

Karoliina Nykänen

YRITYSVASTUURAPORTTIEN VARMENTAMINEN

Systemaattinen kirjallisuuskatsaus varmennusprosessista

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Marraskuu 2022

TIIVISTELMÄ

Karoliina Nykänen: Yritysvastuuraporttien varmentaminen – Systemaattinen kirjallisuuskatsaus varmennusprosessista
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden maisteriohjelma, Yrityksen laskentatoimi
Marraskuu 2022

Tämän kirjallisuuskatsauksen tavoitteena on muodostaa käsitys siitä, minkälaiseksi yritysvastuutietojen varmennusprosessi on muotoutunut ja minkälaisia haasteita varmennusprosessin aikana on tunnistettu. Varmennuksen rooli on kasvanut markkinoilla ja varmennuksella saavutettujen hyötyjen ymmärtämiseksi on tärkeää, että myös varmennusprosessi tunnetaan kokonaisuudessaan. Tutkimusaineisto koostuu 19 vertaisarvioidusta kansainvälisestä tutkimuksesta, jotka on julkaistu vuosien 2000–2021 aikana.

Varmennusmarkkinat ovat hajaantuneet niin eri standardien kuin varmentajien kesken, mikä heijastuu myös varmennusprosessiin. Varmentajana voi toimia esimerkiksi tilintarkastusyhteisö, konsulttiyritys tai sertifiointipalveluita tarjoava taho. Useiden eri raportoinnin viitekehysten ohella käytössä on myös eri varmennusstandardeja. Varmennuksen kannalta keskeisessä asemassa on ISAE 3000 ja AA1000AS varmennusstandardit. Nämä tiivistävät varmennusprosessin kolmeen vaiheeseen eli suunnitteluun, toteuttamiseen sekä päättämiseen. Standardien mukaan varmennusprosessiin vaikuttaa muun muassa se, mitä varmuustasoa varmennuksella tavoitellaan. Varmennuksen vapaaehtoisuuden vuoksi markkinoilla on lisäksi havaittu eroja varmennusten määrässä niin eri maiden kuin toimialojen välillä.

Tutkimusaineiston perusteella varmennus keskittyy suunnitteluvaiheessa asiakassuhteeseen sisältyvän riskin huomioimiseen muun muassa esivarmennuksen kautta sekä tavoitellun varmuustason valitsemiseen. Toteuttamisvaiheessa keskeisessä asemassa ovat varmennustoimenpiteet, joista tutkimus antaa monipuolisen kuvan. Osa varmennusstandardien esille nostamista varmennustoimenpiteistä ei esiinny aineistossa, mutta tämän lisäksi esille nousee uusia teemoja, kuten raportin ulkomuodon ja sanallisen ilmaisun merkitys sekä strategian ja raportoinnin välisen yhteyden kriittinen tarkastelu. Päättämisen yhteydessä keskustellaan kriittisesti eri luonteisten johtopäätösten antamisesta sekä varmennusmuistion merkityksestä. Haasteet varmennuksessa liittyvät keskeisiin käsitteisiin, kuten siihen, miten vastuullisuus määritellään ja mikä varmennuksen rooli on, mutta myös varmentajan osaamiseen tai tilannekohtaisiin haasteisiin. Näiden lisäksi omina kokonaisuuksinaan nostetaan esille vielä olennaisuuden käsite ja sen merkitys varmennuksessa sekä sidosryhmien rooli.

Tutkimuksen perusteella voidaan laajentaa varmennusprosessin käsitettä. Toisaalta varmennusprosessiin liitetyt haasteet osoittavat, ettei tämä käytäntö ole vielä vakiintunut. Varmentajilla onkin toisistaan poikkeavia näkemyksiä siitä, mihin suuntaan varmennusprosessin tulisi kehittyä. Sääntelyn lisääntyessä onkin tarpeellista ottaa kantaa tähän ja varmennuksen muihin haasteisiin. Tutkimuksen tarjoamat jatkotutkimusaiheet liittyvät varmennusprosessin vaiheisiin, jotka ovat jääneet vähemmälle huomiolle. Tutkimuksen heikkoukset liittyvät sekä tutkimusmenetelmälle tyypillisiin haasteisiin, että tutkijan omaan subjektiivisuuteen.

Avainsanat: Varmennus, yritysvastuu, varmennusprosessi, ISAE 3000, AA1000AS

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

LYHENTEET	
1 JOHDANTO	1
1.1 Aiheen merkitys	1
1.2 Tavoitteet, rajaukset ja tutkimusmetodologia	2
1.3 Tutkimuksen kulku	4
2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS	5
2.1 Keskeiset käsitteet.....	5
2.2 Varmennusmarkkinat	8
2.3 Raportoinnin viitekehukset & varmennusstandardit.....	10
2.4 Eettiset kysymykset	15
2.5 Yhteenveto	19
3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS	21
3.1 Tutkimuskohde ja aineiston keruu	21
3.2 Aineiston käsittely, analysointi ja kuvaus.....	24
3.3 Reliabiliteetti ja validiteetti.....	29
4 TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET	31
4.1 Varmennuksen suunnittelu	31
4.1.1 Riskien arviointi & esivarmennus	31
4.1.2 Valittu yritysvastuuraportoinnin viitekehys	33
4.1.3 Tavoiteltu varmuustaso	35
4.2 Varmennuksen toteuttaminen	38
4.2.1 Evidential reasoning -malli	38
4.2.2 Varmennustoimenpiteet	40
4.2.3 Sanallinen ilmaisu ja raportin ulkonäkö	44
4.3 Varmennuksen päättäminen.....	45
4.4 Varmennukseen liitetyt haasteet	48
4.5 Muut havainnot	51
4.5.1 Olennaisuus	51
4.5.2 Sidosryhmien rooli	53
4.6 Yhteenveto tutkimuksen tuloksista	55
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	57
LÄHDELUETTELO	61
LIITTEET	66
LIITE 1: AINEISTO	66

LYHENTEET

AA1000AS	AccountAbility 1000 Assurance Standard
CSR	Corporate Social Responsibility
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
ISAE 3000	International Standard on Assurance Engagements
ISSB	International Sustainability Standards Board
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
VRF	Value Reporting Foundation

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen merkitys

Sekä yritys vastuun raportoijat että varmennuspalveluita tarjoavat yritykset ovat uuden edessä, sillä huhtikuussa 2021 Euroopan komissio antoi ehdotuksen yritysten vastuullisuusraportointiin liittyvän direktiivin (Corporate Sustainability Reporting Directive eli CSRD) käyttöönotosta. Direktiivin myötä listattujen yritysten yritys vastuulinformaation raportointivaatimukset yksityiskohtaistuvat ja mukaan tulee vaatimus informaation varmentamisesta. Direktiivin odotetaan astuvan voimaan asteittain vuodesta 2024 alkaen. (Euroopan komissio 2022.) Aikaisemmin yritys vastuulinformaation varmentaminen on perustunut pääosin vapaaehtoisuuteen, minkä vuoksi osa yrityksistä on nyt ensimmäistä kertaa hankkimassa tällaisia palveluita, jolloin varmennusasiakkaiden määrä tulee kasvamaan markkinoilla. Lisäksi direktiivi kehittää varmennuskenttää kohti nykyistä korkeampaa varmuustasoa (Suomen tilintarkastajat 2021, 2&5–6). Näin ollen se tulee mahdollisesti koskettamaan myös niitä, jotka ovat osallistuneet etulinjassa yritys vastuutietojen varmentamiseen.

Muutoksella tavoitellaan vastuullisuusraportoinnin luotettavuuden kasvua sekä epäsymmetrisen informaation vähentämistä (Velte & Stawinoga 2017, 1026; Channuntapipat 2021, 776). Juniorin, Bestin ja Cotterin (2014, 9) mukaan luotettavuuden lisääminen varmentamisella vaatii lisäksi sen, että varmennus on prosessina avoin. Avoimen prosessin perusteella yritys vastuuraportin lukijalla on mahdollisuus arvioida myös sitä, millä tavoin luotettavuutta on parannettu eli minkälaisiin asioihin varmennuksella otetaan kantaa. Varmennukseen voikin liittyä harhakuvia esimerkiksi siitä, että varmennuslausunnon antanut yritys takaa yrityksen toiminnan vastuullisuuden, vaikka varmennuksessa on kyse enemmän informaation oikeellisuuden varmentamisesta.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on avata systemaattisen kirjallisuuskatsauksen keinoin sitä, minkälaiseksi varmennusprosessi on kehittynyt lyhyen historiansa aikana. Yritysvastuuraportoinnin varmentamista on tehty vain reilut 20 vuotta, sillä muun muassa O'Dwyer ja Owen (2005, 209) sijoittavat varmennuksen ensimmäisen aallon vuosille 1997–1998. Tämä on lyhyt aika verrattuna esimerkiksi tilintarkastukseen, joka on ollut vaatimuksena Suomen osakeyhtiölaissa vuodesta 1895 lähtien (Kosonen 2005, 37). Näin ollen on luonnollista, että varmennus hakee vielä muotoaan. Tutkimuksessa kiinnitetäänkin huomioita myös siihen, minkälaisia haasteita varmennukseen yhdistetään niin asiakkaan kuin varmentajan näkökulmasta ja miten näitä haasteita voidaan ratkaista.

Tutkimuksen merkitystä korostaa se, että varmennusprosessiin liittyvä tutkimuskirjallisuus on hajanaista ja ylipäättään varmennukseen keskittyvät kirjallisuuskatsaukset ovat harvassa (ks. Cohen & Simnett 2015; Farooq & de Villiers 2017; Maroun 2020; Velte & Stawinoga 2017; Velte 2021). Tietämykseni mukaan tämä on ensimmäinen suomenkielinen kirjallisuuskatsaus aiheeseen ja samalla ensimmäinen *varmennusprosessia* kokonaisuutena tarkasteleva tutkimus. Esimerkiksi suomalaisten pro gradujen painopiste on aikaisemmin ollut varmennuslausuntojen analysoinnissa (ks. Mäki-Rahko 2013; Immonen 2016; Hällström 2017). Toisaalta tutkimuksen lähestymistapa mahdollistaa myös sen, että varmennusprosessista tunnistetaan vaihteita, jotka ovat jääneet vähemmälle huomiolle tutkimuskentällä.

1.2 Tavoitteet, rajaukset ja tutkimusmetodologia

Tutkimuksen tavoitteena on koota yhteen varmennusprosessiin liittyviä kansainvälisiä tutkimuksia ja muodostaa näiden perusteella käsitys siitä, minkälaiseksi varmennusprosessi on muodostunut. Kokonaiskuvan muodostamisen ohella huomioita kiinnitetään niihin haasteisiin, joita varmennusprosessiin yhdistetään. Haasteiden ymmärtämisen perusteella tutkimuksessa voidaan tarkastella sitä, miten vakiintuneita tietyt käytännöt ovat ja

kaivataanko näille muutosta tulevaisuudessa. Näiden tavoitteiden kanssa linjassa ovat seuraavat tutkimuskysymykset:

- *Minkälaisia näkökulmia ja havaintoja kansainvälinen tutkimuskirjallisuus tuottaa varmennusprosessista?*
- *Minkälaisia haasteita varmennusprosessin aikana on tunnistettu?*

Yritysvastuuseen liittyvää informaatioita voidaan esittää monessa muodossa, kuten osana vuosikertomusta, integroituna raporttina, joka pyrkii yhdistämään yritys vastuun ja taloudellisen informaation, tai itsenäisenä raporttina. Varmennusprosessi voi poiketa näiden eri raportointimuotojen välillä, joten tässä tutkimuksessa keskitytään näistä vain itsenäisten yritys vastuuraporttien varmentamisprosessiin. Tähän päädyttiin sen vuoksi, että tämä raportointimuoto asettaa vastuullisuuden keskeisimpään asemaan. Eri raportointimuotojen lisäksi varmennusmarkkinat ovat jakautuneet eri toimijoiden, kuten tilintarkastusyhteisöjen, konsulttiyritysten ja sertifioijien, kesken (CorporateRegister.com 2008, 40). Tämän suhteen ei tehdä rajausta vaan tutkimuksessa huomioidaan kaikki toimijat, jotta voidaan muodostaa todenmukaisin kuva varmennusprosessista hajaantuneilla markkinoilla.

Saatavilla olevan aineiston niukkuuden vuoksi tutkimusta ei voida rajoittaa vain yhteiskunnallisesti hyvin samankaltaisiin valtioihin, kuten Pohjoismaihin tai laajemmin Eurooppaan. Näin ollen aihetta käsitellään maailmanlaajuisesti. Toisaalta varmennusprosessiin liittyvän tutkimuksen tuoreuden vuoksi tutkimuksia ei rajata lainkaan julkaisuvuoden perusteella, sillä ne osuvat joka tapauksessa suhteellisen lyhyelle aikavälille. Näiden lisäksi aineistolle on asetettu vielä yksityiskohtaisempia sisäänotto- ja poissulkukriteerejä, jotka esitellään kappaleessa 3.1.

Menetelmänä systemaattinen kirjallisuuskatsaus mahdollistaa aikaisemman tutkimuksen hahmottamisen kokonaisuutena (Johansson, Axelin, Stolt & Ääri 2007, 3). Systemaattinen kirjallisuuskatsaus etenee vaiheittain ja keskeisessä roolissa on tarkkaan kuvattu hakustrategia. Järjestelmällisyys mahdollistaa tutkimuksen toistettavuuden ja lisää läpinäkyvyyttä sekä vähentää tutkijan omien ennakkoluulojen esilletuomista (Bell, Bryman

& Harley 2019, 93–95). Systemaattisen kirjallisuuskatsauksen avulla tuotettu tieto perustuu arviointiin, havaintojen tekemiseen sekä tiivistämiseen. Koska tutkimus pohjautuu sekundaariseen aineistoon, on tutkimusmenetelmän haasteena erityisesti tutkimusartikkelien laadun arviointi (Bell ym. 2019, 96). Tässä tutkimuksessa aineiston laatua arvioidaan osana aineiston seulontaa sekä myöhemmin myös aineiston tarkemman läpikäynnin yhteydessä.

1.3 Tutkimuksen kulku

Johdanto, eli ensimmäinen viidestä pääluvusta, tuo esille tarpeen varmennustutkimukselle. Toinen pääluku keskittyy taustoittamaan tutkimusta avaamalla keskeisiä käsitteitä, käytössä olevia standardeja, varmennusmarkkinoita sekä varmennuksen kohtaamia eettisiä haasteita. Kolmannessa pääluvussa paneudutaan systemaattisen kirjallisuuskatsauksen toteuttamiseen ja kuvataan yksityiskohtaisesti se, miten käytetyt hakusanat ja tietokannat on valittu sekä miten aineisto on seulottu.

Varsinainen aineiston kuvaus ja tutkimustulosten esittely tapahtuu neljännessä pääluvussa, joka sisältää useita alalukuja. Nämä keskittyvät erityisesti varmennusprosessin kolmeen vaiheeseen eli suunnitteluun, toteuttamiseen sekä päättämiseen. Näiden kolmen pääteeman lisäksi omina kokonaisuuksinaan nostetaan esille myös olennaisuuden ja sidosryhmien rooli varmennuksessa sekä varmennukseen liitetyt haasteet. Viimeisessä pääluvussa kasataan yhteen tutkimuksen johtopäätökset. Kun aineistosta nousseita havaintoja tarkastellaan yhdessä varmennusstandardien sisällön kanssa, voidaan todeta, että kirjallisuuskatsaus laajentaa käsitystä varmennusprosessista. Lisäksi haasteet antavat osviittaa varmennusprosessin vakiintumattomuudesta. Johtopäätösten ohella tuodaan esille jatkotutkimusaiheita.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Vapaat markkinat erilaisille toimijoille sekä varmennuksen sääntelemättömyys ovat tehneet varmennuksen tutkimuskentästä hedelmällisen (O'Dwyer, Owen & Unerman 2011, 50; Cohen & Simnett 2015, 60&71). Vaikka varmennusmarkkinat eivät ole tämän tutkimuksen kohteena, ovat nämä osaltaan vaikuttaneet siihen, minkälaiseksi varmennusprosessi on muodostunut. Tässä pääluvussa tuodaankin esille varmennuksen toimintaympäristöä, kuten eri varmennusstandardeja ja varmentajatyyppejä, eettisiä haasteita sekä myös varmennuksen valintaan vaikuttavia tekijöitä.

2.1 Keskeiset käsitteet

Tutkimuksen kannalta kolme keskeisintä käsitettä ovat *yritysvastuu*, *varmentaminen* sekä *varmennusprosessi*. Yritysvastuun määritelmällä halutaan tarkentaa sitä, minkälaisiin teemoihin yritysvastuuraportoinnilla keskitytään. Varmennuksen määritelmällä taas halutaan tarkentaa sitä, minkälaisesta palvelusta on kyse, sillä myös varmennuksella voidaan viitata erilaisiin palveluihin. Varmennusprosessin määritelmä taas ohjaa tutkimusta, sillä se määrittää aineistoa rajatessa sen, mitkä tutkimukset liittyvät varmennusprosessiin, jolloin ne otetaan osaksi tämän tutkimuksen aineistoa.

Englannin kielessä laajasti käytössä oleva vastuullisuuden käsite *Corporate Social Responsibility* eli *CSR* suomentuu sekä yhteiskuntavastuuksi että yritysvastuuksi. Tässä tutkimuksessa suositaan CSR:stä suomennosta yritysvastuu sen ollessa käytetympi käsite suomalaisessa raportoinnissa. Tämä perustuu tutkijan omaan havaintoon, joka on muodostettu tarkastelemalla muun muassa suomalaisten pörssiyritysten raportoinnissa käyttämiä sanavalintoja. Laskentatoimen näkökulmasta yritysvastuu voidaan määritellä niin, että se on yritystoiminnan aiheuttamien ulkoisvaikutusten huomioimista päätöksenteossa (Laine 2009, 19). Useimmiten tällä tarkoitetaan juuri negatiivisten ulkoisvaikutusten huomioimista, sillä ne vaikuttavat myös niihin, joilla ei itse ole

vaikutusmahdollisuutta asiaan. Tämä määritelmä on kuitenkin laaja, sillä se ei ota kantaa siihen, missä vaiheessa ulkoisvaikutus on kokoluokaltaan niin merkittävä, että se tulee huomioida yritystoiminnassa. Selkein tapa avata yritysvastuun kokonaisuutta vielä yksityiskohtaisemmin on jakaa se alakäsitteisiin.

Yritysvastuu voidaan jakaa ympäristövastuuseen sekä sosiaaliseen ja taloudelliseen vastuuseen (Elkington 1999). Näistä kolmesta alakäsitteestä saa kattavan käsityksen, kun katsoo mitä yritysvastuuraportointiin liittyvät viitekehykset sisällyttävät näihin. Käytetyin näistä viitekehysistä on Global Reporting Initiative eli GRI -standardi (KPMG 2020, 25). GRI:n mukaan yritysvastuuraportointi on tilannekohtaisesti olennaisista asioista raportoimista, mikä voi liittyä joihinkin tai kaikkiin taulukon 1 teemoihin.

TALOUDELLINEN VASTUU		YMPÄRISTÖVASTUU	
GRI 201	Economic Performance	GRI 301	Materials
GRI 202	Market Presence	GRI 302	Energy
GRI 203	Indirect Economic Impacts	GRI 303	Water and Effluents
GRI 204	Procurement Practices	GRI 304	Biodiversity
GRI 205	Anti-corruption	GRI 305	Emissions
GRI 206	Anti-competitive Behaviour	GRI 306	Waste
GRI 207	Tax	GRI 308	Supplier Environmental Assessment
SOSIAALINEN VASTUU			
GRI 401	Employment	GRI 409	Forced or Compulsory Labour
GRI 402	Labour/Management Relations	GRI 410	Security Practices
GRI 403	Occupational Health and Safety	GRI 411	Rights of Indigenous Peoples
GRI 404	Training and Education	GRI 413	Local Communities
GRI 405	Diversity and Equal Opportunity	GRI 414	Supplier Social Assessment
GRI 406	Non-discrimination	GRI 415	Public policy
GRI 407	Freedom of Association and Collective Bargaining	GRI 416	Customer Health and Safety
GRI 408	Child Labour	GRI 417	Marketing and Labeling
		GRI 418	Customer Privacy

Taulukko 1. Taloudellisen, ympäristöllisen ja sosiaalisen vastuun osatekijät GRI:n mukaan

(GRI 2021)

Ulkoisvaikutusten näkökulmasta yrityksillä voi olla tarve viestiä siitä, kuinka yritysvastuu on huomioitu toiminnassa, jotta voidaan osoittaa näillä asioilla olevan merkitystä myös yritykselle. Yritysvastuuraportointi on kuitenkin kohdannut omat epäilyksensä liittyen

viestinnän motiiveihin (Mahoney, Thorne, Cecil & LaGore 2013, 350). Motiivin katsotaan olevan väärä, jos sillä tavoitellaan lähinnä kiillotellun kuvan antamista yrityksen toiminnasta. Varmennusta on tarjottu ratkaisuksi tällaisiin tilanteisiin, joissa halutaan varmistua toiminnan ja raportoinnin yhtenäisyydestä.

Tässä yhteydessä varmennuksella viitataan nimenomaan yritysvastuuraporttien varmentamiseen ja näin ollen suljetaan ulkopuolelle esimerkiksi tilintarkastajien tekemät muut varmennustoimeksiannot. Varmennuksella tarkoitetaan riippumattoman tahon tekemää tarkastustyötä ja sen perusteella annettua johtopäätöstä, jolla kasvatetaan ulkopuolista luottamusta informaatioon (IAASB 2013, 7). Keskeisessä asemassa on siis se, että toimeksiannosta vastaa yrityksestä riippumaton toimija ja johtopäätös on julkinen. Johtopäätös ilmaistaan kirjallisella varmennuslausunnolla. Joissain tapauksissa tästä on käytetty myös nimeä varmennusraportti. Pääpiirteiltään kyse on kuitenkin samasta asiasta ja varmennuslausunnon sisältö vaihtelee vain hieman sen perusteella, mitä varmennusstandardia varmentaja on noudattanut. Keskeisimmät varmennusstandardit ovat AA1000AS sekä ISAE 3000.

Koska varmennusstandardit ohjaavat varmennuksen etenemistä ja sisältöä, määritellään varmennusprosessi näiden perusteella. AA1000AS jakaa varmennusprosessin kolmeen vaiheeseen eli suunnitteluun, toteuttamiseen ja päättämisvaiheeseen (AccountAbility 2020, 25–27). ISAE 3000 ei varsinaisesti jaottele varmennusprosessia, mutta nämä kolme vaihetta ovat tunnistettavissa myös kyseisestä standardista. Suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheen sisällöt on avattu yksityiskohtaisemmin standardien läpikäynnin yhteydessä kappaleessa 2.3.

