

SAVONIA

ammattikorkeakoulu

OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALouden JA HALLINNON ALA

PK-YRITYSTEN KESTÄVYYS- RAPORTOINNIN STANDARDIT

NSRS ja VSME ESRS

TEKIJÄ Anna-Mari Kärkkäinen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden tutkinto-ohjelma			
Työn tekijä(t) Anna-Mari Kärkkäinen			
Työn nimi Pk-yritysten kestävyysraportoinnin standardit - NSRS ja VSME ESRS			
Päiväys	26.3.2024	Sivumäärä/Liitteet	33
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Suomen Taloushallintoliitto ry			
Tiivistelmä Kestävä yritystoiminta ja sen raportointi ovat viime vuosien aikana kasvattaneet merkitystään osana yritysten liiketoimintaa. Kestävyysraportoinnin velvoitteet koskevat yhä suurempaa osaa yrityksistä, mutta myös vapaaehtoisesti raportoivilla pk-yrityksillä on entistä suurempi tarve raportoida kestävydestään. Haasteena on kuitenkin ollut sopivien vapaaehtoisten kestävyysraportointistandardien vähäisyys, mikä on hidastanut pk-yritysten kestävä liiketoiminnan raportoinnin kehitystä. Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, miten vapaaehtoisesti raportoiville yrityksille suunnatut VSME ESRS -standardi eli Voluntary ESRS for non-listed small- and medium-sized enterprises ja NSRS-standardi eli Nordic Sustainability Reporting Standard eroavat toisistaan kestävyysraportoinnin vaatimusten ja sisällön suhteen. Lisäksi työn tarkoituksena oli kuvata edellä mainittuja standardeja sekä selvittää niiden vertailukelpoisuutta yleisimpiin kestävyysraportoinnin standardeihin nähden. Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä oli laadullinen tutkimus, ja tutkimusstrategiana vertaileva tapaustutkimus. Valmiista sähköisistä dokumenteista koostuneen aineiston analysoinnissa käytettiin sisällönanalyysiä. Työn toimeksiantajana toimi Suomen Taloushallintoliitto ry. Tutkimus osoitti, että VSME ESRS -standardissa ja NSRS-standardissa on paljon yhtäläisyyksiä, mutta VSME ESRS-standardin raportointivaatimukset olivat osin laajemmat ja yksityiskohtaisemmat verrattuna NSRS-standardiin. Vertailukelpoisuuden osalta yleisimpiin raportointiviitekehyksiin nähden NSRS-standardi oli joustavampi, mutta VSME ESRS -standardi ajankohtaisempi. Molemmat standardit tarjoavat kuitenkin vahvan pohjan kestävyysraportoinnille, ja yrityksen tulee valita standardi sen perusteella, miten se vastaa yrityksen tarpeisiin. Tämän opinnäytetyön avulla kestävyysraportointia aloittava tai standardin valintaa harkitseva yritys voi saada käsityksen kestävyysraportoinnista ja työssä käsitellyistä viitekehyksistä.			
Avainsanat Kestävyysraportointi, kestävä liiketoiminta, NSRS, VSME ESRS			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration	
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration	
Author(s) Anna-Mari Kärkkäinen	
Title of Thesis Sustainability Reporting Standards for SMEs - NSRS and VSME ESRS	
Date 26.3.2024	Pages/Appendices 33
Client Organisation /Partners Suomen Taloushallintoliitto ry	
<p>Abstract</p> <p>Business sustainability and sustainability reporting have increased in importance as part of business activities in recent years. Sustainability reporting obligations apply to an increasing number of companies, but there is also a growing need for voluntary reporting among small-and-medium-sized enterprises. However, the challenge has been the scarcity of suitable voluntary sustainability reporting standards, which has hindered the development of sustainability reporting among small-and-medium-sized enterprises.</p> <p>The aim of this thesis was to examine how the Voluntary ESRS for non-listed small- and medium-sized enterprises (VSME ESRS) and the Nordic Sustainability Reporting Standard (NSRS) differ in terms of sustainability reporting requirements and content. Additionally, the aim was to describe these standards and determine their comparability to the most common sustainability reporting standards. The research methodology employed in the thesis was qualitative research, using a comparative case study as the research strategy. Content analysis was used to analyze the material composed of existing electronic documents. The client organisation for this work was Suomen Taloushallintoliitto ry.</p> <p>The research indicated that there are many similarities between the VSME ESRS and NSRS standards, but the reporting requirements of VSME ESRS were partly broader and more detailed compared to NSRS. In terms of comparability to the most common reporting frameworks, NSRS was more flexible, whereas VSME ESRS was more up to date. Nevertheless, both standards provide a solid foundation for sustainability reporting, and companies should choose a standard based on how well it meets their needs. This thesis provides a understanding of sustainability reporting and the frameworks discussed for companies initiating sustainability reporting or considering standard selection.</p>	
<p>Keywords</p> <p>Sustainability reporting, business sustainability, NSRS, VSME ESRS</p>	

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	5
2	YRITYSTEN KESTÄVYYSRAPORTOINTI - TAUSTA, MERKITYS JA SÄÄNTELY	7
2.1	Vastuullinen liiketoiminta	7
2.2	Kestävyysraportointi.....	8
2.3	Kestävän liiketoiminnan kansainväliset periaatteet ja sääntely	9
2.4	Kestävä liiketoiminta Euroopan Unionin alueella	9
2.5	Kestävyysraportoinnin sääntely ja yleisimmät viitekehykset	10
3	PK-YRITYSTEN KESTÄVYYSRAPORTOINNIN STANDARDIT	13
3.1	Nordic Sustainability Reporting Standard	13
3.2	Voluntary ESRS for non-listed small and medium sized enterprises.....	15
4	AIKAISEMPI TUTKIMUS AIHEESTA.....	16
5	TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN	18
6	TUTKIMUKSEN TULOKSET, TULKINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	20
6.1	Tutkimuksen tulokset	20
6.2	Vertailun tulosten tulkinta ja johtopäätökset	25
6.3	Opinnäytetyön tavoitteet ja niiden toteutuminen.....	26
6.4	Eettisyys ja luotettavuus.....	27
7	POHDINTA.....	28
	LÄHTEET	30

TAULUKKOLUETTELO

TAULUKKO 1.	Raportoinnin muotovaatimukset ja standardien ominaisuudet	20
TAULUKKO 2.	Yleiset ilmoitettavat asiat.....	21
TAULUKKO 3.	Ympäristövastuu	22
TAULUKKO 4.	Sosiaalinen vastuu	23
TAULUKKO 5.	Taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto.....	24

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön keskiössä on kaksi Euroopan unionin (myöhemmin EU) alueella kehitettyä kestävyysraportoinnin viitekehystä, jotka on suunnattu erityisesti vapaaehtoisesti raportoivien pienten ja keskisuurten yritysten (myöhemmin pk-yritysten) tarpeisiin. NSRS-standardi eli Nordic Sustainability Reporting Standard on Suomen, Norjan, Ruotsin ja Tanskan tilitoimistojen toimialajärjestöjen muodostaman Nordic Accountant Federation -järjestön (myöhemmin NAF) aloitteesta kehitetty, erityisesti pohjoismaisille pk-yrityksille suunnattu vastuullisuusraportoinnin viitekehys. VSME ESRS -standardi eli Voluntary ESRS for non-listed small- and medium-sized enterprises on luonnosmuotoinen kestävyysraportoinnin viitekehys, joka on suunnattu vapaaehtoisesti raportoiville mikroyrityksille ja pk-yrityksille. VSME ESRS -luonnoksen on laatinut Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvonantava ryhmä eli European Financial Reporting Advisory Group (myöhemmin EFRAG). EFRAG on vuonna 2001 perustettu yksityinen yhdistys, joka tarjoaa neuvontaa Euroopan komissiolle yritysten taloudelliseen ja ei-taloudelliseen raportointiin liittyen.

Opinnäytetyön tarkoituksena on kuvata ja vertailla näitä kahta kestävyysraportoinnin viitekehystä. Vertailu sisältää standardien mukaisen kestävyysraportoinnin sisällön ja ilmoitusvaatimukset. Lisäksi työssä tarkastellaan edellä mainittujen standardien vertailukelpoisuutta muihin yleisiin kestävyysraportoinnin viitekehyksiin nähden. Teoriaosa taustoittaa vastuullista liiketoimintaa ja sen raportointia ennen kaikkea suomalaisten vapaaehtoisesti raportoivien pk-yritysten näkökulmasta. Opinnäytetyössä etsittiin vastausta kysymykseen: Miten NSRS-standardi ja VSME ESRS -standardi eroavat toisistaan kestävyysraportoinnin sisällön ja vaatimusten suhteen?

Kestävyysraportointi on voimakkaasti kasvava trendi liike-elämässä ja kestävydestä on tullut yhä merkittävämpi osa yritysten toimintaa. Yritykset kokevat yhä suurempaa painetta osoittaa sitoutumisensa kestävään kehitykseen, ja kestävyysraportointi tarjoaa välineen, jonka avulla tämä sitoutuminen on mahdollista dokumentoida. Pk-yrityksillä on kestävä kehityksen edistäjinä merkittävä rooli, sillä valtaosa EU-alueen yrityksistä on pk-yrityksiä. Listaamattomille pk-yrityksille kestävyysraportointi ei ole EU-alueella pakollista, mutta EU:n kestävyystavoitteet ja -toimenpiteet vaikuttavat myös näihin yrityksiin. Painetta pk-yritysten kestävään liiketoimintaan ja sen dokumentointiin tuovat myös sidosryhmien tarpeet ja odotukset. Kestävyystoimet voivat tarjota pk-yrityksille myös hyötyjä niin liiketoiminnan parantamisen kuin maineen ja asiakassuhteidenkin näkökulmasta.

Tutkimusmenetelmänä tässä opinnäytetyössä on laadullinen tutkimus ja tutkimusstrategiana toimii vertaileva tapaustutkimus. Aineisto koostuu valmiista sähköisistä dokumenteista ja sen analysoinnissa on käytetty laadullista sisällönanalyysia. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Suomen Taloushallintoliitto ry, joka on suomen taloushallinnon yritysten valtakunnallinen toimialaliitto.

Pk-yritysten vastuullisuudesta ja sen raportoimisesta on tehty aikaisemmin tutkimusta sekä Suomessa että kansainvälisesti. Aikaisemmat tutkimukset pk-yritysten vastuullisuusraportoinnista osoittavat vastuullisuuden olevan ajankohtainen ja tärkeänä nähty aihe pk-sektorilla. Resurssit ja osaaminen nähdään haasteena raportoinnille, mutta raportointia pyritään edistämään myös pk-

sektorilla. Lisäksi vapaaehtoisesti raportoiville yrityksille suunnatulle kestävyysraportoinnin viitekehyselle on osoitettu olevan tarve.

2 YRITYSTEN KESTÄVYYSRAPORTOINTI - TAUSTA, MERKITYS JA SÄÄNTELY

2.1 Vastuullinen liiketoiminta

Vastuullinen liiketoiminta tarkoittaa yritysten vastuuta niiden toimintaan liittyvistä taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista (Aspholm 2023). Vastuullinen liiketoiminta liittyy sekä yrityksen välittömiin että välillisiin vaikutuksiin ja se ulottuu yhä useammin myös yrityksen yhteistyökumppanien toimintaan (Niskala, Tarna-Mani, Purola & Pajunen 2019, 12). Vastuulliseen liiketoimintaan voidaan viitata myös muun muassa termeillä yritysvastuu ja kestävä liiketoiminta, aikaisemmin on myös käytetty termiä yhteiskuntavastuu. Lisäksi usein käytetään englanninkielistä kirjainyhdistelmää ESG, joka koostuu sanoista environment, social ja governance. (Kallunki 2022, luku 7.)

Vastuullisen liiketoiminnan peruspilarit pohjautuvat John Elkingtonin vuonna 1994 kehittämään kolmijakoon, niin kutsuttuun kolmoistilinpäätökseen (triple bottom line), jossa vastuullisuus jakautuu ympäristölliseen, sosiaaliseen ja taloudelliseen vastuuseen. Kolmoistilinpäätöksen myötä yrityksen liiketoiminnan tarkastelu alkoi laajentua pelkistä taloudellista tunnusluvuista koskemaan myös yrityksen ympäristövaikutuksia ja vaikutuksia ihmisiin. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 8; Koipijärvi & Kuvaja 2020, 22.)

Ympäristövastuussa keskeisiä aihepiirejä ovat luonnon monimuotoisuuden turvaaminen, luonnonvarojen kestävä käyttö, ilmastonmuutoksen torjunta sekä maaperän, ilman ja vesien suojeleminen. Myös vastuu tuotteen elinkaaren aikaisista vaikutuksista sekä toiminnan arvoketjusta ovat keskeisiä ympäristövastuun kysymyksiä. (Niskala ym. 2019, 21.) Ympäristövastuussa keskeisimpänä mittaamisen kohteena ovat kasvihuonekaasupäästöt, joista merkittävin on hiilidioksidipäästöt. Ympäristövastuuseen liitetään usein myös eläinten oikeuksista huolehtiminen. (Liappis ym. 2019, 8, 101.)

