennuksen. Dokumentaatioon sisällytetään muun muassa toimeksiantokirje, varmennussuunnitelmat, analyysit, mahdolliset muistiot, yhteenvedot merkittävistä asioista, vahvistuskirjeet, mahdolliset varmennuslistat 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 vastuullisuustietojen 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.

Varmennukseen liittyvä dokumentaatio tulee arkistoida tilintarkastusyhteisön omien aikarajojen puitteissa ja siten, ettei ulkopuolisella ole mahdollisuutta päästä siihen käsiksi.

4.6 Vahvistusilmoituskirje

Varmentajan on pyydettävä raportoivalta yritykseltä kirjallinen vahvistusilmoituskirje. Vahvistusilmoituskirjeen allekirjoittajat määräytyvät

tapauskohtaisesti. Yleensä allekirjoittajana toimii johtoon tai hallintoelimiin kuuluva henkilö (tai kuuluvat henkilöt).

Vahvistusilmoituskirjeessä johto (tai muu asianmukainen allekirjoittaja) lausuu muun muassa, että se on antanut varmentajalle kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia.

Johto vahvistaa vahvistusilmoituskirjeessä myös sen, että vastuullisuustiedot on laadittu ja esitetty sovellettavien kriteerien mukaisesti, mukaan lukien, että kaikki asiaankuuluvat tiedot tai seikat on julkaistu vastuullisuustietoja koskevassa raportissa, ja että mahdollisia 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 vastuullisuustiedon varmentamisen kannalta olennaisia, varmentajan on

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

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

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

5 Varmentajan raportointi

5.1 Yleistä raportoinnista

Vaatimukset varmentajan raportoinnin osalta perustuvat vapaaehtoisten vastuullisuustietojen varmennuksessa sovellettuun varmennusstandardiin. Alla on kuvattu raportointiin liittyviä vaatimuksia ISAE 3000 (uudistettu) -standardin valossa, mutta vastaavat vaatimukset sisältyvät myös ISAE 3410

Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot -standardiin.

Varmennusraportin on oltava kirjallinen ja sisällettävä selkeästi ilmaistu varmentajan johtopäätös¹⁹. ISAE 3000 (uudistettu) -standardi sisältää vaatimukset varmennusraportin minimisisällölle²⁰. Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimat varmennusraporttimallit sisältävät standardin vaatimat perusosat. On hyvä huomioida, että varmentajan raportointi räätälöidään kuitenkin aina toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti.

5.2 Rajoitettu varmuus raportoinnissa

Rajoitetun varmuuden mukaisten toimeksiantojen raportointiin on muutamia erityisiä vaatimuksia ISAE 3000 (uudistettu) -standardissa. Varmennusraportin tulee sisältää paitsi maininta tai kuvaus varmentajan hankkiman varmuuden tasosta, sen tulee myös sisältää informatiivinen yhteenveto varmentajan johtopäätöksen 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

¹⁹ Kohtuullisen varmuustason mukaisessa varmennusraportissa puhutaan usein johtopäätöksen sijasta lausunnosta.

²⁰ ISAE 3000 (uudistettu) kohta 69

varmuuden antavassa toimeksiannosta suoritettavista toimenpiteistä ja ovat niitä suppeampia ja

- b) tämän vuoksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa saatava varmuuden taso on huomattavasti alempi kuin varmuus, joka olisi saatu suorittamalla kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.

5.3 Vakiomuotoinen ja mukautettu varmennusraportti

5.3.1 Vakiomuotoinen varmennusjohtopäätös

Varmennusraportissa 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 vastuullisuustietoja ole kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Johtopäätöksen muodon tulee noudattaa em. vaatimusta²¹.

5.3.2 Mukautettu varmennusraportti

Varmennusraportti voidaan mukauttaa joko esittämällä mukautettu johtopäätös, tai esittämällä varmennusraportissa tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale ilman, että johtopäätöstä mukautetaan.

