



Pk-yrityksen parhaat vastuullisuusraportointikäytännöt

Varpu Sole

2023 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

Pk-yrityksen parhaat vastuullisuusraportointikäytännöt

Varpu Sole
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Lokakuu, 2023

Varpu Sole

Pk-yrityksen parhaat vastuullisuusraportointikäytännöt

Vuosi 2023 Sivumäärä 40

Tämä opinnäytetyö toteutettiin kehittämistyönä Laurea ammattikorkeakoulun ja LAB-ammattikorkeakoulun yhteiselle Vihreä tilinpäätös ja vastuullisuus osana vihreää siirtymää - Vihreä vastuu -hankkeelle. Hankkeen tarkoituksena on luoda yhdessä Uudenmaan, Päijät-Hämeen ja Etelä-Karjalan alueen pk-sektorin tilitoimistojen kanssa uudistettu tilinpäätöksen palvelumalli. Opinnäytetyön tavoitteena oli löytää paras vastuullisuusraportointitapa niille pienille ja keskiuurille yrityksille, jotka eivät ole lain mukaan velvoitettuja raportoimaan vastuullisuudesta. Tutkimus hyödyttää Vihreä vastuu -hanketta siten, että se rajaa mahdollisista raportointitavoista ne, joita hankkeeseen osallistuvien tilitoimistojen ensisijaisesti kannattaisi lähteä asiakkailleen suosittelemaan.

Taustatyöksi opinnäytetyön tietoperustaa varten perehdyttiin yritysvastuuseen, sen osa-alueisiin ja merkitykseen, vastuullisuusraportointiin ja olemassa olevaan ja valmisteilla olevaan edellä mainittuja asioita koskevaan lainsäädäntöön, erityisesti EU:n kestävyysraportointidirektiiviin CSRD:hen (Corporate Social Responsibility Directive), EU:n valmisteilla olevaan yritysvastuudirektiiviin, sekä kansalliseen kirjanpitolakiin ja -asetukseen.

Aineistoon perehtymisen myötä todettiin, että pk-yritysten kannattaa toteuttaa vastuullisuusraportointinsa jollakin seuraavista tavoista: osana tilinpäätöksen liitetietoja, osana vapaaehtoisesti laadittua toimintakertomusta, erillisenä vastuullisuusraporttina, tai yrityksen kotisivuilla omassa osiossaan. Jokaisessa tavassa on heikkoutensa ja vahvuutensa, joita käydään läpi työn toiminnallisessa osiossa.

Asiasanat: yritysvastuu, kestävyysraportointi, pk-yritys, kirjanpito, EU

Varpu Sole

Best responsibility reporting practices for SMEs

Year	2023	Pages	40
------	------	-------	----

This bachelor's thesis was carried out as an assignment to a joint project between Laurea University of Applied Sciences and LAB University of Applied Sciences, the Green responsibility- project. The purpose of the project is to create a new accounting service model for accounting firms working for SMEs in Uusimaa, Päijät-Häme and South Karelia. The objective of this thesis was to find the best sustainability reporting practices for those small and medium sized enterprises which are not legally required to report about their sustainability. This thesis will be useful for the Green responsibility- project, as it looks at a variety of sustainability reporting practices and picks out the ones that would be most suitable to be recommended by accounting firms to their clients.

For the theoretical framework of the thesis, research was carried out on corporate social responsibility and sustainability reporting as well as on existing and pending or planned legislation on the aforementioned topics, especially the EU Corporate Social Responsibility Directive CSRD and upcoming directive about corporate sustainability due diligence, as well as national accounting legislation.

Through reviewing the theory, the following ways to report about sustainability were identified as most suitable for SMEs: reporting as part of the official financial statements by including the information in the notes, reporting as part of an optional report on operations, providing a separate sustainability report, or by providing sustainability information on the company's website. The strengths and weaknesses of each reporting practice will be detailed in the practical part of the thesis, chapter 3.

Keywords: corporate social responsibility, sustainability reporting, SME, accounting, EU

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Toimeksiantajan esittely	6
1.2	Työn tavoite ja rajaus.....	7
2	Tietoperusta.....	8
2.1	Pk-yritys	8
2.2	Yritysvastuu	9
2.2.1	Ympäristövastuu.....	10
2.2.2	Sosiaalinen vastuu	11
2.2.3	Taloudellinen vastuu	11
2.3	Vastuullisuusraportointi.....	12
2.4	EU:n kestävän kehityksen ohjelma ja uudet kestävyysdirektiivit	13
2.4.1	Euroopan vihreän kehityksen ohjelma Green Deal.....	13
2.4.2	Nykyiset direktiivit.....	14
2.4.3	Uusi kestävyysraportointidirektiivi.....	15
2.4.4	Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS)	19
2.4.5	EU:n yritysvastuulaki	22
2.5	Kansallisen lainsäädännön mukainen tilinpäätös.....	24
3	Pk-yrityksen parhaat vastuullisuusraportointikäytännöt	26
3.1	Käytettävissä olevat raportointitavat	27
3.1.1	Kestävyystietojen raportoiminen osana lakisäätöisen tilinpäätöksen liitetietoja.....	27
3.1.2	Kestävyystietojen raportoiminen osana vapaaehtoista toimintakertomusta	27
3.1.3	Kestävyystietojen raportoiminen erillisessä kestävyysraportissa	28
3.1.4	Kestävyystietojen raportoiminen yrityksen kotisivuilla	28
3.2	Yhteenveto	29
4	Arviointi ja pohdinta	32
	Lähteet	34
	Taulukot	38
	Liitteet	38

1 Johdanto

Pienet ja keskisuuret yritykset muodostavat suurimman osan kaikista yrityksistä. Pienestä koostaan huolimatta, on niiden taloudellinen ja yhteiskunnallinen merkitys huomattava. Eilinen liioiteltua väittää, että pk-yrityksillä on tärkeä rooli osana kestävästä ja vihreää siirtymää. Pk-yritykset eivät kuitenkaan ole suurten ja listattujen yritysten tavoin lain mukaan veloitettuja raportoimaan vastuullisuudestaan. Samalla kun suurilta ja listatuilta yrityksiltä vaaditaan yhä kattavampaa raportointia, syntyy kuitenkin myös pk-yrityksille tarve ilmoittaa kyseisistä tiedoista. Asianmukainen huolellisuusvelvoite vaatii esimerkiksi suuria yrityksiä huomioimaan kestävyysseikat koko toimitusketjussaan, mukaan lukien alihankkijat, jotka usein ovat pk-yrityksiä. Pk-yritys, jolla ei ole valmiuksia ilmoittaa kestävyystietojaan, saattaa hävitä kilpailussa niille yrityksille, joilta kyseiset tiedot ovat helposti saatavilla. Yritysten sidosryhmät vaativat myös enenevässä määrin yritysten toimivan vastuullisesti.

Elinkeinoelämän keskusliiton ja Aula Researchin vuonna 2021 toteuttaman vastuullisuusbarometrin mukaan pk-yrityksillä on selkeästi motivaatiota panostaa vastuullisuuteen (Elinkeinoelämän keskusliitto 2021). Pk-yritykset voivat raportoida vastuullisuudestaan vapaaehtoisesti, mutta ongelmana niillä on usein riittämättömät resurssit ja osaamisen puute.

1.1 Toimeksiantajan esittely

Opinnäytetyö toteutettiin toimeksiantona Laurea ammattikorkeakoulun ja LAB-ammattikorkeakoulun yhteiselle Vihreä tilinpäätös ja vastuullisuus osana vihreää siirtymää - Vihreä vastuu -hankkeelle. Hankkeen tarkoituksena on luoda yhdessä Uudenmaan, Päijät-Hämeen ja Etelä-Karjalan alueen pk-sektorin tilitoimistojen kanssa uudistettu tilinpäätöksen palvelumalli, joka on mahdollisimman yhtenäinen, neutraali ja objektiivinen. (Vihreä vastuu -hanke 2023.) Uudessa palvelumallissa huomioidaan aiempaa vahvemmin vastuullisuuteen ja kestävään kehitykseen liittyvät näkökannat. Taustalla vaikuttavat muun muassa EU:n kestävä kehityksen ohjelma sekä uudet, yritysvastuuseen ja vastuullisuusraportointiin, vihreään talouteen ja kestävään rahoitukseen liittyvät direktiivit. (Vihreä vastuu -hanke 2023.) Vihreä vastuu -hanke on rahoitettu Euroopan sosiaalirahaston ESR:n toimesta osana Euroopan unionin COVID-19 pandemian jälkeisiä elvytystoimia (Eura 2014).

Hanke on jaettu yhteen päätavoitteeseen ja kolmeen alatavoitteeseen. Päätavoitteena on kehittää pk-sektorin tilitoimistojen muutoskyvykkyyttä vihreän talouden osalta, sekä luoda uusi vihreään talouteen pohjautuva palvelumalli. Ensimmäinen alatavoite on kasvattaa tilitoimistojen henkilöstön muutoskyvykkyyttä ja valmiuksia vihreän talouden saralla henkilöstön

kanssa yhteiskehittämällä. Toinen alatavoite on laajentaa tilitoimistojen vastuullista palveluvalikoimaa ja kehittää niiden vastuullisuusosaamista. Viimeisenä alatavoitteena on yhdessä tilitoimistojen kanssa kehittää palvelumalli, joka vahvistaa tilitoimistojen asiakkaiden tietoisuutta vihreästä taloudesta ja sen merkityksestä liiketoiminnalle ja kilpailukyvyille. (Vihreä vastuu -hanke 2023.)

1.2 Työn tavoite ja rajaus

Opinnäytetyön tavoitteena oli löytää paras vastuullisuusraportointitapa niille pienille ja keski-suurille yrityksille, jotka eivät ole lain mukaan velvoitettuja raportoimaan vastuullisuudestaan. Opinnäytetyössä ei käsitellä suuria eikä listattuja yrityksiä, sillä nämä ovat lain mukaan velvoitettuja raportoimaan vastuullisuudestaan, eikä konserneihin kuuluvia tytäryhtiöitä, joiden vastuullisuudesta raportoi niiden emoyritys.

Taustatyöksi opinnäytetyön tietoperustaa varten perehdyttiin yritysvastuuseen, sen osa-alueisiin ja merkitykseen, vastuullisuusraportointiin ja olemassa olevaan ja valmisteilla olevaan edellä mainittuja asioita koskevaan lainsäädäntöön, erityisesti EU:n kestävyysraportointidirektiiviin CSRD:hen (Corporate Social Responsibility Directive), EU:n valmisteilla olevaan yritysvastuudirektiiviin, sekä kansalliseen kirjanpitolakiin ja -asetukseen. Lisäksi tietoperustassa esiteltiin edellä mainittujen direktiivien taustalla vaikuttavaa Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaa, jonka kehityksissä myös Vihreä vastuu -hanke on toteutettu ja rahoitettu.

2 Tietoperusta

2.1 Pk-yritys

PK- yrityksellä viitataan pieniin ja keskisuuriin yrityksiin. Yrityksen kokoluokka määritellään palveluksessa olevien työntekijöiden keskimääräisen lukumäärän, vuosiliikevaihdon ja taseen loppusumman perusteella. Kansalliseen Kirjanpitolakiin (30.12.1997/1336) on kirjattu ylös määritelmät mikrokokoisille, pienille ja suurille yrityksille. Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) määritelmät seuraavat EU:n vuonna 2003 antamaa suositusta mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä ja myöhemmin EU:n tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 1 luvun 3 artiklassa annettuja raja-arvoja.

Kirjanpitolaki (30.12.1997/1336) määrittelee 1 luvussa mikro-, pienet ja suuret yritykset seuraavanlaisesti:

Taulukko 1 Mikro-, pienet ja suuret yritykset kansallisella Kirjanpitolaisissa (30.12.1997/1336)

	TASEEN LOPPU-SUMMA EU-ROINA	LIKEVAIHTO EUROINA	HENKILÖSTÖN LUKUMÄÄRÄ*	
MIKRO	350000	700 000	10	Ylittyy enintään yksi**
PIENI	6 000 000	12 000 000	50	Ylittyy enintään yksi**
SUURI	20 000 000	40 000 000	250	Ylittyy vähintään kaksi**

*Palveluksessa olevien henkilöiden lukumäärä keskimäärin tilikauden aikana

**Päättäneellä ja sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella

Mikroyritys määritellään Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 1 luvun 4 b § mukaan yritykseksi, joka päättäneellä ja sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella ylittää enintään yhden seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma 350 000 euroa, liikevaihto 700 0000 euroa, sekä tilikauden aikana palveluksessa olevien henkilöiden lukumäärä keskimäärin 10 henkilöä.