Sosiaalinen vastuu kattaa yrityksen vastuun sen toiminnan vaikutuksista sidosryhmiin kuuluviin ihmisiin. Sosiaalinen vastuu rakentuu ihmisoikeusvastuun ympärille, joka voidaan katsoa sosiaalisen vastuun minimiodotukseksi. Ihmisoikeusvastuu sisältää sekä työntekijöihin että muihin sidosryhmiin liittyviä teemoja, kuten ihmisten henkeen ja terveyteen liittyvät kysymykset, pakkotyön ja lapsityön kielto sekä muut työntekijöiden kohtelua koskevat perustavanlaatuiset kysymykset, kuten yksityisyyden suojan, työelämän ja perhe-elämän yhdistämisen sekä tasavertaisuuden ja syrjimättömyyden. (Liappis ym. 2019, 128–137.) Edellä mainittujen minivaatimusten lisäksi sosiaalinen vastuu kattaa erilaiset henkilöstön hyvinvoinnin ja osaamisen kehittämiseen liittyvät toimet, tuotevastuun, kuluttajansuojan sekä hyvät toimintatavat yritysverkostossa kattaen sekä suhteet lähiyhteisöön että yhteiskuntasuhteet (Niskala ym. 2019, 21).

Taloudellisen vastuun ytimessä ovat liiketoiminnan kannattavuus, kilpailukyky, tehokkuus ja voiton tuottaminen omistajille. Taloudellisen vastuun lisäksi puhutaan usein hyvästä hallinnosta tai hallinnon vastuusta. Nämä termit ovat osin päällekkäisiä ja kattavat samoja teemoja, kuten korruption, lahjonnan, harmaan talouden ja talousrikosten torjunnan sekä vastuullisen veronmaksun. Myös johdon palkitseminen sekä hallituksen riippumattomuus kuuluvat taloudellisen vastuun tarkasteluun. Lisäksi taloudellisen vastuun aihepiiriin kuuluu oikeudenmukainen

palkanmaksu ja suoritukset työntekijöille ja alihankkijoille, vaikka nämä aiheet ovatkin osin yhteisiä sosiaalisen vastuun kanssa. (Liappis ym. 2019, 72–79.)

Viimeisten vuosien aikana yritysten liiketoiminnan vastuullisuus on noussut yhä suurempaan arvoon, vaikka yritysten yhteiskuntavastuusta onkin puhuttu jo muutaman vuosikymmenen ajan (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 40). Vastuullisuus myös koskettaa yhä useampaa yritystä pienet ja keskisuuret yrityksen mukaan lukien. Erilaisen sääntelyn ohella myös sidosryhmien kasvavat odotukset sekä yhteiskunnan asenteet asettavat vaatimuksia yritysten toiminnan vastuullisuudelle. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2022, 3–4.) Yritysten vastuullisuus ja maine sidosryhmien silmissä vaikuttavat merkittävästi yritystoiminnan taloudelliseen menestykseen tulevaisuudessa. Tulevaisuudessa vaatimukset vastuullisuuden suhteen ulottuvat myös suomalaisten yritysten sopimuskumppaneihin ja tytäryrityksiin kehittyvissä maissa. (Lautjärvi 2022, 109–112.)

2.2 Kestävyysraportointi

Kestävyysraportti konkretisoi yrityksen tekemän vastuullisuustyön. Raportin avulla yrityksen on mahdollista luoda kokonaisvaltainen kuva sen taloudellisesta ja sosiaalisesta vastuusta sekä ympäristövastuusta (EY Suomi 2022). Lisäksi se on olennainen väline vuorovaikutuksessa sidosryhmien kanssa ja osa yrityksen laajempaa vastuullisuusviestintää. Raportointi myös tarjoaa keinoja muihin vastuullisuustyön tarpeisiin, kuten vastuullisuustyön haltuunottoon ja johtamiseen, riskeistä ja mahdollisuuksista viestimiseen sekä kestävyystietojen käsittelyn kehittämiseen. (Liappis ym. 2019, 225.) Kestävyysraportointiin liittyvät mittarit, tavoitteet, analysointi ja seuranta kytkevät vastuullisuustyön osaksi yrityksen strategiaa ja johtamista. Ne myös mahdollistavat kestävyystoimien liiketaloudellisten vaikutusten arvioimisen. (Niskala ym. 2019, 9.)

Kestävyysraportoinnin tukena ja suuntaviivoina toimivat erilaiset raportointiohjeistot ja -standardit. Kestävyysraportin rakentaminen on monivaiheinen prosessi, jonka toteutukseen vaikuttavat niin yrityksen ulkoiset kuin sisäisetkin tarpeet. Raportointiprosessi etenee tavoitteiden määrittämisestä ja suunnittelusta sidosryhmien odotusten tunnistamiseen ja olennaisten näkökulmien määrittelyyn sekä lopulta tiedonkeruuseen ja raportointiin. Olennaisuuden määrittäminen on tärkeää, jotta voidaan löytää yrityksen toiminnan kannalta merkittävät vastuullisuuden elementit ja niiden vaatimat raportointi- ja johtamisprosessit. Kestävyysraportointi on jatkuva prosessi ja esimerkiksi palautteen kerääminen vastuullisuusraportin julkistamisen jälkeen on hyödyllistä. (Niskala ym. 2019, 113–117.)

Kestävyysraportoinnissa olennaisuuden määrittelyssä käytetään usein kaksinkertaisen olennaisuuden käsitettä. Se tarkoittaa, että olennaisuus nähdään kaksisuuntaisena vaikutuksena, jossa olennaiset aiheet voivat olla olennaisia taloudellisesta, mutta myös ei-taloudellisesta näkökulmasta. Kaksinkertaisessa olennaisuudessa otetaan huomioon sekä yrityksen positiiviset ja negatiiviset vaikutukset ympäristöön ja yhteiskuntaan että ympäristön ja yhteiskunnan positiiviset ja negatiiviset vaikutukset yritykseen. (NSRS 2021, D.) Kestävyysraportoinnissa käytetään usein olennaisuusanalyysiä, jonka lopputuloksena saadaan listaus raportoitavista, yrityksille olennaisista kestävyysaiheista (Nordic Offset 2023).

Kestävyysraportoinnin haasteina on nähty sääntelyn hajanaisuus sekä kestävyysraporttien yhtenäisyyden puute ja sen myötä vertailukelvottomuus. Tähän on vaikuttanut se, ettei

raportointistandardien ja -ohjeistojen pohjana ole ollut yhteistä viitekehystä. Jotta kestävyysraportointi olisi tehokasta, tulisi sen koskea kaikenlaisia yrityksiä sekä pohjautua kokonaisvaltaiseen kestävyyskäsitteeseen, mikä käsittää planeetan rajat ja yhteisen arvoperustan. (Mähönen 2022, 153–155.)

2.3 Kestävän liiketoiminnan kansainväliset periaatteet ja sääntely

Kansainväliset sopimukset ja julistukset toimivat pohjana yritysvastuun kansalliselle sääntelylle (Niskala ym. 2019, 35). Merkittävimpiä näistä ovat Yhdistyneiden kansakuntien (myöhemmin YK) ja taloudellisen kehitystyön ja kehityksen järjestö OECD:n linjaukset (Liappis ym. 2019, 68). Kestävän kehityksen tavoitteet ovat nousseet keskeiseksi teemaksi yritysten toiminnan tarkastelussa ja kehittämisessä, etenkin YK:n Agenda 2030 -toimintaohjelman myötä (Hellström & Parkkonen 2022, 18–21).

Kestävällä kehityksellä tarkoitetaan kehitystä, jossa otetaan huomioon myös nykyisten ja tulevien sukupolvien mahdollisuudet hyvään elämään. Agenda 2030 on kestävä kehityksen tavoiteohjelma, jonka keskeisenä päämääränä on äärimmäisen köyhyyden poistaminen ja kestävä kehityksen edistäminen. Tavoitteen saavuttamiseksi pyritään huomioimaan tasapuolisesti ympäristö, talous ja ihmiset. Kestävän kehityksen tavoitteita on 17 ja niiden lisäksi on 169 alatavoitetta. (Suomen YK-liitto julkaisuaika tuntematon.) Vastuu kestävä kehityksen tavoitteiden toimeenpanosta on ennen kaikkea YK:n jäsenvaltiolla, mutta huomionarvoista on, että myös yritysten roolia tavoitteiden saavuttamisessa korostetaan selvästi (Liappis ym. 2019, 50).

Erityisesti ympäristövastuun osalta tärkeä kansainvälinen taustavaikuttaja on Pariisin ilmastopuotesopimus, joka astui voimaan vuonna 2016 ja täydentää YK:ssa vuonna 1992 solmittua ilmastopuotesopimusta. Pariisin ilmastopuotesopimuksen tavoitteena on hillitä maapallon keskilämpötilan nousua alle 1,5 asteeseen tai korkeintaan kahden asteen nousuun esiteolliseen aikaan verrattuna. Tavoitteisiin pääsemiseksi sopimuksen jäsenvaltiolta odotetaan merkittäviä päästövähennyksiä sekä muita ilmastomuutosta torjuvia toimia. (Ympäristöministeriö julkaisuaika tuntematon.)

Sosiaalisen vastuun suuntaviivoja ovat tarjonneet kansainvälisen työjärjestö ILO:n sopimukset ja julistukset. Lisäksi taloudellisen kehitystyön ja kehityksen järjestö OECD:n linjaukset ja jäsenvaltioilleen antamat suositukset ohjaavat vastuullisen liiketoiminnan kehitystä länsimaissa. Muun muassa OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille sisältävät laajasti yritysvastuun teemoja käsitteleviä ohjeistuksia. (Liappis ym. 2019, 51–53.)

2.4 Kestävä liiketoiminta Euroopan Unionin alueella

Kestävyys turvaamiseksi Euroopan Unionissa on ryhdytty laajoihin toimenpiteisiin ja kestävyys sääntelyä kehitetään aktiivisesti. Euroopan vihreän kehityksen ohjelma (Green Deal) on Euroopan unionin kasvusuunnitelma, jonka tavoitteena on ohjata EU:ta kohti vihreää siirtymää ja saavuttaa ilmastoneutraalius vuoteen 2050 mennessä. (Eurooppa-neuvosto 2023). Käytännössä Euroopan vihreän kehityksen ohjelman pyrkimyksenä on saavuttaa YK:n Agenda 2030 -toimintaohjelman tavoitteet. Vihreän kehityksen ohjelma sisältää monenlaisia aloitteita, jotka liittyvät muun muassa rahoituksen suuntaamiseen kestäviin ja ympäristöystävällisiin investointeihin. (Aspholm 2023.)

Osana vihreän kehityksen ohjelmaa EU:ssa on laadittu kestävän kasvun rahoittamisen toimintasuunnitelma ja sen osana kestävän rahoituksen luokittelujärjestelmä eli niin kutsuttu taksonomia-asetus (Kallunki 2022, luku 7). Taksonomia-asetuksen tavoitteena on edistää EU:n ympäristötavoitteiden saavuttamista ohjaamalla pääomia kohti kestävää liiketoimintaa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että investointeja ja rahoitushankkeita luokitellaan niiden kestävyysperusteella. Yrityksen on tällöin helpompaa saada rahoitusta, kun investointihanke on kestävä. Taksonomia on vuodesta 2022 alkaen vaikuttanut yli 500 henkilöä työllistäviin pörssiyrityksiin, mutta sillä on epäsuoria vaikutuksia myös pk-sektoriin. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2022, 7.)

Yksi keskeisimmistä yritys vastuun hankkeista Euroopan unionin alueella on EU:n niin kutsuttu yritys vastuulaki, eli kestävää yritystoimintaa koskevan huolellisuusveloitteen direktiivi eli Corporate Sustainability Due Diligence Directive (Elinkeinoelämän keskusliitto 2022, 6–8). Tämä uusi yritys vastuusäntely tulee koskemaan EU:n alueella toimivia yrityksiä, joiden liikevaihto ylittää 40 miljoonaa euroa ja jotka työllistävät enemmän kuin 250 henkilöä. Lisäksi sääntöjen piiriin kuuluvat sellaiset EU:n ulkopuoliset yritykset, joiden liikevaihto EU:n sisällä on vähintään 40 miljoonaa euroa. (Euroopan parlamentti 2023.)

