

Santeri Salmi

# TILINTARKASTAJAT HYBRIDIAMMATTILAISINA

Kestävyyseraporttien varmentamisen vaikutuksista  
tilintarkastajien kompetenssivaatimukseen sekä  
tilintarkastusalaan

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Pro gradu -tutkielma  
Lokakuu 2023

# TIIVISTELMÄ

Santeri Salmi: Tilintarkastajat hybridiammatillisina – Kestävyysraporttien varmentamisen vaikutuksista tilintarkastajien kompetenssivaatimuksiin ja tilintarkastusalaa  
Pro gradu -tutkielma, 99 sivua, 2 liitesivua  
Tampereen yliopisto  
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma, julkinen talousjohtaminen  
Lokakuu 2023

---

Kestävyysraportointi sekä kestävyysraporttien varmentaminen ovat yleistyneet 2000-luvun alusta alkaen merkittävästi. Euroopan parlamentti ja neuvosto julkaisivat kestävyysraportointidirektiivin vuoden 2022 lopussa, jolla on merkittäviä vaikutuksia niin kestävyysraportointiin kuin kestävyysraporttien varmentamiseen. Tästä syystä aihe on erittäin ajankohtainen ja mielenkiintoinen tutkia. Tutkielman tarkoituksena oli tarkastella tilintarkastajien kompetensseja, hybridiammatillaisen ja -ammattikunnan käsitteitä sekä tilintarkastusalaa kestävyysraporttien varmentamisen viitekehysessä. Tutkielman tavoitteina olivat jäsenyyksen luominen tilintarkastajien kompetensseista sekä hybridiammatillaisen käsitteestä, käsityksen muodostaminen kestävyysinformaation varmentamisen vaikutuksista tilintarkastajien kompetenssiin sekä luoda käsitys mahdollisista vaikutuksista, joita kestävyysinformaation varmentaminen tuo tilintarkastusalalle.

Tämä tutkielma on luonteeltaan laadullinen ja tutkimusaihetta lähestytään käsitteellis-teoreettisesta näkökulmasta. Tutkielma koostuu hybridiammatillisuuden ja -ammattikunnan käsitteiden analyysistä sekä integroivasta kirjallisuuskatsauksesta, jossa tarkastellaan 32 tieteellistä tutkimusartikkelia sisällön analyysia apuna käyttäen. Käsiteanalyysin, kirjallisuuskatsauksen ja teoreettisen viitekehysten avulla rakennetaan kokonaiskuva tutkielman aiheesta sekä pyritään ymmärtämään tutkielman kohteena olevaa ilmiötä kokonaisvaltaisesti.

Tutkielman viitekehys koostuu kestävyysraportoinnista, kestävyysraportoinnin juridisesta pohjasta, hybridiammatillisuuden käsitteestä, tilintarkastuksen tiloista, legitimizeetistä sekä tilintarkastajien kompetenssivaatimuksista ja ominaisuuksista. Nämä aihealueet ovat keskeisiä, kun tarkastellaan ja halutaan ymmärtää syvällisesti kestävyysraportointia sekä kestävyysraporttien varmentamista tilintarkastuksen kontekstissa.

Kestävyysraporttien varmentaminen tulee vaikuttamaan niin yksittäiseen tilintarkastajaan kuin tilintarkastusalaankin. Tutkielman perusteella tilintarkastajat voidaan nähdä hybridiammatillisina ja -ammattikuntana etenkin kestävyysraporttien varmentamisen myötä. Tilintarkastajien kompetenssivaatimusten ja ominaisuuksien osalta kestävyysraporttien varmentaminen tulee vaikuttamaan enemmän tilintarkastajien tietopohjaan ja teknisiin seikkoihin eikä niinkään yleisiin piirteisiin. Ammattitaidon ylläpito ja kehittäminen, oppimiskyky sekä osaamisen ja ammattitaidon siirto ovat keskiössä, kun tarkastellaan tilintarkastajien kompetensseja kestävyysraporttien varmentamisen kontekstissa. Kestävyysraporttien varmentamisen myötä tilintarkastusala tulee vääjäämättä kohtaamaan erilaisia haasteita. Tämän tutkielman perusteella niistä merkittävimmät ovat sisäisen ja ulkoisen legitimizeetin saavuttaminen, vuorovaikutukseen, koulutukseen sekä riskienhallintaan liittyvät haasteet. Lisäksi kestävyysraporttien varmentamisen myötä tilintarkastusalan merkitys yhteiskuntavastuun näkökulmasta tulee kasvamaan.

Avainsanat: kestävyysraportointi, kestävyysraporttien varmentaminen, tilintarkastus, hybridiammatillisuus, kompetenssit

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla

# SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>JOHDANTO</b> .....	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>TUTKIMUSASETELMA</b> .....	<b>10</b>
2.1	Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset .....	10
2.2	Tutkimukselliset valinnat .....	12
2.3	Menetelmä ja aineisto .....	14
2.4	Tutkielman rakenne .....	19
<b>3</b>	<b>KESTÄVYYSRAPORTOINNIN JURIDINEN TAUSTA</b> .....	<b>20</b>
3.1	Juridinen pohja .....	20
3.2	Keskeisimmät muutokset ja vaikutukset lainsäädäntöön .....	24
3.3	Kestävyysraportointi.....	27
3.4	Kestävyysraportoinnin standardit ja ohjeistukset .....	34
3.5	Kestävyysraporttien varmentaminen .....	37
3.6	Kestävyysraporttien varmennusprosessi.....	42
<b>4</b>	<b>HYBRIDIAMMATTILAISUUS JA HYBRIDIAMMATTIKUNTA</b> .....	<b>46</b>
<b>5</b>	<b>TILINTARKASTUKSEN TILAT JA LEGITIMITEETTI TILINTARKASTUSALALLA</b> .....	<b>51</b>
5.1	Tilintarkastuksen tiloista .....	51
5.2	Legitimiteetti .....	54
5.3	Legitimiteetti tilintarkastusalalla .....	55
<b>6</b>	<b>TILINTARKASTAJIEN KOMPETENSSIVAATIMUKSET JA OMINAISUUDET</b> .....	<b>59</b>
6.1	Ammattitaito & asiantuntijuus.....	59
6.2	Kompetenssivaatimusten juridinen ja standardoitu pohja .....	61
6.3	Tilintarkastajilta vaaditut kompetenssit ja ominaisuudet .....	63
<b>7</b>	<b>KESTÄVYYSRAPORTTIEN VARMENTAMISEN VAIKUTUKSISTA TILINTARKASTAJIIN SEKÄ TILINTARKASTUSALAAN</b> .....	<b>69</b>
7.1	Hybridiammattilaisuus ja hybridiammattikunta aiemman tutkimuskirjallisuuden perusteella .....	69
7.2	Tilintarkastajien kompetenssit ja kestävyysraporttien varmentamisen vaikutukset näihin kompetensseihin .....	74
7.3	Kestävyysraporttien varmentamisen vaikutukset tilintarkastusalaan .....	80
<b>8</b>	<b>YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>86</b>
8.1	Tutkielman pätevyys ja luotettavuus .....	90
8.2	Tutkielman kontribuutio ja mahdolliset jatkotutkimusaiheet .....	91
	<b>LÄHTEET</b> .....	<b>93</b>
	<b>LIITTEET</b> .....	<b>100</b>

# 1 JOHDANTO

Vastuullisuus sekä kestävyys ovat yleisesti olleet julkisessa keskustelussa esillä jo pitkään globaalisti. Viimeisten vuosien aikana keskustelu vastuullisuudesta on lisääntynyt. Näin ollen ei liene yllättävää, että myös vastuullisuusraportointi on yleistynyt 2000-luvun alusta alkaen merkittävästi. KPMG:n vuonna 2020 suorittaman kestävyysraportointia tarkastelevan tutkimuksen mukaan vuonna 1993 noin 10 % tutkimuksessa tarkastelluista yrityksistä julkaisi kestävyysraportin. Vuonna 2020 80 % julkaisi kestävyysraportin. (KPMG 2020.) Ensimmäiset vastuullisuusraportit painottuivat pikemminkin ympäristö- ja henkilöstöasioihin, jonka lisäksi raporteissa keskityttiin usein enemmän niihin asioihin, jotka yrityksessä ovat hyvin. (Puukkoniemi, 2021.) Nämä 2000-luvun alun kaltaiset vastuullisuusraportit voidaan siis käytännössä nähdä pikemminkin mainospuheena taikka viherpesuna, koska niissä raportoidaan lähinnä niistä asioista, jotka ovat yrityksessä hyvin sekä yritykselle kannattavaa tuoda ilmi. Raporttien entistä tarkemmalla standardoinnilla sekä varmentamisella pyritään vastaamaan tähän ongelmaan.

Vastuullisuuden ollessa entistä enemmän esillä kiinnitetään yritysten toimintaan erityistä huomiota. Yritykset vaikuttavat niin suoraan kuin välillisestikin toimintaympäristöönsä. Näitä vaikutuksia, jotka voivat koskea esimerkiksi ympäristöä, taloutta ja yhteiskuntaa nostetaan entistä laajemmin esille. Tämä vaikuttaa yritysten toimintaan, koska sillä, onko toiminta vastuullista vai ei saattaa olla merkittäviäkin vaikutuksia yritykseen ja sen toimintaedellytyksiin. Kestävyysraportoinnin yleistymiseen on vaikuttanut myös se, että yritykset ovat havainneet sen tarjoavan kilpailuetua (Porter & Kramer, 2007).

Nykypäivänä vastuullisuusasiat ovat aiempaa merkittävämmässä roolissa ja ne ovat nousseet viestintä- ja vastuullisuusammattilaisten agendalta osaksi myös yritysten strategiaprosessia. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että vastuullisuudesta keskustellaan niin ikään organisaatioiden johtoryhmissä ja hallituksissa. (Puukkoniemi, 2021.) Voidaan siis sanoa, että vastuullisuusraportoinnista on tullut etenkin suurille yhtiöille normi, koska

niiltä odotetaan perinteisten talouslukujen lisäksi myös vastuullisuusinformaatiota (Silvola, 2021).

Painetta vastuullisuusraportoinnille tulee monesta eri suunnasta. Eittämättä on selvää, että vastuullisuusraportoinnin suurin vauhdittaja on osaltaan ilmastonmuutos, joka vaikuttaa yrityksiin monelta eri kantilta. Lisäksi sijoittajien luoma paine vastuullisuuteen on näkynyt jo viimeisen vuosikymmenen ajan. Lähivuosina painetta vastuullisuuteen todennäköisesti alkavat lisäämään myös rahoittajat. Kuitenkin yrityksiä vastuullisuuteen ja vastuuraportointiin motivoivat erityisesti yrityksen maineeseen liittyvät kysymykset, mutta yhä useammin motiiveiksi voidaan nähdä myös riskienhallinta, varautuminen lainsäädännön muutoksiin sekä sidosryhmien odotuksiin. (Silvola, 2021.)

Nähtävissä on, että vastuullisuusinformaatiosta on nopeasti tulossa vähintäänkin yhtä tärkeää kuin taloudellisesta informaatiosta yrityksille. Sirpa Pietikäinen puhuu Profiittilehden haastattelussa siitä, kuinka ympäristövaikuttavuuteen liittyvä informaatio on sijoittajille riskien näkökulmasta jopa relevantimpaa tietoa kuin talousinformaatio (Kähönen, 2020). Luotettavammille kestävyysraporteille on siis selkeästi tarvetta ja kysyntää. Niitä tarvitsevat esimerkiksi sijoittajat, rahoittajat, kuluttajat ja perusteellisesti laaditusta kestävyysraportista hyötyvät itse raportoivat yrityksetkin.

Vastuullisuusraportoinnin kenttä on tällä hetkellä melkoisen sekava. On paljon erilaisia vastuullisuuden sekä kestävä kehityksen standardeja ja viitekehyksiä, joita vastuullisuusraportoinnissa voidaan käyttää, kuten esimerkiksi GRI, TCFD ja SASB. Lisäksi kestävyysraportointi on ollut pitkään vapaaehtoista ja hyvin vapaamuotoista. Yritykset ovat siis itse saaneet valita miten ja mistä he haluavat raportoida sidosryhmilleen sekä mitä jättää raportoimatta. Tämä vaikuttaa hyvin paljon kestävyysraporttien luotettavuuteen. (Michelon, Pilonato & Riccer, 2015.) Valinnaisuudesta johtuen raporttien sisältö ja taso vaihtelevat, joka on ongelmallista. Lisäksi raporttien läpinäkyvyys sekä vertailtavuus heikkenee, kun käytössä on erilaisia kehyksiä tuottaa vastuullisuusinformaatiota.

Euroopan komissio julkisti kestävyysraportointia koskevan direktiiviehdotuksen, (2021/0104 (COD)) jolla pyritään ratkaisemaan näitä edellä esitettyjä ongelmia. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että olisi tämä yksi kestävyysdirektiivin mukainen tapa

raportoida. Direktiiviehdotuksen sääntelykokonaisuus on vaikutuksiltaan erittäin laaja-alainen, se muuttaisi useita EU-lakeja, kuten tilinpäätösdirektiiviä, avoimuusdirektiiviä sekä tilintarkastusdirektiiviä ja -asetusta. Lisäksi mukana on vaatimus raportoida näiden pakollisten EU:n kestävyysraportointistandardien mukaisesti. Selvää on, että kyseisen direktiivin myötä kestävyysraportointi tulee muuttumaan merkittävästi. Tällä kestävyysraportointidirektiivillä määrättäisiin niin ikään kestävyysraportoinnille vakiintunut asema yritysten toiminnassa. Lisäksi tärkeä seikka huomioitavaksi liittyy siihen, että tämän kestävyysraportointidirektiiviehdotuksen myötä vastuullisuusraportoinnista ollaan siirtymässä kohti kestävyysraportointia. (Aspholm, 2021 a.) Painetta kestävyysraportoinnille voidaan siis nähdä tulevan enenevässä määrin myös lainsäätäjän puolelta.

Vastuullisuusraportti on laajempi käsite kuin kestävyysraportti. Yleisesti vastuullisuus voidaan nähdä kattoterminä, jonka alle kestävyys sijoittuu. Yritykset raportoivat liiketoimintansa kestävydestä kestävyysraportin avulla. Kestävyysraportin vaatimukset ovat yksityiskohtaisia ja vakiomuotoisia. EU-tasolla kestävyysraportointi perustuu kestävyysraportointistandardeihin. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että laki määrää siitä, mitä tulee raportoida. Lisäksi kestävyysraportin tiedot tulee varmentaa. Vastuullisuusraportti taas on suhteellisen vapaamuotoinen kooste organisaation vastuullisuudesta, jossa käsitellään esimerkiksi korruption ja lahjonnan torjuntaa, ihmisoikeuksia sekä työntekijöihin liittyviä seikkoja. Tämän tutkielman kannalta merkittävä eroavaisuus kestävyysraportointiin verrattuna liittyy siihen, että vastuullisuusraportin varmentaminen on vapaaehtoista. (Aspholm 2023.)

Kestävyysraportointiin liittyvät sääntelymuutokset vaikuttavat osaltaan myös tilintarkastukseen. Tilintarkastus voidaan nähdä hyvin moniulotteisena alana, sillä työhön sisältyy paljon muun muassa lakien osaamista ja soveltamista, laskentatoimen osaamista, kokonaisuuksien hahmottamista, riippuvuussuhteiden miettimistä sekä todentamista, unohtamatta erittäin tärkeää viestintää eri sidosryhmien kanssa (Kähönen, 2021). Tilintarkastusalalla on lisäksi erilaisia standardeja, (mm. ISA, ISRE & ISAE) joita tulee noudattaa käytännön työtehtävissä. Voidaan siis todeta, että tilintarkastajilla on lähtökohtaisesti kohtuullisen suuri kompetenssivaade työtehtäviään suorittaessa. Tämän lisäksi ei voida unohtaa sitä, että maailma ja toimintaympäristö muuttuvat jatkuvasti. Näistä muutoksista hyvinä esimerkkeinä koronapandemia, digitalisaatio sekä

ilmastonmuutos. Toiset muutokset tapahtuvat nopeammin kuin toiset, mutta joka tapauksessa ne vaikuttavat myös tilintarkastusalaan tavalla tai toisella. Toimintaympäristön muutoksen myötä myös esimerkiksi lait ja standardit muuttuvat aika ajoin, hieman jälkijunassa toki. Tämän kaltainen tilanne vaatii tilintarkastajilta paljon esimerkiksi sääntelyn ja standardien sisäistämistä ja niin ikään jatkuvaa perehtymistä esimerkiksi muuttuviin lakeihin ja standardeihin, jotta tilintarkastaja pystyy hoitamaan työtehtävänsä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, mikä on tilintarkastustyön lähtökohta.

Edellä mainittujen kompetenssivaateiden ja toimintaympäristön muutoksien lisäksi asiakkaiden liiketoiminnan monimutkaistuminen kansainvälistymisen ja digitalisoitumisen seurauksena sekä sääntelyn kasvanut määrä tekevät tilintarkastuksen suorittamisesta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti korkeaa asiantuntijuutta vaativaa työtä. Tilintarkastajien kohdalla voidaankin esittää perustellusti kysymys hybridiammattilaisuudesta (hybrid professional) ja hybridiammattikunnasta (hybrid profession). Hybridiammattilaisuus voidaan nähdä yksittäisen asiantuntijan näkökulmasta siten, että asiantuntija hankkii pääosaamisalueensa ulkopuolelta pätevyyden, jotta pystyy vastaamaan erilaisiin institutionaalisiin vaatimuksiin. Yleisellä tasolla hybridiys voidaan nähdä sekoituksena erilaisia elementtejä, joiden ei perinteisesti nähdä sopivan yhteen. (ks. Kurunmäki 2004, Noordegraaf 2007 Battilana, Besharov & Mitzinneck 2017.) Hybridiammattikuntaan liittyen voidaan nähdä samojen hybridiyteen liittyvien lainalaisuuksien pätevän. Voidaanko tilintarkastajat ja tilintarkastusala nähdä tällaisina hybrideinä? Sillä heidän tulee hallita laajasti esimerkiksi erilaista sääntelyä, standardeja sekä laskentatointia eikä lista lopu tähän.

Tilintarkastusala on kokenut vuosien varrella monenlaisia murroksia. Seuraava suuri murros, joka tilintarkastusalaa näyttäisi odottavan liittyy kestävyysraportteihin ja näiden tietojen varmentamiseen. Tähän murrokseen ja sen vaikutuksiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusalaan keskitytään tässä tutkielmassa. Tämä muutos tulee vääjäämättä vaikuttamaan tilintarkastusalaan sekä yksittäisten tilintarkastajien työhön. Yleisellä tasolla taloushallinnon ammattilaisten kompetenssivaatimukset kasvavat vauhdilla johtuen esimerkiksi toimintaympäristön muutoksista, globalisaatiosta ja digitalisaatiosta. Suomesta löytyy vastuullisuusasiantuntijoita, mutta heiltä puuttuu usein syvä talousosaaminen. Tämä pätee myös päinvastoin eli talousosaajilta puuttuu usein tarvittava

vastuullisuusosaaminen. (Silvola, 2021.) Tilintarkastajien perehtyminen kestävyys- ja vastuullisuusasioihin voisi olla yksi ratkaisu ongelmaan, jossa haetaan vastuullisuusosaajia, joilla on sekä talousosaamista että varmennusosaamista. Kestävyystietojen tärkeydestä johtuen on perusteltua, että kyseinen informaatio olisi myös varmennettua. Aluksi riittää rajoitettu varmuus, mutta tavoitteena on sama varmennustaso kuin taloudellisella informaatiolla eli kohtuullinen varmuus (Aspholm, 2021 b).

Ketkä sitten varmentaisivat kestävyysraportit? Tähän tehtävään on vahvasti ehdolla tilintarkastusala (ks. 2021/0104 (COD), Kähönen 2020, Puukkonieni 2021). Tilintarkastajilla voidaan nähdä olevan hyvät lähtökohdat varmentaa myös muun tyyppistä informaatiota kuin talousinformaatiota, sillä tilintarkastajien ymmärrys esimerkiksi riippumattomuusasioista, tarkastustekniikoista, riskienarvioinnista ja eettisistä säännöistä luo hyvän pohjan myös ei taloudellisen tiedon varmentamiselle. Tilintarkastajan suorittama varmennus talousinformaatiolle kasvattaa luottamusta. Samankaltaista luottamusta tarvitsee myös kestävyysinformaatio. (Kähönen, 2021.)

Ammattimaiselle tilintarkastukselle on pitkään ollut ominaista sen dynaamisuus ja mukautuvuus. Viimeisten vuosikymmenien aikana tilintarkastusala on kokenut merkittäviä muutoksia. Muutosten pyörteissä tilintarkastusyhteisö on osoittautunut mukautuvaksi, reagoivaksi ja innovatiiviseksi, kun on pitänyt tai on ollut mahdollisuus ottaa haltuun niin sanotusti uusia tilintarkastuksen tiloja (new audit spaces) perinteisemmän tilintarkastusalueen ulkopuolelta. (Andon, Free & O'Dwyer 2015, 1400.) Tämä voi olla yksi vaikuttava tekijä sille, että tilintarkastajat koettaisiin sopivaksi toimijaksi kyseisten raporttien varmentamiselle. Tärkeää on kuitenkin huomioida, että esimerkiksi juuri kestävä kehityksen alueella tilintarkastusyhteisöt eivät ole kyenneet pääsemään määrääväseen asemaan, ainakaan vielä. Tilintarkastuksen uudet tilat ja palvelut voidaan kuitenkin nähdä erittäin tärkeinä kasvualueina ammattikunnalle. (Andon, Free & O'Dwyer 2015, 1418.)

Kestävyyttä ja kestävyysraportointia on tutkittu viime vuosikymmeninä paljon niin yleisesti kuin tilintarkastuksenkin näkökulmasta. Kestävyysraportointia, hybridiammattilaisuutta, tilintarkastajien kompetensseja ja ominaisuuksia sekä tilintarkastuksen uusia tiloja on tutkittu aiemmin pitkälti irrallisina toisistaan. Tämä



tutkielma pyrkii vastaamaan tähän tutkimusaukkoon yhdistelemällä näitä teemoja sekä tarkastelemalla sitä, millaisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella on ensinnä tilintarkastajilta vaadittaviin kompetensseihin ja ominaisuuksiin. Toiseksi tutkielmassa halutaan tarkastella kestävyysraportointia ja kestävyysraporttien varmentamista laajemmassa kontekstissa. Näin ollen tarkastellaan, millaisia mahdollisia vaikutuksia tilintarkastusala saattaa kohdata astuessaan uuteen tilintarkastuksen tilaan, kestävyysraporttien varmentamiseen.

## 2 TUTKIMUSASETELMA

### 2.1 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tämän tutkielman tarkoituksena on tarkastella tilintarkastajien kompetensseja, hybridiammatilaisen ja -ammattikunnan käsitteitä sekä tilintarkastusalaa kestävyysraporttien varmentamisen viitekehysessä. Ensimmäisenä tavoitteena tässä tutkielmassa on luoda jäsennys siitä, miten tilintarkastajien kompetensseja ja hybridiammatilaisen käsitettä kuvataan tieteellisessä tutkimuskirjallisuudessa. Toinen tavoite liittyy käsityksen muodostamiseen siitä, miten kestävyysinformaation varmentaminen vaikuttaa tilintarkastajilta vaadittaviin kompetensseihin ja tätä myötä hybridiammatilaisuuteen. Tutkielman kolmantena tavoitteena on luoda käsitys siitä, millaisia mahdollisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella on tilintarkastusalaan. Lisäksi tämän tutkielman tavoitteena voidaan nähdä tutkittavan ilmiön kokonaisvaltainen ja syvälinen ymmärtäminen. Tutkielmalla pyritään myös täydentämään olemassa olevaa tieteellistä keskustelua tilintarkastajien kompetenssien ja kestävyysraporttien varmentamisen ympärillä.

Hybridiammatilaisen käsitettä ja tilintarkastajilta vaadittavia kompetensseja sekä ominaisuuksia ei ole liiemmin tutkittu tilintarkastajien suorittamien kestävyysraporttien varmentamisen viitekehysessä. Tutkimuksen aiheen ympärillä on paljon monitulkintaisuutta. Ensinnäkin yleisellä tasolla kestävyys käsitteenä on hyvin monitulkintainen. Toiseksi kestävyysraporttien laatimiseen ja varmentamiseen käytettäviä viitekehyksiä on monia ja ne ovat hajallaan. Tilintarkastajilta yleisesti vaadittavat kompetenssitkin voidaan nähdä monitulkintaisina. Vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista ei siis ole olemassa mitään selkeää tyhjentävää listausta ja täten on siis hieman epäselvää, mitä kompetensseja tilintarkastustyö yleisellä tasolla pitää sisällään ja mitä tilintarkastajilta vaaditaan. Lisäksi on jokseenkin epäselvää, mitä kestävyysraporttien varmentaminen tarkoittaa tilintarkastajilta vaadittavien kompetenssien sekä ominaisuuksien näkökulmasta. Kestävyysraporttien varmentamisen

myötä tilintarkastajien kompetenssivaatimukset tulevat vääjäämättä muuttumaan. Mielenkiintoinen ja avoin kysymys tämän tutkielman viitekehyksessä liittyy tilintarkastusalaan yleisesti. Mitä tilintarkastusalalta yleisesti vaaditaan ja millaisia vaikutuksia tällä uuden tilintarkastuksen tilan haltuun ottamisella on?

Edellisestä kappaleesta johtaen mielekkäiksi tutkimusongelmiksi muodostuvat tutkimukseen liittyvien käsitteiden, monitulkintaisuus, kestävyysraporttien varmentamisen vaikutukset tilintarkastajilta vaadittaviin kompetensseihin ja ominaisuuksiin sekä yleiset vaatimukset ja vaikutukset tilintarkastusalaan kohtaan uuden tilintarkastuksen tilan haltuun ottamisessa.

Tutkimusongelmiin lähdetään etsimään vastauksia seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

*-Miten hybridiammattilaisuutta kuvataan aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa ja miten hybridiammattilaisuus näyttäytyy tilintarkastuksen näkökulmasta?*

*-Miten tilintarkastajien kompetensseja sekä ominaisuuksia kuvataan aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa?*

*-Millaisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella voidaan nähdä olevan tilintarkastajien kompetensseihin aikaisemman tutkimuskirjallisuuden perusteella?*

*-Millaisia yleisiä vaikutuksia, vaatimuksia ja haasteita tilintarkastusala mahdollisesti kohtaa uudessa kestävyysraporttien varmentamisen tilassa?*

Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen etsitään vastausta tarkastelemalla hybridiammattilaisen käsitettä sekä tilintarkastajien kompetensseja käsittelevää aiempaa tutkimuskirjallisuutta. Toiseen tutkimuskysymykseen pyritään vastaamaan tarkastelemalla kestävyysraportointia koskevaa aiempaa tutkimuskirjallisuutta sekä kestävyyttä ilmiönä käsittelevää tutkimuskirjallisuutta. Kolmanteen tutkimuskysymykseen haetaan vastauksia niin ikään aiemmasta tutkimuskirjallisuudesta, joissa käsitellään tilintarkastuksen kehitystä uusien tilintarkastuksen tilojen haltuun ottamisen näkökulmasta. Tämän jälkeen aikaisempaa tutkimusta peilataan tällä hetkellä tilintarkastusalalla käsillä olevaan tilanteeseen ja pohditaan, miten kestävyysraporttien varmentaminen saattaa näyttäytyä tilintarkastusalalla. Aikaisemmasta tutkimuksesta saatujen tietojen ja näkemyksen valossa pyritään muodostamaan kuva käsillä olevasta

tilanteesta ja pyritään antamaan vastauksia yllä oleviin tutkimuskysymyksiin. Tutkimuskysymykset on laadittu siten, että kaksi ensimmäistä tutkimuskysymystä ovat luonteeltaan taustoittavia ja kaksi jälkimmäistä tutkimuskysymystä pureutuvat tutkielman ydinasiaan.

## 2.2 Tutkimukselliset valinnat

Tutkielman aihe on jokseenkin monitulkintainen ja hajanainen niin kuin aiemmin on todettu. Tämä luo haasteita yhtenäisen käsityksen ja tulkinnan muodostamiselle. Tutkielman taustalla vaikuttavaksi tieteenfilosofiseksi suuntaukseksi on valittu näin ollen hermeneutiikka. Hermeneutiikan yleinen määritelmä on, että hermeneutiikka on tulkitsemista (Kakkori 2009, 276). Hermeneutiikassa tietoon liittyen merkittävässä asemassa on ymmärtäminen ja tulkinta. Näin ollen hermeneutiikka voidaan nähdä yleisesti ymmärtämisen ja tulkinnan teoriana. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 30.) Tästä syystä hermeneutiikka valikoitui tutkielman tieteenfilosofiseksi lähestymistavaksi, sillä tutkielmassa pyritään ensinnä ymmärtämään tutkielman aihetta ja toiseksi tulkitsemaan mahdollisia vaikutuksia.

Hermeneutiikkaa voidaan luonnehtia tulkinnalliseksi lähestymistavaksi, sillä sen tehtävänä on auttaa ilmaisemaan se, mikä tutkittavassa kohteessa on ilmaistu enemmän tai vähemmän epäselvästi. Tulkinnalla hermeneutiikassa tarkoitetaan sitä, että tarkastellaan havaintoja teoreettisten olettamusten läpi, joiden ilmenemistapoja ilmiöiden ajatellaan olevan. (Anttila 1998.) Tämän tutkielman kohdalla tulkinnallisuus nousee vahvasti esille, kun tarkastellaan ja pohditaan kestävyysraporttien varmentamisen mahdollisia vaikutuksia niin tilintarkastajien kompetenssivaatimukseen kuin tilintarkastusalaan yleisesti.

Dekonstruktiivinen ajattelumalli liittyy vahvasti tulkinnallisuuteen. Dekonstruktivistisen ajattelumallin mukaan teksteillä ei ole yksiselitteisiä merkityksiä, jolloin tutkittavasta aiheesta voi nousta esiin erilaisia näkökulmia (Niikko 2015, 88). Yleisesti laadullinen tutkimus voidaan nähdä tulkinnallisena ja tutkimuksen tuloksena syntyy tutkijan luoma konstruktio tutkittavasta kohteesta (Eskola & Suoranta 1998, 8). Tämän tutkielman konstruktio muodostuu aiemmasta tutkimuksesta tehtyjen havaintojen perusteella.

Tässä tutkielmassa käytetään abduktiivista päättelyä. Abduktiivisen päättelyn lisäksi on kaksi muutakin päättelyn muotoa induktiivinen ja deduktiivinen. Deduktiivinen lähestymistapa pyrkii kehittämään ehdotuksia nykyisen teorian perusteella ja tekemään niistä testattavia todellisessa maailmassa. Induktiivinen lähestymistapa perustuu puolestaan siihen, että teoria luodaan systemaattisesti tiedosta. Abduktiivinen päättely voidaan nähdä näiden kahden lähestymistavan välimuotona. Abduktiivinen päättely voidaan nähdä hyvänä lähestymistapana, mikäli tutkijan tavoitteena on löytää uusia asioita, kuten uusia muuttujia ja suhteita. (Dubois & Gadde 2002, 559.) Voidaan siis nähdä, että deduktiivinen päättely etenee teoriasta käytäntöön ja induktiivinen käytännöstä teoriaan. Abduktiivinen päättely perustuu siihen, että tutkijalla on jonkinlainen johtoajatus, joka ohjaa tutkimusta. Johtoajatus perustuu siihen, että tutkijalla on johtolanka sekä tiedollinen että teoreettinen ymmärrys aiheesta. Johtoajatus voi olla hyvinkin epämääräinen ja intuitiivinen taikka pitkälle muotoiltu hypoteesi liittyen aiheeseen. Abduktiivisen päättelyn keskeisenä elementtinä voidaan nähdä olevan ajattelu. Ajattelu tehostuu, kun käytetään apuna johtolankaa taikka johdatteluvaa ajatusta, jonka avulla tarkastellaan empiiristä maailmaa ja analysoidaan kerättyä aineistoa. (Anttila 1998.) Tämän tutkielman johtoajatuksena voidaan nähdä olevan se, että kestävyysraporttien varmentamisella tulee olemaan vaikutuksia niin yksittäiseen tilintarkastajaan kuin tilintarkastusalaankin.

Tämä tutkielma on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimus voidaan nähdä käsitteellisteoreettisena tutkimuksena, koska tutkimuksen kohdetta ei havainnoida suoraan vaan sitä lähestytään käsitteiden, teorioiden ja aikaisemmasta tutkimuskirjallisuudesta tehtyjen havaintojen perusteella. Kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen sekä pyrkimys tutkia kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161). Kun tutkittavasta kohteesta halutaan kokonaisvaltaista kuvausta sekä syvällisempää ymmärrystä niin kuin tässä tutkielmassa, sopii kvalitatiivinen tutkimus tutkimusotteeksi hyvin ja siitä syystä se on valikoitunut tämän tutkielman tutkimusotteeksi.

Tämä tutkielma päädyttiin tekemään käsiteanalyysin ja kirjallisuuskatsauksen avulla, koska aihealueesta halutaan saada perusteellinen näkemys ja kuvaus. Tutkielman aihe sekä siihen liittyvät ja sen ympärillä olevat käsitteet ovat jokseenkin monitulkintaisia.

