

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

YRITYSVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENNUS

Analyysi varmennusraporteista

Yrityksen taloustiede, laskentatoimi

Pro Gradu -tutkielma

Toukokuu 2013

Ohjaaja: Salme Näsi

Alexander Mäki-Rahko

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	MÄKI-RAHKO, ALEXANDER
Tutkielman nimi:	Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus: Analyysi varmennusraporteista
Pro Gradu –tutkielma:	86 sivua
Aika:	Toukokuu 2013
Avainsanat:	Yritysvastuu, yritysvastuuraportointi, varmennus, varmennusraportti

Tämän tutkimuksen tavoitteena on lisätä ymmärrystä siitä, miten yritysvastuuraportteja varmennetaan, ketkä varmennuksia suorittavat, ja mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään varmennustoimeksiantoon ja varmennuksen kohteena olleeseen yritysvastuulinformaatioon liittyen. Tutkimuksessa keskitytään ulkoiseen varmennukseen. Tutkimuksen aineistona toimivat yritysvastuuraportointiin liitetyt Suomessa annetut varmennusraportit kaudelta 2011. Lopullinen aineisto koostui sadan suurimman suomalaisen yrityksen vastuuraportointiin liitetyistä 21 varmennusraportista. Yritysvastuuraportit ja niihin liitetyt varmennusraportit kerättiin yritysten verkkosivuilta ja corporateregister.com -sivustolta.

Tutkimus on laadullinen tutkimus. Tutkimuksen empiirinen osuus koostuu varmennusraporttien analysoinnista. Ennen varsinaisten varmennusraporttien analyysia perehdyttiin sadan suurimman suomalaisen yrityksen julkiseen raportointiin ja selvitettiin raportoivatko ne yritysvastuustaan. Mikäli yritys raportoi yritysvastuustaan, tutkittiin oliko sen julkaisemaan raportointiin liitetty varmennusraporttia. Kaksikymmentä yritystä oli hankkinut ulkoisen varmennuksen yritysvastuuraportoinnilleen Suomessa. Aineiston analysointi toteutettiin sisällönanalyysin ja määrällisen erittelyn keinoin.

Varmennuksen tarjoajana toimi useimmiten tilintarkastusyhteisö. Yli puolessa varmennusraporteista yritysvastuulinformaation varmentajana toimi sama yhteisö kuin raportoivan organisaation lakisääteisenä tilintarkastajana. Tutkimuksen tulosten perusteella on lisäksi havaittavissa, että mikäli varmentaja on sama taho kuin lakisääteinen tilintarkastaja, myös tilintarkastaja on ollut yhtenä varmennusraportin allekirjoittajista.

Analysoiduissa varmennusraporteissa oli esitetty varmennustoimeksiantoja ohjaavien standardien ja ohjeistusten edellyttämät tiedot. Raporteissa esitettyihin tietoihin vaikuttavat kyseistä toimeksiantoa ohjaavat standardit, eivätkä raportit tästä johtuen ole tietosisällöltään täysin yhdenmukaisia. Esitettyjen tietojen runsaus ja kattavuus vaihteli varmennusraporttien välillä. Esitystavan vaihtelevuus ja raporteissa esitetyn informaation määrän vaihtelevuus asettavat haasteita varmennusraporttien vertailtavuudelle.

Tutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että varmennuksen kohteena voi olla koko yritysvastuuraportti tai tietyt vastuuraportin osat. Kohteeseen liittyvää tietoa esitettiin myös epäsuorasti erilaisten rajoitusten avulla. Varmennusraportit olivat osoitettu sidosryhmien sijaan raportoivalle organisaatiolle tai sen johdolle. Varmennusraporteista kävi myös ilmi, että varmennuksen tarkoituksena ei ole pääsääntöisesti arvioida yrityksen suoriutumista vastuullisuudessa, vaan varmentaa sitä, ovatko varmennuksen kohteena olleet tiedot sovelletun raportointikriteeristön mukaisesti esitetty.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Aiheenvalinnan tausta ja keskeinen kirjallisuus	1
1.2 Tutkimuksen tavoite	4
1.3 Oletukset ja rajaukset	5
1.4 Keskeiset käsitteet	6
1.5 Tutkimusmenetelmät	8
1.6 Tutkimuksen kulku.....	9
2 YRITYSVASTUU JA YRITYSVASTUURAPORTOINTI	10
2.1 Yritysvastuu	10
2.1.1 Yritysvastuun määritelmä	10
2.1.2 Yritysvastuun tausta	13
2.1.3 Yritysvastuuajattelua ohjaavia teorioita	17
2.1.4 Yritysvastuun johtamisjärjestelmät	20
2.2 Yritysvastuusta raportointi.....	21
2.2.1 Yritysvastuuraportoinnin määritelmä ja taustaa	22
2.2.2 Yritysvastuuraportoinnin yleisyys.....	23
2.3 Yritysvastuuraportointia ja varmennusta koskevat ohjeistukset sekä standardit ..	24
2.3.1 Lakisääteiset vaatimukset	25
2.3.2 GRI -raportointikehys.....	27
2.3.3 AA1000 -standardit	29
2.3.4 ISAE3000 –standardi.....	32
3 YRITYSVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENNUS.....	36
3.1 Varmennus ja raportoinnin luotettavuus.....	36
3.2 Miksi yritysvastuuraportteja varmennetaan ulkopuolisen tahon avulla	40
3.3 Miten varmennetaan	42
3.4 Ketkä varmennuksia suorittavat.....	43
4 ULKOINEN VARMENNUS JA VARMENNUSRAPORTTIEN SISÄLTÖ.....	45
4.1 Aineiston esittely ja keruu	45
4.2 Varmennusraporttien analyysi	47
4.2.1 Varmennuksen tarjoaja	49
4.2.2 Raportin otsikko	50
4.2.3 Varmennusraportin vastaanottaja.....	51
4.2.4 Varmennustoimeksiannon kohde.....	52

4.2.5 Saavutetun varmuuden taso ja varmennusta ohjaavat standardit.....	56
4.2.6 Raportoivan organisaation ja varmennuksen tarjoajan vastuut sekä velvollisuudet.....	57
4.2.7 Kriteerit, joita vasten kohdetta arvioidaan.....	61
4.2.8 Kohteen arvioimiseen, varmennukseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset	63
4.2.9 Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonne	65
4.2.10 Evidenssin hankkimiseen liittyvät toimenpiteet.....	67
4.2.11 Johtopäätös tehdystä työstä.....	70
4.2.12 Havainnot ja suositukset	72
4.2.13 Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus	73
4.3 Tutkimuksen keskeiset tulokset	75
5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSAIHEET	80
LÄHTEET	84

1 JOHDANTO

1.1 Aiheenvalinnan tausta ja keskeinen kirjallisuus

Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus on vielä melko uusi ja kehittyvä alue, jota ei ole Suomessa kovin paljon tutkittu. Yritysvastuuraportoinnin yleistyessä myös yritysvastuuraporttien varmennus tulee yleistymään, mikä on havaittavissa muun muassa KPMG:n (2011) yritysvastuuraportointia käsittelevästä selvityksestä. Varmennuksen kohdistuessa ei-taloudelliseen informaation on usein kyse juuri yritysvastuuraporttien varmennuksesta (Hasan, Maijoo, Mock, Roebuck, Simnett & Vanstraelen 2005).

Yritysvastuusta raportointi on pääosin vapaaehtoista toimintaa, joten myös tämän tiedon varmentaminen ulkoisesti on vapaaehtoista toisin kuin perinteinen tilinpäätösraportointi ja tilintarkastus. Yritysvastuuseen ja siitä julkaistun informaation varmentamiseen liittyen on kehitetty erilaisia kansainvälisiä ohjeistuksia ja standardeja, joita laajalti myös Suomessa käytetään. Yleisesti hyväksytyjen ohjeistusten noudattaminen varmentamistoiminnassa edesauttaa yritysvastuuraporteissa ja varmennusraporteissa esitettyjen tietojen vertailtavuutta niin kyseessä olevaan ohjeistukseen kuin muihin yritysvastuu- ja varmennusraportteihin nähden.

On mielenkiintoista tutkia, miten yritysvastuuraportteja varmennetaan erityisesti siitä näkökulmasta, ketkä varmennustoimeksiantoja suorittavat, mitä tietoja niissä esitetään ja miten nämä tiedot on esitetty. Tutkimuksissa on noussut esille, että varmennustoimeksiannon laajuutta ei ole useinkaan kovin tarkkaan määritelty varmennusraporteissa (O'Dwyer & Owen 2005; Deegan ym. 2006) ja toimeksiannon laajuuden määrittää pitkälti varmennuspalvelun tilaava organisaatio (Park & Brorson 2005; Deegan ym. 2006). Park & Brorsonin (2005) mukaan on myös havaittu, että varmennustoimeksiannot voivat olla liian suppeita, jolloin varmennusraportit eivät välttämättä heijasta koko yritysvastuuraporttia.

Yritysvastuuraportoinnin uskottavuutta ja luotettavuutta arvioitaessa olisi hyödyllistä tietää, mitä vastuulinformaatiosta on varmennettu. Yritysvastuuraportoinnille tai sen

varmentamiselle ei ole yhtä ainoaa oikeaa tapaa ja tietoa julkaistaan pääosin vapaaehtoisesti. Tällöin varmennuksen avulla voidaan luoda lisävarmuutta sille, että yritysraportissa esitetyt tiedot antavat oikean kuvan yrityksen suoriutumisesta esimerkiksi suhteessa raportointikriteeristöön tai omiin tavoitteisiin. Lainsäädännön puutteesta tai toimintaohjeiden noudattamisen vapaaehtoisuudesta johtuen suoritetun varmennustoiminnan raportointitavan merkitys kasvaa arvioitaessa sitä, mitä varmennusraportit kertovat. Yritysvastuuraportoinnin ollessa pääosin vapaaehtoista ja organisaation oman harkinnan alaisuudessa, voidaan selkeästi esitetty varmennusraportti nähdä myös viestinä sidosryhmille ja merkinä yrityksen halusta kehittää omaa vastuullista toimintaansa. Aiheen tutkiminen voi auttaa myös kiinnittämään huomiota sellaisiin varmennustoiminnan osa-alueisiin, joilla voi olla suuri vaikutus varmennuksen uskottavuudelle.

Deegan ym. (2006) analysoivat iso-britannialaisia ja eurooppalaisia yritys vastuuta koskevia varmennusraportteja tarkoituksenaan tutkia kyseisten raporttien tuottamaa lisäarvoa yritysraportoinnille. Tutkimuksessa perehdyttiin siihen, vastaavatko varmennusraportit GRI:n ja Federation des Experts Comptables Europeens:n (FEE) suosituksia raporttien keskeisestä sisällöstä. Varmennusraportteihin liittyvä epäselvyys ja sisällöllinen vaihtelevuus viittaavat tutkijoiden mukaan siihen, että varmennusprosesseja tulee kehittää, ja nykyisellään ne saattavat jopa heikentää tuottamaansa lisäarvoa yritysraportoinnille.

Varmennuksen tuottamaan lisäarvoon liittyen Park & Brorson (2005) esittävät tutkimuksessaan, että yritysraporttien varmennuskäytännöt Ruotsissa ovat kehittymässä strukturoidumpaan ja yhdenmukaisempaan suuntaan. Heidän mukaansa varmennukseen liittyy kuitenkin joitain ongelmakohtia, jotka heikentävät varmennuksen kykyä lisätä yritysraporttien uskottavuutta. Tällaiset ongelmakohdat liittyvät esimerkiksi varmennustoimeksiannon laajuuden tarkkaan määrittämiseen, yleisesti hyväksytyjen raportointiohjeistojen ja varmennuskriteerien soveltamiseen, ja sidosryhmien huomioimiseen varmennustoiminnassa.

Gillet (2012) tutki ranskalaisten listayhtiöiden yritysraporttien varmennusraportteja, joissa varmennuksen tekijät olivat yrityksen ulkopuolisia tahoja. Tutkimuksen yhtenä tarkoituksena oli tutkia sitä, miten varmennusraportit esitetään ja tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että niistä puuttuu tiettyä tarkkuutta, eivätkä ne ole kovin selittäviä.

Gillet (2012) esittää myös, että yritysraporttien varmennuksen tavoitteena on edistää tilivelvollisuutta ja varmistaa julkaistun tiedon luotettavuutta. Varmennustoiminta voidaan siis nähdä pyrkimyksenä ehottaa organisaation legitimitettä.

Pflugrath, Roebuck & Simnett (2011) tutkivat itsenäisten yritysraporttien varmennuksen vaikutusta talousanalyttikoiden käsitykseen raportoidun tiedon uskottavuudesta huomioimalla myös varmentajien ammatilliset taustat (laskentatoimen ammattilainen vai kestävän kehityksen konsultti). Tutkimuksessa analysoitiin myös, onko varmennuksen merkitys kontekstisidonnaista maittain ja toimialoittain. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että yritysraporttien varmennus ja varmennuksen tarjoajan tausta vaikuttavat talousanalyttikoiden arvioihin informaation uskottavuudesta. Talousanalyttikot pitävät laskentatoimen ammattilaisten varmentamaa yritysraportti-informaatiota uskottavampana kuin kestävän kehityksen konsulttien varmentamaa informaatiota. Tulosten perusteella varmennuksen vaikutus talousanalyttikoiden näkemyksiin informaation uskottavuudesta on kuitenkin kontekstisidonnaista. Tähän vaikuttavat analysoitavan yrityksen toimiala ja talousanalyttikon kotimaa. Pflugrathin ym. (2011) lisäanalysoinnin tuloksena tutkimuksessa esitetään, että yritysraporttien varmennus ei juuri vaikuta talousanalyttikoiden tekemiin investointipäätöksiin, vaikka se lisääkin informaation uskottavuutta.

Park & Brorson (2005) tarkastelivat tutkimuksessaan ympäristö- ja kestävän kehityksen raportoinnin kehittymistä Ruotsissa. Lisäksi he perehtyivät siihen, miksi yritykset päättävät käyttää tai olla käyttämättä ulkoista varmennusta vapaaehtoisin yritysraportteihin. Yleisesti ottaen varmennusta käyttävät yritykset olivat positiivisia sen suhteen, että kolmannen osapuolen tekemä varmennus tuo hyötyä yritykselle. Tällaisia hyötyjä voivat olla esimerkiksi opastuksen saanti siihen, miten kehittää tehokkaita sisäisen raportoinnin järjestelmiä ja uskottavuuden lisääntyminen julkaistulle informaatiolle. Yritykset, joiden yritysraporttia ei varmenneta ulkoisesti, olivat epäileväisiä sen käyttöönoton suhteen. Pääsyyt varmentamatta jättämiselle olivat varmennuksen suuri kustannus ja todistusaineiston puuttuminen sille, että varmennus lisää uskottavuutta.

Varmennuksen laajuutta voivat Park & Brorsonin (2005) ja KHT-yhdistyksen (2008, 42-43) mukaan rajoittaa ennenaikainen tai epäkypsä yrityksen raportointijärjestelmä ja sisäiset prosessit. Mikäli raportointijärjestelmä on alikehittynyt tai keskittyy väärin asi-

oihin, on myös kyseenalaista, miten syvälle raportissa tuotettuun informaation ja esitettyihin väitteisiin varmentaja voi päästä. Varmennuksen tarjoaja voi esimerkiksi varmennustoimeksiannon ensimmäisenä vuotena keskittyä siihen, mitä yritysvastuuraportteihin pitäisi sisällyttää sen sijaan, että varmentaisi esitettyjen lukujen tarkkuutta. Varmennus voidaan kohdistaa myös esimerkiksi vain tiettyihin yhteiskuntavastuuraportin osa-alueisiin, kuten ympäristöä koskevaan informaatioon. Lisäksi varmennuksen kohteena oleva organisaatio vaikuttaa varmennuksen laajuuteen varmennuksen suorittajan sijaan (Park & Brorson 2005).

Yhteiskuntavastuun ulkoisesta varmentamisesta on tehty Suomessa ainakin yksi pro gradu -tutkielma. Tässä Hyvärisen (2008) tekemässä tutkielmassa päätavoitteena oli tutkia, miten suuret suomalaiset pörssiyritykset ulkoisesti varmentavat yhteiskuntavastuuraporttinsa, ja miten yritykset arvioivat varmentamisen vaikuttavan raporttien luotettavuuteen.

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on lisätä ymmärrystä siitä, miten yritysvastuuraportteja ulkoisesti varmennetaan. Tutkimuksessa perehdytään myös siihen, mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään ja miten nämä tiedot on esitetty. Varmennuksen kohteena voi olla koko yritysvastuuraportti tai tietyt vastuuraportin osat, jolloin kokonaiskuvan luominen varmennustoimeksiantojen laajuudesta ja esittämistavasta auttaa osaltaan ymmärtämään sitä, miten varmennusta tehdään. Yritysvastuuraportin varmentajien tutkiminen on aiheena mielenkiintoinen, sillä kansainvälisesti vaikuttaa siltä, että tilintarkastajat ovat usein varmennuksen suorittajia, mutta suuriakin eroja saattaa olla joko maittain tai toimialoittain. Alustavan käsityksen perusteella Suomessa varmennuksia suorittavat pääosin tilintarkastusyhteisöt, ja tälle haettiin tukea tutkimuksen tuloksista.

Tutkimuksessa tutkitaan yritysvastuuraporttien ulkoista varmennusta varmennustoimeksiannoista annettujen varmennusraporttien sisällön ja esittämistavan näkökulmasta. Lisäksi tutkitaan sitä, ketkä varmennuksia suorittavat. Tutkimuksessa perehdytään erityisesti siihen, mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään ja miten nämä tiedot on esitetty. Varmennustoimeksiannon sisältö ja tavoitteet voivat vaihdella tapauksittain, sillä toi-

meksiannon laajuuden määrittää yleensä toimeksiannon tilaava yritys. Tällöin pelkkä varmennusraportin olemassaolo tai tieto varmennuksen suorittamisesta ei riitä arvioitaessa yritysvastuuraporttia, vaan raporttien käyttäjien olisi hyödyllistä myös tietää mitä yritysvastuuraportista on varmennettu. Tietojen esittämistapa puolestaan on yhteydessä siihen, miten selkeäksi varmennusraportti koetaan. Yleisesti käytössä olevat raportointi- ja varmennusohjeistot ohjaavat varmennustoimeksiantoja. Periaatepohjaiset ja osittain vapaaehtoisesti sovellettavat standardit tai ohjeistukset eivät kuitenkaan eksplisiittisesti määrittele mitä varmennustoimeksiantoihin tulee sisällyttää, sekä millaisen informaation ja evidenssin pohjalta johtopäätöksiä yritysvastuuraporteista voidaan esittää. Varmennuksen yritysvastuuraportoinnille tuottaman lisäarvon näkökulmasta olisi hyödyllistä, että varmennustoimeksiantojen lopputuloksena syntyvät varmennusraportit esitetään selkeästi, ja niissä on riittävässä laajuudessa kuvattu suoritettuja toimenpiteitä, sekä varmennuksen kohteena ollut informaatio.

1.3 Oletukset ja rajaukset

Tutkimus rajautuu koskemaan Suomessa toimivia suuria yrityksiä, sillä yrityksen koko vaikuttaa yritysvastuulinformaatiosta raportointiin. PwC:n (2012) ja KPMG:n (2011) sekä aihepiiriä käsittelevän kirjallisuuden perusteella suuret yritykset raportoivat yritys- vastuustaan pieniä yrityksiä useammin. Varmennuspalvelun tarjoajan tausta huomioidaan tässä tutkimuksessa, minkä avulla vastataan siihen, ketkä varmennuksia suorittavat. Park & Brorson (2005) esittävät, että Ruotsissa varmennuspalveluiden tarjoajat ovat käytännössä suuria kansainvälisiä tilintarkastusyhteisöjä, joten heidän tutkimuksessaan esittämät varmennuksen menetelmät ja käytännöt heijastavat myös globaalia toimintaa. Varmennuksen palvelun tarjoajan taustan huomioiminen lisää tutkimuksen vertailtavuutta muihin aihepiiriä käsitteleviin tutkimuksiin.

Informaation julkisuus asettaa myös tiettyjä rajauksia tutkimukselle. Yleensä suurista organisaatioista, kuten pörssiyrityksistä, on kuitenkin julkista tietoa saatavilla. Yhteiskuntavastuuraporttien luonne ja tarkoitus ylipäätään ovat seikkoja, joiden perusteella voidaan olettaa, että raportit ovat pääosin julkisia. Tutkimuksessa hyödynnetään varmennusraporttien analysoinnin osalta ainoastaan julkisesti saatavilla olevaa informaatiota,

eli julkisia varmennusraportteja. Edellä mainitut seikat toimivat tietynlaisena luonnollisena rajauksena tutkimuksen teolle.

Tutkimuksen aineisto kerättiin liikevaihdolla mitattuna sadan suurimman suomalaisen yrityksen joukosta. Tutkimuksen lopullisen aineiston ulkopuolelle jätettiin Suomessa toimivien ulkomaisten konsernien vastuuraportointiin liitetyt varmennusraportit, mikäli näitä ei ollut annettu Suomessa. Tällaiset varmennusraportit analysoitiin tutkimuksessa ainoastaan vastuulinformaation varmentajan, varmennusraportin otsikon ja varmennusraportin vastaanottajan osalta. Kyseiset varmennusraportit jätettiin aineiston ulkopuolelle niiden vähäisen määrän vuoksi.

1.4 Keskeiset käsitteet

Yritysvastuu

Yhteiskuntavastuu ja yritysvastuu tarkoittavat pääosin samaa, vaikka niiden laajuudessa voidaan joidenkin tulkintojen mukaan nähdä eroja. Yrityksen yhteiskuntavastuu on vastuuta yritystoiminnan vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan, ympäristöön ja yrityksen sidosryhmiin (Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2009, 19). Tässä työssä käytetään termiä yritysvastuu, sillä myös tutkimuksen aineistossa kyseinen termi on laajemmassa käytössä kuin yhteiskuntavastuu. Termin valintaa voidaan perustella myös sillä, että vastuullisuudesta raportointi on osa vastuullisuudesta ja sen kehittämistä kiinnostuneen yrityksen toimintaa. Yritysvastuu –termin valintaa perustellaan myös sillä, että tutkimuksen tarkastelun kohteena olleet varmennusraportit oli liitetty yrityksen julkaisemaan vastuuraportointiin. Tässä työssä ei käsitelty muiden organisaatioiden laatimista vastuuraporteista annettuja varmennusraportteja.

Yritysvastuuraportointi

Yritysvastuuraporteissa käsitellään laajasti yrityksen yritysvastuun eri osa-alueita, näistä raporttien lukijat voivat saada kattavan kuvan yrityksen vastuullisuuden eteen tekemistä toimenpiteistä ja niiden vaikutuksesta yrityksen kehitykseen (Niskala ym. 2009, 12). Vapaaehtoisen yritysvastuuraportoinnin tarkoituksena on tyydyttää sidosryhmien tiedontarvetta sekä vahvistaa kuvaa yrityksen vastuullisuudesta. Yleensä raportointi perustuu kansainvälisiin raportointiohjeisiin, joiden tarkoituksena on edistää ja yhdenmukais-

taa yritysten raportointia. Yleisimmin käytetty raportointiohje on Global Reporting Initiatiiven (GRI) kehittämä viitekehys. (KHT-yhdistys 2008, 7.)

Varmennus

Varmennuksen avulla yritykset voivat lisätä vastuuraportoinnin luotettavuutta. Varmennuksessa yrityksen ulkopuolinen taho esittää johtopäätöksensä yritys vastuuraportista. Organisaatiosta riippumattoman asiantuntijan esittämällä mielipiteellä on vaikutusta siihen, että raportin käyttäjät saavat enemmän varmuutta siitä, että yritys on raportoinut kaikki olennaiset asiat ja tiedot ovat oikeita. Vaikka riippumaton varmentaja vahvistaa yrityksen vastuullisuuspolitiikan uskottavuutta ja edistää asioiden viestimistä sidosryhmille, ei hän kuitenkaan lausu mielipidettään yrityksen vastuullisuuden tasosta, vaan raportoinnin oikeellisuudesta ja luotettavuudesta. (KHT-yhdistys 2008, 42.) Niskala ym. (2009, 210) määrittelevät varmennuksen ”prosessiksi, jossa riittävän pätevyyden omaava taho käy läpi ja todentaa yrityksen yhteiskuntavastuun hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden sekä yhteiskuntavastuuraportoinnin tiedot”.

ISAE3000

ISAE3000 -varmennustoimeksiantostandardi on yleinen standardi, joka koskee muita varmennustoimeksiantoja kuin menneitä kausia koskevaan taloudelliseen tietoon kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta. Varmennustoimeksiantoja voidaan suorittaa kahdella tasolla ”rajoitetun varmuuden antavina” tai ”kohtuullisen varmuuden antavina”. KHT-yhdistyksen (2008, 44) mukaan yritys vastuuraportoinnin varmentamisessa käytetään yleisemmin rajoitettua varmuutta.

AA1000AS

AA1000AS -varmennusstandardi tarjoaa ammattilaisille työvälineitä arvioida, millä tavoin ja missä laajuudessa varmennuksen kohteena oleva organisaatio noudattaa AA1000 -raportointiperiaatteita (AccountAbility 2008b). Standardi on kehitetty eritoten organisaatioiden yritys vastuuraportoinnin laadun, prosessien ja järjestelmien varmentamiseen (KHT-yhdistys 2008, 45). Standardin tarkoituksena on tarjota varmentajille työvälineitä, joiden avulla arvioidaan, miten kestävä kehitys hallinnoidaan ja johdetaan organisaatiossa sekä miten tämä arviointi heijastuu varmennusraporttiin.

Varmennusraportti

Varmennusraportti on varmennustoimeksiannon kirjallinen lopputuote, joka yleensä liitetään organisaation vastuuraporttiin. Varmennusraportissa esitetään varmentajan johdtopäätös esitettyjen tietojen oikeellisuudesta ja kuvaus tehdystä työstä sekä varmennustoimeksiannon sisältö. (KHT-yhdistys 2008, 49-50.)

1.5 Tutkimusmenetelmät

Tutkimuskysymyksiin haetaan ratkaisua laadullisen tutkimuksen keinoin. Tavoitteena tässä tutkielmassa on kuvata ja tulkita jo olemassa olevaa aineistoa luonnollisessa kontekstissaan. Laadullisen tutkimusotteen pääasiallisena tarkoituksena on yleensä lisätä ymmärrystä toiminnasta erittelemällä laadullista aineistoa (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 16). Tämä sopii hyvin tutkimuksen tavoitteisiin, sillä tutkielman tarkoituksena ei ole tuottaa tilastollisesti yleistettäviä faktoja, vaan pikemminkin kuvata sitä, mitä yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus on ja mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään. Tutkimuksen tuloksia voidaan kuitenkin yleistää vertaamalla niitä aikaisemmissa aihepiiriä käsittelevissä tutkimuksissa saatuihin tuloksiin ja kirjallisuudessa esitettyihin teorioihin (Koskinen ym. 2005, 39-40).

Tutkimuksen aineisto koostuu varmennusraporteista, jotka voidaan nähdä laadullisina dokumentteina. Nämä dokumentit ovat varmennustoimeksiannon lopputuote, joka ilmentää varmentajan arviota tai näkemystä varmennuksen kohteena olleesta informaatiosta eli yritysvastuuraportista. Varmennusraporttien käyttäminen aineistona on perusteltua, sillä ne toimivat tiedonlähteenä arvioitaessa organisaation yritysvastuuraportointia. Varmennusraporteissa julkaistu informaatio, ja se miten varmennusraportit on laadittu, ovat keskeisiä seikkoja myös yritysvastuuraporttien uskottavuuden ja luotettavuuden kannalta.

Tutkielman empiirinen osio koostuu varmennusraporttien eli tekstien analysoinnista. Sisällönanalyysin avulla pyritään muodostamaan tutkittavasta ilmiöstä tiivistetty kuvaus. Aineistoa analysoidessa sovelletaan sekä laadullista sisällönanalyysiä että kvantitatiivista sisällön erittelyä. Laadullisen sisällönanalyysin avulla pyritään sanallisesti kuvailemaan varmennusraporttien sisältöä. Kvantitatiivisen sisällön erittelyn avulla pyritään puolestaan määrällisesti kuvailemaan kyseisissä raporteissa usein esiintyviä ilmai-

suja ja tietoja. Tutkimuksen aineistona käytettäviä varmennusraportteja tullaan myös vertaamaan varmennusstandardeissa annettuihin suosituksiin, siltä osin kuin vertaaminen on soveltuvaa.

