



Vastuullisuusraportin kuiluanalyysi

Khatereh Tajik

2023 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

Vastuullisuusraportin kuiluanalyysi

Khatereh Tajik
Liiketalouden tradenomi
Opinnäytetyö
Joulukuu 2023

Khatereh Tajik

Vastuullisuusraportin kuiluanalyysiVuosi 2023 Sivumäärä 43

Vastuullisuusraportoinnin keskeisenä tavoitteena on mahdollistaa yrityksille tiedon jakaminen liiketoimintansa ympäristö-, sosiaali- ja taloudellisista vaikutuksista. Euroopan Unionin kestävyysraportointidirektiivi CSRD laajentaa kestävyysraportointia koskemaan aiempaan verrattuna isompaa yritysjoukkoa Suomessa. CSRD-direktiivin myötä on kehitetty ESRS-standardit, jotka konkretisoivat, mitä asioita tulee raportoida CSRD-direktiivin mukaisessa vastuullisuusraportissa.

Toimeksiantajana toimii pitkäaikainen kiinteistösijoittaja Suomessa, joka on tähän mennessä laatinut yhdeksän vastuullisuusraporttia vapaaehtoisesti. Uuden direktiivin myötä vastuullisuusraportointi tulee kuitenkin pakolliseksi toimeksiantajalle vuodesta 2025 alkaen. Tutkimuksen tavoitteena on arvioida kohdeyrityksen valmiutta siirtyä käyttämään uusia vastuullisuusraportointistandardeja ja tunnistaa mahdolliset puutteet ja erot nykyisen ja tulevan raportoinnin välillä kuiluanalyysin avulla.

Tutkimuksen viitekehys rakentuu yritysvastuun käsitteen ympärille, sisältäen pohdintaa yritysvastuun määritelmästä, sen merkityksestä ja ajankohtaisista muutoksista. Tietoperustassa tutkitaan NFRD-direktiiviä, joka ohjasi vastuullisuusraportointia, sekä uutta voimaan tulutta CSRD-direktiiviä. Teoriaosuudessa analysoidaan GRI-standardien rakennetta, joka muodostaa perustan kohdeyrityksen nykyiselle raportoinnille, ja pureudutaan syvemmin ESRS 1:n ja ESRS 2:n rakenteisiin ja sisältöihin. Teoriassa käsitellään myös uuden direktiivin myötä pakolliseksi tulevaa kaksinkertaisen olennaisuuden käsitettä sekä Due-diligence-prosessia.

Opinnäytetyön tulokset osoittavat, että kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa esiintyy puutteita monien ESRS 2:n tiedonantovaatimusten osalta. Kokonaan raportoimatta jäävät GOV-3, GOV-4 ja GOV-5 tiedonantovaatimukset. Kohdeyrityksen tämänhetkiset raportointikäytänteet luovat kuitenkin vahvan perustan uudelle vastuullisuusraportoinnille. Tarvittavaa tietoa tulee jatkossa raportoida entistä tarkemmin, ja uusia tietoja on kerättävä ja raportoitava jonkin verran lisää.

Asiasanat: CSRD-direktiivi, ESRS-standardit, vastuullisuusraportointi

Khatereh Tajik

Sustainability Report Gap Analysis

Year	2023	Pages	43
------	------	-------	----

The key objective of sustainability reporting is to enable companies to share information about the environmental, social, and economic impacts of their business. The European Union's Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) expands sustainability reporting to a larger group of companies in Finland compared to previous regulations. With the CSRD directive, the Environmental, Social, and Governance Reporting Standards (ESRS) have been developed to specify the information required in a CSRD-compliant sustainability report.

The client is a long-term real estate investor in Finland, having voluntarily prepared nine sustainability reports to date. However, with the new directive, sustainability reporting will become mandatory for the client starting in 2025. The purpose of the study is to assess the target company's readiness to adopt the new sustainability reporting standards and identify potential gaps and differences between the current and future reporting through a gap analysis.

The research framework is built around the concept of corporate responsibility, including reflections on the definition, significance, and current changes in corporate responsibility. In the literature review, the NFRD directive, which guided sustainability reporting, and the newly enacted CSRD directive are examined. In the theoretical section, the structure of GRI standards, forming the basis for the target company's current reporting, is analyzed, and a deeper dive is taken into the structures and contents of ESRS 1 and ESRS 2. The theory also addresses the concept of double materiality and the Due Diligence process, which becomes mandatory with the new directive.

The results of the thesis indicate deficiencies in the target company's current reporting, particularly in meeting several information requirements of ESRS 2. The reporting falls short in addressing the GOV-3, GOV-4, and GOV-5 information requirements. Nevertheless, the target company's current reporting practices provide a strong foundation for the new sustainability reporting. More detailed information will need to be reported in the future, requiring the collection and reporting of additional data.

Keywords: CSRD, ESRS, Sustainability reporting

Sisällys

1	Johdanto.....	6
2	Tutkimustavoite ja toimeksiantaja	6
3	Keskeiset käsitteet	7
4	Vastuullisuusraportointi yrityksissä (ESG-raportointi).....	8
4.1	Non-Financial Reporting Directive (NFRD).....	9
4.2	Vastuullisuusraportoinnin standardit ja viitekehykset	10
4.3	Global Reportin Initiative (GRI)	10
5	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).....	13
6	ESRS-standardit.....	16
6.1	ESRS1- Yleiset vaatimukset	17
6.1.1	Kaksoisolennaisuus (Double Materiality)	17
6.1.2	Due diligence.....	19
6.2	ESRS2- Yleiset tiedot	20
6.3	Siirtyminen GRI:stä ESRS:ään.....	20
7	Kuuluanalyysin toteuttaminen	21
7.1	Laatimisperiaatteet (BP-1).....	23
7.2	Hallinto	24
7.2.1	GOV-1 - Hallinto-, johto- ja valvontaelinten rooli	24
7.2.2	GOV-2 - Yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimille toimitettavat tiedot ja niiden käsittelemät kestävyysseikat.....	26
7.2.3	GOV-3 - Kestävyyteen liittyvän suorituskyvyn sisällyttäminen kannustinjärjestelmiin	27
7.2.4	GOV-4 - Selvitys kestävyttä koskevasta Due diligence prosessista	27
7.2.5	GOV-5 - Riskien hallinta ja sisäinen valvonta kestävyysraportoinnin osalta	28
7.3	Strategia.....	28
7.3.1	SBM-1 - Strategia, liiketoimintamalli ja arvoketju.....	29
7.3.2	SBM-2 - Sidosryhmien edut ja näkemykset.....	30
7.3.3	SBM-3 - Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimintamallin kanssa	31
8	Tutkimustulokset	33
9	Johtopäätökset ja jatkotoimenpiteet	37
	Kuviot	43
	Taulukot	43

1 Johdanto

Yritysvastuu on olennainen osa nykyaikaista liiketoimintaa, joka korostaa vuorovaikutusta yrityksen ja yhteiskunnan välillä. Globaalit megatrendit, kuten globalisaatio, väestön kasvu, kaupungistuminen, resurssien niukkuus ja ilmastonmuutos, korostavat entisestään yritysvastuun merkitystä. Yritysten on ymmärrettävä, että ne eivät toimi irrallaan yhteiskunnasta, ja niiden on seurattava ympäristössään tapahtuvia muutoksia sekä tunnistettava sidosryhmiensä odotuksia. Yritysvastuuvaatimukset kattavat laajasti toimitusketjun sekä tuotteiden ja palveluiden käytön vaikutukset. Yhä useammat yritykset raportoivat vastuullisuudestaan, mikä lisää liiketoiminnan läpinäkyvyyttä. Vastuullisuusraportoinnin avulla yritykset voivat kommunikoida toimintansa vastuullisuudesta ja sen vaikutuksista liiketoimintaan, kuten riskeistä ja mahdollisuuksista. Mittareiden kehittäminen on olennaista, jotta yritysvastuun liiketoiminnallisia hyötyjä voidaan arvioida. (Niskala, Pajunen, Puroila & Tarna-Mani 2019, 9.)

Vaikka tiukemmat vastuullisuusvaatimukset lisäävät yritysten työmäärää, ne tuovat samalla mukanaan mahdollisuuden kehittää strategista kilpailuetua. Yrityksille, jotka eivät näe vastuullisuustyötä pelkästään pakollisena rasitteena, vaan integroivat sen osaksi päivittäistä liiketoimintaa, avautuu uusia mahdollisuuksia. Vastuullisuusraportoinnin lisäksi vastuullisuustyö voi toimia tehokkaana työkaluna liiketoimintaprosessien optimoinnissa. Vastuullisuusdatan kerääminen ei ainoastaan täytä raportointivaatimuksia, vaan se tarjoaa yrityksille arvokasta tietoa liiketoimintapäätösten tueksi. Tuntemalla toimintansa vaikutukset yhteiskuntaan ja ympäristöön yritys voi tunnistaa riskejä ja mahdollisuuksia, mikä on olennaista liiketoiminnan kestävyuden kannalta. Esimerkiksi hiilijalanjäljen pienentäminen ei vain täytä ympäristövaatimuksia, vaan se voi myös alentaa kustannuksia ja tehostaa resurssien käyttöä. (ESG-raportointi - näin teet yrityksesi vastuullisuusraportoinnista tehokasta ja läpinäkyvää 2023.)

2 Tutkimustavoite ja toimeksiantaja

Tutkimuksessani suoritan kuiluanalyysin, joka keskittyy arvioimaan kohdeyrityksen nykyistä vastuullisuusraporttia suhteessa uusiin CSRD-direktiivin mukaiseen pakolliseen ESRS 2 -raportointistandardin vaatimukseen. Analyysi kohdistuu erityisesti seuraaviin ESRS 2 -osiin: laatimisperiaatteet (BP-1), hallinto ja strategia. Tarkoitukseni on vertailla, miten kohdeyrityksen vastuullisuusraportti täyttää nämä ESRS 2 -vaatimukset ja tunnistaa mahdolliset erot ja puutteet. Tällainen lähestymistapa auttaa hahmottamaan, miten kohdeyrityksen nykyinen vastuullisuusraportointi vastaa uusiin vaatimukseen, mitä parannettavaa on ja mitkä vaatimukset täyttyvät jo nykyisillä raportointikäytännöillä. Samalla arvioimme yrityksen valmiutta siirtyä uudempaan vastuullisuusraportointiin.

Tutkimuksessa hyödynnetään laadullisia menetelmiä aloittaen dokumenttianalyyseistä, joissa tarkastellaan kohdeyrityksen nykyistä vastuullisuusraportointia ja uutta CSRD-direktiiviä. Tutkimuksen loppuvaiheessa tehdään vertaileva analyysi eli kuiluanalyysi näiden kahden välillä keskittyen puutteisiin ja eroihin. Tämä analyysi antaa syvempää ymmärrystä kohdeyrityksen nykyisen raportoinnin ja uuden direktiivin vaatimusten välisistä suhteista. Lopputuloksena syntyy kuiluanalyysi, jonka avulla organisaatio tunnistaa puutteet ja erot nykyisen raportoinnin ja uuden direktiivin asettamien vaatimusten välillä. Tämän pohjalta voidaan lähteä keräämään tarvittavaa tietoa ja kehittämään uutta vastuullisuusraporttia, joka täyttää EU:n uudet raportointivaatimukset.

Työn toimeksiantaja on suomalainen kiinteistösijoitusyhtiö, joka keskittyy asuntosijoittamiseen ja vuokraustoimintaan. Yhtiö omistaa ja hallinnoi laajaa asuntokantaa eri puolilla Suomea. Kohdeyritys pyrkii tarjoamaan laadukasta asumista asiakkailleen ja kehittää aktiivisesti asunto- ja kiinteistöportfoliotaan vastaamaan markkinoiden tarpeita. Yhtiö on tunnettu pitkäjänteisestä kiinteistöliiketoiminnastaan ja pyrkimyksestään edistää kestävästä kaupunkikehitystä. Kohdeyrityksen toiminta perustuu vahvaan ammattitaitoon kiinteistöalalla ja sitoutumiseen vastuulliseen liiketoimintaan.

3 Keskeiset käsitteet

Opinnäytetyössä käytetään paljon käsitteitä ja lyhenteitä. Alla olevaan taulukkoon 1 on koottu keskeiset käsitteet määritelmineen.

Taulukko 1: keskeiset käsitteet (Accountancy Europe 2020; Lamula 2022; WithSecure 2023)

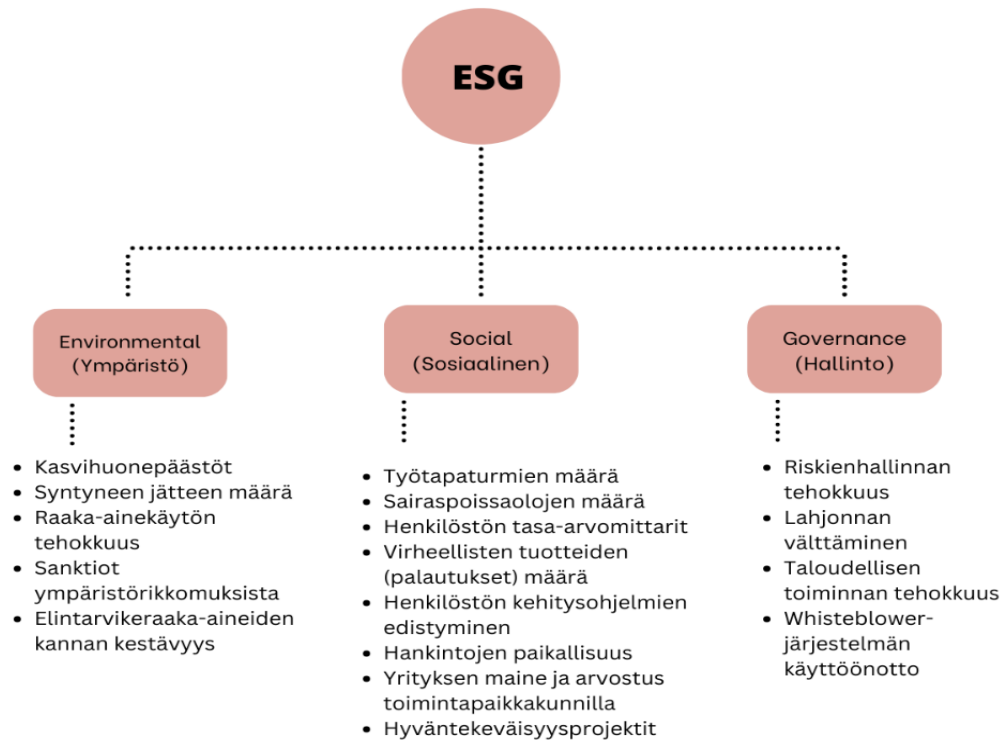
ESG- raportti	vastuullisuusraportti (luvussa 3 tarkemmin aiheesta)
NFRD	Non Financial Reporting Directive Direktiivi ei taloudellisen tiedon raportoinnista. (luvussa 3.1 tarkemmin aiheesta)
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive Uusi vastuullisuusraportointia ohjaava direktiivi, joka tulee korvamaan NFRD-direktiiviä. (luvussa 4 tarkemmin aiheesta)
ESRS	European Sustainability Reporting Standards. CSRD:n nojalla voimaan astuvat uudet raportointistandardit. (luvussa 5 tarkemmin aiheesta)

GRI	Global Reporting Initiative Yksi vastuullisuusraportointia ohjaavista viitekehyksistä. (luvussa 3.3 tarkemmin aiheesta)
EU Green Deal	Euroopan kestävän kehityksen ohjelma (luvussa 1 tarkemmin aiheesta)
NFI	Non Financial Information - Ei taloudellinen tieto
Kestävyysraportointi /kestävyys selvitys	Vastuullisuusraportointi
Liiketoiminnan resilienssi	Yrityksen kyky sopeutua ja reagoida tapahtuviin muutoksiin toimintaympäristössään

4 Vastuullisuusraportointi yrityksissä (ESG-raportointi)

Liiketoimintamaailmassa vastuullisuusraportointia tunnetaan myös nimellä ESG-raportointi. ESG on lyhenne englanninkielisistä termeistä Environmental (ekologinen), social (sosiaalinen) ja governance (hallinto). Raportoinnissa julkistetaan yrityksen ympäristötoimenpiteitä, sosiaalista vastuuta ja hallinnollista käytäntöä koskevat tiedot. ESG-raportoinnin tarkoitus ei ole ainoastaan kertoa, mitä yritys tekee näillä aloilla, vaan myös tarjota sijoittajille ja sidosryhmille kattava kuva siitä, kuinka vastuullinen yritys on ja miten se aikoo parantaa toimintaansa kestävyden ja vastuullisuuden osalta. (Cafagna & Tocchini 2022.)

