



Organisaatioiden valmius CSRD- direktiivin mukaiseen raportointiin vuonna 2024

Anniina Yläkangas

OPINNÄYTETYÖ

Huhtikuu 2024

Tradenomi
Taloushallinto

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto- ohjelma
Taloushallinto

Yläkangas, Anniina:

Organisaatioiden valmius CSRD- direktiivin mukaiseen raportointiin vuonna 2024

Opinnäytetyö 58 sivua, joista liitteitä 1 sivua
Huhtikuu 2024

Vuonna 2022 astui voimaan EU- komission hyväksymä kestävyysraportointidirektiivi CSRD. Direktiivi on lainmäärittelemä kestävyysraportointia koskeva säännös. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää asiantuntijahaastatteluiden avulla, miten yritykset ovat kestävyysraportointidirektiivin valmistautuneet ja mitä haasteita yrityksillä voi olla. Opinnäytetyön tarkoitus oli saada lukijalle kokonaiskuva uudesta direktiivistä, sekä hahmottaa siihen kuuluvia muita standardeja ja kansainvälisiä ohjeistuksia. Opinnäytetyön tehdyn selvityksen tarkoituksena oli selvittää yrityksen valmiutta uuteen Euroopan komission antamaan kestävyysraportointidirektiiviin. Asetus tuli pakolliseksi vuodesta 2024 lähtien koskemaan tiettyjä direktiivin kriteereitä täyttäviä yrityksiä. Kestävyysraportointidirektiivi laajenee vuosittain ja asteittain eri kokosiin organisaatioihin.

Opinnäytetyö pyrki selvittämään, mitä uuden direktiivin muutokset vaativat ja onko yrityksillä valmiuksia raportointiin, sekä tekeekö kestävyysraportointi organisaatorakenteeseen ja strategiaan muutoksia. Tavoitteena oli helposti ymmärrettävään muotoon saatu selvitys siitä, mitä yritysten olisi hyvä ottaa huomioon ja mitä direktiivi vaatii.

Selvitys keskittyi isoihin yrityksiin, joita kyseinen direktiivi tulee koskettamaan ensimmäisenä. Selvityksen kysymyksillä koitetaan saada lukijalle yleinen kuva siitä, ovatko yritykset olleet tietoisia direktiivistä, mitä haasteita direktiivi tuo yrityksille, mitä yritysten olisi hyvä huomioda, ja ovatko yritykset tähän valmistautuneet. Opinnäytetyössä selvitysmenetelmänä on käytetty klassista haastattelua, joka pohjautui kahdenkeskiseen keskusteluun. Selvityksessä hyödynnettiin jo olemassa olevaa tutkimusta ja isojen yritysten tämän hetken vastuullisuusraportointia sekä sen eroja.

Opinnäytetyön selvityksen avulla voimme päätellä, että isot yritykset, joita tämä direktiivi koskettaa ensimmäisenä, ovat alkaneet valmistautua jo vuonna 2022 direktiivin mennessä komission läpi hyväksytysti. Selvitys ei suoraa selvittänyt pieniä yrityksiä, mutta haastattelujen pohjalta voimme jonkin verran päätellä Pk-yritysten tilannetta. Osa pienistä yrityksistä ovat alkaneet jo keräämään dataa, johtuen isojen yritysten vaatimuksesta. Osa Pk-yrityksistä eivät olleet tietoisia direktiivistä tai sen koskettavuudesta yritykseen.

Asiasanat: kestävyysraportointi, yritysvastuu, esg, csrd-direktiivi

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration
Financial Administration

YLÄKANGAS, ANNIINA:

Preparedness of Organizations to Report According to the CSRD Directive in 2024.

Bachelor's thesis 58 pages, appendices 1 page

April 2024

In 2022, the Sustainability Reporting Directive (CSRD) approved by the EU commission entered into force. The directive is a juridical regulation on sustainability reporting. The aim of the thesis was to find out how companies were prepared for the sustainability reporting directive and what challenges might occur. The purpose of the thesis is to give a complete understanding of the new directive, as well as outline other standards and international guidelines that belong to it. The thesis is to help examine companies' readiness for the new CSRD.

The study focused mostly on large companies, which will be affected at first by the directive. The research questions try to give a general understanding of whether the companies were aware of the directive, what challenges and requirements the directive brings to companies and their structure and strategy, and what companies should consider. A classical interview, which is based on a discussion, was used in the thesis. The data was gathered by an expert interview.

With the help of the thesis statement, it could be concluded that large companies have already started preparing for the directive in 2022. Changes in strategy were minor because of good preparation but challenges will consider difficulties on numerical specifications of parameters.

The study did not directly examine small companies, but based on the interviews the situation of small companies could be concluded. As a further development of the research, it would be good to examine the CSRD's challenges of implementation at small companies.

Key words: corporate responsibility, esg, csrd- directive, sustainability reporting

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	Yritysvastuun historia	7
3	Yritysvastuu	9
	3.1 Taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto.....	10
	3.2 Strateginen vastuullisuus	11
	3.3 Systemaattinen yritys vastuu	13
	3.4 Brändi vastuullisuudessa	13
	3.5 Yritysvastuun hyödyt	14
4	Globaalit viitekehykset	16
	4.1 Global Compact (Yritysvastuuseen liittyvä YK:n aloite).....	16
	4.2 YK Kestävän kehityksen tavoitteet	17
	4.3 GRI- Vastuullisuusraportointi (Global Reporting Initiative)	18
	4.4 EU- Taksonomia	20
	4.5 NFRD- Direktiivi (Non- Financial Reporting Directive).....	21
	4.6 EU- Yritysvastuudirektiivi	22
5	ESG- Raportointi (Ympäristö, Yhteiskuntavastuu, Hyvä Hallintotapa).23	
6	CSRD- Direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive)	25
7	ESRS- Standardit (European Sustainability Reporting Standards).....	28
	7.1 Olennaisuusanalyysi	30
	7.2 Kaksinkertainen olennaisuus	32
8	Raportointi	34
	8.1 Raportoinnin tavoitteet	35
	8.2 Code of Conduct	36
9	Selvityksen tausta ja tavoite	38
	9.1 Selvityksen valinta.....	39
	9.2 Selvitys.....	39
	9.3 Johtopäätökset.....	50
10	Pohdinta.....	53
	LÄHTEET	56
	LIITTEET	59
	Liite 1. Haastattelukysymykset.....	59

LYHENTEET JA TERMIT

Direktiivi	Euroopan unionin asettama lainsäädäntöohje jäsenvaltioille. Sen tarkoitus on ohjata valtioiden sisäistä lainsäädäntöä. Jokainen valtio kuitenkin itse päättää miten toteuttaa direktiivin määräykset.
Standardi	Asiakirja, jossa määritetään tietyn asian/ esineen ominaisuuksia ja vaatimuksia sekä kuinka asia tulisi tehdä. Standardit yleensä luovat asioiden yhteensopivuutta, turvallisuutta sekä laatua.
ESG	Vastuullisuusraportointi, missä on kolme raportoinnin osa- aluetta. Ympäristövastuu (Environmental), Sosiaalinen vastuu (Social Responsible) sekä Taloudellinen ja Hallinnollinen vastuu (Governance).
CSRD	CSRD- direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive) on uusin kestävyysraportointidirektiivi.
ESRS	Eurooppalaiset kestävyysraportoinnin standardit (European Sustainability Reporting Standards), joita on 12 kpl ja ne kuuluvat CSRD-direktiiviin.
GRI	Kansainvälinen standardi, (Global Reporting Initiative) on vastuullisuusraportoinnin ohjeisto, jonka pohjalle isot yritykset ja listayhtiöt tekevät raportoinnin.
NSRS	NSRS-standardi (Nordic Sustainability Reporting Standard) on kehitetty pienille ja keskisuurille yrityksille Pohjoismaissa.
NFRD	muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi. (Non-Financial Reporting Directive) on vanha direktiivi, jonka korvaa uusi kestävyysraportointidirektiivi. (EU)2014/95)
EFRAG	Euroopan tilinpäätösraportoinnin ohjausryhmä (European Financial Reporting Advisory Group).
EU- taksonomia	Taksonomia-asetus ((EU) 2020/852), joka luo kriteeristön sille, millaista liiketoimintaa pidetään ympäristön kannalta kestäväenä.

1 JOHDANTO

Vuonna 2022–2023 Euroopassa päätettiin uudesta kestävyysdirektiivistä. Direktiivi tulee tukemaan Euroopan kestävästä kehitystä sekä Pariisin ilmastopöytäkirjasta. Direktiivi on mullistava, sillä se laittaa monet yritykset tarkastelemaan omaa liiketoimintaansa kestävästä kehityksestä ja vastuullisuuden näkökulmasta.

Opinnäytetyö tiivistää pähkinänkuoressa kestävyysraportointidirektiiviin liittyvät tärkeimmät yhtymät, aiheet sekä käsitteet. Selvityksen tarkoitus on selvittää yritysten valmiutta kohti uutta Euroopan komission hyväksymää kestävyysraportointidirektiiviä. Asetus tuli pakolliseksi vuodesta 2024 lähtien koskemaan tiettyjä direktiivin kriteereitä täyttäviä yrityksiä. Kestävyysraportointidirektiivi laajenee vuosittain sekä asteittain eri kokoihin organisaatioihin.

Opinnäytetyö selvittää, mitä vastuullisuus yrityksissä on, mitä muita viitekehyksiä ja yrityksiä ohjaavia standardeja löytyy sekä miten kaikki liittyvät yhteen. Lisäksi opinnäytetyö selvittää, tekeekö kestävyysraportointi organisaatorakenteeseen ja strategiaan muutoksia, ja ovatko yritykset olleet tietoisia uudesta direktiivistä. Pyrkimys on saada aihe helposti ymmärrettävään muotoon ja selvittää samalla vastuullisuusasiantuntijoiden mielipide yritysten valmiudesta.

Selvityksen yhtenä ja jopa merkittävimpänä haasteena voi mainita aiheen tuoreuden vuoksi lähteiden luotettavuuden, laadun ja lähteiden löytämisen vaikeuden. Kyseessä on ajallisesti tuore säännös, jolloin yksittäistä tietoa löytyy vähän kaikkialta mutta ei selkeää kokonaisuutta. Valmius suorittaa opinnäytetyö kyseisestä aiheesta on ollut hyvä, vaikkakin omalla tavalla haasteellinen.

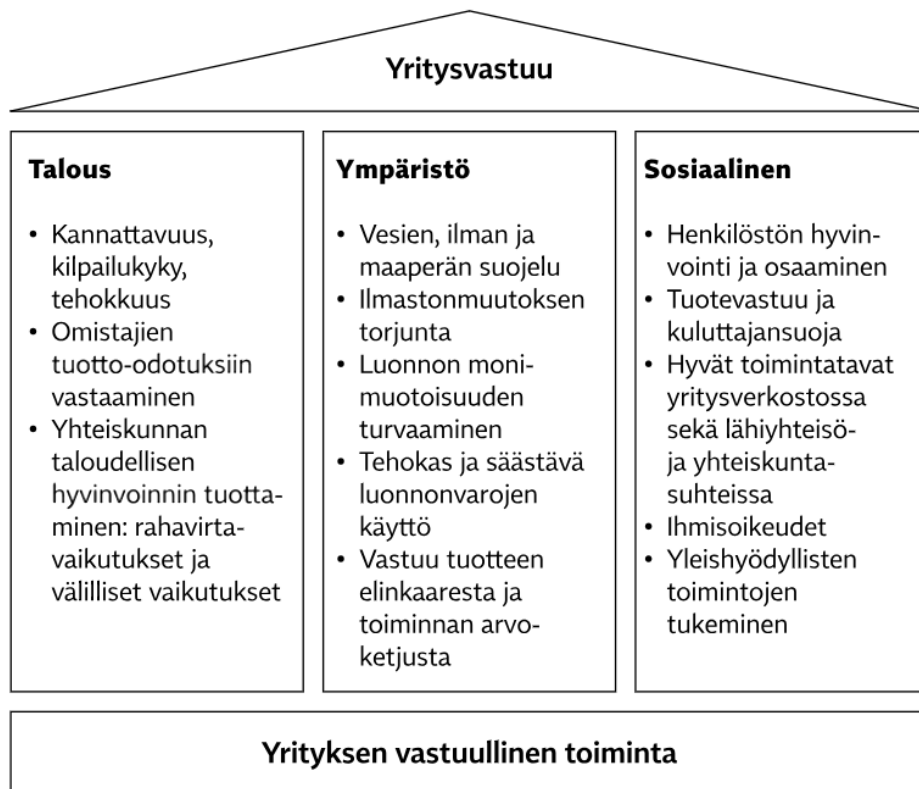
2 Yritysvastuun historia

Suomen yritysvastuun on sanottu lähtevän patruuna-aikana 1800-luvulla ja 1900-luvun alussa. Silloin perustettiin tehtaita paikkakunnille, joissa ei ollut peruspalveluita tarjolla, ja valtion rooli oli heikommassa asemassa. Yritykset huolehtivat työntekijöistä ja heidän perheidensä elinolosuhteista, jotta saivat työntekijöitä tehtailleen. Yritykset turvasivat sillä oman toimintaympäristönsä. Lopputuloksena oli yhteisön hyvinvoinnista huolehtiminen. Yritysvastuu on lähtöisin teollistumisen myötä syntyneistä keskusteluista. Keskustelu kuitenkin aktivoitui vasta 1920- ja 1930 Yhdysvalloissa. (Vanhala & Riistäneempi & Dahlqvist, 2022, 26.)

Vastuullisuuden alkuaikoina vastuullisuutta usein pidettiin satunnaisena hyvän tekemisenä, jolla yritys osallistui yhteiskunnalliseen toimintaan parhaaksi katsomallaan tavalla. 2010-luvulla alettiin kyseenalaistamaan Milton Friedmanilta lähtevää johtoajatusta, jonka mukaan yrityksen vastuu on tuottaa voittoa osakkeenomistajille (Vanhala ym. 2022, 5). Yritysten vastuullisena toimintana on pidetty aikaisemmin lainsäädännön noudattamista ja yrityksen taloudellisista edellytyksistä huolehtimista voittoa tuottamalla. Nykyajan uusimilla linjauksilla on haettu laajennusta tälle näkemykselle. Yrityksiltä, jotka toimivat vastuullisesti, odotetaan nykyisin kansallisten lakien noudattamista sekä toimimista jopa paremmin mitä laki sanoo. Tämän voi nähdä kansainvälisissä määritelmässä, joita käytetään YK:ssa, EU:ssa ja myös Suomessa yritysvastuukysymyksiä koordinoivan työ- ja elinkeinoministeriön linjauksissa. (Liappis & Pentikäinen & Vanhala, 2019, 6.)

Yritysvastuuta lähestyttiin 2000-luvun aikoihin John Elkingtonin kehittämällä kolmen pilarin mallilla (triple bottom line, 1994), josta tulee nykypäivänäkin tuttu kolme aluetta: sosiaalinen, taloudellinen ja ympäristövastuu. Nämä kolme aluetta muodostavat ESG-raportoinnin. Ennen tätä kolmen pilarin mallia, yritysvastuu oli edennyt juuri yrityksen johdon työpöydälle (Koipijärvi, 2020, 22). Kun vastuullisuusasioita määritellään *triple bottom line*-mallin mukaisesti (kuva 1), yrityksen johdon pitää tunnistaa yrityksen vastuullisuuden avainasiat, lajitella ne kolmeen eri kestävyiden teemaan ja määritellä niille suorituskyvyn mittarit, KPI:t (Key Performance Indicator). Mallin haasteena on, että kaikkia

vastuullisuusasioita ei voi lajitella selkeästi vain yhteen kolmesta pilarista, koska niihin liittyy useita kestävyyskysymyksiä. (Koipijärvi, 2020, 23).



Kuva 1. Kolmen pilarin malli (Koipijärvi, 2020, 23).

Ajatuksena kolmen pilarin mallissa on tunnistaa sekä yritys vastuun vaikutus arvonmuodostukseen, että ne alueet, joissa yritys voi tavoitella kilpailuetua ja edistyskäsilyä. Nykyisiin jo olemassa oleviin asiakastarpeisiin vastaaminen ei riitä, vaan edelläkävijänä oleminen edellyttää yritykseltä kykyä luoda asiakkaille vastuullisia ratkaisuja ja tuotteita ensimmäisenä. Yritys voi samalla tavoitella strategiaa mutta vastuullisuus on strategista silloin, kun se ymmärretään osana yrityksen arvonmuodostusta. Yritys vastuun tuo lisäarvoa parantuneen myynnin, pienentyneiden kustannusten tai entistä korkeamman hinnan muodossa. Yritys vastuun arvonmuodostusta ei ole aina helppo kommunikoida yrityksen johdolle. Osa lisäarvosta toteutuu epäsuorasti, esimerkiksi maineen hallinnan ja asiakastytyvyyden kautta, eikä niiden yhteyttä vastuullisuuteen ole välttämättä helppo realisoida. (Koipijärvi, 2020, 25.)