1.6 Tutkimuksen kulku

Tutkimuksen toisessa luvussa käsitellään yritysvastuuta ja yritysvastuuraportointia. Siinä esitetään näiden määritelmiä ja luodaan katsaus yleisimpiin raportointia ja varmennusta ohjaaviin standardeihin. Kolmannen luvun tarkoituksena on esitellä yritysvastuuraporttien varmentamista, mitä varmentaminen on ja miten sitä toteutetaan. Tutkimuksen neljäs luku käsittelee tutkielman empiiristä osiota. Siinä analysoidaan varmennusraportteja sekä esitetään yhteenveto tutkimuksen tuloksista. Viimeisessä luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset ja jatkotutkimuskohteet.

2 YRITYSVASTUU JA YRITYSVASTUURAPORTOINTI

2.1 Yritysvastuu

2.1.1 Yritysvastuun määritelmä

Yrityksen vastuusta sidosryhmille, yhteiskunnalle ja ympäristölle käytetään useita eri termejä, joilla ei välttämättä ole yksiselitteistä määritelmää (Freeman, Harrison, Wicks. Parmar & Colle 2010, 235). Tässä tutkielmassa käytetään yritys vastuun käsitettä, joka voidaan esimerkiksi Juutisen & Steinerin (2010, 47) ja Jussilan (2010, 13) mukaan määritellä siten, että yritys on vastuussa oman toimintansa vaikutuksista keskeisille sidosryhmille ja yhteiskunnalle. Yhteiskuntavastuu voidaan heidän mielestään määritellä sellaiseksi, jossa yritys ottaa hoitaakseen yhteiskunnan tehtäviä, ja yhteiskunta on keskeisemmässä roolissa kuin yritys vastuujattelun alla. Toisaalta Niskala ym. (2009, 19) määrittelevät yrityksen yhteiskuntavastuun vastuuksi yritystoiminnan vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan, ympäristöön ja yrityksen sidosryhmiin. Edellä mainittu ei suoraan viittaa siihen, että yritys ottaisi hoitaakseen yhteiskunnan tehtäviä, vaikka käsitettä yhteiskuntavastuu käytetään. Yrityksen yhteiskuntavastuun kannalta keskeisiä osialueita ovat taloudellinen vastuu, ympäristövastuu ja sosiaalinen vastuu.

Yritysvastuusta keskusteltaessa myös kestävä kehityksen käsite nousee usein esille. Kestävä kehitys –termi määriteltiin ensimmäisen kerran Gro Harlem Brundtlandin johtaman komission raportissa vuonna 1987. Brundtlandin raportissa (1987) kestävä kehitys määriteltiin kehitykseksi, joka tyydyttää nykyhetken tarpeet viemättä tulevilta sukupolvilta mahdollisuutta tyydyttää omat tarpeensa.

Brundtlandin (1987) raportissa esitetään, että kestävä kehityksen tavoittelemisen vaatii: poliittisen järjestelmän, jonka avulla kansalaiset voidaan sisällyttää päätöksentekoprosesseihin; taloudellisen järjestelmän, joka tuottaa omavaraisesti ja kestävällä tavalla ylijäämää sekä teknologista osaamista; sosiaalisen järjestelmän, joka tuottaa ratkaisuja epäharmonisen kehityksen kysymyksiin; tuotantojärjestelmän, joka noudattaa velvoitetta käyttää ympäristön voimavaroja kestävästi; teknologisen järjestelmän, jonka avulla

voidaan jatkuvasti etsiä uusia ratkaisuja; kansainvälisen järjestelmän, joka tukee kestäviä kaupan ja rahoituksen muotoja; sekä joustavan hallintojärjestelmän, jolla on kyky korjata itseään.

Kestävä kehitys voidaan nähdä välineenä, jonka avulla pyritään kiinnittämään huomiota yritysten pitkän aikavälin vaikutuksiin, johon liittyen Deegan (2005, 289) esittää, että edistääkseen kestävästä kehitystä pitkällä aikavälillä, tulee organisaation olla taloudellisesti vakaa. Organisaation on taloudellisen vakauden lisäksi minimoitava tai poistettava organisaation toiminnan ulkoiset negatiiviset vaikutukset ympäristölle ja vastattava yhteiskunnan sille asettamiin odotuksiin.

Yritysvastuu on siis yksi termeistä, jota käytetään kuvaamaan yrityksen vastuullista ja yhteiskunnallista toimintaa. Se voidaan luokitella kestävästä kehityksen alakäsitteeksi, minkä puolestaan voidaan ajatella kattavan myös esimerkiksi valtioiden hallitusten, kansalaisjärjestöjen, julkisen sektorin ja yritysten toimet. Kestävä kehitys voi olla yksittäisen yrityksen näkökulmasta liian laaja ja etäinen käsite, sillä yksittäisen yrityksen toimiminen siten, että se vaikuttaa koko maapallon tai laajemman yhteiskunnan tasolla, voi olla vaikeaa. (Juutinen & Steiner 2010, 20; Jussila 2010, 12.)

Garayn & Fontin (2006) mukaan yritysvastuu (CSR) on monitahoinen termi, joka voidaan sen laajan määritelmän mukaan ymmärtää yrityksen harjoittamana aktiivisena toimintana, jonka tavoitteena on parantaa sosiaalisia, ympäristöllisiä ja taloudellisia osalualueita. Yritysvastuun käsite on kehittynyt suurelta osin käsi kädessä sen kanssa, millaiseksi osaksi yhteiskuntaa yritys mielletään.

Juutisen & Steinerin (2010, 21) mukaan yleisellä tasolla yritysvastuu tarkoittaa yrityksen liiketoiminnan taloudellisia, ekologisia ja sosiaalisia vaikutuksia yhteiskunnalle sekä yrityksen sidosryhmille. Heidän mukaansa yritysvastuun tarkoituksena on hyödyntää liiketoimintamahdollisuuksia vastaamalla yhteiskunnan ja sidosryhmien odotuksiin. Yritykset voivat kohdata toiminnassaan niin sanottuja harmaita alueita, joita ei ole lailla säädelty. Näiden harmaiden alueiden pienentämiseen yritys voi vaikuttaa määrittelemällä niille kuuluviin asioihin oman toimintapolitiikkansa, jossa se huomioi yhteiskunnan ja sidosryhmien odotukset. Harmaalla alueella toimimiseen liittyy liiketoiminnallisia

riskejä, joita yritys voi pienentää tunnistamalla toimintaympäristössä tapahtuvia muutoksia ja vastaamalla näihin toimintaperiaatteidensa mukaisesti.

Yritysvastuu voidaan mieltää myös sellaiseksi, jossa yritys on ensisijaisesti vastuussa omistajilleen, eli keskeiselle sidosryhmälleen. Tällaisen näkemyksen mukaan yrityksen tulee tarkastella vastuuta ja toimintansa ulkoisia vaikutuksia vain, jos omistajat sitä vaativat. Huomioon täytyy tuki ottaa lainsäädäntö ja yrityksen toimintaa ohjaavat normit. (Jussila 2010, 13.)

Omistajien keskeistä roolia vastuullisuuden huomioimisessa voidaan laajentaa koskemaan myös muita sidosryhmiä. Tarkasteltaessa vastuullisuutta legitimaatioteoriaan pohjautuvan ajattelun kautta yritysten on huomioitava yhteiskunnan tarpeet ja odotukset laajasti. Tähän sisältyy yrityksen omistajien ja sijoittajien lisäksi muutkin sidosryhmät. (Deegan 2005, 254.)

Yritysvastuu liittyy kiinteästi liiketoimintaan ja sen vastuullisuuteen, joten liiketoiminnasta irrallisia toimia tai kertaluonteisia projekteja ei lueta yritysvastuun käsitteen alaisuuteen. Yritysvastuun kannalta sosiaalisesti tai ekologisesti hyvät teot eivät riitä, ellei myös yrityksen päivittäinen toiminta ole vastuullista. Yritys voi esimerkiksi lahjoittaa rahaa hyväntekeväisyyteen ja samaan aikaan aiheuttaa liiketoiminnallaan haitallisia vaikutuksia ympäristöön. (Juutinen & Steiner 2010, 22-23.) Yritysvastuun voidaan ajatella tarkoittavan lainsäädännön vaatimukset ylittävien toimien tekemistä (Freeman ym. 2010, 236), minkä avulla pyritään vastaamaan sidosryhmien odotuksiin.

Niskalan ja Tarnan (2003, 19) mukaan yritysvastuu on vastuuta yritystoiminnan vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan ja yrityksen sidosryhmiin. Alam (2006, 207) esittää, että nykyaikaisen liiketoiminnan menestyminen riippuu siitä, miten yritykset onnistuvat vastaamaan kestävä kehityksen haasteisiin. Näihin haasteisiin voidaan vastata ottamalla huomioon yrityksen sidosryhmien tarpeet.

Yrityksen itsensä käyttämä termi voi siis olla tietoinen kannanotto siihen, millaiseksi yritys mieltää roolinsa yhteiskunnassa. Mikäli yritys valitsee käyttämäkseen termiksi esimerkiksi kestävä kehityksen, ajattelee se mahdollisesti toiminnallaan olevan globaaleja ja kauaskantoisia vaikutuksia. Yritysvastuun käsite taas voidaan mieltää rajatun maksi, jolloin keskiössä on oma toiminta, eikä yhteiskunnallinen tehtävä ole yrityksen

kannalta välttämättä kovin merkittävä, ainakaan oman keskeisen vaikutuspiirinsä ulkopuolella. (Jussila 2010, 13-14.)

2.1.2 Yritysvastuun tausta

Yritysten yhteiskunnallinen vastuunotto on kehittynyt vaiheittain. Suomessa se näkyi ensimmäisen kerran teollistumisen aikaan 1870-luvulta 1900-luvun alkuvuosikymmenille niin sanotun patruunoiden vastuun aikana. Taustalla vaikuttivat huoli työntekijöiden työkyvystä ja sitoutumisesta työnantajaan. Ennen vanhaan ruukkien patruunat toteuttivat yritysvastuuta järjestämällä työntekijöilleen asuntoja ja terveydenhoitoa, sekä lapsille hoitopaikkoja ja koulutusta. Myös vapaa-ajanviettomahdollisuuksia luotiin, esimerkiksi tarjoamalla puitteet harrastaa urheilua. 1950-luvulta alkaen suomalainen hyvinvointiyhteiskunta alkoi kehittyä, ja yhteiskunnan rahoittama palvelutuotanto syntyi. Tällöin patruunoiden ei enää tarvinnut samalla tavoin panostaa työntekijöidensä hyvinvointiin, vaan yhteiskunta otti siitä myös vastuuta. (Juutinen & Steiner 2010, 24-28.)

Ympäristöongelmia, luonnonvarojen riittävyyttä ja energiakysymyksiä pohtiva Rooman klubi perustettiin vuonna 1968, ja sen maalailemat tulevaisuuden näkymät näyttivät huolestuttavilta. 1970-luvulla yritysten toiminnan haittavaikutukset ympäristölle tulivat selvästi esille, ja vuoden 1973 öljykriisi osaltaan vahvisti Rooman klubin luomia tulevaisuudennäkymiä. Teollisuuden prosesseista aiheutuneet ympäristöhaitat tulivat vähitellen ihmisten tietoisuuteen, ja ympäristölainsäädäntö alkoi kehittyä kun yrityksiä vaadittiin kantamaan vastuunsa. Ympäristöasioiden hallintaan alettiin panostaa tavoitteena torjua omasta toiminnasta aiheutuvia ympäristöhaittoja. (Juutinen & Steiner 2010, 28-29.)

Jussilan (2010, 7) mukaan yhteiskuntavastuun nykymuodossaan voidaan katsoa käynnistyneen YK:n alaisen UNEP:n laatimasta ensimmäisestä yritysten vastuullisuuden raportointiohjeistuksen valmistumisesta vuonna 1999, mistä myöhemmin kehittyi GRI:n ohjeistus ja organisaatio. GRI keskittyy yritysvastuun raportointiin, mutta se voidaan Jussilan (2010, 8) mukaan nähdä merkittävänä yleisenä yhteiskuntavastuun taustavaikeuttajana.

Vuosituhanen vaihteessa yritykset alkoivat hahmottaa yhteiskuntavastuutaan ns. kolmen pilarin (triple bottom line) kautta. Tällaisessa merkityksessä vastuullisuuden mielletään koostuvan taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista. Näkemys yritysvastuun johtamisesta ja raportoinnista näiden kolmen pilarin avulla liittyy kiinteästi kestävä kehityksen käsitteeseen ja tavoitteisiin. (Deegan 2005, 289.)

Juutisen & Steinerin (2010, 29) mukaan kolmen pilarin malli yhteiskuntavastuun hahmottamiseen on tullut yrityksissä ja organisaatioissa tutuksi 2010-luvun loppuun mentäessä, mutta se ei kuitenkaan ole vielä integroitunut yrityksen kaikkeen toimintaan, vaan toteutuu usein siitä irrallaan. 2000-luvun lopulla alettiin huomiota kiinnittää myös yhteiskuntavastuun johtamiskäytäntöihin (Jussila 2010, 9).

Taloudellinen vastuu keskittyy erityisesti kahteen kokonaisuuteen, jotka ovat yrityksen pitkän tähtäimen taloudelliset toimintaedellytykset ja yrityksen syntyvien rahavirtojen jakautuminen sidosryhmille. Pitkän tähtäimen toimintaedellytykset liittyvät siihen, että kannattava yritys voi toimia tulevaisuudessakin ja palvella sidosryhmiään. Rahavirtojen tarkastelu puolestaan liittyy taas siihen, että yritys hyödyttäisi kaikkia sidosryhmiä koko yrityksen toimialueella. (Jussila 2010, 15.)

Esimerkkejä sidosryhmiin kohdistuvista vaikutuksista ovat suorat rahavirtavaikutukset, palkkojen maksu ja verojen maksaminen yhteiskunnalle. Sidosryhmiin kohdistuvat vaikutukset voivat olla myös välillisiä, kuten kansantaloudellinen merkittävyys tai omien toimintojen sijoittamispäätöksiin liittyvät taloudelliset vaikutukset. (Niskala & Tarna 2003, 19.)

Ympäristövastuu tarkastelee yrityksen toiminnan vaikutuksia ympäristölle ja maapallon luonnonresursseille. Yrityksen suorien ympäristövaikutusten lisäksi tarkastelun kohteeksi joutuvat myös yrityksen välilliset vaikutukset, esimerkiksi asiakkaiden ja yhteistyökumppaneiden toiminnan kautta (Jussila 2010, 15). Niskalan ja Tarnan (2003, 19) mukaan keskeisiä kysymyksiä yrityksen ympäristövastuun näkökulmasta ovat esimerkiksi tehokas ja säästäväinen luonnonvarojen käyttö, luonnon monimuotoisuuden turvaaminen, vesien suojeleminen, ilmastonmuutoksen torjunta ja tuotteen koko elinkaaren ympäristövaikutusten huomioiminen.

Sosiaalinen vastuu käsittelee pohjimmiltaan ihmistä, esimerkiksi yrityksen työntekijöiden hyvinvointia ja oikeuksia. Sosiaalisen vastuun alla käsitellään myös muita kuin yrityksen työntekijöitä: näin pyritään huomioimaan koko yrityksen toimialueen vaikutuspiirissä olevat ihmiset (Jussila 2010, 16). Myös sosiaalinen vastuu voidaan jakaa välitömään ja välilliseen vastuuseen. Välitön vastuu liittyy esimerkiksi yrityksen omaan henkilöstöön, kun välillisen vastuun kautta voidaan puolestaan hahmottaa esimerkiksi tavarantoimittajaketjuihin liittyviä kysymyksiä (Niskala & Tarna 2003, 20).

Jussilan (2010, 9) mukaan viime vuosina on alettu käyttää myös ns. olennaisuustarkasteluja, joissa jokaisen toimenpiteen, päätöksen tai suunnitelman kohdalta analysoidaan sen yhteiskunnallinen käytännön merkitys ja olennaisuus muihin vaihtoehtoihin verrattuna. Olennaisuusajattelun pohjalta yrityksen on turha käyttää resursseja sellaisiin toimenpiteisiin, jotka tuottavat yhteiskunnallista hyvää vähemmän kuin muut vastaavat vaihtoehdot.

Garayn ja Fontin (2006) mukaan yritysvastuu on käsitteenä kehittynyt yrityksen ja yhteiskunnan välisen suhteen muutoksen mukana. Perinteisen käsityksen mukaan yritys on vastuussa ainoastaan osakkeenomistajilleen. Yritysvastuuajattelun kehittymisen myötä yrityksen on ajateltu olevan vastuussa myös muille sidosryhmilleen, jotka ovat mukana yrityksen toiminnassa tai joihin yrityksen toiminta muutoin vaikuttaa.

Yritysvastuuta voi lähestyä myös sellaisesta näkökulmasta, jossa huomioon otetaan kaikille yhteiset yleismaailmalliset periaatteet ja oikeudet, kuten ihmisoikeudet, pakkotyön tai lapsityövoiman kieltö. Tällaisiin periaatteisiin yritysvastuuta kantavat organisaatiot sitoutuvat toiminnassaan. (Juutinen & Steiner 2010, 24.)

Yritysten yhteiskuntavastuun toteutumista voidaan tarkastella myös sosiaalisen pääoman kautta. Maailmanpankin arvioiden mukaan sosiaalinen ja inhimillinen pääoma ovat merkittäviä tekijöitä taloudellisessa kasvussa. Yrityksen toimet, jotka lisäävät sosiaalista pääomaa, kuten verkostoitumista, luottamusta ja kommunikointia, ovat tärkeä osatekijä yrityksen menestymisen kannalta. (Juutinen & Steiner 2010, 26.)

Sidosryhmät ovat myös keskeinen käsite yritysvastuuajattelussa. Sidosryhmien ymmärtäminen on tärkeää, jos haluaa menestyä yritysvastuun kehittämistehtävissä (Jussila

2010, 18). Sidosryhmiä voivat olla kaikki yrityksen toimintaan liittyvät tai sen vaikutusten alaisuudessa olevat ihmiset. Perinteisiä sidosryhmiä ovat muun muassa omistajat, asiakkaat ja yhteistyökumppanit.

Jussilan (2010, 19) mukaan yritysvastuujattelussa tavoitteena on olla vuorovaikutuksessa erilaisten sidosryhmien kanssa. Perinteisten sidosryhmien lisäksi muita sidosryhmiä voivat olla esimerkiksi alueen asukkaat ja heidän muodostamat yhteisönsä sekä julkishallinto. Melko uusi yritys vastuun esiin nostama sidosryhmä on yleishyödylliset järjestöt. Nämä järjestöt voivat edustaa yrityksille uudenlaista tapaa tehdä yhteistyötä sidosryhmien kanssa, ja tiedonkeruun kanavaa, jonka avulla hankitaan tietoa muun muassa ihmisten näkökulmista.

Yrityksen vastuullinen toiminta koostuu siis ympäristö-, sosiaalisten ja taloudellisten näkökohtien huomioimisesta. Yritykset voivat oman toimintansa pohjalta painottaa näitä osa-alueita eri tavalla, eivätkä kaikki osa-alueet välttämättä edes ole kovinkaan merkityksellisiä kaikille yrityksille. Yritykselle voi riittää myös lainsäädännön asettamien vaatimusten noudattaminen, mutta tällöin ei välttämättä ole kyse niinkään yritys vastuusta.

Niskalan ym. (2009, 12) mukaan yritykset ovat alkaneet kokea vastuullisuuden yhtenä pitkän aikavälin menestystekijöistä. Kannustimena vastuulliseen yritystoimintaan toimivat muun muassa rahoitusmaailman lisääntynyt kiinnostus vastuullisuutta kohtaan. Erilaiset pörssi-indeksit, joissa yrityksiä arvioidaan vastuullisuuden näkökulmasta, toimivat tästä esimerkkinä. Arviointien tulokset antavat viitteitä siitä, että yhteiskuntavastuulliset yritykset menestyvät ja vastuullisuuteen liittyy niiden kilpailukykyä vahvistavia piirteitä. Vastuullisesti toimiva yritys voidaan pääomamarkkinoilla mieltää hyvin johdetuksi ja menestyväksi yritykseksi.

Vastuu yritys vastuusta organisaatiossa voi olla raportin tuottavassa viestinnässä, ympäristöasioiden yhteydessä, henkilöstöhallinnossa tai esimerkiksi laatupäälliköllä. Ylin johto ei juurikaan käsittele vastuullisuuden tavoitteita. Yritys vastuulla ei ole myöskään kovin suoria yhteyksiä liiketoimintaprosesseihin, vaan se keskittyy tukifunktioihin, joita ovat esimerkiksi vastuullinen henkilöstöpolitiikka, ehkä sponsorointi, raportointi jne. (Juutinen & Steiner 2010, 30.)

Kysymykseen millainen on vastuullinen yritys, ei ole olemassa yleispätevää vastausta, mutta esimerkiksi Jussilan (2010, 24) mukaan vastuullinen yritys on linjakas ja kantaaottava, eikä välttämättä niinkään ”kiltti” ja ”hyvä”. Yritys valitsee painopistealueensa, jotka se kokee tärkeiksi ja pyrkii määrätietoisesti kehittämään niitä, eli priorisoi oman toimintansa kannalta keskeisiä yritysvastuun osa-alueita.

2.1.3 Yritysvastuuajattelua ohjaavia teorioita

Yritysvastuuta voidaan lähestyä erilaisin lähestymistavoin ja useista näkökulmista. Näkökulmista sidosryhmänäkökulma on keskeinen lähes kaikille organisaatioille ja yrityksille. Siinä vastuullisuuteen sisällytetään vastuu erilaisia sidosryhmiä kohtaan, joita ovat esimerkiksi omistajat ja työntekijät sekä mahdollisesti myös kaikki ryhmät, joihin yrityksen toiminta vaikuttaa. Tällaisen ajattelun mukaan omistajia ei pidetä enää ainoana sidosryhmänä, jolle ollaan vastuussa toiminnasta. Itse yritysvastuun toteutumista voidaan tarkastella sen pohjalta, miten hyvin yritys täyttää sidosryhmiensä sille asettamat odotukset. (Garay & Font 2006; Juutinen & Steiner 2010, 23.) Sidosryhmäteoria haastaa perinteisen neoklassisen talousteorian korostamalla myös muiden kuin osakkeenomistajien tarpeita (Alam 2006, 210).

Sidosryhmäteorian pohjalta yrityksen on voiton maksimoinnin lisäksi vastattava toimintansa vaikutuksista yhteiskunnalle. Sellaisenaan liiketoiminnan jatkuminen ja menestyminen ovat riippuvaisia siitä, miten hyvin organisaatio vastaa yhteiskunnan odotuksiin ja saa siltä tukea toiminnalleen. (Alam 2006, 209.)

Yhteiskunnan myöntämää oikeutusta organisaation olemassaololle voidaan tarkastella legitimaatioteorian avulla. Legitimaatioteoria lähtee liikkeelle niin sanotusta sosiaalisesta sopimuksesta, jota noudattamalla organisaatio säilyttää legitimitteettinsä yhteiskunnan silmissä. Legitimitteetti on organisaation kannalta tärkeää, sillä yhteiskunnan myöntämällä olemassaolon oikeutuksella on yhteys organisaation menestymiseen. Yrityksillä, jotka suoriutuvat heikosti sidosryhmätyössään, voi olla vaikeuksia hankkia tarvittavia resursseja ja tukea toiminnalleen. (Deegan 2005, 254-256; Deegan & Rankin 1996; Alam 2006, 209.)

Alam (2006, 209) esittää, että sosiaalisen sopimuksen ja legitimaatioteorian näkökulmasta tarkasteltuna yrityksen johdon roolia tulisi laajentaa omistajien varallisuuden maksimoinnin lisäksi myös tyydyttämään muiden sidosryhmien tarpeita. Tiivistetysti ilmaistuna legitimaatioteoria esittää organisaatioiden pyrkivän jatkuvasti varmistamaan, että ne toimivat ympäröivän yhteiskunnan asettamien rajojen ja odotusten puitteissa. Toisin sanoen organisaatiot pyrkivät varmistamaan sen, että niiden toiminta vaikuttaa ulkopuolisen silmin legitimiiltä. (Deegan 2005, 253.)

Yrityksen legitimitetti on Lindblomin (1994; ref. Deegan 2005, 256-257) mukaan tila, jossa yrityksen arvojärjestelmä on sopusoinnussa yhteiskunnan arvojärjestelmän kanssa. Legitimaatioteoria kytkeytyy myös yritysraportointiin, sillä informaation julkaisemista esimerkiksi yritysten vuosikertomuksissa voidaan käyttää legitimitetin esittämiseen tai ylläpitämiseen. Yritysraportointia voidaan käyttää viestintäkeinona sidosryhmille ja täten ylläpitää sosiaalista sopimusta yrityksen ja yhteiskunnan välillä. (Deegan 2005, 257.)

Gray, Kouhy ja Lavers (1995) nostavat legitimaatioteoriaa hyödyntävässä tutkimuksessaan esille, että vapaaehtoisesti julkaistun sosiaalisen informaation määrä on kasvanut yritysten vuosikertomuksissa vuosien 1979 ja 1991 välisenä aikana. Yritykset julkaisivat vastuulinformaatiota legitimoitakseen olemassaolonsa ja vastatakseen yhteiskunnan sille asettamiin paineisiin. Tutkimuksen tulosten perusteella voidaan kuitenkin kyseenalaistaa informaation julkaisemisen ja yrityksen todellisen toiminnan välistä suhdetta, sillä tietoa voidaan julkaista erilaisten legitimaatiostrategioiden (kts. Lindblom 1994) pohjalta. Tällöin yrityksen tavoitteena ei välttämättä esimerkiksi ole muuttaa omaa toimintaansa vastaamaan yhteiskunnan odotuksia vaan muuttaa yhteiskunnan käsityksiä yrityksen toiminnasta.

Sidosryhmäteorian avulla voidaan tunnistaa yrityksen eri sidosryhmiä ja niiden merkitystä yritykselle. Sidosryhmiä usein myös luokitellaan merkityksensä mukaan tietynlaiseen tärkeysjärjestykseen. Sidosryhmäteoria liittyy yrityksen tarpeisiin ymmärtää muuttuvaa ja monimutkaisempaa liiketoimintaympäristöä sekä tarpeeseen reagoida siihen. Teorian avulla voidaan pyrkiä ymmärtämään ja hallinnoimaan yrityksen toimintaan vaikuttavien ryhmien tarpeita ja vaatimuksia. Eri sidosryhmien valta ja tiedontarve vaikuttavat yrityksen julkaisemaan informaatioon, jolloin sidosryhmäteoria voi toimia apu-

na arvioitaessa sitä, miksi yritysraportteja tai sen osia varmennetaan. (Freeman 1984, 24-27; Deegan 2005.)

Sidosryhmävuorovaikutus muodostaa yritys vastuun ytimen, ja kaikkien yritys vastuun osa-alueiden tulisi perustua vuorovaikutukselle sidosryhmien kanssa. Sidosryhmävuorovaikutuksessa on tunnistettava keskeiset sidosryhmät, sekä selvittävä niiden toiveet ja miettiä, miten vuorovaikutus toteutetaan. Yritys vastuun kannalta sidosryhminä tulisi tunnistaa kaikki ne ihmisjoukot ja organisaatiot, joilla on yritys vastuuseen liittyvissä asioissa tarpeita ja toiveita sekä joihin yritys toiminnallaan vaikuttaa. Kaikkia yrityksen sidosryhmiä ei kuitenkaan tarvitse aina käsitellä yritys vastuun yhteydessä, mikäli ne tulevat käsitellyiksi esimerkiksi yrityksen muun toiminnan yhteydessä. Sidosryhmiä tunnistettaessa on arvioitava sidosryhmien osaamista yritys vastuun alueella, ja painotettavien sidosryhmien valinnan tulee perustua näihin arvioihin. Näin toimittaessa resursseja voidaan kohdistaa yhteiskunnallisten vaikutusten kannalta merkittävien sidosryhmien huomioimiseen. (Juutinen & Steiner 2010, Jussila 2010.)