Kun organisaatiot siirtyvät kohti syvällisempää vastuullisuutta, raportointi ei ole enää pelkkä ympäristöystävällisenä esiintyminen, vaan integroituu liiketoiminnan ytimeen. Yritykset tekevät huomattavia investointeja kestävyden sisällyttämiseksi, ja vastuullisuusraportointi on tärkeä väline tässä prosessissa. Se ei ole enää pelkkä sääntelyyn liittyvä taakka, vaan väline houkutella sijoittajia ja varmistaa rahoitusmahdollisuudet. Vastuullisuusraportointi on siis tie näyttää, että yritys täyttää tavoitteensa ja on aidosti vastuullinen. Tämä auttaa erottamaan aidot kestävyden käytännöt ympäristönviherpesusta, tyhjästä lupauksista ja sanahelinästä. Lisäksi vastuullisuusraportointi tarjoaa sijoittajille mahdollisuuden arvioida ja vertailla yritysten suorituskykyä vastuullisesta näkökulmasta. Tämä tieto mahdollistaa sijoittajille vastuullisten sijoituspäätösten tekemisen. (Cafagna & Tocchini 2022.) Seuraavassa kuviossa 1 on lueteltu vastuullisuusraportoinnin kohteita ja mittareita.



Kuvio 1: ESG-raportointi (mukaillen Fredman 2022)

Käytännössä vastuullisuusraportoinnissa mittarit liitetään organisaation tavoitteisiin. Raporteissa esitetään joukko lyhyen tai pitkän aikavälin tavoitteita, ja mittarit kertovat, miten näitä tavoitteita lähestytään ja saavutetaan. Esimerkiksi yritys voi asettaa tavoitteen vähentää hiilidioksidipäästöjään tai vähentää henkilöstönsä työtaturmia 75 prosentilla vuoteen 2030 mennessä. Sitten vuosittaisissa tai kvartaalikohtaisissa raporteissa seurataan ja kerrotaan, miten edistytään kohti tavoitteita. (Fredman 2022.)

4.1 Non-Financial Reporting Directive (NFRD)

NFRD eli direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista julkaistiin vuonna 2014 marraskuussa. Direktiivi astui voimaan vuonna 2017 ja sitä sovelletaan suurten yritysten ja konsernien vastuullisuusraportoinnissa vuoteen 2023 asti. Direktiivi edellyttää suuryrityksiä raportoimaan ainakin ympäristöasioista, henkilöstö- ja sosiaalisista vaikutuksistaan sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Direktiivin mukaiset vaatimukset sisältyvät Suomessa sekä kirjanpitolakiin että arvopaperimarkkinalakiin. Tällä direktiivillä yritetään saada aikaan enemmän läpinäkyvyyttä ja resurssitehokkuutta sekä kannustamaan suuria yrityksiä toimimaan vastuullisesti. Direktiiviä sovelletaan yleisen edun kannalta merkittäviin listattuihin suuryrityksiin, pankkeihin sekä vakuutusyhtiöihin, joilla on vähintään 500 työntekijää tilikauden aikana. (Peill 2022.)

NFRD:n mukaista raportointia tunnetaan myös nimellä NFI-raportointi. Yhtiöt voivat raportoida direktiivin vaatimat tiedot joko toimintakertomuksessa tai erillisessä selvityksessä. Direktiivi ei vaadi tietojen raportoinnista tietyn raportointistandardin tai viitekehyksen mukaan ja antaa paljon vapautta yrityksille heille sopivan standardin tai viitekehyksen valinnassa. Yrityksen voivat julkaista NFI-raporttinsa toimintakertomuksen yhteydessä tai erillisenä selvityksenä. (Hahnkamper-Vandenbulcke 2021, 3; Peill 2022.)

NFRD asettaa vähimmäisvaatimukset raportoinnille. Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä yrityksen liiketoimintamallin kuvaus, toimintaperiaatteet, jotka liittyvät NFRD:n käsittämiin aiheisiin sekä näiden toimintaperiaatteiden noudattamisen tulokset, merkittävimmät yrityksen toimintoja koskevat riskit, jotka liittyvät näihin aiheisiin ja miten yritys hallitsee näitä riskejä sekä muut kuin taloudelliset tunnusluvut, jotka ovat yrityksen liiketoiminnan kannalta merkityksellisiä. Tiedot tulee antaa riittävällä laajuudella, jotta sidosryhmät voivat ymmärtää yrityksen kehityksen, tuloksen, aseman ja sen toiminnan vaikutukset. Muiden kuin taloudellisten tietojen varmentamisen pakollisuus on EU:ssa valtiokohtainen valinta. Suomessa tilintarkastajan tulee varmistaa, että direktiivin vaatima selvitys on annettu eikä tietojen varmentaminen ole pakollista. (Peill 2022.)

4.2 Vastuullisuusraportoinnin standardit ja viitekehykset

Kestävyyseraportointiin on sovellettavissa erilaiset kansainväliset, eurooppalaiset ja kansalliset ohjeistot. Kansainväliset ja eurooppalaiset ei-taloudellisen raportoinnin kehykset ja standardit sisältävät muun muassa Global Reporting Initiative (GRI), Sustainability Accounting Standards Board (SASB), International Integrated Reporting Framework (IIRC), Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Yhdistyneiden kansakuntien (YK) ohjeistusraportointikehys, YK:n Global Compact, OECD:n ohjeet monikansallisille yrityksille ja ISO 26000. Saksan Kestävyysskoodi (DNK) on esimerkki kansallisesta ei-taloudellisen raportoinnin standardista. (Hahnkamper-Vandenbulcke 2021, 3.)

Tämän opinnäytetyön kannalta olennainen raportointia ohjaava viitekehys on GRI, koska kohdeyritys käyttää nykyisessä raportoinnissaan GRI:n standardeja, joten teoriaosuudessa käsitellään ainoastaan GRI-standardeja tarkemmin. GRI standardien käsitteleminen teoriaosuudessa antaa syvällisempää ymmärrystä siitä, mihin kohdeyrityksen tämänhetkinen vastuullisuusraportointi perustuu.

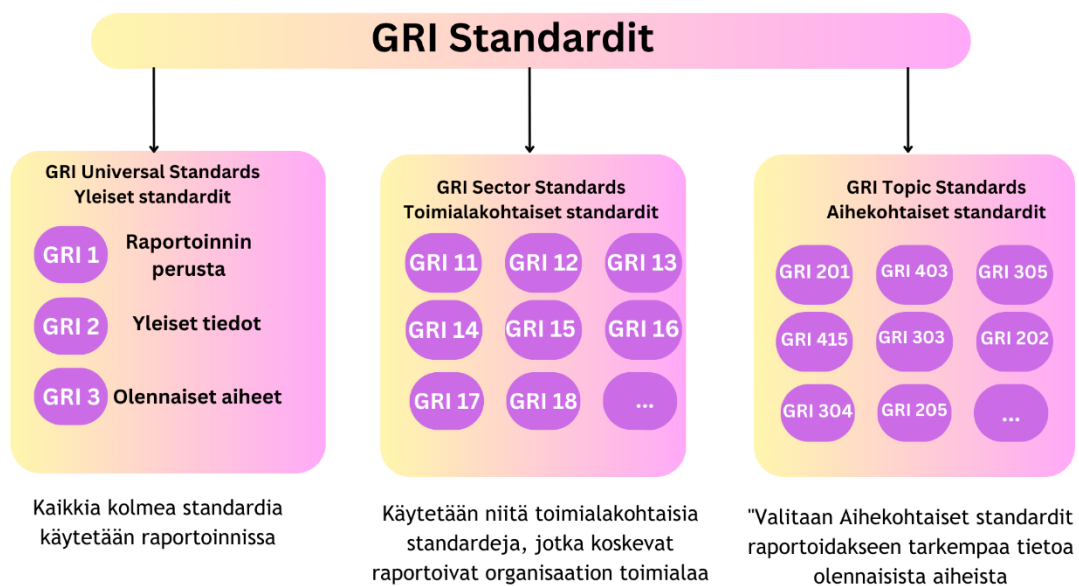
4.3 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (GRI), jonka kehitys alkoi jo vuonna 1997, on tällä hetkellä johtava kansainvälinen vastuullisuusraportoinnin ohjeisto. (Koipijärvi & Kuvaja, 2020, 49) KMPG:n teettämä tutkimus ”KPMG Survey of Sustainability Reporting” (2022, 24) osoittaa, että jopa kaksi kolmasosaa suuryrityksistä (68 prosenttia) raportoi GRI-standardien mukaisesti. GRI

pyrkii kehittämään vastuullisuusraportoinnin standardeja tilinpäätösraportointia vastaavalle tasolle ja olla yleisesti hyväksytty viitekehys organisaatioiden taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristöasioiden raportoinnissa. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 49.)

GRI:n standardistoa on jalostettu ja kehitetty vuosien varrella. Viimeisin uudistus tapahtui vuonna 2016, jolloin julkaistiin tällä hetkellä voimassa olevaa standardistoa. Uudistus ei tuonut sisällöllisesti paljon muutosta raportointiin, mutta antoi organisaatioille enemmän vapautta raportoitavien asioiden valinnassa. GRI painottaa kaiken organisaation kannalta olennaisimpien asioiden raportoimista ja auttaa myös määrittelemään nämä olennaisimmat näkökohdat raportoitavaksi. Ohjeisto antaa myös ohjeita ja suuntaviivaa raportoitavien asioiden esittämiseen vastuullisuusraportissa. GRI on aktiivisesti seurannut vastuullisuusraportoinnin yhteyteen ilmaantuvia uusia ohjeistuksia/aloitteita ja kehittänyt ohjeistuksia uusien aloitteiden linkittämiseen. GRI on kehitetty ensisijaisesti suurten yritysten raportointiin ja voi pienimmissä yrityksissä vaikuttaa liian vaativalta. Se antaa kuitenkin hyvät suuntaviivat yritys vastuuseen ja vastuullisuusraportointiin myös pienille yrityksille. GRI standardeja voi hyödyntää raportoinnissa joustavasti yritykselle sopivalla tavalla. Tärkeintä on raportoida olennaisimmat asiat. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 50.)

GRI-standardeilla on modulaarinen rakenne, joka koostuu kolmesta standardisarjasta: GRI Universal standards (yleiset), GRI Sector standards (toimialakohtaiset) ja GRI Topic standards (aihekohtaiset). Kuviossa 2 havainnollistetaan GRI-standardien rakennetta. (GRI Standards 2023, 2.)



Kuvio 2: GRI (Mukaiillen GRI Standards 2023, 3.)

GRI Yleisstandardit koskevat kaikkia organisaatioita ja ne sisältävät seuraavat osiot:

- GRI 1: Perusta 2021 määrittelee standardien tarkoituksen, selventää keskeisiä käsitteitä ja selittää, miten standardeja käytetään. Siinä luetellaan ne vaatimukset, jotka organisaation on täytettävä raportoidakseen GRI-standardien mukaisesti. Se määrittelee myös periaatteet, kuten tarkkuus, tasapuolisuus ja todennettavuus, jotka ovat olennaisia laadukkaalle raportoinnille.
- GRI 2: Yleiset ilmoitukset 2021 sisältää ilmoitukset, jotka liittyvät yksityiskohtiin organisaation rakenteesta ja raportointikäytännöistä, toiminnoista ja työntekijöistä, hallinnosta, strategiasta, politiikoista, käytännöistä ja sidosryhmävuorovaikutuksesta. Nämä antavat käsityksen organisaation profiilista ja laajuudesta ja auttavat ymmärtämään organisaation vaikutuksia kontekstissa.
- GRI 3: Olennaiset aiheet 2021s elittää vaiheet, joilla organisaatio voi määrittää sen vaikutuksiin liittyvät olennaiset aiheet ja kuvailee, miten Toimialastandardit otetaan huomioon tässä prosessissa. Siinä on myös ilmoitukset olennaisten aiheiden luettelosta, prosessista, jolla organisaatio on määrittänyt olennaiset aiheet, ja siitä, miten se hallinnoi kutakin aihealuetta. (GRI Standards 2023, 2-3.)

GRI Toimialastandardien tarkoituksena on lisätä organisaatioiden raportoinnin laadukkuutta, täydellisyyttä ja yhdenmukaisuutta. Standardeja kehitetään 40 toimialalle, aloittaen niistä, joilla on suurin vaikutus, kuten öljy- ja kaasuala, maatalous, vesiviljely ja kalastus. Standardit luettelevat aiheet, jotka todennäköisesti ovat olennaisia useimmille organisaatioille tietyllä toimialalla, ja osoittavat asiaankuuluvat ilmoitukset näistä aiheista raportointia varten. Jos sovellettavissa on Toimialastandardi, organisaation on käytettävä sitä GRI-standardien mukaisesti raportoinnissa. (GRI Standards 2023, 3.)

Kukin Toimialastandardi koostuu alustavasta osiosta, joka antaa yleiskuvan toimialan ominaisuuksista, mukaan lukien toiminnat ja liiketoimintasuhteet, jotka voivat tukea sen vaikutuksia. Standardin pääosa luettelee sitten toimialan todennäköisesti olennaiset aiheet. Aihe aiheelta tässä osiossa kuvataan toimialan liittyvät merkittävimmät vaikutukset. Jokainen aiheen kuvaus osoittaa asiaankuuluvat ilmoitukset Aihestandardissa, joita organisaation tulee käyttää raportoidakseen. Toimialastandardi voi myös luetteloida lisäilmoituksia, jotka eivät sisälly Aihestandardiin, esimerkiksi silloin, kun Aihestandardin ilmoitukset eivät tarjoa riittävästi tietoa organisaation vaikutuksista kyseiseen aiheeseen liittyen. Aiheet ja niihin liittyvät ilmoitukset määräytyvät toimialakohtaisen näytön, kansainvälisten sopimusten ja toimialan asiantuntijoiden antamien neuvojen perusteella. Niinpä ne heijastavat laajan joukon sidosryhmien odotuksia vaikutusten hallinnasta toimialalla. (GRI Standards 2023, 3-4.)

GRI Aihestandardit sisältävät ilmoitukset tietojen tarjoamiseksi aiheista. Esimerkkejä ovat standardit jätteestä, työturvallisuudesta ja verotuksesta. Jokainen standardi sisältää yleiskuvan aiheesta ja ilmoitukset, jotka liittyvät kyseiseen aiheeseen ja siihen, miten organisaatio

hallinnoi siihen liittyviä vaikutuksia. Organisaatio valitsee ne Aihestandardit, jotka vastaavat sen määrittämiä olennaisia aiheita ja käyttää niitä raportointiin. (GRI Standards 2023, 4.)

Näiden standardien rakenteet on suunniteltu niin, että yksittäistä sääntöä voidaan päivittää ilman tarvetta muuttaa koko viitekehystä. Jokainen näistä standardeista alkaa selittävällä osalla, joka kertoo, miten niitä tulisi käyttää. Nämä standardit sisältävät tietoa, jonka yritykset voivat hyödyntää järjestellessään raporttejaan. Kussakin standardissa määritellään, onko kyseinen kohta vaatimus vai suositus. Jos se luokitellaan vaatimukseksi, yrityksen on sisällytettävä raporttiinsa kaikki siinä esitetyt tiedot ja ohjeet, jotta ne täyttävät GRI-standardien vaatimukset. Toisaalta suosituksia ei ole pakko noudattaa raportoinnissa, mutta niiden käyttöä suositellaan. (GRI Standards 2023, 2.)