3 Yritysvastuu

Vastuullisuus on yhtä kuin kannattavaa liiketoimintaa. Yritysvastuun haasteena on nykypäivänä edelleen, että ongelmat ovat äärimmäisen monialaisia ja laajoja. Yritykset pyrkivät lisäämään läpinäkyvyyttä tuotantoketjuissa ja vastuullisuudessa. Vastuullisuusraportointi voi saada yrityksen negatiiviseen valoon, jos nähdään, että yritys on käyttänyt lapsityövoimaa, tehnyt ympäristövahinkoja tai "harrastanut" veronkiertoa. Vastuullisuustyö voikin kääntyä yritystä vastaan, jos yritysjohto ei ymmärrä asiaa, eikä allokoiki varoja vastuullisuushaasteiden puuttumiseen. (Vanhala ym. 2022, 6.)

Vanhala, Ristaniemi ja Dahlqvist (2022) näkemyksen mukaan yritysten puitteissa tapahtuvalla toiminnalla on monenlaisia vaikutuksia, niin myönteisiä kuin kielteisiä. Arvioitaessa näiden vaikutusten laatua voidaan tietynlaisena lähtökohtana pitää tapoja, joilla yritys vaikuttaa ihmisten ja luonnon hyvinvointiin. Tähän liittyy myös vallitsevien yhteiskuntarakenteiden tukeminen mm. korruption torjunnalla ja verojen maksamisella. Tällöin on syytä huomioida niin välittömät kuin välilliset vaikutukset. Keskeistä on ymmärtää yhteiskunnan eri toimijoiden keskinäiset riippuvuussuhteet. (Vanhala, ym. 2022, 22.)

Vastuullisen yritystoiminnan lähtökohtana on, myös soveltuvien lakien ja muiden sitovien vaatimusten aktiivinen ja tunnollinen noudattaminen. Se on keskeinen mutta vain yksi osa yritysvastuuta. Näiden noudattamatta jättämisestä tyypillisesti seuraa sanktioita joko yritykselle itselleen tai sen johdolle. Oikeudellisten seurausten lisäksi riskinä on myös mainehaitta. Yritys saattaisi myös taloudellisesti hyötyä lainvastaisesta toiminnasta. Vastuullinen yritys ei kuitenkaan punnitse jääkö tästä kiinni ja onko riskejä liikaa, vaan vastuullinen yritys ymmärtää olevansa yhteiskunnan osa. Yritykselle pidemmällä tähtäimellä vaatimustenmukaisuus on taloudellisesti järkevää. (Vanhala ym. 2022, 33.)

Yritysvastuussa periaate on, että yritys on toimintakykyinen pitkällä aikavälillä. Tämän ajatuksen takia yritykset joutuvat päättämään esimerkiksi, pyrkivätkö parhaaseen tulokseen lyhyellä aikavälillä vai investoidaanko varoja vastuullisuuden edistämiseen kuten työntekijöiden hyvinvointia parantaviin toimiin tai ympäristöä edistäviin hankkeisiin, joiden tulos näkyy vasta vuosien

päästä. Yritysvastuussa on ajattelu ”myöhempien sukupolvien näkökulmasta”. Eli kestävän kehityksen toimintaa mietitään tulevien jälkipolvien kannalta. (Harmaala & Jallinoja, 2013,18.)

3.1 Taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto

Taloudellisen vastuun ja hyvän hallinnon käsitteet ovat yritysvastuun osa-alueista heikoiden täsmentyneet. Yritysten voi olla haastavaa hahmottaa, mitä näihin kuuluu ja mitä toimenpiteitä tulisi tehdä. Selkeää määritelmää ei ole ja näin ollen parempi tapa lähestyä asiaa on hahmottaa taloudellisen vastuun ja hyvän hallinnon piiriin kuuluvat teemat (Liappis ym, 2019, 7.1).

Taloudelliseen vastuuseen ja hyvään hallintoon ei kuulu ainoastaan yrityksen voiton tuottaminen ja sen tavoittelemineen. Näiden määrittämisessä, pelkästään yrityksen voiton tuottamiseen keskittyminen on huono tapa lähestyä asiaa. Taloudelliseen vastuuseen kuuluu, millaisia taloudellisia vaikutuksia yrityksellä on sidosryhmiin ja yhteiskuntaan. Taloudellinen vastuu sisältää voiton tuottamisen lisäksi, oikeudenmukaiset suoritukset työntekijöille ja alihankkijoille, oikeanlaisen veronmaksun ja toimimisen korruptiota vastaan. Hyvä hallinto ja taloudellinen vastuu kannattaa hahmottaa kokonaisuutena, jossa määritellään yritystoiminnan välittömät ja välilliset vaikutukset taloudellisesti. Huomioon otetaan myös sidosryhmät ja yhteiskunta. Yrityksen tulee huomioida toiminnassa yhteiskunta ja sidosryhmät. Oheisessa kuvassa (kuva 2) on nähtävillä hyvän hallinnon ja taloudellisen vastuun erot ja mitä niihin sisältyy. (Liappis ym. 2019, 72–73.)

Hyvä Hallinto	Taloudellinen vastuu
<ul style="list-style-type: none"> • Hallituksen riippumattomuus ja moninaisuus • Johdon palkitseminen • Korruption ja lahjonnan torjunta • Vastuullinen veronmaksu 	<ul style="list-style-type: none"> • Taloudellinen kannattavuus • Voiton tuottaminen osakkeenomistajille • Oikeudenmukaiset suoritukset työntekijöille ja alihankkijoille • Korruption ja lahjonnan torjunta • Vastuullinen veronmaksu • Rahanpesun torjunta • Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta

Kuva 2. Määrittely Taloudellisesta vastuusta ja hyvästä hallinnosta (mukaillen Liappis ym, 2019).

3.2 Strateginen vastuullisuus

Harmaala ja Jallinoja (2013) näkevät, että yritysvastuu mielletään tuottoa lisäävänä mahdollisuutena, sekä maineriskin ja liiketoimintariskien hallintana. Kuten voimme todeta, yrityksen imago on hyvin tärkeä tekijä yrityksen menestyksen kannalta. Yrityksen maine vastuullisena yrityksenä tuottaa mahdollisuuden lisätä kysyntää tuotteissa ja palveluissa ja tehdä yrityksen halutuksi työnantajamarkkinoilla osaaville työntekijöille. Se myös sitouttaa työntekijöitä ja houkuttelee sijoittajia. Yritykset tekevät työtä sen saralla, että kehittävät yritys- ja tuotekuvaansa sidosryhmien odotusten mukaisesti. Kuitenkin yritys vastuun korostamisessa on riskinsä. Sanonta sijoittamisen piirissä ”suurella riskillä on suuri tuotto-odotus”, sopii myös yrityksen mainerisktiin. Maineriski tulee esiin siinä vaiheessa, kun yrityksen toiminta on asiakkaiden, yhteistyökumppaneiden sekä alihankkijoiden näkökulmasta ristiriidassa sen kanssa mitä yritys sanoo. Eli yritys puhuu enemmän kuin tekee. Tässä yrityksen tulee olla tarkkana. Miten yritys määrittelee oman imagonsa ja millaisen kuvan se haluaa antaa. (Harmaala & Jallinoja, 2013, 3.)

Vastuullisuus sisällytetään liiketoimintastrategiaan, organisaatioon ja prosesseihin. Yrityksen vastuullisuusohjelma tulee liiketoimintastrategian rinnalla

ja mitä lähempänä ne ovat toisiaan, sitä syvemmillä ollaan strategisessa vastuullisuudessa. Erilaiset kansainväliset aloitteet ja ohjeet sekä hyvät käytännöt luovat viitekehystä vastuullisuuden jäsentämiselle. Strategiseen yritysvastuuseen kuuluu systemaattinen riskien hallinta. Vastuullisuusriskejä on syytä tarkastella ja arvioida osana koko liiketoimintaa. (Koipijärvi, 2020, 90–91.)

Riskienhallintaprosessiin kuuluvat Koipijärvi (2020) mukaan

- toimintaympäristön määrittäminen
- riskien tunnistaminen
- riskien analysointi ja arvottaminen
- riskien käsittely (esimerkiksi välttäminen, lisäys, pienentäminen, jakaminen, hyväksyminen)
- seuranta
- kommunikointi ja konsultointi (Koipijärvi, 2020, 92).

Riskienhallinta on jaettu ulkoiseen, että sisäiseen toimintaympäristöön. Organisaatioiden tulee arvioida ja ymmärtää näitä toimintaympäristöjä. Ulkoiseen toimintaympäristöön voidaan ajatella kulttuuri, politiikka, lainsäädäntö, luonto sekä paikallinen yhteisö. Sisäiseen toimintaympäristöön kuuluu organisaation sisäiset asiat, jotka vaikuttavat siihen, miten organisaatio hallitsee mahdollisia riskejä. Organisaation on tärkeää tunnistaa ne asiat ja riskit, jotka uhkaavat strategiaa tai muita tavoitteita. Jotta tämä onnistuisi ja riskit tunnistettaisiin, tulisi organisaation saada jatkuvasti olennaista ja ajan tasalla olevaa tietoa. Strategisia riskejä ovat esimerkiksi investointeihin ja yrityskauppoihin liittyvät vastuullisuusriskit. On hyvä huomioida, että yrityksen arvot heijastuvat vastuullisuuteen sekä osaksi strategista vastuullisuutta. Tähän liittyy myös päätös, pysyykö yrityksen yritystoiminta kotimaassa vai laajeneeko se ulkomaille. (Koipijärvi, 2020, 92.)

Harmaala ja Jallinoja (2013) arvioivat mikä on strategista ja mikä yritystoiminnasta tekee strategista. Strategiseksi yrityksessä toiminnan tekee se, että yritys vastuun tavoitteet ja toimenpiteet ovat osa yrityksen liiketoimintastrategiaa ja operatiivista toimintaa. Strateginen vastuullisuustyö alkaa yrityksen arvojen ja tarkoituksen määrittelystä. Ne luovat perustan yrityksen strategialle ja sitä tukevalle vastuullisuusohjelmalle. (Harmaala & Jallinoja, 2013, 63.)

Esiin on noussut myös yksi liiketoimintamalli. Mallin on luonut Michael Porter, joka on tehnyt yhteisen arvon tuottamisen mallin (Creating shared value, CSV).

Vuonna 2011 tuotiin jo esille vastuullisuuden olennaisuus yrityksen kannattavuuteen ja kilpailukykyyn markkinoilla. Taloudelliset tavoitteet liitetään liiketoimintaan ja päätökset niistä tehdään kustannus- hyöty analyysin avulla. Huomioiden tietenkin tuottojen maksimoinnin. Yrityksen lopputulos yhteisen arvon tuottamisessa on liiketoiminnan tai arvon kasvu, samalla kun eriarvoisuus vähenee ja yhteiskunnan olot paranevat. (Harmaala & Jallinoja, 2013, 63.)

3.3 Systemaattinen yritysvastuu

Systemaattisessa yritysvastuussa yrityksen johdon tulee tiedostaa vastuullisuuden merkitys ja mahdollisuudet liiketoiminnan kannalta. Tämä on tärkeä askel kohti suunnitelmallisempaa yritysvastuuta. Systemaattiseen yritysvastuuseen sitoutunut yritys yrittää aktiivisesti vastata sidosryhmien sekä markkinoiden odotuksiin (Harmaala & Jallinoja, 2013, 63).

Yritykset, jotka ovat systemaattisesti vastuullisia yrityksiä, yrittävät luoda uusia tuotteita tai palveluita, joista vastuullisuus korostuu. Yritykset laittavat panoksia yritysvastuun, henkilöstön sekä yhteistyökumppaneiden vastuullisuuden kehittämiseen. Nämä yritykset ovat jo tehneet toimenpiteitä omassa vastuullisuudessa ja etsineet kustannussäästöjä. Näitä yrityksiä motivoi taloudelliset kannustimet sekä sidosryhmiin liittyvät kannustimet. (Harmaala & Jallinoja, 2013, 63.)

Yritys voi käyttää erilaisia keinoja markkinaosuuden lisäämiseksi esimerkiksi kehittämällä nykyisiä tuotteita ja palveluita vastuullisuuden näkökulmasta. Yritys ottaa kehityksessä huomioon niin eettisyyden, ympäristön, turvallisuuden kuin laadunkin. Toinen huomionarvoinen kehitys on yrityksen brändin kehittäminen, jolla pyritään asiakasuskollisuuden kasvattamiseen ja imagon kehittämiseen (Harmaala & Jallinoja, 2013, 63).

3.4 Brändi vastuullisuudessa

Koipijärvi Terhi ja Sari (2020) ottavat huomioon yrityksen brändin, eli yrityksen tulee huomioida vastuullisuudessa myös brändi. Yrityksen tavoitellessa vastuullista brändiä, hinnan ja sujuvien toimitusten rinnalle nousee läpinäkyvä

viestintä. Läpinäkyvä viestintä koskee tuotteen elinkaaren ympäristövaikutuksia, hankintaketjun vastuullisuutta, ja myös yrityksen tahtotilaa vaikuttaa kestävämpään tulevaisuuteen. Hyvällä asiakasymmärryksellä voidaan auttaa vastuullisten valintojen tuomisessa saavutettaviksi ja haluttaviksi. Vaikuttava brändilupaus ei vastaa vain asiakkaan tarpeisiin vaan myös yhteiskunnallisiin ja globaaleihin haasteisiin. Brändillä voi olla mielipide, ja se voi ottaa aktiivisesti kantaa esimerkiksi yhdenvertaisuuden puolesta. Se voi altistaa myös riskeille, koska osa sidosryhmistä voi jättää brändin. Toisaalta aktivismi voi vahvistaa olemassa olevaa asiakaskuntaa ja tuoda lisäarvoa pitkällä aikavälillä. (Koipijärvi, 2020, 76.)

3.5 Yritysvastuun hyödyt

Vastuullinen yritys pitää huolta ihmisistä, ympäristöstä, yrityksen kannattavuudesta ja varallisuudesta. Vastuullisesti toimivat yritykset suoriutuvat pitkällä tähtäimellä monella mittarilla paremmin kuin heikommin yritysvastuuta toteuttavat kilpailijansa (Liappis ym. 2019, 7). Yritys saavuttaa näillä asioilla kestävä pohjan taloudelle ja motivoituneimmat työntekijät. Näin varmistetaan, ettei resursseja hukata. Vastuullinen yritys turvaa liiketoiminnan jatkuvuuden, koska yritys saa parhaat työntekijät, sitoutuneet asiakkaat, sijoittajien kiinnostuksen, ja mahdollisesti markkinoilta edullisemmin pääomaa. Sekä yleisesti yhteiskunnan hyväksynnän. Kuvasta (kuva 3) voimme nähdä erilaisia vaikutuksia, mitkä ovat yritysvastuun hyötyjä, jos yritykset toimivat vastuullisesti. (Liappis ym. 2019, 7.)

Yritysvastuun hyötyjä

Parantaa riskien hallintaa.	Kustannussäästöt	Kasvattaa työntekijöiden tyytyväisyyttä ja sitoutumista.	Parantaa työnantajamielikuvaa.
Lisää asiakastytyväisyyttä.	Parantaa tulosta.	Vahvistaa sijoittajien kiinnostusta.	Tukee yrityskaupoissa.
Mahdollistaa edullisemman rahoituksen.	Vahvistaa mainetta.	Antaa yleisen hyväksynnän yritystoiminnalle.	Tarjoaa liiketoimintamahdollisuuksia uusien innovaatioiden ja markkinoiden kautta

Kuva 3. Yritysvastuun hyötyjä (Mukaillen Liappis ym. 2019, menesty yritysvastuulla: käsikirja kokonaisuuteen, 2019).

4 Globaalit viitekehykset

Vuosien varrella on kehitetty erilaisia kansainvälisiä viitekehyksiä tukemaan yritysvastuuta. Nämä viitekehykset on tehty muokkaamaan yritysvastuun sisältöä. Kyseiset viitekehykset näkyvät ja nousevat esiin yritysten vastuullisuusraportoinnissa. Viitekehykset linkittyvät vahvasti uuteen kestävyysraportointidirektiiviin (CSRD). Näitä viitekehyksiä ovat muun muassa YK:n Global Compact ja kestävän kehityksen tavoitteet. Näiden avulla, yritysvastuuta koskeva lainsäädäntö on kokonaisuudessaan kehittynyt. (Liappis, ym. 2019, 6.)