Yrityksen sidosryhmät ovat siis laajasti määriteltynä ryhmiä tai yksilöitä, joihin yrityksen toiminta vaikuttaa tai jotka voivat vaikuttaa yrityksen toimintaan (Freeman 1984, 54; Niskala & Tarna 2003, 53). Sidosryhmiä voidaan jaotella esimerkiksi ensisijaisiin tai toissijaisiin ryhmiin sen perusteella, minkälainen suhde niillä on yrityksen kanssa. Niskalan ja Tarnan (2003, 53) mukaan ensisijaiset sidosryhmät ovat ryhmiä, joihin yrityksellä on formaali, sopimukseen perustuva suhde. Muut sidosryhmät ovat toissijaisia sidosryhmiä. Yritys vastuusta keskusteltaessa ensisijaisiin sidosryhmiin kuuluvat yleensä myös sellaiset ryhmät, joihin yrityksen toiminnalla on suora vaikutus, esimerkiksi paikallisyhteisöt. Sidosryhmät voidaan jaotella myös organisaation sisäisiin ja ulkoisiin sidosryhmiin tai välittömiin ja välillisiin sidosryhmiin (Niskala & Tarna 2003, 53).

Sidosryhmäajattelun pohjalta yrityksen tulee tyydyttää sidosryhmiensä tarpeet, jotta se voi selvitä ja ylipäättään olla olemassa. Yritys on siis olemassa sidosryhmiensä yhteistyön kautta ja näiden antamien panosten mahdollistamana. Sidosryhmien tarpeiden tyydyttämiseksi yrityksen tulee olla selvillä sidosryhmiensä arvoista ja intresseistä. Nämä tarpeet tulee pystyä huomioimaan yrityksen päätöksenteossa ja toiminnassa. (Niskala & Tarna 2003, 55.)

Niskalan ja Tarnan (2003, 56) mukaan yrityksen vastuuta sidosryhmiään kohtaan voidaan tarkastella joko tilivelvollisuuden tai yrityksen toiminnan edellytysten turvaamisen kautta. Tilivelvollisuuden näkökohdasta lähdettäessä ajatellaan, että yrityksellä on tiettyjä velvollisuuksia sellaisia sidosryhmiä kohtaan, joihin sen toiminta vaikuttaa. Tällöin huomioon otetaan sidosryhmien näkemyksiä sen vuoksi, että sen ajatellaan olevan yrityksen velvollisuus tai muutoin moraalisesti oikea tapa toimia. Toisaalta voidaan omaksua myös näkökulma jossa ajatellaan, että yrityksen sidosryhmien näkemyksen ymmärtäminen on yrityksen oman edun mukaista ja menestymiselle välttämätöntä. Sidosryhmien ymmärtäminen voi auttaa yrityksiä tekemään parempia päätöksiä ja hallitsemaan riskejä paremmin.

Vastuulliseen yritystoimintaan liittyen sidosryhmien rooli yrityksen hallinnossa on yksi keskeisimmistä. Tarkasteltaessa yritysvastuuta tilivelvollisuuden näkökulmasta, voidaan ajatella, että hallitus on vastuussa myös muille sidosryhmille kuin omistajille. Yrityksen toiminnan jatkuvuuden näkökulmassa on puolestaan kyse pikemminkin siitä, ajatellaanko sidosryhmiltä kerätyn informaation ja niiden kanssa tehdyn vuorovaikutuksen olevan yrityksen toiminnan jatkumisen kannalta elintärkeää. (Niskala & Tarna 2003, 61.)

Legitimaatioteoria ja sidosryhmäteoria ovat järjestelmäorientoituneita teorioita, jolloin organisaatioiden ajatellaan olevan osa laajempaa sosiaalista järjestelmää. Yritykset ovat osa sosiaalista ympäristöä, jonka sisällä ne ovat olemassa. Sosiaali- ja ympäristölaskenta nojautuu suurelta osin tällaiseen lähestymistapaan. Erityisesti legitimaatioteoriaa käytetään paljon aihetta käsittelevissä empiirisissä tutkimuksissa, joissa tavoitteena on pyrkiä selittämään yrityksen päätöksentekoa liittyen yritysvastuulinformaation julkaisemiseen. (Cho 2009.)

2.1.4 Yritysvastuun johtamisjärjestelmät

Yritysvastuun johtamisen avuksi on kehitetty muutamia ohjeistuksia, joiden avulla yritykset voivat koordinoida ja kehittää yritysvastuuseen liittyviä toimintojaan, muun muassa sen raportointia. Yleisesti käytössä olevia yritysvastuutoimintoja ohjaavia ohjeistuksia ovat AccountAbility:n AA1000 ja GRI:n G3 -ohjeistukset. Näitä ohjeistuksia ei ole tarkoituksena käsitellä tässä tutkielmassa kovin syvällisesti, mutta ne liittyvät keskeisesti yritysvastuuraportointiin sekä kyseisten raporttien varmennukseen.

Sidosryhmävuorovaikutus on keskeinen osa yrityksen toiminnan vastuullisuuden johtamista. Tähän liittyen englantilainen ISEA (Institute of Social and Ethical Accountability) on kehittänyt AccountAbilityn julkaiseman AA1000 -standardisarjan, joka keskittyy erityisesti sidosryhmävuorovaikutukseen ja sen liittymäkohtiin vastuullisen yritystoiminnan kanssa. AA1000 -standardin perustana on prosessilähtöisyys, eikä sen avulla pyritä määrittämään yritysvastuun tasoa, vaan kuvaamaan parantamiseen ja jatkuvaan oppimiseen tähtäävä prosessi. AA1000 kuvaa toiminnan ohjauksen ja seurannan prosessin, joka sisältää toiminnan suunnitteluvaiheen, tiedonkeruu- ja seurantavaiheen sekä raportointi- ja raportoinnin varmentamisvaiheen. (Niskala ym. 2009, 69.)

AccountAbilityn AA1000 -kokonaisuus muodostuu kolmesta standardista, joista tämän työn kannalta keskeisimmät ovat AA1000APS ja AA1000AS. Periaatepohjainen AA1000APS -standardi tarjoaa viitekehyksen, jonka avulla organisaatio voi tunnistaa, priorisoida ja vastata kestäväen kehityksen haasteisiin (AccountAbility 2008a). AA1000AS on varmennusstandardi, joka toimii apuna mitattaessa ja varmennettaessa yritysvastuulinformaatiota sekä raportoidessa yritysvastuusta (AccountAbility 2008b). Kolmas AA1000 -sarjan standardi on AA1000SES, joka keskittyy sidosryhmävuorovaikutukseen.

AA1000 ei ole varsinainen standardi, eikä sitä ole virallisesti sertifioitu. AccountAbilityn merkkiä voivat käyttää viestinnässään kaikki AccountAbilityn jäsenyritykset, mutta sitä ei kuitenkaan edellytetä jäseniltä, eikä jäsenyritysten standardin noudattamisen tasoa seurata. (Jussila 2010, 49.)

GRI:n G3 -viitekehys sisältää raportointiohjeiston, taloudelliset, sosiaaliset ja ympäristötunnusluvut, tekniset laskentaohjeet, laskentarajojen määrittämisen ja eri toimialojen lisäohjeet. G3 sisältää myös raportointiperiaatteita, joiden tavoitteena on määrittellä raportin sisältö ja varmistaa raportoidun tiedon laatu. Yleisesti ottaen GRI:n tavoitteena on edistää yhteiskuntavastuuraportointia sekä sen muodostumista yhtä rutiininomaiseksi ja vertailukelpoiseksi kuin yhtiön taloudellinen raportointi (KHT-yhdistys 2008, 11-12).

2.2 Yritysvastuusta raportointi

2.2.1 Yritysvastuuraportoinnin määritelmä ja taustaa

Yritysvastuusta raportointi on kiinteä osa yritysvastuuta. Vastuuraportoinnin tavoitteena on Jussilan (2010, 144) mukaan kuvata yrityksen yhteiskuntavastuun toimenpiteitä ja niiden avulla saavutettuja yhteiskunnallisia lopputuloksia. Tämän lisäksi raportoinnissa kuvataan menetelmiä, joilla toimenpiteitä tulevaisuudessa valitaan ja johdetaan. Yritysvastuuraportoinnissa keskeisiksi nousevat raportointiohjeistukset, joiden avulla muun muassa parannetaan raportoidun informaation mitattavuutta ja vertailtavuutta.

Organisaatioiden sidosryhmät haluavat monesti enemmän informaatiota kuin pelkän tilinpäätöksen. Yritysvastuuraportointi on yksi vastuullisen toiminnan näkyvistä elementeistä. Raportoinnin perimmäisenä tarkoituksena on antaa lukijalle läpinäkyvä kuva vastuulliseen toimintaan liittyvistä toimenpiteistä ja tuloksista. (KHT-yhdistys 2008, 41.)

Yritysvastuuraporteissa käsitellään laajasti yrityksen yritysvastuun eri osa-alueita, ja näiden raporttien lukijat voivat saada kattavan kuvan yrityksen vastuullisuuden eteen tekemistä toimenpiteistä ja niiden vaikutuksesta yrityksen kehitykseen. Vastuullisuuden realisoimiseksi liiketoiminnan hyödyiksi ja pitkän aikavälin kehitykseksi on ne kyettävä mittaamaan, ja näiden mittausmenetelmien kehittäminen onkin keskeinen osa yritysten vastuuraportointia. Yritysvastuun raportointi ja vastuullisuuteen liittyvien tulosten mittaaminen on prosessi, jossa yrityksen arvoon vaikuttavia tekijöitä tarkastellaan taloudellisen menestyksen mittaamisen kaltaisilla menetelmillä. (Niskala ym. 2009, 12.)

Niskalan ym. (2009, 12-13) mukaan yritysvastuutietojen raportointi ja mittaaminen lähenee normaaleja kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöjä. Lähentyminen tapahtuu kahden reitin kautta, jotka ovat vaatimusten ja työkalujen kehittäminen. Vaatimusten tarkentamisen myötä alkaa muodostua standardoituja laskentakaavoja. Taloudellisen raportoinnin kaltaisesti tietojen on myös oltava jäljitettävissä ja varmennettavissa. Työkalujen kehittäminen puolestaan parantaa yritysvastuun johtamista, sillä liiketoiminnan kannalta merkityksellisen vastuullisuusinformaation jakaminen esimerkiksi yrityksen eri organisaatioiden kesken helpottuu, jolloin ne voidaan helpommin integroida osaksi liiketoiminnan kehittämistä.

Yritysvastuuraportointi on yritykselle väline raportoida käyttökelpoista tietoa päätöksenteon tueksi. Sen voidaan myös nähdä tukevan johtamisjärjestelmiä ja vastuullisuuden integrointia osaksi normaalia toimintaa. Vastuuraportoinnilla pyritään usein myös lisäämään avoimuutta ja läpinäkyvyyttä sidosryhmiä kohtaan, jolloin voidaan esimerkiksi osoittaa toiminnan olevan sidosryhmien odotusten mukaista. (Niskala ym. 2009, 15.)

Yritysvastuusta raportointi lisääntyy jatkuvasti yritysten keskuudessa, ja yhä useammin raportointi nähdään myös mahdollisuutena kasvattaa liiketoimintaa ja lisätä organisaation arvoa. Vastuuraportointi ei ole enää tärkeää ainoastaan sosiaalisen kilpailukyvyyn säilyttämiseksi vaan myös yritysvastuullisen toiminnan vaikutusten ja hyötyjen ymmärtämiseksi liiketoiminnan kannalta, muun muassa kustannussäästöjen ja uusien liiketoimintamahdollisuuksien muodossa. (KPMG 2011.)

Park & Brorson (2005) esittävät, että yhteiskuntavastuuraporttien tarkoitus on esimerkiksi tukea ja helpottaa yrityksen tavoitteiden saavuttamista julkaisemalla riskejä ja mahdollisuuksia, hallita kestävään kehitykseen liittyviä asioita systemaattisesti, parantaa yrityksen mainetta, sekä ylläpitää sosiaalista sopimusta eli oikeuttaa olemassaolonsa.

PwC:n (2012) yritysvastuubarometrin perusteella yritysvastuu nähdään jo monessa suomalaisessakin yrityksessä strategisena tekijänä, jonka tuottamia liiketoimintamahdollisuuksia tunnustetaan aikaisempaa enemmän. Yritykset ovat kehittäneet yritysvastuunsa johtamista ja määritelleet sen kannalta olennaiset asiat. Haasteita yritysvastuun johtamiselle aiheuttaa kuitenkin muun muassa mitattavien tavoitteiden puuttuminen ja yritysvastuun taloudellisten vaikutusten arvioinnin haasteellisuus. (PwC 2012.) Myös yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisen varmennuksen hyötyjä on vaikea mitata taloudellisessa mielessä (Park & Brorson 2005).

2.2.2 Yritysvastuuraportoinnin yleisyys

KPMG (2011) analysoi vuoden 2011 yritysvastuukyselyssään yli 3400 yrityksen yritysvastuuraportteja ja niistä annettuja varmennusraportteja. Näihin lukeutuivat mm. 250 maailman suurinta yritystä sekä 100 suurinta yritystä 34 maasta. Maailman 250 suurimmasta yrityksestä 95 % raportoivat yritysvastuustaan, mikä on yli 14 % enemmän

kuin vuonna 2008. KPMG:n (2011) selvityksessä jokaisen 34 maan sadan suurimman yrityksen joukossa 64 % raportoivat yritysvastuustaan. Innokkaimpia raportoijia olivat julkisen kaupankäynnin kohteena olevat yritykset. 69 % julkisen kaupankäynnin kohteena olevista yrityksistä raportoivat yritysvastuustaan.

Pohjoismaissa yritysvastuustaan raportoivien yritysten määrä on kasvanut huomattavasti, esimerkiksi Suomessa raportoivien yritysten määrä sadan suurimman yrityksen joukossa nousi vuoden 2008 44 %:sta 85 %:iin vuonna 2011 (KPMG 2011). PwC (2012) kartoitti vuoden 2012 yritysvastuubarometrissaan 553 suomalaisen yrityksen vastuullisuutta julkisen tiedon perusteella. Barometrin mukaan 156 suomalaista organisaatiota raportoivat yritysvastuun tietoja, ja näistä 25 olivat uusia raportoijia. Kolme neljästä Suomen sadasta suurimmasta yrityksestä ja puolet listayhtiöistä, raportoivat yritysvastuustaan.

Park & Brorsonin (2005) mukaan uskottavan ympäristöä ja kestävää kehitystä koskevan informaation julkaiseminen voidaan nähdä keskeisenä tekijänä yrityksen vastuullisuudessa, tilivelvollisuudessa ja hyvän hallintotavan mukaisessa toiminnassa. Tämän tiedostaminen yrityksissä saattaa olla yksi selittävä tekijä raportoinnin lisääntymiselle. Yritysvastuusta raportoidaan kuitenkin suurelta osin ei-taloudellisten tunnuslukujen muodossa, joten voi olla haasteellista määrittää mitä ylipäättään pitäisi raportoida (Juutinen & Steiner 2010, 16).

2.3 Yritysvastuuraportointia ja varmennusta koskevat ohjeistukset sekä standardit

Yritysvastuuraporttien varmennuksessa hyödynnettäviä standardeja tai viitekehyksiä ovat muun muassa International Auditing and Assurance Standards Board:n (IAASB) ISAE3000 -standardi sekä AccountAbilityn AA1000AS -standardi. Nämä eivät ole toisiaan poissulkevia, vaan pikemminkin toisiaan täydentäviä työvälineitä yritysvastuuraporttien varmentamiseksi (AccountAbility & KPMG 2005; Crawford 2011). Deeganin ym. (2006) ja O'Dwyerin & Owenin (2005) mukaan suurimmasta osasta heidän tutkimiaan varmennusraportteja ei käynyt ilmi, noudatetaanko varmennustoimeksiannoissa

jotain tiettyä standardia tai mitä kriteeristöä vasten yritysraportteja tarkalleen arvioidaan.

Deeganin ym. (2006) mukaan varmennusraportit ovat yleensä erittäin epäselviä varmennustoimeksiannon sisällön ja laajuuden suhteen. Myös johtopäätöksissä käytetään usein sanoja, jotka jäävät merkitykseltään epäselviksi. Heidän mukaansa vaadittu varmennuksen taso on yritysraportteille alhaisempi kuin perinteisille taloudellisille raporteille. Tähän liittyen ISAE3000 -standardi määrittääkin kaksi varmuuden taso: rajoitetun varmuuden antava varmennustoimeksianto ja kohtuullisen varmuuden antava varmennustoimeksianto (IAASB 2011, kappale A84). Näitä käsitellään tutkielman myöhemmissä luvuissa.

2.3.1 Lakisäätteiset vaatimukset

Yritykset julkistavat ympäristöön ja henkilöstöön liittyviä tietoja osittain lakisäätteisesti ja osittain vapaaehtoisesti. Tietoja voidaan julkistaa esimerkiksi vuosikertomuksissa, toimintakertomuksissa, yhteiskuntavastuuraporteissa, ympäristöraporteissa tai henkilöstöraporteissa. Suomessa yrityksen velvollisuus raportoida henkilöstö- ja ympäristötunnuslukuja sekä -tietoja perustuu KPL 3:1.5 §:ään, jossa on keskeiset säännöt toimintakertomuksen laatimisesta. Vapaaehtoiselle raportoinnille ei ole lakisäätteisiä vaatimuksia, mutta yritykset soveltavat vapaaehtoiseen raportointiin erinäisiä standardeja ja ohjeistoja, esimerkiksi kansainvälistä GRI -ohjeistoa (KHT-yhdistys 2008, 9;11).

KILA on tuonut yleisohjeeseensa (12.9.2006), ja siten myös osaksi pakollista tilinpäätösraportointia, taloudellisen tiedon lisäksi myös yhtiön henkilöstöä ja ympäristötekijöitä kuvaavia tunnuslukuja. Yleisohjeessa kuitenkin korostetaan KPL:n edellyttämää taloudellisen tiedon ensisijaisuutta toimintakertomuksen tiedonsisällön osalta. Tästä seuraa, että lopullinen valinta toimintakertomuksessa esitettävistä henkilöstö- ja ympäristötiedoista tulee tehdä sen arvioinnin pohjalta, mikä vaikutus esitettävillä tiedoilla on oikean ja riittävän kuvan saamiseksi kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (KHT-yhdistys 2008, 10; 13-14.)

Henkilöstötiedoista esitettävien tunnuslukujen sisällön osalta yleisohjeessa viitataan ns. parhaisiin käytäntöihin, joita ohjaavat kansainväliset ohjeistot ja henkilöstötilinpäätös-

mallit. Toimintakertomuksen pakollista sisältöä henkilöstöön liittyvistä tunnusluvuista ovat henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana sekä palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella. KILA suosittelee yleisohjeessaan, että myös vapaaehtoisia henkilöstötunnuslukuja esitetään toimintakertomuksessa silloin, kun niillä on olennainen vaikutus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen, tulokseen, taloudelliseen asemaan tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen. (KHT-yhdistys 2008, 15-16.)

Toimintakertomuksen tulee sisältää oikeat ja riittävät tiedot myös ympäristöasioista silloin, kun ne liittyvät olennaisesti tulokseen, taloudelliseen asemaan tai toiminnan kehitykseen. Esimerkkejä tällaisista ympäristöasioista ovat KILA:n yleisohjeen mukaan ympäristöluvut, sekä muut toiminnan, tuotteiden tai palvelujen merkittävät ympäristölainsäädännön vaatimukset. Toimintakertomuksessa esitettyjen ympäristötietojen suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin tulee myös selvittää. On suositeltavaa ilmoittaa julkaiseeko yhtiö esimerkiksi erillisen ympäristöraportin, ja onko tämä raportti ulkoisen riippumattoman tahon varmentama. (KHT-yhdistys 2008, 16-18.)

KILA:n yleisohjeessa toimintakertomuksen laatimisesta korostetaan myös, että tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja erillisen yritys vastuuraportin laskentarajojen tulee olla samat. Mikäli poikkeamia kuitenkin näiden välillä esiintyy, ovat poikkeamat läpinäkyvästi ilmoitettava. (KHT-yhdistys 2008, 18.)

KPL 3:2.1 §:n mukaan toimintakertomuksessa on annettava oikeat ja riittävät tiedot yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä vaatimus koskee myös henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä toimintakertomuksessa esitettyjä tietoja (KHT-yhdistys 2008, 10). KPL 3:1.6 §:stä ilmenevää olennaisuusperiaatetta sekä muita toimintakertomuksen laadintaa koskevia yleisiä periaatteita on noudatettava myös henkilöstöä ja ympäristöä koskevien tietojen käsittelyssä (KHT-yhdistys 2008, 10).

Monet yritykset julkaisevat tilinpäätösinformaation ja toimintakertomuksen lisäksi muita raportteja, jotka ylittävät KPL:n toimintakertomukselle asettamat ympäristö- tai henkilöstötietoja koskevat raportointivaatimukset. Vapaaehtoisesti julkaistun informaation tarkoituksena on yleensä tyydyttää sidosryhmien tiedon tarpeita ja vahvistaa kuvaa yrityksen yhteiskuntavastuullisuudesta. Vapaaehtoisia raportteja voidaan myös tuottaa pal-

velemaan yhteiskunnan lisääntyviä vaatimuksia yrityksen tilivelvollisuudesta (KHT-yhdistys 2008, 11; Park & Brorson 2005).

Yritysvastuuraportoinnilla voi olla yhteys myös listattujen yhtiöiden jatkuvaan tiedonantovelvollisuuteen, josta säädetään AML 2:6:§:ssä. Pykälä edellyttää, että yhtiön on julkistettava seikat, jotka voivat vaikuttaa olennaisesti sen arvopaperin arvoon. Tiedonantovelvollisuuden tavoitteena on, että markkinaosapuolet ja sijoittajat saavat käyttöönsä olennaiset tiedot sijoituskohteestaan, joita he käyttävät sijoituspäätöksensä perusteena. KHT-yhdistys (2008, 20) esittää, että yritysvastuuraportoinnissa julkaistut tiedot voinevat olla tällaisia.

Yritysvastuusta raportointi on vielä kehittyvä raportoinnin muoto, eikä raporttien laadintaan ole olemassa yhtä ainoaa oikeaa tapaa. Deeganin, Cooperin ja Shellyn (2006) mukaan myös yritysvastuuraporteista annettujen varmennusraporttien sisältö ja muoto vaihtelevat maantieteellisesti, esimerkiksi Ison-Britannian ja muun Euroopan välillä. Raportointistandardien kehittäminen kuitenkin edesauttaa esitettyjen tietojen vertailtavuutta niin sisäisesti kuin ulkoisestikin (KPMG 2011). Yleisesti käytetty raportointikehys on GRI:n (Global Reporting Initiative) G3 Yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto (KHT-yhdistys 2008, 7; KPMG 2011). KPMG:n (2011) kyselyn mukaan sitä soveltaa 80 % maailman 250 suurimmasta yrityksestä ja 69 % eri maiden sadasta suurimmasta yrityksestä.

Crawfordin (2011) ja Gilletin (2012) mukaan GRI:n G3 -ohjeistuksen soveltamisen aloittaminen yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnissa on johtanut siihen, että taloudellisen informaation varmentamiseen liittyviä varmennuskäytäntöjä on alettu soveltaa myös arvioitaessa yritysvastuuraporttien informaation tarkkuutta ja uskottavuutta. Suomessa noin kolmannes GRI -ohjeistoa soveltavista vastuuraporteista on ulkopuolisen tahon varmentamia (PwC 2012).

2.3.2 GRI -raportointikehys

Global Reporting Initiative on monisidosryhmäpohjainen voittoa tavoittelematon säätiö, joka on perustettu vuonna 1997 Yhdysvalloissa CERES:in (Coalition of Environmental Responsible Economies) ja YK:n ympäristöohjelman toimesta. Sen kehittämän rapor-

tointiviitekehyksen tarkoituksena on toimia taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristötoiminnan raportoinnin yleisesti hyväksyttynä viitekehyksenä. Raportointiviitekehys koostuu GRI:n tuottamista raportointiohjeista, joita ovat yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto, toimialakohtaiset liitteet, rajauksen määrittelyohjeisto ja tekniset ohjeet.

Global Reporting Initiative on luonut yhteiskuntavastuun raportointiohjeiston edistääkseen selkeää ja läpinäkyvää viestintää organisaatioiden kestävän kehityksen toiminnasta. Tällainen toiminta edellyttää GRI:n mukaan yhdenmukaista kieltä, käsitteistöä ja mittausjärjestelmää, jonka vuoksi raportointiohjeisto on kehitetty. GRI:n mukaan yhteiskuntavastuuraportti on arviointi- ja viestintätyökalu, jonka avulla voidaan kertoa sidosryhmille miten organisaatio on onnistunut yritysvastuun tavoitteissaan. Raportointiviitekehyksen mukaan laadituissa yritysvastuuraporteissa esitetyn informaation avulla voidaan vertailla ja arvioida organisaation yhteiskuntavastuullista toimintaa suhteessa esimerkiksi lainsäädäntöön ja vapaaehtoisiin aloitteisiin. Raportoinnin avulla voidaan osoittaa, miten organisaation asettamat yhteiskuntavastuutavoitteet vaikuttavat sen toimintaan ja päinvastoin. Lisäksi yleisesti hyväksytty raportointiviitekehys parantaa julkaistun informaation vertailukelpoisuutta ajallisesti suhteessa sen omaan ja muiden toimintaan. (GRI 2008.)

GRI ei vaadi ulkoista varmennusta yhteiskuntavastuun raportointiohjeiston mukaan laadituille vastuuraporteille, mutta ulkoisen varmennuksen käyttäminen nostaa GRI:n soveltamistason ”+-statukseen”. Lisäksi ulkoisen varmennuksen hankkiminen on GRI -raportointiohjeiston mukaan suositeltavaa. Ulkoiselle varmennukselle GRI (2008) esittää kuusi avainominaisuutta, jotka varmennuksen tulisi täyttää: varmennuksen suorittajien tulisi olla organisaation ulkopuolisia tahoja, joilla on näyttöä pätevydestä aihealueeseen ja varmennukseen liittyen; varmentajien tulisi olla organisaatiosta riippumattomia; varmennus suoritetaan systemaattisesti, dokumentoidusti, evidenssiin pohjautuen, ja varmennusprosessi voidaan kuvata tarkkaan määritellyin käytännöin; arvioida antaa-ko raportti riittävän ja tasapainoisen kuvan suoriutumisesta ottaen huomioon raportin tietojen totuudenmukaisuus ja raporttiin sisällytettyjen tietojen valinta; arvioida missä määrin raportin laatija on käyttänyt GRI:n raportointiohjeistoa; ja muodostaa mielipide tai johtopäätökset, jotka ovat julkisesti saatavilla kirjallisessa muodossa, ja josta ilmenee varmennuksen tarjoajan ja raportin laatijan välinen suhde.

2.3.3 AA1000 -standardit

AccountAbility julkaisi kestävän kehityksen periaatteita käsittelevän ohjeistuksensa ensimmäisen kerran vuonna 1999. Tällä hetkellä voimassa oleva periaatepohjainen standardi on julkaistu vuonna 2008. AA1000APS velvoittaa organisaatioita sisällyttämään sidosryhmiä kestäväan kehitykseen liittyvien aiheiden tunnistamisessa ja ymmärtämisessä. Se velvoittaa raportoimaan ja ottamaan vastuuta toiminnasta sekä suoriutumisesta sidosryhmille. Standardin mukaan tilivelvollinen organisaatio muodostaa strategian vastatakseen olennaisiin aiheisiin ja sidosryhmien odotuksiin. Se myös luo tavoitteita ja kriteerejä, joita vasten suoriutumista johdetaan ja arvioidaan. Tilivelvollinen organisaatio julkaisee luotettavaa informaatiota strategiastaan, tavoitteistaan, kriteereistään ja suoriutumisestaan niille, jotka tekevät päätöksiä kyseisen informaation pohjalta. (AccountAbility 2008a, 4-6.)

Edellisessä kappaleessa kuvatut periaatteet tilivelvollisuudesta vaativat siis organisaatiota olemaan vuorovaikutuksessa sidosryhmiensä kanssa ja tunnistamaan sekä ymmärtämään sellaiset kestävän kehityksen osa-alueet, jotka vaikuttavat organisaation toimintaan tai suoriutumiseen sekä sen toimintaympäristöön. Tällaisten aiheiden tunnistaminen ja ymmärtäminen auttaa organisaatiota suunnittelemaan vastuullisia strategioita ja tavoitteita. AA1000APS:n ollessa periaatepohjainen standardi se mahdollistaa organisaation kestävän kehityksen hallinnan painottamisen sille merkityksellisiin osa-alueisiin. (AccountAbility 2008a, 7.)