GRI-standardit mahdollistavat organisaation raportoida tietoja tavalla, joka kattaa kaikki sen merkittävimmät vaikutukset talouteen, ympäristöön ja ihmisiin, tai keskittyä vain tiettyihin aiheisiin, kuten ilmastonmuutokseen tai lapsityövoimaan. GRI suosittelee raportoimaan GRI-standardien mukaisesti. Tässä lähestymistavassa organisaatio raportoi kaikista sen merkittävistä aiheista ja niihin liittyvistä vaikutuksista sekä siitä, miten se hallinnoi näitä aiheita. Tämä raportointitapa tarjoaa kattavan kuvan organisaation merkittävimmistä vaikutuksista talouteen, ympäristöön ja ihmisiin. Kuitenkin, jos organisaatio ei voi täyttää joitain GRI-standardien mukaisen raportoinnin vaatimuksia tai haluaa raportoida tiettyjä tietoja vain tiettyihin tarkoituksiin, kuten noudattaakseen sääntelyvaatimuksia, silloin se voi käyttää valittuja GRI-standardeja tai niiden osia ja raportoida viitaten GRI-standardeihin. (GRI Standards 2023, 5.)

5 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

EU-maat ovat sitoutuneet tavoittelemaan hiilineutraalisuutta vuoteen 2050 mennessä, ja tätä pyritään saavuttamaan Euroopan vihreän kehityksen ohjelman (European Green Deal) avulla (Euroopan komissio 2019). Tämä strategia on suunniteltu tukemaan EU:n muutosta kohti oikeudenmukaista ja kilpailukykyistä yhteiskuntaa, jossa talous on moderni. Ohjelma painottaa kattavaa ja alojenvälistä lähestymistapaa, jossa kaikki yhdistävät voimansa keskeisen ilmasto-tavoitteen edistämiseksi. Tämä laaja kokonaisuus sisältää aloitteita ilmaston, ympäristön, energian, liikenteen, teollisuuden, maatalouden ja kestävän rahoituksen aloilla, kaikki tiiviissä vuorovaikutuksessa keskenään. Euroopan komissio käynnisti vihreän kehitysohjelman joulukuussa 2019, ja Eurooppa-neuvosto otti sen huomioon joulukuun kokouksessaan. (Eurooppa-neuvosto 2019.) Ehdotus uudesta vastuullisuusraportointia ohjaavasta direktiivistä tehtiin vuonna 2021 osana Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaa (Lamula 2022).

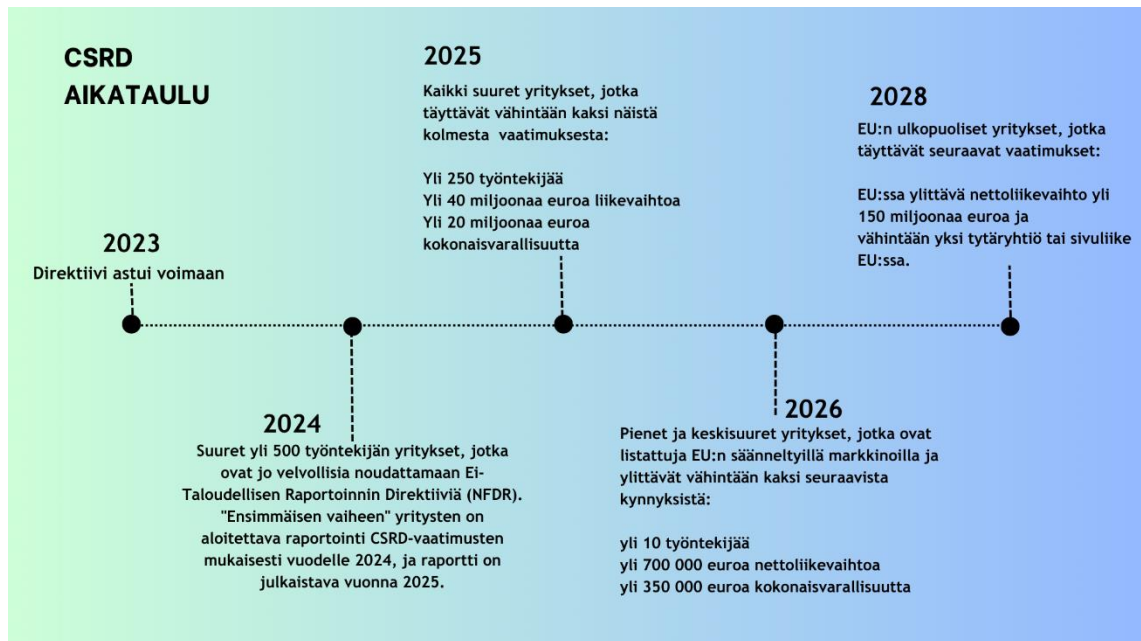
CSRD-Direktiivi hyväksyttiin alustavasti vuoden 2022 kesäkuussa. Tähän mennessä yrityksillä on ollut paljon vapautta vastuullisuusraportoinnin muotoilussa, mutta uusi direktiivi tuo tähän tiukempaa sääntelyä ja velvoittaa yhä useampaa yritystä raportoimaan uusien standardien mukaisesti. Uusi direktiivi koskettaa Suomessa noin 600-800 yritystä. Yritysten vastuullisuusraportoinnin merkitys kasvaa jatkuvasti, ja uusi CSRD-direktiivi on osa laajempaa pyrkimystä lisätä läpinäkyvyyttä ja vastuullisuutta yritysmaailmassa. Sen myötä yritysten odotetaan täyttävän entistä laajemmat ja yksityiskohtaisemmat raportointivaatimukset, jotta sijoittajille ja sidosryhmille voidaan tarjota parempi kuva yritysten ympäristö-, yhteiskunta- ja hallintovastuusta. (Lamula 2022.)

CSRD vaatii yrityksiä noudattamaan tiettyä sääntöjä vuosittaisten vastuullisuusraportoinnin laadimisessa. Periaatteessa niiden on huomioitava raportoinnissaan seuraavat asiat:

- Kaksoisolennaisuus (Double materiality): Yritysten on analysoitava kestävyysvaikutuksensa kahden erityyppisen näkökulman kautta. Toinen näkökulma liittyy siihen, miten heidän liiketoimintansa vaikuttaa ihmisiin ja ympäristöön, ja toinen siihen, miten kestävyys ja ilmastonmuutos vaikuttavat heidän liiketoimintaansa.
- ESRS: Yritysten on noudatettava Euroopan kestävän kehityksen raportointistandardeja (ESRS) suorittaessaan kestävyysraportointia. Nämä standardit kattavat ympäristö-, sosiaali- ja hallinnolliset aiheet.
- Tietojen varmentaminen: CSRD edellyttää yrityksiä varmentamaan vastuullisuusraportissaan esittämiä tietoja. Tämä tarkoittaa, että puolueeton, luotettava ja asiantunteva kolmas osapuoli tarkistaa tiedot varmistaakseen niiden tarkkuuden ja luotettavuuden.
- Vastuullisuusraportti on julkaistava toimintakertomuksen yhteydessä koneluettavassa muodossa (XHTML).

Yleisesti ottaen CSRD pyrkii luomaan yhtenäisemmän lähestymistavan kestävyysraportointiin koko EU:ssa ja varmistamaan, että tiedot ovat yhdenmukaisia, luotettavia ja helppolukuisia kaikille sidosryhmille. (CSRD timeline: what you need to report and when 2023.)

CSRD on ollut voimassa tammikuusta 2023 alkaen, ja sen käyttöönotto tapahtuu vaiheittain seuraavien vuosien aikana yritysten koon perusteella. Kuviossa 3 lueteltu tärkeät päivämäärät ja vaiheet.



Kuvio 3 : CSRD aikataulu (Mukaillen CSRD timeline: what you need to report and when 2023)

Ensimmäinen vaihe (1. tammikuuta 2024)

Tämä vaihe koskee suuria yrityksiä, joilla on yli 500 työntekijää ja jotka ovat jo velvollisia noudattamaan Ei-Taloudellisen Raportoinnin Direktiiviä (NFDR). "Ensimmäisen vaiheen" yritysten on aloitettava raportointi CSRD-vaatimusten mukaisesti vuoden 2024 tilivuodelle, ja raportti on julkaistava vuonna 2025.

Toinen vaihe (1. tammikuuta 2025)

Tässä vaiheessa CSRD-vaatimukset koskevat niitä suuria yrityksiä, jotka eivät aiemmin kuuluneet NFDR:ään. Nämä yritykset täyttävät vähintään kaksi kolmesta määritellyistä vaatimuksesta: yli 250 työntekijää, yli 40 miljoonaa euroa liikevaihtoa tai yli 20 miljoonaa euroa kokonaisvarallisuutta. Toinen vaihe alkaa vuonna 2025, ja yritysten on julkaistava raporttinsa vuonna 2026.

Kolmas vaihe (1. tammikuuta 2026)

Tässä vaiheessa CSRD koskee myös pieniä ja keskiuuria yrityksiä (SMEs), jotka ovat listattuja EU-säännellyillä markkinoilla ja ylittävät vähintään kaksi seuraavista kynnyksistä: yli 10 työntekijää, yli 700 000 euroa nettoliikevaihtoa tai yli 350 000 euroa kokonaisvarallisuutta. Tämä vaihe alkaa vuonna 2026, ja näiden yritysten on julkaistava raporttinsa vuonna 2027.

Neljäs vaihe (1. tammikuuta 2028):

Viimeisessä vaiheessa CSRD koskee EU:n ulkopuolisia yrityksiä, jotka ylittävät seuraavat kynnykset: EU:ssa yli 150 miljoonaa euroa nettoliikevaihtoa ja vähintään yksi tytäryhtiö tai sivuliike EU:ssa. Tämä vaihe alkaa vuonna 2028.

(CSRD timeline: what you need to report and when 2023.)

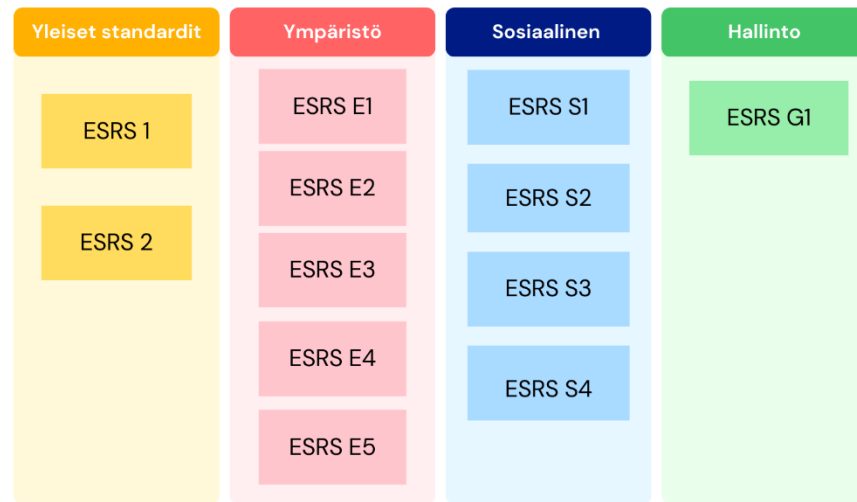
Kestävyysraportointistandardeissa ei ole keksitty uusia raportointivaatimuksia, vaan ne perustuvat olennaisiin ja käytännössä testattuihin vastuullisuusalueisiin (Karppinen 2022). Uusien standardien kehittäjä taho EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) on kehittänyt ESRS-standardit yhteistyössä GRI-standardeja kehittävän tahon kanssa, joten yrityksillä, jotka ovat jo noudattaneet GRI:n standardeja vastuullisuusraporteissaan, on vahvat valmiudet vastata tulevien standardien vaatimuksiin. (GRI:stä ESRS:ään – mikä muuttuu kestävyysraportoinnissa? 2022). Lisäksi yritykset, joiden vastuullisuusraportit ovat osittain tai kokonaan varmennettuja, ovat entistä paremmin perillä varmennuksen asettamista tiedonkeruun ja raportoinnin yhtenäisyyden vaatimuksista. Tämä vahvistaa raportoinnin luotettavuutta ja laatua kestävyyskysymyksissä.

6 ESRS-standardit

CSRD:n alaiset yritykset joutuvat raportoimaan vastuullisuudestaan ESRS-standardien mukaisesti. EFRAG sai tehtäväkseen kehittää nämä uudet raportointi standardit (European Commission 2023.), jotka määrittelevät, miten yritysten tulisi raportoida kestävään kehitykseen liittyvistä haitallisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista. Niiden keskeisenä tavoitteena on parantaa raportoinnin luotettavuutta sekä yhtenäistää yritysten kestävyysraportointia, jolloin yritysten vastuullisuusraportit ovat helpommin keskenään vertailtavissa. (Karppinen 2023.)

Tällä hetkellä on olemassa 12 ESRS-standardia. Kuitenkin odotettavissa on lisää standardeja, jotka ovat kehityksessä ja julkaistaan vuosina 2023 ja 2024. Niin kutsuttu ensimmäinen luonnos ESRS-standardeja sisältää kahta läpileikkaavaa standardia (ESRS 1 ja ESRS 2) ja 10 aihekohtaista standardia (Denkstatt 2023.). ESRS 1-standardissa käsitellään yleisiä raportoinnin periaatteita ja keskeisiä käsitteitä, kuten kaksoisolennaisuutta ja arvoketjua. ESRS 2-standardi velvoittaa yrityksiä raportoimaan erilaisista aiheista, kuten liiketoimintamallista, strategiasta, hallinnoinnista, kaksoisolennaisuusanalyysin toteutuksesta sekä kestävyteen liittyvistä olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista. (Karppinen 2022.) Nämä jälkimmäiset keskittyvät jokainen ympäristö-, sosiaalisten ja hallinnollisten aiheiden käsittelyyn. (Denkstatt 2023.) ESRS-standardien rakennetta on havainnollistettu kuviossa 4.

ESRS-Standardit



Kuvio 4: ESRS-Standardit (Mukaillen Denkstatt 2023)

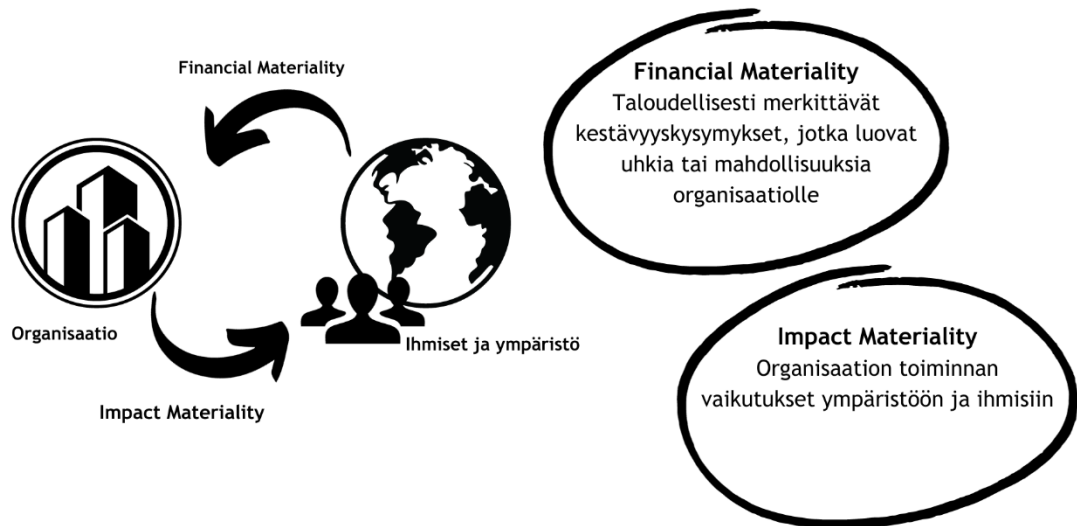
6.1 ESRS1- Yleiset vaatimukset

ESRS 1 määrittelee vähimmäisvaatimukset, jotka raportoivan organisaation on otettava huomioon laatiessaan vastuullisuusraporttia ESRS-standardin mukaisesti (Del Prete 2023). ESRS 1 kattaa useita näkökohtia, kuten ESRS-standardien rakenne, raportointialueet ja laadullisen tiedon raportointi. Dokumentissa käsitellään myös keskeisten käsitteiden, kuten Due diligence, arvoketju, kaksoisoleellisuus ja aikahorisontti, määritelmät. Lisäksi esitetään raportoinnin yksityiskohdat ja viittausohjeet. ESRS 1:ssä on myös siirtymäsäännöksiä ensimmäisille kolmelle vuodelle, joiden avulla pyritään helpottamaan raportointiprosessia ensimmäisinä vuosina, mahdollistaen esimerkiksi laadullisten mittareiden käytön numeeristen mittareiden sijaan. ESRS 1 sisältää useita liitteitä, jotka tarjoavat lisätietoa ja ohjeita raportointiprosessin aikana. On huomioitava, että nämä liitteet eivät kuitenkaan määritä tarkkoja datapisteitä, joita tulisi raportoida. (Kalliokoski 2023.)