EU:n yritys vastuudirektiivin myötä yritysten on selvitettävä ja tarvittaessa estettävä tai lievennettävä liiketoimintaan liittyviä negatiivisia ihmisoikeus- ja ympäristövaikutuksia. Näitä vaikutuksia tulee arvioida ja tarkkailla yrityksen koko arvoketjussa. Yrityksen johto tulee olemaan vastuussa huolellisuusveloitteiden täyttämistä, ja sääntöjä noudattamattomat yritykset saattavat joutua korvausvastuuseen. (Euroopan parlamentti 2023.) Yritys vastuudirektiivin vaikutuksia pk-yrityksiin ei voida tarkkaan arvioida, mutta selkeä trendi on, että suuryritykset ja muut toimijat ovat entistä tarkempia ja vaativampia toimitusketjunsäntelysuhteen (Elinkeinoelämän keskusliitto 2022, 9).

2.5 Kestävyysraportoinnin sääntely ja yleisimmät viitekehykset

Vastuullisuuden raportointi on viime vuosina kehittynyt yhä säännellympään suuntaan ja monet yritykset ovat jo velvollisia raportoimaan vastuullisuudestaan. Kuitenkin myös monilla raportointivelvollisuuden ulkopuolelle jäävillä mikro- ja pk-yrityksillä on tarve aloittaa kestävyysraportointi. EU:n suosittelman määritelmän mukaisesti mikroyritys tarkoittaa yritystä, jonka vuosiliikevaihto tai taseen loppusumma on enintään 2 miljoonaa euroa ja joka työllistää alle 10 työntekijää. Pieni yritys tarkoittaa yritystä, jonka taseen loppusumma tai vuosittainen liikevaihto on korkeintaan 10 miljoonaa euroa ja se työllistää alle 50 työntekijää. Keskisuuren yrityksen työntekijämäärän tulee olla alle 250 henkilöä, sen taseen loppusumma voi olla korkeintaan 43 miljoonaa euroa ja vuosiliikevaihto korkeintaan 50 miljoonaa euroa. (Suositus 2003/361/EY: Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuuren yritysten määritelmästä, 2 artikla.)

Vaatimusten asettaminen yritysten vastuullisuusraportoinnille ja erilaisten työkalujen kehittäminen ovat johtaneet siihen, että raportointi ja sen mittaaminen menevät kohti kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöjä. Myös vaatimukset kestävyystietojen varmennettavuuden suhteen ovat siirtymässä samaan linjaan taloudellisen raportoinnin vaatimusten kanssa. (Niskala ym. 2019, 13.) Vapaaehtoisuuteen perustuvia raportointistandardeja ja -ohjeistoja on olemassa runsaasti, mutta

myös lainsäädännön vaatimukset ja yrityksiä koskevat veloitteet ovat lisääntyneet merkittävästi erityisesti EU:ssa (Niskala ym. 2019, 35; Elinkeinoelämän keskusliitto 2022, 3).

EU:ssa vastuullisuusraportoinnin sääntely on pohjautunut muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevaan NFR-direktiiviin vuodesta 2014 alkaen. Suomessa ei taloudellisten tietojen raportointivelvoite on sisällytetty kirjanpitolakiin vuonna 2017 ja raportointivelvollisia yrityksiä ovat olleet suuret, yleisen edun kannalta merkittävät yhtiöt, joihin lukeutuvat pörssi- ja vakuutusyhtiöt sekä luottolaitokset. NFR-direktiiviin pohjautuva vastuullisuusraportointi on ollut vapaamuotoista ja sisältänyt tietoja yrityksen ympäristötoimista, työntekijöiden hyvinvoinnista, sosiaalisista näkökohdista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä lahjonnan ja korruption ehkäisemisestä. (Aspholm 2023.)

Osana Vihreän kehityksen ohjelmaa EU:ssa astui vuoden 2023 alussa voimaan uusi kestävyysraportointia koskeva Corporate Sustainability Reporting Directive eli CSRD-direktiivi. Kestävyysraportointidirektiivin myötä raportointivelvollisuus tulee koskemaan kaikkien suurten yrityksen lisäksi kaikkia listattuja yrityksiä mikroyrityksiä lukuun ottamatta. CSRD:n mukaiset kestävyysraportit tulee laatia EFRAG:n kehittämien Euroopan kestävä kehityksen raportointistandardien eli ESRS-standardien mukaisesti. Ensimmäiset CSRD:n mukaiset raportit julkaistaan vuonna 2025 koskien vuoden 2024 tietoja. (European Commission julkaisuaika tuntematon.) ESRS-standardien lisäksi EFRAG on kehittämässä erilliset raportointistandardiluonnokset sekä CSRD:n piiriin kuuluville listatuille pk-yrityksille että vapaaehtoisesti raportoiville yrityksille (EFRAG 2024b). Tässä työssä keskitytään vapaaehtoista raportointia varten kehitettyyn luonnosmuotoiseen VSME ESRS -standardiin.

CSRD:n avulla EU pyrkii parantamaan kestävyystietojen vertailukelpoisuutta sekä yhdenmukaistamaan raportointistandardeja (Direktiivi 2022/2464 /EU. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta, 10 artikla). Suomen kirjanpitolakia muutettiin CSRD:n mukaiseksi joulukuussa 2023. Kestävyysraportointia käsitellään kirjanpitolain luvussa 7 Kestävyysraportti. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 7 luku.)

Kansainvälisesti käytetyin kestävyysraportointia ohjaava viitekehys on tähän saakka ollut GRI Sustainability Reporting Standards eli GRI-standardit, joiden kehittämisestä vastaa Global Sustainability Standards Board. GRI-standardien kehitystyössä on pyritty yhteiseen etuun ja ne on kehitetty yhteistyössä raportoinnin keskeisten sidosryhmien kanssa. Kehityksessä on myös huomioitu useat kansainväliset sopimukset. GRI-standardien pohjalta yritys voi osoittaa osallisuutensa kestävään kehitykseen raportoimalla ympäristövaikutuksistaan sekä taloudellisista, sosiaalisista vaikutuksistaan. Raportointi pohjautuu kaksinkertaiseen olennaisuuteen, jossa huomioidaan sekä ympäristön ja yhteiskunnan vaikutukset yritykseen että yrityksen vaikutukset niihin. GRI-raportointistandardit koostuvat useista erillisistä standardeista, jotka on jaettu yleiset standardit -raportointisarjaan, ja kolmeen eri aihekohtaisten standardien raportointisarjaan. (Niskala ym. 2019, 108–120; Mähönen 2022, 139.)

Muita keskeisiä vastuullisuusraportoinnin viitekehyksiä ovat olleet Sustainability Accounting Standards Boardin (SABS) kehittämät toimialakohtaiset SABS-standardit sekä IIRC:n ylläpitämä integroidun raportoinnin viitekehys International IR Framework. Vuonna 2020 SABS ja IIRC yhdistyivät ja raportointi tulee pohjautumaan integroituun eli arvonluontiin keskittyvään, sijoittajille suunnattuun raportointiin. (Niskala ym. 2019, 109; Mähönen 2022, 139.) Ilmastonmuutokseen liittyvien riskien arviointiin on kehitetty muun muassa ilmastouhkiin ja -mahdollisuuksiin keskittyvä kansainvälinen Task force for Climate-related Financial Disclosure -kehikko eli TCFD-kehikko (Aspholm 2023).

3 PK-YRITYSTEN KESTÄVYYSRAPORTOINNIN STANDARDIT

3.1 Nordic Sustainability Reporting Standard

NSRS, eli Nordic Sustainability Reporting Standard, on pohjoismaisille pk-yrityksille kehitetty yksinkertaistettu vastuullisuusraportoinnin viitekehys. NSRS-projekti on saanut alkunsa pohjoismaisten tilitoimistojen toimialajärjestöjen muodostaman NAF:n aloitteesta. NSRS-standardin kehittäjiin lukeutuu jäseniä kaikista NAF:n jäsenjärjestöistä, joita ovat suomalainen Taloushallintoliitto, ruotsalainen Srf Konsulterna sekä norjalainen Accounting Norway (Nordic Accountant Federation 2021b, 26).

NSRS-standardin tavoitteena on auttaa pk-yrityksiä kestävyysraportoinnin aloittamisessa ja edistää kestävyys siirtymää yksityisellä sektorilla Pohjoismaissa. Kestävyys siirtymällä tarkoitetaan yhteiskunnan rakenteiden muutosta, jonka tavoitteena on ympäristön kannalta kestävä yhteiskunta. NSRS:n pyrkimyksenä on myös helpottaa pk-yritysten sidosryhmien mahdollisuuksia arvioida pk-yritysten suoriutumista ja tulevaisuuden näkymiä pk-yritysten liiketoiminnassa. NSRS on suunniteltu erityisesti pk-yrityksen kirjanpitäjän käyttöön. (Nordic Accountant Federation 2021a, 4–5; Moilanen 2022.)

NSRS-raportointi on jaettu kolmeen edistymistasoon ja vaatimukset raportoinnille kasvavat aina ylemmäs siirryttäessä. NSRS-standardi on pyritty rakentamaan oppimisprosessiksi, jossa yrityksen kestävyysraportointi voidaan aloittaa perusteista ja edetä raportointikokemusten ja resurssien mukaan ylemmille tasoille. Tasolta 1. alkaen voi yritys täyden raportointijakson jälkeen käyttää edistymistason mukaista NSRS-sertifiointimerkkiä. (Nordic Accountant Federation 2021a, 11–12.)

Tällä hetkellä NSRS on prototyypivaiheessa ja valmiina ovat ainoastaan taso 1. sekä lähtötaso (entry level), joihin molempiin kuuluu Excel-pohjainen toteutustyökalu sekä toteutusopas. Tällä hetkellä ainoastaan lähtötason toteutustyökalu on saatavilla suomeksi. Muut standardiin sisältyvät aineistot, kuten lähtötason opas, 1-tason toteutustyökalu ja 1-tason opas ovat tällä hetkellä saatavilla englanniksi, ruotsiksi ja norjaksi. (Nordic Accountant Federation 2021c.)

NSRS-viitekehyksen tärkeimmät aiheet on jaettu seitsemään rakennuspalikkaan, joiden avulla kestävyysraportoinnin nykyjärjestelmässä havaittuihin haasteisiin pyritään vastaamaan. Nämä seitsemän elementtiä on sisällytetty NSRS-viitekehykseen, jotta se olisi optimaalinen pohjoismaisen pk-yritysten kestävyysraportoinnin tarpeisiin. Ensimmäinen rakennuspalikka on mukautuminen (adaptation), jolla NSRS-kontekstissa tarkoitetaan vertailukelpoisuutta muihin kestävyysraportoinnin standardeihin nähden. Mukautuminen mahdollistaa yhteistyön tekemisen ja tiedon vertailtavuuden erilaisten yritysten välillä. (Nordic Accountant Federation 2021a, 16–19.)

Toisella rakennuspalikalla eli suhteellisuudella tarkoitetaan NSRS-kontekstissa sitä, että kestävyysraportin laajuuden ja monimutkaisuuden tulisi kasvaa suhteessa raportoivan yrityksen resursseihin. NSRS-viitekehyyksessä suhteellisuus on otettu huomioon jakamalla raportointi edistymistasoihin, joiden raportointivaatimukset kasvavat yrityksen koon, osaamisen ja muiden resurssien mukaisesti. Lisäksi suhteellisuus on otettu huomioon asteittain kasvavissa vaatimuksissa

tiedon laadun, saavutettavuuden sekä olennaisuuden suhteen. (Nordic Accountant Federation 2021a, 20.)

Kolmas rakennuspalikka, eli olennaisuus jakautuu NSRS-standardissa yrityksen taloudellisiin, ympäristöllisiin sekä sosiaalisiin vaikutuksiin. Tällöin tietyn aiheen raportoimisen merkityksellisyyttä eli aiheen olennaisuutta arvioidaan sekä taloudellisesta että ei-taloudellisesta näkökulmasta. NSRS myös huomioi olennaisuuden määrittelyssä sekä EU:n kahdenkertaisen olennaisuuden lähestymistavan että GRI:n määritelmän olennaisuudelle. NSRS:n olennaisuusarvioinnissa otetaan kuitenkin huomioon suhteellisuus, joten olennaisuuden taso määräytyy raportoivassa yrityksessä sovelletun edistymistason mukaisesti. (Nordic Accountant Federation 2021a, 22–27.)

Neljäntenä rakennuspalikkana NSRS-viitekehyksessä on huomioitu ilmatoriskit sekä sosiaaliset ja taloudelliset riskit. Ilmatoriskeihin lukeutuu ilmastonmuutoksesta johtuvat fyysiset riskit, kuten merenpinnan nousu, kuivuus ja äkilliset äärimmäiset sääilmiöt, sekä fyysisiin riskeihin epäsuorasti liittyvät poliittiset ja teknologiset vaikutukset. Lisäksi NSRS huomioi ilmastonmuutokseen liittyvät sääntelyriskit, joilla tarkoitetaan ilmastonmuutokseen liittyviä säädöksiä ja lakeja. (Nordic Accountant Federation 2021a, 28–29.)