AA1000APS:n tarkoituksena on tarjota organisaatioille kansainvälisesti hyväksytyt periaatteet, joilla se voi jäsentää ja hallita vastuullisuuttaan. Standardi on erityisesti suunnattu sellaisille organisaatioille, jotka pyrkivät kehittämään tilivelvollista ja strategista lähestymistapaa kestävän kehityksen aiheiden hallinnoimiseksi. AA1000APS:ia hyödynnetään myös sovellettaessa muita AA1000-sarjaan kuuluvia standardeja. (AccountAbility 2008a, 8.)

AA1000APS rakentuu kolmen pääperiaatteen varaan, jotka ovat sidosryhmien osallistamisen periaate, olennaisuuden periaate ja sidosryhmien odotuksiin vastaamisen periaate. Sidosryhmien osallistamisen periaate toimii peruseriaatteena läpi standardin. Osallistamisen periaate auttaa määrittämään olennaisuutta, jonka avulla voidaan määri-

tellä mitkä asiat ovat keskeisimpiä organisaatiolle ja sen sidosryhmille. Odotuksiin vastaamisen periaate puolestaan liittyy siihen, mitä toimenpiteitä esille nostetut asiat aiheuttavat. (AccountAbility 2008a, 9.)

AA1000AS varmennusstandardi tarjoaa ammattilaisille työvälineitä arvioida, millä tavoin ja missä laajuudessa varmennuksen kohteena oleva organisaatio noudattaa näitä periaatteita. AA1000AS –standardi voi toimia organisaatioille alustana, jonka avulla ne voivat yhdenmukaistaa kestävän kehityksen ei-taloudellisia osa-alueita taloudelliseen raportointiin ja varmennukseen. Standardin tarkoituksena on tarjota varmentajille työvälineitä, joiden avulla arvioidaan, miten kestävä kehitys hallinnoidaan ja johdetaan organisaatiossa, sekä miten tämä arviointi heijastuu varmennusraporttiin. (AccountAbility 2008b.)

AccountAbilityn (2008b) mukaan uskottavuus on edellytys tehokkaalle yritys vastuuraportoinnille, ja tätä uskottavuutta voidaan huomattavasti parantaa ulkoisen ammattimaisia standardeja soveltavan varmennuksen avulla. AA1000AS –standardia soveltaen suoritettu varmennus tuottaa johtopäätökset siitä, miten ja missä laajuudessa AA1000APS –standardia on sovellettu, sekä mikä on raportoinnin laatu suhteessa yrityksen kestävän kehityksen suoriutumiseen.

AA1000AS määrittelee kaksi varmennustoimeksiantotyyppiä, joiden mukaan varmennus voidaan suorittaa. Tyypin yksi varmennustoimeksiannossa yritys vastuulinformaatiota arvioidaan kaikkiin kolmen AA1000 –sarjan standardiin (AA1000APS, AA1000SES ja AA1000AS) pohjaten. Varmennuksen suorittaja arvioi julkaistua informaatiota sekä organisaation käytössä olevia järjestelmiä ja prosesseja varmistaakseen siitä, että raportointiperiaatteita noudatetaan ja että julkaistu informaatio vastaa suoriutumiseen liittyvää informaatiota. Tyypin yksi varmennustoimeksiannossa ei edellytetä, että varmentaja esittää johtopäätöksensä suoritusinformaation luotettavuudesta vaan suoritusinformaatiota käytetään lähteenä arvioitaessa sitä, onko julkaistu informaatio raportointiperiaatteiden mukaista. (AccountAbility 2008b.)

Tyypin kaksi varmennustoimeksiannossa yritys vastuulinformaatiota arvioidaan tyypin yksi tavoin AccountAbilityn standardeihin nähden. Tämän lisäksi arvioidaan myös suoritusinformaation luotettavuutta. Arvioitava suoritusinformaatio määräytyy sen perus-

teella mitä varmennuksen tarjoaja ja raportin laatija päättävät sisällyttää varmennustoimeksiintoon. Tällainen informaatio valitaan olennaisuusmäärittelyjen ja sen perusteella, onko informaatio merkityksellistä varmennusraportin aiotuille käyttäjille. Mikäli varmennuksen kohteena oleva organisaatio ilmoittaa yritysvastuuraportissaan noudattavansa jotain tiettyä raportointiviitekehystä, tulee varmentajan AA1000AS –standardin mukaisessa varmennustoimeksiannossa esittää johtopäätös viitekehysten noudattamisesta, mikäli se sisältyy varmennustoimeksiannon laajuuteen. (AccountAbility 2008a.)

AA1000AS –standardin mukaisessa varmennustoimeksiannossa voidaan suorittaa kahden tasoisia varmennuksia: korkea varmennuksen taso ja kohtalainen varmennuksen taso. Varmennusraportissa voidaan esittää johtopäätöksiä myös käyttäen molempia varmennuksen tasoja samanaikaisesti, jolloin osa informaatiosta voi olla korkean varmennuksen ja osa kohtalaisen tason varmennuksen alaisena. AccountAbility käyttää varmennuksen tasoa ilmaistessaan termejä ”korkea” ja ”kohtalainen”, kun taas ISAE -terminologiassa nämä ilmaistaan termein ”kohtalainen” ja ”rajoitettu”. ISAE -terminologia heijastaa FEE:n (2009) mukaan laskentatoimen ja tilintarkastusalan yleisesti käyttämää terminologiaa, ja AccountAbilityn käyttämä, kenties vähemmän maltillisempi terminologia voi kasvattaa odotuskuilua varmennuksen tarjoajaa kohtaan.

AA1000AS –standardin tarkoituksena ei ole sulkea pois muiden standardien, kuten ISAE3000:n käyttöä. Korkean ja kohtalaisen varmuuden tuottavat varmennustoimeksiannot ovat AccountAbilityn (2009) teknisten ohjeiden mukaan yhdenmukaisia ja linjassa ISAE3000:n kohtuullisen varmuuden ja rajoitetun varmuuden antavien toimeksiannoten kanssa.

AA1000AS –standardin mukaisen varmennustoimeksiannon lopputuloksena syntyy varmennusraportti, joka sisältää toimeksiannon tulokset, johtopäätökset ja suositukset. Mikäli varmennustoimeksianto ilmaistaan suoritettuna AA1000AS –standardin mukaisesti, tulee myös varmennusraportin täyttää standardin vaatimukset. Varmennusraportti voi sisältää myös maininnan muiden standardien tai lakien noudattamisesta varmennustoimeksiannossa. (AccountAbility 2008b.)

AA1000AS –standardin mukaisen varmennusraportin tulee sisältää vähintään seuraavat tiedot:

- a. otsikko
- b. raportin aiotut käyttäjät
- c. raportoivan organisaation ja varmennuksen tarjoajan vastuut
- d. varmennustoimeksiannossa suorittamisessa sovelletut standardit mukaan lukien viittaus AA1000AS -standardin käyttöön
- e. toimeksiannon laajuuden kuvaaminen, sisältäen sovelletun varmennuksen tyyppin
- f. kuvauksen siitä, mihin julkaistuu informaatioon varmennus on kohdistunut
- g. kuvaus metodologiasta
- h. rajoitukset yritysraportissa, varmennustoimeksiannon laajuudessa tai evidenssin hankkimisessa
- i. viittaus sovellettuihin kriteereihin
- j. ilmaus varmennuksen tasosta
- k. tulokset ja johtopäätökset liittyen AA1000 -periaatteiden (sidosryhmien osallistaminen, olennaisuus ja sidosryhmien odotuksiin vastaaminen) noudattamiseen
- l. tyyppin kaksi varmennustoimeksiannossa tulos ja johtopäätös liittyen määritellyn suoriutumisinformaation luotettavuuteen
- m. havainnot ja/tai suositukset
- n. kommentti varmennuksen tarjoajan pätevydestä ja riippumattomuudesta
- o. varmennuksen tarjoajan nimi
- p. aika ja paikka.

2.3.4 ISAE3000 –standardi

ISAE3000 on kansainvälinen varmennustoimeksiannostandardi, joka käsittelee muita varmennustoimeksiantoja kuin mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus. Se kuuluu IFAC:n julkaisemiin hyvää tilintarkastustapaa ohjaaviin standardeihin. Suomessa ISAE3000 -standardin noudattaminen perustuu hyvään tilintarkastustapaan ja sen noudattamiseen. Vaikka IFAC:n julkaisemien tilintarkastusstandardien noudattamisesta ei ole vielä säädely lain tasolla, on Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivin implementoinnin myötä nostettu esiin mahdollisuus hyväksyä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja noudatettavaksi Euroopan yhteisössä, eli jatkossa näiden noudattamisvelvollisuus pohjautuisi lakiin.

ISAE3000 -standardin noudattaminen tapahtuisi kuitenkin edelleen osana hyvää tilintarkastustapaa. (IFAC 2010.)

ISAE3000 -standardi julkaistiin ensimmäisen kerran vuonna 2003 ja on tällä hetkellä päivitysprosessin alla (IAASB 2011). Keväällä 2011 siitä julkaistiin päivitetty versio kommentteja varten. Tämän hetkinen ISAE3000 -standardi on tullut voimaan 1.1.2007 (IFAC 2010). ISAE3000 -standardi sisältää peruseriaatteet ja menettelytavat, sekä ohjeistuksen ammatissa toimiville tilintarkastajille muiden kuin mennyttä aikaa koskevien taloudelliseen informaatioon kohdistuvien tilintarkastusten tai yleisluonteisten tarkastusten suorittamista varten (IFAC 2010, 1048).

Standardissa käytetään termejä ”kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto” ja ”rajoitetun varmuuden antava toimeksianto”. Näiden termien tehtävänä on erottaa toisistaan kaksi sellaista varmennustoimeksiannon tyyppiä, joita tilintarkastaja saa suorittaa (IFAC 2010, 1048). Standardi määrittelee toimeksiantotyypit kappaleessa 2 (IFAC 2010, 1048) seuraavanlaisesti:

”Kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen tavoitteena on alentaa tilintarkastajan positiivisessa muodossa ilmaistavan johtopäätöksen perustaksi varmennustoimeksiantoriski toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Rajoitetun varmuuden antavan varmennustoimeksiannon tavoitteena on alentaa tilintarkastajan negatiivisessa muodossa ilmaistavan johtopäätöksen perustaksi varmennustoimeksiantoriski tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.”

Päivitettyssä ehdotuksessa ISAE3000 –standardiksi on kiinnitetty aiempaa versiota enemmän huomiota kohtuullisen ja rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen määrittämiseen, ja niiden välisen eron selkeyttämiseen. Sen mukainen kohtuullisen varmuuden antava varmennustoimeksianto on sellainen, jossa varmennuksen suorittaja olosuhteet huomioiden alentaa toimeksiannon riskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Varmennuslausunto esitetään sellaisessa muodossa, joka ilmaisee varmennuksen suorittajan arvion varmennuksen kohteena olevasta informaatiosta. (IAASB 2011, kappale 8.)

Päivitetyn ISAE3000 -standardin mukaan rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa varmuuden suorittaja olosuhteet huomioiden alentaa toimeksiannon riskin hyväksyttävälle tasolle, kuitenkin siten, että riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Varmennuslausunto esitetään sellaisessa muodossa, joka ilmaisee sitä, että varmuuden suorittajan tietoon ei ole tullut mitään sellaista informaatiota, joka antaisi aiheutta epäillä, että kyseessä oleva informaatio sisältäisi olennaisen virheen. (IAASB 2011, kappale 8.)

ISAE3000 -standardi ei vaadi standardoidun raportointimuodon käyttämistä kaikissa varmennustoimeksiannoissa. Standardin kappaleessa 49 esitetään tiedot, jotka varmennusraportin tulee sisältää (IFAC 2010, 1059-1063):

- a. Otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti.
- b. Vastaanottaja.
- c. Kohdetta koskeva tieto ja milloin asianmukaista, kohteen yksilöiminen ja kuvaus: Tähän sisältyy muun muassa ajankohta tai ajanjakso, jota kohteen arvioiminen tai mittaaminen koskee, yhteisö tai yhteisön osan nimi, jota kohde koskee, ja selostus kohteen tai kohdetta koskevan tiedon niistä ominaispiirteistä, joista aiotujen käyttäjien tulisi olla selvillä.
- d. Kriteerien yksilöiminen: Varmennusraportissa yksilöidään kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen käytetyt kriteerit, jotta aiotut käyttäjät pystyvät ymmärtämään tilintarkastajan johtopäätöksen perusteet.
- e. Tarvittaessa kuvaus merkittävistä luontaisista rajoitteista, jotka liittyvät kohteen arvioimiseen kriteerien perusteella tai sen mittaamiseen kriteerejä käyttäen.
- f. Silloin kun kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettävät kriteerit ovat vain tiettyjen aiottujen käyttäjien saatavilla tai ovat relevantteja vain tiettyä tarkoitusta varten, lisätään käyttörajoitus, jolla varmennusraportti rajataan vain kyseisten käyttäjien käyttöön tai kyseiseen tarkoitukseen.
- g. Maininta, jossa yksilöidään vastuussa oleva osapuoli sekä kuvataan vastuussa olevan osapuolen ja tilintarkastajan velvollisuudet.
- h. Maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu kansainvälisten varmennustoimeksiantostandardien (ISAE) mukaisesti.
- i. Yhteenvedo tehdystä työstä: ”Jos evidenssin hankkimistoimenpiteitä ei kohteen osalta ohjaa mikään erityinen ISAE -standardi, yhteenvedoon voidaan sisällyttää

yksityiskohtaisempi kuvaus tehdystä työstä. Koska suoritettujen evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden ymmärtäminen on rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa olennaisen tärkeää käsityksen saamiseksi negatiivisessa muodossa ilmaistun johtopäätöksen antamasta varmuudesta, niin tehtyä työtä koskeva yhteenveto on yleensä yksityiskohtaisempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, ja siinä yksilöidään evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevat rajoitteet. Voi olla paikallaan mainita sellaiset suorittamatta jätetyt toimenpiteet, jotka yleensä suoritettaisiin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa; ja mainitaan, että evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa ja että sen vuoksi saadaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.”

- j. Tilintarkastajan johtopäätös: Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös tulisi ilmaista positiivisessa muodossa, ja rajoitetun varmuuden antavassa varmennustoimeksiannossa johtopäätös tulisi ilmaista negatiivisessa muodossa.
- k. Varmennusraportin päiväys.
- l. Tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan nimi ja raportin antamisaika, joka on yleensä paikkakunta, jolla toimeksiannosta vastaava toimisto sijaitsee.

3 YRITYSVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENNUS

3.1 Varmennus ja raportoinnin luotettavuus

Varmennuksen avulla yritykset voivat lisätä vastuuraportoinnin luotettavuutta. Varmennuksessa yrityksen ulkopuolinen taho esittää johtopäätöksensä yritysraportista. Organisaatiosta riippumattoman asiantuntijan esittämällä mielipiteellä on vaikutusta siihen, että raportin käyttäjät saavat enemmän varmuutta siitä, että yritys on raportoinut kaikki olennaiset asiat ja tiedot ovat oikeita. Vaikka riippumaton varmentaja vahvistaa yrityksen vastuullisuuspolitiikan uskottavuutta ja edistää asioiden viestimistä sidosryhmille, ei hän kuitenkaan lausu mielipidettään yrityksen vastuullisuuden tasosta, vaan raportoinnin oikeellisuudesta ja luotettavuudesta. (KHT-yhdistys 2008, 42.)

Varmentaja ei KHT-yhdistyksen (2008, 48) mukaan ota siis kantaa siihen, onko raportoivan organisaation toiminta hyvää tai huonoa. Varmentajan tehtävänä on keskittyä esitettyjen tietojen oikeellisuuteen ja siihen, ovatko kaikki olennaiset asiat esitetty.

Kuten jo aikaisemmin on tullut esille, yritysraportointi on yrityksille vapaaehtoista. Raportointi ja sen toteuttaminen tai järjestäminen on organisaation omassa harkinnassa, mikä asettaa paineita raporttien luotettavuudelle. Käyttäjät odottavat yritysraportteilta luotettavuutta. Yritysraportoinnin keskeinen tavoite on antaa raportoivan organisaation yritysraportoinnin tilasta riittävä ja tasapainoinen kuva tavalla, jonka sidosryhmät ymmärtävät (Niskala ym. 2009, 207).

Niskala ym. (2009, 207) esittävät raportoinnin luotettavuuden koostuvan useista tekijöistä, joita on esitelty alla olevassa taulukossa (taulukko 1).

Sidosryhmien intressien huomioinnin systemaattisuus	Kuinka systemaattinen on prosessi, jonka avulla raportoiva organisaatio: - tunnistaa keskeisten sidosryhmiensä intressit - toteuttaa sidosryhmävuorovaikutusta - huomioi sidosryhmien intressit raportoinnin toteutuksessa, raportoitavien tietojen valinnassa, keruussa ja varmennuksessa
Merkittävien yhteiskuntavastuun näkökohtien määrittäminen	Millainen on lähestymistapa, jonka perusteella raportoiva organisaatio on määrittänyt toimintansa, tuotteidensa ja palvelujensa merkittävät yhteiskuntavastuun näkökohdat ja vaikutukset sidosryhmiin?
Käyttäjien käsitys yhteiskuntavastuuraportoinnin ymmärrettävyydestä	Kuinka ymmärrettäviä sidosryhmien näkökulmasta ovat raportin sisältö, esitetyt tiedot sekä lausumat, jotka kuvaavat raportoivan organisaation sitoutumista ja etenemistä kohti kestävää kehitystä.
Yhteiskuntavastuuraportin antaman kuvan täydellisyys ja selkeys	Kuinka hyvin yhteiskuntavastuuraportoinnissa on onnistuttu antamaan riittävä ja tasapainoinen kuva raportoivan organisaation yhteiskuntavastuun näkökohdista, riskeistä ja mahdollisuuksista?
Käyttäjien käsitykset yhteiskuntavastuuraportoinnin rehellisyydestä	Kuinka hyvin yhteiskuntavastuuraportoinnilla voidaan vakuuttaa sidosryhmät raportoivan organisaation halusta antaa rehellinen kuva toiminnastaan?
Yleisesti hyväksytyjen raportointiperiaatteiden noudattaminen	Onko yhteiskuntavastuuraportti laadittu yleisesti hyväksytyjen raportointiperiaatteiden ja laskentaohjeiden mukaisesti, ja sisältääkö se siten vertailukelpoista informaatiota?
Ulkoisen varmennus	Onko yhteiskuntavastuuraportti varmennettu riippumattoman tahon toimesta? Mikä on ulkoisen varmennuksen sisältö ja laajuus ja kuinka uskottava varmennusprosessi sidosryhmien näkökulmasta on?
Varmennukseen liittyvien periaatteiden yleinen tuntemus	Kuinka hyvin sidosryhmät tuntevat yhteiskuntavastuuraportoinnin varmennuksessa käytetyt menetelmät ja kuinka ymmärrettävä varmennuksen lopputulos on?

Taulukko 1 Yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuuteen vaikuttavat tekijät (Lähde: Niskala ym. 2009, 207).

Yritysvastuuraportoinnin luotettavuuden arvioinnissa voidaan käyttää myös seuraavassa taulukossa (taulukko 2) esitettyjä laadullisia ominaisuuksia.

Olennaisuus	Sisältääkö raportti kaikki sidosryhmien kannalta olennaiset raportoivan organisaation toimintaan, tuotteisiin ja palveluihin liittyvät yhteiskuntavastuun näkökohdat, riskit ja mahdollisuudet?
Kattavuus	Kattavatko raportoidut tiedot esitettyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti kaikkien laskentarajojen piiriin kuuluvat yksiköt ja ajallisesti kaikki laskentakauteen liittyvät tiedot?
Oikeellisuus	Ovatko raportoidut tiedot johdettu oikein yksiköiden lähtötiedoista ja yhdistelty esitettyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti? Ovatko käytetyt laskentakaavat, muunto- ja päästökertoimet sekä allokointiperiaatteet hyväksyttävissä ja raportoivan organisaation toimintaan soveltuvia? Kuinka tarkkoja lähtötiedot luonteeltaan ovat?
Vertailukelpoisuus	Ovatko raportoidut tiedot tuotettu yleisesti hyväksytyjen raportointiperiaatteiden ja laskentaohjeiden mukaisesti sekä ovatko laskentaperiaatteet ja laskentakokonaisuus pysyneet muuttumattomina verrattuna aikaisempiin raportointikausiin.

Taulukko 2 Yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuuteen vaikuttavat laadulliset ominaisuudet (Lähde: Niskala ym. 2009, 208).

Organisaation soveltamien raportointiperiaatteiden selkeä kuvaaminen parantaa raportoinnin luotettavuutta, mikäli joidenkin osa-alueiden raportointiin liittyy puutteita tai rajoitteita, tulisi ne myös selkeästi tuoda ilmi. Sidosryhmien kanssa tehdyn vuorovaikutuksen pohjalta organisaatio voi varmistua siitä, että se huomioi sidosryhmien kannalta keskeisiä tekijöitä vastuullisuudesta raportoidessaan. Sidosryhmävuorovaikutuksen rooli on keskeinen arvioitaessa yritys vastuutietojen olennaisuutta sidosryhmien näkökulmasta. (Niskala ym. 2009, 209.)

Sisäiset kontrollit vaikuttavat myös yritys vastuuraportoinnin laatuun ja luotettavuuteen. Sisäisten kontrollien luominen on yrityksen johdon vastuulla, ja niiden tavoitteena on mm. estää virheet ja valvoa järjestelmien toimintaa sekä korjata jo havaittuja virheitä. Yritys vastuuraportointiin kytketyt sisäiset kontrollit voivat olla osa yrityksen kokonaisvaltaista riskien hallintaa ja sisäistä tarkastusta. Sisäisten kontrollien määrittämisen lähtökohtana ovat yritys vastuutietojen määrittelyyn ja raportointiin liittyvät ohjeet sekä dokumentaatio, vastuiden ja valtuuksien määrittely, tietojen keruumenetelmät ja tieto-

järjestelmät, sekä erilaiset täsmäytykset ulkopuolisiin lähteisiin ja täsmäytykset eri järjestelmien välillä. (Niskala ym. 2009, 210.)

Yrityksen soveltamat raportointiperiaatteet vaikuttavat yritysvastuulinformaation luotettavuuteen, jolloin yleisesti hyväksytyjen periaatteiden, kuten GRI -ohjeiston noudattaminen vaikuttaa positiivisesti käyttäjien näkemykseen raportin luotettavuudesta. Yleisesti hyväksytyjen raportointiperiaatteiden noudattaminen vaikuttaa merkittävästi myös raportoidun tiedon vertailukelpoisuuteen, sillä tällaisissa ohjeissa on usein määritelty hyvinkin tarkkoja ja yksityiskohtaisia ohjeita sekä laskentakaavoja esimerkiksi tiettyjen tunnuslukujen raportointiin ja laskentaan. (Niskala ym. 2009, 210)

Yritysvastuuraportoinnin luotettavuuteen vaikuttaa myös ulkoinen riippumattoman tahon suorittama varmennus. Niskala ym. (2009, 210) määrittelevät varmennuksen ”prosessiksi, jossa riittävän pätevyyden omaava taho käy läpi ja todentaa yrityksen yhteiskuntavastuun hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden sekä yhteiskuntavastuuraportoinnin tiedot”. Tietojen todentaminen sisältää myös niiden olennaisuuden arvioinnin, tietojen keruu- ja raportointijärjestelmien toimivuuden ja luotettavuuden tarkastamisen, sekä raportoitujen tietojen kattavuuden, oikeellisuuden ja vertailukelpoisuuden tarkastamisen. Varmennusprosessin lopputulemana varmentaja esittää johtopäätöksensä organisaation vastuulla olevasta yritysvastuuraportoinnista suhteessa ennalta määrättyihin kriteereihin. Itse varmennusprosessin uskottavuuteen vaikuttavat mm. suoritettujen varmennuksen laajuus ja sisältö, käytetyt kriteerit ja suoritettujen tarkastustoimenpiteet. (Niskala ym. 2009, 211.)

Varmentajan vastuulla on, että raportoiija ymmärtää toimeksiannon laajuuden ja viestii siitä raportissaan selkeästi. Varmentajilla on myös velvollisuus varmennusta tarjotessaan varmistua siitä, että raportoinnilla tai varmennuksella ei tietoisesti johdeta raportin käyttäjiä harhaan. Varmennustoimeksiannossa tehty työ, kuten numeeristen tietojen tai tekstiväittämien läpikäynti riippuu toimeksiannon laajuudesta. Varmentajan työtä ei ole siis rajattu koskemaan pelkkää numeerista informaatiota, vaan toimenpiteet voivat sisältää myös esitettyjen väittämien ja niiden yhdenmukaisuuden läpikäyntiä suhteessa numeeriseen tietoon. (KHT-yhdistys 2008, 48.)

3.2 Miksi yritysvastuuraportteja varmennetaan ulkopuolisen tahon avulla

Park & Brorsonin (2005) mukaan yritysvastuuraporttien ulkoisen varmennuksen tarkoituksena on lisätä vapaaehtoisesti julkaistun informaation uskottavuutta samaan tapaan kuin perinteinen tilintarkastus lisää uskottavuutta yrityksen tilinpäätösinformaatiota kohtaan. Yritysvastuuraporttien ulkoista varmennusta käytetään usein siis lisäämään raporttien uskottavuutta, parantamaan raportoidun informaation laatua ja lisäämään läpinäkyvyyttä vastuullisuudessa (Gillet 2012; PwC 2012; KPMG 2011; Simnett, Vanstaelen & Chua 2009). Ball, Owen ja Gray (2000) puolestaan esittävät, että varmennuskäytännöt ovat pikemmin johtamisen välineitä kuin heijastaisivat yrityksen sitoutumista läpinäkyvyyteen ja tilivelvollisuuteen. KPMG:n (2011) kyselyn mukaan maailman 250 suurimmasta yrityksestä 46 % ja eri maiden sadasta suurimmasta yrityksestä 38 % käyttävät ulkoista varmennusta. Kyselystä käy myös ilmi, että 29 % sadasta suurimmasta suomalaisesta yritysvastuustaan raportoivasta yrityksestä varmentavat yritysvastuulinformaatiotaan ulkoisen varmentajan avulla. PwC:n (2012) mukaan yritysvastuutietoihin kohdistettujen varmennusten määrä kasvaa tasaisesti. Myös Park & Brorson (2005) esittävät, että yritysvastuulinformaation ulkoinen varmennus tulee lisääntymään.

Yritykset varmennuttavat yritysvastuuraporttinsa todennäköisemmin toimiessaan maissa, jotka ovat sidosryhmäkeskeisempiä, ja joissa julkinen sääntely on vähäisempää. Lisäksi varmennuksen kysyntä on suurempaa maissa, joissa markkinat ja yhteiskunnalliset järjestelmät luovat paremmat edellytykset kestäväen kehityksen mukaiselle toiminnalle. (Kolk & Perego 2010.)

Mikäli yritysvastuuraportointia tarkastellaan legitimaatioteorian avulla sosiaalisen sopimuksen ylläpitämisen työvälineenä, voidaan yritysvastuulinformaation varmentaminen yrityksen ulkopuolisen tahon toimesta nähdä luotettavuutta lisäävänä tekijänä. Deegan (2006, 172-173) esittää Dowling & Pfefferiin (1975) ja Lidblomiin (1994) pohjautuen, että yrityksen legitimitietin ollessa uhattuna yritys voi viestinnän avulla pyrkiä muuttamaan omaa käyttäytymistään vastaamaan yhteiskunnan odotuksia, muuttamaan yhteiskunnan käsityksiä sosiaalisen sopimuksen ehdoista, muuttamaan yhteiskunnan käsitystä yrityksestä muuttamatta todellista suoriutumista, tai manipuloida yhteiskunnan näke-

mystä omasta toiminnastaan kielikuvoin tai symbolein. Peregon ja Kolkin (2012) mukaan useat monikansalliset yritykset käyttävät varmennusta symboloidakseen kuvaa tilivelvollisuudesta, mikä puolestaan saattaa heikentää varmennuksen uskottavuutta.

