



Eurooppalainen kestävyysraportointi ja ESRS 2 standardi: Opas kestävyysraportointivelvollisille yrityksille

Henna Kangas

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu
Liiketalouden ammattikorkeakoulututkinto
Opinnäytetyö
2023

Tiivistelmä

Tekijä Henna Kangas
Tutkinto Tradenomi
Opinnäytetyön nimi Eurooppalainen kestävyysraportointi ja ESRS 2 standardi: Opas kestävyysraportointivelvollisille yrityksille
Sivu- ja liitesivumäärä 38 + 10
<p>Tämä toiminnallinen opinnäytetyö käsittelee Euroopan unionissa vuoden 2024 alusta alkavaa määrämuotoista kestävyysraportointia. CSRD-direktiivin eli kestävyysraportointidirektiivin piiriin tulee kuulumaan noin 50 000 yritystä. Yritykset, jotka kuuluvat CSRD-direktiivin piiriin ovat velvoitettuja raportoimaan niiden toimintaan kuuluvista olennaisista kestävyysseikoista Euroopan komission kesällä 2023 julkaisemien ESRS-standardien eli kestävyysraportointistandardien mukaisesti.</p> <p>Työn toiminnallisena osuutena laadittiin opas eurooppalaiseen kestävyysraportointiin ja ESRS 2 standardiin. Oppaan tavoitteina oli toimia kestävyysraportointivelvollisille yrityksille luotettavana ja helposti ymmärrettävänä ohjeistuksena tulevaan määrämuotoiseen kestävyysraportointiin ja ESRS 2 standardiin. Lisäksi tavoiteltiin oppaan pysymistä luotettavana, helposti ymmärrettävänä, ajankohtaisena ja hyödynnettävänä vähintään viisi vuotta sen valmistumisesta. Laajan aihealueen vuoksi työstä rajattiin pois EU-taksonomian käsittely ja työn toiminnallisessa osuudessa syvennyttiin 12 kestävyysraportointistandardista ainoastaan yhteen, eli ESRS 2 standardiin.</p> <p>Työn tietoperustassa käsitellään yritysvastuuta sekä kestävyysraportointia. Yritysvastuun osalta tarkastellaan ensin mitä yritysvastuulla tarkoitetaan ja käydään läpi yritysvastuuta määrittäviä kansainvälisiä linjauksia, kuten YK:n Global Compact sekä OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille. Tämän jälkeen tarkastellaan yritysvastuun kolmea eri osa-aluetta ESG-jaottelun mukaisesti. Kestävyysraportointia käsitellään ensin siihen kuuluvien yleisten periaatteiden, vaiheiden ja globaalien raportointiviitekehysten kautta. Lopuksi käsitellään Euroopan unionin mennyttä sekä tulevaa lainsäädäntöä koskien kestävyysraportointia.</p> <p>Työn toiminnallinen osuus eli opas laadittiin PowerPoint -ohjelmalla ja sitä on mahdollista jakaa yrityksille PDF-tiedostona. Työn sisällön laatimisen menetelmänä käytettiin integratiivista kirjallisuuskatsausta. Integratiivisen kirjallisuuskatsauksen avulla on mahdollista koota tietoa hyödyntäen useita erityyppisiä aineistoja ja se sopii menetelmäksi ammatillisten ohjeistuksien kehittämiseen. Opinnäytetyöprojekti alkoi elokuussa 2023 ja päättyi lokakuussa 2023.</p> <p>Laadittu opas saavutti sille asetetut tavoitteet. Opasta voivat hyödyntää kestävyysraportointivelvolliset yritykset tutustuessaan kestävyysraportoinnin etenemiseen sekä kaikkia raportoivia yrityksiä velvoittavan ESRS 2 standardin tiedonantovaatimuksiin, vähimmäistiedonantovaatimuksiin sekä niiden tavoitteisiin. Tulevaisuudessa todennettavissa olevilla kattavilla kestävyysraporteilla on merkittävä rooli etenkin rahoituksen ohjaamisessa kestävää liiketoimintaa harjoittaville yrityksille.</p>
Asiasanat Kestävyysraportointi, EU-lainsäädäntö, yritysvastuu

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tavoite ja aiheen rajausta	2
1.2	Keskeiset käsitteet ja lyhenteet	3
2	Yritysvastuu.....	4
2.1	Yritysvastuuta määrittävät kansainväliset linjaukset	5
2.1.1	YK:n Global Compact	5
2.1.2	YK:n kestävän kehityksen tavoitteet (SDG).....	6
2.1.3	OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille.....	6
2.2	ESG-malli.....	7
2.2.1	Environmental – Ympäristövastuu.....	9
2.2.2	Social – Sosiaalinen- ja yhteiskuntavastuu.....	10
2.2.3	Governance – Hyvä hallintotapa	10
3	Kestävyysraportointi	12
3.1	Kestävyysraportoinnin yleiset periaatteet ja raportoinnin vaiheet.....	13
3.2	Kestävyysraportin ulkopuolinen varmentaminen.....	15
3.3	Kestävyysraportointia ohjaavat globaalit aloitteet	16
3.4	Global Reporting Initiative (GRI).....	17
3.5	Euroopan unionin kestävyysraportointialoitteet.....	18
3.5.1	Non-Financial Reporting Directive (NFRD).....	19
3.5.2	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).....	20
3.5.3	European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	20
3.5.4	CSRD-direktiivin kansallinen voimaansaattaminen Suomessa.....	22
4	Empiirinen osa.....	23
4.1	Tuottamisen lähtötilanteen kuvaus ja suunnittelun esittely.....	23
4.2	Tuotoksen tuottamisen kuvaus.....	24
5	Pohdinta	28
5.1	Työn luotettavuus	30
5.2	Johtopäätökset sekä kehittämis- ja tutkimusehdotukset	30
5.3	Opinnäytetyöprojektin ja oman oppimisen arviointi	32
	Lähteet.....	34
	Liitteet.....	39
	Liite 1. Eurooppalainen kestävyysraportointi ja ESRS 2 standardi: Opas kestävyysraportointivelvollisille yrityksille.....	39

1 Johdanto

Kiihtyvä ilmastonmuutos sekä kasvava huoli ympäristön kantokyvystä ovat johtaneet kestävyysmurroksen tarpeeseen yhteiskunnassa. Kestävyysmurroksella viitataan talousjärjestelmän sekä muiden yhteiskunnan eri osa-alueiden kokonaisvaltaisiin muutoksiin, joilla pyritään ratkaisemaan monimutkaisia kestävyysshaasteita ja turvaamaan ympäristön kantokyky. Yrityksillä on merkittävä taloudellinen valta ja vastuullisuusteemat ovat nousseet lähemmäs yritysten toiminnan ydintä viime vuosina. Siellä missä on valtaa, on myös kannettava vastuuta. Nykyisin tunnustetaan paremmin se, ettei yritysten kantama vastuu rajoitu vain taloudellisiin vaikutuksiin. Perinteisellä sääntelyllä on merkittävä rooli siirtymässä kestävämpään liiketoimintaan. Tähän asti yritysten kestävyysraportointi on perustunut suuria yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä lukuun ottamatta vapaaehtoisuuteen, mutta se on nyt muuttumassa Euroopan unionissa. (Halonen, Korhonen-Kurki, Niemelä & Pietikäinen 2022, 199, 152, 192, 171; Euroopan komissio 2023.)

CSRD-direktiivin ja ESRS-standardien voimaantulminen ovat ajankohtaisia muutoksia vastuulliseen liiketoimintaan ohjaavassa regulaatiossa Euroopan unionissa. CSRD-direktiivi eli kestävyysraportointidirektiivi on EU-direktiivi, joka tulee vuoden 2024 alussa korvaamaan NFRD-direktiivin, jolla säädettiin yritysten muita kuin taloudellisia tietoja koskevasta selvityksestä. Tulevaan kestävyysraportointidirektiiviin kiinteänä osana kuuluvat ESRS-standardit eli kestävyysraportointistandardit määrittelevät kuinka ja mitä yritysten tulee raportoida kestävyysraporteissaan. Raportointivelvollisuus alkaa asteittain vuoden 2024 alusta alkaen, jolloin raportointivelvollisuus alkaa yrityksillä, jotka ovat jo kuuluneet NFRD-direktiivin piiriin. Tämän jälkeen vuodesta 2025 alkaen raportointivelvollisuus laajenee koskettamaan listaamattomia suuria yrityksiä ja vuodesta 2026 alkaen listattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä. (Euroopan komissio 2023a; Euroopan komissio 2023b.)

Suomessa NFRD-direktiivin piiriin on kuulunut noin 100 yritystä, mutta CSRD-direktiivin piiriin tulee kuulumaan arviolta noin 600–800 suomalaista yritystä (Finnwatch 2022). Tämä tarkoittaa sitä, että kestävyysraportointi tulee sadoille suomalaisille yrityksille ensimmäistä kertaa ajankohtaiseksi seuraavien vuosien aikana.

Päädyin tekemään toiminnallisen opinnäytetyön eurooppalaisesta kestävyysraportoinnista sekä ESRS 2 standardista, sillä koin aihetta avaavan oppaan olevan tarpeellinen yrityksille, joille kestävyysraportointi tulee nyt ensimmäistä kertaa pakolliseksi. Kestävyysraportointi voisi myös hyvin olla osa omaa työtäni tulevaisuudessa, joten opinnäytetyöprosessi oli hyvä mahdollisuus perehtyä yritysvastuuseen ja kestävyysraportointiin syvällisemmin.

1.1 Tavoite ja aiheen rajaus

Toiminnallisen opinnäytetyön tuloksena valmistuu vapaasti käytettävissä oleva opas, jossa käsitellään eurooppalaista kestävyysraportointia, ESRS 2 standardin tiedonantovaatimuksia, vähimmäistiedonantovaatimuksia ja niiden tavoitteita sekä annetaan vinkkejä kestävyysraportointiin valmistautumiseen. Toiminnallisen opinnäytetyön myötä valmistuvan oppaan tavoite on toimia kestävyysraportointivelvollisille yrityksille luotettavana ja helposti ymmärrettävänä ohjeistuksena tulevaan määrämuotoiseen kestävyysraportointiin sekä ESRS 2 standardin tiedonantovaatimuksiin. Lisätavoitteina on, että opas on tiedoiltaan luotettava, helposti ymmärrettävä, ajankohtainen ja hyödynnettävissä ainakin viisi vuotta oppaan valmistumisesta. Tämä aikatavoite perustuu siihen, että oppaan keskeisin kohderyhmä tulee käyttämään opasta seuraavien vuosien aikana. Luotettavuus tiedonantovaatimusten osalta saavutetaan, kun ne käsitellään oppaassa hyvin yleisellä tasolla, ilman erillisiä tulkintoja. Ainoastaan standardissa kerrotut tiedonantovaatimusten tavoitteet otetaan mukaan. Työn tuotoksen laatimisessa käytetään menetelmänä integratiivista kirjallisuuskatsausta.

Oppaan keskeisin kohderyhmä ovat suomalaiset listaamattomat suuret yritykset, joiden on aloitettava kestävyysraportointi vuodesta 2025 eteenpäin. Opasta voivat hyödyntää myös ne listatut pienet ja keskisuuret yritykset, jotka aikovat laatia laajan kestävyysraportin. Listattujen pk-yritysten kestävyysraportointivelvoite alkaa vuodesta 2026 eteenpäin, mutta heillä on mahdollisuus siirtää raportoinnin aloitusta vuoteen 2028 saakka. EFRAG luonnostelee tällä hetkellä listatuille pk-yrityksille niin sanottuja vaihtoehtoisia oikeasuhteisia standardeja. Käytännössä ne ovat suppeammat standardit, jotka perustuvat jo julkaistuihin ESRS-standardeihin. Listatut pk-yritykset voivat itse päättää, raportoivatko ne nykyisten standardien laajuudessa vai myöhemmin julkaistavien suppeampien standardien laajuudessa. (Euroopan komissio 2023b.)

Oppaassa keskitytään 12:sta ESRS-standardista yhteen. Kaikki standardit tuodaan oppaassa ilmi, mutta niistä syvennytään vain ESRS 2 standardiin ja sen tiedonantovaatimuksiin, vähimmäistiedonantovaatimuksiin ja niiden tavoitteisiin, koska se koskee kaikkia raportoivia yrityksiä toimialasta riippumatta (Euroopan komissio 2023b). Tietoperustassa ja oppaassa tuodaan ilmi, että CSRD-direktiivin alaiseen kestävyysraporttiin on sisällytettävä EU-taksonomian mukainen raportointi, mutta sen sisällön läpikäyminen on rajattu pois. Tietoperustassa on painotettu eurooppalaista näkökulmaa, koska opinnäytetyön aiheen keskiössä ovat kestävyysraportointi ja yritysvastuu Euroopassa. Keskeisten käsitteiden määrittelyssä on otettu huomioon mahdolliset Euroopan unionin toimielinten määritelmät kyseisille käsitteille.

1.2 Keskeiset käsitteet ja lyhenteet

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive eli yritysten kestävyysraportointidirektiivi (EU) 2022/2464. 14.12.2022 annettu EU-direktiivi. Vuoden 2024 alusta suuret yleisen edun kannalta merkittävät yritykset siirtyvät soveltamaan NFRD-direktiivin säännöistä CSRD-direktiivin sääntöjä. Direktiivin tavoite on auttaa yritysten sidosryhmiä arvioimaan yritysten vastuullisuustoimia osana Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaa. (Euroopan komissio 2023.)
NFRD	Non-Financial Reporting Directive eli direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista 2014/95/EU. 22.12.2014 annettu EU-direktiivi. Direktiivillä muutettiin tilinpäätösdirektiiviä lisäten siihen raportointivaatimuksia yleisen edun kannalta merkittävälle suurille yrityksille. Raportointivaatimukset koskivat muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamista. (ES-Gpalvelu 2022.)
ESRS	European Sustainability Reporting Standards eli Euroopan kestävyysraportointistandardit. Euroopan komission delegoituna säädöksenä hyväksymät raportointistandardit, jotka on laadittu yhteistyössä EFRAgin (European Financial Reporting Advisory Group) kanssa. Yhtenäiset raportointistandardit laadittiin, jotta yritysten tulevat kestävyysraportit olisivat luotettavia ja keskenään vertailukelpoisia. (Euroopan komissio 2023b.)
Kestävyysraportointi	CSRD-direktiivin piiriin kuuluvat yritykset raportoivat vuosittain kestävyysraportissa taloudellisiin, sosiaalisiin ja ympäristöllisiin vaikutuksiin liittyvistä kestävyysriskeistä sekä –mahdollisuuksista ja niiden toiminnan vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön. (Euroopan komissio 2023.)
Yritysvastuu	Yritysvastuulla viitataan lainsäädännön noudattamisen ylittävään toimintaan ympäristön ja ihmisten suojaamiseksi. Euroopan komission määritelmän mukaisesti yritysvastuu tarkoittaa yrityksen vastuuta sen toiminnan vaikutuksista yhteiskuntaan. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, luku 2; Euroopan komissio 2023c.)
YK	Yhdistyneet kansakunnat on vuonna 1945 perustettu kansakuntien yhteistyöjärjestö. Sen tarkoituksena on rauhan, turvallisuuden, ihmisoikeuksien, kestävä kehityksen ja kansainvälisen oikeuden ylläpitäminen ja edistäminen. (United Nations s.a.)
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö on vuonna 1961 perustettu järjestö, jonka tavoitteena on kehittää jäsenvaltioiden taloutta, edistää talouskasvua sekä lisätä yleistä hyvinvointia ja auttaa kehittyvien maiden taloudellisissa tavoitteissa. (Eduskunta s.a.)
ILO	International Labour Organization eli kansainvälinen työjärjestö on vuonna 1919 perustettu nykyisin YK:n alainen järjestö, jonka tavoitteena on edistää työntekoon liittyviä käytänteitä ja lainsäädäntöä (International Labour Organization s.a.).

2 Yritysvastuu

Termit yritysvastuu sekä yritysten yhteiskuntavastuu viittaavat yritysten osuuteen ihmisten ja ympäristön hyvinvoinnin rakentamisesta. Ajatellaan, ettei yritysten vastuu rajaudu pelkästään taloudelliseen vastuuseen. (Harmaala & Jallinoja 2012, luku 1.) Vaikka perinteinen ajatus sekä osakeyhtiölaki määrittelevät yrityksen toiminnan tarkoituksiksi voiton tuottamisen osakkeenomistajille, vaaditaan vastuullisilta yrityksiltä nykyään lainsäädännön noudattamisen ja taloudellisen vastuun ohella muitakin vastuullisuustoimia (osakeyhtiölaki 21.7.2006/624; Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, luku 2). Perinteisesti yritysvastuu on jaettu taloudellisiin, sosiaalisiin ja ympäristövaikutuksiin yhteiskunnalle sekä yrityksen sidosryhmille (Juutinen 2016, luku 1).

Vaikka yritysvastuu on nykyään paljon esillä oleva teema, ei ajatus yritysvastuusta ole viime vuosina kehitelty. Keskustelu yritysten yhteiskuntavastuusta juontaa juurensa 1930-luvun alun Yhdysvaltoihin ja toisen maailmansodan jälkeen otettiin käyttöön termi corporate social responsibility. Keskustelu yritysvastuusta oli läpi 1900-luvun kiivaampaa Yhdysvalloissa verrattuna Eurooppaan. Tämä selittyy Euroopan valtioiden vahvemmalla roolilla yritystoiminnan sääntelijänä verrattuna Yhdysvaltoihin. Euroopassa on nähty yrityksen omistajien oikeuksien turvaamisen ohella tärkeäksi muiden sidosryhmien, kuten työntekijöiden ja kuluttajien oikeuksien turvaaminen. Yritysvastuu muotoutui eri osa-alueita kattavaan nykymuotoonsa kansalaisten ympäristönsuojeluliikkeiden myötä 1960-luvulta alkaen. Huoli ympäristöstä lisäsi yritysten toimintaan kohdistuvaa lainsäädäntöä. (Liappis ym. 2019, luku 3.)

Yritysvastuu koostuu useista eri tekijöistä. Kaikki rakentuu yrityksen arvojen, kulttuurin, toimintatapojen ja päätöksenteon pohjalta. Kun yritykset määrittelevät vastuullisuusohjelmiaan, on aluksi ymmärrettävä yrityksen sidosryhmien odotukset, tunnistettava oman liiketoiminnan vastuullisuuteen kytkeytyvät ydinasiat, jaoteltava ne teemoittain sekä asetettava niille suorituskykykymittarit eli KPI:t, jotta vastuullisuustoimien vaikutuksia voidaan mitata ja raportoida. Viimeisenä merkittävänä tekijänä on onnistunut viestintä. Viestinnän avulla vastuullisuusteosta välitetään tietoa yrityksen sisäisille sekä ulkoisille sidosryhmille. (Liappis ym. 2019, luku 2; Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4.)