Lisäksi kestävyysraportointi ja niiden varmentaminen on itsessään sirpaloitunutta vielä. Tähän ongelmaan lähdetään vastaamaan kirjallisuuskatsauksen avulla. Kirjallisuuskatsauksen avulla aiheesta saadaan parhaimmillaan koherentti kuvaus, jonka avulla aihetta kokonaisuutena pystytään ymmärtämään ja jäsentämään paremmin. Tässä tutkielmassa pyritään siis luomaan eheä kuva tutkielman aiheeseen liittyen. Tämän kirjallisuuskatsauksen sekä käsiteanalyysin tuottaman kuvan perusteella pyritään vastaamaan tutkielmassa asetettuihin tutkimuskysymyksiin.

### **2.3 Menetelmä ja aineisto**

Kuten aiemmin on todettu tämän tutkielman yhtenä tutkimusmenetelmänä, toimii kirjallisuuskatsaus. Kirjallisuuskatsaus voidaan nähdä metodina ja tutkimustekniikkana, jossa tutkitaan aiempaa tutkimusta. Tämän voidaan nähdä tarkoittavan, että kirjallisuuskatsauksen avulla tehdään tutkimusta tutkimuksesta. Käytännössä siis kootaan aiempien tutkimusten tuloksia, jotka toimivat perustana uusille tutkimustuloksille. Kirjallisuuskatsauksen on täytettävä tieteen metodille asettamat yleiset vaatimukset, jotka ovat julkisuus, kriittisyys, itsekorjautuvuus sekä objektiivisyys. Tulosten tulee siis olla julkisia ja kriittisesti arvioitavissa. Itsekorjautuvuus tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa mahdollisesti olevat virheet ja puutteellisuudet pystytään poistamaan uusilla tutkimuksilla. (Salminen 2011, 1.)

Kirjallisuuskatsauksen tekemiseen liittyviä perusteluja ja motiiveja voidaan nähdä useita. Baumeister ja Leary (1997, 312) esittävät kirjallisuuskatsauksen toteuttamiselle viisi erilaista syytä. Ensimmäisenä kirjallisuuskatsauksen tavoitteena voidaan nähdä olemassa olevan teorian kehittäminen sekä uuden teorian rakentaminen. Toinen perustelu kirjallisuuskatsauksen toteuttamiselle on, että sen avulla voidaan arvioida olemassa olevia teorioita. Kolmantena kirjallisuuskatsauksen avulla voidaan rakentaa kokonaiskuvaa tietystä asiakokonaisuudesta taikka ilmiöstä. Neljäntenä kirjallisuuskatsauksella voidaan pyrkiä tunnistamaan ongelmia. Viides ja viimeinen motiivi kirjallisuuskatsauksen toteuttamiselle liittyy teorioiden historiaan. Katsauksen avulla voidaan pyrkiä kuvaamaan esimerkiksi jonkun tietyn teorian kehitystä historiallisesti. Tämän tutkielman motiiveina

toteuttaa kirjallisuuskatsaus on ensinnäkin rakentaa kokonaiskuvaa tutkielmassa käsiteltävästä ilmiöstä ja asiakokonaisuudesta. Toisena motiivina voidaan nähdä ongelmien tunnistaminen.

Kirjallisuuskatsaukset voidaan jakaa kolmeen eri tyyppiin, jotka ovat kuvaileva kirjallisuuskatsaus, systemaattinen kirjallisuuskatsaus sekä meta-analyysi (Salminen 2011, 6). Tässä tutkielmassa käytetään kuvailevaa kirjallisuuskatsausta, jota tarkastellaan seuraavaksi tarkemmin. Yleisesti kuvaileva kirjallisuuskatsaus on yksi yleisimmistä kirjallisuuskatsauksen perusmuodoista. Kuvaileva kirjallisuuskatsaus voidaan nähdä yleiskatsauksena, jossa ei ole tiukkoja taikka tarkkoja sääntöjä. Kyseisen tyyppisessä kirjallisuuskatsauksessa aineistot ovat laajoja ja niiden hankintaa tai valintaa eivät rajaa metodiset säännöt. Tutkittavana oleva ilmiö pystytään kuvaamaan laajasti ja tarvittaessa luokittelemaan ilmiön ominaisuuksia. Kuvailevassa kirjallisuuskatsauksessa tutkimuskysymykset ovat usein väljempää verrattuna systemaattiseen kirjallisuuskatsaukseen taikka meta-analyysiin. (Salminen 2011, 6.) Kuvaileva kirjallisuuskatsaus sopii tähän tutkielmaan juuri näiden ominaisuuksien johdosta sen ollessa hyvin vapaa sekä laaja-alaisesti aihetta kuvaava tutkimusmetodi.

Kuvailevassa kirjallisuuskatsauksessa voidaan nähdä erottuvan vielä kaksi hieman toisistaan erilaista orientaatiota. Nämä orientaatiot ovat integroiva ja narratiivinen kirjallisuuskatsaus. Etenkin integroivalla kirjallisuuskatsauksella voidaan nähdä yhtymäkohtia systemaattisen kirjallisuuskatsauksen kanssa. (Salminen 2011, 6 & 8.) Tämä tutkielma toteutetaan integroivaa kirjallisuuskatsausta käyttäen, jota tarkastellaan tarkemmin seuraavaksi. Integroiva kirjallisuuskatsaus sopii tutkimusmetodiksi, kun tutkittavaa ilmiötä halutaan kuvata mahdollisimman monipuolisesti. Lisäksi integroivalla orientaatiolla pystytään tuottamaan uutta tietoa jo aikaisemmin tutkitusta ilmiöstä. (Torraco 2005, 356.) Integroivaa kirjallisuuskatsausta käytettäessä saadaan selvästi laajempi kuva ilmiötä käsittelevästä tutkimuskirjallisuudesta verrattuna systemaattiseen kirjallisuuskatsaukseen (Evans 2008, 137). Näin siksi, että integroiva kirjallisuuskatsaus ei ole niin valikoiva eikä seulo niin tarkasti tutkimusaineistoa kuin systemaattinen kirjallisuuskatsaus. Lisäksi integroiva kirjallisuuskatsaus tutkimusotteena sallii erilaisin tutkimusmetodisin lähtökohdin toteutetut tutkimukset aineistoksi. Integroiva kirjallisuuskatsaus voidaankin nähdä osaksi systemaattista kokonaisuutta narratiivisin piirtein. (Salminen 2011, 8.)

Integroiva ja systemaattinen kirjallisuuskatsaus ovat työvaiheiltaan myös hyvin samankaltaiset. Tästä näkökulmasta integroiva kirjallisuuskatsaus voidaan nähdä osaltaan systemaattisena kirjallisuuskatsauksena. (Salminen 2011, 8.) Integroivan kirjallisuuskatsauksen työvaiheet voidaan jakaa viiteen osaan, jotka ovat tutkimusongelman asettelu, aineiston hankkiminen, arviointi, analyysi ja tulkinta sekä tulokset. Integroiva kirjallisuuskatsaus voidaankin nähdä eräänlaisena yhdistelmänä narratiivisesta ja systemaattisesta kirjallisuuskatsauksesta. (Cooper 1998, 15.)

Tutkielman aineisto analysoidaan aineistolähtöisen sisällönanalyysin keinoin. Tutkielman aineisto kuvaa tutkittavaa ilmiötä ja analyysin avulla on tarkoitus luoda sanallinen kuvaus ilmiöstä. Sisällön analyysissä tärkeää on pyrkiä järjestämään aineisto selkeään ja tiiviiseen muotoon huomioiden se, ettei kadoteta aineiston sisältämää informaatiota. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 91.) Aineistolähtöinen sisällönanalyysi valikoitui analyysimetodiksi, sillä tutkielmassa halutaan tutkia ilmiötä aineistolähtöisesti tarkastelemalla aineistoa, millaisia asioita aineistosta nousee esille tutkielman viitekehukseen liittyen.

Tämän tutkielman kirjallisuuskatsauksessa ei ole käytetty tiettyjä tarkkoja hakulausekkeita. Tutkielman kirjallisuuskatsausta varten on luettu lukuisia artikkeleita liittyen tutkielman aiheeseen. Näiden luettujen tutkimusartikkeleiden viitteiden pohjalta on löytynyt lisää aiheeseen liittyviä artikkeleita ja tällä tavoin tutkielman aineisto on kasattu. Tämän tutkielman ydindokumentteina toimivat Kurunmäen (2004), Andonin, Freen & O'Dwyerin (2015), O'Dwyerin, Owenin & Unermanin (2011) sekä Abdolmohammadin, Searfossin & Shanteaun tutkimusartikkelit. Käytännössä kyseiset artikkelit toimivat siis aineiston pohjana, jonka päälle tutkielman aineistoa on lähdetty rakentamaan. Nämä tutkimukset valikoituivat ydindokumenteiksi, koska ne käsittelevät tämän tutkielman kannalta merkittäviä kokonaisuuksia.

Kirjallisuuskatsaukseen valitsin näkemykseni mukaan aiheen kannalta sopivimmat artikkelit. Tämänkaltaisessa kirjallisuuskatsauksen toteuttamistavassa sattumallakin on toki osuutta siihen, mitä tutkimusartikkeleita päädytään lukemaan ja tätä kautta, mitkä tutkimusartikkelit päätyvät lopulliseen kirjallisuuskatsaukseen. En näe tässä kuitenkaan ongelmaa, sillä kyseessä ei ole systemaattinen kirjallisuuskatsaus vaan kuvaileva



kirjallisuuskatsaus, joka ei aseta tiukkoja ja tarkkoja sääntöjä sekä rajoja kirjallisuuskatsauksen toteuttamiselle.

Tutkielman kannalta merkittävimmät tietokannat, joista aikaisempaa tutkimusta on haettu ovat EBSCOhost Business Source Ultimate, Emerald, ProQuest Central, JSTOR, Wiley Online Library, ScienceDirect (Elsevier) sekä Google Scholar. Käsitemallissa sekä kirjallisuuskatsauksessa käytettyjen aikaisempien tutkimusten tarkemmat tiedot sekä käytetyt hakulausekkeet löytyvät tämän tutkielman liitteistä.

Tässä tutkielmassa käsiteanalyysin avulla tarkastellaan hybridiammattilaisuuden (hybrid professional) sekä hybridiammattikunnan (hybrid profession) käsitteitä. Tarkemmin tarkoituksena on tarkastella kyseisten käsitteiden sisältöä, erilaisia merkityksiä sekä asemaa tilintarkastukseen liittyvässä tieteellisessä keskustelussa. Tarkasteltaessa käsiteanalyysiä tutkimusmetodinä on tärkeää huomioda, että väistämättömästi käsitteiden analysointi on mukana ja tärkeää kaikenlaisessa tutkimuksessa. Käytännössä käsitteiden analysointia tarvitaan siis kaikessa tutkimuksessa ja kaikenlaisissa tutkimusotteissa. Toisaalta kaikki käsitteiden erittely, esittely ja analysointi ei ole käsiteanalyysiä sen metodisessa merkityksessä. Käsiteanalyysiä voidaan käyttää omana ja itsenäisenä tutkimusotteena, se voi toimia pohjana tutkimukselle taikka se voidaan nähdä ikään kuin apuvälineenä tutkimuksessa. (Puusa 2008, 36-38.)

Käsiteanalyysille voidaan asettaa monia erilaisia tavoitteita, jotka ovat riippuvaisia muun muassa tutkijan taustaoletuksista sekä tutkimuksen lähtökohdista. Tavoitteiden erilaisuus tarkoittaa, että käsiteanalyysillä voidaan nähdä olevan myös useita erilaisia käyttötarkoituksia. (Puusa 2008, 36.) Näin ollen menetelmänä käsiteanalyysi taipuu näkemykseni mukaan monenlaiseen tutkimukseen ja sitä voidaanakin hyödyntää monin eri tavoin. Monet eri tavat määritellä ja toteuttaa käsiteanalyysiä eivät vaikuta kuitenkaan siihen, että yleisenä tavoitteena on luoda selkeyttä käsitteisiin ja niiden piirteisiin (Puusa 2008, 39).

Yleisellä tasolla käsiteanalyysin avulla pyritään jäsentämään, ymmärtämään ja selkeyttämään käsiteanalyysin kohteena olevaa käsitettä. Käsiteanalyysin myötä saadun tiedon avulla on mahdollista ymmärtää tarkastellun käsitteen lisäksi niin ikään käsitteen

kuvaamaa kohdeilmiötä. Tutkimusvälineenä käsiteanalyysin avulla pystytään tutkimaan ja määrittelemään kohdekäsitteeseen liittyviä piirteitä ja ominaisuuksia. (Puusa 2008, 39.)

Aiemmin puhuttiin käsiteanalyysin mahdollisista monista erilaisista tavoitteista. Seuraavaksi esitellään nämä tavoitteet ja avataan sitä, millaisia tavoitteita käsiteanalyysillä on tässä tutkielmassa. Ensinnä käsiteanalyysin tavoitteena voi olla käsitteen yhdenmukaiseen määrittelyyn ja ymmärrykseen pyrkiminen. Yksinkertaistettuna tällä tarkoitetaan sitä, että käsite tarkoittaisi kaikille samaa asiaa. Käsiteanalyysin tavoitteena voi olla myös pyrkiä tavoittamaan käsitteeseen liitetyt erilaiset merkitykset, luomaan operationaalinen määritelmä käsitteelle. Käsiteanalyysin tavoitteiksi voidaan nähdä myös kohdekäsitteen taustapiirteiden ja taustaoletuksien selvittäminen sekä tieteenkielen ja arkikielen ilmauksien yhteyksien selvittäminen. Viimeisenä tavoitteina voidaan nähdä käsitteen ymmärtäminen ja täsmentäminen. (Puusa 2008, 38-39 & 41.)

Tämän tutkielman kannalta merkittävimmät tavoitteet käsiteanalyysille ovat pyrkimys jäsentää, ymmärtää ja täsmentää hybridiammatillaisuuden ja hybridiammattikunnan käsitteitä kestävyysraportoinnin kontekstissa. Lisäksi käsiteanalyysin tavoitteena tässä tutkielmassa on pyrkiä selkeyttämään kyseisiä käsitteitä sekä niiden piirteitä. Tässä tutkielmassa tärkeä seikka huomioitavaksi käsiteanalyysiin liittyen on, että käsiteanalyysi ei ole välttämättä metodisesti suoritettu niin sanotusti kaikkein raskaimman kaavan mukaisesti. Tätä perustelen sillä, että tässä tutkielmassa käsiteanalyysi ei ole pääasiallisena tutkimusotteena vaan tukemassa kirjallisuuskatsausta ja auttamassa selvittämään sitä, voidaanko yhtäältä tilintarkastajat nähdä hybridiammatillisina ja toisaalta, voidaanko tilintarkastusala yleisesti nähdä hybridiammattikuntana. Käytännössä siis, miten hybridiammatillaisuuden käsite näyttäytyy yleisesti tilintarkastuksen viitekehyksessä. Näkemykseni mukaan tämän ei pitäisi aiheuttaa ongelmia, sillä käsiteanalyysi taipuu hyvin erilaisiin muotoihin sekä sillä on paljon erilaisia käyttötarkoituksia ja tavoitteita, jotka vaikuttavat osaltaan käsiteanalyysin toteuttamistapaan.

## 2.4 Tutkielman rakenne

Tutkielmassa on kahdeksan päälukua. Johdannon ja tutkimusasetelman jälkeen paneudutaan tarkemmin kestävyysraportointiin, kestävyysraporttien varmentamiseen sekä niiden juridiseen pohjaan. Neljännessä luvussa syvennyttään hybridiammatillisuuden ja hybridiammattikunnan käsitteisiin. Viides luku keskittyy tilintarkastuksen tiloihin sekä legitimizeettiin yleisesti sekä tilintarkastusalalla. Kuudennessa luvussa käsitellään tilintarkastajien kompetenssivaatimuksia sekä ominaisuuksia. Seitsemäs luku kokoaa yhteen aineistonkeruun ja -analyysin perusteella saatuja tutkimustuloksia. Viimeisessä luvussa kootaan tutkimustuloksia yhteen, esitetään johtopäätöksiä sekä arvioidaan tutkimuksen laatua ja pohditaan mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

### **3 KESTÄVYYSRAPORTOINNIN JURIDINEN TAUSTA**

Tässä luvussa käsitellään aluksi kestävyysraportoinnin ja kestävyysraporttien varmentamisen juridista pohjaa. Tutkielman aihealueen käsittely aloitetaan juridisesta pohjasta, sillä se luo perustan tutkielmassa käsiteltävään ilmiöön. Juridisen pohjan lisäksi tässä luvussa tarkastellaan kestävyysraportointia ja kestävyysraporttien varmentamista erilaisista näkökulmista näiden ollessa tärkeitä aihealueita koko tutkielmaa ja sen jatkoa silmällä pitäen.

#### **3.1 Juridinen pohja**

Lähdettäessä syventymään tutkielman viitekehykseen on mielekästä tarkastella ensimmäisenä aiheen juridista pohjaa, sillä se voidaan nähdä tämän tutkielman yhtenä kulmakivenä. Tilintarkastuksen, kestävyysraportoinnin sekä kestävyysraporttien varmentamisen pohjan ollessa laeissa. Tämä luku perustuu pääasiassa hallituksen esityksen luonnokseen sekä alustaviin luonnoksiin tilintarkastuslakiin ja kirjanpitolakiin liittyvistä muutosehdotuksista. Lisäksi tarkastellaan Euroopan unionin direktiivejä kestävyysraportointiin liittyen. Luonnoksia ja alustavia lain muutosehdotuksia tarkastellaan siitä syystä, että tämän tutkielman kirjoittamishetkellä lopullisia versioita kyseisistä asiakirjoista ei ollut saatavilla. Tässä luvussa käsitellään kestävyysraportoinnin juridista pohjaa sekä kestävyysraportointia yleisellä tasolla.

Euroopan parlamentti ja neuvosto julkaisi kestävyysraportointidirektiivin (2022/2464) 14.12.2022. Tämä direktiivi astui voimaan 5.1.2023 ja se on pantava täytäntöön 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaville tilikausille. Kestävyysraportointidirektiivi koskee pörssiyrityksiä sekä suurosakeyhtiöitä. Lisäksi Suomessa ehdotetaan velvoitteiden ulottamista vastaavanlaisiin osuuskuntiin. Tämä tarkoittaa sitä, että kyseinen direktiivi ulottuisi Suomessa noin 600 yhteisöön. Direktiivillä varmistetaan, että sijoittajilla ja muilla yhteisöjen sidosryhmillä on käytettävissään tietoja, jotta he pystyvät arvioimaan

ilmastonmuutoksesta ja muista kestävyyskysymyksistä aiheutuvia riskejä. Lisäksi direktiivi edesauttaa avoimen kulttuurin saavuttamista tarkasteltaessa yhteisöjen vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön. (HE luonnos 2023 4-5 & 10.)

Kestävyysraportointidirektiivin edeltäjänä voidaan pitää muiden kuin taloudellisten tietojen raportointidirektiiviä (Non-Financial Reporting Directive, NFRD) 2014/95/EU. NFRD-direktiivin mukaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen sekä julkisesti noteerattujen yhteisöjen tulee julkaista kestävyys selvitys tilikaudesta 2017 lähtien. Suomessa NFRD-säännösten soveltamisalaan kuuluu noin 100 yritystä. NFRD-sääntelyä on kuitenkin pidetty riittämättömänä raportointikäytännön yhtenäistämiseksi sekä merkityksellisen kestävyysinformaation saamiseksi. Yksi syy tälle on se, että raportoiva yhteisö voi itsenäisesti päättää olla julkistamatta jotakin tiettyä tietoa edellyttäen, että tälle poikkeamalle esitetään perustelu. Tämän tutkielman kannalta olennaisin asia NFRD-direktiivissä on se, että kyseinen NFRD-sääntely ei velvoita kestävyystietojen varmentamista, joka on osaltaan vähentänyt luottamusta kestävyys selvityksiin. (HE luonnos 2023, 8-9.) NFRD-sääntely on siis koettu riittämättömäksi Euroopan unionin vihreisiin tavoitteisiin nähden. Tästä syystä kestävyysraportointidirektiiviä on lähdetty viemään eteenpäin.

Kestävyysraportointidirektiivi (2022/2464) korvaa vuonna 2014 annetun NFRD-direktiivin ja on osa EU:n vihreän kehityksen ohjelmaa, jonka tarkoituksena on tehdä unionista moderni, resurssitehokas ja kilpailukykyinen talous, jossa kasvihuonekaasujen nettopäästöistä pyritään pääsemään eroon vuoteen 2050 mennessä. Lisäksi tavoitteena on suojella, hoitaa ja lisätä luonnonpääomaa sekä suojella unionin kansalaisten terveyttä ja hyvinvointia ympäristöriskeiltä ja -vaikutuksilta. Talouskasvu on myös mukana vihreän kehityksen ohjelman tavoitteissa. Talouskasvua pyritään lisäämään siten, ettei resurssien käyttö lisääny. Niin ikään uudella kestävyysraportointidirektiivillä pyritään ohjaamaan tehokkaammin pääomavirtoja kestäviin sijoituskohteisiin. Tämä on mahdollista, mikäli yhä useammat yhteisöt julkaisevat kattavampaa ja laadukkaampaa tietoa kestävyys teen liittyvistä seikoista. (HE luonnos 2023, 4.) Kestävyysraportointidirektiivin myötä voidaan nähdä, että raportoinnista tulee todennäköisesti yhtenäisempää, laadukkaampaa sekä luotettavampaa.

Uuden direktiivin perusteella asetetaan yhteisöille seikkaperäiset tiedonantovaatimukset, joissa käsitellään yhtäältä yhteisön toiminnan vaikutuksia kestävyysseikkoihin ja toisaalta niiden vaikutusta yhteisöön. Tiedot esitetään omana kokonaisuutena toimintakertomuksessa, jota kutsutaan kestävyysraportiksi. Toimintakertomus mukaan luettuna kestävyysraportti liitetään yhteisön tilinpäätökseen, jolloin syntyy yhtenäinen informaatiokokonaisuus yhteisön sidosryhmille. Kestävyysraportissa esitetään tiedot muun muassa liiketoiminnan suhteesta kestävyysseikkoihin, yhteisön kestävyteen liittyvistä tavoitteista ja riskeistä. Näistä vaatimuksista tullaan säätämään seikkaperäisesti kestävyysraportointistandardeissa, joista ensimmäiset komissio tulee antamaan 30.6.2023 mennessä. Kestävyysraportointistandardeissa tullaan ottamaan huomioon ympäristölliset, sosiaaliset sekä hallinnolliset seikat. (HE luonnos 2023, 4 & 7.) Kyseisiä raportointistandardeja ei ole vielä annettu tutkielmaa kirjoitettaessa ja tästä syystä niihin ei pystytä perehtymään tarkemmin, mutta niin sanotuista edellä mainituista suurista linjoista on annettu tietoja, joita tarkastellaan seuraavaksi.

Tarkastelemalla kestävyysraportointistandardien suuria linjoja saadaan yleinen kuva siitä, millaisia asioita kestävyysraportointistandardeissa tullaan käsittelemään ja huomioimaan. Ympäristöllisistä seikoista on annettava tietoja ilmastonmuutoksen hillinnästä, ilmastonmuutokseen sopeutumisesta, vesivaroista, merten luonnonvaroista, resurssien käytöstä, kiertotaloudesta, ympäristön pilaantumisesta, biologisesta monimuotoisuudesta sekä ekosysteemistä. Sosiaalisten seikkojen osalta on kolme kokonaisuutta. Yhdenvertaisuus, jolla viitataan esimerkiksi yhdenvertaiseen kohteluun, sukupuolten väliseen tasa-arvoon, palkkaukseen sekä väkivallan ja häirinnän vastaisiin toimenpiteisiin. Työolot, joissa otetaan huomioon muun muassa työturvallisuus, työaika, riittävä palkka, työ- ja yksityiselämän tasapaino sekä terveys. Sosiaalisten seikkojen osalta viimeinen kokonaisuus liittyy ihmisoikeuksiin, jossa tarkastellaan ihmisoikeuksien kunnioittamista keskeisten ihmisoikeussopimusten valossa. (EU 2022/2464 2022, 37-38.)

Viimeinen suuri kokonaisuus, joka kestävyysraportointistandardeissa huomioidaan, liittyy raportoivan yhteisön hallintotapaan. Millainen on yhteisön hallinnon, johdon ja valvontaelinten rooli kestävyysseikkojen osalta. Lisäksi tulee raportoida näiden elinten kokoonpanosta, asiantuntemuksesta ja osaamisesta roolinsa hoitamiseksi taikka kyseisten elinten mahdollisuuksista hyödyntää kestävyysseikkoihin liittyvää asiantuntemusta ja osaamista. Lisäksi tulee raportoida yhteisön sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan

pääpiirteistä kestävyysraportointiprosessin ja päätöksentekoprosessin osalta. Liiketoimintaetiikka ja yrityskulttuuri tullaan ottamaan niin ikään huomioon kestävyysraportoinnissa. Esimerkiksi korruption ja lahjonnan torjunta sekä väärinkäytösten paljastajien suojelu huomioidaan standardeissa. Hallintotapaan liittyvissä raportointistandardeissa otetaan huomioon yhteisön toiminta ja sitoutuminen, joka liittyy poliittiseen vaikuttamiseen mukaan luettuna lobbaustoiminta. Viimeinen pienempi kokonaisuus hallintotapaan liittyen käsittelee yhteisön luomien suhteiden hoitamista ja laatua. Esimerkiksi yhteisön asiakkaisiin ja toimittajiin nähden voidaan tarkastella maksukäytäntöjä etenkin, kun kyse on pienille tai keskisuurille yrityksille suoritettavien maksujen viivästyisestä. (EU 2022/2464 2022, 38.)

Seuraavaksi päästään tämän tutkielman perustan kannalta merkittävään seikkaan. Tilinpäätöksen tavoin kestävyysraportti tulee varmentaa ulkopuolisen lähtökohtaisesti yhtiön oman tilintarkastajan toimesta taikka vaihtoehtoisesti riippumattoman varmennustoimijan lausunnolla. Tämä eroaa merkittävästi nykyisestä lainsäädännöstä, joka ei velvoita varmentamaan kestävyys selvitystä. Yhteisössä lakisääteistä tilintarkastusta toimittava tilintarkastaja voi varmentaa myös kestävyysraportin, mikäli yhteisön tilintarkastajalla on siihen vaadittava erikois pätevyys. Direktiivi mahdollistaa siis myös muiden kuin tilintarkastajien toiminnan kestävyysraporttien varmentamisen parissa. Keskeisimmät muutokset, joita tämä direktiivi tuo varmentamisen näkökulmasta liittyvät ammattitaitovaatimuksiin sekä varmennuksissa käytettyihin standardeihin. Kestävyysraporttien varmentamiselle ei aseteta alkuun niin tiukkoja vaatimuksia kuin tilinpäätöksen varmentamiselle. Kestävyysraportin varmentamisella tarjotaan rajoitettu varmuus tietojen oikeellisuudesta, kun tilinpäätösinformaation osalta edellytetään kohtuullista varmuutta. (HE luonnos 2023, 4 & 8.)

Aiemmin mainittiin kestävyysraportointidirektiivin vaikuttavan raportoitujen tietojen yhtenäisyyteen, laatuun sekä luotettavuuteen. Kyseisen direktiivin myötä yhteisöt veloitetaan raportoimaan kaikille yhtenäisten ja todennäköisesti laadukkaampien standardien perusteella. Tällöin on oletettavaa, että kestävyysraportoinnista tulee yhtenäisempää ja laadukkaampaa. Luotettavuuteen vaikuttaa direktiivin vaatimus kestävyysraporttien varmentamisesta. Esimerkiksi kestävyysraportin ollessa varmennettu yhteisön sidosryhmät pitävät sitä luotettavampana.

### 3.2 Keskeisimmät muutokset ja vaikutukset lainsäädäntöön

Seuraavaksi tarkastellaan kestävyysraportointidirektiivin keskeisimpiä muutoksia ja vaikutuksia lainsäädäntöön tämän tutkielman viitekehyksen näkökulmasta. Kestävyysraportointidirektiivillä tulee olemaan vaikutuksia moneen eri lakiin, joista keskeisimpinä voidaan nähdä kirjanpitolaki sekä tilintarkastuslaki. Kyseiset lait tulevat kokemaan suurimmat muutokset.

Aloitetaan kirjanpitolain mahdollisista keskeisimmistä muutoksista. Tilinpäätöksen sisällön osalta merkittävä muutos liittyy siihen, että kestävyysraportointiin velvoitettujen yhteisöjen on sisällytettävä toimintakertomukseen kestävyysraportti omana kokonaisuutenaan ja siinä esitettyjen tietojen tulee olla esitetty selkeästi havaittavalla tavalla. Kestävyysraportoinnin soveltamisalasta esitetään, että velvollisuus kestävyysraportin tuottamiseen koskee suuryrityksiä sekä pieniä ja keskisuuria yrityksiä, jonka osakkeella tai muulla arvopaperilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Lisäksi sääntelyä ulotetaan osuuskuntiin, joka on Suomen kansallinen laajennus kestävyysraportointiin. Soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät säätiöt ja voittoa tavoittelemattomat yhdistykset. (HE luonnos 2023, 18-19.)

Kestävyysraportointidirektiivin myötä yhteisöjen tulee raportoida kahdensuuntaisesti. Tällä tarkoitetaan, että yhtäältä yhteisön tulee raportoida yrityksen vaikutuksista ympäristöön ja ihmisiin ja toisaalta, miten kestävyysseikat vaikuttavat yhteisöön konkreettisesti. Lisäksi kestävyysraportissa tulee tarkastella liiketoiminnan suhdetta kestävyysseikkoihin sekä kestävyysseikkoja koskeviin tavoitteisiin. Kestävyysseikkoihin perustuvat riskit tulee esitellä sekä avata indikaattoreita, joita yhteisö käyttää kestävyysraportoinnissaan täyttäessään tiedonantovelvoitettaan kestävyysraportoinnin osalta. Tärkeä seikka kestävyysraportointiin liittyen on, että raportointistandardi on ensisijainen ja, että komissiolle annetaan valtuutus antaa asetuksia raportointistandardeista. Direktiivin säännökset ovat siis toissijaisia. Standardit täydentävät direktiiviä. (HE luonnos 2023, 20-23.)

Viimeinen ja tämän tutkielman kannalta merkittävin seikka koskee vaatimusta kestävyysraportin ja konsernikestävyysraportin varmentamisesta. Tämän perusteella kestävyysraportti tulee siis varmentaa. Varmentajana voi toimia yhteisön lakisääteinen



tilintarkastaja taikka vaihtoehtoisesti muu tilintarkastaja. Varmentamisen hoitaminen edellyttää erityispätevyyttä. (HE luonnos 2023, 28.) Kirjanpitolakiin on odotettavissa paljon muutoksia kestävyysraportoinnin myötä. Nämä ovat näkemykseni mukaan keskeisimmät muutokset, jotka liittyvät tämän tutkielman viitekehykseen.

Seuraavaksi tarkastellaan tilintarkastuslakiin mahdollisesti tulevia muutoksia. Yleisellä tasolla tarkasteltaessa mahdollisia muutoksia tilintarkastuslakiin on tärkeää huomioida, että kestävyysraportointia rakennetaan lain näkökulmasta tilintarkastuksen kulmakivien päälle. Käytännössä yksinkertaistettuna mahdollisissa lakimuutoksissa kestävyysraportointi on lisätty säädöstekstiin, mutta muuten säädökset ovat pysyneet pääosin saman sisältöisinä. Käytännössä tällä tarkoitetaan sitä, että tilintarkastuslaki ulotetaan koskemaan myös kestävyysraportoinnin varmentamista suurin piirtein samankaltaisena, miten se koskee perinteistä tilintarkastusta. Esimerkiksi ammattieettiset periaatteet, ammattitaidon ylläpitäminen ja kehittäminen sekä hyvä tilintarkastustapa koskettavat niin ikään kestävyysraportoinnin tarkastajaa (HE luonnos 2023, 70). Nämä edellä mainitut seikat kertovat osaltaan mielestäni siitä, että tilintarkastus tarjoaa hyvän pohjan myös kestävyysraporttien varmentamiselle ja tilintarkastukselle luotua juridista pohjaa halutaan käyttää myös kestävyysraportoinnin viitekehyksessä. Tämä osaltaan vahvistaa tilintarkastajien asemaa kestävyysraporttien varmentamisen viitekehyksessä.

Kestävyysraporttien varmentamisen ja tämän tutkielman viitekehyksen näkökulmasta merkittävimmät mahdolliset muutokset tilintarkastuslakiin liittyvät kestävyysvarmennusstandardeihin sekä kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksiin. Tilintarkastuslakiin ollaan lisäämässä, että kestävyysraportoinnin varmentamisessa tulee noudattaa komission hyväksymiä kestävyysvarmennusstandardeja (HE luonnos 2023, 67). Tämä tarkoittaa, että kestävyysraportteja varmentavien tilintarkastajien tulee hallita myös kestävyysvarmennusstandardit, jotta kestävyysraportin pystyy varmentamaan asianmukaisella tavalla.

Kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksien voidaan nähdä linkittyvän konkreettisesti suoraan siihen, mitä kestävyysraporttien varmentaminen vaatii tilintarkastajilta. Sillä tämä erikoispätevyys on edellytyksenä sille, että kestävyysraportteja voi varmentaa. Kestävyysraportointitarkastajan

hyväksymisedellytykset on linkitetty HT-tilintarkastajan edellytyksiin. Tämä tarkoittaa, että kestävyysraportointitarkastajan on täytettävä HT-tilintarkastajan edellytykset, jonka lisäksi tulee olla opintoja kestävyysraportoinnin kannalta merkityksellisistä aihealueista. Hakijan tulee olla lisäksi saanut opastusta näiden tietojen soveltamiseen käytännössä. Kokemuksen osalta hyväksymisedellytyksenä on, että hakijalla on käytännön kokemusta kestävyysraportoinnin varmennuspalveluista taikka muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista vähintään kahdeksan kuukautta. (HE luonnos 2023, 74.)

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2022/2464 mainitaan kestävyystarkastajan hyväksymiseen liittyvän teoriakokeen sisällöstä. Teoriakokeen sisältö on merkityksellinen tämän tutkielman kannalta, sillä siitä voidaan johtaa, millaisia vaatimuksia ja kompetensseja kestävyysraportointitarkastajalta vaaditaan lain näkökulmasta. Teoriakokeen on katettava vähintään seuraavat aihealueet. Ensinnä teoriakokeen sisällössä on oltava kestävyysraportoinnin laadintaan liittyvistä oikeudellisista vaatimuksista ja standardeista. Toiseksi teoriakokeessa on otettava huomioon kestävyysanalyysiin liittyviä seikkoja. Kolmanneksi teoriakokeessa tulee käsitellä due diligence-prosesseja kestävyuden näkökulmasta. Viimeiseksi kestävyysraportointiin liittyvät oikeudelliset vaatimukset sekä kestävyysraportoinnin varmennusstandardit tulee olla teoriakokeessa huomioituna. (EU 2022/2464 2022, 51.)

Kuten aiemmin todettiin kestävyysraporttien varmentamista, on lähdetty rakentamaan vahvasti tilintarkastuksen pohjalta ja perustalle. Kestävyysraportointidirektiivi ja sen johdannaisena syntyvät säännökset luovat puitteet kestävyysraportoinnille sekä niiden varmentamiselle. Tilintarkastusalan näkökulmasta edellä esiteltyt seikat helpottavat ja vahvistavat tilintarkastusalan toimintaa kestävyysraporttien varmentamisen tilassa. Tilintarkastuksen legitimizeetti ja toiminnan legitimointi siis helpottuvat lainsäädännön myötä. Legitimizeetistä ja toiminnan legitimoinnista tarkemmin myöhemmin tässä tutkielmassa. Viimeisenä edellä esitellyn perusteella voidaan sanoa, että kestävyysraportointi tulee vaikuttamaan niiden tilintarkastajien kompetenssivaateisiin, jotka kestävyysraportteja varmentavat. Esimerkiksi lainsäädännön sekä niin raportointistandardien kuin varmennusstandardien tuntemus on keskiössä kestävyysraportteja varmentettaessa.

### 3.3 Kestävyyseraportointi

Suomen Tilintarkastajat ry määrittelee kestävyysraportin raportiksi, jossa yhteisön toiminnasta aiheutuneista ympäristö-, sosiaalisista sekä hallinnollisista vaikutuksista tuotetaan merkityksellistä ja käyttökelpoista informaatiota sidosryhmien päätöksenteon tueksi. Kestävyysraportin laatijan tavoitteena voidaan nähdä sidosryhmien ymmärryksen, sitoutumisen ja luottamuksen kasvattaminen tuottamalla merkittävää ja olennaista tietoa yhteisön toiminnasta. Lisäksi kestävyysraportin tulisi esittää organisaation arvot ja hallintomallin sekä osoittaa yhteys strategian ja kestävyiden välillä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021, 3.)

Kestävyysraporteista puhutaan myös niin sanottuina ESG-raportteina. ESG on lyhenne englannin kielen sanoista environmental, social ja governance. Käytännössä niillä tarkoitetaan suomennettuna ympäristöön, yhteiskuntavastuuseen ja hallintotapaan liittyviä asioita. Vastuullisuusraportoinnin myötä sidosryhmät pystyvät muodostamaan käsitystä yhteisön toiminnasta mainituilla osa-alueilla. Aikaisemmin kestävyysraportti on tunnettu paremmin vastuullisuusraporttina, mutta kestävyysraportti nimityksenä tälle raportille on saanut Suomessa enemmän jalansijaa viime aikoina. Näin muun muassa siksi, että Euroopan komissio on päättänyt direktiiviehdotuksessaan käyttää tätä kestävyysraportti nimitystä eikä vastuullisuusraportin termiä. Lisäksi kestävyysraportti kuvastaa ja vastaa selkeämmin englanninkieliseen käännökseensä sustainability report.

Organisaatiot panostavat entistä enemmän kestävyteen ja vastuullisuuteen. Näin ollen halutaan näistä asioista viestiä niin ikään organisaation sidosryhmille ja näin ollen saada maksimaalinen hyöty. Tämä voidaan nähdä yhtenä syynä kestävyysraportoinnin yleistymiseen. Tällä tavoin kestävyteen liittyvistä toimista saadaan vieläkin enemmän irti esimerkiksi organisaation maineen kohentuessa. Tilintarkastusyhteisö KPMG on julkaissut vuonna 2020 tutkimuksen kestävyysraportoinnista ja siihen liittyvistä trendeistä. Ensimmäisen kestävyysraportointiin liittyvän tutkimuksen KPMG on suorittanut vuonna 1993, jolloin 12 prosenttia tutkimuksen organisaatioista julkaisi kestävyysraportin. Vuonna 2020 80 prosenttia julkaisi kestävyysraportin, nousu on ollut merkittävää. Suomessa sataa suurinta yritystä tarkasteltaessa kestävyysraporttien määrä on maailmanlaajuista keskiarvoa (77 %) korkeampi. Vuonna 2017 82 prosenttia julkaisi kestävyysraportin Suomessa ja vuonna 2020 kestävyysraporttien julkaisun osuus oli

kasvanut 90 prosenttiin tämän KPMG:n tutkimuksen perusteella. Tässä tutkimuksessa käsiteltiin myös syitä sille, miksi kestävyysraportointi on lisääntynyt. Suurimmaksi syyksi nähdään lisääntynyt ymmärrys ja huoli organisaatioiden toiminnan vaikutuksista ympäristöön ja ihmisiin. Tärkeää on kuitenkin huomioida myös se, että muutamien maiden kohdalla lainsäädännöllä on erittäin suuri vaikutus kestävyysraporttien määrään. Kestävyysraportointi on myös levinnyt jo niin laajalle, että sen voidaan nähdä olevan maailmanlaajuinen normi ja raportoimattomuus voidaan nähdä organisaatiolle merkittävänä riskinä. (KPMG 2020.)

Fifka (2011, 26) on tutkinut toimialan vaikutuksia yritysten kestävyysraportointiin. Tutkimuksen mukaan yrityksen koolla ja toimialalla on merkittäviä vaikutuksia kestävyysraportointiin. Tämä on linjassa KPMG:n tutkimuksen kanssa, jossa on niin ikään tarkasteltu kestävyysraportointia toimialakohtaisesti. Tutkimuksesta selviää, että kestävyysraportteja tuotetaan eniten kaivostoiminnan sekä tekniikan, median ja tietoliikenteen aloilla, joissa 84 prosenttia julkaisee kestävyysraportin. Heikointa kestävyysraporttien julkaiseminen on vähittäiskaupan alalla, jossa 67 prosenttia julkaisee kestävyysraportin. Tärkeää on kuitenkin huomioida, että tarkasteltaessa maailman 250 suurimman yrityksen kestävyysraportteja selviää, että kaikki vähittäiskaupan alalla toimivat toimijat julkaisevat kestävyysraportin. Lisäksi tästä tutkimuksesta huomataan, että niin sanotut ympäristöherkät toimialat, kuten kaivos-, auto-, öljy- ja kaasu- sekä metsäteollisuus ovat kestävyysraporttien julkaisemisen näkökulmasta aktiivisimpia. (KPMG 2020, 16.)

Integroitujen raporttien määrä jatkaa kasvuaan, mutta useissa maissa on edelleen yleisempää julkaista kestävyysraportti erillisenä raporttina tilinpäätöksestä. Integroidulla raportilla tarkoitetaan sitä, että organisaatiot julkaisevat käytännössä yhden raportin, johon sisältyy tilinpäätös, kestävyysraportti sekä mahdollisesti muita raportteja organisaatioon ja sen toimintaan liittyen. Suomi sijoittuu kymmenen kärkeen, kun tarkastellaan integroitujen raporttien yleisyyttä maakohtaisesti integroitujen raporttien osuuden ollessa 84 prosenttia. (KPMG 2020, 18 & 21.)

IIRC, (The International Integrated Reporting Council) joka on osa IFRS-säätiötä, on julkaissut integroituun raportointiin liittyen viitekehyksen. Kyseisen viitekehyksen mukaan integroitu raportti on tiivis esitys organisaation strategiasta, hallinnosta,

tehokkuudesta sekä tulevaisuuden näkymistä ulkoisen toimintaympäristön kontekstissa, joiden perusteella sidosryhmät pystyvät tekemään johtopäätöksiä organisaation arvonluonnin näkökulmasta niin pitkällä kuin lyhyelläkin aikavälillä. Integroidun raportoinnin pääasiallisena tarkoituksena on tuottaa organisaation sidosryhmille laadukasta ja hyödyllistä niin taloudellista kuin ei-taloudellista tietoa päätöksenteon tueksi. Lisäksi integroidut raportit edistävät johdonmukaisuutta ja tehokkuutta raportoinnissa sekä parantaa raporteista saatavan informaation laatua (IIRC 2021, 2, 5, 10 & 11.)

IIRC:n viitekehystä tarkasteltaessa huomataan, että siinä keskiössä on pääasiassa organisaation kyky luoda arvoa eikä niinkään kestävyys. Toisaalta integroidun raportin tarkoituksena voidaan nähdä kokonaisvaltaisemman kuvan luominen, jossa kestävyys teemana on yksi palanen. Tärkeää on huomioida, että kestävyys on kuitenkin tässä ajassa ja tulevaisuudessa erittäin suuressa roolissa organisaation arvonluonnissa. Kyseistä viitekehystä tarkasteltaessa herää kysymys siitä, mikä kohderyhmä on saattanut olla keskiössä, kun viitekehystä on luotu. Eittämättä on selvää, että etenkin sijoittajat ovat hyvin kiinnostuneita organisaatioiden kyvystä luoda arvoa kokonaisvaltaisesti. Sijoittajat ovatkin lisänneet painetta organisaatioille vaatimalla laajempaa informaatiota organisaatioista. Integroitu raportointi on oiva väline tuoda näkyväksi organisaation suoriutumisen kokonaisvaltaisesti organisaation sidosryhmille. Integroitu raportointi on saanutkin kritiikkiä sijoittajien tarpeiden priorisoinnista muiden organisaation sidosryhmien kustannuksella. (Briem & Wald 2018, 1463.)

Mikä sitten motivoi organisaatioita kestävyysraportointiin? Fifka (2011) on tutkimuksessaan nostanut esille sekä ulkoisia että sisäisiä ajureita, joiden voidaan nähdä vaikuttavan siihen, että organisaatiot julkaisevat kestävyysraportteja. Kyseisessä tutkimuksessa on analysoitu satoja kestävyysraportointiin liittyviä tutkimuksia ympäri maailman. Merkittävimmiksi ulkoisiksi ajureiksi tässä tutkimuksessa tunnistettiin organisaation maa tai alue, median luoma paine sekä se, kuinka kiinnostuneita sidosryhmät ovat. Lisäksi organisaatioiden kestävyysraportointiin vaikuttavat toimintamaan poliittinen, lainsäädännöllinen, sosiaalinen ja taloudellinen ympäristö sekä ympäröivän yhteiskunnan odotukset. Sisäisistä ajureista merkittävimmät ovat organisaation koko ja toimiala. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että mitä suurempi organisaatio on kyseessä ja mitä niin sanotusti herkemällä toimialalla organisaatio

toimii todennäköisyydet kestävyysraportin laatimiselle kasvavat. Sisäisistä ajureista lisäksi organisaation johdon asenteella sekä taloudellisella, sosiaalisella ja ympäristöllisellä suoriutumisella on vaikutusta kestävyysraportin laatimisen kannalta.

Toimitusketjut ovat yhä merkittävämmässä roolissa organisaatioiden toimintaa tarkasteltaessa ja niillä on vaikutusta siihen, kuinka kestävä organisaation toiminta on kokonaisuudessa sekä, kuinka kestävä toiminta näyttää sidosryhmille. Tämä voidaan nähdä yhtenä ajurina, joka niin ikään motivoi organisaatioita kestävyysraportointiin. Taten, Ellramin ja Kirchoffin (2010, 1 & 16) mukaan organisaatioiden paine raportoida toimitusketjustaan molempiin suuntiin kasvaa jatkuvasti. Toimitusketjun kestävydestä raportoimalla pyritään osoittamaan sitä, että toimitusketjun kaikki toimijat noudattavat ja heitä ohjaa samankaltaiset arvot. Toimitusketjun yhden toimijan kestävämmillä toimintatavoilla voi olla merkittäviä seurauksia esimerkiksi lopullista tuotetta myyvän organisaation toimintaan. Esimerkiksi Amnestyn (2016) artikkelissa nostetaan esille suurten teknologiayritysten toimitusketjuun liittyvää kestäväntä toimintaa liittyen kobolttiin, jota käytetään akuissa. Toimitusketjuja tarkasteltaessa suurempien organisaatioiden kohdalla näkisin kestävyysraportoinnin liittyvän etenkin organisaation maineeseen ja sitä kautta toimintaan. Pienempien toimijoiden osalta kestävyysraportoinnilla saattaa olla erittäin merkittävä vaikutus siihen, saako kyseinen pienempi toimija sopimusta isomman organisaation kanssa, joka voi olla elintärkeää toiminnan jatkuvuuden näkökulmasta.

Rahoittajat vaativat myös kestävyysraportointia yhä enenevässä määrin. Tämä voidaan myös nähdä yhtenä ajurina, joka motivoi organisaatioita kestävyysraportointiin. Organisaatiot hyötyvät avoimesta kestävyysraportoinnista saaden taloudellisia resursseja ulkopuolelta helpommin ja paremmilla ehdoilla. Kestävyysraporttien myötä sijoittajat ja rahoittajat pystyvät arvioimaan organisaatiota paremmin avoimemman informaation ansiosta, joka pienentää sijoituksen riskiä ja täten vaikuttaa rahoituksen ehtoihin. (Raimo, Caragnano, Zito, Vitolla & Mariani 2021, 1412 & 1415.) Kestävyysraportteja julkaisevat organisaatiot hyötyvät tästä myös siten, että heidän saadessaan rahoitusta paremmilla ja edullisemmilla ehdoilla heidän kilpailukykyensä paranee verrattuna sellaiseen organisaatioon, joka ei kestävyysraporttia julkaise.

Tarkasteltaessa kestävyysraportointia ei voida sivuuttaa kaksinkertaisen olennaisuuden (double materiality) periaatetta, joka on keskeinen periaate etenkin EU:n kestävyysraportointidirektiivissä (CSRD). Kaksinkertaisella olennaisuudella tarkoitetaan sitä, että organisaatioiden on raportoitava siitä, miten kestävyyskysymykset vaikuttavat organisaatioon ja toisaalta, miten organisaation toiminta vaikuttaa ihmisiin ja ympäristöön. Tarkemmin organisaation ympäristövaikutuksilla tarkoitetaan toiminnan vaikutuksia ympäristöasioihin, sosiaalisiin ja työntekijöitä koskeviin seikkoihin, ihmisoikeuksien kunnioittamiseen sekä korruption ja lahjonnan torjuntaan. (EU 2022/2464, 24.) Yksinkertaistetusti kaksinkertaisessa olennaisuudessa on kyse siitä, että organisaatioiden tulee raportoida siitä, miten kestävyyskysymykset vaikuttavat niiden tulokseen, asemaan ja kehitykseen. Tämä on niin sanottu outside-in näkökulma. Toinen näkökulma inside-out, jossa organisaatio raportoi siitä, miten kestävyyskysymykset vaikuttavat ihmisiin ja ympäristöön. (EU 2021/0104 (COD), 1.)

Hahn ja Kühnen (2013) ovat tutkimuksessaan havainneet neljä keskeistä teoriaa, jotka linkittyvät kestävyysraportointiin. Nämä teoriat ovat legitimaatioteoria, sidosryhmäteoria, signaalointiteoria ja institutionaalinen teoria. Legitimaatioteorian valossa organisaatiolla tulee olla legitimizeetti, lupa toimia, jonka myötä organisaatio pääsee käsiksi tarpeellisiin resursseihin liiketoiminnan harjoittamisen näkökulmasta. Legitimizeettiteorian mukaan millään organisaatiolla ei ole luontaisesti oikeutta toimia vaan toiminta edellyttää ympäröivän yhteiskunnan hyväksynnän. Legitimizeetti on siis mahdollisesti uhattuna, mikäli ympäröivä yhteiskunta kokee, ettei organisaatio toimi hyväksyttävällä tavalla. Legitimaatiostrategioilla pyritään varmistamaan hyväksyntä organisaatiolle sen ollessa elintärkeä organisaation toiminnan kannalta. (Hahn & Kühnen 2013, 14.) Organisaatioiden yksi tapa hankkia legitimizeettiä toiminnalleen on juuri kestävyysraporttien laatiminen ja julkaiseminen. Tällä tavoin organisaatiot pyrkivät oikeuttamaan ja osoittamaan oman toimintansa legitimizeetin ympäröivälle yhteiskunnalle. Varmenemisen voidaan nähdä vielä vahvistavan kestävyysraportista saatavaa legitimizeettiä.

Organisaation legitimizeetin ja hyväksyttävyyden voidaan nähdä liittyvän suoraan sidosryhmäteoriaan. Organisaatioita tulisi johtaa kaikkien sidosryhmien etujen mukaisesti eikä vain esimerkiksi osakkeenomistajien etujen mukaisesti. Sidosryhmäteorian perusteella organisaatioiden tulisi siis ottaa huomioon laajasti

sidosryhmien näkökulmat ja odotukset. Tärkeää olisi siis tunnistaa, mikäli ulkoisten tai sisäisten sidosryhmien näkökulmat tai odotukset muuttuvat. Viimeaikainen trendi kestävyyskysymysten painottamisessa voidaan nähdä tällaisena muutoksena, jossa sidosryhmät odottavat organisaatioiden toimivan kestävästi ja raportoivan siitä. (Hahn & Kühnen 2013, 14.)

Lähtökohtaisesti sidosryhmien ollessa tänä päivänä erittäin tietoisia juuri esimerkiksi kestävyysasioista saattaa organisaation toiminta hankaloitua huomattavasti, mikäli organisaatio ajaa pelkästään omaa etuaan taikka osakkeenomistajien etua välittämättä sidosryhmiensä odotuksista. Suora linkki kestävyysraportointiin voidaan nähdä sillä perusteella, että perinteisen talousraportoinnin voidaan katsoa palvelevan tiettyä kapeampaa osaa organisaation sidosryhmistä. Organisaation tuottama ja julkaisema kestävyysraportti taas vastaa todennäköisesti laajemmin ja laajemman joukon sidosryhmien odotuksia. Tällöin organisaatio tuottaa arvokasta informaatiota toiminnastaan laajemmalle joukolle sidosryhmiä ja täyttää samalla heidän odotuksiaan paremmin, joka on sidosryhmäteorian valossa tärkeää.

Signalointiteoriaan voidaan nähdä linkittyvän vahvasti tiedon epäsymmetria ja legitimizeetti. Organisaation kestävyteen liittyvä suoriutuminen on yhteydessä tiedon epäsymmetriaan, sillä etenkin ulkoisten sidosryhmien on vaikeaa saada uskottavaa informaatiota tästä. Legitimizeetin varmistamiseksi organisaatiot saattavat pyrkiä vähentämään tätä tiedon epäsymmetriaa raportoimalla ennakoivasti kestävyteen liittyvistä asioista. Informaation vastaanottajasta riippuu kuitenkin se, pitävätkö he annettua informaatiota luotettavana vai ei, joka vaikuttaa signalointiponnistelujen tarpeellisuuteen ja tehokkuuteen. Mikäli organisaatiolla on suuri määrä sidosryhmiä, vaikuttaa se organisaation tarpeeseen varmistaa omaa legitimizeettiään signaloimalla aktiivisesti sidosryhmilleen kestävydestään. Käytännössä tämä tarkoittaa usein sitä, että suurten organisaatioiden, joilla on paljon sidosryhmiä, tulee signaloida sidosryhmilleen enemmän turvatakseen legitimizeettinsä. Nämä kolme edellä esiteltyä teoriaa voivat auttaa selittämään kestävyysraportoinnin lisääntymistä viimeisen vuosikymmenen aikana. (Hahn & Kühnen 2013, 14.)

Institutionaalisen teorian näkökulmasta organisaatioiden toiminta ei välttämättä aina noudata liiketoiminnallisia perusteita vaan vastaa ympäristön institutionalisoituneisiin



odotuksiin. Kestävyysraportoinnin näkökulmasta tämä tarkoittaisi sitä, että vähitellen kestävyysraportointi yleistyisi entisestään sekä yhdenmukaistuisi institutionalisoituneiden odotusten myötä. (Hahn & Kühnen 2013, 14.) Ympäröivän yhteiskunnan odotukset siis luovat painetta tuottaa kestävyysraportteja ja ajan kuluessa muovaavat organisaatioiden kestävyysraportteja samaan suuntaan, jolloin tulevaisuudessa kestävyysraportit olisivat yhdenmukaisempia.

Kestävyysraportointia kohtaan on noussut myös kritiikkiä. Ensinnä etenkin vapaaehtoisten kestävyysraporttien luotettavuutta sekä käytettyjä metodeja liittyen mittaamiseen ja raportointiin voidaan kyseenalaistaa. Tämän lisäksi kestävyysraportoinnin on katsottu epäonnistuneen vaikuttamaan tosiasiallisesti kestävään kehitykseen. Toiseksi kestävyysraportit yleisesti sekä niiden varmentamiset ja raportointiohjeistukset voidaan nähdä kahdella tavalla. Kestävyysraportit voidaan nähdä joko aitona vastuun kantamisena ja keinona edistää organisaation kestävää toimintaa. Toisena näkökulmana kestävyysraportit voidaan nähdä viestintänä sekä symbolisena eleenä, jolla ei ole todellisia vaikutuksia. Kritiikkiä saavat osakseen myös itsenäiset kestävyysraportit, jotka ovat usein erittäin laajoja verrattaessa niitä integroituihin raportteihin. Itsenäisten raporttien ongelmana nähdään niiden laajuus, jolloin ne saattavat sisältää paljon hajanaista ja epäolennaista informaatiota. Tällöin kestävyysraportin laatu kärsii vääjäämättä. Erittäin laajat raportit eivät ole kovinkaan käyttäjystävällisiä, sillä informaation käyttäjän on vaikeampi erottaa oleellinen informaatio epäoleellisesta. Esimerkiksi GRI on kuitenkin havahtunut tähän kritiikkiin pyrkimällä parantamaan viitekehjyksiensä avulla kestävyysraportoinnin laatua, vertailtavuutta sekä luotettavuutta. (Michelon, Pilonato & Ricceri 2015, 59-60, 62 & 73-75.)

Kestävyysraportoinnin saamaa kritiikkiä tarkasteltaessa on mielestäni kuitenkin tärkeää huomioida se seikka, että niin lainsäätäjät kuin kestävyysraportoinnin viitekehjyksiä työstävät toimijat pyrkivät tekemään kestävyysraporteista luotettavampia, vertailtavampia sekä laadukkaampia. Esimerkiksi kestävyysraportointiin liittyvä lainsäädäntö on lisääntynyt ja tarkentunut, jolla on vaikutusta kestävyysraporttien luotettavuuteen positiivisesti. Lisäksi kestävyysraporttien varmennuksen saralla on nähty kehitystä eri toimijoiden toimesta, joka niin ikään lisää kestävyysraporttien luotettavuutta.

### 3.4 Kestävyyseraportoinnin standardit ja ohjeistukset

Kestävyyseraportoinnin alalla ei ole aiemmin ollut oikeastaan yhteistä lainsäädäntöä. Tästä syystä vapaaehtoiset ohjeistukset ja viitekehukset ovat muokanneet ja vieneet eteenpäin osaltaan kestävyyseraportointia. Kestävyyseraportoinnin voidaan nähdä yleistyneen etenkin viime vuosien aikana merkittävästi. Vertailtaessa kestävyyseraportointia perinteiseen taloudelliseen raportointiin voidaan kuitenkin sanoa kestävyyseraportoinnin olevan vielä alkutekijöissään. Toisaalta kestävyyseraportointi on saavuttanut sellaisen pisteen, jossa voidaan sanoa näyttävän epätodennäköiseltä, että se katoaisi minnekään. Kestävyyseraportoinnin voidaan osaltaan nähdä tulleen keskeiseksi osaksi tarkasteltaessa yleisesti raportoinnin viitekehystä. Kestävyyseraportoinnille on kehitetty satoja kansallisia ja kansainvälisiä ohjeita, periaatteita, määräyksiä ja standardeja. Kuitenkin usein kestävyyseraportointiin kehitetyt viitekehukset jäävät vain muutaman toimijan käyttöön ja tällöin ne unohdetaan myös hyvin nopeasti. Tällä hetkellä kestävyyseraportoinnin alalla voidaan nähdä kuitenkin kolme viitekehystä, jotka ovat saaneet laajaa kansainvälistä tunnustusta ja ovat laajasti käytössä globaalisti. Kyseiset viitekehukset ovat Global Reporting Initiative (GRI), AccountAbility ja Yhdistyneiden kansakuntien kehittämät kestävyyseraportoinnin viitekehukset. (Tschopp & Huefner 2014, 565-566.)

GRI raportointiviitekehys on laajimmin käytetty malli raportoida yritysvastuusta. Se sai alkunsa tarpeesta luoda tilinpäätöseraportointia vastaava viitekehys organisaatioiden yritysvastuun ja kestävän kehityksen raportoinnille. Kyseisen viitekehysten kehitystyö aloitettiin vuonna 1997 ja päämääränä oli saada aikaiseksi laajasti hyväksytty raportointiohjeistus, joka yhdistäisi eritasoisia ohjeistuksia ja suosituksia saman viitekehysten alle. GRI raportointiohjeistukset ovat saavuttaneet yleisesti hyväksytyyn yritysvastuun ja kestävän kehityksen raportointiviitekehysten aseman. (Niskala, Pajunen, Tarna-Mani & Puroila 2019.) GRI-standardien sanotaan soveltuvan kaikenlaisille organisaatioille koosta, toimialasta taikka sijainnista riippumatta. (Tschopp & Huefner 2014, 565-566). Tämä saattaa selittää kyseisen raportointistandardin suosiota.

GRI-raportointiviitekehysten kehitystyö tapahtuu monisidosryhmäyhteistyön avulla, jotta viitekehys palvelisi mahdollisimman hyvin yleistä etua. Lisäksi sidosryhmien osallistamisella viitekehysten hyväksyttävyyttä, uskottavuutta ja käyttökelpoisuutta paranevat merkittävästi. Kyseisten raportointistandardien on tarkoitus toimia

organisaatioiden taloudellisen, sosiaalisen sekä ympäristövaikutusten raportoinnin laajasti hyväksyttynä viitekehyksenä, jonka avulla organisaatiot voivat raportoida osallisuudestaan kestäväan kehitykseen. Standardien avulla pyritään tuomaan esille organisaation oman toiminnan sekä ulkopuolisten tahojen kanssa solmittujen suhteiden vaikutuksista organisaation kestävyteen. (Niskala ym. 2019.)

GRI-standardit pitävät sisällään raportointiperiaatteet, raportointiohjeet sekä standardit. Nämä käsittelevät viittä erilaista sisältöaluetta, jotka ovat: 1. strategia ja analyysi 2. organisaation profiili 3. raportointi parametrit 4. hallinto, sitoumukset ja sitoutuminen 5. johdon lähestymistapa ja suorituskykyindikaattorit. (Tschopp & Huefner 2014, 566.)

GRI-standardien mukaisesti raportoimalla organisaatio kykenee antamaan tasapainoisen kuvan toiminnastaan, sillä raportointiviitekehysessä otetaan huomioon kestävyyttä edistävät sekä niihin haitallisesti vaikuttavat toimet. GRI-standardeja käyttämällä organisaatiot siis parantavat toimintansa läpinäkyvyyttä ja edistävät kestävyysraporttien vertailukelpoisuutta. Vertailukelpoisuus onkin yksi tärkeimmistä tavoitteista, joita GRI-standardien avulla pyritään parantamaan. GRI-standardit ovat jaoteltu ehdottomiin vaatimuksiin, suosituksiin ja ohjeistuksiin. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että raportoivan organisaation on noudatettava kaikkia sille soveltuvia vaatimuksia. Vapaaehtoisten suosituksien ja ohjeistuksien osalta organisaatio voi päättää itse niiden noudattamisesta. (Niskala ym. 2019.)

Konsultointi- ja standardointiorganisaatio AccountAbility on kehittänyt 1990-luvun lopulta lähtien enemmänkin periaatteisiin perustuvia standardeja, jotka on tarkoitettu auttamaan organisaatioita kestävyden saralla. AA1000 sisältää periaatteisiin, varmennukseen sekä sidosryhmiin liittyviä standardeja. Esimerkiksi periaatteisiin liittyvät standardit kehitettiin auttamaan organisaatioita kehittämään yhteiskuntavastuuseen liittyvää raportointia ja tätä kautta organisaatiot pystyvät laatimaan luotettavampia kestävyysraportteja. Tämän standardikokonaisuuden ohjaavina pääperiaatteina voidaan nähdä läpinäkyvyys, reagoivuus sekä vaatimustenmukaisuus. (Tschopp & Huefner 2014, 567.)

AA1000 standardikokonaisuus voidaan nähdä niin sanottuna prosessistandardina. Tällä tarkoitetaan sitä, että standardit esittävät prosesseja, joita organisaation tulisi noudattaa

raportoidakseen asianmukaisesti kestävyyyteen liittyvistä seikoista. Tämä standardikokonaisuus ei ole suorituskykystandardi, jollaisena GRI voidaan nähdä. Käytännössä AA1000 standardit eivät siis tarjoa suorituskykyä mittaavia mittareita. AccountAbilityn standardit keskittyvät pikemminkin raportoinnin ja varmentamisen prosesseihin, kuin johonkin tiettyyn spesifiin sisältöön kestävyysraportissa. (Tschopp & Huefner 2014, 567.)

Yhdistyneiden kansakuntien kehittämä UN Global Compact ei ole niinkään raportointia koskeva ohjeistus vaan se voidaan nähdä pikemminkin kestävään kehitykseen liittyvänä viitekehyksenä. Se koostuu kymmenestä periaatteesta, jotka liittyvät ihmisoikeuksiin, työlöihin, ympäristöön sekä korruption torjuntaan. UN Global Compactissa ei ole niin sanotusti mitään sääntöjä, joita organisaation tulisi noudattaa osoittaakseen noudattavansa näitä määriteltyjä periaatteita. Viitekehys suosittelee osoittamaan sitoutumisen kirjallisella raportilla, jossa kuvaillaan organisaatiossa käytössä olevia prosesseja sekä järjestelmiä, joilla pyritään varmistamaan periaatteiden noudattaminen. Lisäksi viitekehys kannustaa tunnistamaan ja raportoimaan indikaattoreista, jotka liittyvät kuhunkin periaatteeseen. Organisaatiot voivat siis itse valita mittarit, joiden kokevat parhaiten kuvaavan organisaation periaatteiden noudattamista. (Tschopp & Huefner 2014, 566-567.)

Edellä esitellyt standardit ja viitekehykset ovat saaneet kuitenkin myös kritiikkiä osakseen. Tschoppin ja Huefnerin (2014) tutkimuksen perusteella GRI-standardit voidaan nähdä toimintaa liiankin tiukasti ohjaavina sääntöinä. Lisäksi GRI-standardit ovat saaneet kritiikkiä siitä, että siinä käytettävät indikaattorit eivät ole tarkoituksenmukaisia taikka niiden käyttäminen on liian kallista. GRI:n kohdalla nousee esiin kritiikkiä myös siitä, että sen avulla ei pystytä tuottamaan tarpeeksi hyödyllistä tietoa organisaation sidosryhmille. AA1000 sekä UN Global Compact ovat saaneet osakseen hyvin samankaltaista kritiikkiä. AA1000 standardia pidetään liian avoimena tulkinnalle. Jos organisaatioille annetaan mahdollisuus kehittää omia standardeja, tulevat ne olemaan valikoivia sen suhteen, mitä raportoivat. UN Global Compactin kohdalla huoli on hyvin samankaltainen. Mikäli organisaatioille annetaan mahdollisuus valita mittarit itsenäisesti, on organisaatioilla insentiivi antaa organisaation toiminnasta väärää tietoa. (Tschopp & Huefner 2014, 574.)

