



GAP-analyysi Yritys X:n valmiudesta ESRS S1-standardin mukaiseen kestävyysraportointiin

Outi Hyttinen

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Finanssi- ja talousasiantuntijan koulutusohjelma

Opinnäytetyö

2024

Tiivistelmä

Tekijä(t) Outi Hyttinen
Tutkinto Tradenomi
Raportin/Opinnäytetyön nimi GAP-analyysi Yritys X:n valmiudesta ESRS S1-standardin mukaiseen kestävyysraportointiin
Sivu- ja liitesivumäärä 50 + 5
<p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, kuinka valmis tutkimuksen kohteena oleva Yritys X on tutkimushetkellä raportoimaan ESRS S1-standardin (jäljempänä S1-standardin) vaatimat vastuullisuustiedot sen omaan työvoimaan liittyen. Vastuullisuustiedoilla tarkoitetaan tietoja yritysten tekemistä vastuullisista toimista, jotka kohdistuvat tai joilla on vaikutuksia muun muassa yrityksen omaan työvoimaan.</p> <p>Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään yritysten vastuullisuustietojen raportointia, raportoinnin järjestämisessä huomioitavia asioita sekä yleisiä vastuullisuusraportointiin vaikuttavia säädöksiä. Vastuullisuusraportoinnilla tarkoitetaan vastuullisuustietojen vapaaehtoista raportointia, jotka yleensä julkaistaan yrityksen tilinpäätöstietojen yhteydessä. Teoriaosuudessa syvennytään myös vastuullisuusraportointia mullistavaan kestävyysraportointidirektiiviin sekä ESRS-standardeihin, jotka tuovat direktiivin kestävyysraportoinnille asettamat vaatimukset käytäntöön.</p> <p>Opinnäytetyön tutkimus toteutettiin toimeksiantona pian uusien ESRS-standardien julkaisun jälkeen syksyllä 2023. Tutkimuskohteeksi valikoitui ESRS-standardien joukosta omaa työvoimaa käsittelevä S1-standardi toimeksiantajan tarpeiden mukaan. Yritys X oli aiemmin raportoinut omaan työvoimaan liittyviä tietoja osana vastuullisuusraportointiaan, mutta ei S1-standardin vaatimalla laajuudella.</p> <p>Opinnäytetyön tutkimus on toteutettu empiirisenä tutkimuksena, jossa käytettiin laadullista eli kvalitatiivista tutkimusotetta. Tutkimusmenetelmänä käytettiin GAP-analyysiä ja tutkimuksen tiedonkeruumenetelmänä asiantuntijahaastatteluita, jotka valittiin lumipallo-otannalla.</p> <p>Tutkimuksen tulosten perusteella Yritys X:n omaan työvoimaan liittyvien pakollisten tietojen olemassaolo oli paremmalla mallilla, kuin tutkimuksen lähtötilanteessa arvioitiin. Kaikista GAP-analyysiin valituista pakollisista S1-standardin tietopisteistä tutkimuksen perusteella 55 % täytti kokonaan, 14 % osittain, 1 % ei ollenkaan ja 30 % tiedon olemassaolo jäi tyhjäksi. Suurin syy täyttymättä jääneille tietopisteille oli olennaisuusarvion puuttuminen, jonka projekti yrityksellä oli aloitettu, mutta joka ei ehtinyt valmistua ennen tutkimuksen valmistumista.</p> <p>Kokonaisuudessaan tutkimuksessa ei löydetty esteitä Yritys X:n S1-standardin mukaisen raportoinnin onnistumiselle, sillä tutkimuksen tulosten avulla oli yksilöitävissä selkeät keinot jokaisen täyttymättä jääneen tietopisteen kehittämistä varten. Jatkossa Yritys X:llä on hyvät edellytykset myös laajentaa S1-standardin mukaista raportointiaan vapaaehtoisten tietopisteiden tietojen raportointiin sekä vastaamaan tulevia toimialakohtaisia S1-standardien raportointivaatimuksia.</p>
Asiasanat kestävyysraportointi, S1-standardi, oma työvoima, säädös, raportointivaatimus

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen tavoitteet ja kysymykset.....	1
1.2	Tutkimuksen rajaukset	2
1.3	Keskeiset käsitteet	3
2	Vastuullisuus.....	4
2.1	Vastuullisuusraportointi	5
2.2	Vastuullisuusraportoinnin käyttöönotto	6
2.3	Vastuullisuusraportoinnin sääntely	9
3	Kestävyysraportointidirektiivi	13
3.1	Kestävyysraportointia ohjaavat standardit	15
3.2	S1-standardi.....	18
3.3	Oma työvoima	20
4	Tutkimuksen toteutus	22
4.1	Tutkimuksen lähtötilanne.....	22
4.2	Laadullinen tutkimus.....	23
4.3	GAP-analyysi tutkimusmenetelmänä.....	24
4.4	Asiantuntijahaastattelut	26
5	Tulokset.....	30
5.1	Pakollisten raportointivaatimusten täytyminen	30
5.2	Raportoitavien tietojen saatavuus toimeksiantajan lähteistä	33
5.3	Keinot kaikkien pakollisten raportointivaatimusten täyttämiseksi	35
6	Pohdinta.....	37
6.1	Johtopäätökset.....	37
6.2	Tutkimuksen luotettavuus.....	39
6.3	Kestävyysraportoinnin kehitysideat	41
6.4	Opinnäytetyöprojektin arviointi	42
	Lähteet.....	45
	Liitteet	50
	Liite 1. GAP-analyysin runko	50
	Liite 2. Haastatellut asiantuntijat	54
	Liite 3. Lähteen 4 dokumenttien täydennykset raportointivaatimusten täyttämiseksi.....	55

1 Johdanto

Vastuullisuus sekä vastuullisuusraportointi ovat olleet jo pidemmän aikaa nousevina trendeinä, jotka tulevat ohjaamaan yritysten liiketoimintaa myös tulevaisuudessa. Vaatimukset yritysten vastuullisuusraportoinnin järjestämiseen tulevat usein ulkoapäin raportoinnille asetettujen säädösten sekä keskeisten sidosryhmien odotuksien kautta. Vastuullisuuden ajankohtaisuudesta johtuen sen nopea omaksuminen luo yrityksille kilpailuedun lisäksi myös muita etuja, jotka entisestään kannustavat yrityksiä kehittämään toimintaansa vastuullisemmaksi. (KPMG s.a.)

Vastuullisuuden tuomien etujen seurauksena se liitetään yhä useammin myös osaksi yritysten strategiaa ja arvoja, jolloin vaatimukset vastuulliseen toimintaan kumpuavat myös yritysten sisältäpäin (Liappis 29.3.2023). Yksi tärkeimmistä vastuullisuuteen sekä sen raportointiin liittyvistä sidosryhmistä ovat yrityksen omat työntekijät, jotka yrityksen sisältäpäin mahdollistavat liiketoiminnan sekä vastuullisten toimien toteuttamisen (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 170). Tämän seurauksena erityisesti omien työntekijöiden hyvinvoinnin takaaminen on keskeinen osa yritysten vastuullisuuden toteuttamista (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 128).

Vastuullisuusraportoinnille asetettujen vaatimusten muutosten seurauksena raportointi hakee vielä lopullista muotoaan (KPMG s.a.). Pidemmän aikavälin tavoitteena on löytää kaikille yrityksille sopiva vastuullisuusraportoinnin muoto, joka vastaa sidosryhmien odotuksia ja jonka avulla erikokoisten yritysten vastuullisuustiedot ovat vertailtavissa keskenään. Tämä vaatii raportointivaatimusten muutosten lisäksi aktiivisia toimia yrityksiltä, jotta ne pystyvät vastaamaan muuttuneisiin raportointivaatimuksiin. (Niskala, Tarna-Mani, Purola & Pajunen 2019, 111.)

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja kysymykset

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, kuinka valmis Yritys X on tutkimushetkellä raportoimaan S1-standardin vaatimia vastuullisuustietoja sen omaan työvoimaan liittyen sekä mitä mahdollisia toimenpiteitä yrityksen on toteutettava, jotta kaikki standardin asettamat pakolliset tietovaatimukset saadaan täytettyä. Tutkimuksen kohteena oleva Yritys X on kotimainen teknisen kaupan erikoisliike, jolla on useita kymmeniä toimipisteitä ympäri Suomea. Yritys on myös osa suurempaa kotimaista konsernia, jonka tytäryrityksistä Yritys X on kokonsa puolesta ensimmäisiä, joita ESRS-standardit tulevat koskettamaan tilikauden 2025 tietojen raportoinnista lähtien.

Tulevaisuudessa ESRS-standardien vaikutusten voidaan olettaa lopulta laajenevan koskettamaan kaikkia Yritys X:n konserniin kuuluvia yrityksiä niiden koosta riippumatta, johon valmistautumisessa voidaan hyödyntää tämän opinnäytetyön tuloksia. Vaikka konserniin kuuluvien yritysten liiketoiminnassa on eroavaisuuksia, tuloksia voidaan suuntaa antavasti hyödyntää yritysten omaan

työvoimaan liittyvien tietojen raportoinnissa sekä niihin liittyvien toimintaperiaatteiden selkeyttämisessä, jotka ovat usein yhteneväisiä konsernin yrityksiensä välillä. Yritys X:n ESRS-standardien mukaisesta raportoinnista tullaan laatimaan pilottiversio tilikauden 2023 tiedoilla, jolloin tämän opinnäytetyön tutkimuksen tuloksia päästään hyödyntämään käytännössä.

Tutkimuksen pääkysymyksenä on

- Kuinka valmis Yritys X on raportoimaan S1-standardin mukaiset pakolliset omaan työvoimaan liittyvät tiedot?

Tutkimuksen alakysymyksiä ovat

1. Mitkä pakolliset S1-standardin raportointivaatimukset täytetään jo nyt?
2. Mistä lähteistä pakollisten raportointivaatimusten vaatimat tiedot saadaan kerättyä?
3. Mitä toimenpiteitä tarvitaan, jotta kaikki pakolliset raportointivaatimukset saadaan täytettyä S1-standardin mukaisesti?

Taulukko 1. Peittomatriisi

Alakysymykset	Tietoperusta (luku)	Tulokset (luku)
1. Mitkä pakolliset S1-standardin raportointivaatimukset täytetään jo nyt?	2.1, 3.2, 3.3	5.1
2. Mistä lähteistä pakollisten raportointivaatimusten vaatimat tiedot saadaan kerättyä?	2.2, 4.4	5.2
3. Mitä toimenpiteitä tarvitaan, jotta kaikki pakolliset raportointivaatimukset saadaan täytettyä S1-standardin mukaisesti?	4.3	5.3

1.2 Tutkimuksen rajaukset

ESRS-standardit ovat tiivis kokonaisuus, mistä johtuen tässä opinnäytetyössä tullaan huomioimaan S1-standardin lisäksi myös yleiset ESRS 1 ja 2-standardit siltä osin, kun niissä käsitellään omaan työvoimaan liittyviä raportointivaatimuksia. Tutkimuksen pääpaino on kuitenkin S1-standardissa ja sen sisällössä, sillä poikkeuksella, ettei opinnäytetyössä huomioida standardin lopussa esitettyjä lisäyksiä A.1, A.2, A.3 tai A.4, joissa toistuvat useammat aiemmin S1-standardissa esitetyt raportointivaatimukset.

Opinnäytetyön rajallisesta pituudesta johtuen vastuullisuusraportointiin liittyvään laajaan sääntelyyn syvennytään Euroopan unionin sääntelyn näkökulmasta, koska tutkimuksen

GAP-analyysin pohjana käytetyt ESRS-standardit ovat olennainen osa Euroopan unionin vastuullisuuden sääntelykokonaisuutta. Selkeyden vuoksi sääntelyä tullaan käsittelemään yleisellä EU:n tasolla, mutta tilanteissa, joissa säädöksen käyttöönottoa säädellään Suomen kansallisessa lainsäädännössä EU:sta eriävällä tavalla, käytetään Suomen tulkintaa säädöksestä. Tämä koskee esimerkiksi pienen yrityksen tarkan yrityskoon määrittämistä, jota käsitellään tarkemmin luvussa 3.

Opinnäytetyön tutkimuksen aineistokeruussa tullaan keskittymään vain S1-standardin raportointivaatimusten täyttämien laadullisten ja määrämuotoisten tietojen olemassaolon sekä saatavuuden selvittämiseen. Tutkimuksen rajallisesta laajuudesta ja tietojen arkaluontoisuudesta johtuen omaan työvoimaan liittyvien tarkkojen tietojen kerääminen sekä S1-standardin mukaisen kestävyysraportin laatiminen jää tämän opinnäytetyön ulkopuolelle.

1.3 Keskeiset käsitteet

Kestävyysraportoinnilla tarkoitetaan pakollista vastuullisuusraportointia, joka noudattaa pakollisia lainsäädännön määräämiä sisältövaatimuksia. Kestävyysraportoinnin käsitteen käyttö on yleistynyt pakollisten kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) ja kestävyysraportoinnin standardien (ESRS) suomenkielisten käännösten yleistymisen seurauksena ja sen avulla pyritään tekemään ero vapaaehtoisen ja pakollisen vastuullisuusraportoinnin välille (Kalliokoski 9.6.2023a, 7:30-8:00).

Säädöstä käytetään yleisnimityksenä oikeudellisen ohjeen muodostamalle tekstikokonaisuudelle (Eduskunta s.a.). Tässä opinnäytetyössä säädöksillä viitataan vastuullisuuteen liittyviin vapaaehtoihin ja pakollisiin ohjenuoriin, jotka on luotu ohjaamaan yritysten vastuullisuus- ja kestävyysraportointia. Säädöksiä ovat muun muassa asetukset, direktiivit, standardit sekä viitekehykset, joita käydään tarkemmin läpi vastuullisuusraportoinnin sääntelyä käsittelevässä luvussa 2.3.

S1-standardilla tarkoitetaan yhtä kahdestatoista Euroopan komission julkaisemien ESRS-standardien (European Sustainability Reporting Standards) muodostamasta kokonaisuudesta ja standardi käsittelee yrityksen omaa työvoimaan liittyvien vastuullisuustietojen raportoimista. S1-standardissa omalla työvoimalla viitataan työntekijöihin, joilla on joko suora työsuhte raportoivaan yritykseen tai heidät on palkattu esimerkiksi kolmannen osapuolen kautta työskentelemään raportoivan yrityksen etujen mukaisesti (LIITE 2 C(2023) 5303 final, 23-24).

Raportointivaatimuksella tarkoitetaan yleistä termiä, jonka avulla tässä opinnäytetyössä kuvataan kaikkia S1-standardissa sekä ESRS-standardeissa yleisesti käsiteltäviä vaatimuksia tiedoille, jotka tulee esittää yrityksen lopullisessa ESRS-standardien mukaisessa kestävyysraportissa.

Raportointivaatimuksilla voidaan viitata sekä pakollisiin että vapaaehtoihin raportoitaviin tietoihin, joiden välisiä eroja käsitellään tarkemmin S1-standardia käsittelevässä luvussa 3.2.

2 Vastuullisuus

Vastuullisuus on kokonaisuudessaan laaja käsite, jonka avulla voidaan viitata moneen eri vastuullisuuden aihealueeseen tai tilanteeseen niiden asiayhteydestä riippuen. Liiketoiminnassa vastuullisuudella tarkoitetaan yritysten liiketoiminnan seurauksena syntyvien vaikutusten huomioimisesta ympäröiviä sidosryhmiä, yhteiskuntia ja ympäristöä kohtaan (Kaarto 19.10.2023). Vastuullisuus pitää sisällään useita muita aiheeseen liittyviä alakäsitteitä, kuten esimerkiksi kestävän kehityksen, yhteiskuntavastuun (Corporate Social Responsibility, CSR), yritysvastuun (Corporate Responsibility, CR) ja ESG:n (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 6). Kestävä kehitys on vastuullisuuden vanhimpia käsitteitä, jota esiteltiin nimeltä ensimmäistä kertaa YK:n ympäristö- ja kehityskomission raportilta vuonna 1987 (Niskala 13.12.2022). Kestävällä kehityksellä viitataan uusiutuvien ja uusiutumattomien luonnonvarojen kulutuksen rajoittamiseen nykyhetkessä niin, että luonnonvaroja jää kulutettavaksi myös tulevaisuudessa (Juutinen 2016, 24).

Yhteiskuntavastuusta puhuttaessa tarkoitetaan yritysten vaikutuksia yhteiskunnalliseen hyvinvointiin ja sen ylläpitoon. Pakollisen lainsäädännön noudattamisen lisäksi tämä kattaa myös eettiset velvoitteet yhteiskuntia kohtaan, esimerkiksi tilanteissa, joissa yrityksellä on liiketoimintaa kehitysmaissa. (Harmaala & Jallinoja 2012, 14-15.) Yritysvastuu on nykyään laajemmin käytössä oleva vastuullisuuden käsite, jossa yhdistyy yritysten tahto toimia vastuullisesti sen omien arvojen ja toimintaperiaatteiden pohjalta yhteiskunnallisesti tärkeissä asioissa sekä yrityksen sidosryhmille tärkeissä asioissa (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 7). ESG on taas vastuullisuudesta yleisesti käytössä oleva lyhenne, joka muodostuu sanoista Environmental, Social ja Governance. Yritysvastuu voidaan jakaa ESG mukaisesti kolmeen aihealueeseen; ympäristö (E), sosiaaliseen (S) ja taloudelliseen vastuuseen (G).

ESG:n mukaiseen ympäristövastuuseen sisältyy muun muassa luonnonvarojen riittävyyden turvaaminen, ympäristön saastumisen estäminen sekä ilmastonmuutoksen hidastaminen (Niskala, Tarna-Mani, Purola & Pajunen 2019, 21). Sosiaalinen vastuu käsittelee yritysten toiminnasta aiheutuvia vaikutuksia sen toiminnan kannalta tärkeille sidosryhmille, kuten omistajille, asiakkaille ja omille työntekijöille sekä vastuun kantamista näistä aiheutetuista vaikutuksista (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 128). Taloudellinen vastuu taas kattaa yritysten liiketoiminnan seurauksena syntyneen lisäarvon jakautumisen sidosryhmien ja yritysten kesken, sekä yritysten vastuut toimia vakaina työnantajina ja veronmaksajina yhteiskunnassa (Niskala, Tarna-Mani, Purola & Pajunen 2019, 21). Viime vuosien kestävyysäädösten uudistumisen seurauksena taloudellisen vastuun osa-alueetta on siirrytty kutsumaan hallinnon alueeksi, joka kuvaa kattavammin taloudellisen toiminnan lisäksi alueeseen kuuluvia hallinnollisia vastuualueita, kuten riskienhallintaa sekä lahjonnan ehkäisemistä (Fredman 3.10.2022).

2.1 Vastuullisuusraportointi

Vastuullisuusraportoinnista eli ESG-raportoinnista puhuttaessa tarkoitetaan yrityksen tekemien vastuullisten toimien vapaaehtoista raportointia, joka voidaan julkaista muun muassa painetun raportin, PDF-dokumentin, verkkosivun tai näiden yhdistelmän muodossa.

Vastuullisuusraportoinnin tarkoituksena on viestiä yrityksen tekemien vastuullisuustoimien edistymistä sidosryhmiä vakuuttavalla tavalla. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 48.) Sidosryhmien näkökulmasta yrityksen vastuullisuusraportointi on yhtä tärkeää kuin itse vastuullisten toimien toteuttaminen. Yrityksen vastuullisuustoimet voivat olla erittäin hyvällä mallilla, mutta mikäli näistä toimista ei viestitä tehokkaasti sidosryhmille, eivät sidosryhmät voi hyödyntää tietoja päätöksissään, jolloin kunnollisen viestinnän puuttumisella voi pahimmillaan olla negatiivisia vaikutuksia yritykselle. Lisäksi on myös tärkeää, että vastuullisuusraporttien tiedot ilmoitetaan tarvittavalla tasolla ja riittävän selkeästi, jotta sidosryhmät ymmärtävät eri yritysten toteuttamia vastuullisuustoimia ja voivat vertailla näitä keskenään. Samalla yritysten tulee suhtautua aktiivisesti vastuullisuusraportointiin, jotta ne pystyvät nopeasti vastaamaan sidosryhmien muuttuviin odotuksiin sekä esiin nostettuihin kysymyksiin. (Niskala, Tarna-Mani, Purola & Pajunen 2019, 110-111.)

Vastuullisuusraportoinnin juurien voidaan ajatella ulottuvan aina 1960-luvulle asti, jolloin Rachel Carsonin teos ”Silent Spring” herätti tietoisuutta myrkyllisen hyönteismyrkyn, DDT:n (Diklooridifenyylitrikloorietaanin) käytöstä. Tämän seurauksena yritysten taloudellista toimintaa alettiin rajoittaa ensimmäistä kertaa niiden aiheuttamien kielteisten ympäristövaikutusten takia. (Gokten, Ozerhan & Gokten 2022, 103-104.) Tästä eteenpäin tietoisuus yrityksiä velvoittavasta vastuullisesta toiminnasta laajeni vähitellen kohti ensimmäisiä ns. ympäristöraportteja, joita alettiin julkaisemaan 1990-luvun alkupuolella (Niskala 13.12.2022). Nämä ensimmäiset ympäristöraportit keskittyivät nimensä mukaisesti pääosin yritysten ympäristötietojen raportointiin (Kurittu 2018, 9). Myöhemmin raportoinnin kansainvälisen sääntelyn synnyttyä 2000-luvun vaihteessa raporttien sisällölle asetetut vapaaehtoiset vaatimukset laajenivat koskemaan myös muita vastuullisuuden alueita ja niitä alettiin kutsumaan vastuullisuusraporteiksi (Gokten, Ozerhan & Gokten 2022, 111-112).

Kannustimet vastuulliseen toimintaan ja vastuullisuusraportointiin eivät nykyään tule enää pelkästään ulkoapäin asiakkaiden ja muiden sidosryhmien vaatimusten perusteella, vaan on myös sisältäpäin. On nimittäin huomattu, että vastuullisesti toimivat yritykset myös suoriutuvat pitkällä aikavälillä paremmin niin taloudellisesti kuin muillakin mittareilla mitattuina vertailtaessa yritysvastuutaan heikommin toteuttaviin kilpailijoihin. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 25.) Kun yritykset toimivat vastuullisesti ja pitävät huolta muun muassa työntekijöidensä hyvinvoinnista,

ovat työntekijät sitoutuneempia yrityksiin sekä motivoituneempia työskentelemään tehokkaammin. Samalla tällainen yritys nähdään myös houkuttelevampana työnantajana potentiaalisten tulevien työntekijöiden silmissä. Päinvastoin heikko vastuullisuustoimien toteuttaminen voi olla jopa vahingollista yrityksille ja ilmetä muun muassa heikentyneenä tuottavuutena tai jopa työntekijöiden lakkoiluna. (Henisz, Koller, & Nutall 14.11.2019.)

Joissakin tilanteissa myös vastuullisuustoimet ja niiden raportoiminen saattaa olla vahingollista yrityksille. Tällainen tilanne voi syntyä silloin, kun yritys pyrkii toimimaan suunnannäyttäjänä, jolloin se asettaa itsensä erityistarkkailuun sidosryhmien sekä median silmissä (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 66-67). Onkin tärkeää, että ennen kuin yritys ryhtyy läpinäkyvämpään vastuullisuusraportointiin, yrityksissä tiedostetaan ja puututaan viipymättä niille merkittäviin vastuullisuushaasteisiin, jotta pitkäänkin jatkunut esimerkillinen vastuullisuustyö ei vesity esimerkiksi vastuuttoman yhteistyökumppanin toiminnan seurauksena (Vanhala ym. 2022, 6). Toisinaan yritysten onkin turvallisempaa toimia sivustakatsojina, jotka pyrkivät jäljittelemään suunnannäyttäjän onnistuneita vastuullisuustoimia ja välttämään tekemästä samoja virheitä, jotka suunnannäyttäjä on saattanut tehdä. Tällöin sivustakatsojina toimivat yritykset eivät saa suunnannäyttäjän saamaa kilpailuetua tai mainehyötyä, mutta ne välttävät tekemästä suurimpia virheitä sekä alentavat vastuullisuustyön ja raportoinnin synnyttämiä kustannuksia. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 67.)

Yritykset ovatkin haastavassa tilanteessa, jossa vastuullisuustoimia ja niiden raportointia on toteutettava niin positiivisten vaikutusten kuin eettisten periaatteidenkin seurauksena (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 25). Kuitenkin vastuullisuustoimien sekä sen raportoinnin heikko toteuttaminen tuntematta yrityksen vastuullisuuden tilannetta tarpeeksi tarkasti tai toimiminen liian innokkaana suunnannäyttäjänä voivat myös asettaa yrityksen vahingolliseen asemaan. Jokaisen yrityksen tuleekin löytää itselleen sopiva vastuullisuussuunnitelma ja sitä tukeva raportoinnin tyyli, joka myös tyydyttää yrityksen sidosryhmien tarpeet (Vanhala ym. 2022, 6.)

2.2 Vastuullisuusraportoinnin käyttöönotto

Yleisesti vastuullisuustietojen raportoinnissa lähdetään liikkeelle siitä, mitä halutaan raportoida ja milloin. Yrityksellä pitää olla tiedossa minkä säädöksen mukaan vastuullisuusraportointi halutaan laatia, mitä raportointivaatimuksia säädös pitää sisällään sekä mitkä ovat siihen liittyvät aikataulut. Mikäli yritys raportoi vastuullisuustietoja ensimmäistä kertaa, raportin luvut ja teksti valmistuvat yleensä samoihin aikoihin, jolloin valmistautuminen raportointiin kannattaa aloittaa hyvissä ajoin jo viimeistään raportoitavan tilikauden aikana. Mikäli yrityksellä on jo ennestään kattava tekstimuotoinen vastuullisuusraportti, voidaan tätä hyödyntää tulevan raportin laadinnassa eikä valmistutumisesta raportointiin välttämättä tarvitse aloittaa yhtä aikaisin. Kuitenkin raportointiin

valmistautuminen kannattaa aloittaa sitä aikaisemmin, mitä enemmän uutta raportoitavaa ohjenuorana toimiva säädös tuo yrityksen vastuullisuusraportointiin. (Kurittu 2018, 14-15.)