2.2 Varmennusmarkkinat

Johdannossa sivuttiin EU:n tasolla tapahtuvia muutoksia liittyen CSRD:n käyttöönottoon. Tätä edeltävä NFRD (Non-Financial Reporting Directive) on vaatinut suuryrityksiä raportoimaan vain rajoitetusti yritys vastuuseen liitetystä teemoista osana tilinpäätöstä, jonka myötä ne ovat olleet myös tilintarkastuksen kohteena (Directive 2014/95/EU). Laajuudessaan tätä ei kuitenkaan voida verrata erilliseen yritys vastuuraportointiin ja varmentamiseen, jota kohti ollaan menossa. Yleisesti voidaan kuitenkin sanoa yritys vastuutietojen varmentamisen olleen vuoteen 2022 asti pääsääntöisesti vapaaehtoista. Kansainvälisellä tasolla poikkeuksen tähän tekee vain yksittäiset kansalliset sääntelyt. Tällainen on esimerkiksi Johannesburgin pörssin noudattama vaatimus yritys vastuutietojen varmentamiselle (Ackers & Eccles 2015, 516).

Varmentamisen vapaaehtoinen luonne on mahdollistanut markkinoilla olemisen erilaisille toimijoille. Markkinoiden kehityssuunta on ollut pitkään selkeä ja sitä dominoi maailmanlaajuisesti kolme palveluntarjoajatyyppeä eli Big Four -tilintarkastusyhteisöt (PwC, KPMG, EY & Deloitte), konsulttiyritykset ja sertifiointipalveluita tarjoavat tahot (CorporateRegister.com 2008, 40). Suomessa tilintarkastusyhteisöjen asema on ylikorostunut ja varmentajana toimii todennäköisimmin PwC tai KPMG (Mäki-Rahko 2013, 76). Palveluntarjoajien välillä on havaittu eroja muun muassa käytetyissä varmennusstandardeissa, sillä tilintarkastusyhteisöt suosivat enemmän ISAE 3000-standardia, kun taas muut palveluntarjoajat tukeutuvat vahvemmin AA1000AS -standardiin (Perego 2009, 422; IFAC 2021, 18). Koska varmennusstandardit ohjaavat varmennusta, niin näiden välisten erojen ymmärtäminen selittää mahdollisesti myös joitain eroja varmentajien välillä.

Keskustelua on herättänyt laadun ja varmentajan välinen riippuvaisuus ja tämän suhteen tutkimustulokset ovat jakautuneet kahteen leiriin. Jossain tapauksissa tilintarkastusyhteisöjen tai Big 4 -yhtiöiden varmennuksen laadun on katsottu poikkeavan edukseen muista palveluntarjoajista (Pflugrath, Roebuck & Simnett 2011, 250; Perego & Kolk 2012, 184; Martínez-Ferrero & García-Sánchez 2016, 984). Aina olennaisia laatueroja

ei ole kuitenkaan havaittu tai laatujen on katsottu merkittävästi lähentyneen (Moroney, Windsor & Aw 2012, 927; De Beelde & Tuybens 2015, 205). Yhtä mieltä tutkijat näyttävät kuitenkin olevan siitä, että ottamatta huomioon varmennuksen kokonaislaatua eri varmentajatyypeillä on omia vahvuuksia ja heikkouksia. Tutkimukset ovat esimerkiksi osoittaneet, että tilintarkastusyhteisöjen varmennus on korkealaatuisempaa raportoinnin ja varmennuskäytäntöjen osalta (Perego 2009, 423; Perego & Kolk 2012, 184). Toisaalta huolta on aiheuttanut tilintarkastusyhteisöissä havaittu konservatiivisuus ja varovaisuus (Moroney ym. 2012, 927; Perego & Kolk 2012, 184), joka taas korostaa muiden palveluntarjoajien uusiutumiskykyä.

Osa yrityksistä on omaksunut varmennuksen nopeammin osaksi toimintaansa kuin toiset. Positiivisesti varmennukseen on havaittu vaikuttavan ainakin yrityksen toimiala. Tämä tarkoittaa sitä, että varmennusta tapahtuu todennäköisemmin sellaisilla toimialoilla, joiden negatiiviset ulkoisvaikutukset ovat suurimmat (ks. Velte 2021). Kolkin ja Peregon (2010, 190) tutkimuksessa tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että öljy, kaasu ja kemianteollisuus-kategoriassa varmennuksia on toteutettu suhteellisesti eniten. Tämä voi olla seurausta siitä, että kyseisillä toimijoilla ulkoinen paine toimia vastuullisesti on suuri, sillä yrityksen toimiala nähdään lähtökohtaisesti hyvin saastuttavana ja tällöin esimerkiksi erilaiset aktivistiryhmät saattavat lukeutua yhdeksi yrityksen sidosryhmäksi.

Yrityksen koolla on havaittu olevan merkitystä siinä, että päätyykö yritys varmentamaan yritysvastuuraporttinsa, kun tarkastellaan tutkimuksia, jotka käsittelevät samanaikaisesti useita maita. Fernandez-Feijoon, Romeron ja Ruizin (2015, 353) mukaan pienten ja keskisuurten yritysten todennäköisyys varmentaa yritysvastuuraportteja on vain 60% siitä, mitä se on suurten ja monikansallisten yritysten kohdalla. Tämän tutkimuksen kohteena on ollut 22 eri maata ja 874 yritystä. Vanstraelenin, Simnettin ja Chuanin (2009, 956) tutkimuksessa, joka käsittelee 31 maata ja 2 113 yritystä, havaitaan myös merkittävä ero suurten ja pienten yritysten välillä. Vastaavaan johtopäätökseen päästään Euroopassa tehdyssä tutkimuksessa, jossa mukana tarkastelussa on 227 yritystä (De Beelde & Tuybens 2015, 197).

Yhteiskunnallisista tekijöistä on tutkittu muun muassa sitä, kuinka varmennusten suosio on riippuvaista sijoittaja- ja sidosryhmäkeskeisyydestä. Common law -maat, kuten Yhdysvallat, Australia ja Englanti, nähdään enemmän sijoittajakeskeisinä, kun taas civil law -maat kääntyvät sidosryhmäkeskeisyyteen päin. Sidosryhmäkeskeisessä yhteiskunnassa yrityksen vastuun voidaan katsoa olevan laajempi, sillä se vastaa toiminnastaan laajemmalla joukolla kuin vain omistajille ja näin ollen vapaaehtoiseen varmennukseen päädytään todennäköisemmin. (Kolk & Perego 2010, 185–185.) Kolkin ja Peregon (2010, 191) lisäksi tätä havaintoa vahvistavat Vanstraelen ym. (2009, 960). Fernandez-Feijoo ym. (2015, 353) ovat tämän jaottelun sijaan tutkineet eroa varmennuksessa Euroopan ja muiden maiden välillä ja todenneet, että todennäköisyys varmentamiseen on suurempi Euroopan maiden kohdalla. Tämän tuloksen voidaan katsoa olevan osittain linjassa aikaisempien havaintojen kanssa.

2.3 Raportoinnin viitekehykset & varmennusstandardit

Valitulla raportoinnin viitekehysellä on merkitystä, sillä osana varmennusta arvioidaan myös sitä, täyttääkö raportointi viitekehyksessä esitetyn vähimmäisisällön. Käsitelmäärittelyiden yhteydessä avattiin GRI -standardin sisältöä yksityiskohtaisemmin, sillä se kuvaa hyvin vastuuraportoinnin laajuutta ja monipuolisuutta. On kuitenkin tärkeää tiedostaa, ettei kyseessä ole ainoa käytössä oleva viitekehys. Esimerkiksi AA1000AS varmennusstandardi on kehitetty AccountAbilityn saman nimistä AA1000 raportointiviitekehystä varten. Tämän lisäksi GRI:n ohella Suomessa on ollut yleistymässä Value reporting foundation -järjestön (VRF) esittämä toimialakohtainen raportointi (Suomen tilintarkastajat 2021, 8). Suunta näyttäisi kuitenkin olevan se, että tavoitellaan yhden laajasti hyväksytyyn viitekehysten kehittämistä. Vuoden 2021 lopulla nimittäin IFRS Foundation, VRF sekä Climate Disclosure Standard Boars muodostivat yhdessä International Sustainability Standards Board:in (ISSB), jonka tavoitteena on kehittää kattava ja maailmanlaajuinen viitekehys (IFRS Foundation 2022).

Varmennusstandardien osalta on huomioitava, ettei toisen standardin hyödyntäminen poissulje toista, sillä niitä voidaan käyttää myös rinnakkain. Tällöin voidaan keskittyä erojen sijaan siihen, mitä annettavaa eri standardeilla on kokonaisuudelle, sillä ne voivat osaltaan täydentää toisiaan.

ISAE 3000 eli *muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus ja yleisluontoinen tarkastus*, soveltuu tilintarkastusstandardeista parhaiten yritysvastuutietojen varmennukseen, mutta on yleisesti hyödynnetty myös erilaisissa lausunnoissa, kuten sulautumisen tai apportin yhteydessä. Standardin on asettanut IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), joka tunnetaan laajemmin tilintarkastukseen ja varmentamiseen liittyvistä standardeista (IAASB 2021). ISAE 3000 osalta tulee huomioida se, ettei standardia voida tulkita täysin irrallisena, sillä se kuuluu osaksi suurempaa standardikokonaisuutta (IAASB 2013, 10). AA1000AS taas on suunniteltu nimenomaisesti yritysvastuutietojen varmennukseen ja standardin taustalla toimiva taho, AccountAbility, on erikoistunut vastuullisuuteen laajemmin (AccountAbility 2021).

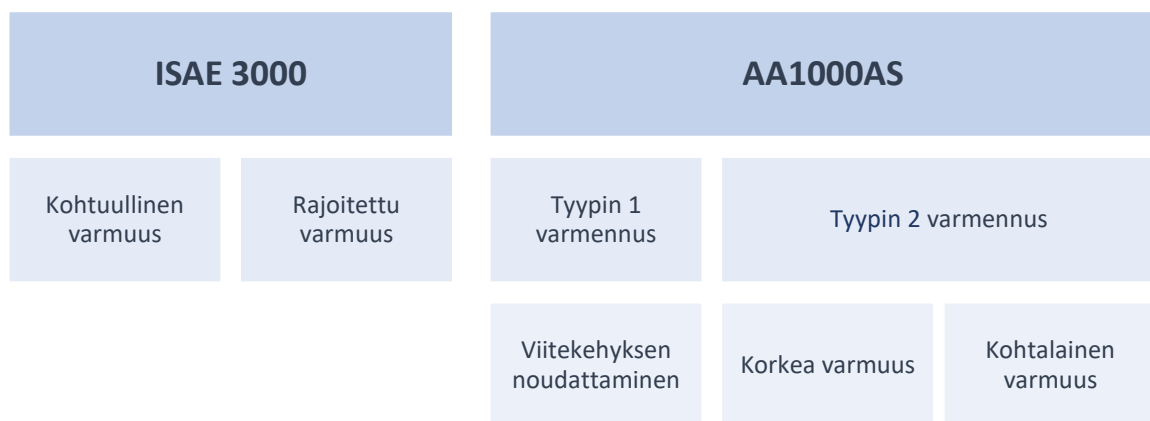
Yhteistä standardeille on se, että ne tunnistavat eri varmuustasoja. ISAE 3000 sisältää määritelmän kahdesta varmuustasosta, joita kuvataan seuraavasti riskin näkökulmasta:

- *Kohtuullinen varmuus (Reasonable assurance engagement)*: alentaa riskin hyväksyttävän matalalle tasolle
- *Rajoitettu varmuus (Limited assurance engagement)*: alentaa riskin hyväksyttävälle tasolle, mutta niin, että se jää suuremmaksi kuin kohtuullisessa varmuudessa. (IAASB 2013, 7.)

AA1000AS:n käyttämät varmuustasot määritellään hieman eri näkökulmasta, nimittäin saavutetun luottamuksen kautta, kuten seuraavasta ilmenee:

- *Korkea varmuus (High assurance)*: Antaa suhteellisesti korkean tason varmuuden, joka on mahdollista kattavan kerätyn aineiston perusteella
- *Kohtalainen varmuus (Moderate assurance)*: Antaa suhteellisesti alemman tason varmuuden vain rajalliseen aineistoon tukeutuen. (AccountAbility 2020, 22.)

Eri varmuustasojen hyödyntäminen eri raportin osille on sallittua molempien standardien mukaan (Farooq & Villiers 2017, 85; AccountAbility 2020, 21). Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että ympäristövastuuseen keskittyvä kokonaisuus voidaan varmentaa niin, että saavutetaan kohtalainen varmuus ja taloudellinen vastuu taas vastaavasti korkean varmuuden mukaan. Varmuustasojen lisäksi AA1000AS tunnistaa kahdenlaisia varmennuksia. Näistä ensimmäisessä keskitytään antamaan lausunto vain käytetyn viitekehyksen noudattamisesta eli siitä onko raportointi linjassa esimerkiksi GRI:n raportointivaatimusten kanssa. Tällöin ei oteta kantaa siihen, onko raportin sisältö paikkansapitävää. Jälkimmäisessä sen sijaan varmennetaan myös vastuullisuusraportin sisältöön (AccountAbility 2020, 19). Näistä tyyppin 2 varmennus vastaa ISAE 3000:n tunnistamaa varmennusta. Standardien keskeinen sisältö on tiivistetty taulukossa 2.



Taulukko 2. Varmennusstandardit (IAASB 2013 & AccountAbility 2020)

Seuraavaksi avataan sitä, mitä standardit yhdessä sanovat varmennusprosessin eri vaiheista eli varmennuksen suunnittelusta, toteuttamisesta ja dokumentoinnista. Varmennuksen

ensimmäisessä vaiheessa keskeisessä asemassa on tarkastussuunnitelma, joka sisältää vähintään tiedot varmuuden aikataulusta ja tarvittavista resursseista, suoritettavista toimenpiteistä, materiaalin keräämiseen liittyvistä otantamenetelmistä ja riskeistä (AccountAbility 2020, 25). Suunnitteluvaiheessa ISAE 3000 nostaa jalustalle olennaisuuden käsitteen, joka tulee huomioida toimenpiteitä ja niiden laajuutta suunnitellessa. Lisäksi se painottaa toimeksiantoon liittyvien olosuhteiden ymmärtämistä haastatteluja avulla. (IAASB 2013, 15–16.)

Toisen vaiheen, eli toteutusvaiheen, tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä aineistoa johtopäätöksen tueksi (Halonen & Steiner 2010, 57). AA1000AS:n (AccountAbility 2020, 28–29) mukaan kohtalaisen varmuustason saavuttamiseen tarvitaan seuraavanlaisia toimenpiteitä: prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastusta, haastatteluja, analyttisiä toimenpiteitä, havainnointia, otospohjaista testaamista sekä asiakirjojen läpikäyntiä (AccountAbility 2020, 28–29). Näiden toimenpiteiden lisäksi ISAE 3000 mainitsee johdon kirjalliset vahvistukset sekä sisäisen tarkastuksen arvioinnin (IAASB 2013, 18–19). AA1000AS mukaan korkeaan varmuuteen vaaditaan muiden toimenpiteiden ohella ulkoisen aineiston hankkimista esimerkiksi sidosryhmiltä ja laajemmista lähteistä kuten uutisoinnista. (AccountAbility 2020, 28–29.) ISAE 3000 ei tee eroa toimenpiteissä rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välillä, mutta Suomen tilintarkastajat (2021, 16) tuovat esille, että lähtökohtaisesti sisäisten kontrollien tarkastus sisältyisi vain kohtuullisen varmuuden tarkastuksiin.

Päätämävaiheenvaiheen tavoitteena on arvioida kerättyä aineistoa ja tehdä tämän perusteella johtopäätös siitä, sisältykö informaatioon olennaista virhettä (Halonen & Steiner 2010, 59). Tämä vaihe tulee dokumentoida huolellisesti (AccountAbility 2020, 27). IAASB:n (2013, 20) mukaan johtopäätöksessä otetaan kantaa erityisesti aineiston riittävyyteen ja asianmukaisuuteen. Johtopäätös annetaan ISAE 3000 mukaan joko vakimuotoisena, tai mukautettuna, jolloin se voi sisältää varauman tai olla kielteinen, mikäli lausunnon antaminen on mahdollista. Varauman sisältämä lausunto on siis lievempi muoto täysin kielteisestä johtopäätöksestä. Lisäksi annettu johtopäätös sanoitetaan eri tavoin varmuustasosta riippuen. Rajoitetun varmuuden saavuttavissa toimeksiannoissa johtopäätös

annetaan negatiivisessa muodossa. Tällöin todetaan, ettei varmentajan tietoon ole tullut raportoinnin virheellisyyteen olennaisesti vaikuttavia seikkoja (IAASB 2013, 22–24). Tämä poikkeaa huomattavasti siitä, että varmentaja vakuuttaisi suoraan, ettei raportointiin sisälly olennaista virheellisyyttä. Verrattuna ISAE 3000 standardiin AA1000AS ottaa vähemmän kantaa siihen, minkälaisia johtopäätöksiä on olemassa ja miten nämä tulee sanoittaa. Sen sijaan riittää selkeä maininta siitä, mikäli tavoiteltua varmuutta ei ole saavutettu (AccountAbility 2010, 33).

Standardien välillä on eroja liittyen varmennuksen johtopäätöksenä annetun varmennuslausunnon sisältöön. ISAE 3000 keskittyy huomioimaan yksityiskohtaisemmin ammatilliset vaatimukset sekä myös näihin liittyvät muut eettiset vaatimukset, kun taas AA1000AS kannustaa kuvailemaan yksityiskohtaisemmin varmennuksen aikana tehtyjä havaintoja. Yhtäläisyydet ja erot ovat kuvattu yksityiskohtaisemmin taulukossa 3.

VARMENNUSRAPORTIN MINIMISISÄLTÖ	ISAE 3000	AA1000AS
Otsikko, josta ilmenee, että kyseessä on riippumaton varmennusraportti	x	-
Raportin käyttäjäkunta	x	x
Maininta, jos raportti on suunniteltu tiettyyn tarpeeseen	x	x
Raportoijan ja varmentajan vastuut	x	x
Raportoinnissa käytetty viitekehys (esim. GRI tai AA1000AP)	x	x
Käytetyt varmennusstandardit	x	x
Kuvaus varmuustasosta	x	x
Kuvaus suoritetusta työstä	x	x
Rajoitukset	x	x
Varmentajan ammatillisten vaatimusten täytyminen	x	-
Varmentajan riippumattomuus	x	x
Eettiset vaatimukset	x	-
Varmennuksen havainnot	-	x
Johtopäätös	x	x
Varmentajan allekirjoitus, paikka ja aika	x	x

Taulukko 3. Varmennuslausunnon sisältö (IAASB 2013 & AccountAbility 2020)

Päättämisvaiheeseen saattaa sisältyä myös muuta raportointia, joka ei vaikuta varmennuksen johtopäätökseen, mutta on olennaista viestiä eteenpäin toimeksiantajalle (IAASB 2013, 24;

AccountAbility 2020, 34). Tällainen on esimerkiksi johdolle osoitettu varmennusmuistio, jolla viitataan tilintarkastusmuistion kaltaiseen työkaluun.

Vaikka tähän asti varmennusprosessi on esitetty kronologisesti etenevänä, tulee erikseen huomioida, ettei todellisuudessa kyse ole suoraviivaisesta prosessista. ISAE 3000 mainitsee esimerkiksi suunnittelun olevan pikemminkin jatkuva toimenpide, sillä tarkastuksessa tietoon tulleet asiat saattavat muuttaa strategiaa ja toimintatapoja (IAASB 2013, 44). Kaikki kolme varmennusprosessin vaihetta ja näiden tarkempi sisältö on tiivistettynä taulukkoon 4.

SUUNNITTELU	TOTEUTTAMINEN	PÄÄTTÄMINEN
<ul style="list-style-type: none"> • Aikataulu • Resurssit • Suoritettavat toimenpiteet • Riskit • Otantamenetelmät • Olennaisuus • Ymmärrys olosuhteista 	<ul style="list-style-type: none"> • Prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastus • Haastattelut • Analyttiset toimenpiteet • Havainnointi • Otospohjainen testaaminen • Asiakirjojen läpikäynti • Kirjalliset vahvistukset • Asiantuntijoiden / sisäisen tarkastuksen arviointi 	<ul style="list-style-type: none"> • Kerätyn aineiston arviointi • Dokumentointi • Johtopäätös • Varmennuslausunto • Muu raportointi toimeksiantajalle

Taulukko 4. Varmennusprosessin vaiheet (IAASB 2013 & AccountAbility 2020)

2.4 Eettiset kysymykset

Varmennus on lyhyen historiansa aikana kohdannut eettisiä haasteita, jotka Boiral, Heras-Saizarbitoria, Brotherton ja Bernard (2018, 1113) tiivistävät seuraavaan neljään kategoriaan: kaupalliset paineet, varmennuksen symbolinen luonne, riippumattomuuden vaarantuminen ja liian läheinen suhde asiakkaaseen. Viidenneksi haasteeksi voidaan lukea myös yritysvastuuraportointiin liittyvä johdon vaikutusvalta, jolloin raportointia saatetaan käyttää vain strategisena työkaluna aidon avoimuuden ja vastuullisuuden lisäämisen sijaan (Owen, Swift, Humphrey & Bowerman 2000, 85). Nämä haasteet yhdessä kyseenalaistavat

varmennuksella saavutettua luotettavuutta. Vaikkakin eettiset haasteet on kategorisoitu viiteen eri luokkaan, ovat näiden rajat hyvin häilyviä.

Boiral ym. (2018, 1118–1119) tuo tutkimuksessaan esille huolen siitä, että varmennusta käytetään sisäänheittotuotteena myöhemmille vastuullisuuden liittyville konsultointipalveluille. Tällöin varmennuksen motiivi on kyseenalainen, sillä varmennuksella pyritään vakuuttamaan asiakas palveluiden pätevydestä ja saavuttamaan muita taloudellisia hyötyjä. Varmentajat eivät kilpaile markkinoista vain keskenään sillä raportoinnin luotettavuutta voidaan pyrkiä lisäämään muillakin keinoilla (Park & Brorson 2005, 1100). Hyvänä esimerkkinä tästä on sisäinen tarkastus ja vastuullisuusraportointikilpailut (Farooq & Villiers 2017, 84). Esimerkiksi Suomessa on järjestetty vuosittaisia kestävyysraportointikilpailuja vuodesta 1996 lähtien. Nykyisin kilpailun järjestäjinä toimivat yhdessä muun muassa ympäristöministeriö, Finsif, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu sekä Suomen Tilintarkastajat. (Suomen Tilintarkastajat 2022). Kilpaillut markkinat voivat aiheuttaa painetta laskea varmennuksen hintaa, mikä voi vaikuttaa myös varmennuksen laatuun.

Varmennus onkin saanut kritiikkiä pinnallisesta ja lähinnä symbolisesta luonteesta (Gray 2001; Boiral ym. 2018). Boiral ym. (2018, 1117–1118) mukaan tämä on mahdollista erityisesti seuraavista syistä: varmennuksen vapaaehtoisuudesta johtuen asiakas pystyy vaikuttamaan varmennuksen laajuuteen, varmentajat sisällyttävät varmennuslausuntoon vastuurajoituksia ja suosivat alhaisimpia varmuustasoja. Toisaalta suurpiirteisyys liittyen sidosryhmien osallistamiseen on herättänyt huolta muiden ohessa (Cooper & Owen, 2007, 658). Vastuurajoitus voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että varmentajat osoittavat useimmiten varmennuslausunnot asiakkaalle sidosryhmien sijaan (Manetti & Toccafondi 2012, 372). Alhaisimpien varmuustasojen suosiminen tarkoittaa Boiral ym. (2018, 1118) mukaan sitä, että varmentajatkin tunnistavat sen, että he eivät tarjoa asiakkaalle korkeinta mahdollista varmuutta, joka olisi saavutettavissa.