### 3.5 Kestävyyseraporttien varmentaminen

Kestävyyseraportointi on yleistynyt viimeisten vuosikymmenten aikana merkittävästi niin kuin aiemmin on mainittu. Tämän myötä myös ulkopuolisen, riippumattoman toimijan tuottamien varmennuslausuntojen määrä liittyen kestävyyseraportteihin on kasvanut. Suomen Tilintarkastajat ry (2021) määrittelyn mukaisesti kestävyyseraporttien varmennuslausunnot ovat itsenäisten ja alan ammattilaisten tuottamia lausuntoja, joiden tarkoituksena on varmistaa, että kestävyyseraportissa esitettävä informaatio on luotettavaa ja olennaista. Farooq ja de Villiers (2017, 82) määrittelevät kestävyyseraporttien varmentuksen hyvin samalla tavalla. Heidän mukaansa kestävyyseraporttien varmentaminen tapahtuu toimeksiantona, jossa organisaatio palkkaa ulkopuolisen varmennuspalveluja tarjoavan toimijan varmentamaan organisaation kestävyyseraportin sekä antamaan tästä lausunnon. Tämän tarkoituksena on parantaa organisaation ulkopuolisten sidosryhmien luottamusta kestävyyseraportin sisältämään informaatioon.

Motiiveja kestävyyseraporttien varmentukselle voidaan nähdä monia. Ensinnäkin varmentaminen on keino saattaa organisaation toiminta läpinäkyvämmäksi. Lisäksi sisäisinä motivaattoreina voidaan nähdä esimerkiksi kestävään kehitykseen liittyvän toiminnan mittaus, luotettavamman ja paremman informaation saaminen päätöksenteon tueksi, johdon valvonnan sekä muiden organisaation valvontajärjestelmien tehostaminen. Kuitenkin hyvin usein tärkein syy liittyy organisaation riskienhallinnan tehostamiseen. (Gürtürk & Hahn, 2016, 32 & 39.) Kestävyyseraporttien varmentamisen tavoitteena voidaan nähdä myös pyrkimys tuottaa legitimiyyttä ja täten oikeuttaa oma toiminta esimerkiksi jollakin ympäristöherkällä toimialalla (Power 2003, 380).

Tilintarkastusala ja tilintarkastajan ammatti perustuu standardeille. Standardit sanelevat, miten tilintarkastusyhteisöjen tulee toimia, jäsentää toimintansa. Millä perusteilla ammattitaitoista henkilöstöä palkataan, koulutetaan ja palkitaan. Mitä palveluita tarjotaan, miten toimeksiannot suoritetaan. Standardit sanelevat, ohjaavat ja rajoittavat tilintarkastajien toimintaa ja käyttäytymistä. Toisaalta standardeilla on myös merkitystä tarkastettavien asiakkaiden toimintaan ja sitä kautta myös tilintarkastajiin. Kirjanpito-standardit määrittelevät, kuinka tulos mitataan ja raportoidaan johdonmukaisesti. Tilintarkastusstandardien tehtävänä on määritellä prosessi tuloksen varmentamiseksi. Varmentamisen pääasiallisena tavoitteena on varmistua siitä, että

asiakkaan toiminta ja raportointi on standardien mukaista. Varmennusstandardien avulla varmistetaan se, että varmentajien tiedot ja taidot ovat tarvittavalla tasolla, varmennukset vastaavat sidosryhmien tarpeita sekä varmistetaan varmennuksen olevan riittävän laadukasta. (Knechel 2013, 2-3.)

Kestävyysraporttien varmennuksessa käytetään pääasiassa kahta standardia, jotka ovat AccountAbilityn AA1000AS standardi sekä IAASB:n ISAE 3000-standardi (Gürturk & Hahn 2016, 33). Näitä varmennusstandardeja käsitellään seuraavaksi. Kyseisiä standardeja ei ole mahdollista eikä tarkoituksenmukaista avata perusteellisesti. Tutkielmassa pyritään siis avaamaan ja tarkastelemaan tämän tutkielman kannalta merkityksellisimpiä seikkoja kummastakin varmennusstandardista.

IAASB tuottaa kansainvälisiä standardeja tilintarkastukselle, varmennukselle sekä laadunhallinnalle, joiden tarkoituksena on vahvistaa yhteiskunnan luottamusta tilintarkastusta kohtaan (IAASB 2013). ISAE 3000-standardi on kehitetty tilintarkastajien käyttöön, mutta sen käyttö on sittemmin avattu kaikille varmentajille. Kyseinen standardi on niin sanotusti yleinen standardi, joka koskee muita varmennustoimeksiantoja kuin taloudelliseen tietoon kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluontoista tarkastusta. ISAE 3000 ohjaa varmentajaa tarkastelemaan raportointijärjestelmiä, tietoon liittyviä organisaation sisäisiä kontroleja sekä muita toimenpiteitä, joiden avulla tarkastettava organisaatio pyrkii varmistamaan tiedon laadun ja luotettavuuden sekä, millaisilla keinoilla organisaatio pyrkii vähentämään olennaisen virheen riskiä. (Niskala ym. 2019.)

Yksinkertaistettuna ISAE 3000-standardi sisältää peruseriaatteita, ohjeistuksia sekä menetelmiä, joita standardin mukaisissa varmennustoimeksiannoissa tulisi käyttää. Tärkeä seikka huomioitavaksi on se, että kyseistä standardia voidaan käyttää hyvin monipuolisesti erilaisissa toimeksiannoissa, mutta se on suosittu ja sitä käytetään etenkin kestävyysraporttien varmentamisessa. ISAE 3000-standardin perusteella tuotettu varmennuslausunto tarjoaa joko kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden. (IAASB 2013.)

ISAE 3000-standardin ollessa alun perin suunniteltu tilintarkastajien käyttöön löytyy siitä paljon samanlaisia asioita, joita pidetään yleisesti tilintarkastuksessa tärkeinä. Kyseisen varmennusstandardin tavoitteena on saada joko kohtuullinen tai rajoitettu varmuus siitä, että aiheeseen liittyvät tiedot eivät sisällä olennaista virhettä. Toisena tavoitteena on

esittää johtopäätös, johon on päädytty tarkastuksen perusteella. Kolmantena tavoitteena nähdään tämän johtopäätöksen kommunikointi asiaankuuluvien vaatimusten mukaisesti. (IAASB 2013, 6.)

Kyseisessä standardissa mainitaan tilintarkastukselle tutut eettiset periaatteet, jotka ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen. Tilintarkastuksen näkökulmasta perustavanlaatuiset skeptisyys sekä ammatillinen harkinta mainitaan niin ikään tässä varmennusstandardissa. Tilintarkastajan tulee siis suunnitella sekä suorittaa varmennus skeptisesti ja tiedostettava, että informaatio saattaa sisältää olennaisen virheen. Ammatillista harkintaa tulisi soveltaa niin ikään varmennuksen suunnittelu- ja toteutusvaiheessa. Käytännössä ammatillisella harkinnalla tarkoitetaan esimerkiksi toimenpiteiden luonteen, ajoituksen sekä laajuuden määrittämistä. (IAASB 2013, 15 & 32.)

ISAE 3000-standardissa mainitaan lisäksi varmennustaidot ja -tekniikat, joihin sisältyy: skeptisyyden ja ammatillisen harkinnan soveltaminen, varmennuksen suunnittelu ja suorittaminen, evidenssin hankkiminen ja arviointi, tietojärjestelmien ja sisäisten kontrollien roolin ja rajoitusten ymmärtäminen, olennaisuuden ja toimeksiannon riskien huomioiminen, mitkä menettelytavat soveltuvat kyseiseen toimeksiantoon sekä systemaattinen dokumentointikäytäntö ja varmennusraporttien kirjoitustaidot. Varmennuksen suunnittelu vaatii myös tilintarkastajalta ammattitaitoa. Varmennus tulisi suunnitella siten, että se on tehokas ottaen huomioon varmennuksen sekä toimenpiteiden laajuuden, ajoituksen ja luonteen, jotta varmennuksen tavoite saavutetaan. (IAASB 2013, 15 & 27-28.)

Kuten aiemmin mainitsin ISAE 3000-standardi on lähtökohdiltaan alun perin suunniteltu tilintarkastajien käyttöön ja sillä voidaan toteuttaa muitakin kuin kestävyysraporttien varmennuksia. Tämä näkyy kyseisessä varmennusstandardissa, sillä standardissa ei puhuta suoraan esimerkiksi kestävyysraportointiin liittyvistä seikoista vaan yleisesti muun kuin taloudellisen informaation varmentamisesta. Lisäksi tämän tutkimuksen kannalta tärkeimmät seikat eli tilintarkastajien kompetenssivaatimukset näyttäytyvät tämän standardin valossa mukailevan tilintarkastuksen niin sanottuja yleisiä kompetenssivaatimuksia, joita avataan tässä tutkielmassa. Nämä huomiot ovat ymmärrettäviä, kun otetaan huomioon kyseisen standardin lähtökohdat.

Seuraavaksi tarkastellaan AccountAbilityn AA1000AS standardia, joka on yritys vastuuraporttien varmentajille kehitetty ohjeisto, joka ohjaa ja kuvaa niitä asioita, joihin varmentajan tulisi toimeksiannossa keskittyä. Kyseinen standardi on kehitetty erityisesti raportoinnin laadun, prosessien ja järjestelmien varmentamiseen. Lisäksi tämä varmennusstandardi korostaa sidosryhmien merkitystä olennaisten yritys vastuuseen liittyvien aiheiden tunnistamisessa. (Niskala ym. 2019.)

AA1000AS varmennusstandardia voidaan käyttää kaikenlaisissa organisaatioissa. Kyseinen standardi tarjoaa kokonaisvaltaisen viitekehyksen, joka keskittyy organisaation kestävä kehityksen johtamiseen, suorituskykyyn sekä raportointikäytäntöihin. AccountAbilityn varmennusstandardi (AA1000AS) on kehitetty AccountAbilityn kestävyysraportoinnin standardin AA1000AP pohjalta, mutta kyseistä varmennusstandardia voidaan käyttää myös muiden raportointiviitekehysten mukaisten kestävyysraporttien varmentamisessa. AA1000AS varmennusstandardilla voidaan suorittaa korkean taikka kohtalaisen varmuustason varmennuksia (AccountAbility 2020, 5, 10 & 21.)

AA1000AS varmennusstandardi edellyttää varmentajalta ensinnäkin riippumattomuutta sekä puolueettomuutta. Yleisesti kompetenssien osalta standardissa lähdetään liikkeelle siitä, että varmentajan tulisi ottaa vain sellaisia varmennustoimeksiantoja, joihin hänellä on pätevyys kaikkien tarkastuksen osa-alueiden näkökulmasta. (AccountAbility 2020, 14.) Käytännössä näkisin tämän vaatimuksena siitä, että varmentajalla on tietämystä ja kokemusta kestävydestä sekä kestävyysraporttien varmentamisesta. Kestävyysraportin varmentajan tulisi lisäksi hallita AccountAbilityn asettamat periaatteet standardissa AA1000AP. Varmentajan tulee hallita myös raportointi- ja varmennuskäytäntöihin liittyvät standardit. Varmentajalla tulee olla käsitys kestävydestä yleisellä tasolla sekä toimeksiannon, esimerkiksi toimialaan liittyvät erityiset piirteet tulee hallita kestävyden näkökulmasta. Viimeisenä kompetenssina AA1000AS varmennusstandardissa mainitaan sidosryhmien osallistaminen. (AccountAbility 2020, 15.) Güturkin & Hahnin (2016) mukaan tämä standardi painottaa erityisesti kestävyyttä ja tästä syystä se on erityisesti kestävyysasiantuntijoiden suosiossa. Lisäksi kyseisen tutkimuksen mukaan AA1000AS varmennusstandardin käytön myötä varmennuslausunnosta tulee erittäin kattava ja



laadukas, koska varmennustoimeksiannoissa, joissa käytetään tätä standardia hyödynnetään usein hyvin laajasti erilaisia metodeja.

Kestävyysraporttien varmennuksissa käytetään siis pääosin näitä kahta varmennusstandardia. AA1000AS keskittyy pääasiallisesti selkeämmin vastuullisuuden näkökulmaan, kun ISAE 3000-varmennusstandardi ottaa selkeämmin laskentatoimen ja tilintarkastuksen näkökulman. Suurimassa osassa kestävyysraporttien varmennuksista käytetään ISAE 3000-standardia. Toisaalta on huomioitavaa, että etenkin vastuullisuusasiantuntijat käyttävät paljon myös AA1000AS-standardia. Lisäksi mielenkiintoinen seikka liittyy siihen, että tietyt standardit taikka viitekehykset eivät valikoidu käytettäväksi sillä perusteella, että ne olisivat tarkoituksenmukaisempia, tehokkaampia ja taloudellisempia. Valintaa ohjaa vahvasti viitekehysten taikka standardin tunnettuus, yksinkertaisuus tai se, että se sopii paremmin tilintarkastuksesta tutuksi tulleisiin metodeihin. Esimerkiksi, ISAE 3000-varmennusstandardin käyttöönottoon saattaa motivoida ennemminkin varmentajan ammatillinen tausta sekä verkosto eikä niinkään välttämättä kyseisen standardin sisältö taikka se, että se olisi oikeasti tarkoituksenmukaisempi. Tämän kaltainen kehitys on merkki käytännön institutionalisoitumisesta. Tällöin käytännöstä tulee yleisesti hyväksytty ammattiryhmän keskuudessa eikä sen toimivuutta edes kyseenalaisteta. Toinen merkki käytännön institutionalisoitumisesta liittyy siihen, että AA1000AS standardia käyttö vähenee, kun taas ISAE 3000-standardin käyttö kasvaa. Samalla tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmennuksissa kasvaa kestävyysasiantuntijoiden kustannuksella. (Gürtürk & Hahn 2016, 31.) Näillä on todennäköisesti jonkinlainen yhteys, sillä kuten aiemmin mainittiin kestävyysasiantuntijoiden käyttävän enemmän AA1000AS varmennusstandardia ja tilintarkastajien käyttävän ISAE 3000-standardia. Tällöin tilintarkastajien roolin kasvaessa myös AA1000AS varmennusstandardin käytön väheneminen on loogista.

Selkein eroavaisuus ISAE 3000 ja AA1000 standardien välillä liittyy sidosryhmien osallistamiseen varmennusprosessissa. AccountAbilityn standardissa korostetaan sidosryhmien osallistamista sekä sitä, että organisaation tulisi reagoida sidosryhmien odotuksiin. ISAE 3000 ei huomio sidosryhmiä standardissaan. Tämän lisäksi Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksesta selviää, että tehtyjen toimenpiteiden määrässä oli eroavaisuuksia standardien välillä. AA1000AS-standardia hyödyntävissä

varmennustoimeksiannoissa käytettiin laajemmin erilaisia toimenpiteitä verrattuna ISAE 3000-standardin mukaisiin varmennuksiin, jossa toimenpiteitä oli tehty vähemmän. Eniten erilaisia tarkastustoimenpiteitä tehtiin varmennustoimeksiannoissa, joissa hyödynnettiin kumpaakin varmennusstandardia samanaikaisesti. (Gürtürk & Hahn 2016, 35.)

### **3.6 Kestävyysraporttien varmennusprosessi**

Seuraavaksi esitellään kestävyysraporttien varmennusprosessi yksinkertaistetusti. Varmennusprosessin voidaan katsoa lähtevän liikkeelle raportoivasta organisaatiosta. Käytännössä raportoivat organisaatiot arvioivat aluksi ulkoisen varmennuksen tuomat hyödyt. Tarkemmin tällä tarkoitetaan sitä, että raportoivat organisaatiot pohtivat ensimmäisenä varmennuksesta saatavia hyötyjä ja siitä koituvia kustannuksia. Raportoivan organisaation tulisi myös pohtia omia odotuksiaan ja tavoitteitaan varmennukseen liittyen. Prosessi etenee siihen pisteeseen, että valitaan kestävyysraportille varmentaja. Niin ikään varmentajan tulee pohtia omasta näkökulmastaan varmennustoimeksiannon hyötyjä ja kustannuksia. Hyötyjen ja kustannusten lisäksi varmentajan tulee vielä pohtia, millaiset ovat varmennuksen kohde, laajuus sekä tavoitteet. Näiden tietojen perusteella varmentaja pystyy määrittelemään sen, onko edellytykset varmennuksen suorittamiseen olemassa. Käytännössä edellytyksillä tarkoitetaan aineistoa, kriteereitä, resursseja, osaamista sekä yhteistyötä. Kaiken ollessa kunnossa varmentaja voi hyväksyä toimeksiannon. Varmentajan toimeksiannon hyväksymisen jälkeen varmennustoimeksianto suunnitellaan tarkasti ja varmennustoimeksianto toteutetaan suunnitelman perusteella. Viimeisenä varmentaja raportoi varmennuksen tulokset varmennuksen laajuuden sekä asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Varmentajan tulee lisäksi dokumentoida työtään prosessin aikana. (Niskala ym. 2019.)

Kestävyysraporttien varmennusprosessi on hyvin samankaltainen kuin perinteisen lakisääteisen tilintarkastuksen varmennusprosessi. Toinen tärkeä seikka huomioitavaksi liittyy raportoivan organisaation hyötyjen ja kustannusten puntarointiin. Käytännössä organisaatioiden, joiden tulee laatia kestävyysraportti ja varmentaa se ei ole mahdollista olla tekemättä näitä toimenpiteitä. Tällöin tämä puntarointi jää pois varmennusprosessista. Lisäksi on hyvä huomioida se seikka, että kestävyysraporttien

varmennusprosessi ei ole lineaarinen prosessi, jossa edellä esiteltyt vaiheet tapahtuisivat suoraviivaisesti järjestyksessä. Esimerkiksi varmennusprosessissa on läsnä neuvottelu jatkuvasti varmentajan sekä varmennettavan organisaation välillä. Neuvottelut voivat liittyä toimeksiannon laajuuteen, varmennuksen tasoon, sidosryhmien osallistamiseen sekä lausunnon muotoon. (Channuntapipat, Samsonova-Taddei & Turley 2019, 566.)

Kestävyysraporttien varmennusprosessissa suoritetaan erilaisia tarkastustoimenpiteitä, joita Suomen Tilintarkastajat ry (2021) on käsitellyt vastuullisuusraportoinnin varmennusta käsittelevässä suosituksessaan. Ensinnä varmennustoimenpiteet tulee suunnitella siten, että kerätyn evidenssin pohjalta voidaan tehdä johtopäätös asianmukaisella varmuudella ottaen huomioon organisaation koko ja riskit. Haastattelut ovat tärkeä osa kestävyysraportin varmentamisessa. Haastatteluita voidaan kohdistaa esimerkiksi raportoivan organisaation ylimpään johtoon sekä vastuuhenkilöihin. Haastatteluiden lisäksi muita varmennustoimenpiteitä ovat raportointiperiaatteiden soveltuvuuden arvioiminen, raportissa esitetyn tiedon oikeellisuuden arvioiminen ja aineiston testaaminen. Kestävyysraportin varmennustoimenpiteinä esitellään lisäksi analyyttiset toimenpiteet sekä yksityiskohtaiset toimenpiteet. Analyyttisissä toimenpiteissä vertaillaan tuotettua informaatiota standardeihin ja muihin ohjeistuksiin taikka muihin saman toimialan organisaatioihin sekä raportoivan organisaation aiempien vuosien vastaaviin tietoihin. Yksityiskohtaisten toimenpiteiden perimmäinen tarkoitus on saada riittävää ja olennaista evidenssiä raportoidun informaation luotettavuudesta. Kohtuullisen varmuuden toimeksiannoissa tulee muodostaa lisäksi käsitys kontrolliympäristöstä. Vahvistusilmoituskirje on yksi toimenpide, joka kuuluu varmennustoimenpiteisiin. Siinä raportoivan organisaation johto lausuu, että se on antanut varmentajille kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021, 16-20.)

Yleisesti varmennusprosesseista puhuttaessa ei voida sivuuttaa sitä seikkaa, että ammatillinen harkinta on prosessin keskiössä. Tämä pätee myös kestävyysraporttien varmennusprosessiin. Ammatillinen harkinta on läsnä koko prosessin ajan aina suunnittelusta varmennuslausuntoon saakka. Tilintarkastuksen viitekehyksessä ammatillisella harkinnalla tarkoitetaan, että tilintarkastaja käyttää aiheeseen liittyviä tietojaan ja kokemustaan tehdessään päätöksiä asianmukaisista toimenpiteistä, joita varmennuksen kuluessa tehdään. Ammatilliseen harkintaan liittyvät päätökset voivat

koskea esimerkiksi olennaisuutta, tilintarkastusriskiä, tarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä johtopäätösten tekoa eli millaisia johtopäätöksiä kerätyn tilintarkastusevidenssin pohjalta tehdään. Ammatillinen harkinta tilintarkastajan ominaisuutena voidaan nähdä henkilökohtaisena ominaisuutena. Tästä syystä eri tilintarkastajat voivat tehdä erilaisia johtopäätöksiä. Koulutuksella ja kokemuksella voidaan parantaa tilintarkastajien tekemien johtopäätöskien yhdenmukaisuutta. Tilintarkastajan ammatillista harkintaa voidaan pitää asianmukaisena, mikäli toinen kokenut tilintarkastaja päätyy samaan lopputulokseen samoilla käytettävissä olevilla tiedoilla. (Halonen & Steiner 2009, 50.)

Ammatillinen harkinta tuo varmennusprosessiin muuttuvia tekijöitä, sillä varmentajilla on erilaiset taustat. Tällöin eri asiantuntijat saattavat tulkita asioita eri tavoin samoista lähtökohdista. Varmennuksen onnistuminen riippuu hyvin paljon myös varmentajan ammatillisesta harkinnasta. Lähtökohtaisesti jo evidenssin kerääminen ei välttämättä ole kovinkaan yksinkertaista. Tähän lisättäessä ammatillinen harkinta, joka näkyy esimerkiksi asiantuntijan kokemuksen, päätöksenteon sekä tulkintojen kautta voidaan varmennuksessa päätyä moneen erilaiseen lopputulokseen. Varmennuslausunnon pohjaksi kerättävä evidenssi on erittäin tärkeässä asemassa varmennuksissa, sillä evidenssin perusteella lausunto annetaan. Evidenssin keräämiseen taas vaikuttaa hyvin paljon varmentajan ammatillinen harkinta. Keskeisinä kysymyksinä varmennusprosessissa evidenssin näkökulmasta on, kuinka paljon sekä miten ja milloin evidenssiä kerätään, jotta varmennettavasta organisaatiosta saadaan oikea ja riittävä kuva.

Tässä luvussa käsiteltiin kestävyysraportointia yleisellä tasolla ja sen juridista pohjaa. Juridinen pohja luo perustukset kestävyysraportoinnille sekä kestävyysraporttien varmentamiselle, kuten aiemmin on todettu. Lisäksi kestävyysraportointia käsittelevät luvut ovat tärkeitä tutkielman viitekehyksen ymmärtämisen kannalta ja niiden yksi tarkoitus onkin ohjata lukijaa tutkielman viitekehyksen piiriin. Juridisen pohjan muutos luo vaatimuksen kestävyysraporttien varmentamiselle ja ohjaa varmentamista vahvasti tilintarkastajille. EU:n alueelle tulevat uudet yhtenäiset standardit niin kestävyysraportointiin kuin kestävyysraporttien varmentamiseen liittyen vaikuttavat merkittävästi kestävyysraportointiin ja niiden varmentamiseen. Aiemmin raportointi- ja varmennusstandardit ovat olleet sirpaloituneita johtuen monista eri toimijoista. Yhtenäiset standardit tulevat todennäköisesti vaikuttamaan merkittävästi

kestävyysraporttien yhtenäisyyteen, laatuun ja luotettavuuteen. Lakimuutoksien osalta merkittävin seikka tutkielman viitekehyksen kannalta on vaatimus kestävyysraporttien tuottamisesta sekä niiden varmentamisesta. Toinen merkittävä huomio lakimuutoksiin liittyen on se, että lakimuutokset tehdään pitkälti tilintarkastuslain pohjalle, joka osaltaan ohjaa kestävyysraporttien varmentamista tilintarkastajille.

## 4 HYBRIDIAMMATTILAISUUS JA HYBRIDIAMMATTIKUNTA

Yleisellä tasolla hybridiyys on luonnollinen ja normaali ilmiö nykymaailmassa. Hybridiyttä esiintyy esimerkiksi niin luonnon kuin tekniikankin ympäristössä hybridieläinten ja hybridautojen muodossa. Hybridiammatillaisuus voidaan nähdä sosiaalisena ilmiönä, jossa on kyse useiden periaatteiden yhdistymisestä. Todellisten ilmiöiden, kuten asiakkaiden, tilanteiden, ongelmien, kokemusten ja tarpeiden muuttuessa tulee myös palveluiden muuttua. (Noordegraaf 2015, 16-17.) Tämän kaltaisessa tilanteessa yksittäinen asiantuntija ei välttämättä pysty ratkaisemaan tilannetta yhden tietyn tiedon tai taidon avulla. Tällöin tarvitaan tietoja ja taitoja erilaisilta osa-alueilta, kuten esimerkiksi tilintarkastuksen ja kestävyiden osa-alueilta, joka on tämän tutkielman keskiössä. Tämän kaltainen kehityskulku on yleistynyt yhteiskunnassa, ja niin asiantuntijat kuin ammattikunnat tarvitsevat erilaisten tietojen ja taitojen yhdistelmiä ratkaistakseen erilaisia ja yhä kompleksisempia ongelmia. Yksinkertaistetusti hybridiammatillisuudella tarkoitetaan siis sitä, että asiantuntijat hankkivat pääosaamisalueensa ulkopuolelta pätevyyden, jotta he voivat vastata erilaisiin institutionaalisiin vaatimuksiin. Täten hybridiammatillaisuus eroaa perinteisestä puhtaan ammattitaidon ideasta. (Breit, Fossetøl & Andreassen 2017, 28. & Noordegraaf 2007.) Hybridiyys voidaan yleisesti nähdä myös sekoituksena erilaisia elementtejä, joiden ei perinteisesti nähdä sopivan yhteen. Esimerkiksi hybridi voi yhdistää toiminnassaan erilaisia identiteettejä, jotka ovat peräisin erilaisesta arvojärjestelmästä. (Battilana, Besharov & Mitzinneck 2017, 138.)

Hybridiammattikuntia on esiintynyt jo pitkään esimerkiksi terveydenhuollon ja koulutuksen aloilla, mutta viimeisen vuosikymmenen aikana hybridejä on alkanut näkymään uusilla aloilla, kuten esimerkiksi ympäristöpalvelualalla, konsultoinnissa, vähittäiskaupassa ja tietotekniikan alalla (Battilana ym. 2017, 128; Battilana, Lee, Walker & Dorsey 2012, 51). Esimerkiksi bioteknologia-alalla toimivat yritykset lainaavat

elementtejä akateemiselta ja kaupalliselta sektorilta. Julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuudet yhdistävät julkisen sektorin, liike-elämän ja voittoa tavoittelemattomien alojen elementtejä. Kaupalliset mikrorahoitukseen keskittyvät organisaatiot yhdistävät elementtejä kehitys- ja pankkisektorilta. (Battilana ym. 2017, 128.)

Hybridien syntymiseen ja kehittymiseen on nähtävissä kaksi laajaa selittävää tekijää. Ensimmäinen korostaa organisaation ulkopuolisia voimia ja toinen keskittyy organisaation sisäisiin voimiin. (Battilana ym. 2017, 139.) Tässä tutkielmassa tarkastellaan pitkälti organisaation ulkopuolisia voimia, jotka vaikuttavat hybridien syntymiseen ja kehittymiseen. Näin siksi, että kestävyysraporttien varmentamiseen vaikuttavat voimat tulevat suurimmalta osin tilintarkastusalan ulkopuolelta. Tärkeää on kuitenkin huomioida, että sisäisiäkin voimia hybridisoitumiseen on tilintarkastusalalla, kuten esimerkiksi halu varmentaa kestävyysraportteja.

Hyvä esimerkki organisaation ulkoisista voimista liittyy New Public Management (NPM) reformiin. NPM uudistus on esimerkiksi pakottanut monet julkisen sektorin organisaatiot omaksumaan markkinapohjaisia rakenteita ja käytäntöjä omien jo sovellettavien käytäntöjensä lisäksi. Muutokset poliittisissa instituutioissa ja laajemmat kulttuuriset muutokset siis vaikuttavat osaltaan ulkoapäin hybridisoitumiseen. (Battilana ym. 2017, 140.) Uudistuksen jälkeen julkisen sektorin organisaatiot ovat omaksuneet markkinapohjaisia rakenteita ja käytäntöjä niin sanotusti vanhojen rakenteiden ja käytäntöjen päälle. Tällöin voidaan nähdä, että kyseisen kaltaiset julkisen sektorin organisaatiot ovat hybridejä, sillä ne yhdistelevät elementtejä, joiden ei nähdä perinteisesti sopivan yhteen.

Liisa Kurunmäki (2004) on tarkastellut tutkimuksessaan hybridiammattilaisuutta ja hybridiammatteja. Tämän tutkimuksen mukaan lääketieteen asiantuntijat ja heidän ammattinsa hybridisoituivat 1990-luvun alkupuoliskolla Suomessa. Kyseisen alan hybridisaatiossa on ollut kyse siitä, että lääketieteen asiantuntijat ovat NPM reformin myötä saatettu taloudelliseen vastuuseen. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että kliinisten diagnoosien ja hoidon lisäksi lääketieteen asiantuntijoiden työtehtäviin lisättiin esimerkiksi budjettien laatiminen, kustannusten laskeminen sekä hintojen määrittäminen. Lääketiede siis hybridisoitui, sillä sen ainoa pyrkimys ei ollut enää yksinomaan parantava vaan myös laskennallinen asiantuntemus tuli osaksi lääketieteen asiantuntijoiden työtä.

Tietyissä konteksteissa johdon laskentatoimen työkalut ovat omaksuttavissa myös toisille ammattiryhmille, kuten tässä tilanteessa lääketieteen asiantuntijoille. Tämän hybridisaation päämekanismina on ollut laskentatekniikoiden siirtyminen ja niin sanotulla abstraktilla tiedolla on ollut vähän tai ei lainkaan roolia tässä hybridisoitumisessa. (Kurunmäki 2004, 327-330 & 340.) Niin ikään Noordegraaf (2007, 776) mainitsee tutkimuksessaan, että lääketieteen alalle on syntynyt uusia positioita ja rooleja, kuten lääketieteen johtajia, jotka ovat lääketieteen asiantuntijoita sekä johtajia. Tiivistetysti hybridisoitumisessa tai hybridiammattilaisuudessa voidaan nähdä olevan myös kyse siitä, että jonkin alan asiantuntijat taikka jokin ammattiryhmä ottaa haltuun uuden kokonaisuuden, joka ei ole aiemmin linkittynyt suoranaisesti heidän aikaisempaan työnkuvaansa.

Kyseisessä tutkimuksessa Kurunmäki (2004) esittelee lisäksi, miten Isossa-Britanniassa lääketieteen ammattilaiset ovat ottaneet vastaan tämän taloudellisen vastuun ja sitä myötä johdonlaskentatoimen laskentatekniikat. Isossa-Britanniassa lääketieteen ammattilaiset eivät näyttäneet suurta kiinnostusta ottaa vastaan kyseistä uudistusta. Vastaanotto oli jopa vihamielinen. Lääketieteen asiantuntijat näkivät olevansa vastuussa itselleen ja kliiniselle harkinnalle, eivätkä laskentatekniikoille. (Kurunmäki 2004, 340.) Suomessa tilanteen voi sanoa pelkistetysti olleen päinvastainen. Kurunmäki (2004) esittelee tutkimuksessaan syitä tälle hyvin erilaiselle vastaanotolle maiden välillä. Historiallinen kehitys ja laskentatoimen institutionaalinen sijainti Suomen koulutusjärjestelmässä verrattuna Anglo-Amerikkalaiseen malliin nähdään yhtenä merkittävänä syynä. Suomessa laskentatointa opiskellaan eri oppilaitoksissa riippumatta yhteyksistä tiettyihin ammatillisiin yhteisöihin. Koulutus ja harjoittelu ei sijoitu siis tietyn ammatillisen yhteisön alueelle tai ole tietyn ammattiryhmän niin sanottua omaisuutta, jollaisena tilanne nähdään Isossa-Britanniassa. (Kurunmäki 2004, 340-341.)

Hybridiammattilaisuudesta puhuttaessa asiaa lähestytään usein organisaation sisäisestä näkökulmasta käsin tarkastelemalla positioita sekä johtajuutta ja organisaation tasoja. (ks. Croft, Currie & Lockett 2015, Giacomelli 2019 & Sirris 2019) Tästä näkökulmasta hybridiammattilaiset sijaitsevat esimerkiksi johto- ja ammattiryhmien välissä ja liikkuvat eri organisaatioryhmien välillä. Käytännössä hybridiammattilaiset ovat tämän määrittelyn mukaan henkilöitä, joilla on ammatillinen tausta ja jotka tekevät myös esihenkilötehtäviä. Tämä vaatii heitä liikkumaan eri organisaatioryhmien välillä.



Tämänkaltaisen hybridiammatillaisen vahvuutena voidaan nähdä se, että he pystyvät tarkastelemaan organisaatioon liittyviä kysymyksiä sekä asiantuntijan, että esihenkilön näkökulmista. (Croft, Currie & Lockett 2015, 380.)