Pienyritys on Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) mukaan yritys, joka päättyneellä ja sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella ylittää enintään yhden seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma 6 miljoonaa euroa, liikevaihto 12 miljoonaa euroa, sekä tilikauden aikana palveluksessa olevien henkilöiden lukumäärä keskimäärin 50 henkilöä.

Suuryritys on Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) mukaan yritys, joka päättyneellä ja sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella ylittää vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa, liikevaihto 40 miljoonaa euroa, sekä tilikauden aikana palveluksessa olevien henkilöiden lukumäärä keskimäärin 250 henkilöä.

Keskisuuria yrityksiä ei ole kansallisessa kirjanpitolaissa määritelty erikseen. Käytännössä keskisuureksi yritykseksi voidaan mieltää yritys, joka ylittää kirjanpitolaissa määritellyt pienen yrityksen raja-arvot, mutta alittaa suuren yrityksen raja-arvot. EU:n tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 1 luvun 3 artiklan 3 kohdassa määritetään keskisuuri yritys yritykseksi, joka ei ole pienyritys tai mikroyritys ja joka ylittää tilinpäätöspäivänä enintään yhden seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa, liikevaihto 40 miljoonaa euroa, sekä tilivuoden aikaisten työntekijöiden lukumäärä keskimäärin 250 henkilöä. Tässä opinnäytetyössä ei ole kuitenkaan tarpeen tehdä eroa pienten ja keskisuurten yritysten välillä.

2.2 Yritysvastuu

Yritysvastuulla tarkoitetaan yrityksen vastuuta sen toiminnan yhteiskunnallisista vaikutuksista. (Yrittäjät 2023). Yritys ei toimi irrallaan sitä ympäröivästä maailmasta. Yritys, yhteiskunta ja ympäristö ovat vuorovaikutussuhteessa toisiinsa. Yritys ei voi käyttää rajallisia luonnonresursseja holtittomasti, mikäli se haluaa varmistaa toimintansa jatkuvuuden tulevaisuudessa. Yritykset luovat työpaikkoja, joita ilman ei olisi kuluttajia, joita yritykset tarvitsevat toimiakseen. Yrityksillä katsotaan olevan laaja ennakoiva huolellisuusvelvoite toimintansa vastuullisuudesta ja sen vaikutuksista, joka ulottuu sekä toimitusketjun että tuotteiden ja palveluiden käytön vaikutuksiin ja läpinäkyvyyteen. (Niskala, Tarna-Mani, Pajunen & Puroila 2019, 19.)

Huolellisuusvelvoite tarkoittaa, että yrityksen tulee tunnistaa koko toimitusketjussaan olevat riskitekijät ja pyrkiä ennalta ehkäisemään niitä mahdollisuuksiensa mukaan. Yrityksen tulee siis mahdollisuuksiensa rajoissa huolehtia siitä, että niiden käyttämät yhteistyökumppanit ja alihankkijat toimivat vastuullisesti, vähintään lain velvoittamalla tavalla, mutta mieluiten yrityksen omien arvojen mukaisesti. Yritysvastuun lisäksi puhutaan myös esimerkiksi yritysten yhteiskuntavastuusta, erityisesti käännettäessä englanninkielinen termi Corporate Social Responsibility (CSR) suomeksi. Yritysvastuusta puhuttaessa kuulee myös usein käytettävän termiä kestävä kehitys tai vastuullinen yritystoiminta. (Niskala ym. 2019, 19). Erityisesti

sijoittajien keskuudessa käytetään usein termiä ESG, joka muodostuu englannin kielen ympäristöä (environment), sosiaalista (social) sekä hallintoa (governance) tarkoittavista sanoista (Kallunki 2022, 224).

ESG esiintyykin usein eri pörssi-indekseissä, viestien indeksiin kuuluvien yritysten vastuullisuudesta. Aikaisemmin yritys vastuuta käsittelevissä teoksissa käytettiin myös paljon John Elkingtonin kehittämää Triple bottom line (TBL)-kirjanpitolomaa, jonka mukaan yrityksen tulisi raportoida taloudellisten tietojen kuten tilikauden tuloksen (bottom line) lisäksi sosiaalisista ja ympäristöön liittyvistä asioista. TBL:n yhteydessä puhutaan kolmesta P:stä, englanninkielisten ihmisiä (people), planeettaa (planet) ja voittoa (profit) tarkoittavien sanojen mukaan. Elkingtonin TBL-ajattelumalli onkin luonut pohjan yleisimmin käytetylle tavalle jakaa vastuullisuusasiat kolmeen erilliseen, mutta keskenään tasa-arvoiseen osa-alueeseen, jotka ovat ympäristö- eli ekologinen vastuu, sosiaalinen vastuu ja taloudellinen vastuu. (Vanhala ym. 2022, 30.)

Seuraavissa alakappaleissa esitellään jokaisen osa-alueen sisältö. Osa-alueet eivät karkeasta kolmijaosta huolimatta toimi irrallaan toisistaan, eivätkä ne todellisuudessa ole täysin tasa-arvoisia; ympäristön ja luonnon kantokyvyn ollessa rajalliset, voi olla perusteltua pitää ympäristövastuuta tärkeimpänä osa-alueena (Vanhala ym. 2022, 31).

2.2.1 Ympäristövastuu

Ympäristövastuulla tarkoitetaan sitä, että yritys huomioi toimintansa ympäristöön kohdistuvat vaikutukset ja pyrkii toimimaan niin, että mahdolliset positiiviset vaikutukset kasvavat ja negatiiviset vaikutukset vähenevät tai poistuvat kokonaan. Tämä voi tapahtua esimerkiksi päästöjä vähentämällä, ympäristöystävällisiä raaka-aineita käyttämällä tai energiatehokkaasti toimimalla. Yrityksen toiminnan negatiivisia vaikutuksia voidaan mitata esimerkiksi hiilijalanjäljellä. Hiilikädenjälki puolestaan kertoo yrityksen toiminnan positiivisista ilmastovaikutuksista. (Kallunki 2022, 224.) Hiilikädenjälki syntyy siitä, kun yrityksen tarjoama tuote tai palvelu auttaa pienentämään jonkun toisen hiilijalanjälkeä. Yrityksen oman hiilijalanjäljen pienentämisestä syntyvät ilmastovaikutukset eivät kasvata hiilikädenjälkeä. Hiilikädenjälki kasvaa silloin, kun jokin yrityksen tuote tai ratkaisu auttaa kyseisen tuotteen tai ratkaisun käyttäjää, eli asiakasta tai kuluttajaa, pienentämään omaa hiilijalanjälkeään. (Siitonen 2020.) Hiilijalanjälki mittaa yrityksen omasta toiminnasta syntyvät negatiiviset ilmastovaikutukset, kuten hiilidioksidipäästöt, absoluuttisena lukuna (Ecobio 2023).

Muita mahdollisia ympäristövastuun mittareita ovat esimerkiksi yrityksen toiminnan jätteen määrä ja sen kierrätysaste. Kokonaisuudessaan ympäristövastuu kattaa kestävän luonnonvarojen käytön, vesien, ilman ja maaperän suojelun, luonnon monimuotoisuuden turvaamisen sekä

edellä mainitut ilmastonmuutoksen torjunnan ja kiertotalouden ytimessä olevan vastuun yrityksen valmistamien tuotteiden koko elinkaaren aikaisista ympäristövaikutuksista koko toiminnan arvoketju huomioiden (Niskala ym. 2019, 21).

2.2.2 Sosiaalinen vastuu

Sosiaalinen vastuu kattaa kaikki yrityksen sidosryhmät eli työntekijät, hankkijat, asiakkaat ja muun ympäröivän yhteiskunnan. Esimerkkejä sosiaalisesta vastuusta ovat henkilökunnan hyvinvoinnista ja työturvallisuudesta huolehtiminen, ihmisoikeuksien kunnioittaminen, kuluttajansuojakysymykset ja esimerkiksi verojen asianmukainen maksu. (Kallunki 2022, 225; Niskala ym. 2019, 21.) Jälkimmäinen voidaan laskea myös osaksi yrityksen taloudellista vastuuta (Yrittäjät 2023).

Sosiaalinen vastuu voidaan jakaa edelleen välittömään ja välilliseen vastuuseen. Välittömäksi vastuuksi voidaan lukea omaan henkilökuntaan liittyvä vastuu, ja välilliseksi esimerkiksi toimittajaketjun työolosuhteisiin liittyvä vastuu. (Niskala ym. 2019, 21.) Erityisesti suurten, maailmanlaajuisesti toimivien yritysten kohdalla juuri toimittajaketjussa tapahtuvat ihmisoikeusloukkaukset muodostavat merkittävimmän riskin. Tunnetuimman esimerkin tästä muodostaa vaateteollisuus. Jotta kuluttajille pystyttäisiin tarjoamaan tiheään tahtiin mahdollisimman edullisia vaatteita, on vaatteiden valmistus keskittynyt pääasiassa sellaisiin maihin, joissa löyhempi lainsäädäntö mahdollistaa työn teettämisen halvalla ja työturvallisuuteen panostamatta. Yhä useampi kuluttaja tänä päivänä vaatii vaateketjuilta vastuullisuutta, mutta vaatealan toimitusketjut ovat usein pitkiä ja monimutkaisia (Kultalahti 2020). Vaateala onkin yksi suurimmiksi riskialoiksi luokitelluista aloista EU:n valmisteilla olevassa huolellisuusveloitetta koskevassa yritysvastuulaissa (COM/2022/71).

2.2.3 Taloudellinen vastuu

Yritysten taloudellisesta vastuusta puhuttaessa on perinteisesti korostunut liiketoiminnan kannattavuus sekä yrityksen tuottaman lisäarvon jakautuminen yrityksen ja sen sidosryhmien kesken. Sidosryhmille tuotettu taloudellinen arvo voi muodostua esimerkiksi työntekijöiden palkoista, ostoista toimittajilta ja verojen maksusta yhteiskunnalle. Sosiaalisen vastuun tavoin voi myös yrityksen taloudellinen vastuu olla välitöntä, esimerkiksi yrityksen ostoistaan tavaramuuttajilta aiheuttamien työllistymisvaikutusten tai yrityksen toimintojen sijoittamispäätöksistä juontuvien taloudellisten vaikutuksen muodossa. Taloudellinen vastuu kattaa myös enenevissä määrin taloudelliset riskit ja mahdollisuudet. Ilmastonmuutos lienee aikamme merkittävimpiä taloudellisia riskejä mutta myös mahdollisuuksia aiheuttavia tekijöitä, mikä korostaa yrityksen yhteiskuntavastuun eri osa-alueiden riippuvuutta toisistaan. (Niskala ym. 2019, 21.)

Ajoittain taloudellisen vastuun sijaan, tai sen lisäksi, puhutaan myös hallinnollisesta vastuusta. Hallinnollisessa vastuussa korostuu asianmukainen johtaminen ja vastuulliset toimintatavat, kuten esimerkiksi kannustava johtamisilmapiiri sekä toimivat sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen käytänteet (Kallunki 2022, 225). Myös EU on jakanut kestävyysraportointidirektiivissään (CSRD, eli Corporate Social Responsibility Directive) ja siihen liittyvissä kestävyysraportointistandardeissa yritys vastuun osa-alueet ESG-luokittelun mukaisesti ympäristö-, sosiaali- ja hallinnolliseen vastuuseen. Huomioitavaa on, että EU:n CSRD:ssä (2022/2464/EU) ja siihen liittyvissä standardeissa käytetään vastuu sanan sisältävien termien sijaan termiä kestävyys; puhutaan kestävyyskysymyksistä, kestävyysseikoista ja kestävyysraportoinnista.