Riippumattomuutta voidaan pitää yhtenä tärkeimpänä varmennuksen laadun mittarina ja näin ollen se on yksi varmennuksen kulmakivistä (Ball, Owen & Gray 2000, 7). Koska

riippumattomuus on osa hyvää tilintarkastustapaa, sekä keskeinen osa ISAE 3000 ja AA1000AS standardeja, velvoittaa tämä vahvasti varmentajia. Varmennukseen liittyvä tutkimus on kuitenkin osoittanut, ettei riippumattomuus toteudu aina täysin (Ball ym. 2000; O'Dwyer & Owen 2005; O'Dwyer 2011; Boiral ym. 2018). Riippumattomuuden vaarantumisen nähdään johtuvan erityisesti varmentajien moniulotteisesta roolista. Boiral ym. (2018, 1117) tuo esille samanaikaisen roolin sekä asiakkaana että varmentajana. Tällöin varmentaja saattaa olla esimerkiksi taloudellisesti riippuvainen asiakkaasta ja tämän seurauksena päätyä tekemään asiakasta miellyttäviä ratkaisuja. Toisaalta varmentajan rooli saattaa olla varmennuksen ohella konsultoiva (O'Dwyer & Owen 2005, 216; O'Dwyer 2011, 1248; Boiral ym. 2018, 1117). Koska varmentaja ei voi toimia samanaikaisesti sekä tiedon tuottajana että varmentajana, herättää tämä kysymyksen siitä, missä menee sallittu neuvonannon raja ja milloin tämä on ylitetty niin, että se vaarantaa riippumattomuuden. Toisaalta haasteita saattaa aiheuttaa se, että varmentava yritys toimii samalla tilintarkastajana (O'Dwyer 2011, 1253). Näissä tapauksissa varmennus on useimmiten pienempi toimeksianto kuin tilintarkastus, joten varmennuksen kohdalla saatetaan päätyä välttelemään konflikteja. Riippumattomuuden arviointi liittyy tiiviisti myös seuraavaan näkökulmaan eli läheiseen suhteeseen ja yhteistyöhön asiakkaan kanssa.

Keskeinen kysymys onkin, että voiko asiantuntijalla olla läheistä suhdetta asiakkaaseen. Läheisyyden katsotaan tässä tilanteessa kasvavan asiakassuhteen pituuden ja yhteydenpidon määrän mukaan. Toiset tutkimukset tuovat esille läheisen asiakassuhteen positiivisia puolia, kun taas toiset keskittyvät negatiivisempiin vaikutuksiin. Tutkimuksessaan Boiral ym. (2018, 1119) toteavat, että varmentajien keskuudessa ei ole saavutettu yhteisymmärrystä siitä, kuinka usein varmentajan tulee vaihtua, jonka vuoksi kierto ei ole yhtä järjestelmällistä kuin tilintarkastuksessa. Pitkästä asiakassuhteesta voi kuitenkin olla hyötyä varmentajalle sekä asiakkaalle esimerkiksi oppimisen kautta (Boiral ym. 2000, 1114). Knechel ym. (2020) vakuuttavat tutkimuksessaan, että vuorovaikutteisempi suhde parantaa palvelun laatua, sillä palvelun luonne vaatii opastusta ja panostusta asiakkaalta. Valtavirta näyttää kuitenkin kritisoivan tätä, sillä läheinen suhde nähdään yhtenä riippuvuuden vaarantavista tekijöistä (Smith, Haniffa & Faribass 2011; Boiral ym. 2018).

Sen lisäksi, että aikaisemmin mainittujen esimerkkien kautta varmentajien voidaan nähdä ajavan palvelulla omia etujaan, niin haasteena on johdon vaikutusvalta raportoinnissa sekä varmennuksessa (Ball ym. 2000; Owen ym. 2000; Smith ym. 2011). Kaikki lähtee liikkeelle siitä, että raportioijalla on liikkumavaraa yritysvastuun viitekehyksen valinnassa (Suomen tilintarkastajat 2021, 3). Viitekehykset eivät itsessään aseta rajoja varmennuksen laajuudelle, joten raportioijalle jää osittain vastuu myös tästä (Ball ym. 2000, 9). Tällöin raportioijalla voi olla mahdollisuus valita itselleen suotuisin viitekehys sekä varmentaa vain osia raportista tai vaikuttaa varmuustasoon. Toisaalta toimeksiantajalla on vapaus valita mieleisensä varmentaja tilintarkastajien, konsulttien ja sertifiointitahojen joukosta. Näiden kaikkien tekijöiden voidaan nähdä vaikuttavan varmennetun raportin läpinäkyvyyteen ja uskottavuuteen (Smith ym. 2011, 427).

Uusien asiantuntijapalveluiden keskuudessa legitimizeetin, eli toiminnan oikeutuksen, voidaan nähdä kehittyvän hitaasti ja monivaiheisesti (Abbot 1998). Tutkimuksessaan O'Dwyer ym. (2011) pitää keskeisenä sitä, että legitimizeetti saavutetaan raportin lukijoiden lisäksi asiakkaiden keskuudessa. Asiakkaiden, eli raportioijien, keskuudessa tätä voidaan vahvistaa pääosin luomalla odotuksia kehittyneemmästä raportointijärjestelmästä sekä raportoinnilla, johon osallistuu sidosryhmät. Toisaalta lukijoiden keskuudessa legitimizeetti kasvaa myös varmennuslausuntojen ymmärrettävyyden ja laajuuden kasvattamisen mukana. (O'Dwyer 2011, 48–50.) Varmennuspalvelun legitimizeettiä pyritäänkin lisäämään monilla tavoin, kuten esimerkiksi Michelin, Patten ja Romi (2019, 397) havaitsivat tutkimuksessaan oikaisut, joita tehdään jopa epäolennaisille yksityiskohdille ja pyritään näin vakuuttamaan asiakas ammattitaitoisesta palvelusta. Oikaisuilla tarkoitetaan tässä yhteydessä muutoksia aikaisempien raportointivuosien informaatioon joko virheiden tai laskentatavoissa tapahtuneiden muutosten vuoksi.

2.5 Yhteenveto

Varmennuskenttä on hyvin moniulotteinen, kuten tämä pääluku on tuonut esille. Varmennuksen vapaaehtoisuus jättää sekä asiakkaalle että varmentajalle valinnanvapautta useassa eri vaiheessa aina yritysvastuuraportoinnin aloittamisesta varmennuksen päättämiseen. Markkinoilla on olemassa useita varmennusstandardeja, joista esiteltiin keskeisimmät eli ISAE 3000 ja AA1000AS.

Sekä ISAE 3000 että AA1000AS standardi tunnistavat useita eri varmuustasoja (IAASB 2013, 10; AccountAbility 2020, 22). Standardit käyttävät varmuustasoista toisistaan poikkeavia käsitteitä, vaikka kyse on pääpiirteiltään samanlaisista tasoista. Ainoa ero on se, että varmuustasojen lisäksi AA1000AS tunnistaa myös erilaisen varmennustyyppin, jossa keskitytään varmentamaan pelkästään sitä, että yritysvastuuraportin sisältämä informaatio täsmää valittuun viitekehykseen. Toisaalta tämä kuvastaa hyvin sitä, minkälainen merkitys valitulla raportoinnin viitekehyksellä on laajemmin varmennukselle.

Varmennusprosessi voidaan jakaa suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaiheeseen (AccountAbility 2020, 25). Nämä vaiheet menevät osittain päällekkäin, mutta ovat siitä huolimatta erotettavissa toisistaan. Suunnitteluvaiheessa valmistaudutaan tulevaan varmennukseen pohtimalla muun muassa varmennuksen aikataulua, resurssointia sekä tutustutaan toimeksiannon kannalta olennaisiin riskeihin sekä pohditaan olennaisuutta. Samalla voidaan päättää jo tulevista varmennustoimenpiteistä sekä otantamenetelmistä. Toteutusvaiheessa tehdään varsinainen tarkastustyö eli muun muassa haastatellaan, havainnoidaan, läpikäydään erilaisia asiakirjoja ja arvioidaan yrityksen prosesseja. Prosessi päättyy päättämisvaiheeseen, jossa aineiston arvioinnin perusteella annetaan johtopäätös varmennuksesta. ISAE 3000 mukaan johtopäätös voi olla vakioimuotoinen tai mukautettu, kun taas AA1000AS ei luokittele johtopäätöksiä eri kategorioihin. Sen mukaan riittää, että johtopäätöksestä käy ilmi, onko varmennuksella saavutettu haluttu varmuustaso. Johtopäätös annetaan kirjallisena varmennuslausuntona, jonka sisältö vaihtelee hieman sen

mukaan, mitä standardia varmennuksessa on noudatettu. (IAASB 2013, 10; AccountAbility 2020, 22.)

Varmennusmarkkinoita määrittävät tekijät ovat tähän asti olleet pitkälti ne, jotka varmennusta tekevät ja jotka kyseisiä palveluita hankkivat. Varmentajat voidaan jakaa tilintarkastusyhteisöihin, sertifiointipalveluntarjoajiin sekä konsultteihin (Corporate-Register.com 2008, 40). Näiden välillä on havaittu olevan eroja siinä, mitä varmennusstandardia seurataan sekä minkälaisia vahvuuksia varmentajalla on. Tilintarkastusyhteisöjen vahvuudeksi on nähty muun muassa dokumentointi sekä prosessiosaaminen, mutta toisaalta heikkoudeksi on tunnistettu konservatiivisuus, joka voi haitata esimerkiksi varmennuksen kehittymistä (Perego 2009, 423; Perego & Kolk 2012, 184; Moroney ym. 2012, 927). Tutkimukset ovat tunnistaneet varmennuspalveluiden hankkimiseen vaikuttavista tekijöistä muun muassa yrityksen toimialan, koon sekä vielä laajemmin yhteiskunnallisen sidosryhmäkeskeisyyden (Kolk & Perego 2008, 185 & 190; Fernandez-Feijoon ym. 2015, 353; Simnett ym. 2009, 956 & 960; De Beelde & Tuybens 2015, 197).

On hyvä huomata se, että varmennuksella saavutettavaa luotettavuutta on kyseenalaistettu kirjallisuudessa (ks. Boiral ym. 2018). Nämä eettiset kysymykset liittyvät monella tapaa varmennuksen vapaaehtoisuuteen ja tarttuvat muun muassa siihen, kuinka varmennus voi olla riippumatonta tilanteessa, jossa asiakas valitsee itse varmentajan ja samaan aikaan omaa valtaa varmennuksen laajuuteen ja sisältöön. Toisaalta kritiikkiä kohtaa myös varmennusprosessin sisältö (Gray 2001; Boiral ym. 2018). Huolta nostaa esimerkiksi sidosryhmien osallistaminen (Cooper & Owen, 2007, 658) ja se, onko varmentaja vastuussa antamastaan lausunnosta muille kuin yritykselle (Manetti & Toccafondi 2012, 372).

3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS

3.1 Tutkimuskohde ja aineiston keruu

Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa systemaattisen kirjallisuuskatsauksen avulla käsitys siitä, minkälaiseksi varmennusprosessi on muodostunut. Aineiston keräämisessä hyödynnettiin Finkin (2005, 4) mallia, joka on yleisesti kirjallisuuskatsauksen toteuttamista kuvaava malli. Tutkimuskysymysten asettamisen jälkeen tässä mallissa määritellään käytetyt hakutermit ja tietokannat, jonka jälkeen asetetaan mukaan valittaville tutkimuksille erilaisia kriteerejä. Näistä kriteereistä ensimmäiset liittyvät ulkoisiin yksityiskohtiin kuten julkaisun kieleen tai julkaisuvuoteen ja jälkimmäiset keskittyvät vasta tutkimuksen laatuun. Tässä tutkimuksessa mukaan valittiin vain englanninkielisiä kansainvälisiä tutkimusartikkeleita, joiden laatua arvioitiin erityisesti vertaisarvioinnin, mutta myös julkaisupaikan, perusteella. Tutkimuskentän tuoreuden vuoksi aikarajausta ei hyödynnetty.

Koska tutkimuksen kohde on rajattu koskemaan laajemman varmennuskäsityksen sijaan vain yritys vastuutietojen varmentamista ja vielä tarkemmin varmennuksen toteutusvaihetta, on tärkeää, että hakutermit sisältävät viittauksen sekä varmennukseen, yritys vastuuseen että varmennusprosessiin. Tällöin aineistoksi valikoituvat tutkimusartikkelit lähestyvät aihetta tutkimuksen kannalta suotuisasta näkökulmasta ja niiden avulla voidaan vastata tutkimuskysymyksiin. Varmennuksen osalta vakiintuneita englanninkielisiä käsitteitä ovat *assurance* ja *auditing*. Vastuullisuuskäsitteiden osalta huomioidaan useampia vaihtoehtoja, sillä käsitteet eivät ole yhtä vakiintuneita kuin varmennuksessa. Mukaan valittiin kolme yläkäsitettä *sustainability*, *corporate responsibility*, *corporate social responsibility* ja vielä tätä vastaava lyhenne *CSR*. Näiden hakutermin katsotaan liittyvän parhaiten yritys vastuuraportointiin kokonaisuutena. Ulkopuolelle jätetään siis pelkästään osatekijöihin, kuten sosiaaliseen, taloudelliseen tai ympäristö vastuuseen, liittyvät käsitteet sillä ne tuottavat hakutuloksia, jotka tarkastelevat vain osaa yritys vastuuraportoinnista. Varmennusprosessiin viitataan hakutermeillä *process* ja *practice/practise*. Kaikki aineiston hakemisessa käytetyt hakusanat on esitetty vielä taulukossa 5. Kun jokaisesta sarakkeesta

valitaan vain yksi sana kerrallaan mukaan hakutermiin, tulee hakutermikombinaatioita yhteensä 24 kappaletta.

Varmennus	Vastuullisuus	Prosessi
Assurance Auditing	Sustainability Corporate Social Responsibility CSR Corporate Responsibility	Process Practice

Taulukko 5. Hakusanat

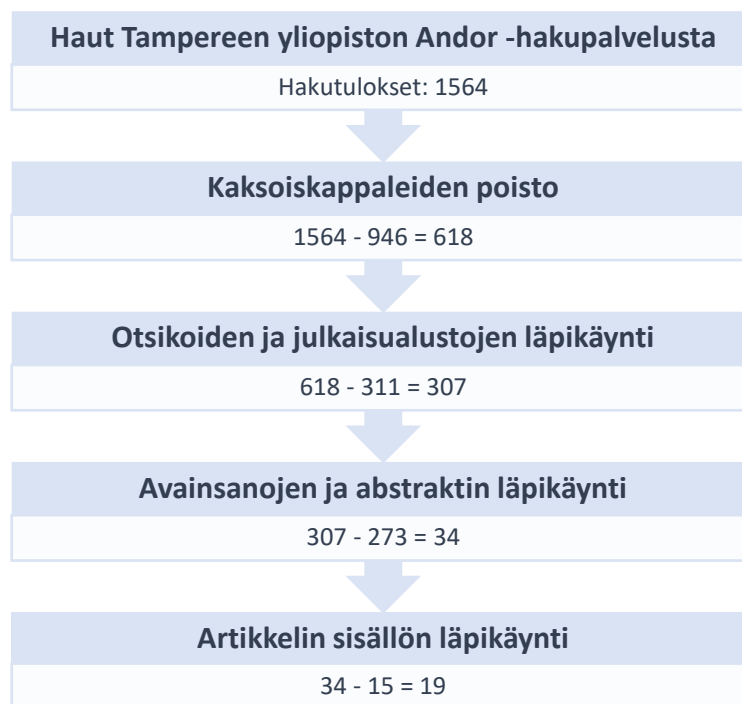
Tutkimuksessa päädyttiin käyttämään Tampereen yliopiston Andor -hakupalvelua, sillä se hakee samanaikaisesti useista eri tietokannoista. Andor -hakupalvelu ei rajaa pois sellaisia artikkeleita, joihin ei ole luku-oikeutta, joten on mahdollista, että osa aineistosta jää pois tämän perusteella. Tämän lisäksi huomioitiin erikseen tietokannat Scopus, ProQuest Central ja Emerald tekemällä näihin suoria hakuja, joiden avulla voidaan saada varmuus siihen, ettei merkittäviä hakutuloksista jää tutkimuksen ulkopuolelle. Nämä tietokannat valittiin sen perusteella, että ne olivat suosituimmat julkaisualustat kaikkien Andor -hakupalvelun antamien artikkeleiden keskuudessa. Suorahakujen perusteella voidaan todeta, että Andor antaa olennaisesti samat hakutulokset kuin nämä kolme keskeisintä tietokantaa.

Aineisto haettiin Andor -hakupalvelusta 7.2.2022, jonka jälkeen julkaistuja artikkeleita ei ole huomioitu enää tutkimuksessa. Hakutermien taipuminen huomioitiin katkaisumerkkien avulla ja hakutuloksia saatiin yhteensä 1564. Aineiston perustiedot ajettiin Exceliin, jossa Remove duplicates -ominaisuus tunnisti aineistosta 946 kaksoiskappaletta, joiden poistamisen jälkeen jäljelle jää 618 artikkelia. Kaksoiskappalet osoittavat, että eri hakukombinaatioilla löytyy samoja hakutuloksia. Tämä automaattinen toiminto ei kuitenkaan huomio kaikkia kaksoiskappaleita, sillä on mahdollista, että samat artikkelit on nimetty toisistaan poikkeavasti eri tietokannoissa.

Tämän jälkeen hakutulosten karsimista jatkettiin sulkemalla pois selkeästi aihepiiriin liittymättömät artikkelit, joita oli yhteensä 311 kappaletta. Suurimmassa osassa näistä oli

kyse laadunvarmennuksesta jonkin muun teeman ympärillä, kuten koulutuksen tai terveyspalveluiden, ja jo otsikon ja julkaisualustan perusteella oli mahdollista rajata nämä ulkopuolelle. Jäljelle jääneet 307 artikkelia käytiin läpi yksityiskohtaisemmin avainsanojen ja tarvittaessa abstraktin osalta, mikä karsi vielä aiheeseen liittymättömiä artikkeleita. Jäljelle jääneet 34 artikkelia oli tarkoitus lukea kokonaisuudessaan, mutta kahteen näistä ei ollut lukuoikeutta. Lisäksi vertaisarvioimattomuus ja tutkimuksen laadun arviointi sulki neljä artikkelia tutkimusaineiston ulkopuolelle. Jälkimmäisessä tapauksessa nämä eivät täyttäneet tutkimusartikkelin piirteitä vaan sisälsivät piirteitä muista tekstityypeistä.

Vielä lukuvaiheessa huomattiin, että yhdeksän artikkelia lähestyy aihetta eri näkökulmasta eivätkä ne näin ollen vastaa tutkimuskysymykseen ja tällä perusteella nämä suljettiin ulkopuolelle. Tällaisia olivat esimerkiksi aiheen lähestyminen sisäisen tarkastuksen näkökulmasta, jolloin kyse ei ole riippumattomasta varmentajasta, tai keskittyminen aihepiiriin yleisellä tasolla, jolloin tutkimus ei tuo lisäarvoa varmennusprosessiin. Näiden päätösten kanssa noudatettiin kuitenkin erityistä varovaisuutta ja useimmissa tapauksissa tutkimusartikkeli luettiin kokonaisuudessaan, jotta lähestymiskulman epäsopivuudesta voitiin varmistuttua. Lukemisen jälkeen jäljelle jäi 19 artikkelia, jotka muodostavat tutkimusaineiston. Luotettavuuden lisäämiseksi Excelliin ajettu aineisto läpikäytiin ja luokiteltiin kahteen kertaan, jotta varmistuttiin siitä, että kaikki aihepiirin kannalta oleellimmat tutkimukset päätyivät aineistoon. Kuviossa 1 on vielä tiivistettynä aineiston valitsemisen eri vaiheet, joista viimeinen tapahtui päällekkäinen aineiston käsittelyn kanssa.



Kuvio 1. Aineiston karsinta

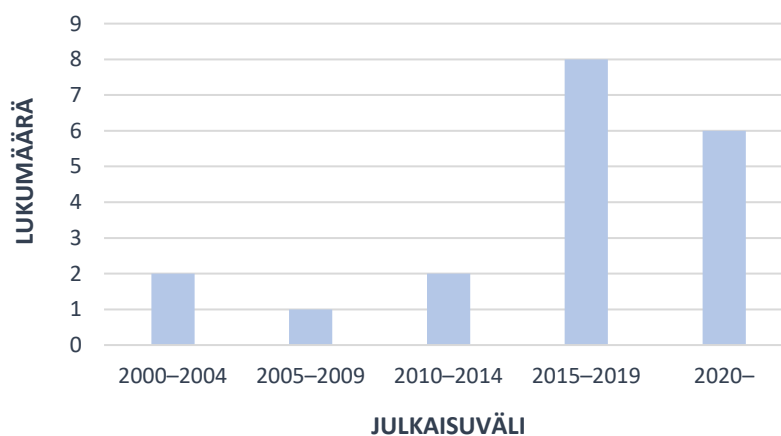
3.2 Aineiston käsittely, analysointi ja kuvaus

Aineiston lukeminen toteutettiin kronologisessa järjestyksessä, sillä tämän katsottiin helpottavan lukemista, mikäli tutkimukset ovat saaneet innostuksen aikaisemmista tutkimuksista ja sisältävät näin ollen kerroksellisuutta. Tämä oletus osoittautui todeksi ja osa artikkeleista oli hyödyntänyt keskenään samaa tutkimusasetelmaa. Lukemisen aikana tehtiin järjestelmällisesti muistiinpanoja, jotka kerättiin Exceliin. Kaikista artikkeleista kirjattiin ylös muistiinpanoihin tutkimuskysymys ja -asetelma, tutkimuksen rakenteen ja sisällön pääpiirteet, johtopäätökset sekä tämän Pro gradu -tutkimuksen kannalta merkittävät löydökset sekä lukemisen aikana heränneet ajatukset. Liitteessä 1, jossa esitellään aineisto, on myös mukana osa näistä muistiinpanoista. Laajoja muistiinpanoja hyödynnettiin tiiviisti kirjoitusvaiheessa, sillä näiden pohjalta valittuja kokonaisuuksia luettiin uudelleen kirjoitusvaiheessa. Uudelleen lukemisen tärkeys korostuu niiden kokonaisuuksien osalta, joita tämä tutkimus nostaa esille, sillä tämä palauttaa mieleen sekä kontekstin että voi tuoda esille uusia yksityiskohtia, mikä vähentää kirjoittajan tekemiä vääriä tulkintoja.

Muistiinpanojen lisäksi kirjoittamisen tukena hyödynnettiin PDF-tiedostoa, johon kaikki aineiston artikkelit on yhdistetty. Näin aineistoon voitiin tehdä tarkentavia hakuja ja vetää havaintoja yhteen, sekä varmistua siitä, että kaikkien artikkelien näkökulmat tuodaan esille niistä teemoista, joita tämä tutkimus nostaa esille. Esimerkiksi olennaisuutta käsitellessä kaikki olennaisuuden liittyvät kappaleet luettiin uudelleen hakemalla ne koostetiedostosta olennaisuuteen liittyvillä hakusanoilla.