Sisäisestä näkökulmasta tarkasteltuna hybridiammatillaiset saattavat kohdata ammatilliseen identiteettiin liittyviä ristiriitoja, sillä heidän tulee navigoida johtajuuden ja ammatillisten identiteettiensä liittyvien arvojen välillä. Ammatillinen identiteetti yhdistyy vahvasti siihen, mitä asiantuntija käytännössä tekee työssään. Ammatillinen identiteetti nähdään kuitenkin suhteellisen vakaana, se mukautuu ajan myötä työntekijöiden roolien vaihtuessa. (Croft, Currie & Lockett 2015, 382.)

Liminaalitalan käsite on yksi tapa pyrkiä ymmärtämään ammatilliseen identiteettiin liittyviä konflikteja. Käsitteellä tarkoitetaan yksinkertaistetusti tässä yhteydessä sitä, että yksilöt, jotka ovat liminaalitalassa ovat joutuneet sosiaalisten ryhmien välisiin tiloihin sen sijaan, että heitä pidettäisiin ryhmien jäseninä. (Croft, Currie & Lockett 2015, 382.) Käytännössä hybridiammatillainen ei siis kuulu esimerkiksi asiantuntijoiden, eikä esihenkilöiden sosiaaliseen ryhmään vaan on niiden välissä. Liminaalitala nähdään usein negatiivisessa sävyssä, sillä sen voidaan kokea estävän henkilöiden liikkuvuutta ryhmien välillä ja uuden ammatillisen identiteetin syntymistä. Toisaalta liminaalisuus voidaan nähdä myös positiivisena tilana, jonka kautta hybridiammatillaiset pystyvät paremmin liikkumaan erilaisten sosiaalisten ryhmien välillä sekä vaikuttamaan esimerkiksi organisaatiossa eri tasoilla. (Croft, Currie & Lockett 2015, 383.)

Noordegraaf (2007) mainitsee tutkimuksessaan hybridiammatillaisuuteen liittyvän kehityskulun, jossa perinteiset ammatilliset ryhmät heikentyvät tai niitä heikennetään. Samalla uudet menetelmät valtaavat alaa ja uusia ammatillisia ryhmiä syntyy. Tämänkaltaisen uuden ammattimaisuus ei kuitenkaan automaattisesti paranna tuotoksia. Tämä tarkoittaa sitä, että ne eivät siis automaattisesti suoriudu paremmin. (Noordegraaf 2007, 762.) Käytännössä hybridit siis saattavat heikentää perinteisiksi koettuja ammattiryhmiä joko tiedostamatta tai tiedostaen.

Tilintarkastus kehittyi yhteiskunnan kehityksen myötä. Yhteiskunnan kehittyessä jatkuvasti on myös tilintarkastuksen kehityttävä sen mukana. Esimerkiksi digitalisaatio, ilmastonmuutos ja globalisaatio muokkaavat yhteiskuntaa ja tätä kautta organisaatioita,

jonka myötä myös tilintarkastuksen tulee muovautua mukana. Tähän kun lisätään erilaisten varmennusten merkittävän kasvun, josta Power (1994) käyttää termiä audit explosion voidaan nähdä tilintarkastusalan kasvavat paineet varmentaa uudenlaista informaatiota, joka vaatii erilaista osaamista verrattuna perinteiseen tilintarkastusalan kohtaaman informaation varmentamiseen. Tämä saattaa johtaa tilintarkastusalan hybridisoitumiseen, jossa kestävyysraporttien varmennuksen näkökulmasta yhdistyvät tilintarkastajien nykyiset kompetenssivaatimukset sekä kestävyysraporttien varmentamisessa vaadittavat tiedot ja taidot. Audit explosion termillä tarkoitetaan sitä, että erilaisten varmennusten, kuten esimerkiksi johdon, immateriaalioikeuksien, datan sekä tässäkin tutkielmassa keskiössä olevan kestävyiden varmennukset ovat lisääntyneet räjähdysmäisesti (Power 1994, 1). Käytännössä tilintarkastajien siis tulee omata jo lähtökohtaisesti paljon tietoja ja taitoja eri aloilta, (ks. luku 6) jotta varmennukset voidaan toteuttaa asianmukaisella tavalla. Tällä perusteella tilintarkastusala ja tilintarkastajat voidaankin näkemyseni mukaan nähdä hybridiammattilaisina.

## 5 TILINTARKASTUKSEN TILAT JA LEGITIMITEETTI TILINTARKASTUSALALLA

Tässä luvussa keskitytään tilintarkastuksen tiloihin sekä legitimizeettiin yleisesti että tilintarkastusalan näkökulmasta. Nämä ovat tärkeitä aihealueita tutkielman näkökulmasta, sillä ensinnäkin kestävyysraporttien varmentaminen voidaan nähdä uutena tilintarkastuksen tilana. Toiseksi legitimizeetti korostuu ja on merkittävässä asemassa etenkin silloin kun otetaan haltuun uusia tiloja.

### 5.1 Tilintarkastuksen tiloista

Kuten aiemmin on todettu ammattimaiselle tilintarkastukselle, on pitkään ollut ominaista sen dynaamisuus, mukautuvuus, reagoivuus ja innovatiivisuus dynaamisilla ja kilpailluilla markkinoilla. Viimeisten vuosikymmenten aikana tilintarkastusmarkkinat ovat kokeneet merkittävän muutoksen, kun rajoja on vedetty uudelleen. (Andon ym. 2015, 1400.) Tilintarkastusalalle ominaiset piirteet luovat yleisellä tasolla hyvän pohjan tilintarkastusalalle ottaa haltuun uusia tarkastuksen tiloja (new audit spaces). Sanaa ”tarkastus” käytetään yhä useammin. Perinteisen taloudellisen informaation tarkastuksen lisäksi tarkastuskentälle on noussut esimerkiksi ympäristöön, johtamiseen, dataan, immateriaalioikeuksiin sekä moniin muihin seikkoihin liittyviä tarkastuksia. Voidaan puhua tarkastusten ja varmennusten räjähdysmäisestä kasvusta (audit explosion). (Power 1994, 1.)

Uusia tarkastuksen tiloja on syntynyt esimerkiksi urheilun saralle palkkakattojen tarkastamisen myötä sekä ympäristöön liittyen juuri kestävyiden varmentamisen myötä. Tilintarkastuksen laajentuessa uusille alueille on sillä vääjäämättä vaikutuksia ja se tuottaa uudenlaisia haasteita. Tilintarkastajien riippumattomuuden luonnetta voidaan joutua ajattelemaan uudella tavalla. Raportointitapoja joudutaan miettimään uudestaan. Usein myös erilaiset akkreditoinnit nousevat esiin uusien tilintarkastuksen tilojen myötä.

Kyse on siis siitä, onko tiedon varmentajalla riittävät tiedot ja taidot toimeksiannon suorittamiseen. Uusissa tarkastuksen tiloissa usein myös tarkastuksen luonne saattaa saada uusia merkityksiä. Tärkeä huomio tilintarkastuksen kehittymisestä pitkällä aikavälillä liittyy tilintarkastuksen perimmäiseen tarkoitukseen, joka on muuttunut viimeisen 400-vuoden aikana petosten havaitsemisesta todellisen taloudellisen aseman määrittämiseen ja arvioimiseen. (Andon ym. 2015, 1401-1402.) Tilintarkastus on siis kokenut ajan saatossa erilaisia merkittäviäkin muutoksia ja uudet tilintarkastuksen tilat ovat osaltaan olleet muokkaamassa tilintarkastusalaa nykyiseen muotoonsa.

Tilintarkastuksen laajentuessa uusiin tiloihin on huomion arvoista, että tilintarkastusideaalit eivät välttämättä kulkeudu taikka sovi yhtä hyvin uusiin tiloihin. Lisäksi uusissa tilintarkastuksen tiloissa tilintarkastajilla ei ole automaattista valta-asemaa. Tällöin tilintarkastusalan tulee kilpailla muiden toimijoiden kanssa saavuttaakseen tämän valta-aseman uudessa tilintarkastuksen tilassa. Uusissa tilintarkastuksen tiloissa tilintarkastusala ei pysty tukeutumaan valtion tukemaan, säänneltyyn monopoliasemaan, jollainen tilintarkastusalalla on perinteisessä lakisääteisessä tilintarkastuksessa. (Andon, Free & Sivabalan 2014, 19-20.)

Tilintarkastusalan kanssa kestävyysraporttien varmentamisen kentällä kilpailee muita toimijoita, jotka tarjoavat kestävyysraporttien varmennuspalveluita. Toisaalta digitalisaation ja sosiaalisen median myötä tilintarkastusalan voidaan nähdä kilpailevan myös niin sanottujen käyttäjäarvioiden kanssa, joita on esimerkiksi sosiaalisessa mediassa sekä erilaisilla alustoilla, jotka tarjoavat tämän kaltaista palvelua, jonne on keskitetysti koottu käyttäjien arvioita eri toimijoista ja heidän tarjoamistaan palveluista. Tämä kehitys on yksi vaihtoehtoinen varmentamisen muoto, joka todennäköisesti muuttaa sekä haastaa omalta osaltaan tilintarkastusalaa. (Andon ym. 2015, 1419-1420.) Valta-asemasta kilpailtaessa voidaan nähdä legitimitetin olevan tärkeässä asemassa. Legitimointiprosessit ovat keskeinen osa uusien varmennusmuotojen kehittämisessä ja sisällyttämisessä uuteen tilintarkastuksen tilaan (Odwyer, Owen & Unerman 2011, 32). Legitimiteettiä tarkastellaan tarkemmin myöhemmin tässä luvussa.

Tilintarkastus on liiketoimintaa, jonka tarkoituksena on tehdä voittoa. Niin sanotusti pelin hengeksi tilintarkastusalallakin voidaan siis nähdä olevan pääomien kerryttäminen. Etenkin suurimmat tilintarkastusyhtiöt pyrkivät etsimään jatkuvasti uusia tulonlähteitä,

asiakkaita ja innovatiivisia tapoja palvella asiakkaiden tarpeita entistä paremmin. (Andon ym. 2015, 1404.) Tästä syystä tilintarkastusala on halukas ottamaan haltuun uusia tilintarkastuksen tiloja. Lisäksi uusien tilintarkastuksen tilojen myötä tilintarkastusyhtiöt voivat saada uusia asiakkaita ja tätä kautta lisää tuloja.

Tarkasteltaessa globaalilla tasolla kestävyysraportoinnin viitekehystä ja siihen liittyvää varmentamista ja konsultointia voidaan kestävyysraportoinnin saralla nähdä olevan merkittävät, kasvavat markkinat. Ei ole siis yllätys, että useat toimijat mukaan lukien tilintarkastusala kilpailevat siitä, kuka saavuttaa legitimiteetin toimia kestävyysraportoinnin parissa. Verdantix on tutkinut kestävyysraporttien varmentamisen markkinoita ja vuonna 2022 niiden arvo on ollut 1,54 miljardia dollaria. Vuoteen 2028 mennessä markkinoiden ennustetaan kasvavan 5,89 miljardiin dollariin. Kasvua ohjaa esimerkiksi kestävyysraporttien varmentamiseen pakottava lainsäädäntö sekä lisäksi huolet viherpesuun liittyvistä syytöksistä ja maineriskeistä kasvattavat osaltaan kyseisiä markkinoita. (Turnbull 2023.)

Tarkasteltaessa ympäristöauditointia uutena tilintarkastuksen tilana, johon kestävyysraporttien varmentamisen voidaan nähdä kuuluvan, huomataan siinä olevan monia yhtäläisyyksiä perinteisen tilintarkastuksen kanssa. Tilintarkastajilla on pitkät perinteet esimerkiksi järjestelmien tutkimisessa ja arvioinnissa sekä havaintojen raportoinnissa. Toisaalta voidaan myös nähdä, että tilintarkastajat omaavat vain nämä perinteisen tilintarkastuksen myötä tulevat kompetenssit ja ominaisuudet, jotka voidaan nähdä yhtenä osana tarvittavista tiedoista, taidoista ja kokemuksesta, joita ympäristöauditoinneissa tarvitaan. Ammatti- ja markkinapyrkimysten näkökulmasta esimerkiksi monialaisissa tiimeissä sillä, kuka tekee suurimman osan työstä taikka taitopohjalla ei ole niinkään merkitystä. Sillä on merkitystä, kuka on tämän työn institutionaalisesti legitiimi suorittaja. (Power 1997, 123 & 130.)

Monialaisuuden ja uusien tilintarkastuksen tilojen näkökulmasta tilintarkastusorganisaatioiden on tullut kiinnittää enemmän huomiota rekrytoimiseensa. Tilintarkastuksen laajentuessa uusille alueille tarvitaan eri alojen asiantuntijoita, joilla on erilaisia ammatillisia ja sosiaalisia ominaisuuksia ja taustoja. Esimerkiksi juridiikan, tietotekniikan ja strategian asiantuntijoita. (Andon ym. 2015, 1403.) Kestävyysraporttien

varmentamisen myötä tilintarkastusorganisaatiot tulevat todennäköisesti rekrytoimaan ja tarvitsemaan entistä enemmän osaamista kestävyiden ympäriltä.

## 5.2 Legitimiteetti

Legitimiteetti on keskeinen käsite, kun tarkastellaan erilaisten toimijoiden pyrkimyksiä ottaa haltuun uusia tiloja, millä tahansa alalla. Tämä tarkoittaa sitä, että niin ikään tämän tutkielman viitekehyksessä legitimiteetillä on osansa, kun tarkastellaan kestävyysraporttien varmentamista tilintarkastajien toimesta. Legitimiteetti yleisesti on todella laaja sekä moninainen käsite, josta on haastavaa luoda tiivistä kokonaiskuva. Tässä tutkielmassa pyritään esittelemään legitimiteetin käsite yleisellä tasolla hyvin yksinkertaistettuna sekä tiiviissä muodossa, jonka jälkeen tarkastellaan legitimiteettiä erityisesti tilintarkastusalan näkökulmasta.

Yleinen sekä yksinkertaistettu määritelmä legitimiteetille on olemassaolon oikeutus. Legitimiteetti on yleinen käsitys taikka oletus siitä, mitkä toimet ovat toivottavia, asianmukaisia ja tarkoituksenmukaisia tietyssä sosiaalisesti rakennetussa normien, arvojen, uskomusten ja määritelmien järjestelmässä. Legitimiteetti muodostuu sitä valvovan yleisön muodostamasta subjektiivisesta käsityksestä organisaation toiminnasta. Julkinen mielipide on siis vahvasti läsnä legitimiteetin muodostumisessa. Yleisön tulee kollektiivisesti hyväksyä organisaation toimet. (Suchman 1995, 574.)

Suchmanin (1995, 577) mukaan legitimiteetti jakautuu kolmeen osaan, jotka ovat pragmaattinen, moraalinen ja kognitiivinen legitimiteetti. Pragmaattisessa legitimiteetissä keskiössä on vaihdanta. Organisaatio on hyödyksi ja tuottaa hyötyjä sidosryhmilleen, jolloin organisaation legitimiteetti sidosryhmien silmissä kasvaa. Tällöin toiminta on oikeutettua sidosryhmien näkökulmasta. (Suchman 1995, 578.) Tärkeää on huomioida pragmaattisen legitimiteetin kahdensuuntaisuus. Käytännössä organisaation tuottaessa hyötyjä sidosryhmilleen hyötyy myös organisaatio itse sidosryhmien ylläpitäessä organisaation legitimiteettiä.

Moraalisessa legitimiteetissä sidosryhmät tarkastelevat organisaation toimintaa siitä näkökulmasta, onko organisaation toiminta sosiaalisesti oikein ja oikeudenmukaista. Edistääkö organisaation toiminta tehokkaasti esimerkiksi yhteiskunnallista hyvinvointia

taikka tasa-arvoa, siten kuin sidosryhmät sen näkevät. Moraalinen legitimizeetti eroaa pragmaattisesta legitimizeetistä siis siten, että siinä ei keskitytä kapea-alaisesti vain oman edun tavoitteluun. (Suchman 1995, 579.)

Pragmaattinen ja moraalinen legitimizeetti muodostuvat ja kehittyvät pääasiassa organisaation ja sen sidosryhmien välisen vuoropuhelun kautta. Kognitiivinen legitimizeetti on tiedostamattomampaa sekä syvällisempää hyväksymistä organisaation olemassaololle ja tarpeellisuudelle. Kognitiivisen legitimizeetin kyseenalaistaminen on vaikeampaa, sillä se on juurtunut syvemmälle verrattuna kahteen edellä käsiteltyyn legitimizeetin tyyppiin. Näin siksi, että kognitiivinen legitimizeetti perustuu itsestäänselvyksiin, oletuksiin ja hiljaisesti hyväksytyihin toimintatapoihin. Kognitiivisessa legitimizeetissä on nähtävissä kaksi erilaista varianttia, ymmärrettävyys ja itsestäänselvyys. Ymmärrettävyydessä on kyse siitä, että pyritään luomaan vakuuttavia kuvauksia ja kertomuksia, jotka tukevat organisaation olemassaoloa. Itsestäänselvyys on tehokkain ja vaikeimmin saavutettavissa oleva legitimizeetin lähde, jossa organisaation legitimizeettiä pidetään itsestäänselvytenä. (Suchman 1995, 582–583.)

Legitimizeettiin liittyvästä tutkimuskirjallisuudesta paistaa läpi näkemykseni mukaan legitimizeetin tilannesidonnaisuus sekä kontekstisidonnaisuus. Organisaatiot ovat erilaisia sekä erilaisissa tilanteissa. Organisaatioilla on erilaisia yleisöjä, jotka tulisi vakuuttaa siitä, että juuri meidän organisaatiomme taikka ammattikuntamme on legitimi toimija tällä alueella. Suuren yleisön tulisi siis hyväksyä ja antaa oikeutus organisaatiolle suorittaa tehtäviä ja olla olemassa. Ilman yleisön myötämielisyyttä organisaation toiminta vaikeutuu huomattavasti. Tällöin legitimizeetti saattaa muodostua elintärkeäksi organisaatiolle. Uuden tilintarkastuksen tilan näkökulmasta legitimizeetti on elintärkeää siitä näkökulmasta, että tilintarkastusala pystyisi vakiinnuttamaan asemansa kestävyysraporttien varmentajana. Juuri legitimizeetin tilanne- ja kontekstisidonnaisuus sekä yleisön subjektiiviset näkemykset vaikuttavat todennäköisesti omalta osaltaan siihen, että legitimizeettiä käsitteenä on haastavaa määritellä selkeästi ja tiiviisti.

### **5.3 Legitimizeetti tilintarkastusalalla**

O'Dwyer, Owen ja Unerman (2011) tutkivat prosesseja, joiden kautta kestävyysraporttien varmuuksia tuottavat toimijat pyrkivät legitimoimaan toimintansa tällä suhteellisen

uudella toiminta-alueella. Kyseisessä tutkimuksessa nostetaan esiin erilaisia strategioita, joita tilintarkastajat hyödyntävät pyrkiessään varmistamaan oman toimintansa legitimitetin. Näitä strategioita käytetään lisäksi, kun tilintarkastajat pyrkivät institutionalisoimaan omat varmennuskäytäntönsä kestävyysraporttien varmentamisen alalle. Kyseisen tutkimuksen mukaan tilintarkastajat pyrkivät hankkimaan legitimitettiä kolmella erilaisella tavalla. Näitä tapoja ovat vuorovaikutuksellinen toiminta varmennuksia tilaavien asiakkaiden kanssa, vuorovaikutuksellisuus ulkoisiin sidosryhmiin liittyen sekä sisäinen vuorovaikutuksellisuus varmennuksia tuottavan organisaation sisällä. (O'Dwyer ym. 2011, 31-35.) Kuten edellä mainituista strategioista huomataan vuorovaikutus niin organisaation sisällä kuin organisaation ulkopuolella on keskiössä, kun tilintarkastajat pyrkivät legitimoimaan ja institutionalisoimaan omia varmennuskäytäntöjään uudessa tilintarkastuksen tilassa.

Tilintarkastusalan tulee legitimoida toimintaansa uudessa tilintarkastuksen tilassa eri sidosryhmille, kuten asiakkaille, muille ulkoisille sidosryhmille sekä tilintarkastusorganisaation sisällä. Legitimointiprosessissa keskiössä on keskeisten sidosryhmien tunnistaminen ja erilaisten legitimointistrategioiden käyttäminen. Asiakkaiden niin vanhojen kuin potentiaalisten uusien kohdalla strategiana voidaan nähdä olevan tarpeen luominen. Tilintarkastajat korostavat lisäarvoa, jonka varmennus tuo asiakkaalle. Tämä tapahtuu siten, että osoitetaan asiakkaalle ongelmia ja puutteita heidän toiminnassaan ja tarjotaan varmennusta mahdolliseksi ratkaisuksi. Esimerkiksi korostetaan puutetta asiakkaan informaatiojärjestelmässä ja sen jälkeen osoitetaan, miten paranneltu informaatiojärjestelmä esimerkiksi voisi auttaa asiakasta tunnistamaan keskeisimmät maineriskinsä helpommin. Usein asiakkaille korostetaan myös, miten tehokkaat sisäiset järjestelmät ja kestävä toiminnan mukanaan tuoma alhaisempi riski vaikuttavat rahoitukseen sekä pääsyyn osaksi kestävä kehityksen indeksejä. (O'dwyer ym. 2011, 34-41.)

Kestävyysraporttien varmentamisen pidemmän aikavälin legitimitetin varmistamiseksi tulee varmentajien kehittää moraalista legitimitettiä. Tämän saavuttamiseksi tulee keskittyä muihin ulkoisiin sidosryhmiin eli käytännössä kestävyysraporttien käyttäjiin. Tällä tavoin asiakkaille pystytään osoittamaan kestävyysraportin arvo kestävyysraporttien lukijoiden kautta. (O'Dwyer ym. 2011, 44.) Ulkoisten sidosryhmien arvostaessa kestävyysraportteja niiden arvo todennäköisesti nousee myös asiakkaiden



silmissä. Tällöin myös raportoivat organisaatiot kokevat kestävyysraportoinnin ja niiden varmentamisen tärkeäksi.

Ongelma ulkoisten sidosryhmien vakuuttamisen kohdalla liittyy vahvasti siihen, että ulkoiset sidosryhmät eivät välttämättä tiedä tarpeeksi varmentamisen prosesseista. Lisäksi varmennusten tuottama rajoitettu varmuus vaikuttaa siihen, kuinka paljon ulkoiset sidosryhmät luottavat varmennuksiin. Myös varmennuslausuntojen rakenne ja rajoitettu lausuminen eivät ole osoittaneet ulkoisille sidosryhmille, kuinka kestävyysraporttien varmentaminen voisi toimia keinona lisätä sosiaalista ja ympäristövastuuta. (O'Dwyer ym. 2011, 44.) Keskeinen ongelma ulkoisten sidosryhmien näkökulmasta on siis luottamus kestävyysraporteista laadittuihin varmennuslausuntoihin. Ulkoiset sidosryhmät eivät luota näihin varmennuslausuntoihin, jolloin he eivät pidä niitä tärkeinä. Tämä johtaa siihen, että asiakkaat eli raportoivat organisaatiotkaan eivät pidä kestävyysraportoinnin varmentamista välttämättä tärkeänä.

Ulkoisten sidosryhmien luottamuspulaan ja legitimitietin kasvattamiseen pyritään vastaamaan vuorovaikutuksen avulla, joka on legitimitietin kasvattamisen keskiössä kestävyysraporttien varmentamisen kontekstissa, kuten aiemmin todettiin. Varmennusprosessin ollessa melko vieras asiakkaille ja etenkin ulkopuolisille sidosryhmille legitimitietin näkökulmasta on tärkeää selittää, mitä varmennuksella tarkoitetaan, mitä varmennusprosessiin kuuluu, millaisia vaikutuksia varmennuksella on sekä ehkä tärkeimpänä millaista lisäarvoa kestävyysraporttien varmentaminen luo myös ulkopuolisille sidosryhmille (O'dwyer ym. 2011,41).

Tilintarkastuksen ja kestävyysraportointien varmentamisen viitekehyksessä usein liian vähälle huomiolle jää tilintarkastusorganisaation sisäinen legitimaatio. Kestävyysraporttien varmentaminen on uusi ja vielä jokseenkin tuntematon tila tilintarkastukselle, jossa tuotot ja riskit ovat niin ikään tuntemattomia. Tilintarkastusorganisaatioissa etenkin riskiosastot pitävät kestävyysraporttien varmentamista korkeamman riskin toimintana. Riskiosastot ovat myös jokseenkin varovaisia kestävyysraporttien varmentamisen suhteen ja siellä pääpainona on esimerkiksi oikeudenkäyntien välttäminen, koska niistä koituva mainehaitta on merkittävä tilintarkastusorganisaatiolle. Kestävyysraporttien varmentamisessa ollaan tekemisissä enimmäkseen laadullisen informaation kanssa, joka eroaa jonkun verran

perinteisestä tilintarkastuksesta. Laadullisen informaation varmentamisessa varmentajan ammatillinen osaaminen sekä harkintakyky ovat korostuneessa asemassa, joka osaltaan myös nostaa riskitasoja. Vuorovaikutuksella, joka on kestävyysraporttien varmentamisen legitimoinnin keskiössä, pyritään niin ikään vakuuttamaan tilintarkastusorganisaation sisäinen riskiosasto ja hankkimaan täten organisaation sisällä legitimizeettiä kestävyysraporttien varmentamiselle. (O'Dwyer ym. 2011,41 & 46-48.)

Kuten tästä luvusta huomataan, tilintarkastusala on ottanut aiemmin haltuun uusia tilintarkastuksen tiloja, jonka lisäksi tilintarkastusalalla on hyvä pohja ottaa haltuun uusia varmentamisen tiloja. Tulevaisuuden kannalta erittäin tärkeässä asemassa on legitimizeetin saavuttaminen. Kuinka korkean tason legitimizeetin tilintarkastusala pystyy saavuttamaan kestävyysraporttien varmentamisen alalla. Legitimizeetin näkökulmasta on tärkeää huomioida, että kestävyysraportointiin liittyvä sääntely pohjautuu Suomessa hyvin pitkälti tilintarkastuslakiin, kuten tämän tutkielman luvusta 3.1 huomataan. Tämä helpottaa tilintarkastusalaa osaltaan legitimizeetin saavuttamisessa. Tilintarkastusalan voidaan kuitenkin nähdä olevan risteyksessä, jossa on esimerkiksi ympäristöauditointi, hallinnonauditointi sekä ammattiurheiluun liittyvää auditointia. Jokainen näistä suunnista tuo mukanaan uusia normeja, odotuksia sekä ”pelin sääntöjä”, jotka tekevät hallitsevan aseman sekä legitimizeetin saavuttamisesta jopa neljälle suurimmalle tilintarkastusorganisaatiolle monimutkaista ja haastavaa. (Andon ym. 2015, 1420.)

## 6 TILINTARKASTAJIEN

### KOMPETENSSIVAATIMUKSET JA OMINAISUUDET

Tässä luvussa tarkastellaan ensimmäisenä, mitä ammatti, ammattitaito sekä asiantuntijuus tarkoittavat. Tämän jälkeen keskitytään tilintarkastajien kompetenssivaatimusten sekä ominaisuuksien osalta niiden juridiseen ja standardoituun perustaan. Viimeisenä perehdytään näkemykseni perusteella niihin kompetenssivaatimuksiin ja ominaisuuksiin, jotka ovat tärkeimpiä kestävyysraporttien varmentamisen näkökulmasta.

#### 6.1 Ammattitaito & asiantuntijuus

Ammatilla tarkoitetaan työhön liittyvää ryhmää, joka omaa lähes kiistämättömän auktoriteetin ryhmän tuottamiin palveluihin (West 2003, 41). Greenwood (1957, 45) määrittelee ammatin viiden ominaisuuden perusteella. Ensimmäisenä systemaattinen teoria, jolla tarkoitetaan sitä, että ammatilla on systemaattinen teoriarunko, joka kuvaa ammatin kiinnostuksen kohteena olevia ilmiöitä. Toisena ominaisuutena tässä mallissa esitellään auktoriteetti. Kolmas ominaisuus liittyy yhteisön mahdollisuuteen rangaista jäseniään. Neljäntenä ominaisuutena ammattiin liittyen mainitaan eettiset säännöt. Viidentenä ja viimeisenä ominaisuutena ammatilla tulee olla oma kulttuurinsa.

Myös Barber (1963) määrittelee ammatin siinä esiintyvien ominaisuuksien kautta. Barberin mallissa on neljä ydinominaisuutta. Ensimmäisenä ominaisuutena on korkea määrä yleistä ja systemaattista tietoa. Toisena ydinominaisuutena tämän jaottelun mukaan nähdään se, että yhteisön etu menee oman edun edelle. Kolmas ammattiin liittyvä ominaisuus liittyy eettisten sääntöjen mukaiseen korkeaan itsehillintään. Viimeisenä ominaisuutena Barber esittelee palkitsemisjärjestelmän, joka perustuu työsaavutuksiin. Palkitsemisjärjestelmä huomioi tässä mallissa sekä rahallisen että niin sanotun kunniallisen palkitsemisen työsaavutuksista. (Barber 1963, 672.) Tilintarkastajilta ammattikuntana löytyy näitä edellä mainittuja ominaisuuksia, joilla ammattia voidaan

määritellä. Tärkeää on kuitenkin huomioida se, että kyseessä on kaksi mallia, jotka kuvaavat ideaalitapauksia. Käytännön maailmassa ominaisuuksia saattaa puuttua tai olla enemmän, mutta voidaan silti puhua ammattikunnasta.

Asiantuntijuutta on tutkittu jo pitkään aina 1900-luvun alusta lähtien. Yleisesti asiantuntijuudella on näissä 1900-luvun alun tutkimuksissa tarkoitettu sellaista henkilöä, joka on ammattitaitoinen, pätevä sekä ajattelee laadullisesti eri tavoin kuin noviisi. Asiantuntijuuteen liittyvästä pitkästä tutkimushistoriasta huolimatta on vaikeaa löytää yleisesti hyväksyttyä määritelmää asiantuntijuudesta, sillä asiantuntijuudelle ei ole laajasti hyväksyttyä teoriaa. Tilintarkastukseen liittyvää asiantuntijuutta tarkasteltaessa asiantuntijuuden määrittely on vaihdellut. Varhaisen näkemyksen mukaan asiantuntijuus tilintarkastusalalla perustuu laajaan tietämykseen sekä menettelytaitoihin, jotka ovat kehittyneet tarkastuskokemuksen myötä. Myöhemmissä tutkimuksissa tilintarkastajien asiantuntijuutta on lähestytty suoritusperusteisella tavalla, jolloin tilintarkastajien asiantuntijuuden keskiössä on tehokkuus ja vaikuttavuus, jolla tilintarkastaja suorittaa tehtävänsä. (Abdolmohammadi, Searfoss & Shanteau 2004, 3.)

Seuraavaksi käsitellään lyhyesti ammattitaidon käsitettä. Ammattitaitoa voidaan tarkastella myös kvalifikaation käsitteen kautta. Yleisesti kvalifikaatiolla tarkoitetaan yksilön valmiuksia toimia tietyllä tavalla yhteiskunnassa. Kvalifikaatioita tarkasteltaessa ammattiin liittyen voidaan kvalifikaatiot jakaa kahteen osaan. Ensimmäisen osion muodostaa ne kvalifikaatiot, jotka ovat säänneltyjä tai pakosti vaadittuja. Esimerkiksi lain tai muun sääntelyn tuottamat vaatimukset. Toisessa osiossa keskiössä ovat ne kvalifikaatiot, joita työssä tosiasiallisesti vaaditaan. Näitä kutsutaan niin sanotuiksi aidoiksi kvalifikaatioiksi. (Tenhunen 2002, 32-34.)

Ammattitaitoa voidaan lähestyä niin ikään myös kompetenssien eli kelpoisuuden tai pätevyyden kautta. Willis & Dubin (1990) määrittelevät yleisesti kompetenssin kyvyksi suoriutua tehokkaasti tehtävistä, jotka ovat kyseisen ammatin keskiössä. Yksilön kompetenssi tulee siis ilmi hänen toiminnassaan ja suoriutumisessaan. Willis & Dubin (1990) jakavat kompetenssin kahteen eri osa-alueeseen, jotka ovat pätevyudet ja yleiset piirteet. Pätevyyksillä tarkoitetaan asioita, jotka ovat tunnusmerkillisiä tietyille ammatille. Pätevyudet voidaan jakaa vielä kolmeen eri luokkaan: 1) alalle ominainen tietopohja 2) ammattiin liittyvät tärkeimmät tekniset tiedot ja taidot sekä 3) ratkaisukyky ammatissa

tyypillisesti kohdattaviin ongelmiin. Yleisillä piirteillä Willis ja Dubin tarkoittavat sellaisia yksilön henkilökohtaisia piirteitä, jotka ovat yhteydessä yksilön kehityksen ja kompetenssin hallintaan. Esimerkkejä yleisistä piirteistä ovat muun muassa yksilön älylliset kyvyt, persoonallisuuteen liittyvät piirteet, motivaatio, arvot sekä asenne. (Willis & Dubin 1990, 3.) Ammattitaitoa ja asiantuntijuutta tarkasteltaessa on tärkeää huomioida se seikka, että kyseiset käsitteet ovat suhteellisia ja tilannesidonnaisia (Bédard & Chi 1993, 21-22).