2.3 Vastuullisuusraportointi

Vastuullisuutta on vaikeampi mitata, kuin taloudellisia tietoja. Toimivan mittariston kehittäminen on kuitenkin tärkeää vastuullisuuden vertailukelpoisuuden ja sen pitkän aikavälin liiketoiminnallisten ja taloudellisten vaikutusten arvioimisen vuoksi. Tätä varten on kehitetty lukuisia kansainvälisiä vastuullisuusraportointistandardeja. Tärkeinä ohjenuorina yrityksille toimivat myös monet kansainväliset julistukset ja ohjeistukset, kuten taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestö OECD:n (Organisation for Economic Co-operation and Development) toimintaohjeet monikansallisille yrityksille, YK:n yleismaailmallinen ihmisoikeuksien julistus, kansainvälisen työjärjestön ILO:n kolmikantainen periaatejulistus työelämän oikeuksista, sekä Rion julistus. (Niskala ym. 2019, 11, 45.)

Kolmen viimeksi mainitun pohjalta on kehitetty myös OECD:n monikansallisia yrityksiä koskevien ohjeiden ohella tärkein globaaleista yritys vastuuta ja kestäviä liiketoimintatapoja edistävästä vapaaehtoisuuteen pohjautuvista aloitteista, YK:n Global Compact (UNGC). UNGC koostuu kymmenestä periaatteesta, jotka kattavat ihmisoikeudet, työvoiman, ympäristön ja korruption torjunnan. Se on maailman suurin vapaaehtoisuuteen nojaava yritys vastuualoite, ja merkittävää on, että noin puolet aloitteeseen sitoutuneista yrityksistä ovat pieniä tai keski-suuria yrityksiä. (Vanhala ym. 2022, 220-223.)

OECD:n vuonna 1976 julkaisemat ja vuonna 2011 uudistetut toimintaohjeet monikansallisille yrityksille on yksi tärkeimpiä yritys vastuuta ohjaavista kansainvälisistä normistoista (Niskala ym. 2019, 11,44) ja siihen on sitoutunut 45 valtiota (Vanhala ym. 2019, 202). Suositukset koostuvat vapaaehtoisuuteen pohjautuvista vastuullisuuden periaatteista ja normeista sekä lainsäädännön soveltamisesta kansainvälisessä liiketoiminnassa. Ohjeissa käsitellään mm. yritystoimintaa koskevien tietojen ilmoittamista ja tietojen laatua, työelämän suhteita, ympäristönsuojelua, kuluttajansuojakysymyksiä, lahjonnan torjuntaa, kilpailuperiaatteita, verosta sekä teknologian siirtoa. (Niskala ym. 2019, 44.)

Yksi erityisesti suurten pörssiyritysten keskuudessa eniten käytetyistä vastuullisuusstandardeista on Global Reporting Initiative eli GRI. GRI- eli Global Reporting Initiative vastuullisuusraportointistandardit saivat alkunsa 1997 kun YK:n ympäristöohjelma UNEP (United Nations Environment Programme) ja yhdysvaltalainen voittoa tavoittelematon järjestö CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies, vapaasti suomennettuna ympäristön kannalta vastuullisesti toimivien talouksien liittouma) lähtivät kehittämään yritysraportoinnin raportointiohjeistoa, joka yhdistäisi erilaiset olemassa olevat ohjeistukset ja suositukset yhdeksi laajasti hyväksytyksi viitekehikseksi. Tänä päivänä GRI on itsenäinen organisaatio, ja sen vastuullisuusraportointistandardit kuuluvat maailman käytetyimpiin. Standardit koostuvat yleisistä sekä aihekohtaisista standardeista. Aihekohtaiset standardit on jaoteltu taloudellista vastuuta, ympäristövastuuta ja sosiaalista vastuuta käsitteleviin kokonaisuuksiin. (Niskala yms. 2019, 118-121.)

Kansainväliset IFRS-tilinpäätösstandardit luoneen IFRS-säätiön alla toimiva ISSB (International Sustainability Standards Board) on myös alkanut kehittää IFRS-tilinpäätösstandardeja vastavia, maailmanlaajuisesti käytettävissä olevia vastuullisuusraportointistandardeja (Kallunki 2022, 224, 237).

Lisäksi EU:ssa ollaan kehittämässä uusia eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja, joiden mukaisesti raportointi tulee pakolliseksi uuden kestävyysdirektiivin mukaisesti raportointivelvollisille yrityksille. Yritysten vastuullisuusraportointi on tähän asti toiminut vapaaehtoisuuden pohjalta, eikä tilinpäätösstandardien kaltaisia lakisääteisiä, velvoittavia standardeja ole ollut. EU:n kehittämien eurooppalaisten vastuullisuusstandardien taustalla on juuri tavoite tehdä vastuullisuusraportoinnista määrämuotoista. (Kallunki 2022, 235-236.)

2.4 EU:n kestävän kehityksen ohjelma ja uudet kestävyysdirektiivit

2.4.1 Euroopan vihreän kehityksen ohjelma Green Deal

Euroopan Unioni julkaisi vuonna 2019 uuden kestävän kehityksen ohjelmansa, niin kutsutun Green Deal:in. Ohjelman tavoitteena on tehdä Euroopasta hiilineutraali vuoteen 2050 mennessä. Covid-19-pandemian myötä EU:n kestävän kehityksen ohjelma toimii myös tärkeänä osana EU:n pandemian seurauksista toipumiseen tarkoitettua elvytyspakettia. (Euroopan komissio 2023.) Ohjelman puitteissa on sen julkaisemisen jälkeen luotu useita uusia asetuksia ja direktiivejä, joista tässä käydään läpi lyhyesti ne, jotka liittyvät olennaisesti vastuullisuusraportointiin.

Yksi EU:n kestävän kehityksen merkittävimmistä tekijöistä on EU:n niin kutsuttu taksonomiaasetus (2020/852/EU). Taksonomiaasetuksen, eli ympäristöluokittelun, tarkoituksena on

ohjata pääomaa kestävästi toimiville yrityksille. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yrityksen vastuullisuuden - ja siitä tiedottamisen - taso vaikuttaa suoraan siihen, miten helposti yrityksen on tulevaisuudessa mahdollista saada rahoitusta. Taksonomia-asetus lisää raportointivelvollisuuksia niille yrityksille, jotka kuuluvat CSRD:n piiriin, kuten isoille pörssiyrityksille. Taksonomia-asetuksen velvollisuuden piiriin kuuluvien yritysten tulee arvioida toimintaansa EU:n kuuden ympäristötavoitteen näkökulmasta ja raportoida taksonomian mukaisen liiketoiminnan osuus prosentteina liikevaihdosta. (Kallunki 2022, 237-238; EcoReal 2023.)

EU:n kuusi ympäristötavoitetta ovat:

1. Ilmastonmuutoksen hillintä
2. Ilmastonmuutokseen sopeutuminen
3. Veden ja merten luonnonvarojen kestävä käyttö ja suojelu
4. Siirtyminen kiertotalouteen
5. Ympäristön pilaantumisen ja saasteiden ehkäiseminen ja hallinta
6. Luonnon monimuotoisuuden ja ekosysteemien suojelu ja ennallistaminen

(Kallunki 2022, 237-238; EcoReal 2023).

Taksonomia-asetuksessa on määritelty yleiset periaatteet, joita komissio tulee täydentämään yksityiskohtaisemmilla delegoiduilla säädöksillä. Ensimmäinen näistä astui voimaan vuoden 2022 alussa ja se koskee kriteerejä, joilla määritellään yrityksen toiminnan ilmastovaikutukset. (WWF Suomi 2022.)

2.4.2 Nykyiset direktiivit

EU julkaisi vuonna 2013 uuden tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU), joka korvasi aiemman vuoden 1979 (78/660/ETY) ja vuoden 1983 konserni-tilinpäätösdirektiivin (83/349/ETY). Suurin muutos tapahtui näkökulman muuttumisessa suuryrityksiä suosivasta pienempiä yrityksiä tukevammaksi. ”Pienet ensin”-periaatteen myötä uusi tilinpäätösdirektiivi rajoitti merkittävästi jäsenvaltioiden mahdollisuuksia asettaa lisävelvoitteita PK-sektorin yrityksille, keventäen näin suuresti niiden hallinnollista taakkaa. (Kaisanlahti 2013.) Suomessa tämä muutos astui voimaan asetuksen muodossa niin kutsutussa PMA-asetuksessa, eli valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA 1753/2015).

Seuraavana vuonna 2014 EU antoi uuden ei-taloudellisten tietojen raportointia koskevan direktiivin, NFRD:n (Non-Financial Reporting Directive) (2014/95/EU), joka muutti tilinpäätösdirektiivin sisältöä tuoden suurille, yleisen edun kannalta merkittäville yhtiöille uusia raportointivelvollisuuksia koskien ei-taloudellisten tietojen julkistamista. Tilinpäätösdirektiivin

(2013/34/EU) ja muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevan muutosdirektiivin NFRD:n (2014/95/EU) tuomat uudet velvoitteet kirjattiin Suomessa osaksi kansallista kirjanpitolakia 2016. Kirjanpitolain mukaan (Kirjanpitolaki 3a luku) muiden kuin taloudellisten tietojen raportointivelvollisuus koskee suuria, yleisen edun kannalta merkittäviä yhtiöitä, jotka täyttävät seuraavat ehdot:

- Työntekijämäärä tilikauden aikana keskimäärin yli 500 henkilöä (KPL 3 a luku 1§)
- Taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa (KPL 1 luku 4 c§)
- Liikevaihto 40 miljoonaa euroa (KPL 1 luku 4 c§)
- Raportointivelvollisen yrityksen tulee antaa tiedot siitä, miten yritys huolehtii ympäristö-, sosiaalisista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Tiedot on annettava siinä laajuudessa, kuin on tarpeen yrityksen toiminnan vaikutusten ymmärtämiseksi. (KPL 3a luku 2§) Raportointi tulee antaa joko osana toimintakertomusta, erillisenä selvityksenä, joka annetaan samanaikaisesti toimintakertomuksen kanssa, tai erillisenä selvityksenä yhtiön verkkosivuilla kuuden kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä. (KPL 3a luku 5§) Tilintarkastajan tulee tarkistaa, että raportointi on tehty, mutta itse raportin sisältöön ei oteta kantaa. Liikesalaisuuden vaarantavat tiedot saa tarvittaessa jättää raportoimatta. (Kallunki 2022, 226.)

2.4.3 Uusi kestävyysraportointidirektiivi

EU julkaisi uuden kestävyysraportointia koskevan direktiivin (2022/2464/EU) joulukuussa 2022. CSRD (Corporate Social Responsibility Directive) eli kestävyysraportointidirektiivi korvaa aiemman muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevan NFRD:n ja sen tuomat muutokset tilinpäätösdirektiiviin (2013/34/EU). Tästä eteenpäin puhuttaessa CSRD:n tuomista muutoksista viitataan useimmiten suoraan päivitettyyn tilinpäätösdirektiiviin (2013/34/EU), johon muutokset sisältyvät. Lisäksi CSRD muuttaa niin kutsuttua avoimuusdirektiiviä (2004/109) pörssiyrityiden säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta, tilintarkastusdirektiiviä (2006/43) ja komission asetusta pörssiyrityiden ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksesta (537/2014). (Suomen Tilintarkastajat 2022.)

Uuden kestävyysraportointidirektiivin merkittävimmät muutokset aiempaan muiden kuin taloudellisten tietojen raportointidirektiiviin koskevat sovellettavia yrityksiä, raportoinnin määramuotoisuutta ja raportointivelvollisuutta määrättyjen standardien mukaan, sekä raportoinnin varmentamista. Sovellettavien yritysten määrä laajenee aiemmasta koskemaan kaikkia suuria yrityksiä sekä kaikkia listattuja yrityksiä listatut mikroyritykset poissulkien.

Direktiiviä aletaan soveltaa asteittain riippuen yrityksen koosta:

- 1.1.2024 alkaen raportointivelvollisia ovat nykyisen NFRD:n ja taksonomia-asetuksen piiriin kuuluvat, yli 500 henkilöä työllistävät listatut yritykset
- 1.1.2025 alkaen raportointivelvollisuus alkaa lisäksi kattaa kaikkia yrityksiä, joiden seuraavat ehdot täyttyvät:
 - Tilikauden aikaisten työntekijöiden määrä keskimäärin 250 henkilöä
 - Liikevaihto yli 40 miljoonaa euroa
- 1.1.2026 alkaen tulee kaikkien listattujen pk-yritysten, mikroyritykset poissulkien, raportoida direktiivin mukaisesti (Ecobio Oy 2022.)