6.1.1 Kaksoisolenaisuus (Double Materiality)

Kaksoisolenaisuus raportoinnissa on olennainen osa CSRD-direktiiviä. Tähän mennessä vastuullisuusraportoinnissa on keskitytty siihen, miten organisaation toiminta vaikuttaa ihmisiin ja ympäristöön, mutta jatkossa yritysten on raportoitava myös kestävyyskysymysten vaikutuksista itse organisaatioon (Kalliokoski 2023). Näihin kahteen olennaisuusnäkökulmaan viitataan CSRD:n kontekstissa termeillä Financial- ja Impact Materiality. Sijoittajat ovat yhä kiinnostuneempia vaikuttavuuden molemmista puolista. He haluavat tietysti ymmärtää sijoituksiensa riskejä, ja tässä suhteessa kestävyysraportointivaatimukset vahvistavat sijoittajansuojaa.

Monet sijoittajat haluavat myös tietää, miten heidän sijoituksensa vaikuttavat ihmisiin ja ympäristöön. (EFRAG 2022, 4.)



Kuvio 5: Kaksoisolennaisuus (Mukaiillen Vati 2023)

Impact Materiality- ja Financial Materiality-käsitteet ovat määritelty ESRS1:ssä seuraavasti:

Impact materiality viittaa organisaation vastuullisuuskysymyksiin, jotka vaikuttavat ihmisiin tai ympäristöön. Olipa kyseessä sitten todellinen tai mahdollinen, positiivinen tai negatiivinen vaikutus ihmisiin tai ympäristöön lyhyellä, keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä, se lasketaan merkittäväksi. Vaikutukset voivat liittyä organisaation omiin tuotteisiin ja palveluihin sekä arvoketjun ylä- ja alavirtaan, mukaan lukien tuotteet, palvelut ja liikesuhteet. Näitä liikesuhteita ovat arvoketjun ylä- ja alavirran suhteet, eikä niitä rajoiteta suoriin sopimuksiin. (Euroopan Komissio 2023, 8.)

Negatiivisen vaikutuksen ollessa kyseessä olennaisuuden arviointi perustuu YK:n liiketoiminnan ja ihmisoikeuksien ohjaavien periaatteiden sekä OECD:n monikansallisten yritysten toimintaohjeisiin. Todellisten negatiivisten vaikutusten osalta merkittävyys perustuu vaikutuksen vakavuuteen, kun taas mahdollisten negatiivisten vaikutusten osalta se perustuu vaikutuksen vakavuuteen ja todennäköisyyteen. Vakavuus määritellään seuraavilla tekijöillä: (a) laajuus, (b) ulottuvuus ja (c) vaikutuksen korjaamattomuus. Mahdollisen negatiivisen ihmisoikeuksiin liittyvän vaikutuksen tapauksessa vaikutuksen vakavuus on etusijalla sen todennäköisyyden sijaan. Positiivisten vaikutusten osalta olennaisuus perustuu sekä todellisten vaikutusten laajuuteen ja ulottuvuuteen että mahdollisten vaikutusten laajuuteen, ulottuvuuteen ja todennäköisyyteen. (Euroopan komissio 2023, 8.)

Financial materiality liittyy vastuullisuuskysymyksiin taloudellisesta näkökulmasta. Kysymys on siitä, milloin vastuullisuuskysymys voi aiheuttaa tai voidaan kohtuudella odottaa aiheuttavan merkittäviä taloudellisia vaikutuksia organisaatiolle. Tämä voi tapahtua, kun vastuullisuuskysymys luo riskejä tai mahdollisuuksia, joilla on merkittävä vaikutus tai voitaisiin kohtuudella odottaa olevan merkittävä vaikutus organisaation kehitykseen, taloudelliseen asemaan, taloudelliseen suorituskykyyn, kassavirtoihin, rahoituksen saantiin tai pääoman kustannuksiin lyhyellä, keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä. Riskit ja mahdollisuudet voivat johtua menneistä tapahtumista tai tulevista tapahtumista. Taloudellinen merkittävyys ei rajoitu organisaation kontrolloimiin asioihin vaan kattaa myös tiedot liikesuhteista, jotka eivät sisälly talouslaskelmien laatimisessa käytettyyn konsolidointiin. (Euroopan komissio 2023, 8-9.)

Luonnon, ihmisten ja sosiaalisten resurssien riippuvuudet voivat luoda todellisia riskejä tai mahdollisuuksia taloudellisesti. Nämä voivat laukaista vaikutuksia kahdella tavalla: (a) ne voivat vaikuttaa organisaation kykyyn jatkaa tarvittavien resurssien käyttöä tai hankintaa liiketoimintaprosesseissaan sekä näiden resurssien laatuun ja hinnoitteluun; ja (b) ne voivat vaikuttaa organisaation kykyyn luottaa liiketoimintaprosesseissaan tarvittaviin suhteisiin hyväksyttävien ehdoin. Riskien ja mahdollisuuksien merkittävyyttä arvioidaan yhdistelmällä tapahtuman todennäköisyyttä ja taloudellisten vaikutusten mahdollista suuruutta. (Euroopan komissio 2023, 8-9.)

6.1.2 Due diligence

Due diligence on olennainen osa kestävästä liiketoiminnasta. Se on prosessi, jossa organisaatio tunnistaa toimintaansa liittyviä kielteisiä vaikutuksia ympäristöön sekä liiketoiminnassa mukana oleviin ihmisiin, ja pyrkii parhaansa mukaan ehkäisemään tai lieventämään nämä vaikutukset. Tämän lisäksi prosessissa kuvataan, miten näitä vaikutuksia käsitellään organisaatiossa. (Euroopan komissio 2023, 10.)

YK:n ohjaavien periaatteiden ja OECD:n toimintaohjeiden mukaan Due diligence -prosessin vaiheet sisältävät kielteisten vaikutusten tunnistamisen ja arvioinnin liittyen yrityksen omaan toimintaan ja koko arvoketjuun, mukaan lukien tuotteet, palvelut ja liikesuhteet. Jos yritys ei pysty käsittelemään kaikkia vaikutuksia samanaikaisesti, prosessi mahdollistaa toimien priorisoinnin niiden vakavuuden ja todennäköisyyden perusteella. Tämä priorisointi vaikuttaa olennaisien vaikutusten arviointiin, joka puolestaan tukee kestävyteen liittyvien olennaisien riskien ja mahdollisuuksien tunnistamista. (Euroopan komissio 2023, 10.)

Due diligence -prosessi on siis systemaattinen ja jatkuvasti päivitettävä toiminta, joka on olennainen osa vastuullista liiketoimintaa. Sen avulla yritykset voivat varmistaa, että ne ottavat asianmukaisesti huomioon vaikutukset ympäristöön ja ihmisiin liiketoimintansa kaikilla osa-alueilla. (Euroopan komissio 2023, 10.)

6.2 ERS2- Yleiset tiedot

ESRS2 on viisiosainen standardi, joka sisältää kaikille yrityksille pakolliset tiedonantovaatimukset, riippumatta niiden toimialasta. Standardi kattaa seuraavat osa-alueet: laatimisperusteet, hallinto, strategia, vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta sekä mittarit ja tavoitteet. (Euroopan komissio 2023, 39.) Tässä opinnäytetyössä käsitellään tarkemmin laatimisperusteet, hallinto ja strategian osa-alueita käsiteltävät tiedonantovaatimukset. Kuiluanalyysiin kuuluvat tiedonantovaatimukset näkyvät tummennettuna kuviossa 6.



Kuvio 6: ESRS 2 (analysoidut tiedonantovaatimukset lihavoituna)

Laatimisperiaatteista toinen tiedonantovaatimus BP-2 on jätetty pois kuiluanalyysistä, sillä tämä tiedonantovaatimus koskee erityisolosuhteita. Tiedonantovaatimuksen kuiluanalyysi vaatii ensin kartoitusta toteutuvista erityisolosuhteista, mutta tällaista kartoitusta ei tällä hetkellä ole tehty kohdeyrityksessä. Muut kuiluanalyysistä poisjätetyt ESRS 2:n tiedonantovaatimukset ovat Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta sekä Mittarit ja tavoitteet. Nämä tiedonantovaatimuksen keskittyvät vahvasti raportoivat yrityksen vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin perustuen kaksinkertaiseen olennaisuuteen. Kohdeyritys ei ole vielä tehnyt kaksinkertaista olennaisuusanalyysiä, joten näiden tiedonantovaatimusten kuiluanalyysiä ei voida vielä toteuttaa.

6.3 Siirtyminen GRI:stä ESRS:ään

EFRAG on vahvistanut, että ESRS on pyritty sovittamaan yhteen GRI-standardien kanssa, mikä on iloutinen GRI-raportoijille. EU-markkinoilla toimivilla yrityksillä, jotka ovat tähän mennessä raportoineet GRI-standardien mukaan, on toimiva raportointipohja ja hyvät

raportointikäytännöt, jotka tukevat ESRS-standardien mukaista raportointia. GRI on ollut vahvasti mukana kehittämässä ESRS:ää yhdessä EFRAG:n kanssa varmistaakseen, että uudet standardit ovat yhteneväisiä GRI-standardien kanssa. GRI on sitoutunut kehittämään teknistä ohjeistusta siitä, miten yritykset voivat käyttää heidän nykyistä raportointipohjaansa ESRS:n mukaiseen raportointiin. (GRI 2022, 2.)

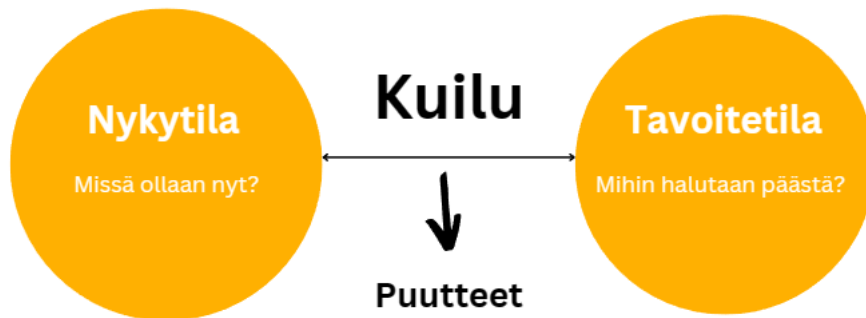
EFRAG ja GRI ovat yhteisessä lausunnossaan vahvistaneet tiiviin yhteistyönsä Euroopan kestävä kehityksen raportointistandardien (ESRS) luomisen aikana. He tunnustavat saavuttaneensa korkean yhteensopivuuden omien standardiensa välillä erityisesti vaikutusten raportoinnissa. Tämä yhteistyö pyrkii yksinkertaistamaan yritysten raportointiprosesseja ja varmistamaan käyttäjätasvällisen raportointijärjestelmän ilman tarpeetonta monimutkaisuutta. (GRI & EFRAG 2023.)

CSRD:n vaatiman kaksinkertaisen olennaisuuden lähestymistavan ja olemassa olevien standardien huomioimisen mukaisesti ESRS ottaa käyttöön saman määritelmän vaikutusolennaisuudelle kuin GRI, hyödyntäen GRI:n asiantuntemusta. GRI-standardeja jo käyttävät yritykset ovat jo hyvällä pohjalla raportoimaan myös ESRS:n puitteissa. EFRAG ja GRI aikovat laatia ja julkaista luettelon ESRS:n tiedonantovaatimuksia ja datapisteistä, jotka vastaavat GRI-standardien tiedonantovaatimuksia ja datapisteitä, helpottaen näin raportointia GRI-standardeihin viitaten. (GRI & EFRAG 2023.)

7 Kuiluanalyysin toteuttaminen

Tämän opinnäytetyön kehittämismenetelmä on kuiluanalyysi, joten tutustutaan tähän menetelmään ja sen hyödyntämiseen. Kuiluanalyysi on strateginen kehittämismenetelmä, jota yritykset ja organisaatiot käyttävät nykytilan ja tavoitetilan kartoittamiseen ja niiden välillä olevien erojen ja puutteiden tunnistamiseen. Analyysi toteutetaan vertaamalla nykytilaa ja tavoitetilaa keskenään. Tämä lähestymistapa antaa kattavat käsityksen juuri niistä alueista, jotka kaipaavat kehittämistä haluttujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Analyysin tulosten pohjalta yritykset voivat lähteä kehittämään strategisia toimenpiteitä, joilla haluttu tavoitetila voidaan saavuttaa. (Denis, 2023; Introduction to GAP-analysis 2023.)

Kuiluanalyysin toteuttaminen alkaa nykytilan kartoituksella, jossa kerätään kaikki relevantti data tutkittavan aiheen nykytilasta. Tämä alkuvaihe on keskeinen, koska se luo vankan perustan koko Kuiluanalyysiprosessille. Nykytilan kartoitus auttaa organisaatiota tunnistamaan vahvuutensa ja heikkoutensa sekä ne alueet, jotka vaativat kehittämistä tavoitteiden saavuttamiseksi. Tarkka alkukartoitus auttaa myös selkeyttämään, mitkä asiat kuuluvat GAP-analyysiin ja mitkä eivät, ja pitää keskittymisen olennaisissa asioissa projektin kuluessa. (Denis, 2023; Introduction to GAP-analysis 2023)



Kuvio 7: Kuiluanalyysi

Kun nykytila on määritelty, seuraava vaihe on tulevaisuuden tilan tai tavoitetilan määrittäminen. Tämä vaihe on keskeinen kuiluanalyysissä, koska siinä organisaatio asettaa tavoitteet, joiden vertailu nykytilaan auttaa tunnistamaan kehittämistarpeet. Kuiluanalyysi auttaa organisaatiota ohjaamaan ponnistelunsa oikeisiin kohteisiin ja saavuttamaan halutut tulokset. Kun nykytilan ja tavoitetilan väliset erot on löydetty, organisaatio ryhtyy toimiin näiden erojen ja puutteiden täydentämiseen. (Denis, 2023; Introduction to GAP-analysis 2023)

Tämän kuiluanalyysin toteutus vaatii ensisijaisesti dokumentteihin tutustumista, jotta saisin vertailtavat kohteet karsittua dokumenteista. Tässä työssä tutkitut dokumentit ovat kohdeyrityksen vastuullisuusraportti ja vuosikertomus vuodelta 2022 sekä heidän internetsivuillaan luettavissa olevat julkaisut, jotka käsittelevät yrityksen vastuullisuutta. Tutkimusta varten on analysoitu myös CSRD-direktiivin sisältöä erityisesti ESRS 2:n seuraavien alakohtien osalta: laatu- ja ympäristöperiaatteet (BP-1), hallinto ja strategia.