Mikäli raportoidut vastuullisuustiedot halutaan tai ne tulee tarkastuttaa tilintarkastajilla, raportoinnin aloittaminen aikaisemmin edistää mahdollisuutta tilintarkastajille tutustua vastuullisuusraporttiin jo raportointikauden aikana. Tällöin lopullisten tietojen tarkastaminen raportointikauden lopussa vie vähemmän aikaa ja samalla vähennetään viime hetkellä tarvittavien korjausten määrä. (KPMG 2023a, 8-9.) Vastuullisuusraportoinnin tukena voidaan myös hyödyntää erillisesti haettavia vastuullisuusmerkkejä ja -sertifikaatteja, joiden avulla yritys pystyy tehokkaasti ja läpinäkyvästi viestimään sidosryhmille vastuullisuudestaan (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 228). Näiden hankkiminen tukee myös dokumentointia ja vastuullisuustietojen tarkastamista, sillä luotettavien vastuullisuusmerkkien ja -sertifikaattien myöntäjät myös tarkastavat, että yritys täyttää niiden saamisen ehdot ennen myöntämistä yritykselle (Sertifiointi s.a.).

Kun raportoinnin aikataulu on selvillä, tulee seuraavaksi tunnistaa yrityskohtaisten olennaiset tiedot, jotka vastuullisuusraportoinnissa halutaan raportoida (Kurittu 2018, 14). Olennaisilla tiedoilla on monta määritelmää, mutta yleisesti niillä tarkoitetaan sellaisia tietoja, joiden jättäminen raportoinnin ulkopuolelle vaikuttaisi tiedon käyttäjien tekemiin päätöksiin (IAASB s.a., 316). Yksi keino olennaisten tietojen määrittämiseen on olennaisuusarviointi, jossa tarkastellaan vastuullisuuden linkittymistä yrityksen strategiaan ja arvoihin. Lisäksi olennaisuusarviointia voidaan täydentää osallistamalla yrityksen tärkeimpiä sidosryhmiä arviointiin esimerkiksi kyselyiden ja haastatteluiden avulla. (Liappis 29.3.2023.)

Yritysten tärkeimpiä sidosryhmiä ovat yleensä niiden asiakkaat, omistajat sekä omat työntekijät. Osallistamalla heitä olennaisuusarviointiin, on arvioinnissa tarkoitus saada selville sidosryhmien ensisijaiset odotukset sekä tiedontarpeet, joihin vastuullisuusraportoinnissa ilmoitetuilla tiedoilla pyritään vastaamaan. (Kurittu 2018, 26-27.) Olennaisia tietoja määrittäessä tulee myös huomioida niiden aiheuttamat vaikutukset. Vaikka jotakin asiaa ei välttämättä koeta olennaiseksi, sen aiheuttamat esimerkiksi taloudelliset vaikutukset, voivat olla sen verran merkittävät, että näiden seurauksena se muuttuu vastuullisuusraportoinnin näkökulmasta olennaiseksi (Juutinen 2016, 164).

Olennaisten tietojen määrittämisen jälkeen seuraavaksi vuorossa on itse tietojen kerääminen ja raportointi (Kurittu 2018, 14). Yrityksen tulee valita olennaisten tietojen raportoimiseksi sellaisia mittareita, jotka parhaiten kuvaavat niitä tietoja, josta yritys haluaa tai sen tulee raportoida. Hyväksi todettuja mittareita ovat usein määrälliset, mittayksiköissä ilmoitetut luvut, sekä prosenttiosuudet, joiden avulla vastuullisuustoiminnan laajuutta voidaan verrata muiden erikokoisten yritysten toimiin. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 214-215.) Määrämuotoisten tietojen lisäksi yrityksen tulee

raportoida myös laadullisia, sanallisia tietoja, sekä näiden kahden muodon yhdistelmiä. Kaikelle kerätylle tiedolle on kuitenkin yhteistä niille asetetut vaatimukset tiedon laadun varmistamiseksi, joita ovat esimerkiksi tiedon selkeys, luotettavuus, täsmällisyys, tasapuolisuus sekä vertailukelpoisuus. (Kurittu 2018, 58-59.)

Raportoinnissa esitettävien tietojen valintaan voidaan saada ohjausta muun muassa säädöksistä, joiden mukaan vastuullisuusraportointi halutaan toteuttaa tai ottamalla mallia kilpailijoilta, jotka ovat julkaisseet omia raporttejaan. Varsinkin kilpailijat, jotka toimivat samalla alalla ja jotka ovat raportoineet saman säädöksen mukaisesti, voivat tarjota hyviä esimerkkejä esitettävälle tiedolle. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 227.) Lisäksi neuvua voidaan kysyä alan asiantuntijoilta, joille raportoitavat tiedot ovat jo ennestään tuttuja. Asiantuntijat voivat neuvua mistä tietoja kannattaa kerätä ja miten, sekä mihin tulee erityisesti kiinnittää huomiota näitä tietoja raportoitaessa. (Kurittu 2018, 53.)

Vastuullisuusraporttia varten kerättävistä tiedoista osa saadaan yleensä suoraan yrityksen omista järjestelmistä, kuten talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmistä, ja osa voidaan joutua laskemaan esimerkiksi jäte-, vesi- tai sähkölaskujen perusteella. Koska tietoa saadaan kerättyä usein vähitellen eri lähteistä, niiden seuranta ja hallinnointia varten on hyvä perustaa yksi tiedosto. Tiedostoon tulee kerätä kaikki tieto raportointia varten kerättävistä tiedoista, kuten mistä ja miten tieto saadaan sekä mitä erityispiirteitä tietoon liittyy. Tietojen dokumentointi on työlästä, mutta pidemmällä aikavälillä se kannattaa, sillä samaa tiedostoa voidaan hyödyntää myös seuraavina vuosina sitä tarpeen mukaan päivittämällä. (Kurittu 2018, 66-67.)

Lopuksi kerätyt tiedot kootaan yhdeksi selkeäksi vastuullisuusraportiksi. Raporteissa tieto tulee usein esittää vertailukelpoisesti useamman vuoden ajalta, jotta siitä on nähtävissä myös yrityksen pidempiaikainen vastuullisuustoimien kehityskulku. Vastuullisuusraportin ei kuitenkaan ole tarkoitus antaa yrityksestä moitteetonta kuvaa, vaan sen tulee rehellisesti havainnollistaa yrityksen vastuullisuustoimia sekä minkälaisia haasteita ja tavoitteita toimiin liittyy. Mikäli yritys on tehnyt vastuullisuuteen liittyviä virheitä, ne on myös hyvä kuvata raportissa sekä selostaa mitä niistä on opittu. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 227.)

Kun kaikki vastuullisuustiedot on kerätty yhdeksi raportiksi, nähdään yrityksen nykyisten vastuullisuustoimien tilanne. Mikäli ilmenee, ettei yrityksen vastuullisuus ole halutulla tasolla, tulee tunnistaa ne alueet, joissa sillä on vielä parannettavaa ja aloittaa muutostoimet haluttujen epäkohtien korjaamiseksi. (Juutinen 2016, 168.) Vastuullisuusraportointi onkin jatkuva prosessi, joka kehittyy säädösten ja sidosryhmien vaatimusten muutosten seurauksena. Tämän seurauksena yritysten tulee säännöllisin väliajoin arvioida vastuullisuustoimiensa lisäksi myös vastuullisuusraportointinsa tilannetta. Mitä suuremmasta yrityksestä on kyse, sitä suuremmat

odotukset sen vastuullisuustoimiin kohdistuvat, mistä johtuen yritysten tulee jatkuvasti mukautua raportoinnissaan muuttuviin vaatimuksiin ja kehittää raportointiaan. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 191.)

2.3 Vastuullisuusraportoinnin sääntely

Aiemmin lainsäädännön noudattamisen ja voiton tuottamisen omistajille oli katsottu olevan riittävän vastuullista toimintaa yrityksiltä, eikä erillistä vastuullisuuteen liittyvää lainsäädäntöä ole tarvittu (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 6). Vasta luonnonvarojen hupenemisen seurauksena on havahduttu siihen, että yritysten vastuullisuustoimien pitäisi olla muutakin kuin vain satunnaista hyväntekoa, joka tapahtuu vain yrityksille sopivina hetkinä (Vanhala ym. 2022, 5).

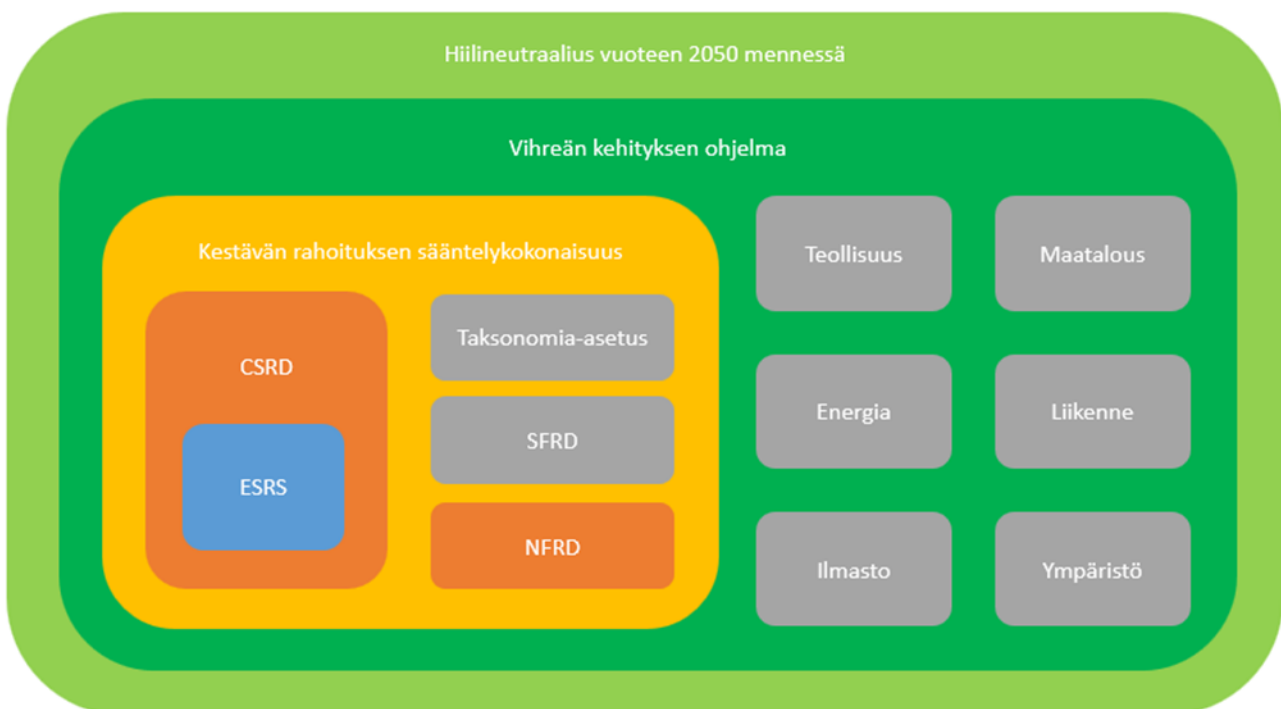
Vapaaehtoinen vastuullisuusraportoinnin sääntely sai alkunsa 2000-luvun vaihteessa, kun raportointia pyrittiin yhtenäistämään GRI-aloitteen (Global Reporting Initiative) myötä. Tätä ennen oli vasta luotu pohjaa vastuullisuuden sääntelyä varten, mutta G1 nimellä tunnettu GRI-aloite oli ensimmäinen selkeä raportointia ohjeistava standardikokonaisuus, jonka avulla pystyttiin arvioimaan noudattavatko yrityksen raportoinnille asetettuja vaatimuksia. (Gokten, Ozerhan & Gokten 2022, 110-112.) Säädöksille tyypillisesti GRI-standardeja on tämän jälkeen uudistettu useamman kerran vuosien varrella, jotta ne vastaavat muuttuneita vastuullisuusraportoinnille asetettuja vaatimuksia ja tällä hetkellä GRI-standardit koostuvat 38 kansainvälisistä toimiala ja aihekohtaisista standardeista (GRI s.a.).

Vastuullisuusraportoinnin sääntelyn yhteydessä törmätään usein erilaisiin säädöksiin kuten asetuksiin, direktiiveihin, standardeihin sekä viitekehyksiin. Euroopan unionin asetuksilla tarkoitetaan säädöksiä, joita noudatetaan automaattisesti ja yhtäläisesti kaikissa EU-maissa heti niiden voimaan astuttua. Direktiivit taas ovat EU-maille asetettuja yleisiä tavoitteita, joiden saavuttamiseen käytettävistä maakohtaisista keinoista jokainen EU-maa saa päättää itse, mutta jotka on otettava osaksi maan kansallista lainsäädäntöä sovittuun määräaikaan mennessä (Euroopan komissio s.a.).

Standardit ovat usein eri organisaatioiden esittämiä määritelmiä yleisesti hyväksytyistä menettelyjä tavoista ja käytännöistä, joiden avulla varmistetaan yritysten vastuullinen toiminta. Standardien tarkoituksena on ohjata yrityksiä noudattamaan alan parhaaksi todettuja säädöksiä sekä käytäntöjä. (Kaarto 14.7.2023.) Vastuullisuusraportoinnin viitekehykset ovat erilaisia ohjeistuksia, joiden tehtävänä on yhtenäistään yritysten vastuullisuustietojen raportointia vertailukelpoiseksi. Siinä missä vastuullisuusraportoinnin viitekehykset ovat johdettu kansainvälisistä tavoitteista, direktiivit ovat syntyneet yhdistelemällä useampia viitekehyksiä ja tekemällä näistä velvoittavia EU:n tasolla. (Helenius 14.6.2023.)

Näkyvimpiä vastuullisuusraportointiin liittyvien säädöksiä julkaisijoita ovat olleet YK (Yhdistyneet Kansakunnat), ILO (International Labour Organization), OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) sekä EU. YK on muun muassa julkaissut yrityksiä ja ihmisoikeuksia käsittelevät ohjaavat periaatteet (Guiding Principles on Business and Human Rights), ILO on julkaissut julistuksen työelämän peruseriaatteista ja -oikeuksista (Declaration on Fundamental Principles and Rights at Work) ja OECD toimintaohjeet monikansallisille yrityksille (Guidelines for Multinational Enterprises). (Koipijärvi 2020, 56.)

Euroopan unionin julkaisemat säädökset perustuvat sen suurempaan tavoitteeseen saavuttaa ilmastoneutraalius, eli tilanne, jossa päästöjä ei tuoteta Euroopan unionin alueella enempää kuin mitä niitä pystytään sitomaan, vuoteen 2050 mennessä. Hiilineutraalius voidaan saavuttaa vähentämällä päästöjä, johon keskitytään Euroopan vihreä kehityksen ohjelman (Green Deal) avulla. (Euroopan parlamentti 8.9.2022.) Vihreän kehityksen ohjelma pitää sisällään useita aloitteita, jotka käsittelevät muun muassa teollisuuteen, maatalouteen, energiaan, liikenteeseen, ilmastoon ja ympäristöön liittyviä vastuullisuuskysymyksiä (Euroopan unionin neuvosto 10.11.2023).



Kuva 1. EU:n vastuullisuussäätelyn kokonaisuus (mukaillen KPMG 2023b, 4; Peill 1.12.2022; Euroopan unionin neuvosto 10.11.2023)

Yksi keskeisimmistä vihreän kehityksen ohjelman aloitteista on kestävään rahoitukseen keskittyvä sääntelykokonaisuus, jonka tavoitteena on lisätä rahoitusta kohti yleistä kestävä kehityksen

tavoitteita edistävää toimintaa. Sääntelykokonaisuus muodostuu pääsääntöisesti EU:n taksonomia-asetuksen, tiedonantovelvoitusasetuksen (SFDR), muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnin direktiivin (NFRD) sekä kestävyysdirektiivin (CSRD) muodostamasta kokonaisuudesta. Käytännössä sääntelykokonaisuuden taustalla ovat vaikuttaneet myös useat muut säädökset, joita on hyödynnetty edeltä mainittujen neljässä säädöksen luomisessa. (European Commission 21.4.2021; Peill 1.12.2022.)

EU:n taksonomia-asetuksen avulla voidaan määritellä ympäristön kannalta kestäviä sijoituskohteita. Asetus koostuu kuudesta ympäristötavoitteesta, joista sijoituskohteen tulee edistää vähintään yhtä, jotta sitä voidaan pitää ympäristön kannalta kestäväenä. Nämä ympäristötavoitteet käsittelevät ilmastomuutoksen hillintää ja siihen sopeutumista, luonnon monimuotoisuuden ja ekosysteemien suojelua, saastuttamista, vesivarojen ja merten luonnonvarojen suojelua sekä kiertotaloutta. (Euroopan parlamentti 7.11.2023.) Tiedonantovelvoitusasetus (Sustainable Finance Disclosures Regulation, myöhemmin SFDR) taas käsittelee vaatimuksia, joiden mukaan rahoitusmarkkinoiden toimijoiden tulee ilmoittaa vastuullisuustietojaan. Samalla SFDR antaa sijoittajille mahdollisuuden arvioida, kuinka kestävyteen liittyviä riskejä huomioidaan sijoituspäätösten prosesseissa. (European Commission s.a. a)

Muuttuneiden EU:n vastuullisuustavoitteiden seurauksen nykyiset vastuullisuusraportoinnin vaatimukset eivät riitä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi (Vanhala ym. 2022, 7). Tästä syystä vastuullisuusraportointi elääkin tällä hetkellä murroksessa, jossa raportointi on muuttumassa vapaaehtoisesta vastuullisuusraportoinnista pakolliseen, lainsäädäntöjen määrittelemään kestävyysraportointiin (Kalliokoski 9.6.2023a, 7:30-8:00). Tästä saatiin viitteitä jo vuonna 2014, kun Euroopan komissio julkaisi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnin direktiivin (Non-Financial Reporting Directive, myöhemmin NFRD), joka oli ensimmäinen pakollinen kestävyysraportoinnin säädös (Peill 1.12.2022).

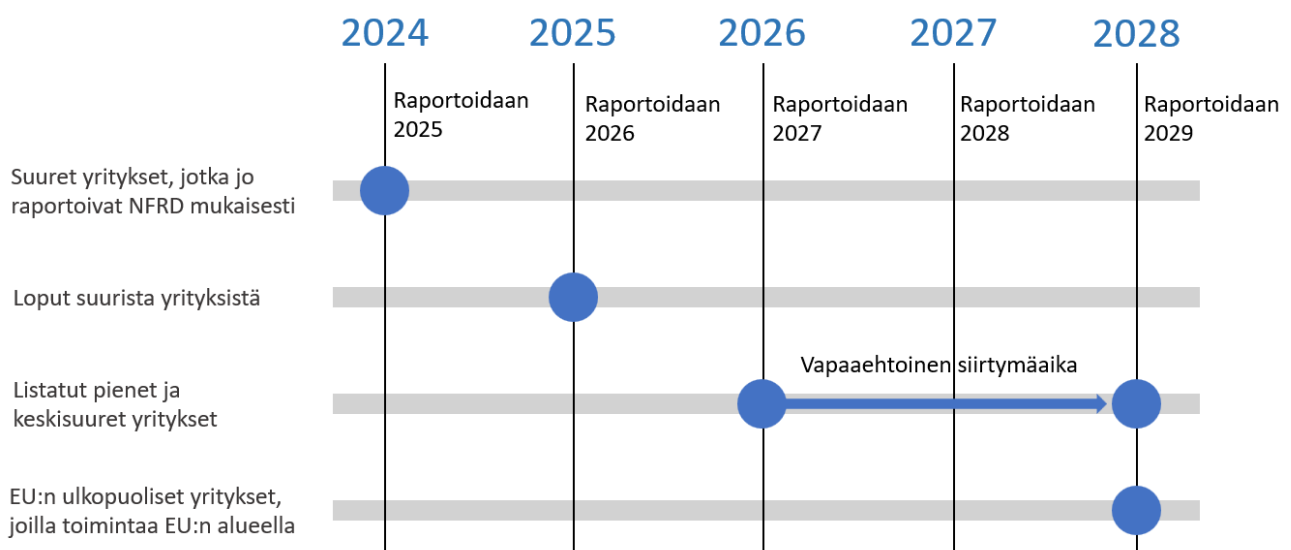
NFRD muutti vastuullisuusraportoinnin suuntaa, sillä sen seurauksena yritykset eivät enää saaneet päättää mitä vastuullisuustietojen ne raportoinnissaan ilmoittavat, vaan raportoinnin tuli kattaa vähintään ympäristöä, henkilöstöä ja sosiaalista aluetta koskevia tietoja, kuten ihmisoikeuksien kunnioittamista sekä korruptioon ja lahjonnan torjumiseen liittyviä tietoja (Peill 1.12.2022). NFRD raportointivaatimukset koskivat kuitenkin vain suuria yli 500 työntekijän PIE-yhteisöjä, joiden liikevaihto on yli 40 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma yli 20 miljoonaa euroa (Työ- ja elinkeinoministeriö s.a.). PIE-yhteisöillä (Public Interest Entity) tarkoitetaan yhteisöjä, jotka ovat yhteiskunnan yleisen edun kannalta merkittäviä toimijoita, kuten pörssiyhtiöt, luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt (Patentti- ja rekisterihallitus 6.12.2022). Lopulta NFRD:n ei kuitenkaan koettu vastaavan tarpeeksi tehokkaasti sidosryhmien tarpeisiin ja sen muutosehdotuksen seurauksena

syntyi kestävän rahoituksen sääntelykokonaisuuden viimeinen osa, kestävyysraportointidirektiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive, myöhemmin CSRD), joka voimaan astuessaan korvaa NFRD:n (Häggblom & Heino 14.8.2023).

3 Kestävyyseräraportointidirektiivi

Kestävyyseräraportoinnin direktiivillä (CSRD) tarkoitetaan Euroopan unionin pakollista vastuullisuutta käsittelevää säädöstä, jonka tavoitteena on tarjota sidosryhmille luotettavampia ja vertailukelpoisempia kestävyysraportteja kuin koskaan aikaisemmin. CSRD on NFRD:n jälkeen toinen pakollinen kestävyysraportointiin liittyvä direktiivi, joka velvoittaa NFRD:tä laajemmin eri kokoisia Euroopan alueella toimivia yrityksiä (Hägglom & Heino 14.8.2023; KPMG 2023a, 8). Direktiivin seurauksena kestävyysraportointi tulee olemaan ensimmäistä kertaa tasavertaisessa asemassa taloudellisten tietojen raportoinnin kanssa. Samalla CSRD:n avulla edistetään pääoman tehokasta liikkumista vihreän kehityksen ohjelman tavoitteiden mukaisesti kohti kestäviä sijoituskohteita, kun sijoittajille tarjotaan mahdollisuus saada käyttöönsä tarkastettuja tietoja yritysten kestävyystoimista ja vertailla niitä muihin alan yritysten raportointiin tietoihin (European Commission s.a. b; European Commission 26.7.2022).

CSRD:n mukaisen raportoinnin aikataulu



Kuva 2. Kestävyyseräraportointidirektiivin voimaantulon aikataulu (mukaihen KPMG 2023b, 5)

CSRD astuu pakollisena voimaan vuodesta 2024 lähtien kaikissa EU-maissa ja se tullaan ottamaan käyttöön asteittain. Ensimmäisenä se koskettaa tilikauden 2024 tietojen raportoinnin osalta yli 500 työntekijän PIE-yhteisöjä, jotka kuuluivat ennen NFRD:n raportoinnin piiriin, mutta joiden tarvitsee jatkossa noudattaa enää CSRD mukaista raportointia. (Karppinen 8.8.2023) Seuraavana vuonna tilikauden 2025 tietojen osalta kestävyysraportointi laajenee koskettamaan loppuja suurista yrityksistä, joiden ei ole tarvinnut raportoida kestävyystietojaan NFRD:n mukaisesti. Suurilla yrityksillä tarkoitetaan sellaisia yrityksiä, jotka raportoitavalla tai sitä edellisellä tilikaudella

täyttävät korkeintaan kaksi seuraavista vaatimuksista; liikevaihto 40 miljoonaa euroa, taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa tai työntekijöitä tilikaudella keskimäärin 250. (KPMG 2023b, 5.)

Tilikausien 2026-2028 tietojen osalta kestävyysraportointi laajenee koskettamaan listattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä, jotka saavat päättää milloin ne ottavat CSRD mukaisen kestävyysraportoinnin käyttöön tämän aikaikkunan aikana, kunhan viimeistään tilikauden 2028 tiedot raportoidaan sen mukaisesti. Listatuilla pienillä ja keskisuurilla yrityksillä tarkoitetaan yrityksiä, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena EU:n säännellyillä markkinoilla ja jotka eivät täytä yllä mainittuja suuren yrityksen vaatimuksia, mutta ovat vähintään pienyritysten kokoisia (KPMG 2023b, 5.) Suomen lainsäädännössä kestävyysraportointi tulee koskettamaan pienyrityksiä, jotka täyttävät vähintään yhden seuraavista vaatimuksista; liikevaihto 12 miljoonaa euroa, taseen loppusumma 6 miljoonaa euroa tai työntekijöitä tilikaudella keskimäärin 50 (HE 20/2023 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi, 56). Viimeisenä muutokset koskettavat tilikauden 2028 tiedoista lähtien Euroopan unionin ulkopuolisia yrityksiä, joiden liikevaihto Euroopan unionin alueelle on yli 150 miljoonaa euroa vuodessa ja joilla on tytäryhtiö tai sivuliike EU:n alueella (Council of the European Union 21.6.2022).