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ensimmäiset raportit ilmestyvät vuonna 2025, jolloin raportoidaan vuoden 2024 tiedot (Suomen Tilintarkastajat 2022).

Muutoksen tarkoituksena on helpottaa sijoittajien, kansalaisjärjestöjen, kuluttajien ja muiden sidosryhmien arviointia yritysten toiminnan vastuullisuudesta osana EU:n kestävän kehityksen ohjelmaa. Raportointi tulee tehdä määrämuotoisesti uusia Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antavan ryhmän EFRAG:in (European Financial Reporting Advisory Group) laatimia eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja noudattaen, ja raportoinnin varmennus muuttuu vapaaehtoisesta pakolliseksi. (Euroopan komissio 2023.) Eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa.

Päätös CSRD:stä ja ehdotus siitä tehtiin jo kesällä 2022, ja esimerkiksi Suomessa alkoi työ- ja elinkeinoministeriö kerätä marraskuussa lausuntoja sidosryhmiltä luonnokseen direktiiviin pohjautuvista kansallisista säännöksistä (Suomen Tilintarkastajat 2022). Luonnos on toimitettu työ- ja elinkeinoministeriölle 21.3.2023 (Työ- ja elinkeinoministeriö 2023).

CSRD:llä päivitetyn tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) mukaan raportointivelvollisten yritysten tulee sisältää toimintakertomukseensa (tai erilliseen raporttiin) kaikki sellainen tieto, joka on tarpeen, jotta yrityksen toiminnan vaikutukset eri yritys vastuun osa-alueilla (direktiivissä ”kestävyysseikkoihin”), ja toisaalta näillä osa-alueilla tapahtuvien asioiden vaikutus yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan, ovat ymmärrettävissä.

Pk-yrityksiin sovelletaan kevennettyjä vaatimuksia alla olevan taulukon mukaisesti:

Taulukko 2 Kestävyyssuunnitelman mukaiset raportointivaatimukset yritysittäin

Suuret yritykset	Pk-yritykset
<p>Lyhyt kuvaus yrityksen strategiasta, johon sisältyy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • arvioinnit yrityksen liiketoimintamalliin ja strategiaan vaikuttaviin kestävyysseikkoihin liittyvistä riskeistä ja mahdollisuuksista • yrityksen suunnitelmat ja täytäntöönpanotoimet sen varmistamiseksi, että yrityksen liiketoimintamalli ja -strategia ovat kestävä kehityksen linjan mukaisia ja mahdollistavat Pariisin sopimuksessa sovitun ilmaston lämpenemisen rajoittamisen 1,5 Celsiusasteeseen • tiedot siitä, miten yritys on liiketoimintamallissaan ja -strategiassaan huomionut sidosryhmiensä edut ja yrityksen toiminnan vaikutukset kestävyysseikkoihin • tieto siitä, miten yrityksen strategia on pantu täytäntöön kestävyysseikkojen osalta 	<p>Lyhyt kuvaus yrityksen liiketoimintamallista ja strategiasta</p>
<p>Kuvaus yrityksen aikasidonnaisista tavoitteista, kuten esimerkiksi päästövähennystavoitteet</p>	

Suuret yritykset	Pk-yritykset
Kuvaus hallinto-, johto- ja valvontaelinten roolista kestävyysseikkojen osalta	
Kuvaus yrityksen kestävyysseikkoihin liittyvistä toimintaperiaatteista.	Kuvaus yrityksen kestävyysseikkoihin liittyvistä toimintaperiaatteista.
Kuvaus hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille tarjottavista kestävyteen liittyvistä kannustinjärjestelmistä.	
<p>Kuvaukset seuraavista asioista:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Due diligence -prosessi. • Merkittävimmät tosiasialliset tai mahdolliset haittavaikutukset, jotka liittyvät yrityksen omiin toimintoihin ja sen arvoketjuun. • Yrityksen toteuttamat toimet edellä mainittujen haittavaikutusten ehkäisemiseksi, lieventämiseksi, korjaamiseksi tai poistamiseksi. 	<p>Yrityksen merkittävimmät tosiasialliset tai mahdolliset haittavaikutukset sekä yrityksen toteuttamat toimet edellä mainittujen haittavaikutusten tunnistamiseksi, seuraamiseksi, ehkäisemiseksi, lieventämiseksi tai korjaamiseksi toteutetut toimet.</p>
<p>Kuvaus yritykseen kohdistuvista kestävyysseikkoihin liittyvistä merkittävimmistä riskeistä sekä selvitys siitä, miten yritys kyseisiä riskejä hallitsee.</p> <p>(Tilinpäätösdirektiivi 5 luku 19 a artikla 1-2 kohta)</p>	<p>Kuvaus yritykseen kohdistuvista kestävyysseikkoihin liittyvistä merkittävimmistä riskeistä sekä selvitys siitä, miten yritys kyseisiä riskejä hallitsee.</p> <p>(Tilinpäätösdirektiivi 5 luku 19 a artikla 6 kohta)</p>

Yllä olevaan taulukkoon on koottu tilinpäätösdirektiivissä (2013/34/EU) luetellut CSRD:n myötä tulleet uudet raportointivaatimukset suurille yrityksille, ja verrattuna pienille yrityksille. Huomioitavaa on, että taulukossa mainitut pienet yritykset ovat niitä listattuja pk-yrityksiä, joita uusi raportointivelvollisuus koskee.

Pieniä yrityksiä koskee pitkälti samanlaiset vaatimukset kuin suurempiakin, mutta vain pienemmässä mittakaavassa ja vähemmän yksityiskohtaisesti. Sekä suurten että pienten yritysten tulee antaa lyhyt kuvaus yrityksen liiketoimintamallista ja strategiasta, kuvaus yrityksen kestävyysseikkoihin liittyvistä toimintaperiaatteista, mahdolliset ja todennäköiset haittavaikutukset ja riskit sekä toimenpiteet näiden estämiseksi tai hallitsemiseksi. Taulukosta 3 käy ilmi, että suurista yrityksistä poiketen pienten yritysten ei tarvitse tarkkaan raportoida hallinto-, johto- ja valvontaelinten toiminnasta eikä niiltä vaadita selvitystä esimerkiksi aikasidonnaisista päästötavoitteista.

2.4.4 Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS)

EU:ssa on kehitteillä uudet eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit. Tulevat ESR-standardit (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) liittyvät tiivistii edellisessä luvussa käsiteltyyn CSR-direktiivin. CSRD:n vaikutuspiiriin kuuluvien yritysten tulee raportoida näiden standardien mukaisesti. Huomionarvoista on, että tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 a luku 29 c artiklan mukaan tullaan kestävyysraportointistandardeista säätämään vuonna 2024 erityisesti PK- yrityksille sopivat versiot.

Kestävyysraportointistandardien ensimmäiset luonnokset julkaistiin marraskuussa 2022, ja lopulliset standardit (pois lukien yllä mainitut Pk-yrityksiä koskevat standardit) on tarkoitus julkaista viimeistään kesällä 2023. EFRAG:in laatimat standardiluonnokset koostuvat 12 standardista.

Taulukko 3 Alustavat ESR- standardit (EFRAG 2023)

Yleisluontoiset standardit	
Luonnos ESRS 1	Yleiset vaatimukset (General requirements)
Luonnos ESRS 2	Yleiset (General Disclosures)

Ympäristövastuuseen liittyvät standardit	
Luonnos ESRS E1	Ilmastonmuutos (Climate change)
Luonnos ESRS E2	Saasteet (Pollution)
Luonnos ESRS E3	Vesi ja merelliset resurssit (Water and marine resources)
Luonnos ESRS E4	Biodiversiteetti ja ekosysteemit (Biodiversity and ecosystems)
Luonnos ESRS E5	Resurssien käyttö ja kiertotalous (Resource use and circular economy)

Sosiaaliseen vastuuseen liittyvät standardit	
Luonnos ESRS S1	Oma työvoima (Own workforce)
Luonnos ESRS S2	Arvoketjun työntekijät (Workers in the value chain)
Luonnos ESRS S3	Vaikutuksenalaiset yhteisöt (Affected communities)
Luonnos ESRS S4	Kuluttajat ja loppukäyttäjät (Consumers and end-users)

Hallinnolliseen vastuuseen liittyvät standardit	
Luonnos ESRS G1	Business conduct

ESR-standardit muistuttavat rakenteeltaan aiemmin luvussa 2.3 Vastuullisuusraportointi käsitellyjä GRI-standardeja, jotka niin ikään on jaettu yleisiin ja aihekohtaisiin standardeihin, lukuisine alastandardeineen. Taloudellisen vastuun sijaan puhutaan ESR-standardeissa kuitenkin hallinnollisesta vastuusta. GRI:n tavoin toiset aihekohtaiset standardit muodostavat sosiaaliseen vastuuseen ja ympäristövastuuseen liittyvät standardit. Näistä sosiaaliseen vastuuseen liittyvien standardien luonnosstandardi ESRS S2 tulee eniten vaikuttamaan siihen, minkälaisia

mahdollisia tietoja niiltä pk-yrityksiltä, jotka eivät ole kestävyysraportointidirektiivin (2022/2464/E) nojalla raportointivelvollisia, saatetaan tarvittaessa vaatia.

Kestävyysraportointistandardit on kehitetty olemassa olevia kansainvälisiä standardeja muokkailleen. Standardit on pyritty laatimaan erityisen yhdenmukaisesti ISSB:n laatimien standardien kanssa moninkertaisen raportoinnin välttämiseksi. ESRS poikkeaa ISSB:n vaatimuksista ainostaan niiltä osin kuin CSRD ja muu EU lainsäädäntö niin edellyttävät. ESRS on myös pitkälti yhtäläinen GRI- standardien kanssa, ja niissä on otettu huomioon asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen vaatimukset YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevien ohjaavien periaatteiden sekä OECD:n ohjeiden monikansallisille yhtiöille mukaisesti. (Draft ESRS Cover letter, EFRAG 2023.)

Eurooppalaisten kestävyysstandardien yhdenmukaistaminen jo olemassa olevien tai kehitteillä olevien kansainvälisten vastuullisuusraportointistandardien kanssa helpottaa niiden yritysten siirtymistä ESRS- raportointiin, jotka ovat aiemmin raportoineet vastaavien, esimerkiksi GRI- raportointistandardien mukaisesti (Ecobio Oy 2023).

Tilinpäätösdirektiivissä (2013/34/EU) säädetään, mitä tietoja kussakin kestävyysraportointistandardissa on niiden kulloinenkin aihealue huomioon ottaen täsmennettävä. Aihealueet noudattavat ESG- luokittelun mukaista kaavaa, ja ovat jaettu ympäristö-, sosiaalisiin ja hallinnollisiin osa-alueisiin.