Nykyisin kiihtyvä ilmastonmuutos sekä kasvava huoli ympäristön kantokyvystä pitävät yritysvastuun entistäkin ajankohtaisempana teemana. Yritykset voivat omilla toimillaan ja ratkaisullaan merkittävästi vaikuttaa ympäristöön sekä sen vaikutuspiirissä olevien yhteisöjen hyvinvointiin. Niin kuluttajat, sidosryhmät kuin omistajatkin edellyttävät yrityksiltä enemmän vastuullisuustoimia. Ajankohtainen muutos yritysvastuussa on ollut vastuullisuuden ja kestävyysteemojen integroiminen suoraan osaksi yritysten liiketoimintastrategioita. (Halonen, ym. 2022, 192–193.)

2.1 Yritysvastuuta määrittävät kansainväliset linjaukset

Yritysvastuun perustana voidaan pitää sitä, että yritykset noudattavat kansallista lainsäädäntöä alueilla, joilla se toimii. Kansallista lainsäädäntöä ovat ohjanneet useat kansainväliset aloitteet, jotka on laadittu valtioidenvälisissä kansainvälisissä järjestöissä, kuten YK:ssa ja OECD:ssä. Tässä osiossa käydään läpi kolme keskeisintä kansainvälisesti yritysvastuuta ohjaavaa linjausta. Niihin sitoutuminen ei ole yrityksiltä oikeudellisesti velvoittavaa, mutta etenevissä määrin yritykset sitoutuvat noudattamaan niitä täyttäkseen sidosryhmiensä odotukset vastuullisuustoimista. (Liapis ym. 2019, luku 6; Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2.)

2.1.1 YK:n Global Compact

Vuonna 2000 YK:n silloinen pääsihteeri Kofi Annan käynnisti yritysvastuualoitteen, jonka tarkoituksena oli sitouttaa yritykset noudattamaan neljää YK:n vastuullisen toiminnan yleissopimusta, jotka ovat YK:n ihmisoikeuksien yleismaailmallinen julistus, ILO:n työelämän perusperiaatteita- ja oikeuksia koskeva julistus, ympäristöä ja kehitystä koskeva Rio julistus ja YK:n korruption vastainen yleissopimus. Global Compact kiteytyy kymmeneen periaatteeseen, joita allekirjoittaneet yritykset sitoutuvat omassa vaikutuspiirissään omaksumaan, tukemaan ja toteuttamaan. Global Compactin periaatteet perustuvat ja ovat yhtenäisessä linjassa mainittujen neljän yleissopimuksen kanssa. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; Global Compact Network Finland s.a.)

<p>Ihmisoikeudet</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Yritysten tulee tukea ja kunnioittaa yleismaallisia ihmisoikeuksia omassa vaikutuspiirissään. 2. Yritysten tulee huolehtia, että ne eivät ole osallisina ihmisoikeuksien loukkauksiin. <p>Työelämä</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Yritysten tulee vaalia yhdistymisvapautta sekä kollektiivisen neuvotteluoikeuden tehokasta tunnustamista. 4. Yritysten tulee tukea kaikenlaisen pakkotyön poistamista. 5. Yritysten tulee tukea lapsityövoiman käytön tehokasta poistamista. 6. Yritysten tulee tukea työmarkkinoilla ja ammatinharjoittamisen yhteydessä tapahtuvan syrjinnän poistamista. <p>Ympäristö</p> <ol style="list-style-type: none"> 7. Yritysten tulee tukea varovaisuusperiaatetta ympäristöasioissa. 8. Yritysten tulee tehdä aloitteita, jotka edistävät vastuullisuutta ympäristöasioissa. 9. Yritysten tulee kannustaa ympäristöystävällisten teknologioiden kehittämistä ja levittämistä. <p>Korruption vastaisuus</p> <ol style="list-style-type: none"> 10. Yritysten tulee toimia kaikkia korruption muotoja vastaan, mukaan lukien kiristys ja lahjonta.
--

Kuva 1. Global Compactin 10 periaatetta (mukaillen Global Compact Network Finland s.a.)

Global Compact on maailman suurin yritysvastuualoite. Kirjoitushetkellä 13.9.2023 sen jäsenenä on maailmanlaajuisesti 23 782 yritystä, joista suomalaisia yrityksiä on 222. Jäsenyritysten on

vuosittain raportoitava edistymisestään kymmenen periaatteen noudattamisessa. Raportointivelvollisuudella ei ole kuitenkaan oikeudellista velvoitetta. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; United Nations Global Compact s.a.)

2.1.2 YK:n kestävän kehityksen tavoitteet (SDG)

YK:n kestävän kehityksen tavoitteet ovat YK:n jäsenvaltioiden vuonna 2015 hyväksymät tavoitteet, jotka pyritään saavuttamaan vuoteen 2030 mennessä. Tavoitevuoden 2030 mukaisesti käytetään tavoitteista myös nimitystä Agenda 2030. Tavoitteita on yhteensä 17 ja ne kattavat niin ympäristövastuun kuin sosiaalisen ja taloudellisenkin vastuun. Tavoitteissa huomioidaan yritysten rooli kestävyysasteissa, mutta tavoitteilla ei ole suoranaisesti oikeudellista velvoitetta yrityksille, vaan tavoitteiden edistymisestä vastaa allekirjoittanut YK-jäsenvaltio. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; Liappis ym. 2019, luku 6.)



Kuva 2. YK:n kestävän kehityksen tavoitteet (Suomen YK-liitto s.a.)

Yritykset voivat hyödyntää toiminnassaan kestävän kehityksen tavoitteita. Yritysten osallistamiseksi tavoitteiden saavuttamiseen on esimerkiksi luotu SDG Compass -työkalu, jonka avulla yritys voi tunnistaa kestävän kehityksen tavoitteista niitä, joita sillä on mahdollisuus edistää. YK julkaisee myös paljon materiaalia siitä, kuinka tavoitteiden toteutumista voi käytännössä edistää. (Liappis ym. 2019, luku 6.)

2.1.3 OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille

OECD on edistänyt yritysvastuuta jo pitkään. Ensimmäinen versio toimintaohjeista monikansallisille yrityksille julkaistiin vuonna 1976 ja viimeksi ne on päivitetty vuonna 2011. Ohjeiden tavoitteena on

muun muassa varmistaa yritysten toiminnan yhdenmukaisuus valtioiden harjoittaman politiikan kanssa, edistää kestävästä kehityksestä sekä edistää ulkomaisia sijoituksia. Lyhyesti toimintaohjeet kattavat kymmenen eri osa-aluetta, jotka ottavat huomioon yrityksen taloudelliset, sosiaaliset sekä ympäristöön liittyvät vaikutukset. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 5–8.)

1. **Yleiset periaatteet:** Yritysten tulisi noudattaa kansallisia lakeja ja säädöksiä.
2. **Yritystoimintaa koskevien tietojen ilmoittaminen:** Yritysten odotetaan julkaisevan säännöllisesti ja läpinäkyvästi tietoja niiden toiminnasta ja tuloksesta.
3. **Ihmisoikeudet:** Yritysten tulisi kunnioittaa ihmisoikeuksia.
4. **Työ ja työelämän suhteet:** Työntekijöillä tulee olla oikeus halutessaan liittyä ammattiliittoihin. Yrityksiä kannustetaan taistelemaan syrjintää, lapsi- ja pakkotyötä vastaan.
5. **Ympäristö:** Yrityksiä kannustetaan ehkäisemään ja vähentämään haitallisia ympäristövaikutuksiaan.
6. **Lahjonnan ja kiristyksen torjunta:** Yrityksillä on keskeinen rooli taistelussa korruptiota ja lahjontaa vastaan.
7. **Kuluttajansuoja:** Yritysten tulisi noudattaa reiluja ja rehellisiä markkinointitapoja sekä varmistaa tuotteidensa ja palveluidensa korkea laatu ja turvallisuus.
8. **Tiede ja teknologia:** Yrityksillä on tärkeä rooli innovaatioiden kehittämisessä, ja ne vaikuttavat taloudelliseen ja sosiaaliseen kehitykseen levittämällä uusia teknologioita kansainvälisesti.
9. **Kilpailu:** Yritysten tulee noudattaa soveltuvaa kilpailulainsäädäntöä ja pidättäytyä kilpailua rajoittavista toimista.
10. **Verotus:** Yritysten tulisi toimia toimintamaidensa verosäätelyn mukaisesti.

Kuva 3. OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille lyhyesti (mukaillen Työ- ja elinkeinoministeriö 2017)

Global Compact, kestävästä kehityksestä tavoitteet ja OECD:n toimintaohjeet voidaan kiteyttää yritysten näkökulmasta niin, että kestävästä kehityksestä tavoitteet luovat suuntaviivat yritysvastuulle, Global Compactin periaatteet ovat työkalu yritysvastuuseen ja OECD:n laajat ohjeistukset täsmäntävät yritysvastuun eri teemoja (Liappis ym. 2019, luku 6).

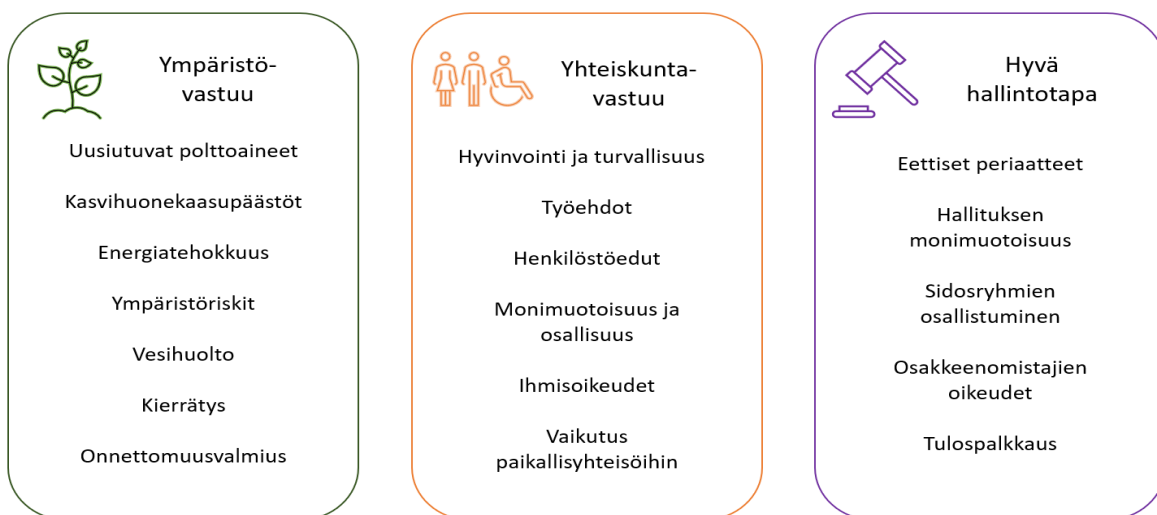
2.2 ESG-malli

ESG-lyhenne muodostuu sanoista Environment, Social ja Governance issues (ympäristö- ja yhteiskuntavastuuseen ja hallintotapaan liittyvät asiat). Vaikka lyhenne on puhekielessä jo vakiintunut vastaamaan vastuullista sijoittamista sekä yritysvastuuta ja sen kolmea eri osa-aluetta, on ESG-mallin taustalla sijoittajien kiinnostus yritysten vastuullisuustoimista. Vuonna 2005 silloinen YK:n pääsihteeri Kofi Annan kokosi yhteen maailman suurimpia institutionaalisia sijoittajia, joiden kanssa kehitettiin vastuullisen sijoittamisen periaatteet (United Nations Principles for Responsible

investment, PRI). ESG-malli perustuu tuolloin kehitettyihin periaatteisiin, ja ne julkaistiin virallisesti vuonna 2006. (Juutinen 2016, luku 4; Kuisma 2015, 31; Koivula 2021.)

Periaatteiden julkaisulla oli merkittävä vaikutus, sillä niitä sitoutuivat noudattamaan 1 428 sijoittajaa, pääomasijoittajaa, varainhoitajaa sekä alan palvelutuottajaa, joiden yhteenlaskettu sijoitusvarallisuus oli tuolloin yhteensä 59 triljoonaa Yhdysvaltain dollaria. (Juutinen 2016, luku 4; Kuisma 2015, 31.) Kirjoitushetkellä 7.9.2023 PRI tietoportaaln mukaan allekirjoittaneita on 2 244 ja heidän yhteenlaskettu sijoitusvarallisuutensa on 107,5 triljoonaa Yhdysvaltain dollaria (Principles for Responsible Investment s.a.). GlobeScan & SustainAbility on selvittänyt, että vastuullisen sijoittamisen periaatteisiin sitoutuneet sijoittajat ovat merkittävin sidosryhmä, joka vaikuttaa yritysten vastuullisuuden kehitykseen (Kuisma 2015, 31).

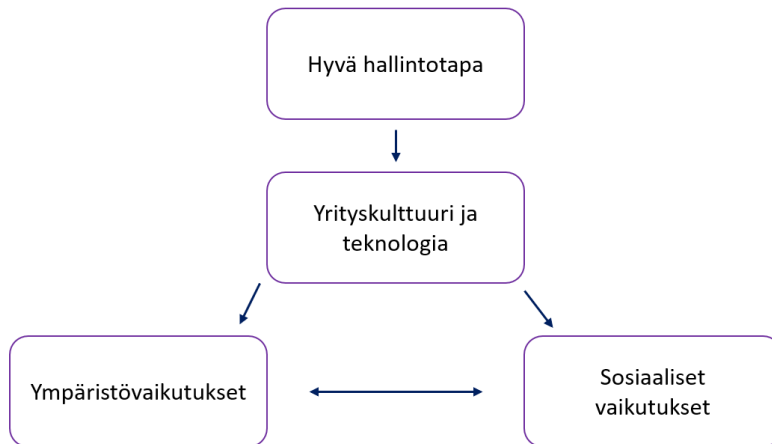
Yritysvastuun jaottelussa on laajalti käytetty myös John Elkingtonin vuonna 1994 kehittämää kolmen pilarin mallia (Triple bottom line), jossa yrityksen vastuullisuus jaetaan sosiaalisiin, taloudellisiin ja ympäristöllisiin vaikutuksiin (Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4). Koska ESG-malli on muotoutunut vastuullisen sijoittamisen periaatteista, on ajateltu sen kohdistuvan enemmän sijoittajien tarpeisiin. Nykyään ESG-jaottelua käytetään kuitenkin muissakin yhteyksissä. (Koivula 2021.) Myös ESRS-standardien jaottelu perustuu ESG-malliin, jonka vuoksi yritysvastuun kolme eri osa-aluetta käsitellään tässä työssä ESG-mallin osa-alueiden mukaisesti.



Kuva 4. ESG-mallin osa-alueiden yleisiä teemoja (mukaillen World Economic Forum 2021)

Ympäristövastuu, sosiaalinen vastuu ja hyvä hallintotapa eivät ole toisistaan irrallaan olevia osa-alueita, vaan niillä on selkeä yhteys toisiinsa. ESG:n sekä kiertotalouden läpinäkyvyyttä käsittelevässä kirjassaan Barrero Zalles ja Dolan (2022, 32) esittävät, ettei yritysvastuu muodostu erillisistä vastuullisuustekijöistä, vaan koko yrityksen kulttuuriin juurtuvasta kokonaisvaltaisesta

ymmärryksestä siitä, millaisia vaikutuksia yrityksellä on. Keskeisimmässä asemassa yritysvastuun integroimisessa osaksi yrityksen liiketoimintaa sekä strategiaa ovat yrityksen johtoasemassa olevat henkilöt. Yrityksen johdon toiminta muodostaa pohjan yrityskulttuurille, joka edelleen johtaa yrityksen ympäristö- sekä sosiaalisiin vaikutuksiin.



Kuva 5. ESG-mallin osa-alueiden yhteys toisiinsa (mukaillen Barrero Zalles & Dolan 2022, 32)

2.2.1 Environmental – Ympäristövastuu

Ympäristövastuulla tarkoitetaan sitä, että yritykset ottavat toiminnassaan huomioon ympäristön kantokyvyn säilymisen pitkällä aikavälillä. Vastuullinen yritys uudistaa toimintaansa myös niin, että he ovat mukana luomassa parempaa ympäristöä myös tuleville sukupolville. Perustan yritysten ympäristövastuulle luo lainsäädäntö. Esimerkiksi Suomen perustuslain 20 §:ssa sanotaan, että vastuu luonnosta ja sen monimuotoisuudesta, ympäristöstä ja kulttuuriperinnöstä kuuluu kaikille. Lainsäädännön noudattamisen lisäksi yrityksen on tunnettava omat ympäristövaikutuksensa, tunnistettava kehityskohteensa ja kehitettävä toimintaansa ympäristöystävällisemmäksi. (Brockett & Rezaee 2012, 194; Liappis ym. 2019, luku 8; Ratsula 2016, luku 3.)

Ympäristövastuun yrityskohtaiset teemat ja kehityskohteet vaihtelevat riippuen yrityksestä. Yrityksen on tärkeää tunnistaa sen toimintaan liittyvät olennaiset ympäristöriskit ja mahdollisuudet. Riskeihin ja mahdollisuuksiin vaikuttavat toimiala, toiminnan laajuus sekä maantieteellinen sijoittuminen. Tyypillisiä ympäristövastuun osa-alueita ovat esimerkiksi luonnonvarojen säästävä ja tehokas käyttö, kasvihuonepäästöjen vähentäminen, kierrätys, vesistöjen, ilman ja maaperän suojelu sekä henkilöstön ohjaaminen ympäristönäkökulmien huomioimiseen. (Ratsula 2016, luku 3.)

ESRS-standardeista viisi käsittelee ympäristövaikutuksia ja niiden aiheita ovat ilmastonmuutos, pilaantuminen, vesivarat ja merten luonnonvarat, biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit sekä resurssien käyttö ja kiertotalous (Euroopan komissio 2023d, 1).