Ennen aineistoon syventymistä on huomioitava, että tutkimusaineiston artikkelit eivät ole samassa suhteessa esillä tutkimuksessa vaan joissakin tapauksissa artikkelit tarjoavat enemmän näkökulmia tutkimuskysymyksiin kuin toisissa, joissa artikkelit tuovat lähinnä uuden teeman osaksi varmennusprosessia. Molemmista tapauksista tutkimukset on kuitenkin otettu osaksi aineistoa eli aineistoa ei ole karsittu pois sen perusteella, että niiden tuoma sisältö on suhteellisesti pientä.

Aineisto koostuu 19 kansainvälisestä vertaisarvioidusta tutkimusartikkelista ja nämä on esitelty yksityiskohtaisemmin liitteessä 1. Vaikka tutkimuksia ei rajattu julkaisuajankohdan mukaan, ovat kaikki tutkimukset 2000-luvulta. Tutkimusaineiston perusteella varmennusprosessiin liittyvä keskustelu on kiihtynyt, sillä aineisto painottuu vuoden 2015 jälkeiseen aikaan, kuten kuviosta 2 selviää.



Kuvio 2. Aineiston julkaisuvuodet

Julkaisupaikkoihin sisältyy enemmän vaihtelevuutta kuin julkaisujankohtaan, sillä vain kaksi julkaisupaikoista toistuu useampaan kertaan (ks. taulukko 6). Lisäksi julkaisualustan teema on vaihdellut muun muassa niin laskentatoimen, vastuullisuuden kuin johtamisen välillä. Tämä osoittaa sen, että varmennuskeskustelu ei ole vakiintunut koskettamaan vain yhtä ammattikuntaa vaan puhuttelee eri toimijoita.

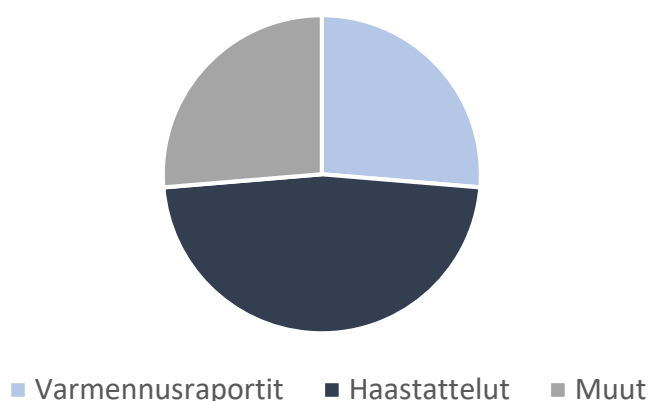
JULKAISUPAIKKA	LKM
Accounting and Business Research	1
Accounting Perspectives	1
Accounting, Auditing & Accountability Journal	3
Administrative Sciences	1
Auditing: A Journal of Practice and Theory	1
Business Strategy and the Environment	1
Journal of Accounting and Public Policy	1
Journal of Applied Accounting Research	1
Journal of Business Ethics	2
Journal of Cleaner Production	1
Management	1
Managerial Auditing Journal	1
Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	1
The British Accounting Review	1
The Journal of Corporate Citizenship	1
The Journal of Information Systems	1
YHTEENSÄ	19

Taulukko 6. Aineiston julkaisupaikat

Aineiston monipuolisuus korostuu erilaisissa tutkimusmenetelmissä ja -aineistoissa (ks. kuvio 3). Huomattavasti yleisin aineiston keräystapa oli haastattelut. Tämä kategoria jakautuu vielä puoliksi sen suhteen, onko haastateltu vain varmentajia vai sekä varmentajia että raportoijia. Haastatteluihin sisältyy kaksi määrällistä tutkimusta, joissa aineisto on kerätty kyselylomakkeella. Nämä on yhdistetty saman kategorian alle sen vuoksi, että näissä on hyödynnetty kyselytutkimuksen ohella avoimia kysymyksiä. Haastattelujen jälkeen seuraavaksi eniten aineistona on hyödynnetty julkisia varmennuslausuntoja. Sekä

haastattelujen että varmennuslausuntojen tukena on saattanut olla myös muuta aineistoa, jota on kerätty esimerkiksi raporttoijan internetsivuilta tai haastattelemalla sidosryhmiä.

Muut -kategorian sisältämien artikkeleiden aineistot on jätetty luokittelematta, sillä näiden osalta lähestymistavat poikkeavat toisistaan, jolloin ne kaikki vaatisivat omat kategoriansa. Yksi näistä on tapaustutkimus, jossa tutkimuksen kohteena on ollut Big 4-tilintarkastusyhteisö. Loput näistä ovat teoreettisempia tutkimuksia, joissa aineisto ei ole yhtä suuressa roolissa kuin esimerkiksi haastattelututkimuksissa. Sen sijaan näissä on keskitytty esimerkiksi luomaan varmennusmalli käytännön tarkastuksen tueksi tai viitekehys sille, miten kansalliset ja yrityskohtaiset piirteet vaikuttavat varmennuksen toteutettavuuteen.

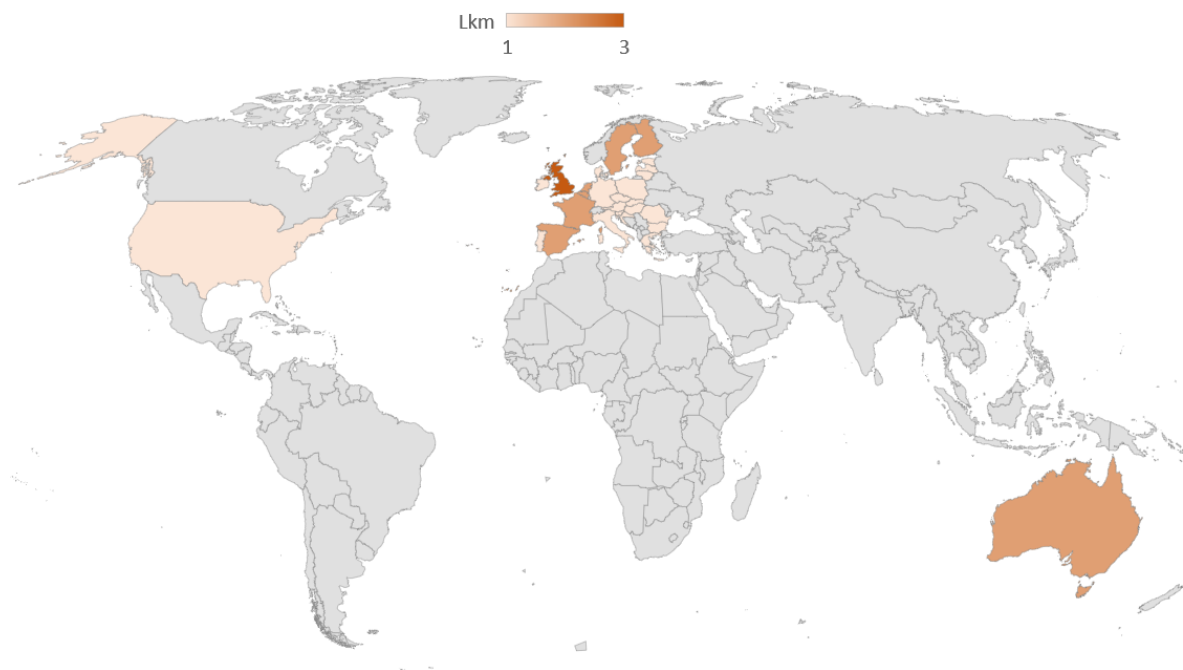


Kuvio 3. Aineistotyyppien jakautuminen

Aineiston maantieteellinen jakautuminen on esitetty kuviossa 4. Kuvio ei huomioi kansainvälisiä tutkimuksia, joita oli yhteensä kolme kappaletta. Näissä aineiston rajaus on tehty muilla perusteilla kuin maantieteellisesti, kuten esimerkiksi tutkimalla suurimpia kansainvälisiä yrityksiä tai huomioimalla edistyksellisyys varmennuksessa tai raportoinnissa. Tämä on voinut tarkoittaa sellaisia yrityksiä, jotka ovat menestyneet esimerkiksi oman maansa yritysvastuuraportointikilpailuissa tai muutoin saavuttaneet tietyn varmuustason. Tämän lisäksi osassa tutkimuksista kontekstilla ei ole yhtä korostunutta merkitystä, joten nämä on jätetty taulukon ulkopuolelle. Nämä ovat pääsääntöisesti samoja

artikkeleita, kuin aikaisemmin kuviossa 3 aineistotyyppin perusteella Muut -kategoriaan luokitellut artikkelit.

Eniten tutkimuksia sijoittuu Euroopan unioniin. Viisi näistä tutkimuksista tarkastelee eri EU-maita yksittäin ja yksi tutkimus EU:ta kokonaisuutena. Seuraavaksi eniten tutkimuksia sijoittuu Iso-Britanniaan (3kpl) sekä Australiaan (2kpl).



Kuvio 4. Aineiston maantieteellinen jakautuminen

3.3 Reliabiliteetti ja validiteetti

Reliabiliteetti ja validiteetti liittyvät kiinteästi tutkimuksen luotettavuuteen. Näistä ensimmäinen viittaa tutkimuksen toistettavuuteen (Uusitalo 1991, 86). Validiteetilla sen sijaan voidaan tarkoittaa kahta asiaa, eli sitä, että sopivatko menetelmät ja teoriat yhteen tehtyjen havaintojen kanssa ja ovatko havainnot laajemmin yleistettävissä (Bell, Bryman & Harley 2019, 362–363).

Toistettavuutta on pyritty lisäämään kuvaamalla yksityiskohtaisesti niin hakusanojen ja tutkimusartikkeleiden valinta kuin niiden analysointi. Aineiston läpikäynti ja karsinta useampaan kertaan taas vähentää tutkijan tekemiä virheitä. Tutkijan omalla käsityksellä varmennusprosessista on kuitenkin merkittävä rooli kirjallisuuskatsauksessa, sillä varmennusprosessin käsitettä ei voida määrittää täydellisen kattavasti. Tämä vaikuttaa tutkimusartikkelien sopivuuden arviointiin ja tästä syystä siinä on pyritty erityiseen huolellisuuteen. Toisaalta tutkijalla on vaikutusta siihen, minkälaisia havaintoja artikkeleista nousee, joten aineiston esittelyssä on pyritty tuomaan esille vain sellaisia havaintoja, jotka ovat myös artikkelien kirjoittajan tai kirjoittajien mielestä merkittäviä tai toistuvat useammassa tutkimuksessa.

Validiteetti on huomioitu ensisijaisesti käyttämällä yleisesti hyväksytyä Flinkin -mallia kirjallisuuskatsauksen toteuttamisessa. Toisaalta kirjallisuuskatsauksen osalta olennaista on tarkastella aineiston validiteettia eli sitä, missä määrin aineisto on luotettavaa ja pystyy vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Aineiston luotettavuutta lisää se, että kaikki artikkelit ovat vertaisarvioituja. Tämän lisäksi lukiessa on kiinnitetty huomioita siihen, että artikkelit noudattavat tutkimusartikkelin piirteitä. Tutkimusartikkelin piirteiksi voidaan lukea muun muassa tutkimusmenetelmien esilletuominen, havaintojen nostaminen aineistosta sekä johtopäätösten tekeminen aineiston pohjalta.

Aineiston yhdeksi haasteeksi voidaan lukea se, etteivät kaikki varmennusprosessiin liittyvät tutkimukset välttämättä osu otantaan. Tämä johtuu pääosin siitä, että aihepiiri on laaja ja

varmennusprosessiin liittyvä keskustelu vielä tuoretta, jolloin aihepiiriä sivutaan tämän tutkimuksen kannalta hyvin kapeista näkökulmista. Jos lähestymiskulmaa ei ole sidottu osaksi isompaa kokonaisuutta, kuten juuri varmennusprosessia, ei tutkimus välttämättä osu otantaan. Näin on havaittu käyvän esimerkiksi sidosryhmien osallistamiseen liittyvän tutkimuskirjallisuuden kanssa. Tutkimuksen laajuuden puitteissa on katsottu kuitenkin tarpeettomaksi laajentaa hakusanoja vielä pienempiin osiin, sillä tarkentavat haut eivät anna osviittaa siitä, että merkittäviä teemoja olisi jäänyt haun ulkopuolelle, vaikka yksittäisiä tutkimuksia jäisikin.

Laadullisen kirjallisuuskatsauksen tavoitteena ei ole tutkimustulosten yleistettävyys vaan ilmiön syvempi kuvaaminen. Tässäkin tapauksessa tutkimuksen tuloksia tarkasteltaessa on tärkeää huomioida kontekstiin liittyvät tekijät. Varmennuksen osalta se tarkoittaa jakautuneiden markkinoiden huomioimista, joilla viitataan muun muassa eroihin standardeissa sekä varmentajissa. Sen lisäksi, että aineistossa korostuu tietyt maanosat ja maat, niin joissain tapauksissa aineisto on valittu sillä perusteella, että kyseiset yritykset ovat menestyneet raportointikilpailuissa tai saavuttaneet tietyn varmuustason, jolloin nämä eivät kuvaa kaikkia toimijoita edes samoilla markkinoilla. Kontekstikohtaisista yksityiskohdista huolimatta tutkimustulosten voidaan katsoa tarjoavan hyödyllistä informaatiota varmennusprosessista.

4 TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET

Tutkimustulokset on jaoteltu pääosin kolmeen kategoriaan eli varmennuksen suunnitteluun, toteuttamiseen ja päättämiseen. Tämä jako perustuu teoriaosuuteen. Tästä poiketen sidosryhmien rooliin ja olennaisuuteen liittyvää keskustelua ei ole ryhmitelty näiden alle, sillä näiden voidaan katsoa liittyvän yleisemmin koko varmennusprosessiin. Lopuksi vielä kasataan yhteen sekä uusia, että jo aikaisemmissa kappaleissa esille nousseita varmennusprosessista tunnistettuja haasteita.

4.1 Varmennuksen suunnittelu

4.1.1 Riskien arviointi & esivarmennus

Ihanteellista olisi, että varmennusprosessista voisi erottaa selkeästi ajan ennen toimeksiannosta sopimista ja ajan tämän jälkeen, jolloin varsinainen varmennuksen suunnittelu alkaa. Nämä vaiheet ovat kuitenkin osittain päällekkäisiä ja vaikeasti erotettavissa. Tästä syystä tutkimus käsittelee suunnitteluvaihetta hieman laajemmasta näkökulmasta kuin standardit ja tuo esille muun muassa sen, kuinka asiakkuuteen liittyvää riskiä arvioidaan ennen toimeksiannon solmimista.

Uudella asiakkaalla voidaan tarkoittaa toiselta palveluntarjoajalta siirtyvää asiakasta tai toisaalta myös asiakasta, joka on ensimmäistä kertaa varmennuspalveluiden piirissä. Channuntapipat, Samsonova-Taddei ja Turley (2020, 10) tuovat esille, että riskin arvioinnissa huomioidaan todennäköisesti ainakin raportioijan toimiala sekä yritystoiminnan maantieteellinen sijainti. Tämä viittaa siihen, että varmentajat tunnistavat tilanteita, joissa varmennuksen toteuttaminen ei ole lähtökohtaisesti mahdollista esimerkiksi yritykseen sisältyvän luontaisen riskin perusteella ja olosuhteita, joissa varmennus ei ole mahdollista.

Toimialoista esimerkiksi aseteollisuus voidaan poissulkea sillä perusteella, että sen vastuullisuus on kyseenalaista. Toisaalta varmentajan vähäinen kokemus tietystä toimialasta voi olla riski, sillä tällöin varmentaja ei voi ammentaa tietämystään aikaisemmista toimeksiannoista ja näin ollen osaaminen voi olla osittain puutteellista. Esimerkiksi kokemus jälleenmyyntiä harjoittavien yritysten varmennuksista voi lisätä asiantuntemusta toimitusketjuista ja niihin sisältyvistä riskeistä. (Channuntapipat 2021, 781.) Maantieteellisen sijainnin osalta taas esimerkiksi toiminta korruptoituneessa yhteiskunnassa saattaa aiheuttaa sen, että varmennussuhteeseen ei päädytä. Toisaalta varmentajalta voi puuttua resursseja varmentaa esimerkiksi kansainvälisiä konserneja, jos toiminta on tähän asti ollut lähinnä kansallista.

Varmennuksen toteutettavuuden arviointi voi tapahtua niin kutsutun esivarmennuksen (*pre-assurance* tai *readiness assurance*) avulla, jolloin uusi asiakas käy jo ensimmäisenä vuonna läpi vastaavanlaiset prosessit kuin muut varmennusasiakkaat. Isoin ero varmennuksen ja esivarmennuksen välillä syntyy siitä, ettei esivarmennuksen tavoitteena ole antaa julkista varmennuslausuntoa vaan varmistua siitä, että varmennus on toteutettavissa ja samalla valmistaa asiakasta seuraavien vuosien varmennuksiin. (ks. Channuntapipat ym. 2020; Farooq & Villiers 2020.)

Esivarmennuksessa kiinnitetäänkin huomioita muun muassa siihen, että asiakkaan raportointijärjestelmät ja nykyiset käytännöt mahdollistavat varmennuksen toteuttamisen. Raportointijärjestelmien sopivuus vastuullisuusraportointiin huomioitiin osana riskin arviointia muun muassa Marounin (2018) ja Parkin ja Brorsonin (2005) tutkimuksissa. Raportointijärjestelmään kohdistuvia vaatimuksia voivat olla esimerkiksi aukoton kirjausketju, jolloin tieto on jäljitettävissä alkulähteeseen eikä sitä voida muokata jälkeinpäin. Toisaalta raportointikäytännöillä voidaan viitata siihen, että kerätään raportoinnin kannalta olennaista dataa järjestelmällisesti ja sen ympärillä olevat prosessit ja kontrollit toimivat. Jos nämä ovat puutteellisia tuottamaan luotettavaa dataa, tulee ne väistämättä vastaan esivarmennuksessa toteutettujen varmennustoimenpiteiden kautta.

Esivarmennuksella tavoitellaan siis ensisijaisesti asiakassuhteeseen sisältyvien riskien havaitsemista ennen varsinaista varmennus–asiakassuhteen solmimista, mutta myös muita motiiveja on tunnistettu. Esivarmennuksella tavoitellaan esimerkiksi vastuullisuusraportoinnin osalta kokemattoman johdon kouluttamista ja ohjaamista (Farooq & Villiers 2020, 437). Esivarmennuksessa nousseiden havaintojen kommunikointi tapahtuu johdolle osoitetun esivarmennuraportin avulla ja tämä voi sisältää esimerkiksi eritasoisia kehitysehdotuksia ja -vaatimuksia tulevaisuutta varten (Channuntapipat ym. 2020, 568). Todennäköisesti näistä jälkimmäiset olisivat varmennuksessa niitä, jotka johtaisivat muun kuin vakiomuotoisen varmennuslausunnon antamiseen. Tässä tapauksessa raportojalla on kuitenkin vielä mahdollisuus muuttaa toimintaa näiden vaatimusten mukaiseksi, jolloin parhaimmillaan esivarmennus voi johtaa siihen, että yhä useampi päätyy varmentamaan vastuullisuusraporttejaan, sillä pelkona ei ole heti ensimmäisenä vuonna mukautettu lausunto. Julkisen johtopäätöksen puuttumisen vuoksi palvelu voidaan kuitenkin nähdä enemmän konsultoivana kuin varmentavana. Moniulotteisuuden vuoksi palvelua markkinoidaan asiakkaille eri nimillä (Channuntapipat ym. 2020, 568).

Riskin pienentämiseen voi liittyä se, että vähennetään tarvetta antaa jatkossa mukautettu lausunto (Farooq & Villiers 2020, 437). Koska varmennuksella ei ole vahvaa lain tuomaa turvaa niin varmentaja voi joutua tilanteeseen, jossa asiakas ei halua julkaista mukautettua varmennuslausuntoa (Channuntapipat ym. 2020, 571). Esivarmennus antaa siis raportojalle uuden mahdollisuuden harkita sitä, onko korjausvaatimukset toteutettavissa, sekä varmentajalle mahdollisuuden harkita yhteistyön sujuvuutta ja asiakkaan luotettavuutta. Toisaalta tulevien vuosien tavoiteltua varmuustasoa voidaan myös muokata esivarmennuksen perusteella toisen osapuolen ehdotuksesta (Channuntapipat ym. 2020, 568). Lähtökohtaisesti esivarmennuksessa on kuitenkin kaksi lopputulemaa: joko sovitaan asiakassuhteen jatkosta tai toinen osapuolista vetäytyy prosessista.

4.1.2 Valittu yritysvastuuraportoinnin viitekehys

Varmennuksen alussa raportojan ja varmentajan tulee sopia raportointiviitekehys, jota vasten raportointia varmennetaan. Käytännössä tämä viitekehys määrittää rajat sille, mitä

yritysvastuuraporttiin tulee sisällyttää ja joissain tapauksissa viitekehys ohjaa myös varmennusta. Aikaisemmin mainittuja yritysvastuuraportoinnin viitekehyksiä ovat muun muassa GRI ja AA1000. GRI:n sisältöä on avattu yksityiskohtaisemmin taulukossa 1, sillä se antaa osviittaa siitä, mitä raportointiviitekehys voi pitää sisällään.

Aina kyse ei kuitenkaan ole yleisesti käytössä olevasta standardista vaan raportojilla voi olla sen ohella tai sijaan sisäisiä viitekehyksiä, ohjeita tai yksittäisiä kriteerejä ohjaamassa raportointia. Tämä saattaa johtua siitä, että saatavilla olevat viitekehykset eivät ole tarpeeksi yksityiskohtaisia kuvaamaan raportoinnin toteuttamista tai ne eivät ota huomioon kaikkia yksityiskohtia (Wallage 2000, 58; Hickman & Cote 2019, 358). Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun liiketoiminnan erityispiirteet tulisi huomioida raportoinnissa, mutta viitekehykset eivät tätä mahdollista. Raportoijan itse kehittämä viitekehys, ohjeistus tai kriteeri vaatii kuitenkin kriittisempää tarkastelua varmentajalta, sillä tämä mahdollistaa esimerkiksi yrityksen omien etujen ajamisen läpinäkyvyyden edistämisen sijaan. Osa varmentajista hylkääkin suoraan toimeksiannot, joissa raportointi ei perustu mihinkään yleisesti hyväksytyyn standardiin (Vaz Ogando, Ruiz Blanco & Fernandez-Feijoo 2018, 11). Varmentajat kokevat kuitenkin ongelmalliseksi myös yleisesti hyväksytyt standardit ja kaipaavat tarkempaa sääntelyä esimerkiksi vain yhden yleisesti käytössä olevan raportointiviitekehyyksen muodossa (Wallage 2000, 58; Maroun 2018, 198; Hickman & Cote 2019, 384). Useamman viitekehyyksen olemassaolo mahdollistaa sen, että raportoija voi valita itselleen mieluisamman.