Täsmennettävät ympäristöasiat tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 a luvun 29 b artiklan 2 kohdan mukaan ovat yhtäläisiä EU:n ympäristötavoitteiden kanssa:

1. ilmastonmuutoksen hillintä
2. ilmastonmuutokseen sopeutuminen
3. vesivarat ja merten luonnonvarat
4. resurssien käyttö ja kiertotalous
5. ympäristön pilaantuminen
6. biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit

Yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin liittyvistä tekijöistä täsmennettävät tiedot tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 a luvun 29 b artiklan 2 b kohdan mukaan ovat:

1. Yhdenvertaiseen kohteluun ja mahdollisuuksiin, sukupuolten tasa-arvoon, palkkaan, koulutukseen ja taitojen kehittämiseen, vammaisten henkilöiden työllisyyteen ja osallistamiseen, työpaikalla esiintyvän väkivallan ja häirinnän vastaisiin toimenpiteisiin ja monimuotoisuuteen liittyvät tiedot

2. Työoloihin liittyvät tekijät, kuten esimerkiksi työaika, palkka, yhdistymisvapaus, työterveys ja turvallisuus
3. YK:n keskeisissä ihmisoikeussopimuksissa vahvistetun mukaiset demokratian periaatteet ja normit, ihmisoikeuksien kunnioittaminen ja ihmisten perusvapaudet

Hallintotapaan liittyvistä tekijöistä tulisi tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 a luvun 29 b artiklan 2 c mukaan tämentää seuraavat tiedot:

1. Yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelinten rooli kestävyysseikkojen hoitamisessa sekä niiden asiantuntemus ja osaaminen, jolla ne kyseisen roolin hoitavat
2. Pääpiirteet yrityksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmästä, siten kun ne liittyvät kestävyysraportointiprosesseihin
3. Liiketoiminnan etiikka ja yrityskulttuuri, kuten esimerkiksi lahjonnan ja korruption torjunta, väärinkäytöksistä ilmoittavien henkilöiden suojelu ja eläinten hyvinvointi
4. Poliittiseen vaikuttamiseen liittyvä yrityksen toiminta, esimerkiksi lobbaus
5. Selvitys siitä, miten yritys hoitaa suhteensa asiakkaisiinsa, toimittajiinsa ja yhteisöihin, joihin yrityksen toiminta vaikuttaa, kuten esimerkiksi selvitys yrityksen maksukäytännöistä

Tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 a luvun 29 b artiklan 4. kohdassa on asetettu vaatimus, että kestävyysraportointistandardeissa otetaan huomioon mahdolliset vaikeudet, joita yritykset saattavat kohdata kerätessään tietoa niiltä toimijoilta, jotka eivät kuulu kestävyysraportointivaatimusten piiriin. Kohdassa korostetaan, ettei kestävyysstandardeihin saa lisätä sellaisia vaatimuksia, jotka edellyttäisivät yrityksiä keräämään raportointivaatimusten soveltamisalaan kuulumattomilta, arvoketjussaan olevilta PK- yrityksiltä enemmän tietoa, kuin mitä on määrätty säädettäväksi PK- yrityksiä koskevissa kestävyysraportointistandardeissa.

PK- yrityksiä koskevista kestävyysraportointistandardeista ei ole vielä luonnoksia, mutta tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 luvun 29 c artiklan 1-2 kohtien mukaan tulee niiden ottaa huomioon edellä käsitellyt tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 6 luvun 29 a artiklassa mainitut kriteerit, sekä tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 5 luvun 19 a 6. kohdan raportointivaatimukset.

2.4.5 EU:n yritys vastuulaki

Edellä käsitellyn EU:n uuden kestävyysdirektiivin lisäksi on EU:ssa valmisteilla myös toinen merkittävästi yritysten vastuullisuuteen ja vastuullisuusraportointiin vaikuttava direktiivi. Euroopan komissio julkaisi ehdotuksensa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi yritysten kestävästä toiminnasta koskevasta huolellisuusvelvoitteesta ja direktiivin (EU) 2019/1937

muuttamisesta (tästä eteenpäin yritysvastuudirektiivi) alkuvuodesta 2022. Niin kutsutun yritysvastuudirektiivin tavoitteena on edistää yritysten kestävä ja vastuullista toimintaa niiden arvoketjuissa maailmanlaajuisesti asettamalla niille asianmukaisen huolellisuuden velvoitteen.

Asianmukaisella huolellisuusvelvoitteella tarkoitetaan, että yritysten tulee kyetä tunnistamaan ja tarvittaessa ehkäisemään, hillitsemään tai eliminoimaan niiden toiminnassa esiintyvät tai siitä aiheutuvat haitalliset ympäristö- ja ihmisoikeusvaikutukset koko arvoketjunsä osalta. Asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen perusajatuksena on ajatus vastuusta, joka menee pidemmälle kuin sen hetken tieto. Käytännössä tämä vastuu ulottuu yritysten omiin, tytäryhtiöiden sekä vakiintuneiden liikekumppaneiden toimintoihin sekä EU:ssa että globaalisti. Asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen tarkoituksena on, että yritys selvittää toimintansa vaikutuksia ja reagoi niihin pelkkiin riskeihin keskittymisen sijaan. Näin ollen se eroaa talousmaailmasta ja yrityslainsäädännöstä tutusta due diligence -käsitteestä, joka viittaa yrityksen toimiin toimintansa riskien selvittämiseksi ja lieventämiseksi. (Vanhala ym. 2022, 204; Työ- ja elinkeinoministeriö 2023.)

Asianmukainen huolellisuus ei ole käsitteenä uusi. Esimerkiksi OECD on vuonna 2018 julkaissut asianmukaista huolellisuusvelvoitetta koskevat ohjeet vastuulliseen liiketoimintaan, jotka keskittyvät nimensä mukaisesti asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen toteuttamiseen. Ohjeiden tarkoituksena on auttaa yrityksiä toteuttamaan OECD:n toimintaohjeita monikansallisille yrityksille käytännössä. (Vanhala ym. 2022, 203.) Asianmukaisen huolellisuudenvelvoite on myös keskeinen osa YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevia ohjaavia periaatteita (Vanhala ym. 2022, 197).

Huolellisuusvelvoite tulisi toteutuessaan koskemaan seuraavia yrityksiä:

- EU:n osakeyhtiöt, joiden henkilöstömäärä on suurempi kuin 500 työntekijää, ja joiden liikevaihto maailmanlaajuisesti on yli 150 miljoonaa euroa
- EU:n osakeyhtiöt, joiden henkilöstömäärä on suurempi kuin 250 työntekijää, joiden maailmanlaajuinen liikevaihto on yli 40 miljoonaa euroa, ja jotka toimivat ihmisoikeus- ja ympäristökysymysten näkökulmasta erityisen suurivaikutuksisilla aloilla (esimerkiksi tekstiiliala, maatalous, kaivannaisteollisuus jne.) (COM/2022/71)
- Yllä mainitut liikevaihdon raja-arvot ylittävät ja/tai suurivaikutuksisilla aloilla EU:n alueella toimivat kolmansien maiden yritykset (Työ- ja elinkeinoministeriö 2023.)

PK- yritykset jäävät direktiivin ulkopuolelle, mutta saattavat joutua epäsuorasti sen vaikutuksen alaisiksi toimimalla direktiivin soveltamisalaan kuuluvien yritysten alihankkijoina.

Direktiiviehdotuksessa onkin vaadittu suoraan jäsenvaltioilta tukitoimenpiteitä, jotta pk-yrityksille mahdollisesti aiheutuva taloudellinen ja hallinnollinen taakkaa ei kasva kohtuuttomaksi. Direktiiviehdotuksessa (COM/2022/71) kehoitetaan myös niitä yrityksiä, joilla on kumppaneinaan pk-yrityksiä, tukemaan niitä huolellisuusvelvoitetta koskevien toimenpiteiden noudattamisessa, mikäli vaadittavat toimenpiteet uhkaisivat vaarantaa pk-yrityksen elinkelpoisuuden.

2.5 Kansallisen lainsäädännön mukainen tilinpäätös

Kansallisessa lainsäädännössä tilinpäätöksen sisällön ja muodon määrittää pääasiassa Kirjanpitolaki (30.12.1997/1336). Lisäksi tilinpäätöksen sisältöä määrittäviä säädöksiä löytyy Kirjanpitoasetuksesta (30.12.1997/1339), Osakeyhtiölaista (624/2006), sekä pien- ja mikroyritysten osalta Valtioneuvoston asetuksesta pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015).

Jokaisen kirjanpitovelvollisen tilinpäätökseen kuuluu koosta riippumatta kuluneen tilikauden tuloslaskelma ja tase, sekä vertailukelpoinen tuloslaskelma ja tase käsiteltävää tilikautta edeltävältä tilikaudelta. Asiakirjojen tulee olla selkeitä, ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. Tilinpäätöksen tehtävänä on antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tarvittavat tiedot annetaan olennaisuusperiaatteen mukaisesti yrityksen toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen. (Tomperi 2021, 148.)

Oikean ja riittävän kuvan saamiseksi tulee tilinpäätöksen tuloslaskelman ja taseen liitteenä ilmoittaa tarvittavat lisätiedot, elleivät ne käy suoraan ilmi tuloslaskelmasta ja taseesta. Olennaiseksi tilinpäätöksessä ilmoitettava tieto katsotaan, mikäli sen poisjättäminen tai sen väärin ilmoittaminen vaikuttaa kohtuullisella todennäköisyydellä päätöksiin, joita tilinpäätöksen perusteella tehdään. (Tomperi 2021, 148.)

Näiden tilinpäätöksen liitteistä säädetään osakeyhtiöiden osalta Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) lisäksi Osakeyhtiölaissa (624/2006). Liitetietojen sisältöön ja muotoon voivat vaikuttaa myös Kirjanpitolautakunnan antamat suositukset sekä kansainväliset IFRS-tilinpäätösnormistot. Tilinpäätöksen liitetietojen ensisijainen tarkoitus on tarvittaessa täydentää tilinpäätöksen tuloslaskelmaa ja tasetta, sekä toimintakertomusta niillä yrityksillä, jotka sellaisen laativat. Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 3 luvun 2 § mukaan täydennystä tarvitaan, jollei edellä mainituista osioista saatava tieto itsessään riitä antamaan kirjanpitolain vaatimaa oikeaa ja riittävää kuvaa tilinpäätöksestä. Yleensä tällaisiksi tiedoiksi katsotaan esimerkiksi tilinpäätöksessä käytettyjä arvostus- ja jaksotusperiaatteita ja -menetelmiä koskevat tiedot, tai tarkempia, eriteltyjä tietoja esimerkiksi yrityksen pitkäaikaisista veloista, tietoja

yrittäjien toimitusjohtajasta ja hallituksesta, sekä henkilömäärästä (Tomperi 2021, 169-173). Pien- ja mikroyrityksillä on huomattavasti kevennetyt liitetietovaatimukset, Valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015), eli PMA-asetuksessa.

Lakisääteisten tilinpäätöksen tuloslaskelman ja taseen sekä niiden liitetietojen lisäksi on Kirjanpitolautakunta antanut ohjeen tietuustyyppisten ympäristötietojen ilmoittamisesta tilinpäätöksessä ja sen liitetiedoissa. Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä julkaistiin 24.10.2006, ja sen lähtökohtana toimii Euroopan yhteisöjen komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2001/453/EY). Tätä KILAn (kirjanpitolautakunta) yleisohjetta sovelletaan kaikkiin yrityksiin, mutta pienten kirjanpitovelvollisten ei ole tarpeen esittää ohjeen mukaisia ympäristötietoja, ellei se ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KILAn ohjeessa käsiteltävät ympäristötiedot ovat varsin tarkkaan määriteltyjä: kirjattavat ja liitetiedoissa tarvittaessa eriteltävät ympäristötiedot jaetaan ympäristömenoihin ja ympäristövastuisiin. Ympäristömenoihin lasketaan ainoastaan sellaiset menot, jotka syntyvät yrityksen sellaisista toimista, joilla se pyrkii torjumaan, korjaamaan tai lieventämään toimintansa aiheuttamia ympäristövahinkoja. Tällaisia menoja voivat olla esimerkiksi jätteiden käsittelystä syntyneet menot. Ympäristövastuulla taas tarkoitetaan aiemmasta tapahtumasta johtuvaa ympäristöön liittyvää velvoitetta, jonka täyttäminen aiheuttaa yritykselle tulevaisuudessa kustannuksia. (Niskala ym. 2019, 297.)

Tilinpäätökseen liitettävän toimintakertomuksen sisällöstä säädetään Kirjanpitolain 3 luvun 1 a §-pykälässä. Toimintakertomus on Kirjanpitolain 3 luvun 1 § mukaan pakollinen kaikille listatuille osakeyhtiöille niiden koosta huolimatta. Listaamattomat pk- ja mikroyritykset saavat kuitenkin laatia toimintakertomuksen niin halutessaan. Mikäli toimintakertomus laaditaan, tulee se tehdä täydellisenä. Kirjanpitolautakunta suosittelee, ettei pienempi yritys laadi toimintakertomusta, mikäli sen on vaikea arvioida joitain toimintakertomuksessa pakollisia tietoja, mikä johtaisi puutteelliseen lopputulokseen ja pahimmillaan korvausvastuun syntymiseen velkojia tai muita sidosryhmiä kohtaan. Mikäli yrityksellä olisi kuitenkin tarpeen antaa sellaisia tietoja, joita toimintakertomuksessa vaaditaan, voidaan tällaiset tiedot antaa tarvittaessa liitetiedoissa. (Tomperi 2021, 177.)