NSRS-viitekehystä hyödyntävän yrityksen tulee tunnistaa ja käsitellä kaikki merkittävät sosiaaliset riskit, jotka liittyvät tasa-arvoon sukupuolten välillä, osallisuuteen, ihmisten hyvinvointiin ja oikeuksiin sekä kestävään liiketoimintamalliin. Myös korruption välttäminen ja eettisten periaatteiden noudattaminen ovat osa sosiaalisen ja taloudellisen riskin arviointia. Lisäksi kestävyuden varmistaminen vaatii arvoketjun riskien tarkastelua, jonka perusteellisuus riippuu yrityksen koosta. (Nordic Accountant Federation 2021a, 29.)

Viidentenä rakennuspalikkana NSRS-viitekehyksessä on integroitu ajattelu, eli kestävyuden huomiointi strategiassa, päätöksenteossa ja hallinnossa, joka on jaettu kahteen osa-alueeseen: integroitu raportointi sekä sisäinen kestävyysjärjestelmä. Integroidun raportoinnin tavoitteena on liittää kestävyys osaksi yrityksen ydintoimintaa ja ajan mittaan saavuttaa kestävä kannattavuus. Integroitu raportointi tarkoittaa, että taloudellista tietoa yhdistetään ei-taloudellisen tietoon yrityksen raportoinnissa. Integroitua raportointia vaaditaan NSRS:n tasolla 3, jolloin yrityksen odotetaan tarkastelevan sen ei-taloudellisia riskejä ja mahdollisuuksia myös taloudellisesta perspektiivistä. Sisäinen kestävyysjärjestelmä tarkoittaa sisäisen organisaatiojärjestelmän uudistamista niin, että kestävyysraportointi integroituu osaksi yrityksen päätöksentekoprosesseja. (Nordic Accountant Federation 2021a, 30–32.)

Kuudes rakennuspalikka, eli planetaariset rajat kuvaava ehtoja, joilla määritetään sellainen ihmiskunnan toimintaympäristö, jossa kestävä kehityksen toteutuminen on mahdollista. NSRS-kehyksessä huomioidaan laajasti luonnon hyvinvointiin vaikuttavia tekijöitä ja lisäksi varoitetaan planetaaristen rajojen ylittämisestä. Planetaaristen rajojen käsittely laajenee ylemmille NSRS-tasoille noustaessa. Viimeisenä rakennuspalikkana NSRS-viitekehyksissä on kiertotalous.

Kiertotalousjärjestelmässä pyritään parantamaan resurssien tuottavuutta ja pitämään ne käytössä pidempään, jolloin jätteet, saasteet ja hiilidioksidipäästöt voidaan minimoida. Ideana on edistää

vastuullista resurssien käyttöä pyrkimällä säilyttämään tuotteiden, komponenttien ja materiaalien arvo ja hyödyllisyys mahdollisimman pitkään. (Nordic Accountant Federation 2021a, 35–36.)

3.2 Voluntary ESRS for non-listed small and medium sized enterprises

VSME ESRS on luonnosmuotoinen, vapaaehtoisesti raportoivia pk-yrityksiä ja mikroyrityksiä varten kehitetty kestävyysraportoinnin viitekehys. Standardiluonnoksen kehittämisestä vastaa European Financial Reporting Advisory Group eli EFRAG. VSME ESRS -standardi on suunnattu toimialasta riippumatta kaikille ei-pörssilistatuille mikro- ja pk-yrityksille, jotka ovat kiinnostuneita osallistumaan vihreään siirtymään ja halukkaita hyödyntämään kestävyysraportointia hallintotyökaluna ja käytäntönä liiketoimintastrategian toteuttamisessa. (EFRAG 2023, 5.)

EFRAG on vuonna 2001 perustettu yksityinen yhdistys, jonka tehtävänä on palvella yhteistä etua Euroopassa taloudelliseen ja ei-taloudelliseen raportointiin liittyen. Taloudellisen raportoinnin osalta EFRAG tehtävänä vaikuttaa IFRS-standardien kehittämiseen eurooppalaisesta näkökulmasta. Vuodesta 2022 alkaen EFRAG:n tehtäviin on kuulunut lisäksi kestävyysraportointiin liittyvän teknisen neuvonnan tarjoaminen EU:n komissiolle. Tässä välineenä toimivat luonnosmuotoiset kestävyysraportointistandardit eli ESRS-standardit. (EFRAG julkaisuaika tuntematon.)

VSME ESRS -standardin tavoitteena on antaa mikro- ja pk-yrityksille työkalut, joiden avulla ne voivat osallistua kestävä talouden edistämiseen. Standardilla myös pyritään auttamaan mikro- ja pk-yrityksiä niiden kestävyysongelmien hallinnassa ja samalla tukemaan niiden kilpailukykyistä kasvua. Lisäksi viitekehyksellä pyritään helpottamaan rahoituksen saatavuutta mikro- ja pk-yrityksille sekä antaa näille yrityksille mahdollisuus vastata sidosryhmien tietovaatimukseen kestävyystietojen osalta. (EFRAG 2024c, 5.)

VSME ESRS -standardi on jaettu kolmeen moduuliin, joiden avulla kestävyysraportoinnin aloitus on pyritty tekemään mahdollisimman yksinkertaiseksi. Ensimmäinen moduuli on raportoinnin perustaso (Basic module), joka on yksinkertaistettu aloitustaso ja sopii erityisesti mikroyrityksille. Perusmoduulin kaikista kohdista tulee raportoida, mutta muista tasoista poiketen perusmoduulissa ei vaadita olennaisuusanalyysiä. (EFRAG 2024a, 11.)

Toiset kaksi ovat lisävalintaisia moduuleja. Narrative – Policies, Actions and Targets -moduuli (myöhemmin PAT-moduuli) kattaa olennaisuuden määrittelyn ja siihen vaadittavan olennaisuusanalyysin. Business partners -moduuli (myöhemmin BP-moduuli) on suunnattu niille yrityksille, joiden tulee tuottaa liikekumppaneilleen kestävyystietoja. BP-moduulissa sisältää mittareita, joiden kautta saatava tieto on tarpeellisia rahoituslaitoksille ja muille liikekumppaneille. Raportoivan yrityksen on mahdollista käyttää ainoastaan perustasoa tai täydentää sitä PAT-moduulilla tai BP-moduulilla riippuen yrityksen kestävyyskäytäntöjen tasosta ja mahdollisista sidosryhmien tietopyynnöistä. (EFRAG 2024a, 12.)

4 AIKAISEMPI TUTKIMUS AIHEESTA

Aikaisemmat tutkimukset pk-yritysten vastuullisuusraportoinnista osoittavat vastuullisuuden olevan ajankohtainen ja tärkeänä nähty aihe pk-sektorilla. Resurssit ja osaaminen nähdään haasteena raportoinnille, mutta raportointia pyritään edistämään myös pk-sektorilla. Pk-yritysten vastuullisuusraportointiin liittyen on tehty useita tutkimuksia, opinnäytetöitä ja selvityksiä. NSRS- ja VSME ESRS-standardeja on kuitenkin tutkittu hyvin vähän, sillä ne ovat hyvin tuoreita aiheita. Yksi NSRS-standardia tutkiva opinnäytetyö on julkaistu aikaisemmin. VSME ESRS-standardiin liittyen ei ole julkaistu tutkimuksia.

OP Ryhmän teettämässä pk-yrittäjille suunnatussa kyselytutkimuksessa kävi ilmi, että vastuullisuusraportoinnissa usein käytetty lyhenne ESG on varsin tuntematon käsite useille pk-yrittäjille. Kyselyn perusteella vastuullisuus nähdään kuitenkin tärkeänä asiana pk-yrityksissä ja vastuullisuusteot ovat osa useiden yritysten arkea. Pk-yrityksissä nähtiin puutteita osaamisesta, kun vastuullisuustekoja pitäisi sanoittaa vastuullisuusraportoinnin keinoin. (Cision News 2023.)

Aula Researchin ja Elinkeinoelämän keskusliiton toteuttama Pk-vastuullisuusbarometri osoittaa, että vastuullisuus nähdään pk-yrityksissä liiketoiminnan kannalta merkittävänä asiana toimialasta ja ylityskoosta riippumatta. YK:n kestävän kehityksen tavoitteiden sisältö tunnettiin kuitenkin heikosti pk-yrityksissä, sillä 40 % vastaajista kertoi omaavansa aiheesta vain pintapuolisen käsityksen ja 41 % kertoi olevansa täysin tietämättömiä sisällöstä. Barometri mukaan vastuullisuustyön edistämiseksi avun tarve on suurinta mittareiden kehittämiseen, hiilijalanjäljen laskentaan ja vastuullisuusraportointiin liittyvissä osa-alueissa. (Elinkeinoelämän keskusliitto & Aula Research 2021.)

Business Finland selvitti kestävän kehityksen tilaa suomalaisissa pk-yrityksissä asiakkailleen teettämällä kyselytutkimuksella vuonna 2021. Kestävä kehitys oli osa liiketoimintaa lähes jokaiselle kyselyyn vastanneelle pk-yritykselle, sillä ainoastaan 6 % ei ollut integroinut kestävää kehitystä liiketoimintaansa millään tavalla. Vastaajista 27 % kertoi kestävän kehityksen olevan liiketoiminnan ja strategian ytimessä. Kyselyssä myös paljastui, että vastaajien liiketoimintaan vaikuttivat eniten sidosryhmien käyttämät kestävän kehityksen viitekehukset ja standardit. (Polo 2021.)

Lisäksi Business Finlandin kyselyssä kartoitettiin, kuinka paljon eri kestävän kehityksen teemat saavat painoarvoa pk-yrityksien kestävyystoimissa tulevien viiden vuoden aikana. Eniten vastauksia saaneita teemoja olivat kestävä kuluttaminen, ilmastonmuutos, kiertotalous sekä alihankintaketjun etiikka. Kestävään kehitykseen liittyviksi haasteiksi vastaajat näkivät etenkin mittaamisen ja monitoroinnin sekä hallinnollisen taakan. (Polo 2021.)

Pk-yritysten osalta herääminen vastuullisuusraportointiin on ajankohtaista, etenkin niiden kuuluessa suurten yritysten arvoketjuun. Tämän osoittaa myös OP-ryhmän Suuryritystutkimus, sillä yli 80 prosenttia kyselyyn vastanneista suuryrityksistä kokee, että alihankintaketjuun liittyviä vaatimuksia tulee tiukentaa tai uudistaa suuryritysten vastuullisuussitoumusten takia. Myös toimitusketjussa olevien toimittajien ja alihankkijoiden vaihtaminen suuryritysten vastuullisuussitoumusten vuoksi on yleistymään päin. (OP Ryhmä & Nordic Institute of Business & Society NIBS 2023, 43.)

Vuonna 2020 tehdyssä ruotsalaisten pk-yritysten haastatteluihin pohjautuvassa tutkimuksessa selvitettiin pk-yritysten kestävyyskäytäntöjen ylläpitoon vaikuttavia tekijöitä. Tutkimuksessa selvisi, että kestävyyskäytäntöjen kehittämiseen ja ylläpitämiseen pk-yrityksissä vaikuttivat sekä ulkoiset että sisäiset tekijät. Ulkoisista tekijöistä vahvimpia vaikuttajia olivat toimittajat ja asiakkaat. Sisäisistä tekijöistä esiin nousivat erityisesti kilpailuetu ja siihen liittyvä strateginen tarkoitus, työntekijät sekä organisaatiokulttuuri. Lisäksi tutkimuksessa paljastui, että yritystoiminnan pitkäikäisyyteen uskovat omistajat nostivat kestävyuden tärkeäksi elementiksi. (Tsvetkova, Bengtsson & Durs 2020, luku 1 ja 7.)

SME Unitedin tekemä kyselytutkimus osoitti, että pk-yrityksissä käsitellään kestävyyttä aktiivisesti ja yritykset ovat innokkaita muuttamaan kestävämpään suuntaan. Yli kymmenen prosenttia kyselyyn vastanneista yrityksistä ilmoitti tuottavansa vapaaehtoisia kestävyysraportteja sekä hankkivat niille ulkoisia arvioita. Lisäksi 30 % vastaajista oli perustanut järjestelmiä ympäristöjohtamiseen. Kyselyn pohjalta SME United ehdottaa pk-yrityksille suunnatun yksinkertaisen kestävyysraportoinnin standardin kehittämistä sekä sääntelystandardien laatimista pk-yrityksille suunnatuille kestäville lainoille, jotta pk-sektorin tarpeisiin voidaan vastata. (SME United 2023.)