Kansainvälisten viitekehyksien tullessa tukemaan yritysvastuuta, valtiot ovat hyväksyneet valtavan määrän kansainvälisiä normeja, jotka ovat muokanneet valtioiden kansallista lainsäädäntöä yritysvastuuseen liittyvissä kysymyksissä. Näkyvimmat valtioiden linjaukset on tehty valtioidenvälisissä kansainvälisissä järjestöissä ja yhteistyörakenteissa: yhdistyneet kansakunnat (YK), kansainvälinen työjärjestö (ILO), taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) ja Euroopan unioni (EU) (Liappis ym. 2019, 6). YK:n, ILO:n ja OECD:n sääntely kuuluu kansainväliseen oikeuteen. EU:n oikeusjärjestelmä muodostaa oman, kansainvälisen oikeuden alaisuuteen kuuluvan, erityiseksi oikeusjärjestelmäksi määrittävän kokonaisuuden, josta tulee merkittävä määrä EU-maita oikeudellisesti sitovaa sääntelyä. Valtiot ovat hyväksyneet erilaisia kansainvälisiä sopimuksia ja velvoitteita koskien yritysvastuuta (Liappis ym. 2019, 6).

4.1 Global Compact (Yritysvastuuseen liittyvä YK:n aloite)

Global Compact on ensimmäinen yritysvastuuseen liittyvä ja yrityksiin kohdistuva näkyvästi jalkautunut YK:n aloite. Aloitteen on laittanut alulle YK:n pääsihteeri Kofi Annan, ja se otettiin YK:ssa käyttöön 2000-luvun alussa. Aloitteen tavoite on saada kaikki yritykset koosta ja liiketoiminnasta riippumatta noudattamaan vapaaehtoisesti kymmentä periaatetta. Periaatteista (kuva 4) kuusi liittyy ihmisoikeuksiin, joihin sisältyy neljä työelämän oikeutta. Kolme periaatetta liittyy ympäristöön ja yksi korruption estämiseen. (Koipijärvi, 2020, 58.)

Global Compact periaatteet

Ihmisoikeudet

1. Yritysten tulee tukea ja kunnioittaa yleismaailmallisia ihmisoikeuksia omassa vaikutuspiirissään.
2. Yritysten tulee huolehtia, että ne eivät ole osallisina ihmisoikeuksien loukkaamiseen.

Työelämä

3. Yritysten tulee vaalia yhdistymisvapautta sekä kollektiivisen neuvotteluoikeuden tehokasta tunnustamista.
4. Yritysten tulee tukea kaikenlaisen pakkotyön poistamista.
5. Yritysten tulee tukea lapsityövoiman käytön tehokasta poistamista.
6. Yritysten tulee tukea työmarkkinoilla ja ammatinharjoittamisen yhteydessä tapahtuvan syrjinnän poistamista.

Ympäristö

7. Yritysten tulee tukea varovaisuusperiaatetta ympäristöasioissa.
8. Yritysten tulee tehdä aloitteita, jotka edistävät vastuullisuutta ympäristöasioissa.
9. Yritysten tulee kannustaa ympäristöystävällisten teknologioiden kehittämistä ja levittämistä.

Korruption vastaisuus

10. Yritysten tulee toimia kaikkia korruption muotoja vastaan, mukaan lukien kiristys ja lahjonta.

Kuva 4. Global Compact periaatteet (Mukaihen clobal compact, kymmenen periaatetta 2024).

4.2 YK Kestävän kehityksen tavoitteet

YK:n jäsenmaat sopivat vuonna 2015 kestävän kehityksen toimintaohjelmasta ja tavoitteista, jotka ohjaavat kestävän kehityksen edistämistä vuosina 2016–2030. Sopimukseen sisältyy 17 erilaista tavoitetta, jotka käsittelevät kestävästä kehitystä. Kaikki tavoitteet ovat nähtävissä Suomen ulkoministeriön luomassa kestävän kehityksen tavoitteet kuvassa (ulkoministeriö, n.d, agenda 2030 kestävän...)

Suomen YK:n liiton sivuilla kerrotaan kestävän kehityksen tavoiteohjelmasta. Tavoiteohjelman *Agenda 2030* tähtää äärimmäisen köyhyyden poistamiseen sekä kestäväan kehitykseen, jossa otetaan ympäristö, talous ja ihminen tasavertaisesti huomioon. Ohjelman kantava periaate on, että ketään ei jätetä kehityksessä jälkeen. Kestäväan kehitykseen liittyy olennaisesti ajatus maapallon rajoista. Ihmisen toiminta on sopeutettava maapallon luonnonvaroihin. Kaikki kestävän kehityksen tavoitteet ovat tärkeitä ja ne linkittyvät tiiviisti toisiinsa (kuva 5). Yhtäkään tavoitetta ei voi tavoitella toisen kustannuksella. Kestävän kehityksen tavoitteiden toteutumiseen tarvitaankin niin valtioita, päättäjiä kuin kansalaisiakin.

(SUOMEN YK-Liitto, n.d, kestävä kehitys.)

YK:n kestävän kehityksen tavoitteita on yhteensä 17. Alatavoitteita on yhteensä 169.



Kuva 5. YK:n kestävän kehityksen 17 tavoitetta (Suomen YK-liitto, kestävä kehitys).

Kansainvälinen työjärjestö ILO on globaalisti toimiva itsenäinen valtioidenvälinen kansainvälinen järjestö, jota pidetään YK:n Erityisjärjestönä (Närhinen & Kantanen, 2019, Ulkoministeriö. Yk:n kansainvälinen työjärjestö...). ILO:n toimialaan kuuluvat työelämän ja työolosuhteiden sääntely, sosiaaliturva, sosiaalipolitiikka ja näihin kysymyksiin liittyvät ihmisoikeudet (Liappis ym. 2019, 42).

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD on kansainvälinen järjestö. OECD on linjannut missiokseen ihmisten taloudellisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin parantamisen. Järjestö seuraa taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöön liittyviä kysymyksiä ja luo kansainvälisiä linjauksia erilaisissa kysymyksissä, maataloudesta verotukseen ja kemikaaliturvallisuuteen. Selvitysten ja analyysien pohjalta OECD antaa jäsenmailleen suosituksia. (Liappis ym. 2019, 42: Suomi ulkomailla, OECD, n.d, Suomen toiminta ja tavoitteet...)

4.3 GRI- Vastuullisuusraportointi (Global Reporting Initiative)

GRI (Global Reporting Initiative) on laajimmin vastuullisuusraportoinnissa käytetty standardi (Kurittu & Rankinen, 2023, 274). GRI on johtava kansainvälinen vastuullisuusraportoinnin ohjeisto. Sen tavoitteena on kehittää vastuullisuusraportoinnin käytäntöjä tilinpäätösraportointia vastaavalle tasolle ja toimia yritysten taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristötoiminnan raportoinnin

viitekehyksenä. GRI-ohjeiston kehitystyö alkoi vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelman (UNEP), the Tellus Instituten ja Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) -järjestön toimesta (Koipijärvi, 2020, 49).

Suomessakin valtaosa kaikista vapaaehtoisia vastuullisuusraportteja tekevistä yhtiöistä raportoi sen mukaisesti. Ensimmäinen GRI-ohjeistus julkaistiin 2000-luvun alussa. Ohjeistoa on kehitetty ja päivitetty jatkuvasti, ja vuonna 2016 se muuttui standardiksi. Standardin noudattaminen on vapaaehtoista, sillä sitä ei virallisesti valvo kukaan. Pörssiyhtiöiden keskuudessa GRI:n (Global Reporting Initiative) raportointivaatimukset ovat olleet käytössä ja ne on pyritty täyttämään, sillä sijoittaja ovat aiheuttaneet paineen yhtiöissä raportointivaatimuksista. (Kurittu & Rankinen, 2023, 274.) GRI:n tunnusluvut ovat käyttökelpoisia myös sen vuoksi, että ne pohjautuvat yleisesti hyväksytyihin laskentatapoihin, sitoumuksiin ja ohjenuoriin. GRI:n tunnuslukujen käyttäminen auttaa osaltaan uskottavan ja vertailukelpoisen tiedon viestintää. Standardia voidaan pitää hyvän vastuullisuusraportoinnin kehyksinä, jolloin yhtiön ei tarvitse itse keksiä, mitä raportin pitäisi sisältää (Kurittu & Rankinen, 2023, 274).

Koska GRI-standardi (Global Reporting Initiative) on alun perin luotu suurten globaalien yritysten vastuullisuusraportoinnin tueksi, se voi pienemmistä yrityksistä tuntua turhan raskaalta. Se tarjoaa kuitenkin pienille yrityksille hyödyllisiä yritys vastuun ja vastuullisuusraportoinnin suuntaviivoja. Pienellä yrityksellä tarkoitetaan yritystä, jolla on alle 50 työntekijää ja liikevaihto on enintään 10M€. GRI on joustava raportoinnin ohjeisto, jossa yritykset saavat itse päättää noudattavatko sitä täsmällisesti vai hyödyntävätkö sitä yritykselle sopivammalla tavalla. Raportoinnissa tärkein on raportoida olennaisia asioita. (Koipijärvi, 2020, 49.)

Niskala ja Palmuaro (2023) kävivät läpi GRI- standardia ja sen muokkaantumista uusiin standardeihin ja direktiiviin. GRI-standardit korostavat yrityksen oman toiminnan, liiketoimintasuhteiden ja koko arvoketjun kautta syntyvien ympäristöön, yhteiskuntaan ja talouteen kohdistuvien vaikutusten mittaamista ja raportointia. Keskeinen työväline raportoitavien tietojen määrittämisessä on olennaisuusarviointi, jonka avulla yritys tunnistaa toimintansa merkittävät myönteiset ja kielteiset vaikutukset ympäristöön, talouteen ja ihmisiin, mukaan

lukien heidän ihmisoikeutensa. Kun vaikutuksia tunnistetaan, on hyvä kiinnittää huomio oman toiminnan suoriin vaikutuksiin, liiketoimintasuhteiden kautta syntyviin epäsuoriin vaikutuksiin, sekä arvoketjua koskeviin vaikutuksiin, jotka liittyvät yrityksen toimintaan. Komissio ja standardien laadinnasta vastaava European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ovatkin pyrkineet varmistamaan eurooppalaisten kestävyysraportointi standardien (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) ja GRI-standardien yhteensopivuuden, jotta GRI-standardeja soveltavat yritykset voivat ottaa käyttöön eurooppalaiset kestävyysraportoinnin standardit mahdollisimman joustavasti. (Niskala & Palmuaro, 2023, 15.)

4.4 EU- Taksonomia

Taksonomia-asetus on EU:n luokitusjärjestelmä kestäville taloudellisille toiminnoille. Taksonomian avulla pyritään määrittelemään yhdenmukaiset ja tieteeseen pohjautuvat sijoituskohteiden ympäristön kestävyys arviointi-kriteerit. Taksonomia-asetus on voimassa olevaa lainsäädäntöä, ja sitä sovelletaan yli 500 henkilöä työllistäviin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin. Kestävyysraportointidirektiivi laajentaa taksonomian raportointivelvollisuuden kaikkiin kestävyysraportoinnin (CSRD) piiriin kuuluviin yrityksiin. (Niskala & Palmuaro, 2023, 26.) Taksonomia määrittelee kriteerit toiminnoille, joiden katsotaan merkittävästi edistävän EU:n pitkän aikavälin ilmasto- ja ympäristötavoitteita. Nämä tavoitteet liittyvät

- 1) ilmastonmuutoksen hillintään
- 2) ilmastonmuutokseen sopeutumiseen
- 3) vesien ja merivarojen kestävään käyttöön
- 4) resurssitehokkuuteen ja kiertotalouden edistämiseen
- 5) ympäristön pilaantumisen ehkäisemiseen
- 6) luonnon monimuotoisuuden ja elinympäristöjen suojeluun (Collin, J. 2023. Pörssisäätiö. Uudistuva kestävyysraportointi...)

Taksonomia-asetuksen tarkoitus on helpottaa ilmastonmuutoksen torjumista luomalla luokitusjärjestelmä, jossa on huomioitu kestävät sijoituskohteet ja investoinnit. Taksonomian avulla sijoittajat voivat arvioida sijoituskohteen kestävyttä. Tällä keinolla yritetään helpottaa pääoman ohjaamista ilmastonmuutokseen ja sen torjuntaan, sekä olennaiseen taloudelliseen toimintaan. Yhtenäinen luokitusjärjestelmä ehkäisee rahoitusmarkkinoilla viherpesua, minkä tulisi vähentää myös kiinnostuneiden sijoittajien erilaisia

selvityskustannuksia. (Collin, J. 2023. Pörssisäätiö. Uudistuva kestävyysraportointi...)

Yrityksen toimintojen pitää kuulua taksonomian luokitusjärjestelmään, sekä edistää ainakin yhtä ympäristötavoitetta merkittävästi. Kuitenkaan tämä toimi ei saisi heikentää muita ympäristötavoitteiden edistämistä. Yrityksen tulee toimia YK:n yritystoiminnan ja ihmisoikeuksien, OECD:n ohjeiden sekä kansainvälisen työjärjestö ILO:n työntekijöiden perusoikeuksien mukaan (Niskala & Palmuaro, 2023, 26). Yhdellä yhtiöllä voi olla useampiakin toimintoja, joista osa voi olla taksonomian mukaisia ja osa ei. Vuodesta 2022 alkaen veloitteen piiriin kuuluvien yhtiöiden on täytynyt raportoida taksonomiakriteerien täyttävien toimintojen osuus liikevaihdostaan, investoinneistaan sekä menoistaan. Yrityksen mahdolliset sijoittajat ja rahoittajat ovat kiinnostuneita taksonomiasta, ja sitä kautta myös uudesta kestävyysraportointidirektiivistä. (Kurittu & Rankinen, 2023, 41.)

4.5 NFRD- Direktiivi (Non- Financial Reporting Directive)

NFRD- direktiivin velvoite perustuu vuonna 2017 voimaan tulleeseen EU:n muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevan direktiivin (Non-Financial Reporting Directive, NFRD) sääntelyyn. Sitä käytettiin suurten yritysten ja konsernien raportoinnissa EU:ssa vuodesta 2017 alkaen aina vuoteen 2023 raportointiin asti. Suomessa direktiivin mukaiset esittämisvaatimukset sisältyvät kirjanpitolakiin ja arvopaperimarkkinalakiin. Direktiivi edellytti tietojen antamista vähintään ympäristöasioista, sosiaalisista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta, sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. (Peill, Esg-palvelu 2022, direktiivi muiden kuin...)

NFRD (Non-Financial Reporting Directive) eli kestävyystietojen antamista koskeva sääntely perustui kirjanpitolain 3 a §:n mukaiseen veloitteeseen muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista. Vaatimus koski suuria yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (Public Interest Entity, PIE), joilla oli työntekijöitä keskimäärin yli 500. Tämä selvitys annettiin hallituksen toimintakertomuksessa tai erillisessä raportissa, jonka yrityksen hallitus hyväksyi. Tilintarkastajan tuli varmistaa, että selvitys oli annettu ja siinä annetut tiedot olivat yhdenmukaisia tilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan tuloksesta

ja taloudellisesta asemasta. Velvoite koski hieman alle sataa suomalaista PIE-yhteisöä. Vuoden 2023 jälkeen NFRD ei ole enää voimassa, sillä sen korvasi uusi kestävyysraportointidirektiivi CSRD. Uusi kestävyysraportointidirektiivi tulee koskemaan ensimmäisenä juuri näitä, muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnin piiriin (NFRD) kuuluvia yrityksiä. (Niskala & Palmuaro, 2023,19.)

4.6 EU- Yritysvastuudirektiivi

Uuden kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) kanssa, on tulossa voimaan yritysten kestävästä toimintaa koskeva huolellisuusvelvoite (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD). Eli EU:n yritysvastuudirektiivi. Se tulee muun muassa velvoittamaan suuria yrityksiä selvittämään, ehkäisemään ja korjaamaan toimintansa aiheuttamat ympäristövahingot ja ihmisoikeusloukkaukset. Direktiiviehdotus määrittelee myös sen, että ympäristö- ja ihmisoikeuskysymykset kuuluvat yhtiön ylimmälle johdolle. (Kurittu & Rankinen, 2023, 38.) Direktiivi on Euroopan parlamentissa hyväksytty vuonna 2022 ja sen tulisi astua voimaan 2027. Direktiivi on jo saanut kritiikkiä koskien sen tiukkuutta. Direktiivi on asetettu koskemaan EU:ssa toimivia suuria yrityksiä, joilla on yli 500 työntekijää ja joiden liikevaihto on yli 40 miljoonaa, tai yritys on korkean riskin toimialalla, jolla on yli 250 työntekijää ja liikevaihto yli 40 miljoonaa tai kyseessä on EU:n ulkopuolinen yritys, jonka liikevaihto on EU:ssa yli 150 miljoonaa. Eli edellyttää, että yritys toimii EU:n alueella. Tässä direktiivissä on asetettu selkeä rangaistus, jos sääntöjä ei noudateta. Enimmäismäärä seuraamusta on vähintään 5 % yrityksen globaalista liikevaihdosta. On hyvä huomioida, että CSDDD: n ja CSRD: n huolellisuusstandardit ovat pitkälti yhteneväiset. Siten vaikutusten tunnistaminen ennen kuin CSDDD astuu voimaan, tukee myös kestävyysraportointivelvollisuutta (CSRD). (PWC. 2023. Poliittinen sopimus yritysvastuudirektiivistä...)