Edellä luvussa 2.4.2 Nykyiset direktiivit käsitelystä NFR-direktiivin mukaisesta muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista säädetään kansallisessa lainsäädännössä Kirjanpitolain 3a luvussa. Yksi NFRD:ssä ja uudessa CSRD:ssä mainituista raportointitavoista on kestävyystietojen esittäminen osana toimintakertomusta.

3 Pk-yrityksen parhaat vastuullisuusraportointikäytännöt

Tässä osiossa käydään läpi toimeksiannon tavoite käytännössä, eli ehdotuksia siihen, millä tavoin niiden pk-yritysten, jotka eivät ole tässä opinnäytetyössä käsiteltyjen direktiivien nojalla velvollisia raportoimaan vastuullisuudestaan, kannattaisi esittää vastuullisuustietonsa. Vaikka aiemmassa luvussa käsitelty EU:n kestävyysraportointidirektiivi CSRD ja valmisteilla oleva asianmukaista huolellisuusvelvoitetta koskeva EU:n vastuullisuusdirektiivi eivät suoraan koske suurta osaa pk-yrityksiä, saattavat ne kuitenkin epäsuorasti joutua esittämään ainakin joitain kestävyystietoja toimiessaan alihankkijoina ja liikekumppaneina niille yrityksille, joita direktiivien velvoitteet koskevat. Esimerkki tällaisesta tiedosta voisi olla uusiutuvan energian osuus alihankkijan ja liikekumppanin käyttämästä energiasta, tai alihankkijan sitoutuminen samantyyppiseen kierrätysasteeseen kuin ostava yritysikin. Yritysdirektiiviehdotuksessa huolellisuusvelvoite koskisi vakiintuneita liikekumppanuuksia, mutta kestävyystietojen ilmoittaminen tai ilmoittamatta jättäminen vaikuttaa varmasti myös ei vakiintuneisiin liikesuhteisiin. Suurten yritysten etsiessä uusia kumppaneita ja kilpailuttaessa vaihtoehtoja, yrityksellä, jolla on omaaloitteinen suhtautuminen vastuullisuuteen ja kestävyystietojen raportoimiseen, voi olla etulyöntiasema sellaiseen yritykseen nähden, joka ei raportoisi vastuullisuudestaan.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, mitä vastuullisuusraportointitapoja on olemassa, ja mikä tai mitkä niistä olisivat suositeltavimpia ottaen huomioon pk-yritysten rajoitetut resurssit. Näiden tulosten perusteella laadittiin ehdotus Vihreä vastuu -hankkeen tilitoimistoille parhaaksi todetuista raportointitavoista. Tietoperustaan kerätyn aineiston perusteella raportointitavoiksi valikoitu seuraavat neljä tapaa:

1. Kestävyystietojen raportoiminen osana lakisääteisen tilinpäätöksen liitetietoja
1. Kestävyystietojen raportoiminen osana vapaaehtoista toimintakertomusta
2. Kestävyystietojen raportoiminen erillisessä kestävyysraportissa
3. Kestävyystietojen raportoiminen yrityksen kotisivuilla

Tietoperustaan kerätyn aineiston pohjalta tehdyn tiedonkeruun lisäksi opinnäytetyötä tukemaan laadittiin pienimuotoinen kysely. Microsoft Formsilla toteutetussa kyselyssä vastaajille annettiin eri kestävyysraportointivaihtoehtoja, joista jokaisen vaihtoehdon kohdalla vastaajaa pyydettiin vastaamaan, pitikö hän kyseistä menetelmää perusteltuna (kyllä/ei), ja perustella vastauksensa. Kysely lähetettiin useammalle taloushallinnon ammattilaiselle jakamalla sitä LinkedIn- alustalla. Muutamalle henkilölle kysely lähetettiin myös sähköpostiviestinä. Vastauksia kertyi vain muutama, mutta kyselyn tarkoituksena oli toimia tukena toiminnallisessa osiossa, ei muodostaa sen perustaa. Kysely vastauksineen löytyy tämän opinnäytetyön liitteistä.

Seuraavaksi käydään läpi kunkin raportointitavan vahvuuksia ja heikkouksia.

3.1 Käytettävissä olevat raportointitavat

3.1.1 Kestävyystietojen raportoiminen osana lakisääteisen tilinpäätöksen liitetietoja

Perinteisesti kestävyystietoja ei ole esitetty osana varsinaisen tilinpäätöksen liitetietoja. Tilinpäätöksen liitetietojen ensisijainen tarkoitus on täydentää tilinpäätöstä, jotta tilinpäätös antaisi kirjanpitolain edellyttämän oikean ja riittävän kuvan. Pohdittaessa kestävyystietojen lisäämistä tilinpäätöksen liitetietoihin tulee pohtia tarkkaan, mitä oikea ja riittävä kuva tarkoittaa jokaisen yrityksen kohdalla. Tällä hetkellä lainsäädäntö on varsin yksiselitteinen sen suhteen, mitä tilinpäätöksen liitetietojen tulee sisältää. Ylimääräisen tiedon lisääminen liitetietoihin saattaisi jopa johtaa oikean ja riittävän kuvan hämärtymiseen.

Numeeristen kestävyysmittareiden ja tunnuslukujen edelleen kehittyessä tulevaisuudessa voisi kestävyystietojen laajempaa lisäämistä tilinpäätöksen liitetietoihin kuitenkin harkita, sillä tällöin ne muodostaisivat vertailukelpoisen, kiinteän osan lakisääteistä tilinpäätöstä. Liitetiedoissa voisi tulevaisuudessa ajatella olevan omat osiot eri yritysvastuun osa-alueille, joissa jokaisessa esiteltäisiin näihin osa-alueisiin liittyvät oleellimmat tunnusluvut. Joistain kestävyystiedoista on jo saatavilla numeerista dataa - hyvä esimerkki on hiilijalanjälki. Erityisesti pienempien yritysten kohdalla tarpeellisten kestävyystietojen ilmoittaminen vapaaehtoisen toimintakertomuksen sijaan liitetiedoissa vähentäisi niiden hallinnollista taakkaa.

Tämän työn tueksi toteutetun pienimuotoisen kyselyn perusteella löytyy taloushallinnon alan ammattilaisten joukosta niitä, jotka toivoisivat vastuullisuustietojen ilmoitettavan liitetiedoissa, jolloin ne olisivat vahvasti osa virallista tilinpäätöstä.

3.1.2 Kestävyystietojen raportoiminen osana vapaaehtoista toimintakertomusta

Kestävyystietojen raportoiminen osana toimintakertomusta on yksi EU:n tilinpäätösdirektiivissä ja kansallisessa kirjanpitolaissa annetuista kestävyysraportointivaihtoehdoista. Listatut osakeyhtiöt joutuvat koostaan huolimatta laatimaan toimintakertomuksen. Vertailukelpoisuuden vuoksi voisi listamaattoman pk-yrityksenkin katsoa hyötyvän kestävyystietojen raportoinnista osana vapaaehtoisesti laadittua toimintakertomusta. Koska yritykset eivät kuitenkaan saa valita mitä tietoja ne toimintakertomukseen sisältävät, saattaisi erityisesti pienemmille yrityksille toimintakertomuksen laatimisesta tulla turhan suuri rasite hyötyyn nähden.

Tämän työn tueksi toteutetun pienimuotoisen kyselyn vastauksista ilmeni sekä myönteisiä että kielteisiä kantoja vapaaehtoisen toimintakertomuksen laatimiseen. Siinä missä

vapaaehtoisuus koettiin myönteisenä asiana, nähtiin siinä myös suuri viherpesun riski. Lisäksi mahdollinen hallinnollinen rasite nähtiin haasteena.

3.1.3 Kestävyystietojen raportointi erillisessä kestävyysraportissa

Vapaaehtoisuuteen pohjautuvia vastuullisuusraportoinnin standardeja ja viitekehyksiä on lukuisia. Maailmalla käytetyimpiä ovat aiemmin tässä opinnäytetyössä käsitellyt Global Reporting Initiative eli GRI- standardit, sekä esimerkiksi YK:n Global Compact- periaatteet (UNGC).

EU:n uusi kestävyysraportointidirektiivi huomioiden kannattaisi myös suoraan direktiivin alaisuuteen kuulumattomien pk-yritysten harkita raportointia direktiivin vaatimusten mukaisesti tulevia eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja (ESRS) noudattaen. ESRS:n on tarkoitus olla mahdollisimman vertailukelpoinen ja yhtenäinen muiden kansainvälisten raportointistandardien ja viitekehysten kanssa, joten varsinaista ongelmaa ei synny, vaikka pk-yritys laatisi oman raporttinsa esimerkiksi GRI-standardien mukaisesti. Selkeyden vuoksi olisi kuitenkin kannattavaa pohtia raportointia niiden samojen standardien mukaisesti, kuin mitä kestävyysraportointidirektiivin sovelluksen piiriin kuuluvat yritykset käyttävät. Erityisesti huomionarvoista on, että ESR-standardeista tullaan kehittämään pk-yritysten olosuhteen huomioivat kevennetyt versiot. Nämä standardit tullaan kuitenkin tämän opinnäytetyön laatimishetken tietojen mukaan julkaisemaan aikaisintaan vuonna 2024. ESRS- standardien ollessa vielä kesken-eräiset, voisi pk- yritys hyvin harkita kestävyysraportin laatimista GRI-standardien pohjalta. Vaihtoehtoisesti pk-yritys voisi viestiä vastuullisuudestaan käyttämällä YK:n Global Compact- periaatteita.

Erillisen raportin laatiminen voi aiheuttaa ylimääräistä hallinnollista rasitetta aivan kuten vapaaehtoisen toimintakertomuksenkin laatiminen. Toisin kuin toimintakertomuksessa, on raportointistandardin käytössä kuitenkin enemmän joustavuutta - tai ainakin ESRS-standardeissa tulee olemaan. Vaikka tässä luvussa suositeltiin raportoinnin tekoa tulevia ESRS- standardeja noudattaen, on erilaisia standardeja kuitenkin muitakin. Tärkeintä on, että yritys löytää itselleen sopivimman tavan viestiä vastuullisuudestaan niin, että juuri sille olennaisimmat kestävyystiedot saa selkeästi tuotua esille. Lisäksi tiedon tulisi olla vertailtavaa ja varmennettavissa olevaa.

3.1.4 Kestävyystietojen raportointi yrityksen kotisivuilla

Toimintakertomuksen ja erillisen kestävyysraportin laatiminen voivat varsinkin pienille yrityksille aiheuttaa suuren hallinnollisen ja taloudellisen rasitteen. Yrityksen koosta ja toimialasta riippuen voisi olla riittävää, että yritys ilmoittaa juuri sille olennaisimmat kestävyystiedot esimerkiksi omilla kotisivuillaan, kuitenkin selkeästi omassa osiossaan. Yritys voisi esimerkiksi

antaa esimerkkejä siitä, mitä toimia se on tehnyt pienentääkseen hiilijalanjälkeään, tai miten se huomioi tasa-arvon toteutumisen toiminnassaan.

Vertailukelpoisuus ja tietojen varmennus vaikeutuvat kuitenkin merkittävästi, mikäli tiedot annetaan vapaamuotoisesti ilman, että ne noudattavat jotakin tiettyä standardia (kestävyysraportti) tai lakia (toimintakertomus). Lakiin tai tiettyyn standardiin sitoutumattomien, yleisesti hyväksytyjen kestävyystunnuslukujen ja mittareiden edelleen kehittäminen voisi tulevaisuudessa mahdollistaa sen, että vapaaehtoisesti kestävyystietojaan ilmoittavalle yritykselle riittäisi näiden tunnuslukujen antaminen selkeässä osiossa omilla kotisivuillaan.

Tämän opinnäytetyön tueksi toteutetun pienimuotoisen kyselyn perusteella taloushallinnon alan ammattilaisten mielestä tällainen raportointi ei poikkeaisi riittävästi nykyisestä käytännöstä.