5 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena ja tutkimusstrategiana käytettiin vertailevaa tapaustutkimusta. Laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimuksen ominaispiirteisiin kuuluu tiedonhankinnan kokonaisvaltaisuus sekä aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu sen sijaan, että testattaisiin teoriaa ja hypoteeseja. Kohdejoukon valinta laadullisessa tutkimuksessa tehdään tarkoituksen mukaan. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 160.) Useita erilaisia aineistoja kuten haastatteluita, havainnointi- ja vuorovaikutusaineistoja, erilaisia media-aineistoja sekä dokumentteja ja valmiita aineistoja ja arkistoja voidaan käyttää laadullisessa tutkimuksessa (Vuori julkaisuaika tuntematon). Laadullinen tutkimus valikoitui opinnäytetyön menetelmäksi sen joustavuuden ja syvällisen tutkimusotteen vuoksi.

Tapaustutkimuksen tavoitteena on tutustua tutkittavaan tapaukseen kokonaisvaltaisesti ja sillä tavoin saada tutkittavasta tapauksesta mahdollisimman monipuolinen kuva. Kun tapaustutkimuksen tutkimusasetelmassa on useampi kuin yksi tapaus, valitaan analysoinnin lähtökohdaksi usein vertailu, kuten tässä opinnäytetyössä. (Alastalo & Vuori julkaisuaika tuntematon b.) Suhteellisen pieni tutkittavien tapausten joukko sopii parhaiten tapaustutkimukseen pohjautuvaan vertailevaan tutkimukseen. Tapausten määrän lisäksi tutkimuksessa on hyvä huomioida tapausten vertailuasetelma. Vertailun kohteeksi voidaan valita oletetusti toisiaan mahdollisimman lähellä olevat tapaukset, kuten tässä opinnäytetyössä, jolloin kutakin tapausta koskevia erityispiirteitä voidaan tarkastella paremmin verrattuna siihen, jos tapaukset ovat oletetusti erillään olevia. (Kurunmäki 2015, 76–77.) Vertaileva ote tutkimukseen mahdollistaa valittujen tapauksien, tässä työssä kahden raportointistandardin, välisien yhtäläisyyksien ja erojen hahmottamisen (Jyväskylän yliopisto julkaisuaika tuntematon).

Opinnäytetyön tutkimusaineisto kerättiin valmiista sähköisistä dokumenteista, joita NSRS-standardiin ja VSME ESRS -standardiin liittyen on julkaistu. Nämä dokumentit ovat vapaasti haettavissa verkosta. Tässä huomionarvoista on, että molemmat standardit ovat kehitysvaiheessa. Opinnäytetyön tekohetkellä NSRS-standardiin liittyen oli julkaistu tasoon 1. sekä aloitustasoon liittyvät asiakirjat tasojen 2.–3. asiakirjojen vielä puuttuessa. NSRS:n osalta tässä työssä käytettiin tasoa 1. ja yleisesti NSRS-raportointia koskevia asiakirjoja, jotka on julkaistu NSRS-verkkosivustolla. Nämä asiakirjat ovat: NSRS Reporting Index Level 1, Implementation manual, Implementation tool, NSRS Reporting Requirements ja NSRS Foundation. VSME ESRS on luonnosvaiheessa, joten siitä oli julkaistu vasta luonnosmuotoisia asiakirjoja. Tutkimuksessa on käytetty Exposure Draft Voluntary ESRS for non-listed small- and medium-sized enterprises -asiakirjaa.

Tutkimusaineiston analysointi pohjautui sisällönanalyysiin, joka on perusanalyysimenetelmä ja sopii käytettäväksi kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Sisällönanalyysi voidaan käsittää erilaisiin analyysikokonaisuuksiin liitettävänä väljänä teoreettisena kehyksenä sen sijaan, että se nähtäisiin vain yksittäisenä metodina. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 103.) Tällöin lähestymistapa analyysiin voidaan jakaa aineistolähtöiseen, teoriasidonnaiseen ja teorialähtöiseen tapaan, mikä määrittää teorian roolia tutkimuksessa. Lähestymistapoja voidaan myös yhdistellä. Tavoitteena sisällönanalyysissa on jäsentää empiiristä aineistoa niin, että tutkittavasta ilmiöstä voidaan tehdä johtopäätöksiä. (Puusa 2020, 143–147.)

Sisällönanalyysin toteuttaminen voidaan jakaa vaiheisiin, jotta analyysin systemoiminen helpottuu. Analyysi alkaa analyysiyksikön valinnasta ja aineistoon tutustumisesta. Tässä vaiheessa, lukuun ottamatta teorialähtöistä analyysitapaa, aineistoa on hyvä pyrkiä lukemaan avoimesti niin, ettei jokin teoreettinen näkökulma ohjaa ajattelua. Seuraavassa vaiheessa aineistoa aletaan pelkistämään tutkimuskysymyksen ohjatessa prosessia. Yksinkertainen tapa on käyttää koodausta. Seuraavaksi havaintoja luokitellaan eli ryhmitellään joko kategorioihin ennalta määritellyllä tavalla tai havaintojen samankaltaisuuden perusteella. Lopuksi analyysin tulokset täytyy tulkita ja selittää. (Puusa 2020, 144–151.)

Tutkimusprosessi noudatti suurelta osin edellä mainittua runkoa. Analyysi aloitettiin tutustumalla aineistoon avoimesti ja perusteellisesti. Seuraavaksi molempiin standardeihin liittyvät raportointivaatimukset ja ohjeet purettiin taulukkoon, joka jaettiin viiteen eri kategoriaan sen mukaan koskiko asia raportoinnin muotovaatimuksia ja standardien ominaisuuksia, yleisiä ilmoitettavia asioita, ympäristövastuuta, sosiaalista vastuuta vai taloudellista vastuuta ja hyvää hallintoa. Edellä mainittujen kategorioiden alle syntyi alaluokkia, kuten energiankulutus ja kasvihuonekaasupäästöt, joiden avulla standardien eroja ja yhtäläisyyksiä oli mahdollista havaita. Yhtäläisyydet merkittiin vihreällä ja eroavaisuudet punaisella, lisäksi osittainen yhtäläisyys merkittiin keltaisella. Lopuksi taulukkoa pelkistettiin havaintojen selkeyttämiseksi.

6 TUTKIMUKSEN TULOKSET, TULKINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Tutkimuksen tulokset

Tutkimuksen tulokset on jaettu taulukkoihin seuraavien kategorioiden mukaisesti: raportoinnin muotovaatimukset ja standardien ominaisuudet, yleiset ilmoitettavat asiat, ympäristövastuu, sosiaalinen vastuu sekä taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto. Ensimmäisessä sarakkeessa on esitetty selkeimmät standardien väliset yhtäläisyydet, toisessa vain osittain yhtäläiset kohdat ja kolmannessa sarakkeessa selkeimmät eroavaisuudet. Taulukoissa olevat merkinnät on selitetty taulukoiden viimeisellä rivillä.

TAULUKKO 1. Raportoinnin muotovaatimukset ja standardien ominaisuudet

RAPORTOINNIN MUOTOVAATIMUKSET JA STANDARDIEN OMINAISUUDET		
Selkeimmät yhtäläisyydet	Osittain yhtäläiset	Selkeimmät eroavaisuudet
Mukautuvuus ja olennaisuusanalyysi	Millaiselle yritykselle standardi on suunnattu	Tuki toteutusprosessiin (NSRS)
Raportointiohjeiden muoto	Raportoinnin ajankohta ja muotovaatimukset	Vertailutiedon ilmoittaminen (VSME ESRS)
		Salainen tieto (VSME ESRS)
		Yhteneväisyys muiden viitekehysten kanssa
(NSRS) = vain NSRS ilmoitusvaatimuksissa (VSME ESRS) = vain VSME ESRS ilmoitusvaatimuksissa		

NSRS ja VSME ESRS ovat suunnattu hieman erilaisille kohderyhmille: ensimmäinen pohjoismaisille pk-yrityksille ja niiden kirjanpitäjille ja jälkimmäinen kaikille ei-listatuille yrityksille EU-alueella. Molemmista standardeista on julkaistu pdf-muotoiset raportointivaatimukset ja ohjeet. Näiden lisäksi NSRS-standardista on saatavilla Excel-pohjainen toteutustyökalu, jota käyttämällä saadaan aikaan valmiiksi muotoiltu raportti.

Molemmat standardit mukautuvat käyttäjäyrityksen tarpeisiin olennaisuuden määrittelyn kautta. VSME ESRS sisältää vaatimuksen olennaisuusanalyysin toteuttamisesta, kun raportoidaan käyttäen PAT- tai BP-moduulia. Standardin liitteenä on luettelo kestävyysaiheista, jotka auttavat olennaisuuden määrittelyssä. NSRS ei vaadi varsinaista olennaisuusanalyysiä, mutta yritykselle olennaiset kestävyysaiheet priorisoidaan standardissa esitetyn kestävyysaiheiden listauksen pohjalta.

Raportoinnin ajankohdan ja muotovaatimusten osalta standardeista löytyi sekä eroja että yhtäläisyyksiä. Molemmissa raportoinnin tulee olla säännöllistä ja raportin tulee olla yhdenmukainen taloudellisten raporttien kanssa. VSME ESRS:n mukainen raportti tulee kuitenkin julkaista samanaikaisesti tilinpäätöksen kanssa ja toisesta raportointivuodesta lähtien raportissa tulee esittää vertailutieto edelliseltä vuodelta. Standardissa on myös selkeät ohjeet salaisen tiedon osalta. Olennainen tieto voidaan jättää pois, jos sillä on kaupallista arvoa, se on salainen tai todennäköinen kielteinen vaikutus yritykseen.

VSME ESRS:n ja NSRS:n välillä oli eroavaisuuksia vertailukelpoisuudessa muihin vastuullisuusraportoinnin viitekehyksiin. VSME ESRS on yhteneväinen erityisesti raportointivelvollisille yrityksille suunnattujen ESRS-standardien kanssa. Huomioitavaa on kuitenkin, ettei VSME ESRS:llä ole oikeudellista voimaa, toisin kuin ESRS-standardeilla. NSRS taas on sopeutettu erityisesti GRI-standardeihin, NRF-direktiiviin ja TCFD-kehukseen. Lisäksi NSRS:n kerrotaan saaneen inspiraatiota YK:n Kestävän kehityksen tavoitteista, kiertotalouden ajattelusta sekä planeetan rajat -ajattelusta.

TAULUKKO 2. Yleiset ilmoitettavat asiat

YLEISET ILMOITETTAVAT ASIAT		
Selkeimmät yhtäläisyydet	Osittain yhtäläiset	Selkeimmät eroavaisuudet
Tiedot tuotteista ja palveluista	Tiedot toimialasta ja markkinoista *	Perustiedot yrityksestä (NSRS)
Tiedot sidosryhmistä *		Tiedot hallintorakenteesta ja liiketoimintamallista (NSRS)
Vastuut kestävyyskysymyksiin liittyen *		Konsernin tiedot (VSME ESRS)
		Strategia (VSME ESRS) *
		EU-taksonomiavaikutukset (NSRS)
(NSRS) = vain NSRS ilmoitusvaatimuksissa (VSME ESRS) = vain VSME ESRS ilmoitusvaatimuksissa * = VSME ESRS: vain PAT-moduulissa		

Yleisten ilmoitettavien asioiden osalta selkeimmät yhtäläisyydet standardien välillä olivat ilmoitusvaatimuksissa tuotteiden, palveluiden, brändien sekä sidosryhmien suhteen. Myös ilmoitusvaatimukset kestävyyskysymyksiin liittyvien vastuunjakojen suhteen olivat samankaltaiset. Toimialan ja markkinoiden suhteen ilmoitusvaatimukset olivat osittain vertailukelpoiset. VSME ESRS ilmoitusvaatimukseen sisältyy kuvaus merkittävimmistä markkinoista, joilla yritys toimii, kun taas NSRS:n mukaisesti tulee yrityksen toimiala luokitella toimialakoodien mukaan.

Selkeimmät eroavaisuudet näkyivät ensinnäkin perustietovaatimuksissa. NSRS sisältää ohjeet yrityksen perustietojen, kuten yritysmuodon, verkkosivujen ja hallintorakenteen tietojen ilmoittamiseen. Lisäksi organisaation arvoista, periaatteista ja noudatetuista standardeista tulee kertoa. VSME ESRS:n raportointiohjeisiin taas kuuluu konsernitietojen ilmoittaminen sekä kestävyyskysymyksiin liittyvien strategian elementtien ilmoittaminen.