Legitimaatioteorian pohjalta on siis mahdollista, että yritysraporttien kattavuuteen ja sisältöön vaikuttaa yrityksen käyttämä legitimaatiostrategia, sillä organisaatiot voivat pääosin vapaasti päättää vapaaehtoisesti julkaistavan yritysraportin määrän ja sisällön. Raportoinnin luotettavuus ja uskottavuus yhteiskunnan silmissä voi heikentyä, mikäli yritys pyrkii viestinnällään muuttamaan sosiaalisen sopimuksen ehtoja tai luomaan mielikuvia, jotka pohjautuvat vahvoihin vastuullisuuden kytkeytyviin symboleihin. Yrityksen sitoutuminen noudattamaan yleisesti hyväksytyjä raportointiperiaatteita voi osaltaan parantaa julkaistun informaation vertailukelpoisuutta, luotettavuutta ja uskottavuutta. Myös julkaistun informaation varmentaminen ulkopuolisen asiantuntijan avulla voi lisätä yhteiskunnan ja sidosryhmien luottamusta raportoitua tietoa kohtaan.

Yritysraportointia voidaan toisaalta ajatella myös tilivelvollisuuden näkökulmasta, jolloin vastuuraportointi perustuu yrityksen ja yhteiskunnan väliseen suhteeseen (Niskala & Mätäsaho 1997). Tilivelvollisuussuhteen perusteella tilivelvolliselle määräytyy velvoite antaa informaatiota päämiehelle, jonka oikeutena informaatiota on saada. Tämä kahden osapuolen välinen suhde voidaan esittää agenttiteorian (kts. Jensen & Meckling 1976) avulla, joka perustuu päämiehen ja agentin väliseen sopimukseen. Perinteisesti agenttiteorian avulla tarkastellaan yrityksen omistajien ja johdon välistä suhdetta, mutta se on laajennettavissa koskemaan myös tilivelvollisuussuhdetta yrityksen ja yhteiskunnan välillä (Gray ym. 1996, 38). Tilintarkastus nojautuu perinteisesti agenttiteoriaan, jolloin tilintarkastajan tehtävänä on tuottaa omistajille informaatiota siitä, toimiiko yrityksen johto omistajien tavoitteiden ja ohjeiden mukaisesti.

Mikäli myös yrityksen ja yhteiskunnan välinen suhde mielletään päämies-agenttiteorian kaltaiseksi yritysraportoinnin osalta, voidaan raporttien ulkoinen varmennus nähdä tilivelvollisuuden edistämisen näkökulmasta perinteisen tilintarkastuksen tapaan. Agentti eli yritys on tällöin vastuussa ja tilivelvollinen päämiehelle eli yhteiskunnalle teostaan ja toiminnastaan. Tällöin yritysraportin tuottaminen olisi yrityksen velvollisuus, ja yhteiskunnalla olisi oikeus saada tuo tieto. Varmentamisen rooli liittyisi

tällaisessa kontekstissa tiedon todentamiseen, eli siihen antaako julkaistu informaatio riittävän ja oikean kuvan yrityksen toiminnasta ja asemasta suhteessa yritysvastuun osa-alueisiin.

3.3 Miten varmennetaan

Varmennustoimeksiantoja suoritetaan usein esimerkiksi vertaamalla yritysvastuuraportissa raportoitua tietoa käytettyyn raportointikriteeristöön, tekemällä satunnaisia pistokokeita, ja arvioimalla tiedonkeruu- ja analysointijärjestelmiä. Varmennettaessa yritysvastuulinformaatiota on myös erittäin tärkeää varmistua siitä, että vapaaehtoisesti julkaistu raportti tarjoaa kattavan yleiskuvan kaikista olennaisista yritysvastuuseen liittyvistä osa-alueista. Yritysvastuuraportin täydellisyyden arviointi onkin haastavaa varmennustoimeksiannoissa, sillä sellaisen julkistamatta jätetyn tiedon löytäminen, minkä pitäisi olla julkaistu, on vaikeaa. (Park & Brorson 2005.)

Jussilan (2010, 149) mukaan yritysvastuuraportteja varmennettaessa raportin sisältöä vertaillaan todelliseen toimintaan, yrityksen tekemiin päätöksiin ja toimenpiteistä julkaistuihin tietoihin. Varmennuksen tarkoituksena on varmistaa, että raportissa esitetyt tiedot ovat oikeita ja vastaavat yrityksen todellisia toimenpiteitä. Usein yritykset myös korostavat varmennusprosessin hyödyllisyyttä kehitettäessä omaa yritysvastuuseen liittyvää toimintaa. Yrityksen sisäiset resurssit ja tarpeet voivat myös olla keskeinen tekijä päätettäessä varmennuksen käyttöönotosta (Perego & Kolk 2012).

Olenaisuudella on suuri merkitys varmennustoimeksiannoissa. Olennaisia asioita ovat muun muassa keskeisten sidosryhmien odotukset, sekä strategian ja johtamisen näkökulmasta tärkeät asiat. Myös yrityksen toimialan tärkeinä pitämät vastuullisuuteen liittyvät asiat ovat olennaisia. Varmentajan tulee arvioida tärkeimmät raportointiin liittyvät seikat. Mikäli tiedoissa havaitaan olennainen virhe, tulee se korjata, jos sillä on vaikutusta raportista lukijalle välittyvään kuvaan. Yritysvastuulinformaatiota varmennettaessa keskitytään raportin yleiskuvaan ja olennaisiin asioihin, eikä kaikkea tietoa käydä läpi kustannussyistäkään. (KHT-yhdistys 2008, 48.)

KHT-yhdistyksen (2008, 49) mukaan tulkinta olennaisista asioista vaihtelee eri aihealuiden välillä, ja varmentaja käyttää hankkimiaan tietoja ja osaamistaan määrittäessään mitä sidosryhmät pitävät tärkeinä. Asioita käydään läpi koko varmennusprosessin ajan sekä varmennusryhmän että raportoivan organisaation kanssa. Yritysvastuulinformaatiota voidaan varmentaa muun muassa seuraavin keinoin:

- arvioidaan asiakkaan perusdokumenteja
- varmistetaan testaamalla, että tiedonkeruujärjestelmä tuottaa oikeat tiedot
- tarkastetaan prosesseja ja järjestelmiä
- toteutetaan toimipaikkakäyntejä, jotta voidaan varmistua siitä, että tietojen keräys toimipaikoilla on luotettavaa ja perustuu tosiasioihin
- esitetään tietopyyntöjä toimipaikoille, joissa ei vieraila
- haastatellaan johtoa ja muita avainhenkilöitä
- suoritetaan tilastollisia analyysejä

Park & Brorson (2005) esittävät viisi tyypillistä vaihetta, joiden mukaan varmennustoimiksi etenee. Ensimmäisessä vaiheessa suunnitellaan varmennusprosessi. Toisessa vaiheessa tehdään taustatyötä, esimerkiksi vierailemalla toimipaikoissa ja suorittamalla haastatteluita. Kolmannessa vaiheessa tutkitaan tietokantoja, ja analysoidaan tietoja. Tässä vaiheessa myös esitetään havaintoja ja ehdotetaan korjauksia. Neljännessä vaiheessa käydään läpi raporttiluonnos ja esitetään siihen liittyviä korjauksia, sekä allekirjoitetaan varmennusraportti. Viimeisessä vaiheessa käydään palautekeskustelu raportoivan organisaation ja varmennuksen tarjoajan välillä.

3.4 Ketkä varmennuksia suorittavat

Useimmiten yritysvastuuraportin varmentajana toimii suuri laskentayhteisö, joiden markkinaosuus 250 suurimman yrityksen varmennuspalvelun tarjoajana on 71 % ja eri maiden sadan suurimman yrityksen osalta 64 % (KPMG 2011). Myös Gillet'n (2010) mukaan useimmiten yritykset, jotka haluavat varmentaa yritysvastuulinformaatiotaan, antavat toimeksiannon tilintarkastajille. Kolk ja Perego (2010) esittävät, että mikäli yritys sijaitsee maassa, jossa osakkeenomistajien rooli on suuri ja joissa oikeuskanteet ovat harvinaisempia, yritysvastuuraportin varmentajaksi valitaan todennäköisemmin suuri

tilintarkastusyhteisö. Simnett ym. (2009) puolestaan väittävät, että yritykset, jotka toimivat sidosryhmäkeskeisissä maissa, valitsevat todennäköisemmin tilintarkastajan varmentamaan yritysraporttinsa. Laskentayhteisöjen lisäksi varmennusraportteja koostavat myös muun muassa ympäristöinsinöörit sekä sosiaali- ja ympäristökonsultit (Deegan ym. 2006). Yritysvastuuraportteja kommentoidaan myös muulla tavoin kuin muodollisin varmennuksin, esimerkiksi sellaisten kolmansien osapuolten toimesta, jotka eivät ammattimaisesti tarjoa varmennuspalveluita (KPMG 2011).

O'Dwyerin & Owenin (2005) mukaan tilintarkastajat käyttävät varovaisempaa lähestymistapaa ja pyrkivät antamaan rajoitetun varmuuden tuottavia varmennusraportteja. Erilaiset konsulttivarmentajat puolestaan käyttävät arvioivampaa lähestymistapaa ja tuottavat korkeampia varmennuksen tasoja. Tutkijoiden mielestä on kuitenkin huomiotava, että konsulteilla on taipumusta palvella yrityksen strategista linjaa, mikä vaarantaa heidän riippumattomuutensa. Myös Park & Brorsonin (2005) mukaan ulkoista varmennusta suoritetaan usein hyvin läheisessä yhteistyössä varmennuksen kohteen kanssa, mikä voi johtaa läpinäkyvyyden puutteeseen.

4 ULKOINEN VARMENNUS JA VARMENNUSRAPORTTIEN SISÄLTÖ

4.1 Aineiston esittely ja keruu

Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu yritysvastuuinformaatiosta annetuista varmennusraporteista vuodelta 2011. Suuret yritykset raportoivat pieniä yrityksiä todennäköisemmin yritysvastuustaan ja varmentavat raporttinsa ulkoisen varmentajan avulla, jonka vuoksi on perusteltua lähestyä tutkimuskohdetta keräämällä aineistoa yrityksen koko huomioon ottaen. Pörssiyritysten ja suurten yritysten tilinpäätösinformaatio on varmemmin myös julkisesti saatavilla, jolloin aineiston kerääminen voidaan hoitaa pienemmillä resursseilla. Tutkimuksen aineiston valinnassa hyödynnettiin TE500 – listausta, josta ensimmäisessä vaiheessa valittiin liikevaihdolla mitattuna sata suurinta suomalaista yritystä. Näiden osalta tutkittiin raportoivatko ne yritysvastuustaan, ja jos raportoivat, niin oliko niiden yritysvastuuinformaatio varmennettu ulkoisen tahon toimesta.

Aineiston keruun yhteydessä yritykset myös luokiteltiin sen perusteella, oliko niillä yritysvastuuraportointia, ja millaisessa muodossa raportointi on toteutettu. Yritysvastuuinformaation keräämisen ja raportointimuodon luokittelun yhteydessä yrityksiä jaoteltiin sen perusteella, oliko niiden yritysvastuuinformaatio varmennettu ulkoisen tahon toimesta, ja millainen on varmennuksen tarjoajan tausta (tilintarkastaja tai muu asiantuntija).

Aineisto kerättiin hyödyntäen yritysten omia internet-sivustoja ja corporateregister.com-sivustoa¹. Sadan suurimman yrityksen joukkoon lukeutui myös useita samaan konserniin kuuluvia yrityksiä. Tällaisten yritysten osalta tutkittiin, oliko niillä itsenäistä vastuuraportointia vai toteutettiinko raportointi konsernin tasolla. Yritysten joukossa oli myös ulkomaisten konsernien suomalaisia tytäryrityksiä. Ulkomaisten konsernien suomalaisten tytäryritysten osalta tutkittiin ensisijaisesti, oliko niillä itsenäistä vastuurapor-

¹ www.corporateregister.com on kansainvälinen vastuullisuuteen ja sen raportointiin keskittynyt sivusto, jonka tietokannasta voi hakea yritysvastuuraportteja yrityksen nimellä.

tointia. Mikäli raportointia ei toteutettu tytäryhtiön tai sivuliikkeen tasolla, selvitetiin raportoitiinko yritys vastuusta konsernin tasolla konsernin kotimaassa, ja oliko tällaiseen raportointiin liitetty ulkoisen varmentajan antamaa varmennusraporttia. Kaikki tutkimuksessa analysoidut varmennusraportit olivat julkaistu yritysten vuosikertomusten tai erillisten yritys vastuuraporttien yhteydessä.

Valittujen sadan suurimman yrityksen joukosta 78 yritystä raportoivat yritys vastuustaan verkkosivuilla, vuosikertomuksessa tai erillisessä yritys vastuuraportissa. Näistä 73 raportoivat vuosikertomuksessa, erillisessä vastuuraportissa tai molemmissa. Yritysten verkkosivuilla vapaamuotoisesti julkaistun yritys vastuulinformaation määrä vaihteli huomattavasti yritysten keskuudessa, eikä näihin ollut yhdessäkään tapauksessa liitettyä varmennusraporttia. Tutkimuksessa internetissä julkaistut sähköiset vuosikertomukset ja vastuuraportit luokiteltiin muodollisiksi vuosikertomuksiksi tai yritys vastuuraportteiksi, sillä nämä olivat selkeitä raportointikokonaisuuksia, jotka oli painetun muodon sijaan esitetty sähköisessä muodossa.

Raportoidun yritys vastuulinformaation sivumäärä vaihteli yritysten välillä muutamasta sivusta jopa yli sataan sivuun. Vuosikertomuksissa raportoitu vastuulinformaatio oli usein esitetty omana lukunaan, ja joissain tapauksissa tämä vuosikertomuksen osana esitetty yritys vastuulinformaatio oli myös lisäksi erotettu omaksi erilliseksi vastuuraporttikseen. Yritys vastuuseen liittyvää tietoa oli vuosikertomuksissa esitetty myös esimerkiksi liiketoimintaa kuvaavien osioiden yhteydessä. Yritys vastuuraporttien tai vuosikertomusten lukujen nimet vaihtelivat yrityksittäin. Usein esiintyviä erillisen raportin nimiä olivat muun muassa kestävän kehityksen raportti, yhteiskuntavastuun raportti ja yritys vastuuraportti. Vuosikertomusten vastuuosioiden otsikoissa esiintyivät muun muassa termit vastuullisuus, ympäristö, henkilöstö ja yhteiskunta.

Yritys vastuusta vuosikertomuksessa tai erillisessä raportissa raportoivista 73 yrityksestä 24 yritystä² olivat varmennuttaneet raporttinsa tai osan vastuulinformaatiostaan ulkoisella varmentajalla. Yritys vastuustaan kirjallisesti, formaalissa muodossa raportoivista yrityksistä 33 %:a olivat varmentaneet raporttinsa ulkoisesti. Mikäli yritys vastuurapor-

² Sisältää myös yritykset, jotka raportoivat yritys vastuustaan konsernin tasolla muualla kuin Suomessa.

toinniksi luetaan myös verkkosivuilla vapaamuotoisesti julkaistu informaatio, niin ulkoista varmennusta on käyttänyt 31 %:a kohdejoukon yrityksistä.

Sadan suurimman yrityksen joukossa on myös ulkomaisten konsernien suomalaisia tytäryhtiöitä tai sivuliikkeitä, jotka eivät olleet varmentaneet yritysvastuulinformaatiotaan ulkopuolisen tahon avulla Suomessa, mutta joiden konsernin tasolla julkaistu vastuulinformaatio oli varmennettu jossain muussa maassa. Tällaisia varmennusraportteja aineistossa oli neljä kappaletta (ABB, Lite-On Mobile, Sandvik ja Nordea). Vaikka Nordea on Helsingin pörssissä listattu yritys, luokitellaan sen raportti tässä tutkimuksessa ulkomaisen konsernin tasolla annetuksi varmennusraportiksi, sillä raporttia ei ole annettu Suomessa. Yritysvastuuraporttien varmentamiseen liittyvät käytännöt ja yleiset toimintatavat voivat vaihdella maittain (Pflugrath ym. 2011; Deegan ym. 2006), joten vertailukelpoisuuden ja suomalaisten käytäntöjen tutkimiseksi nämä neljä raporttia esitetään tässä tutkimuksessa eroteltuna muista varmennusraporteista. Tutkimuksen aineistoon valikoituneiden ulkomailta annettujen varmennusraporttien vähäisen määrän vuoksi ne analysoidaan ja sisällytetään tutkimuksen lopulliseen aineistoon ainoastaan varmennuksen tarjoajan, varmennusraportin otsikon ja raportin vastaanottajan osalta. Näiden osaluokittelun yhteydessä havaittiin näiden osalta varsin suuria eroavaisuuksia suomalaisiin käytäntöihin verrattuna. Lisäksi erään yrityksen ympäristövastuuseen liittyen oli ”ympäristövastuun mittarit 2011” –raporttiin liitettynä kaksi varmennusraporttia, joista toinen koski vuoden 2010 tietoja. Vuoden 2010 tietoja koskeva varmennus sisällytetään tutkimuksen lopulliseen aineistoon, sillä se oli julkaistu vuoden 2011 raportoinnin yhteydessä.

Tutkimuksen lopullinen aineisto koostuu 21 yritysvastuulinformaatiosta annetusta varmennusraportista, joissa varmentajana on ollut organisaation ulkopuolinen riippumaton taho. Varmennusraportit ovat suomen- tai englanninkielisiä, ja niiden pituus vaihtelee yhdestä sivusta neljään sivuun. Varmennusraportit olivat useissa tapauksissa mainittu sisällysluettelossa erikseen.

4.2 Varmennusraporttien analyysi

Aikaisemmissa tutkimuksissa (esim. Deegan ym. 2006; Park & Brorson 2005; Gillet 2012) on tutkittu varmennusraporttien esittämistapaa ja niissä ilmoitettuja tietoja muun muassa vertaamalla esitettyjä tietoja FEE:n ja GRI:n suosituksiin esitettävistä olennaisista vähimmäistiedoista. FEE:n (2002, 2006) suositukset sisältyvät nykyisellään ISAE3000:n vaatimukseen varmennusraportissa esitettävistä tiedoista. AA1000AS ja ISAE3000 -standardien mukaisesti laadituissa varmennusraporteissa suositellaan esitettäväksi pääosin yhteneväisiä tietoja, joten tämän tutkimuksen kannalta laadittiin yhteenveto keskeisimmistä raporteissa esitettävistä tiedoista. Deegania ym. (2006), ISAE3000 ja AA1000AS –standardeja mukaillen tällaisia keskeisimpiä varmennusraporteissa ilmaistavia tietoja ovat:

- a. otsikko, joka selvästi osoittaa raportin olevan riippumaton varmennusraportti
- b. vastaanottaja, jolle varmennusraportti on osoitettu
- c. varmennuksen kohde ja tavoite
- d. saavutetun varmuuden taso, ja varmennusta ohjaavat standardit
- e. raportoivan organisaation ja varmennuksen tarjoajan vastuut ja velvollisuudet
- f. kriteerit, joita vasten kohdetta arvioidaan
- g. kohteen arvioimiseen, varmennukseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset
- h. evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonne
- i. evidenssin hankkimiseen liittyvät toimenpiteet
- j. johtopäätös tehdystä työstä
- k. havainnot ja suositukset
- l. varmentajan pätevyys ja riippumattomuus

Tutkimuksessa ei keskitytä vaadittuihin muodollisiin seikkoihin, kuten varmennusraportin allekirjoitukseen tai päivämääriin, sillä aineiston analysoinnin yhteydessä havaittiin, että kaikki varmennusraportit olivat allekirjoitettuja, niissä oli päiväys ja allekirjoituspaikka, sekä varmennuksen tarjoajan taustayhteisö mainittuna. Varmennuksen tarjoajan taustayhteisöön liittyen tarkastellaan tässä tutkimuksessa kuitenkin sitä, ketkä varmennuksia suorittavat ja toimivatko samat yhteisöt sekä yritysten tilintarkastajina että vastuinformaation varmentajina.

Tässä tutkimuksessa tarkoituksena on tutkia, miten yritysvastuuraportteja ulkoisesti varmennetaan, mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään ja ketkä varmennuksia suorittavat. Aineiston analyysi suoritettiin siten, että varmennusraportit luettiin ensin kertaalleen läpi, jolloin niistä myös kirjattiin mitä tietoja ne sisältävät. Seuraavassa vaiheessa sisältöä luokiteltiin keräämällä raporteissa esitetyt tiedot aihealueittain ryhmiin. Aihealueryhmien muodostamisessa hyödynnettiin kirjallisuudessa ja standardeissa sekä ohjeistoissa esitettyjä, keskeisimpiä varmennusraporteissa esitettäviä tietoja, jotka luokiteltiin edellisessä kappaleessa. Luokiteltaessa sisältöä aihealueittain, suoritettiin samalla vertailua raporttien sisällön ja varmennusstandardeissa esitettyjen sisällöllisten vaatimusten kesken, eli onko raporteissa esitetty suositellut vähimmäistiedot. Luokittelun yhteydessä analysoitiin myös sitä, miten kyseinen tieto on esitetty, ja mitä tietoja aihealueeseen liittyen raportissa kerrotaan.

4.2.1 Varmennuksen tarjoaja

Kuten tässä tutkielmassa on jo aiemmin tullut esille, niin varmennuksen tarjoajana toimii usein suuri laskentayhteisö, käytännössä siis tilintarkastusyhteisö. Varmennuksen tarjoajina voivat toimia myös esimerkiksi erilaiset kestävän kehityksen konsultit tai ympäristöinsinöörit. Maiden välillä voi olla suuria eroja sen suhteen, keneltä yritykset varmennuspalvelun ostavat (kts. Deegan ym. 2006). Suomessa varmennuksen tarjoajana toimii useimmiten tilintarkastusyhteisö, joiden osuus tarkasteltujen varmennusraporttien joukossa on 86 %³. Suomessa kaikki ns. big 4 –tilintarkastusyhteisöt tarjoavat yritysvastuuraporttien varmennuspalveluita. Tarkasteltujen raporttien joukosta nousi kuitenkin esiin kaksi tilintarkastusyhteisöä, jotka esiintyivät useimmiten varmennuspalvelun tarjoajana. PwC ja KPMG vaikuttavat aineiston perusteella hallitsevan markkinoita, kun Ernst & Youngin ja Deloitteen varmentamia raportteja tarkastelujoukkoon mahtui kuitenkin vain yksi kappale.

³ Luku ei sisällä Suomessa toimivia ulkomaisia konserneja, jotka varmennuttavat yritysvastuuraportointinsa jossain muussa maassa.

	Tilintarkastus- yhteisö	Kestävän kehityksen konsultti	Sertifiointi- / muu tarkastus- yritys
Suomi	18	3	
Ulkomainen konserni	2		2

Taulukko 3 Varmennuspalvelun tarjoajat Suomessa ja ulkomaisessa konsernissa

Tilintarkastusyhteisö PwC:n (PricewaterhouseCoopers) osuus kohdejoukon yritysvas-
tuuinformaatiosta annetuista varmennusraporteista Suomessa on 57 % (12 kpl),
KPMG:n 19 % (4 kpl) ja muiden palveluntarjoajien 24 % (5 kpl). Ulkomaisten konser-
nien raportteihin liitetystä varmennusraporteista molemmat tilintarkastusyhteisön suo-
rittamat varmennustoimeksiannot ovat KPMG:n toteuttamia ja Ruotsissa annettuja.

Tutkimuksessa analysoitiin myös sitä, toimiiko yritysvastuuinformaation varmentajana
sama taho kuin yrityksen lakisääteisenä tilintarkastajana. Huomiota kiinnitettiin lisäksi
siihen, onko yrityksen päävastuullinen tilintarkastaja myös allekirjoittanut varmennus-
raportin, mikäli varmennuksen tarjoajana toimii sama tilintarkastusyhteisö. 21:stä tut-
kimuksessa tarkastelun kohteena olleesta varmennusraportista 13 (62 %) raportin tapa-
uksessa yritysvastuuinformaation varmentajana ja yrityksen tilintarkastajana toimi sama
yhteisö. Näistä myös 11 tapauksessa yrityksen päävastuullinen tilintarkastaja oli yhtenä
varmennusraportin allekirjoittajista. Viidessä varmennustoimeksiannossa yritysvastuu-
informaation varmentajana toimiva tilintarkastusyhteisö oli eri yhteisö kuin yrityksen
tilintarkastaja. Mielenkiintoinen havainto on, että näissä tapauksissa myös yrityksen
tilintarkastajana toimivat yhteisöt tarjoavat yritysvastuuinformaation varmennuspalve-
luita.

4.2.2 Raportin otsikko

Varmennusraporttien otsikoista käy ilmi kaikissa tarkastelluissa raporteissa, että kysees-
sä on varmennusraportti. Raportin nimeäminen kuitenkin vaihtelee hieman suomalaisten
varmennusraporttien keskuudessa. Yleisimmin käytetty otsikko on ”Riippumaton var-
mennusraportti” (taulukko 4). Otsikoinnin perusteella Suomessa puhutaan melko yksi-
selitteisesti varmennuksesta ja varmennustoiminnasta yritysvastuuraportoinnin yhtey-
dessä. Kansainvälisesti tarkastellen yhden vakiintuneen termin käyttö ei ole itsestään
selvää, sillä englannin kielessä käytetään myös termejä ”assurance”, ”verification” ja

”review”. Suomessa käytettyyn termiin ei vaikuta myöskään kieli, jolla raportti on laadittu, sillä englannin kielisissä raporteissa oli johdonmukaisesti käytetty termiä ”assurance”.

Otsikko	Tilintarkastus- yhteisö	Kestävän kehityksen konsultti
Riippumaton varmennusraportti	15	1
Riippumaton rajoitettu varmennusraportti	1	
Riippumaton varmennusraportti CO ₂ - päästöistä	1	
Riippumaton varmennuslausunto	1	2

Taulukko 4 Suomessa annettujen varmennusraporttien otsikko ja varmentaja

Ulkomailla annetuissa varmennusraporteissa otsikointi oli erilaista verrattuna suomessa käytettyihin otsikoihin. Tilintarkastajan suorittamissa varmennustoimeksiannoissa otsikko oli ilmaistu molemmissa varmennusraporteissa muodossa ”Auditor’s review report”, joka merkitykseltään eroaa hieman termistä ”assurance”. Mielenkiintoista on myös huomata, että kansainvälisen tilintarkastusyhteisön ulkomailla (Ruotsissa) antamien varmennusraporttien otsikko eroaa kyseisen tilintarkastusyhteisön Suomessa antamista raporteista. Toki täytyy huomioda, että suurtenkin tilintarkastusyhteisöjen sisällä on maakohtaisia eroja jo paikallisten vaatimusten vuoksi. Ruotsissa esimerkiksi yritysvastuulinformaation varmentamiseen liittyvää ohjeistusta on annettu myös paikallisen tilintarkastajayhdistyksen toimesta (FEE 2006).

Kaksi muuta ulkomailla annettua varmennusraporttia olivat otsikoitu seuraavasti: ”Independent verification of main performance indicators” ja ”Assurance statement”. Näistä ensimmäinen varmennusraportti on annettu Norjassa ja jälkimmäinen Taiwanissa. Varmentajat ovat sertifiointi- ja tarkastusyhtiöitä.

4.2.3 Varmennusraportin vastaanottaja

Varmennusraporteissa on suositeltavaa esittää vastaanottaja, jolle raportti on osoitettu. Vastaanottaja voi olla esimerkiksi yrityksen johto, joka varmennuspalvelun on tilannut, tai kohderyhmä, jota varmennusraportin ajatellaan palvelevan. Voisi olla luonnollista

ajatella, että varmennusraportti osoitetaan samalle kohderyhmälle kuin itse yritysraportti. Mikäli yritysraportin avulla halutaan viestiä sidosryhmille omasta toiminnasta ja vastuullisuudesta, voitaisiin kai varmennuksen ajatella myös palvelevan näitä sidosryhmiä. Perinteisessä tilintarkastuksessa tarkastuskertomus osoitetaan esimerkiksi yrityksen osakkeenomistajille tai yhtiökokoukselle, jossa omistajat käyttävät päätäntävaltaansa. Tällöin tilintarkastuskertomuksessa ilmaistaan omistajille, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta. Omistajat eivät kuitenkaan välttämättä ole suoraan vastuussa tilinpäätöksen laatimisesta ja toiminnan pyörittämisestä, jolloin tilintarkastuksen tehtävänä on tuottaa omistajille tietoa siitä, että heidän valitsemansa johto toimii omistajien etujen ja tavoitteiden mukaisesti. Tilintarkastuskertomusta ei siis osoiteta raportin laadinnasta vastuussa olevalle taholle, vaan yrityksen omistajille, jotka voidaan nähdä myös yhtenä sidosryhmänä. Tilintarkastuksen pääasiallisena tehtävänä ei siis ole yrityksen johdon palveleminen.