3.2 Yhteenveto

Listamattomat pienet ja keskiuuret yritykset eivät ole nykyisen tai nykyhetkellä valmisteilla olevan lainsäädännön mukaisesti velvollisia raportoimaan vastuullisuudestaan. Tämä on ymmärrettävää, kun erityisesti pienempien yritysten rajalliset resurssit otetaan huomioon. Pk-yritykset eivät kuitenkaan toimi irrallaan muusta yhteiskunnasta, ja vastuullisuus koskee niitäkin niiden eri sidosryhmien kautta. Tässä opinnäytetyössä pk-yrityksen vastuullisuus- eli kestävyysraportointia on pohdittu erityisesti siitä näkökulmasta, että pk-yritykset toimivat usein alihankkijoina niille yrityksille, jotka ovat lain mukaan velvollisia raportoimaan vastuullisuudestaan. Raportointivelvollisen yrityksen täytyy jatkossa yhä selkeämmin ilmoittaa vastuullisuudestaan koko arvoketjunsä osalta. Toisin sanoen raportointivelvoitteen alla toimivat yritykset joutuvat ilmoittamaan näitä tietoja myös käyttämiensä alihankkijoiden puolesta. Mitä paremmin tällainen alihankkijana toimiva, tai sellaiseksi potentiaalisesti haluava, yritys osaa jo valmiiksi viestiä omasta vastuullisuudestaan, sitä helpompi raportointivelvoitteen alla toimivan yrityksen on saada tarvittavat tiedot. Selkeästi ja vertailukelpoisesti kestävyystiedoistaan ilmoittava pk-yritys tulee varmasti pärjäämään paremmin kilpailussa. Mutta missä muodossa nämä tiedot olisi hyvä antaa, ottaen huomioon juuri pk-yritysten rajalliset resurssit, sekä toisaalta lainsäädännön tilinpäätöstä koskevat vaatimukset?

Kestävyysraportoinnin hyötyjen tulisi olla suuremmat kuin raportoinnin mahdollisesti aiheuttama hallinnollinen ja taloudellinen taakka. Kestävyystietojen ilmoittaminen osana lakisääteistä tilinpäätöstä toisi luultavasti vähiten lisäkustannuksia pk-yrityksille. Tilinpäätöksen

sisältö on kuitenkin tarkkaan määritelty kirjanpitolais- ja asetuksessa, eikä tilinpäätöksen liitetietoihin ole kannattavaa lisätä sellaista tietoa, mikä ei ole välttämätöntä oikean ja

riittävän kuvan saamiseksi yrityksen tilinpäätöksestä. Toisaalta on mahdollista, että tulevaisuudessa kestävyystiedot yhä laajemmin voitaisiin nähdä tällaisena oleellisena tietona.

Toimintakertomus on luonteva paikka kestävyystietojen ilmoittamiseen, mutta vapaaehtoisen toimintakertomuksen laatiminen voi olla erityisesti pienimmille yrityksille turhan raskas hallinnollisesti. Toimintakertomus tulee laatia kokonaisuudessaan, ja osa toimintakertomuksessa vaadituista tiedoista on sellaista, mitä pienemmän yrityksen voi olla käytännössä mahdoton antaa. Toimialakohtaisia eroja on varmasti, ja jokaisen yrityksen kohdalla on syytä arvioida erikseen, onko toimintakertomuksen laatiminen kannattavaa vai ei. Mikäli toimintakertomuksen laatiminen täydellisesti onnistuu helposti, on vapaaehtoisen toimintakertomuksen laatiminen varteenotettava raportointivaihtoehto pk-yritykselle.

Erillisen kestävyysraportin laatiminen voi myös aiheuttaa suurta hallinnollista taakkaa. Hyötyinä on kuitenkin tällaisen raportin vertailukelpoisuus, ja yhdenmukaisuus mikäli käytetään samaa raportointistandardia kuin yhteistyöyritys. Lisäksi standardin mukaisesti laadittu kestävyysraportti on helpommin varmennettavissa. Huomionarvoista on, että esimerkiksi valmis-teilla olevista eurooppalaisista kestävyysraportointistandardeista on tarkoitus kehittää myös kevennetyt, erityisesti pk-yrityksille suunnatut versiot. On mielenkiintoista nähdä, millä tavoin nämä kevennetyt versiot eroavat suuremmille yrityksille tarkoitetuista.

Yksinkertaisin keino pk-yritykselle ilmoittaa kestävyystiedoistaan on kotisivuillaan, mikäli yrityksellä sellaiset on. Tällöin tiedot saattavat kuitenkin olla vapaammin muotoiltuja, mikä heikentää merkittävästi tietojen vertailukelpoisuutta. Myös viherpesun riski kasvaa, ellei tietoja tässäkin tapauksessa ilmoiteta jotakin olemassa olevaa standardia noudattaen. Tulevaisuudessa varsinkin numeeristen kestävyysmittareiden ja tunnuslukujen edelleen kehittyessä voisi tällaisten yleisesti hyväksytyjen tunnuslukujen ilmoittaminen yrityksen kotisivuilla olla riittävä keino esittää kestävyystiedot.

Olennaista sopivaa raportointitapaa pohdittaessa on miettiä käytettävissä olevia resursseja, raportoinnista saadun hyödyn suhdetta sen aiheuttamaan hallinnolliseen ja taloudelliseen rasitukseen, sekä raportoinnin vertailukelpoisuutta ja annettujen tietojen varmennettavuutta. Koon lisäksi edellä oleviin asioihin vaikuttaa vahvasti myös yrityksen toimiala. Toimialakohtaiset eroavaisuudet lienevätkin yksi suurimmista haasteista mahdollisimman yhdenmukaisia ja vertailukelpoisia raportointimenetelmiä kehitettäessä. Yhtä kaikille sopivaa muottia ei varmasti löydy, mutta esimerkiksi erilaisten standardien yhdenmukaistamiseksi tehdään jatkuvasti töitä. Tilitoimistojen kannattaakin seurata aktiivisesti näiden standardien kehittymistä, jotta he voivat tarvittaessa auttaa asiakkaitaan löytämään juuri heille sopivan tavan ilmoittaa kestävyystiedoistaan.

4 Arviointi ja pohdinta

Tämän opinnäytetyön aiheen rajaaminen ja tarkentaminen osoittautui odotettua haasteellisemmaksi. Selkeää aihetta ei hankkeen puolelta ollut, joten aihe oli suhteellisen vapaasti valittavissa. Tämä kuitenkin vaikeutti merkittävästi sopivan tutkimuskohteen löytymistä. Yritysvastuu itsessään on aiheena hyvin laaja, ja vaikka hankkeen myötä fokus painottuikin vastuullisuusraportointiin, pk-yrityksiin ja tilitoimistojen rooliin pk-yritysten vastuullisuusraportoinnissa, oli tarkemman tutkimuskohteen valinta vaikeaa. Ennen lopullisen aiheen valintaa pohdittiinkin useita muita vaihtoehtoja, jotka kuitenkin osoittautuivat käytännössä liian haasteellisiksi toteutettaviksi - milloin rajallisen budjetin tai ajan, milloin mahdollisiin kyselyihin vastauksen saamisen vaikeuden vuoksi.

Lopulta tavoitteeksi valikoitui perehtyminen vastuullisuusraportointiin ja vastausten löytymisen kysymykseen siitä, millä tavoin niiden pk-yritysten, jotka eivät ole tässä opinnäytetyössä käsiteltyjen direktiivien nojalla velvollisia raportoimaan vastuullisuudestaan, kannattaisi esittää vastuullisuustietonsa. Tutkimus hyödyttää Vihreä vastuu -hanketta siten, että se rajaa mahdollisista raportointitavoista ne, joita tilitoimistojen ensisijaisesti kannattaisi lähteä asiakkailleen suosittelemaan.

Työn luotettavuutta tukee tietoperustan pohjautuminen ensisijaisesti lainsäädäntöön. Haasteena kuitenkin on, että osa käytetystä materiaalista on vasta kehittämisvaiheessa. Lain sisältö voi siis vielä muuttua. Vaikka tässä opinnäytetyössä tarkastellaankin vain yrityksiä, jotka eivät suoraan ole lain velvoittamia raportoimaan vastuullisuudestaan, on mahdollista, että lain valmistuessa tässä opinnäytetyössä saavutetut tulokset eivät ole enää ajan tasalla.

Jatkotutkimuksena voisikin seurata miten CSRD ja yritysvastuulaki voimaan tullessaan käytännössä vaikuttavat esimerkiksi siihen, millä perusteilla isommat yritykset valitsevat alihankkijoitaan. Tämä pohjalta voisi sitten miettiä, ovatko esimerkiksi tässä opinnäytetyössä valikoituneet parhaat raportointitavat edelleen tarkoituksenmukaisia.

Toinen tärkeä tekijä toimivimman raportointimallin valinnassa on sen aiheuttama hallinnollinen taakka, sekä kustannukset. Verratessa eri raportointivaihtoehtoja olisi hyvä, jos saatavilla olisi vertailukelpoista dataa kunkin tavan vaatimista resursseista, sillä viime kädessä tämä on se, joka luultavimmin ohjaa lopullista valintaa.

Tätä opinnäytetyötä tukemaan olisi ollut ihanteellista saada useampia vastauksia taloushallinnon ammattilaisilta työn tueksi toteutettuun pienimuotoiseen kyselyyn. Lisäksi olisi ollut hyvä haastatella sekä pk-yrityksien, että niitä alihankkijoinaan käyttävien suurempien yritysten edustajia.

Tätä opinnäytetyötä lähdettiin työstämään kehittämistyönä, mutta siinä on myös tutkimuksellisen työn piirteitä. Se, ettei tässä työssä ole mitään erillistä tuotosta, kuten esimerkiksi esimerkiraporttia, sovittiin yhdessä toimeksiantajan kanssa.

Lähteet

Painetut

Kallunki, J. 2022. *Tilinpäätösanalyysi*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Niskala, M., Tarna-Mani, K., Pajunen, T. & Puroila, J. 2019. *Yritysvastuu: Raportointi- ja las-
kentaperiaatteet*. 3. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia.

Tomperi, S. 2021. *Käytännön kirjanpito*. 29., uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Sähköiset

Draft ESRS Cover letter. 2023. Efrag. Viitattu 26.2.2023. <https://efrag.org/lab6>

Ecobio Oy. 2022. Viitattu 26.2.2023. <https://ecobio.fi/csrd-raportointi-veloitteet-vauhdittavat-yrityksia-kestavampaan-liiketoimintaan/>

Ecobio Oy. 2022. Viitattu 26.2.2023. <https://ecobio.fi/eun-kestavyysraportointistandardit-maarittelevat-raportoitavien-yritysvastuutietojen-minimitason/>

Ecobio Oy. 2023. Viitattu 1.5.2023. https://ecobio.fi/hiilikadenjalki/?utm_term=hiilik%C3%A4denj%C3%A4lki&utm_source=adwords&utm_medium=ppc&utm_campaign=&hsa_net=adwords&hsa_grp=141804304983&hsa_mt=b&hsa_tgt=aud-1160517818858:kwd-917948729968&hsa_kw=hiilik%C3%A4denj%C3%A4lki&hsa_src=g&hsa_acc=1259678727&hsa_cam=17745433854&hsa_ver=3&hsa_ad=632954464541&gclid=EAlalQobChMlWKTWjfbT_gIVxuGyCh0_ngsbE-AAYAyAAEgINZvD_BwE

EcoReal Oy. 2023. Viitattu 26.2.2023. <https://www.ecoreal.fi/ymparisto-ja-vastuullisuuspalvelut/eu-taksonomia/>

EFRAG.2023. Viitattu 26.2.2023. <https://efrag.org/lab6>

Elinkeinoelämän keskusliitto. 2021. Viitattu 2.4.2023. <https://ek.fi/ajankohtaista/tiedotteet/pk-sektorin-vastuullisuusbarometri-henkilosto-on-pk-tyonantajien-tarkein-vastuullisuuden-osa-alue/>

Eura 2014 - EU:n rakennerahastojen hallintajärjestelmä 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://www.eura2014.fi/rrtiepa/projekti.php?projekтикoodi=S22591>

Euroopan komissio. 2023. Viitattu 26.2.2023. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_fi

European Comission. 2023. Viitattu 26.2.2023. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

Global Compact 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://www.globalcompact.fi/kymmenen-periaatetta>

Kaisanlahti, T. 2013 Tilinpäätösdirektiivi tuo helpotuksia pienyrityksille. Tilisanomat. Viitattu 26.2.2023. <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/tilinpaatosdirektiivi-tuo-helputuksia-pienyrityksille>

Kestävän kehityksen toimikunta. 2023. Viitattu 25.2.2023. <https://kestavakehitys.fi/agenda-2030>

Kultalahti, A. 2020. Miten pakkotyö pysäytetään. Viitattu 1.5.2023. <https://finn-watch.org/fi/blogi/783-miten-pakkotyoe-pysaeytetaeaen>

Siitonen, S. Hiilikädenjälki - mitä se tarkoittaa ja kuinka se määritellään? Clonet Oy. Viitattu 26.2.2023. <https://www.clonet.fi/hiilikadenjalki/hiilikadenjalki-mita-se-tarkoittaa-ja-kuinka-se-maaritellaan/>

Suomen Tilintarkastajat ry. 2022. Viitattu 26.2.2023. <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/kestavyysraportoinnin-direktiivi-julkaistu-suomeksi/>

Suomen Yrittäjät. 2023. Viitattu 26.2.2023. <https://www.yrittajat.fi/tietopankki/liiketoiminta/yritysvastuu/>

Työ- ja elinkeinoministeriö 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>

Työ- ja elinkeinoministeriö 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://tem.fi/yritysten-huolellisuusvelvoite>

OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille 2011. Työ- ja elinkeinoministeriö. Viitattu 1.5.2023. <https://tem.fi/yhteiskuntavastuun-ohjeet-ja-periaatteet>

Ulkoministeriö 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://um.fi/agenda-2030-kestavan-kehityksen-tavoitteet>

Vanhala, A., Ristaniemi, M., Dahqvist, M., Heasman, L., Kumpula, A., Lautjärvi, K., Lehtonen, A., Malminen, T., Mähönen, J., Rajavuori, M., Salminen, J., Turunen, T. Viljanen, M., Wasastjerna, M. & Wuolijoki, S. 2022. *Yritysvastuu & oikeus*. [Helsinki]: Kauppakamari.