Mikäli toimeksiantoa ei suljeta pois raportointiviitekehyyksen perusteella, varmentaja voi arvioida raportointikriteerin sopivuutta relevanssin, luotettavuuden, neutraalisuuden, ymmärrettävyyden ja kattavuuden kautta (Wallage 2000, 58). Hickman ja Cote (2019, 375) antavat havainnollistavan esimerkin tilanteesta, jossa käytetty mittari ei ole neutraali eikä kattava. Esimerkissä yritys raportoi päästöistä kuvaamalla kuinka tuotekohtaiset päästöt ovat parantuneet vuosittain, mikä on yrityksen kannalta edustava näkökulma päästöihin. Samanaikaisesti on jätetty ilmoittamatta, että tuotanto on kasvanut ja kokonaispäästöt todellisuudessa lisääntyneet, mikä voi jättää raportin lukijan väärinymmärrykseen siitä, että päästöt ovat pienentyneet. Näiden tekijöiden lisäksi varmentajien on todettu pitävän

huolestuttavana sitä, että raportoinnin painopiste vaihtuu niin tiheästi, että johdonmukaisuus kärsii (Hickman & Cote 2019, 380). Tällöin useiden vuosien tietoja ei voida verrata keskenään ja nähdä laajempaa kehitystä. Tästä huolimatta jälkikäteen vastuuraportteihin tehdyt oikaisut johtuvat useimmiten metodien päivittämisestä tai laajuuden muuttumisesta (Ballou, Chen, Grenier & Heitger 2018, 171), mikä viittaa siihen, että pienimuotoisia ja perusteltuja muutoksia painopisteeseen sallitaan.

4.1.3 Tavoiteltu varmuustaso

Kun raportoinnin viitekehyksestä on päästy yhteisymmärrykseen, sopivat raportoiija ja varmentaja myös varmuustasosta ja varmennuksen laajuudesta. Varmuustasolla tarkoitetaan aikaisemmin esiteltyjä varmuustasoja, kuten esimerkiksi ISAE 3000 tunnistamaa kohtuullista ja rajoitettua varmuutta (ks. kappale 2.3). Käytännössä varmuustasoja voidaan kuitenkin soveltaa hieman eri tavoin, sillä voidaan valita koko yritysvastuuraportille sama varmuustaso tai sitten suosia eri varmuustasoja raportin eri osille. Laajuudella taas viitataan siihen, onko raportti varmennettu kokonaisuudessaan vai onko tarkastusta kohdistettu tiettyihin raportin osiin. Mahdolliseen varmuustasoon voidaan katsoa vaikuttavan rajoittavasti jokin tai jotkin seuraavista: varmennettavan aiheen tai kerätyn materiaalin luonne sekä sisäisen valvontajärjestelmän rajoitukset (Manetti & Toccafondi 2021, 364). Varmennuksen laajuus taas on raportoiijan ja varmentajan kesken sovittavissa, ellei varmennusstandardi määrää muuta. Rajoittavana tekijänä voi toimia se, ettei varmentaja halua sopia toimeksiannosta, jossa varmennuksen laajuutta rajoitetaan merkittävästi (Hickman & Cote 2019, 375).

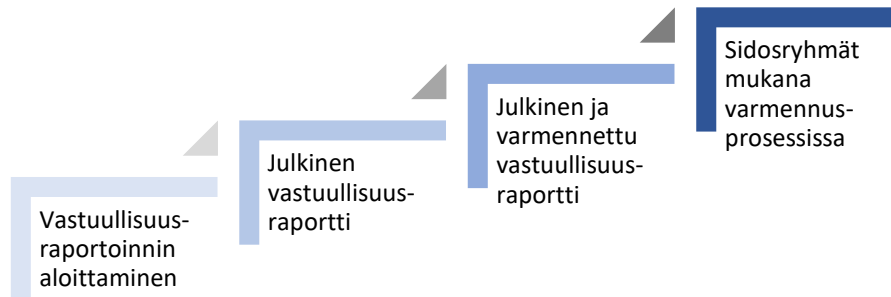
Useiden eri varmuustasojen suosiminen voidaan nähdä käyttökelpoisempänä varmennuksessa, sillä raportin sisältämiin väitteisiin on helpompi tarttua yksittäin, mikä myös mahdollistaa erilaisen varmuustason tarjoamisen lukuisille eri sidosryhmille (Wallage 2000, 64). Jos taas suositaan samaa varmuustasoa koko raportille, tarkoittaa tämä luonnollisesti joidenkin raportin osien varmuuden laskemista siitä, mikä olisi korkeimmillaan saavutettavissa. Yhden varmuustason käyttöön liittyy Canningin,

O'Dwyerin ja Georgakopoulosen (2019, 11) mainitsema havainto siitä, ettei varmennuksessa yksityiskohtien suhdetta kokonaisuuteen ole helppo ymmärtää johtopäätöstä tehdessä. Se voi tarkoittaa esimerkiksi sen pohtimista, että onko kokonaisuuden kannalta saavutettu rajoitettua varmuutta sellaisessa tapauksessa, jossa henkilöstöä käsittelevästä raportin osasta ei saavuteta rajoitettua varmuustasoa, mutta taas raaka-aineita ja materiaaleja käsittelevän osan kohdalla saavutetaan jopa kohtuullinen varmuus.

Asiakkaalla on nähty olevan vaikutusvaltaa sekä varmuustasoon että laajuuteen, minkä ajatellaan liittyvän erityisesti siihen, että päädytään matalampiin varmuustasoihin ja kavennetaan varmennuksen laajuutta. Tähän liittyen muun muassa Martinez ym. (2021) havaitsee tutkimuksessaan johdon käyttävän vaikutusvaltaansa ja kontrolloivan varmennusprosessia. Channuntapipat ym. (2019, 567) huomauttavat, että joissain tapauksissa kyse voi olla myös varmentajan halusta laskea varmuustasoa tai kaventaa laajuutta. Varmuustasoon vaikuttavat seikat, jotka mainittiin aikaisemmin, nousevat usein esille varmentajan toimesta. Laajuuteen taas voidaan puuttua esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa raportti on laaja ja kustannustehokkuuden näkökulmasta tarkastusta kannattaisi keskittää vain olennaisimpiin teemoihin.

Varmennuksen laajuuden osalta on lisäksi hyvä kiinnittää huomioita siinä, missä vaiheessa raportointiprosessin kehitystä varmentaja tulee mukaan kuvioon. Parkin ja Brorsonin (2005, 1097) mallin mukaan (ks. kuvio 5) tyypillinen etenemisjärjestys on se, että yritys on jo julkaissut yleisesti saatavilla olevia yritysvastuuraportteja ennen siirtymistään varmennukseen. Ensimmäisten vuosien varmennukset eivät myöskään yleisesti ottaen sisällä kattavaa sidosryhmien huomioimista, vaan tämä on seuraava mahdollinen askel, johon varmennusta laajennetaan. Yleisestä kaavasta poiketen varmennusta voi suorittaa myös aikaisemmissa vaiheissa, mutta tämä heijastuu mahdollisesti varmennuksen laajuuteen ja/tai varmuustasoon. Esimerkiksi jos varmennuspalvelu on mukana jo ensimmäisen vuoden aikana, kun raporttia julkaistaan, saattavat raportointijärjestelmät olla vasta kehityksessä ja rajoittaa näin varmennusta. (Park & Brorson 2005, 1101.) Näyttäisi siis siltä, että

varmentajat arvioivat raporttoijan kokemusta osana varmuustasosta ja laajuudesta päättämistä.



Kuvio 5. Raportoinnin tyypillinen etenemisjärjestys (Park & Brorson 2005, 1097)

Myös Farooq ja Villiers (2020, 431) ovat tarkastelleet varmennuksen kehittymistä suhteessa raporttoijan maturiteettiin ja kehittäneet tähän kolmivaiheisen mallin. Ensimmäisessä vaiheessa varmentaja onnistuu usein nostamaan varmuustasoa nojautumalla sen tuomaan lisäarvoon. Toisessa vaiheessa varmentajat saavuttavat tehokkuuden toiminnassaan, sillä asiakas on tullut tutuksi ja varmennuksen aikainen kanssakäyminen alkaa sujumaan rutiinilla. Tämän seurauksena raporttoijan saama lisäarvo varmennuksesta alkaa kuitenkin laskemaan, sillä he saavat vähemmän korjauskehotuksia ja -ehdotuksia, jonka seurauksesta he alkavat kyseenalaistamaan palvelun kautta saatavia hyötyjä. Tällöin saavutetaan risteys, jossa on kolme vaihtoehtoista suuntaa: yhä korkeampi varmuus, jatkaminen samalla tasolla tai varmuustason laskeminen. Nämä korostavat varmentajan aktiivista roolia myös varmennuksen eteenpäin viejänä. Raporttoijan kannalta palvelun kautta saatavat hyödyt ovat keskeisessä asemassa, sillä niiden tulisi ylittää palvelun kustannukset (Maroun 2018, 197).

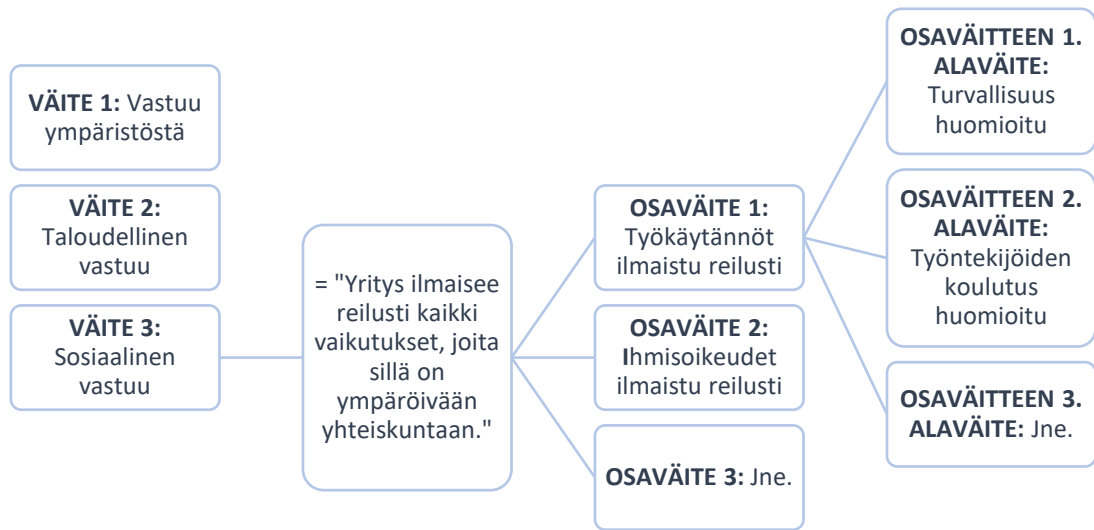
Varmentajat pyrkivät luonnollisesti vastaamaan tähän paineeseen ja lisäämään palvelusta saatua hyötyä. Varmennuksen ohella lisähyötyjä asiakkaalle voi syntyä esimerkiksi kouluttamisen kautta. Varmentajien on havaittu järjestävän asiakkailleen vuosittaisia koulutuspäiviä, joissa keskitytään vastuullisuuden uusimpiin trendeihin (Silvola & Vinnari 2021, 15). Toisaalta pyrkimyksiksi tuottaa lisäarvoa voidaan lukea myös varmentajien pyrkimys erottua muista palveluntarjoajista. Esimerkiksi Channuntapipat ym. (2020, 15)

nostaa esille varmennukseen liittyvän innovatiivisuuden. Koska kilpailua tapahtuu niin eri varmentajakategorioiden välillä kuin niiden sisällä, voi innovatiivisuus heijastua laajasti erilaisina varmennustyökaluina ja -menetelminä (Silvola & Vinnari 2021, 17).

4.2 Varmennuksen toteuttaminen

4.2.1 Evidential reasoning -malli

Evidential reasoning -lähestymistapaa voidaan hyödyntää varmennuksen suunnittelun ja toteutuksen yhteydessä varmistaen samalla raportoinnin kattavuus sekä varmennuksen kustannustehokkuus (Srivastava, Rao & Mock 2013, 108). Malli lähtee liikkeelle siitä, että määritellään vastuullisuusraportin tärkeimpiin teemoihin, kuten sosiaaliseen, ympäristölliseen ja taloudelliseen vastuuseen, liittyvät väitteet (assertions) (ks. kuvio 6). Tämän apuna voidaan käyttää valittua viitekehystä, kuten GRI:tä. Esimerkiksi sosiaaliseen vastuuseen liittyvä väite voi olla, että yritys ilmaisee reilusti kaikki vaikutukset, jotka sillä on ympäröivään yhteiskuntaan. Tämän jälkeen väitteet pilkotaan edelleen osaväitteisiin ja näiden alaväitteisiin, jolloin näistä muodostuu päätöspuuta muistuttava kaavio. Sosiaalisen vastuun kohdalla osaväitteet voivat liittyä esimerkiksi siihen, että ihmisoikeudet ja työkäytännöt on tuotu esille. Työkäytännöt taas voidaan jakaa edelleen esimerkiksi turvallisuuden ja työntekijöiden kouluttamiseen. (Srivastava ym. 2013, 111–112.) Nämä vaiheet ovat kuvattuna vielä seuraavassa kuviossa 6:



Kuvio 6. Evidential reasoning -malli (Shrivastava ym. 2013)

Tämän jälkeen, kun kaikki väitteet on pilkottu riittävän pieniksi kokonaisuuksiksi, pohditaan sitä, minkälaisia tarkastustoimenpiteitä nämä viimeisen vaiheen väitteet tarvitsevat tuekseen. Esimerkiksi työturvallisuuden huomioimista voidaan arvioida tapahtuneiden tapaturmien määrän perusteella. Tämän jälkeen päätelmiä tehdään alhaalta ylöspäin. Riittävät tarkastustoimenpiteet antavat tukea osaväitteiden alaväitteille ja kun riittävän moni näistä toteutuu, voidaan sanoa osaväitteen pitävän paikkaansa. Tämän jälkeen osaväitteiden avulla tehdään johtopäätökset myös pääväitteiden paikkansapitävyydestä. (Shrivastava ym. 2013, 114.)

Päätelmien tekeminen ei ole sattumanvaraista, vaan *Evidential reasoning* -lähestymistavan mukaisesti käytetään todennäköisyyksiä ja näiden yhdistämiseen sopivia teorioita. Todennäköisyyksien hyödyntämisen etu on siinä, että ne huomioivat, ettei täydellistä varmuutta ole saavutettavissa tarkastustoimenpiteillä. Todennäköisyyksien avulla voidaan myös ilmoittaa tarkasti, että esimerkiksi korkeaan varmuuteen tarvitaan 90% varmuus pääväitteille ja näin ollen huomioida mitä se tarkoittaa alenevassa suhteessa olevien väitteiden osalta. Samalla malli voi paljastaa, ettei joillekin teemoille ole mahdollista taata korkeaa varmuutta, kuten aikaisemmin on tuotu esille, sillä voi olla, että varmennustoimenpiteet takaavat alimman tason väitteille esimerkiksi vain 60% varmuuden. (Shrivastava ym. 2013, 115–116.)

4.2.2 Varmennustoimenpiteet

Varmennustoimenpiteiden lähtökohtana on pidetty kappaleessa 2.3 esiteltyä tilintarkastuksen toteuttamisvaiheen sisältöä, joka on muodostettu ISAE 3000 ja AA1000AS varmennusstandardien perusteella. Seuraavaksi tarkastellaankin sitä, mitä näistä varmennustoimenpiteistä artikkelit tunnistavat. Tarkasteluun on valittu mukaan tutkimusaineistosta ne kolme tutkimusta, joissa tarkastellaan käytettyjä varmennustoimenpiteitä kokonaisvaltaisesti eli varmennustoimenpiteiden tutkiminen on kuulunut osaksi tutkimuksen tavoitteita (ks. O'Dwyer & Owen 2007, Bepari & Mollik 2016 sekä Vaz Ogando ym. 2018).

Alkuun on kuitenkin huomautettava, että myös nämä edellä mainitut kolme artikkelia ovat tutkineet varmennustoimenpiteitä hieman eri lähtökohdista. O'Dwyer ja Owen (2007) sekä Bepari ja Mollik (2016) tekevät havaintonsa varmennuslausuntojen perusteella ja ottavat selvää siitä, kuinka usein eri toimenpiteet on mainittu eri varmennuslausunnoissa. Näin ollen he luokittelevat aineiston sen perusteella, mitä toimenpiteitä varmennuslausunnoista nousee esille. Sen sijaan Vaz Ogandon ym. (2018) aineisto perustuu kyselylomakkeella saatuihin vastauksiin, jolloin tutkitut varmennustoimenpiteet kumpuavat tutkimuksen tavoitteesta. Tämä menetelmä ei mahdollista havaintojen tekemistä näiden ulkopuolelta eli uusien kategorioiden havaitsemista. Havainnot näistä kolmesta tutkimuksesta on koottu taulukkoon 7.

Varmennustoimenpide	O'Dwyer & Owen (2007)*	Bepari & Mollik (2016)*	Ogango, Blanco & Fernandez-Feijoo (2018)**
Prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastus	X	X	X (Vain kontrollit)
Haastattelut: työntekijät, sidosryhmät ja johto	X (Työntekijät & sidosryhmät)	X	X (Vain työntekijät)
Analyttiset toimenpiteet		X	X
Havainnointi	X		X
Otos pohjainen testaaminen			
Asiakirjojen läpikäynti	X		X
Kirjalliset vahvistukset johdolta ja kolmansilta osapuolilta			X
Asiantuntijoiden tai sisäisen tarkastuksen arviointi			

*Aineistona varmennuslausunnot

**Aineisto kerätty kyselylomakkeella

Taulukko 7. Tutkimuksessa esille nousseet varmennustoimenpiteet (O'Dwyer & Owen 2007, Bepari & Mollik 2016 & Vaz Ogando ym. 2018)

Kaikissa näissä tutkimuksissa nousi esille siis erityisesti prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastus sekä haastattelut. Varmennusprosessin mukaisessa määritelmässä prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastus on laitettu saman kategorian alle, mutta näin ei ole ollut kaikissa tutkimuksissa. Esimerkiksi Vaz Ogandon ym. (2018) tutkimus käsittelee vain kontrollien tarkastusta. Prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastaminen on kuitenkin monella tapaa liitoksissa toisiinsa, joten on myös mahdollista, että näillä tarkoitetaan osittain päällekkäisiä asioita. Samalla tavoin haastattelu -kategoria sisältää tutkimuksesta riippuen erilaisia kohderyhmiä kuten työntekijät, sidosryhmät ja johdon.

Kahdessa tutkimuksessa esille nousee analyttiset toimenpiteet, havainnointi sekä asiakirjojen läpikäynti. Vaz Ogandon ym. (2018, 14) tutkimuksessa analyttiset toimenpiteet sisältävät myös matemaattisen oikeellisuuden tarkastamista, eli käytettyjen laskukaavojen läpikäymistä. Havainnointi taas tarkoittaa useimmissa tapauksissa toimipaikkavierailuja. Asiakirjojen läpikäynnillä voidaan viitata joko taustamateriaaliin tai raportin yksityiskohtaiseen läpikäymiseen. Näiden lisäksi yhdessä tutkimuksessa tuodaan esille

kirjalliset vahvistukset sekä johdolta, että kolmansilta osapuolilta. Kirjalliset vahvistukset saattavat mennä osittain päällekkäin aikaisemmin mainittujen haastatteluiden kanssa, sillä kanssakäymiseen voi sisältyä molempia, jolloin nämä toistuisivat vielä useammin aineistossa.

Ilman havaintoja alkuperäisen määritelmän mukaisista toimenpiteistä jää näin ollen otospohjainen testaaminen sekä asiantuntijoiden tai sisäisen tarkastuksen arviointi. Muutamien kategorioiden poisjääminen tuntuu luonnolliselta sen kritiikin valossa, mitä tilintarkastuksessa vakiintuneiden käytäntöjen siirtäminen varmennukseen on saanut. Muun muassa Bepari ja Mollik (2016, 676) ja Maroun (2018, 204) tuovat esille, ettei näiden käytäntöjen tulisikaan sopia suoraan varmennukseen, sillä informaation luonteessa on eroja. Otospohjainen testaaminen voidaankin nähdä enemmän kvantitatiivisen numeerisen aineiston tarkastamiseen sopivaksi (Maroun 2018, 198). Toisaalta taas ulkopuolisten asiantuntijoiden tekemän työn arviointi saattaa mennä päällekkäin sidosryhmien huomioimisen kanssa ja mikäli raportointi ei ole vielä kehittynyt tarpeeksi, voi sisäisen tarkastuksen rooli yrityksessä olla rajallisempi.

Osa esille nousseista toimenpiteistä tai tarkastuksen kohteena olevista teemoista ei sovi jo olemassa olevien kategorioiden alle. Tällaisia ovat seuraavat:

1. Olennaisuusarvioinnin (*materiality assessment*) tarkastus
2. Yhteensopivuus standardien kanssa
3. Strategian ja raportoinnin yhteys
4. Sidosryhmien osallistamisen arviointi
5. Kolmansien osapuolien tuottaman tiedon hyödyntäminen

(O'Dwyer & Owen 2007, Bepari & Mollik 2016, Vaz Ogando ym. 2018)

Olennaisuudesta keskustellaan erikseen kappaleessa 4.5.1 sekä sidosryhmien roolista kappaleessa 4.5.2. Seuraavaksi nostetaan esille raportoinnin ja strategian välinen yhteys.

Tukeakseen strategiaa raportin tulisi sisältää tietoa vastuullisuusstrategian etenemisestä (Martinez, Gillet-Monjarret & Riviera-Giordano 2021, 73). Vaikka raportointi olisi linjassa strategian kanssa, voi vastaan tulla tilanteita, joissa tavoitteet on asetettu liian korkealle tai niitä ei ole tarkoitus edes saavuttaa (Hickman & Cote 2019, 380). Myös tällaisessa tapauksessa strategian ja raportoinnin yhteys voidaan nähdä hatarana sekä harhaanjohtavana, mikäli lukija jää sellaiseen käsitykseen, että tavoitteiden saavuttamiseksi tehdään aktiivisesti toimenpiteitä. Yritysvastuuraportin ja strategian välisen yhteyden varmistaminen voi lisäksi tarkoittaa sen kyseenalaistamista, kuinka raportin informaatiota hyödynnetään yrityksen päätöksenteossa (Channuntapipat 2021, 780). Yritysvastuuraportoinnin rooli ei voi olla kovin keskeinen, jos raportointi ei itse hyödynnä sen tarjoamaa informaatiota.

Yhteensopivuudella standardien kanssa tarkoitetaan sitä, että varmennuksella otetaan kantaa siihen, noudattaako raportointi käytettyä viitekehystä. Tämän osalta on mahdollista, etteivät kaikki laske tätä varmennustoimenpiteeksi. Aikaisemmin nousi esille, että esimerkiksi AA1000AS liittyy tämän suoraan molempiin varmennustyyppeihin. Kolmansien osapuolten tuottamalla informaatiolla viitataan siihen, että osa varmennuksesta ulkoistetaan yrityksen ulkopuolisille asiantuntijoille. Näin voi olla esimerkiksi tilanteissa, joissa varmentajan oma osaaminen ei ole riittävän syvästi tiettyihin raportoinnin osa-alueisiin liittyen, mutta tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö varmentajalla olisi muutoin riittäviä valmiuksia suoriutua varmennuksesta.

Varmennustoimenpiteiden ohella Hickman ja Cote (2019, 385) mainitsevat, että tehtyjen varmennustoimenpiteiden dokumentointi tapahtuu samalla tavalla ja samoilla järjestelmillä kuin muissakin varmennustoimeksiannoissa, kuten tilintarkastuksessa. Tämä viittaa siihen, ettei yritysvastuutietojen varmennusta varten ole ollut tarvetta kehittää uudenlaisia järjestelmiä vaan tämän osalta varmentajilla on riittävät valmiudet ja työkalut.