5 ESG- Raportointi (Ympäristö, Yhteiskuntavastuu, Hyvä Hallintotapa).

ESG on termi hyvästä hallintotavasta sekä nykyaikaisesta kestävä kehityksen hallinnasta ja lainsäädännön, kuten EU:n taksonomian tai kestävä kehityksen raportoinnin noudattamisesta. ESG on jo kuulunut jonkin aikaa yritysten vuosikertomuksiin ja raportointiin. Sen voi nähdä monen yrityksen nettisivuilla (Quentic n.d. ESG).

Vastuullisuusraportoinnissa eli ESG-raportoinnissa yritys raportoi toimintansa ympäristövaikutuksista, sosiaalisista vaikutuksista ja taloudellisista vaikutuksista, esimerkiksi hyvän hallintotavan näkökulmasta (Fredman, 2022, tilisanomat). Käytännössä raportoitavat mittarit kytketään jo kolmenpilarin mallissa esiin tulleisiin tavoitteisiin ja erilaisiin KPI- mittareihin. Vastuullisuusraporteissa esitetään joukko lähiajan tai pidemmän aikavälin tavoitteita ja mittarit kertovat, miten niitä kohti edetään (Fredman, 2022, tilisanomat).

ESG tulee sanoista Environmental, Social, Governance (ympäristö, yhteiskuntavastuu ja hyvä hallintotapa). ESG on muodostunut sijoittajien tarpeesta saada tietoa sijoituskohteiden muista kuin suoraan rahassa mitattavista vaikutuksista. Sijoittajat ovat alkaneet edellyttämään yrityksiltä tietoa niiden vastuullisuudesta, mutta myös tunnistamaan näiden tekijöiden yhteydet yrityksen taloudelliseen suoriutumiskykyyn. Tiedot ovat sijoittajille tärkeitä koska ne merkitsevät sijoittajille sijoituskohteen mahdollista arvonnousua, riskienhallintaa sekä resilienssin näkökulmaa. ESG tukee EU- taksonomia asetusta. (Skån, 2022, Fibsy, vastuullisuus 2.0- ESG liiketoiminnan...)

ESG:ssä käytetään myös käsitettä kaksinkertainen olennaisuus. Ympäristöasioissa käsite tarkoittaa huomioon ottamista, niin yrityksen oman toiminnan vaikutuksista ympäristöön ja ympäristön vaikutukset yritykseen. Liiketoiminnan ympäristövaikutuksia ovat esimerkiksi ilmaan joutuvien päästöjen tai vaarallisia aineita sisältävän jäteveden mahdolliset tai todelliset vaikutukset, sekä pohjaveden saastuminen. Ilmastopäästöjen mittaria/luokitusta kutsutaan Scope-päästöiksi. Näitä on olemassa kolme. Scope 1 -päästö tarkoittaa selvyttä omista päästöistä, Scope 2 -päästö taas organisaation ostoista aiheutuvia päästöjä ja Scope 3 -päästö muista arvoketjuista aiheutuvia päästöjä kuten

työmatkat tai muilta ostetut tuotteet. (Quentic, 2023, kaksinkertainen olennaisuus...)

Liappis, Pentikäinen ja Vanhala (2019) mainitsevat yritys vastuun keskeisimmistä osista, joista ESG (Environmental, Social, Governance) koostuu. Näitä ovat taloudellinen vastuu, joka edellyttää yrityksen toimivan taloudellisesti kestäväällä pohjalla. Tähän kuuluu, miten yrityksessä käytetään rahaa, muuta varallisuutta ja valtaa. Ympäristöön, yhteiskuntavastuuseen ja hyvään hallintoon (ESG) kuuluu organisaatioiden palkitsemisjärjestelmän, korruption, lahjonnan, rahanpesun ja harmaan talouden estäminen sekä vastuullinen veronmaksu. Ympäristövastuuseen kuuluu luonnonvarojen kestävä käytön edistäminen ja ympäristön pilaantumisen estäminen. Ympäristövastuu käsittää esimerkiksi energia- ja materiaalitehokkuuden, jätteiden vähentämisen, päästöjen minimoimisen, ilmastonmuutoksen torjunnan ja luonnon monimuotoisuuden turvaamisen. Eläinten oikeudet liitetään myös tähän osa-alueeseen. (Liappis ym. 2019, 8.)

Sosiaalinen vastuu tarkoittaa yrityksen vastuuta sen toiminnan vaikutuksista ihmisiin. Vastuullinen yritys huolehtii siitä, ettei sen toiminta luo negatiivisia vaikutuksia sidosryhmien ihmisiin, erityisesti työntekijöihin, asiakkaisiin ja lähialueen asukkaisiin. Yrityksen ihmisoikeusvastuu muodostaa yrityksen sosiaalisen vastuun perustan. Ihmisoikeusvastuu sisältää sosiaaliseen vastuuseen kuuluvat elementit, kuten työhyvinvoinnin, ihmisten johtamisen, asiakaspalvelun ja tuoteturvallisuuden kysymykset. (Liappis ym. 2019, 8.)

Koska suuryrityksillä on valtaosa markkinoilla olevista rahavaroista, EU haluaa kannustaa niitä myöntämään entistä enemmän vihreitä lainoja. Kun raha ohjautuu vihreisiin lainoihin, investointien ehdot paranevat ja todennäköisesti muut lainat kallistuvat. Edellytys on, että pankit tietävät onko laina vihreä vai ei. (Pretorius & Asplund, 2023, Intito, EU:ssa toimivien yritysten...)

6 CSRD- Direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive)

EU:n kestävyysraportointidirektiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) astui voimaan alkuvuodesta 2023. Ensimmäisten yritysten tulee toteuttaa direktiiviä vuodesta 2024 alkaen. Nimenomaan CSRD on se, joka muuttaa vastuullisuudesta raportoinnin pakolliseksi ja asettaa vaatimustason selvästi aiempaa korkeammalle, myös monien suomalaisten yhtiöiden osalta (Kurittu & Rankinen, 2023, 274). CSRD korvaa aiemman ei-taloudellisten tietojen raportointivelvoitteen NFRD:n, joka Suomessa on velvoittanut noin sataa suurinta yritystä. NFRD oli helppoa ja kevyttä raportointia verrattuna uusiin vaatimuksiin, sillä siinä ei määritelty tiettyä raportointimallia tai tietoja, joita yritysten tulee julkaista (Kurittu & Rankinen, 2023, 274).

Kestävyysraportointidirektiivin (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) tavoite on nostaa kestävyystiedot tilinpäätösinformaation kanssa samaan asemaan. Kestävyystietoja koskee kestävyysraportointidirektiivin myötä samanlaiset laatuvaatimukset ja vastuut kuin tilinpäätösinformaatiota (Niskala & Palmuaro, 2023, 3). Kestävyysraportointidirektiivi vaatii yrityksiä raportoimaan olennaiset haitallisten kestävyysvaikutusten tiedot ja taksonomian mukaiset tiedot, osana toimintakertomusta. Toimintakertomuksen allekirjoittaa organisaation hallitus. Tiedot tulee esittää olennaisuuteen pohjautuen toimintakertomuksessa omana osionaan. Kestävyys selvitys liitetään yrityksen tulosta ja taloudellista asemaa koskevaan tilinpäätökseen, jolloin nämä asiakirjat muodostavat yhtenäisen informaatiokokonaisuuden finanssimarkkinatoimijoille ja muille sidosryhmille. (Niskala & Palmuaro, 2023, 30.)

Kestävyysraportoinnin (CSRD) vaatimukset tarkoittavat yritysraportoinnissa merkittävintä muutosta sitten sen jälkeen, kun käyttöön otettiin vuonna 2005 kansainväliset tilinpäätösstandardit (International Financial Reporting Standards, IFRS). Kestävyysdirektiivin myötä raportointivelvoitteet laajenevat koskemaan laajempaa yritysjoukkoa: nyt NFRD (Non-Financial Reporting Directive) piiriin kuuluvien isojen listayhtiöiden lisäksi kaikki suuret listatut ja listaamattomat yhtiöt sekä pienet ja keskisuuret listayhtiöt ovat velvoitettuja laatimaan CSRD mukaisen kestävyysraportoinnin. Lisäksi samalla laajennetaan yhtiöiden raportoinnin digitalisointia koskevia vaatimuksia. Raportti tulee laatia myös koneluettavassa

muodossa. Suomessa kansallisen lainsäädännön puitteissa myös tilinpäätös ja siihen liittyvä toimintakertomus kokonaisuudessaan tulee jatkossa laatia myös koneluettavassa muodossa samalla, kun kestävyysraportointi digitalisoidaan. (Niskala & Palmuaro, 2023, 4.)

Uudella kestävyysraportoinnilla haetaan kestävyystietojen julkistamista ja sen vaatimuksien nousemista samaan arvoon kuin on tilinpäätöstietojen raportointi. Kuten yhteiskunta ja sieltä tulevat globaalit muutokset ovat näyttäneet kiinnostuksen jatkuvasti nousevaan vastuullisuuteen ja ympäristöasioihin, tulee jatkossa useammin nämä kestävyystiedot olemaan sijoittamisessa, rahoittamisessa, vakuuttamisessa ja yhteistyökumppaneiden valinnassa tärkeitä kriteereitä. (Niskala & Palmuaro, 2023, 13.)

CSRD on raportoinnin velvoittava direktiivi ja itse raportointi tapahtuu eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien (*European Sustainability Reporting Standards, ESRS*) mukaisesti. ESRS-standardeja valmisteltiin yhteistyössä GRI:n kanssa, joten ne tukevat pitkälti toinen toisiaan. ESRS-Standardit muodostuvat osittain ESG:stä, eli voidaan ajatella niiden olevan ESG:n tarkentava standardi, joka linkittyy CSRD- direktiiviin (Kurittu & Rankinen, 2023, 275). Direktiivin mukaisissa ESRS-standardeissa (European Sustainability Reporting Standards) määritetään tiedot, jotka yritysten on raportoitava olennaisiksi katsomistaan ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintotapaansa liittyvistä kestävyysvaikutuksistaan, riskeistään ja mahdollisuuksistaan (Niemi, Käkikuu, 2023).

Ensimmäisenä sovellettavaksi tulevat kaikkia yrityksiä koskevat 12 standardia, jotka sisältävät yleiset vaatimukset, sekä olennaisia kestävyysaiheita koskevat tiedonantovaatimukset. Raportointi kattaa tietoja ympäristö- ja ilmastovaikutuksista, henkilöstöstä, sosiaalisesta vastuusta ja arvoketjusta sekä liiketoiminnan eettisyydestä. Tähän sisältyy myös aikaisemmin esiin nousseet Scope- päästöt (Niskala & Palmuaro, 2023, 4).

Raportointivelvollisuus koskee ensimmäisenä niitä, jotka kuuluivat aiemmin NFRD (Non-Financial Reporting Directive) raportoinnin piiriin, tarkoittaen isoja pörssiyrityksiä, joilla on ollut 500 työntekijää. Tämä tarkoittaa sitä, että näiden

yritysten kuuluu raportoida alkuvuonna 2025 vuoden 2024 tiedot. Suuryritykset, jotka eivät ole olleet NFRD piirissä, mutta joilla täyttyy vaadittavat kriteerit, joutuvat raportoimaan kestävyysraportin vuoden 2026 alussa. Edellyttäen, että raportti vuonna 2026 sisältää vuoden 2025 tiedot. Tämän jälkeen listatut keskisuuret yritykset ja Pk-yritykset tulisi julkaista oma raportti vuoden 2027 alussa. Vuodesta 2028 tämä raportointivelvollisuus koskisi myös niitä yrityksiä, jotka toimivat Euroopassa tai joilla on tytäryhtiö Euroopan alueella. Jos seuraavista kriteereistä kaksi täyttyy; yli 250 työntekijää tai 40M€ liikevaihto tai 20M€ varallisuus, joutuvat yritykset kestävyysraportoinnin (CSRD) piiriin. Pk-yrityksen käsitteeseen kuuluu pienet sekä keskisuuret yritykset. Pienillä yrityksillä on 10–50 työntekijää ja keskisuurilla alle 250 työntekijää. Liikevaihto Pk-yrityksillä on enintään 50M€. Kuvan aikajanasta (kuva 6) voi nähdä koska ja keitä yrityksiä

AIKAJANA RAPORTOINNISTA



direktiivi koskee (Työ- ja elinkeinoministeriö, TEM082:00/2022).

Kuva 6. Aikajana raportointi velvollisuuden alkamisesta (Mukaihen Työ ja elinkeinoministeriö, TEM082:00/2022 aikataulua).

7 ESRS- Standardit (European Sustainability Reporting Standards)

ESRS-standardit tarkoittavat kestävyysraportointia ohjaavia standardeja. Kestävyysraportoinnin sisältö määritellään kestävyysraportointistandardeissa (ESRS), jotka Euroopan komissio hyväksyi heinäkuussa 2023 EFRAG:n (European Financial Reporting Advisory Group) luonnosten pohjalta. Yritysten täytyy soveltaa kestävyysraportointia standardien mukaisesti. Standardeja on 12 ja ne lisääntyvät 2024 vuoteen mennessä alakohtaisiin lisävaatimuksiin. Kestävyystiedot on ilmoitettava näiden standardien mukaisesti. (KPMG, 2023, miten suomalaiset yhtiöt...) Standardit määrittävät tavan, miten yrityksen kuuluu raportoida kestävään kehitykseen liittyvät haitalliset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet. Standardien tavoitteena on lisätä tiedon luotettavuutta ja yhtenäistää yritysten kestävyysraportointia, jotta kestävyystiedon vertailu on mahdollista (Karppinen, 2023, Tofuture).

Kaksi standardia ovat luonteeltaan läpileikkaavia (ESRS1 ja ESRES2), jotka liittyvät kaikkiin kestävyysteemoihin. Ensimmäisessä standardissa on yleisiä raportoinnin periaatteita ja olennaisia konsepteja, kuten kaksoisolennaisuus ja arvoketju. Toisessa standardissa yrityksiä veloitetaan raportoimaan muun muassa liiketoimintamallista, strategiasta, hallinnoinnista, kaksoisolennaisuusanalysoinnin toteutuksesta, ja kestävyteen liittyvistä olennaisista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista. Kaikkia yrityksiä ei koske ESRS1 yleiset vaatimukset mutta kaikki yritykset joutuvat raportoimaan ESRS2 mukaisesti, eli yleiset tiedot. ESRS1 yleisten vaatimusten koskettavuudesta ei ole vielä tullut lisätietoja, mitä yrityksiä raportoinnin osa koskee. (Karppinen, 2023, Tofuture.)

Joillekin organisaatioille on annettu lisää aikaa tietyissä standardien osissa. Tällä on haluttu helpottaa raportointia ja siihen valmistautumista. Alle 750 työntekijää omaava yritys, voi jättää raportoimatta ensimmäisen vuoden aikana Scope 3-päästöt ja kahden ensimmäisen vuoden aikana ympäristöstä: E4 luonnon monimuotoisuus ja ekosysteemi. Sosiaalisista tekijöistä: S2 arvoketjun työntekijät, S3 yhteisöt keitä vaikutus koskee ja S4 kuluttajat ja loppukäyttäjät. (Karppinen, 2023, Tofuture.)

Kaikki organisaatiot voivat olla raportoimatta ensimmäisen vuoden aikana ympäristöasioihin liittyvät taloudelliset vaikutukset ja omaan henkilöstöön liittyvät indikaattorit. Yritysten tulisi kuitenkin raportoida näiden jättäminen pois (Karppinen, 2023, Tofuture). ESRS-raportointiohjeissa tärkein ohjenuora on kaksinkertaisen olennaisuuden (double materiality) periaate, joka määrittää mitä ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen ja hallintotapaan liittyvistä aiheista yhtiön tulee raportoida. Kaksinkertainen olennaisuus liittyy vahvasti molempiin läpileikkaaviin standardeihin. Kaksinkertaisessa olennaisuudessa yhtiön tulee tunnistaa merkittävimmät vastuullisuusasiat yhtiön oman taloudellisen toiminnan ja sen jatkuvuuden kannalta, että yhtiön liiketoiminnan aiheuttamat merkittävimmät vaikutukset ympäristöön, ihmisiin ja yhteiskuntaan koko sen arvoketjun matkalta. ESRS sisältää 1100 datapistettä, jotka tarkoittavat erilaisia kysymyksiä, joihin tulisi vastata yrityksen kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella. Datapisteistä n.72 % koskee sanallista kuvausta ja 28 % on numeerista. ESRS 2 on ainoa pakollinen raportoitava asia, kun taas ESR1 liittyy olennaisuuden periaatteeseen. (Kurittu & Rankinen,2023, 275; Melkas, 2023. FIBS, kestävyysraportoinnin CSRD-sääntely...)