2.2.2 Social – Sosiaalinen- ja yhteiskuntavastuu

Yrityksen sosiaalisella- ja yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan yritysten vastuuta sen toiminnan vaikutuksista ihmisiin ja yhteiskuntaan alueilla, joilla se toimii. Yritysten ihmisoikeusvastuu on sosiaalisen- sekä yhteiskuntavastuun perusta. Pitkään yritysten sosiaalinen vastuu pysyi suppeammin määriteltynä verrattuna ympäristövastuuseen. Ihmisoikeuksista osana vastuullisuustyötä on alettu puhumaan vasta 2010-luvulla YK:n vuonna 2011 hyväksymien yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevien ohjaavien periaatteiden myötä. (Brockett & Rezaee 2012, 147; Liappis ym. 2019, luku 9.)

Yrityksen sosiaalinen vastuu koostuu minimivaatimukset sisältävästä ihmisoikeusvastuusta sekä tämän ylittävistä muista sosiaalisen vastuun osa-alueista. Ihmisoikeusvastuuseen kuuluu esimerkiksi tasavertaisuus, syrjimättömyys, ihmisten hengen ja terveyden suojeleminen, lapsityön kielto ja yksityisyyden suoja. Muita sosiaalista vastuuta täydentäviä osa-alueita ovat esimerkiksi työhyvinvoinnin tukeminen, moninaisuuden vaaliminen, hyvä johtaminen ja ihmisiä arvostava yrityskulttuuri. (Liappis ym. 2019, luku 9.)

ESRS-standardeista neljä käsittelee sosiaalisia vaikutuksia ja niiden aiheita ovat oma työvoima, arvoketjun työntekijät, vaikutusten kohteena olevat yhteisöt sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät (Euroopan komissio 2023d, 1).

2.2.3 Governance – Hyvä hallintotapa

Hyvä hallintotapa kattaa useita eri aiheita ja sen yksiselitteinen määrittäminen on haastavaa. Mielestäni tarkimman ja kokonaisvaltaisimman määritelmän on antanut Kansainvälinen Tilintarkastajaliitto (IFAC) vuonna 2009 IGPG (International Good Practice Guidance) ohjeistuksessaan.

Governance: the set of responsibilities and practises exercised by the board and executive management ("the governing body") with the goal of (a) providing strategic direction, (b) ensuring that objectives are achieved, (c) ascertaining that risks are managed appropriately, and (d) verifying that the organization's resources are used responsibly. This definition reflects both the performance and conformance aspects of governance. (IFAC 2009, 6.)

IFAC siis määrittelee hyvän hallinnon velvollisuuksiksi ja käytännöiksi, joilla yrityksen hallitus ja johto antavat strategista ohjausta, varmistavat tavoitteiden saavuttamisen, varmistavat asianmukaisen riskienhallinnan ja varmistavat, että organisaation resursseja käytetään vastuullisesti. Määritelmän kerrotaan kattavan hyvään hallintoon kuuluvan vastuun vaatimusten noudattamisesta sekä suorituskyvystä vastaamisen. Vaatimusten noudattamista on esimerkiksi lakien noudattaminen, ja suorituskyvystä vastaamista on esimerkiksi arvonmuodostus. (IFAC 2009, 6; Brockett & Rezaee 2012, 114.) OECD:n määritelmän mukaan hyvää hallintotapaa noudattavassa yrityksessä sen hallitus valvoo yhtiön johdon toimintaa, ja hallituksen jäsenet puolestaan ovat tilivelvollisia yrityksen

osakkeenomistajille ja yhtiölle (OECD s.a.). Hyvällä hallintotavalla on linkki yrityksen arvonmuodotukseen, maineeseen sekä sidosryhmien luottamukseen. Hyvän hallintotavan ohjeistuksien muodostaminen aloitettiin Yhdysvalloissa, jossa Enronin laajan kirjanpitorikoksen kaltaiset yritysskandaalit herättivät sijoittajat vaatimaan lisää avoimuutta omistamiltaan yrityksiltä. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4.)

Hyvälle hallintotavalle asetetut kriteerit vaihtelevat käytettävän ohjeistuksen mukaan, mutta yleisesti toistuvia teemoja ovat yritysjohton vastuullinen toiminta, korruption ja lahjonnan estäminen, hallituksen moninaisuus, johdon palkitseminen, vastuullinen veronmaksu sekä sisäinen valvonta. ESG-mallissa ei ole erikseen otettu huomioon taloudellista vastuuta, mutta perinteiseen Triple bottom line -jaotteluun kuuluvan taloudellisen osion aiheet ovat osittain samoja, kuin hallintotapaan kuuluvat seikat. (Liappis ym. 2019, luku 7; Barrero Zalles & Dolan 2022, 31.)

ESRS 2 standardissa hyvän hallintotavan osalta nousee esiin hallinto-, johto- ja valvontaelinten koonpanot, roolit, osaaminen kestävyysseikoista, kannustinjärjestelmät sekä sisäinen valvontajärjestelmä. ESRS G1 standardissa esiin nousevia teemoja ovat liiketoimintaetiikka, yrityskulttuuri, korruption ja lahjonnan torjunta, minkälaiset suhteet yrityksellä on sen toimittajiin sekä osallisuus lobbaustoimintaan. (Euroopan komissio 2023d, 42–45, 254–262.)

3 Kestävyyseraportointi

Kestävyyseraportointi on vielä toistaiseksi ollut pitkälti vapaaehtoisuuteen perustuvaa raportointia yrityksen taloudellisiin-, sosiaalisiin- ja ympäristövaikutuksiin liittyvistä kestävyysriskeistä sekä – mahdollisuuksista ja sen toiminnan vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön (Euroopan komissio 2023).

Ensimmäiset yritysten yhteiskuntaraportit on julkaistu 1990-luvun alussa. Vielä 1990-luvun puolella raportit keskittyivät enimmäkseen ympäristövastuuseen, mutta 2000-luvulle tultaessa talous-, ympäristö- ja sosiaaliset tekijät alkoivat yhdistymään raporteissa. Kestävyyseraportoinnin suosion kasvulle voidaan nimetä ainakin kolme eri tekijää: sidosryhmien vaatimus toiminnan läpinäkyvyydestä, standardien ja ohjeistuksien kehittyminen sekä muut sidosryhmien vaihtelevat intressit. Sidosryhmien vaatimus yritysten tilivelvollisuudesta ja läpinäkyvyydestä on lähtöisin 1980-luvun ympäristö- ja sosiaalisen vastuun skandaaleista. Johdonmukainen toistuva raportointi nähtiin keinona lisätä yritysten avoimuutta ja luovan sen toiminnalle kaivattua läpinäkyvyyttä, standardit ja kansainväliset ohjeistukset loivat pohjaa kestävyysraporttien muodolle ja sidosryhmien vaihtelevat intressit ovat vaikuttaneet esimerkiksi rahoituksen saamiseen ESG-periaatteiden mukaan sijoittavilta toimijoilta. (Harmaala & Jallinoja 2012, luku 8; Borglund ym. 2021, 290–291.)

Kestävyyseraportointiin liittyy edelleen merkittäviä haasteita. Vaikka lainsäädäntöä ja suosiota nostaneita raportointiohjeistojakin jo on, ei globaalia velvoittavaa yhtenäistä linjaa raportoinnille ole saatu laadittua. Euroopan unionissa vuonna 2014 annettu direktiivi muita kuin taloudellisia tietoja koskevasta raportoinnista on velvoittanut suuret yleisen edun kannalta merkittävät yritykset raporttoimaan siitä, kuinka ne huolehtivat ympäristöasioista, sosiaalisista asioista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Raportin muoto jäi varsin vapaaksi, ja Euroopan komissio määritteli 21 eri viitekehystä soveltuvaksi raportoinnin pohjaksi. Tämä on johtanut siihen, etteivät raportit ole vertailukelpoisia keskenään. Lisäksi yritykset ovat itse huomanneet, että niiden raporteja lukee eniten sidosryhmät, jotka eivät ole olennaisimmiksi tunnistettuja sidosryhmiä. Kestävyyseraporttien varsin vapaa muoto sekä suuntaaminen vaihteleville sidosryhmille on johtanut siihen, että raportit ovat voineet olla kuin markkinointimateriaalia, jossa korostetaan onnistumisia ja rajataan ulos olennaisia osa-alueita, joissa olisi vielä kehittämisen varaa. (Harmaala & Jallinoja 2012, luku 8; Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2.)

Uskon, että kestävyysraporttien aika hyvät puolet esiin tuovana markkinointimateriaalina on väistymässä ja väitän, että pintapuolinen tai jopa harhaanjohtava kestävyysraportointi on jo itsessään nykypäivänä merkittävä riski yritykselle. Tähän viitteitä tuo esimerkiksi CSR and Sustainable Business kirjan (2021) vahva suositus yritysvastuun integroimisesta osaksi yritysten strategiaa. Kestävyyseraportin tarkoitus ei ole vain täyttää raportointiodotuksia vaan sillä on mahdollisuus toimia

viestinnän välineenä yrityksen sisäisille ja ulkoisille sidosryhmille siitä, että yritys uskoo kestävyyskonseptina, ymmärtää sen toiminnan kestävyysvaikutukset, on yhdistänyt kestävyyskonseptin liiketoimintastrategioita, identifioinut kestävyyskonseptin vaikuttavat riskitekijät ja tilanteet sekä on luonut rakenteita ja prosesseja kestävyyskonseptin hallintaan. Sosiaalisen median alustojen kasvu on muuttanut median valta-asetelmia, joka on johtanut informaation vapaampaan jakeluun. Tämä taas on johtanut siihen, etteivät yritykset voi enää ajatella vastaavansa toiminnastaan vain sen itse olennaiseksi määrittelemilleen ydinsidosryhmille. (Borglund ym. 2021, 292, 378, 380.) Kuluttajat ovat erittäin valvettuneita ja jos raportointi on virheellistä, harhaanjohtavaa tai suppeaa siihen voi periaatteessa kuka tahansa puuttua jakamalla tietoa omalla sosiaalisen median alustallaan.

3.1 Kestävyysraportoinnin yleiset periaatteet ja raportoinnin vaiheet

Kestävyysraportointiin ja siihen valmistautumiseen kuuluu noudatettavasta ohjeistuksesta riippumatta samoja vaiheita sekä yleisiä periaatteita. Tässä kappaleessa niitä käydään läpi ESRS-standardien mukaisen raportoinnin näkökulmasta. Yleisiä laadullisia kriteereitä ja periaatteita ovat due diligence -prosessi, kaksinkertainen olennaisuus, merkityksellisyys, todenmukainen esittäminen, vertailukelpoisuus, todennettavuus ja ymmärrettävyys (Euroopan komissio 2023d, 7, 10, 28–30). Raportointivaiheita ovat olennaisuuden arviointiprosessi, suorituskykykymittareiden määrittäminen (KPI), tietojen raportointi sekä raporttien ulkopuolinen varmentaminen (Ecobio 2023; Brockett & Rezaee 2012, 42; Borenus 2023). Kestävyysraportin ulkopuolinen varmentaminen käsitellään erikseen luvussa 3.2.

Due diligence -prosessilla viitataan yleisesti yrityskauppatilanteissa tehtävään riskiarvioon oston kohteena olevasta yrityksestä (Liappis ym. 2019, luku 7). Osana yrityksen valmistautumista kestävyysraportointiin due diligence määritellään prosesseiksi, joilla yritys tunnistaa, arvioi, ehkäisee, lieventää ja korjaa sen toimintaan liittyviä olennaisia haitallisia vaikutuksia, jotka ovat todellisia tai mahdollisia (EFRAG 2022, 31). Kaksinkertainen olennaisuus on yrityksen olennaisuuden arviointiprosessia ohjaava periaate. Olennaisten vaikutusten arvioinnissa otetaan huomioon outside-in-, sekä inside-out-näkökulmat. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että arvioinnissa otetaan huomioon yrityksen ulkoisten tekijöiden vaikutus sen toimintaan sekä sen oman toiminnan vaikutus ympäristöön ja yhteiskuntaan. (Quentic 2023.)



Kuva 6. Kaksinkertainen olennaisuus

Kestävyystietojen laadulliset kriteerit on otettava huomioon ESRS-standardien mukaisessa kestävyysraportissa. Merkityksellisyydellä viitataan siihen, että kestävyystiedot on arvioitu kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen mukaisesti. Todenmukaiseksi tiedot tekee täydellinen kuvaus tiedon sisällöstä, puolueeton näkemys sekä tarkkuus. Tietojen vertailukelpoisuus saavutetaan, kun tietoja voidaan vertailla yrityksen aiempina kausina antamiin tietoihin sekä muiden samalla toimialalla toimivien yritysten antamiin tietoihin. Myös raportoinnin vuodesta toiseen jatkuva johdonmukaisuus on tärkeä osa sitä, että tiedot pysyvät vertailukelpoisina. Tietojen on oltava ulkopuolisen tahon todennettavissa, jotta CSRD-direktiivin vaatimus kestävyysraporttien varmentamisesta saadaan täytettyä. Viimeisenä laatukriteerinä on ymmärrettävyys. Kestävyystietojen on oltava selkeitä, ytimekkäitä ja kohtuudella asiantuntevan käyttäjän helposti ymmärrettävissä. (Euroopan komissio 2023d, 28–30.)

Olennaisuuden arviointiprosessin tarkoituksena on tunnistaa yrityksen kestävyysvaikutukset, -riskit ja -mahdollisuudet sekä arvioida niiden olennaisuus. Olennaisuusarviointi on ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin perusta. Olennaisuuden arviointiprosessiin liittyy myös tiedonantovaatimuksia ESRS 2 standardissa, jotka antavat yrityksille suuntaa siitä, mitä arviointiprosessin tulee sisältää. Prosessista annettavia tietoja ovat esimerkiksi arviointiprosessissa käytetyt menetelmät, onko prosessissa kuultu sidosryhmiä sen ymmärtämiseksi, miten vaikutukset kohdistuvat niihin, miten yritys on arvioinut tunnistettujen riskien ja mahdollisuuksien todennäköisyyttä ja onko prosessi muuttunut edelliseen raportointikauteen verrattuna. (Euroopan komissio 2023d, 49–50.) Olennaisuus on helpompi määrittää taloudellisia tietoja raportoitaessa, mutta erillinen olennaisuusarviointi on tärkeä osa kestävyysraportointia, koska muuten raportit eivät pysy ytimekkäinä ja tarkoituksenmukaisina. Tilinpäätösasiakirjoista tuloslaskelmaa ja tasetta hyödyntävät lähinnä osakkeenomistajat, mutta kestävyysraporttien käyttäjiä ovat muun muassa työntekijät, luotonantajat, asiakkaat ja toimittajat. On tärkeää raportoida vain olennaisimmista asioista, jotta laaja joukko sidosryhmiä voi ymmärtää ja arvioida yrityksen toimintaa sen kestävyysvaikutusten kautta. (Brockett & Rezaee 2012, 43.)

Tiedonkeruun, raportoinnin jatkuvuuden ja edistymisen seurannan kannalta on tärkeää asettaa suorituskykymittareita olennaiseksi arvioiduille kestävyysseikoille. Kestävyysraporttien sisällön tulisi koostua ainoastaan mitattavissa sekä todennettavissa olevista tiedoista. Jos tiedot eivät ole todennettavissa, ei ulkopuolisen tahon ole mahdollista varmentaa kestävyysraporttia. (Brockett & Rezaee 2012, 45.) ESRS-standardeissa on tiedonantovaatimuksia yrityksen käyttämistä suorituskyky-mittareista kuhunkin olennaiseen kestävyysseikkaan liittyen. Käytettävistä mittareista on esimerkiksi ilmoitettava mittareiden menetelmät ja mihin taustaoletuksiin ne perustuvat. (Euroopan komissio 2023d, 53.)

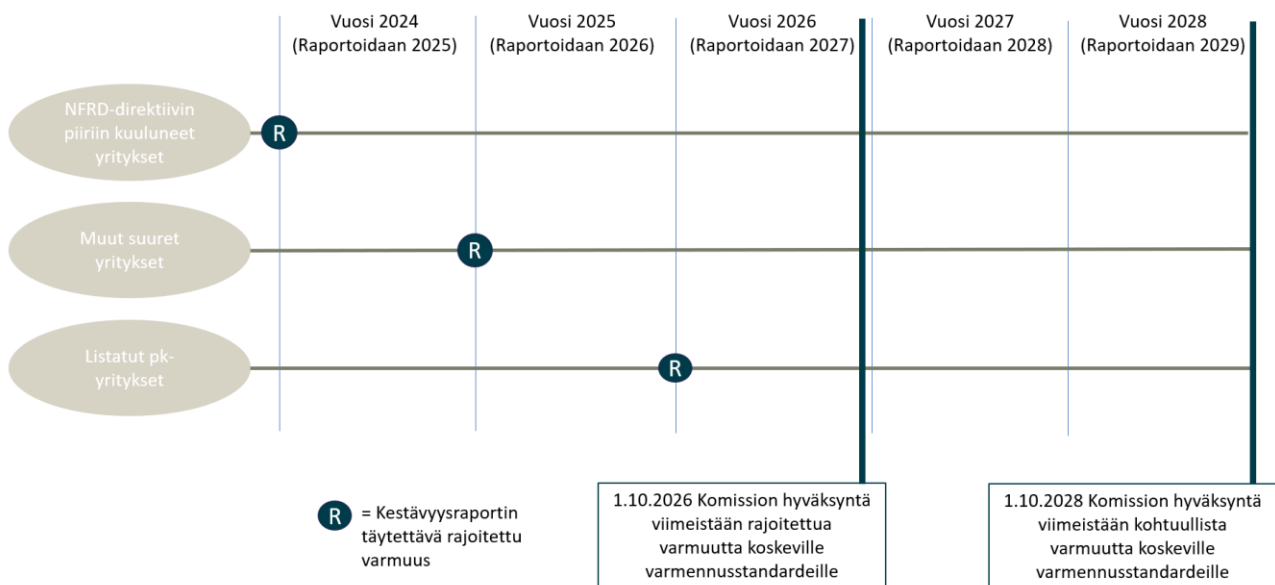
Koska kestävyysraportointi on ennen perustunut vapaaehtoisuuteen NFRD-direktiivin piiriin kuuluvia yrityksiä lukuun ottamatta, on myös raporttien muoto ollut varsin vapaa. Raportti on voinut olla esimerkiksi nettisivusto tai pdf-asiakirja. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4.) Tulevien ESRS-standardien mukaisesti kestävyysraportin on oltava ihmisen luettavissa sekä koneluettavissa European Single Electronic Formatin mukaisesti XHTML-tiedostomuodossa (KPMG 2023, 15). Kestävyysraportti esitetään yrityksen toimintakertomuksen erillisessä osassa, joka nimetään kestävyysseilytykseksi. Kestävyysraportin sisältö on jaettava neljään eri osaan: yleiset tiedot, ympäristötiedot, yhteiskunnalliset tiedot ja hallintotapatiedot. Myös EU-taksonomian mukainen raportointi tulee sisällyttää kestävyysraporttiin. (Euroopan komissio 2023d, 17–18.)