4.2.3 Sanallinen ilmaisu ja raportin ulkonäkö

Varmentajat kiinnittävät huomioita yritysraportin ulkomuotoon liittyviin seikkoihin osana varmennusta. Raportoijat saavat korostaa yksityiskohtia tai raportin eri osia esimerkiksi fonttikoon ja -tyylin sekä kuvien avulla, mutta tämän ei tulisi johtaa lukijaa harhaan siinä, kuinka tärkeitä nämä ovat kokonaisuuden kannalta (Farooq & de Villiers 2020, 434). Voi olla väärin esimerkiksi korostaa henkilöstön tyytyväisyyttä vain yhden mittarin perusteella, jos tämä jättää varjoonsa sen tosiasian, että kokonaisuutta tarkastellessa työntekijät ovat pääosin tyytymättömiä.

Vielä ulkonäköäkin yksityiskohtaisemmin huomioita voidaan kiinnittää yksittäisiin sanavalintoihin ja niiden sävyyn, sillä yritysraportin luonteeseen kuuluu kiinteästi laadullinen ilmaisu. Sanavalintojen punnitseminen liittyy erityisesti superlatiivien käyttöön, sillä vahvoihin väitteisiin, kuten adjektiiveihin ”paras” tai ”turvallisin”, tarvitaan enemmän perusteluita tukemaan väitettä mikä yleensä tarkoittaa myös enemmän taustamateriaalia varmentajan tarkastettavaksi. Varmentajat näkevät sanavalintojen punnitsemisen haastavana, sillä kuvailevat adjektiivit sisältävät aina tulkinnanvaraisuutta ja ovat näin ollen jopa subjektiivisia. Voidaan esimerkiksi pohtia sitä, mitä eroa on ilmaisulla ”ei hyvä” ja ”huono” ja voidaanko näitä pitää synonyymeina toisilleen. (Canning ym. 2019, 12 & 16.) Kokonaisuuden kannalta merkitystä on myös raportin tasapainoisuudella, jolla tarkoitetaan tässä sitä, että positiivisten ja negatiivisten asioiden määrä on linjassa todellisuuden kanssa (Farooq & de Villiers 2019, 435). Tasapainoisuus voi viitata myös siihen, miten asioista puhutaan. Jos negatiivisia asioita vähätellään verbaalisesti ja positiivisia asioita ylistetään vuolaasti, voi kokonaisuudesta jäädä hyvin positiivinen kuva, vaikka yritysraportointi sisältäisikin saman verran molempia näistä.

Koska sanallisen ilmaisun rooli on keskeinen yritysraportoinnissa, on aihetta tutkittu myös kielentutkimuksen menetelmin. Tutkiessaan varmennuslausuntoja Hassan (2019) hyödyntää tekoälyä systemaattisen analyysin tekemisessä. Tässä tapauksessa tutkimuksen kohteena on varmentajien omat sanavalinnat yritysraporttien laatijoiden tekemien sanavalintojen sijaan. Mikäli varmentajat ovat erityisen varovaisia sanavalintojen suhteen,

voidaan tämän katsoa heijastuvan myös varmennuslausuntoihin, joten näillä kahdella voi olla yhteys. Tutkimuksessa on keskitytty tutkimaan erityisesti raportin optimistista sävyä eli juuri sitä, onko raportti tasapainossa positiivisen ja negatiivisen ilmaisun osalta. Tutkimustuloksenaan Hassan (2019, 442) toteaa, että varmennuslausunnot sisältävät saman verran optimistista sävyä kuin on todettu normaaliksi vertailukohteen avulla, mikä tarkoittaa sitä, ettei erityistä varovaisuutta ollut havaittavissa varmennuslausuntojen muotoilussa. Sen sijaan varmentajat näyttävät hyödyntävän rohkeammin omaan osaamiseensa ja rooliinsa vetoamista, joka on havaittavissa lausunnoissa. Jos samaa logiikkaa sovelletaan asiakas–varmentajasuhteeseen, niin tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että varmentaja sallii raporttoijalta enemmän omaan rooliinsa vetoamista esimerkiksi kokemuksen tai asiantuntijuuden kautta sen sijaan, että vaadittaisiin perusteluita taustamateriaalin muodossa.

4.3 Varmennuksen päättäminen

Kuten aikaisemmin esitetty, varmennuksen johtopäätöksenä annettu varmennuslausunto voi olla luonteeltaan vakiomuotoinen tai mukautettu, joka tarkoittaa joko varauman sisältämää tai kielteistä lausuntoa. Näiden lisäksi varmennukseen liittyy muuta raportointia, joka ei ole samalla tavalla julkista kuin varmennuslausunto. Näihin molempiin syvennytään tässä alaluvussa.

Varmennuksen ollessa pääsääntöisesti vapaaehtoista, ei asiakkaalla välttämättä ole velvollisuutta tai tahtoa julkaista omalta kannaltaan epäedullista varmennuslausuntoa. Mukautetun varmennuslausunnon antamisesta onkin eriäviä mielipiteitä varmentajien keskuudessa. Channuntapipat, Samsonova-Taddei ja Turley (2019, 571) tuovat esille, että osa varmentajista näkee tarpeettomaksi muiden kuin vakiomuotoisten lausuntojen antamisen, sillä tästä ei nähdä olevan hyötyä raportin käyttäjille, asiakkaalle eikä varmentajalle. Tällä tarkoitetaan oletettavasti sitä, ettei mukautetun lausunnon saanut raportti ole yhtä käyttökelpoinen sidosryhmien näkökulmasta ja varmennus–asiakassuhteen voidaan katsoa epäonnistuneen, mikäli raportin sisältö ei saavuta haluttua luotettavuutta tai

sen saatetaan ajatella vaikuttavan negatiivisesti uusiin toimeksiantoihin. Näissä tapauksissa mukautetun lausunnon sijaan asiakasta autetaan eteenpäin tilanteeseen, jossa vakiomuotoisen lausunnon antaminen on mahdollista (Channuntapipat ym. 2019, 571). Tämä herättää luonnollisesti kysymyksiä varmentajan riippumattomuudesta, sillä on kyseenalaista, liittyykö asiakkaan auttaminen vielä varmennuksen piiriin ja mikäli mukautettua lausuntoa ei nähdä ratkaisuna, niin seuraako varmennuksesta tosiasiaa erilaisia johtopäätöksiä.

Kaikki varmentajat eivät kuitenkaan näe mukautetun varmennuslausunnon antamista yhtä negatiivisessa valossa, sillä se voidaan nähdä välineenä, joka tietyissä olosuhteissa kehittää asiakkaan raportointia eteenpäin aiheuttamatta ylimääräistä kitkaa asiakkaan ja varmentajan välille (Channuntapipat ym. 2019, 571). Tätä näkökulmaa tukee laajemmin Bepari ja Mollik (2016) ja Manetti ja Toccafondi (2012), jotka havaitsivat tutkimuksissaan raportteja, jotka ovat saaneet mukautetun lausunnon. Erilaista suhtautumista mukautettua lausuntoa kohtaan voi selittää kuitenkin esivarmennus ja muut asiakkuuden valintaan liittyvät toimenpiteet. Jos varmentajalla ei esimerkiksi ole käytössä esivarmennusta, on hyvin todennäköistä, että heillä suhtaudutaan positiivisemmin mukautettujen varmennuslausuntojen antamiseen kuin sellaisissa yhteisöissä, joissa näitä pyritään vähentämään esivarmennuksen avulla.

Varmennuksella voidaan katsoa olevan kaksi lopputulemaa eli laajalle yleisölle annettu varmennuslausunto ja yrityksen sisäiseen käyttöön annettu varmennusmuistio (Channuntapipat ym. 2019, 570). Varmennusmuistion rooli on vastaava kuin tilintarkastusmuistion ja sen sisältämällä vähäpätöisemmällä huomioilla ei ole vaikutusta varmennuksen johtopäätökseen. Tutkimusaineisto antaa kuitenkin osviittaa siitä, että varmennusmuistiota pidetään tärkeänä kommunikointityökaluna. Tämän avulla voidaan viestiä esimerkiksi parannusehdotuksista, havaittuja heikkouksia järjestelmissä ja prosesseissa kuten myös sijoittumisesta suhteessa vertaisiin (Channuntapipat 2021, 782–783; Farooq & de Villiers 2020, 429). Varmennusmuistiot voivat sisältää siis monen tasoisia puutteita ja havaintoja, mutta luonteeltaan raportti on kuitenkin enemmän yleinen eikä sisällä yksityiskohtaisia korjaus- tai kehitysehdotuksia (Farooq & de Villiers 2020, 430 & 436). Tällä voidaan pyrkiä tekemään rajanvetoa konsultointiin, sillä asiakkaalle annetaan

korjausehdotukset, muttei kuitenkaan tarjota vastauksia siihen, miten nämä tulisi konkreettisesti toteuttaa.

Farooq ja de Villiers (2020, 430 & 436) nostivat esille huolen varmennuksesta saatujen hyötyjen laskemisesta ajan saatossa, minkä vuoksi juuri varmennusmuistion tärkeys korostuu, koska siinä konkretisoituu varmennuksen tuottama lisäarvo kirjallisessa muodossa. Toisaalta varmennusmuistion käyttöön liittyy myös omat riskinsä, sillä tällä ei ole samanlaista vaikutusvaltaa kuin julkisella varmennuslausunnolla. Raportoijalle saatetaan esimerkiksi huomauttaa useita vuosia samasta asiasta, kuten siitä, että huonoja uutisia sisällytetään vastentahtoisemmin raporttiin, mutta asia ei huomautuksista huolimatta muutu (Maroun 2018, 438). Tämä vaatiikin varmentajalta huolellista valintaa sen suhteen, kuuluuko epäkohdista raportointi varmennuslausunnon vai -muistion yhteyteen.

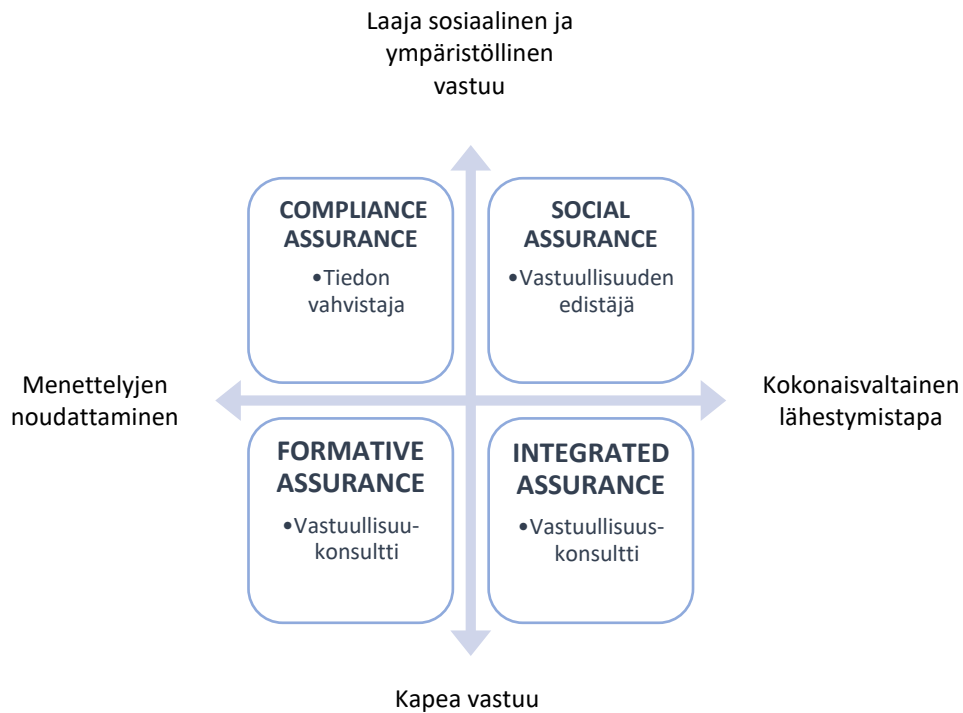
Kun varmennuksessa on päästy siihen vaiheeseen, että johtopäätös on selvillä joko vakiomuotoisen tai mukautetun lausunnon muodossa, tulee ajankohtaiseksi varmennuslausunnon muotoilu. Wallage (2000, 62) tuo esille, että johtopäätöksen luonteesta riippumatta varmennuslausunnot voidaan luokitella lyhyiksi, eli standardoiduiksi, tai pitkiksi. Hänen mukaansa tulisi suosia jälkimmäistä, jossa kuvaillaan yksityiskohtaisesti varmennuksen laajuus, varmennuksen tavoitteet, tehdyt toimenpiteet, varmennustiimin kokoonpano ja johtopäätös. Tämä viestii laajemmin sidosryhmille siitä, miten varmennus on toteutettu ja miten johtopäätökseen on päädytty. Avoimemman viestinnän ohella myös varmentajat hyötывät tästä pidemmästä muodosta muun muassa laskeneen oikeudellisen riskin ja parantuneen luotettavuuden kautta (Maroun 2018, 202). Standardoidun varmennuslausunnon ongelmana voi olla se, ettei se tarjoa lukijalle tarpeeksi informaatiota varmennuksen toteuttamisesta, joka voi olla ongelmallista tämänkaltaisen vielä uuden palvelun kohdalla. Toisaalta laaja varmennuslausunto antaa varmentajalle mahdollisuuden informoida lukijoita varmennuksen merkityksestä. Tämän ilmaiseminen kansankielellä voi kuitenkin sisältää omat haasteensa.

4.4 Varmennukseen liitetyt haasteet

Kaksi aineiston artikkelia keskittyy tuomaan esille erityisesti varmennuksen ympärillä havaittuja haasteita (ks. Maroun 2018 & Martinez ym. 2021). Haasteita on esitetty myös jo aikaisemmin läpikäytyjen teemojen ympärillä, jonka vuoksi tämä alaluku keskittyy lähinnä laajempiin ja teoreettisempiin haasteisiin, joita ei olla nostettu esille vielä aikaisemmin.

Yhdeksi haasteeksi nähdään selkeiden varmennusstandardien puute, jolla viitataan joko useampiin olemassa oleviin varmennusstandardeihin tai yksityiskohtaisemmin varmennusstandardien sisältöön (Maroun 2018, 202; Martinez ym. 2021, 74). Koska varmennusstandardit ovat vielä tuoreita tai niitä on alettu vasta soveltamaan varmennukseen, ovat normatiiviset puitteet vasta kehittymässä (Martinez ym. 2021, 74). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, etteivät varmennusstandardit välttämättä tarjoa riittävän yksityiskohtaista ohjeistusta ja jättävät samalla huomattavaa valinnanvapautta varmennuksen toteutukseen. Vapaudessa on aina käänttöpuolensa ja tämä voi tarkoittaa sitä, että varmentajat eivät saa kaipaamaansa tukea sääntelystä.

Toisaalta haasteeksi muodostuu se, ettei varmennus -käsite ole vielä vakiintunut ja tällä voidaan viitata toimeksiantoihin, jotka ovat sisällöltään hyvin erilaisia. Esimerkiksi Channuntapipat ym. (2019) tuo tutkimuksessaan esille, että varmentajat käsittävät oman roolinsa varmentajana sekä vastuullisuuden määritelmän ja laajuuden hyvin eri tavoilla. Näiden pohjalta varmentajien tuottamat varmennustoimeksiannot voidaan jakaa seuraavaan neljään kategoriaan: *social assurance*, *integrated assurance*, *formative assurance* ja *compliance assurance*. Varmentajan roolin ja vastuullisuuden käsitteen perusteella nämä neljä tyyppiä sijoittuvat eri tavalla xy-koordinaatistolle kuviossa 7. (Channuntapipat ym. 2019, 572–574.)



Kuvio 7: Varmennustoimeksiantojen luokittelu (Channuntapipat ym. 2019)

Kuviossa x-akselilla on menettelyjen noudattaminen ja kokonaisvaltainen lähestymistapa. Menettelyjen noudattaminen keskittyy todentamaan vain raportissa mainitun informaation ja yhdenmukaisuuden raportointiviitekehyksen kanssa, kun taas kokonaisvaltainen lähestymistapa huomioi eri sidosryhmät ja ottaa kantaa raportoinnin kattavuuteen. Y-akselilla on varmentajan käsitys vastuullisuudesta. Kapea vastuu tarkoittaa tässä yhteydessä sitä, että vastuullisuuden teemoista huomioidaan vain osa, kuten ympäristö, muttei sosiaalista tai taloudellista vastuuta. Kapea vastuu heijastuu varmennuksen laajuuteen ja johtopäätös annetaan useimmiten negatiivisessa muodossa. (Channuntapipat ym. 2019, 572–573.)

Nykyisenkaltainen varmennus siis sisältää vaihtelevuutta. Tämä taas voi synnyttää odotuskuilun asiakkaan ja varmentajan välillä (Channuntapipat ym. 2019, 575). Toisaalta kuilu voi olla olemassa myös varmentajan ja raportin käyttäjän välillä. Odotuskuilun olemassaolo voi vaikeuttaa esimerkiksi toimenpiteen vakiintumista markkinoilla sekä aiheuttaa haasteita asiakas–varmennussuhteessa.

Lisäksi tutkimuksissa nousi esille varmennuksen tulevaisuus. Varmentajat näyttävät suhtautuvan hyvin eri tavalla uusiin innovaatioihin. Joidenkin varmentajien mielestä varmennuksen tulisi siirtyä kauemmaksi nykyisestä hieman konsultoivasta luonteesta lähemmäksi tilintarkastuksen kaltaista palvelua (Silvola & Vinnari 2021, 16–17). Toisaalta tarve varmennus -käsitteen laajentamiselle tai uudelleen muotoilulle nousee esille. Tällä viitataan siirtymisestä pelkän tiedon vahvistamisesta kohti asiakkaalle lisäarvoa tuottaviin toimenpiteisiin, jonka ajatellaan johtavan vastuullisempaan toimintaan. (Channuntapipat 2021, 784; Maroun 2018, 202.) Manetti ja Toccafondi (2012, 373) näkevät lisääntyneen sidosryhmäkeskeisyyden antavan osviittaa siirtymisestä standardoiduista varmennuksista kohti yksilöllisempiä tarkastuksia, jotka mahdollistavat uudenlaisten kontrollien kokeilun. He käyttävät tässä yhteydessä käsitettä *ad hoc for the client*, joka kuvastaa hyvin sitä, kuinka varmennusprosessi joustaa tilanteen mukaan eikä vaadi samanlaista protokollaa jokaisen asiakkaan kohdalla.

Yksi tunnistettu haaste varmennuksessa on datan puutteet. Muun muassa mittaus- ja ilmoitustapojen harmonisointi voisi vähentää valinnanvapautta raportoinnissa ja yhtenäistää toimintaa halutulla tavalla. (Martinez ym. 2021, 73.) Dataan liittyvät haasteet vaikuttavat myös informaation luotettavuuteen, sillä data on voitu kerätä epävarmoin menetelmin. Ratkaisuna voidaan nähdä esimerkiksi lohkoketjun hyödyntäminen tiedon keräämisen apuna. Lohkoketjun hyötyjä varmennukseen on tutkinut Bakarich, Castonguay ja O'Brien (2020). Lohkoketjulla tarkoitetaan hajautettua tietokantaa, jonne kerätään eri osapuolten tuottamaa tietoa.

Lohkoketjun katsotaan lisäävän sekä yritysvastuuinformaation luotettavuutta että tarjoavan varmentajalle lisää vaihtoehtoisia tarkistuspisteitä, sillä datan syöttämiseen osallistuvat toimijat eri tasoilla ilman, että dataa voidaan muiden toimesta muuttaa jälkikäteen. Tällöin data tulee laajemmista lähteistä ja vääristely vaatii enemmän ponnisteluja. Esimerkiksi tuotteiden toimitusketjuja voidaan seurata tarkasti aina raaka-aineesta valmiiksi tuotteeksi, jolloin varmentaja voi tarkastella esimerkiksi kuljetusyrityksen tai tukkukaupan tuottamaa dataa. Mikäli lohkoketjun käyttö yleistyy, tulee se vähentämään tarvetta manuaalisille

tarkastuksille ja muuttamaan näin varmennuksen luonnetta. Tällöin resursseja jää enemmän riskin arviointiin ja johdon tai muiden raportin laatijoiden arvioiden tarkasteluun. (Bakarich ym. 2020, 391–392, 396.)

Koulutuksen ja kokemuksen puutteen ohella nousi esille, että aihepiirin tuoreudesta johtuen osa varmentajista kokee, ettei oma koulutustausta ole antanut tarpeeksi pohjaa suoriutua varmennuksesta ja kaipaavat joissain tilanteissa lisätukea esimerkiksi kestävän kehityksen asiantuntijoilta. Koulutuksen lisäksi varmennuksessa hyödylliseksi nähdään kokemus vastuullisuusraporttien laatimisesta. Joissain tapauksissa varmentajat myös kyseenalaistivat oman osaamisensa varmennuksen ympärillä, sillä heidän ydinosaamisensa saattaa liittyä tiiviimmin esimerkiksi juuri laskentatoimeen ja taloudellisiin lukuihin, kun taas vastuullisuusraportoinnin yhteydessä puhutaan usein ei-taloudellisesta ja laadullisesta informaatiosta. (Martinez ym. 2021, 74.)

4.5 Muut havainnot

4.5.1 Olennaisuus

Olennaisuuden käsite ja sen määrittely liittyvät kiinteästi tilintarkastukseen, mutta olennaisuuden konseptia hyödynnetään myös varmennuksessa siitä huolimatta, ettei se ole suoraan sovellettavissa tähän. Olennaisuus määritellään perinteisesti siten, että informaatio nähdään olennaisena, mikäli sen poisjättäminen tai vääristely vaikuttaa raportin käyttäjän päätöksentekoon (Horsmanheimo & Steiner 2017, 237). Käytännön tilintarkastuksessa olennaisuus nousee esille tarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa, sillä olennaisuuden perusteella tarkastusta voidaan kohdistaa tärkeimpiin kokonaisuuksiin sekä arvioida virheiden ja puutteiden vaikutusta kokonaisuuteen. (Canning ym. 2019, 2 & 5.) Olennaisuuden äärellä puhutaan olennaisuusrajoista, jotka voidaan ilmoittaa esimerkiksi sallittuna virhemarginaalina.

Tilintarkastuksessa virhemarginaali on voitu määrittää esimerkiksi prosenttiosuutena tuloksesta. Tällöin kaikkien virheiden yhteissumma on voitu rajata esimerkiksi 100 000 euroon ja yhden virheen maksimiksi on asetettu 5 000 euroa. Olennaisuusrajan asettaminen ei luonnollisesti ole yhtä yksinkertaista varmennuksessa (Canning ym. 2019, 11–12). Kysymyksiä herättää nimittäin se, että mistä virhemarginaali laskettaisiin ja miten tätä hyödynnettäisiin sellaisiin raportin osiin, jotka ilmaistaan esimerkiksi sanallisesti. Varmennuksessa olennaisuusraja perustuukin enemmän ammatilliseen harkintaan vakiintuneen prosessin sijaan ja määrittelyyn voi osallistua koko varmennustiimi. Tällöinkin virhemarginaalina saatetaan käyttää esimerkiksi viiden prosentin peukalosääntöä, jota muokataan tarvittaessa. (Canning ym. 2019, 10–11, 15.) Tämä vaatii kuitenkin sen, että asiat on ilmaistu numeerisesti.