## **6.2 Kompetenssivaatimusten juridinen ja standardoitu pohja**

Power (1994, 3) toteaa, että lakisääteisestä tilintarkastuksesta on tullut säännellympää sekä kodifioidumpaa viimeisten kahdenkymmenen vuoden aikana. Näin ollen tilintarkastajien kompetenssivaatimuksia tarkasteltaessa on mielekästä lähteä liikkeelle tilintarkastuslaista, sillä se luo pohjan tilintarkastukselle ja määrittelee hyödykkeen, jonka tilintarkastus tuottaa. Tilintarkastuslaissa (TTL 2015/1141) säädetään perustavanlaatuisia seikkoja, joiden voidaan nähdä liittyvän tilintarkastajien kompetenssivaatimuksiin. TTL 4:1:ssä käsitellään ammattieettisiä periaatteita, joiden perusteella tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti, ammatillinen kriittisyys säilyttäen ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. TTL 4:2 velvoittaa tilintarkastajia ylläpitämään ja kehittämään ammattitaitoaan. Lisäksi TTL 4:3 velvoittaa tilintarkastajia noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa työtehtäviään suorittaessa. (TTL 2015/1141) Ammattitaidon kehittämisen voidaan nähdä olevan tämän tutkielman keskiössä. Hyvää tilintarkastustapaa avataan myöhemmin tutkielman tässä luvussa. Käytännössä voidaan nähdä, että tilintarkastuslaki ja etenkin edellä esittelemäni säädökset luovat perustan sille, millaisina tilintarkastajien kompetenssivaatimukset nähdään.

Laki siis velvoittaa tilintarkastajia suorittamaan työtehtävänsä ammattitaitoisesti, mutta ei käytännössä ota tarkasti kantaa siihen, mitä tilintarkastajien ammattitaito käytännössä pitää sisällään. Horsmanheimo, Kaisanlahti ja Steiner (2007, 251) nostavatkin kirjassaan esille sen seikan, että tilintarkastajien ammattitaidon tarkka määrittäminen on hankalaa. Ammattitaito mainitaan tilintarkastuslain ammattieettisiä periaatteita käsittelevässä kohdassa. Hallituksen esityksessä (194/2006, 41) tarkastellaan ammattieettisiä periaatteita tarkemmin. Tämä hallituksen esitys käsittelee niin sanottua vanhaa

tilintarkastuslakia, mutta tilintarkastajan ammattitaidon ja sen ylläpitämiseen liittyviin seikkoihin ei ole juurikaan tehty muutoksia, jolloin näen tämän hallituksen esityksen olevan relevantti ammattieettisten periaatteiden kontekstissa myös nykyistä tilintarkastuslakia tarkasteltaessa. Kyseisessä hallituksen esityksessä sanotaan, että ammattieettisten periaatteiden tarkempi sisältö käytännössä määräytyy oikeuskäytännön, valvontaelinten kannanottojen, huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattaman käytännön, komission antamien täytäntöönpanotoimenpiteiden ja kansainvälisen tilintarkastajien yhteistyöjärjestö IFAC:n (The International Federation of Accountants) eettisten ohjeiden perusteella.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) on IFAC:n perustama standardeja laativa elin, joka keskittyy eettisiin standardeihin. Suomen Tilintarkastajat ry on IFAC:n jäsen, jolloin se noudattaa kyseisiä standardeja. Ammatillinen pätevyys mainitaan niin ikään IESBA:n eettisissä säännöissä. IESBA:n eettisten sääntöjen perusteella tilintarkastajan tulee noudattaa ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden peruseriaatetta. Tällä tarkoitetaan sitä, että tilintarkastajan on pidettävä ammatilliset tietonsa ja taitonsa vaadittavalla tasolla varmistaakseen, että asiakas saa pätevää palvelua, joka perustuu ajantasaisiin ammatillisiin käytäntöihin, lainsäädäntöön ja tekniikoihin. Lisäksi on toimittava tunnollisesti ja standardien mukaisesti. IESBA:n eettisten sääntöjen mukaan tilintarkastajan on pidettävä ammatilliset tiedot ja taidot vaadittavalla tasolla ja toimittava palveluja suorittaessaan tunnollisesti noudattaen ammatillisia standardeja. Ammattitaitovaatimuksesta johtuen tilintarkastajan on hallittava tehtävä, johon ryhtyy. Ammattitaito voidaan nähdä keskeiseksi tilintarkastuksen kulmakiveksi riippumattomuuden ohella. Ammatillista pätevyyttä tarkasteltaessa voidaan erottaa kaksi tasoa. Ensinnäkin ammatillisen pätevyyden saavuttaminen ja toiseksi sen ylläpitäminen. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017, 168 & 175.)

Seuraavaksi tarkastellaan hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastajien kompetenssivaatimusten näkökulmasta. Hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa tilintarkastuskäytäntöä. Hyvän tilintarkastustavan tarkoituksena on ohjata tilintarkastajien toimintaa ja se koskettaa sekä lakisääteisiä että muita tilintarkastajan tehtäviä. (PRH 2019.) Hyvän tilintarkastustavan keskeisinä lähteinä pidetään: huolellisten ammattihenkilöiden tapaa toimia, lakeja ja asetuksia, valvontaelinten, tuomioistuinten ja viranomaisten päätöksiä ja kannanottoja,

tilintarkastusstandardeja sekä alan ammattikirjallisuutta (Horsmanheimo ym. 2017, 180). Selkeimpinä kompetenssivaatimuksina hyvästä tilintarkastustavasta pystytään johtamaan lait, asetukset ja standardit. Käytännössä tilintarkastajien tulee nämä hallita ja sisäistää.

TTL 6:3:ssä käsitellään HT-tilintarkastajan sekä KHT- ja JHT-erikoispätevyyksien hyväksymisedellytyksiä. Tämän tutkielman viitekehyksen näkökulmasta tärkeimmät seikat liittyvät vaadittavaan koulutukseen ja kokemukseen. HT-tilintarkastajilta vaaditaan korkeakoulututkinto tai vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. HT-tilintarkastajilta vaaditaan tehtävän edellyttämiä laskentatoimen, oikeustieteen ja taloustieteen opintoja. Lisäksi HT-tilintarkastajilta vaaditaan vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta tai vähintään 15 vuoden käytännön kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Sekä KHT- että JHT-tilintarkastajilta vaaditaan ylempi korkeakoulututkinto tai vähintään viiden vuoden kokemus HT-tilintarkastajana taikka vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Lisäksi JHT-tilintarkastajalta edellytetään vielä tehtävän edellyttämiä laskentatoimen ja oikeustieteen opintoja taikka vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemusta julkishallinnon ja -talouden tehtävistä. (TTL 2015/1141.)

### **6.3 Tilintarkastajilta vaaditut kompetenssit ja ominaisuudet**

Tämän tutkielman viitekehyksessä tärkeä kompetenssiin liittyvä seikka liittyy tilintarkastajan kykyihin kehittää omia valmiuksiaan. Marchant (1990, 23) nostaa tämän ominaisuuden esille tutkimuksessaan. Kyvyn kehittyä ja oppia uutta voidaan nähdä olevan tilintarkastajien kompetenssien ja vaatimusten keskiössä. Nämä ominaisuudet todennäköisesti korostuvat, kun tilintarkastajien tai tilintarkastusalan tulisi ottaa haltuun uusia kokonaisuuksia tai uusia tilintarkastuksen tiloja, jollaisena esimerkiksi kestävyysraporttien varmentaminen voidaan nähdä.

Tilintarkastajien ammattitaito perustuu suureen määrään tietoa. Tätä tietoa tilintarkastajat kerryttävät osaltaan kokemuksen kautta. Bonner ja Walker (1994, 160) määrittelevät kokemuksen sellaiseksi tiedon hankinnaksi, jossa tehdään konkreettisesti tilintarkastustyötä ja saadaan mahdollisesti palautetta näistä toimista. Tilintarkastajilla

tulisi siis olla kykyä hankkia tilintarkastukseen liittyvää tietoa kokemuksen perusteella ja lisäksi oppia siitä. Tilintarkastajan ammattitaidon kehittymisen kannalta avainasemassa on siis kyky oppia hankkimansa kokemuksen pohjalta. (Green 2008, 246.) Oppimiskykyyn liittyen tärkeä seikka, joka nousee esiin Bédardin ja Chin (1993, 35) tutkimuksessa on kyky siirtää osaamistaan ja ammattitaitoaan voidakseen soveltaa näitä esimerkiksi eri toimialoilla toimivien asiakkaiden tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajien ammattitaitoa voidaan lähestyä eritasoisten tietojen luokittelun kautta. Bonner ja Lewis (1990) jakavat eritasoiset tiedot kolmeen luokkaan, jotka ovat alalle kuuluva yleistieto, alan erikoistieto ja yleinen liiketoimintaan liittyvä tieto. Tilintarkastusalalle ominaisella yleistiedolla tarkoitetaan esimerkiksi hyväksytyjä kirjanpitoperiaatteita sekä tilintarkastusstandardeja. Toisena tiedon tasona on tilintarkastusalaan liittyvä erikoistieto. Tällä erikoistiedolla tarkoitetaan sellaista tietoa, joka liittyy esimerkiksi tiettyihin toimialoihin tai asiakkaisiin. Viimeisenä tiedon luokkana nähdään yleinen liiketoimintaan liittyvä tieto eli toisin sanoen liiketoimintatietous. Käytännössä liiketoimintatietoudella voidaan tarkoittaa esimerkiksi ymmärrystä siitä, millaisia kannustimia johdolla saattaa olla erilaisissa sopimustilanteissa. (Bonner & Lewis 1990, 5-6.)

Myös Bédard ja Chi (1993) esittävät oman luokittelunsa siitä, millaisia erilaisia tietoja tilintarkastajilta vaaditaan. Tiedot ovat jaoteltu yleiseen tilintarkastukseen liittyvään tietoon, toiminnalliset tiedot, laskentatoimen ongelmiin liittyvä tieto, toimialakohtainen tieto, yleistieto sekä ongelmanratkaisuun liittyvät tiedot. Tilintarkastukseen liittyvällä tiedolla tarkoitetaan esimerkiksi tietoa kontrolliriskien arvioinnista. Toiminnalliset tilintarkastukseen liittyvät tiedot ovat hyvin pitkälti samankaltaisia tilintarkastukseen liittyvien tietojen kanssa, mutta ne ovat joltain tietyltä spesifimmältä alueelta, kuten esimerkiksi verotuksen alueelta. Perinteisiä laskentatoimeen liittyviä ongelmia ovat esimerkiksi leasing-sopimuksiin ja eläkkeisiin liittyvät kysymykset, joista tilintarkastajilla tulee olla tietoa. Lisäksi tilintarkastajilta vaaditaan usein tarkempaa tietämystä esimerkiksi erilaisilta tietyiltä toimialoilta. Lopuksi tilintarkastajilta vaaditaan tämän tutkimuksen perusteella yleistietoutta ja ongelmanratkaisukykyä ja siihen liittyvää tietoa. (Bedard & Chi 1993, 33.)



Abdolmohammadi ym. (2004) tarkastelivat tutkimuksessaan tilintarkastajille tärkeitä ominaisuuksia. Hyvin tunnettujen ominaisuuksien kuten kyvykkyyden, tietämyksen ja kokemuksen lisäksi tärkeiksi tilintarkastajien ominaisuuksiksi nähdään luottamus, johtajuus sekä kommunikointitaidot. Tärkeää on huomioida myös se, että tilintarkastajien tärkeimpien taitojen ja ominaisuuksien osalta henkilön status organisaatiossa vaikuttaa siihen, millaiset ominaisuudet nähdään tärkeinä. Esimerkiksi tekniset taidot ovat erittäin tärkeitä henkilöstön tasolla. Ongelmanratkaisuun liittyvät taidot korostuvat kokeneempien tilintarkastajien tasolla. Persoonallisuus, sosiaaliset ominaisuudet sekä hiljainen johtamistaito nähdään tärkeinä ominaisuuksina kavuttaessa tilintarkastajien hierarkiassa korkeammalle. (Abdolmohammadi ym. 2004, 1-2.)

Ongelmanratkaisukyky on nostettu monessa tutkimuksessa tärkeäksi tilintarkastajan ominaisuudeksi (ks. Bonner & Lewis 1990, Tan 1999 & Abdolmohammadi ym. 2004). Ongelmanratkaisukyvyssä henkilö tunnistaa ongelmat ja käyttää analyyttisiä taitoja muotoillakseen ratkaisuja käsillä oleviin ongelmiin (Tan 1999, 82). Bonnerin ja Lewisin (1990) mukaan ongelmanratkaisukyky muodostuu kyvyistä tunnistaa suhteita sekä yhteyksiä, datan tulkinnasta ja analyyttisestä päättelykyvystä. Ongelmanratkaisukyvyyn voidaan nähdä olevan osittain synnynnäinen, mutta osin tämä kyky on kokemuksen kautta kehitettävissä oleva ominaisuus. (Bonner & Lewis 1990, 4 & 6.)

Skeptisyys on tärkeä ominaisuus tilintarkastajilla, sillä se luo perustan tilintarkastajille huomata ja löytää mahdolliset virheet ja väärinkäytökset. Lisäksi skeptisyys vaikuttaa tilintarkastajan kykyyn säilyttää itsenäisyys. Ammatillisen skeptisyyden puute on nähty olevan merkittävässä roolissa, kun tilintarkastus on epäonnistunut. Skeptisyys on osaksi luontaista ja osaksi opittua eli kokemuksen myötä hankittua. Käytännössä skeptisyys muodostuu siis luonteenpiirteen ja kokemuksen perusteella ja täten muodostaa kokonaisuuden. Neutraali näkemys skeptisyydestä edellyttää tilintarkastajalta avointa asennetta sekä oletusta siitä, että asiakasyrityksen johto ei ole täysin rehellinen eikä täysin epärehellinen. Tilintarkastusstandardit suosittelevat tilintarkastajille sellaista asennetta, johon kuuluu kyseenalaistava mieli sekä tilintarkastusevidenssin kriittinen arviointi. (Popova 2013, 140-142)

Skeptisyys lisättiin tilintarkastuslain ammattieettisiin periaatteisiin. Hallituksen esityksessä (70/2016 vp, 32) skeptisyys määritellään sellaisena asennoitumisena

tehtävään, johon kuuluu kyseenalaistaminen, tarkkaavaisuus seikkoja kohtaan, jotka saattavat viitata virheeseen taikka väärinkäytökseen myös aineiston kriittinen arviointi on osa skeptisyyttä. Skeptisyyteen ei saa vaikuttaa se, millainen kuva ja kokemus tilintarkastajalla on aiemmin muodostunut tarkastuksen kohteesta. Skeptisyyden todetaan olevan erittäin korostuneessa asemassa, kun tarkastellaan toimivan johdon arvioita käyvästä arvoista, arvonalennuksista, varauksista ja vastaisista rahavirroista, sillä näillä on usein vaikutusta yhteisön toiminnan jatkuvuudelle.

Ammatillinen harkinta linkittyy tiiviisti tilintarkastajilta vaadittaviin taikka toivottuihin ominaisuuksiin ja taitoihin. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa suorittaessaan työtehtäviään. Käytännössä ammatillisella harkinnalla tarkoitetaan sitä, että tilintarkastaja käyttää tietojaan ja kokemustaan tilintarkastuksesta, laskentakäytännöistä, ja tilinpäätösnormistoista sekä eettisistä ohjeista, kun tekee päätöksiä tarkoituksenmukaisista toimenpiteistä tilintarkastusta suorittaessaan. Päätös voi koskea esimerkiksi tilintarkastusevidenssin keräämiseksi tarvittavia toimenpiteitä niiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Ammatillinen harkinta nähdään henkilökohtaisena ominaisuutena ja tästä syystä eri tilintarkastajien tekemät johtopäätökset voivat erota toisistaan. Koulutus ja kokemus auttavat parantamaan ammatillista harkintaa ja täten johtopäätösten yhdenmukaisuutta. Ammatillista harkintaa voidaan pitää asianmukaisena siinä tilanteessa, jos toinen kokenut tilintarkastaja päätyy samaan johtopäätökseen. (Halonen & Steiner 2010, 50.)

Goby ja Lewis (1999) tarkastelevat tutkimuksessaan erityisesti tilintarkastajien kommunikointiin liittyviä taitoja. Kyseisessä tutkimuksessa tarkasteltiin, millaisia kommunikointitaitoja tilintarkastajilta katsotaan vaadittavan. Kommunikointitaitojen tärkeyttä korostaa se, että tilintarkastus on ihmiskeskeistä työtä, jossa vuorovaikutus ja kanssakäyminen muiden ihmisten kanssa tiedon hankkimiseksi ja päivittäisten toimintojen suorittamiseksi on välttämätöntä. Tutkimuksesta käy ilmi, että opiskelijat usein uskovat tarvitsevänsä pelkästään teknistä osaamista tilintarkastajan työssä ja kommunikointitaidot koetaan vähemmän tärkeiksi. Kyseinen tutkimus kuitenkin osoittaa, että vuorovaikutustaidot, suulliset taidot sekä kirjalliset taidot ovat erittäin tärkeitä tilintarkastajan työssä. Etenkin vuorovaikutustaidot ja suulliset taidot auttavat merkittävästi tilintarkastajia hankkimaan tarvittavia tietoja asiakkailta. Lisäksi tilintarkastusta tehdään usein tiimityönä, joka korostaa niin ikään kommunikointitaitojen

merkitystä. Yleisesti kommunikointitaitojen hallinta on yhdistetty tilintarkastajan työssä parempaan menestymiseen. (Goby & Lewis 1999, 41-47.)

Toimintaympäristön muutokset, kuten esimerkiksi asiakkaiden ja eri toimialojen liiketoiminnan monimutkaistuminen vaikuttavat tilintarkastusalaan. Asiakkaiden ja toimialojen liiketoiminnan monimutkaistuessa vaaditaan tilintarkastajilta usein alan erityisosaamista. Tämä johtaa siihen, että tilintarkastajat usein erikoistuvat jollekin tietylle toimialalle. Erikoisosaamisella on siis laajempi rooli ja suurimmat tilintarkastusyhteisöt ovat organisoitu toimialojen pohjalta (Solomon, Shields & Whittington 1999, 191). Voidaan siis nähdä, että toimialaerikoistuminen on tilintarkastajille väistämätöntä asiakkaiden monimutkaistuessa, sillä ei ole välttämättä mahdollista suorittaa tilintarkastuksia vaaditulla tasolla ilman erikoistumista ja erikoisosaamista. Toimialaerikoistumisen myötä tilintarkastajat hankkivat kapeamman ja syvällisemmän näkemyksen, jonka johdosta mahdolliset virheet havaitaan paremmin sekä poikkeamien ymmärtäminen niin ikään paranee (Solomon ym. 1999, 206). Toimialaerikoistuminen tulee todennäköisesti korostumaan entisestään ja saattaa olla välttämätöntä, kun tarkastellaan kestävyysraporttien varmentamista tilintarkastajien toimesta, sillä myös kestävyteen liittyvät seikat saattavat vaihdella merkittävästi eri toimialoilla.

Tilintarkastajien ominaisuuksia tarkasteltaessa on tärkeää huomioida, että tilintarkastajat organisaation eri hierarkiatasoilla tarvitsevat erilaisia ominaisuuksia. Tan (1999) käsittelee tutkimuksessaan ominaisuuksia, jotka koetaan tärkeiksi tilintarkastajille organisaation eri tasoilla. Kyseisessä tutkimuksessa tarkasteltavat hierarkiatasot ovat assistant, senior, manager sekä partner. Tutkimus osoittaa, että ominaisuudet, joita eri hierarkiatasoilla vaaditaan eivät ole staattisia vaan ne vaihtelevat eri tasoilla. Käytännössä hierarkian alemmilla tasoilla tärkeiksi koetut ominaisuudet koetaan sekä nähdään vähemmän tärkeiksi ylemmillä tasoilla ja päinvastoin. Assistant-tasolla tärkeiksi ominaisuuksiksi koettiin tiimityöskentely sekä asioiden relevanssin ymmärrys. Senior-tasolla niin ikään nämä ominaisuudet nähtiin tärkeinä, jonka lisäksi kommunikointitaito, ongelmanratkaisukyky, suunnittelukyky sekä johtajuus koettiin tärkeiksi. Manager-tasolla tärkeimpinä ominaisuuksina pidetään johtajuutta, ihmissuhdetaitoja, kommunikointitaitoja, tarkkanäköisyyttä sekä stressinsietokykyä. Partner-tasolla

tärkeimpinä ominaisuuksina nähdään liiketoiminnan ymmärrys, päättäväisyys, ihmissuhdetaidot, asiakkaiden tunteminen sekä näkyvyys. (Tan 1999, 84 & 87.)

## **7 KESTÄVYYSRAPORTTIEN VARMENTAMISEN VAIKUTUKSISTA TILINTARKASTAJIIN SEKÄ TILINTARKASTUSALAAN**

Yksi tämän tutkielman tavoitteista oli luoda käsitys tilintarkastajilta vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista sekä luoda jäsenyys siitä, miten hybridiammatilaisen ja -ammattikunnan käsitteitä kuvataan aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa. Toisena tavoitteena oli luoda käsitys siitä, miten kestävyysraporttien varmentaminen vaikuttaa tilintarkastajilta vaadittaviin kompetensseihin ja ominaisuuksiin. Tutkielman viimeisenä tavoitteena oli luoda käsitys siitä, millaisia mahdollisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella on tilintarkastusalaan yleisellä tasolla. Seuraavaksi tarkastellaan näitä kokonaisuuksia.

### **7.1 Hybridiammatilaisuus ja hybridiammatikunta aiemman tutkimuskirjallisuuden perusteella**

Hybridiammatilaisuuden ja hybridiammatikunnan käsitteitä ei ole juurikaan tutkittu tilintarkastuksen viitekehysessä. Nykyinen yhteiskunta voidaan nähdä entistä kompleksisempänä, jolloin myös ratkaistavana olevat ongelmat ovat yhä kompleksisempia. Tällöin tarvitaan usein osaamista monelta eri osa-alueelta. Hybridiammatilaisuudella tarkoitetaan sitä, että asiantuntija hankkii pääosaamisalueensa ulkopuolelta pätevyyden, jotta pystyy vastaamaan erilaisiin yhä kompleksisempiin institutionaalisiin vaatimuksiin. (Breit, Fossetøl & Andreassen 2017, 28. & Noordegraaf 2007.) Toinen tapa nähdä hybridiammatilainen liittyy siihen, että hybridiammatilainen voidaan nähdä sekoituksena sellaisista elementeistä, jotka eivät perinteisesti sovi yhteen (Battilana, Besharov & Mitzinneck 2017, 138). Yksinkertaistetusti tietyn alan hybridisoitumisessa tai hybridiammatilaisuudessa voidaan nähdä olevan kyse siitä, että jonkin alan asiantuntijat taikka jokin ammattiryhmä ottaa haltuun uuden kokonaisuuden, joka ei ole aiemmin linkittynyt suoranaisesti heidän aikaisempaan työnkuvaansa. Nämä

määritelmät hybridiammattilaisesta pätevät näkemykseni mukaan myös ammattikunnan tasolla. Käytännössä niin yksittäisen tilintarkastajan kuin tilintarkastusalan tulee hankkia uusi pätevyys pääosaamisalueensa ulkopuolelta, sillä tuleva laki vahvasti ohjaa kestävyysraporttien varmentamista tilintarkastajille ja siten tilintarkastusalalle.

Hybridisoitumiseen vaikuttavat niin ulkoiset kuin sisäiset voimat. Tilintarkastusalan näkökulmasta merkittävin toimeenpaneva voima kestävyysraporttien varmentamiseen tulee tilintarkastusalan ulkopuolelta tulevan lain vahvasti ohjatessa kestävyysraporttien varmentamista tilintarkastajille. Sääntelyn muutokset siis voivat edistää tilintarkastusalan hybridisoitumista ikään kuin pakottamalla tilintarkastusalaa toimimaan tietyllä tavalla lainsäädännön mukaisesti. Tärkeää on toki huomioida se seikka, että tilintarkastusala itsessään myös pyrkii kestävyysraporttien varmentamisen kentälle, joka voidaan nähdä tilintarkastusalan sisäisenä voimana. Käytännössä niin ulkoiset kuin sisäiset voimat vaikuttavat tilintarkastusalan hybridisoitumiseen tarkasteltaessa kestävyysraporttien varmentamista.

Näkemykseni mukaan tilintarkastajien suorittaman kestävyysraporttien varmentamisen kontekstissa merkittävin paine tulee organisaation ulkopuolelta, joka vaikuttaa ammattikunnan tai ammattilaisten hybridisoitumiseen. Näin siksi, että kestävyysraportit voidaan nähdä tilintarkastajille ja tilintarkastusalalle uutena ulkopuolelta tulevana kokonaisuutena. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tämän tutkielman kannalta merkittävämpänä tekijänä voidaan nähdä ulkoiset tekijät, jotka vaikuttavat osaltaan tilintarkastusalan mahdolliseen hybridisoitumiseen myös kestävyysraporttien näkökulmasta.

Yleisesti hybridiyteen voidaan nähdä liittyvän sekä haasteita että mahdollisuuksia. Hybridiyteen liittyvä moniosaaminen voidaan nähdä positiivisena asiana, mutta toisaalta sen kääntöpuolena voidaan nähdä se, ettei olla niin sanotusti asiantuntijoita millään tietyllä kapeammalla sektorilla. Lisäksi hybridien yhdistellessä esimerkiksi monia aloja voi olla vaikeaa miellyttää kaikkia. Esimerkiksi tästä syystä hybridit kohtaavat usein myös haasteita liittyen legitimizeettiin ja resurssien hallintaan. Toisaalta, jos hybridi saavuttaa legitimizeetin relevantin ulkoisen yleisön silmissä, on hybridillä mahdollisuus hyötyä laajemmasta resurssipohjasta verrattuna perinteisempiin ammattikuntiin taikka organisaatioihin. Hybridit kohtaavat usein heterogeenisyydestään johtuen erilaisia

haasteita, mutta se tarjoaa toisaalta myös mahdollisuuksia esimerkiksi luovuuden ja innovatiivisuuden näkökulmasta. (Battilana ym. 2017, 142-144.)

Niin yksittäisen asiantuntijan kuin ammattikunnankin hybridisoitumisen voidaan nähdä vaativan oikeanlaisen ja otollisen alustan toteutuakseen. Kurunmäki (2004) ottaa esille tutkimuksessaan esimerkiksi historiallisen kehityksen, laskentatoimen institutionaalisen sijainnin sekä koulutusjärjestelmän, jotka ovat vaikuttaneet osaltaan lääketieteen hybridisoitumisen onnistumiseen Suomessa ja toisaalta epäonnistumiseen Isonsa-Britanniassa. Suomessa voidaan nähdä siis olleen otollisempi ja parempi alusta ottaa vastaan ja toteuttaa hybridisoituminen lääketieteen alalla verrattuna Isoon-Britanniaan edellä mainituista tekijöistä johtuen. Kyseisestä tutkimuksesta saa sellaisen kuvan, että Isonsa-Britanniassa ammattien väliset rajat ovat tarkkapiirteisemmät verrattuna Suomeen. Täten ei haluta taikka koeta, että tulisi lähteä ylittämään ammattien välisiä rajoja, jolloin hybridisoitumisen toteutuminen on epätodennäköisempää ja haastavampaa. Nämä seikat viestivät vahvasti sen puolesta, että alustalla, jossa hybridisoituminen tapahtuu on merkitystä hybridisoitumisen etenemiselle. Lisäksi tämä kyseiseen tutkimukseen liittyvä huomio saattaa antaa viitteitä siitä, että myös tilintarkastusala on Suomessa vastaanottavaisempi uusia kokonaisuuksia kohtaan samoista edellä mainituista syistä johtuen.

Hybridisoitumisen alustaan liittyy ja vaikuttaa myös institutionaalinen ympäristö. Jotkin institutionaalisen ympäristön ominaisuudet ovat vakaita ja toiset voivat muuttua ajan kuluessa. Tästä johtuen organisaatiot saattavat kohdata paineita taikka nähdä mahdollisuuksia hybridisoitumiselle. Institutionaalinen ympäristö vaikuttaa siis hybridien syntyyn enemmän tai vähemmän. Esimerkiksi kansallisella tasolla kansantalous ja hyvinvointijärjestelmän ominaispiirteet voivat vaikuttaa hybridioorganisaatioiden syntymiseen sosiaalipalvelusektorilla. Kansallisen tason lisäksi myös paikallisyhteisöllä on merkitystä hybridisoitumiseen. Paikallisella tasolla vaikuttavina tekijöinä voidaan nähdä poliittinen vakaus, verkostot sekä yrittäjäperinne. (Battilana ym. 2017, 139-140.) Tilintarkastusalan näkökulmasta voidaan katsoa, että institutionaalisia paineita tulee varmasti esimerkiksi lainsäätäjän toimesta. Toisaalta tilintarkastusala on varmasti nähnyt myös mahdollisuuden laajentaa palveluitaan kestävyysraporttien varmentamisen kentällä.

Hybridiammattilaisuudesta puhuttaessa asiaa lähestytään usein organisaation sisäisestä näkökulmasta kuten aiemmin on todettu. Sisäisessä näkökulmassa keskiössä on erilaiset positiot organisaatiossa. Käytännössä hybridiammatilainen liikkuu siis eri organisaatioryhmien välillä. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna kyseisen kaltaista hybridiammattilaisuutta on havaittavissa näkemykseni mukaan myös tilintarkastusalalla. Kokeneemmat tilintarkastajat ovat asiantuntijoita, jotka tekevät käytännön tarkastustyötä. Tämän lisäksi usein kokeneemmat tilintarkastajat johtavat tarkastustiimiään eli tekevät osaltaan niin ikään esihenkilötyötä. Tällöin heidän voidaan nähdä toimivan niin ikään kahden organisaatioryhmän välissä eli hybridiammatilaisena.

Sisäiseen näkökulmaan liittyy vahvasti ammatilliseen identiteettiin liittyvät konfliktit. Ammatilliseen identiteettiin liittyvät konfliktit siis voidaan nähdä johtuvan siitä, että ammatillinen identiteetti nähdään yleisesti hyvin vakaana ja hybridiammattilaisuus horjuttaa tätä vakautta. Käytännössä vakauden voidaan nähdä tarkoittavan sitä, että ammatillinen identiteetti muuttuu hitaammin. Kun tätä vakautta horjutetaan siten, että asiantuntijan tulee navigoida kahden roolin välissä päivittäisessä työssään, hämärtyy tällöin se ”mitä teen”, jonka seurauksena ammatillisen identiteetin konflikti mahdollisesti syntyy. Näin siksi, että vakaa ammatillinen identiteetti vaihtelee nopeammalla syklillä, liikuttaessa kahden erilaisen roolin välillä useammin. Tilintarkastajien kohdalla tämä voi mahdollisesti näyttäytyä kokeneempien tilintarkastajien johtaessa tilintarkastustiimejään samalla tehden käytännön tilintarkastustyötä. Tällöin ammatillinen identiteetti vaihtelee nopeasti, joka saattaa aiheuttaa tilintarkastajalle ammatillisen konfliktin.

Liminaalitalan käsitteellä voidaan pyrkiä ymmärtämään ammatilliseen identiteettiin liittyviä konflikteja. Liminaalisessa tilassa asiantuntija on sosiaalisten ryhmien välisessä tilassa. (Croft, Currie & Lockett 2015, 382.) Liminaalitalalla on sekä negatiivisia, että positiivisia vaikutuksia. Pahimmillaan liminaalisuudella on estäviä vaikutuksia sen estäessä henkilöiden liikkuvuutta ryhmien välillä. Toisaalta parhaimmillaan positiivinen liminaalinen tila voi auttaa yksilöä liikkumaan esimerkiksi organisaation eri tasojen välissä, sosiaalisten ryhmien välillä sekä saavuttamaan kokonaan uuden ammatillisen identiteetin. On mahdollista, että uuden ammatillisen identiteetin syntyminen vaatii liminaalisen tilan ja hetken, jolloin yksilö ikään kuin hakee ja kehittää ammatillista identiteettiään tällaisessa välitalassa kahden ammatillisen identiteetin välillä. Tilintarkastuksen kontekstissa juuri kokeneemmat tilintarkastajat, jotka johtavat



tilintarkastustiimejään ja tekevät käytännön tilintarkastustyötä, voidaan nähdä olevan liminaalisessa tilassa tehdessään käytännön tarkastustyötä sekä johtaessaan tilintarkastustiimiään. Näin ollen kokeneemmat tilintarkastajat voivat toisaalta kokea kuulumattomuuden tunteita, koska he kuuluvat kahteen eri sosiaaliseen ryhmään tai organisaation tasoon samanaikaisesti. Liminaaliseen tilaan liittyvä liikkuvuus tuo toki positiivisiakin puolia juuri sen kautta, että on helpompaa liikkua eri organisaation tasojen ja sosiaalisten ryhmien välillä. Siinä onko liminaalisuus positiivista tai negatiivista vaikuttaa todennäköisesti paljon se, millainen organisaatio on kyseessä ja kuinka hyvin se tukee tätä liikkuvuutta.