3.2 Kestävyysraportin ulkopuolinen varmentaminen

Kestävyysraportointiin tulee aiemmasta poiketen merkittävä muutos, kun CSRD-direktiivin myötä kestävyysraporttien sisältö tulee myös varmennuksen piiriin. NFRD-direktiivin mukaista muita kuin taloudellisia tietoja koskevaa selvitystä ei ole tarvinnut Suomessa varmentaa, vaan tilintarkastuksen yhteydessä on vain tarkistettu, että selvitys on annettu. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2.)

Varmennustoimeksiannoissa erotetaan toisistaan kaksi eri varmuustasoa: rajoitettu varmuus sekä kohtuullinen varmuus. Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto on laajuudeltaan suppeampi verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon. Tulevaisuudessa tavoitellaan sitä, että kestävyysraportit saavuttavat saman varmuustason, kuin yrityksen taloudelliset raportit. Kestävyysraporttien varmentamisesta ei ole kuitenkaan vielä olemassa yhtenäistä standardia, joten varmennustasoa tullaan nostamaan asteittain. Rajoitettua varmuutta koskevat varmennusstandardit komissio on kaavallut hyväksyttäväksi viimeistään 1.10.2026 ja kohtuullista varmuutta koskevat varmennusstandardit viimeistään 1.10.2028. (Euroopan parlamentin ja Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta, jäljempänä CSRD-direktiivi, 20–21, 55.)

Kestävyyssraporttien varmentaminen rajoitetulla varmuustasolla alkaa kuitenkin ensimmäisistä raporteista eteenpäin. Alkuun varmennus on lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön rajoitetun varmuuden toimeksiannon pohjalta antama lausunto siitä, onko kestävyysraportointi toteutettu unionin vaatimusten mukaisesti. Lausunnon on sisällettävä esimerkiksi tieto siitä, onko kestävyysraportoinnissa noudatettu ESRS-standardeja, tiedot prosessista, jolla yritys on tunnistanut kestävyysraportointistandardien mukaiset raportoitavat tiedot sekä arvion siitä, onko yritys noudattanut EU-taksonomian mukaista raportointia. (CSRD-direktiivi, 21.)



Kuva 7. Varmennustason asteittainen siirtymä rajoitetusta varmuudesta kohtuulliseen varmuuteen (mukaillen KPMG 2023, 20)

3.3 Kestävyyssraportointia ohjaavat globaalit aloitteet

Yrityksillä on ollut käytössä kymmeniä eri raportointiohjeistuksia vapaaehtoisen kestävyysraportoinnin tueksi. ESRS-standardien laadinnassa on tavoiteltu laajaa yhdenmukaisuutta Global Reporting Initiative:n (GRI) standardien sekä International Sustainability Standards Boardin (ISSB) kesäkuussa 2023 julkaistujen kahden standardin kanssa (Euroopan komissio 2023b). GRI:n standardit käsitellään erillisessä luvussa 3.4, sillä ne ovat toistaiseksi johtavat standardit kestävyysraportoinnissa.

GRI:n ohella suosittuja vaihtoehtoisia tai toisiaan täydentäviä raportointiohjeita ovat esimerkiksi Sustainability Accounting Standards Board (SASB) -standardit, integroitu raportointi sekä Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) -työryhmän suositukset. SASB-standardi on vuonna 2018 julkaistu toimialakohtainen standardi, ja se on kehitetty ensisijaisesti sijoittajille suunnattua raportointia varten, integroidussa raportoinnissa tavoitellaan yrityksen arvonluonnin

hahmottamista eri aikajänteillä ja TCFD on työryhmä, jonka pyrkimyksenä on saada yritykset raportoimaan ilmastoon liittyvistä riskeistään ja mahdollisuuksistaan. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4.)

Myös tilinpäätösstandardeja kehittävä IFRS-säätiö on lähtenyt mukaan kestävyysraportointistandardien kehitykseen. Vuoden 2021 lopussa jo edellä mainittuja SASB-standardeja kehittänyt Value Reporting Foundation (VRF) sekä ilmastoraportointiin keskittynyt Climate Disclosure Standards Board (CDSB) yhdistettiin IFRS-säätiöön muodostaen uuden IFRS-säätiön alla toimivan International Sustainability Standards Boardin (ISSB). GRI sekä ISSB ilmoittivat vuoden 2022 alussa aloitavansa yhteistyön globaalien kestävyysraportointistandardien kehittämisessä. ISSB:n standardeihin tulee sisältymään CDSB:n ilmastoraportointistandardit sekä TCFD:n suositukset. ISSB:n tarkoituksena on kehittää maailmanlaajuisesti käytettävät sijoittajien tietotarpeisiin kohdistetut kestävyysraportointistandardit, jotka perustuvat yksinkertaiseen olennaisuuteen. Ensimmäiset ISSB:n standardit IFRS S1 sekä IFRS S2 julkaistiin kesäkuussa 2023. IFRS S1 standardi käsittelee yritysten kestävyysriskejä sekä mahdollisuuksia lyhyellä-, keskipitkällä- sekä pitkällä aikavälillä ja IFRS S2 standardi käsittelee ilmastoon liittyviä tietoja. Toistaiseksi GRI:n standardit ovat suosituimmat kestävyysraportoinnissa käytettävät standardit, mutta ISSB:n standardit tulevat jatkossa haastamaan niiden aseman johtavina standardeina. (Kallunki 2022, luku 7; Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; IFRS 2023.)

ISSB:n standardien tulevaa asemaa edistää se, että kaksi ensimmäistä ISSB-standardia on luotu rinnakkain ESRS-standardien kanssa yhteistyössä Euroopan komission sekä EFRAGin kanssa. Standardien keskinäisellä yhdenmukaisuudella pyritään välttämään ylimääräistä raportointia, jos yritys aikoo raportoida ESRS-standardien lisäksi ISSB-standardien mukaisesti. (Euroopan komissio 2023b.)

3.4 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (GRI) on kansainvälinen kestävyysraportointialoite, jonka kehitys alkoi vuonna 1997 ja sen käynnistämisen takana olivat YK:n ympäristöohjelma (UNEP) sekä Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES). GRI:n visiona on yritysten kestävyysraporttien vertailukelpoisuuden kohentaminen sekä kestävyysraportoinnin vakiinnuttaminen taloudellisen raportoinnin tavoin. GRI-standardit on luotu yhteistyössä raportteja käyttävien sidosryhmien kanssa. Keskeisiksi sidosryhmiksi on nimetty esimerkiksi sijoittajat, ammattiyhdistysliikkeet, viranomaiset, tutkimuslaitokset, tilintarkastusyhteisöt ja muut yhteiskunnalliset toimijat. (Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2013, 106.) GRI:tä on kuitenkin kritisoitu siitä, ettei se enää aja niin vahvasti laajaa sidosryhmäajattelua, vaan keskittyminen on siirtynyt enemmän yritysjohdon intresseihin

(Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2). KPMG:n vuoden 2022 selvityksen mukaan GRI-standardit ovat globaalisti käytetyin ohjeistus kestävyysraportoinnissa (KPMG 2022, 23).

GRI-standardit on jaettu kolmeen osaan: yleiset standardit (Universal Standards), toimialakohtaiset standardit (Sector Standards) ja aihekohtaiset standardit (Topic Standards). Yleisiä standardeja noudattavat kaikki GRI:n mukaisesti raportoivat yritykset, toimialakohtaisista standardeista yritys raportoi sen toimialalle soveltuvan standardin mukaisesti, jos sellainen on saatavilla ja aihekohtaisia standardeja yritys käyttää perustuen sen laatimaan olennaisuusarvioon. (GRI 2021, 2–4.)

GRI-standardit on luotu etenkin suurille sekä globaalisti toimiville yrityksille (Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4). GRI kuitenkin antaa yrityksille mahdollisuuden soveltaa standardeja joko raportoiden standardien mukaisesti (in accordance) tai standardeihin viitaten (with reference). GRI suosittelee yrityksiä raportoimaan standardien mukaisesti, sillä se tarjoaa kattavamman kuvan yrityksen kestävyysvaikutuksista. Standardeihin viitaten voi raportoida, jos yritys ei kykene täyttämään kaikkia raportointivaatimuksia tai jos se tahtoo raportoida vain tietyistä aiheista. (GRI 2021, 5.) GRI-standardit perustuvat kaksinkertaiselle olennaisuudelle (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2).

3.5 Euroopan unionin kestävyysraportointialoitteet

Euroopan unionissa on harmonisoitu jäsenmaiden välistä kansallista lainsäädäntöä direktiiveillä muun muassa yritystoimintaan ja kaupankäyntiin liittyen. EU:n sisämarkkinat perustuvat ihmisten, tavaroiden, palveluiden ja pääoman vapaalle liikkuvuudelle ja tämän takaamiseksi EU:n lainsäädännöllä on luonnollisesti merkittävä rooli. Vapaiden sisämarkkinoiden lisäksi EU:n tavoitteena on pääomamarkkinaunionin (CMU, The capital markets union) edistäminen. Pääomamarkkinaunionin tavoitteena on helpottaa pk-yritysten rahoituksen saantia, lisätä EU:n houkuttelevuutta sijoituskohteenä sekä parantaa EU:n globaalia kilpailukykyä. Pääomamarkkinaunioni linkittyy Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaan, jolla tavoitellaan Euroopan nousua ensimmäiseksi ilmasto-neutraaliksi maanosaksi. Yksi Euroopan vihreän kehityksen ohjelman alatavoite on talouskasvun erottaminen resurssien käytöstä. (Liappis ym. 2019, luku 6; Euroopan unioni s.a.; Euroopan komissio s.a.a.; Euroopan komissio s.a.b.) Kestävyysraportointi linkittyy kestävään kehitykseen, yritystoimintaa ohjaavaan lainsäädäntöön sekä rahoituksen ohjaamiseen kestäviin investointeihin.

Ensimmäisen kerran yritysten muiden kuin taloudellisten tietojen raportointiin viitattiin EU-lainsäädännössä vuoden 2003 modernisointidirektiivissä, jossa yrityksen toimintakertomukseen lisättiin vaatimus yritykselle merkityksellisten ympäristö-, sosiaalisten- ja muiden näkökulmien huomioon ottamisesta. Vaatimuksessa yhteiskunnasta ja ympäristöstä raportointi jäi vielä kuitenkin vapaaehtoiseksi, lakiin perustuvan tilinpäätös- ja toimintakertomussääntelyn ulkopuolelle ja toimintakertomuksesta irralliseksi raportiksi. Vuonna 2014 kestävyysraportointi eteni NFRD-direktiivin myötä, ja

vuonna 2023 CSRD-direktiivin myötä. CSRD-direktiiviin kuuluvat myös ESRS-standardit, joiden mukaan kestävyysraportointivelvollisten yritysten on laadittava kestävyysraporttinsa. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; Euroopan komissio 2023.)

3.5.1 Non-Financial Reporting Directive (NFRD)

NFRD-direktiivi on 2014 voimaanastunut EU-direktiivi, jolla säädettiin muita kuin taloudellisia tietoja koskevasta selvityksestä. Suomessa direktiivin vaatimukset saavutettiin sisällyttämällä ne kirjanpitolakiin sekä arvopaperimarkkinalakiin. Virallisesti NFRD ei ole itsenäinen direktiivi vaan sillä muutettiin tilinpäätösdirektiivin (Accounting Directive) raportointivaatimuksia. NFRD:n myötä suurilta yleisen edun kannalta merkittäviltä yrityksiltä ja konserneilta (käytännössä suurilta pörssiyrityksiltä, luottolaitoksilta sekä vakuutusyrityksiltä) alettiin vaatia muiden kuin taloudellisten tietojen selvityksen julkaisemista. NFRD:n mukaisesti tietoja oli annettava vähintään siitä, kuinka yritys huolehti ympäristöasioista, sosiaalisista asioista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Selvitykseen tuli myös lisätä lyhyt kuvaus liiketoimintamallista, toimintaperiaatteista, joita yhteisö oli noudattanut huolehtiessaan muun kuin taloudellisen tiedon soveltamisalaan kuuluvista asioistaan, toimintaperiaatteiden tulokset sekä muita tarkentavia tietoja. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; ESGpalvelu 2022.)

Direktiivissä päätös muiden kuin taloudellisen tiedon selvitysten ulkopuolisesta varmentamisesta jätettiin jäsenmaiden valittavaksi. Suomessa varmentamista ei edellytetty, mutta esimerkiksi Italiassa ja Ranskassa varmennus vaadittiin. Suomessa tilintarkastuksen yhteydessä vain tarkistettiin, että selvitys oli annettu. Direktiivillä tavoiteltiin läpinäkyvyyden, selvitysten yhdenmukaisuuden ja vertailukelpoisuuden lisäämistä. Lopulta selvitysten taso jäi kuitenkin vaihtelevaksi jäsenmaiden kesken. Tämä johtui osittain siitä, ettei selvityksiä varmennettu kaikissa jäsenmaissa, varmentamisesta ei ollut yhtenäistä linjaa ja selvityksen antamiselle annettiin vuonna 2017 21 eri raportointistandardia, joiden mukaan oli mahdollista raportoida. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2; ESGpalvelu 2022.)

Vuonna 2019 Euroopan komissio julkaisi täydentävät ohjeet ilmastoon liittyvien tietojen raportoinnista. Ohjeet perustuivat Task Force on Climate-Related Financial Disclosures työryhmän vuoden 2017 suosituksiin, joissa kannustettiin rahoitusalan yrityksiä antamaan tietoja ilmastoon liittyvistä riskeistä ja mahdollisuuksista. Lopulta Euroopan komissio itse arvioi, etteivät vuonna 2017 annetut suositukset raportointistandardeista tai vuonna 2019 annetut täydentävät ohjeet ilmastoon liittyvien tietojen raportoinnista riittäneet parantamaan yritysten muiden kuin taloudellista tietoa koskevien selvitysten laatua ja vertailukelpoisuutta, joten päätettiin aloittaa uuden kestävyysraportointidirektiivin laatiminen. (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2.)

3.5.2 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

CSRD-direktiivi on 2023 voimaanastunut EU-direktiivi, jolla vahvistetaan yritysten yhteiskunta- ja ympäristövaikutusten raportointiin liittyviä raportointisääntöjä (Euroopan Komissio 2023). CSRD-direktiivin laatiminen aloitettiin, koska Euroopan komissio totesi NFRD-direktiivin vaativan uudistamista. NFRD-direktiivin mukaisten muiden kuin taloudellisten tietojen selvitysten sisällöt ja tasot olivat vaihtelevia jäsenmaiden välillä. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, luku 4.) Raporteista myös puuttui tietoja, joita sijoittajat, sekä muut sidosryhmät pitivät tärkeinä. Vajavaisten selvitysten vertailu yritysten kesken oli haastavaa. (Euroopan komissio 2021.) CSRD-direktiivi tulee velvoittamaan useampia yrityksiä raportoimaan kestävyysseikoista verrattuna NFRD-direktiiviin. Suomessa NFRD-direktiivin piiriin kuuluvia yrityksiä oli noin 100 ja CSRD-direktiivin piiriin tulee kuulumaan arviolta noin 600–800 yritystä. (Finnwatch 2022.)

Uuden direktiivin tavoitteena on varmistaa, että sijoittajat sekä muut sidosryhmät saavat tarvitsemansa tiedot arvioidessaan yrityksen toiminnan vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön sekä voivat arvioida yritykseen liittyviä taloudellisia riskejä ja mahdollisuuksia liittyen ilmastonmuutokseen sekä muihin kestävyysteemoihin. CSRD-direktiivin raportointivelvollisuus tulee koskettamaan yrityksiä asteittain. Vuoden 2024 alusta CSRD-direktiivin piiriin siirtyvät NFRD-direktiivin piiriin kuuluneet suuret yleisen edun kannalta merkittävät yritykset, vuoden 2025 alusta suuret listaamattomat yritykset ja vuoden 2026 alusta pienet- ja keskisuuret listatut yritykset. Listatut pk-yritykset voivat kuitenkin lykätä raportoinnin aloittamista vuoteen 2028. Yritysten on raportoitava erillisten kestävyysraportointistandardien mukaisesti (ESRS). (Euroopan komissio 2023; Euroopan komissio 2023b.) Muita muutoksia NFRD-direktiiviin verrattuna ovat tietojen julkistaminen osana toimintakertomusta eikä erillisenä selvityksenä, tietojen julkistaminen koneluettavassa muodossa sekä vaatimus kestävyysraporttien varmentamisesta (Vanhala & Ristaniemi 2022, luku 2).

3.5.3 European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

ESRS-standardit ovat vuonna 2023 Euroopan komission delegeituna säädöksenä hyväksymät standardit, joiden mukaan CSRD-direktiivin alaiset yritykset tulevat laatimaan kestävyysraportit. Yhtenäisillä raportointistandardeilla tavoitellaan laadukkaampia kestävyysraportteja, raportointikustannusten laskua yrityksille pitkällä aikavälillä sekä vertailukelpoisia ja luotettavia kestävyysraportteja. Komission hyväksymät standardit on laadittu yhteistyössä EFRAGin (European Financial Reporting Advisory Group) kanssa. EFRAG on pääosin EU:n rahoittama itsenäinen neuvoa-antava elin. EFRAG laati luonnokset ESRS-standardeiksi ja niiden laadinnassa tehtiin yhteistyötä muun muassa sijoittajien, yritysten, tilintarkastajien ja ammattiyhdistysliikkeiden kanssa. Standardien laatimisessa on tavoiteltu laajaa yhteneväisyyttä ISSB- sekä GRI-standardien kanssa. (Euroopan komissio 2023b.)