Keskeisenä osana CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointiin liittyy kaksoisolennaisuus, joka sisältää sekä yrityksen aiheuttamia olennaisia vaikutuksia sitä ympäröiviin ympäristöihin ja yhteiskuntaan että yritykseen sen ulkopuolelta kohdistuvia olennaisia vaikutuksia. Syynä kaksoisolennaisuuden käyttöönotolle on sidosryhmien kasvanut kiinnostus kummastakin olennaisuuden osapuolesta, jotka yhdessä tuottavat sidosryhmille kattavamman kuvan yrityksen toiminnasta ja siihen sisältyvistä riskeistä. (Karppinen 3.1.2023) Samalla CSRD sitoo yhteen useampia raportointivelvoitteita, joita yritysten täytyy noudattaa kestävyysraportoinnissaan. Raportoinnin sisällössä on noudatettava muun muassa taksonomia-asetusta sekä ESRS-standardeja, joiden lisäksi kestävyysraportointi tulee julkaista digitaalisessa XHTML-muodossa ja osana yrityksen toimintakertomusta. (Hägglom & Heino 14.8.2023)

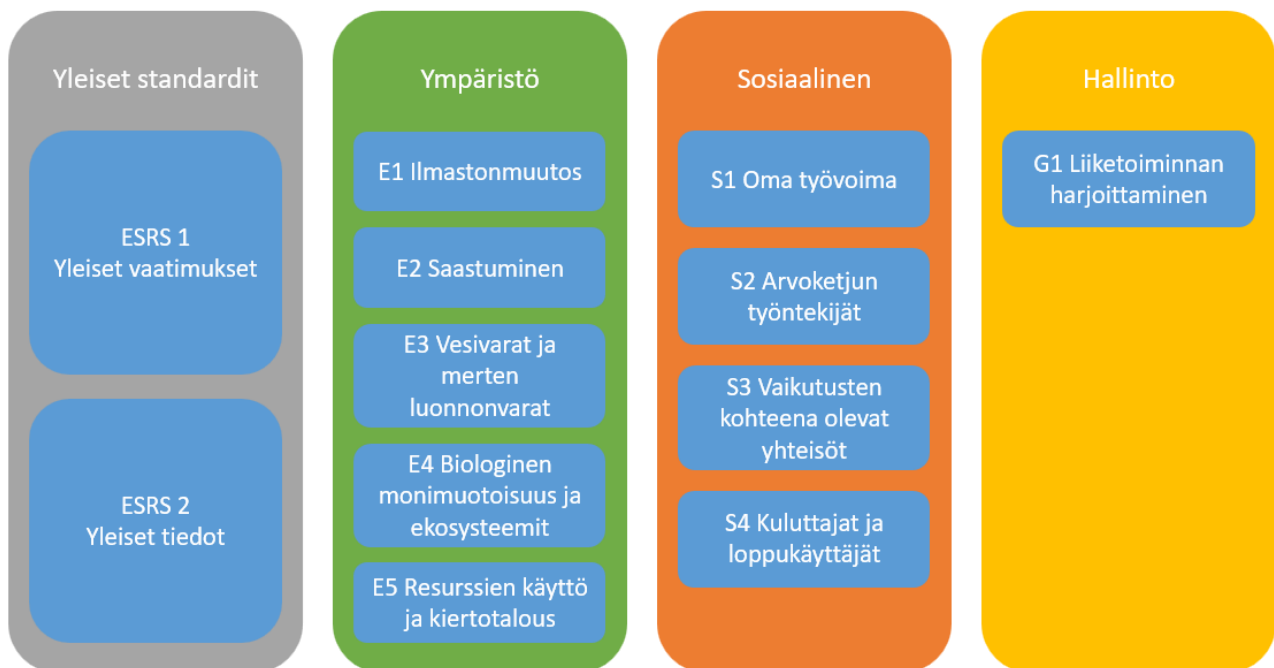
Lopuksi kestävyysraportti tulee vielä varmentaa rajoitetulla varmuudella eli sen tarkastamiseksi on suoritettava sen verran toimepiteitä, että raportin antama kuva sen oikeellisuudesta on riittävällä tasolla. Alustavien tietojen mukaan CSRD:n mukaisten kestävyysraporttien varmentamista tullaan tiukentamaan kohtuullisen varmuuden tasolle tilikauden 2028 tietojen raportoinnin yhteydessä, jolla tarkoitetaan tarkastustoimenpiteiden jatkamista niin kauan, että raportin sisältämien virheiden riski on tarpeeksi alhainen. (KPMG 2023b, 20; Laine 10.9.2018.) Odotettavissa on myös, että direktiivi tulee toimitusketjuille asetettujen raportointivaatimusten myötä ulottumaan sellaisiin yrityksiin, jotka eivät kuulu CSRD:n raportointivelvoitteiden piiriin, mutta joiden suuret toimittajat tai asiakkaan

kuuluvat. Tästä syystä kaikenkokoisten yritysten on hyvä valmistautua kestävyysraportointiin hyvissä ajoin. (Hägglom & Heino 14.8.2023.)

3.1 Kestävyysraportointia ohjaavat standardit

CSRD:n mukaisen kestävyysraportoinnin raportointivaatimuksien selkeyttämiseksi Euroopan komission verkkosivuilla on julkaistu ESRS-standardit, joiden alkuperäisestä suunnittelusta on vastannut EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). ESRS-standardien tarkoituksena on määrittellä yksityiskohtaisesti kestävyysraportoinnilta vaadittava sisältö ja muoto. Standardit määrittävät muun muassa määrittävät miten yrityksen hallintoon, strategiaan, olennaisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin (Impacts, Risks and Opportunities, myöhemmin IRO) sekä mittareihin ja tavoitteisiin liittyvät tiedot raportoidaan niin, että ne ovat luotettavia ja vertailukelpoisia muiden raportoivien yritysten kestävyysraporttien kanssa (Karppinen 8.8.2023; KPMG 2023b, 9).

ESRS-standardit

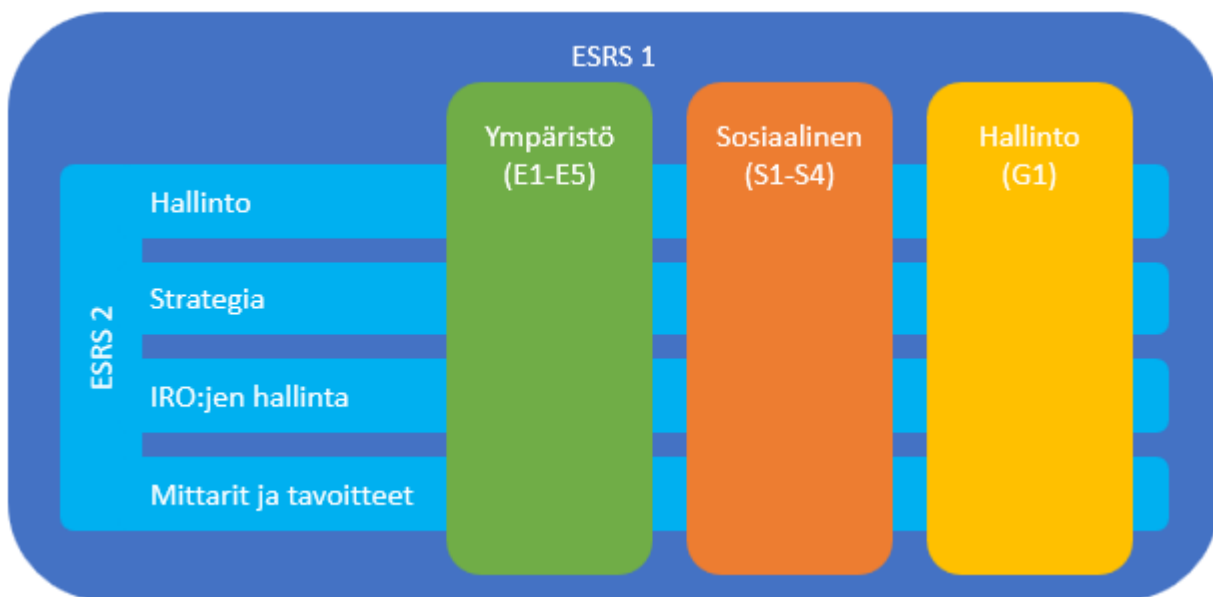


Kuva 3. ESRS-standardit ja niiden käsittelemät aihealueet (mukaillen Karppinen 8.8.2023; LIITE 1 C(2023) 5303 final, 2)

ESRS-standardit on jaettu neljään osaa: yleisiin standardeihin sekä ESG:n mukaisiin tarkempiin osa-aluekohtaisiin standardeihin. Kaikkiaan standardeja on 12, joista kaksi ensimmäistä sisältyy

yleiseen osuuteen ja ne käsittelevät yleisiä kestävyysraportoinnin vaatimuksia sekä tietoja. ESG:n mukaiseen ympäristöosuuteen sisältyy viisi standardia: ilmastonmuutos, saastuminen, vesivarat ja merten luonnonvarat, biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit sekä resurssien käyttö ja kiertotalous. Sosiaaliseen alueeseen sisältyy neljä standardia: oma työvoima, arvoketjun työntekijät, vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät. Viimeinen hallinnon alueeseen sisältyvä standardi käsittelee liiketoiminnan harjoittamista. (Kuva 3.)

Yleiseen osuuteen kuuluvat ESRS 1 ja 2-standardit ovat pakollisia kaikille raportoiville yrityksille ja nämä vaikuttavat myös tarkempien osa-aluekohtaisten standardien sisältämiin raportointivaatimuksiin. ESRS 1-standardi asettaa yleiset periaatteet, jotka raportoivien yritysten tulee huomioida kestävyysraportoinnissaan, kuten kaksoisolennaisuus sekä raportoitavien tietojen aikavälit. ESRS 1-standardin mukaan yritysten tulee arvioida raportoitavia tietoja lyhyen (raportoitava tilikausi), keskipitkän (alle viisi vuotta) ja pitkän (yli viisi vuotta) aikavälin mukaan. (Karppinen 8.8.2023; LIITE 1 C(2023) 5303 final, 1-13.)



Kuva 4. ESRS-standardien keskinäinen vaikutus (mukaillen KPMG 2023b, 9)

ESRS 2-standardissa määritellään olennaiset yleiset tiedot, jotka raportoivan yrityksen tulee antaa käsiteltävästä aihealueesta riippumatta (Hägglom & Heino 14.8.2023). Tällaisia tietoja ovat aiemmin mainitut hallintoon, strategiaan, IRO:hin sekä mittareihin ja tavoitteisiin liittyvät aihealuekohtaiset tiedot. ESG:n mukaisten osa-aluekohtaisten standardien raportoinnissa tulee huomioida siis sekä ESRS 1 ja 2-standardeista tulevat pakolliset vaatimukset, että standardikohtaiset tarkemmat olennaiset vaatimukset sen käsittelemään aihealueeseen liittyen. (Kuva 4.)

ESRS-standardit lähtevät liikkeelle sillä perusolettamalla, että kaikki tieto on olennaista. Tästä johtuen, mikäli raportoitavassa yrityksessä tullaan siihen johtopäätökseen, ettei jotakin ESRS-standardeissa esitettyä raportointivaatimusta ole olennaista raportoida, asiasta tulee antaa lyhyt selostus kestävyysraportissa. Yritys voi kuitenkin jättää valmiiksi pois aiheita koskevat mittarit, jolloin pelkkä selitys siitä, miksi raportointivaatimus ei ole olennainen yrityksen kannalta, riittää kattamaan tietopisteessä vaadittavat tiedot. (Kalliokoski 9.6.2023b, 3-4min.) ESRS:n mukaisessa raportoinnissa ennalta määritellyissä osa-alueissa voidaan myös käyttää estimaatteja eli arvioita, mikäli yrityksillä ei ole saatavilla tarkkoja tietoja esimerkiksi oman työvoiman henkilömääristä. Tällöin on kuitenkin ilmoitettava selkeästi mitkä kestävyysraportissa ilmoitetut tiedot ovat estimaatteja ja mitkä tarkkoja tietoja. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 195.)

ESRS-standardit tulevat velvoittamaan eri kokoisia yrityksiä samalla aikataululla CSRD:n kanssa (KPMG 2023b, 5). Vaikka ESRS-standardit koskevat ensimmäisiä yrityksiä jo tilikaudesta 2024 tietojen raportoinnista lähtien on raportoitaviin tietoihin annettu lisäaikaa ensimmäisten raportointivuosien aikana. Esimerkiksi kahden ensimmäisen tilikauden tietojen raportoinnissa alle 750 työntekijän yritysten ei vielä tarvitse raportoida standardeissa S2 (arvoketjun työntekijät), S3 (vaikutusten kohteena olevat yhteisöt) tai S4 (kuluttajat ja loppukäyttäjät) vaadittavia tietoja. (Karppinen 8.8.2023.)

Lisäksi alle 750 työntekijän organisaatiot voivat myös ensimmäisen tilikauden tietojen raportoinnissa jättää raportoimatta standardissa S1 (omat työntekijät) käsiteltävät raportointivaatimukset (Karppinen 8.8.2023). Samalla kaikki raportoivat yritykset niiden koosta riippumatta voivat jättää pois ensimmäisen tilikauden tietojen raportoinnissa vertailuvuoden eli edellisen tilikauden tietojen raportoinnin. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi tilikauden 2024 tietojen raportoinnissa ilmoitetaan vain sen vuoden tiedot, mutta seuraavana vuonna tilikauden 2025 tietojen raportointiin tulee liittää mukaan myös vertailuvuotena toimivan tilikauden 2024 tiedot. (KPMG 2023b, 16).

Kestävyysraportointiuudistukset eivät kuitenkaan lopu tähän, sillä Euroopan komission odotetaan tulevaisuudessa julkaisevan tarkempia muokattuja standardeja vastaamaan EU:n ulkopuolisten yritysten, listattujen pienten ja keskisuurten yritysten sekä toimialojen tarkkoja raportointivaatimuksia (Karppinen 8.8.2023). Muokattujen standardien julkaisuajankohta ei kuitenkaan ole vielä selvillä, sillä jo nyt niiden julkaisun ajankohtaa on ehdotettu siirrettävän vuodesta 2024 vuoteen 2026 (KPMG 2023b, 7).

3.2 S1-standardi

S1-standardin tavoitteena on selventää kestävyysraportin käyttäjille minkälaisia olennaisia IRO:ja (vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia) raportoivan yrityksen omaan työvoimaan kohdistuu sekä mitkä ovat yrityksen omaan työvoimaan kohdistuvat toimintatavat ja missä määrin ne ovat linjassa kansainvälisten ihmisoikeussitoumusten kanssa. S1-standardin raportointi ei ole vain sen sisältämien raportointivaatimusten täyttämistä vaan sen keskeisenä osana on myös standardissa ilmoitettujen käsitteiden sisäistäminen ja raportoivan yrityksen raportoinnin mukauttaminen vastaamaan niitä. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 166-207.)

Uusien vaatimusten lisäksi S1-standardi kokoaa yhteen omaan työvoimaan ja heidän oikeuksiinsa liittyviä vaatimuksia ainakin 13 eri kansainvälisestä säädöstelykokonaisuudesta ja organisaatiosta. Näitä ovat: GRI, taksonomia-asetus, SFDR, CSRD, YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia ohjaavat periaatteet (United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights), UNGC (United Nations Global Compact), ILO:n työelämän peruseriaatteet ja -oikeudet (Declaration on Fundamental Principles and Rights at Work), OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille (Guidelines for Multinational Enterprises), SASB (Sustainable Accounting Standards Board), IIRC (International Integrated Reporting Council), CDSB (Climate Disclosure Standards Board), UDHR (The Universal Declaration of Human Rights) ja EPSR (European Pillar of Social Rights). (EFRAG 2023, 4-14.)

S1-standardin sisältö koostuu yhteensä 19 tiedonantovaatimuksesta, jotka voidaan jakaa karkeasti kolmeen osa-alueisiin: strategiaan (SBM-2 – SBM-3), IRO:jen hallintaan (S1-1 – S1-4) sekä mittareihin ja tavoitteisiin (S1-5 – S1-17). S1-standardiin sisältyy myös tiedonantovaatimusten mukaisesti 19 soveltamisvaatimusta, jotka pääsääntöisesti täydentävät tiedonantovaatimuksissa esitettyjä tietoja. Soveltamisvaatimukset voidaan erottaa tiedonantovaatimusten tietopisteiden joukosta niiden numeroinnissa käytetyn ”AR” etuliitteen avulla. Strategiaa käsittelevät SBM-2 ja SBM-3 tiedonanto- ja soveltamisvaatimukset ovat osa ESRS 2-standardia, mutta ne huomioidaan myös osana S1-standardia siltä osin, kun ne käsittelevät omaan työvoimaan liittyviä raportointivaatimuksia. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 166-207.)

Strategia

- SBM-2 Oman työvoiman edut ja näkemykset
- SBM-3 Olennaiset IRO:t ja niiden vuorovaikutus

Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien (IRO) hallinta

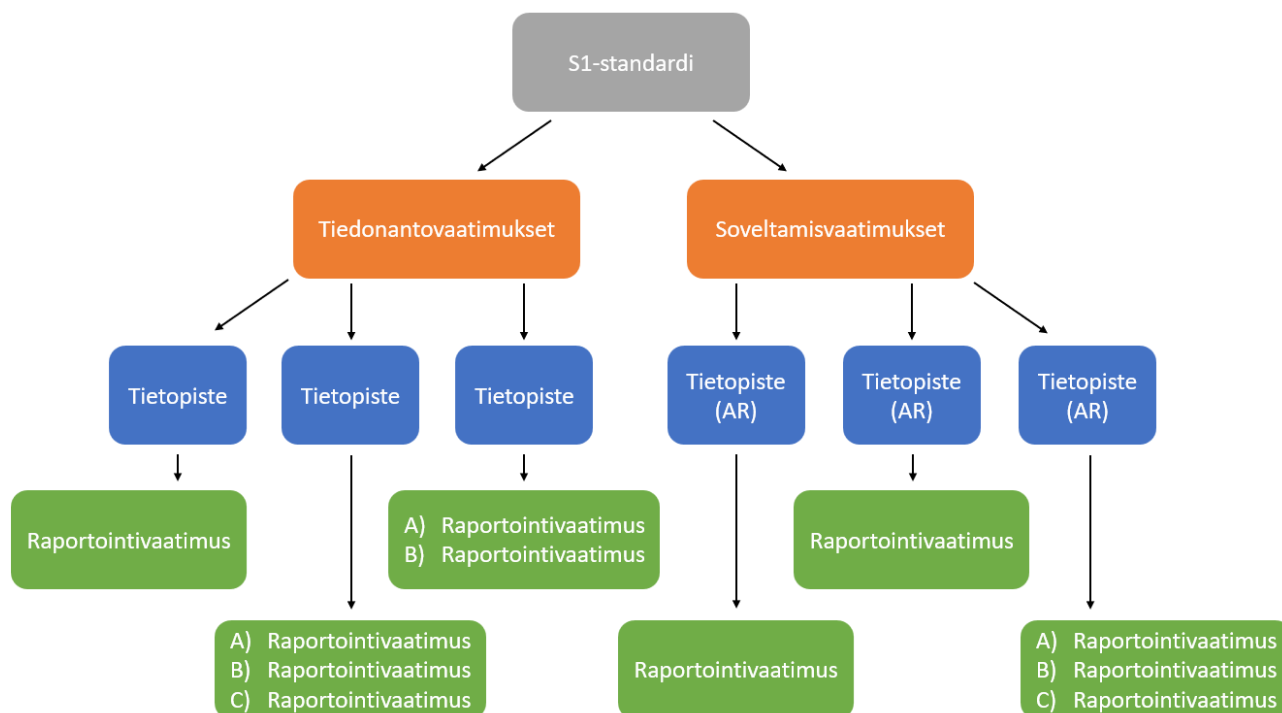
- S1-1 Toimintaperiaatteet
- S1-2 Yhteydenpito omaan työvoimaan
- S1-3 Epäkohtien ilmoituskanavat
- S1-4 Toimien toteuttaminen ja niiden vaikuttavuus

Mittarit ja tavoitteet

- S1-5 Tavoitteet
- S1-6 Työsuhteiset työntekijät
- S1-7 Muut kuin työsuhteiset työntekijät
- S1-8 Työehtosopimukset
- S1-9 Ylimmän johdon sukupuoli- ja ikäjakaumat
- S1-10 Riittävä palkka
- S1-11 Sosiaalinen suojelu
- S1-12 Vammaiset työntekijät
- S1-13 Koulutus ja taitojen kehittäminen
- S1-14 Terveystä ja turvallisuutta koskevat mittarit
- S1-15 Perhevapaat
- S1-16 Palkkaero ja kokonaisansiot
- S1-17 Tapaukset, valitukset ja vakavat ihmisoikeusvaikutukset

Kuva 5. S1-standardin tiedonanto- ja soveltamisvaatimukset (mukailten LIITE 1 C(2023) 5303 final, 166-167)

Kaikista S1-standardissa ilmoitetuista tiedonanto- ja soveltamisvaatimuksista 7 ensimmäistä (SBM-2 – S1-5) käsittelevät pääsääntöisesti laadullisia tietoja ja loput (S1-6 – S1-17) pääsääntöisesti määrämuotoisia, erilaisten mittareiden avulla mitattavia tietoja. Jokainen tiedonanto- ja soveltamisvaatimus jakautuu standardissa vielä useampiin tietopisteisiin, jotka kertovat tarkat aihealuekohtaiset raportointivaatimukset, jotka yrityksen halutaan raportoivan. Tietopisteiden määrät vaihtelevat tiedonanto- ja soveltamisvaatimusten kesken niiden aihealueen laajuuden mukaan ja osa tietopisteistä on myös jaettu raportointivaatimusten perusteella vielä pienempiin esimerkiksi a, b ja c mukaisiin alakohtiin. (Kuva 6.)



Kuva 6. S1-standardin jakautumisen polku (mukaiillen LIITE 1 C(2023) 5303 final, 166-207)

Yhteensä koko S1-standardiin sisältyy 104 tiedonantovaatimusten tietopistettä sekä 106 soveltamisvaatimusten tietopistettä. Kuitenkaan jakoa pakollisten ja vapaaehtoisten tietopisteiden välille ei voida tehdä suoraan tiedonantovaatimusten ja soveltamisvaatimusten mukaan, sillä osa tiedonantovaatimusten tietopisteistä on vapaaehtoisia ehdotelmia siitä, mitä tietoja voidaan halutessa ilmoittaa ja osa soveltamisvaatimuksista ilmaisevat myös tarkennuksia pakollisiin vaatimuksiin, joita ei ole ilmoitettu tiedonantovaatimuksien tietopisteissä. Läheskään kaikki tietopisteet eivät myöskään ilmaise uusia tietovaatimuksia, sillä SBM-2 ja SBM-3 lukuun ottamatta jokaisen S1-standardin tiedonantovaatimuksen ensimmäinen tietopiste ilmaisee tiedonantovaatimuksen kuvauksen ja seuraavassa tietopiste tiedonantovaatimuksen tavoitteen. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 166-207.)

3.3 Oma työvoima

Oma työvoima on yksi yritysten tärkeimpiä yritysvastuun sidosryhmiä, sillä poiketen muista sidosryhmistä, he ovat osa yritystä ja mukana jokapäiväisessä toiminnassa toteuttamassa yrityksen vastuullisuustoimia (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 170). S1-standardin mukainen yrityksen oma työvoima voidaan jakaa kahteen osaan: työsuhteisiin työntekijöihin sekä muihin kuin työsuhteisiin työntekijöihin. Työsuhteisilla työntekijöillä tarkoitetaan henkilöitä, jotka ovat suorassa työsuhteessa raportoivan yrityksen kanssa, kun taas muut kuin työsuhteiset työntekijät voivat olla

esimerkiksi itsenäisiä ammatinharjoittajiin sekä erillisiä, pääasiallista työllistämistoimintaa harjoittavien yritysten toimittamia työntekijöitä. (LIITE 2 C(2023) 5303 final, 24-25.)

Itsenäisiä ammatinharjoittajia ovat toimeksiannon saajat, jotka suorittavat työtä, jonka muutoin suorittaisivat työsuhteiset työntekijät, tai suorittavat toimeksiantoa julkisella alueella kuten kadulla tai tiellä, tai jotka ovat saaneet toimeksiannon suorittaa palvelu tai työ suoraan asiakkaan toimitiloissa. Kolmansien osapuolien, työllistämistoimintaa pääasiallisesti harjoittavien yritysten toimittamilla työntekijöillä tarkoitetaan yleensä vuokratyöntekijöitä. Tähän ryhmään lasketaan henkilöt, jotka sijaistavat tilapäisesti yrityksen poissa olevia työsuhteisia työntekijöitä esimerkiksi lomasta, sairaudesta tai vanhempainvapaasta johtuen. Myös henkilöt, jotka työskentelevät säännöllisesti samassa toimipaikassa yrityksen vakinaisten työsuhteisten työntekijöiden rinnalla sekä henkilöt, jotka on lähetetty työskentelemään yritykseen toisesta EU:n jäsenvaltiosta, lasketaan kolmansien osapuolten välittämiin työntekijöihin. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 183-195.)