ESRS raportointi tulee ennen julkaisemista hallitukselle, koska tiedot tulee varmentaa. Raportointi tulee julkaista tilinpäätöksen yhteydessä, ja hallituksen tulee vahvistaa raportointi allekirjoituksillaan, aivan kuten tilinpäätöskin. Hallitus siis lopuksi vastaa siitä, että direktiivin mukaiset kestävyystiedot ovat saatavilla, ne ovat luotettavia, ja ne julkaistaan vuosittain (Kurittu & Rankinen, 2023, 275).

Ensimmäisessä läpileikkaavassa osassa kuvataan ESRS-standardien rakenne, kerrotaan niiden laadintatapoja ja peruskäsitteitä sekä asetetaan kestävyysseikan liittyvien tietojen laatimisen ja esittämisen yleiset vaatimukset. Vaikutukset, mahdollisuudet ja riskit ovat keskeisiä käsitteitä. Nämä termit kuvastavat myös ESRS-standardien kaksinkertaisen olennaisuuden näkökulmaa, johon sisältyy vaikutusten ja riskien lisäksi myös mahdollisuuksia. ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin lähtökohtana on olennaisuuden arviointi. Kestävyysseikan olennaisuus koostuu sen vaikutuksen olennaisuudesta ja taloudellisesta olennaisuudesta. Kestävyysseikkaa on pidettävä vaikutukseltaan olennaisena, kun se liittyy yrityksen toiminnasta ihmisiin tai ympäristöön kohdistuviin ympäristöä, yhteiskuntaa tai hallintotapaa koskeviin myönteisiin tai kielteisiin

vaikutuksiin. Kuvasta (kuva 7) voi nähdä eri ESRS osat ja mitä ne sisältävät. (Niemi, 2023, Käkikuu).



Kuva 7. Kuvaus ESRS- Standardeista, (Mukaiillen Tofuren, uudet ESRS- standardit, 2023)

7.1 Olennaisuusanalyysi

Vastuullisuusohjelmassaan yritys määrittelee ne olennaisimmat aiheet, joihin se seuraavien vuosien aikana keskittyy. Olennaisuuksien määrittelemiseksi tehdään olennaisuusarviointi, jossa yritys tunnistaa toimintansa vastuullisuuden prioriteetit ja olennaiset näkökohdat asiakas- ja sidosryhmälähtöisesti. Olennaisuusarvioinnissa huomioidaan toimintaympäristö ja sen muutokset, keskeiset riskit ja yrityksen strategiset tavoitteet. Olennaisuusarvioinnin taustaksi yrityksen kannattaa hyödyntää riski- ja toimintaympäristöanalyysijä, sekä peilata globaaleja megatrendejä yrityksen toimialan vastuullisuushaasteisiin, ja toisaalta niiden tuomiin liiketoimintamahdollisuuksiin. Sidosryhmien näkemykset ja odotukset voi selvittää esimerkiksi sähköpostitse lähetettävällä kyselyllä. Osa olennaisuusarviointia on myös erilaiset asiakas- ja henkilöstökyselyt sekä johdon työpajat. Henkilökohtaiset johdon ja sidosryhmäedustajien haastattelut ovat suositeltavia vastausten täydentämiseksi ja syventämiseksi. Kun yrityksen johto saadaan osalliseksi olennaisuusarviointiin prosessin alusta asti, saadaan sillä

linkitettyä arviointi osaksi strategista suunnittelua ja johtamista. (Koipijärvi, 2020, 106.)

Keskeinen osa yritykselle tärkeiden ja olennaisten asioiden tunnistamista on selvittää sidosryhmien odotukset. Kaikkia odotuksia on mahdoton toteuttaa, joten yrityksen tulisi löytää juuri sen tärkeille sidosryhmille olennaiset asiat. Minimoidakseen riskin siitä, että yritys jättää jonkin sidosryhmille tärkeän näkökohdan huomioimatta, ja toisaalta maksimoidessaan mahdollisuuden hyötyä jonkin näkökohdan tuomasta kilpailuedusta, yritykset määrittelevät näkökohtien olennaisuutta usein yhdessä sidosryhmien kanssa. Yrityksen kuuluisi määritellä olennaisuus. Olennaisuuden määrittely auttaa yritystä keskittymään vastuullisuustyössä olennaisimpiin kohteisiin ja saavuttamaan suurimman mahdollisen hyväksyttävyyden sidosryhmien näkökulmasta. Yrityksen toimintaympäristössä ja kilpailussa tapahtuvat muutokset antavat usein motivaation ja syyn yritys vastuun kehittämiseksi. (Harmaala & Jallinoja, 2013, 68–69.)

Olennaisuusarviointiin on neljä työvaihetta:

1. mahdollisimman laaja-alainen tunnistaminen
2. tunnistettujen asioiden priorisointi
3. priorisoitujen asioiden vahvistaminen
4. vahvistettujen asioiden validointi riittävän usein (Kurittu & Rankinen, 2023, 55).

Samalla kun tunnistetaan erilaisia asioita olennaisuusarviointiin, yrityksen on hyvä tehdä katsaus vastuullisuuden nykytilasta. Katsaus kannattaa tehdä analyysillä, jossa voidaan hahmottaa mihin lähteä panostamaan ja miten. Analyysissä voi hyödyntää samoja toimintatapoja, kuin mitä liiketoiminnassa tai strategiaprosessissa on totuttu käyttämään. Vastuullisuustyössä aikajänne on usein selvästi strategiakautta pidempi, ja siksi valmistelussa on tärkeää varata riittävästi aikaa sisäiseen keskusteluun, jotta lopputulemaan on helpompi sitoutua. (Kurittu & Rankinen, 2023, 55.)

Olennaisuusanalyysiin kuuluu myös taloudellinen olennaisuus. Sitä käytetään määrittäessä, mitkä tiedot pitää sisällyttää yrityksen tilinpäätökseen. Arvioitaessa taloudellista olennaisuutta pitää tunnistaa tietoja, joita pidetään olennaisina niitä kohtaan ketkä raporttia käyttävät. Varsinkin ne oleelliset tiedot, joiden pois jättäminen tai vääristäminen voi vaikuttaa näiden käyttäjien näkökulmaan yrityksen vastuullisuusselvityksestä. Kestävyysseikka on olennainen, jos siitä

voidaan ajatella aiheutuvan taloudellisia vaikutuksia. Tarkoittaen, kun kestävyysseikasta aiheutuu sellaisia riskejä ja mahdollisuuksia, joilla on tai voi olla vaikutus yrityksen kehitykseen, taloudelliseen asemaan, tulokseen, kassavirtoihin, rahoituksen saamiseen tai pääomakustannuksiin, lyhyellä tai pitkällä aikavälillä. Taloudellinen olennaisuus sisältää tietoa riskeistä ja mahdollisuuksista, jotka johtuvat liikesuhteista ja jotka eivät kuulu tilinpäätöksessä käytetyn konsolidoinnin piiriin. (KPMG, 2023, miten suomalaiset yhtiöt...)

7.2 Kaksinkertainen olennaisuus

Euroopan komissio kuvaili kestävyysraportointiin liittyvää kaksinkertaisen olennaisuuden käsitettä virallisesti ensimmäistä kertaa vuonna 2019. Tarve oli saada yrityksen ympäristövaikutuksista kattava kuva. Kaksinkertainen olennaisuus on keskeinen osa Euroopan komission myöhemmin ehdottamaa kestävyysraportointidirektiiviä (CSRD), ja se on yhdenmukainen GRI-standardeissa käytetyn olennaisuusperiaatteen kanssa (Quentic, 2023, asiantuntija artikkelit, kaksinkertaisen...).

”Vaikutusten arviointi ja raportoinnin laajuuden selvittäminen alkaa kaksoisolennaisuusanalyysillä, jolla yritys ja sen sidosryhmät pyrkivät tunnistamaan yrityksestä johtuvia ja yritykseen kohdistuvia vaikutuksia. Tavoitteena on selvittää oleelliset vaikutukset, jotka yrityksen tulee tunnistaa ja joihin sen pitää reagoida. Kaksoisolennaisuus tarkoittaa sitä, että vaikutuksen lisäksi yrityksen tulee arvioida sen taloudellinen merkitys toiminnalleen.” (Lautiainen, WSP, 2024, CSRD- direktiivi...)

Kaksinkertaisen olennaisuuden lähestymistavassa otetaan huomioon sekä vaikutukset, että taloudellinen olennaisuus. Vastuullisuusaiheita arvioidaan sen perusteella mitä ne merkitsevät liiketoiminnalle ja sidosryhmille. Miten ne vaikuttavat talouteen, ympäristöön sekä yhteiskuntaan. (Raute, n.d, Vastuullisuus, olennaisuusarviointi).

Kaksinkertainen olennaisuusanalyysi, eli yrityksen olennaisten kestävyysnäkökohtien tunnistaminen on ensimmäinen askel kohti onnistunutta kestävyysraportointia ja vastuullisuustyötä. Olennaisuusanalyysin avulla yritys

määrittää annettujen raportoinnin teemakokonaisuuksien joukosta ne, jotka ovat yrityksen toiminnan kannalta merkityksellisiä. Yritys raportoi heidän näkökulmastaan olennaiset teemat. Näin ollen huolellisesti toteutettu olennaisuusanalyysi vähentää raportointikuormaa merkittävästi ja fokusoi vastuullisuustyötä merkittävimpiin vaikutuksiin. (Happonen & Koivisto, 2023, Ramboll.)

Nimensä mukaisesti kaksinkertaisessa olennaisuusanalyysissä tunnistetaan ja analysoidaan kaksi vaikutusten ulottuvuutta: yrityksen liiketoiminnan negatiiviset ja positiiviset vaikutukset ihmisiin ja ympäristöön, sekä kestävyYTEEN liittyvien kehityskulkujen liiketoiminnalle aiheuttamat riskit ja mahdollisuudet. Käytännössä yrityksen tulee arvioida jokaisen standardikokonaisuuden kestävyysteema kaksinkertaisuuden periaatteen mukaan: onko teema olennainen vaikutusten olennaisuuden, taloudellisen olennaisuuden tai molempien näkökulmasta (Happonen & Koivisto, 2023, Ramboll).

ESRS-standardeissa on annettu ohjeita, ja kriteerit olennaisuuden määrittämiselle, vaikka tarkkaa arviointimenetelmää ei ole määritelty. Olennaisuuden tai epäolennaisuuden määrittäminen tulee perustua parhaaseen saatavilla olevaan tietoon, ei esimerkiksi mielipiteeseen, raportoinnin helppouteen tai yrityksen vaikutusmahdollisuuksiin (Happonen & Koivisto, 2023, Ramboll).

8 Raportointi

Vastuullisuustyössä yritykselle on arvokasta raportointi, joka tarkoittaa systemaattista tiedonkeruuta sekä tiedon julkaisemista säännöllisesti, samanlaisena.

Yritysvastuuraportoinnin alkuvaiheessa 1990-luvulla, raportoinnille ei ollut yhtenäisiä ohjeistuksia, joten yritys saattoi itse päättää omat raportoitavat aiheensa. Raportit tuohon aikaan olivat useasti esitteen mallisia, jotka koskivat ympäristötyötä ja niissä kerrottiin vastuullisuudesta. Tähän sidosryhmät suhtautuivat epäluuloisesti ja saattoivat syyttää yritystä viherpesun harjoittamisesta. (Koipijärvi, 2020, 46.)

Raportoinnin yleistyessä raportoinnilla alettiin hakea uskottavuutta vastuullisuustyölle, ja yritykset alkoivat panostaa enemmän myös muun kuin ympäristödatan keruuseen. Tässä mentiin aluksi ääripäähän, jossa raportit olivat pitkiä ja joissa haluttiin kertoa kaikki mitä on tehty ja saavutettu. Tätä myös täydennettiin tarinoilla, joiden ajatus oli pönkittää kertomaa mutta todellisuudessa sen alle hukkuivat kaikki tärkeimmät tiedot. Tänä päivänä yritykset hakevat kultaista keskitietä, jossa raportoinnissa keskitytään olennaisiin asioihin, ja teksti menee suoraa ytimeen. (Koipijärvi, 2020, 46.)

Yritysvastuuraportin tärkein tehtävä on välittää lukijalle olennaista tietoa ja lisätä hänen ymmärrystään siitä, miten yritys toimii, mitä se tavoittelee ja mitä se on saanut aikaan. Raportointi on viestinnän näkökulmasta tärkeä, ja sillä on tärkeä tehtävä, koska jos raportti epäonnistuu sen perustehtävässä, sen arvoa kyseenalaistetaan (Kurittu, 2018, 6). Hyvä raportti keskittyy liiketoiminnan ja sidosryhmien kannalta olennaiseen, ei kaunistele, mutta on ylpeä hyvistä saavutuksista.

Olennaisuuden lisäksi raportointi on avointa ja läpinäkyvää, eli raportoinnissa kerrotaan rehellisesti myös virheistä ja siitä, millaisiin korjaaviin toimenpiteisiin yritys on ryhtynyt. Raportointi on osa yrityksen johtamisen mutta myös viestinnän kokonaisuutta. Vaikuttavat teot ja vahvat viestit parantavat parhaimmillaan, sekä ihmisten ja ympäristön hyvinvointia, että yrityksen mainetta. (Koipijärvi, 2020, 53.)

Vastuuraportointi on osa yritysvastuun viestintää, mutta vain osa siitä. Yritysvastuu viestintään voidaan laatia oma viestintästrategia, jossa otetaan eri sidosryhmien tarpeet huomioon ja mietitään, kuka haluaa kuulla mistäkin asiasta ja kanavasta. Viestintä on myös ympärivuotista, kun taas yritysvastuun raportti julkaistaan tyypillisesti kerran vuodessa. Se on sekä ennakoivaa, että tarvittaessa myös reagoivaa, jopa kriisiviestintää. (Juutinen, 2016, 241.)

Yritysvastuuraportoinnissa on ensin hyvä suunnitella, mitä ollaan tekemässä, kuka tekee mitäkin ja milloin pitäisi olla valmista. Lopuksi aikaansaannosta tarkastellaan, tuliko hyvä ja mitä pitäisi muuttaa (Kurittu, 2018, 14)

Yritysvastuuraportointi koostuu Kurittu (2018) neljästä vaiheesta:

- valmistautuminen – mitä ollaan tekemässä
- olennaisten asioiden tunnistaminen – keskittyminen tärkeimpiin asioihin
- tietojen keruu ja sisällöntuotanto – olennaisia ja luotettavia tietoja
- raportin viimeistely (Kurittu, 2018, 14).

Tavoitteena on kiinnostava ja hyödyllinen raportti. Uudessa kestävyysraportoinnissa (CSRD) haasteen luo se, että kukaan ei ole sitä vielä tehnyt, eikä ole mitään mihin verrata. Ainoa mihin yritykset voivat heijastaa raportointia, on nämä neljä vaihetta, ja aikaisemmin raportoituja vastuullisuusraportteja. (Kurittu, 2018, 14.)

Kestävyysraportti on julkistettava tänä päivänä digitaalisessa ESEF-muodossa (European Single Electronic Format). Pörssiyrityksille on tullut velvollisuus julkistaa tilinpäätöksensä ESEF-muodossa ja digitaalinen muoto ulottuu nyt myös kestävyysraporttiin. ESEF- muodon raportointiin tekevät yleensä kirjanpitäjät. Kansallisesti ehdotetaan, että kaikkien kestävyysraportoinnin piirissä olevien yritysten olisi julkistettava kestävyysraporttinsa tässä muodossa, olivat ne pörssiyrityksiä tai eivät. ESEF- Muoto saadaan ESEF merkinnällä (ns. ”tägäyksellä”), jossa jokainen raportin sivu merkitään. (Pörssisäätiö 2023, Uudistuva kestävyysraportointi.)

8.1 Raportoinnin tavoitteet

Raportoinnin tavoitteissa on tärkeää, että toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista seurataan ja tuloksista raportoidaan. Ilman sitä toimintojen jatkuva kehittäminen on haasteellista. On muistettava raportoida yritysvastuun osa-

alueiden edistymisestä sekä operatiiviselle, että strategiselle johdolle, jolloin raportointitavat ja muodot todennäköisesti poikkeavat toisistaan (Juutinen, 2016, 238). Tarvittavien tunnuslukujen ja mittaustulosten täytyy olla saatavilla oikea-aikaisesti ja oikeassa muodossa. Vaikka yritysraportti kootaan ja julkaistaan kerran vuodessa, tarvitaan monia tietoja huomattavasti useammin johtamisen ja seurannan mahdollistamiseksi. Erityisesti ne asiat vaativat tiiviimpää seurantaa, jotka on asetettu tavoitteiksi yksiköille, johdon edustajille ja sitä kautta työntekijöille. Tieto tavoitteiden saavuttamisen edistymisestä pitää olla johtoryhmän sekä yksittäisten esimiesten käytössä oikeaan aikaan, esimerkiksi siinä vaiheessa vuotta, kun tehdään väliarvioita tavoitteiden saavuttamisesta. Tiedon pitää myös olla oikeassa muodossa. Johtoryhmä tarvitsee pääsääntöisesti konsernitason tiivistettyä tietoa, kun taas liiketoiminta-alueiden johto on ehkä kiinnostuneempi heitä tarkemmin koskevista luvuista. Hyvin rakennettu raportointijärjestelmä sisältää kontroleja ja mahdollistaa tiedon koostamisen tarpeiden mukaisesti monella eri tasolla. (Juutinen, 2016, 238–239.)