ESRS-standardit sisältävät 12 eri standardia, jotka kattavat yhdessä laajasti eri kestävyysteemoja. Kaksi standardia sisältää läpileikkauksen kaikkiin kestävyysteemoihin (Cross-cutting standards), viisi standardia käsittelee ympäristövastuuta, neljä sosiaalista vastuuta ja yksi hyvää hallintotapaa. ESRS 1 standardi ei sisällä tiedonantovaatimuksia vaan esittelee yleisiä raportointiin liittyviä periaatteita. ESRS 2 standardi, jota kaikkien raportointivelvollisten yritysten on noudatettava, sisältää olennaisia tiedonantovaatimuksia sekä vähimmäistiedonantovaatimuksia kaikista kestävyysteemoista. Loppuja kymmentä standardia yritykset noudattavat perustuen heidän laatimaansa olennaisuusarvioon. Olennaisuusarvioon perustuvat tiedonantovaatimukset eivät ole vapaaehtoisia raportoitavia, vaan tiedot on julkaistava, jos ne on todettu yrityksen toiminnan kannalta olennaisiksi. Yrityksen kestävyystekijöiden olennaisuuden arviointiprosessi on myös ulkopuolisen varmennuksen alainen. Jos yritys toteaa, ettei ilmastonmuutos ole olennainen sen toiminnan kannalta, on sen esitettävä yksityiskohtainen selvitys siitä, kuinka olennaisuusarviossa on päädytty kyseiseen päätelmään. (Euroopan komissio 2023b; Tofuture 2023.)

Läpileikkaavat standardit	Ympäristövastuu	Sosiaalinen vastuu	Hyvä hallintotapa
<ul style="list-style-type: none"> • ESRS 1 Yleiset vaatimukset • ESRS 2 Yleiset tiedot 	<ul style="list-style-type: none"> • E1 Ilmastonmuutos • E2 Pilaantuminen • E3 Vesivarat ja merten luonnonvarat • E4 Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit • E5 Resurssien käyttö ja kiertotalous 	<ul style="list-style-type: none"> • S1 Oma työvoima • S2 Arvoketjun työntekijät • S3 Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt • S4 Kuluttajat ja loppukäyttäjät 	<ul style="list-style-type: none"> • G1 Liiketoiminnan harjoittaminen

Kuva 8. ESRS-standardit

Kuten edellä mainittiin, sisältää kaikkia raportointivelvollisia yrityksiä velvoittava ESRS 2 standardi tiedonantovaatimuksia sekä vähimmäistiedonantovaatimuksia liittyen kaikkiin kestävyysteemoihin. Standardin tiedonantovaatimukset on jaettu viiteen aihealueeseen: 1. Laadisperusteet, 2. Hallinto, 3. Strategia, 4. Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta sekä 5. Mittarit ja tavoitteet. 12:n tiedonantovaatimuksen lisäksi standardi sisältää neljä vähimmäistiedonantovaatimusta. Tiedonantovaatimuksen ja vähimmäistiedonantovaatimuksen erottaa toisistaan se, että yksittäistä tiedonantovaatimusta noudatetaan vain kerran, kun taas vähimmäistiedonantovaatimuksia sovelletaan jokaisten aihekohtaisissa ja myöhemmin julkaistavissa alakohtaisissa standardeissa olevien tiedonantovaatimusten kanssa. Käytännössä yritys siis soveltaa vähimmäistiedonantovaatimuksia sen olennaisuuden arviointiprosessin myötä tunnistamistaan olennaisista kestävyysseikoista

raportoitaessa. (Euroopan komissio 2023d, 4, 37–39.) Liitteenä olevassa oppaassa eurooppalaisesta kestävyysraportoinnista käydään tarkemmin läpi ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset, vähimmäistiedonantovaatimukset sekä mitä niillä tavoitellaan.

Kirjoitushetkellä EFRAG luonnostelee suppeampia oikeasuhteisia raportointistandardeja listatuille pk-yrityksille. Pk-yritykset voivat itse päättää, laativatko ne kestävyysraporttinsa tulevien suppeampien standardien, vai jo julkaistujen laajempien ESRS-standardien mukaisesti. Myös listaamattomilla pk-yrityksillä voi tulla tarve kestävyystietojen julkaisemiselle esimerkiksi rahoitusta hakiesaan, jonka vuoksi EFRAG luonnostelee myös vapaaehtoisia oikeasuhteisia raportointistandardeja listaamattomille pk-yrityksille. Lisäksi toimialakohtaiset standardit ovat kehitteillä. EFRAG tulee myös julkaisemaan tulevaisuudessa lisää ohjeistusta ESRS-standardien mukaisesta raportoinnista. Euroopan komissio on suositellut, että EFRAG keskittyisi tulevaisuudessa ohjeistuksissa etenkin olennaisuuden arviointiprosessiin sekä yrityksen arvoketjuun liittyvään raportointiin. (Euroopan komissio 2023b.)

3.5.4 CSRD-direktiivin kansallinen voimaansaattaminen Suomessa

Euroopan unionin lainsäädäntö saatetaan voimaan eri tavoin säädöstyypin mukaan. EU-direktiivit velvoittavat kaikkia EU-maita saavuttamaan siinä määritellyt tavoitteet, mutta jäsenvaltiot saavat itse päättää, kuinka direktiivin tavoitteet sisällytetään kansalliseen lainsäädäntöön sopivaksi. Yleinen vaatimus on, että direktiivi on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöön kahden vuoden sisällä direktiivin antamisesta. (Euroopan komissio s.a.)

Suomessa CSRD-direktiivin täytäntöönpanoa valmistelee Työ- ja elinkeinoministeriö. Kestävyysraportointidirektiivin kansalliseksi voimaansaattamiseksi ehdotetaan kirjanpitolain, tilintarkastuslain, osakeyhtiölain, osuuskuntalain, tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista annetun lain, luottolaitostoiminnasta annetun lain, vakuutusyhtiölain, eläkesäätiöistä ja eläkekassoista annetun lain, merimieslain, maatalousyrittäjän eläkelain, arvopaperimarkkinalain, finanssivalvonnasta annetun lain ja kaupparekisterilain muuttamista. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2023.)

4 Empiirinen osa

Tässä osassa käydään läpi tämän toiminnallisen opinnäytetyön prosessia, joka johti kestävyysraportointivelvollisille yrityksille suunnatun oppaan laatimiseen. Ensimmäisessä alaluvussa kuvataan opinnäytetyöprosessin lähtötilannetta, perustellaan oppaan tarve sekä määritellään laadullisia kriteerejä ohjeistavalle materiaalille. Toisessa alaluvussa käydään läpi tuotoksen eli oppaan toteuttamisprosessin vaiheet, prosessin aikana tekemäni valinnat sekä perustellaan työn laatimiseen valitsemani menetelmä.

4.1 Tuottamisen lähtötilanteen kuvaus ja suunnittelun esittely

Aloitin opinnäytetyön aiheen pohdinnan keväällä 2023. Halusin löytää ajankohtaisen aiheen, joka oli selkeästi rajattavissa ja jolle oli määriteltävissä kohderyhmä, joka työstä hyötyy. Henkilökohtaisina toiveina oli myös löytää aihe, joka kiinnosti minua ja johon tutustumisesta voisi tulevilla uralani olla hyötyä. Vastuullinen liiketoiminta on läpi opintojen kiinnostanut minua, joten lähdin hakemaan sopivaa aihetta siihen liittyen. Juuri sopivasti kesällä 2023 oltiin julkaisemassa CSRD-direktiivin alaiset ESRS-standardit ja koin heti, että niihin liittyen voisi keksiä jotain hyödyllistä. Olin syksyllä 2022 opiskelijavaihdossa Belgiassa, ja siellä opintoihini kuului kurssi EU-lainsäädännöstä. Kurssi oli erittäin mielenkiintoinen, joten pääsin tässä opinnäytetyössä yhdistämään kiinnostukseni vastuulliseen liiketoimintaan sekä EU-lainsäädäntöön. Kun aihe alkusyksystä 2023 hyväksyttiin, oli minulla jo selkeä käsitys työn toteutustavasta, kohderyhmästä sekä aiheen rajauksesta mielessäni. Purin ajatukseni opinnäytetyösuunnitelmaan ja siirryin varsinaisen työn kirjoittamiseen.

Työn aiheen keksittyäni totesin, että työn laatiminen toimeksiantajalle rajoittaisi mahdollisuuttani laatia laajaa kohderyhmää hyödyntävä opas. Siksi päätin laatia työn itsenäisesti. Oppaan keskeisin kohderyhmä ovat suomalaiset listaamattomat suuret yritykset, joiden on aloitettava kestävyysraportointi vuodesta 2025 eteenpäin. Opasta voivat hyödyntää myös ne listatut pienet ja keskisuuret yritykset, jotka aikovat laatia laajan kestävyysraportin. Listattujen pk-yritysten kestävyysraportointivelvoite alkaa vuodesta 2026 eteenpäin, mutta heillä on mahdollisuus siirtää raportoinnin aloitusta vuoteen 2028 saakka. EFRAG luonnostelee tällä hetkellä listatuille pk-yrityksille niin sanottuja vaihtoehtoisia oikeasuhteisia standardeja. Käytännössä ne ovat suppeammat standardit, jotka perustuvat jo julkaistuihin ESRS-standardeihin. Listatut pk-yritykset voivat itse päättää, raportoivatko ne nykyisten standardien laajuudessa vai myöhemmin julkaistavien suppeampien standardien laajuudessa. (Euroopan komissio 2023b.)

Opas vastaa kestävyysraportointivelvollisten yritysten tietotarpeeseen kestävyysraportoinnin perusteista ja kaikkia raportoivia yrityksiä velvoittavan ESRS 2 standardin tiedonantovaatimuksista, vähimmäistiedonantovaatimuksista sekä niiden tavoitteista. Opas on helposti lähestyttävä ja

ymmärrettävissä oleva lähde yrityksille, joilla ei ole entuudestaan tietoa tulevasta niitä velvoittavasta lainsäädännöstä. Oppaan luettuaan lukijan kynnyksen varsinaisen standarditekstin läpikäymiseen madaltuu. Merkittäviä ulkopuolisia rajoitteita tuotoksen laadinnassa ei ole ollut. Toki kun kyseessä on opinnäytetyö, on sen sopiva laajuus pitänyt mielessä. Oppaasta olisi halutessaan voinut laatia vaikka kokonaisen kirjan, mutta tässä muodossaan oli tärkeää pohtia sitä, mitkä ovat olennaisimmat asiat, jotka yritysten tulisi tietää kestävyysraportoinnista, kun heillä ei ole aiheesta aikaisempaa tietoa.

Oppaan laadinnassa on otettu huomioon laadullisia kriteerejä. Kotimaisten kielten keskus (s.a.) määrittelee, että onnistuneessa ohjeistuksessa käytetään käskymuotoa, ei oleteta, että lukijalla on tarvittavat taustatiedot toimintojen tekemiselle ja se on helposti hahmotettavissa olevassa muodossa. Kestävyysraportointi sisältää useita eri toimintoja ja käsitteitä. Opas on pitkälti raportointia sekä ESRS 2 standardia avaavaa tekstiä, joka ei sisällä toimenpiteitä lukijalta. Siksi oppaan alkuosioita ei ole kirjoitettu käskymuodossa. Opas nimenomaan valmistele lukijaa tarvittavien taustatietojen sisäistämiseen, jotta hänellä on jatkossa mahdollisuus toimia standardien vaatimusten mukaisesti. Ainoastaan Kuinka aloittaa valmistautuminen raportointiin sekä Lopuksi osiot sisältävät selkeitä toimenpiteitä, jotka on kirjoitettu käskymuodossa. Oppaan sisältämien prosessikuvausten vaiheittaiset etenemiset on havainnollistettu nuolimerkeillä ja/tai numeroilla. Oppaan osioiden vaihtumista on havainnollistettu taustan värin vaihtumisella ja jos osio kattaa monta sivua, lukee sivun vasemmassa alalaidassa käsiteltävän osion nimi. Tekstien fontiksi valikoitui Open Sans, joka on selkeä ja helposti luettava. Oppaassa käytettävät väriyhdistelmät saavuttavat WCAG-ohjeistuksen korkeimman, eli AAA tason värikontrastin. Tuotosta voidaan pitää hyvänä, sillä se täyttää nämä esitellyt laatukriteerit.

4.2 Tuotoksen tuottamisen kuvaus

Opinnäytetyön myötä muodostuneen oppaan laadinta alkoi jo opinnäytetyön suunnitteluvaiheessa. Varsinainen oppaan toteutus alkoi siinä vaiheessa, kun olin kirjoittanut työn tietoperustan valmiiksi. Oppaan laatimiseen kuului viisi eri työvaihetta: kohderyhmän, hyödyn ja tavoitteiden pohdinta ja määrittäminen, oppaan rakenteen luonnostelu ja sopivan toteutusmallin päättäminen, tiedonkeruu, toteutus ja palautteen kerääminen ja muutokset niiden pohjalta.

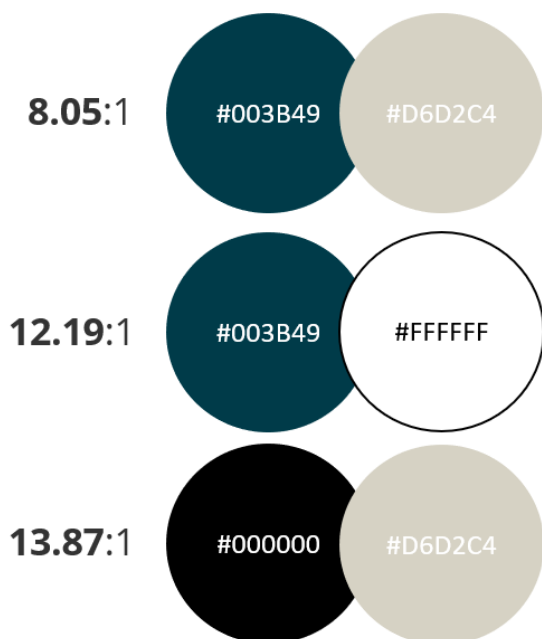


Kuva 9. Tuotoksen laatimisen vaiheet

Keväällä 2023 työn aihetta muotoillessani pohdin samalla oppaan kohderyhmää ja mitä hyötyä siitä lukijalle olisi. Tarkemmat oppaan tavoitteet muotoutuivat alkusyksystä 2023, opinnäytetyösuunnitelmaa kirjoittaessani. Siksi vaihe on jaettu pohdintaan ja varsinaiseen määrittämiseen. Minulle oli tärkeää jo aihetta valitessani pohtia sitä, että työlle on varmasti olemassa selkeästi määriteltävissä oleva kohderyhmä sekä heille osoitettavissa olevaa hyötyä. Kohderyhmäksi valikoituivat suomalaiset listaamattomat suuret yritykset sekä listatut pienet ja keskisuuret yritykset, jotka aikovat laatia laajan kestävyysraportin. Nämä kohderyhmät valikoituivat, koska heille kestävyysraportointi tulee uutena asiana vastaan tulevina vuosina. Vapaasti hyödynnettävissä oleva opas vastaa myös pienemmillä resursseilla toimivien pk-yritysten tietotarpeisiin. Opas sisältää kattavat perustiedot kestävyysraportoinnin kulusta sekä kaikille raportoiville yrityksille pakollisesta ESRS 2 standardista helposti ymmärrettävässä muodossa, joten se on erinomainen lähde raportointiin valmistautuessa, kun lukijan tiedot aihealueesta ovat vielä suppeat. Oppaan tavoitteiksi määrittelin, että sen on oltava luotettava ja helposti ymmärrettävä ohjeistus määrämuotoiseen kestävyysraportointiin sekä ESRS 2 standardin tiedonantovaatimuksiin. Lisäksi tavoitteina oli, että opas pysyy luotettavana, helposti ymmärrettävänä, ajankohtaisena ja hyödynnettävänä ainakin viisi vuotta oppaan valmistumisesta, koska sinä aikana kohderyhmän raportointivelvollisuus alkaa.

Oppaan rakennetta ja sisältöä luonnostelin opinnäytetyösuunnitelmaa kirjoittaessani. Oppaan sisältö pysyi samana, kuin mitä suunnitteluvaiheessa luonnostelin: Lukijalle, Keskeiset käsitteet, Johdanto kestävyysraportointiin, Raportointivelvollisuuden laajeneminen asteittain, ESRS-standardit, ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset, Kuinka aloittaa valmistautuminen raportointiin ja Lopuksi. Oppaassa käydään läpi olennaisimmat vaatimukset ja periaatteet, jotka tulee ymmärtää valmistautuessa kestävyysraportointiin. Aivan kuten kestävyysraporttien on perustuttava vain olennaisimpiin asioihin, on sama periaate otettu huomioon oppaan laadinnassa, jotta tietoa ei ole liikaa ja opas pysyy helposti ymmärrettävänä. Oppaan toteutusmalliksi valikoitui PowerPoint, koska ohjelma on minulle entuudestaan tuttu, valmista opasta on PowerPoint -tiedostona helppo jakaa kohderyhmälle ja pidemmissäkin tekstitiedostoissa (esim. tilinpäätökset) on alkanut yleistymään malli, jossa sivut ovat vaakatasossa. Vaikka PowerPointia käytetään paljon esityksien laadintaan, ei minun työni tässä muodossa taivu esitysmateriaaliksi. Opas on tarkoitettu luettavaksi. Tiedoston pohjalta on kuitenkin suhteellisen helppoa laatia esitysmuotoinen versio, jos sellaiselle on tarvetta.

Valitsin oppaassa käytettävät värit ottaen huomioon mielikuvan vastuullisuusteemasta sekä saavutettavien värien kriteerit. Päädyin neljään väriin, joiden yhdistelmästä muodostuu harmoninen kokonaisuus ja joista saa muodostettua kolme väriyhdistelmää, jotka täyttävät saavutettavuuden takaavan kontrastieron. Kaikki kuvassa 10. esitetyt kolme väriyhdistelmää saavuttavat WCAG-ohjeistuksen korkeimman, eli AAA tason värikontrastin. Tasolla AAA vähimmäiskontrasti on 7:1. (Saavutettavuusopas s.a.)



Kuva 10. Oppaan värikartta ja värikontrastit saavutettavuuden takaamiseksi

Työssä tiedonkeruu vaihe tarkoitti käytännössä opinnäytetyöraportin tietoperustan kirjoittamista. Kestävyyseraportointi oli minulle entuudestaan tuntematon aihe, joten tietoperustan kirjoittaminen toimi tilaisuutena ensin itse perehtyä laajasti yritys vastuun ja kestävyysraportoinnin teemoihin, ennen samaan aihepiiriin kuuluvan oppaan laatimista. Työn menetelmänä on käytetty integratiivista kirjallisuuskatsausta. Integratiivisella kirjallisuuskatsauksella luodaan uusia näkökulmia ja käytäntöjä valikoidun aineiston pohjalta. Integratiivinen kirjallisuuskatsaus sopi työlleni systemaattista kirjallisuuskatsausta paremmin, sillä käytössäni oli useita erityyppisiä aineistoja. Integratiivisessa kirjallisuuskatsauksessa käytettävät aineistot voivat olla julkaisemattomia tutkimuksia, kirjallisuutta sekä ei-vertaisarvioituja raportteja ja julkaisuja. Systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa käytettävät aineistot rajoittuvat vain laadukkaimpiin alkuperäistutkimuksiin. Integratiivisen kirjallisuuskatsauksen avulla koottu tieto tukee toiminnallisen opinnäytetyön tuotoksen sisältöä ja ammatillisten käytäntöjen kuten ohjeistuksien kehittämistä. (Vilkka 2023, 27, 130–131.)