Ero muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden ja arvoketjun työntekijöiden välillä on hiuksen hieno. Esimerkiksi toimittajan työntekijät, jotka ovat tehneet yrityksen kanssa sopimuksen, mutta noudattavat toimittajan työmenetelmiä ja työskentelevät toimittajan tiloissa eivät ole osa omaa työvoimaa, vaan heidät lasketaan arvoketjun työntekijöiksi. Sama koskee myös laitetoimittajan työntekijöitä, jotka laitetoimittajan ja yrityksen välisen sopimuksen mukaisesti huoltavat toimittajan laitteita säännöllisesti yrityksen yhdessä tai useammassa toimipisteessä. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 195.)

Rakentui yrityksen oma työvoima sitten työsuhteisista työntekijöistä tai vuokratyöntekijöistä, ovat kaikki omaan työvoimaan kuuluvat työntekijät ja heidän hyvinvointinsa keskeinen osa yrityksen sosiaalista vastuun toteuttamista (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 128). Hyvä huolehtiminen kaikista yrityksen työntekijöistä varmistaa yritykselle työntekijöiden riittävyden myös tulevaisuudessa, sillä varsinkin nuoret työntekijät arvostavat vastuullisesti toimivia yrityksiä tulevan työnantajan valinnassa (Harmaala & Jallinoja 2012, 99).

4 Tutkimuksen toteutus

Opinnäytetyön tutkimuksessa selvitettiin Yritys X:n S1-standardin mukaisten omaan työvoimaan liittyvien tietojen saatavuutta. Tutkimusta lähestyttiin laadullisella eli kvalitatiivisella tutkimusotteella ja tutkimusmenetelmänä käytettiin GAP-analyysiä. Tutkimuksen tiedonkeruumenetelmänä käytettiin asiantuntijahaastatteluita, jotka valittiin lumipallo-otannalla.

4.1 Tutkimuksen lähtötilanne

Tutkimuksessa lähdettiin liikkeelle tilanteesta, jossa ESRS-standardit olivat vielä niin uusia, etteivät ne olleet vielä astuneet virallisesti voimaan. ESRS-standardien voimaan astuminen etenee niin, että ensin lopulliset standardit annetaan EU:n parlamentille ja neuvostolle tarkastettavaksi. Tarkastukseen annetaan kaksi kuukautta aikaa, johon voidaan hakea toiset kaksi kuukautta lisää aikaa. Tämän jälkeen EU:n parlamentin ja neuvoston tulee joko hyväksyä tai hylätä standardit, mutta ne eivät voi enää muuttaa niiden sisältöä. Lopuksi hyväksytyt standardit tulee vielä julkaista virallisessa EU:n the Official Journal of the European Union -lehden julkaisussa, jolloin ne astuvat virallisesti voimaan kolmen päivän päästä julkaisusta. (Karppinen 8.8.2023)

ESRS-standardien hyväksyminen ei ollut vielä varmaa tutkimuksen alkaessa, mutta niiden hylkääminen niin lähellä sääntelyn suunniteltua voimaan astumista olisi ollut hyvin epätodennäköistä. Euroopan komissio julkaisi omilla sivuillaan standardien lopullisen version 31.7.2023, jonka jälkeen ne siirtyivät EU:n parlamentin ja neuvoston hyväksyttäväksi. Kuitenkin ensimmäisten suurten yritysten tulisi raportoida kestävyystietojaan jo 1.1.2024 tiedoista lähtien. Ottaen huomioon kuinka kauan uudenlaisen raportoinnin käyttöönottoon voi yrityksissä kestää, voidaan olettaa useamman suuren yrityksen aloittaneen jo valmistelut ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportointia varten ennen lopullisten standardien hyväksymisvaiheen aloitusta. (Karppinen 8.8.2023.)

ESRS-standardien lopullisen version myöhäisestä julkaisusta johtuen tutkimuksen aloituksen aikoihin standardien mukaisen kestävyysraportoinnin tueksi ei ole ollut virallisia lisämateriaaleja saatavilla, vaan yritykset olivat pelkän lopullisen ESRS-standardien version varassa. Tämän seurauksena ESRS-standardien ja S1-standardin mukainen kestävyysraportointi vaikutti ensisijaisesti monimutkaiselta ja haastavalta. Yritys X ei ollut myöskään aiemmin raportoinut omaan työvoimaan liittyviä tietoja tällaisella laajuudella, jonka seurauksena oletus omaan työvoimaan liittyvien tietojen olemassaolosta ja saatavuudesta oli vähäinen.

Vastuullisuustietojen raportointi ei kuitenkaan ole ollut täysin uutta Yritys X:lle, sillä yrityksessä oli laadittu vastuullisuusraportteja jo tilikauden 2018 tiedoista lähtien. Yrityksen

vastuullisuusraportointi ei kuitenkaan ollut aiemmin perustunut säädöksiin, vaan sen pohjana on käytetty ESG mukaisia rajauksia ympäristöön, sosiaalisen ja hallinnolliseen alueeseen liittyen. Vastuullisuusraportin aihealueiden tarkemmat sisällöt olivat rakentuneet sen mukaan, mistä aiheista yrityksessä oli ollut tietoa saatavilla sekä mitä tietoja pystytään myös jatkossa antamaan eli säilyttämään vertailtavuus eri vuosien vastuullisuusraporttien välillä. (Asiantuntija 6).

Vastuullisuusraporttien sosiaalisen osa-alueen osalta Yritys X oli entuudestaan raportoinut henkilöstön jakautumisensa iän ja sukupuolen mukaan, sekä työtyytyväisyydestä ja työturvallisuudesta kertovia mittareita. Sosiaalisen alueen raportoinnin lähteenä olevia työntekijöitä oli suuri määrä, sillä koko konsernin palveluksessa työskenteli tutkimuksen toteutuksen aikoihin lähes pari tuhatta henkilöä, joista suurin osa kuului Yritys X työntekijöihin (Asiantuntija 1). Vastuullisuusraportteja varten tarvittavat tiedot oli aiemmin kerätty näistä työntekijöistä muun muassa jokavuotisen työtyytyväisyyskyselyn, työturvallisuusraporttien sekä henkilöstöhallinnolta saatujen tietojen kautta (Asiantuntija 6).

Opinnäytetyön pääasiallisena kohderyhmänä toimivat Yritys X:n sekä muiden konsernin tytäryhtiöiden tulevat kestävyysraporttien laatijat sekä kerättävien tietojen parissa työskentelevät työntekijät. Välillisiä kohderyhmiä opinnäytetyölle ja sen tarjoamille tiedoille ovat muun muassa Yritys X:n omistajat sekä muut yrityksen sidosryhmät. Tutkimuksen ajankohtaisesta luonteesta johtuen Yritys X:n ulkopuolisina välillisinä kohderyhminä toimivat myös ESRS-standardien mukaista kestävyysraportointia mahdollisesti muissa yrityksissä toteuttavat henkilöt sekä muut aiheesta kiinnostuneet.

4.2 Laadullinen tutkimus

Laadullisella eli kvalitatiivisella tutkimuksella tarkoitetaan tutkimusta, jossa pyritään kokonaisvaltaisesti ymmärtämään tutkittavan kohteen ominaisuuksia, merkityksiä ja laatua (Jyväskylän yliopisto 28.10.2021). Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on kuvata tapahtumia tai ilmiöitä, pyrkiä ymmärtämään niitä tai antamaan mielekäs teoreettinen tulkinta jollekin ilmiölle (Tuomi & Sarajärvi 2018, 98). Muita yleisiä tutkimustyyppejä ovat määrällinen eli numeroihin ja niiden tulkintaan perustuva tutkimus sekä näiden kahden tutkimustyyppin yhdistelmä (Jyväskylän yliopisto 28.10.2021).

Laadullinen tutkimus on tyypillisesti aineistovetoinen, jolloin tutkimusaineiston keruu ja analysointi määrittelevät sen millaiseksi tutkimus lopulta muodostuu. Laadullisen tutkimuksen toteuttaminen lähtee liikkeelle tutkimussuunnitelman laatimisesta ja tutkimusaiheeseen perehtymisestä. (Günther & Hasanen s.a.) Tutkimussuunnitelmassa määritellään valmiiksi esimerkiksi tutkimuksen keskeiset käsitteet ja ongelmat, tutkimusmenetelmät sekä aikataulu ja kustannukset, jotka tutkimuksen

tekkoon liittyvät (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka s.a.). Tämän jälkeen laadullista tutkimusta varten kerätään aineisto valitun aineistoinkeruumenetelmän avulla ja analysoidaan kerätty aineisto valitulla tutkimusmenetelmällä. Lopulta analyysin avulla saadut tulokset kerätään vielä yhteen yhdeksi selkeäksi raportiksi. (Günther & Hasanen s.a.)

Laadullisen tutkimuksen ja sen avulla saatujen tulosten luotettavuuden arviointiin ei ole olemassa yhtä oikeata vastausta, vaan jokainen suoritettu laadullinen tutkimus tulee arvioida omana kokonaisuutena (Tuomi & Sarajärvi 2018, 163). Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida muun muassa sen uskottavuuden, merkityksellisyyden sekä toistettavuuden avulla. Uskottavuudella tarkoitetaan tutkimuksen lukijat vakuuttamista siitä, että tutkimus on toteutettu asianmukaisesti ja sen avulla saadut tulokset ovat todenmukaisia. (Puusa, Juuti, & Aaltio 2020, luku Laadullisen tutkimuksen luotettavuus) Tutkimus on merkityksellinen silloin kun siitä ilmenee, miksi tutkimusta on tehty ja se tuottaa tietoa aiheesta, josta ei vielä tunneta tarpeeksi (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka s.a.). Toistettavuudella taas tarkoitetaan kuinka toistettavissa tutkimus olisi, mikäli se haluttaisiin tehdä uudestaan ja olisivatko silloin saadut tulokset yhtäläisiä aiemman tutkimuksen tulosten kanssa (Hyväri & Vuokila-Oikkonen 2020).

Tässä opinnäytetyön tutkimus on toteutettu laadullisella tutkimusotteella. Tutkimuksen tuloksien esittämistä on selkeytetty hyödyntämällä lukumääriä tuloksia käsittelevässä luvussa 5.1, mikä menee hieman määrällisen tutkimuksen puolelle, mutta jonka kaikki tutkimuksen tulokset ovat saatu laadullisten tutkimusmenetelmien avulla. Tutkimuksen uskottavuutta ja toistettavuutta on pyritty parantamaan esittelemällä tutkimuksen vaiheita sekä niihin liittyviä tietoja, toimeksiantajan toivomissa rajoissa. Tutkimuksen merkityksellisyys tulee ajankohtaisesta S1-standardista, jota ei ole aiemmin tutkittu Yritys X:n tai monen muunkaan yrityksen kohdalla.

4.3 GAP-analyysi tutkimusmenetelmänä

GAP-analyysillä, joka tunnetaan myös kuilu-, puute- ja eroanalyysinä, tarkoitetaan menetelmää, jonka avulla selvitetään nykytilanteen ja halutun tavoitetilanteen välinen ero sekä keinot, joiden avulla haluttu tavoitetilanne voidaan saavuttaa (Hanna & Sales s.a.). GAP-analyysi soveltuu käytettäväksi erilaisten tilanteiden analysointiin yrityksissä, mutta se on erityisesti hyödyllinen standardien ja muiden säädösten vaatimusten täyttymisen arvioinnissa, joissa halutut tavoitetilanteet ovat selkeästi määritellyt ja eritelty toisistaan. Samalla säädösten valmista rakennetta hyödyntäen GAP-analyysiin saadaan luotua selkeä rakenne yrityksen nykytilanteen sekä kerättävien tietojen määrittämiseksi. (Peltier 2010, 99-100.)

Valmiita GAP-analyysipohjia on olemassa erilaisia, mutta niissä kaikissa aloitetaan määrittämällä tavoitetilanne, joka yrityksessä halutaan saavuttaa (Hanna & Sales s.a.). Tavoitetilanteen

selvittäminen aloitetaan keräämällä kaikki tarvittava tieto siitä säädöksestä, jonka tilannetta halutaan selvittää analyysin avulla (Peltier 2010, 100). Sen jälkeen määritellään yrityksen nykytilanne tutustumalla esimerkiksi yrityksen sisäisiin dokumentteihin sekä käytössä oleviin prosesseihin (Hanna & Sales s.a.). Lisäksi nykytilanteen tietoja tulee täydentää muiden lähteiden kuten haastatteluiden avulla, joissa saadaan selville yrityksen henkilöstöllä olevia tietoja tai käytäntötapoja, joita ei välttämättä ole dokumentoitu yrityksen materiaaleihin (Peltier 2010, 103).

Kun yrityksen tavoite- ja nykytilanne ovat selvillä sekä selkeästi dokumentoitu GAP-analyysiin, nähdään täyttyvätkö analyysissä säädösten mukaiset raportointivaatimukset. Mikäli kaikki säädösten raportointivaatimukset eivät täyty, tulee selvittää, mitkä tekijät estävät yritystä saavuttamasta tavoitetilanteita. Kun nämä tekijät ovat selvillä, voidaan niitä hyödyntäen tunnistaa keinot, joiden avulla tavoitetilanteet voidaan saavuttaa. Keinojen tulee olla täsmällisiä ja niiden täytyy tarkasti linkittyä juuri täyttymättä jääneiden GAP-analyysin kohtiin. (Hanna & Sales s.a.) Täsmällinen ja tarkasti laadittu GAP-analyysi tarjoaa yritykselle selkeän etenemissuunnitelman säädösten mukaisten raportointivaatimusten saavuttamiseksi (Peltier 2010, 108).

Opinnäytetyön GAP-analyysin rakentaminen aloitettiin keräämällä kaikki S1-standardin sekä muiden ESRS-standardien omaa työvoimaa käsittelevät tietopisteet selkolukuseksi yhdeksi tiedostoksi S1-standardin tiedonanto- ja soveltamisvaatimusten mukaisiin osa-alueisiin, jolloin samoja raportointivaatimuksia käsittelevät tietopisteet olivat selkeästi nähtävissä samassa paikassa. Tämän jälkeen tietopisteiden joukosta karsittiin päällekkäisiä raportointivaatimuksia sisältävät tietopisteet, jolloin sama raportointivaatimus esitettiin vain kerran analyysin tietopisteiden joukossa. Samalla myös karsittiin pois tietopisteet, jotka eivät tuoneet analyysiin lisäraportointivaatimuksia, kuten lähes jokaisen tiedonantovaatimuksen ensimmäinen ja toinen tietopiste, jotka kiteyttävät koko tiedonantovaatimuksen kuvauksen ja tavoitteen yhteen ilman uusia raportointivaatimuksia. Lisäksi analyysistä karsittiin pois myös sellaiset tietopisteet, joiden tietovaatimukset eivät koskettaneet Yritys X toimintaa, kuten työntekijöiden maakohtaiset määrät. Suomen lisäksi Yritys X:llä on toimintaa myös Ruotsissa ja Virossa, mutta koska nämä ovat erillisiä yrityksiä, joiden tulee rakentaa omat kestävyysraporttinsa, ei näitä tietoja tarvitse huomioida Yritys X:n raportoinnissa.

Kun GAP-analyysin tavoitetilanteet olivat määritelty pakollisten tietopisteiden raportointivaatimusten perusteella, selvitettiin yrityksen nykytilanne asiantuntijahaastatteluiden sekä näiden kautta saatujen yrityksen sisäisten dokumenttien avulla. Tämän jälkeen kerätyt tiedot nykytilanteesta sekä tavoitetilanteen saavuttamisen estävistä tekijöistä lisättiin GAP-analyysiin sekä määriteltiin tarkat keinot, joiden avulla Yritys X voi saavuttaa analyysin mukaiset tavoitetilanteet. Keinojen määrittelyssä painotettiin niitä resursseja ja dokumentteja, joita

Yritys X:ssä tiedettiin jo olevan käytössä ottamatta kantaa kehitysideoiden tekniseen toteutettavuuteen. Mikäli jonkin tietopisteen nykytilanne vastasi tavoitetilannetta, ei keinoja tarvittu, vaan analyysi oli kunnossa kyseisen tietopisteen osalta.

GAP-analyysiin valittujen tietopisteiden pohjana käytettiin Euroopan komission verkkosivuilla julkaistua lopullista suomenkielistä ESRS-standardien versiota, mutta tietopisteiden käännoiksi tarkastettiin ja korjattiin tarvittaessa alkuperäisen englanninkielisen ESRS-standardien tietopisteiden mukaisiksi. Molemmissa standardien kieliversioissa tietopisteet olivat numeroitu samalla tavalla ja niissä käsiteltiin samoja raportointivaatimuksia, mutta muutamien suomenkielisen standardin tietopisteiden kohdalla tietopiste oli suomennettu niin, että sen perusajatus oli muuttunut tai se oli vaikeasti ymmärrettävissä. Mikäli GAP-analyysin tietopisteiden valinnassa jouduttiin tekemään valinta tiedonantovaatimusten ja soveltamisvaatimusten tietopisteiden välillä, valittiin aina se tietopiste, jonka koettiin parhaiten kuvaavan kyseistä raportointivaatimusta. Tietopisteiden valinta toteutettiin kuitenkin sen periaatteen pohjalta, että kaikki vähänkin Yritys X toimintaan liittyvät tietopisteet, kuten kaikki olennaisuutta käsittelevät tietopisteet sisällytettiin GAP-analyysiin.

4.4 Asiantuntijahaastattelut

Asiantuntijahaastatteluilla tarkoitetaan sellaisten henkilöiden haastattelemista, joille on karttunut erityistä tietämystä tiettyyn aihealueeseen liittyvistä tiedoista. Asiantuntijoiden tietämyksen karttuminen voi tapahtua niin perinteisten tutkimusten kautta kuin omakohtaisten kokemusten seurauksena esimerkiksi mielenkiinnon kohteiden tai työtehtävien parissa. Yhteistä eri lähteiden kautta karttuneelle asiantuntijuudella on kuitenkin se, että tieto ei koostu pelkästään yleisesti saatavilla olevista asiantuntijatasen tiedoista, vaan suurin osa siitä on joka tapauksessa karttunut asiantuntijalle käytännön kokemusten kautta. (Flick 2022, 200.)

Se kuka lasketaan asiantuntijaksi, vaihtelee käsiteltävän aihealueen mukaan, minkä takia on tärkeää tunnistaa oman tutkimusaiheen kannalta keskeiset asiantuntijat ja keskittää haastatteluiden pitäminen juuri heihin (Hyvärinen, Aho, Nikander & Ruusuvoori 2017, luku 9). Asiantuntijoiden valinta voidaan toteuttaa muun muassa lumipallo-otannalla, jossa haastateltavien valinta tapahtuu haastateltujen asiantuntijoiden suositusten perusteella. Lumipallo-otannassa haastattelut aloitetaan avainhenkilön haastattelulla. Avainhenkilö on asiantuntija, jolla tiedetään olevan paljon tietoa käsiteltävästä aiheesta ja joka pystyy suosittelemaan muita haastatteluaiheista tieteitä asiantuntijoita. Näin haastatteluiden pitäminen etenee henkilöstä toiseen heidän esittelemiensä henkilöiden kautta. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 99.)

Haastattelijan tulee valmistautua asiantuntijahaastatteluihin hyvissä ajoin tutustumalla haastattelun aiheeseen. Näin haastattelija pystyy kysymään aiheeseen liittyviä tarkkoja kysymyksiä ja saamaan haluamiaan tarkkoja vastauksia. (Hyvärinen, Aho, Nikander & Ruusuvuori 2017, luku 9.) Lisäksi haastatteluita varten tulee laatia selkeä haastattelurunko, jonka avulla haastattelu pysyy ammattimaisena, eikä arvokasta haastattelu-aikaa hukata mihinkään ylimääräiseen (Flick 2022, 206). Onnistuneiden, ammattimaisten asiantuntijahaastatteluiden seurauksena haastateltavien kautta voikin avautua ovia myös muihin alan asiantuntijoiden haastatteluihin tai tietoihin, joita ei olisi muuten yleisesti saatavilla (Hyvärinen, Aho, Nikander & Ruusuvuori 2017, luku 9).

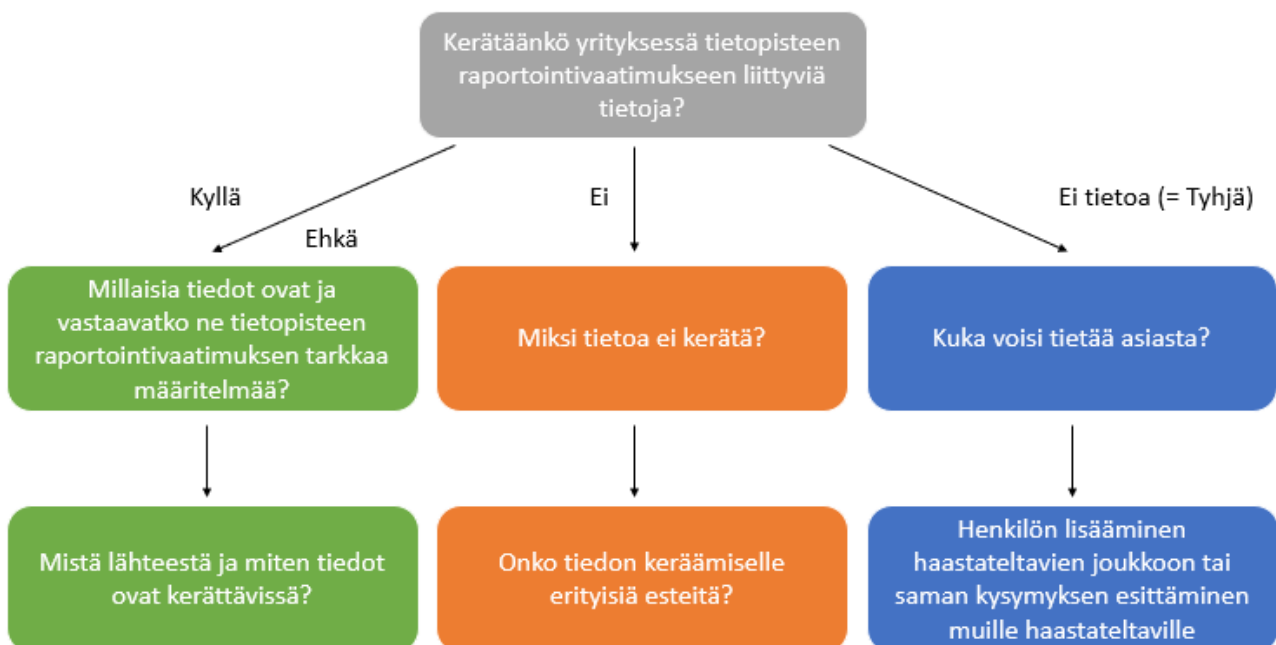
Haastatteluiden tavoitteena on kerätä mahdollisimman paljon tietoa käsitellystä aiheesta, jonka takia on tärkeää ilmoittaa asiantuntijalle jo etukäteen haastattelukysymykset tai vähintään haastattelun aihealueet, jotta asiantuntija voi halutessaan valmistautua haastatteluun (Tuomi & Sarajärvi 2018, 85-86). Asiantuntijahaastatteluissa asiantuntijat yleisesti muokkaavat puhettaan haastateltavan ilmaisevan tietämyksen mukaan. Kahden ammattilaisen välisessä haastattelussa päästään usein syvemmälle tiedon tasolle kuin asiantuntija ja maallikon välisessä keskustelussa, vaikka toisinaan myös tietämättömän roolin esittäminen voi tuottaa yksityiskohtaisempaa tietoa asiantuntijan avatessa aihetta syvemmin haastattelijalle. (Hyvärinen, Aho, Nikander & Ruusuvuori 2017, luku 9)

Joissakin tilanteissa myös haastattelija itse joutuu esiintymään asiantuntijana, jos haastatteluun liittyvä aihe, kuten tutkimuksen perusteena oleva säädös, ei ole entuudestaan tuttu asiantuntijalle, vaikka säädöksen käsittelemä aihe olisi asiantuntijan asiantuntemusalueella. Tällöin haastattelun onnistumiseksi haastattelijan on asiantuntevasti tuotava asiantuntijan tietoon kaikki tarvittavat taustatiedot säädöksestä, mutta säilytettävä kuitenkin tilanne, jossa varsinainen tietolähteen rooli säilyy kuitenkin asiantuntijalla. (Hyvärinen, Aho, Nikander & Ruusuvuori 2017, luku 9)

Tämän opinnäytetyön tutkimuksen tiedonkeruu toteutettiin pitämällä asiantuntijahaastatteluita Yritys X:n työntekijöille, jotka työkuvansa perusteella tiesivät tai käsitelivät S1-standardin mukaisia omaan työvoimaan liittyviä tietoja. Haastattelut toteutettiin lähi- ja etähaastatteluina puhelimen tai Teams-sovelluksen välityksellä haastateltavien aikatauluun sopivien aikojen ja tapojen mukaisesti. Haastatteluiden sopimisen yhteydessä asiantuntijoille kerrottiin tarkemmin minkä aiheen tietoja haastatteluissa tullaan käsittelemään heidän kanssaan, jotta asiantuntijat pystyivät halutessaan valmistautumaan haastatteluihin. Haastatteluiden sujuvoittamiseksi ne nauhoitettiin mahdollisuuksien mukaan ja haastatteluissa saadut tiedot vietiin viipymättä GAP-analyyysiin ennen seuraavien asiantuntijoiden haastatteluita, jotta jokaisessa haastattelussa voitiin hyödyntää tarvittaessa aiemmissä haastatteluissa kerättyä ajankohtaista tietoa.