Osa kirjallisuudesta kyseenalaistaakin kokonaan olennaisuusrajan hyödyntämisen varmennuksessa. Esimerkiksi Wallage (2000, 59) antaa esimerkin lapsityövoiman käytöstä, jossa olennaisuusrajaa ei tule hyödyntää, sillä väärin kohdeltu työntekijä on aina olennainen virhe. Tällöin yritys ei voi väittää raportissaan, ettei se käytä lapsityövoimaa, jos tällainen yksittäinenkin tapaus havaitaan tarkastuksessa. Olennaisuuden määrittelyn haasteista tai jopa soveltumattomuudesta varmennukseen antaa osviitta myös se, että joissain tapauksissa varmentajienkin keskuudessa on epäselvää, mihin käytetty olennaisuusraja perustuu tai ei käytännössä hyödynnetä olennaisuusrajaa ollenkaan, vaan raportoidaan kaikki virheet asiakkaalle ja pyydetään muutosta näihin (Canning ym. 2019, 10; Hickman & Cote 2019, 368).

Sen lisäksi, että varmennuksessa tarkastetaan yritysvastuuraporttiin sisällytetyt tiedot siltä näkökulmalta, että ovatko ne oleellisesti oikein, niin tulee pohtia sitä, onko raportin ulkopuolelle jäänyt jotain olennaista. Esimerkiksi Channuntapipat (2021, 780) tarjoaa tähän ratkaisuksi sosiaalisen median seurantaan tarkoitettun Melt Water -järjestelmän, jonka tuottamia analyyssejä hyödynnetään osana varmennusta. Tämän katsotaan paljastavan sellaiset tilanteet, joissa yritys ei ole raportoinut asioita, jotka ovat saaneet paljon huomioita sidosryhmiltä ja olisivat näin ollen olennaisia myös raportoinnissa. Tällaisen raportista puuttuvan, mutta sinne todellisuudessa kuuluvan, informaation tunnistaminen on katsottu

erityisen haastavaksi varmennuksessa (Park & Brorson 2005, 1101). Vaikkakin media-analyysin hyödyntäminen tarjoaa ratkaisua tähän, näkee osa varmentajista tämän negatiivisessa valossa, sillä toimenpide ei ole vielä vakiinnuttanut paikkaansa perinteisten varmennustoimenpiteiden joukosta (Silvola & Vinnari 2021, 16).

Toisaalta kokonaisuutta voidaan arvioida raportioijan tekemän oman olennaisuusarvioinnin (materiality assessment) perusteella. Tämän olennaisuusarvioinnin perusteella raportioija on rajannut vastuullisuusraportin sisältöä. Olennaisuusarvion varmennuksen tukena varmentajalla on näppituntuma, joka syntyy aikaisempien varmennustoimeksiantojen sekä varmentajan toimialakohtaisen asiantuntemuksen perusteella. (Canning ym. 2019, 14.) Tämä viittaa siihen, ettei olennaisuusarvioinnin varmentamiseen ole olemassa suoraviivaista kaavaa, mutta prosessiin liittyy muun muassa vertailua muihin varmennusasiakkaisiin sekä toimialan yrityksiin. Esille nousi erikseen se, että huomioita kiinnitetään sidosryhmien huomioimisen tasoon. Lisäksi olennaisuusarvion on huomattu synnyttävän paljon keskustelua ja jännitteitäkin varmentajan ja raportioijan välillä. (Channuntapipat 2021, 780.) Tämä voi liittyä tilanteisiin, joissa raportioijalla ja varmentajalla on eriäviä mielipiteitä siitä, mikä on olennaista raportoinnin kannalta eikä esimerkiksi raportointiviitekehukset tarjoa vastausta siihen, miksi jotain tulee sisällyttää raportointiin tai jättää sen ulkopuolelle.

4.5.2 Sidoryhmien rooli

Sidosryhmien rooli on yksi toistuvimmista teemoista aineistossa ja kolme artikkelia rakentuu jopa saman tutkimusasetelman ympärille. Käytetyn tutkimusasetelman on kehittänyt O'Dwyer ja Owen (2007) ja tätä sama asetelmaa on hyödyntänyt myös Manetti ja Toccafondi (2012) sekä Bepari & Mollik (2016). Asetelma perustuu järjestelmälliseen havaintojen tekemiseen varmennuslausunnoista. Nämä artikkelit lähtevät liikkeelle oletuksesta, että sidoryhmien osallistaminen raportoinnissa on tärkeää, sillä he kuuluvat raportin käyttäjäkuntaan ja näin ollen sidoryhmien huomioimista tulisi arvioida varmennuksessa. Sidoryhmä -käsite voidaan määritellä kattamaan esimerkiksi seuraavat

ryhmät: omistajat, sijoittajat, asiakkaat, työntekijät, tavarantoimittajat, virkavalta ja muu laaja yleisö, joka on kiinnostunut yrityksen toiminnasta (Park & Brorson 2005, 1105).

Sidosryhmät on voitu huomioida raportoinnissa eri tavoin. Manetti ja Toccafondi (2012, 365) korostavat asiaa erottamalla sidosryhmien johtamisen (stakeholder management) sidosryhmien osallistamisesta (stakeholder engagement). Ensimmäinen näistä keskittyy sidosryhmien odotusten hallintaan ja toinen jatkuvaan yhteistyöhön sidosryhmien kanssa. O'Dwyer ja Owen (2007, 91) tuovat esille, että sidosryhmät voidaan huomioida myös tarkastuksessa kahdella tapaa, nimittäin varmistamalla, että sidosryhmät ovat osallistuneet raportoinnin laatimiseen tuomalla oman näkökulmansa tai tosiasiallisesti ottamalla heidät mukaan osaksi varmennusprosessia. He pitävät jälkimmäistä parempana vaihtoehtona, sillä se painottaa vielä entisestään sidosryhmien roolia.

Toisaalta Manetti ja Toccafondi (2012, 373) eivät rajaa ulkopuolisten osallistumista varmennukseen vain sidosryhmiin, vaan tuovat esille myös asiantuntijaneelit, joita voidaan hyödyntää varmennuksessa. Monissa tapauksissa varmennustiimi on valmiiksi jomonalainen (Vaz Ogando ym. 2018, 10; Wallage 2000, 55), mutta tämä ei välttämättä vielä riitä, sillä varmennus voi tilanteesta riippuen vaatia asiantuntijuutta monilta eri aloilta. Näitä voivat olla esimerkiksi taloustiede, johtaminen, tekniset alat, järjestelmät, riskit ja lainsäädäntö (Manetti & Toccafondi 2012, 365). Tämä osaltaan herättää keskustelua siitä, mille ammattikunnalle varmennus kuuluu.

Sidosryhmien osallistaminen varmennuksessa saa osakseen myös kriittisempää ajattelua ja tutkimukset ovat tunnistanee osallistamiseen liittyviä haasteita. Yksi näistä haasteista on sidosryhmien hahmottaminen ja tavoittaminen, sillä sidosryhmien tunnistamisessa voi olla isojakin eroja toimialasta riippuen (Manetti & Toccafondi 2012, 372). Esimerkiksi pankkien ja vakuutusyhtiöiden kohdalla sidosryhmien tunnistaminen voi parhaillaan tapahtua ilman kommunikointia raportioijan kanssa, sillä liiketoiminta toistaa samaa kaavaa yrityksestä riippumatta (Canning ym. 2019, 13). Monimutkaiseksi sidosryhmien tunnistaminen menee esimerkiksi silloin, kun puhutaan kansainvälisestä liiketoiminnasta, jossa tuotanto tapahtuu eri mantereilla ja myynti verkkokaupan avulla. Haasteiden lisäksi sidosryhmien

huomioiminen raportoinnissa voi olla kallista ja vaatia resursseja (Channuntapipat ym. 2019, 569). Tästä voidaan päätellä, että se on kallista myös silloin, jos sidosryhmät halutaan tuoda osaksi varmennusprosessia. Toisaalta Channuntapipat ym. (2019, 569) nostaa esille, että osa varmentajista kritisoi varmentajan suoraa suhdetta sidosryhmiin, sillä se saattaa vaikuttaa riippumattomuuteen. Tällöin sidosryhmien osallistamisen katsotaan kuuluvan raportioijalle.

4.6 Yhteenveto tutkimuksen tuloksista

Tutkimusaineistosta nousee esille sekä varmennusstandardien kautta tuttuja elementtejä, mutta myös uusia havaintoja eri varmennusprosessin vaiheista, jotka kaikki kootaan yhteen tässä kappaleessa. Suunnitteluvaiheeseen liittyvä keskustelu käydään erityisesti esivarmennuksen, yritysvastuuraportoinnin viitekehyksen sekä varmennuksen laajuuden ja varmuustason ympärillä. (Channuntapipat ym. 2019, 568; Farooq & Villiers 2020, 437.)

Toteutusvaiheessa keskeisessä asemassa on varmennustoimenpiteet. ISAE 3000 ja AA1000AS tarjoavat kattavan valikoiman varmennuksessa käytettyjä varmennustoimenpiteitä. Näistä varmennustoimenpiteistä vähemmälle huomiolle jää kirjalliset vahvistukset, otospohjainen testaaminen sekä asiakirjojen tai sisäisen tarkastuksen arviointi. Näiden toimenpiteiden lisäksi uusina havaintoina tuodaan tavoitteiden ja strategian välisen yhteyden merkitys, asiakkaan tekemän olennaisarvioinnin kriittinen tarkastelu, sidosryhmien huomioiminen sekä raportin visuaalisen ja sanalliseen ilmaisuun merkitys. (ks. O'Dwyer & Owen 2007; Bepari & Mollik 2016; Vaz Ogando ym. 2018; Farooq & de Villiers 2020; Canning ym. 2019.) Lisäksi esitellään Evidential reasoning -malli varmennuksen järjestelmällisen etenemisen tueksi.

Varmennuksen päättämisen vaiheessa keskeisessä asemassa on varmennuslausunto ja varmennusmuistio. Aineiston perusteella varmentajat suhtautuvat eri tavalla muiden kuin vakio- tai muotoisten lausuntojen antamiseen (Channuntapipat ym. 2019, 571). Kun johtopäätös on valmis, varmentajat kokevat merkittäväksi myös sen, kuinka johtopäätös viestitään

eteenpäin (Wallage 2000, 62; Maroun 2018, 202). Varmennusmuistio, joka ei ole julkinen raportti, nähdään tärkeänä työkaluna kommunikoida eri tasoisia havaintoja, kuten korjausvaatimuksia ja -ehdotuksia, asiakkaalle (Channuntapipat 2021, 782–783; Farooq & de Villiers 2020, 429).

Tutkimusaineiston perusteella varmennusprosessin aikana kohdatut haasteet voidaan jakaa ulkoisiin tekijöihin, kuten varmennuskäytäntöjen vakiintumattomuuteen tai puutteisiin raportointi- ja varmennusstandardeissa, varmentajan omaan osaamisen asettamiin rajoitteisiin sekä tilannesidonnaisiin haasteisiin. Näistä jälkimmäinen voi liittyä esimerkiksi puutteisiin raportointijärjestelmissä ja datan luotettavuudessa. Näiden ohella olennaisuus ja sidosryhmien rooli nousee esille niin merkittävänä kokonaisuuksina, että nämä esiteltiin varmennusprosessista erillään. Tutkimuksessa nousee esille, että olennaisuusrajojen hyödyntämiseen liittyy erilaisia näkemyksiä, joille yhteistä on kuitenkin se, että olennaisuus nähdään hyvin kompleksina ja tilannesidonnaisena käsitteenä. Lisäksi aineistossa korostuu sidosryhmien rooli, joka voi kuitenkin näyttäytyä eri tavoin varmennusprosessissa.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Yritysvastuuraporttien varmentamisella tavoitellaan lisää luotettavuutta vastuullisuusinformaatiolle (Velte & Stawinoga 2017, 1026; Channuntapipat 2021, 776). Varmennuksella saavutettuja hyötyjä ei kuitenkaan voida ymmärtää täysin, ellei varmennuksen taustalla olevaa prosessia tunneta (Junior ym. 2014, 9). Tähän näkökulmaan peilaten varmennusprosessia on tutkittu vasta vähän. Tämän tutkimuksen tavoitteena olikin tutkia sitä, minkälaiseksi varmennusprosessi on muodostunut ja minkälaisia haasteita varmennusprosessin aikana on havaittu.

Tutkimuksen toteutustapa oli systemaattinen kirjallisuuskatsaus ja tutkimusaineisto koostui yhdeksästätoista vertaisarvioidusta kansainvälisestä tutkimuksesta. Aineisto on koottuna liitetietoon 1. Artikkeleista vanhin on vuodelta 2000, mutta muuten aineisto painottuu vuosien 2018–2021 välille korostaen EU:ta ja Iso-Britanniaa. Julkaisuvuosien mukaan varmennusprosessin ympärillä käyty keskustelu on kiihtynyt reilussa kahdessakymmenessä vuodessa.

Varmennusprosessista voidaan muodostaa käsitys varmennusstandardien avulla, mutta tutkimus osoittaa tämän käsityksen jäävän kapeaksi verrattuna siihen, minkälaisena varmennusprosessi näyttäytyy raportojien, varmentajien ja sidosryhmien näkökulmasta. Luvussa 2.3 varmennusstandardien yhteydessä nostettiin esille varmennuksen kolmen päävaiheen eli suunnitteluun, toteuttamiseen ja dokumentoinnin sisältö ISAE 3000 ja AA1000AS:n mukaan. Nämä on avattu myös taulukossa 8, johon on tuotu lisäksi tämän tutkimuksen esille nostamat uudet havainnot. Tällaisia ovat esimerkiksi suunnitteluvaiheessa tehtävä esivarmennus ja toteuttamisvaiheessa strategian ja raportoinnin välisen yhteyden kriittinen tarkastelu.

SUUNNITTELU	TOTEUTTAMINEN	PÄÄTTÄMINEN
<ul style="list-style-type: none"> • Aikataulu • Resurssit • Suoritettavat toimenpiteet • Riskit • Otantamenetelmät • Olennaisuus • Ymmärrys olosuhteista 	<ul style="list-style-type: none"> • Prosessien, järjestelmien ja kontrollien tarkastus • Haastattelut • Analyttiset toimenpiteet • Havainnointi • Otopohjainen testaaminen • Asiakirjojen läpikäynti • Kirjalliset vahvistukset • Asiantuntijoiden / sisäisen tarkastuksen arviointi 	<ul style="list-style-type: none"> • Kerätyn aineiston arviointi • Dokumentointi • Johtopäätös • Varmennuslausunto • Muu raportointi toimeksiantajalle
+	+	+
<ul style="list-style-type: none"> • Esivarmennus • Raportoinnissa käytetyn viitekehyksen arviointi • Varmennuksen laajuuteen ja varmuustasoon vaikuttavien tekijöiden huomiominen 	<ul style="list-style-type: none"> • Strategian ja raportoinnin välinen yhteys • Sidosryhmien huomiominen osana varmennusta • Olennaisuuden määrittelyprosessin tarkastus • Kolmansien osapuolten tuottaman tiedon hyödyntäminen • Huomion kiinnittäminen raportin ulkomuotoon 	<ul style="list-style-type: none"> • Sen kyseenalaistaminen tulisiko varmennuksella olla muita kuin vakiomuotoisia johtopäätöksiä, jos varmennuslausunto annetaan • Varmennusmuistion rooli • Johtopäätöksen muotoilu: lyhyet ja pitkät varmennuslausunnot

Taulukko 8. Varmennusprosessin vaiheet varmennusstandardien mukaan laajennettuna tutkimuksen havainnoilla (IAASB 2013 & AccountAbility 2020)

Varmennusprosessiin liittyvät haasteet ovat osittain liitoksissa vallitsevaan sääntelyn tasoon eli varmennuksen vapaaehtoisuuteen ja mahdollisuuteen käyttää eri raportoinnin viitekehyksiä ja varmennusstandardeja (ks. Maroun 2018 & Martinez ym. 2021). Näin ollen varmentajat joutuvat muodostamaan oman käsityksensä muun muassa siitä, mitä yritys vastuulla tarkoitetaan ja mikä varmennuksen rooli on. Tämä heijastuu siihen, että osa varmentajista kokee epävarmuutta omaan osaamiseensa liittyen ja kaipaa tukea näiden kysymysten lisäksi muun muassa varmennusstandardien soveltamiseen (Martinez ym. 2021, 74; Canning yms. 2019, 10 & Hickman & Cote 2019, 368). Toisaalta taas sääntelemättömyydestä johtuva vapaus on mahdollistanut sen, että varmennus sisältää monipuolisen joukon erilaisia palveluita. Esimerkiksi Channuntapipat ym. (2019, 572–574) luokittelee nämä sen mukaan, miten laajasti varmennuksessa on määritelty yritys vastuu ja

tavoitellaanko varmennuksella enemmän tiedon vahvistamista vai myös raportoinnin kehittämistä eteenpäin. Tämän valossa taulukon 8 lisäyksiä tulee tarkastella kriittisesti, sillä kaikki varmennukset eivät välttämättä ole keskenään samanlaisia.

Tutkimusaineisto on hyvin yksimielistä sen suhteen, että varmennusprosessiin sisältyy vielä vakiintumattomia käytäntöjä, kuten esimerkiksi varmennuksessa keskeisessä asemassa olevan olennaisuuden käsitteen ympärillä käyty keskustelu osoittaa (ks. Canning ym. 2019). Tätä tukee myös varmentajien poikkeavat näkemykset siitä, mikä varmennuksen tulevaisuuden suunta on. Osa näkee varmennuksen tulevaisuuden vakiintuneena tilintarkastuksen kaltaisena prosessina, kun taas osa kaipaa siihen asiakaskohtaista joustoa ja konsultoivampaa näkökulmaa (Silvola & Vinnari 2021, 16–17; Channuntapipat 2021, 784; Maroun 2018, 202). Sääntelyn kehittyessä näihin kysymyksiin tulee ottaa vahvemmin kantaa.

Toisaalta tutkimusaineistosta nousee esille se, että tutkimus ei yletä vielä kaikkiin varmennusprosessin vaiheisiin, joka osoittaa jatkotutkimusten tarpeen. Esimerkiksi tarkastussuunnitelman yhteydessä aikataulutusta ja resurssointia saa suhteellisen vähän huomioita siihen nähden, että useampi tutkimus nostaa esille näiden merkityksen (ks. Martinez 2021; Channuntapipat 2021). Myös ymmärrystä olosuhteista korostetaan (ks. Channuntapipat ym. 2020), mutta tutkimusten antama kuva siitä, miten nämä olosuhteet huomioidaan jää kuitenkin kapeaksi. Toisaalta tutkimusaineistossa ei käsitellä sitä, mitä eri varmuustasot tarkoittavat varmennusprosessin kannalta. Eli kuinka esimerkiksi kohtuullinen ja rajoitettu varmuus eroavat toisistaan käytettyjen menetelmien tai kerätyn aineiston määrän osalta. Tämä voi johtua siitä, että varmuustasot ovat pysyneet vielä suhteellisen matalalla, mutta varmuustasojen nostaminen tulevaisuudessa tekee kysymyksestä ajankohtaisen.

Koska tutkimus on toteutettu systemaattisen kirjallisuuskatsauksen keinoin, liittyy tämän tutkimuksen heikkoudet muun muassa tutkimusaineiston laatuun. Tutkimusmenetelmälle tyypillisen haasteiden lisäksi heikkoudeksi voidaan laskea myös aineiston lukumäärään liittyvä rajallisuus sekä maantieteellinen painottuminen tiettyihin maihin. Toisaalta osassa tutkimuksissa aineistossa korostuu ne raportioijat tai varmentajat, jotka ovat menestyneet eri

mittareilla, jolloin tutkimuksen havainnot eivät välttämättä kuvaa tasapuolisesti kaikkia toimijoita markkinoilla. Tutkimuksen haasteena myös on subjektiivisuus, sillä tutkijan omat käsitykset ja mielenkiinnonkohteet voivat vääristää havaintoja, mutta näitä on pyritty vähentämään luomalla selkeät raamit sille, millä perusteella artikkelien havaintoja nostetaan tutkimukseen. Näistä heikkouksista huolimatta tutkimus tarjoaa uusia näkökulmia varmennusprosessiin.

LÄHDELUETTELO

- Abbott, Andrew. (1988). *The system of professions: an essay on the division of expert labor*. University of Chicago Press.
- AccountAbility. (2020). AA1000 Assurance Standard v3. <https://www.accountability.org/standards/>
- AccountAbility. (2021). About us. <https://www.accountability.org/about>. Viitattu 8.11.2021.
- Ackers, B. & Eccles, N. S. (2015). *Mandatory corporate social responsibility assurance practices*. *Accounting, Auditing, & Accountability* (4), 515–550.
- Bakarich, K. M., Castonguay, J. “Jack,” & O’Brien, P. E. (2020). *The Use of Blockchains to Enhance Sustainability Reporting and Assurance*. *Accounting Perspectives*, 19(4), 389–412.
- Ball, A., Owen, D. L., & Gray, R. (2000). *External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports*. *Business Strategy and the Environment* 9(1), 1–23.
- Ballou, B., Chen, P.-C., Grenier, J. H., & Heitger, D. L. (2018). *Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 167–188.
- Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business research methods (fifth edition)*. Oxford University Press.
- Bepari, M. K., & Mollik, A. T. (2016). *Stakeholders’ interest in sustainability assurance process*. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 655–687.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M.-C., & Bernard, J. (2018). *Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers*. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1111–1125.
- Canning, M., O’Dwyer, B., & Georgakopoulos, G. (2019). *Processes of auditability in sustainability assurance - the case of materiality construction*. *Accounting and Business Research*, 49(1), 1–27.
- Channuntapipat, C. (2021). *Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification?*. *Business Strategy and the Environment*, 30(2), 775–786.
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). *Exploring diversity in sustainability assurance practice*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 556–580.
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2020). *Variation in sustainability assurance practice: An analysis of accounting versus non-accounting providers*. *The British Accounting Review*, 52(2).

- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015). *CSR and assurance services: A research agenda*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 59–74.
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). *Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link*. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 649–667.
- CorporateRegister.com. 2008. *Assure view: The CSR assurance statement report*. London: CorporateRegister.com. Viitattu 4.11.2021. <https://www.corporateregister.com/pdf/AssureView.pdf>
- De Beelde, I., & Tuybens, S. (2015). *Enhancing the Credibility of Reporting on Corporate Social Responsibility in Europe*. *Business Strategy and the Environment*, 24(3), 190–216.
- Directive 2014/95/EU. (2022). *Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups Text with EEA relevance*. Viitattu 8.8.2022. <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>
- Elkington, J. (1999). *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*. Oxford: Capstone.
- European Commission. (2022). *Corporate sustainability reporting*. Viitattu 24.9.2022. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
- Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2017). *The market for sustainability assurance services*. *Pacific Accounting Review*, 29(1), 79–106.
- Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2020). *How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 417–445.
- Fernandez-Feijoo, B., Romero, S. & Ruiz, S. (2015). *Multilevel Approach to Sustainability Report Assurance Decisions*. *Australian Accounting Review* (4), 346–358.
- Fink, Arlene. (2005). *Conducting research literature reviews: from the Internet to paper* (2. ed.) Sage.
- Gray, R. (2001). *Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?*. *Business Ethics* (Oxford, England) 10(1), 9–15.
- GRI. (2021). *GRI 1: Foundation 2021*. Viitattu 11.11.2021. www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/
- Halonen, K. & Steiner, M.L. (2010). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. WSOYpro.
- Hassan, A. (2019). *Verbal tones in sustainability assurance statements*. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* (Print), 10(3), 427–450.