Yritysraportoinnin tapauksessa tilanne näyttää aineiston perusteella olevan toisin. Varmennusraporttia ei niinkään osoiteta esimerkiksi raportin lukijoille tai yrityksen sidosryhmille, vaan raportin laadinnasta vastuussa olevalle johdolle. Aikaisemman tutkimuksen ja tämän tutkimuksen aineiston perusteella johdon rooli yritysraportoinnin varmentamisessa on keskeinen myös muilta osin. Johto tilaa varmennuspalvelun, päättää keneltä se tilataan, ja aiemman tutkimuksen sekä tässä tutkimuksessa analysoitujen varmennusraporttien perusteella myös päättää varmennustoimeksiannon sisällöstä. Näitä piirteitä tutkitaan tarkemmin myös seuraavissa alaluvuissa.

Vastaanottaja	Tilintarkastusyhteisö	Kestävän kehityksen konsultti
Yrityksen johto	16	1
Yrityksen johto ja sidosryhmät		1
Yrityksen hallitus	2	
Ei vastaanottajaa*		1

* Varmennusraportissa ei ollut nimettyä vastaanottajaa, mutta siinä esitettiin keiden käyttöön se on tarkoitettu (sidosryhmät ml. johto).

Taulukko 5 Varmennusraportin vastaanottaja ja varmentaja

4.2.4 Varmennustoimeksiannon kohde ja tavoite

Varmennuksen kohteella tarkoitetaan tässä tutkimuksessa sitä informaatiota, johon varmennus kohdistuu. Varmennus voi kohdistua koko yritysraporttiin tietyltä ajalta tai pelkästään joihinkin valittuihin vastuulinformaation osa-alueisiin. Varmennuksen kohde tulee määriteltäväksi varmennustoimeksiannosta tehdyssä sopimuksessa, joka laaditaan yrityksen ja varmennuksen tarjoajan välillä. Laissa tai yritysraportointiin sekä sen varmennukseen liittyvissä standardeissa ei tarkkaan määritellä sitä mitä tulee varmentaa, jos yritysraportointia ylipäätään varmennetaan. Suositeltavaa kuitenkin on, että mikäli koko yritysraportti ei ole varmennuksen kohteena, niin tämä tuodaan selkeästi ilmi varmennusraportissa. Toisaalta esimerkiksi AA1000AS – standardi edellyttää arvioimaan sitä, onko raportti laadittu AA1000 –periaatteiden mukaisesti.

Vaikka yritys voi suurelta osin vaikuttaa siihen mitä informaatiota varmennetaan, niin tulee kuitenkin huomioida, että varmennuksen kohteena oleva informaatio määritellään varmennustoimeksiannon suunnitteluvaiheessa. Suunnitteluvaiheessa varmennuksen tarjoajalla voi olla vaikutusmahdollisuuksia siihen mitä varmennetaan, sillä usein varmennus koetaan tällaisessa yhteydessä myös yrityksen raportointiprosessien ja yritysvastuun johtamisjärjestelmien kehittämiseksi, jolloin varmennuspalvelun tarjoaja saattaa toimia tietyssä mielessä myös konsultoivassa roolissa (kts. Park & Brorson 2005).

Aineiston varmennusraporteissa esitetyt varmennuksen kohteet ovat lueteltu taulukossa 6. Useimmiten varmennuksen kohteena esiintyi vuosiraportoinnin yhteydessä esitetty vastuulinformaatio tai yritysraportti tietyltä kaudelta. Kohteen määrittelyssä viitattiin usein myös taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun tietoihin tietyssä julkaisussa. Kahdessa tapauksessa oli varmennuksen kohteeksi perinteisten julkaisumuotojen lisäksi esitetty myös tietyillä verkkosivuilla erikseen merkityt vastuullisuustiedot.

Varmennustoimeksiannon kohde vaihtelee tarkasteltujen varmennusraporttien keskuudessa. Yhteensä 21 varmennusraportin joukossa on esitetty 13 eri varmennuksen kohteena ollutta informaation osa-alueita. Kahdessa varmennusraportissa on kohteena myös verkkosivuilla esitetty tieto, joka on taulukossa itsenäisenä omalla rivillään. Eliminoimalla tämä kohteiden joukosta saadaan tarkastelluille varmennusraporteille 12 eri kohdetta, joiden kattavuuksissa on eroja. Aineiston perusteella varmennuksen kohteena voi

yhtä lailla olla koko yritysraportti tai esimerkiksi päästösäästöt puolen vuoden ajalta.

Varmennuksen kohde	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Vuosiraportoinnin tietyissä osioissa/tietyillä sivuilla esitetyt vastuullisuustiedot kaudelta 2011	4	4	
Vastuuraportoinnissa esitetyt taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun tiedot kaudelta 2011	4	4	
Yritysraportti kaudelta 2011*	3	2	1
Eriksen merkityillä verkkosivuilla esitetyt vastuullisuustiedot	2	2	
Taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun numeeriset tiedot vuosikertomuksessa tai sen tietyissä osioissa kaudelta 2011	2	2	
Yritysraportti kaudelta 2011 mukaan lukien AA 1000APS:n noudattaminen ja määritely suoritusinformaatio	1		1
Yritysraportissa julkaistun ei-taloudellisen informaation oikeellisuuden ja täydellisyyden varmentaminen kaudelta 2011, sisältäen GRI-raportoinnin ja toimintaindikaattorit	1		1
Valitut henkilöstöön, ympäristöön ja toimitusketjuun liittyvät toimintaindikaattorit, sekä AA 1000APS:n noudattaminen yritysraportissa kaudelta 2011	1	1	
Yritysvastuun toimintaindikaattorit taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun alueilla kaudelta 2011 (kaikki kokonaan tai osittain raportoidut toimintaindikaattorit, jotka on lueteltu GRI:n sisältövertailun jaksossa 5)	1	1	
Yritysraportissa kaudelta 2011 esitetyt sosiaalisen ja ympäristövastuun määrälliset kestävä kehityksen toimintaindikaattorit kaudelta 2011	1	1	
Scope 1 ja Scope 2 hiilidioksidipäästöt kaudelta 2011	1	1	
Asiakkaalle tarjottujen palvelujen ja yrityksen omien hiilidioksidipäästöjen vähennykset ja ympäristövastuun mittarit ajanjaksolta 1.7.2011 - 31.12.2011	1	1	
Yrityksen hiilijalanjälki kaudelta 2010	1	1	

¹ Tilintarkastaja

² Kestävä kehityksen konsultti

* sisältää yhden raportin ajanjaksolta 1.2.2011-31.1.2012

Taulukko 6 Varmennuksen kohde ja varmentaja

Aineiston varmennusraporteissa varmennuksen kohteena olevaa yritysraportin informaatiota ei ole kaikissa tapauksissa yksiselitteisesti määritetty. Osa varmennuksen määrittelyyn liittyvästä informaatiosta esitetään erilaisten rajoitusten avulla varmennusraportin eri osiossa. Osassa raporteja ei-taloudellinen informaatio oli suljettu varmennustoimeksiannon ulkopuolelle määrittäessä varmennuksen kohdetta. Joissain varmennusraporteissa kohteeksi oli määritetty esimerkiksi koko yritysraportti ja ei-taloudellisen informaation varmentamatta jättäminen oli esitetty siten, että se ei kuulu varmennuksen

tarjoajan velvollisuuksiin. Näitä rajoituksia käsitellään tarkemmin luvuissa 4.2.6 ja 4.2.8.

Varmennuksen kohteeksi voidaan lukea myös sen arvioiminen, noudattaako yritys esittämäänsä raportointiperiaatteita. Tätä ei ollut kuitenkaan useimmissa raporteissa määritelty selkeästi varmennustoimeksiannon kohteeksi, vaan se oli pikemminkin esitetty varmentajan velvollisuutena. Tässä suhteessa varmennusraporttien esittämistavat vaihtelevat toimeksiannoittain.

Kahdessa varmennusraportissa, joissa vain osa yritysvastuulinformaatiosta on varmennuksen kohteena, varmennettu informaatio on yksityiskohtaisesti esitetty varmennusraportissa. Yksityiskohtainen erittely pitää sisällään luettelon varmennetusta informaatiosta osa-alueittain sekä määritelmän siitä mitä konsernin osia varmennus koskee. Lisäksi kahdessa varmennusraportissa on maininta, että varmennuksen kohteena oleva vastuullisuusraportointi kattaa konsernin. Muissa raporteissa ei ole erikseen tällaista mainintaa, vaan asia käy useimmiten muutoin ilmi varmennusraportista.

Varmennuksen tavoite liittyy kiinteästi siihen mitä tietoja varmennetaan, ja millainen varmuuden taso halutaan saavuttaa. Varmennustoimeksiannon tavoitteena voi olla esimerkiksi arvioida sitä, noudattaako raportointi esitettyjä raportointiperiaatteita, onko suoriutumuksesta annettu informaatio luotettavaa tai vastaako raportti esitettyä GRI:n sovellustasoa. Tavoitteen esittämistä ei suoraan vaadita ISAE3000 tai AA1000AS –standardeissa. Tässä työssä tavoite sisällytettiin tutkittaviin varmennusraporteissa esitettäviin tietoihin, sillä sen avulla voitaisiin selkeästi ja yksiselitteisesti tuoda ilmi, mikä on varmennustoimeksiannon tarkoitus. Toisaalta tavoitteen voidaan nähdä muodostuvan eri kokonaisuuksista, joita tässäkin tutkielmassa käsitellään. Aineiston varmennusraporteista ainoastaan yhdessä (taulukko 7) oli yksiselitteisesti ilmaistu varmennuksen tavoite. Muissa varmennusraporteissa ei käytetty termiä ”tavoite”, eikä sitä ollut erikseen esitetty. Näissä tapauksissa varmennusraporttien tavoitteen voitiin nähdä muodostuvan muun muassa varmentajan velvollisuuksien esittämisen tai varmennuksen kohteen kautta. Tällainen varmennustoimeksiannon tavoitteen esittämistapa jättää kuitenkin tulkinnalle enemmän sijaa verrattuna tavoitteen yksiselitteiseen ilmaisemiseen. Toisaalta varmennusstandardeihin, -käytäntöihin tai –raportteihin perehtymättömillä lukijoilla voi olla

hankaluuksia hahmottaa toimeksiannon tarkoitusta, sillä suoritettu varmennustyö ja varmennuksen kohteet vaihtelevat toimeksiantojen keskenkin.

Tavoite esitetty	Tilintarkastusyhteisö	Kestävän kehityksen konsultti
Kyllä		1
Ei	18	2

Taulukko 7 Varmennustoimeksiannon tavoite ja varmentaja

4.2.5 Saavutetun varmuuden taso ja varmennusta ohjaavat standardit

Yritysvastuuinformaation varmennuksessa ISAE3000:n mukaan käytettäviä varmuuden tasoja ovat rajoitettu varmuus ja kohtuullinen varmuus. AA1000AS tunnistaa kohtalaisen ja korkean varmuuden tason, jotka voidaan tulkita rinnasteisiksi edellä mainittuihin ISAE3000:n tasoihin, vaikka terminologialtaan vaikuttavatkin tuottavan korkeamman tason varmuutta kuin rajoitettu ja kohtalainen varmuus. Kaikki analysoidut varmennusraportit tuottivat rajoitetun varmuuden (taulukko 8). Mikäli varmennustoimeksianto oli toteutettu ISAE3000:n ja AA1000AS:n mukaisina, käytetty termi oli ”rajoitettu varmuus”. Tarkasteltujen varmennusraporttien joukossa oli kaksi varmennustoimeksiantoa, joissa ei ollut sovellettu ISAE3000 -standardia. Näistä toisessa varmuuden tasoa kuvaavana terminä oli käytetty ”rajoitettu varmuus” ja toisessa ”kohtalainen varmuus” (moderate).

Varmennuksen taso ja sovelletut varmennusta ohjaavat standardit	Tilintarkastusyhteisö	Kestävän kehityksen konsultti
Rajoitettu varmuus (ISAE3000)	14	
Rajoitettu varmuus (ISAE3000 ja AA1000AS Type 2)	3	
Rajoitettu varmuus (ISAE3000 ja AA1000AS Type 1)	1	
Kohtalainen/rajoitettu varmuus (AA1000AS Type 2)		2
Rajoitettu varmuus (ISAE3000) ja varmennuksen tarjoajan oma varmennustyökalu		1

Taulukko 8 Varmennuksen taso, varmennusta ohjaavat standardit ja varmentaja

Suurin osa varmennustoimeksiannoista (19 kpl) oli toteutettu ISAE3000:n mukaisina, ja neljässä toimeksiannossa oli käytetty tämän lisäksi myös AA1000AS –standardia varmennuksen suorittamiseen. AA1000AS –standardin Type 2 mukaisia toimeksiantoja oli kaksi: nämä toimeksiannot sisälsivät AA1000APS –raportointiperiaatteiden soveltamisen lisäksi varmennustoimenpiteitä myös suoritusinformaation liittyen, kun Type 1 toimeksiannoissa tarkoituksena oli arvioida sitä, noudattaako yritys raportoinnissaan edellä mainittuja periaatteita. ISAE3000 –standardin korkea käyttöaste selittynee sillä, että suurin osa varmennuksista oli toteutettu tilintarkastusyhteisöjen toimesta, joille kyseinen standardi on suunnattu. Yhdessä varmennusraportissa esitettiin myös, että toimeksiantoa ohjaa organisaation oma varmennustyökalu GRI -raportoinnin varmentamiseen.

4.2.6 Raportoivan organisaation ja varmennuksen tarjoajan vastuut sekä velvollisuudet

Varmennusraportista tulee sekä ISAE3000:n ja AA1000AS:n mukaan käydä ilmi raportoivan organisaation vastuu ja varmentajan velvollisuudet. Jokaisessa tarkastellussa varmennusraportissa oli maininta sekä raportoivan organisaation vastuusta että varmentajan velvollisuuksista.

Raportoivan organisaation vastuuseen viitattiin lähes kaikissa varmennusraporteissa johdon vastuuna (taulukko 9). Yhdessä raportissa vastuu oli ilmaistu yrityksen vastuuna. 16 varmennusraportissa oli maininta, että johto vastaa yritysvastuutietojen (13 kpl) tai vastuuraportoinnin (3 kpl) laatimisesta raportointikriteeristön mukaisesti. Vaikka yritysvastuutietojen ja vastuuraportoinnin laatiminen eivät ole täysin rinnasteisia, voidaan niiden kuitenkin ajatella tarkoittavan samaa asiaa tässä yhteydessä. Viidessä raportissa mainittiin lisäksi, että johto vastaa yritysvastuutietojen esittämisestä raportointikriteeristön mukaisesti.

Raportoivan organisaation vastuu	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Johto vastaa yritys vastuutietojen/vastuuraportoinnin laatimisesta raportointikriteeristön mukaisesti	16	15	1
Johto vastaa yritys vastuutietojen esittämisestä raportointikriteeristön mukaisesti	5	5	
Johto on hyväksynyt esitetyt yritys vastuutiedot	4	2	2
Johto vastaa esitetyistä luvuista ja lausumista sekä niihin liittyvien tietojen keräämisestä	2	2	
Johto vastaa hiilijalanjälkilaskennan laatimisesta ja sen sisältämien tietojen keräämisestä sekä esittämisestä laskentakriteeristön mukaisesti	2	2	
Johto vastaa esitetystä yritys vastuulinformaatiosta	1	1	
Johto vastaa AA1000APS -periaatteiden noudattamisesta	1	1	
Johto vastaa yritys vastuutiedoissa esitetyistä suoriutumistiedoista sekä väitteistä	1		1
Johto vastaa raportin valmistelun ja oikeellisuuden kannalta oleellisten sisäisten kontrollien suunnittelusta, täytäntöönpanosta ja ylläpidosta	1	1	
Johto vastaa Scope 1 ja Scope 2 -hiilidioksidilaskennasta raportointikriteeristön mukaisesti	1	1	
Johto vastaa jatkuvasta toiminnasta liittyen taloudelliseen, ympäristö- ja sosiaaliseen vastuuseen	1	1	
Johto vastaa esitetyistä tiedoista, väitteistä ja informaation keräämisestä	1	1	
Johto vastaa yritys vastuuraportin laatimisesta	1		1
Yritys vastaa yritys vastuutietojen keräämisestä, laatimisesta ja esittämisestä GRI -ohjeiston mukaisesti	1		1

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 9 Raportoivan organisaation vastuu ja varmentaja

Varmennusraporteissa raportoivan organisaation vastuun esittämiseen käytetään useita erilaisia ilmaisuja, jotka ovat sisällöltään erilaisia. Vastuun ilmaisemistapaan vaikuttaa ainakin varmennuksen kohde, sillä tiettyyn osa-alueeseen kohdistuvan varmennuksen tapauksessa on luonnollista esittää myös vastuun koskevan tätä kyseistä osa-aluetta. Toisaalta varmennuksen tarjoaja voi osaltaan vaikuttaa myös vastuun esittämistapaan, sillä yhden yhteisön sisällä voi olla käytössä tietty esittämistapa, joka eroaa toisen varmennuksen tarjoajan käyttämästä ilmaisusta.

Usein vastuu ilmaistiin vastuuna ”laatia” tai ”esittää” yritys vastuutiedot raportointikriteeristön mukaisesti. Raportointikriteeristö on kokonaisuus, joka koostuu erilaisista raportointiohjeista, jotka voivat olla yrityksen sisäisiä tai ulkoisten tahojen tuottamia ohjeistuksia. Aineistossa oli mukana myös sellaisia varmennusraportteja, joissa oli käytetty ainoastaan yhtä raportointikriteeriä, esimerkiksi GRI -ohjeistusta. Tällaisissa tapauk-

sisä johdon vastuuseen viitattiin suoraan, esimerkiksi vastuuna laatia yritys vastuurausraportti kyseisen ohjeiston mukaisesti. Taulukossa 9 tätä ei ole eritelty, sillä yhdenkin ohjeistuksen voidaan nähdä muodostavan raportointikriteeristön.

Varmentajan velvollisuutena esiintyivät useimmin (taulukko 10) johtopäätösten esittäminen (yhteensä 20 kpl), ammattieettisten periaatteiden noudattaminen (17 kpl) ja se, että varmennuksen tarjoaja vastaa työstään, varmennusraportista ja esittämistään johtopäätöksistä ainoastaan raportoivalle organisaatiolle (17 kpl). Usein esiintyviä velvollisuuksia olivat myös toimeksiannon suunnitteleminen ja toteuttaminen ISAE3000:n edellyttämällä tavalla (14 kpl) sekä varmennusraportin laatiminen toimeksiantoehdojen mukaisesti (13 kpl). Velvollisuuksien esittämistapa vaihteli varmennusraporttien välillä erityisesti johtopäätösten esittämisen suhteen.

Varmentajan velvollisuus	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Esittää johtopäätös varmennuksen kohteena olevista vastuullisuustiedoista*	18	17	1
Ammattieettisten periaatteiden noudattaminen	17	17	
Varmennuksen tarjoaja vastaa työstään, varmennusraportista ja esittämistään johtopäätöksistä ainoastaan raportoivalle organisaatiolle	17	17	
Toimeksiannon suunnitteleminen ja toteuttaminen ISAE3000:n edellyttämällä tavalla	14	14	
Varmennusraportin laatiminen toimeksiantoehdojen mukaisesti	13	13	
Toimeksiannon suunnitteleminen ja suorittaminen AA1000AS:n edellyttämällä tavalla	4	4	
Suorittaa rajoitetun varmuuden antava varmennustoimeksianto	3	3	
Esittää johtopäätös tehdyn työn pohjalta	1		1
Esittää suoritettujen työn perusteella rajoitetun varmuuden antava varmennuslausunto	1	1	
ISAE3000 edellyttää, että toimeksiannon toteuttajalla on tarvittavat tiedot ja taidot, sekä ammatillinen osaaminen varmennettavan tiedon ymmärtämiseen ja arvioimiseen	1	1	
Varmennusraportti edustaa varmennuksen tarjoajan riippumatonta mielipidettä	1		1
Varmennuksen tarjoaja käyttää tasapainotettua lähestymistapaa kaikkia sidosryhmiä kohtaan	1		1
Varmennuksen tarjoaja ei ota vastuuta kolmansien osapuolien tekemistä päätöksistä tämän varmennusraportin pohjalta	1		1

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

* Kuudessa varmennusraportissa velvollisuutena oli esittää riippumaton johtopäätös.

Taulukko 10 Varmentajan velvollisuus ja varmentaja

Velvollisuus esittää johtopäätös ilmaistiin varmennusraporteissa eri tavoin. 12 raportissa oli maininta varmentajan velvollisuudesta esittää johtopäätös varmennuksen kohteena olevista tiedoista. Kuudessa raportissa velvollisuutena oli esittää riippumaton johtopäätös. Yhdessä raportissa velvollisuutena oli esittää johtopäätös tehdyn työn perusteella. Lisäksi yhdessä raportissa velvollisuutena oli esittää rajoitetun varmuuden antava varmennuslausunto.

Varmentajan velvollisuudet kytkeytyvät myös muihin varmennusraporteissa esitettäviin tietoihin. Velvollisuuksiin ja muihin varmennusraporteissa esitettäviin tietoihin vaikuttaa aineiston perusteella myös raportin laadinnassa käytetty esittämistapa. Esimerkiksi viittaus siihen, että ISAE3000 edellyttää, että toimeksiannon toteuttajalla on tarvittavat tiedot ja taidot, sekä ammatillinen osaaminen varmennettavan tiedon ymmärtämiseen ja arvioimiseen voidaan ymmärtää ilmaukseksi varmennuksen tarjoajan pätevydestä. Muissa varmennusraporteissa, joissa oli maininta varmentajan pätevydestä, ei asiaa ollut ilmaistu viittaamalla ISAE3000:n vaatimuksiin tai pätevyuden olemassaoloon standardin soveltamisen edellytysten kautta.

Vaikka suuressa osassa varmennusraportteja oli maininta toimeksiannon suunnittelusta ja toteuttamisesta ISAE3000:n edellyttämällä tavalla, oli näiden välillä havaittavissa eroja käytetyissä ilmaisuissa. Yhdessä raportissa, jossa varmennuksen kohteena olivat hiilidioksidipäästöt, ilmaisu oli seuraavanlainen:

”ISAE3000 edellyttää toimeksiannon suunnittelemista ja toteuttamista siten, että saadaan rajoitettu varmuus siitä, ettei tietoomme ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei varmennustoimeksiannon kohteena olleet tiedot kaikilta olennaisilta osiltaan antaisi käytettyjen raportointikriteerien perusteella tasapainoista ja asianmukaista kuvaa...”

Kahdessa varmennusraportissa, joista toisessa varmennuksen kohteena olivat päästösäästöt ja toisessa hiilijalanjälki, ISAE3000 edellytykset suunnittelulle ja toteuttamiselle oli esitetty edellä olevasta poiketen seuraavalla tavalla, jossa raportointikriteerien sijaan käytetäänkin termiä varmennuskriteeri:

”...käytettyjen varmennuskriteerien perusteella tasapainoista ja asianmukaista kuvaa...”

Useimmiten nämä edellytykset toimeksiannon suunnittelulle ja toteuttamiselle oli esitetty seuraavasti:

”ISAE3000 edellyttää toimeksiannon suunnittelemista ja suorittamista siten, että saadaan rajoitettu varmuus siitä, ettei tietoomme ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei vastuullisuustietoja olisi kaikilta olennaisilta osin laadittu raportointikriteeristön mukaisesti.”

Myös AA1000AS –standardin edellytyksissä toimeksiannon suunnittelulle ja toteuttamiselle oli eroja. Seuraavassa on kaksi esimerkkiä esittämistavoista:

”AA1000AS edellyttää toimeksiannon suunnittelemista ja suorittamista siten, että saadaan rajoitettu varmuus siitä, ettei tietoomme ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei raportoiva organisaatio kaikilta olennaisilta osiltaan soveltaisi AA1000APS -periaatteita ja etteivätkö vastuullisuustiedot olisi kaikilta olennaisilta osiltaan luotettavia raportointikriteeristön perusteella.”

”AA1000AS edellyttää toimeksiannon suunnittelemista ja suorittamista siten, että saadaan rajoitettu varmuus siitä, että yritysraportti ei sisällä olennaisia virheitä.”

4.2.7 Kriteerit, joita vasten kohdetta arvioidaan

ISAE3000 ja AA1000AS edellyttävät käytettyjen arviointikriteerien esittämistä varmennusraportissa. Käytetyt arviointikriteerit ovat sidonnaisia siihen, minkä kriteerien mukaan varmennuksen kohteena ollut informaatio on laadittu. Jokaisessa aineiston varmennusraportissa mainittiin vähintään yksi kriteeri (taulukko 11), jota vasten yritysvastuulinformaatiota arvioitiin. Suurimmassa osassa varmennusraportteja arviointikriteereitä ei ollut kuitenkaan yksiselitteisesti esitetty, vaan ne ilmaistiin johdon tai organisaation vastuun yhteydessä, esimerkiksi siten, että johto vastaa yritysvastuutietojen laatimisesta raportointikriteeristön eli GRI -ohjeiston ja organisaation sisäisen ohjeistuksen mukaisesti. Edellä mainittuun raportointikriteeristöön puolestaan viitataan varmennus-

raportin muissa osissa, esimerkiksi varmentajan velvollisuuksien ja johtopäätösten esittämisen yhteydessä, jolloin ne ovat tulkittavissa käytettäväksi arviointikriteereiksi.

Useimmiten käytetty kriteeri oli GRI -ohjeisto (17kpl). Varmennuksen kohteena ollutta vastuuraportointia oli laadittu sekä GRI G3.0 että G3.1 –ohjeistojen mukaisesti, joten molempia näitä esiintyi myös arviointikriteereinä. 15 varmennusraportissa arviointikriteeriksi mainittiin myös raportoivan organisaation oma sisäinen ohjeistus.

Mielenkiintoinen havainto on, että vaikka organisaation omaa sisäistä ohjeistusta ei ollut mainittu arviointikriteeriksi tietyssä varmennusraportissa, niin suoritetuissa tarkastusevidenssin hankkimistoimenpiteissä saattoi kuitenkin olla esitettyä sellaisia toimenpiteitä, jotka viittaavat sisäisen ohjeistuksen käyttöön arvioitaessa informaatiota. Tällaisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi yritys vastuutietojen vertailu toimintaohjeisiin, tiedonhallintaprosessien arviointi tai yritys vastuutietojen keräämiseen ja yhdistelemiseen liittyvien sisäisten dokumenttien läpikäynti.

Yhdessä varmennustoimeksiannossa tavoitteena oli arvioida, noudattaako yritys AA1000APS –periaatteita. Tätä ei ollut kuitenkaan erikseen mainittu arviointikriteeriksi eikä mainintaa ollut myöskään siitä, että johto vastaa näiden periaatteiden noudattamisesta yritys vastuuraportin laadinnassa.

Arviointikriteerit	yhteensä	TT ¹	KKK ²
GRI -ohjeisto	17	14	3
Organisaation sisäinen ohjeistus	15	13	2
AA1000APS	6	4	2
GHG Protocoll	4	4	
ISO 14001 -järjestelmä	1	1	

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 11 Arviointikriteerit ja varmentaja

Arviointikriteerien käytössä ei havaittu eroja eri varmennuksen tarjoajien välillä. AA1000APS –periaatteiden käyttäminen arviointikriteerinä oli kuitenkin verraten yleisempää muiden kuin tilintarkastajien keskuudessa kun käyttö suhteutetaan muiden tarjoajien määrään. Toisaalta AA1000APS –periaatteiden käyttäminen arviointikriteerinä

on sidonnainen yrityksen raportointiin. Tässä tutkimuksessa ei käsitellä syitä siihen, miksi yritykset hankkivat varmennuksen tietyltä palveluntarjoajalta, joten yrityksen valitsemien raportointikriteerien ja varmentajan valinnan välistä yhteyttä ei käsitellä.