Haastatteluiden pohjana käytettiin laadittua GAP-analyysiä ja haastattelukysymyksissä keskityttiin analyysiin valittujen tietopisteiden tarkkoihin raportointivaatimuksiin. Haastatteluihin valmistautuessaan haastattelija oli tutustunut raportointivaatimuksiin tarkemmin GAP-analyysin tietopisteiden valinnan aikana ja tarvittaessa nostanut itselleen muistiinpanoihin esiin tarkkoja tietopisteiden raportointivaatimuksia haastattelun tueksi. Suurimman osan tietopisteiden kohdalla tarkkojen muistiinpanojen tekeminen ei kuitenkaan ollut tarpeellista, sillä tarkka raportointivaatimus oli jo ilmaistu tietopisteissä. Haastatteluiden aihealueiden pohja suunniteltiin valmiiksi aina haastatteluiden sopimisen yhteydessä, jolloin haastateltavalle ilmoitettiin haastattelun aihealue.

Haastattelukysymysten etenemisessä käytettiin alla olevaan kuvan (kuva 7) mukaista polkua, jossa haastatellun asiantuntijan antavat vastaukset vaikuttivat haastattelukysymysten suuntaan jokaisen tietopisteen raportointivaatimuksen kohdalla. Samalla polun avulla saatujen vastausten perusteella voitiin jakaa tietopisteiden raportointivaatimuksen täyttyminen tarkemmin Kyllä, Ehkä, Ei ja Tyhjä mukaisiin tuloksiin, joita käydään tarkemmin läpi pakollisten raportointivaatimusten täyttymistä käsittelevässä luvussa 5.1. Mikäli tietopisteessä käytettiin tarkkaa määritelmää, tuli haastattelussa myös selvittää vastaavatko yrityksellä olevat tiedot tätä määritelmää. Näissä tilanteissa haastattelijan tuli toimia S1-standardin asiantuntijana ja antaa haastateltavalle asiantuntijalle tarvittavat taustatiedot standardista, sillä se ei ollut entuudestaan tuttu kenellekään haastatelluista asiantuntijoista.



Kuva 7. Tietopistekohtainen haastattelupolku

Haastatteluissa lumipallo-otannan mukaiseksi avainhenkilöksi valikoitui henkilöstöhallinnossa työskentelevän Asiantuntija 1, sillä perusteella, että suuri osa omaan työvoimaan liittyvistä tiedoista voitiin olettaa olevan henkilöstöhallinnolla tiedossa tai heillä voisi olla tieto siitä, kuka muu asiantuntija tietäisi asiasta. Tämän jälkeen haastatteluiden pitämistä jatkettiin muille asiantuntijoille Asiantuntija 1 saatujen vastausten perusteella. Asiantuntija 1 oli myös ainoa haastateltu asiantuntija, keneltä kysyttiin kaikista S1-standardin tiedonanto- ja soveltamisvaatimuksista. Muiden haastatteluiden aihealueissa keskityttiin tarkemmin haastateltavien työtehtävien kautta määriteltävään ydinosaamiseen, josta he tiesivät parhaiten kuin kukaan muu Yritys X:n työntekijä.

Asiantuntijat osasit myös nopeasti sanoa, mikäli eivät tienneet joistakin kysytyistä tiedonanto- tai soveltamisvaatimuksista tai jos heidän mielestään joku muu asiantuntija tiesi alueesta paremmin, jolloin haastatteluissa siirryttiin eteenpäin muihin aihealueisiin. Haastatteluista suunniteltaessa eteenpäin aiempien haastatteluiden vastausten perusteella huomioitiin myös mahdollisuus, ettei yrityksen sisältä välttämättä löydy henkilöä, joka tietäisi kyseisistä raportointivaatimuksista, jolloin näiden tietopisteiden osalta GAP-analyysin tuloksena oli, ettei tietoja ollut (Tyhjä).

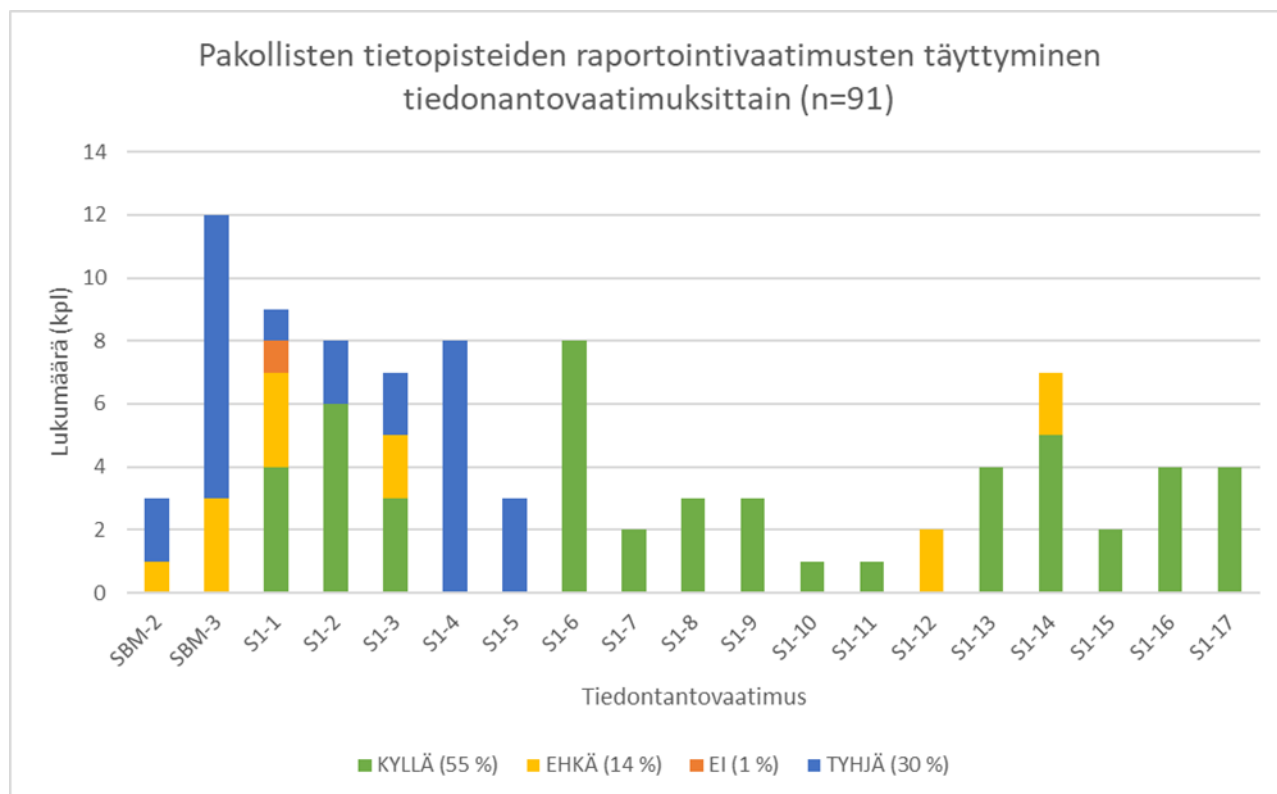
5 Tulokset

Lopulta GAP-analyysiin valikoitui 91 pakollista tietopistettä, joista osa vastaa yhtä tietopistettä ja osa on osuus yhdestä tietopisteestä silloin, kun on jakautunut useampaan esimerkiksi a, b ja c osuuteen ja kaikissa niissä on aivan eri raportointivaatimus. S1-standardin yhteydessä ilmoitettujen tietopisteiden lisäksi analyysin tietopisteisiin sisältyi myös 2 tietopistettä ESRS 2-standardin SBM-2 tiedonantovaatimuksesta, jotka täydentävät S1-standardin raportointivaatimuksia. Lisäksi muutamia toisiinsa liittyviä tietopisteitä on analyysissä yhdistetty yhdeksi isoksi tietopisteeksi, kuten esimerkiksi tietopisteet AR 83-88, jotka tarkentavat, mikä lasketaan S1-standardissa työperäiseksi tapaturmaksi tai terveysongelmaksi. S1-standardin kolmen osa-alueen mukaan tietopisteet jakautuivat GAP-analyysissä niin, että strategia osuuteen valikoitui yhteensä 15 tietopistettä, IRO:jen hallinnan alueeseen 32 tietopistettä ja mittareiden sekä tavoitteiden alueeseen 44 tietopistettä.

Tässä luvussa esitetyissä tuloksissa ei tulla tekemään erottelua tiedonantovaatimusten ja soveltamisvaatimusten tietopisteiden välille, vaan niihin viitattaessa käytetään yleisesti tiedonantovaatimusten käsitettä. Tiedonantovaatimusten käsite valittiin näistä kahdesta sillä perusteella, että tiedonantovaatimukset sisältävät yleisesti S1-standardissa enemmän pakollisia tietopisteitä. GAP-analyysiin valituista 91 tietopisteestä 72 valittiin tiedonantovaatimusten joukosta, 17 valittiin soveltamisvaatimusten joukosta, joidenka lisäksi kahden tietopisteen kohdalla yhdistettiin tietopisteitä sekä tiedonanto- että soveltamisvaatimusten tietopisteiden joukosta. Koska tietopisteiden valinnassa pyrittiin valitsemaan paras raportointivaatimusta kuvaava tietopiste, erottelu tiedonanto- ja soveltamisvaatimusten tietopisteiden välille ei ole mielekästä, sillä se ei tuo lisäarvoa tutkimuksen tuloksiin.

5.1 Pakollisten raportointivaatimusten täytyminen

GAP-analyysin tulosten mukaan kaikista 91 tietopisteestä 55 % raportointivaatimus toteutui kokonaan (Kyllä) ja 14 % raportointivaatimuksista katettiin osittain (Ehkä), esimerkiksi silloin kuin tietopiste sisälsi kaksi raportointivaatimusta, joista vain toinen täyttyi. Tietopisteistä 1 % raportointivaatimusta ei täytetty (Ei) silloin, kuin yksikään tietopisteen raportointivaatimuksista ei täyttynyt. Lisäksi 30 % raportointivaatimuksista tiedon olemassaolo jäi tyhjäksi (Tyhjä), sillä näihin liittyviä tietoja yrityksessä ei ollut vielä saatavilla.



Kuva 8. Tietopisteiden raportointivaatimusten täytyminen tiedonantovaatimuksittain

S1-standardin kaikista 19 tiedonantovaatimuksesta kymmenessä kaikkien tietopisteiden raportointivaatimukset täyttyivät, mikä vastaa kokonaisuudessaan 53 % kaikista tiedonantovaatimuksista. Nämä kaikki tiedonantovaatimukset sijoituivat mittareiden ja tavoitteiden osa-alueella (S1-5 – S1-17), joiden tietopisteet tiedonantovaatimusta S1-5 lukuun ottamatta käsittelivät pääsääntöisesti määrämuotoisia oman työvoiman tietoja. Kaikkien mittareiden ja tavoitteiden osa-alueen tietopisteistä 84 % täyttyi kokonaan (Kyllä). Tästä osa-alueesta kahden tiedonantovaatimuksen tietopisteistä yksikään ei toteutunut, toinen näistä oli tiedonantovaatimus S1-5, jossa käsiteltiin olennaisuuden ja olennaisten IRO:jen kautta asetettuja tavoitteita. Koska yrityksessä ei ollut vielä tehty olennaisuusarviota, määritelty olennaisia IRO:ja tai olennaisia tavoitteita oman työvoiman kannalta, jäivät tämän tiedonantovaatimuksen tietopisteet tyhjiksi (Tyhjä).

Toinen kokonaan täyttymättä jäänyt tiedonantovaatimus oli S1-12, jossa käsiteltiin yrityksen työsuhteisiin työntekijöihin kuuluvia vammaisia työntekijöitä. Kumpikin sen sisältämistä kahdesta tietopisteestä sai osittaisen täyttymisen tuloksen (Ehkä), sillä arkaluontoisten henkilötietojen kerääminen esimerkiksi geneettisiä ja terveydellisistä tiedoista on vuonna 2018 voimaan astuneen yleisen tietosuojasetuksen (General Data Protection Regulation, GDPR) mukaan kielletty (Euroopan unioni 6.7.2022). S1-standardin tietopisteessä 79 ilmoitetaan, että

raportointivaatimuksena on ilmoittaa vammaisten työsuhteisten työntekijöiden prosenttiosuus ”noudattaen tietojen keruuta koskevia oikeudellisia rajoituksia” (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 179). Tämä jättää tulkinnanvaraa sille, riittääkö tietosuoja-asetuksen noudattaminen, eli tällaisten tietojen keräämättä jättäminen, täyttämään tiedonantovaatimukset tietopisteet. Sama koskee myös tiedonantovaatimuksen S1-14 kahta osittain täyttynyttä tietopistettä (Ehkä), jotka käsittelivät työperäisiin terveysongelmiin liittyvien tietojen, kuten mielenterveystietojen, keräämistä.

Pääsääntöisesti laadullisia raportointivaatimuksia sisältävien tietopisteiden (SBM-2 – S1-5) kohdalla oli nähtävissä vaihtelua eri tiedonantovaatimusten tietopisteiden täyttymisen osalta. Strategiaa käsittelevien SBM-2 ja SBM-3 tiedonantovaatimuksissa suurin osa (73 %) tietopisteiden raportointivaatimuksista jäi tyhjäksi (Tyhjä), sillä niissä käsiteltiin olennaisuusarvion ja olennaisten IRO:jen kautta saatavia tietoja, joita yrityksessä ei oltu vielä määritelty. Loput osa-alueen tietopisteistä täyttivät osittain (Ehkä) raportointivaatimuksia osittain täyttävien dokumenttien tai olennaisuuden määrittelyn puuttumisen seurauksena. Kokonaan (Kyllä) tai täyttymättä jääneitä (Ei) tietopisteitä ei osa-alueeseen sisällynyt ollenkaan.

IRO:jen hallintaa käsittelevien tiedonantovaatimusten S1-1, S1-2, S1-3 ja S1-4 osalta 41 % tietopisteiden raportointivaatimuksista täyttyi (Kyllä). Pääsääntöisenä syynä tietopisteiden täyttymiseen olivat Yritys X:n omaa työvoimaa koskevat toimintaperiaatteet, esimerkiksi työntekijöiden yhdenvertaiseen kohteluun sekä työturvallisuuteen liittyen, jotka vastasivat osa-alueen tietopisteiden raportointivaatimuksia. IRO:jen hallinnan tietopisteistä 41 % raportointivaatimus jäi tyhjäksi (Tyhjä), sillä niissä käsiteltiin olennaisuutta ja olennaisia IRO:ja. Tämä koski erityisesti tiedonantovaatimusta S1-4, jonka jokainen kahdeksasta tietopisteestä jäi tyhjäksi (Tyhjä) olennaisuuden määrittelyn puuttumisen seurauksena.

Muiden tietopisteiden kohdalla 16 % raportointivaatimuksista ei täytyneet kokonaan (Ehkä) muun muassa ilmoituskanavien hyödyntämistä käsittelevien tietopisteiden kohdalla, jotka eivät aivan kokonaan vastanneet tietopisteiden raportointivaatimuksia. Ilmoituskanavilla tarkoitetaan työntekijöiden käytössä olevia kommunikointiväyliä, joita pitkin yrityksen työntekijät voivat välittää tietoa niin positiivisista kuin negatiivisista asioista suoraan niistä vastaaville henkilöille sekä yrityksen johdolle. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 188.) Osa-alueeseen sisältyi myös koko GAP-analyysin ainoa tietopiste, joka ei täyttynyt ollenkaan (Ei). Se käsitteli yrityksen noudattamien olennaisten ihmisoikeussitoumusten nimeämistä. Vaikka Yritys X:ssä kunnioitetaan muun muassa keskeisiä YK:n periaatteita, työelämän perusperiaatteista ja -oikeuksista annettua ILO:n julistusta sekä muita kansainvälisesti tunnustettuja ihmisoikeusstandardeja, mutta koska niiden tarkka nimeäminen sekä olennaisuuden määrittely puuttuivat yrityksen dokumenteilta, sai tietopiste tutkimuksessa kielteisen (Ei) tuloksen.

5.2 Raportoitavien tietojen saatavuus toimeksiantajan lähteistä

GAP-analyysin avulla esiin nousi viisi Yritys X:n lähdettä, joista saadaan tai lähteen 5 kohdalla tullaan tulevaisuudessa saamaan tiedot S1-standardin tietopisteiden raportointivaatimusten täyttämiseksi. Lähteiden joukosta Lähde 1 käsitteli vain työsuhteisiin työntekijöihin liittyviä tietoja ja Lähde 2 muihin kuin työsuhteisiin työntekijöihin liittyviä tietoja. Yritys X:ssä muut kuin työsuhteiset työntekijät olivat pääsääntöisesti vain yhdessä tietyssä toimintayksikössä, Toimintayksikkö Y:ssä, käytettävät vuokratyöntekijät. Loput lähteet 3, 4 ja 5 käsittelivät kumpaankin työntekijäryhmään eli koko yrityksen omaan työvoimaan liittyviä tietoja.

Kokonaisuudessaan lähteet kattavat kaikki S1-standardin 19 tiedonantovaatimusta niin, että suurimpaan osaan tiedonantovaatimuksista tulee käyttää useampaa lähdettä niiden sisältämien tietopisteiden raportointivaatimusten sisällön mukaan. Alla olevassa kuvassa on esiteltynä tiedonantovaatimukset otsikkotasolla sekä se, mistä lähteistä niiden tietopisteiden vaatimat tiedot voidaan kerätä. Lähteitä käsittelevässä taulukossa käytetyillä väreillä ei ole syvempää merkitystä, vaan niiden tarkoituksena on selkeyttää visuaalisesti eroa eri taulukon lähteiden välillä.

		Lähde 1	Lähde 2	Lähde 3	Lähde 4	Lähde 5
SBM-2	Oman työvoiman edut ja näkemykset				Blue	Orange
SBM-3	Olellaiset IRO:t ja niiden vuorovaikutus	Yellow			Blue	Orange
S1-1	Toimintaperiaatteet			Green	Blue	Orange
S1-2	Yhteydenpito omaan työvoimaan	Yellow		Green	Blue	Orange
S1-3	Epäkohtien ilmoituskanavat	Yellow	Blue	Green	Blue	Orange
S1-4	Toimien toteuttaminen ja niiden vaikuttavuus					Orange
S1-5	Tavoitteet					Orange
S1-6	Työsuhteiset työntekijät	Yellow				
S1-7	Muut kuin työsuhteiset työntekijät		Blue			
S1-8	Työehtosopimukset	Yellow			Blue	
S1-9	Ylimmän johdon sukupuoli- ja ikäjakaumat	Yellow				
S1-10	Riittävä palkka	Yellow			Blue	
S1-11	Sosiaalinen suojelu	Yellow			Blue	
S1-12	Vammaiset työntekijät	Yellow				
S1-13	Koulutus ja taitojen kehittäminen	Yellow			Blue	
S1-14	Terveyttä ja turvallisuutta koskevat mittarit			Green	Blue	
S1-15	Perhevapaat	Yellow				
S1-16	Palkkaero ja kokonaisansiot	Yellow				
S1-17	Tapaukset, valitukset ja vakavat ihmisoikeusvaikutukset			Green		

Kuva 9. Raportoitavien tietojen lähteet tiedonantovaatimuksittain

Lähde 1 kattaa henkilöstöhallinnosta saatavia pääsääntöisesti määrämuotoisia tietoja, joiden lähteinä toimivat Asiantuntijat 1 ja 2, sekä heidän kauttansa saatavat tiedot henkilöstöhallinnon

ohjelmissa olevista tiedoista. Henkilöstöhallinnolla on käytössä muutamia erilaisia ohjelmia, joihin kerätään tietoja muun muassa työsuhteisten työntekijöiden palkoista, kehityskeskusteluista sekä käymistä koulutuksista. Ohjelmissa olevia tietoja pystytään ajamaan ulos erilaisilla raporteilla, joista suoraan tai laskemalla raporttien luvuista saadaan suurin osa S1-standardin mittareiden ja tavoitteiden osa-alueen (S1-5 - S1-17) vaatimista raportointivaatimuksista.

Lähteellä 2 viitataan pääsääntöisesti vain Toimintayksikössä Y käytettävään vuokratyövoimaan, joihin liittyviä tietoja voidaan saada heidän kanssaan työskentelevältä Asiantuntijalta 3. Asiantuntija 3 hallinnoi Toimintayksikössä Y käytettävien vuokratyövoiman määriä sekä on tietoinen vuokratyövoiman käyttöön liittyvistä käytännöistä ja toimintaperiaatteista. Koska vuokratyöntekijöihin liittyviä tietoja ei kerätä mihinkään sisäiseen järjestelmään, nämä tiedot tulee pyytää suoraan Asiantuntijalta 3 vuosittain. On myös huomioitava, että tämä lähde kertoo vain Toimintayksikössä Y työskenteleviin vuokratyövoimaan liittyviä tietoja. Mikäli muissa Yritys X:n toimipisteitä ryhdytään käyttämään aktiivisesti vuokratyövoimaa, heihin liittyviä tietoja ei tulla saamaan tämän lähteen kautta, vaan ne tulee kerätä jokaisen tällaisen toimintayksikön esihenkilöltä.

Lähde 3 sisältää työturvallisuuden varmistamiseen kuuluvia lähteitä, joihin sisältyvät Asiantuntija 4 sekä yrityksen käytössä olevat epäkohtien ilmoituskanavat ja riskienhallintaohjelma. Epäkohtien ilmoituskanavilla tarkoitetaan Yritys X:n työntekijöiden käyttöön rakennettuja kanavia, joiden kautta kaikki omaan työvoimaan kuuluvat työntekijät voivat kanavasta riippuen ilmoittaa joko omalla nimellään tai anonyymisti kohtaamistaan epäkohdista ja vaaratilanteista. Riskienhallintaohjelmalla tarkoitetaan Yritys X:ssä ilmenevien riskien arviointia varten rakennettua ohjelmaa. Siinä esimerkiksi toimipistekohtainen riskien arviointi tapahtuu Asiantuntijan 4 toimesta niin, että hän matkustaa itse toimipisteisiin arvioimaan riskejä, jotta tulokset ovat vertailtavissa muiden toimipisteiden arviointien kanssa. Asiantuntija 4 on myös mukana selvittämässä epäkohtien ilmoituskanavien kautta tulevien ilmoitusten tilanteita, joita hän tarvittaessa käy henkilökohtaisesti selvittämässä toimipisteissä.

Lähde 4 käsittelee Yritys X:n toiminnasta tehtyjä sisäisiä dokumentteja sekä sen pääviestintäkanavassa, intranetissä, ilmoitettuja tietoja. Osa yrityksen dokumenteista on koko oman työvoiman saatavilla ja osa on vain rajatulla joukolla työntekijöistä heidän työtehtävistään johtuen, jolloin tällaisten dokumenttien olemassaoloa on selvitetty haastattelemalla Asiantuntijoita 5 ja 6. Pääsääntöisesti dokumentit ja intranetissä ilmoitetut tiedot sanoittavat yrityksen käytössä olevia käytäntöjä ja toimintaperiaatteita, mutta samalla osa myös antaa lisätietoa esimerkiksi tulevista yrityksen henkilöstöön liittyvistä kehittämissuunnitelmista.

Lähde 5 sisältää olennaisuuden arviointia varten pidettävän projektin, jonka avulla tullaan määrittelemään Yritys X:lle tarkat olennaisuuden sekä olennaisten IRO:jen rajat sekä S1-standardin että muiden ESRS-standardien osa-alueilla. Se on lähteistä ainoa, jota ei ole vielä olemassa, mutta Asiantuntijalta 7 saatujen tietojen perusteella projekti on kuitenkin käynnistetty. Kun projekti on valmis, sen avulla tullaan täyttämään tutkimuksessa tyhjäksi (Tyhjä) jääneiden tietopisteiden raportointivaatimukset, jotka kaikki sijaitsivat tiedonantovaatimuksissa (SBM-2 – S1-5).

5.3 Keinot kaikkien pakollisten raportointivaatimusten täyttämiseksi

GAP-analyysiin valittujen tietopisteiden raportointivaatimusten täyttämiseksi tarvitaan toimenpiteitä, joiden avulla Yritys X:n S1-standardin mukainen kestävyysraportointi tulee tulevaisuudessa vastaamaan jokaiseen analyysiin valitun pakollisen tietopisteen raportointivaatimukseen. Koska suurin osa raportointivaatimuksista (55 %) voidaan kattaa jo täysin olemassa olevilla tiedoilla, tarvitaan osan tietopisteiden kohdalla vain pieniä muutoksia tulevaisuuden raportoinnin tehostamiseksi.

Lähde 1 täyttää suurimman osan määrämuotoisten tietojen saatavuudesta ohjelmista ajettavien raporttien kautta. Kuitenkin aivan kaikkia GAP-analyysin tietopisteiden vaatimia määrämuotoisia tietoja, kuten prosentiosuuksia, ei saada ulos ohjelmista automaattisesti, vaan nämä joudutaan laskemaan ohjelmista saatavien raporttien luvuista esimerkiksi Microsoft Excelin avulla. Jotta tulevaisuudessa kestävyysraportoinnin aiheuttamaa manuaalista työtä voidaan vähentää, tulee nämä puuttuvat tiedot lisätä raporteille niin, että kaikki laskemista vaativat tiedot saadaan automaattisesti ulos järjestelmistä muiden raportoitavien tietojen ohella. Palkkaohjelman raportilta puuttuvia tietoja ovat työntekijöiden raportointikauden vaihtuvuusprosentti, sukupuolten välinen palkkaero ja vuotuisen kokonaisansion suhdeluku. Muista ohjelmista ajettaville raporteille tulee lisätä urakehitysarviointeihin sekä koulutustunneille osallistuneiden työntekijöiden prosenttiosuudet ja sukupuolijakaumat.