Noordegraaf (2007, 762) mainitsi tutkimuksessaan kehityskulun, jossa perinteiset ammatilliset ryhmät heikentyvät. Tämän kaltainen kehityskulku on mielenkiintoinen tämänkin tutkielman viitekehityksessä. Kestävyysraporttien varmentaminen vaatii niin varmentamisen kuin kestävyden asiantuntijuutta. Ajan saatossa todennäköisesti kehittyä asiantuntijoita, jotka hallitsevat sekä varmentamiseen että kestävyteen liittyvät kysymykset korkealla tasolla. Tällöin voitaisiin puhua esimerkiksi kestävyden varmentajista taikka kestävyden tarkastajista, jossa yhdistyy tilintarkastuksen asiantuntijuus sekä kestävyteen liittyvä asiantuntijuus, joka voidaan nähdä eräänlaisena hybridinä. Toisaalta on tärkeä huomioida, että tämänkaltainen kehityskulku ei välttämättä heikennä tässä tapauksessa perinteisenä nähtävää tilintarkastusta, mutta on mielenkiintoinen sekä mahdollinen kehityssuunta kestävyysraporttien varmentamisen kontekstissa.

Tarkasteltaessa tilintarkastajien hybridisoitumista kestävyysraporttien varmentamisen näkökulmasta on tärkeää huomioida, että tilintarkastajat ovat lähtökohtaisesti varmentamisen ammattilaisia. Kestävyysraporttien varmentaminen tuo tilintarkastusalalle uudenlaisen informaation, kestävyysinformaation varmentamisen perinteisemmän taloudellisen informaation varmentamisen rinnalle. Voidaan siis nähdä, että kestävyysraporttien varmentaminen ei tuo täysin uutta kokonaisuutta tilintarkastajille, sillä informaation varmentamisesta on kyse myös kestävyysraporttien varmentamisessa. Kestävyysraporttien varmentaminen tuo lähinnä uuden ja erilaisen informaation varmentamisen verrattuna perinteiseen ja jo vakiintuneeseen talousinformaatioon ja sen varmentamiseen. Kyseessä voidaan nähdä mahdollisesti olevan kuitenkin jonkinasteinen ammatin ja ammattitaidon hybridisoituminen, sillä

kestävyysraporttien varmentaminen uskottavalla tasolla vaatii tilintarkastajilta myös kestävyysraporttien ja vastuullisuuden asiantuntemusta. Tämä kestävyysraportteja varmentettaessa vaadittava asiantuntemus on kuitenkin jokseenkin uutta sekä perinteisen tilintarkastuksen ulkopuolelta, että tarkasteltaessa tilintarkastusta ja tilintarkastusalaa voidaan nähdä, että tilintarkastusalan hybridisaation taso saattaa kestävyysraporttien varmentamisen myötä kasvaa entisestään.

Tilintarkastusalan näkökulmasta tarkasteltaessa tilintarkastusala voidaan nähdä hybridiammattikuntana tällä hetkellä muun muassa siitä näkökulmasta, että tilintarkastajat tarjoavat asiakkailleen enenevässä määrin myös konsultointia esimerkiksi verotuksellisiin ja oikeudellisiin asioihin liittyen. Tarkasteltaessa esimerkiksi neljää suurinta (Big Four) tilintarkastusyhtiötä voidaan nähdä tilintarkastusyhtiöiden olevan hybridiorganisaatioita. Näin siksi, että ainakin nämä neljä suurinta tilintarkastusyhtiötä tarjoavat hyvin paljon muitakin palveluita kuin pelkästään tilintarkastusta. Tilintarkastuspalvelujen lisäksi tarjotaan muun muassa konsultointia, riskineuvontaa, yritysjärjestelyjä sekä laki- ja veroneuvontaa. Toki nämä ovat sellaisia aihealueita, jotka tänä päivänä mielletään kuuluvan läheisesti perinteiseen tilintarkastukseen. Näin ollen tämä ei aivan sovi Battilanan ym. (2017, 139) määritelmään, jossa hybridit nähdään sekoituksena sellaisista seikoista, jotka eivät tavanomaisesti sovi yhteen. Toisaalta näin ei välttämättä ole aina ollut. Aikaa on kulunut ja tämänkaltaiset palvelut mielletään nykyään kuuluvan läheisesti tilintarkastukseen. Esimerkiksi juuri tehokkuuden ja kestävyysraporttien nousu osoittaa sen, mikä on kerran tilintarkastuksen ulkopuolella voi pian olla keskeinen osa sitä (Andon ym. 2015, 1420). Kestävyysraporttien varmentamiselle voi käydä ajan kuluessa samalla tavalla.

## **7.2 Tilintarkastajien kompetenssit ja kestävyysraporttien varmentamisen vaikutukset näihin kompetensseihin**

Tilintarkastajilta vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista on tehty paljon tutkimusta. Siitä huolimatta tilintarkastajien ammattitaidon tarkka määrittäminen on hankalaa (Horsmanheimo ym. 2007, 251). Tämän tutkielman tavoitteena oli luoda jäsenyys tilintarkastajilta vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista ja tarkastella niitä suhteessa kestävyysraporttien varmentamiseen. Käytännössä miten kestävyysinformaation varmentaminen mahdollisesti vaikuttaa tilintarkastajilta

vaadittaviin kompetensseihin sekä ominaisuuksin ja tätä myötä tilintarkastajien hybridiyteen.

Kuten tästäkin tutkielmasta ja siinä käsitellyistä aiemmista tutkimuksista huomataan, voidaan tilintarkastajilla todeta olevan paljon erilaisia kompetensseja ja ominaisuuksia, joita tässä asiantuntijatyössä vaaditaan. Tästä syystä tässä tutkielmassa pyritään nostamaan esiin niitä kompetensseja ja ominaisuuksia, joilla voidaan nähdä olevan suurin merkitys tilintarkastajien varmentamassa kestävyysinformaatiota. Kaikkien kompetenssien ja ominaisuuksien läpikäyminen ei ole tarkoituksenmukaista. Näin siksi, että osaan kompetensseista ja ominaisuuksista kestävyysinformaation varmentamisella ei ole merkittävää vaikutusta.

Abdolmohammadi ym. (2004, 8) esittävät tutkimuksessaan taulukon, jossa on kyselyn perusteella kartoitettu tilintarkastajille tärkeimpiä ominaisuuksia. Taulukko 1 pohjautuu mukailleen kyseisessä tutkimuksessa esitettyyn taulukkoon. Tämän tutkielman taulukkoon on lisätty ominaisuuksia, jotka ovat nousseet esiin tilintarkastajien kompetensseja ja ominaisuuksia käsittelevässä tekstissä, joita ei ole Abdolmohammadin ym. (2004) taulukossa huomioitu. Taulukossa esitetyt ominaisuudet on jaettu Willisin ja Dubinin (1990) jaottelun mukaisesti, jossa kompetenssit jaetaan pätevyysiin ja yleisiin piirteisiin. Huomioitava seikka taulukkoa tarkasteltaessa liittyy jaotteluun. Useiden kompetenssien ja ominaisuuksien kohdalla näin karkeaa jaottelua on hankalaa tehdä, sillä jotkut ominaisuudet voidaan nähdä sekä pätevyytensä että yleisenä piirteensä. Esimerkiksi ongelmanratkaisukyky sekä esiintymistaidot voidaan nähdä näkemykseni mukaan molemmissa kategorioissa. Kyseinen taulukko on siis vain yksi tapa jaotella tilintarkastajien ominaisuuksia monien muiden näkemyksien joukossa.

**TAULUKKO 1.** Tilintarkastajien pätevydet ja yleiset piirteet mukailten Abdolmohammadin ym. (2004) tutkimuksessa esitettyä taulukkoa, jossa lihavoituna ne joihin kestävyysraporttien varmentaminen tulee vaikuttamaan merkittävimmin

Pätevydet
<b>Tietämys alasta/alan tuntemus</b>
<b>Tekniset taidot</b>
<b>Kokemus</b>
<b>Markkinointitaidot</b>
Konsultointitaidot
<b>Ongelmanratkaisukyky</b>
Ajantasaisuus
Ymmärrys
<b>Riskitietoisuus</b>
Analyttiset taidot
Esiintymistaidot
<b>Ammattitaito</b>
<b>Ammattitaidon ylläpito ja kehittäminen</b>
Hyvä tilintarkastustapa
<b>Lait, asetukset, standardit</b>
Koulutus
Laskentatoimi
Rahoitus
<b>Oikeus</b>
Suuri tietovaranto
<b>Menettelytapojen hallinta</b>
Liiketoimintatietous
<b>Toimialaerikoistuminen</b>

Yleiset piirteet
<b>Kommunikointi</b>
Johtajuus
Tunnustus
Luovuus
<b>Vuorovaikutustaidot</b>
<b>Sopeutumiskyky</b>
Älykkyyys
Sitoutuneisuus
<b>Tiimityöskentely</b>
Motivaatio
Verkostoitunut
Itsevarmuus
Vastuullisuus
Koulutustaidot
Uteliaisuus
Aktiivisuus
Hyvä kuuntelija
Innostuneisuus
Arvostus
Nopea ajattelu
Loogisuus
Rehellisyys
Objektiivisuus
Kriittisyys
Huolellisuus
Riippumattomuus
<b>Kyky siirtää osaamista ja ammattitaitoa</b>
Skeptisyys
<b>Ammatillinen harkinta</b>
Stressinsietokyky

Kuten aiemmin tässä tutkielmassa on todettu kestävyysinformaation varmentamista on lähdetty rakentamaan vahvasti tilintarkastuksen pohjalta. Näin varmasti siksi, että tilintarkastajilla sekä tilintarkastusalalla on hyvät valmiudet varmentaa myös ei taloudellista informaatiota. Selvää on, että kaikilla tilintarkastajien pätevyyksillä sekä yleisillä piirteillä on jollakin tasolla merkitystä kestävyysinformaation varmentamisessa. Yleisellä tasolla näyttäisi siltä, että kestävyysraportoinnin tuomat vaatimukset tilintarkastajien kompetensseihin ja ominaisuuksiin tulevat vaikuttamaan enemmänkin

tietopohjaan ja teknisiin seikkoihin eikä niinkään yleisiin piirteisiin kuten esimerkiksi rehellisyyteen, objektiivisuuteen, kriittisyyteen, huolellisuuteen ja riippumattomuuteen, jotka voidaan nähdä tilintarkastuksen kulmakivinä. Näkemykseni mukaan siis yleisiin piirteisiin ei kestävyysraporttien varmentamisella ole niin merkittävää vaikutusta. Seuraavaksi pyritään käsittelemään mielestäni merkittävimpiä pätevyyskesto kestävyysraporttien varmentamisen näkökulmasta.

Kestävyysraporttien tuodessa uusia vaatimuksia tilintarkastajille on selvää, että se vaatii etenkin uudenlaista tietoa kestävyteen liittyvistä seikoista sekä mahdollisesti uudenlaisia teknisiä taitoja ja menettelytapoja, jotta kestävyysraportteja pystyy varmentamaan asianmukaisella tasolla. Yleisesti myös ammattitaidon vaatimukset tulevat kasvamaan. Myös toimialaerikoistumisella tulee todennäköisesti olemaan merkitystä kestävyysraporttien varmentamisen viitekehityksessä. Sillä varmennettavan organisaation toimiala vaikuttaa siihen, mitkä seikat ovat keskiössä kestävyden näkökulmasta. Perinteisessä tilintarkastuksessa on nähtävissä saman kaltainen kehityskulku. Käytännössä tilintarkastajat erikoistuvat tiettyihin toimialoihin niiden erikoispiirteiden vuoksi. Eri toimialoilla toimivilla organisaatioilla on omat erilaiset tärkeät seikat, jotka liittyvät kestävyteen ja talouteen.

Tilintarkastusalan kilpaillessa muiden kestävyysraportteja varmentavien toimijoiden kanssa vaatimus markkinointitaidoista nosta päätään. Palveluita tulee osata markkinoida oikealla tavalla, jotta saadaan toimeksiantoja kestävyysraporttien varmentamiseen liittyen. Tällöin markkinointitaitojen merkitys korostuu entisestään. Markkinointiin liittyen myös tulee olla tietämystä kestävydestä, jotta markkinoinnin pystyy tekemään uskottavasti. Tämä osaltaan lisää myös vaatimusta siitä, että tulee olla kestävyden tuntemusta. Toisaalta lainsäädännön voidaan nähdä hieman pienentävän markkinointitaitojen merkitystä velvoittamalla tietyn kokoisia organisaatioita varmentamaan kestävyysraporttinsa. Tärkeä seikka huomioitavaksi liittyy siihen, että kuitenkin on paljon organisaatioita, joille kestävyysraportin varmentaminen ei ole pakollista. Tällöin heille kyseisen palvelun markkinointi on tärkeää, jolloin markkinointitaitojen vaatimusta on hankala sivuuttaa.

Kestävyysraporttien varmentaminen tuo tilintarkastajille uudenlaisia ongelmia ratkaistavaksi. Tästä syystä kestävyysraporttien varmentamisella voidaan nähdä olevan

vaikutusta myös ongelmanratkaisukykyyn. Voidaan siis nähdä, että uudenlaiset ongelmat siis haastavat ja vaativat tilintarkastajia kehittämään ongelmanratkaisukykyään. Ongelmaratkaisukykyyn lisäksi vaatimus riskitietoisuudesta tulee korostumaan. Sillä ei numeerisen tiedon varmentaminen on riskipitoisempaa verrattuna perinteiseen tilintarkastukseen. Tällöin tilintarkastajan kokemus ja ammatillinen harkinta korostuu, jotta saadaan tehtyä oikeanlaisia varmennustoimenpiteitä oikeaan aikaan ja tätä kautta laskettua kestävyysraportin varmentamiseen liittyviä riskitasoja.

Hyvin merkittävä vaikutus tilintarkastajien kompetenssivaatimuksiin liittyy siihen, että kestävyysraporttien varmentaminen tuo mukanaan uusia lakeja, asetuksia sekä standardeja, jotka vaikuttavat niin kestävyysraportin tuottamiseen kuin sen varmentamiseen. Nämä tulee sisäistää, jotta varmennuksen pystyy toteuttamaan asianmukaisella tavalla. Tämä liittyy näkemykseni mukaan läheisesti ammattitaidon ylläpidon ja etenkin kehittämisen vaatimukseen, jonka voidaan nähdä olevan aivan keskiössä tämän tutkielman viitekehyksessä, jossa tilintarkastajat alkavat varmentamaan myös kestävyysraportteja.

Tilintarkastustyö voidaan nähdä suurelta osin tiimityönä, joka todennäköisesti korostuu kestävyysraporttien varmentamisen myötä. Tilintarkastusta suoritetaan jo lähtökohtaisesti monialaisissa tiimeissä. Todennäköisesti tilintarkastustiimeihin tulee ottaa kestävyysalan asiantuntijoita ainakin aluksi, jotta kestävyysraportteja voidaan varmentaa asianmukaisella tavalla. Tämä asettaa vaatimuksia tiimityöskentelytaidoille, vuorovaikutustaidoille sekä kommunikoinnille. Monialaisessa tiimissä saatetaan esimerkiksi puhua samasta asiasta eri termeillä. Tällöin kommunikaatio ja vuorovaikutus korostuvat, jotta pystytään tekemään yhteistyötä mahdollisimman saumattomasti. Toisaalta kommunikoinnin ja vuorovaikutuksen näkökulmasta tilintarkastajien tulee kommunikoida ja olla vuorovaikutuksessa myös asiakkaiden kanssa. Kestävyysraportointi ja niiden varmentaminen on suhteellisen uusi asia myös asiakkaille sekä sidosryhmille, jolloin selkeä kommunikointi ja sen tärkeys siihenkin suuntaan korostuu. Kestävyysraporttien varmentamisen ollessa uusi alue niin ikään tilintarkastajille tulee kestävyysraporttien varmentaminen vaatimaan sopeutumiskykyä tilintarkastajilta. Käytännössä uusi tilintarkastuksen tila tuo uusia asioita tilintarkastajien työhön, jolloin tarvitaan sopeutumiskykyä.

Ammatilliseen harkintaan liittyen kestävyysraportointi tulee asettamaan lisävaatimuksia. Ammatillinen harkinta on keskiössä, kun tarkastellaan tilintarkastuksen onnistumista. Näin siksi, että ammatilliseen harkintaan pohjautuen tilintarkastaja tekee päätöksiä tarkastukseen liittyen. Ammatillinen harkinta kehittyy tilintarkastajan kokemuksen myötä. Näkisin siis, että ammatillisen harkinnan rooli korostuu kestävyysraporttien varmentamisessa, koska niiden varmentaminen ei välttämättä ole niin tuttua tilintarkastajille eikä kokemusta niistä ole vielä välttämättä kertynyt. Tällöin on mahdollisuus, että tilintarkastaja tekee väärä päätöksiä tarkastuksen suhteen. Kokemuksen ja koulutuksen myötä ammatillinen harkinta kuitenkin paranee, jolloin myös tarkastukseen liittyvät päätökset ovat todennäköisemmin tarkoituksenmukaisempia.

Kyky siirtää osaamista ja ammattitaitoa on näkemykseni mukaan ammattitaidon ylläpidon ja kehittämisen kannalta erittäin tärkeitä ominaisuuksia, kun tarkastellaan kestävyysraporttien varmentamista. Ensimmäinen ammattitaidon ylläpito ja kehittäminen mahdollistavat kestävyysraporttien varmentamisen, sillä ilman tätä ominaisuutta kestävyysraporttien varmentaminen on näkemykseni mukaan haastavaa. Osaamisen ja ammattitaidon siirtäminen taas voidaan nähdä kestävyysraportointia tukevana tekijänä. Näin siksi, että tilintarkastajilla on paljon arvokasta osaamista liittyen varmentamiseen, jota siirtämällä pystytään tukemaan kestävyysraporttien varmentamista.

Kestävyysraporttien varmentamisen näkökulmasta voidaan siis todeta, että kaikista tilintarkastajilta vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista on varmasti hyötyä myös kestävyysraportteja varmentettaessa. Toisista enemmän, toisista vähemmän. Kestävyysraporttien varmentamisen myötä vaatimus kestävyteen liittyvästä teknisen tietämyksen tasosta kasvaa epäilemättä. Lisäksi tiimityöskentelytaitojen merkityksen voidaan nähdä kasvavan, kun työskennellään todennäköisesti entistä monialaisemmissa tarkastustiimeissä. Kuitenkin tärkeimpinä kompetensseina ja ominaisuuksina näkisin ammattitaidon ylläpitämisen ja kehittämisen, oppimiskyvyn sekä osaamisen ja ammattitaidon siirron. Näin siksi, että kestävyysraporttien varmentaminen on pitkälti uusien asioiden opettelua. Vielä kun on kykyä siirtää aiempaa osaamista ja ammattitaitoa perinteisen tilintarkastuksen saralta kestävyden viitekehykseen pystytään varmasti kestävyysraportteja varmentamaan asianmukaisella tasolla tilintarkastajien toimesta.

### **7.3 Kestävyyseraporttien varmentamisen vaikutukset tilintarkastusalaan**

Tilintarkastusala on tunnettu dynaamisuudestaan, mukautuvuudestaan, reagoivuudestaan sekä innovatiivisuudestaan (Andon ym. 2015, 1400). Näin ollen tilintarkastusala onkin ottanut haltuun uusia varmentamisen tiloja, kuten esimerkiksi urheiluseurojen palkkakattojen, datan ja immateriaalioikeuksien varmentamisen (Power 1994,1 & Andon ym. 2015, 1401). Seuraava tilintarkastuksen uusi tila on eittämättä kestävyysraporttien varmentaminen, joka on tämän tutkielman tarkastelun kohteena. Tutkielman tavoitteena tilintarkastusalan näkökulmasta oli tarkastella sitä, millaisia mahdollisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella on tilintarkastusalaan.

Legitimiteetti ja sen saavuttaminen voidaan nähdä selkeästi vaatimuksena sekä haasteena, kun tarkastellaan tilintarkastusalaan uudessa kestävyysraporttien varmentamisen tilassa. Tilintarkastusalan näkökulmasta legitimiteetti on välttämätön voimavara, joka tulee saavuttaa, jos halutaan saavuttaa merkittävä asema kestävyysraporttien varmentamisen viitekehyksessä. Toisaalta tässäkin tutkielmassa käsitelty kestävyysraportoinnin ja niiden varmentamisen juridinen pohja helpottaa legitimiteetin saavuttamista huomattavasti. Sillä lainsäädännön myötä tilintarkastusalaan tarjotaan vahvaa asemaa kestävyysraportointien varmentamisen viitekehyksessä. Lainsäädäntö kuitenkin mahdollistaa myös muiden kuin tilintarkastajien varmentaa kestävyysraportteja. Tämä tarkoittaa sitä, että kilpailua legitimiteetistä on myös muiden toimijoiden kanssa. Tällöin tilintarkastusala joutuu kamppailemaan legitimiteetistä eikä se tule täysin annettuna esimerkiksi lainsäädännön kautta.

Edellä käsiteltiin ulkoista legitimiteettiä. Sisäisen legitimiteetin saavuttaminen on kuitenkin niin ikään tärkeässä asemassa. Sillä tilintarkastusalan sisäinäkään legitimiteetti ei ole itsestään selvä asia. Kestävyysraporttien varmentaminen on vielä jokseenkin uusi ja tuntematon tila tilintarkastusalaan, jossa esimerkiksi riskit ovat tuntemattomia. Lisäksi kestävyysraporttien varmentamisessa on kyse pitkälti laadullisen informaation varmentamisesta, jossa varmentajan ammatillinen osaaminen ja harkintakyky korostuvat. (O'Dwyer ym. 2011,41 & 46-48.) Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastusalan sisällä on todennäköisesti myös epäilyksiä kestävyysraporttien varmentamisen suhteen esimerkiksi edellä mainittujen syiden perusteella. Käytännössä



tilintarkastusalan tulee saavuttaa myös sisäinen legitimizeetti kestävyysraporttien varmentamisen suhteen.

Legitimizeetin ja sen vahvistamisen näkökulmasta vuorovaikutus on avainasemassa niin organisaation sisällä kuin organisaation ulkopuolella. Sekä ulkoiset sidosryhmät että tilintarkastusalan sisäiset toimijat tulisi siis vakuuttaa siitä, että tilintarkastajat ovat legitiimi toimija kestävyysraporttien varmentamisen viitekehyksessä. Tämä haaste voidaan nähdä viestinnällisenä ja vuorovaikutuksellisenä haasteena. Millainen on se toimiva narratiivi, jonka avulla tilintarkastusala pystyy vahvistamaan legitimizeettiään ja sitä kautta asemaansa kestävyysraportoinnin kentällä ja miten se luodaan?

Viestinnän ja vuorovaikutuksen haasteeseen voidaan nähdä linkittyvän vahvasti myös palveluiden markkinointi. Palveluiden markkinointi voidaan nähdä tilintarkastusalalle etenkin alkuun merkittävänä, jotta saadaan mahdollisimman paljon hyviä asiakkaita ja tunnettuutta kestävyysraporttien varmentamisen tilassa. Tärkeää on kuitenkin huomata, että tuleva lainsäädäntö helpottaa osaltaan myös palveluiden markkinointia. Näin siksi, että se velvoittaa tietyn kokoisia organisaatioita ensinnäkin laatimaan kestävyysraportin ja toiseksi myös varmentamaan sen. Ilman tätä tilintarkastusala joutuisi todennäköisesti panostamaan huomattavasti enemmän palvelun markkinointiin.

Selkeä haaste taikka vaatimus, joka seuraa kestävyysraporttien varmentamisesta voidaan nähdä olevan koulutus. Millaista osaamista tilintarkastusala vaatii lisää, jotta kestävyysraportteja pystytään varmentamaan uskottavasti sekä asianmukaisella tavalla? Koulutuksenkin osalta voidaan erottaa niin sanotusti tilintarkastusalan ulkoinen ja sisäinen koulutus. Käytännössä tilintarkastusalan tulee tarkastella, millaisia tietoja ja taitoja kestävyysraporttien varmentaminen tosiasiallisesti vaatii. Tämän jälkeen pystytään pohtimaan, minkä kaltaista koulutusta tilintarkastajat tarvitsevat kestävyuden tematiikkaan liittyen.

Tärkeää on huomioida, että koulutus ei ole yksinomaan tilintarkastusalan harteilla vaan ympäröivän yhteiskunnan etenkin korkeakoulujen tulee tunnustella kestävyuden tematiikkaa ja siten luoda pohjaa esimerkiksi kestävyysraporttien varmentamisen viitekehykseen. Hyvin karkeasti jaoteltuna siis tilintarkastusalan ulkoinen koulutus keskittyisi pohjan luomiseen ja sisäinen koulutus spesifimpiin kestävyteen liittyviin

seikkoihin. Todennäköisesti etenkin tilintarkastusalan sisäisen koulutuksen voidaan olettaa hakevan uomaansa aluksi ennen kuin tiedetään kokemuksen perusteella, mitä tilintarkastajille kannattaa ja tulee kouluttaa kestävyysraporttien varmentamisen suhteen. Koulutukseen liittyen akkreditoineilla eli aiemmin mainitulla kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyydellä on merkitystä ja ne osaltaan myös ohjaavat sitä, mitä kestävyysraporttien varmentamisesta koulutetaan ja mitä siellä nähdään, että asianmukaiseen varmentamiseen vaaditaan.

Edellä käsiteltiin sisäistä legitimizeettiä, jossa sivuttiin kestävyysraporttien varmentamisen vielä jokseenkin tuntemattomia riskejä. Laadullisen informaation varmentamiseen voidaan nähdä liittyvän enemmän riskejä. Näin ollen varmentajan ammatillinen osaaminen sekä ammatillinen harkinta korostuvat, jotta tehdään oikeanlaisia päätöksiä kestävyysraportin varmentamisen suhteen. (O'Dwyer ym. 2011, 41 & 46-48.) Miten tilintarkastusala pystyisi hallitsemaan kestävyysraporttien varmentamiseen liittyviä riskejä asianmukaisesti? Riskin ollessa suurelta osin kytköksissä tilintarkastajan ammatilliseen osaamiseen sekä harkintakykyyn olisi mahdollista tätä haastetta lähteä ratkomaan koulutuksen ja kokemuksen kautta. Sillä koulutuksen ja kokemuksen myötä varmentajan ammatillinen osaaminen ja harkintakyky kohenevat. Tällöin myös voidaan nähdä kestävyysraporttien varmentamiseen liittyvien riskien pienenevän.

Tilintarkastus on lähtökohtaisesti tiimityöskentelyä, jossa työskentelee eri alojen asiantuntijoita. Kestävyysraporttien varmentaminen tuo uuden asiantuntemuksen tarpeen tilintarkastustiimeihin. Ainakin alkuun uskoisin, että tilintarkastusorganisaatioiden tulee rekrytoida kestävyysraporttien asiantuntijoita tukemaan kestävyysraporttien varmentamista. Käytännössä tämä asettaa haasteen rekrytointiin liittyen. Millainen on tilintarkastustiimien oikeanlainen koostumus ja millaista osaamista kestävyysraporttien varmentaminen tosiasiallisesti vaatii? Tilintarkastusalan tulee ottaa tämä huomioon rekrytointeja tehdessään.

Tilintarkastusideaalit eli perinteiseen tilintarkastukseen liittyvät toimintatavat ja -mallit ovat yksi mielenkiintoinen mahdollinen haaste, jonka tilintarkastusala mahdollisesti kohtaa kestävyysraporttien varmentamisen tilassa. Tilintarkastajat ovat ammattilaisia varmennuspalvelujen saralla. Mahdollinen haaste liittyy siihen, että nämä

tilintarkastukseen liitetyt ideaalit eivät välttämättä toimi tai sovellu kestävyysraporttien varmentamisen viitekehykseen. (Andon ym. 2014, 19.) Tällöin näitä tilintarkastukseen syvälle juurtuneita ominaisuuksia ja tapoja saatetaan joutua miettimään uudestaan, jotta ne soveltuisivat paremmin uuteen varmentamisen tilaan.

EU:n vihreän kehityksen ohjelmalla on kunnianhimoiset tavoitteet, joihin tilintarkastusala kytkeytyy kestävyysraporttien varmentamisen myötä. Tilintarkastusalan voidaan nähdä olevan viemässä kestävyyttä eteenpäin omalta osaltaan varmentamalla kestävyysraportteja. Kestävyysraporttien varmentamisen pakollisuuden myötä on todennäköistä, että niin sanottu viherpesu vähenee ja organisaatioiden on alettava tosiasiallisesti toimimaan kestävämmiin. Tämä vaikuttaa siihen, kuinka kestävä toiminta tosiasiallisesti on ja, kuinka hyvin EU-tason tavoitteet saavutetaan. Käytännössä tilintarkastusala voidaan nähdä tärkeänä osasena EU:n vihreän kehityksen ohjelmassa, sillä tilintarkastajien tehtävänä on varmentaa kestävyysraporttien todenmukaisuus. Kestävyysraporttien varmentamisen vaikutuksesta tilintarkastusosalasta tulee merkittävä palanen kestävämmässä yhteiskunnassa. Tämä on mahdollisesti osaltaan haaste tai ainakin haastavaa, mutta enemmän näkisin tämän vaikutuksena, joka kestävyysraporttien varmentamisesta tilintarkastusosalalle koituu. Tilintarkastusalan yhteiskunnallinen vastuu siis todennäköisesti tulee kasvamaan merkittävästikin kestävyysraporttien varmentamisen myötä.

Lopuksi pohditaan vielä lyhyesti, miten kestävyysvarmennus tilintarkastuksen uutena tilana mahdollisesti poikkeaa aiemmista tilintarkastuksen haltuun ottamista varmennuksen tiloista. Edellä on mainittu, että tilintarkastusala on ottanut aiemmin haltuunsa uusia varmennuksen tiloja. Esimerkiksi palkkakattojen, ympäristön, johtamisen, datan ja immateriaalioikeuksien varmennukset voidaan nähdä uusina tilintarkastuksen tiloina. Kestävyysvarmennuksien osalta voidaan sanoa, että kestävyysraporttien varmentaminen tulee selkeästi lain ja säädösten perusteella, joka erottaa kestävyysvarmennukset muista tilintarkastuksen uusista tiloista. Tärkeää on toki huomioida, että näin ei ole aina ollut, sillä aluksi kestävyysraportteja on tuotettu ja varmennettu vapaaehtoisesti ja erilaisin käytännöin. Tämä on aiheuttanut ongelmia kestävyysraportointiin ja kestävyysraporttien varmentamiseen, jota on käsitelty aiemmin tässä tutkielmassa. Ongelmista johtuen kestävyysraportoinnin ja kestävyysraporttien varmentamisen standardeja ollaan lähdetty uudistamaan ja kehittämään EU-tasolla.

Tämän kaltainen kehityskulku on varmasti perinteinen tilintarkastuksen uusia tiloja tarkasteltaessa. Ensin koetaan, että jostain aiheesta olisi hyvä raportoida, jonka jälkeen koetaan varmentamisen tuovan lisäarvoa. Lopuksi lakien tullessa hieman perässä, kirjataan uusiin tilintarkastuksen tiloihin liittyviä asioita lakitekstiin. Mutta kuitenkin lopulta kestävyysraportointi ja niiden varmentaminen on mielestäni selkeämmin nähtävissä tulevissa laeissa ja säädöksissä aiemmin esitellyn hallituksen esityksen luonnoksen perusteella.

Yksi merkittävä eroavaisuus liittyen aiempiin varmennuksen uusiin tiloihin liittyen näkemykseni mukaan nyky-yhteiskuntaan ja sen luonteeseen. Nyky-yhteiskunnan toimijat ovat aiempaa enemmän tietoisia asioista ja asioita seurataan aiempaa tarkemmin. Lisäksi tieto leviää aiempaa nopeammin, joka on yksi tärkeä ominaisuus nyky-yhteiskunnan luonteeseen liittyen. Etenkin kestävyteen, vastuullisuuteen ja ympäristöön liittyvät seikat ovat suurennuslasin alla nyky-yhteiskunnassa. Tämä asettaa omat haasteensa niin kestävyysraportoinnille kuin niiden varmentamiselle. Käytännössä voidaan nähdä siis, että organisaatioiden tulee olla tarkempia siitä, mitä raportoidaan ja miten. Kestävyysraporttien varmentajien taas tulee olla erityisen tarkkoja varmennusten osalta. Etenkin kun otetaan huomioon nyky-yhteiskunnan luonne ja se, että kestävyysraporttien varmentaminen on suhteellisen uusi alue kestävyysraporttien varmentajille.

Nyky-yhteiskunnan luonteeseen liittyen kestävyysraporttien varmentamisen tilassa niin raportoivan organisaation kuin kestävyysraporttien varmentajien maineriskit kasvavat näkemykseni mukaan. Yhteiskunnan toimijoiden ollessa aiempaa tietoisempia ja kiinnostuneempia kestävyteen liittyvistä seikoista sekä tiedon nopeampi leviäminen kasvattavat maineriskiä. Esimerkiksi jos kestävyysraportissa taikka varmennuksessa on tapahtunut jokin merkittävä virhe tai väärinkäytös on sillä todennäköisesti suuremmat seuraamukset juuri edellä mainituista syistä johtuen verrattuna aiempaan aikaan.

Aihealueena kestävyteen liittyvät seikat ja siten kestävyysraportit ja niiden varmentaminen ovat merkittävämpiä suuressa mittakaavassa globaalilla tasolla verrattuna aiempiin tilintarkastuksen uusiin tiloihin näkemykseni mukaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että organisaatioiden kestävyydellä on merkittäviä vaikutuksia ihmiskunnan tulevaisuuden näkökulmasta ja kestävyysraportointi ja kestävyysraporttien

varmentaminen on yksi keino pyrkiä vaikuttamaan esimerkiksi ilmastonmuutokseen hillitsevästi, jolla on merkittäviä vaikutuksia globaalisti. Tämä asettaa paineita ja vaatimuksia niin raportoiville organisaatioille kuin kestävyysraportteja varmentaville toimijoille.