4.2.8 Kohteen arvioimiseen, varmennukseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset

Varmennusraportissa tulee esittää kohteen arvioimiseen, varmennuksen suorittamiseen tai varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset. ISAE3000 edellyttää kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen liittyvien luontaisten rajoitusten esittämistä sekä, mikäli tarpeen, toimenpiteiden hankkimiseen liittyvien rajoitusten esittämistä. AA1000AS edellyttää yritysvastuulinformaation, varmennustoimeksiannon laajuuteen tai evidenssin hankkimistoimenpiteisiin liittyvien rajoitusten esittämistä.

17 varmennusraportissa oli esitetty (taulukko 12), että varmennusraporttia luettaessa on otettava huomioon yritys vastuuseen liittyvien tietojen luonteeseen kuuluvat tiedon tarkkuutta ja täydellisyyttä koskevat rajoitukset. 14 mainintaa liittyi siihen, että varmennusraporttia ei ole tarkoitettu käytettäväksi arvioitaessa yrityksen suoriutumista määrittelemiensä yritys vastuuseen liittyvien periaatteiden toteuttamisessa.

Rajoituksia oli esitetty sekä yritys vastuuraporttiin, varmennusraporttiin ja varmennustoimeksiannon laajuuteen liittyen. Evidenssin hankkimistoimenpiteisiin liittyviä rajoituksia esitetään evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonteen kuvauksen yhteydessä (taulukko 13).

Aineiston varmennusraporteissa rajoituksia ei ollut yleensä esitetty oman otsikkonsa alla, vaan esimerkiksi johtopäätösten tai varmentajan velvollisuuksien yhteydessä. Varmennusraportin käyttöön liittyvät rajoitukset esitettiin useimmiten johtopäätösten yhteydessä. Mikäli rajoitus on ilmaistu varmennusraportissa selkeästi määritettäessä varmennuksen kohdetta, on kyseinen tieto tässä tutkimuksessa luokiteltu varmennuksen kohdetta koskevaksi. Mikäli tällainen, esimerkiksi ei-taloudellisen informaation pois sulkeva rajaus, on esitetty kohteen määrittelystä erillisenä rajauksena, on se luokiteltu rajoitukseksi.

Rajoitusten ilmaisutapa vaihtelee palveluntarjoajien välillä. Esimerkiksi taloudellisen informaation rajaamisessa varmennuksen ulkopuolelle havaittiin kolme erilaista ilmaisutapaa (taulukko 12). Useimmin esiintyvä tapa oli viitata tilinpäätökseen taloudellisen aseman ja toiminnan tuloksen arvioimiseksi. Toinen tapa oli rajata tilintarkastuksen alainen informaatio varmennuksen ulkopuolelle. Yhdessä raportissa oli esitetty, että varmennus rajoittuu ei-taloudelliseen informaatioon.

Esitetyt rajoitukset	yhhteensä	TT ¹	KKK ²
Varmennusraporttia luettaessa tulee ottaa huomioon yritys vastuuseen liittyvien tietojen luonteeseen kuuluvat, tiedon tarkkuutta ja täydellisyyttä koskevat rajoitukset	17	17	
Varmennusraporttia ei ole tarkoitettu käytettäväksi arvioitaessa yrityksen suoritumista määrittelemensä yritys vastuuseen liittyvien periaatteiden toteuttamisessa	14	14	
Yritysvastuutietoja tulee arvioida yhdessä raportoivan organisaation antamien tietojen keräämiseen ja arvioimiseen liittyvien selvitysten kanssa	5	5	
Taloudellisen aseman ja toiminnan tuloksen arvioimiseksi tulee tutustua raportoivan organisaation tilintarkastettuun tilinpäätökseen	4	4	
Aikaisempia raportointikausia koskevia lukuja ja muita tietoja ei ole varmennettu	3	3	
Varmennusraporttia ei ole tarkoitettu käytettäväksi arvioitaessa yrityksen suoritustasoa ympäristöasioissa	3	3	
Yritysvastuutietoja tulee arvioida yhdessä raportoivan organisaation antamien tietojen laskemiseen liittyvien selvitysten kanssa	2	2	
Yritysvastuutietoja tulee arvioida yhdessä raportoivan organisaation antamien tietojen yhdistelemiseen liittyvien selvitysten kanssa	2	2	
Lakisääteisen tilintarkastuksen alainen informaatio ei ole varmennuksen kohteena	2	1	1
Ei rajoituksia esitetty	1		1
Yritysvastuuraportin laajuus ja sen sisältämä informaatio ovat riippuvaisia yrityksen olennaisiksi määrittelemistä vastuullisuuden näkökohdista, ja vastuullisuuden raportointiperiaatteista	1	1	
Varmennus kohdistuu vain julkaisuun, ei esimerkiksi siinä esitettyihin linkeihin.	1	1	
Tulevaisuuteen liittyvä tieto ei ole varmennuksen kohteena	1	1	
Varmennus rajoittuu ei-taloudelliseen informaatioon	1		1
Varmentaja ei ole suorittanut varmennusta sellaista varmennuksen kohteena olevaa, konserniin kuuluvaan yritykseen liittyvää informaatiota kohtaan, joka on varmennettu toisen varmennuksen tarjoajan toimesta	1	1	

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 12 Esitetyt rajoitukset ja varmentaja

Yhdessä varmennusraportissa ei ollut esitelty muita rajoituksia kuin kohteen laajuuteen liittyvä rajoitus. Kyseinen rajoitus oli osa varmennustoimeksiannon kohteen määrittelyä, joten se on esitetty taulukossa 6. Aineiston perusteella vaikuttaa siltä, että tilintarkastusyhteisöt esittävät enemmän rajoituksia kuin muut aineistossa esiintyneet varmennuspalveluita tarjoavat tahot. Tätä voi osaltaan selittää tilintarkastajien yleisesti suosima varovainen lähestymistapa.

Varmennusraporteissa esitetyistä rajoituksista käy hyvin ilmi, että varmennuksen tarkoituksena ei ole pääosin varmentaa sitä, miten yritys suoriutuu vastuullisuudessaan. Osassa varmennustoimeksiantoja varmennusta suoritetaan myös suoritusinformaatioon liittyen, mutta pääosin tällainen informaatio on jätetty varmennuksen ulkopuolelle.

Useissa varmennusraporteissa esiintyy myös viittaus siihen, että yritysvastuutietoja tulee arvioida yhdessä raportoivan organisaation antamien selvitysten kanssa. Tämä edellyttää, että yritysvastuuraportin käyttäjä tuntee nämä selvitykset ja että hänellä on pääsy kyseiseen informaatioon. Yhdessä varmennusraportissa oli edellä esitetyn maininnan yhteydessä esitetty myös vuosikertomuksen sivut, joilta arvioinnissa huomioitavat vastuullisuusperiaatteet löytyvät.

4.2.9 Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonne

Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonnetta kuvaavia erilaisia ilmaisuja löytyi tarkastelun kohteena olleista varmennusraporteista yhteensä 15 kappaletta (taulukko 13). Näistä yleisin oli ISAE3000 –standardissakin esitetty ilmaus siitä, että: ”Rajoitetun varmuuden antavassa varmennustoimeksiannossa evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi siinä saavutetaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa varmennustoimeksiannossa”. Tähän ilmaukseen liittyen käytetty terminologia vaihteli varmennusraporteissa. Yleisin käytetty varmuuden tasoa kuvaava ilmaus oli ”vähemmän varmuutta” (15 kpl), mutta myös ilmausta ”alempaan tason varmuus” (3kpl) käytettiin. Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonnetta kuvaavissa ilmauksissa käytettiin useimmiten ilmaisua ”rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa” (15 kpl). Ilmausta ”vähemmän kattavia” käytettiin kolmessa varmennusra-

portissa. Merkitykseltään ilmausten välillä ei ole suurta eroa, mutta aineiston perusteella vaikuttaa siltä, että käytetty terminologia on osittain sidonnainen varmentajaan.

14 varmennusraportissa oli maininta, että toimenpiteiden valinta perustuu varmentajan harkintaan. Usein toimenpiteiden valinnan ilmaistiin perustuvan myös arvioihin riskeistä, että vastuullisuustiedoissa on olennainen virheellisyys (9 kpl) tai että ne eivät olennaisin osin noudata raportointikriteeristöä (4 kpl). Muita mainittuja evidenssin hankkimistapoja olivat muun muassa: toimenpiteet evidenssin hankkimiseksi vastuullisuustiedoissa esitetyistä luvuista ja muista tiedoista (yhteensä 19 kpl), sekä tiedustelujen tekeminen, analyttisten menetelmien soveltaminen ja muut asianmukaiset evidenssin hankkimismenetelmät (5 kpl).

Aineiston perusteella ei voida luotettavasti arvioida varmennuspalvelujen tarjoajien välisiä eroja evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonteen kuvaamiseen liittyen, sillä muita varmennuspalvelun tarjoajia kuin tilintarkastajia oli aineistossa verrattain vähän. Aineiston varmennusraporteista voidaan kuitenkin huomiona todeta, että tilintarkastusyhteisöt esittivät varmennusraporteissa useampia evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonnetta kuvaavia ilmaisuja kuin muut varmennuspalvelun tarjoajat.

Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonne	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi saavutetaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa	15	14	1
Toimenpiteiden valinta perustuu varmentajan harkintaan	14	13	1
Toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi vastuullisuustietoihin sisältyvistä luvuista	10	10	
Toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi vastuullisuustiedoissa esitettävistä muista tiedoista kuin luvuista	9	9	
Toimenpiteiden valinta perustuu arvioihin riskeistä, että varmennuksen kohteena olevissa tiedoissa on olennainen virheellisyys	9	9	
Toimeksianto/varmennustoimenpiteet on suunniteltu antamaan rajoitettu varmuus siitä, ovatko varmennustoimeksiannon kohteena olleet tiedot olennaisilta osin GRI:n mukaisesti esitetty	5	5	
Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto toteutetaan tekemällä tiedusteluja, pääasiassa henkilöille, joiden tehtävänä on laatia vastuullisuustiedot/yritysvastuuraportti, ja soveltamalla analyyttisiä ja muita asianmukaisia evidenssin hankkimismenetelmiä	5	5	
Toimenpiteiden valinta perustuu arvioon riskistä, että varmennuksen kohteena olevat tiedot eivät olennaisin osin noudata raportointikriteeristöä	4	3	1
Evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat vähemmän kattavia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi annetaan alemman tason varmuus	3	3	
Toimeksianto on suunniteltu ja toteutettu siten, että on hankittu tarpeellinen määrä evidenssiä johtopäätöksen perustaksi	2	2	
Toimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa	1	1	
Varmennusprosessi tulee suunnitella siten, että hankitaan riittävä määrä evidenssiä tarvittavien johtopäätösten tekemiseksi	1		1
Toimenpiteet eivät sisällä yksityiskohtaista lukujen tai prosessien ja sisäisten kontrollien operatiivisen tehokkuuden testaamista, minkä vuoksi toimenpiteet antavat vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa	1	1	
Toimeksianto on suunniteltu siten, että kerätään evidenssiä kohtalaisen varmennuksen tarjoamiseksi AA 1000AS:n määritelmän mukaisesti	1		1
Varmennuksen kohteena olevia tietoja arvioitiin riippumattomasti	1		1

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 13 Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonne ja varmentaja

4.2.10 Evidenssin hankkimiseen liittyvät toimenpiteet

Kaikissa tarkastelun kohteena olleissa varmennusraporteissa oli lueteltu toteutettuja evidenssin hankkimistoimenpiteitä. Yleisimpiä suoritettuja toimenpiteitä olivat haastat-

telut yrityksen johdolle, johtajille tai henkilöstön jäsenille, vierailut yrityksen toimipaikkoihin sekä erilaisten järjestelmien, prosessien, dokumenttien tai toimintatapojen arviointi (taulukko 14). Taulukossa 14 on esitetty 25 useimmin esiintynyttä evidenssin hankkimistoimenpidettä. Varmennusraporteissa esitetyt evidenssin hankkimistoimenpiteet voidaan luokitella karkeasti haastattelujen tekemiseen, arvioimiseen, tutkimiseen, testaamiseen (otospohjaisesti) ja vertaamiseen.

Toimenpiteiden kuvaaminen ja niissä käytetyt sanavalinnat vaihtelivat varmennusraporttien välillä. Myös kussakin varmennustoimeksiannossa suoritettut toimenpiteet vaihtelivat. Kaikissa varmennusraporteissa oli kuitenkin toteutettu haastatteluja ja erilaisia arviointeja. Hankkimistoimenpiteiden kuvaukset vaihtelivat yleiseltä tasolta erittäin tarkkoihin kuvauksiin tehdystä työstä. Toimenpiteiden kuvauksissa käytetyt termit ja sanamuodot olivat sidoksissa varmentajaan. Saman varmentajan tuottamissa varmennusraporteissa terminologia oli melko yhdenmukainen, mutta jo tilintarkastusyhteisöjen välillä käytetyt termit vaihtelivat. Tämä osaltaan hankaloittaa suoritettujen toimenpiteiden arviointia, sillä se jättää sijaa tulkinnalle. Esimerkiksi tehtyjen toimenpiteiden luokittelua ja keskinäistä vertailua ei välttämättä voida suorittaa, ellei oteta kantaa siihen, ovatko esimerkiksi tutkiminen, arvioiminen, tarkastaminen tai läpikäynti tässä yhteydessä samantasoisia toimenpiteitä.

Varmennusraporteissa esitetyt toimenpiteet eivät ole välttämättä varmennustoimeksiannossa tehdyn työn kuvaamiseksi täysin kattavia, sillä lähes kaikissa raporteissa oli maininta, että ”Olemme suorittaneet muun muassa seuraavat toimenpiteet...”. Jokaisessa varmennusraportissa on esitetty useampia tehtyjä toimenpiteitä, ja niistä saa hyvän yleiskäsityksen siitä, millaisia toimenpiteitä varmennustoimeksiannon aikana on toteutettu. Varmennusraporttien perusteella ei kuitenkaan voida kattavasti arvioida sitä, mitä kaikkia toimenpiteitä on tehty, sillä toimenpiteet vaihtelevat, eikä kaikkia toteutettuja toimenpiteitä ole välttämättä kuvattu varmennusraportissa.

Evidenssin hankkimistoimenpiteet, 25 yleisintä	yhhteensä	TT ¹	KKK ²
Tutkittu/arvioitu tiedonkeruujärjestelmiä	14	14	
Johdon haastattelut	13	12	1
Tutkittu/arvioitu tiedon yhdistelyjärjestelmiä	13	13	
Arvioitu tiedon yhdistelyprosesseja	13	11	2
Informaation keräämisestä ja raportoinnista vastaavien henkilöiden haastattelu	12	11	1
Arvioitu tiedon keräämiseen käytettyjä toimintatapoja	8	7	1
Vierailu yrityksen pääkonttoriin	7	6	1
Arvioitu tiedon yhdistelyyn käytettyjä toimintatapoja	7	6	1
Arvio siitä, miten yrityksen työntekijät soveltavat yrityksen raportointiohjeita ja menettelytapoja	6	6	
Vierailu yrityksen muihin toimipaikkoihin (1-2 kohdetta)	6	5	1
Tutkittu tietojen keräämiseen käytettyjä dokumentteja	6	6	
Tutkittu tietojen analysointiin käytettyjä dokumentteja	6	6	
Tutkittu tietojen yhdistelyyn käytettyjä dokumentteja	6	6	
Tutkittu tiedon analysointijärjestelmiä	6	6	
Arvioitu tiedonkeruuprosesseja	6	5	1
Tarkemmin määrittelemättömät otospohjaiset testit	6	6	
Tietojen yhdistelyn otospohjainen testaaminen	5	5	
Arvioitu vastuullisuustietojen GRI:n raportointiperiaatteiden mukaisuutta	5	4	1
Media-analyysin suorittaminen	4	4	
Päivitetään ymmärrys yrityksen vastuullisuuskäytäntöjen ja liiketoimintastrategian sekä operaatioiden välisestä yhteydestä ja vastuullisuuden tavoitteista haastatteleamalla ylimmän johdon edustajia	4	4	
Vastuullisuustietojen vertailu toimintaohjeisiin	4	4	
Vastuullisuustietojen vertailu johtamis- ja raportointijärjestelmiin	4	4	
Vastuullisuustietojen vertailu dokumentteihin	4	4	
Arvio vastuullisuustietojen laadusta ja laskentarakojen määrittelystä	4	4	
Keskeisten henkilöstön jäsenten haastattelu organisaation eri tasoilla koskien sidosryhmien odotuksia, niihin vastaamista ja sidosryhmävuorovaikutusta	3	3	

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 14 Evidenssin hankkimistoimenpiteet ja varmentaja

Mikäli yhdessä varmennusraportissa esitetään toimenpiteitä esimerkiksi tiedon analysointiin käytettyjen järjestelmien arvioimiseksi, ei se välttämättä tarkoita sitä, etteikö vastaavaa toimenpidettä ole tehty toisessa varmennustoimeksiannossa, jossa sitä ei ole erikseen esitetty. Huomioitavaa on myös se, että evidenssin hankkimiseksi johonkin tiettyyn aihealueeseen liittyen, voidaan soveltaa erilaisia menetelmiä ja suorittaa erilai-

sia toimenpiteitä, joiden avulla kuitenkin saavutetaan vastaavaa evidenssiä aiheen arvioimiseksi.

4.2.11 Johtopäätös tehdystä työstä

Varmennusraporteissa ilmaistut johtopäätökset ovat esitetty taulukossa 15. Yleisin esitetty johtopäätös (10 kpl) oli, että ”Tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei vastuullisuusraportointia olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu raportointikriteeristön mukaisesti”. Johtopäätös on ilmaistu negatiivisessa muodossa, kuten ISAE3000 –standardi suosittelee rajoitetun varmuuden antaville toimeksiannoille. Kolmessa varmennusraportissa, joissa arviointikriteerinä käytettiin ainoastaan GRI -ohjeistoa, oli johtopäätös myös yksilöity GRI -ohjeiston noudattamisen arviointiin soveltuvaksi. Neljässä varmennusraportissa otettiin kantaa tietojen luotettavuuteen, kolmessa raportissa vahvistettiin yrityksen GRI -sovellustaso. Kahdessa johtopäätöksessä otettiin kantaa siihen, antavatko varmennustoimeksiannon kohteena olevat tiedot tasapainoisen ja asianmukaisen kuvan.

Johtopäätös tehdystä työstä	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa:			
- ettei vastuullisuusraportointia olisi kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu raportointikriteeristön mukaisesti	10	10	
- etteivät tiedot olisi kaikilta olennaisilta osiltaan luotettavia raportointikriteeristön perusteella	4	3	1
- ettei yritys kaikilta olennaisilta osiltaan soveltaisi AA 1000APS -periaatteita	3	3	
- että varmennuksen kohteena ollut informaatio ei olisi (kaikilta) olennaisilta osiltaan esitetty GRI -ohjeiston mukaisesti	4	4	
- että varmennustoimeksiannon kohteena olleet tiedot eivät kaikilta olennaisilta osiltaan antaisi käytettyjen varmennuskriteerien perusteella tasapainoista ja asianmukaista kuvaa...	2	2	
- ettei yritys vastuuraporttia olisi kaikilta olennaisilta osin valmisteltu GRI:n raportointisuositusten ja AA 1000APS -periaatteiden mukaisesti	1	1	
- että varmennustoimeksiannon kohteena olleet tiedot eivät kaikilta olennaisilta osiltaan antaisi käytettyjen raportointikriteerien perusteella tasapainoista ja asianmukaista kuvaa...	1	1	
Tietoon ei ole tullut mitään:			
- mikä viittaisi siihen, että yritys vastuuraportti ei antaisi olennaisin osin oikeaa ja tasapainoista kuvaa yrityksen suoriutumisesta vastuullisuudessa	1		1
- mikä viittaisi siihen, että raportti ei asianmukaisesti kuvaisi yrityksen periaatteiden noudattamista tai suoriutumista	1		1
- mikä antaisi aiheen olettaa, etteivät yritys vastuuraportissa esitetyt tiedot kaikilta olennaisilta osin antaisi oikeaa kuvaa tai etteivät ne olisi raportointikriteeristön mukaisia	1		1
Vahvistetaan yrityksen ilmoittama GRI -sovellustaso	3		3
Yrityksellä on käytössään järjestelmät sidosryhmien osallistamiseksi ja yritys on sitoutunut sidosryhmien kanssa käytävään keskusteluun	1		1
Yritys on määritellyt olennaiset raportoitavat asiat osana globaalia vastuullisuuden hallintaa ja johtamista	1		1
Yrityksellä on käytössään riittävät toimintatavat, ohjeistukset ja käytännöt sidosryhmien odotuksiin vastaamiseksi	1		1
Tiedon tarkkuuteen liittyen ei tullut tietoon mitään, joka viittaisi siihen, että informaatiota ei olisi yhdistelty operatiiviselta tasolta tai että käytetyt oletukset eivät olisi soveltuvia	1		1
Tietoon ei ole tullut virheitä, jotka olennaisesti vaikuttaisivat konsernidataan	1		1
Hiilidioksidipäästöistä annetut tiedot ovat luotettavia, mistä voidaan päätellä, että yrityksen kontribuutio päästöjen vähentämiseen on positiivinen	1		1

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 15 Johtopäätös ja varmentaja

Suurimmassa osassa varmennusraportteja annettiin ainoastaan yksi johtopäätös. Mikäli arviointikriteerinä toimi myös AA1000APS, kasvatti tämä esitettyjen johtopäätösten määrää vähintään yhdellä. Muut kuin tilintarkastusyhteisöt olivat taipuvaisia esittämään useampia johtopäätöksiä, jotka olivat luonteeltaan myös kuvaavampia kuin tilintarkastusyhteisöissä usein käytetty johtopäätöksen esittämistapa.

Yleisesti käytetty ilmaus varmennusraporttien johtopäätöksissä oli ”kaikilta olennaisilta osin”, kahdessa varmennusraportissa vastaava ilmaus oli kuitenkin ”olennaisin osin”. Näiden kahden ilmaisun välillä ei ole kuitenkaan eroa saavutettuun varmuuden tasoon nähden. Varmennusraporteissa ilmaistut perusteet, joiden pohjalta johtopäätös esitetään vaihtelevat varmennusraporttien välillä. Esitettyjä perusteita johtopäätöksille olivat muun muassa ”Rajoitetun varmuuden antavan toimeksiantomme perusteella tietoomme ei ole tullut...”, ”Tekemämme varmennustyön perusteella...”, ”Suorittamiemme toimenpiteiden perusteella...”, ”Raportissa kuvatun työn perusteella...”, ”Tehdyn työn perusteella...” ja ”Tarkastuksemme perusteella...”. Edellä esitetyt perusteet ovat sisällöltään samankaltaisia, mutta ne myös samalla kuvaavat sitä, miten käytetyt ilmaisut ja varmennusraporttien esittämistapa vaihtelevat pienenkin aineiston ja lähtökodiltaan suhteellisen homogeenisen varmennusraporttijoukon sisällä.

Mielenkiintoinen havainto on myös, että kahdessa varmennusraportissa johtopäätös ilmaistaan siten, että antavatko tiedot varmennuskriteerien perusteella asianmukaisen ja tasapainoisen kuvan. Muissa varmennusraporteissa johtopäätökset esitetään suhteessa raportointikriteereihin. Sisältyvätkö raportointikriteerit, joita arvioinnissa käytetään, näihin varmennuskriteereihin jää tulkinnanvaraiseksi.

4.2.12 Havainnot ja suositukset

Havainnot ja suositukset liittyvät kiinteästi toisiinsa, sillä jokaisessa varmennusraportissa, jossa oli esitettyä havaintoja, oli annettu myös näihin liittyviä suosituksia. 13 varmennusraportissa ei ollut annettu suosituksia ollenkaan (taulukko 16). Useimmiten suosituksia oli annettu AA1000APS –periaatteiden noudattamiseen (4 kpl). Kahdessa varmennusraportissa suosituksia ei ollut annettuna mihinkään määrättyyn raportointiperiaatteeseen liittyen, mutta näissäkin varmennustoimeksiannoissa arviointikriteerinä oli

AA1000APS –periaatteet. Lisäksi kahdessa raportissa suosituksia annettiin GRI -ohjeistukseen liittyen.

Kaikissa varmennusraporteissa, joissa oli esitetty suosituksia, oli myös maininta, että suositukset eivät vaikuta esitettyihin johtopäätöksiin. Varmennusraporteissa esitetyt suositukset käsittelivät muun muassa aiheita liittyen olennaisuuden määrittämiseen raportoinnissa, sidosryhmien osallistamiseen ja sidosryhmien odotuksiin vastaamiseen. Esitettyjen suositusten sisällössä oli kuitenkin eroja. Muutamit esitetyt suositukset olivat erittäin yksityiskohtaisia ja konkreettisia, kun taas osa suosituksista ilmaistiin yleisluontoisesti. Havainnot ja niihin liittyvät suositukset olivat luonteeltaan pääosin positiivisia tai neutraaleja, eli niissä ei ilmaistu vakavia puutteita tai huomattavia korjaavia toimenpiteitä vaativia seikkoja. Vaikka lieviä puutteita yrityksen käytäntöihin liittyen oli havaittu, ja suositus näistä annettiin, eivät ne olleet luonteeltaan negatiivisia.

Havainnot ja suositukset	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Ei havainnoja/suosituksia	13	13	
Havainnot/suosituksset eivät vaikuta esitettyihin johtopäätöksiin	7	4	3
Havainnoja/suosituksia liittyen AA1000APS -periaatteiden noudattamiseen	4	4	
Havainnoja/suosituksia yleisesti	2		2
Havainnoja/suosituksia liittyen GRI -ohjeistukseen	2	1	1

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 16 Havainnot ja suositukset

4.2.13 Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus

ISAE3000 ei suoraan edellytä, että varmennusraportissa on maininta varmennuksen tarjoajan riippumattomuudesta tai pätevydestä. Toisaalta ISAE3000 –standardin perusteella tilintarkastajan tulisi noudattaa ammattieettisiä periaatteita, joissa on vaatimuksia riippumattomuudelle ja pätevyydelle. AA1000AS –standardin mukaan varmennusraportissa tulisi olla maininta varmentajan riippumattomuudesta ja pätevydestä.

13 varmennusraportissa ei ollut mainintaa varmentajan pätevydestä. Seitsemässä raportissa oli erillinen maininta varmentajan pätevyteen liittyen, ja yhdessä varmennus-

raportissa pätevyyteen viitattiin ISAE3000:n noudattamisen kautta. Erillinen maininta varmennuksen tarjoajan pätevydestä esitettiin kaikissa AA1000AS –standardin pohjalta laadituissa varmennusraporteissa.

Kymmenessä varmennusraportissa viitattiin varmentajan riippumattomuuteen ainoastaan varmennusraportin nimen yhteydessä (riippumaton varmennusraportti). Neljässä varmennusraportissa oli maininta varmentajan riippumattomuuden vahvistamisesta varmennuksentarjoajan sisäisen riippumattomuuspolitiikan kautta. Riippumattomuuteen oli myös viitattu ISAE3000:n ammattieettisten periaatteiden noudattamisen kautta neljässä varmennusraportissa. Lisäksi kolmessa varmennusraportissa oli muu maininta riippumattomuudesta.

Pätevyyden ja riippumattomuuden esittäminen	yhteensä	TT ¹	KKK ²
Ei mainintaa varmennuksen tarjoajan pätevydestä	13	13	
Viittaus riippumattomuuteen ainoastaan varmennusraportin nimen yhteydessä	10	10	
Maininta varmennuksen tarjoajan pätevydestä	7	4	3
Riippumattomuuden varmistaminen varmennuksen tarjoajan sisäisen riippumattomuuspolitiikan kautta	4	4	
Viittaus riippumattomuuteen ISAE 3000:n vaatimien ammattieettisten periaatteiden noudattamisen kautta	4	4	
Muu maininta riippumattomuudesta	3		3
Viittaus varmennuksen tarjoajan pätevyyteen ISAE3000:n vaatimusten kautta	1	1	

¹ Tilintarkastaja

² Kestävän kehityksen konsultti

Taulukko 17 Varmennuksen tarjoajan pätevyys ja riippumattomuus sekä varmentaja

Kolmessa varmennusraportissa oli maininta, että varmentaja ei ole osallistunut raportin laadintaan tai valmisteluun. Yhdessä raportissa oli myös maininta, että varmennuksen tarjoajalla ei ole ollut muita toimeksiantoja raportoivalta organisaatiolta. Riippumattomuuteen liittyen oli myös yhden varmennusraportin osalta mainittu, että varmentaja on joskus aiemmin konsultoinut raportoivaa yritystä. Lisäksi yhdessä varmennusraportissa oli maininta, että varmentaja ei ole taloudellisessa riippuvuussuhteessa raportoivaan organisaation (muuten kuin tässä toimeksiannossa).