Varsinaisen oppaan toteutuksen aloitin 9.10. viimeisteltyäni opinnäytetyöraportin tietoperustan. Toteutusvaiheeseen kului aikaa noin kaksi viikkoa. Kirjoittaminen oli varsin vaivatonta, koska teeman keskeiset lähteet ja kestävyysraportoinnin periaatteet olivat tuoreena muistissa. Oppaan laatimisessa on käytetty samoja lähteitä, kuin raportin tietoperustassakin.

Viimeinen vaihe oli palautteen kerääminen ja muutokset sen pohjalta. Pyysin neljää henkilöä lukemaan oppaan saadakseni palautetta toteutuksen toimivuudesta sekä tekstin ymmärrettävyydestä. Oppaan lukeneita henkilöitä yhdisti se, ettei heillä ollut aiempaa tietämystä kestävyysraportoinnista. Lisäksi heitä yhdisti se, että he joko työskentelevät asiantuntijatehtävissä tai omaavat

sellaisen koulutustaustan, jonka myötä voivat tulevaisuudessa toimia asiantuntijatehtävissä, joissa eteen voi tulla tilanteita, jolloin täytyy ottaa haltuun omaan työhön vaikuttavia lainsäädännön asettamia muutoksia. Lähetin oppaan luettavaksi sähköpostitse PPTX-tiedostona, joka osoittautui toimimattomaksi ratkaisuksi. Oppaan sivut eivät auenneet samalla asettelulla, kuin laatimassani tiedostossa. Ongelma korjattiin vaihtamalla PPTX-tiedostosta PDF-tiedostoon. PDF-tiedostona opas aukeaa alun perin tarkoitetussa muodossaan ja sitä on helppo selata. Lukijat olivat oppaan sisältöön tyytyväisiä ja kokivat sisäistäneensä perusteet kestävyysraportoinnista. Erityisesti prosessi-kaavion tai aikataulun sisältävät sivut koettiin hyödyllisinä laajan aiheen hahmottamisessa. Opasta käytiin myös läpi opinnäytetyöohjaajan kanssa 24.10.2023, jolloin todettiin, ettei oppaan toteutusmuodossa tai sisällössä ollut muutostarpeita.

Opas ei sisällä salassa pidettävää tietoa, joten se löytyy kokonaisuudessaan liitteenä kohdasta liite 1. Koska koko opas on liitteissä luettavissa, ei tämä raportin osio sisällä alalukua lopullisen tuotoksen esittely.

5 Pohdinta

Tässä osiossa käydään aluksi läpi työn keskeisimmän teeman, eli kestävyysraportoinnin merkitystä matkalla kohti kestävämpää tulevaisuutta sekä tarkastelemieni ESRS-standardien saamaa kritiikkiä ja ajatuksiani siitä. Tämän jälkeen omista alaluvuissaan käsitellään työn tietoperustan sekä tuotoksen luotettavuutta, johtopäätöksiä työn onnistumisesta, kehittämis- ja tutkimusehdotuksia samaan aihealueeseen liittyen sekä omaa kokemustani opinnäytetyöprojektista.

Vastuullisuus on megatrendi, joka on tullut jäädäkseen, mutta mikä on kestävyysraportoinnin rooli matkalla kohti kestävämpää tulevaisuutta? Ja kuinka onnistuneet vuoden 2024 alusta voimaan astuvat ESRS-standardit ovat? Kuten yritys vastuuta käsitellessäni kirjoitin, siellä missä on rahaa, on myös valtaa ja siellä missä on valtaa, tulisi kantaa vastuuta. Vastuunkanto on tuotava läpinäkyvästi ilmi ja tähän tarpeeseen kattava määrämuotoinen kestävyysraportointi on hyvä ratkaisu.

Kestävyysraportointi on myös tarpeellinen väline EU:n tavoitteessa ohjata yksityistä rahoitusta kestäviin innovaatioihin sekä julkista rahoitusta ilmastonmuutokseen sopeutumiseen. Rahoituksen ohjaaminen kestäviin innovaatioihin pakottaa yritykset tarkastelemaan niiden toiminnan vaikutuksia ympäröivään maailmaan. Näen tarkoituksenmukaisena sen, että regulaatio asettaa kestävämmälle liiketoiminnalle taloudellisia riskejä. Kiteyttäisin kestävyysraportoinnin olevan tarpeellinen väline yritysten välisessä vertailussa, jotta yritystoimintaa voidaan ohjata kestävämpään suuntaan.

Heinäkuussa 2023 Euroopan komission delegoituna asetuksena hyväksytyt ESRS-standardit ovat saaneet osakseen niin kritiikkiä kuin kehujaakin. Merkittävin kritiikki esitettiin 11.10.2023, kun 44 Euroopan parlamentin jäsentä nostivat Euroopan parlamenttiin äänestettäväksi ehdotuksen vastalauseesta delegoidun säädöksen hylkäämiseksi. 18.10.2023 Euroopan parlamentti hylkäsi ehdotetun vastalauseen, kun 261 edustajaa äänesti vastalauseen puolesta ja 359 edustajaa vastaan. Vastalauseen puolelle äänät tulivat parlamentin keskusta-oikea-akselilta. Äänestyksen lopputulos kertoo siitä, ettei ehdotettuihin standardeihin olla oltu täysin tyytyväisiä. Kun Euroopan parlamentissa äänestettiin CSRD-direktiivistä, hyväksyttiin se luvuin 525–60. Parlamentti siis jakaa ajatuksen kestävyysraportoinnin tärkeydestä, mutta kestävyysraporttien muodon määrittelevät standardit eivät tässä muodossaan ole olleet yhtä laajasti kannatettuja. Euroopan komission hyväksymän delegoidun säädöksen kaataminen Euroopan parlamentissa on äärimmäisen harvinaista ja nyt vastalause nostettiin äänestettäväksi ja sen osalta äänestystuloksessa oli jakaumaa.

Ehdotetussa vastalauseessa nostettiin esille kehitysehdotuksia Euroopan komissiolle standardien kehittämiseksi, jotka olisi sitten pitänyt tuoda uutena delegoituna säädöksenä Euroopan parlamentin ja Euroopan unionin neuvoston tarkasteltavaksi. Ehdotetussa vastalauseessa Euroopan komissiota kehoitettiin laatimaan uusi delegoitu säädös, jossa olisi otettu huomioon (a) standardien

monimutkaisuuden vähentäminen käyttämällä ymmärrettävämpää kieltä ja esittämällä etukäteen määriteltäviä kvantitatiivisia suorituskykymittareita, (b) merkittävä standardien määrän vähentäminen, (c) kaikkien raportointivelvollisten yritysten mahdollisuus lykätä raportoinnin aloittamista ja kehoitus laatia vapaaehtoiset, määrälliset, mitattavissa olevat ja vertailukelpoiset standardit pk-yrityksille ja varmistettava, etteivät suuret yritykset painosta pk-yrityksiä raportoimaan, jos niiltä ei vaadita CSRD-direktiivin mukaista raportointia ja (d) taseen ja nettoliikevaihdon raja-arvojen muuttaminen ottaen huomioon inflaation vaikutuksen sekä tiettyjen yritysluokkien kohdalla henkilöstöluvumäärien raja-arvon nostamisen yritysten kokoluokkaa määriteltäessä. Edellä olevat kehotukset komissiolle on lyhennetty ja ovat kokonaisuudessaan luettavissa ehdotetusta vastalauseesta. Ehdotetussa vastalauseessa myös esitettiin kritiikkiä siitä, että standardit tuovat yrityksille suurta hallinnollista taakkaa, edellyttävät yrityksiltä merkittäviä resursseja ja vaarantavat komission aikomuksen vähentää byrokratiaa ja raportointivelvoitteita 25 prosentilla kilpailukykyongelmien vuoksi. (Euroopan Parlamentti 2023.)

Kritiikissä on jotain perää, mutta se on selkeästi ollut viime hetken epätoivoinen yritys kaataa standardit. Ymmärrän huolen etenkin pk-yritysten kyvystä vastata raportointitaakkaan sekä huolen raportoinnin sitomista resursseista. Olenhan juuri itsekkin laatinut opinnäytetyön omalta osaltani vastatakseni tähän avuntarpeeseen. Ehdotetussa vastalauseessa ei ole kuitenkaan otettu huomioon sitä, että EFRAG on jo laatimassa oikeasuhteisia ja suppeampia jo julkaistuihin ESRS-standardeihin perustuvia standardeja listatuille pk-yrityksille. Myös vapaaehtoiset listaamattomille pk-yrityksille kohdistetut standardit ovat kehitteillä. Jatkossa etenkin suurten yritysten scope 3 -päästöjen selvittämiseksi pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä on vaadittava niiden toiminnan kestävyysvaikutuksia avaavaa kestävyysraportointia. Scope 3 -päästöt sisältävät kaikki yrityksen toiminnasta epäsuorasti muodostuvat kasvihuonekaasupäästöt. Ne muodostuvat pitkälti yrityksen hankintaketjussa. (Ecobio 2023a.) Kaikkien pk-yritysten jättäminen raportointivelvoitteiden ulkopuolelle vaarantaisi suurten yritysten hankintaketjujen kestävyysvaikutusten selvittämisen. Ehdotetun vastalauseen huolen standardien monimutkaisuudesta Euroopan komission on mielestäni vastattava edellyttämällä EFRAGia julkaisemaan raportointia avaavaa materiaalia, jota se onkin jo laatimassa.

Positiivista on, että nyt virallisesti hyväksytyt ESRS-standardit perustuvat kaksinkertaiseen olennaisuuteen. On edistyksestä, että nyt merkittävä lainsäätäjä on laajasti velvoittavassa lainsäädännössä ilmaissut sen, että yritykseen ulkopuolelta kumpuavien taloudellisten riskien lisäksi on otettava huomioon yrityksestä ulkopuolelle ympäristöön ja yhteiskuntaan aiheutuvat riskit. Etenkin kun tulevaisuudessa kaksinkertaiseen olennaisuuteen perustuvat GRI-standardit tulee haastamaan ISSB:n standardit, jotka perustuvat lähinnä sijoittajien tarpeet huomioivaan yksinkertaiseen olennaisuuteen.

En väitä, että ESRS-standardit olisivat kaikin puolin ongelmaton viitekehys kestävyysraportointiin, mutta koen niiden olevan tarpeeksi hyvät, jotta kestävyysraportoinnissa päästään alkuun ja eteenpäin. Myös sitä voidaan pohtia, että olisiko meillä edes ollut aikaa odotella ja laatia täydellistä viitekehystä raportointiin, kun ratkaisujen löytämiselle ilmaston lämpenemisen estämiseksi yli 1,5 asteen on jo kiire?

5.1 Työn luotettavuus

Työn tietoperustan kirjoittamisessa on hyödynnetty laajasti kirjallisuutta, EU:n toimielinten julkaisemaa materiaalia, muutamia suurten tilintarkastusyhteisöjen tekemiä selvityksiä ja muuta materiaalia sekä muita yksittäisiä lähdeartikkeleita eri julkaisijoilta. Kirjallisuuden valinnassa on painotettu mahdollisimman uusia julkaisuja, mutta myös vanhempia julkaisuja on hyödynnetty niiltä osin, kuin tiedot ovat edelleen ajankohtaisia. Useissa luvuissa on tekstiviittauksien avulla nähtävissä se, että olen hyödyntänyt kappaleiden kirjoittamisessa useita lähteitä samaan aikaan. Kun lähteiden kesken on huomattavissa se, että teemoista kerrotaan samaan tapaan, lisää se käyttämieni lähteiden luotettavuutta. Lisäksi tietoperustassa on hyödynnetty suomen- sekä englanninkielistä lähdemateriaalia. Työn tietoperustaa voidaan pitää erittäin luotettavana perustuen sen laajaan lähdemateriaaliin, jota olen käsitellyt kriittisesti sekä hyödyntänyt tekstissä yhdistellen.

Työn tuotokselle, eli oppaalle asetin jo tavoitteisiin sen pysymisen ajankohtaisena ja luotettavana vähintään viisi vuotta sen valmistumisesta. Opas noudattaa samaa lähdemateriaalia, kuin raportin tietoperusta. Oppaan osio ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset on tekstiltään lähes identtistä ESRS 2 standardissa esitetyn tekstin kanssa, jotta tieto pysyy luotettavana ilman erillisiä tulkintoja. Oppaan osioon on valikoitu vain ne tiedot tiedonantovaatimuksista ja vähimmäistiedonantovaatimuksista, jotka ovat mielestäni olennaisia tietää siinä vaiheessa, kun standardiin on ensimmäistä kertaa tutustumassa. Olennaisina tietoina näen tiedonantovaatimusten ja vähimmäistiedonantovaatimusten kirjainlyhenteet, nimet sekä mitä vaatimuksella tavoitellaan. Opas on laadittu käyttäen integratiivista kirjallisuuskatsausta menetelmänä, eli oppaan sisältö perustuu luotettavaan lähdemateriaaliin, eikä sisällöltään luo uutta tietoa. Opasta voidaan pitää erittäin luotettavana, koska se perustuu työlle hyvin sopivalla menetelmällä jäsenneltyyn luotettavaan lähdemateriaaliin, josta ei ole laadittu omia tulkintoja.

5.2 Johtopäätökset sekä kehittämis- ja tutkimusehdotukset

Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tuloksena syntyi opas kestävyysraportointivelvollisille yrityksille eurooppalaisesta kestävyysraportoinnista sekä ESRS 2 standardista. Tavoitteiksi määrittelin, että oppaan on oltava luotettava sekä helposti ymmärrettävä ohjeistus tulevaan määrämuotoiseen kestävyysraportointiin ja ESRS 2 standardin tiedonantovaatimuksiin. Lisäksi tavoittelin sitä, että

opas pysyy tiedoiltaan luotettavana, helposti ymmärrettävänä, ajankohtaisena ja hyödynnettävänä ainakin viisi vuotta oppaan valmistumisesta. Oppaan luotettavuutta pohdin luvussa 5.1 Työn luotettavuus, mutta tiivistetysti tulin työn luotettavuuden arvioinnissa siihen tulokseen, että opasta voidaan pitää erittäin luotettavana, koska se on laadittu ohjeistukselle sopivalla menetelmällä perustuen luotettavaan lähdemateriaaliin, eikä se sisällä uutta tietoa, joka olisi syntynyt minun oman tutkimukseni tai tulkinnan tuloksena.

Helpon ymmärrettävyyden saavuttamiseksi oppaasta pyydettiin palautetta neljältä henkilöltä, joille kestävyysraportointi oli entuudestaan tuntematon aihe. Pyysin lukijoita kiinnittämään huomiota erityisesti tekstin ymmärrettävyyteen. Lukijat kokivat, että oppaan tekstiä on helppo seurata ja se on tyyliltään asiantuntijatehtävissä toimiville suunnattua asiatekstiä. Oppaan kohderyhmän huomioon ottaen helposti ymmärrettävä asiateksti on sopiva muoto oppaalle, joka on yleishyödyllinen ohjeistus yrityksille. Viiden vuoden aikatavoitteeseen perustuvien lisätavoitteiden onnistumista en voi tietenkään vielä arvioida, mutta aikatavoite on otettu huomioon opasta laadittaessa. Raportoinnin pohjana toimivat ESRS-standardit on nyt hyväksytty, joten oppaan keskeisimmän lähteen voi olettaa pysyvän muuttumattomana seuraavat viisi vuotta.

Valitsemani aihe on hyvin ajankohtainen määrämuotoisen kestävyysraportoinnin alkaessa vuoden 2024 alusta alkaen Euroopan unionissa. Lisäksi laatimani oppaan kaltaiset ohjeistukset ovat tulevina vuosina tarpeellisia etenkin pienemmillä resursseilla toimiville pk-yrityksille. Pk-yrityksiin ei ole aiemmin kohdistunut näin laajaa raportointivaatimusta koskien niiden toiminnan kestävyyttä, joten näissä yrityksissä ollaan suuren urakan edessä oman toiminnan kestävyyttä arvioitaessa ja lainsäädäntöön tutustuttaessa. Pohdinta-luvun alussa käsittelemästäni Euroopan parlamentin jäsenten ilmaisemasta kritiikistäkin on huomattavissa, että siirtymä määrämuotoiseen velvoittavaan kestävyysraportointiin tulee vaatimaan yrityksiltä niin osaamis- kuin taloudellisiakin resursseja. Tähän peilaten laatimaani vapaasti hyödynnettävissä olevaa opasta kaikkia raportointivelvollisia yrityksiä koskevasta ESRS 2 standardista voidaan pitää tarpeellisena.

Opas on muodoltaan ja sisällöltään sellainen, kuin alun perin suunnitelin. Ainoastaan tiedostomuoto, jossa opasta voi yrityksille jakaa on muuttunut PPTX-muodosta PDF-muotoon, jotta sivujen asettelut pysyvät muuttumattomina tiedostoa avattaessa. Olen tyytyväinen lopputulokseen sekä valitsemaani toteutustapaan. Ainoa haaste oppaan laatimisessa PowerPointilla tuli vastaan pidempiä tekstejä kirjoittaessa. PowerPoint on suunnattu paremmin esitysmateriaalien, kuin pitkien tekstien laatimiseen, joten oppaan osiot Lukijalle ja Johdanto kestävyysraportointiin osion alaosio Kestävyysraportoinnin taustaa Euroopan unionissa olisivat näyttäneet paremmilta, jos ne olisi laadittu ohjelmalla, joka tukee paremmin tekstinkäsittelyä. Nämä ovat kuitenkin vain pieniä yksityiskohtia oppaan kokonaisuuden huomioon ottaen. Sisällöltään opas on laajasta aihealueesta

olennaisimmat asiat esittelevä yleishyödyllinen tuotos, joka sopii kohderyhmän käytettäväksi kestävyysraportointiin ensimmäistä kertaa tutustuttaessa. Opasta laatiessani pohdin, että ohjeistuksen olisi voinut laatia myös videosarjana. Se olisi voinut olla mielenkiintoinen ja nykyaikainen tapa välittää tietoa. Videomuodossa tuotoksen laatiminen olisi kuitenkin vaatinut huomattavasti enemmän aikaa, taloudellisia resursseja sekä uuden opettelua.