Lähteen 2 osalta Asiantuntijalla 3 on tietoa vuokratyövoiman käytöstä Toimintayksikössä Y, mutta tietoa on lähes ainoastaan hänellä. Koska vuokratyövoiman määriin liittyviä tietoja ei kerätä henkilöstöhallinnon ohjelmiin, Lähteestä 2 saatavat tiedot tulee kerätä omaksi selkeäksi vuokratyövoimaa käsitteleväksi dokumentiksi. Samalla dokumenttiin tulee lisätä kaikki vuokratyövoimaa koskevat käytännöt ja toimintaperiaatteet varmennettavissa olevaksi materiaaliksi, jota voidaan täydentää aina tarvittaessa. Näin luodaan vankka pohja vuokratyövoiman käyttöön liittyvistä tiedoista, jota voidaan hyödyntää myös jatkossa, mikäli vuokratyövoiman käyttö lisääntyy tulevaisuudessa yrityksessä.

Lähteen 3 osalta tutkimuksessa ei löydetty tarpeita toimenpiteille, sillä Yritys X raportoi osan esimerkiksi työtapaturmien määriin liittyvistä tiedoista jo tarkemmalla tasolla kuin mitä S1-standardin tiedonantovaatimuksissa veloitetaan. Lähteen 4 dokumenteista neljään löytyi GAP-analyysin avulla täydennettäviä tietoja yhteensä kuuden tietopisteen tai niiden yhdistävän tekijän verran. Näiden tietopisteiden vaatimat tiedot tulee lisätä dokumentteihin, mikäli vastuullisuustiedot vastaavat yrityksen toimintaa tai joihin yrityksessä tulisi kiinnittää huomiota, mikäli ne eivät vastaa yrityksen nykyistä toimintaa. Täydennykset ovat jaoteltu jo olemassa olevien Yritys X:n dokumenttien ja niiden käsittelemien aihealueiden mukaan (Liite 3).

Dokumenttien täydennyksien lisäksi Yritys X:n Lähteen 4 dokumenttien joukkoon tulee laatia uusi dokumentti, joka käsittelee kaikkia yrityksen käytössä olevia ilmoituskanavia. Dokumentissa tulee selventää muun muassa ilmoituskanaviin liittyvät toimintaperiaatteet, käytännöt sekä kanavien saatavuuteen ja saatavuuden arviointiin liittyvät tiedot. Ilmoituskanavien kautta saatujen valitusten käsittelystä eri kanavissa tulee lisätä dokumenttiin omat polut, joissa kuvataan, kuinka ilmoitusten käsittely etenee, kenen toimesta ja millaisella aikataululla. Lisäksi dokumenttiin tulee täydentää tietoja oman työvoiman mielipiteistä ilmoituskanavien saatavuuteen ja luotettavuuteen liittyen, jotka yritys voi kerätä vuosittain kaikille työntekijöille lähetetyn työtyytyväisyyskyselyn avulla.

Lähteen 5 olennaisuusprojektin onnistumista varten projektissa tulee kiinnittää huomiota omaan työvoimaan kohdistuvien olennaisten IRO:jen määrittelyssä muun muassa kuinka suureen osaan omista työntekijöistä olennaiset IRO:t vaikuttavat ja otetaanko omaan työvoiman mielipiteet huomioon heitä koskeviin olennaisiin IRO:hin liittyvissä päätöksissä. Näiden ohella tulee selvittää omaan työvoimaan kohdistuvat vaikutukset, jotka johtuvat erityisesti yrityksen hiilipäästöjen vähentämisestä ja siirtymisestä vihreämpiin ja ilmastoneutraaleihin toimintoihin. Lisäksi tulee selvittää, onko yrityksessä S1-standardin mukaisia olennaisia erityisiä ominaisuuksia omaavia työntekijöitä, jotka ovat erityisen haavoittuvaisessa asemassa muihin työntekijöihin verrattuna. Tällaisia työntekijöitä voivat olla esimerkiksi kotona työskentelevät työntekijät, ammattiliittoon kuuluvat työntekijät, naiset ja nuoret työntekijät. (LIITE 1 C(2023) 5303 final, 211.)

6 Pohdinta

Tutkimuksen tulosten analysoinnissa tulee erottaa Yritys X:n vastuullisuuden todellisen tilanteen sekä raportoinnin sen hetkisen tilanteen välinen ero. Vaikka yrityksen tietoja tai käytäntöjä ei olisi dokumentoitu riittävällä tasolla S1-standardiin nähden, se ei tarkoita, etteikö niitä huomioitaisi Yritys X:ssä jokapäiväisessä työtehtävien järjestämisessä. On siis huomioitava, että isossa kuvassa yritys ei välttämättä ole kaukana raportointivaatimuksen täyttämistä, vaikka tietopiste ei ole saanut tutkimuksessa (Kyllä) tulosta. Tästä esimerkkinä koko GAP-analyysin ainoa raportointivaatimuksen täyttymättä jääneen tuloksen (Ei) saanut tietopiste. Vaikka Yritys X:ssä noudatetaan tunnettuja kansainvälisiä ihmisoikeussitoumuksia, koska niiden tarkka nimeäminen puuttui vielä yritysten dokumenteista, sai tietopiste tästä syystä tutkimuksessa heikomman tuloksen.

Kestävyyseraportoinnin tarkoituksena on tukea yrityksiä raportoinnin järjestämisessä sekä nostaa esille erilaisia vastuullisuuden kannalta huomioitavia aihealueita. Harva yritys pystyykin välittömästi raportoimaan kestävyystietonsa täysin ESRS-standardien mukaisesti, jolloin toteutetun tutkimuksen kaltaiset yritysکوhtaiset tutkimukset auttavat yrityksiä kohdistamaan resurssejaan niihin vastuullisuuden aihealueisiin, joita yritysten tulee kestävyysraportointiaan varten vielä kehittää.

6.1 Johtopäätökset

Tutkimuksen tulosten perusteella Yritys X:n on odotettua valmiimpi raportoimaan S1-standardin mukaisia pakollisia omaan työvoimaan liittyviä tietoja. Tutkimuksen lähtötilanteessa vaikutti siltä, että tietoja on hyvin vähän saatavilla, mutta asiantuntijahaastatteluiden edetessä tietoa ja dokumentteja ilmeni odotettua enemmän. Tähän vaikuttivat oman työvoiman tietoihin liittyvä arkaluontoisuus sekä rajoitetut tietojenkäsittelyoikeudet, joista johtuen vain valituilla henkilöillä on pääsy työtehtäviensä kautta näihin tietoihin. Samalla rajoitetut tietojenkäsittelyoikeudet aiheuttivat lisähaasteita haastatteluissa, joissa tietojen yksityiskohtainen olemassaolo tuli selvittää haastattelukysymysten avulla ilman, että haastattelija pääsi itse tarkastelemaan henkilötietoja.

Pakollisten S1-standardin raportointivaatimusten täyttymistä tuki se, että Yritys X:ssä oli jo ennestään raportoitu omaan työvoimaan liittyviä tietoja yrityksen aiemmillä vastuullisuusraporteilla, jolloin Yritys X:ssä oli jo valmiiksi tiedossa osa raportoitavista omaan työvoimaan liittyvistä tiedoista. Oman työvoiman tietojen raportoinnissa oli aiemmin hyödynnetty tiettyjä yrityksen sisäisiä toimintoja, kuten vuosittaisia työtyytyväisyyskyselyitä sekä työtapaturmien ilmoituskäytäntöjä, joiden kautta kerättäviin tietoihin oli jo olemassa selkeä tiedonkeruurakenne.

Tutkimuksen tuloksien kautta myös selvisi, että vaikka Yritys X:n ei tutkimushetkellä täyttänyt täysin kaikkia S1-standardin raportointivaatimuksia, yritys kuitenkin kerää joitakin standardissa vaadittuja tietoja esimerkiksi työtapaturmista tarkemmalla tasolla, mitä S1-standardi velvoittaa raportoimaan. Tämä luo vankan pohjan oman työvoiman hyvinvointiin liittyvien perusedellytysten, kuten työturvallisuuden raportoinnin tilasta, jonka päälle on mielekästä rakentaa loput edellytykset muiden tietojen raportoinnille.

Pakollisten raportointivaatimusten täyttymisen osalta Yritys X:n tietojen saatavuuden tilanne on hyvällä mallilla, ottaen huomioon kuinka yksityiskohtaisella tasolla S1-standardissa tulee raportoida omaan työvoimaan liittyviä tietoja. Tietojen hyvä saatavuus koskee varsinkin määrämuotoisia tietoja, joista suurin osa on saatavilla henkilöstöhallinnon ohjelmien kautta. Laadullisten tietojen osalta saatavuus on hieman heikompi, sillä joiden tietojen dokumentoinnin puuttuminen sekä olennaisuusarvioinnin keskeneräisyys vaikuttavat varsinkin tällaisten tietojen saatavuuteen. Tämän voidaan olettaa olevan yleistä useamman yrityksen kestävyysraportoinnin osalta, sillä mitattavissa oleviin tietoihin kiinnitetään yrityksissä helpommin huomiota, koska ne ovat helpommin kerättävissä ja niihin liittyvää kehitystä on mielekkäämpää myös mitata.

Raportoitavien tietojen saatavuuden osalta tietojen lähteet hajaantuivat useampien asiantuntijoiden välille Yritys X:n työtehtävien alueiden perusteella. Asiantuntijakohtaisten tietojen saatavuus oli yleisesti hyvällä mallilla ja vain muutamiin aihekokonaisuuksiin, kuten ilmoituskanaviin sekä vuokratyövoiman käyttöön liittyvä selkeä dokumentointi puuttui. Täyttymättä jääneiden tietovaatimusten keinojen osalta Yritys X:n nykyiset puitteet mahdollistavat tehokkaat ja yksinkertaiset keinot loppujen tietovaatimusten täyttämiseksi. Täyttymättä jääneistä tietopisteistä oli nähtävissä selkeitä suurempia kokonaisuuksia, kuten tietojen lisääminen henkilöstöhallinnon ohjelmiin, olemassa olevien dokumenttien täydentäminen sekä olennaisuusarvion puuttuminen, joiden avulla voidaan tehokkaasti kehittää raportoitavien tietojen saatavuutta. Yrityksen tietojen keruun peruspuitteiden hyvä lähtötilanne myös tarvittaessa mahdollistaa tarkempien tietojen keräämisen kehittämisen tulevaisuudessa, mikäli kestävyysraportointivaatimukset tulevat muuttumaan.

Kokonaisuudessaan tulosten perusteella voidaan todeta, että S1-standardin mukaisen kestävyysraportointi ei tule tuottamaan ongelmia Yritys X:lle, kunhan yritys saa valmiiksi raportointia hidastavan suurimman esteen, eli jo käynnissä olevan olennaisuusprojektin. Kun projekti valmistuu ja sen kautta saadaan tarvittavat omaan työvoimaan liittyvät tiedot, GAP-analyysin mukaisten tietopisteiden täyttymisaste nousee jo pelkästään tällä muutoksella 84 % (Kyllä + Tyhjä vastaukset). Lisäksi kun yrityksessä toteutetaan luvussa 5.3 esitetyt keinot tai vastaavanlaiset korjaustoimenpiteet, saadaan loputkin tietopisteiden raportointivaatimuksista

täyttymään, jolloin oman työvoiman tietojen raportointi vastaa tutkimuksen johtopäätösten mukaan täysin S1-standardin pakollisia raportointivaatimuksia.

6.2 Tutkimuksen luotettavuus

Laadullisen tutkimuksen luotettavuuteen liittyen tutkimuksessa tai sen tuloksissa ei tullut vastaan tekijöitä, jotka puhuisivat suoraan tutkimuksen uskottavuutta vastaan. Tutkimus on pyritty tekemään noudattaen hyvän tutkimustavan periaatteita ja sen ulkopuolisessa arvioinnissa on hyödynnetty sekä toimeksiantajan että akateemisten ohjaajien apua. Tutkimuksen uskottavuutta arvioitaessa on kuitenkin huomioitava sen toteuttajan ensikertalaisuus laajan tutkimuksen tekemisessä. Etenkien ESRS-standardien tulkinta on ollut tutkimuksen toteuttajan vastuulla, eikä asiantuntijoiden löytäminen standardien tulkintojen tueksi ole ollut mahdollista opinnäytetyön puitteissa. Kuitenkin S1-standardin tulkinnassa on pyritty käyttämään kaikkia tutkimuksen toteuttamiseen hetkellä saatavilla olevia tietoja ESRS-standardeista ja näin ollen tutkimus vastaa sen hetkisiä standardien tulkintoja niin tarkasti kuin mahdollista.

Kuten aiemmin laadullista tutkimusta käsittelevässä luvussa todettiin, tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa käytettävä merkityksellisyys toteutuu tutkimuksessa jo ajankohtaisen S1-standardin aiheen puolesta. Koska standardi on vasta julkaistu, ei siitä ole ehditty vielä tekemään useampia tutkimuksia, jolloin tiedontarve aiheesta on suuri. Laadullisen tutkimuksen kolmantena luotettavuuden mittarina on toistettavuus. Yleisellä tasolla tutkimus on toistettavissa ja tätä varten kaikki tiedot tutkimuksen toteuttamisesta on pyritty esittämään sillä tasolla, kun ne on voitu ilmoittaa julkisessa opinnäytetyössä. Kuitenkin, koska tutkimus ei ole esimerkiksi ison otannan kyselytutkimus, vaan tarkka yritysکوhtainen analyysi, on tutkimuksen onnistunut toistaminen täysin samanlaisin tuloksin haastavampaa. Samanlainen tutkimus voidaan toistaa jonkin toisen yrityksen tiedoilla, jolloin jotkin yleiset teemat, kuten olennaisuusarvion puuttuminen, voivat yhtäläistää tuloksia, mutta muuten saadut tulokset ovat täysin riippuvaisia tutkimukseen valitusta yrityksestä.

Tutkimus voidaan myös toteuttaa uudelleen Yritys X:n tiedoilla, mutta tällöin se vaatii tutkimuksen toteuttajalta pääsyn yrityksen tietoihin. Mikäli kaikki lähtötilanteen tiedot pidetään samanlaisina, Yritys X:n tiedoilla on mahdollista toistaa kyseinen tutkimus ja saada siitä vastaavat tulokset. Koska ESRS-standardien mukainen kestävyysraportointi on niin ajankohtainen ja uusi säädös, raportoinnin tueksi oletettavasti tullaan julkaisemaan epävirallisia tulkintaohjeita, jotka voivat muuttaa näkemyksiä tässä tutkimuksessa tehdyistä S1-standardin tulkinnoista. Tällöin vastaavan tutkimuksen analyysin sisältö voi muuttua tulkintojen muutosten myötä, jolloin uuden tutkimuksen tulokset eivät välttämättä täysin vastaa alkuperäisen tutkimuksen tuloksia. Sama koskee myös ensimmäisen tutkimuksen tuloksien mukaisien parannuksien toteuttamista, kuten olennaisuusprojektin valmistumista, jotka muuttaisivat tuloksia toistetussa tutkimuksessa.

Tiedonkeruumenetelmänä käytetyistä asiantuntijahaastatteluista tulokset ovat kerätty sillä tasolla, millä haastateltavat ovat pystyneet niitä tarjoamaan henkilötietojen arkaluontoisuudesta johtuen. Tämän seurauksena tutkimus ja sen perusteella saadut tulokset ovat haastateltavien antamien tietojen luotettavuuden varassa. Asiantuntijoiden antamien tietojen luotettavuuden puolesta puhuvat kuitenkin muun muassa heidän pitkät työuransa Yritys X:ssä. Asiantuntijat osasivat myös haastatteluiden aikana sanoa nopeasti mikäli kokivat toisen asiantuntijan tietävän tarkemmin kysytystä aihealueesta, mikä omalta osaltaan lisäsi asiantuntijoilta kerättyjen tietojen luotettavuutta. Tämän seurauksena tutkimuksessa kerättyjen tulosten välillä ei ilmennyt ristiriitaisuuksia. Tietoja ei myöskään aina pystytty varmentamaan useammalta asiantuntijalta, sillä ne pyrittiin keräämään aina parhaiten asiasta tietävältä asiantuntijalta, joka usein oli ainoa asiasta tarkasti tietäviä henkilö Yritys X:n asiantuntijoiden joukosta.

GAP-analyysiin valittujen tietopisteiden sekä niiden raportointivaatimuksien täyttymisen osalta on hyvä pitää mielessä, että tulokset ovat viimekädessä opinnäytetyön tekijän oma tulkinta Yritys X:n toimintaa koskevista tietopisteistä sekä haastatteluiden avulla saaduista tuloksista. Tulkinnat on pyritty tekemään huolellisesti asiayhteydet mielessä pitäen sekä GAP-analyysin käytäntöjä noudattaen, mutta tuloksissa on aina mahdollisuus inhimillisille virheille tai väärinymmärryksille. Virheiden tai väärinymmärrysten vähentämiseksi GAP-analyysiin on merkitty selkeästi kunkin analyysiin valitun S1-standardin tietopisteeseen liittyvät tiedot, joidenka avulla on suoraan nähtävissä tietopisteen raportointivaatimukset sekä kaikki haastatteluiden avulla kerätyt tiedot, joiden pohjalta tuloksiin on päästy.

Kokonaisten tiedonantovaatimusten täyttymisen tulkinnan osalta on huomioitava tietopisteiden epätasainen jakautuminen tiedonantovaatimusten välillä. Tietopisteiden epätasaisesta jakautumisesta johtuen ne eivät anna aivan täysin todenmukaista kuvaa tiedonantovaatimusten täyttymisestä, sillä toisissa tiedonantovaatimuksissa tietopisteitä on enemmän kuin toisissa. Esimerkiksi tiedonantovaatimukset S1-1, S1-2 ja S1-3 eivät täytyneet kokonaan, vaikka niissä on enemmän täysin täytyneen (Kyllä) tuloksen saaneita tietopisteitä, kuin monissa muissa kokonaan täytyneissä tiedonantovaatimuksissa. Samaan aikaan tiedonantovaatimuksissa S1-10 ja S1-11 oli kummassakin vain yksi tietopiste, jotka kummatkin täyttivät kokonaan (Kyllä). Tästä johtuen tiedonantovaatimusten tulkinta pelkän täyttymättä jääneiden tietopisteiden perusteella ei ole mielekäästä.

Tutkimuksen tuloksissa ainoa suora ristiriitaisuus ilmeni S1-standardin sekä yleisen tietosuojasetuksen välillä. S1-standardissa ei suoraan mainita tietosuojasetusta nimeltä, mutta sen noudattaminen estää vammaisten työntekijöiden tietojen keräämisen, sekä erityisen haavoittuvaisessa asemassa olevien työntekijöiden, kuten ammattiliittoon kuuluvien selvittämisen.

Koska tietosuoja-asetus on astunut voimaan jo vuonna 2018 oletuksena on, että sen noudattaminen tulee myös jatkossa olemaan osa yrityksiltä vaadittavia toimia. Tästä syystä on kummallista, että S1-standardiin on nostettu tietosuoja-asetuksen vastaisten tietojen raportointi, kun niitä oletettavasti ei voida myöskään tulevaisuudessa kerätä tai raportoida.

Niiden erityisen haavoittuvaisessa asemassa olevien työntekijöiden osalta, joiden olemassaolo voidaan selvittää rikkomatta tietosuoja-asetusta, erottelu ei myöskään ole täysin ongelmaton. Tällaisia työntekijöitä voivat olla muun muassa naiset sekä nuoret työntekijät, mutta heidän erottelunsa muista yrityksen työntekijöistä on ristiriitaista, sillä standardissa jää epäselväksi, onko heidän nostamisensa tällaiseen erityiseen oman työvoiman ryhmään heidän etujensa mukaista. Yrityksessä X tulisikin ensin selvittää anonyymejä kanavia pitkin mitä mieltä naiset ja nuoret työntekijät ovat omasta kohtelustaan yrityksessä, kokevatko he tarvitsevansa tällaisen erityisen aseman vai toteutuuko tasa-arvo yrityksessä parhaiten juuri niin, että kaikkia yrityksen työntekijöitä kohdellaan samalla tavalla ja samojen toimintaperiaatteiden pohjalta.

6.3 Kestävyyseraportoinnin kehitysideat

Opinnäytetyön tutkimuksen ohella kartoitettiin myös S1-standardin vapaaehtoisten tietopisteiden tilannetta, sillä vapaaehtoiset raportointivaatimukset tukevat ja laajentavat raportointia pakollisten tietopisteiden ympäriltä ja näin täydentävät kestävyysraportointia. Kun Yritys X:n saa tulevaisuudessa olennaisuusarvion valmiiksi ja kaikki pakollisten tietopisteiden raportointivaatimukset ovat saatu täytettyä, kestävyysraportointia olisi suositeltavaa laajentaa koskettamaan myös Yritys X:n olennaisia vapaaehtoisin tietoja. Tämä parantaisi kestävyysraportoinnista saatavaa mainehyötyä sidosryhmien vertaillessa yrityksen raportointia ja sen laajuutta muiden yritysten kestävyysraportointiin, kun Yritys X ei ole vain täyttänyt raportoinnille asetettuja pakollisia vähimmäisvaatimuksia.

Vapaaehtoisten tietopisteiden puolella käsiteltiin myös muun muassa työturvallisuuteen liittyviä sertifikaatteja. Yritys X:n kannattaakin kestävyysraportoinnissaan huomioida omaan työvoimaan sekä muihinkin ESRS-standardeihin liittyvien erilaisten vastuullisuusmerkkien ja -sertifikaattien hankkimista, sillä niistä voi olla hyötyä myöhemmässä muun muassa kestävyysraportoinnissa viestinnässä sekä varmentamisessa.

Kuitenkaan pelkkien S1-standardin raportointivaatimusten täyttäminen ei välttämättä anna raportoivasta yrityksestä vastuullisuudesta realistista kuvaa, jonka takia yrityksen voi olla myös hyvä raportoida muita S1-standardin ulkopuolelle jääviä tietoja, jotka auttavat kestävyysraportin hyödyntäjää saamaan kattavan kokonaiskuvan yrityksen raportoimista omaan työvoimaan liittyvistä tiedoista. Tällaisia tietoja yritys X:lle saattaa tulla vastaan esimerkiksi olennaisuusarvion kautta,

jolloin tällaiset omaan työvoimaan liittyvät olennaiset tiedot kannattaa raportoida yrityksen kestävyysraportissa, vaikka ne ylittäisivät S1-standardin vaatimukset.

S1-standardissa keskitytään vahvasti raportoimaan sukupuolten välisiä työntekijämääriä ja koska Yritys X toimii miesvaltaisella teknisen kaupan alalla tämä voi helposti antaa Yritys X:n palkkauskäytännöistä naisia syrjivän kuvan, vaikka Yritys X:lle on työnantajana tärkeintä palkata parhaat työntekijät tehtävään, sukupuoleen katsomatta (Asiantuntija 1). Tästä syystä olisi suoriteltavaa, että Yritys X:n työntekijöiden sukupuolten välisiä osuuksia ilmoitettaessa tuotaisiin esiin myös tietoa esimerkiksi alalla keskimäärin työskentelevien naisten osuuksista, joka antaa täsmällisemmän kuvan alalla vallitsevasta työntekijämarkkinatilanteesta.

Kestävyysraportoinnin kehityksen kannalta voidaan myös todeta Yritys X aikaisemman vastuullisuusraportoinnin olleen oikealla suunnalla S1-standardin tietojen raportoinnin kanssa, sillä yrityksen aiemmille vastuullisuusraporteilleen valitsemista 7 omaa työvoimaa käsittelevästä mittarista 6 kattaa kokonaan tai osittain joitakin S1-standardin pakollisia tietopisteitä. Ainoa standardin ulkopuolelle jäävä mittari aiemmilta vastuullisuusraporteilta on henkilöstön tyytyväisyyttä käsittelevä mittari, joka kuitenkin itsessään on tärkeä henkilöstön kokonaisvaltaisesta hyvinvoinnista kertova tieto. Tämä Yritys X kannattaa jatkossakin sisällyttää uuteen ESRS:n mukaiseen kestävyysraporttiin, vaikka se ei ole pakollisena vaatimuksena S1-standardissa.

6.4 Opinnäytetyöprojektin arviointi

Kokonaisuudessaan opinnäytetyöprojekti oli opettavainen kokemus, jossa pääsin hyödyntämään aiemmin kartuttamiani tietoja ja taitoja opintojen sekä työkokemuksieni kautta. Opinnäytetyöprojektiä tuki aiempi työkokemukseni Yritys X:n tietojen ja henkilökunnan parissa, mikä auttoi yrityksen tiedonkulun prosessien hahmottamisessa sekä asiantuntijoiden kontaktoimisessa haastatteluita varten. Tutkimuksen aineistonkeruuta helpottivat myös Yritys X:n avuliaat asiantuntijat, jotka mielellään vinkkasivat muita haastateltavia sekä raivasivat kalentereistaan aikaa haastatteluille. Asiantuntijoiden kiireellisyydestä johtuen haastatteluiden toteuttaminen venyi alun perin suunniteltua pidemmälle aikavälille. Aikataulun venyttäminen kuitenkin mahdollisti kaikkien oleellisten asiantuntijoiden haastattelemisen sekä tärkeiden tietojen olemassaolon selvittämisen aina viimeiseen haastatteluun saakka.