Aluksi tutustuin perusteellisesti CSRD-direktiiviin, minkä jälkeen määrittelin tietyt osa-alueet, joita tarkastelen kohdeyrityksen nykyisessä vastuullisuusraportissa. Syvennyin näihin osa-alueisiin tutkimalla tarkemmin tiedonantovaatimusten sisältöjä keskittyen laatu- ja ympäristöperiaatteisiin, hallintoon ja strategiaan. Seuraavaksi tarkastelin kohdeyrityksen vastuullisuusraporttia ja vuosikertomusta vuodelta 2022, etsien niistä nimenomaan näitä osa-alueita käsitteleviä tekstikappaleita. Tämän jälkeen syvennyin näiden tekstikappaleiden sisältöön, analysoin, mitä tietoja kohdeyritys tarjoaa kyseisistä aiheista ja vertailin näitä tietoja uusiin tiedonantovaatimuksiin. Tavoitteenani oli tunnistaa mahdolliset puutteet ja erot direktiivin vaatimusten ja yrityksen raportoinnin välillä.

Analyysin tekemiseksi etsin verkosta kuiluanalyysi-pohjia, mutta valitettavasti en löytänyt paljon minun työhöni sopivia vaihtoehtoja. Microsoftin omista pohjista löytyi ”Profit and loss statement (with logo)” Excel-pohja, jonka rakenne olisi sopinut myös kuiluanalyysin tekemiseen. Kyseinen Excel-pohja olisi kuitenkin vaatinut paljon teknistä muokkaamista, joka veisi

paljon aikaa ja olisi vaikea toteuttaa, joten en hyödyntänyt sitä ollenkaan. Tämän opinnäytetyön tuloksena syntynyt kuiluanalyysi on kehitetty hyödyntäen Nossadatan (2023) tuottaman ”EFRAG’s 1178 ESRS Data Points” Excel-taulukkoa. Kuiluanalyysitaulukon rakenne on samanlainen kuin Nossadatan tuottama Excel-taulukko ESRS:n datapisteistä, mutta lisäksi siihen ylimääräisen sarakkeen, jossa kerron, raportoidaanko kyseistä tietoa kohdeyrityksen nykyisessä vastuullisuusraportissa vai ei. Tiedonantovaatimusten kuvaukset eli taulukon neljännen sarakkeen tekstit ovat peräisin CSRD-direktiivin suomenkielisestä versiosta. Tekstit ovat suoraan kopioitu direktiivistä. Joissakin tiedonantovaatimuksissa on kehoitettu palamaan ESRS1:n määrittämiin raportointivaatimukseen. Tällaiset tekstit, missä on viitattu ESRS1:n vaatimukseen, on jätetty pois taulukosta. Taulukoissa värikoodit tarkoittavat: punainen = ei raportoida, keltainen = raportoidaan osittain ja vihreä = raportoidaan (nykyisessä vastuullisuusraportissa).

7.1 Laatumisperiaatteet (BP-1)

Laatumisperiaatetta koskevien tiedonantovaatimusten tarkoituksena on antaa selvitystä siitä, miten yritys laatii kestävyys selvityksensä. Organisaation tulee raportoida konsolidoinnin laajuudesta, arvoketjustaan ja myös mahdollisesta tietojen poisjättämisestä. Tiedonantovaatimuksen toinen osa BP-2 käsittää tietyissä olosuhteissa raportoitavat asiat (Euroopan komissio 2023, 39.), ja täten ei välttämättä sisällä pakollisia raportointivaatimuksia kohdeyritykselle. Tässä analysoidaan ainoastaan BP-1:n tiedonantovaatimukset.

Taulukko 2: BP-1 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	BP-1	3	Yrityksen on ilmoitettava kestävyys selvityksensä yleiset laatumisperusteet	Raportoidaan
ESRS 2	BP-1	5 a	onko kestävyys selvitys laadittu konsernin vai yksittäisen yrityksen tasolla	Raportoidaan
ESRS 2	BP-1	5 b i	vahvistus siitä, että konsolidoinnin laajuus on sama kuin tilinpäätöksissä	Ei raportoida
ESRS 2	BP-1	5 b ii	tapauksen mukaan ilmoitus siitä, mitkä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät tytäryritykset on vapautettu yksittäisestä tai konsernin kestävyysraportoinnista	Ei raportoida
ESRS 2	BP-1	5 c	missä määrin kestävyys selvitys kattaa yrityksen arvoketjun alku- ja loppupään	Ei raportoida
ESRS 2	BP-1	5 d	onko yritys käyttänyt mahdollisuutta jättää pois tietoja, jotka liittyvät henkiseen omaisuuteen, taitotietoon tai innovoinnin tuloksiin	Ei raportoida
ESRS 2	BP-1	5 e	sellaiseen EU:n jäsenvaltioon sijoittautuneiden yritysten osalta, joka sallii käynnissä olevaa kehitystä tai neuvoteltavana olevia asioita koskevien tietojen jättämisen pois poikkeustapauksissa, onko yritys käyttänyt kyseistä poikkeusta?	Ei raportoida

Kohdeyrityksen tämänhetkisestä vastuullisuusraportista käy ilmi raportoinnin yleiset periaatteet ja käytetyt standardit sekä raportin konsolidoinnin laajuus. Raportointikaudella kohdeyritys harjoitti liiketoimintaa myös Venäjällä, mutta ei ole sisällyttänyt Venäjän liiketoimintansa vastuullisuusraporttiinsa. Venäjän liiketoiminta oli kuitenkin konsolidoitu

konsernitilinpäätökseen, joten kestävyyselvityksen konsolidoinnin laajuus ei ole sama kuin tilinpäätöksessä. Tästä käytiin keskustelua myös kohdeyrityksen vastuullisuuspäällikön kanssa ja hän totesi, että Venäjän liiketoimintaa ei ole huomioitu vastuullisuusseikkojen näkökulmissa ja vastuullisuusraportoinnissa käsitellyt kestävyysseikat liittyvät ainoastaan Suomen liiketoimintaan. Kohdeyritys on kuitenkin luopunut Venäjän liiketoiminnastaan ja harjoittaa liiketoimintaa jatkossa ainoastaan Suomessa. Jatkoa ajatellen tämänhetkinen konsolidoinnin laajuus vastuullisuusraportoinnissa on riittävää, jos muutoksia ei tapahdu.

Yrityksen arvoketjua kuvataan kattavasti kestävyyselvityksissä, mutta ei anneta suoraa selvitystä siitä, missä määrin raportointi kattaa arvoketjun alku- ja loppupään. Kohdeyritys ei myöskään raportoi mahdollisesta tietojen poisjättämisestä, ja tämän perusteella voidaan olettaa, että kaikki tiedot on raportoitu. Mikäli kohdeyritys aikoo jatkossa jättää tietoja raportoimatta direktiivin sallimalla tavalla, se täytyy ilmiäntää vastuullisuusraportissa.

7.2 Hallinto

ESRS2:n toinen tiedonantovaatimus koskee organisaation hallintoa. Tämän osion tarkoituksena on antaa raportin lukijalle kuvan siitä, miten organisaatiossa seurataan, hallitaan ja valvotaan kestävyteen liittyvät seikat. (Euroopan komissio 2023, 42.) Seuraavissa kappaleissa tutustutaan tarkemmin näiden raportointivaatimusten sisältöön ja myös siihen, miten nämä vaatimukset toteutuvat kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa ja mitkä tiedot jäävät tällä hetkellä raportoimatta.

7.2.1 GOV-1 - Hallinto-, johto- ja valvontaelinten rooli

GOV-1 vaatii yritystä kuvamaan organisaationsa hallinto-, johto- ja valvontaelinten kokoonpanoa, tehtäviä ja vastuita sekä heidän käytössään olevaa kestävyysraportoinnin osaamista ja asiantuntemusta. (Euroopan komissio 2023, 42.)

Taulukko 3: GOV-1 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	GOV-1	21 a	liikkeenjohtoon osallistuvien ja muiden jäsenten lukumäärä	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	21 b	työsuhteisten työntekijöiden ja muiden työntekijöiden edustus	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	21 c	yrityksen toimialojen, tuotteiden ja maantieteellisen sijainnin kannalta merkityksellinen kokemus	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	21 d	prosenttiosuudet sukupuolen ja muiden yrityksen huomioon ottamien monimuotoisuusnäkökohtien mukaan. Hallituksen sukupuolijakauma lasketaan naispuolisten ja miespuolisten jäsenten keskimääräisenä suhteena	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-1	21 e	riippumattomien hallituksen jäsenten prosenttiosuus	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-1	22 a	vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien valvonnasta vastaavien hallinto-, johto- ja valvontaelinten tai tällaisen elimen jäsenten nimet	Raportoidaan

ESRS	Tiedonanto-vaatimus		kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	GOV-1	22 b	miten kunkin elimen tai yksilön vastuu vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista on otettu huomioon yrityksen tehtävämäärityksessä, hallituksen toimeksiannoissa ja muissa asiaan liittyvissä toimintaperiaatteissa	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	22 c	kuvaus johdon roolista vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien seurantaan, hallintaa ja valvontaa varten käytettävissä hallintoprosesseissa, valvonnassa ja menettelyissä	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	22 c i	osoitetaanko kyseinen rooli jollekin tietylle johtotason tehtävälle tai komitealle ja miten kyseistä tehtävää tai komiteaa valvotaan	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	22 c ii	tiedot raportointisuhteista hallinto-, johto- ja valvontaelimille	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	22 c iii	käytetäänkö vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaan erityisiä valvontatoimia ja menettelyjä ja jos käytetään, miten ne integroidaan muihin sisäisiin toimintoihin	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	22 d	miten hallinto-, johto- ja valvontaelimet ja ylin johto valvovat olennaisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin liittyvien tavoitteiden asettamista ja miten ne seuraavat edistymistä tavoitteiden saavuttamisessa	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	23	kuvaus siitä, miten hallinto-, johto- ja valvontaelimet päättävät, onko saatavilla tai kehitetäänkö kestävyysseikkojen valvontaan asianmukaista osaamista ja asiantuntemusta	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-1	23 a	kestävyyteen liittyvä asiantuntemus, jota elimillä on suoraan tai välillisesti esimerkiksi asiantuntijoiden tai koulutuksen kautta	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-1	23 b	miten tämä osaaminen ja asiantuntemus liittyvät yrityksen olennaisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin.	Ei raportoida

Hallinto-, johto- ja valvontaelinten kokoonpano ja monimuotoisuus on selkeästi kuvattu yrityksen vuosikertomuksessa. Kaikkien hallinto- ja johtoelinten sekä tilintarkastajien nimet ja tilintarkastusyhteisö on ilmoitettu. Raportista käy ilmi hallinto- ja johtoryhmän jäsenten keskeinen työkokemus ja koulutustausta. GOV-1 vaatii, että sukupuolijakauma lasketaan naispuolisten ja miespuolisten keskimääräisenä suhteena (Euroopan komissio 2023,42), mutta raportissa naispuolisten työntekijöiden prosenttiosuus on laskettu suhteessa koko henkilökuntaan. Riippumattomien hallituksen jäsenten nimet ja lukumäärä käy ilmi, mutta heidän prosenttiosuutta suhteessa koko hallitukseen ei ilmoiteta.

Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien valvonnasta vastaavat valvontaelimet ja näiden vastuut sekä raportointisuhteet on hyvin kuvattu vastuullisuusraportissa. Raportti sisältää lyhyen kuvauksen vastuullisuuden johtamisesta kohdeyrityksessä, josta käy ilmi, miten vastuullisuustavoitteiden saavuttamista valvotaan, hallitaan ja integroidaan muihin sisäisiin toimintoihin. Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien seuranta ja valvonta ovat merkittävä osa vastuullisuutta. Organisaation olisi hyvää laajentaa tätä kuvausta kattamaan laajemmin vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien valvontaan käytetyt menettelyt sekä integroitavat muihin sisäisiin toimintoihin.

Vastuullisuusraportissa esitetään tiedot hallinto-, johto- ja valvontaelinten tekemistä päätöksistä kestäväyyteen liittyvän osaamisen kehittämistä. Raportissa ei kuitenkaan syvennyt tarkemmin valvontaelinten kestäväyyteen liittyvään suoraan ja välilliseen asiantuntemukseen, eikä siihen, miten tämä asiantuntemus ja osaaminen liittyvät yrityksen merkittäviin

vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin. Nämä kohdat käytiin läpi kohdeyrityksen vastuullisuuspäällikön kanssa ja hän oli sama mieltä siitä, että hallitus- ja johtoryhmän jäsenten kestävyteen liittyvää osaamista ei ole avattu vastuullisuusraportissa. Kohdeyrityksen on kerättävä ja raportoitava tarkempaa tietoa vastuullisuuteen liittyvän osaamisen kehittämistä organisaationsa sisällä.

7.2.2 GOV-2 - Yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimille toimitettavat tiedot ja niiden käsittelemät kestävyysseikat

Taulukko 4: GOV-2 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	GOV-2	26 a	tieto siitä, kenen toimesta ja kuinka usein hallinto-, johto- ja valvontaelimet, mukaan lukien niiden asiaankuuluvat komiteat, saavat tietoa olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, Due diligence -prosessin täytäntöönpanosta sekä niiden käsittelemiseen tarkoitettujen toimintaperiaatteiden, toimien, mittareiden ja tavoitteiden tuloksista ja tehokkuudesta	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-2	26 b	miten hallinto-, johto- ja valvontaelimet ottavat huomioon vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet valvoessaan yrityksen strategiaa, sen suuria liiketoimia koskevia päätöksiä ja sen riskinhallintaprosessia, mukaan lukien se, ovatko ne ottaneet huomioon kyseisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin liittyvät kompromissit	Raportoidaan
ESRS 2	GOV-2	26 c	luettelo olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, joita hallinto-, johto- ja valvontaelimet tai niiden asiaankuuluvat komiteat ovat käsitelleet raportointikauden aikana.	Ei raportoida

Tämän tiedonantovaatimuksen tarkoituksena on antaa yleiskuvan siitä, miten yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimet ovat saaneet tietoa kestävyyskysymyksistä ja mitä tietoja ja näkökohtia ne ovat käsitelleet raportointikaudella. Tällä pyritään arvioimaan, ovatko kyseisten elinten jäsenet saaneet riittävästi tietoa ja onko heillä ollut mahdollisuus hoitaa tehtävänsä hyvin. (Euroopan komissio 2023, 43.) Kohdeyrityksen vastuullisuusraportti sisältää tiedon siitä, miten useasti ja kenen toimesta hallinto-, johto- ja valvontaelimet sekä muut asiaankuuluvat komiteat saavat tietoa olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista sekä miten nämä seikat otetaan huomioon organisaation valvonnassa, päätöksenteossa ja riskienhallinnassa. Myös merkittävät riskit, mahdollisuudet ja vaikutukset on kuvattu yrityksen vastuullisuusraportissa, mutta GOV-2 vaatii tekemään niistä luettelon. Periaatteessa kaikki tämän tiedonantovaatimuksen vaatimat selvitykset sisältyvät jo tähänhetkiseen vastuullisuusraporttiin, mutta luettelo puuttuu.

7.2.3 GOV-3 - Kestävyyteen liittyvän suorituskyvyn sisällyttäminen kannustinjärjestelmiin

Taulukko 5: GOV-3 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	GOV-3	29 a	kuvaus kannustinjärjestelmien keskeisistä ominaisuuksista	Ei Raportoida
ESRS 2	GOV-3	29 b	arvioidaanko suorituskykyä suhteessa tiettyihin kestävyteen liittyviin tavoitteisiin ja/tai vaikutuksiin, ja jos arvioidaan, mihin niistä	Ei Raportoida
ESRS 2	GOV-3	29 c	pidetäänkö kestävyteen liittyviä suorituskyvyn mittareita suorituskyvyn vertailuarvoina ja millä tavoin vai sisältyvätkö ne palkitsemisjärjestelmiin	Ei Raportoida
ESRS 2	GOV-3	29 d	kestävyyteen liittyvistä tavoitteista ja/tai vaikutuksista riippuva muuttuvan palkkion osuus	Ei Raportoida
ESRS 2	GOV-3	29 e	hierarkiataso, jolla yrityksen kannustinjärjestelmien ehdot hyväksytään ja saatetaan ajan tasalle.	Ei Raportoida

GOV-3 edellyttää yritystä raportoimaan kestävyysseikojen integroinnista palkitsemisjärjestelmiinsä. Eli palkitaanko yrityksen hallinto- johto tai valvontaelintä kestävyysasioissa. (CSRD.) Kohdeyrityksen vuosikertomuksessa on lyhyesti kerrottu kannustinjärjestelmän keskeiset piirteet ja sen piiriin kuuluvat henkilöt. Kertomuksen mukaan palkitsemisjärjestelmään kuuluvien henkilöiden on saavutettava konsernitason sekä henkilökohtaisten tavoitteiden alaraja palkituksi tulemiseksi, mutta siinä ei puhuta erikseen kestävyysasioihin liittyvästä palkitsemisesta. Täten GOV-3:n veloitteet eivät täyty kohdeyrityksen raportoinnissa tällä hetkellä. Yrityksen on jatkossa annettava selkeämpi kuva kannustinjärjestelmästä, jossa kerrotaan läpinäkyvästi, onko ketään palkittu kestävyystavoitteiden saavuttamisesta.