Vastuullisuus on etenevässä määrin kasvava trendi, joka tulee jatkossakin olemaan osa liiketoimintaa sekä sitä ohjaavaa lainsäädäntöä. Mahdollisuuksia kehittämistöihin sekä tutkimuksiin on useita. Etenkin kun ensimmäisiä ESRS-standardien mukaisia kestävyysraportteja saadaan vuodesta 2025 eteenpäin, on aika tutkia täyttävätkö raportit ESRS-standardien mukaisen tavoitteen raporttien keskinäisestä vertailukelpoisuudesta. Näkisin myös pk-yritysten kestävyysraportointiin liittyvän useita hyödyllisiä aiheita joko tutkimukseksi tai kehittämistyöksi, joita voisi jo laatia. Nyt voisi esimerkiksi lähteä selvittämään pk-yritysten ajatuksia heitä odottavaan kestävyysraportointiin liittyen sekä milaista tukea he kaipaisivat kestävyysraportoinnin aloittamiseen.

5.3 Opinnäytetyöprojektin ja oman oppimisen arviointi

Opinnäytetyöprojekti oli minulle mielenkiintoinen ja opettavainen kokemus. Opin paljon yritysvastuusta ja kestävyysraportoinnista, opin tunnistamaan omia vahvuuksia ja heikkouksia itsenäisessä työskentelyssä ja sain selkeyttä omiin uratoiveisiini.

Minulla ei ollut entuudestaan laajaa tietämystä yritysvastuusta tai kestävyysraportoinnista. Opinnäytetyöprojektin tietoperustaa varten kävin laajasti läpi aiheeseen kuuluvaa lähdemateriaalia, ja raporttiin jäsentelemäni tieto näistä aihealueista on vain osa siitä, mitä nyt näistä aiheista tiedän. Olen myös oppinut, että vastuullisen liiketoiminnan käsite on jatkuvassa muutoksessa ja kaikessa lainsäädännössä ja uusimmissa käänteissä on haastavaa pysyä mukana. Uralla vastuullisen liiketoiminnan parissa kyky jatkuvaan oppimiseen sekä olennaisen tiedon tunnistamiseen ovat tärkeitä.

Ennen työn aloittamista olin epävarma kyvyistäni onnistua opinnäytetyöprojektissa. Nyt jälkikäteen voin todeta huolet turhiksi ja sanoa olevani erittäin tyytyväinen opinnäytetyön raporttiin sekä tuotokseen, eli laatimaani oppaaseen. Saavutin suunnitteluvaiheessa työlle asettamani tavoitteet ja työ valmistui etukäteen määrittelemääni aikataulua nopeammin. Kirjoitustyön myötä koen löytäneeni oman tyylini asiatekstin kirjoittajana sekä saanut itsevarmuutta erilaisten kirjoitustehtävien, ohjeistuksien sekä esitysmateriaalien laadintaan. Kynnys esitellä omia töitani sekä pyytää ja vastaanottaa niistä palautetta on madaltunut. Itsenäisessä työskentelyssä olen tunnistanut vahvuuksiksi tehokkaan työskentelytavan, kyvyn keskittyä yhteen asiaan kerrallaan, taidon priorisoida sekä kyvyn realistiseen yllätyksille varaa jättävään aikataulutukseen. Heikkouksiksi olen tunnistanut vahvan itsekriittisyyden sekä ajoittaiset haasteet vaihtaa työskentelystä vapaalle.

Opinnäytetyöprojekti on myös antanut selkeyttä uratoiveisiini. Olen päättänyt hakea opiskelupaikkaa maisteriohjelmasta, jossa yritysvaluuteemat ovat keskeisessä osassa. Tulevalla urallani haluan päästä yhdistämään tradenomiopintojen aikana kerryttämäni laskentatoimen osaamisen, analysointiosaamisen sekä vastuullisuusteemat.

Haluan kiittää kuluneesta syksystä opinnäytetyöohjaajaani Jere Peiposta. Tunnistit hyvin, millaista ohjausta työni vaati ja valoit uskoa osaamiseeni. Ajatus opinnäytetyöprojektin päättymisestä herättää niin innostusta kuin haikeuttakin, mutta nyt on sopiva aika suunnata kohti työelämää ja uusia haasteita!

Lähteet

Barrero Zalles, D. & Dolan, C. 2022. Transparency in ESG and the Circular Economy: Capturing Opportunities Through Data. Business Expert Press. New York.

Borenius 2023. Kestävyyssraportointi, kaksoisolennaisuus ja viherväittämät – kestävyysmurros asettaa uusia vaatimuksia yhä useammalle yritykselle. Luettavissa: <https://www.borenius.com/ilmioita-oikeudesta/2023/05/23/kestavyysraportointi-kaksoisolennaisuus-ja-vihervaittamat-kestavyysmurros-asettaa-uusia-vaatimuksia-yha-useammalle-yritykselle/>. Luettu: 15.9.2023.

Borglund, T., De Geer, H., Sweet, S., Frostenson, M., Grafström, M., Lerpold, L., Nordbrand, S., Sjöström, E. & Windell, K. 2021. CSR and sustainable business. 2. uudistettu painos. Sanoma Utbildning. Tukholma.

Brockett, A. & Rezaee, Z. 2012. Corporate Sustainability: Integrating Performance and Reporting. John Wiley & Sons, Inc. New York.

Ecobio 2023. Materiality assessment creates the foundation for Responsibility Goals and Sustainability Reporting. Luettavissa: <https://ecobio.fi/en/materiality-assessment-creates-the-foundation-for-responsibility-goals-and-sustainability-reporting/>. Luettu: 15.9.2023.

Ecobio 2023a. Mitä ovat scope 3 -päästöt ja miksi ne ovat tärkeitä? Luettavissa: https://ecobio.fi/mita-ovat-scope-3-paastot-ja-miksi-ne-ovat-tarkeitä/?utm_term=scope%203%20p%C3%A4%C3%A4st%C3%B6t&utm_source=ad-words&utm_medium=ppc&utm_campaign=&hsa_net=ad-words&hsa_grp=147665248930&hsa_mt=b&hsa_tgt=aud-589611520727:kwd-2062325071897&hsa_kw=scope%203%20p%C3%A4%C3%A4st%C3%B6t&hsa_src=g&hsa_acc=1259678727&hsa_cam=17745433854&hsa_ver=3&hsa_ad=669916657144&qclid=CjwKCAjwysipBhBXEiwApJOcu0aVt2E5K8VHOVZpF8w63xaWt37pHi3zk1Lj4E7tpJuBupiSN8qKchoCxXM-QAvD_BwE. Luettu: 20.10.2023.

Eduskunta s.a. OECD-tietopaketti. Luettavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kv-jarjestot/oecd/Sivut/default.aspx>. Luettu: 15.9.2023.

EFRAG 2022. Exposure draft: ESRS 1 General Principles. Luettavissa: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FED_ESRS_1.pdf. Luettu: 29.9.2023.

ESGpalvelu 2022. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (NFRD). Luettavissa: <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>. Luettu: 15.9.2023.

Euroopan komissio 2021. Questions and answers: Corporate Sustainability Reporting Directive proposal. Luettavissa: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_1806. Luettu: 2.10.2023.

Euroopan komissio 2023. Corporate sustainability reporting. Luettavissa: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en. Luettu: 7.9.2023.

Euroopan komissio 2023a. The Commission adopts the European Sustainability Reporting Standards. Luettavissa: https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en. Luettu: 28.8.2023.

Euroopan komissio 2023b. Questions and Answers on the Adaption of European Sustainability Reporting Standards. Luettavissa: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043. Luettu: 28.8.2023.

Euroopan komissio 2023c. Corporate sustainability and responsibility. Luettavissa: https://single-market-economy.ec.europa.eu/industry/sustainability/corporate-sustainability-and-responsibility_en. Luettu: 7.9.2023.

Euroopan komissio 2023d. European sustainability reporting standards. Luettavissa: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_en. Luettu: 12.9.2023.

Euroopan komissio s.a. EU-lainsäädännön tyypit. Luettavissa: https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_fi. Luettu: 1.10.2023.

Euroopan komissio s.a.a. What is the capital markets union? Luettavissa: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/capital-markets-union/what-capital-markets-union_fi. Luettu: 3.10.2023.

Euroopan komissio s.a.b. Euroopan vihreän kehityksen ohjelma. Luettavissa: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_fi. Luettu: 3.10.2023.

Euroopan parlamentin ja Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta.

Euroopan Parlamentti 2023. Motion for a resolution. Luettavissa: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/B-9-2023-0426_EN.pdf. Luettu: 20.10.2023.

Euroopan unioni s.a. Sisämarkkinat. Luettavissa: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/single-market_fi. Luettu: 3.10.2023.

Finnwatch 2022. Yli 600 suomalaisen yrityksen vastuullisuudesta saadaan pian lisää tietoa. Luettavissa: <https://finnwatch.org/fi/uutiset/988-yli-600-suomalaisen-yrityksen-vastuullisuudesta-saadaan-pian-lisaa-tietoa-->. Luettu: 30.8.2023.

Global Compact Network Finland s.a. Mitkä kymmenen periaatetta? (The Ten Principles). Luettavissa: <https://www.globalcompact.fi/kymmenen-periaatetta>. Luettu: 13.9.2023.

GRI 2021. A short Introduction to the GRI Standards. Luettavissa: <https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>. Luettu: 2.10.2023.

Halonen, T., Korhonen-Kurki, K., Niemelä, J. & Pietikäinen, J. 2022. Kestävyyden avaimet: Kestävyystieteen keinoin ihmisen ja luonnon yhteiselo. Gaudeamus Oy. Helsinki.

Harmaala, M-M. & Jallinoja, N. 2012. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Sanoma Pro Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 5.9.2023.

IFAC 2009. International Good Practice Guidance. Luettavissa: <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Governance.pdf>. Luettu: 12.9.2023.

IFRS 2023. Ten things to know about the first ISSB Standards. Luettavissa: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/06/ten-things-to-know-about-the-first-issb-standards/>. Luettu: 4.10.2023.

International Labour organization s.a. About the ILO. Luettavissa: <https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/lang-en/index.htm>. Luettu: 15.9.2023.

Juutinen, S. 2016. Strategisen yritysvastuun käsikirja. Talentum Media. Helsinki. E-kirja. Luettu: 7.9.2023.

Kallunki, J-P. 2022. Tilinpäätösanalyysi. 2. uudistettu painos. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 4.10.2023.

Koipijärvi, T. & Kuvaja, S. 2020. Yritysvastuu 2.0: johtamisen uusi malli. 2. uudistettu painos. Kaupakamari. Helsinki. E-kirja. Luettu: 11.9.2023.

Koivula, K. 2.3.2021. Vastuullisuuskeskustelussa sosiaalisen vastuun roolia on korostettava. Luettavissa: <https://www.aaltoee.fi/aalto-leaders-insight/2021/vastuullisuuskeskustelussa-sosiaalisen-vastuun-roolia-on-korostettava>. Luettu: 8.9.2023.

Kotimaisten kielten keskus s.a. Ohjeita ohjeiden tekijöille. Luettavissa: <https://www.kotus.fi/ohjeet/hyvan-virkakielen-ohjeita/millaisia-ovat-toimivat-ohjeet-ja-kysymykset/ohjeita-ohjeiden-tekijoille>. Luettu: 17.10.2023.

KPMG 2022. Big shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022. Luettavissa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-small-steps-big-shifts.pdf>. Luettu: 2.10.2023.

KPMG 2023. Get ready for European Sustainability Reporting Standards. Luettavissa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/07/talkbook-get-ready-for-esrs.pdf>. Luettu: 29.9.2023.

Kuisma, J. 2015. Mainetta ja tulosta: yritysvastuun johtamisen lyhyt oppimäärä. ST-Akatemia. Helsinki. E-kirja. Luettu: 8.9.2023.

Liappis, H., Pentikäinen, M. & Vanhala, A. 2019. Menesty yritysvastuulla: käsikirja kokonaisuuteen. Edita Publishing Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 5.9.2023.

Niskala, M., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. 2013. Yritysvastuu: raportointi- ja laskentaperiaatteet. KHT-Media. Helsinki. E-kirja. Luettu: 2.10.2023.

OECD s.a. Improving business behaviour: Why we need Corporate Governance. Luettavissa: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/improvingbusinessbehaviourwhyweneedcorporategovernance.htm>. Luettu: 11.9.2023.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Principles for Responsible Investment s.a. Data Portal. Luettavissa: <https://ctp.unpri.org/dataportalv2>. Luettu: 7.9.2023.

Quentic 2023. Kaksinkertainen olennaisuus ja ei merkittävää haittaa -periaate. Luettavissa: <https://www.quentic.fi/asiantuntija-artikkelit/kaksinkertainen-olennaisuus-ja-ei-merkittavaa-haittaa/>. Luettu: 29.9.2023.

Ratsula, N. 2016. Compliance: Eettinen ja vastuullinen liiketoiminta. Talentum Pro. Helsinki. E-Kirja. Luettu: 12.9.2023.

Saavutettavuusopas s.a. Saavutettavat värit ja kontrasti. Luettavissa: <https://saavutettavuus-opas.fi/tarkista-varikontrasti-helposti/>. Luettu: 8.9.2023.

Suomen YK-liitto s.a. Kestävän kehityksen tavoitteet. Luettavissa: <https://www.ykliitto.fi/kestava-kehitys>. Luettu: 13.9.2023.

Tofuture 2023. Kestävyysraportoinnin uudet ESRS-standardit on julkaistu. Luettavissa: <https://tofuture.fi/uudet-esrs-standardit-julkaistu>. Luettu: 4.10.2023.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2017. Opas OECD:n toimintaohjeisiin monikansallisille yrityksille. Luettavissa: https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/80005/TEM_opaat_1_2017_Opas_OECDn_toimintaohjeisiin_monikansallisille_yrityksille.pdf. Luettu: 13.9.2023.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2023. Hallituksen esitys, yritysten kestävyysraportointi (CSRD-direktiivi). Luettavissa: <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>. Luettu: 1.10.2023.

United Nations Global Compact s.a. See who's involved. Luettavissa: https://unglobalcompact.org/what-is-gc/participants/search?search%5Bkeywords%5D=&search%5Bcount-ries%5D%5B%5D=230&search%5Bsort_field%5D=&search%5Bsort_direction%5D=asc&search%5Bper_page%5D=10. Luettu: 13.9.2023.

United Nations s.a. History of the United Nations. Luettavissa: <https://www.un.org/en/about-us/history-of-the-un>. Luettu: 15.9.2023.

Vanhala, A. & Ristaniemi, M. 2022. Yritysvastuu & oikeus. Kauppakamari. Helsinki. E-kirja. Luettu: 13.9.2023.

Vilkkä, H. 2023. Kirjallisuuskatsaus metodina, opinnäytetyön osana ja tekstilajina. Art House. Helsinki.

World Economic Forum 2021. ESG is missing a metric: R for resilience. Luettavissa: <https://www.weforum.org/agenda/2021/06/esg-resilience-investment-environment-social-governance/>. Luettu: 8.9.2023.

Liitteet

Liite 1. Eurooppalainen kestävyysraportointi ja ESRS 2 standardi: Opas kestävyysraportointivelvollisille yrityksille

EUROOPPALAINEN KESTÄVYYSRAPORTOINTI JA ESRS 2 STANDARDI

Opas kestävyysraportointivelvollisille yrityksille

Henna Kangas
Lokakuu 2023

Sisältö

1. Lukijalle
2. Keskeiset käsitteet
3. Johdanto kestävyysraportointiin
4. Raportointivelvollisuuden laajeneminen asteittain
5. ESRS-standardit
6. ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset
7. Kuinka aloittaa valmistautuminen raportointiin?
8. Lopuksi

Lukijalle

Tulevina vuosina kestävyysraportointi muuttuu merkittävästi Euroopan unionissa, kun ensi vuoden alusta direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista korvataan uudella kestävyysraportointidirektiivillä. Yrityksissä ollaan uuden tilanteen edessä, kun vapaaehtoinen ja vapaamuotoinen kestävyysraportointi muuttuu tarkasti määritellyksi ja velvoittavaksi. Myös tilintarkastusyhteisöissä valmistaudutaan direktiivin vaatimukseen kestävyysraporttien varmentamisesta.

Tämä opas on osa tradenomiopintoihini kuuluvaa opinnäytetyötä. Opinnäytetyöprosessin aikana olen

uppoutunut yritysvastuun, kestävyysraportoinnin ja EU-lainsäädännön maailmaan, jotta sinulla olisi tämän oppaan luettuasi kattavat pohjatiedot tulevaan määrämuotoiseen kestävyysraportointiin. Oppaassa käydään läpi kestävyysraportointiin liittyviä yleisiä periaatteita, CSRD-direktiivin laajenemisen aikataulu, kaikkia raportoivia yrityksiä velvoittavan ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset ja lopuksi yleisiä vinkkejä siihen, miten tulevaan raportointiin kannattaa nyt valmistautua.

Vaikka raportointivelvollisuus olisikin kohdallasi alkamassa vasta muutaman

vuoden kuluttua, on raportointiin valmistautuminen vaativan raportoinnin vuoksi syytä aloittaa heti. Huolellisesti laadittu kestävyysraportti on keskeisessä asemassa kestävyystoimien viestimisessä eri sidosryhmille.

Aloitetaan matka kohti kattavaa kestävyysraporttia tutustumalla tulevaan lainsäädäntöön.

Helsingissä

12.10.2023

Henna Kangas



3

Keskeiset käsitteet

NFRD-direktiivi	Non-Financial Reporting Directive (direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista). Vuonna 2014 annettu direktiivi, jolla lisättiin yleisen edun kannalta merkittävien yritysten raportointivelvollisuuksia koskien muita kuin taloudellisia tietoja.
CSRD-direktiivi	Corporate Sustainability Reporting Directive (kestävyysraportointidirektiivi). NFRD-direktiivin korvaava direktiivi, joka tulee laajentamaan kestävyysraportointivelvollisuutta useammille yrityksille sekä määrittelemään kestävyysraportin sisällön.
ESRS-standardit	European Sustainability Reporting Standards (Euroopan kestävyysraportointistandardit). Kiinteä osa CSRD-direktiiviä. Standardit, joiden mukaan yritykset laativat kestävyysraportin.
ESRS 2 standardi	Kaikki kestävyysmaat läpileikkaava standardi, joka sisältää tiedonantovaatimuksia kaikille raportoiville yrityksille.
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group. EFRAG on pääosin EU:n rahoittama itsenäinen neuvoo-antava elin, joka laati Euroopan komissiolle luonnokset ESRS-standardeista.
Kestävyysraportointi	CSRD-direktiivin piiriin kuuluvien yritysten vuosittaista raportointia sen toiminnan taloudellisiin, sosiaalisiin ja ympäristöllisiin vaikutuksiin liittyvistä kestävyysriskeistä sekä mahdollisuuksista.