Riippumattomuuteen oli otettu kantaa kaikissa varmennusraporteissa, vähintään raportin otsikoinnissa. Varmentajan pätevyyttä ei puolestaan kommentoitu kaikissa varmennusraporteissa. Edellä mainittujen asioiden esittämiseen vaikuttaa varmennustoimeksiansiossa käytettävät varmennusstandardit, sillä niiden vaatimukset eroavat tältä osin toisistaan.

4.3 Tutkimuksen keskeiset tulokset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tutkia sitä, miten yritysraportteja varmenneetaan, ketkä yritysraportteja varmentavat Suomessa, mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään ja miten nämä tiedot on esitetty. Tutkimuksen aineistona käytettiin yritysraportteista annettuja varmennusraportteja kaudelta 2011. Tutkimuksessa tarkasteltavat varmennusraportit kerättiin sadan suurimman suomalaisen yrityksen joukosta. Tutkimuksessa yrityksen suuruus määriteltiin liikevaihdon perusteella hyödyntäen TE500 -listausta. Sadan suurimman yrityksen joukossa 73 yritystä raportoivat yritysraportissaan vuosikertomuksessa tai erillisessä varmennusraportissa. Näistä 73 yrityksestä 24 olivat varmentaneet yritysraporttinsa ulkoisen varmentajan toimesta.

24 yritysraporttinsa ulkoisesti varmentaneen yrityksen joukossa oli vastuuraportointiin liitettyjä varmennusraportteja yhteensä 25 kappaletta. Lopulliseen aineistoon valittiin 21 varmennusraporttia, jotka olivat annettu Suomessa. Suomessa toimivien ulkomaisiin konserneihin kuuluvien yritysten yritysraportteista annettuja varmennusraportteja ei sisällytetty lopulliseen aineistoon, sillä niitä ei ollut yhdessäkään tapauksessa annettu Suomessa.

Tutkimuksen aineistoon alun perin valikoituneita ulkomailla annettuja varmennusraportteja analysoitiin kuitenkin varmennuksen tarjoajan, varmennusraportin otsikon ja raportin vastaanottajan osalta. Näiden osa-alueiden analysointi myös ulkomaisista raporteista perustui siihen, että aineiston keruun ja luokittelun yhteydessä havaittiin näiden osalta varsin suuria eroavaisuuksia suomalaisiin käytäntöihin verrattuna.

Suomessa tilintarkastusyhteisöt esiintyivät useimmiten varmennuspalvelun tarjoajina. Tilintarkastaja esiintyi yritysvastuulinformaation varmentajana 18 varmennusraportissa ja kolme varmennustoimeksiantoa oli toteutettu kestävän kehityksen konsulttien toimesta.

Kaikki varmennustoimeksiantoja toteuttaneet tilintarkastusyhteisöt olivat niin sanottuja big four –yhteisöjä. Näistä yhteisöistä kaksi (PwC ja KPMG) esiintyivät useimmiten vastuulinformaation varmentajana. Kyseisten yhteisöjen antamia varmennusraportteja oli aineistossa yhteensä 16 kappaletta (18 kappaletta, jos mukaan luetaan myös ulkomailla annetut varmennusraportit). Kaksi muuta big four –yhteisöä olivat antaneet yhden varmennusraportin kumpikin.

Varmennusraportin otsikko oli useimmiten ”Riippumaton varmennusraportti”. Aineiston varmennusraporteissa käytetty otsikointi oli johdonmukaista, ja termiä ”varmennus” käytettiin kuvaamaan toimeksiantoa. Varmennusraportti osoitettiin kaikissa varmennusraporteissa raportoivalle organisaatiolle, esimerkiksi sen johdolle. Vain yhdessä raportissa vastaanottajaksi oli esitetty myös yrityksen sidosryhmät.

Useimmiten varmennuksen kohteena esiintyi vuosiraportoinnin yhteydessä esitetty vastuulinformaatio tai yritysvastuuraportti tietyltä kaudelta. Kohteen määrittelyssä viitattiin usein myös taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun tietoihin tietyssä julkaisussa. Varmennustoimeksiannon kohde vaihtelee tarkasteltujen varmennusraporttien keskuudessa. Yhteensä 21 varmennusraportin joukossa on esitetty 13 erilaista varmennuksen kohdetta. Varmennustoimeksiannon tavoite oli esitetty vain yhdessä tarkastelujoukon raporteista.

Kaikki analysoidut varmennusraportit tuottivat rajoitetun varmuuden. Mikäli varmennustoimeksianto oli toteutettu ISAE3000:n ja AA1000AS:n mukaisina, käytetty ilmaus oli ”rajoitettu varmuus”. Tarkasteltujen varmennusraporttien joukossa oli kaksi varmennustoimeksiantoa, joissa ei ollut sovellettu ISAE3000 -standardia. Suurin osa varmennustoimeksiannoista oli siis toteutettu ISAE3000:n mukaisina. AA1000AS –standardia oli käytetty kuudessa varmennustoimeksiannossa, joista neljässä oli käytetty myös ISAE3000 -standardia.

Raportoivan organisaation vastuuseen viitattiin lähes kaikissa varmennusraporteissa johdon vastuuna. Useimmissa varmennusraporteissa oli maininta, että johto vastaa yritys vastuutietojen tai vastuuraportoinnin laatimisesta raportointikriteeristön mukaisesti. Joissain raportissa mainittiin lisäksi, että johto vastaa yritys vastuutietojen esittämisestä raportointikriteeristön mukaisesti. Varmennusraporteissa raportoivan organisaation vastuun esittämiseen käytetään useita erilaisia ilmaisuja. Vastuun ilmaisemistapaan vaikuttaa ainakin varmennuksen kohde, sillä tiettyyn osa-alueeseen kohdistuvan varmennuksen tapauksessa on luonnollista esittää myös vastuun koskevan tätä kyseistä osa-aluetta. Toisaalta varmennuksen tarjoaja voi osaltaan vaikuttaa myös vastuun esittämistapaan, sillä yhden yhteisön sisällä voi olla käytössä tietty esittämistapa, joka eroaa toisen varmennuksen tarjoajan käyttämästä ilmaisusta.

Varmentajan velvollisuutena esiintyivät useimmin johtopäätösten esittäminen, ammattieettisten periaatteiden noudattaminen ja se, että varmennuksen tarjoaja vastaa työstään, varmennusraportista ja esittämistään johtopäätöksistä ainoastaan raportoivalle organisaatiolle. Usein esiintyviä velvollisuuksia olivat myös toimeksiannon suunnitteleminen ja toteuttaminen ISAE3000:n edellyttämällä tavalla sekä varmennusraportin laatiminen toimeksiantoehtojen mukaisesti. Velvollisuuksien esittämistapa vaihteli varmennusraporttien välillä, erityisesti johtopäätösten esittämisen suhteen.

Jokaisessa aineiston varmennusraportissa mainittiin vähintään yksi kriteeri, jota vasten yritys vastuulinformaatiota arvioitiin. Suurimmassa osassa varmennusraportteja arviointikriteereitä ei ollut kuitenkaan yksiselitteisesti esitetty. Ne ilmaistiin johdon tai organisaation vastuun yhteydessä esimerkiksi siten, että johto vastaa yritys vastuutietojen laatimisesta raportointikriteeristön mukaisesti. Edellä mainittuun raportointikriteeristöön puolestaan viitattiin varmennusraportin muissa osissa, esimerkiksi varmentajan velvollisuuksien ja johtopäätösten esittämisen yhteydessä, jolloin ne ovat tulkittavissa käytettäviksi arviointikriteereiksi. Useimmiten käytetyt kriteerit olivat GRI –ohjeisto ja raportoivan organisaation oma sisäinen ohjeistus.

Esitettyihin rajoituksiin liittyen varmennusraporteissa oli usein esitetty, että varmennusraporttia luettaessa on otettava huomioon yritys vastuuseen liittyvien tietojen luonteen kuuluvat tiedon tarkkuutta ja täydellisyyttä koskevat rajoitukset. Yhtä usein maininta oli myös siihen liittyen, että varmennusraporttia ei ole tarkoitettu käytettäväksi

arvioitaessa yrityksen suoriutumista määrittelemiensä yritysvastuuseen liittyvien periaatteiden toteuttamisessa. Rajoituksia oli esitetty sekä yritysvastuuraporttiin, varmennusraporttiin ja varmennustoimeksiannon laajuuteen liittyen.

Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonnetta kuvaavia erilaisia ilmaisuja löytyi tarkastelun kohteena olleista varmennusraporteista yhteensä 15 kappaletta. Näistä yleisin oli ISAE3000 –standardissakin esitetty ilmaus siitä, että: ”Rajoitetun varmuuden antavassa varmennustoimeksiannossa evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi siinä saavutetaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa varmennustoimeksiannossa”. Tähän ilmaukseen liittyen käytetty terminologia vaihteli varmennusraporteissa. Evidenssin hankkimistoimenpiteiden luonnetta kuvaavissa ilmauksissa käytettiin useimmiten ilmaisua ”rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa”. Ilmausta ”vähemmän kattavia” käytettiin muutamassa varmennusraportissa. Merkitykseltään ilmausten välillä ei ole suurta eroa, mutta aineiston perusteella vaikuttaa siltä, että käytetty terminologia on osittain sidonnainen varmentajaan. Yli puolessa varmennusraporteista oli maininta, että toimenpiteiden valinta perustuu varmentajan harkintaan. Usein toimenpiteiden valinnan ilmaistiin perustuvan myös arvioihin riskeistä, että vastuullisuustiedoissa on olennainen virheellisyys.

Kaikissa tarkastelun kohteena olleissa varmennusraporteissa oli lueteltu toteutettuja evidenssin hankkimistoimenpiteitä. Yleisimpiä suoritettuja toimenpiteitä olivat haastattelut yrityksen johdolle, johtajille tai henkilöstön jäsenille, vierailut yrityksen toimipaikkoihin, sekä erilaisten järjestelmien, prosessien, dokumenttien tai toimintatapojen arviointi. Varmennusraporteissa esitetyt evidenssin hankkimistoimenpiteet voidaan luokitella karkeasti haastattelujen tekemiseen, arvioimiseen, tutkimiseen, testaamiseen ja vertaamiseen. Toimenpiteiden kuvaaminen ja niissä käytetyt sanavalinnat vaihtelivat varmennusraporttien välillä. Myös kussakin varmennustoimeksiannossa suoritettut toimenpiteet vaihtelivat. Kaikissa varmennusraporteissa oli kuitenkin toteutettu haastatteluita ja erilaisia arviointeja. Hankkimistoimenpiteiden kuvaukset vaihtelivat yleiseltä tasolta erittäin tarkkoihin kuvauksiin tehdystä työstä.

Yleisin varmennusraportissa esitetty johtopäätös oli, että ”Tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei vastuullisuusraportointia olisi kaikilta olennai-

silta osiltaan laadittu raportointikriteeristön mukaisesti”. Johtopäätös on ilmaistu negatiivisessa muodossa, kuten ISAE3000 –standardi suosittelee rajoitetun varmuuden antaville toimeksiannoille. Suurimmassa osassa varmennusraportteja annettiin ainoastaan yksi johtopäätös. Mikäli arviointikriteerinä toimi myös AA1000APS, kasvatti tämä esitettyjen johtopäätösten määrää vähintään yhdellä. Muut kuin tilintarkastusyhteisöt olivat taipuvaisia esittämään useampia johtopäätöksiä, jotka olivat luonteeltaan myös kuvaavampia kuin tilintarkastusyhteisöissä usein käytetty johtopäätöksen esittämistapa.

Jokaisessa varmennusraportissa, jossa oli esitettyä havaintoja, oli annettu myös näihin liittyviä suosituksia. Suurimmassa osassa varmennusraportteja ei ollut esitetty havaintoja tai annettu suosituksia ollenkaan. Mikäli suosituksia oli annettu, ne liittyivät useimmiten AA1000APS –periaatteiden noudattamiseen. Kaikissa varmennusraporteissa, joissa oli esitetty suosituksia, oli myös maininta, että suositukset eivät vaikuta esitettyihin johtopäätöksiin. Suositukset käsittelivät muun muassa aiheita liittyen olennaisuuden määrittämiseen raportoinnissa, sidosryhmien osallistamiseen ja sidosryhmien odotuksiin vastaamiseen. Esitettyjen suositusten sisällössä oli kuitenkin eroja. Muutamit esitetyt suositukset olivat erittäin yksityiskohtaisia ja konkreettisia, kun taas osa suosituksista ilmaistiin yleisluontoisesti.

Varmentajan riippumattomuuteen oli otettu kantaa kaikissa varmennusraporteissa, vähintään raportin otsikoinnissa. Varmentajan pätevyyttä ei puolestaan kommentoitu kaikissa varmennusraporteissa. Edellä mainittujen asioiden esittämiseen vaikuttaa varmennustoimeksiannossa käytettävät varmennusstandardit, sillä niiden vaatimukset eroavat tältä osin toisistaan.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSAIHEET

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli lisätä ymmärrystä siitä, miten yritysvastuuraportteja varmennetaan, ketkä varmennuksia suorittavat, ja mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään varmennustoimeksiantoon ja varmennuksen kohteena olleeseen yritysvastuuinformaatioon liittyen. Tutkimuksen aineistona toimivat yritysvastuuraportointiin liitetyt varmennusraportit, jotka oli annettu Suomessa. Analysoiduissa varmennusraporteissa oli esitetty varmennustoimeksiantoja ohjaavien standardien ja ohjeistusten edellyttämät tiedot. Raporteissa esitettyihin tietoihin vaikuttavat kyseistä toimeksiantoa ohjaavat standardit, eivätkä raportit tästä johtuen ole tietosisällöltään täysin yhdenmukaisia. Tällaisia tietoja ovat muun muassa tiedot varmentajan pätevyydestä ja suositukset sekä havainnot.

Varmennuksen tarjoajana toimii Suomessa useimmiten tilintarkastusyhteisö, mikä on kansainvälisesti vertaillen yleistä. Kaksi tilintarkastusyhteisöä olivat toteuttaneet suurimman osan tarkastelun kohteena olleista varmennustoimeksiannoista. Heidän suorittamien varmennustoimeksiantojen osuus kaikista tarkastelun kohteena olleista Suomessa annetuista varmennusraporteista oli noin 77 %. Muiden kuin tilintarkastajien antamia varmennusraportteja oli yhteensä noin 15 %. Tällaisia varmennuspalvelun tarjoajia ovat esimerkiksi kestävän kehityksen konsultit. Tutkimuksen tulosten perusteella Suomessa varmennuksen tarjoajia on melko vähän, ja markkinat ovat keskittyneet kahden toimijan varaan, joista toinen on toiminut varmentajana yli puolessa varmennustoimeksiannoista.

Yli puolessa varmennusraporteista yritysvastuuinformaation varmentajana toimi sama yhteisö kuin raportoivan organisaation lakisääteisenä tilintarkastajana. Tutkimuksen tulosten perusteella on lisäksi havaittavissa, että mikäli varmentaja on sama taho kuin lakisääteinen tilintarkastaja, niin myös tilintarkastaja on ollut yhtenä varmennusraportin allekirjoittajista. Tämä voi viitata siihen, että yritykset valitsevat mieluusti saman varmentajatahon tarkastamaan sekä yritysvastuuinformaatiotaan että tilintarkastuksen alaista informaatiotaan. Tulosten perusteella ei voida kuitenkaan esittää syitä tälle, tai pohtia sitä, miksi joissain tapauksissa vastuulinformaation varmentajaksi valitaan eri tilintarkastusyhteisö kuin yrityksen tilintarkastaja, vaikka tilintarkastaja tarjoaisikin yritysvastuu-

informaation varmennuspalveluita. Edellä mainittuun liittyen mielenkiintoinen jatkotutkimuskohde olisi tutkia, mitkä tekijät vaikuttavat varmentajan valintaan ja millaisia hyötyjä yritykset näkevät siinä, että vastuulinformaation varmentajana toimii sama yhteisö kuin yrityksen tilintarkastajana.

Tämän tutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että varmennuksen kohteena voi olla koko yritysvastuuraportti tai tietyt vastuuraportin osat. Usein kohteena esitettiin koko vastuuraportointi tietyin rajauksin tai esimerkiksi taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun tiedot tietyltä kaudelta. Nämä kaksi esittämistapaa voidaan kuitenkin tulkita toisiinsa vastaaviksi. Toimeksiannoissa, joissa varmennuksen kohteena ei ollut koko yritysvastuuraportti tai vuosikertomuksen vastuullisuusosiot, oli varmennus rajattu koskemaan esimerkiksi hiilijalanjälkeä tai tiettyjä numeerisia mittareita. Varmennusraporteissa ei ollut esitetty perusteluja sille, miksi kyseinen informaatio oli varmennuksen kohteena.

Kohteeseen liittyvää tietoa esitettiin myös epäsuorasti erilaisten rajoitusten avulla. Tällaisten rajoitusten esittäminen varmennusraportissa tulee varmennustoimeksiantoja ohjaavista standardeista. Rajoituksiin liittyen olisi mielenkiintoista tietää, onko niiden asettamiselle millaisia perusteita, eli jätetäänkö jokin informaatio varmentamatta esimerkiksi sen vuoksi, että yrityksen raportointijärjestelmä ei ole riittävän kehittynyt numeerisen suoritusinformaation varmentamiseen. Varmennusraporteissa esitetyistä rajoituksista kävi hyvin ilmi, että varmennuksen tarkoituksena ei ole pääosin varmentaa sitä, miten yritys suoriutuu vastuullisuudessaan, vaan tarkoituksena on varmentaa, raportoiko yritys vastuullisuudestaan esittämiensä raportointikriteerien mukaisesti. Edellä mainittu kävi ilmi myös varmennusraporteissa ilmaistuista johtopäätöksistä.

Varmennuksen pääasiallisen tarkoituksen ollessa raportointikriteeristön noudattamisen varmentaminen, voidaan kyseenalaistaa varmentamisen ja todellisen suoriutumisen välistä suhdetta. Jatkotutkimuskohteena varmentamisen ja todellisen suoriutumisen välisen suhteen tutkiminen olisi mielenkiintoista, sillä nykyisellään yritysvastuussa suoriutumiseen otetaan varmennuksessa kantaa pääosin siinä määrin kuin käytetty raportointikriteeristö sen mahdollistaa. Tämä asettaa suuren painoarvon sille, millaisia asioita raportointiohjeissa käsitellään ja miten velvoittavia ne ovat luonteeltaan. Varmentamisen kannalta voi olla hankalaa tai jopa mahdotonta ottaa kantaa sellaisiin yritysvastuuseen

liittyviin asioihin, joita ei ole raportoitu, mutta joilla kuitenkin on vaikutusta siihen millaiseksi yrityksen vastuullisuus mielletään. Toisaalta varmennusta rajoittaa myös se, että toimeksiannon laajuuden määrittää varmennuspalvelun tilaava yritys. Tämä voi äärimmillään mahdollistaa sen, että tietoisesti jätetään niin sanotusti arkoja yritysvastuuseen liittyviä aiheita toimeksiannon laajuuden ulkopuolelle. Tähän liittyen on kuitenkin huomioitava, että varmentajien omat ammattieettiset periaatteet tai ohjeistukset voivat toimia tällaista toimintaa ehkäisevästi. Varmentaja ei välttämättä ota toimeksiantoa vastaan, mikäli arvelee, että varmennuksen avulla pyritään johtamaan raportin käyttäjiä tietoisesti harhaan.

Vaikka varmennustoimeksiannoissa saavutettavia varmuuden tasoja tunnetaan kaksi, rajoitettu varmuus ja kohtuullinen varmuus, annettiin kaikissa varmennusraporteissa rajoitettu varmuus. Toimeksiannon toteuttaminen rajoitetun varmuuden antavalla tavalla vaikuttaa myös johtopäätöksiin, jotka oli useimmiten ilmaistu negatiivisessa muodossa. Lisäksi rajoitetun varmuuden antava toimeksianto vaikuttaa evidenssin hankkimistoi-
menpiteisiin. Useimmissa varmennusraporteissa oli maininta, että evidenssin hankkimistoi-
menpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksian-
nossa, mutta varmennusraportista kävi kuitenkin harvoin ilmi, mitä se käytännössä tar-
koittaa. Toisaalta evidenssin hankkimistoi-
menpiteitä oli kuvattu kaikissa raporteissa, joten raporttien käyttäjillä on mahdollisuus arvioida näitä raporttia lukiessaan. Varmen-
nusraporttien ja sitä kautta myös yritysvastuuraporttien keskinäistä vertailua heikentää
melko paljon vaihtelevat ilmaisutavat, esimerkiksi evidenssin hankkimistoi-
menpiteitä kuvattaessa. Raportin käyttäjän tulee itse tulkita, millaisessa suhteessa varmennusrapor-
teissa esitetyt toimenpiteet ovat toisiinsa nähden. Tarkoittaako esimerkiksi tutkiminen,
arvioiminen tai läpikäynti samaa asiaa tässä yhteydessä.

Varmennusraporteissa esitettiin niitä tietoja, joita niissä vaaditaankin esitettävän. Esitet-
tyjen tietojen runsaus ja kattavuus kuitenkin vaihteli varmennusraporttien välillä. Tieto-
jen esittämistapa oli yhteydessä varmennusraportin laatijaan. Saman varmentajan tuot-
tamien varmennusraportit olivat perusrakenteeltaan ja käytetyiltä sanamuodoiltaan sekä
ilmaisuiltaan hyvin samankaltaisia, mutta eroja toisen varmentajan antamiin raporteihin
oli havaittavissa. Esitystavan vaihtelevuus ja raporteissa esitetyn informaation määrän
vaihtelevuus heikentävät varmennusraporttien vertailtavuutta. Vastuuraportointiin lii-
tetty varmennusraportti edellyttää siihen tutustumista, mikäli sen pohjalta halutaan

muodostaa mielipide vastuinformaatiosta. Pelkän varmennusraportin olemassaolon perusteella ei voida arvioida yritysvastuuraporttia.

Tutkimuksessa havaittiin myös, että varmennusraportit olivat osoitettu raportoivalle organisaatiolle tai sen johdolle. Tämä vahvistaa käsitystä siitä, että varmennus on vapaaehtoista toimintaa, ja yritys hankkii vastuuraportoinnilleen varmennuksen, mikäli kokee sen tarpeelliseksi. Tällainen vastaanottajan nimeäminen viittaa osaltaan siihen, että varmennus nähdään yrityksen sisäisenä kehittämistoimintana, eikä välttämättä niinkään sidosryhmille viestimisenä. Mikäli yritysvastuuraportin tarkoituksena on viestiä sidosryhmille yrityksen vastuullisuudesta ja läpinäkyvyydestä, niin voisi perustellusti olettaa, että myös varmennusraportti tulisi osoittaa kyseiselle kohderyhmälle tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden edistämiseksi.

Yhtenä jatkotutkimuskohteena voisi olla tutkia sidosryhmien näkemyksiä varmennusraporteista, kiinnittäen huomiota erityisesti siihen, millaista hyötyä he kokevat varmennusraporteista saavansa. Tutkimuksen kohdejoukkoa voitaisiin myös laajentaa, ja tutkia syvällisemmin sitä, onko eri varmentajien välillä suuria eroja varmennuskäytännöissä ja varmennusraportin laadinnassa.

LÄHTEET

Kirjallisuus

Alam, M. 2006. Stakeholder Theory. Teoksessa: Hoque Zahirul (toim.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus Press.

Ball, A., Owen, D. L. & Gray, R. 2000. External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9, 1-23.

Cho, C. H. 2009. Legitimation Strategies Used in Response to Environmental Disaster: A French Case Study of Total SA's Erika and AZF Incidents. *European Accounting Review*, Vol. 18 No. 1, 33-62.

Crawford, D. 2011. Revolution or evolution. *CMA Magazine* May 2011, Vol. 85 Issue 3, 26-29.

Deegan, C. 2005. *Financial Accounting Theory*. Australia: McGraw-Hill.

Deegan, C. 2006. Legitimacy Theory. Teoksessa: Hoque Zahirul (toim.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus Press.

Deegan, C., Cooper, B. J. & Shelly, M. 2006. An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Issue 4, 329-371.

Deegan, C. & Rankin, M. 1996. Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 2, 50-67.

Freeman, R. E. 1984. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Massachusetts: Pitman.

Freeman, R.E., Harrison, J. S., Wicks, A.C., Parmar, B. L. & de Colle, S. 2010. *Stakeholder Theory: The State of the Art*. New York: Cambridge University Press.

Garay, L. & Font, X. 2006. Doing good to do well? Corporate social responsibility reasons, practices and impacts in small and medium accommodation enterprises. *International Journal of Hospitality Management*, 31, 329-337.

Gillet, C. 2012. A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 Issue 1, 62-84.

- Hasan, M., Maijoo, S., Mock, T. J., Roebuck, P., Simnett, R. & Vanstraelen, A. 2005. The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided. *International Journal of Auditing*, 9, 91-102.
- Hyvärinen, T. 2008. *Yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppätieteellinen tiedekunta. Pro gradu -tutkielma.
- Jussila, M. 2010. *Yhteiskuntavastuu. Nyt*. Vantaa: Markku Jussila ja Infor Oy.
- Juutinen, S. & Steiner, M-L. 2010. *Strateginen yritys vastuu*. Juva: WS Bookwell Oy.
- KHT-yhdistys 2008. *Yhteiskuntavastuuraportointi -vaatimuksia ja erityiskysymyksiä*. Helsinki: KHT-Media.
- Kolk, A. & Perego, P. 2010. Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19, 182 – 198.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Mätäsaho, R. & Niskala, M. 1997. Ympäristölaskentatoimi ja valta ympäristö. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1/97, 76-91.
- Niskala, M. & Tarna, K. 2003. *Yhteiskuntavastuun raportointi*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Niskala, M., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. 2009. *Yhteiskuntavastuun raportointi: raportointi ja laskentaperiaatteet*. Keuruu; KHT-Media Oy.
- O'Dwyer, B. & Owen, D. L. 2005. Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37, 205-229.
- Park, J. & Brorson, T. 2005. Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13, 1095-1106.
- Perego, P. & Kolk, A. 2012. Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110, 173-190.
- Pflugrath, G., Roebuck, P. & Simnett, R. 2011. Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30 No. 3, 239-254.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W. F. 2009. Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 3, 937-967.

Virallislähteet

AccountAbility 2008a. *AA1000 AccountAbility principles standard 2008*. AccountAbility.

AccountAbility 2008b. *AA1000 Assurance standard 2008*. AccountAbility.

AccountAbility 2009. *Guidance for AA1000AS (2008) Assurance Providers*. AccountAbility.

FEE 2002. *Providing Assurance on Sustainability Reports: Discussion Paper*. Federation of European Accountants, Bryssel.

FEE 2006. *Key Issues in Sustainability Assurance – An Overview: Discussion Paper*. Federation of European Accountants, Bryssel.

FEE 2009. Comment letter to the AccountAbility Exposure Draft of Guidance for the use of AA1000AS (2008). Federation of European Accountants, Bryssel.

GRI 2008. *G3 yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto*. Global Reporting Initiative.

IAASB 2011. *ISAE3000 (Revised) Proposed International Standard on Assurance Engagements: Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. International Federation of Accountants, New York.

International Federation of Accountants 2010. *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*. KHT-yhdistys, Helsinki.

Kirjanpitolaki (KPL 1336/1997).

“The Brundtland Report” 1987: A/42/427 Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, Chapter 2: Towards Sustainable Development.

<<http://www.un-documents.net/ocf-02.htm>>

26.1.2013

Muut lähteet

AccountAbility & KPMG 2005. *Assurance standards briefing: AA1000 assurance standard & ISAE3000*. AccountAbility.

KPMG 2011. *International survey of corporate responsibility reporting*. KPMG.

PwC 2012. *Yritysvastuubarometri 2012*. PricewaterhouseCoopers Oy.

Talouselämä 2012. *Talouselämä 500*.

<<http://www.talouselama.fi/te500/listaus/?view=ranklist&begin=1&end=100>>

20.11.2012