Vihreä vastuu -hanke 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://vihreavastuu.fi/>

Vihreä vastuu -hanke 2023. Viitattu 1.5.2023. <https://vihreavastuu.fi/tietoja/>

WWF Suomi. 2022. Viitattu 26.2.2023. <https://wwf.fi/uutiset/2022/01/taksonomia-pahkinankuoressa-tama-on-hyva-tietaa-eun-kestavan-rahoituksen-ekomerkista/>

Viralliset

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Viitattu 26.2.2023. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Komission suositus, annettu 6 päivänä toukokuuta 2003, mikroyritysten sekä pienten ja keski suurten yritysten määritelmästä (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti) (tiedoksi annettu numerolla K (2003) 1422)' (2003) *Official Journal* L 124, 36-41. <http://data.europa.eu/eli/reco/2003/361/oj>

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 (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464&qid=1674991462236>

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2020/852, annettu 18 päivänä kesäkuuta 2020, kestävää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32020R0852>

COM/2022/71 Ehdotus EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI yritysten kestävää toimintaa koskevasta huoellisuusvelvoitteesta ja direktiivin (EU) 2019/1937 muuttamisesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0071>

Konsolidoitu teksti: Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietyn tyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti) ETA:n kannalta merkityksellinen teksti. Viitattu 26.2.2023.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A02013L0034-20230105>

Taulukot

Taulukko 1 Mikro-, pienet ja suuret yritykset kansallisella Kirjanpitolaisissa (30.12.1997/1336)	8
Taulukko 3 Kestävyydirektiivin mukaiset raportointivaatimukset yrityksittäin	17
Taulukko 4 Alustavat ESR- standardit (EFRAG 2023).....	19

Liitteet

Liite 1: Kysely ja vastaukset	39
-------------------------------------	----

Liite 1: Kysely ja vastaukset

Pk-yrityksen kestävyysraportointimalli

Hei,

Teen opinnäytetyötäni toimeksiantona Vihreä vastuu -hankkeelle. Vihreä tilinpäätös ja vastuullisuus osana vihreää siirtymää - Vihreä vastuu -hanke on Laurea ammattikorkeakoulun ja LAB-ammattikorkeakoulun yhteinen hanke, jonka tavoitteena on luoda yhdessä Uudenmaan, Päijät-Hämeen ja Etelä-Karjalan alueen pk-sektorin tilitoimistojen kanssa uudistettu tilinpäätöksen palvelumalli, joka on mahdollisimman yhtenäinen, neutraali ja objektiivinen. Taustalla vaikuttavat muun muassa EU:n kestävän kehityksen ohjelma sekä uudet, yritysvastuuhun ja vastuullisuusraportointiin, vihreään talouteen ja kestävään rahoitukseen liittyvät direktiivit. (<https://vihreavastuu.fi/>)

Omassa opinnäytetyössäni tarkoitukseni on laatia esimerkki siitä, millainen voisi olla vihreä tilinpäätös - toisin sanoen pohdin ja esitän ratkaisua kysymykseen siitä, missä muodossa niiden pienten ja keskisuurten yritysten, jotka eivät ole lain mukaan velvoitettuja antamaan kestävyystietoja, kannattaisi kyseiset tiedot ilmoittaa. Olen perehtynyt pääasiassa uuteen

EU:n kestävyysraportointidirektiiviin (CSRD) ja vielä valmisteilla olevaan EU:n yritysvastuudirektiiviin, sekä kansalliseen kirjanpitolakiin- ja asetukseen. EU:n kestävyysraportointidirektiivi ja tuleva yritysvastuudirektiivi vaativat suurilta ja/tai listatuilta yhtiöiltä tarkkaa raportointia vastuullisuudestaan. Siksi myös pk-yritykset, jotka eivät ole direktiivin velvoittamia raportoimaan kestävyystiedoista, saattavat joutua ainakin jossain muodossa niin tekemään voidakseen toimia alihankkijoina isommille, direktiivin velvoittamille yrityksille.

Mutta mikä tämä muoto sitten olisi? Tähän kysymykseen toivoisin saavani taloushallinnon alan ammattilaisten näkemyksiä tueksi omalle työlleni. Toiveenani olisi, että ehtisit vastata linkin takana olevaan lyhyeen kyselyyn 12.4.2023 mennessä. Kysely toteutetaan nimettömänä.

1. Ammattisi

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	AMK lehtori
2	anonymous	Lehtori
3	anonymous	lehtori

Kuva 1 Ensimmäisen kysymyksen vastaukset

2. Kauan olet työskennellyt alalla?

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	20
2	anonymous	30 vuotta
3	anonymous	24 v

Kuva 2 Toisen kysymyksen vastaukset

3. Miten mielestäsi sellaisen pk-yrityksen, joka ei ole EU:n kestävyysraportointidirektiivin nojalla velvollinen raportoimaan toimintansa kestävyysseikoista, olisi kannattavinta raportoida vastuullisuudestaan? Tarkastele alla olevia vaihtoehtoja ja pohdi jokaisen käyttökelpoisuutta kestävyysraportointitapana. Ota myös huomioon valmis-teilla oleva EU:n yritys vastuulaki ja sen vaatimus asianmukaisesta huolellisuudesta miettiessäsi vastauksiasi.

Mielestäni kestävyystiedot kannattaisi ilmoittaa:

4. Tilinpäätöksen liitetietoina omana osionaan. (Kyllä/Ei.)

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Ei
2	anonymous	Kyllä
3	anonymous	Kyllä

Kuva 3 Neljännen kysymyksen vastaukset

5. Perustele kantasi

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Vapaaehtoiset ja ylimääräiset liitetiedot häiritsevät tilinpäätöksen luettavuutta ja vertailtavuutta
2	anonymous	Antaa selkeän kuvan tätä asiaa tarkastelevalle ja kulkee tilinpäätöksen mukana.
3	anonymous	Tämä olisi perusteltu ratkaisu, koska vastuullisuusraportoinnilla olisi selkeä määrämuotoinen paikka tilinpäätöksessä.

Kuva 4 Neljännen kysymyksen vastausten perustelut

6. Osana vapaaehtoisesti laadittua toimintakertomusta jotakin olemassa olevaa vastuullisuusraportointistandardia noudattaen. (Kyllä/Ei)

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Kyllä
2	anonymous	Ei
3	anonymous	Kyllä

Kuva 5 Viidennen kysymyksen vastaukset

7. Perustele kantasi

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Mikäli toimintakertomus ei ole hallinnollisesti turhan suuri rasite voi siinä ilmoittaa myös näitä vastuullisuus tietoja vapaaehtoisesti
2	anonymous	Vapaaehtoisuus on hyvä, mutta tässä on paljon viherpesun vaaraa.
3	anonymous	Tämä vaihtoehto vaatii hieman enemmän vaivaa, kuin edellinen vaihtoehto. Standardin käyttäminen on perusteltua, koska se tekee vastuullisuusraportoinnista uskottavan

Kuva 6 Viidennen kysymyksen vastausten perustelut

8. Erillisenä kestävyysraporttina jotakin olemassa olevaa vastuullisuusraportointistandardia noudattaen. (Kyllä/Ei)

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Ei
2	anonymous	Kyllä
3	anonymous	Ei

Kuva 7 Kuudennen kysymyksen vastaukset

9. Perustele kantasi

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Turhan raskas rasti hallinnollisesti alkaa laatimaan ylimääräistä raporttia mikäli sen laatimisesta ei ole liiketaloudellista hyötyä
2	anonymous	Kestävyysraportti on hyvä, varsinkin sen ollessa standardi ja kaikilta vaadittava
3	anonymous	Erilliset raportit usein hukkuvat ja jäävät unohtuiksi

Kuva 8 Kuudennen kysymyksen vastausten perustelut

10. Tietojen ilmoittaminen yrityksen kotisivuilla vapaamuotoisesti. (Kyllä/Ei)

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Kyllä
2	anonymous	Ei
3	anonymous	Ei

Kuva 9 Seitsemännen kysymyksen vastaukset

11. Perustele kantasi

1 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Tässä ei olisi mitään uutta direktiiviä edeltävään käytäntöön

Kuva 10 Seitsemännen kysymyksen vastausten perustelut

12. Muulla tavoin, miten?

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Nettisivut ok tai erikseen pyynnöstä.
2	anonymous	Esimerkiksi viranomaisen hallinnoimassa rekisterissä.
3	anonymous	-

Kuva 11 Kahdeksannen kysymyksen vastaukset

13. Pk-yrityksen ei kannata käyttää resursseja kestävyystietojen raportoimiseen, ellei sitä erityisesti vaadita. (Samaa mieltä/Eri mieltä)

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Samaa mieltä
2	anonymous	Eri mieltä
3	anonymous	Eri mieltä

Kuva 12 Yhdeksännen kysymyksen vastaukset

14. Perustele kantasi

3 Vastaukset

ID ↑	Nimi	Vastaukset
1	anonymous	Ylimääräinen raportointi vailla liiketaloudellista hyötyä ei kannata.
2	anonymous	Hyvällä ja asiallisella raportoinnilla viestitään ulospäin. Mahdollisuus saavuttaa kilpailuetua.
3	anonymous	Mikroyrityksen ei välttämättä kannata, mutta jo keskikokoinen yritys tarvitsee tätä asiakkaitaan varten, jos ei nyt, niin tulevaisuudessa

Kuva 13 Yhdeksännen kysymyksen vastausten perustelut

Linkki alkuperäiseen kyselyyn: <https://forms.office.com/Pages/DesignPageV2.aspx?origin=NeoPortalPage&subpage=design&id=1-m58GaNfKucHGSHxHligNkwbxdkwyBDse-OlvZPBHW1UQU9OTUo4VUVYNVhLSTgzNTcxTlpPQ01YQS4u>

Kuvat

Kuva 1 Ensimmäisen kysymyksen vastaukset.....	40
Kuva 2 Toisen kysymyksen vastaukset.....	41
Kuva 3 Neljännen kysymyksen vastaukset	41
Kuva 4 Neljännen kysymyksen vastausten perustelut	42
Kuva 5 Viidennen kysymyksen vastaukset	42
Kuva 6 Viidennen kysymyksen vastausten perustelut	43
Kuva 7 Kuudennen kysymyksen vastaukset	43
Kuva 8 Kuudennen kysymyksen vastausten perustelut	43
Kuva 9 Seitsemännen kysymyksen vastaukset	44
Kuva 10 Seitsemännen kysymyksen vastausten perustelut	44
Kuva 11 Kahdeksannen kysymyksen vastaukset	44
Kuva 12 Yhdeksännen kysymyksen vastaukset	45
Kuva 13 Yhdeksännen kysymyksen vastausten perustelut	45