Tuloksista voidaan raportoida siinä vaiheessa, kun muutoksia on alettu viedä eteenpäin ja vastuullisuutta tuoda osaksi yrityksen toimintaa. Raportointi mahdollistaa muutoksen etenemisen seurannan, mikä puolestaan mahdollistaa sen aktiivisen johtamisen. Raportoitu tieto on välttämätöntä vastuullisuuden osa-alueista, jotta niitä voidaan arvioida ja mahdollisesti jatkokehittää. Raportointi edellyttää seuraavien osa-alueiden kehittämistä (Juutinen, 2016, 240):

- tavoitteiden asettaminen
- tavoitteita toteuttavien tunnuslukujen määrittely
- mittareiden laadinta tunnusluville
- raportointiprosessin luominen
- datan keräämisen ja konsolidoinnin toimintatapojen määrittely
- tunnuslukujen mittaustulosten tulkinta (Juutinen, 2016, 240).

8.2 Code of Conduct

Code of Conduct on monella yrityksellä käytössä, ja se tarkoittaa yrityksen vastuullisuusperiaatteita, joita voidaan kutsua myös eettisiksi periaatteiksi tai eettiseksi toimintaohjeksi (*Code of Conduct*). Nämä vastuullisuusperiaatteet tekevät yrityksen arvot olemassa oleviksi. Yritykset käyttävät tätä vahvistamaan omia arvoja ja toimimaan sen mukaisesti. Käytännössä tämä näkyy yrityksissä sopimuksena, jonka he vaativat jokaiselta työntekijältä sekä alihankkijalta

luettuna, ymmärrettynä ja allekirjoitettuna. Yrityksen johto hyväksyy asiakirjan. Asiakirja sisältää yrityksen eettiset säännöt ja lait mitä sovelletaan, sekä säädökset. Asiakirjassa lukee, kuinka yritys on sitoutunut noudattamaan vastuullisuuden kansainvälisiä säädöksiä. *Code of conduct* on luotu myös tukemaan työntekijöitä, joten haastavissa tilanteissa työntekijä voi luottaa ja tukeutua yrityksen eettisiin toimintaohjeisiin. (Koipijärvi, 2020, 79.)

Code of Conduct luo hyvän perustan kehittää eettistä toimintaa ja kertoa muille omista arvoista. Tämä on yksi askel toteuttaa vastuullisuutta. Yrityksen tulee huolehtia, että toimivat myös eettisten periaatteiden mukaan. Kaikkien osapuolten, myös johdon kannalta on selkeämpää, kun yrityksen eettiset pelisäännöt on määritelty ja avoimesti viestitty (Koipijärvi, 2020, 79).

9 Selvityksen tausta ja tavoite

Opinnäytetyö selvittää yritysten valmiutta uuteen kestävyysraportointidirektiiviin. Selvityksen tavoite oli saada selville organisaatioiden valmius ja mahdolliset haasteet, koskien uutta CSRD- direktiiviä. Tarkoitus selvityksellä on luoda kokonaiskuva yritysten valmiudesta sekä haasteista. Haastattelin selvitykseen kuutta eri vastuullisuuden asiantuntijaa, jotka joko itse tekevät direktiiviin liittyvää raportointia tai tarjoavat siihen konsultointia. Haastattelin myös yhtä asiantuntijaa tilintarkastajien puolelta, joka lähestyy asiaa taloudellisen raportoinnin ja varmentamisen puolelta. Haastateltavilla oli kokemusta vastuullisuusraportoinnista 3–10 vuotta sekä itse CSRD- direktiivistä 1–2 vuotta. Asiantuntijoista neljä työskentelevät kansainvälisissä konserneissa ja suuryrityksissä, joiden liikevaihto on miljoonia. Kaksi asiantuntijaa työskentelee kotimaisissa pienemmissä yrityksissä, joiden liikevaihto on muutamia satoja tuhansia. Haastattelut on pidetty nimettöminä, yksityisyyden suojan ja tietoturvallisuuden takia. Tarkempi henkilötieto ei ole oleellista tässä selvityksessä.

Tilinpäätösdirektiivissä (2013/34/EU1) edellytetään kestävyysraportointia koskevalla direktiivillä (CSRD- 2022/24642), että suuret yritykset ja pörssilistatut pienet sekä keskisuuret yritykset, mukaan lukien suurten konsernien emoyhtiöt sisällyttävät tilinpäätöksen yhteydessä omaan toimintakertomukseensa kestävyystietoja. Kestävyystiedot tulevat toimintakertomuksen erilliseen osaan ja sen pitää sisältää kestävyystiedot ja sen ymmärtämiseen vaadittavat tiedot, eli miten nämä kestävyysseikat vaikuttavat kyseisen yrityksen kehitykseen ja tulokseen. Nämä tiedot tulee ilmoittaa eurooppalaisten kestävyysstandardien (ESRS) mukaisesti. Yritysten tulee sisällyttää tietoihin lyhyeen, keskipitkään ja pitkään aikaväliin liittyvät tiedot. (Delegoitu asetus, Euroopan komissio n.d.)

9.1 Selvityksen valinta

Selvitykseen käytin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, sekä isojen yritysten olemassa olevia vastuullisuusraportteja. Päädyin kyseiseen selvitystyyliin, koska lähtökohtana oli saada selvitettyä yritysten valmius ja mahdolliset haasteet. Selvitystyylin valinta tuntui heti oikealta. Haastattelun kohderyhmäksi valikoitui vastuullisuusasiantuntijat. Haastattelu suoritettiin Teams-sovelluksen välityksellä. Haastattelukysymykset löytyvät liitteenä.

Kysymykset on asetettu yleiselle tasolle, jotta asiantuntijat pystyvät vastamaan kysymyksiin yleisellä tasolla, ja ilman että kysymykset heijastuvat suoraa asiakkaisiin. Näin selvityksessä saadaan pidettyä myös kiinni vaitiolovelvollisuudesta sekä yksityisyydensuojasta. Haastattelukysymysten näkökulma keskittyy käytännön raportointiprosessiin, eikä ota kantaa juridisesta näkökulmasta. Haastattelun tulokset ovat asiantuntijoiden omia mielipiteitä ja näkemyksiä, joten kaikkea ei voida yleistää tai todeta vain asian olevan niin.

Koska kyseessä on avoin haastattelu, käytiin haastateltavan kanssa avointa keskustelua. Haastatteluun toi haastetta osittain direktiivin ja raportoinnin tuoreus. Asiantuntijoiden voi olla hankalaa vastata raportointiin liittyviin tarkkoihin kysymyksiin, koska aihe on niin uusi.

9.2 Selvitys

Haastattelussa oltiin samaa mieltä siitä, että vastuullisuus ei ole enää vapaaehtoista, vaan se nousee taloudellisen raportoinnin tasolle. Haastateltavilta kysyttäessä yritys vastuusta sekä uudesta kestävyysraportointidirektiivistä, nousi esille hyviä huomioita. Yritysvastuusta puhuttaessa on hyvä huomioida, että siitä on paljon eri näkemyksiä, eri toimialan yrityksiltä. Vaikka yritys vastuun ymmärtäminen ja sen merkityksen ymmärtäminen on koko ajan korostunut, on siinä silti isoja toimialakohtaisia eroja. Useampi yritys on alkanut huomioimaan, että vastuullinen toiminta alkaa olemaan elinehto markkinoilla säilymisen näkökulmasta.

Esille eräässä haastattelussa nousi näkemys siitä, että yritykset eivät osaa sanoittaa heidän omaa tekemistensä tai vastuullisuutta, ja se tuntuu raportoinnissa hankalalta. Yritysten ei välttämättä tarvitsisi muuttaa itse prosesseja, vaan tekeminen pitäisi osata sanoittaa. Osalle yrityksistä työmäärä voi olla iso, koska raportointia ei ole aikaisemmin tarvinnut tehdä. Raportoinnin kohdalla saatetaan myös kokea, että siitä voisi tulla iso hallinnollinen taakka.

Puhuttaessa vastuullisuudesta, koetaan että yritykset ovat ymmärtäneet Suomen tasolla laajasti toimintaympäristön muutoksen. Vaikka direktiivi ei vaatisi, niin toiset yritykset ja kuluttajat saattavat vaatia vastuullisuutta. Tämän takia vastuullisuudesta voi kehittyä yritysten elinehto ja olemassaolon riippuvuus. Raportointi itsessään vaihtelee yritysten välillä eri lainsäädännöllisten vaikutusten mutta myös sidosryhmävaatimuksien takia. CSRD- direktiivi kuitenkin selkeyttää prosessia ja luo siitä todennäköisesti koko EU:ssa yhtenäisemmän.

Aikaisemmin on kenties haluttu uskoa, yrityksiä itse löytävän aikaisemmalla NFRD- direktiivillä ne markkinoiden mukaiset tavat ratkaista näitä ongelmia. Tilanne kuitenkin herkästi johti osittain siihen, että yritykset tekivät raportointia, koska koettiin että liiketoimintaa ei muuten ole. Se ei ajanut heitä kehittämään omaa toimintaansa vastuullisemmaksi. Tämän takia Euroopan komissio alkoi tekemään selkeämpää rakennetta kestävän kehityksen raportointiin, koska yritykset eivät välttämättä enää kehittäneet omaa toimintaansa, ja mikä oli osittain ajatus aikaisemmassa direktiivissä. Uusi CSRD- direktiivi ajaa parempaan läpinäkyvyyteen.

Kysyttäessä raportoinnin näkymisestä työntekijöille ja näkymisestä johtoryhmää pidemmälle, kävi ilmi, että CSRD- direktiivin parissa ei työskentele vain yksi ihminen. Se koetaan lähes mahdottomaksi raportoinnin laajuuden takia. Koetaan, että direktiivi tuo yrityksissä ihmisiä yhteen, koska osaamista ja erikoistumista tarvitaan monelta eri suunnalta. Tämä on myös haaste, koska se vaatii organisaatioiden eri osaajilta yhteistyötä ja avointa kommunikaatiota. Esimerkiksi raportoinnin piirissä on taustaa omaavia rahoitusalan henkilöitä, jotka tulevat finanssimaailmasta. Sitten on myös heitä jotka tekevät raportin standardeja ja kestävyysraportointia (CSRD) ylemmällä tasolla. Osaamista tarvitaan laajasti, ja mitä syvemmälle standardi ja tiedon tarpeet menevät, sen suuremmalle alueelle

yrityksessä raportoinnin asiat ulottuvat ja ne tarvitsevat eri osajia. Kestävyyseraportoinnin eri osat sitovat eri ihmisiä. CSRD- strategia sitoo johtoa, kun taas kestävyysraportointia tekevien ihmisten työpöydällä on yleensä analyysin teko. Raportointi voi tulla sitouttamaan enemmän ihmisiä organisaatiossa ja sitä kautta menemään isommalle joukolle. Vastuullisuusraportointi koettiin aikaisemmin kuuluvan markkinoinnille ja se saatettiin mieltää osaksi yrityksen markkinointikeinoa nostaa ja 'buustata' yritystä. Nyt uuden direktiivin myötä, lähestymistapaa on pitänyt vaihtaa. Todennäköistä on kestävyysraportoinnin liikkuminen väkisin koko organisaation läpi niin, että kaikki työntekijätkin tietävät siitä. Koska CSRD- direktiivi tulee koskemaan Suomen mittakaavalla pientä osaa yrityksistä, on välttämätöntä, että raportointi ja sen vaatimukset valuvat nopeasti ja voimakkaasti yrityksen arvoketjuun. Tietenkin on hyvä huomioida, millä tasolla ja kuinka paljon direktiivistä tiedotetaan organisaatioissa, ja se vaihtelee toimialoittain. Tietyissä yrityksissä tärkeimpiä tiedotettavia asioita, jotka menevät edelle, on tietenkin ne asiat mitkä on sidottu johdon palkitsemiseen.

Selvityksessä nousi esille näkemys raportoinnin vakavuudesta. Tällä uudella raportoinnilla saadaan nostettua vastuullisuuden vakavuutta, kun se nousee samalle tasolle tilinpäätöksen kanssa. Vakavuuteen liittyy raportoinnin varmennus, joka tekee mahdottomaksi yrityksiltä päästää läpi todella kevyitä ympäristö- tai vastuullisuusväittämiä. Tällöin yrityksen on pakko näyttää ja varmentaa lukuja.

Uusi direktiivi ja raportointi koettiin yleisesti hyväksi asiaksi. Raportointi on saanut kritiikkiä sen standardien laajuudesta. Työkuorma tulee todennäköisesti olemaan osalle yrityksistä iso. Raportointi on kallista ja vie aikaa, vaikka työhön olisi otettu taitavat asiantuntijat. Tiedon varmentaminen tuo oman kustannuksensa ja se on direktiivissä tarkasti laitettu, missä muodossa se pitää raportoida.

Sen lisäksi, että yritys olisi ottanut hyvät vastuullisuusasiantuntijat tätä tekemään, täytyy olla myös kova CSRD- osaja, jotta saa koko paketin kasaan ja ymmärtää sen vaatimukset. Isot yritykset ovat haastattelujen perusteella paremmin valmistautuneet tähän kuin pienet. Lähtökohtaisesti pienille yrityksille haasteena voi olla, että he eivät ole ikinä julkaisseet edes vastuullisuusraporttia. Voi olla

vaikea hahmottaa mistä lähteä liikkeelle. Yrityksille voi tuntua raportoinnin vaatimukset isoilta ja rajuilta. Haastatteluissa nousi esille myös Pk-yritysten tietämättömyys direktiivistä. Keskimäärin direktiivi pienissä ja keskisuurissa yrityksissä on mennyt koetun mukaan markkinointipöydälle, koska yrityksissä ei välttämättä ole ihmisiä kenen työtehtäviin vastuullisuusasiat kuuluisivat. Myös pienet yritykset todennäköisesti joutuvat ulkoistamaan koko prosessin raportin varmennukseen asti, koska yrityksellä itsellään ei ole oikeaa osaamista ja kirjanpito saattaa olla ulkoistettu.

Kysyttäessä yrityksen strategiasta, nousi esille kaksi eri näkemystä. Osalle uusi CSRD- direktiivi tulee näkymään strategiassa ja osalle se näkyy jo. Osa yrityksistä on sisällyttänyt vastuullisuusasiat strategiaansa mukaan tai ottaneet kestävän kehityksen strategian jo olemassa olevien strategioiden rinnalle. Raportointi pakottaa raportoimaan olennaiset asiat (riskit, mahdollisuudet ja vaikutukset) ja nämä näkyvät yrityksen strategiassa. Mikäli olennaiset asiat eivät näy yrityksen strategiassa, niin sen uskotaan tulevan kannustamaan yrityksen ajatusta kohti strategiaa ja miettimään strategista puolta. Joillekin yrityksille ajatus pakosta on selkeä ajuri raportoinnissa, mutta yrityksen jatkuvuuden kannalta se ei ole hyvä lähtökohta. Pienillä yrityksillä vastuullisuus ei mene strategiaan, jos se nähdään juuri ulkoisena pakkona, mikä voikin koitua riskiksi liiketoiminnassa.

Ne yritykset, jotka ovat jo ottaneet vastuullisuusraportoinnin osaksi strategiaa, eivät näe sitä vain raporttina, joka pitää saada valmiiksi, varmentaa ja lähettää maailmalle. Näin on osittain isoissa yrityksissä siksi, että he ovat kuuluneet NFRD:n (Non- Financial Reporting Directive) piiriin ja heillä on ollut jonkin aikaa ajatus siitä, että vastuullisuuden täytyy olla strategiassa mukana. Nähtävissä on esimerkkejä yritysten kiinnostuneisuudesta ja kaksoisolennaisuuden käytöstä strategian päivityksessä.

Pk-yritysten kohdalla nousi esille riski strategian puuttumisesta kokonaan kestävyysraportoinnissa. Osa asiantuntijoista kokee, että välttämättä kaikilla Pk-yrityksillä ei ole olemassa kunnollista strategiaa ja se on yksi huolenaihe. Yrityksillä itsellään on saattanut nousta esille huoli, säilyykö yrityksen toiminnan ajatus ja ydin. Vastuullisuusraportti pitäisi pyrkiä sovittamaan yritykseen ja ottaa

palasena mukaan, eikä korvata sillä koko ydinajatusta ja toiminnan lähtökohtaa. Ajatuksen ei pitäisi olla vastuullisuudessa siinä, että se nähdään erillisenä osana, jota pitää toteuttaa. Todennäköisesti yrityksillä voi olla myös kaksi eri strategiaa ja ne etenevät toisiansa tukien. Se ei tarkoita silti, että kestävän kehityksen strategia toteutuisi kuin on suunniteltu, koska myös resurssit täytyy huomioida. Yritykset tarvitsisivat paljon enemmän resursseja, jos haluaisivat lähteä muuttamaan kestävän kehityksen strategialla yrityksen suuntaa.