Varmennusraportin mukauttamisen tapoja ja systematiikkaa on kuvattu tarkemmin Kestävyysraportoinnin varmennusta koskevassa suosituksessa luvussa 5.3.2. Mainittua ohjeistusta voidaan soveltuvin osin hyödyntää myös vapaaehtoisten vastuullisuustietojen ja kokonaisten vastuullisuusraporttien varmennuksia koskevien varmennusraporttien laatimisessa.

²¹ Tämä johtopäätöksen muotoilu koskee rajoitetun varmuustason mukaisia varmennuksia. Kts. kohtuullisen varmuustason mukaisen vakiomuotoisen johtopäätöksen muotoilusta luvussa 2.4.2, ja Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimassa varmennusraporttimallissa kohtuullisen varmuuden tasolla.

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. Toimeksiantoa koskevan yrityksen hallitukselle ja/tai johdolle on suositeltavaa erikseen tai muun raportoinnin yhteydessä raportoida vastuullisuustietojen laatimiseen tai raportointiin liittyvistä epäkohdista, joita varmentaja ei pidä niin olennaisina puutteina, että ne johtaisivat mukautettuun varmennusraporttiin.

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

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

6 Raporttimallit

Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennukseen liittyvät raporttimallit on julkaistu erillisinä liitteinä, ja ne ovat ladattavissa Oma ST:stä verkkokirjasta ”Tilintarkastajan raportointi -kertomusmallien Word-pohjat”. Raporttimallit sisältävät mallit vakiomuotoisesta vastuullisuustietojen varmennusraportista, erikseen rajoitetulle ja kohtuulliselle varmuustasolle.

Esimerkkejä luontaisista rajoitteista

Kuten suosituksen luvussa 4.1.2 on todettu, varmentaja saattaa joissakin tilanteissa harkita lisäävänsä varmennusraporttiin kuvauksen merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät varmennuksen kohteena olevien vastuullisuustietojen laatimiseen. Luontaiset rajoitteet voivat liittyä esimerkiksi

tulevaisuutta koskeviin tietoihin, ennusteisiin ja tietoihin, jotka sisältävät merkittävästi johdon arvionvaraisuutta ja harkintaa. Näiden tietojen varmentaminen on haastavaa, ja ne voivat olla sellaisia luontaisia rajoitteita, joita varmentaja kuvaa varmennusraportissaan.

Luontaisia rajoitteita koskeva kuvaus sisällytetään varmennusraportissa omaan osioonsa, johdon velvollisuuksia kuvaavan osion jälkeen.

Alla on esitetty esimerkkejä luontaisista rajoitteisista. Kaikki esimerkit eivät sovellu jokaiselle mahdolliselle raportointikriteeristölle, vaan luontaiset rajoitteet tulee muotoilla tapauskohtaisesti, varmentajan ammatillisen harkinnan mukaan.

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

[Yhtiö on Vastuullisuusraportissaan [määritä kyseinen vastuullisuusraportin liitetieto/kohta] kuvannut, [anna tarkka kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät Vastuullisuustietojen 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 Raportointikriteeristön 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.]

Esimerkkejä suoritetuista toimenpiteistä

Kuten suosituksen luvussa 2.4.2 ja 5.2 on todettu, varmennusraporttiin tulee sisältyä informatiivinen yhteenveto varmentajan johtopäätöksen 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 rajoitetun varmuustason mukaisessa varmennusraportissa 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 Vastuullisuustietojen keräämisestä ja raportoinnista vastaavia henkilöitä [konsernitasolla ja tytäryhtiöissä, sekä organisaation eri tasoilla ja liiketoiminta-alueilla].*
- *Hankimme haastatteluilla käsityksen Vastuullisuustietojen keräämiseen ja yhdistelemiseen liittyvistä yhtiön keskeisistä [prosesseista / kontroleista / tietojärjestelmistä / käytännön menettelytavoista].*
- *Perehdyimme yhtiön laatimaan taustadokumentaatioon ja asiakirjoihin soveltuvien osien, ja arvioimme, tukevatko ne esitetyt Vastuullisuustiedot.*
- *Läpikävimme esitetyt Vastuullisuustiedot ja arvioimme tietojen laatua ja raportoinnin rajausten määrittelyä.*
- *Arvioimme Vastuullisuustietojen oikeellisuutta ja täydellisyyttä perehtymällä alkuperäisiin dokumentteihin ja asiakirjoihin otospohjaisesti.*
- *[Suoritimme toimipaikkavierailuja valituilla toimipaikoilla.]*