TAULUKKO 3. Ympäristövastuu

YMPÄRISTÖVASTUU		
Selkeimmät yhtäläisyydet	Osittain yhtäläiset	Selkeimmät eroavaisuudet
Kasvihuonekaasupäästöt SCOPE 1 ja SCOPE 2	Tavoitteet kasvihuonekaasupäästöjen vähentämiseksi **	Tiedot kasvihuonekaasupäästötietojen keräämisestä
ilmastotavoite ja -suunnitelma **	ilmastonmuutoksen aiheuttamat riskit ja mahdollisuudet **	Toimenpiteet kasvihuonekaasupäästöjen vähentämiseksi *
Energiankulutus		SCOPE 3 – kasvihuonekaasupäästöt **
Resurssien käyttö, kiertotalous ja jätehallinta		Tiedot vaarallisesta jätteestä (VSME ESRS) **
Tiedot jätteistä		Tiedot ilman, veden ja maan saastumisesta (VSME ESRS)
		Vaikutukset biodiversiteettiin (VSME ESRS)
		Tiedot vedenkäytöstä (VSME ESRS)
(NSRS) = vain NSRS ilmoitusvaatimuksissa (VSME ESRS) = vain VSME ESRS ilmoitusvaatimuksissa * = VSME ESRS: vain PAT-moduulissa ** = VSME: vain ESRS BP-moduulissa		

Ympäristövastuun teemoista selkeimmät yhtäläisyydet raportointivaatimuksissa olivat energiankulutukseen, resurssienkäyttöön, kiertotalouteen ja jätteisiin liittyvien tietojen osalta. NSRS vaatii lisäksi asettamaan edellä mainittuihin aiheisiin tavoitteet sekä selvittämään, kuinka yritys hallinnoi aiheita. VSME ESRS taas vaatii ilmoittamaan vaikutukset biodiversiteettiin sekä tiedot vaarallisesta jätteestä, ilman, maan ja veden saastumisesta sekä vedenkäytöstä.

Kasvihuonekaasupäästöihin liittyen standardeista löytyi sekä eroja että yhtäläisyyksiä. Molemmissa tulee raportoida Greenhouse gas -protokollan mukaisista Scope 1- ja Scope 2 -päästöistä. VSME ESRS:n mukaisesti tietoja voidaan ilmoittaa myös Scope 3 -päästöistä ja niihin liittyvistä vähennystavoitteista. Lisäksi VSME ESRS:n mukaisesti tulee ilmoittaa mahdolliset kasvihuonekaasujen vähennystavoitteet ja kuinka ne ovat linjassa Pariisin ilmastopimuksen kanssa. Olennaisilta osin myös toimenpiteet kasvihuonekaasupäästöjen vähentämiseksi tulee ilmoittaa. Myös NSRS vaatii ilmoittamaan kasvihuonepäästöille asetetun tavoitteen sekä selvittämään, kuinka yritys hallinnoi aiheita. Lisäksi NSRS:n mukaisesti tulee kuvata menetelmiä, joilla kerätyt tiedot on hankittu sekä ilmoittaa mahdolliset tietoihin liittyvät epävarmuudet.

Molemmissa standardeissa tulee tarkastella ilmastonmuutoksen aiheuttamia riskejä, NSRS:n mukaisesti itsearviointin avulla, kun taas VSME ESRS ohjeistaa yksityiskohtaisempaan arviointiin ja määrittelyyn, jos yritys altistuu merkittäville riskeille. Myös ilmastotavoitteiden ilmoittamisessa on osittaista yhtäläisyyttä. NSRS vaatii ilmastotavoitteen ja tavoitevuoden asettamista. Lisäksi NSRS vaatii itsearvioon pohjautuvan ilmastonmuutokseen liittyvien mahdollisuuksien arvioinnin. VSME

ESRS taas vaatii tietoja ilmastonmuutoksen lievittämisen siirtymäsuunnitelmasta, jos sellainen on käytössä.

TAULUKKO 4. Sosiaalinen vastuu

SOSIAALINEN VASTUU		
Selkeimmät yhtäläisyydet	Osittain yhtäläiset	Selkeimmät eroavaisuudet
Tiedot työvoimasta	Tiedot työntekijöiden terveyteen liittyen	Tiedot Vähimmäispalkoista (VSME ESRS)
Tiedot työntekijöiden koulutuksesta	Tiedot vanhempainvapaista **	Tiedot Työehtosopimuksen piiriin kuuluvista työntekijöistä (VSME ESRS)
Tiedot oppisopimuspaikoista **	Sukupuolten tasa-arvo ja monimuotoisuus **	Tiedot arvoketjusta (VSME ESRS)
Tiedot naisten ja miesten palkkojen eroista		Tiedot toimitusketjusta (NSRS)
		Tiedot ikärakenteesta (NSRS)
		Tiedot ihmisoikeuksiin liittyen (VSME ESRS) **
(NSRS) = vain NSRS ilmoitusvaatimuksissa (VSME ESRS) = vain VSME ESRS ilmoitusvaatimuksissa * = VSME ESRS: vain PAT-moduulissa ** = VSME: vain ESRS BP-moduulissa		

Sosiaalisen vastuun aihealueista yhtäläisyyksiä löytyi tiedonantovaatimuksista työvoimaan, palkkoihin ja koulutukseen liittyen. Molemmissa standardeissa tulee ilmoittaa työntekijöiden lukumäärä sekä naisten ja miesten palkkojen suhde. VSME ESRS vaatii lisäksi ilmoittamaan, jos merkittäväällä osalla työntekijöistä palkka on vähimmäispalkkasääntöjen mukainen. Tällöin myös suhde aloituspalkan ja vähimmäispalkan välillä on ilmoitettava. Lisäksi VSME ESRS vaatii ilmoittamaan prosenttiosuuden työehtosopimuksen piiriin kuuluvista työntekijöistä.

Koulutuksen suhteen ESRS vaatii ilmoittamaan keskimääräisen vuotuisen koulutustuntien määrän työntekijää kohden jaottelua sukupuolen mukaan, kun taas NSRS ilmoitusvaatimus on koulutustuntien määrä raportointijaksolla. NSRS vaatii lisäksi ilmoittamaan terveys ja turvallisuuskoulutuksiin osallistuneiden työntekijöiden määrän raportointijaksolla. Molemmat standardit myös vaativat ilmoittamaan mahdollisista oppisopimuspaikoista.

Työntekijöiden terveyteen liittyvät ilmoitusvaatimukset standardien välillä erosivat toisistaan hieman. VSME ESRS:n mukaan tulee ilmoittaa työntekijöiden työperäisten tapaturmien määrä ja työhön liittyvien vammojen ja sairauksien seurauksena tapahtuneiden kuolemantapausten määrä. NSRS taas vaatii ilmoittamaan sairauslomien prosenttiosuuden raportointijaksolla jaoteltuna työhön liittyviin sekä työhön liittymättömiin sairauslomiin.

Sukupuolten välisen tasa-arvon ja monimuotoisuuden suhteen standardeissa on selkeitä eroja. VSME ESRS vaatii ilmoittamaan hallintoelimen sukupuolijakauman. NSRS taas vaatii ilmoittamaan toimenpiteet sukupuolten välisen tasa-arvon parantamiseksi ja monimuotoisuuden edistämiseksi.

Lisäksi NSRS:n mukaisesti tulee ilmoittaa työvoiman ikärakenne ja toimenpiteet ikäjakauman laajentamiseksi. Myös senioreiden rekrytointipolitiikat tulee avata.

Molempiin standardeihin kuuluu ilmoitusvaatimuksia vanhempainvapaiden suhteen. NSRS vaatii ilmoittamaan vanhempainvapaan ehdot sekä naisille että miehille. VSME ESRS:n vaatimukset ovat yksityiskohtaisemmat, sillä siinä tulee ilmoittaa sukupuolen mukaan jaoteltuna prosenttiosuus työntekijöistä, jotka ovat oikeutettuja perheeseen liittyvään vapaaseen. Myös otettujen vapaiden prosenttiosuus tulee ilmoittaa.

Eroavaisuuksia standardien välillä on havaittavissa arvo- ja toimitusketjuun liittyvien ilmoitusvaatimusten välillä. NSRS vaatii ilmoittamaan, kuinka yritys valvoo toimitusketjua minimoidakseen toimittajiin ja asiakkaisiin liittyvät sosiaalisen vastuun riskit. Lisäksi tulee ilmoittaa, millaisia tutkimuksia yritys suorittaa varmistaakseen, ettei edellä mainituissa ryhmissä ole olennaisia sosiaalisia ongelmia. VSME ESRS taas vaatii tietoja arvoketjusta. Sen mukaisesti tulee ilmoittaa, ovatko arvoketjun työntekijät, vaikuttavat yhteisöt, kuluttajat tai loppukäyttäjät vaikuttuneita tai todennäköisesti vaikuttuneita raportoivan yrityksen toimintaan liittyvistä vakavista kielteisistä vaikutuksista. PAT-moduulissa tulee myös raportoida olennaisiin kielteisiin vaikutuksiin liittyvistä hallinnollisista käytännöistä ja toimenpiteistä sekä tavoitteista.

Ainoastaan VSME ESRS vaatii ilmoittamaan tietoja ihmisoikeuksiin liittyen. Yrityksen tulee ilmoittaa, ovatko työntekijöitä koskevat politiikat linjassa kansainvälisesti tunnustettujen instrumenttien kanssa. Yrityksen tulee myös ilmoittaa suorittaako se toimintoja, joiden avulla valvoa OECD:n monikansallisten yritysten ohjeiden ja YK:n liiketoiminnan ja ihmisoikeuksien ohjeiden noudattamista. Yrityksen tulee myös ilmoittaa rikkomukset kansainvälisiä instrumentteja vastaan.

TAULUKKO 5. Taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto

TALOUDELLINEN VASTUU JA HYVÄ HALLINTO		
Selkeimmät yhtäläisyydet	Osittain yhtäläiset	Selkeimmät eroavaisuudet
	Tiedot liiketoiminnan kestävydestä	Tiedot tuloista tietyiltä toimialoilta (VSME ESRS) **
	Tiedot liiketoiminnan kestävyden hallinnasta *	
	Tiedot korruptioon ja lahjontaan liittyen	
(VSME ESRS) = vain VSME ESRS ilmoitusvaatimuksissa * = VSME ESRS: vain PAT-moduulissa ** = VSME: vain ESRS BP-moduulissa		

Taloudellisen vastuun ja hyvän hallinnon osalta molemmissa standardeissa oli ilmoitusvaatimuksia liiketoiminnan kestävyteen ja sen hallintaan liittyen. Kestävään liiketoimintaan liittyen NSRS-standardissa ohjeistetaan valitsemaan ja ilmoittamaan standardissa esitetystä listauksesta yritykselle sopivat kestävä kehityksen tavoitteet. VSME ESRS taas ohjeistaa kuvailemaan yrityksen käytäntöjä kohti kestävämpää taloutta siirtymisessä. NSRS vaatii lisäksi raportoivaan yritykseen kohdistuvien EU-taksonomian vaikutuksien ilmoittamista.

Kestävyyden hallinnan osalta NSRS vaatii yritystä kuvailemaan lyhyen ja pitkän aikavälin päätöksenteon välistä tasapainoa, jonka avulla varmistetaan yrityksen kestävä taloudellinen tulevaisuus. Lisäksi tulee ilmoittaa, kuinka yritys hallinnoi toimitusketjua varmistaakseen muun muassa minimoidun materiaalien käytön ja energiankulutuksen. On myös ilmoitettava, kuinka yritys tutkii kestävien liiketoimintamallien noudattamista toimitusketjussa. Talouden osalta tulee ilmoittaa tunnistetut osa-alueet, joilla yritys voi säästää rahaa sekä toimenpiteet likviditeetin ja taloudellisen vakauden varmistamiseksi.

VSME ESRS taas vaatii ilmoittamaan olennaisten kestävyyskysymyksien osalta mahdolliset käytännöt ja toimenpiteet kielteisten vaikutusten estämiseksi, lieventämiseksi, korjaamiseksi tai taloudellisten riskien käsittelemiseksi. Jos yrityksellä on käytäntöjä, tulee ilmoittaa niiden tavoitteet, ja ne olennaiset kestävyyskysymykset, joita se käsittelee. On myös ilmoitettava käytäntöjen soveltamisala arvoketjun ja maiden osalta, joissa yritys on aktiivinen sekä tarvittaessa viittaus kolmannen osapuolen standardeihin, joihin yritys on sitoutunut. Toimenpiteiden osalta on ilmoitettava keskeiset toteutetut toimet sekä tulevaisuuteen suunnitellut toimenpiteet. Lisäksi tulee ilmoittaa toimienpiteiden soveltamisala arvoketjun toimijoiden, eri sidosryhmien ja eri maantieteellisen sijaintien suhteen. Myös toimenpiteiden aikakehys sekä seurantaan käytetyt tavoitteet tulee ilmoittaa.

Korruption ja lahjonnan suhteen NSRS vaatii ilmoittamaan merkittävät riskiarvion pohjalta tunnustetut riskit. VSME ESRS:n vaatimukset ovat laajemmat kattaen mahdolliset tuomiot ja sakkojen määrän liittyen antikorruptioon ja lahjontaan. Lisäksi mahdolliset toimenpiteet korruption ja lahjonnan estämiseksi tulee ilmoittaa raportoidessa PAT-moduulin mukaisesti.