- Hickman, L. E., & Cote, J. (2019). *CSR reporting and assurance legitimacy: a client–assuror dyad investigation*. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(4), 372–393.
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. (2017). *Tilintarkastus: asiakkaan opas*. Alma Talent.
- Hällström, A. (2017). *Varmennuslausunnot yritysten vastuullisuusraporteista*. Vaasan yliopisto. Kauppatieteellinen tiedekunta. Pro gradu.
- IAASB. (2013). *ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. Viitattu 22.10.2021. www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf
- IAASB. (2021). *About IAASB*. Viitattu 8.11.2021. <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- IFAC. (2021). *Benchmarking Global Practice: The State of Play in Sustainability Assurance*. Viitattu 9.11.2021. www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Benchmarking-Global-Practice-Sustainability-Assurance.pdf
- IFRS Foundation. (2022). *IFRS Foundation announces ISSB, consolidation with CDSB and VRF, and publication of prototype disclosure requirements*. Viitattu 26.11.2022. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/ifrs-foundation-announces-issb-consolidation-with-cdsb-vrf-publication-of-prototypes/>
- Immonen, M. (2016). *Yritysvastuuraporttien varmennusraporttien kehitys 2002 – 2013*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. School of Business and Management. Pro gradu.
- Johansson, K., Axelin, A., Stolt, M. & Ääri, R.-L. (2007). *Systemaattinen kirjallisuuskatsaus ja sen tekeminen*. Turun yliopisto.
- Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). *Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon*. *Journal of Business Ethics*, 120(1), 1–11.
- Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). *Understanding financial auditing from a service perspective*. *Accounting, Organizations and Society*, 81, 101080.
- Kolk, A., & Perego, P. (2010). *Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation*. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182–198.
- Kosonen, L. (2005). *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppatieteiden osasta. Väitöskirja.
- KPMG. (2020). *The time has come – The KPMG Survey of Sustainability reporting 2020*. Viitattu 2.11.2021. home.kpmg/content/dam/kpmg/fi/pdf/12/KPMG_Time_has_come_External_presentation_pdf.pdf
- Laine, M. (2009). *Way of seeing corporate sustainability reporting*. University of Tampere. Department of Economics and Accounting. Academic dissertation.

- Mahoney, L. S., Thorne, L., Cecil, L., & LaGore, W. (2013). *A research note on standalone corporate social responsibility reports: Signaling or greenwashing?* *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4–5), 350–359.
- Manetti, G., & Toccafondi, S. (2012). *The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance*. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 363–377.
- Maroun, W. (2018). *A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice*. *Journal of Business Ethics*, 161(1), 187–209.
- Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I.-M. (2016). *The Level of Sustainability Assurance: The Effects of Brand Reputation and Industry Specialisation of Assurance Providers*. *Journal of Business Ethics*, 150(4), 971–990.
- Martinez, I., Gillet-Monjarret, C., & Rivière-Giordano, G. (2021). *The Role and Effectiveness of Corporate Social Responsibility Assurance in a Mandatory Setting: Professional Accountants' Perceptions*. *Management (Paris, France: 1998)*, 24(1), 59–79.
- Michelon, G., Patten, D. M. & Romi, A. M. (2019). *Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements*. *The European Accounting Review* (2), 395–422.
- Moroney, R., Windsor, C., & Aw, Y. T. (2012). *Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: an empirical analysis*. *Accounting and Finance (Parkville)*, 52(3), 903–939.
- Mäki-Rahko, A. (2013). *Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus: analyysi varmennusraporteista*. Tampereen yliopisto. Johtamiskorkeakoulu. Pro gradu.
- O'Dwyer, B. (2011). *The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service*. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230–1266
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2005). *Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation*. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229.
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2007). *Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice*. *The Journal of Corporate Citizenship*, 25(25), 77–94.
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). *Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting*. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.
- Owen, D. L., Swift, T. A., Humphrey, C., & Bowerman, M. (2000). *The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?* *The European Accounting Review*, 9(1), 81–98.
- Park, J., & Brorson, T. (2005). *Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports*. *Journal of Cleaner Production*, 13(10), 1095–1106.

- Perego, P. (2009). *Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting*. *International journal of management*, 26(3), 412–425.
- Perego, P., & Kolk, A. (2012). *Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports*. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190.
- Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). *Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(3), 239–254.
- Silvola, H., & Vinnari, E. (2021). *The limits of institutional work : a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society*. *Accounting, Auditing & Accountability journal* 34(1), 1–30.
- Smith, J., Haniffa, R., & Fairbrass, J. (2011). *A Conceptual Framework for Investigating "Capture" in Corporate Sustainability Reporting Assurance*. *Journal of Business Ethics*, 99(3), 425–439.
- Srivastava, R. P., Rao, S. S., & Mock, T. J. (2013). *Planning and Evaluation of Assurance Services for Sustainability Reporting: An Evidential Reasoning Approach*. *The Journal of Information Systems*, 27(2), 107–126.
- Suomen tilintarkastajat. (2021). *Lausunto vastuullisuusraportointia koskevasta direktiiviehdotuksesta*. Viitattu 2.11.2021. <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/05/lausunto-vastuullisuusraportointia-koskevasta-direktiiviehdotuksesta.pdf>
- Suomen tilintarkastaja. (2022). *Kestävyysraportointikilpailu*. Viitattu 26.11.2022. <https://tilintarkastajat.fi/toimintamme/kestavyysraportointikilpailu/>
- Uusitalo, H. (1991). *Tiede, tutkimus ja tutkielma: Johdatus tutkielman maailmaan*. Helsinki: WSOY.
- Vanstraelen, A., Simnett, R. & Chua, W. F. (2009). *Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison*. *The Accounting Review* (3), 937–967.
- Vaz Ogando, N., Ruiz Blanco, S., & Fernandez-Feijoo, B. (2018). *A Provider's Approach to the Assurance Market of Sustainability Reports in Spain*. *Administrative Sciences*, 8(3), 28.
- Velte, P., & Stawinoga, M. (2017). *Empirical research on corporate social responsibility assurance (CSRA): A literature review*. *Zeitschrift Für Betriebswirtschaft*, 87(8), 1017–1066.
- Velte, P. (2021). *Determinants and consequences of corporate social responsibility assurance: a systematic review of archival research*. *Society and Business Review*, 16(1), 1–25.
- Wallage, P. (2000). *Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View*. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 19(s-1), 53–65.

LIITTEET

LIITE 1: AINEISTO

Otsikko ja julkaisuvuosi Kirjoittajat Julkaisupaikka	Tutkimuksen tavoite ja pääteemat	Tutkimusmenetelmät ja konteksti	Johtopäätös ja/tai tärkeimmät tutkimustulokset
Assurance on Sustainability Reporting: an Auditor's View (2000) Wallage Philip <i>Auditing: a Journal of Practice and Theory</i>	Tutkimuksen tavoitteena nostaa esille havaintoja yritysvastuun varmennuspalvelusta tilintarkastajan näkökulmasta ja osoittaa näin tarve lisätutkimukselle	Tapaustutkimuksen kohteena Shellin vastuullisuus- ja varmennusraportti Artikkeli perustuu esitykseen <i>International Symposium on Audit Research</i> istunnossa.	Tutkimustuloksena artikkeli tiivistää varmennukseen liittyviä haasteita ja kompleksisuutta sekä antaa jatkotutkimusaiheita
Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports (2007) Park Jeehye & Brorson Torbjörn <i>Journal of Cleaner Production</i>	Tutkimuksella on seuraavanlaiset kolme tavoitetta: 1) tutkia raportoinnin ja varmennuksen trendejä, 2) motiiveja varmennukselle sekä 3) kuinka varmennusprosessi on toteutettu	Laadullinen tutkimus Haastattelut ruotsalaisille varmentajille ja raportioijille vuonna 2004 Kohdeyrityksen ja näiden varmentajat on valittu mukaan seuraavilla kriteereillä: -Varmennettu vastuullisuusraportti -Yli viisi vuotta kokemusta vastuullisuusraportoinnista -Ulkopuolinen tunnustus raportoinnille	Varmennus on yhä jäsentyneempää ja johdonmukaisempaa Varmennuksen toteuttamiseen vaikuttaa muun muassa alan toimijoiden aiheuttama paine Tutkimuksessa havaittu, että varmennus tulee mukaan usein tiettyssä vaiheessa raportoinnin kehitystä
Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice (2007) O'Dwyer Brendan & Owen David <i>The Journal of Corporate Citizenship</i>	Varmennuskäytäntöjen tutkiminen erityisesti sidosryhmien huomioimisen näkökulmasta Viisi pääteemaa: 1) Varmentaja ja varmennusprosessi 2) Riippumattomuus 3) Varmennuksen laajuus ja käytetyt standardit 4) Olennaisuus, täydellisyys ja reagointikyky 5) Johtopäätöksen luonne	Laadullinen tutkimus Aineistona varmennusraportit (29 kpl), joista tehdään sisällönanalyysejä Varmennusraportit valittu mukaan vuoden 2003 kilpailumenestyksen perusteella (ACCA UK & European Sustainability Reporting Awards)	Tutkimuksessa havaittu puutteita sidosryhmien huomioimisessa, mikä näkyy muun muassa seuraavissa: -Sidosryhmiä ei huomioitu olennaisuuden määrittelyssä -Varmennusraportteja ei ole osoitettu sidosryhmille -Johdon valta varmennusprosessissa

<p>The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance (2012)</p> <p>Manetti Giacomo & Toccafondi Simone</p> <p><i>Journal of Business Ethics</i></p>	<p>Sidosryhmien roolin huomioiminen osana varmennusta</p> <p>Neljä pääteemaa: 1) Johtopäätöksen luonne 2) Johdonmukaisuus 3) Varmentajan yhteistyö kolmansien osapuolten kanssa 4) Sidosryhmien rooli varmennusprosessissa</p>	<p>Laadullinen tutkimus: sisällönanalyysi varmennusraporteista (161 kpl)</p> <p>Tutkimusaineisto rajattu kielen perusteella (englanti, espanja ja saksa) sekä raportoinnin tason perusteella (GRI A+)</p>	<p>Sidosryhmien osallistaminen kasvussa, mutta tämä keskittyy sisäisiin sidosryhmiin (johto & työntekijät)</p> <p>Lisäksi havaittu vain vähän yhteistyötä kolmansien osapuolten kanssa sekä se, että varmennuslausunnot ovat useimmiten vakiomuotoisia</p>
<p>Planning and Evaluation of Assurance Services for Sustainability Reporting: An Evidential Reasoning Approach (2013)</p> <p>Srivastava Rajendra P., Rao Sunita S. & Mock Theodore J.</p> <p><i>The Journal of Information Systems</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on kehittää malli, joka mahdollistaa varmennuksen toteuttamisen sekä järjestelmällisesti että kustannustehokkaasti</p>	<p>Teoreettinen lähestyminen</p> <p>Tutkimuksessa sovelletaan Evidential reasoning - lähestymistapaa, GRI - standardin sisältöä sekä todennäköisyysteorioita</p>	<p>Mallissa keskeisessä asemassa on vastuullisuuden väitteiden jakaminen pienempiin osiin ja näihin tarttuminen yksitellen</p> <p>Kokonaiskuvan muodostamisessa tarkastellaan osatekijöiden keskinäisiä suhteita</p>
<p>Stakeholders' interest in sustainability assurance process (2016)</p> <p>Bepari Md Khokan & Mollik Abu Taher</p> <p><i>Managerial Auditing Journal</i></p>	<p>Tutkia läpinäkyvyyttä ja vastuuta sidosryhmille</p> <p>Kuusi pääteemaa: 1) Varmentaja ja varmennusraportin kohdennus 2) Varmentajan riippumattomuus ja pätevyys 3) AA1000AP:n mukaisten periaatteiden täytyminen 4) Varmuustaso & standardit 5) Varmennusprosessi 6) johtopäätöksen luonne</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Menetelmänä sisällönanalyysi varmennusraporteista (40 kpl)</p> <p>Aineisto Australiasta (ASX 300 - indeksin yritykset) vuodelta 2014</p>	<p>Varmennus näyttäytyy enemmän sisäisen valvonnan työkaluna kuin varmennustoimenpiteenä, mikä näkyy muun muassa seuraavissa:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Raportit osoitetaan johdolle -Olenaisuuden määritelmässä ei huomioida sidosryhmiä -Rajoitettu varmuus -Keskitytään kontrollien tarkastamiseen
<p>A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice (2018)</p> <p>Maroun Warren</p> <p><i>Journal of Business Ethics</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa varmennuksen valintaan, sisältöön ja johtopäätökseen vaikuttavia tekijöitä</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Kirjallisuuskatsaus</p>	<p>Varmennuksen valintaan positiivisesti vaikuttavia tekijöitä on havaittavissa sekä kansallisella että yritystasolla</p>

<p>A Provider's Approach to the Assurance Market of Sustainability Reports in Spain (2018)</p> <p>Ogando Natalia Vaz, Blanco Silvia Ruiz & Fernandez-Feijoo Belen</p> <p><i>Administrative Sciences</i></p>	<p>Tutkia laatuun ja varmennusprosessiin vaikuttavia tekijöitä</p> <p>Muuttujina toimivat seuraavat:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Standardit 2) Big 4 vs. muut 3) Palvelu määritelty varmennus vai muuksi palveluksi 	<p>Määrällinen tutkimus</p> <p>Aineisto kerätty vuosien 2014–2015 aikana kyselylomakkeella espanjalaisilta varmentajilta</p> <p>Vastaus saatu 10:ltä palveluntarjoajalta (50% vastausprosentti)</p>	<p>Laatuun vaikuttaa se, miten palveluntarjoaja kokee palvelun (varmennus vai muu palvelu)</p> <p>Ei havaittu merkittäviä varmennusprosessiin vaikuttavia tekijöitä</p>
<p>Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements (2018)</p> <p>Ballou Brian, Chen Po-Chang, Grenier Jonathan H. & Heitger Dan L</p> <p><i>Journal of Accounting and Public Policy</i></p>	<p>Tutkimuksessa tarkastellaan vastuullisuusraportointiin tehtyjä oikaisuja ja niiden määrän suhdetta seuraaviin muuttujiin:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Vastuullisuusraportti varmennettu vai ei 2) Varmentajan tausta 	<p>Määrällinen tutkimus</p> <p>Tutkimuksen kohteena maailman suurimmat yritykset:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Vuodelta 2011 mukana top 500 yritykset -Vuodelta 2013 mukana top 100 yritykset 	<p>Syitä oikaisuille ovat menetelmien muuttuminen (37,7%), laajuuden vaihtuminen (26,7%) tai virheiden korjaaminen (19,7%)</p> <p>Varmennuksen nähdään nostavan raportoinnin laatua oikaisujen näkökulmasta</p>
<p>Processes of auditability in sustainability assurance - the case of materiality construction (2019)</p> <p>Canning Mary, O'Dwyer Brendan & Georgakopoulos George</p> <p><i>Accounting and Business Research</i></p>	<p>Tutkimuksen kohteena olennaisuuden käsite ja miten se on muovautunut yritysraportoinnin varmennuksessa käytettäväksi</p> <p>Tutkimus laajentaa Powerin tutkimusta siitä, miten uudet alueet kehittyvät varmennuskelpoiseksi</p>	<p>Laadullinen tapaustutkimus Big4 -yhtiöstä</p> <p>Haastatteluja yhteensä 14 kappaletta ja nämä toteutettu vuoden 2013 aikana</p>	<p>Olennaisuuden käsite on vielä vakiintumaton. Käsitteen määrittelyssä on havaittu hyödynnettävän muun muassa seuraavia:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Joustavuutta -Jälkeenpäin tapahtunutta rationalisointia -Yhteistyötä, joka mahdollistaa kokonaisvaltaisen lähestymisen
<p>Exploring diversity in sustainability assurance practice (2019)</p> <p>Channuntapipat Charika, Samsonova-Taddei Anna & Turley Stuart</p> <p><i>Accounting, Auditing, & Accountability Journal</i></p>	<p>Artikkeli keskittyy tutkimaan sitä, kuinka varmentajan kokemus omasta roolista varmentajana ja käsitys vastuullisuudesta vaikuttaa varmennusprosessiin</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Puolistrukturoidut haastattelut varmentajille UK:ssa vuosien 2014–2015 aikana</p>	<p>Varmennuksen roolin ja vastuullisuuskäsityksen perusteella varmennustoimeksiannot voidaan luokitella seuraavasti neljään luokkaan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Social assurance 2) Integrated assurance 3) Formative assurance 4) Compliance assurance
<p>Verbal tones in sustainability assurance statements: (2019)</p> <p>Hassan Aminu</p> <p><i>Sustainability Accounting, Management and Policy Journal</i></p>	<p>Tutkimuksessa tarkastellaan varmentajien käyttämää kielellistä ilmaisua erityisesti sen sisältämän optimistisen sävyn ja verbaalisen varmuuden osalta</p>	<p>Määrällinen tutkimus, jossa hyödynnetään tietokoneavusteista ohjelmistoa tekstin analysointiin</p> <p>Aineistona FT Global 500 -yritysten varmennusraportit vuodelta 2013</p>	<p>Aineiston perusteella havaittu, etteivät varmentajat käytä optimistista sävyä vertailukohteesta poikkeavasti, mutta ovat joustavampia verbaalisen varmuuden käyttämisessä</p>

<p>CSR reporting and assurance legitimacy: a client–assuror dyad investigation (2019)</p> <p>Hickman Leila Emily & Cote Jane</p> <p><i>Journal of Applied Accounting Research</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tuoda esille haasteet, jotka vaikuttavat sekä yritys vastuuraportoinnin että varmennuksen legitimaatioon</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Puolistrukturoidut haastattelut raportioijille ja varmentajille vuonna 2016</p> <p>Raportioijat ovat Fortune 200 -yrityksiä ja varmentajat kuuluvat top 20 varmentajiin Yhdysvalloissa</p>	<p>Raportoinnin ja varmennuksen todetaan ajavan kaupallisia ja ammatillisia etuja. Johdon valtaa on havaittu myös niissä tapauksissa, joissa johto tosiasiasa edistää vastuullisuutta</p> <p>Ratkaisuksi tarjotaan tarkempaa sääntelyä</p>
<p>Variation in sustainability assurance practice: An analysis of accounting versus non-accounting providers (2020)</p> <p>Channuntapipat Charika, Samsonova-Taddei Anna & Turley Stuart</p> <p><i>The British Accounting Review</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, kuinka eri varmentajat määrittävät itsensä päteviksi palveluntarjoajiksi ja kuinka tämä vaikuttaa siihen, miten he lähestyvät varmennusprosessia</p>	<p>Laadullinen tutkimus, puolistrukturoidut haastattelut varmentajille UK:ssa</p> <p>Mukaan rajattu vain FTSE100 -yritysten varmentajat</p>	<p>Tutkimus havaitsee huomattavia eroja varmennuspalveluiden tarjoajissa sekä eri varmentajatyyppeiden välillä että näiden ryhmien sisällä. Varmentajien keskuudessa on havaittu tarvetta erottua kilpailijoista</p>
<p>How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement (2020)</p> <p>Farooq Muhammad Bilal & de Villiers Charl</p> <p><i>Accounting, Auditing, & Accountability Journal</i></p>	<p>Tutkimuksessa keskitytään siihen, minkälaisia ponnisteluja varmentajat tekevät vaikuttaakseen varmennuksen laajuuteen ja miten nämä ponnistelut vaikuttavat palvelun luotettavuuteen</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Haastattelut sekä varmentajille että raportoinnista vastaaville johtajille</p> <p>Kontekstina Australia ja Uusi-Seelanti vuonna 2014</p>	<p>Havaittu sekä varmentajien että johdon vaikutusvaltaa prosessissa (managerial & professional capture), jonka vuoksi lisääntynyt sääntely parantaisi varmennuksen luotettavuutta</p>
<p>The Use of Blockchains to Enhance Sustainability Reporting and Assurance (2020)</p> <p>Bakarich Kathleen M., Castonguay John "Jack" & O'Brien Patrick E.</p> <p><i>Accounting Perspectives</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa ja analysoida lohkoketjun hyödyntämistä vastuullisuusinformaation varmennuksessa</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Kirjallisuuskatsaus, jossa nostettu esille myös esimerkkejä raportoinnista</p>	<p>Lohkoketju voi lisätä raportoinnin luotettavuutta sekä muuttaa varmennuksen painopistettä datan ollessa eheämpää kuin mitä se olisi ilman lohkoketjua</p>
<p>The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society (2021)</p> <p>Silvola Hanna & Vinnari Eija</p> <p><i>Accounting, auditing, & accountability Journal</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tuoda esille niitä keinoja, joilla varmentajat pyrkivät edistämään varmennusta ja vakiinnuttamaan sen käytäntönä</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Haastattelut varmentajille, raportioijille sekä eri sidosryhmille (40kpl)</p> <p>Kontekstina Suomi vuosina 2010–2016</p>	<p>Tutkimuksessa havaitaan useita keinoja varmennuksen kehittämiseksi:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Varmentajat ovat osallistuneet EU-tasolla poliittiseen työhön -kouluttaneet yrityksiä -korostaneet yhtäläisyyksiä tilintarkastuksen ja varmennuksen välillä

<p>Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification? (2021)</p> <p>Channuntapipat Charika</p> <p><i>Business Strategy and the Environment</i></p>	<p>Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, kuinka varmentajat haastavat raportoijia ja tuovat lisäarvoa raportointiprosessiin</p>	<p>Laadullinen tutkimus</p> <p>Haastattelut varmentajien kanssa Iso-Britanniassa vuosina 2014 ja 2015</p> <p>Toimijat valittu mukaan sen perusteella, että nämä katsottu edelläkävijöiksi varmennusmarkkinoilla</p>	<p>Varmennuskäsite tulisi laajentaa pelkästä varmennustoimeksiannosta käsittämään myös toimet, jotka vievät kohti kestävämpiä toimintatapoja ja tuovat lisäarvoa raportioijalle</p>
<p>The Role and Effectiveness of Corporate Social Responsibility Assurance in a Mandatory Setting: Professional Accountants' Perceptions (2021)</p> <p>Martinez Isabelle, Gillet-Monjarret Claire & Rivière-Giordano Géraldine</p> <p><i>Management</i></p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tutkia, miten varmentajat kokevat varmennuksen ja sen tehokkuuden</p>	<p>Tutkimuksessa laadullisia ja määrällisiä piirteitä</p> <p>Aineisto kerätty kyselylomakkeella, jossa myös avoimia kysymyksiä</p> <p>Tutkimuksen kohteena ranskalaiset varmentajat vuonna 2015</p>	<p>Tutkimuksen perusteella varmennus nähdään enemmän ohjeiden noudattamisen tarkastamisena kuin signaalina laadusta</p> <p>Varmennuksen muuttamisen pakolliseksi ei katsota parantavan varmennuksen tehokkuutta</p>