- *Arvioimme Raportointikriteeristön raportointia koskevien periaatteiden soveltamista Vastuullisuustietojen esittämisessä.*

Varmennusraportin allekirjoittaminen

Tilintarkastuslakiin sisällytettiin kestävyysraportointidirektiivin implementoinnin yhteydessä uusi erikoispätevyys, kestävyysraportointitarkastaja (KRT) ja kestävyystarkastusyhteisö. Kestävyysraportointitarkastajalla tarkoitetaan HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suorittamaan kestävyysraportointivarmennusta²². Tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportointivarmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka kestävyysraportointiyritys on esittänyt kestävyysraporttinaan.²³

Kuten suosituksen johdannossa on todettu, kirjanpitolain 7 luvun tarkoittama kestävyysraportti ja sen varmennus ovat eri asia kuin vapaaehtoisesti laadittu vastuullisuusraportti ja yksittäiset vastuullisuustiedot, ja niiden vapaaehtoinen varmentaminen. Tämä tarkoittaa sitä, että suosituksen päivityshetkellä nämä vapaaehtoiset vastuullisuusraportit ja yksittäiset vastuullisuustiedot varmennetaan ja näitä koskevat varmennusraportit allekirjoitetaan HT- ja KHT-tilintarkastajien toimesta, riippumatta siitä, onko varmentavalla tilintarkastajalla kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyys.²⁴

²² Tilintarkastuslaki 1 luku 2 § 1 momentti 19 kohta

²³ Tilintarkastuslaki 3 luku 1 a §

²⁴ Suosituksen päivityshetkellä on annettu luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta, jossa on otettu kantaa muun muassa kestävyysraportointitarkastajan muihin varmennustehtäviin. HE-luonnoksen perusteella voisi olla mahdollista, että tulevaisuudessa myös vapaaehtoisia vastuullisuustietoja koskevan varmennusraportin voisi allekirjoittaa kestävyysraportointitarkastajan tai kestävyystarkastusyhteisön nimikettä käyttäen. 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>

Liite 1 Määritelmät

Tässä suosituksen liitteessä esitetään tärkeimmät vapaaehtoiseen vastuullisuusraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvät määritelmät, sekä määritellään joitakin suosituksessa käytettyjä muita termejä. Varmentamiseen liittyvät määritelmät pohjautuvat pääasiassa ISAE 3000 (uudistettu) -standardiin. Täydelliset määritelmät on aina haettava asianmukaisesta lähteestä, kuten voimassa olevasta ISAE 3000 (uudistettu) -standardista.

Aiotut käyttäjät

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

Kohde

Varmennuksen kohteena olevat, erikseen toimeksiantokirjeessä määritellyt vastuullisuustiedot tai vastuullisuusraportti.

Kriteerit

Raportoivan yrityksen määrittämä ja soveltama raportointiviitekehys, jonka mukaan varmennuksen kohteena olevat vastuullisuustiedot on laadittu ja esitetty.

Sidosryhmä

Tahot, jotka voivat vaikuttaa yritykseen, tai joihin se voi vaikuttaa. Sidosryhmät vaihtelevat yrityksestä ja sen toiminnoista riippuen.