6.2 Vertailun tulosten tulkinta ja johtopäätökset

Analysointiprosessin jälkeen tutkimukseen kuuluu analyysissa esiin nousseiden tulosten tulkinta ja selittäminen. Tuloksista tulee pyrkiä laatimaan synteesejä, joiden avulla voidaan koota tärkeimmät seikat yhteen ja vastata tutkijan asettamiin ongelmiin. Synteetit taas ovat pohjana johtopäätöksille. (Puusa 2020, 151.)

Raportoinnin muotovaatimuksien ja standardien ominaisuuksien osalta olennaisuuden määrittely ja siihen liittyvä olennaisuusanalyysi vaikuttavat suuresti standardien käytettävyyteen ja siihen, kuinka laajasti käyttäjäyrityksen tulee raportoida. Molemmassa standardissa suuri osa ilmoitusvaatimuksista perustuvat olennaisuuteen ja tällöin käyttäjäyrityksille ei-olennaiset seikat voitiin jättää raportoimatta. Lisäksi VSME ESRS:n moduulit edesauttavat käytettävyyttä, kun taas NSRS:n tarjoama toteutustyökalu helpottaa raportin muotoilua.

Vertailukelpoisuudessa suhteessa muihin vastuullisuusraportoinnin viitekehyksiin oli selviä eroavaisuuksia standardien välillä. NSRS on mukautettu useaan eri viitekehykseen, mutta osa näistä ovat jo vanhentuneita tai poistuneet käytöstä. VSME ESRS on mukautettu ajankohtaisiin, raportointivelvollisille yrityksille suunnattuihin ESRS-standardeihin. Yleisten ilmoitettavien asioiden puolesta selkeimmät eroavaisuudet löytyivät perustietovaatimuksista, johon vaikuttaa se, että NSRS-raportointiin kuuluvan toteutustyökalun myötä kaikki tarvittavat tiedot on listattu raportointivaatimuksiin.

Ympäristövastuuseen liittyvien ilmoitusvaatimusten osalta stadeissa oli paljon yhtäläisyyksiä, mutta VSME ESRS:n pakolliset ilmoitusvaatimukset olivat selvästi laajemmat verrattuna NSRS-standardiin. Sosiaalisen vastuun ilmoitusvaatimuksissa korostui VSME ESRS:n yksityiskohtaiset vaatimukset, vaikka standardeissa on myös paljon yhteistä. Taloudelliseen vastuuseen ja hyvään hallintoon liittyen selkeitä yhtäläisyyksiä standardien väliltä ei ollut havaittavissa. Molemmat vaativat tietoja liiketoiminnan kestävydestä ja sen hallinnasta sekä korruptiosta ja lahjonnasta, mutta ilmoitusvaatimukset ovat siitä huolimatta hyvin erilaiset.

Standardien käytännön soveltamisen osalta molemmissa standardeissa on vahvuutensa. Raportoivan yrityksen on hyvä perehtyä standardien ilmoitusvaatimuksiin ja valita sovellettava standardi sen mukaan, kuinka se vastaa yrityksen tarpeisiin. Molemmat standardit pyrkivät osaltaan edistämään kestävä liiketoimintaa ja auttamaan vapaaehtoisesti raportoivia yrityksiä. Vertailukelpoisuus muihin raportoinnin viitekehyksiin on erityisen tärkeä seikka, sillä monet liikeyritykset vaativat kestävyystietoja myös pakollisen raportoinnin ulkopuolelle jääviltä yrityksiltä. Tämän opinnäytetyön avulla raportointia aloittava tai raportoinnin standardin valintaa harkitseva yritys voi saada yleiskuvan kestävyysraportoinnista ja työssä käsitellyistä viitekehyksistä.

Aikaisempi tutkimus pk-yritysten vastuullisuusraportoinnista on osoittanut raportoinnin haasteiksi erityisesti resurssit ja osaamisen. Molemmat standardit sisältävät yksityiskohtaiset ohjeet raportointiin, mikä auttaa osaamisen haasteisiin. Resurssien puutteen puolesta NSRS-standardi voi vastata paremmin pk-yritysten tarpeisiin, sillä se on kehitetty erityisesti pk-yritysten kirjanpitäjän käyttöön. Myös raportoinnin tueksi laadittu toteutustyökalu helpottaa raportin toteuttamista. Molemmat standardit ovat kokonaisuudessaan laajoja, mutta olennaisuuden perusteella valittavat aiheet mahdollisesti vähentävät raportoinnin työläyttä. Lisäksi VSME ESRS:n mukaisen raportoinnin laajuus riippuu käyttöön valituista moduuleista.

6.3 Opinnäytetyön tavoitteet ja niiden toteutuminen

Opinnäytetyön tavoitteena oli verrata VSME ESRS- ja NSRS-standardia, jotta voitaisiin löytää eroja standardien mukaisen kestävyysraportoinnin sisällön ja ilmoitusvaatimusten suhteen. Lisäksi tavoitteena oli selvittää edellä mainittujen standardien vertailukelpoisuutta muihin yleisiin kestävyysraportoinnin viitekehyksiin nähden. Opinnäytetyössä oli myös tarkoitus taustoittaa vastuullista liiketoimintaa ja sen raportointia, etenkin vapaaehtoisesti raportoivien yritysten näkökulmasta. Opinnäytetyössä etsittiin vastausta kysymykseen: Miten NSRS-standardi ja VSME ESRS -standardi eroavat toisistaan kestävyysraportoinnin sisällön ja vaatimusten suhteen?

Vertailevan tapaustutkimuksen avulla standardeihin oli mahdollista perehtyä perusteellisesti. Tutkimuksen pohjalta rakentui kokonaiskuva standardien välisistä eroista sekä niiden vertailukelpoisuudesta muihin viitekehyksiin nähden, joten opinnäytetyön tavoitteisiin päästiin. On kuitenkin huomionarvoista, etteivät standardien ilmoitusvaatimukset ole suoraan vertailukelpoisia, vaan perustuvat ilmoitettavan aiheen olennaisuuden määrittelyyn. Teoriaosuus taustoittaa kestävä liiketoimintaa ja kestävyysraportointia huomioiden erityisesti suomalaisten pk-yritysten näkökulman, kuten oli tavoitteena. Teoriaosuus on lisäksi linjassa tutkimusosion kanssa.

6.4 Eettisyys ja luotettavuus

Opinnäytetyössä on tärkeää noudattaa niin kutsuttua HTK-ohjetta eli ohjetta hyvästä tieteellisestä käytännöstä ja sen loukkausepäilyjen käsittelemisestä Suomessa. Peruseriaatteita hyvälle tieteelliselle käytännölle ovat vastuunkanto, rehellisyys, luotettavuus ja arvostus. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023, 12.) Opinnäytetyön tekijän näkökulmasta on tärkeää selvittää mahdollinen esteellisyys ja ottaa huomioon, että opinnäytetyössä tarvittavat luvat ja sopimukset ovat kunnossa. Myös aineiston oikeaoppiseen säilyttämiseen ja viittausten asianmukaisuuteen on hyvä kiinnittää huomiota. Opinnäytetyön tekijän tulee myös varmistaa riittävä perehtyneisyys työn aiheeseen. (Arene ry 2020, 16–23.)

Työn eettisyyteen ja tietoturvaan liittyviä riskejä pienentää se, ettei työssä ole kerätty henkilötietoja, eikä ihmistä ole käytetty tiedon lähteenä. Asianmukaiset sopimukset toimeksiantajan kanssa on laadittu ja säilytetään ohjeiden mukaisesti. Lisäksi esteellisyys on selvitetty sekä riittävä perehtyneisyys aiheeseen varmistettu. Opinnäytetyössä on myös huomioitu Savonia AMK:n opinnäytetyöhön liittyvät ohjeistukset sekä ohjeet hyvästä tieteellisestä käytännöstä. Myös tekijänoikeuksista on huolehdittu merkitsemällä viittaukset ja käytetyt lähteet Savonia AMK:n ohjeiden mukaisesti.

Opinnäytetyön luotettavuuteen liittyen tärkeitä seikkoja ovat aineistonkeruun ja aineiston analysoinnin huolellinen selittäminen, johon tässä työssä on pyritty. Tämä tukee myös tutkimuksen tulosten ymmärrettävyyttä ja selkeyttä. Lisäksi työssä on pyritty selvittämään tutkimuksen kohde ja tarkoitus mahdollisimman selkeästi niin, että se tukee työn luotettavuutta. Kokonaisuudessaan opinnäytetyön tulosten raportoinnissa on pyritty tarjoamaan lukijalle riittävästi tietoa tutkimuksen toteuttamisesta. (Tuomi & Sarajärvi 2018.) Standardien vertailussa on pyritty oikeudenmukaisuuteen ja riippumattomuuteen tarkastelemalla standardeja mahdollisimman monipuolisesta näkökulmasta ja tasapuolisesti.

Myös dokumenttien käyttöä tiedonlähteenä on hyvä arvioida, sillä ne eivät lähtökohtaisesti ole syntyneet tutkimuksen tekemistä varten (Alastalo & Vuori julkaisuaika tuntematon a). Työn lähdeaineistona käytetyt dokumentit on valittu luotettavista, hyvämaineisista lähteistä kriittistä harkintaa käyttäen. Huomionarvoista on kuitenkin se, että VSME ESRS-standardiin liittyvät dokumentit ovat vielä luonnosmuotoisia, eivätkä siksi edusta vielä mitään virallista kantaa. Luonnosmuotoisuuden vuoksi VSME ESRS -standardin sisältö voi myös vielä muuttua.

7 POHDINTA

Tämä opinnäytetyö ja sen lopputuloksena syntynyt vertaileva tapaustutkimus vastaavat työn tavoitteisiin ja tutkimuskysymykseen. Opinnäytetyön aihe, sen rajaus ja tutkimusmenetelmät muuttuivat suunnitteluvaiheessa useasti ja etenkin toimeksiantajan mukaantulo toi uusia näkökulmia työlle. Työn alkuperäisestä aikataulusta jouduttiin joustamaan aiheen muutoksien ja resurssien puutteen vuoksi. Alkuvaiheen muutoksista huolimatta koen lopullisen työn olevan tarkoituksenmukainen.

Alun perin työn tutkimusmenetelmävaihtoehtona oli vertailevan sisällönanalyysin lisäksi myös haastattelut, mutta ne jätettiin lopulta työn ulkopuolelle. Tähän oli syynä etenkin se, ettei työssä käsiteltyjä standardeja ole juuri ehditty käyttää niiden tuoreuden vuoksi. Tällöin haastattelut eivät olisi tuoneet lisäarvoa työlle. Samoin case-yritysten tutkiminen olisi ollut vaihtoehto, mutta tämä rajattiin pois edellä mainituista syistä. Case-yritysten tutkiminen sekä haastatteluiden toteuttaminen vertailevan tapaustutkimuksen rinnalla olisi myös ollut liian työläs ja laaja prosessi amk-opinnäytetyön resurssit ja laajuus huomioiden.

Liiketoiminnan kestävyys ja sen raportointi olivat minulle työtä aloittaessa miltei täysin vieraita aiheita. Aiheeseen perehtyminen vaati paljon, mutta opetti sitäkin enemmän. Tähän ajankohtaiseen aihepiiriin perehtyminen toi minulle aivan uudenlaista osaamista ja uskon siitä olevan hyötyä myös työelämässä, sillä aiheen merkityksellisyys liiketoiminnassa kasvaa koko ajan. Sain prosessin myötä laajasti tietoa niin kestävästä liiketoiminnasta kuin sen raportoinnistakin. Etenkin perehtyminen raportointistandardeihin toi hyödyllistä tietoa ja laajensi myös ammatillista osaamistani. Lisäksi toimeksiantajan mukaantulo toi minulle hyödyllisiä ammatillisia verkostoja. Kokonaisuudessaan opinnäytetyön toteuttaminen opetti taitoja tutkimuksen tekemiseen sekä oman ajankäytön hallitsemiseen.

Haasteita opinnäytetyölle toivat muun muassa aineistojen suuri määrä ja englanninkielisyys. Etenkin NSRS-standardiin liittyen on julkaistu laajasti erilaisia dokumentteja, joista työhön tarvittavien aineistojen läpikäyminen vei aikaa. Myös VSME ESRS-standardin luonnosmuotoiset dokumentit toivat haasteita, sillä kesken opinnäytetyöprosessin julkaistiin uusia muokattuja asiakirjoja ja tietoja joutui päivittämään. Myös dokumenttien kääntämiseen tarpeellisilta osin kului aikaa. Aiheiden tuoreus ja jatkuva muutos toivat myös haastetta ajankohtaisen aineiston löytämiselle.