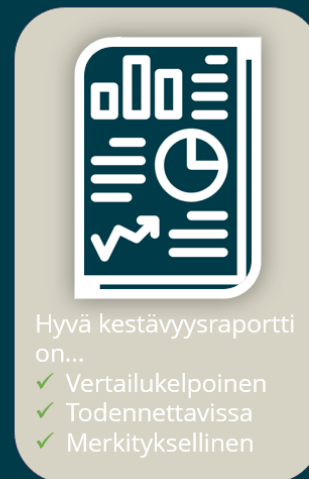
4

Johdanto kestävyysraportointiin

Kestävyysraportoinnin taustaa Euroopan unionissa

Euroopan unionin työ kestävyysraportoinnin edistämiseksi on alkanut vuonna 2003, jolloin modernisointidirektiivissä yritysten toimintakertomukseen lisättiin vaatimus yritykselle merkityksellisten ympäristö-, sosiaalisten- ja muiden näkökulmien huomioon ottamisesta. Vuoden 2014 NFRD-direktiivi vei kestävyysraportointia eteenpäin muiden kuin taloudellisia tietoja koskevan selvityksen myötä ja nyt CSRD-direktiivi asettaa selkeät raamit yritysten kestävyysraporteille.

CSRD-direktiivin tavoitteena on varmistaa, että sijoittajat sekä muut sidosryhmät saavat tarvitsemansa tiedot arvioidessaan yrityksen toiminnan vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön. NFRD-direktiivin mukaiset selvitykset eivät olleet tarpeeksi kattavia ja niiden taso vaihteli paljon. Nyt yhtenäisillä raportointistandardeilla halutaan lisätä kestävyysraporttien läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta.



Millaisia vaatimuksia CSRD-direktiivi asettaa yritysten kestävyysraportoinnille?

- Raportointivelvollisuuden asteittainen laajeneminen useammille yritystyypeille
- Kestävyys selvitykseksi nimetty osio julkaistaan osana yrityksen toimintakertomusta vuosittain
- Raportointi ESRS-standardien mukaisesti
- Olennaisuuden arviointiprosessi kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen mukaisesti
- Kestävyysraporttien varmennus
- Raportin oltava ihmisen luettavissa sekä koneluettavissa käyttäen XHTML-tiedostomuotoa
- EU-taksonomian mukainen raportointi on sisällytettävä kestävyysraporttiin



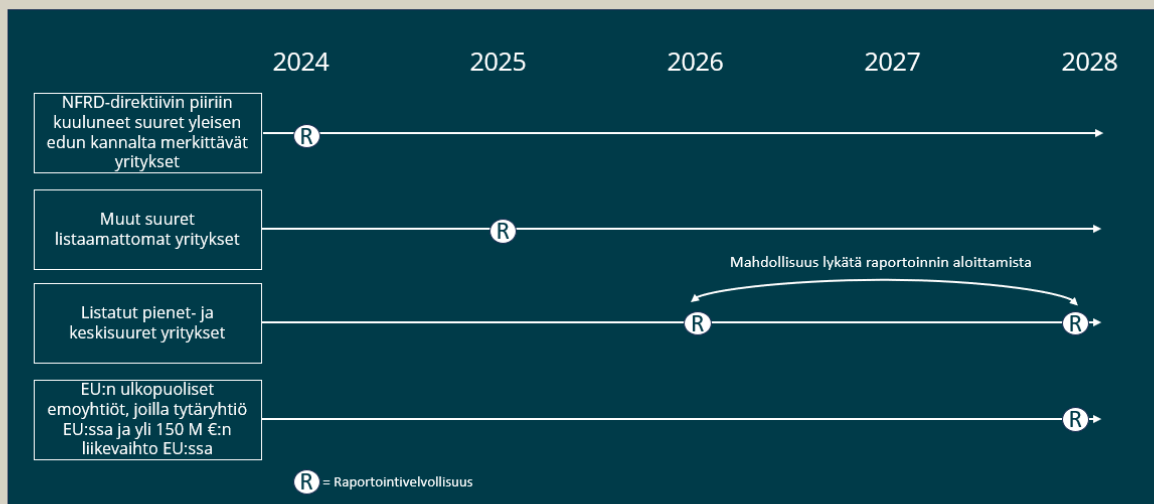
Kestävyyseraportoinnin eteneminen



Johdanto kestävyysraportointiin

7

Raportointivelvollisuuden laajeneminen asteittain



8

ESRS-standardit

Läpileikkaavat standardit
<ul style="list-style-type: none"> • ESRS 1 Yleiset vaatimukset • ESRS 2 Yleiset tiedot

Ympäristövastuu
<ul style="list-style-type: none"> • E1 Ilmastonmuutos • E2 Pilaantuminen • E3 Vesivarat ja merten luonnonvarat • E4 Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit • E5 Resurssien käyttö ja kiertotalous

Sosiaalinen vastuu
<ul style="list-style-type: none"> • S1 Oma työvoima • S2 Arvoketjun työntekijät • S3 Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt • S4 Kuluttajat ja loppukäyttäjät

Hyvä hallintotapa
<ul style="list-style-type: none"> • G1 Liiketoiminnan harjoittaminen

- EFRAGin Euroopan komissiolle luonnostelemaat CSRD-direktiivin alaiset raportointistandardit, jotka määrittelevät kuinka ja mitä raportoidaan
- ESRS 2 standardi sisältää tiedonantovaatimuksia kaikille raportoiville yrityksille
- Ympäristövastuun, sosiaalisen vastuun ja hyvän hallintotavan standardien käyttämisen määrittelee yrityksen olennaisuusarvio
- EFRAG on myös luonnostelemassa suppeampia raportointistandardeja pk-yrityksille sekä toimialakohtaisia standardeja

9

ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset

- ESRS 2 Yleiset tiedot standardi on kaikkia raportoivia yrityksiä velvoittava standardi
- Standardi on niin sanottu läpileikkaava standardi, jossa on tiedonantovaatimuksia kaikkiin kestävyysteemoihin liittyvä
- Standardissa on tiedonantovaatimuksia sekä vähimmäistiedonantovaatimuksia jaettuna viiteen eri osa-alueeseen:
1. Laatumisperusteet, 2. Hallinto, 3. Strategia, 4. Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta ja 5. Mittarit ja tavoitteet
- Tässä osiossa käydään läpi ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset, vähimmäistiedonantovaatimukset sekä niiden tavoitteet

ESRS 2 YLEISET TIEDOT	
Sisällysluettelo	
Tavoite	
1. Laatumisperusteet	– Tiedonantovaatimus BP-1 – Kestävyyselvytyksen yleiset laatumisperusteet – Tiedonantovaatimus BP-2 – Tiettyjä olosuhteita koskevat tiedot
2. Hallinto	– Tiedonantovaatimus GOV-1 – Hallinto-, johto- ja valvontaelinten rooli – Tiedonantovaatimus GOV-2 – Yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimille toimitettavat tiedot ja niiden käsittelemät kestävyysseikat – Tiedonantovaatimus GOV-3 – Kestävyysteen liittyvän suorituskyvyn sisällyttäminen kannustinjärjestelmiin – Tiedonantovaatimus GOV-4 – Selvitys kestävyttä koskevasta due diligence - prosessista – Tiedonantovaatimus GOV-5 – Riskienhallinta ja sisäinen valvonta kestävyysraportoinnin osalta
3. Strategia	– Tiedonantovaatimus SBM-1 – Strategia, liiketoimintamalli ja arvoketju – Tiedonantovaatimus SBM-2 – Sidosryhmien edut ja näkemykset – Tiedonantovaatimus SBM 3 – Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimintamallin kanssa
4. Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta	4.1 Olennaisuuden arviointiprosessia koskevien tietojen antaminen – Tiedonantovaatimus IRO-1 – Kuvaus olennaisen vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamis- ja arviointiprosesseista – Tiedonantovaatimus IRO-2 – Yrityksen kestävyyselvytyksissä huomioon otetut ESRS-standardien tiedonantovaatimukset 4.2 Toimintaperiaatteita ja toimia koskeva vähimmäistiedonantovaatimus – Vähimmäistiedonantovaatimus – Toimintaperiaatteet MDR-P – Olennaisen kestävyysseikkojen hallitsemiseksi käytöön otetut toimintaperiaatteet – Vähimmäistiedonantovaatimus – Toimet MDR-A – Olennaisiin kestävyysseikkoihin liittyvät toimet ja resurssit
5. Mittarit ja tavoitteet	– Vähimmäistiedonantovaatimus – Mittarit MDR-M – Olennaisiin kestävyysseikkoihin liittyvät mittarit – Vähimmäistiedonantovaatimus – Tavoitteet MDR-T – Toimintaperiaatteiden ja toimien vaikuttavuuden seuranta tavoitteiden avulla

Laadintaperusteet

1. BP-1 – Kestävyys selvitysten yleiset laatimisperusteet

- Tavoitteena antaa käsitys siitä, miten yritys laatii kestävyys selvityksen

2. BP-2 – Tiettyjä olosuhteita koskevat tiedot

- Tavoitteena antaa käsitys tiettyjen olosuhteiden vaikutuksesta kestävyys selvityksen laatimiseen

- Kaikki olosuhteet kerrotaan ESRS 2 standardissa, mutta niitä ovat esimerkiksi arvoketjun estimointi, estimoinnissa käytetyt lähteet ja tuloksen epävarmuus, raportointi aiemmillä kausilla tehdyistä virheistä sekä siirtymäsäännösten käyttö

Hallinto

3. GOV-1 – Hallinto-, johto-, ja valvontaelinten rooli

- Tavoitteena antaa käsitys hallinto-, johto-, ja valvontaelinten kokoonpanosta, monimuotoisuudesta, tehtävistä ja vastuista olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaprosessin valvonnassa ja omasta tai käytössä olevasta kestävyys seikkoihin liittyvästä asiantuntemuksesta ja osaamisesta

4. GOV-2 – Yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimille toimitettavat tiedot ja niiden käsittelemät kestävyys seikat

- Tavoitteena antaa käsitys siitä, kuinka hallinto-, johto- ja valvontaelimille tiedotetaan kestävyys seikoista ja mitä tietoa ja seikkoja ne käsittelevät raportointikaudella

5. GOV-3 – Kestävyyteen liittyvän suorituskyvyn sisällyttäminen kannustinjärjestelmiin

- Tavoitteena on antaa käsitys siitä, tarjotaanko kestävyysseikkoihin liittyen hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille kannustinjärjestelmiä

6. GOV-4 – Selvitys kestävyttä koskevasta due diligence –prosessista

- Tavoitteena on antaa käsitys yrityksen kestävyysseikkoja koskevasta due diligence –prosessista

7. GOV-5 – Riskienhallinta ja sisäinen valvonta kestävyysraportin osalta

- Tavoitteena antaa käsitys yrityksen kestävyysraportointiin liittyvistä riskienhallinta- ja sisäisen valvonnan prosesseista

Due diligence koostuu prosesseista, joilla yritys tunnistaa, arvioi, ehkäisee, lieventää ja korjaa sen toimintaan liittyviä olennaisia haitallisia vaikutuksia, jotka ovat todellisia tai mahdollisia



ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset

Strategia

8. SBM-1 – Strategia, liiketoimintamalli ja arvoketju

- Tavoitteena on kuvata yrityksen strategian keskeiset osatekijät, jotka liittyvät kestävyysseikkoihin sekä yrityksen liiketoimintamallin ja arvoketjun keskeiset osatekijät, jotta saadaan käsitys yrityksen alistumisesta vaikutuksille, riskeille ja mahdollisuuksille sekä siitä, mistä nämä ovat peräisin

9. SBM-2 – Sidosryhmien edut ja näkemykset

- Tavoitteena on antaa käsitys siitä, miten sidosryhmien edut ja näkemykset vaikuttavat yrityksen strategiaan ja liiketoimintamalliin

10. SBM-3 – Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimintamallin kanssa

- Tavoitteena on antaa käsitys yrityksen olennaisuuden arvioinnin tuloksena saaduista olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista sekä siitä, miten ne aiheutuvat yrityksen strategiasta ja liiketoimintamallista

ESRS 2 standardin tiedonantovaatimukset

14

Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta

11. IRO-1 – Kuvaus olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamis- ja arviointiprosessista

- Tavoitteena on antaa käsitys prosessista, jonka avulla yritys tunnistaa vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet ja arvioi niiden olennaisuutta

12. IRO-2 – Yrityksen kestävyyselvityksissä huomioon otetut ESRS-standardien tiedonantovaatimukset

- Tavoitteena on antaa käsitys yrityksen kestävyyselvitykseen sisältyvistä tiedonantovaatimuksista sekä aiheista, jotka on olennaisuuden arvioinnin perusteella jätetty pois epäolennaisina

ESRS 2 standardin vähimmäistiedonantovaatimukset

- ESRS 2 standardiin sisältyy neljä vähimmäistiedonantovaatimusta
- Kaksi vähimmäistiedonantovaatimusta koskee toimintaperiaatteita ja toimia ja kaksi mittareita ja tavoitteita
- Vähimmäistiedonantovaatimuksia käytetään yhdessä aihekohtaisissa ja alakohtaisissa ESRS-standardieissa asetettujen tiedonantovaatimusten kanssa
- Käytännössä vähimmäistiedonantovaatimuksia sovelletaan siis olennaisuuden arviointiprosessin myötä tunnistetuista olennaisista kestävyysseikoista raportoitaessa

Toimintaperiaatteita ja toimia koskevat vähimmäistiedonantovaatimukset

1. Toimintaperiaatteet MDR-P – Olennaisten kestävyysseikkojen hallitsemiseksi vahvistetut toimintaperiaatteet

- Tavoitteena on antaa käsitys toimintaperiaatteista, jotka yrityksellä on käytössä, jotta se voi ehkäistä, lieventää ja korjata tosiasiallisia ja mahdollisia vaikutuksia, puuttua riskeihin ja hyödyntää mahdollisuuksia

2. Toimet MDR-A – Olennaisiin kestävyysseikkoihin liittyvät toimet ja resurssit

- Tavoitteena on antaa käsitys keskeisistä toimista, joita yritys on toteuttanut ja/tai suunnittelee toteuttavansa ehkäistäkseen, lieventääkseen ja korjatakseen tosiasiallisia ja mahdollisia vaikutuksia, hallitakseen riskejä ja mahdollisuuksia sekä tapauksen mukaan saavuttaakseen kyseisiin toimiin liittyvien toimintaperiaatteiden päämääriä ja tavoitteita

Mittareita ja tavoitteita koskevat vähimmäistiedonantovaatimukset

3. Mittarit MDR-M – Olennaisiin kestävyysseikkoihin liittyvät mittarit

- Tavoitteena on antaa käsitys mittareista, joita yritys käyttää seurattaessa olennaisten kestävyysseikkojen hallitsemiseen liittyvien toimien vaikuttavuutta

4. Tavoitteet MDR-T – Toimintaperiaatteiden ja toimien vaikuttavuuden seuranta tavoitteiden avulla

- Tavoitteena on antaa olennaisten kestävyysseikkojen osalta käsitys:

- a) seuraako yritys vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallitsemiseksi toteuttamiensa toimien vaikuttavuutta ja miten, mukaan lukien sen tähän käyttämät mittarit
- b) mitattavissa olevat aikasidonnaiset ja tulossuuntautuneet tavoitteet, jotka yritys on asettanut saavuttaakseen toimintaperiaatteiden päämäärät, eli millaisia tuloksia ihmisten, ympäristön tai yrityksen kannalta odotetaan liittyen olennaisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin
- c) yleinen edistyminen tavoitteiden saavuttamisessa
- d) jos ei ole asetettu mitattavissa olevia tavoitteita, seuraako yritys silti olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallitsemiseksi toteuttamiensa toimien vaikuttavuutta ja mittaako se edistymistä toimintaperiaatteidensa päämäärien saavuttamisessa ja miten se näitä seuraa
- e) Ovatko sidosryhmät osallistuneet tavoitteiden asettamiseen kunkin olennaisen kestävyysseikan osalta ja miten

Kuinka aloittaa valmistautuminen raportointiin?

1. Kartoitus

- Selvitä mitä velvoitteita CSRD-direktiivistä yritykseesi kohdistuu
- Laadi realistinen aikataulu raportointiin valmistautumiselle
- Määrittele tarvitsemasi henkilöstö-, osaamis- ja materiaaliressurssit

2. Olennaisuuden arviointiprosessi

- Laadi olennaisuuden arvio kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen mukaisesti olennaisten kestävyysseikkojen tunnistamiseksi

3. Mittaus ja tiedonkeruu

- Määritä suorituskykyindikaattorit (KPI) olennaisille kestävyysseikoille
- Valmistaudu laadukkaan datan keruuseen kestävyysseikoista

4. Raportoinnin suunnittelu

- Suunnittele raportointiprojekti
- Jaa raportin laativan tiimin vastuut
- Varmista raportointitiimin osaaminen ja järjestä heille lisäkoulutusta tarvittaessa

5. Raportointi

- Laadi kestävyys selvitys osana toimintakertomusta
- Varmista tietojen todennettavuus raportointivaiheessa

19

Lopuksi

- Muista, että kestävyysraportointi on laajuudestaan huolimatta projekti siinä missä muutkin – hyvin suunniteltu on puoliksi tehty
- Käänny tarvittaessa asiantuntijoiden puoleen raportointiin valmistautuessa
- Euroopan komissio sekä EFRAG tulevat julkaisemaan ohjeistavaa materiaalia esimerkiksi olennaisuuden arviointiprosessin tueksi, joten seuraa heidän julkaisujaan

Onnea seuraaviin askeliin kohti kestävyysraportointia! Alla linkit ESRS-standardeihin sekä CSRD-direktiiviin, joiden pohjalta opas on laadittu ja joista löydät lisätietoa.

Linkit ESRS-standardeihin sekä CSRD-direktiiviin

- ESRS-standardit ladattavissa [Euroopan komission sivuilta](#) Commission adoption kohdan alta. Standardit ovat saatavilla myös suomeksi ja ruotsiksi.
- [CSRD-direktiivi](#)

20