Opinnäytetyöprojektiin tuotti haasteita myös lopullisten ESRS-standardien venynyt julkaisuajankohta, joka muutti useaan otteeseen opinnäytetyön tarkkaa aihetta. Standardien julkaisuun liittyvä kiireellisyys näkyi myös muun muassa S1-standardin käänöksissä. Suurin osa suomennetusta standardista oli käännetty oikein, mutta muutamien tietopisteiden kohdalla oli huomattavissa tilanteita, joissa tietopisteen perusajatus oli muuttunut tai se oli vaikeasti

ymmärrettävissä. Lisäksi verratessa S1-standardia muihin standardeihin ilmeni eroavaisuuksia tiedonantovaatimuksien sekä soveltamisvaatimuksien termien käytössä, jotka jostain syystä olivat erilaisia vain S1-standardien kohdalla, mutta samoja kaikissa englanninkielisissä standardeissa.

Kokonaisuudessaan nämä eroavaisuudet olivat kuitenkin vähäisiä ja helposti korjattavissa englanninkielisen standardien pohjalta GAP-analyyysiin, mutta isossa kuvassa ne herättivät epäilyksiä koko standardien oikeellisuudesta. Mikäli standardien viralliset käännökset oli tehty kiireellä, asioita on voinut jäädä huomioimatta myös alkuperäisissä englanninkielisissä standardeissa. Muita aikataulullisia haasteita opinnäytetyön valmistumiseen toivat myös osa-aikainen työskentely samanaikaisesti opinnäytetyön projektin kanssa. Vaikka opinnäytetyön aikatauluttaminen lopulta aiheutti haasteita, sen alkuperäinen aikataulu piti pääsääntöisesti ja työ saatiin valmistumaan sille asetettujen pakollisten aikamääreiden puitteissa.

Opinnäytetyön tekemistä ja aikataulussa pysymistä tukivat aiheeseen tutustuminen ja tutkimuksen suunnittelu etukäteen. Vastuullisuus sekä vastuullisuusraportointi olivat mielenkiintoisia aihealuita, johon olin ehtinyt jo tutustua hieman opintojeni kautta. Tämä samalla tuki opinnäytetyön tekemistä, koska aiheeseen tutustumista ei tarvinnut aloittaa tyhjästä. Vaikka itse opinnäytetyön rakenne muuttui työn edetessä useampaan kertaan, tarkat aihealueet sekä tutkimuskysymykset auttoivat selkeyttämään opinnäytetyön sisältöä näissä tilanteissa. Hyvä aiheeseen tutustuminen auttoi myös haastatteluissa toimimaan S1-standardin asiantuntijana ja tarjoamaan haastatelluille asiantuntijoille tarvittavat taustatiedot standardista.

Omana henkilökohtaisena tavoitteenani oli luoda selkeä opinnäytetyö, joka selkeyttää ja konkretisoi vastuullisuus- ja kestävyysraportoinnissa käytettävään epäselvää ammattisanastoa, jotta myös lukijoille, joille kestävyysraportointi ei ole ennestään tuttua, jää selkeä kuva tutkimuksessa käsiteltävistä aiheista. Koen opinnäytetyön onnistuneen tässä varsinkin selventämisen työkaluina käytettyjen kuvien avulla, jotka avasivat työssä käsiteltyjä kokonaisuuksia. Kaiken kaikkiaan opinnäytetyöprosessi oli opettavainen kokemus, jonka avulla sain kokemusta vastaavanlaisten tutkimuksen tekemisestä ja pääsin tutustumaan tarkemmin kestävyysraportointiin, siihen liittyviin monimutkaisiin säädöksiin sekä raportoinnin järjestämiseen käytännössä.

Koska kestävyysraportointi ovat sen verran uusi raportointivaatimus, aiheessa riittää paljon tutkittavaa nyt ja tulevaisuudessa. Yritys X:n näkökulmasta toteutettua tutkimusta voidaan jatkaa toistamalla se muiden ESRS-standardin kohdalla tai laajentamalla tutkimus valmiin ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportin laadintaan. Euroopan komissio suunnittelee tulevaisuudessa julkaisevansa toimialakohtaiset ESRS-standardien raportointivaatimukset, joiden julkaisemisen jälkeen voidaan myös tutkia Yritys X:n sen hetkistä kestävyysraportoinnin

vastaavuutta toimialakohtaisten ESRS-standardien raportointivaatimuksia. Samanlaisia tutkimuksia voidaan myös toteuttaa esimerkiksi saman konsernin muista tytäryhtiöissä.

Lähteet

Council of the European Union 21.6.2022. New rules on corporate sustainability reporting: provisional political agreement between the Council and the European Parliament. Press Release. Luettavissa: [New rules on corporate sustainability reporting: provisional political agreement between the Council and the European Parliament - Consilium \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/press-room/content/12320220621_en). Luettu: 8.11.2023.

Eduskunta s.a. Lainsäädäntö. Luettavissa:

https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kotimainen_oikeus/kotimaiset-oikeuslahteet/Sivut/Lainsaadanto.aspx. Luettavissa: 9.12.2023.

EFRAG 2023. ESRS S1 Own workforce, Basis for conclusions. Luettavissa: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FBFC_ESRS%2520S1%2520Own%2520workforce.pdf. Luettu: 29.10.2023.

European Commission s.a. a. Sustainability-related disclosure in the financial services sector.

Luettavissa: https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/disclosures/sustainability-related-disclosure-financial-services-sector_en. Luettu: 16.12.2023.

European Commission s.a. b. Corporate sustainability reporting. Luettavissa: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en. Luettu: 6.11.2023.

European Commission 21.4.2021. EU Sustainable Finance, April package. Luettavissa: [sustainable-finance-communication-factsheet_en.pdf \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/sustainable-finance-communication-factsheet_en.pdf). Luettu: 7.11.2023.

European Commission 26.7.2022. Political agreement on Corporate Sustainability Reporting Directive will improve the way firms report sustainability information. Luettavissa:

<https://ec.europa.eu/newsroom/fisma/items/754701/en>. Luettu: 8.11.2023.

Euroopan komissio s.a. EU-lainsäädännön tyypit. Luettavissa:

https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_fi. Luettu: 9.12.2023.

Euroopan parlamentti 7.11.2023. EU:n taksonomia määrittää kriteerit vihreälle rahoitukselle.

Luettavissa: <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/headlines/economy/20200604STO80509/eu-n-taksonomia-maarittaa-kriteerit-vihrealle-rahoitukselle>. Luettu: 16.12.2023.

Euroopan parlamentti 8.9.2022. Mitä hiilineutraalius tarkoittaa ja miten se saavutetaan 2050

mennessä? Luettavissa: <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/headlines/society/20190926STO62270/mita-hiilineutraalius-tarkoittaa-ja-miten-se-saavutetaan-2050-mennessa>. Luettu: 15.12.2023.

Euroopan unioni 6.7.2022. Yleinen tietosuoja-asetus. Luettavissa:

https://europa.eu/youreurope/business/dealing-with-customers/data-protection/data-protection-gdpr/index_fi.htm. Luettu: 14.10.2023.

Euroopan unionin neuvosto 10.11.2023 Euroopan vihreän kehityksen ohjelma. Luettavissa:

<https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/green-deal/>. Luettu: 15.12.2023.

Flick, U. 2022. Doing interview research: The essential how to guide. SAGE Publications Ltd. Lontoo.

Fredman, J. 3.10.2022. ESG-raportointi eli vastuullisuusraportointi pähkinänkuoressa. Tilisanomat.

Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/talousohjaus/esg-raportointi-eli-vastuullisuusraportointi-pahkinankuoressa>. Luettu: 16.10.2023.

Gokten, S., Ozerhan Y. & Gokten, P. 2022. The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. s. 99-117. Luettavissa: https://www.researchgate.net/publication/342936097_The_historical_development_of_sustainability_reporting_a_periodic_approach.

Luettu: 14.11.2023.

GRI s.a. Standards. Luettavissa: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>. Luettu: 16.10.2023.

Günther, K. & Hasanen, K. s.a. Johdanto: tutkimuksen kulku. Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampereen Yliopiston Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Luettavissa:

<https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/laadullisen-tutkimuksen-prosessi/tutkimuksen-kulku/>. Luettu: 20.12.2023.

HE 20/2023 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

Hanna, K. T. & Sales, F. s.a. Gap analysis. TechTarget. Luettavissa:

<https://www.techtarget.com/searchcio/definition/gap-analysis>. Luettu: 18.11.2023.

Harmaala, M. & Jallinoja, N. 2012. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Sanoma Pro. Helsinki.

Helenius, M. 14.6.2023. Ota vastuullisuusraportoinnin viitekehys haltuun. Taitotalo blogi.

Luettavissa: <https://www.taitotalo.fi/artikkelit/ota-vastuullisuusraportoinnin-viitekehukset-haltuun>.

Luettu: 9.12.2023.

Henisz, W., Koller, T. & Nutall, R. 14.11.2019. Five ways that ESG creates value. McKinsey Quarterly. Luettavissa: <https://www.mckinsey.com/capabilities/strategy-and-corporate-finance/our-insights/five-ways-that-esg-creates-value>. Luettu: 16.10.2023.

Hyväri, S. & Vuokila-Oikonen, P. 2020. Tutkimus- ja keittämistyön luotettavuus. Luettavissa: <https://libguides.diak.fi/c.php?q=670543&p=4760642#kvali>. Luettu: 20.12.2023.

Hyvärinen, M., Aho, A. L., Nikander, P. & Ruusuvoori, J. 2017. Tutkimushaastattelun käsikirja. Vastapaino. Tampere. E-kirja. Luettu: 19.11.2023.

Hägglom, J. & Heino, J-M. 14.8.2023. Kestävyyseraportointi ja tuleva CSR-direktiivi. Tuokko. Luettavissa: https://tuokko.fi/kestavyysraportointi-ja-tuleva-csr-direktiivi/?vgo_ee=nbtkSD6cL%2FGXaCenZzThOASM2iThHrIYEX5%2BobitqjO7SZRVqXAcI3CE%2FWU%3D%3AYjK6CHpnhou5l69i8KKAOZmQIE0xmtSC. Luettu: 5.11.2023.

IAASB s.a. International Standard on Auditing 320. Luettavissa: <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/A019%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20320.pdf>. Luettu: 25.11.2023.

Juutinen, S. 2016. Strategisen yritysvastuun käsikirja. Talentum Pro. Helsinki.

Jyväskylän yliopisto 28.10.2021. Laadullinen tutkimus. Luettavissa: <https://koppa.iyu.fi/avoimet/hu/m/enetelmapolkujamenetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus>. Luettu: 20.12.2023.

Kaarto, E. 19.10.2023. Vastuullisuus ja ESG-raportointi murroksessa – mihin yritysten on varauduttava?. Procountorin blogi. Luettavissa: <https://procountor.fi/blogi/vastuullisuus/>. Luettu: 16.10.2023.

Kalliokoski, S. 9.6.2023a. Kestävyyseraportointidirektiivi (CSRD): ESRS1 + ESRS2 & olennaisuusanalyysi - 1 CSRD:n tärkeimmät asiat. Eduhouse. Video. Katsottavissa: <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutuskokonaisuudet/70415384-esrs-1-ja-2-ja-olennaisuusanalyysin-vaiheet/70415203-esrs-1-ja-2-ja-olennaisuusanalyysin-vaiheet>. Katsottu: 18.9.2023.

Kalliokoski, S. 9.6.2023b. Kestävyyseraportointidirektiivi (CSRD): ESRS1 + ESRS2 & olennaisuusanalyysi - 3 Kaikille pakolliset yleiset vaatimukset ESRS 1 ja yleiset tiedot ESRS 2. Eduhouse. Video. Katsottavissa: <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutuskokonaisuudet/70415384-esrs-1-ja-2-ja-olennaisuusanalyysin-vaiheet/71375001-kestavyysraportointidirektiivi-csrd-esrs1-esrs2-olennaisuusanalyysi-3-kaikille-pakolliset-yleiset-vaatimukset-esrs-1-ja-yleiset-tiedot-esrs-2>. Katsottu: 18.9.2023.

Karppinen, R. 3.1.2023. CSRD ja kestävyysraportointi – 5 + 1 vinkkiä valmistautumiseen. Tofortune. Luettavissa: <https://tofuture.fi/csrd-ja-kestavyysraportointi-5-1-vinkkia>. Luettu: 25.11.2023.

Karppinen, R. 8.8.2023. Kestävyysraportoinnin uudet ESRS-standardit on julkaistu. Tofuture. Luettavissa: <https://tofuture.fi/uudet-esrs-standardit-julkaistu>. Luettu: 5.9.2023.

Koipijärvi, T. & Kuvaja, S. 2020. Yritysvastuu 2.0: Johtamisen uusi normaali. 2. uudistettu painos. Kauppakamari. Helsinki.

KPMG 2023a. Get ready for the next wave of ESG reporting. Luettavissa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/01/csrd-thought-leadership.pdf>. Luettu: 5.11.2023.

KPMG 2023b. Get ready for European Sustainability Reporting Standards, Understanding the first set of draft ESRSs. Luettavissa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/07/talk-book-get-ready-for-esrs.pdf>. Luettu: 26.7.2023.

KPMG s.a. Näkökulma yritysvastuuseen ja kestävään rahoitukseen. Luettavissa: <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2022/09/nakokulmia-yritysvastuuseen-ja-kestavaan-rahoitukseen.html>. Luettu: 27.12.2023.

Kurittu, K. 2018. Yritysvastuuraportointi. Kiinnostavan viestinnän käsikirja. Alma Talent. Helsinki.

Laine, R. 10.9.2018. Tilintarkastaja on varmentamisen ammattilainen. Suomen tilintarkastajat. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastaja-on-varmentamisen-ammattilainen/>. Luettu: 5.11.2023.

Liappis, H., Pentikäinen, M. & Vanhala, A. 2019. Menesty yritysvastuulla: Käsikirja kokonaisuuteen. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Liappis, H. 29.3.2023. Olennaisuusarviointi – mitä ja miksi?. ST-Akatemia. Luettavissa: <https://stakatemia.fi/blogit/olennaisuusarviointi-mita-ja-miksi/>. Luettavissa: 25.11.2023.

LIITE 1 C(2023) 5303 final, annettu 31 päivänä heinäkuuta 2023, asiakirjaan Komission delegoitu asetus (EU) .../... Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta (ESRS-standardit). Luettavissa: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12481-2023-ADD-1/FI/pdf>. Luettu: 18.9.2023.

LIITE 2 C(2023) 5303 final, annettu 31 päivänä heinäkuuta 2023, asiakirjaan Komission delegoitu asetus (EU) .../... Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä

kestävyyseraportointistandardien osalta (ESRS-standardit). Luettavissa:

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12481-2023-ADD-2/FI/pdf>. Luettu: 18.9.2023.

Niskala, M. 13.12.2022. Kestävyyseraportointidirektiivi astuu voimaan – yritysten ja yhteiskunnan tilivelvollisuussuhteesta lakisäätöistä. PwC. Luettavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/kestavyysraportointidirektiivi-astuu-voimaan-yritysten-ja-yhteiskunnan-tilivelvollisuussuhteesta-lakisateista>.

Luettu: 16.10.2023.

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

Patentti- ja rekisterihallitus 6.12.2022. PIE-tilintarkastusten markkinarakenteen Suomessa 2021.

Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/markkinaseurantaraportit/tilintarkastusalan_markkinaseurantaraportti_2021/pie-tilintarkastusten_markkinarakenteen_suomessa_2021.html. Luettu: 26.7.2023.

Peill, E. 1.12.2022. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (NFRD). ST-Akatemian ESG-palvelu. Luettavissa: <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>. Luettu: 9.11.2023.

Peltier, T. R. 2010. Information security risk analysis. 3. painos. CRC Press. Boca Raton.

Puusa, A., Juuti, P., & Aaltio, I. 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus. Helsinki. E-kirja. Luettu: 20.12.2023.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. s.a. Tutkimussuunnitelma. KvantimOTV

Menetelmäopetuksen tietovaranto. Luettavissa: https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L2_4.html. Luettu: 20.12.2023.

Sertifiointi s.a. Mitä sertifiointi on? Luettavissa: <https://sertifiointi.com/sertifiointi/>.

Luettu: 19.12.2023.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

Työ- ja elinkeinoministeriö s.a. Vastuullisuusraportointi. Luettavissa: <https://tem.fi/vastuullisuusraportointi>. Luettu: 9.11.2023.

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

Liitteet

Liite 1. GAP-analyysin runko

Tietovaatimus		Tulos	Lisätieto	Lähde	Esteet	Keinot
SBM-2 Oman työvoiman edut ja näkemykset						
12.	Vastatessaan ERS 2 SBM-2:een yrityksen on ilmoitettava, miten sen oman työvoiman edut, näkemykset ja oikeudet, mukaan lukien heidän ihmisoikeuksiensa kunnioittaminen, otetaan huomioon yrityksen strategiassa ja liiketoimintamallissa.					
ESRS 2 SBM-2	45. c	Tapauksen mukaan muutokset sen strategiaan ja/tai liiketoimintamalliin, mukaan lukien: i. miten yritys on muuttanut tai ennakoit muuttavansa strategiaansa ja/tai liiketoimintamalliaan ottaakseen huomioon sidosryhmiensä edut ja näkemykset; ii. mahdolliset suunnitellut jatkotoimet ja niiden toteutuksen aikataulu; ja iii. muuttavatko nämä toimet todennäköisesti suhteita sidosryhmiin ja niiden näkemyksiä				
ESRS 2 SBM-2	45. d	Tiedotetaanko hallinto-, johto- ja valvontaelimille vaikutusten kohteena olevien sidosryhmien näkemyksiä ja eduista yrityksen kestävytyteen liittyvien vaikutusten osalta ja miten.				
SBM-3 Olennaiset IRO:t ja niiden vuorovaikutus						
	13. a	ESRS 2 IRO-1:ssä Kuvaus olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamis- ja arviointiprosesseista yksilöityjen omaan työvoimaan kohdistuvien tosiasiallisten ja mahdollisten vaikutusten osalta: i) johtuvatko ne yrityksen strategiasta ja liiketoimintamallista tai ovat yhteydessä niihin ja kuinka, sekä ii) otetaanko ne huomioon yrityksen strategiassa ja liiketoimintamallissa ja myötävaikuttavatko ne niiden mukauttamiseen ja kulunka				
	13. b	Yrityksen olennaisten riskien ja mahdollisuuksien, jotka johtuvat vaikutuksista ja riippuvuuksista omasta työvoimasta, ja sen strategian ja liiketoimintamallin välinen suhde				
	14.	Täyttyessään 48 kohdan vaatimukset yrityksen on ilmoitettava, kuuluvatko kaikki sen omaan työvoimaan lukeutuvat henkilöt, joihin yritys voi olennaisesti vaikuttaa, niiden tietojen piiriin, jotka se on julkistanut ERS 2:n mukaisesti. Näihin olennaisiin vaikutuksiin on sisällyttävä vaikutukset, jotka liittyvät yrityksen omaan toimintaan ja arvoketjuun, myös sen tuotteiden tai palvelujen kautta sekä sen liikesuhteiden kautta. Lisäksi yrityksen on ilmoitettava seuraavat tiedot:				
	14. a	Lyhyt kuvaus sen omaan työvoimaan kuuluvien sellaisten työsuhteisten työntekijöiden ja muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden tyypeistä, joihin yrityksen toiminnasta kohdistuu olennaisia vaikutuksia, ja tarkennus, ovatko he työsuhteisia työntekijöitä, itsenäisiä ammatinharjoittajia vai pääasiallisesti työllistämistoimintaa harjoittavien kolmansien yritysten toimittamia henkilöitä				
	15.	Kuvattessaan omaan työvoimaansa kuuluvien henkilöiden päätyyppijä, joihin kohdistuu tai voisi kohdistua kielteisiä vaikutuksia, yrityksen on ERS 2 IRO 1:ssä vahvistetun olennaisuutta koskevan arvioinnin perusteella ilmoitettava, miten se on hankkinut käsityksen siitä, miten työntekijöihin, joilla on erityisiä ominaisuuksia, työntekijöihin, jotka työskentelevät tietyissä yhteyksissä tai työntekijöihin, jotka suorittavat tietyjä tehtäviä, kohdistuu suurempi riski joutua kärsimään vahinkoa				
	14. b	Kun on kyse olennaisista kielteisistä vaikutuksista, joko i) ovatko ne laajalle levinneitä vai systemaattisia tilanteissa, joissa yritys toimii (esimerkiksi lapsityövoiman tai pakkotyön käyttö tietyissä maissa tai tietyillä alueilla EU:n ulkopuolella), tai ii) liittyvätko ne yksittäisiin tapauksiin (esimerkiksi teollisuusuonnettomuus tai öljyvuoto)				
	14. c	Jos on kyse olennaisista myönteisistä vaikutuksista, lyhyt kuvaus toimista, joilla on myönteisiä vaikutuksia, ja yrityksen omaan työvoimaan kuuluvien sellaisten työsuhteisten työntekijöiden ja muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden tyypeistä, joihin kohdistuu tai voisi kohdistua myönteisiä vaikutuksia; yritys voi myös ilmoittaa, ilmenevätkö myönteiset vaikutukset tietyissä maissa tai tietyillä alueilla				
	14. d	Kaikki olennaiset riskit ja mahdollisuudet, joita yritykselle aiheutuu sen omaan työvoimaan kohdistuvista vaikutuksista ja riippuvuuksista sen omasta työvoimasta				
	14. e	Mahdolliset olennaiset vaikutukset yrityksen omaan työvoimaan, joita saattaa aiheuttaa siirtymäsuunnitelmista, joilla pyritään vähentämään kielteisiä ympäristövaikutuksia ja saavuttamaan vihreämmät ja ilmastoneutraalit toiminnot, mukaan lukien tiedot yrityksen omaan työvoimaan kohdistuvista vaikutuksista, jotka johtuvat yrityksen suunnitelmista ja toimista hiilipäästöjen vähentämiseksi kansainvälisten sopimusten mukaisesti. Vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia ovat muun muassa rakenneuudistukset ja työpaikkojen menetykset sekä uusien työpaikkojen luomisesta ja uudelleen koulutuksesta tai täydennyskoulutuksesta johtuvat mahdollisuudet				
	14. f	Toiminta, johon liittyy merkittävä pakkotyön käyttöä koskeva riski, joka johtuu i. toiminnan tyyppistä (kuten tuotantolaitos); tai ii. maista tai maantieteellisistä alueista, joissa toiminta katsotaan riskialttiiksi				
	14. g	Toiminta, johon liittyy merkittävä lapsityövoiman käyttöä koskeva riski, joka johtuu i. toiminnan tyyppistä (kuten tuotantolaitos); tai ii. maista tai maantieteellisistä alueista, joissa toiminta katsotaan riskialttiiksi				
	16.	Yrityksen on ilmoitettava, mitkä sen omaan työvoimaan kuuluviin henkilöihin kohdistuvista vaikutuksista ja riippuvuuksista mahdollisesti aiheutuvista olennaisista riskeistä ja mahdollisuuksista liittyvät tietyihin ihmisryhmiin (esimerkiksi tietyt ikäryhmät tai tietyssä tuotantolaitoksessa tai maassa työskentelevät henkilöt) eikä koko sen omaan työvoimaan (esimerkiksi yleinen palkan alentaminen tai koulutus, jota tarjotaan kaikille sen omaan työvoimaan kuuluville henkilöille)				
S1-1 Toimintaperiaatteet						
	19.	Julkistamisvaatimuksen 17 kohdassa edellytettävien julkistettavien tietojen on sisällettävä tiedot yrityksen toimintaperiaatteista, jotka koskevat sen omaan työvoimaan liittyvien olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaa ERS 2 MDR-P:n Kestävyysseikkojen hallitsemiseksi vahvistetut toimintaperiaatteet mukaisesti. Lisäksi yrityksen on täsmennettävä, kattavatko nämä toimintaperiaatteet sen omaan työvoimaan kuuluvat tietyt ryhmät vai koko sen omaan työvoiman				
	20.	Yrityksen on kuvattava omaan työvoimansa kannalta merkitykselliset ihmisoikeuspoliittiset sitoumuksensa, mukaan lukien prosessit ja mekanismit, joilla seurataan yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevien YK:n ohjaavien periaatteiden, työelämän perusperiaatteista ja -oikeuksista annetun ILO:n julistuksen ja, monikansallisisille yrityksille annettujen OECD:n toimintaohjeiden noudattamista. Yrityksen on keskityttävä julkistettavissa tiedoissa seikkoihin, jotka ovat olennaisia suhteessa seuraaviin seikkoihin, sekä yleiseen toimintatapaansa, joka koskee seuraavia seikkoja a) sen omaan työvoimaan kuuluvien henkilöiden ihmisoikeuksien, myös työelämäoikeuksien, kunnioittaminen; b) yhteydenpito sen omaan työvoimaan kuuluvien henkilöiden kanssa; ja c) toimenpiteet ihmisoikeusvaikutusten korjaamiseksi ja/tai korjaamisen mahdollistamiseksi				
	21.	Yrityksen on ilmoitettava, vastaavatko sen omaa työvoimaa koskevat toimintaperiaatteet kansainvälisesti tunnustettuja välineitä, mukaan lukien YK:n ohjaavat periaatteet yritysten ihmisoikeusvastausta				
	22.	Yrityksen on ilmoitettava, käsitelläänkö sen omaa työvoimaa koskevissa toimintaperiaateissa nimenomaisesti ihmiskauppaa, pakkotyötä ja lapsityövoiman käyttöä				
	23.	Yrityksen on ilmoitettava, onko sillä työtapatarmien ehkäisyä koskeva politiikka tai johtamisjärjestelmä				