Kysyttäessä johtoryhmän näkemystä kestävyysraportointidirektiivin voimaantulosta, alkaa isojen yritysten johtoryhmässä olemaan yleinen käsitys, että johtoryhmässä tai hallituksessa istuu henkilö, kenellä on syväosaaminen vastuullisuusasioista. Henkilön tarvetta korostaa raportoinnin julkaisuvaatimus hallituksen toimintakertomuksessa, joka pitää allekirjoittaa. Keskusteltaessa esiin nousi johtoryhmän kiinnostuminen vastuullisuudesta. Vastuullisuus kiinnostaa johtoryhmää siksi, koska se tavallaan sitoo EU-taksonomian direktiiviin. Se sitoo finanssialan, ja mikäli rahoittajat ovat kiinnostuneita EU-taksonomian luvuista, se ajaa yrityksen johtoa myös edistämään EU-taksonomiaa. Tämän perusteella johtoryhmässä tehdään yleensä päätöksiä, joihin kuuluvat varsinkin isot investoinnit. Näihin investointeihin saadaan ns. 'vihreä laina' noudattamalla uusia raportointivaatimuksia. Yrityksen johto on yleisesti ottanut uuden direktiivin aluksi vastaan kauhistuneena, kunnes hetken päästä on havaittu, että tämä voikin olla mahdollisuus. Raportointivaatimukset saatetaan nähdä yrityksen johdossa haasteena ja järjestelmähaasteina. Johto voi nähdä tämän myös yhtenä lainsäädännöllisenä velvoitteena, samanlailla kuin tilintarkastuksen.

Esille nousi eräässä haastattelussa maininta siitä, että raportointia on myös ilmoittaa, että tämä asia ei ole vielä valmis ja samalla arvioida, koska se on. Eli tätä raportointia voidaan käyttää myös jatkuvan kehityksen näkökulmasta apuvälineenä. Raportointi on suotavaa liittää osaksi johdon työkaluja ja työntekoa, jolloin yrityksen johtaminen otetaan osaksi raportointia.

Haastattelukysymyksessä, tuleeko kestävyysraportointi olemaan osa normaalia raportointiprosessia, oltiin hyvin yksimielisiä. Kestävyysraportointi on tulevaisuudessa varmasti osa yrityksen normaalia raportointia. Kuitenkin ensimmäiset vuodet tulevat olemaan yrityksissä tietynlaista harjoittelua ja

hakemista. Vaikka raportointi on lähtenyt yleistymään, niin sen sisältö, laadukkuus, prosessien vienti eteenpäin ja painoarvon antaminen raportoinnille vaihtelee. Yritykset pääsevät vertailemaan itseään muihin kilpailijoihin, jolloin yrityksen oma raportointi alkaa parantumaan. Tähän voi verrata EU- taksonomia asetusta, jonka tullessa aluksi raportointitaulukon käyttö ei mennyt ihan oikein, mutta se ymmärrettiin, koska kyseessä oli uusi lainsäädäntö. EU- tasolla ei ole vielä annettu rahamääräistä sanktiota, jos raportointi on heikkoa. Sanktioasetus voi muuttua siinä vaiheessa, kun ne sisällytetään kansallisiin lainsäädäntöihin. Toistaiseksi Suomessa ei ole käytössä sanktioita, mutta siitä ei ole varmuutta, onko tulevaisuudessa mahdollista saada huomautus tai sakko törkeästä laiminlyönnistä. Mahdollisesti raportoinnin sisältyessä tilinpäätökseen, finanssivalvonta saattaa raporttia tarkastella ja antaa huomautuksen tai sanktion, puutteellisista esityksistä.

Yleisesti saatetaan nähdä, että vastuullisuusraportoinnin varmentajilla on tärkeä rooli tukea yrityksiä raportoinnissa. Raportoinnin kuuluminen normaaliin raportointiprosessiin tuo haasteita, miten saadaan kytkettyä kestävä kehitys talouteen. Euroopassa on haluttu saattaa yhteen taloudelliset ja kestävä kehityksen asiat, jotta ne olisivat tasavertaisia. Tosin IFRS-ohjeistuksessa ei esimerkiksi lue vielä kiertotaloudelle ja sen pääomien arvostukseen liittyviä ohjeita, eikä verotuksen toimivuutta. Taloudellisten ja kestävä kehityksen asioiden yhteen saattaminen on haastavaa.

Asiantuntijoilta kysyttäessä kestävyysraportoinnin riskeistä, nousi esille sen valtava työmäärä, varsinkin jos siihen ei olla varauduttu yrityksissä. Myös yritysten tietoisuus työmäärästä ja CSRD vaatimuksista on huolenaihe. Joillain organisaatiolla voi olla jopa dataa, mitä eivät ole halunneet julkaista, ja direktiivin myötä ne nousee pakolliseksi julkaista. Haastatteluissa asiantuntijat tuntuivat olevan tyytyväisiä siihen, että vastuullisuus ajaa läpinäkyvyyttä ja siinä tärkeää on datan saatavuus. Datan saatavuuden avulla voidaan todentaa väitteitä todeksi. Joillekin yrityksille se voi kuitenkin olla riski (mainehaitta). Riskiksi on hyvä huomioida myös raportointivelvollisuuden aikataulut. Yrityksen tulisi olla perillä, koska ja minkä vuoden tietoja täytyy raportoida. Esille nousi Pk-yritysten kohdalla aikataulun voimaantulo. Direktiivi tulee nopeasti ja siihen liittyvä strategia voi vaikuttaa ostopäätöksiin.

Selvitettäessä yritysten toimitusarvoketjun huomioimista tuli ilmi, että yritykset olivat vaativia ja tietoisiaakin heidän toimittajien vastuullisuudesta. Nyt jo ensimmäisenä direktiiviin kuuluvat isot yritykset ovat kyselleet tietoja vastuullisuudesta pienemmiltä yrityksiltä, koska he tarvitsevat tietoja omaan arvoketjuunsa. Toistaiseksi eniten kysymyksiä on toimittajille noussut ilmastoasioista, esimerkiksi päästöistä. Direktiivin piiriin kuuluvat yritykset tarvitsevat nämä tiedot heidän Scope 3 -päästöihin. Jotkut isot yritykset ovat tehneet niin kunnianhimoisia päästötavoitteita, että ovat joutuneet jättämään ja valitsemaan sellaisia toimittajia, jotka pystyvät saavuttamaan näitä tavoitteita yrityksen kanssa.

Pienten yritysten kilpailuetu haastattelun perusteella syntyy siitä, että he pystyvät antamaan jo tässä vaiheessa asiakkailleen tarvittavia tietoja, vaikka eivät ole vielä raportoinnin piirissä. Pienemmissä yrityksissä osa näkee direktiivin ennenaikaisen noudattamisen ja direktiivin tulemisen kilpailuetuna ja erottautumismahdollisuutena.

Ympäristöpäästöt ovat olleet jo kauan todella kysytty asia, mutta tällä hetkellä esillä on jatkuvasti lisääntyvänä asiana ihmisiin liittyvät asiat. Todennäköisesti ihmisoikeuksiin ja työntekijöihin liittyvät asiat tulevat nousemaan tulevaisuudessa samalle tasolle ilmaston kanssa. mikä on nykyään aika yleisesti hyväksyttävää. Kiinnostus tällä hetkellä yrityksillä toisia yrityksiä kohtaan kohdistuu eniten mittareihin, kumppaneihin ja toimittajien tavoitteisiin.

Vaikka CSRD-direktiivi koettiin aikaisemminkin todettuna hyväksi asiaksi, on isoin kysymys raportointiin ja direktiiviin liittyen sen työmäärässä ja työmäärän tiedostamisessa. Yritykset eivät kuitenkaan ole yksin. Tällä hetkellä on saatavilla paljon ulkopuolisia konsultteja ja EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) on julkaissut paljon ilmaista materiaalia ja ohjeistusta. Raportointi ajaa yritykset investoimaan ja budjetoimaan rahaa raportointiin, tiedonkeruuseen ja varmentamiseen. Tämän takia yritykset palkkaavat herkästi erillisen tiimin ja ulkopuolista apua toteuttamaan raportointia. Katse kuitenkin on tulevaisuudessa ja usko, että alun jälkeen raportointi alkaa kuitenkin maksamaan itseään takaisin

yrittäjille. Raportoinnin tuloksia hyödynnetään positiivisesti niin strategiassa kuin toimittajavalinnoissakin.

Selvityksen mukaan osa myöhemmin direktiiviä koskevista yrityksistä, on alkaneet jo keräämään dataa, valmistautumaan vaatimuksiin sekä tekemään muita muutoksia yrityksessä ennakkoon, ennen virallisia velvoitteita. Haastattelussa esille tuotiin Pk-yritysten oma harha vastuullisuudesta. Moni Pk-yritys toimii nykypäivänä vastuullisesti, mutta yritykset eivät välttämättä koe sitä vastuullisena. Moni Pk-yritys mieltää vastuullisuuden kalliina asiana, joka vaatii huomion kiinnittämistä erityisen paljon, eikä välttämättä näe sitä omaa arjen normaalia vastuullista toimintaa. Vastuullisuus saatetaan mieltää yhtä kuin tehottomana toimintana. Suomalaiset yritykset toimivat lähtökohtaisesti vastuullisesti. Vastuullisuus vain helposti mielletään erillisenä palasena ja taakkana. Vastuullinen toiminta on kuitenkin normaalia järkevää toimintaa.

Uusi CSRD-direktiivin mukainen raportointi todennäköisesti pakottaa pienet yritykset raportoimaan tiettyjä asioita toimeksiantajille, eli isoille yrityksille. Tämä voi vaatia pieniltä yrityksiltä paljon, koska heillä ei välttämättä ole tarvittavia toiminnanohjausjärjestelmiä ja ohjelmistoja datan keräämiseen. Esimerkiksi pienellä yrityksellä voi olla jopa kolme toimeksiantajaa ja kaikki voivat tulla vaatimaan samoja tietoja mutta eri mallissa. Eli direktiivi- ja raportointivaatimukset isoja yrityksiä kohtaan, voi työllistää jopa enemmän pieniä yrityksiä, joita tämä velvoite ei edes vielä koske.

Haastatteluista tehdessä nousi esille huomiona mahdolliset ohjelmistot raportoinnin toteuttamista varten. Pörssiyrityksillä saattaa olla raportointiin liittyviä ohjelmia, jotka helpottavat datapisteiden keräämistä, tarvittavan datan mittaamista ja auttaa hahmottamista minkälaista tietoa tarvitaan ja minne täydentää. Nämä ohjelmistot suurimmaksi osaksi tulevat USA:sta, vaikka joitain suomalaisiakin on. Saatetaan kokea, että amerikkalaiset tekevät ohjelmistoilla tulosta, vaikka itse direktiivi tulee Euroopan komissiolta. Ohjelmistot eivät ole välttämättömiä mutta helpottavat huomattavasti, kun täytyy osata vastata ja tietää mistä data tulee ja mihin se menee. Haastatteluissa kävi ilmi monelta asiantuntijalta, että ohjelmistot ovat tällä hetkellä kuitenkin todella kalliita ja vaativat jo itsessään yrityksiltä resursointia. Ohjelmistoihin liittyen nousi esiin jo

olemassa olevat ohjelmistot ja niiden tarjoajat, jotka varmasti tulevat tarjoamaan ohjelmistoissa automaattista datan keruuta ja mittaamista. Esimerkkinä matkalaskuissa päästöjen mittaus automaattisesti ohjelmaa käytettäessä. Isoilla organisaatioilla, jotka ovat jo vastuullisuusraportointia tehneet, on jo todennäköisesti ohjelmistot räätälöity tiettyyn datankeruuseen. Ilmeisesti isot organisaatiot ovat kuitenkin kommentoineet, että jo olemassa olevat räätälöidyt ohjelmat ei sovellu suoraa direktiivin vaatimukseen. Eli isotkin yritykset joutuvat räätälöimään lisää omia järjestelmiä. Kuitenkin on hyvä muistaa, järjestelmät ovat vain työkalu raportoinnissa. Yhden järjestelmän avulla voidaan vastata ehkä viiteen datapisteeseen, kun vastattavia pisteitä on mahdollisesti 1100.

Pienillä yrityksillä ongelmaksi voi koitua järjestelmät, koska kaikilla ei ole käytössä edes täysin sähköistä taloushallintoa, johon integroida dataa. Pienet yritykset joutuvatkin miettimään ratkaisuja jo pelkästään sähköiseen taloushallintoon. Tähän on Pk-yrityksiä yritetty saada valmistautumaan, rohkaisemalla kehittämään palveluntarjoajan kanssa heidän järjestelmiänsä mutta nyt siihen on vasta havahduttu, kun vaatimukset alkavat realisoitua. Osa Pk-yrityksistä on tämän tiennyt ja havainnut jo omat haasteensa ja ongelmakohdat, mutta asioiden ratkaisemiseen on havahduttu vasta kun ongelma on lähellä konkretisoitua. Osittain haasteen tarttua asioihin on saattanut aiheuttaa resurssien vähyyt. Eli tilanteeseen tartutaan resurssien tai niiden vähyyden takia, silloin kun on viimeistään pakko.

Haastattelujen perusteella riskinä on, että jos yritykset toteuttavat huonosti CSRD- direktiiviä tai työnjälki on puutteellista, voi yritys syyllistyä viherpesuun tai saada mainehaitan. Tämä oli osittain huolenaihe, kuinka todennäköistä se voi Pk-yritysten kohdalla olla. Pk-yrityksille riskiksi voi muodostua myös isojen yritysten vaatimus käyttää samoja mittareita kuin he.

Pieniä yrityksiä on opastettu jo ajoissa mahdollisista tiedonkeruista, mutta pienillä yrityksillä ei ole vielä mitään mihin raportointia perustetaan. Lisäksi isojen yritysten CSRD- raportointivaatimukset ovat pienille yrityksille hankalia tai mahdottomia. Vaatimukset eivät todennäköisesti sovellu pienten yritysten toimintaympäristöön. Suomessa mikroyrityksiä on 90 %, joita raportointivaatimukset eivät koske, mutta joita ne koskettavat kuitenkin

toimeksiantajan kautta. Mikroyrityksellä tarkoitetaan yritystä, jolla on alle 10 työntekijää ja jonka liikevaihto on enintään 2M€. Poliittisesti nähdään, että Euroopan komissio otti helpoimman reitin, eli päätti, ettei direktiivi koske pieniä yrityksiä mutta jättivät vapaaehtoisen juridisen ohjeistuksen tekemättä. Juridinen ohjeistus olisi voinut antaa myös toimeksiantajalle apua siihen mitä tietoja sen tarvitsee arvoketjusta pyytää. Komission tasolla haluttiin tehdä poliittinen kompromissi.

Riski, jota asiantuntijoiden mukaan ei ehkä täysin ole ymmärretty, liittyy isojen yritysten olennaisiin tietoihin ja pienten yritysten keräämään dataan heitä varten. Datan laatu, määrä ja muoto riippuu ihan toimittajasta ja toimialasta. Tässä esiin tulee se, että pienellä yrityksellä voi olla monta päämiestä, jotka kaikki haluavat erilaisen raportin. Yksittäisiä yrityksiä on rohkaistu olemaan yhteydessä hyvissä ajoin arvoketjuun ja kertomaan uusista vaatimuksista sekä tarpeista. Riskinä on herääminen liian myöhään raportointivaatimuksiin ja niiden vaikutuksiin liiketoimintaan, jolloin koko liiketoiminta voi olla uhattuna. Esimerkiksi, jos organisaatio toimii eri maissa ja pitäisi nopeasti tietää päästöt, mistä päästöt tulevat ja onko päästösuunnitelmaa. Yrityksien tulisi huomioida myös mahdollisten olemassa olevien suunnitelmien päivittäminen. Mikäli esimerkiksi päästösuunnitelma löytyy, koska se on mahdollisesti päivitetty.

Selvityksessä nousi esille erilainen näkökulma resursseihin liittyen. Yleisenä riskinä on osaamisen saaminen. Miten saadaan lisää asiantuntijoita, jotka tietävät aiheesta, ja jotka omaavat riittävää asiantuntijuutta tukemaan yrityksiä raportoinnissa. Tällä hetkellä asiantuntijoita löytyy, mutta avun tarpeessa olevia yrityksiä on yhä enenevässä määrin. Esille nousi myös huoli koulutuksen puutteesta. Koetaan, että tällä hetkellä Suomessa ei ole monessakaan ylemmässä oppilaitoksessa koulutuksia tai tietoutta. Toisaalta osana yritysten valmiutta on myös oppilaitosten ja ammattikorkeakoulujen yhteistyö tilitoimistojen ja muiden vastuullisuutta edistävien organisaatioiden kanssa.