Yleisellä tasolla kaikkiin edellä mainittuihin tilintarkastusalaa koskeviin vaikutuksiin, haasteisiin ja avoimiin kysymyksiin liittyen tulevaisuus antaa varmasti vastauksia. Tällä hetkellä, kun kestävyysraporttien varmentamista ei ole vielä isossa mittakaavassa toteutettu voidaan vain spekuloida mahdollisia vaikutuksia ja haasteita, joita tilintarkastusala kohtaa tässä uudessa tilintarkastuksen tilassa. Tässä tutkielmassa on nostettu aineistosta nousseita teemoja esiin ja pohdittu ensinnäkin, onko sillä mahdollisia vaikutuksia ja toiseksi, millaisia ne vaikutukset voisivat olla.

## 8 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman mielenkiinnon kohteena ovat olleet hybridiammattilaisuus, tilintarkastajien kompetenssit sekä tilintarkastusala kestävyysraporttien varmentamisen tilassa. Tutkielmassa pyrittiin yhdistelemään näitä teemoja, sillä näitä teemoja ei ole juurikaan tutkittu yhdessä tilintarkastuksen kontekstissa. Tutkielman tavoitteina oli luoda käsitys tilintarkastajilta vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista sekä luoda käsitys, miten kestävyysraporttien varmentaminen mahdollisesti vaikuttaa näihin. Hybridiammattilaisen ja -ammattikunnan käsitteiden osalta tavoitteena oli luoda jäsenyys siitä, miten käsitteitä kuvataan aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa. Lisäksi tutkielmassa pyrittiin luomaan käsitys siitä, miten kestävyysraporttien varmentaminen vaikuttaa tilintarkastusalaan yleisellä tasolla. Näiden tavoitteiden lisäksi tutkielmassa pyrittiin tarkastelemaan tutkielman kohteena olevaa ilmiötä monipuolisesti ja kriittisesti sekä täydentää tieteellistä keskustelua tilintarkastajien kompetenssien ja ominaisuuksien sekä kestävyysraporttien varmentamisen ympärillä.

Tutkimusongelmaksi asetettiin tilintarkastajien kompetenssien ja ominaisuuksien sekä hybridiammattilaisen ja -ammattikunnan käsitteiden monitulkintaisuus. Lisäksi tutkimusongelmana voidaan nähdä se, että tutkielman keskeisiä aihealueita ei ole juurikaan tutkittu yhdessä. Tutkimuskysymykset asetettiin seuraavanlaisesti:

*-Miten hybridiammattilaisuutta kuvataan aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa ja miten hybridiammattilaisuus näyttäytyy tilintarkastuksen näkökulmasta?*

*-Miten tilintarkastajien kompetensseja sekä ominaisuuksia kuvataan aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa?*

*-Millaisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella voidaan nähdä olevan tilintarkastajien kompetensseihin aikaisemman tutkimuskirjallisuuden perusteella?*

*-Millaisia yleisiä vaikutuksia, vaatimuksia ja haasteita tilintarkastusala mahdollisesti kohtaa uudessa kestävyysraporttien varmentamisen tilassa?*

Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen vastattiin tarkastelemalla aiempaa tutkimuskirjallisuutta hybridiammatilaisen ja hybridiammattikunnan käsitteisiin liittyen. Hybridiammatillaisuus voidaan nähdä asiantuntijana, jolla on osaamista monelta erilaiselta osaamisalueelta, joiden ei välttämättä nähdä perinteisesti sopivan yhteen. Näkemykseni mukaan hybridiammattikunnan näkökulmasta pätee samat lainalaisuudet kuin yksittäiseen asiantuntijaan liittyen. Käytännössä jokin ammattikunta saattaa ottaa haltuun uuden kokonaisuuden, jota ei perinteisesti mielletä heille kuuluvaksi. Kuten tämän tutkielman viitekehyksessä tilintarkastajien ja kestävyysraporttien varmentamisen yhdistelmä, joka tulee ainakin osittain tilintarkastajien pääosaamisalueen ulkopuolelta. Tilintarkastusala voidaan nähdä jo valmiiksi mielestäni eräänlaisena hybridinä, jossa yhdistellään erilaisia osa-alueita. Kestävyysraporttien varmentaminen osaltaan vahvistaa tätä kuvaa yksittäisistä tilintarkastajista ja tilintarkastajista ammattikuntana hybridinä.

Toiseen tutkimuskysymykseen lähdettiin vastaamaan niin ikään aiemman tutkimuskirjallisuuden avulla. Kuten aiemmin on todettu ensinnäkin tilintarkastajien ammattitaidon tarkka määrittäminen on hankalaa, joka osaltaan tarkoittaa sitä, että niin ikään tilintarkastajilta vaadittavien kompetenssien ja ominaisuuksien osalta tarkka määrittäminen on vaikeaa. Tilintarkastajilta vaadittavia kompetensseja ja ominaisuuksia oli kuitenkin tutkittu melko paljon. Näin ollen tilintarkastajilta vaadittavista kompetensseista ja ominaisuuksista saatiin tehtyä taulukko, (ks. taulukko 1) joka jaoteltiin Willisin ja Dubinin (1990) esittelemän jaottelun mukaisesti.

Tilintarkastajien kompetensseihin ja ominaisuuksiin liittyen voidaan sanoa, että niitä pystyi löytämään aikaisemmasta tutkimuskirjallisuudesta melko paljon. Tämä itsessään viestii siitä, että tilintarkastus on haastavaa asiantuntijatyötä, jossa tarvitaan paljon erilaisia kompetensseja ja ominaisuuksia. Toisaalta tämä selittää osaltaan myös sitä, miksi tilintarkastuksen ammattitaitovaatimuksia on niin hankala määritellä tarkasti ja tyhjentävästi.

Kolmanteen tutkimuskysymykseen pyrittiin vastaamaan tilintarkastajien kompetensseja sekä kestävyysraporttien varmentamista käsittelevän tutkimuskirjallisuuden avulla. Perehtymällä näitä käsittelevään aikaisempaan tutkimukseen, jonka jälkeen pyrittiin yhdistelemään ja päättelämään, miten kestävyysraporttien varmentaminen mahdollisesti vaikuttaa tilintarkastajilta vaadittaviin kompetensseihin ja ominaisuuksiin.

On selvää, että kaikilla perinteiseen tilintarkastukseen liittyvillä kompetensseilla ja ominaisuuksilla on enemmän tai vähemmän merkitystä myös kestävyysraportteja varmentettaessa. Tilintarkastajien kompetensseihin ja ominaisuuksiin liittyen pyrittiin havaitsemaan ne, joihin kestävyysraporttien varmentamisella on mahdollisesti suurimmat vaikutukset ja tarkastella niitä tarkemmin.

Kestävyysraporttien varmentamisen myötä tilintarkastajille ja tilintarkastusalalle tulee selkeästi yksi uusi vaatimus, joka luonnollisesti liittyy kestävyuden tematiikkaan. Käytännössä niin tilintarkastajien kuin tilintarkastusalan kollektiivisesti tulee perehtyä kestävyyteen, jotta kestävyysraporttien varmentaminen voidaan suorittaa asianmukaisesti. Tämä tarkoittaa kestävyysraportointiin liittyvän lainsäädännön, raportointistandardien, varmennusstandardien ja yleisesti kestävyuden haltuun ottamista. Lisäksi kestävyysraporttien varmentamisessa voidaan mahdollisesti tarvita uudenlaisia teknisiä taitoja sekä menettelytapoja.

Näiden niin sanottujen uusien kompetenssivaatimusten lisäksi voidaan nähdä tiettyjen vaatimusten korostuvan kestävyysraporttien varmentamisen myötä. Merkittävimmät perinteiseen tilintarkastukseen liittyvät kompetenssit ja ominaisuudet, jotka tulevat todennäköisesti korostumaan kestävyysraporttien varmentamisen myötä ovat näkemykseni mukaan ammattitaidon ylläpito ja kehittäminen, oppimiskyky sekä osaamisen ja ammattitaidon siirto. Nämä ovat erittäin merkityksellisiä ominaisuuksia, kun otetaan haltuun uusia tiloja. Näiden lisäksi merkittäviä ominaisuuksia, jotka korostuvat kestävyysraporttien varmentamisen tilassa ovat: markkinointitaidot, ongelmanratkaisukyky, riskitietoisuus, kokemus, ammatillinen harkinta, tiimityöskentelytaidot, vuorovaikutustaidot sekä kommunikointitaidot. Käytännössä tästä näemme, että kestävyysraporttien varmentaminen tulee mahdollisesti vaikuttamaan merkittävämmiin ja selkeämpiin tilintarkastajien niin sanottuun tietopohjaan ja teknisiin seikkoihin eikä niinkään yleisiin piirteisiin.

Viimeiseen tutkimuskysymykseen lähdettiin vastaamaan kaikkien tutkielmassa käsiteltyjen aihepiirien avulla. Tutkimuskysymykseen pyrittiin käytännössä siis saamaan kokonaisvaltainen vastaus ja pohtia mahdollisia kestävyysraporttien varmentamisen tuomia vaikutuksia laaja-alaisesti.



Tilintarkastusalan sisäinen ja ulkoinen legitimizeetti voidaan nähdä haasteena, jonka tilintarkastusala kohtaa uudessa varmentamisen tilassa. Tätä haastetta helpottaa osaltaan lainsäädäntö. Legitimizeettiin vahvasti linkittyen voidaan viestintä ja vuorovaikutus nähdä haasteena niin tilintarkastusalan sisä- kuin ulkopuolella. Myös kestävyysraporttien varmentamispalveluiden markkinoiminen on osaltaan viestinnällinen haaste, johon niin ikään saadaan apua lainsäädännöstä, joka velvoittaa tiettyjä organisaatioita varmentamaan kestävyysraporttinsa. On kuitenkin tärkeää huomioida, että on erittäin paljon organisaatioita, joita ei ole velvoitettu varmentamaan mahdollisia kestävyysraportteja. Näissä organisaatioissa on isompi massa ja niiden vakuuttaminen ensinnäkin kestävyysraportoinnin tärkeydestä ja toiseksi sen informaation varmentamisesta on näkemykseni mukaan tärkeää sekä osa tilintarkastusalan yhteiskuntavastuuta.

Kestävyysraporttien varmentamisesta seuraa koulutuksellisia vaatimuksia, sillä tilintarkastajat eivät lähtökohtaisesti ole kestävyuden asiantuntijoita. Tällöin koulutuksella on suuri merkitys, jotta kestävyysraportteja pystytään varmentamaan asianmukaisella tasolla. Koulutusta tulee tarkastella niin tilintarkastusalan sisäisestä kuin ulkoisesta näkökulmasta. Käytännössä siis tilintarkastusala todennäköisesti hoitaisi spesifimmän substanssiin liittyvän koulutuksen ja tilintarkastusalan näkökulmasta ulkoisten toimijoiden tehtävänä olisi kouluttaa kestävyyttä enemmän yleisellä tasolla.

Koulutukseen liittyy vahvasti tilintarkastusalan riskienhallinta. Laadullisen informaation, jota kestävyysraportit pääasiassa ovat on riskipitoisempaa verrattuna perinteiseen varmentamiseen. Koulutuksen avulla tätä riskiä voidaan pienentää, sillä se parantaa asiantuntijoiden ammatillista harkintaa ja ammatillista osaamista. Nopeammalla aikataululla tätä riskiä pystytään pienentämään todennäköisesti rekrytointien avulla. Rekrytoimalla kestävyuden asiantuntijoita tilintarkastusalalle. Näin saadaan myös riskejä pienennettyä, sillä heillä on jo valmiiksi tietämystä kestävyydestä, jolloin kouluttamiseen ei mene aikaa.

Viimeisenä puhtaasti haasteena voidaan nähdä se, miten tilintarkastuksen ideaalit eli tavat toimia ja varmentaa informaatiota sopivat yhteen kestävyysraporttien varmentamisen kanssa. Mikäli ne eivät sovi yhteen voidaan joutua tekemään muutoksia, jotka osaltaan

vievät aikaa ja vaikeuttavat kestävyysraporttien varmentamista. Todennäköisesti tilintarkastuksen ideaalit eivät osu täydellisesti yksiin kestävyysraporttien varmentamisen kanssa, mutta merkittävää on se, kuinka suuria muutoksia vaaditaan.

Tärkeimpänä ja ehkä suurimpana vaikutuksena voidaan nähdä tilintarkastusalan yhteiskunnallisen vastuun kasvaminen. Tilintarkastusalan yhteiskunnallinen vastuu tulee siis kasvamaan kestävyysraporttien varmentamisen myötä, sillä kestävyysinformaation varmentaminen on erittäin tärkeä yhteiskunnallinen vastuutehtävä, jolla on merkitystä laajassa mittakaavassa kestävyiden viitekehysessä.

## **8.1 Tutkielman pätevyys ja luotettavuus**

Kirjallisuuskatsauksen ja käsiteanalyysin sekä niistä saatujen havaintojen avulla pystyttiin syventämään tutkielmassa käytetystä kirjallisuudesta nousseita näkökulmia tutkielman aiheisiin liittyen. Tutkielman avulla onnistuttiin yhdistelemään kestävyysraporttien varmentamiseen liittyviä eri teemoja ja sitä kautta lisäämään ymmärrystä tutkielman aiheeseen liittyen.

Tutkielman käsitteellis-teoreettinen lähestymistapa sekä tutkielmaan valikoituneet tutkimusmenetelmät voidaan katsoa soveltuvan tutkielman ilmiön tarkasteluun. Haastattelut olisivat myös olleet yksi mahdollinen tutkimusmenetelmä, mutta tutkittavasta ilmiöstä haluttiin muodostaa käsitteellinen jäsennys sekä ymmärtää ilmiötä syvällisemmin. Lisäksi tutkittavan ilmiön katsottiin olleen monitulkintainen, jolloin kyseinen valittu tutkimusmenetelmä tai pikemminkin tutkimusmenetelmien yhdistelmä tuki tätä tavoitetta paremmin. Tutkielman tieteenfilosofiset lähestymistavat, jotka olivat hermeneutiikka, dekonstruktiivinen ajattelumalli sekä abduktiivinen päättely tukevat tutkielman tavoitteita.

Kirjallisuuskatsaukseen valikoituneiden artikkeleiden valikoituminen oli sattumanvaraista, joka osaltaan syö näkemykseni mukaan tutkielman toistettavuutta. Toisaalta kuvaileva kirjallisuuskatsaus ei aseta tiettyjä kovinkaan tarkkoja kriteereitä, jolloin tämän kaltainen tutkimuksien valikoituminen kirjallisuuskatsaukseen on sopivaa. Lisäksi tutkielman aihealuetta käsitteleviä tutkimuksia luettiin paljon ja niistä valittiin sopivimmat lopulliseen kirjallisuuskatsaukseen. Tämä oli todennäköisesti työläämpi tapa,

mutta koen, että tällä tavoin tutkielmaan saatiin sopivampia artikkeleita lopulta. Yleisesti näkemykseni mukaan tutkielman aihealueeseen liittyvää aiempaa tutkimuskirjallisuutta löytyi hyvin ja sitä kautta kirjallisuuskatsaukseen saatiin hyvin aineistoa. Käsiteanalyysin kannalta tutkielmaan sopivaa aiempaa tutkimuskirjallisuutta oli hankalampaa löytää. Tästä syystä hybridiammattilaisuuteen ja hybridiammattikuntaan liittyvä käsiteanalyysi on näkemykseni mukaan hieman ohut.

Osaltaan tutkielman luotettavuuteen vaikuttaa myös luvussa kolme käytetty hallituksen esityksen luonnos. Sillä luonnosvaiheessa oleva dokumentti voi vielä muuttua. Tämä ratkaisu jouduttiin tekemään olosuhteiden pakosta, koska lopullista versiota ei ollut saatavissa tutkielman kirjoitushetkellä. Tutkielman aikana pohdittiin dokumentin käyttöä ja päädyttiin käyttämään sitä sillä perusteella, että se on virallisen tahon julkaisema dokumentti, joka saattaa muuttua, mutta oletettavasti vain marginaalisesti.

Tutkielman tuloksiin ja johtopäätöksiin liittyen on tärkeää huomioida, että ne ovat aina tutkijan subjektiivinen näkemys tutkittavasta ilmiöstä. Tähän pyrittiin kiinnittämään erityistä huomiota tutkielmaa tehdessä. Esimerkiksi kiinnittämällä huomiota siihen, että aineistosta poimitut havainnot liittyvät tutkielman kohteena olevaan ilmiöön. Subjektiivisuus vaikuttaa tutkimustulosten yleistettävyyteen, sillä tutkijan subjektiivisuus vaikuttaa aina jollakin tasolla havaintojen poimintaan ja niistä tehtäviin johtopäätöksiin.

## **8.2 Tutkielman kontribuutio ja mahdolliset jatkotutkimusaiheet**

Kestävyysraportoinnin sekä kestävyuden voidaan nähdä tulleen lyhyessäkin ajassa osaksi organisaatioiden toimintaa ja raportointia. Kestävyysraportointi on erittäin ajankohtainen aihe uudistuvan lainsäädännön myötä. Kestävyysraportoinnin tarkastelu on mielekästä, koska se tarjoaa ikkunan tarkastella sitä, miten uusista alueista ja asioista tehdään varmennettavia. Lisäksi se tarjoaa mahdollisuuden tarkastella legitimointiprosesseja, miten toimijat pyrkivät valtaamaan alaa itselleen. Myös tämän tutkielman keskiössä olevat vaikutukset niin yksittäiseen tilintarkastajaan kuin kollektiivisesti tilintarkastusalaan tulevat näkyviksi.

Tämän tutkielman avulla pystyttiin lisäämään ymmärrystä hybridiammattilaisen ja hybridiammattikunnan käsitteisiin liittyen. Tilintarkastajilta vaadittavat kompetenssit ja

ominaisuudet voidaan nähdä monitulkintaisina ja hankalasti määritettävänä. Tämä tutkielma toi näkemykseni mukaan selkeyttä tähän kokonaisuuteen. Viimeisenä tutkielman avulla saatiin näkemyksiä siitä, millaisia mahdollisia vaikutuksia kestävyysraporttien varmentamisella voisi olla niin yksittäisen tilintarkastajan kuin tilintarkastusalankin näkökulmasta.

Tutkielmaan liittyen on helppo keksiä lukuisia jatkotutkimusaiheita. Ensinnäkin olisi mielenkiintoista tutkia tilintarkastajien kompetensseja haastattelemalla tilintarkastajia. Myös tilintarkastuksen tilat mahdollistavat paljon erilaisia mahdollisuuksia jatkotutkimukselle. Tilintarkastuksen tiloihin liittyen esimerkiksi legitimaatio on keskiössä. Tällöin voisi perehtyä tarkemmin juuri tilintarkastusalan legitimaation prosesseihin kestävyysraporttien varmentamisen tilassa. Yleisesti kaikkia aihealueita, joita tässä tutkielmassa on käsitelty pystyisi syventämään keskittymällä pelkästään yhteen aiheeseen ja kestävyysraporttien varmentamiseen.

## LÄHTEET

- AA1000. 2018. AA1000 Accountability Principles Standard 2018. AccountAbility, London. <https://www.accountability.org/standards/aa1000-accountability-principles/> 22.9.2023
- Abdolmohammadi, M. J., Searfoss, D. G. & Shanteau, J. 2004. An investigation of the attributes of top industry audit specialists. Behavioral Research in Accounting. Vol.16, 1-17.
- Amnesty international. 2016. Älypuhelinten ja sähköautojen akkujen taustalla lapsityövoimaa. <https://www.amnesty.fi/alypuhelinten-ja-sahkoautojen-akkujen-taustalla-lapsityovoimaa-2/> 27.3.2023
- Andon, P., Free, C. & Sivabalan, P. 2014. The legitimacy of new assurance providers: Making the cap fit. Accounting, Organizations and Society. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.005>
- Andon, P., Free, C. & O'Dwyer, B. 2015. Annexing new audit spaces: challenges and adaptations. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 28 Iss 8 pp. 1400 – 1430. <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1932>
- Anttila, P. 1998. Tutkimisen taito ja tiedon hankinta. <https://metodix.fi/2014/05/17/anttila-pirkko-tutkimisen-taito-ja-tiedon-hankinta/>. 6.8.2023
- Aspholm, I. 2021 a. Kestävyyssraportoinnin varmentaminen asettaa vaatimuksia tilintarkastajille. <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportoinnin-varmentaminen-asettaa-vaatimuksia-tilintarkastajille/> 4.1.2023
- Aspholm, I. 2021 b. Direktiiviehdotus yhdenmukaistaisi vastuullisuusraporttien varmennustasoa. <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/direktiiviehdotus-kohtuullinen-varmuustaso-vastuullisuusraporteille/> 4.1.2023
- Aspholm, I. 2023. Tilintarkastajan kestävyysanasto. <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/tilintarkastajan-kestavyysanasto/> 3.10.2023
- Barber, B. 1963. Some problems in the sociology of the professions. Deadalus. Vol. 92, No. 4.

- Battilana, J., Lee, M., Walker, J. & Dorsey, C. 2012. In Search of the Hybrid Ideal. Teoksessa Summer 2012 Stanford Social Innovation Review.
- Battilana, J., Besharov, M. & Mitzinneck, B. 2017. On Hybrids and Hybrid Organizing: A Review and Roadmap for Future Research. Teoksessa Greenwood et al. The sage handbook of organizational institutionalism.
- Baumeister, R.F. & Leary, M.R. 1997. Writing narrative literature reviews. *Review of General Psychology* 1997, Vol. 1, No. 3, 311-320.
- Bédard, J. & Chi, M. T. H. 1993. Expertise in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 12, Supplement, 21-45.
- Bonner, S. E. & Lewis, B. L. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*. Vol. 28, supplement.
- Bonner, S. E. & Walker, P. L. 1994. The Effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge. *The Accounting Review*. Vol. 69, No. 1, 157-178.
- Breit, E., Fossetøl, K. & Andreassen, T. 2017. From pure to hybrid professionalism in post-NPM activation reform: The institutional work of frontline managers. *Journal of Professions and Organization*, 2018, 5, 28–44.
- Briem, C. R. & Wald, A. 2018. Implementing third-party assurance in integrated reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), pp. 1461-1485. <https://doi.org/10.1108/aaaj-03-2016-2447>
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A. & Turley, S. 2019. Exploring diversity in sustainability assurance practice: Evidence from assurance providers in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/aaaj-05-2017-2940>
- Cooper, H. 1998. *Synthesizing Research: a Guide for Literature Reviews*. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.
- Croft, C., Currie, G. & Lockett, A. 2015. Broken ‘two-way windows’? an exploration of professional hybrids. *Public Administration* Vol. 93, No. 2, 2015 380–394.
- Dubois, A. and Gadde, L-E. 2002. Systematic combining: an abductive approach to case research. *Journal of Business Research*, 55(7), 553-560.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Jyväskylä: Vastapaino.
- Euroopan komissio. 2022. asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten

- kestävyyssraportoinnin osalta. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464&from=EN> 4.1.2023
- Euroopan komissio. 2021. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi direktiivin 2013/34/EU, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja asetuksen (EU) N:o 537/2014 muuttamisesta yritysten kestävyyssraportoinnin osalta.
- Euroopan komissio. 2022. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyyssraportoinnin osalta.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU. 2014. Neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta.
- Evans, D. 2008. Overview of Methods. Teoksessa: *Reviewing Research Evidence for Nursing Practice: Systematic Reviews*, 137–148. Toim. Christine Webb & Brenda Ross. Oxford: Blackwell Publishing.
- Farooq, M.B. & de Villiers, C. 2017. The market for sustainability assurance services: A comprehensive literature review and future avenues for research. *Pacific Accounting Review*, 29(1), pp. 79-106. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2016-0093>
- Fifka, M. S. 2011. Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective - a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 22(1), pp. 1–35. <https://doi.org/10.1002/bse.729>
- Giacomelli, G. 2020. The role of hybrid professionals in the public sector: a review and research synthesis. *Public Management Review*, 22:11, 1624-1651, DOI: 10.1080/14719037.2019.1642952
- Goby, V. P. & Lewis, J. H. 1999. Auditor's communication requirements: A study of five MNCs in Singapore. *Business Communication Quarterly*. Vol. 62, No. 4, 41-52.
- Green, W. 2008. Are industry specialists more efficient and effective in performing analytical procedures? A multi-stage analysis. *International Journal of Auditing*. 12, 243-260.
- Greenwood, E. 1957. Attributes of a profession. *Social Work*. July.

- Gürtürk, A. & Hahn, R. 2016. An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136, pp. 30–41. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>
- Hahn, R. & Kühnen, M. 2013. Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, pp. 5–21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Halonen, K. & Steiner, M.–L. 2010. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYPro.
- HE194/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- HE 70/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE Luonnos. 2023. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi. <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/DownloadProposalAttachment?proposalId=c47eac33-ea13-4529-89ff-4f470f418ea3&attachmentId=20217> 30.4.2023
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. *Tutki Ja Kirjoita*. 15. Painos. Helsinki: Tammi.
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner M.–L. 2007. *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. Helsinki: WSOYpro.
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner M.–L. 2017 *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. Helsinki: WSOYpro.
- IIRC. 2021. *International <IR> Framework: Integrated Reporting*. <https://www.integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> 30.3.2023
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2013. *International standard on assurance engagements 3000: Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf) 30.3.2023
- Kakkori, L. 2009. Hermeneutiikka ja fenomenologia: hermeneuttis-fenomenologisen tutkimusotteen sisäisestä problematiikasta. *Aikuiskasvatus*, 29(4), 273–280. <https://doi.org/10.33336/aik.94208>



- Knechel, W. R. 2013. Do auditing standards matter? *Current issues in auditing*, 7(2), pp. 1-16. <https://doi.org/10.2308/ciia-50499>
- KPMG. 2020. *The Time has Come. The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*, KPMG, Amsterdam.
- Kurunmäki, L. 2004. A hybrid profession—the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society* 29 327–347.
- Kähönen, M. 2020. ”EU on tytön paras ystävä”. *Profiitti – Talous & tilintarkastus* 2/2020.
- Kähönen, M. 2021. Puheenjohtaja Ilkka Kujala: Perinteitä vaalien keula kohti tulevaa. *Profiitti – talous & tilintarkastus* 1/2021.
- Marchant, G. 1990. Discussion of determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research. Supplement*, 20-28.
- Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. 2015. CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, pp. 59–78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- Niikko, A. 2015. Dekonstruktio kvalitatiivisessa tutkimuksessa: piilomerkitysten ja ristiriitojen etsintää ja tulkintaa. Teoksessa Valli, R. & Aaltola, J. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2: Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. Jyväskylä: PS-kustannus, 89–105.
- Niskala, M., Pajunen, T., Tarna-Mani, K., & Puroila, J. 2019. *Yritysvastuu : raportointi- ja laskentaperiaatteet*. ST-Akatemia Oy.
- Noordegraaf, M. 2007. From “Pure” to “Hybrid” Professionalism Present-Day Professionalism in Ambiguous Public Domains. *Administration & Society* Volume 39 Number 6 761-785.
- Noordegraaf, M. 2015. Hybrid Professionalism and Beyond: (New) Forms of Public Professionalism in Changing Organizational and Societal Contexts. *Journal of Professions and Organization*, 2015, 0, 1–20.
- 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, pp. 31-52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>

- Patentti- ja rekisterihallitus. 2019. Mitä on hyvä tilintarkastustapa?  
<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/mitaonhyvatilintarkastustapa.html> 4.4.2023
- Popova, V. 2013. Exploration of skepticism, client-specific experiences and audit judgements. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 88, No. 2, 140-160.
- Porter, M. & Kramer, M. 2007. Strategy and Society: The Link Between Competitive and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review* 84, pp. 78-92.
- Power, M. 1994. The audit explosion. London: Demos.
- Power, M. 1997. Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society* vol 22(2), pp. 123-146.
- Power, M. 2003. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* vol 28, pp. 379-394.
- Puukkonen, T. 2021. Tilintarkastaja tuo vastuullisuusvarmennuksiin asiantuntemusta. *Profiitti – Talous & tilintarkastus* 1/2021.
- Puusa, A. 2008. Käsitemallit tutkimusmenetelmänä. *Premissi* 4/2008. 36-43.
- Raimo, N., Caragnano, A., Zito, M., Vitolla, F. & Mariani, M. 2021. Extending the benefits of ESG disclosure: The effect on the cost of debt financing. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(4), pp. 1412–1421.  
<https://doi.org/10.1002/csr.2134>
- Salminen, A. 2011. Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin. Vaasan yliopiston julkaisuja.
- Silvola, H. 2021. Vastuullisuusraportoinnin merkitys kasvaa nopeasti. *Profiitti – Talous & tilintarkastus* 1/2021.
- Sirris, S. 2019. Coherent identities and roles? Hybrid professional managers' prioritizing of coexisting institutional logics in differing contexts. *Scandinavian Journal of Management* 35.
- Solomon, I., Shields M. D. & Whittington O. R. 1999. What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research*. Vol. 37, No. 1, 191-208.
- Suchman, Mark. 1995. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*. Vol. 20, No. 3, Jul., 1995, p. 571-610
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2021. Suositus vastuullisuusraporttien varmentamisesta.  
[https://tilintarkastajat.fi/wpcontent/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinninvarmentaminen-stsuositus-3\\_2021.pdf](https://tilintarkastajat.fi/wpcontent/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinninvarmentaminen-stsuositus-3_2021.pdf) 10.1.2023

- Tate, W. L., Ellram, L. M. & Kirchoff, J. F. 2010. Corporate social responsibility reports: A thematic analysis related to supply chain management. *Journal of Supply Chain Management*, 46(1), pp. 19-44. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493x.2009.03184.x>
- Tenhunen, M-L. 2002. *The Professional Growth of an Accounting Agency Entrepreneur*. Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä Studies in Business and Economics 20.
- Tan, H.-T. 1999. Organizational levels and perceived importance of attributes for superior audit performance. *Abacus*. Vol. 35, No.1, 77-90.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141
- Torraco, R. J. 2005. Writing Integrative Literature Reviews: Guidelines and Examples. *Human Resource Development Review* 4: 3, 356–367.
- Tschopp, D. & Huefner, R. J. 2014. Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 127(3), pp. 565–577. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2054-6>
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki. Tammi.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki. Tammi.
- Turnbull, L. 2023. The ESG Assurance Services Market Will Reach \$5.89 Billion By 2028. <https://www.verdantix.com/insights/blogs/the-esg-assurance-services-market-will-reach-5.89-billion-by-2028> 15.8.2023.
- West, B. P. 2003. *Professionalism and Accounting Rules*. London: Routledge.
- Willis, S. L. & Dubin, S. S. (toim.) 1990. *Maintaining Professional Competence*. San Francisco/Oxford: Jossey-Bass Publishers.

## LIITTEET

### Liite 1: Tutkimusaineiston haussa käytetyt hakulausekkeet

Tutkimusaineiston haussa käytettiin seuraavia hakulausekkeita:

1. ”sustainability assurance”
2. (”sustainability report\*”) AND (”audit\*”) AND (“assurance”)
3. ”hybrid professio\*”
4. (”csr repor\*”) AND (”audit\*”) AND (“assurance”)
5. (”experti\*”) AND (”audit”)

### Liite 2: Kestävyysraportointiin liittyvät artikkelit

Kestävyysraportointi artikkelit	
Tekijät	Vuosi
Fifka	2011
Briem & Wald	2018
Tate, Ellram & Kirchoff	2010
Raimo, Caragnano, Zito, Vitolla & Mariani	2021
Hahn & Kühnen	2013
Michelon, Pilonato & Ricceri	2015
Tschopp & Huefner	2014
Farooq & de Villiers	2017
Gürtürk & Hahn	2016
Power	2003
Knechel	2013
Channuntapipat, Samsonova-Taddei & Turley	2019

**Liite 3: Tilintarkastuksen tilat & legitimizeetti artikkelit**

Tilintarkastuksen tilat & legitimizeetti artikkelit	
Tekijät	Vuosi
Andon. Free & O'Dwyer	2015
Power	1994
Andon, Free & Sivabalan	2014
O'Dwyer, Owen & Unerman	2011
Power	1997
Suchman	1995

**Liite 4: Tilintarkastajien kompetenssivaatimukset & ominaisuudet artikkelit**

Tilintarkastajien kompetenssivaatimukset & ominaisuudet artikkelit	
Tekijät	Vuosi
West	2003
Greenwood	1957
Barber	1963
Abdolmohammadi, Searfoss & Shanteau	2004
Tenhunen	2002
Willis & Dubin	1990
Bédard & Chi	1993
Marchant	1990
Bonner & Walker	1994
Green	2008
Bonner & Lewis	1990
Tan	1999
Popova	2013
Goby & Lewis	1999
Solomon, Shields & Whittington	1999

**Liite 5: Hybridiammatillaisuus & hybridiammatillikunta artikkelit**

Hybridiammatillaisuus & hybridiammatillikunta artikkelit	
Tekijät	Vuosi
Noordegraaf	2015
Breit, Fossetøl & Andreassen	2017
Noordegraaf	2007
Battilana, Besharov & Mitzinneck	2017
Battilana, Lee, Walker & Dorsey	2012
Kurunmäki	2004
Croft, Currie & Lockett	2015
Giacomelli	2019
Sirris	2019