Keskusteltuani aiheesta kohdeyrityksen vastuullisuuspäällikön kanssa ilmeni, että organisaatiossa suunnitellaan uuden palkitsemisjärjestelmän käyttöönottoa, joka ottaisi huomioon kestävyystavoitteiden saavuttamisen. Tulevaisuudessa on tarkoitus sisällyttää tämä näkökulma myös vastuullisuusraportointiin.

7.2.4 GOV-4 - Selvitys kestävyttä koskevasta Due diligence prosessista

GOV-4:n mukaan, yrityksen on esitettävä selvitys kestävyys selvityksessään annetuista Due diligence -prosessia koskevista tiedoista. Tämän tiedonantovaatimuksen tarkoituksena on antaa ymmärrys yrityksen toteuttamasta kestävyysseikkoja koskevasta Due diligence -prosessista. (CSRD.)

Taulukko 6: GOV-4 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	GOV-4	30; 32	Yrityksen on annettava katsaus kestävyys selvityksessään annetuista Due diligence -prosessia koskevista tiedoista.	Ei raportoida

Kohdeyritys esittää vastuullisuusraportissaan ja vuosikertomuksessaan kattavasti riskienhallintamenetelmistä ja strategisten tavoitteiden asettamisesta. Kuitenkin raportissa ei viitata suoraan Due-diligence-prosessiin. Kohdeyritys ei ole toistaiseksi implementoinut Due-diligence-prosessia omaan organisaatioonsa, kuten kohdeyrityksen vastuullisuuspäällikkö totesi minulle, mutta tulevaisuudessa tämä prosessi on toteutettava direktiivin määräysten mukaisesti.

7.2.5 GOV-5 - Riskien hallinta ja sisäinen valvonta kestävyysraportoinnin osalta

GOV-5 edellyttää yritystä kertomaan vastuullisuusraportissaan, miten kestävyysraportointia valvotaan organisaatiossa ja miten hallitaan tähän liittyvät riskit (CSRD). Kohdeyrityksen viimeisin vastuullisuusraportti antaa muuten selkeän kuvan riskienhallinnasta ja sisäisestä valvonnasta, mutta ei sisällä erikseen katsausta juuri kestävyysraportointiprosessin riskienhallinnasta tai sisäisestä valvonnasta kestävyysraportoinnin osalta. Yrityksen täytyy sisällyttää raporttiinsa selvityksen myös näistä asioista jatkossa, kun vastuullisuusraporttia laaditaan ESRS:n vaatimusten mukaan.

Taulukko 7: GOV-5 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	GOV-5	36 a	kestävyysraportointiin liittyvien riskienhallinta- ja sisäisen valvonnan prosessien ja järjestelmien soveltamisala, keskeiset ominaisuudet ja osatekijät	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-5	36 b	käytössä oleva riskinarviointimalli, mukaan lukien riskien priorisointimenetelmä	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-5	36 c	tärkeimmät tunnistetut riskit ja strategiat niiden lieventämiseksi, mukaan lukien niihin liittyvät valvontatoimet	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-5	36 d	kuvaus siitä, miten yritys sisällyttää riskinarviointinsa ja sisäisen valvontansa havainnot kestävyysraportointiprosessin osalta asiaankuuluviin sisäisiin toimintoihin ja prosesseihin	Ei raportoida
ESRS 2	GOV-5	36 e	kuvaus d alakohdassa tarkoitettujen havaintojen säännöllisestä raportoinnista hallinto-, johto- ja valvontaelimille	Ei raportoida

7.3 Strategia

Luvussa 3 asetetaan tiedonantovaatimukset, joiden tarkoituksena on avata yrityksen strategisia näkökohtia kestävyteen liittyvissä asioissa. Ensinnäkin tarkastellaan niitä strategian osatekijöitä, jotka liittyvät tai vaikuttavat kestävyysseikkoihin, yrityksen liiketoimintamalliin ja arvoketjuun. Toiseksi luvussa selvitetään, miten yritys ottaa huomioon sidosryhmien edut ja näkemykset strategiassaan ja liiketoimintamallissaan. Kolmanneksi luku vaatii yritystä esittämään arvioinnin tulokset olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista. Samalla selitetään, miten nämä tekijät otetaan huomioon yrityksen strategiassa ja liiketoimintamallissa ja muutetaanko strategiaa näiden perusteella. (CSRD.)

7.3.1 SBM-1 - Strategia, liiketoimintamalli ja arvoketju

Tämä tiedonantovaatimus velvoittaa yritystä raportoimaan strategiansa osatekijät, jotka liittyvät kestävyysasioihin, arvoketjuun ja liiketoimintaan. Tiedonantovaatimuksen tavoitteena on antaa raportin lukijalle käsityksen raportoivat yrityksen altistumisista vaikutuksille, riskeille ja mahdollisuuksille sekä siitä, mistä nämä seikat ovat peräisin.

Tämän tiedonantovaatimuksen 40 d-kohta kaikkine alakohtineen on jätetty pois kuiluanalyysistä, koska ne eivät ole olennaisia kohdeyritykselle. Kyseinen kohta vaatii yritystä raportoimaan tuloista, jotka liittyvät fossiilisten polttoaineiden (kaasu, öljy ja hiili) etsintään, louhintaan, tuotantoon, käsittelyyn, varastointiin, jalostukseen, jakeluun tai siirtoon. Lisäksi yrityksen on ilmoitettava mahdollisesta tekemisestä kiistanalaisten aseiden, tupakan tuotannon ja viljelyn tai kemikaalien tuotannon kanssa. Toiset kuiluanalyysistä poisjätetyt kohdat ovat 40 c ja 41, jotka vaativat luettelon kaikista ESRS:n toimialoista, joilla yritys toimii (CSRD.) Kohdeyritys toimii ainoastaan kiinteistöalalla, joten kyseiset alakohdat eivät ole sen vastuullisuusraportoinnin kannalta olennaisia.

Taulukko 8: SBM-1 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	SBM-1	40 a i	merkittävät tuote- ja/tai palveluryhmät, mukaan lukien raportointikaudella tapahtuneet muutokset	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	40 a ii	merkittävät markkinat ja/tai asiakasryhmät, mukaan lukien raportointikaudella tapahtuneet muutokset	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	40 a iii	työsuhteisten työntekijöiden määrä maantieteellisten alueiden mukaan	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	40 a iv	tarvittaessa, ja jos se on olennaista, tietyillä markkinoilla kielletyt materiaalit, tuotteet ja palvelut	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-1	40 b	sen tilinpäätökseen sisältyvien kokonaistulojen jakautuminen merkittävien ESRS-alojen mukaan. Kun yritys käyttää tilinpäätöksessään segmenttiraportointia IFRS 8:n Toimintasegmentit mukaisesti, nämä tiedot alan tuloista on mahdollisuuksien mukaan täsmäytettävä IFRS 8:n mukaisten tietojen kanssa	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	40 e	sen merkittäviä tuote- ja palveluryhmiä, asiakasluokkia, maantieteellisiä alueita ja suhteita sidosryhmiin koskevat kestävyysliittyvät tavoitteet	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	40 f	arvio sen nykyisistä merkittävistä tuotteista ja/tai palveluista sekä merkittävistä markkinoista ja asiakasryhmistä suhteessa sen kestävyysliittyviin tavoitteisiin	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	40 g	yrityksen strategian osat, jotka liittyvät tai vaikuttavat kestävyysseikkoihin, mukaan lukien tärkeimmät edessä olevat haasteet, kriittiset käyttöön otettavat ratkaisut tai toteutettavat hankkeet, jos niillä on merkitystä kestävyysraportoinnin kannalta	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	42	Yrityksen on annettava kuvaus liiketoimintamallistaan ja arvoketjustaan	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-1	42 a	sen tuotantopanokset ja niiden keräämiseen, kehittämiseen ja turvaamiseen liittyvät toimintatavat	Raportoidaan osittain
ESRS 2	SBM-1	42 b	sen tuotokset ja tulokset asiakkaille, sijoittajille ja muille sidosryhmille koituvien nykyisten ja odotettujen hyötyjen muodossa	Raportoidaan

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	SBM-1	42 c	yrityksen arvoketjun alku- ja loppupään pääpiirteet ja yrityksen asema sen arvoketjussa, mukaan lukien kuvaus tärkeimmistä liike-elämän toimijoista (kuten keskeisistä toimittajista, asiakkaista, jakelukanavista ja loppukäyttäjistä) ja niiden suhde yritykseen. Jos yrityksellä on useita arvoketjuja, annettavien tietojen on katettava keskeiset arvoketjut	Raportoidaan

Kohdeyritys raportoi kattavasti liiketoimintamallistaan, sidosryhmistään, merkittävistä tuotteistaan (vuokra- ja omistusasunnot) sekä markkinoistaan ja asiakasryhmistä. Raportissa on hyvin kuvattu yrityksen tavoitteet ja strategiat niiden saavuttamiseksi. Kestävyyteen tähtäävät strategiat ja toimenpiteet on hyvin kuvattu kohdeyrityksen vastuullisuusraportissa. Raportissa sanotaan, että yrityksellä on vain yksitoimintasegmentti ja tilinpäätös on laadittu yhden toimintasegmentin perusteella. Kohdeyritys antaa raportissaan tiedot työntekijämäärästään ja sukupuolijakaumasta maantieteellisten alueiden, eli Suomen ja Venäjän, mukaan.

Raportista puuttuu tieto markkinoilla kielletyistä tuotteista ja palveluista, samoin kuin toimintatavoista tuotantopanosten kehittämiseen, turvaamiseen ja keräämiseen. Kohdeyrityksen vastuullisuuspäällikkö kertoi, että heidän nykyinen olennaisuusanalyysi ei sisällä markkinoilla kiellettyjen tuotteiden tai palveluiden tunnistamista, mikä on johtanut kyseisen tiedon puuttumiseen raportista. Tästä syystä asiaa ei ole pidetty olennaisena eikä siitä ole raportoitu. Kohdeyrityksen tulee tulevaisuudessa sisällyttää olennaisuusanalyysiinsä myös tiedot mahdollisista markkinoilla kielletyistä tuotteista tai palveluista.

7.3.2 SBM-2 - Sidosryhmien edut ja näkemykset

Tämä tiedonantovaatimus auttaa ymmärtämään, miten erilaisten osapuolten, kuten asiakkaiden, työntekijöiden, sijoittajien ja muiden sidosryhmien, intressit ja näkemykset muokkaavat yrityksen pitkän aikavälin suunnitelmia ja liiketoimintatapaa (CSRD).

Taulukko 9: SBM-2 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	SBM-2	43	Yrityksen on annettava tiedot siitä, miten sen sidosryhmien edut ja näkemykset otetaan huomioon yrityksen strategiassa ja liiketoimintamallissa	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 a i	yrityksen keskeiset sidosryhmät	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 a ii	käydäänkö vuorovaikutusta sidosryhmien kanssa ja jos käydään, minkä sidosryhmien kanssa	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 a iii	miten se on järjestetty	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 a iv	sen tarkoitus	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 a v	miten yritys ottaa sen tulokset huomioon	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 b	yrityksen käsitys yrityksen strategiaan ja liiketoimintamalliin liittyvistä keskeisten sidosryhmien eduista ja näkemyksistä, siltä osin kuin ne on analysoitu yrityksen Due diligence -prosessin ja/tai olennaisuuden arviointiprosessin aikana	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 c	tapauksen mukaan muutokset sen strategiaan ja/tai liiketoimintamalliin	Raportoidaan

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	SBM-2	45 c i	miten yritys on muuttanut tai ennakoii muuttavansa strategiaansa ja/tai liiketoimintamalliaan ottaakseen huomioon sidosryhmiensä edut ja näkemykset	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 c ii	mahdolliset suunnitellut jatkotoimet ja niiden toteutuksen aikataulu	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-2	45 c iii	muuttavatko nämä toimet todennäköisesti suhteita sidosryhmiin ja niiden näkemyksiä	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-2	45 d	tiedotetaanko hallinto-, johto- ja valvontaelimille vaikutusten kohteena olevien sidosryhmien näkemyksistä ja eduista yrityksen kestävyteen liittyvien vaikutusten osalta ja miten	Raportoidaan

Kohdeyritys raportoi kattavasti tämän tiedonantovaatimuksen vaatimat selvitykset sidosryhmien merkityksestä omassa liiketoiminnassaan. Vastuullisuusraportti sisältää selkeän kartoituksen merkittävistä sidosryhmistä, heidän odotuksistaan, vuorovaikutuskanavista sekä vuorovaikutusten seurauksena syntyneistä toimenpiteistä. Muutokset strategiaan ja uusi vastuullisuusohjelma tuleville vuosille on myös julkaistu vastuullisuusraportissa. Tätä vertailemalla vanhaan vastuullisuusohjelmaan voidaan selkeästi nähdä merkittävimmät muutokset. Mutta vastuullisuusraportista ei käy ilmi, aiheuttavatko kyseiset toimet muutoksia sidosryhmäsuhteissa tai niiden näkemyksissään.

7.3.3 SBM-3 - Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimintamallin kanssa

Tämän tiedonantovaatimuksen tarkoitus on antaa kuvaa yrityksen olennaisuuden arvioinnin tuloksena löydettyistä olennaisista riskeistä, vaikutuksista ja mahdollisuuksista sekä siitä miten nämä olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet ovat sidoksissa yrityksen strategian ja liiketoimintamallin kanssa. (CSRD.)

Taulukko 10: SBM-3 tiedonantovaatimukset

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	SBM-3	48 a	lyhyt kuvaus sen olennaisuuden arvioinnin tuloksena saaduista olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista (ks. tämän standardin tiedonantovaatimus IRO-1), mukaan lukien kuvaus siitä, mihin sen liiketoimintamallissa, sen omassa toiminnassa ja sen arvoketjun alku- ja loppupäässä nämä olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet keskittyvät	Raportoidaan osittain
ESRS 2	SBM-3	48 b	vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien nykyiset ja ennakoituvat vaikutukset sen liiketoimintamalliin, arvoketjuun, strategiaan ja päätöksentekoon sekä se, miten se on reagoinut tai aikoo reagoida näihin vaikutuksiin, mukaan lukien mahdolliset muutokset, joita se on tehnyt tai aikoo tehdä strategiaansa tai liiketoimintamalliinsa osana toimia, joilla se käsittelee tiettyjä olennaisia vaikutuksia tai riskejä tai pyrkii hyödyntämään tiettyjä olennaisia mahdollisuuksia	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-3	48 c i	miten yrityksen olennaiset kielteiset ja myönteiset vaikutukset vaikuttavat ihmisiin tai ympäristöön	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-3	48 c ii	ovatko vaikutukset peräisin yrityksen strategiasta ja liiketoimintamallista tai liittyvätkö vaikutukset niihin ja jos liittyvät, miten	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-3	48 c iii	vaikutusten kohtuudella odotettavissa oleva aikahorisontti	?