Vaikutuksen kohteena ja potentiaalisesti vaikutuksen kohteena olevia sidosryhmiä ja oikeudenhaltijoita (eli sellaisia sidosryhmiä, joiden ihmisoikeudet ovat tai voivat olla vaikutuksen kohteena) voivat olla esimerkiksi:

- yhtiön sisäiset sidosryhmät, kuten osakkeenomistajat, johto ja työntekijät, mukaan lukien epävirallisissa järjestelyissä mukana olevat työntekijät;

- ulkoiset sidosryhmät, kuten asiakkaat, tuotteiden loppukäyttäjät, toimittajat, kilpailijat, kansalaisjärjestöt, vieraan pääoman ehtoiset rahoittajat ja viranomaiset;
- yhteisöt paikallisella, alueellisella tai kansallisella tasolla;
- toimitusketjuissa toimivat yhteisöt ja ammattiliitot;
- kuluttajat tai tuotteiden loppukäyttäjät.

Lisäksi muita olennaisia sidosryhmiä voivat olla esimerkiksi:

- kansalaisjärjestöt, paikalliset kansalaisjärjestöt, kansalliset ihmisoikeusinstituutiot;
- yhteisöpohjaiset organisaatiot ja paikalliset ihmisoikeuksien puolustajat;
- alan asiantuntijat;
- liiketoimintakumppanit;
- osakkeenomistajat;
- rahoittajat.

Toimeksiantaja

Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa varmentajalle tehtäväksi suorittaa varmennustoimeksianto. Toimeksiantaja on tyypillisesti raportoivan yrityksen johto tai hallintoelimet, mutta myös oikeudellinen taho, aiotut käyttäjät, mittaja tai arvioija, tai jokin muu taho voi raportoivan yrityksen lisäksi olla toimeksiantajan roolissa.

Varmennusraportti

Varmentajan antama kirjallinen varmennusraportti, joka sisältää selkeästi ilmaistun johtopäätöksen varmennuksen kohteena olevista vastuullisuustiedoista.

Varmennustoimeksianto

Toimeksianto, jossa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä voidakseen esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta raportoituihin vastuullisuustietoihin.

Varmentaja

Sellainen HT- tai KHT-tilintarkastaja, joka varmentaa yhteisön laatiman vastuullisuusraportin tai vastuullisuustiedot raportoivan yhteisön kanssa tehdyn toimeksiantoa koskevan sopimuksen mukaan.

Vastuullisuusraportti, vastuullisuuskatsaus, vastuullisuustiedot

Vastuullisuusraportti, vastuullisuuskatsaus ja vastuullisuustiedot on yhteisön tai organisaation vapaaehtoisesti laatima ja julkaisema, erilliseen vapaaehtoisesti valittuun raportointikriteeristöön perustuva raportti tai yksittäinen tieto (tai yksittäiset tiedot) sen tavanomaisen toiminnan aiheuttamista ympäristö- ja sosiaalisista sekä hallinnon vaikutuksista. Usein yhteisö julkistaa vastuullisuusraportin tai yksittäisiä vastuullisuustietoja, mutta on myös mahdollista, että vastuullisuusraportti tai -tiedot on laadittu esimerkiksi vain rahoittajan käyttöön, eikä sitä julkisteta muiden tahojen käytettäväksi.

Vastuullisuusraportti tulee erottaa terminologisesti termistä *kestävyysraportti*, joka tarkoittaa aina kirjanpitolain 7 luvun mukaan, joko vapaaehtoisesti tai lakisääteisesti velvoittavasti laadittua ja toimintakertomukseen sisällytettyä raporttia. Yrityksen vapaaehtoisesti laatima, vapaaehtoisesti sovellettavaan kriteeristöön perustuva raportti ei siis ole kirjanpitolain 7 luvun tarkoittama *kestävyysraportti*.

(Raportoiva) Yhteisö, (raportoiva) yritys

Tässä suosituksessa ”yhteisö” ja ”yritys” tarkoittaa kaikkia niitä yhteisöjä, jotka julkaisevat vapaaehtoisia vastuullisuusraportteja tai vastuullisuustietoja. Yhteisö voi esimerkiksi olla liikeyritys, yhdistys, säätiö tai julkinen organisaatio.