Taloushallinnon alalla, etenkin pk-sektorin yritysten parissa, kestävyysraportointi on hyvin tuore aihe. Tiedon vähäisyys sekä taloushallinnon ammattilaisten parissa että pk-yrityksien johdossa on haaste, sillä tarve kestävyysosaamiselle ja kestävyysraportoinnille kasvaa jatkuvasti. Tämä opinnäytetyö tarjoaa tietoa kestävään liiketoimintaan ja sen raportointiin liittyen erityisesti työssä käsiteltyjen standardien osalta. Työn tuloksena syntynyt vertaileva tutkimus on myös hyödynnettävissä tilanteessa, jossa ollaan tutustumassa kyseisiin standardeihin tai valitsemassa käytettävää raportointistandardia.

Jatkotutkimusaiheena tälle opinnäytetyölle voisi olla standardien testaaminen käytännössä case-yritysten avulla. Tällöin olisi mahdollista selvittää, kuinka standardien soveltaminen käytännössä

toimii ja mitä eroavaisuuksia standardien välillä olisi tällöin havaittavissa. Tutkimuksen voisi toteuttaa haastattelemalla näitä case-yrityksiä.

LÄHTEET

Työssä on käytetty seuraavasti tekoälyä:

ChatGPT 2023. OpenAI. GPT-3.5. Käytetty teoriaosuuden rakenteen suunnittelussa, syyskuu 2023.
<https://chat.openai.com>

ChatGPT 2024. OpenAI. GPT-3.5. Käytetty kielentarkistukseen, maaliskuu 2024.
<https://chat.openai.com>

Alastalo, Marja & Vuori, Jaana julkaisuaika tuntematon a. Dokumentit. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/laadullisen-tutkimuksen-aineistot/dokumentit/>. Viitattu 3.3.2024.

Alastalo, Marja & Vuori, Jaana julkaisuaika tuntematon b. Tapaustutkimus. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/tutkimusasetelma/tapaustutkimus/>. Viitattu 17.11.2023.

Arene ry 2020. Ammattikorkeakoulujen opinnäytetöiden eettiset suositukset. Pdf-tiedosto. Päivitetty 9.1.2020. <https://www.arene.fi/wp-content/uploads/Raportit/2020/AMMATTIKORKEAKOULUJEN%20OPINNÄYTETÖIDEN%20EETTISET%20SUOSITUKSET%202020.pdf?t=1578480382>. Viitattu 16.3.2023.

Aspholm, Ingaliil 2023. Tilintarkastajan kestävyysanasto. Verkkojulkaisu. <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/tilintarkastajan-kestavyysanasto/>. Viitattu 25.9.2023.

Cision News 2023. OP:n tutkimus: ESG on tuntematon käsite 90 prosentille mikroyrittäjistä – ”Luku on hälyttävän korkea”. Verkkojulkaisu. <https://news.cision.com/fi/op-ryhma/r/op-n-tutkimus--esg-on-tuntematon-kasite-90-prosentille-mikroyrittajista----luku-on-halyttavan-korkea,c3751071>. Viitattu 25.9.2023.

Direktiivi 2022/2464 /EU. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta. Euroopan unionin virallinen lehti 16.12.2022. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2022:322:FULL&from=EN>. Viitattu 23.11.2023

EFRAG 2023. [Draft] Voluntary ESRS v1.1 for Small- and Medium-Sized Enterprises (VSME ESRS). Annex 3: VSME ESRS v1.1. Pdf-tiedosto. Julkaistu 06.07.2023. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F2302241024321451%2F04-06%20-%20VSME%20V1.1%20%20.pdf>. Viitattu 26.10.2023.

EFRAG 2024a. Basis for conclusions. Voluntary ESRS for non-listed small- and medium sized enterprises (VSME ESRS). Pdf-tiedosto. Julkaistu tammikuu 2024. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FVSME%2520ED%2520Basis%2520for%2520Conclusions%2520January%25202024.pdf>. Viitattu 17.3.2023.

EFRAG 2024b. EFRAG’s public consultation on two exposure drafts on sustainability reporting standards for smes. Verkkojulkaisu. <https://www.efrag.org/News/Public-479/EFRAGs-public-consultation-on-two-Exposure-Drafts-on-sustainability-r>. Viitattu 17.3.2023.

EFRAG 2024c. Exposure Draft. Voluntary ESRS for non-listed small- and medium sized enterprises (VSME ESRS). Pdf-tiedosto. Julkaistu tammikuu 2024.
<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FV SME%2520ED%2520January%25202024.pdf>. Viitattu 17.3.2023.

EFRAG julkaisuaika tuntematon. EFRAG Today. Verkkojulkaisu. <https://www.efrag.org/About/Facts>. Viitattu 17.3.2023.

Elinkeinoelämän keskusliitto & Aula Research 2021. Pk-vastuullisuusbarometrin tulokset. Pdf-tiedosto. Julkaistu 25.11.2021. https://ek.fi/wp-content/uploads/2021/11/EK_Pk-Vastuullisuusbarometri_2021.pdf. Viitattu 25.9.2023.

Elinkeinoelämän keskusliitto 2022. Vastuullisuuden EU-sääntely etenee – mihin pk-yritysten on varauduttava?. Pdf-tiedosto. Julkaistu lokakuu 2022. https://ek.fi/wp-content/uploads/2023/01/EK_Vastuullisuus_EU_ok.pdf. Viitattu 30.10.2023.

Euroopan parlamentti 2023. Uusi laki yritysvastuun laajentamisesta. Verkkojulkaisu. Uutishuone. Päivitetty 01.06.2023. <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/press-room/20230524IPR91907/uusi-laki-yritysvastuun-laajentamisesta>. Viitattu 13.11.2023.

Eurooppa-neuvosto 2023. Euroopan vihreän kehityksen ohjelma. Verkkojulkaisu. Päivitetty viimeksi 22.9.2023. <https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/green-deal/>. Viitattu 21.9.2023.

European Comission julkaisuaika tuntematon. Corporate sustainability reporting. Verkkojulkaisu. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en. Viitattu 23.11.2023.

EY Suomi 2022. Laadukas kestävyysraportointi avaa yritykselle uusia ovia. Verkkojulkaisu. https://www.ey.com/fi_fi/assurance/laadukas-kestaevyysraportointi-avaa-yritykselle-uuksia-ovia. Viitattu 21.11.2023.

Hellström, Eeva & Parkkonen, Pinja 2022. Vastuullisuuden tulevaisuus. Miten vastuullisuus kohtaa kestävyuden ja vaikuttavuuden? Sitran selvityksiä 214. https://media.sitra.fi/app/uploads/2022/06/sitra_vastuullisuuden_tulevaisuus_fin_0822.pdf. Viitattu 17.11.2023.

Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2007. Tutki ja kirjoita. 13. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Jyväskylän yliopisto julkaisuaika tuntematon. Vertaileva tutkimus. Verkkojulkaisu. Kurssi- ja oppimateriaalipilone Koppa. Päivitetty 23.4.2015. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/vertaileva-tutkimus>. Viitattu 17.11.2023.

Kallunki, Juha-Pekka 2022. Tilinpäätösanalyysi. E-kirja. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 28.9.2022.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>. Viitattu 31.1.2024.

Koipijärvi, Leila & Kuvaja, Sari 2020. Yritysvastuu 2.0: Johtamisen uusi normaali. E-kirja. Helsinki: Kauppakamari. Viitattu 26.9.2023.

Kurunmäki, Kimmo 2015. Vertailu. Teoksessa Markus Laine, Jarkko Bamberg & Pekka Jokinen (toim.) Tapaustutkimuksen taito. 3. painos. E-kirja. Helsinki: Gaudeamus, 74–92.

Lautjärvi, Kari 2022. Yhtiön johto ja yritysvastuun oikeudellinen ulottuvuus. Teoksessa Anne Vanhala & Michael Ristaniemi (toim.) Yritysvastuu & oikeus. E-kirja. Helsinki: Kauppakamari, 98–124. Viitattu 13.1.2024.

Liappis, Hanna, Pentikäinen, Merja & Vanhala, Anne 2019. Menesty yritysvastuulla. Helsinki: Edita.

Moilanen, Fanni 2022. Mitä kestävyys siirtymä tarkoittaa työelämälle? Työterveyslaitoksen blogi. 27.1.2022. <https://www.ttl.fi/ajankohtaista/blogi/mita-kestavyys siirtyma-voi-tarkoittaa-tyoelamalle>. Viitattu 11.3.2024.

Mähönen, Jukka 2022. Kestävyysraportointi. Teoksessa Anne Vanhala & Michael Ristaniemi (toim.) Yritysvastuu & oikeus. E-kirja. Helsinki: Kauppakamari, 125–156. Viitattu 13.1.2024.

Niskala, Mikael, Tarna-Mani, Kaisa, Purola, Jenni & Pajunen Tomi 2019. Yritysvastuu. 3. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia.

Nordic Accountant Federation 2021a. NSRS Foundation. The substantive and structural foundation of the Nordic Sustainability Reporting Standard. Pdf-tiedosto. Julkaistu 11.10.2021. https://assets.website-files.com/5ec3a3844d452c4802921c30/622af936dfba036cb7acbd19_NSRS_Foundation.pdf. Viitattu 16.10.2023.

Nordic Accountant Federation 2021b. NSRS Theoretical Annex. The theoretical foundation of Nordic Sustainability Reporting Standard. Pdf-tiedosto. Julkaistu 12.10.2021. https://assets.website-files.com/5ec3a3844d452c4802921c30/622b21d86be38de10f2a65b8_NSRS_M1_Report_Full.pdf. Viitattu 16.10.2023.

Nordic Accountant Federation 2021c. Full overview of the NSRS Framework. Welcome to the NSRS Framework. Verkojulkaisu. <https://www.nsrseu/reports/1st-edition>. Viitattu 16.10.2023.

Nordic Offset 2023. Olennaisuusanalyysi on ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin lähtökohta. Verkojulkaisu. Julkaistu 4.10.2023. <https://nordicoffset.fi/olennaisuusanalyysi-on-esrs-standardien-mukaisen-kestavyysraportoinnin-lahtokohta/>. Viitattu 5.3.2024.

NSRS 2021. NSRS Appendix: Glossary. Pdf-tiedosto. https://assets.website-files.com/5ec3a3844d452c4802921c30/622af7365d9577feedcdb47e_NSRS_Glossary.pdf. Viitattu 5.3.2024.

OP Ryhmä & Nordic Institute of Business & Society NIBS 2023. Suuryritystutkimus 2023. Pdf-tiedosto. <https://www.op.fi/documents/20556/27641318/OP-Suuryritystutkimus-2023.pdf/faa46987-ae20-0e34-8d86-2f4fd21c5d25>. Viitattu 3.10.2023.

Polo, Annabella 2021. Kestävän kehityksen tila suomalaisissa pk-yrityksissä. Business Finlandin kyselytutkimus 2021. Pdf-tiedosto. Business Finland. <https://www.businessfinland.fi/48fb89/globalassets/finnish-customers/news/news/2022/business-finland-kestava-kehitys--kyselytulokset-mediaille-.pdf>. Viitattu 20.11.2023.

Puusa, Anu 2020. Näkökulmia laadullisen aineiston analysointiin. Teoksessa Anu Puusa & Pauli Juuti (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. E-kirja. Helsinki: Gaudeamus., 143–152.

SME United 2023. Access to sustainable finance for SMEs - a European survey 2023. Verkojulkaisu. <https://www.smeunited.eu/publications/access-to-sustainable-finance-for-smes-a-european-survey-2023>. Viitattu 13.1.2024.

Suomen YK-liitto julkaisuaika tuntematon. Kestävän kehityksen tavoitteet. Verkojulkaisu. <https://www.ykliitto.fi/kestava-kehitys>. Viitattu 23.3.2023.

Suositus 2003/361/EY: Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä. Euroopan Unionin virallinen lehti 20.5.2003. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=celex%3A32003H0361#document1>. Viitattu 8.3.2024.

Tsvetkova, Desislava, Bengtsson, Emma & Durs, Susanne 2020. Maintaining Sustainable Practices in SMEs: Insights from Sweden. *Sustainability*. 2020; 12(24), 10242. <https://doi.org/10.3390/su122410242>. Viitattu 13.1.2024.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi Anneli 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Tammi.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023. Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan HTK-ohje 2023. Verkkojulkaisu. https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf. Viitattu 17.11.2023.

Vuori, Jaana julkaisuaika tuntematon. Laadullinen sisällönanalyysi. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/analyysitavan-valinta-ja-yleiset-analyysitavat/laadullinen-sisallonanalyysi/>. Viitattu 20.11.2023.

Vuori, Jaana julkaisuaika tuntematon. Laadullisen tutkimuksen aineistot. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/laadullisen-tutkimuksen-aineistot/>. Viitattu 5.1.2024.

Ympäristöministeriö julkaisuaika tuntematon. Pariisin ilmastopöytäkirja. Verkkojulkaisu. <https://ym.fi/pariisin-ilmastopöytäkirja>. Viitattu 12.10.2023.