ESRS	Tiedonantovaatimus		Kuvaus	Kohdeyrityksen raportointi
ESRS 2	SBM-3	48 c iv	onko yritys osallisena olennaisissa vaikutuksissa toimintansa kautta vai liikesuhteidensa vuoksi, ja kuvaus kyseisen toiminnan tai kyseisten liikesuhteiden luonteesta	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-3	48 d	yrityksen olennaisten riskien ja mahdollisuuksien raportointikauden taloudelliset vaikutukset sen taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja kassavirtoihin sekä olennaiset riskit ja mahdollisuudet, joihin liittyy merkittävä riski siitä, että asiaan liittyvissä tilinpäätöksissä ilmoitettuihin omaisuuserien ja velkojen kirjanpitoarvoihin tehdään seuraavan tilikauden aikana olennainen oikaisu	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-3	48 e	yrityksen olennaisten riskien ja mahdollisuuksien ennakoitujen taloudellisten vaikutusten sen taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja kassavirtoihin lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä, mukaan lukien kyseisten vaikutusten kohtuudella odotettavissa olevat aikahorisontit	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-3	48 e i	sen sijoitus- ja luovutus suunnitelmat, mukaan lukien suunnitelmat, joihin yritys ei ole sopimusperusteisesti sitoutunut	Raportoidaan
ESRS 2	SBM-3	48 e ii	sen suunnitellut rahoituslähteet strategian täytäntöönpanoa varten	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-3	48 f	tiedot yrityksen strategian ja liiketoimintamallin resilienssistä siltä osin kuin on kyse sen kyvystä käsitellä yrityksen olennaisia vaikutuksia ja riskejä ja hyödyntää olennaisia mahdollisuuksia. Yrityksen on annettava tiedot resilienssiä koskevasta laadullisesta ja tarvittaessa määrällisestä analyysistä, mukaan lukien siitä, miten analyysi tehtiin ja mitä ESRS 1:ssä määritettyjä aikahorisontteja sovellettiin	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-3	48 g	olennaisissa vaikutuksissa, riskeissä ja mahdollisuuksissa tapahtuneet muutokset edelliseen raportointikauteen verrattuna	Ei raportoida
ESRS 2	SBM-3	48 h	erittely niistä vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, jotka kuuluvat ESRS tiedonantovaatimusten piiriin, ja niistä vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, jotka yritys kattaa käyttämällä muita yhteisökohtaisia tiedonantovaatimuksia	Raportoidaan

Kuten yllä olevasta kuiluanalyysitaulukosta ilmenee, noin puolet tästä tiedonantovaatimuksesta ei tällä hetkellä toteudu kohdeyrityksen vastuullisuusraportoinnissa. Ensimmäinen kohta (48 a) toteutuu osittain, koska kohdeyrityksen vastuullisuusraportointi ei vielä perustu kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteeseen. Lisäksi kohdeyritys ei avoimesti raportoi rahoituslähteistään eikä kerro yksityiskohtaisesti olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien aiheuttamista muutoksista yrityksen taloudelliseen asemaan kyseisellä raportointikaudella tai tulevaisuudessa. Vaikka vastuullisuusraportissa mainitaan lyhyesti rahoituslähteiden löytymisen vaikeutumisesta, tätä aihetta ei käsitellä riittävän yksityiskohtaisesti. Uusi direktiivi edellyttää laajempaa selvitystä vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, jotka voivat aiheuttaa muutoksia yrityksen taloudelliseen asemaan. Myös laadullinen ja määrällinen analyysi kohdeyrityksen strategian ja liiketoimintamallin resilienssistä jää puuttumaan vastuullisuusraportista.

Tämän tiedonantovaatimuksen analysoiminen oli hieman haastavampi muihin tiedonantovaatimuksiin verrattuna, joten pyysin kohdeyrityksen vastuullisuuspäälliköltä ohjausta ja apua analysointiin.

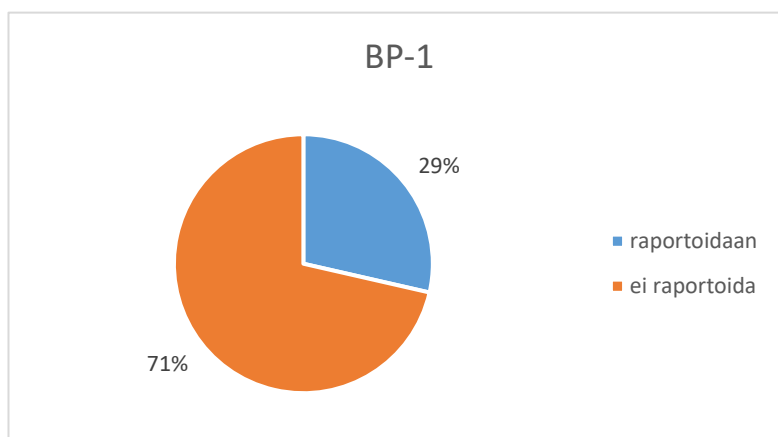
8 Tutkimustulokset

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää miten kohdeyrityksen nykyinen raportointi vastaa uusiin ESRS 2:n tiedonantovaatimuksiin. Tutkimuksen alle otettiin seuraavat ESRS 2:n tiedonantovaatimukset

- Laatimisperiaatteet: BP-1
- Hallinto: GOV-1, GOV-2, GOV-3, GOV-4, GOV-5
- Strategia: SBM-1, SBM-2, SBM-3

Tässä luvussa tarkastellaan tutkimustuloksia keskittyen kohdeyrityksen raportoinnissa havaittuihin puutteisiin ja eroavaisuuksiin suhteessa ESRS 2:n tiedonantovaatimuksiin. Graafiset esitykset on lisätty selkeyttämään ja havainnollistamaan kokonaiskuvaa. Tämä luku tarjoaa systemaattisen tarkastelun erityisesti siitä, mitkä raportointivaatimukset eivät toteudu kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa.

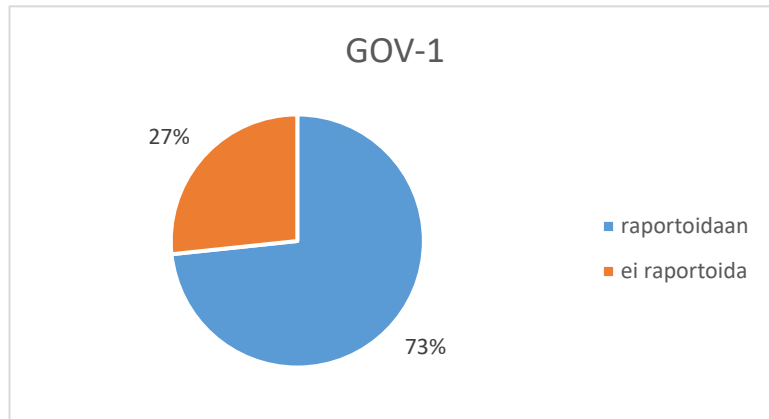
Laatimisperiaatteet BP-1 standardin tiedonantovaatimuksista toteutuu kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa 29 % ja loput 71 % jää raportoimatta (Kuvio 8). Raportoimatta jäävät ilmoitus vastuullisuusraportoinnin konsolidoinnin laajuudesta ja mahdollinen perusteltu tietojen raportoimatta jättäminen. Raportista puuttuu myös selkeä ilmiänto siitä, missä määrin vastuullisuus kattaa kohdeyrityksen arvoketjun alku- ja loppupään. On huomioitavaa, että uusi direktiivi vaatii samaa konsolidoinnin laajuutta sekä tilinpäätökseen että vastuullisuusraportointiin, mikä ei toteutunut tällä hetkellä kohdeyrityksen raportissa. Tulevaisuudessa on tärkeää ottaa huomioon nämä seikat, erityisesti mikäli kohdeyritys harkitsee liiketoimintansa laajentamista muihin maihin. Nämä laajentumiset on huomioitava vastuullisuuskysymyksissä.



Kuvio 8: BP-1 tutkimustulokset

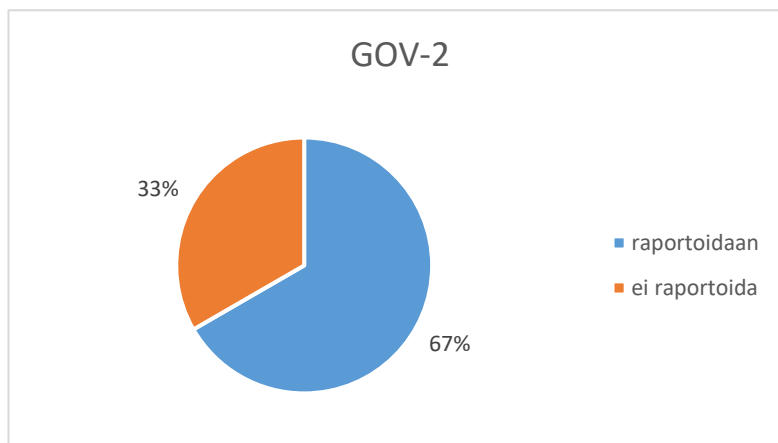
Hallinnon GOV-1:n tiedonantovaatimuksista toteutuvat jo 73 % kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa (Kuvio 9). Tästä kokonaisuudesta raportoimatta jäivät neljää asiaa. Kaksi niistä

liittyivät enemmänkin raportoinnin muotoon kuin sisältöön. Naispuolisten työntekijöiden prosenttiosuuden laskemiseen on esitetty uusi kaava ja riippumattomien hallitusten jäsenten osuus on ilmoitettava prosenttina. Tavallaan yrityksellä on jo tarvittava data, se on vain esitettävä vaaditussa muodossa. Muut raportoimatta jäävät näkökulmat liittyvät hallinnon, johdon ja valvontaelinten vastuullisuusosaamiseen sekä tämän osaamisen merkitykseen keskeisten vastuullisuuskysymysten osalta.



Kuvio 9: GOV-1 tutkimustulos

GOV-2-tiedonantovaatimusten suhteen yksi kolmesta eli 33 % raportointivaatimuksesta jää toteutumatta kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa (Kuvio 10). Tämä kolmas tiedonantovaatimus koskee olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien luetteloa, jotka on käsitelty raportointikauden aikana. Vaikka muuten vastuullisuusraportissa käsitellään nämä asiat, selkeää luetteloa ei ole esitetty. Tulevaisuudessa on tarpeen laatia erillinen luettelo näistä asioista.



Kuvio 10: GOV-2 tutkimustulokset

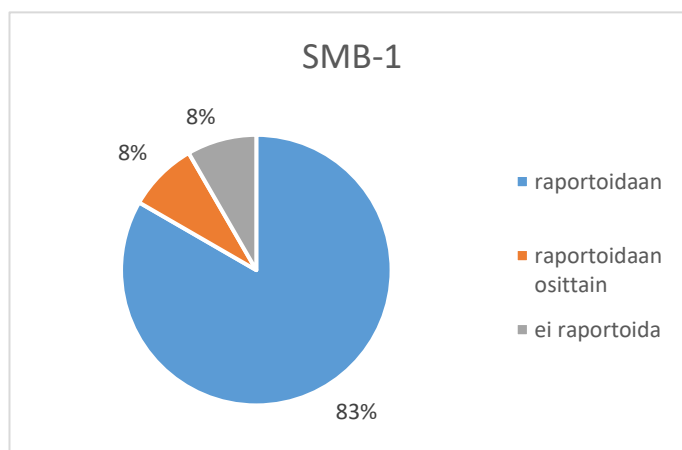
GOV-3:n tiedonantovaatimukset, jotka koskevat kestävyysseikkojen integrointia palkitsemisjärjestelmiin, jäävät kokonaan raportoimatta kohdeyrityksen nykyisessä raportissa.

Kohdeyrityksen nykyinen kannustinjärjestelmä on kuvattu vastuullisuusraportissa, mutta kestävyystavoitteista ei erikseen mainita. Organisaatiossa suunnitellaan kuitenkin uutta palkitsemisjärjestelmää, joka huomioi kestävyystavoitteet ja tämä tulee sisällyttää tulevaisuudessa vastuullisuusraportointiin. GOV-4 edellyttää selvitystä yrityksen Due diligence -prosessia koskevista tiedoista. Kohdeyritys ei ole vielä implementoinut tätä prosessia, mutta se on tulevaisuudessa toteutettava sekä raportoitava direktiivin määräysten mukaisesti.

GOV-5:ssä, joka vaatii kertomaan, miten vastuullisuusraportointia valvotaan ja miten hallitaan siihen liittyvät riskit, kohdeyrityksen viimeisin vastuullisuusraportti ei sisällä erillistä katsausta vastuullisuusraportoinnin riskienhallinnasta ja sisäisestä valvonnasta. Yrityksen tulee sisällyttää nämä näkökulmat raporttiinsa vaatimusten mukaisesti tulevaisuudessa.

Yhteenvetona voidaan todeta, että GOV-3, GOV-4 ja GOV-5 jäävät tällä hetkellä kokonaan raportoimatta, mutta organisaatiolla on suunnitelmia ja tavoitteita täyttää nämä vaatimukset tulevaisuudessa.

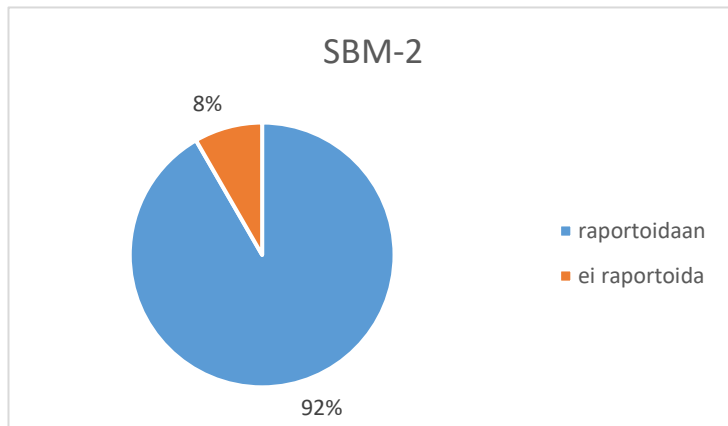
SBM-1 toteutuu raportoinnissa melkein kokonaan. Tiedonantovaatimuksesta 8 % jää kokonaan raportoimatta ja 8 % on raportoitu osittain (Kuvio 11). Kaikista tämän tiedonantovaatimuksen mukaisista asioista yksi jää kokonaan raportoimatta ja toinen osittain raportoimatta. Raportoimatta jää markkinoilla mahdolliset kielletyt materiaalit sekä tuotantopanosten turvaamiseen, keräämiseen ja kehittämiseen liittyvät toimintatavat. Kohdeyrityksen on huomioitava myös nämä seikat tulevaisuudessa.



Kuvio 11: SBM-1 tutkimustulokset

SBM-2:n tiedonantovaatimuksista 92 % täyttyy nykyisessä raportoinnissa (Kuvio 12). Yksi osialue jää kuitenkin raportoimatta, ja se koskee selvitystä siitä, miten mahdolliset muutokset strategiaan ja liiketoimintamalliin vaikuttavat sidosryhmien näkemyksiin ja suhteisiin. Kohdeyrityksen on tutkittava, aiheuttavatko mahdolliset muutokset strategiaan ja

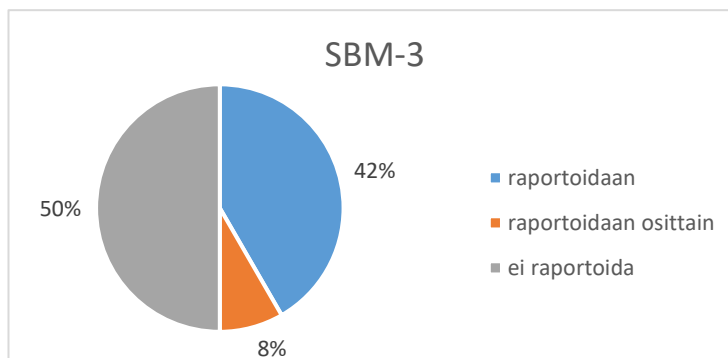
liiketoimintamalliin muutoksia sidosryhmien näkemyksiin ja näiden suhteisiin. Näitä havain-
toja ja tuloksia tulee sen jälkeen raportoida asianmukaisesti vastuullisuusraportissa.