24. a	Onko sillä erityisiä toimintaperiaatteita, joilla pyritään poistamaan syrjintä, myös häirintä ja edistämään yhtäläisiä mahdollisuuksia, ja muita tapoja edistää monimuotoisuutta ja inklusiota						
24. b	Onko seuraavat syrjinnän perusteet erityisesti otettu huomioon toimintaperiaatteissa: rotu ja etninen alkuperä, ihonväri, sukupuoli, sukupuolinen suuntautuminen, sukupuoli-identiteetti, vammaisuus, ikä, uskonto, poliittiset mielipiteet, kansallinen tai yhteiskunnallinen alkuperä sekä muut unionin sääntelyn ja kansallisen lainsäädännön soveltamisalaan kuuluvat syrjinnän muodot						
24. c	Onko yrityksellä erityisiä toimintaperiaatteisiin liittyviä sitoumuksia, jotka koskevat inklusiota tai positiivista toimintaa sellaisten henkilöiden hyväksi, jotka kuuluvat yrityksen omassa työvoimassa erityisen haavoittumiselle alttiin ryhmisiin, ja jos on, mitä nämä sitoumukset ovat						
24. d	Pannaanko nämä toimintaperiaatteet täytäntöön erityisillä menettelyillä sen varmistamiseksi, että syrjintää ehkäistään, lievennetään ja siihen puututaan heti, kun se havaitaan, ja yleisesti monimuotoisuuden ja inklusion edistämiseksi sekä miten tämä toteutetaan						

S1-2 Yhteydenpito omaan työvoimaan

27.	Yrityksen on ilmoitettava, otetaanko sen oman työvoiman näkökannat huomioon päätöksissä tai toimissa, joilla pyritään hallitsemaan yrityksen omaan työvoimaan kohdistuvia tosiasiallisia ja mahdollisia vaikutuksia, ja jos otetaan, niin miten						
27. a &	Tapahtuuko yhteydenpito suoraan yrityksen oman työvoiman tai työntekijöiden edustajien kanssa						
AR 24. c	Toteutetaanko yhteydenpitoa organisaation tasolla vai alemmalla tasolla, kuten toimipaikan tai hankkeen tasolla, ja jälkimmäisessä tapauksessa, miten yhteydenpidosta saatavat tiedot on keskitetty						
27. b &	Yhteydenpidon vaiheet, tyyppi ja tiheys						
AR 24. a	Yhteydenpidon tyyppi (esimerkiksi tiedottaminen, kuuleminen tai osallistuminen) ja sen tiheys (esimerkiksi jatkuva, neljännesvuosittain tai vuosittain)						
27. c	Yrityksessä sellaisessa korkeimmassa asemassa toimivan henkilön tehtävä ja asema, jolla on operatiivinen vastuu varmistaa, että yhteydenpito tapahtuu ja että tulokset otetaan huomioon yrityksen toimintatavoissa						
27. d	Tapauksen mukaan yleinen puitesopimus tai muut sopimukset, jotka yrityksellä on työntekijöiden edustajien kanssa ja jotka liittyvät sen oman työvoiman ihmisoikeuksien kunnioittamiseen, mukaan lukien tarvittaessa selvitys siitä, miten sopimus antaa yritykselle mahdollisuuden saada käsitys sen oman työvoiman näkökannoista						
AR 24. b	Miten palaute kirjataan ja sisällytetään päätöksentekoon ja miten työvoimaan kuuluvat henkilöt saavat tietoa siitä, miten heidän antamansa palaute on vaikuttanut päätöksiin						
AR 24. d	Yhteydenpitoon osoitetut resurssit (esimerkiksi taloudelliset tai henkilöresurssit): ja						
AR 24. e	Miten yritys pitää yhteyttä työvoimaansa kuuluvien henkilöiden ja työntekijöiden edustajien kanssa sen oman työvoimaan kohdistuvista vaikutuksista, jotka johtuvat hiilipäästöjen vähentämisestä ja siirtymisestä vihreämpiin ja ilmastoneutraaleihin toimintoihin. Tällaisia vaikutuksia ovat erityisesti rakenneuudistus, työpaikkojen väheneminen tai lisääntyminen, koulutus ja täydennys-/uudelleenkoulutus, sukupuolten tasa-arvo ja sosiaalinen tasa-arvo sekä terveys ja turvallisuus						

S1-3 Epäkohtien ilmoituskanavat

32. a	Yrityksen yleiset toimintatavat ja prosessit epäkohtien korjaamiseksi tai korjaamisen edistämiseksi henkilöstöön kohdistuvissa olennaisesti kielteisissä vaikutuksissa, sekä arvioidaanko tehtyjen korjauskeinojen olleen tehokkaita ja miten						
32. b	Yrityksen käyttöön ottamat erityiset kanavat, joiden avulla sen oma työvoima voi tuoda esiin huolenaiheitaan tai tarpeitaan suoraan yritykselle ja saada niitä käsitellyiksi, mukaan lukien tieto siitä, ovatko kanavat yrityksen itsensä perustamia ja/tai kolmansien osapuolten mekanismien osallistumisen kautta perustettuja						
32. c	Onko valitusmekanismeja työntekijöihin liittyvien asioiden käsittelemiseksi						
AR 30.	Yrityksen on kunkin olennaisen vaikutuksen osalta harkittava, voivatko sen oman työvoimaan kuuluvat henkilöt, joihin vaikutukset voivat kohdistua, ja työntekijöiden edustajat käyttää kanavia sen yrityksen tasolla, jonka palveluksessa he ovat tai joihin heidät on palkattu työskentelemään. Asiaankuuluvia kanavia voivat olla vihjepuhelimet, ammattiliitot (jos työvoimaan kuuluvat henkilöt kuuluvat niihin) tai yritysneuvostot taikka asianomaisen yrityksen tai kolmannen osapuolen käyttämät muut valitusmekanismit						
32. d.	Yrityksen prosessit, joiden avulla se tukee tällaisten kanavien saatavuutta oman työvoimansa työpaikalla						
32. e	Miten seurataan esiin tuottajia ja käsitellyjä kysymyksiä, sekä varmistaa kanavien tehokkuuden, mm. osallistamalla niitä sidosryhmiä, jotka ovat kanavien suunniteltuja käyttäjiä						
33.	Yrityksen on ilmoitettava, arvioiko se ja miten se arvioi, että omaan työvoimaan kuuluvat henkilöt ovat tietoisia näistä rakenteista tai prosesseista ja luottavat niihin keinona tuoda esiin huolenaiheitaan tai tarpeitaan ja saada ne käsitellyiksi. Lisäksi yrityksen on ilmoitettava, onko sillä käytössä toimintaperiaatteet, jotka koskevat kyseisiä rakenteita tai prosesseja käyttävien henkilöiden, myös työntekijöiden edustajien, suojelua vastatoimilta. Jos tällaiset tiedot on julkaistu ESR5 G1-1:n mukaisesti, yritys voi viitata kyseisiin tietoihin						

S1-4 Toimien toteuttaminen ja niiden vaikuttavuus

38. a	Mitä toimia on toteutettu, suunnitellaan tai parhaillaan toteutetaan kielteisten vaikutusten ehkäisemiseksi, lieventämiseksi tai korjaamiseksi						
38. b	Onko se toteutunut ja miten se on toteutunut toimia tarjotakseen tai mahdollistaakseen korjaavia toimia, jotka liittyvät todelliseen olennaiseen vaikutukseen						
38. c	Sen käytössä olevat mahdolliset muut toimet tai aloitteet, joiden ensisijaisena tarkoituksena on tuottaa myönteisiä vaikutuksia sen omalle työvoimalle						
38. d	Miten se seuraa ja arvioi näiden toimien ja aloitteiden vaikuttavuutta tulosten tuottamisessa omalle työvoimalleen						
36.	Edellä olevan 36 kohdan osalta yrityksen on kuvattava prosessit, joiden avulla se yksilöi, mitä toimia tarvitaan ja mitkä ovat asianmukaisia, jotta se voi vastata yrityksen omaan työvoimaan kohdistuviin erityisiin tosiasiallisiin tai mahdollisiin kielteisiin vaikutuksiin						
41.	Yrityksen on ilmoitettava, varmistaako se ja miten se varmistaa, että sen omat käytännöt eivät aiheuta sen oman työvoimaan kohdistuvia olennaisia kielteisiä vaikutuksia tai myötävaikuta niihin, mukaan lukien tarvittaessa sen käytännöt, jotka koskevat hankintoja, myyntiä ja tietojen käyttöä. Tähän voi sisältyä ilmoitus siitä, mitä toimintatapaa sovelletaan, kun olennaisten kielteisten vaikutusten estämisen tai lieventämisen ja muiden liiketoimintatapain välillä syntyy jännitteitä						

43.	Yrityksen on ilmoitettava, mitä resursseja sen olennaisten vaikutusten hallintaan on osoitettu, sekä tiedot, joiden avulla käyttäjät voivat saada käsityksen siitä, miten olennaisia vaikutuksia hallitaan						
40.	Olennaisten riskien ja mahdollisuuksien osalta yrityksen on kuvattava, a) mitä toimia suunnitellaan tai parhaillaan toteutetaan sellaisten olennaisten riskien lieventämiseksi, joita yritykselle aiheutuu sen oman työvoiman kohdistuvista vaikutuksista ja riippuvuuksista omasta työvoimasta, ja miten se seuraa toimien vaikuttavuutta käytännössä; ja b) mitä toimia suunnitellaan tai parhaillaan toteutetaan, jotta yritys voi hyödyntää olennaisia mahdollisuuksia oman työvoimansa suhteen						

S1-5 Tavoitteet							
44.	Yrityksen on ilmoitettava aikasidonnaiset ja tulossuuntautuneet tavoitteet, joita se voi olla asettanut koskien seuraavia: a) sen omaan työvoimaan kohdistuvien olennaisten kielteisten vaikutusten vähentäminen; ja/tai b) sen omaan työvoimaan kohdistuvien myönteisten vaikutusten edistäminen; ja/tai c) sen omaan työvoimaan liittyvien olennaisten riskien ja mahdollisuuksien hallinta						
47.	Yrityksen on julkistettava tavoitteiden asettamisprosessi, mukaan lukien se, tapahtuuko yrityksen yhteydenpito suoraan oman työvoiman tai työntekijöiden edustajien kanssa, ja kuinka se tapahtuu, seuraavissa asioissa: a) tällaisten tavoitteiden asettaminen; b) yrityksen toiminnan seuranta tavoitteiden valossa; ja c) yrityksen toiminnan tuloksena mahdollisesti saatujen kokemusten tai parannusten yksilöinti						
46.	Tiivistettyyn kuvaukseen tavoitteista, joilla hallitaan yrityksen omaan työvoimaan kohdistuvia olennaisia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia, on sisällyttävä ESRS 2 MDR-T:ssä määritellyt tietovaatimukset						
S1-6 Työsuhteiset työntekijät							
AR 55. T1	Työntekijöiden kokonaismäärät sukupuolen mukaan jaoteltuna: nainen, mies, ei ilmoitettu, muu (muu käytössä vain jos maassa voidaan reskiteröityä laillisesti neutraalilla sukupuolella)						
AR 55. T4	Työntekijöiden määrät (henkilömääränä tai kokoaikavastaavana ilmaistuna) sopimustyyppittain: - Vakinaiset - Määräaikaiset - Vaihtelevalla työajalla - Kokoaikaiset (vapaaehtoinen) - Osa-aikaiset (vapaaehtoinen) eriteltynä maan mukaan (jos yrityksellä vähintään 50 työntekijää maassa ja joka on osuutena vähintään 10% yrityksen työntekijöiden kokonaismäärästä)						
AR 55. T3	Työntekijöiden määrät (henkilömääränä tai kokoaikavastaavana ilmaistuna) sopimustyyppittain (vakinaiset, määräaikaiset, vaihtelevalla työajalla, kokoaikaiset (vapaaehtoinen), osa-aikaiset(vapaaehtoinen)) eriteltynä sukupuolen mukaan (nainen, mies, ei ilmoitettu)						
50.	Esitettävä ESRS 2:n Yleisesti julkistettavat tiedot 40 kohdan a alakohdan iii alakohdassa vaadittu tieto työsuhteisten työntekijöiden määrästä maantieteellisten alueiden mukaan						
AR 59.	Raportointikauden aikana lähteneiden työntekijöiden määrätiedot lopettamissyöttiin (vapaaehtoisesti lähteneet, irtisanotut, eläkkeelle siirtyneet, kuolleet työsuhteen aikana)						
50. c	Raportointikauden aikana lähteneiden työntekijöiden kokonaismäärä ja työntekijöiden vaihtuvuus raportointikaudella (esim. keskiarvolla ilmaistuna)						
50. d	Kuvaus tietojen kokoamisessa käytetyistä menetelmistä ja oletuksista, mukaan lukien se, ilmoitetaanko lukumäärät i. henkilömääränä vai kokoaikavastaavana ilmaistuna (mukaan lukien selvitys siitä, miten kokoaikavastavuus määritellään); ja ii. raportointikauden lopussa raportointikauden keskiarvona vai käyttäen jotain muuta menetelmää						
AR 58.	Yrityksen on annettava taustatiedot, jotka auttavat tietojen käyttäjiä tulkitsemaan tietoja						
S1-7 Muut kuin työsuhteiset työntekijät							
55. b	Selvitys tietojen kokoamisessa käytetyistä menetelmistä ja oletuksista, mukaan lukien se, ilmoitetaanko muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden lukumäärä i. henkilömääränä vai kokoaikavastaavana ilmaistuna (mukaan lukien selvitys siitä, miten kokoaikavastavuus määritellään); ja ii. raportointikauden lopussa raportointikauden keskiarvona vai käyttäen jotain muuta menetelmää						
55. c	Tapausten mukaan tietojen ymmärtämiseksi tarvittavien taustatietojen antaminen (esimerkiksi merkittävät vaihtelut yrityksen omaan työvoimaan kuuluvien muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden määrässä raportointikaudella sekä kuluvan ja edellisen raportointikauden välillä)						
S1-8 Työehtosopimukset							
60. a	Työehtosopimusten piiriin kuuluvien työsuhteisten työntekijöiden prosenttiosuus kaikista työsuhteisista työntekijöistä (Huomi! ei ole sama kuin ammattiliittoihin kuuluvien työntekijöiden osuus, sitä ei haluta selvittää)						
60. b	ETA-alueella: onko sillä yksi tai useampi työehtosopimus, ja jos on, tällaisen sopimuksen tai tällaisten sopimusten piiriin kuuluvien työsuhteisten työntekijöidensä kokonaisosuus kussakin maassa, jossa sillä on työntekijöitä merkittävä määrä eli henkilömääränä ilmaistuna vähintään 50 työsuhteista työntekijää, joka on osuutena vähintään 10 prosenttia yrityksen työsuhteisten työntekijöiden kokonaismäärästä						
63. a	Niiden työsuhteisten työntekijöiden kokonaisprosenttiosuus, jotka kuuluvat työntekijöiden edustuksen piiriin, ilmoitettuna maakohtaisesti kunkin sellaisen ETA-maan osalta, jossa yrityksellä on merkittävä määrä työntekijöitä (Huomi! ei ole sama kuin ammattiliittoihin kuuluvien työntekijöiden osuus, sitä ei haluta selvittää)						
S1-9 Ylimmän johdon sukupuoli- ja ikäjakauma							
AR 71.	Valmistellessaan ylimmän johdon sukupuolijakaumaa koskevien tietojen julkistamista yrityksen on käytettävä ylimmän johdon määritelmää, jonka mukaan se on yksi ja kaksi tasoa hallinto- ja valvontaelimiä alempana, jollei tätä käsitettä ole jo määritellyt yrityksen toiminnan yhteydessä, ja se poikkeaa edellisestä kuvauksesta. Tällöin yritys voi käyttää ylintä johtoa koskevaa omaa määritelmäänsä ja ilmoittaa tämän ja oman määritelmänsä						
66. a	Ylimmän johdon sukupuolijakauma lukumäärinä ja prosenttiosuksina						
66. b	Työsuhteisten työntekijöiden ikäjakauma: alle 30-vuotiaat, 30–50-vuotiaat ja yli 50-vuotiaat						
S1-10 Riittävä palkka							
69.	Yrityksen on ilmoitettava, maksetaanko yrityksen kaikille työsuhteisille työntekijöille riittävää palkkaa sovellettavien vertailuarvojen mukaisesti. Jos näin on, tämän ilmoittaminen riittää täyttämään tämän julkistamisvaatimuksen, eikä lisätietoja tarvita						
S1-11 Sosiaalinen suojele							
74.	Yrityksen on ilmoitettava, kuuluvatko kaikki sen työsuhteiset työntekijät sosiaalisen suojeleluun piiriin julkisten ohjelmien tai yrityksen tarjoamien etuuksien kautta sellaisten tulonmenetysten varalta, jotka johtuvat jostakin seuraavista merkittävistä elämäntapahtumista: a) sairaus; b) työttömyys alkaen siitä, kun oma työntekijä työskentelee yrityksessä; c) työssä saatu vamma ja työkyvyttömyys; d) Vanhempainvapaa: ja e) eläkkeelle siirtyminen. Jos näin on, tämän ilmoittaminen riittää täyttämään tämän julkistamisvaatimuksen, eikä lisätietoja tarvita						

S1-12 Vammaiset henkilöt							
79.	Ilmoitettava, mikä prosenttiosuus sen työsuhteista työntekijöistä on vammaisia henkilöitä, noudattaen tietojen keruuta koskevia oikeudellisia rajoituksia						
AR 76.	Antaessaan 77 kohdassa vaaditut vammaisia henkilöitä koskevat tiedot yrityksen on annettava kaikki taustatiedot, jotka ovat tarpeen tietojen ymmärtämiseksi ja sen ymmärtämiseksi, miten tiedot on koottu (menetelmä). Esimerkiksi tiedot vammaisten henkilöiden erilaisten oikeudellisten määritelmien vaikutuksista niissä maissa, joissa yrityksellä on toimintaa						
S1-13 Koulutusta ja taitojen kehittäminen							
AR 77.	Säännöllinen tuloksellisuuden arviointi määritellään työsuhteisen työntekijän ja hänen esimiehensä tuntemiin kriteereihin perustuvaksi arvioinniksi, joka suoritetaan vähintään kerran vuodessa siten, että työsuhteinen työntekijä tietää siitä. Arviointiin voi sisältyä työntekijän lähimmän esimiehen, vertaisryhmän tai laajemman työsuhteisten työntekijöiden joukon tekemä arviointi. Arviointiin voi osallistua myös henkilöstöosasto						
AR 77. a & b	a) tuloksellisuuden arviointien lukumäärä/osuus työsuhteista työntekijää kohti; ja b) arviointien lukumäärä suhteessa johdon tekemien tarkastelujen sovitettuun määrään						
83. a	Niiden työsuhteisten työntekijöiden prosenttiosuus, jotka osallistuivat säännöllisiin tulos- ja urakehitysarviointeihin; nämä tiedot on eriteltävä sukupuolen mukaan						
83. b	Työsuhteisten työntekijöiden koulutustuntien keskimääräinen lukumäärä työsuhteista työntekijää kohti ja sukupuolen mukaan eriteltynä						
S1-14 Terveyttä ja turvallisuutta koskevat mittarit							
88. a	Niiden yrityksen omaan työvoimaan kuuluvien henkilöiden prosenttiosuus, jotka kuuluvat yrityksen sellaisen työterveyden ja työturvallisuuden hallintajärjestelmän piiriin, joka perustuu oikeudellisiin vaatimuksiin ja/tai tunnustettuihin standardeihin tai ohjeisiin						
AR 83-88.	Työtapaturmien ja työperäisten terveysongelmien oikeaoppinen määrittely raportoinnissa?						
88. b	Työperäisistä vammoista ja työperäisistä terveysongelmista johtuvien kuolemantapausten lukumäärä (ilmoitettava myös yrityksen toimipaikoissa työskentelevistä muista työntekijöistä, kuten arvoketjun työntekijöistä, jos he työskentelevät yrityksen toimipaikoissa).						
88. c	Kirjattavien työtapaturmien lukumäärä ja osuus						
88. d	Yrityksen työsuhteisten työntekijöiden osalta sellaisten kirjattavaa työperäistä terveysongelmaa tapausten lukumäärä, joihin sovelletaan tietojen keruuta koskevia oikeudellisia rajoituksia						
88. e	Yrityksen työsuhteisten työntekijöiden osalta työperäisten vammojen ja työtaturmista johtuvien kuolemantapausten sekä työperäisten terveysongelmien ja niistä johtuvien kuolemantapausten vuoksi menetettyjen päivien lukumäärä						
AR 89.	Laskiessaan työperäisten vammojen suhdelkua yrityksen on jaettava vastaavien tapausten lukumäärä omaan työvoimaan kuuluvien henkilöiden tekemien työtuntien kokonaismäärällä kerrottuna 1 000 000:lla.						

S1-15 Perhevapaat							
93. a	Perhevapaaseen oikeutettujen työsuhteisten työntekijöiden prosenttiosuus						
93. b	Perhevapaata ottaneiden työsuhteisten työntekijöiden prosenttiosuus ja jakautuminen sukupuolen mukaan						
S1-16 Palkka ja kokonaisansiot							
97. a	Sukupuolten palkkaero, jolla tarkoitetaan nais- ja miespuolisten työsuhteisten työntekijöiden keskimääräisten palkkatasojen eroa ilmaistuna prosenttiosuutena miespuolisten työsuhteisten työntekijöiden keskimääräisestä palkkatasosta						
AR 99.	Antaessaan 97 kohdan a alakohdassa vaaditut tiedot yrityksen on annettava kaikki taustatiedot, jotka ovat tarpeen tietojen ymmärtämiseksi ja sen ymmärtämiseksi, miten tiedot on koottu (menetelmä). Voidaan ilmoittaa tiedot siitä, miten objektiiviset tekijät, kuten työn tyyppi ja työskentelymaa, vaikuttavat sukupuolten palkkaeroon						
97. b	Vuotuista kokonaisansiota koskeva suhdeluku, joka on yrityksestä korkeinta ansiota saavan henkilön ja kaikille työsuhteisille työntekijöille (pois lukien korkeinta ansiota saava henkilö) yrityksen maksamien vuotuisten kokonaisansioiden mediaanin välinen suhde						
AR 101. b	Ottettava huomioon yrityksen palkka- ja palkkiopolitiikasta riippuen kaikki seuraavat: i. peruspalkka, joka on taattujen, lyhytaikaisten ja muuttumattomien rahavastikkeiden summa; ii. rahaetuudet, jotka ovat peruspalkan ja rahalisien, bonusten, palkkioiden, voitonjaon ja muunlaisten muuttuvien käteismaksujen summa; iii. luontoisetuudet, kuten auto, yksityinen sairausvakuutus, henkivakuutus ja hyvinvointiohjelmat; ja iv. välitön korvaus, joka on rahaetuuksien, luontoisetuuksien ja kaikkien vuotuisten pitkän aikavälin kannustimien (esimerkiksi osakeoptioiden, rajoitettujen osakkeiden tai osuuksien, tulosperusteisten osakkeiden tai osuuksien, haamuosakkeiden, osakkeiden arvonnousuoikeuksien ja pitkäaikaisten rahapalkkioiden) yhteenlaskettu määrä						
S1-17 Tapaukset, valitukset ja vakavat ihmisoikeusvaikutukset							
103. a	Raportointijaksolla ilmoitettujen syrjintätapausten, mukaan lukien häirintä, kokonaismäärä						
103. b	Niiden valitusten lukumäärä jotka on tehty yrityksen omaan työvoimaan kuuluvien henkilöiden käytössä olevien kanavien (valitusmekanismit mukaan luettuina) kautta ja tapauksen mukaan OECD:n monikansallisten yritysten tarkoitettuihin kansallisille yhteispisteille ja jotka liittyvät tämän standardin 2 kohdassa määriteltyihin asioihin, lukuun ottamatta edellä 103 a alakohdan mukaisesti jo ilmoitettuja valituksia						
103. c	Edellä ilmoitettujen tapausten ja valitusten perusteella maksettujen sakkojen, seuraamusten ja vahingonkorvausten kokonaismäärä; ja tällaisten rahamäärien täsmäytys tilinpäätöksessä ilmoitettuun merkityksellisimpään määrään						
104.	a) yrityksen työvoimaan liittyvien vakavien ihmisoikeustapausten lukumäärä raportointikaudella, mukaan lukien tieto siitä, kuinka monessa niistä on jätetty noudattamatta YK:n ohjaavia periaatteita yritysten ihmisoikeusvastausta, työelämän perusperiaatteista ja -oikeuksista annettua ILO:n julistusta ja monikansallisille yrityksille annettuja OECD:n toimintaohjeita. Jos tällaisia tapauksia ei ole ilmennyt, yrityksen on mainittava tämä; ja b) edellä a alakohdassa kuvatuista tapauksista johtuvien sakkojen, seuraamusten ja vahingonkorvausten kokonaismäärä; ja tällaisten rahamäärien täsmäytys tilinpäätöksessä ilmoitettuun merkittävimpään määrään						

Liite 2. Haastattelut asiantuntijat

Asiantuntija 1. 28.9.2023. Henkilöstöpäällikkö. Yritys X. Haastattelu. Helsinki.

Asiantuntija 2. 29.9.2023. Palkanlaskija. Yritys X. Haastattelu. Helsinki.

Asiantuntija 3. 4.10.2023. Varastopäällikkö. Yritys X. Puhelinhaastattelu. Helsinki.

Asiantuntija 4. 6.10.2023. Työsuojeluvaltuutettu. Yritys X. Teams-haastattelu. Helsinki.

Asiantuntija 5. 12.10.2023. ICT-päällikkö. Yritys X. Haastattelu. Helsinki.

Asiantuntija 6. 25.10.2023. Logistiikkajohtaja. Yritys X. Puhelinhaastattelu. Helsinki

Asiantuntija 7. 26.10.2023. Controller. Yritys X. Haastattelu. Helsinki.

Liite 3. Lähteen 4 dokumenttien täydennykset raportointivaatimusten täyttämiseksi