Kuvio 12: SBM-2 tutkimustulokset

Kohdeyrityksen vastuullisuusraportoinnissa jää merkittäviä osa-alueita raportoimatta SBM-3-tiedonantovaatimuksen suhteen. Tiedonantovaatimuksesta vain 48 % toteutuu kohdeyrityksen nykyisessä raportoinnissa (Kuvio 13). Ensimmäinen osa-alue (48 a) on osittain toteutunut, sillä kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteeseen perustuva raportointi ei vielä ole käytössä. Rahoituslähteiden avoin raportointi puuttuu, eikä yritys tarjoa yksityiskohtaista tietoa olennais-
ten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien taloudellisista muutoksista nykyisellä tai tulevilla raportointikausilla.

Uusi direktiivi edellyttää laajempaa ja yksityiskohtaisempaa käsittelyä vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, jotka voivat vaikuttaa yrityksen taloudelliseen asemaan. Kohdeyrityksen vastuullisuusraportissa puuttuu myös laadullinen ja määrällinen analyysi strategian ja liiketoi-
mintamallin resilienssistä. Näiden asioiden raportoiminen on tärkeää vastataksaan uusien di-
rektiivien vaatimuksiin ja tietoisuuden lisäämiseksi sidosryhmien keskuudessa.



Kuvio 13: SBM-3 tutkimustulos

9 Johtopäätökset ja jatkotoimenpiteet

Opinnäytetyön tarkoituksena oli arvioida toimeksiantajayrityksen nykyisen kestävyysraportoinnin mahdollisia puutteita ja parannusta kaipaavia kohtia. Analysoin kohdeyrityksen vuoden 2022 vastuullisuusraporttia sekä vuosikertomusta ja vertasin sitä ESRS 2-standardin seuraaviin alakohtiin:

- Yleiset laatimisperiaatteet (BP-1)
- Hallinto
- Strategia

Koska kohdeyritys on aiemmin raportoinut vastuullisuudestaan GRI-standardien mukaisesti, se on jo vahvalla pohjalla siirtymään ESRS-standardien mukaiseen raportointiin. Kuten luvussa 7.2 on kerrottu GRI ja ESRS-standardit ovat yhteensopivia käsittävät pitkälti samoja asiasisältöjä.

ESRS- ja GRI-standardeja vertaillessa huomasin, että ESRS-standardi on selvästi yksityiskohtaisempi, ja suurin osa kehittämiskohteista liittyy tähän seikkaan. Kaikki ne velvoitteet, jotka ovat toteutuneet osittain, eivät täytä ESRS:n asettamia vaatimuksia, koska ESRS edellyttää raportilta tarkempaa tietosisältöä kuin GRI. Kuitenkin tärkeää huomata, että vaikka vaatimukset eivät ole täysin täyttyneet, niihin liittyvää tietoa on löydettävissä vastuullisuusraportista sekä vuosikertomuksesta mikä on osoitus siitä, että yrityksellä on mahdollisesti jo nyt kaikki tarvittavat tiedot saatavilla, ja tulevaisuudessa näitä tietoja on raportoitava entistä yksityiskohtaisemmin noudattaen ESRS-standardien asettamia vaatimuksia.

Tutkimustulokset paljastavat, että vastuullisuusraportoinnissa esiintyy useita kehityskohteita, yleisten raportoitavien asioiden osalta. Uusi direktiivi näyttää tuovan mukanaan merkittäviä muutoksia vastuullisuusraportointiin. Toisaalta on huomioitavaa, että nämä muutokset eivät välttämättä ole pelkästään haaste, sillä uudet standardit ovat linjassa Global Reporting Initiative (GRI) -standardien kanssa. Tämä yhteensovittaminen tarjoaa kohdeyritykselle mahdollisuuden saavuttaa direktiivin asettamat vaatimukset ilman liiallista monimutkaisuutta tai resurssien huomattavaa lisäämistä.

Vaikka tutkimustulokset korostavatkin kehitystarvetta vastuullisuusraportoinnissa, on tärkeää huomioida myös muutoksen positiivisia vaikutuksia. Uuden direktiivin myötä yritykset voivat parantaa raportointinsa laadullista ja kvantitatiivista tasapainoa, mikä puolestaan lisää sidosryhmien luottamusta. Näin ollen vastuullisuusraportoinnista voi tulla paitsi sääntelyn noudattamisen väline, myös strateginen väline kilpailuetujen saavuttamiseksi markkinoilla.

Yhteensopivuus GRI-standardien kanssa tarjoaa helpotusta, kun kohdeyritys pyrkii integroimaan uudet raportointivaatimukset osaksi jo olemassa olevaa käytäntöään. Tämä voi

edesauttaa sujuvaa siirtymistä kohti parempaa ja kattavampaa vastuullisuusraportointia. Näin ollen voidaan ajatella, että uuden direktiivin tuomat muutokset voivat avata ovia tehokkaammalle ja vaikuttavammalle vastuullisuusraportoinnille yritysmaailmassa.

Kuiluanalyysin loppuvaiheessa kävin keskustelua kohdeyrityksen vastuullisuuspäällikön kanssa ja pyysin häneltä apua kuiluanalyysin viimeistelyyn. Esitin hänelle kuiluanalyysin ja pyysin häneltä varmennusta, että olen ymmärtänyt asiat oikein joidenkin tiedonantovaatimusten, erityisesti omasta mielestäni toteutumattomien vaatimusten osalta. SBM-3 kuiluanalyysiä tehtiin melkein kokonaan vastuullisuuspäällikön kanssa. Tulosten analysointi jäi kuitenkin kokonaan omalle vastuulleni.

Vastuullisuuspäällikön kanssa käydyssä keskustelussa ilmeni, että kohdeyritys on sitoutunut valmistautumaan uudenlaiseen raportointiin vuodesta 2024 alkaen. Valmistautumisen ensimmäisenä vaiheena suunnitellaan uuden olennaisuusanalyysin toteuttaminen, joka huomioi kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen. Tämä analyysi toimii perustana uudenlaisen raportoinnin rakentamisessa, joka noudattaa CSRD-direktiivin määräyksiä. Tällainen systemaattinen analyysi on ensiarvoisen tärkeä, kun pyritään tunnistamaan ne tekijät, jotka vaikuttavat merkittävästi yrityksen ja sen sidosryhmien vastuullisuuteen. Kohdeyritys ei ole myöskään tähän mennessä implementoinut Due diligence-prosessia, joka on pakollinen osa uudenlaista vastuullisuusraportointia, mutta suunnitelmia prosessin toteuttamiseen on.

On olennainen huomio, että valmistautuminen uudenlaiseen raportointiin ei ole pelkästään noudattamiskysymys vaan myös strateginen panostus. Uusi raportointikehys tarjoaa mahdollisuuden tarkastella vastuullisuutta holistisemmin ja linkittää sen tiiviisti liiketoiminnan strategiaan. Näin ollen kohdeyritys voi hyötyä tulevaisuuden raportoinnista paitsi noudattaakseen sääntelyä myös erottuakseen positiivisesti sidosryhmien silmissä.

Valmistautuminen uuteen raportointikäytäntöön osoittaa myös kohdeyrityksen sitoutumista avoimuuteen ja vastuulliseen toimintaan. Uuden raportoinnin rakentaminen uuden olennaisuusanalyysin päälle ei ainoastaan täytä direktiivin vaatimuksia vaan myös edistää yrityksen kestävästä kehityksestä ja jatkuvaa parantamista. Tällainen proaktiivinen lähestymistapa voi luoda vahvan perustan yrityksen vastuullisuuskulttuurin syventämiselle ja kehittämiselle.

Opinnäytetyö saavutti lopulta asetetut tavoitteensa. Kuiluanalyysin avulla tunnistettiin kohdeyrityksen raportoinnissa ilmenevät puutteet ja määriteltiin parannusmahdollisuudet. Työ toteutettiin kehittämistyönä kohdeyritykselle. Tutkimuksen alkuvaiheessa kävimme tiiviisti tutkimusalueetta läpi kohdeyrityksen talouspäällikön kanssa, ja myöhemmin sain ohjausta vastuullisuuspäälliköltä haastavimmissa osioissa. Vaikka työssäni hyödynsin asiantuntijoiden tukea, suoritin itse itsenäisesti tutkimuksen ja päädyin lopullisiin tuloksiin omien analyysieni perusteella.

Tutkimuksen alussa minulla oli vain pintapuolista tietoa yritysten vastuullisuudesta, mutta prosessin edetessä syvennyin merkittävästi yritys vastuun käsitteeseen ja siihen liittyvään lain-säädäntöön. Opinnäytetyöni rajattiin tarkastelemaan vain tiettyjä tiedonantovaatimuksia, mikä tarkoittaa, että jatkotutkimuksille muiden standardien osalta on tarvetta. Tämä työ antoi selkeän näkemyksen vastuullisuudesta liike-elämässä ja sen sääntelyyn liittyvistä seikoista. Vaikka työ on suoritettu kohdeyritykselle, tutkimuksen tulokset sekä tietoperusta tarjoavat hyviä vihjeitä ja tietoja uusista raportointivaatimuksista erityisesti GRI-standardien mukaan raportoiville yrityksille.

Lähteet

Accountancy Europe 2020. Viitattu 20.10.2023. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Accountancy-Europe-NFI-assurance-practice_factsheet.pdf

Cafagna, F. & Tocchini, G. 2022. The ABCs of ESG reporting: What are ESG and sustainability reports, why are they important, and what do CFOs need to know. Viitattu 15.10.2023 <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/the-abcs-of-esg-reporting>

CSRD timeline: what you need to report and when, 2023. Viitattu 5.11.2023. <https://blog.worldfavor.com/csrd-timeline-what-you-need-to-report-and-when>

Del Prete, C. 2023. Glimpse into draft ESRS1 General Requirements. Viitattu 21.11.2023. https://www.youtube.com/watch?v=a1pdAO62bH0&ab_channel=EFRAG

Denis, G. 2023. Gap Analysis. Viitattu 2.12.2023. <https://expertprogrammanagement.com/2017/09/gap-analysis/>

Denkstatt 2023. European Sustainability Reporting Standards (ESRS) in a nutshell. Viitattu 18.11.2023. <https://denkstatt.eu/esrs-standards-explained/>

ESG-raportointi - näin teet yrityksesi vastuullisuusraportoinnista tehokasta ja läpinäkyvää 2023, Viitattu 14.11.2023 <https://www.fellowmind.com/fi-fi/ajankohtaista/esg-raportointi-nain-teet-yrityksesi-vastuullisuusraportoinnista-tehokasta-ja-lapinakyvaa/>

Euroopan komissio 2019. Euroopan vihreän kehityksen ohjelmassa esitellään keinot tehdä Euroopasta vuoteen 2050 mennessä ensimmäinen ilmastoneutraali maanosa, piristää taloutta, parantaa ihmisten terveyttä ja elämänlaatua, pitää huolta luonnosta ja huolehtia siitä, ettei ketään jätetä jälkeen. Viitattu 15.11.2023. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_19_6691

Euroopam komissio 2023. LIITE I EUROOPPALAISET KESTÄVYYSRAPORTOINTISTANDARDIT (ESRS). Viitattu 21.11.2023. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a17f44bd-2f9c-11ee-9e98-01aa75ed71a1.0020.02/DOC_2&format=PDF

European Comission 2022. Sustainable Finance. Viitattu 19.11.2023. <https://ec.europa.eu/newsroom/fisma/items/754701/en>

European Comission 2023. Viitattu 18.11.2023. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

Fredman, J. 2022. ESG-raportointi eli vastuullisuusraportointi pähkinäkuoressa. <https://tilisat.fi/talousohjaus/esg-raportointi-eli-vastuullisuusraportointi-pahkinankuoressa>

GRI 2022. GRI and the European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Viitattu 21.11.2022. <https://www.globalreporting.org/media/q10htdar/q-and-a-gri-and-the-esrs.pdf>

GRI Standards 2023. A Short Introduction to the GRI Standards. Viitattu 2.11.2023 <https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>

GRI:stä ESRS:ään- Mikä muuttuu kestävyysraportoinnissa? 2022. Viitattu 5.12.2023. <https://thirdrock.fi/grista-esrsaan-mika-muuttuu-kestavyysraportoinnissa/>

GRI & EFRAG 2023. EFRAG-GRI joint statement of interoperability. Viitattu 5.12.2023. <https://efrag.sharefile.com/share/view/s459956b01c6841298f78e5031759ca6e/fo8ed338-4c5e-4502-823b-88009818b85a>

Hahnkamper-Vandenbulcke, N. 2021. Non-financial Reporting Directive. Viitattu 15.10.2023. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BRI\(2021\)654213_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BRI(2021)654213_EN.pdf)

Introduction to GAP-analysis, 2023. Viitattu 15.11.2023. <https://businessanalystmentor.com/gap-analysis/>

Kalliokoski, S. 2023. Kestävyysraportointidirektiivi (CSRD): ESRS1 + ESRS2 & olennaisuusanalyysi - 3. Kaikille pakolliset yleiset vaatimukset ESRS 1 ja yleiset tiedot ESRS 2. <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutukset/71375001-kestavyysraportointidirektiivi-csrd-esrs1-esrs2-olennaisuusanalyysi-3-kaikille-pakolliset-yleiset-vaatimukset-esrs-1-ja-yleiset-tiedot-esrs-2>

Karppinen, R. 2023. Viitattu 18.11.2023. <https://tofutur.fi/uudet-esrs-standardit-julkaist>

Koipijärvi, T., Kuvaja, S. 2020. Yritysvastuu 2.0 - Johtamisen uusi normaali. 2. painos. Viro: Printon

Lamula, H. 2020. EU ja muuttuva vastuullisuusraportointi. Viitattu 20.10.2023. <https://blog.knowit.fi/eu-ja-muuttuva-vastuullisuusraportointi>

Niskala M., Pajunen T., Puroila J., Tarna-Mani K. 2019. Yritysvastuu- Raportointi- ja laskenta-periaatteet. 3. painos. Helsinki: ST-Akatemia

Peill, E. 2022. <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>

WithSecure 2023. Nyt tarvitaan liiketoiminnan resilienssiä - oletko jo huomionnut kyberturvan merkityksen?. Viitattu 19.10.2023. <https://www.kauppalehti.fi/kumppanisallot/withsecure/panosta-kyberturvan-tiekarttaan-saat-strategista-resilienssia/>

Kuviot

Kuvio 1: ESG-raportointi (mukaillen Fredman 2022).....	9
Kuvio 2: GRI (Mukaillen GRI Standards 2023, 3.).....	11
Kuvio 3 : CSRD aikataulu (Mukaillen CSRD timeline: what you need to report and when 2023)15	
Kuvio 4: ESRS-Standardit (Mukaillen Denkstatt 2023)	17
Kuvio 5: Kaksoisolennaisuus (Mukaillen Vati 2023).....	18
Kuvio 6: ESRS 2 (analysoidut tiedonantovaatimukset lihavoituna)	20
Kuvio 7: Kuiluanalyysi.....	22
Kuvio 8: BP-1 tutkimustulokset	33
Kuvio 9: GOV-1 tutkimustulos.....	34
Kuvio 10: GOV-2 tutkimustulokset	34
Kuvio 11: SBM-1 tutkimustulokset.....	35
Kuvio 12: SBM-2 tutkimustulokset.....	36
Kuvio 13: SBM-3 tutkimustulos.....	36

Taulukot

Taulukko 1: keskeiset käsitteet (Accountancy Europe 2020; Lamula 2022; WithSecure 2023) ..	7
Taulukko 2: BP-1 tiedonantovaatimukset	23
Taulukko 3: GOV-1 tiedonantovaatimukset	24
Taulukko 4: GOV-2 tiedonantovaatimukset	26
Taulukko 5: GOV-3 tiedonantovaatimukset	27
Taulukko 6: GOV-4 tiedonantovaatimukset	27
Taulukko 7: GOV-5 tiedonantovaatimukset	28
Taulukko 8: SBM-1 tiedonantovaatimukset	29
Taulukko 9: SBM-2 tiedonantovaatimukset	30
Taulukko 10: SBM-3 tiedonantovaatimukset	31