Tilintarkastajien puolelta nousi esille näkemys siitä, että raportointi on osa yrityksen raportointia, eikä se monella isolla pörssiyrityksellä luo muuta kuin isomman määrän raportoitavia asioita. Uusi CRSD- direktiivi ja sieltä tulevien ESRS- standardien vaatimat raportointivaatimukset menevät käsi kädessä

taloudellisen raportoinnin kanssa. Koetaan, että uusi kestävyysraportointi ei ole erillinen asia, vaan pitäisi nähdä yhtenä raporttina muiden joukossa. Raportit ovat hyvin paljon samassa prosessissa, ja niihin liittyy paljon samoja kontrollipisteitä. Monet tilintarkastajat ketkä raportointia varmentavat, tekevät myös vastuullisuusasiantuntijoiden ja konsulttien kanssa työtä ja saavat tukea, koska varmennuksessa ja raportoinnissa itsessään on monia yksityiskohtaisia kohtia. Moni yritys, keitä tämä raportointi ei ensi sijassa koske tai välttämättä koske ollenkaan, on ottanut yhteyttä. Kyselyjen perusteella asia on tosi tuntematon. Yleisesti ei välttämättä tiedetä miten vastuullisuusvaatimukset koskevat tai mahdollisesti heijastuvat omaan yritykseen. Koska uusi direktiivi implementointiin kirjanpitolakiin, se ei välttämättä ole isoille yrityksille merkittävä muutos. Ainoastaan niille yrityksille se voi tuntua isolta muutokselta, jotka eivät ole aikaisemmin tehneet raportointia. Oman haasteensa yrityksille voi luoda direktiivin nopea aikataulu.

Löysin oman selvityksen ohelle tutkimuksen, joka tukee avointa haastattelua. KPMG- yhtiön ja FIBS- yhteisvastuuverkoston yhdessä laatima tutkimus, joka on vuodelta 2023. He selvittivät omassa tutkimuksessa yritysten valmiuksia CSRD-direktiivin osalta ja toteuttivat empiirisen tutkimuksen (KPMG 2023, kestävyysraportoinnin nykytila suomessa...).

KPMG Oy on Suomessa toimiva tilintarkastuspalveluita tarjoava yritys. Yritys on perustettu vuonna 2003 ja se tarjoaa tilintarkastuksen lisäksi, johdon konsultointia, verokonsultointia ja oikeudellista neuvontaa sekä erilaisia näihin liittyviä koulutuksia. FIBS (Finnish Business & Society) on pohjoismaiden suurin yritysvastuuverkosto. He auttavat yrityksiä yhdistämään vastuullisuuden ja liiketoiminnan (KPMG, n.d. Verkkosivut; FIBS, n.d. tietoa meistä).

KPMG ja FIBS: in tutkimuksessa saatiin selville, että ne, jotka eivät ole aikaisemmin raportoineet kansainvälisten raportointistandardien mukaan, kokivat suurimmiksi haasteiksi raportointidatan keräämisen, saatavuuden ja laadun. Raportissa esitettiin myös resurssien puute, yhteistyö tiimien välillä, osaamisen puute sekä varmennettavan tiedon määrän kasvu. Heidän tekemään kyselyyn vastasi 54 yritystä. Näistä yrityksistä noin puolet tulevat kuulumaan heti CSRD-direktiivin piiriin. Näistä 54 yrityksestä 81 % kertoi jo raportoivansa kestävydestä

mutta vain 4 % sanoi raportoinnin vastaavan tällä hetkellä uutta lainsäädäntöä. (KPMG,2023, kestävyysraportoinnin nykytila Suomessa 2023.) Joka toinen yhtiö on määritellyt keinot, joiden avulla he vastaavat uusiin tiukentuviin vaatimuksiin. Yhtiöistä 66 % oli määritellyt tavoitteet olennaisille aiheille ja lopuilla 40 % oli mittarit kestävyystavoitteiden etenemisen seurantaan tai jo tarvittavat työkalut raportointiin (KPMG, 2023, Miten suomalaiset yhtiöt ovat valmistautuneet kestävyysraportoinnin tuloon: kestävyysraportoinnin nykytila Suomessa 2023).

9.3 Johtopäätökset

Selvitys ja haastattelut osoittavat, että isot pörssiyritykset ovat olleet hyvissä ajoin tietoisia standardista, sekä alkaneet keräämään ajoissa tarvittavaa dataa. Havaittavissa on, että isot yritykset ovat tiedostaneet tulevan työmäärän. Myös raportointiin on jouduttu resursoimaan rahaa, joka saattaa johtaa yritykset ulkoistamaan raportoinnin erilliselle tiimille. Isoille yrityksille kestävyysraportointi ei ole välttämättä vaikea toteuttaa, ainoastaan työmäärä vähän lisääntyy. Direktiiviin siirtymisessä on auttanut varmasti globaalit viitekehykset, joita suurin osa yrityksistä on noudattanut.

Pienet ja keskisuuret yritykset eivät ole todennäköisesti tietoisia, eivätkä valmistautuneita CSRD- direktiiviin. Selvityksen perusteella osa Pk-yrityksistä on tietoinen direktiivistä, mutta eivät välttämättä reagoi tarpeeksi ajoissa. Poikkeuksena ovat tilanteet, jossa Pk-yritys liittyy pörssiyrityksen alihankintaan ja pörssiyritykseltä nousee vaatimus tietyistä ehdoista. Näkemysten mukaan Pk-yritykset ovat enemmän epätietoisuudessa kuin isot yritykset ja se saa epävarmuuden ja negatiivisuuden nousemaan uutta direktiiviä kohtaan. Direktiivi saatetaan nähdä Pk-yrityksissä jopa huonona asiana. Haastatteluissa vahvistui käsitys siitä, että vastuullisuus ei pääsääntöisesti ole negatiivinen asia taloudellisessa mielessä, vaan se alkaa olemaan yritysten elinehto ja markkinoilla olemisen määräys. Eli yritysten kannattaa alussa nähdä vaiva vastuullisuustavoitteiden ja raportoinnin laittamisessa kuntoon.

Esiin nousi resurssien tarve ja samalla mahdollisesti sen puute. Aluksi tämä raportointi ja tiedon kerääminen vie työaikaa enemmän. Tavoite olisi, että raportointi ja datan kerääminen veisi vain pienen osan työajasta ja loput voisi

käyttää toiminnan kehittämiseen. Suurimmaksi huolenaiheeksi ja riskiksi nousi selkeästi resurssien puute, raportoinnin laajuuden tiedostaminen sekä siihen valmistautuminen. Sen sijaan positiivisena selvityksessä esille nousi yritysten näkemys raportointia kohtaan. Raportointia on osattu katsoa kehittävänä ja mahdollisena kilpailuetuna. Asiantuntijoiden mukaan direktiivi on kaikin puolin hyvä asia, vaikka siihen liittyy vielä paljon epävarmuutta, eri suunnista. Selvityksen negatiivisin tulos oli yritysten selkeä jakautuminen kahtia tietoisuuden ja resurssien osalta. Isojen yritysten kohdalla tämä uusi direktiivi oli tiedossa ja aikaisemman ei taloudellisten tietojen raportoinnin (NFRD) piiriin kuuluvilla yrityksillä, se koetaan lähinnä laajenuksena entiseen raportointiin. Pienissä- ja keskisuurissa yrityksissä suurin osa ei tiennyt direktiivistä, miten siihen suhtautua ja onko sen käsittelyyn tarpeeksi resursseja.

Tätä selvitystä rinnastaessa KPMG ja FIBS:in tekemään tutkimukseen, nousi esiin hyvin samanlaisia asioita kuin haastatteluissa. Heidän tekemässään empiirisessä tutkimuksessa nousi esille myös yritysten huoli raportointidatan keräämisestä, mihin varmasti liittyy ohjelmistot. Lisäksi epävarmuutta tuo tarvittavien resurssien riittävyys, mikä varmasti mietityttää yrityksiä ja asiantuntijoita. Tutkimuksessa oli yhteistyö tiimien välillä, joka heijastuu varmasti eri osaamisen saatavuuteen ja yhdistämiseen raportointia varten. Tutkimuksen perusteella voimme nähdä, että suurin osa heistä, keitä uusi kestävyysraportointidirektiivi ensisijaisesti koskee, on jo raportoinut entuudestaan kestävydestä.

Selvitettäessä myös yritysten olemassa olevia vastuullisuusraportointeja, oli havaittavissa pörssiyhtiöissä jo vuoden 2022 vuosikertomuksissa, muutostarpeita tulevaa direktiiviä varten. Esimerkiksi Olvi Oyj:n vuosikertomuksessa kerrottiin vastuullisuuden tavoitteista, globaaleista viitekehysistä ja niiden vaikutuksista sekä tietoisuudesta tulevasta CSRD-direktiivistä. Vastuullisuusraportointi kuitenkin erosi uudesta direktiivistä, sillä siellä kerrottiin paljon tavoitteista ja suunnitelmasta mutta ESRS1- kohtaan kohdistuvat vaikutukset, mahdollisuudet ja riskit puuttuivat. Myös yleisesti uuden CSRD- direktiivin myötä tulevat ESRS- kohdat ovat paljon laajemmat kuin mitä Olvi on joutunut NFRD: n piirissä ja ESG- raportointiin liittyen kertomaan.

Vuosikertomuksesta pystyi kuitenkin havaitsemaan, että yritys on alkanut keräämään tarvittavaa dataa jo hyvissä ajoin. (Olvi Oyj, vuosikertomus 2022)

Selvityksen tulosta pidän luotettavana, sillä seitsemän haastattelun pohjalta nousi esiin vahvasti samoja asioita. Eli lisäarvoa selvitykselle ei olisi tullut, vaikka haastatteluun olisi tullut vielä enemmän asiantuntijoita.

10 Pohdinta

Opinnäytetyön tarkoitus oli tiivistää kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) asiat, mitä siihen liittyy ja selittää mikä CSRD- direktiivi on. Selvityksen tavoite oli selvittää miten yritykset ovat uuteen direktiiviin valmistautuneet.

Alkuvaiheessa itsellä oli käsitys, että direktiivi jollain tapaa ”kumoo” kaiken muun vastuullisuuteen liittyvän, sillä sehän korvaa kuitenkin yhden direktiivin (NFRD). Aiheeseen enemmän perehdyttäessä vahvistui käsitys, että uusi direktiivi yhdistääkin monet osa-alueet toisiinsa. Mielestäni direktiivin tulo luo harmoniaa ja on globaalisti todella hyvä. Aluksi se tulee viemään yritysten aikaa ja yrityksiä täytyy resursoida raportointiin paljon aikaa ja rahaa. Kuitenkin vastuullisuudessa täytyy ajatella pidemmällä aikavälillä ja koen, että direktiivin yhtenäisyys ja kaikkia koskettavuus tekee jollain tapaa vastuullisuudesta yhtenäisemmän. Tällä muutoksella varmasti hidastetaan ilmastonmuutosta, edistetään ihmisoikeuksia ja estetään yrityksiä toimimasta monella tapaa negatiivisesti muita ympärillä olevia kohtaan. ESRS- standardeissa koin hyväksi kaksinkertaisen olennaisuuden, jossa täytyy huomioida ulkopuolinen ympäristö ja yhteisö, yrityksiä taloudellisten riskien lisäksi. Tämä saa yritykset miettimään omaa toimintaansa, tunnistamaan olennaiset asiat omassa liiketoiminnassa ja kehittää näitä asioita. Myös läpinäkyvyys paranee ja mahdollisesti ´viherpesu´ vähenee huomattavasti. Isojen yritysten kohdalla voisi arvioida, pitäisikö kestävyysraportointi liittää osaksi johdon palkitsemista, jolloin se voisi motivoida raportin nostamista yrityksessä korkeammalle tasolle.

Vaikka selvitys itsessään oli yllättävän positiivinen isojen yritysten kohdalla, liittyy direktiiviin silti monta vaaranpaikkaa sekä riskiä, mutta myös mahdollisuuksia. Uudet mahdollisuudet edistävät kilpailuedun ja yrityksen paremman tuloksen saavuttamisessa. Direktiivin voimaantulossa, aikataulu on ollut ja tulee olemaan haastava mutta kokonaisuudessaan palkitseva. Uskon Suomalaisten Pk-yritysten pystyvän jopa ylittämään odotukset raportoinnista ja saamaan ajallaan asiat kuntoon, mikäli aloitettaisiinkin vähän liian myöhään.

Haastatteluissa sivuttiin osittain Pk-yrityksiä, joita ESRS2- standardi koskee. Se tarkoittaa lakiin perustuvia pakollisia raportoitavia tietoja, mutta kuinka moni yritys

pystyy varaamaan riittävästi resursseja raportointiin. Voiko tästä syntyä epätasaa arvoa ja direktiivin laiminlyöntiä koska sakkouhkaa ei vielä ole. Voiko yritys tahtomattaan syyllistyä viherpesuun. Kuinka moni kenties menettää toimittajan roolin tai alihankkijana toimimisen, jos ei pysty resurssien puutteen ja yrityksen pienuuden takia toteuttamaan suurien yhtiöiden vaatimuksia tai raportointia oikein. Millaiseksi kenties raportti muokkaantuu. Tuleeko isojen ja pienten yritysten raportoinnista samanlaista, vaikka pienet yritykset eivät joudu niin laajasti ja täysin kaikkea raportoimaan.

Koska opinnäytetyötä tehdessä ei vielä ollut konkreettista dataa kerättynä ESRS-standardeja varten, eikä lopullisia CSRD-raportteja, on mielenkiintoista nähdä kuinka raportointi yrityksissä alkaa toimimaan ja miltä ensimmäiset raportit tulevat näyttämään tilinpäätöksen ohella vuosikertomuksissa. Selvitystä tehdessä, esille nousi suurten yritysten ohjelmistot, joita käytetään raportoinnin tiedon keräämiseen, mutta tietoa ei ole kuinka paljon näitä ohjelmia on käytössä Suomessa, ja mitä ohjelmistot vaativat. Tietenkin ohjelmistojen olemassaolo on todella hyvä asia, mutta kuinka ne jatkossa kehittyvät ja niitä on tarjolla. Tämä ei vielä selvinnyt. Selvityksen jatkokehityksenä olisi hyvä selvittää CSRD- direktiivin datan keräämiseen ja laskemiseen käytettyjä ohjelmistoja tai syventyä pieniin yrityksiin tarkemmin ja heitä koskeviin vaatimuksiin. Mahdollisesti voisi tuoda esille ja tutkia tällä hetkellä Euroopan komissiolla käsittelyssä olevaa yritysvastuudirektiiviä.

Opinnäytetyö sisälsi myös erinäköisiä haasteita. Ensimmäinen haaste aiheen valinnassa oli CSRD- direktiivin tuoreus. Aihe on niin uusi, ettei siitä löydy kunnolla tietoa, vaan joitain samankaltaisia artikkeleita eri asiantuntijoiden tekeminä. Haaste näkyi myös selvitysosuudessa, jossa alkuperäinen ajatus oli haastatella isoja pörssiyrityksiä, joita direktiivi ensimmäisenä koskee. Ymmärsin kuitenkin hyvin pian, että se ei ole mahdollista, ja hyödyllisintä on haastatella vastuullisuuden asiantuntijoita. Eli niitä ketkä tätä raportointia tekevät tai auttavat sen luomisessa. Raportointi on vielä vaiheessa isoissa yhtiöissä, kun raportti täytyy julkaista vuoden 2025 tilinpäätöksessä, joten nyt vasta kerätään tämän vuoden dataa. Kukaan ei osaa oikein vielä määritellä millainen raportti loppuen lopuksi tulee olemaan ja miten se muotoutuu. Huomio täytyy kiinnittää myös opinnäytetyön kirjoittamisen ja haastatteluiden ajankohtaan, sillä tietoa tuli koko

ajan lisää ja riski opinnäytetyössä itsessään oli tiedon vanhentuminen. Opinnäytetyö olisi voinut selkeästi keskittyä vain isoihin pörssiyhtiöihin, mutta haastatteluvaiheessa esiin nousi myös Pk-yritysten näkökulma sekä tilintarkastajien, joten halusin tuoda ne esille selvityksessä.

Nostaisin yhdeksi haasteeksi mutta myös onnistumiseksi, selkeän kokonaisuuden saamisen. Tutkittuani CSRD- direktiiviä, opin kuinka monta asiaa linkittyy kyseiseen direktiiviin. Opinnäytetyön aihetta oli vaikea rajata koska mielestäni kaikki globaaleista viitekehyksistä, direktiiveihin ja standardeihin oli oleellista tietoa. Tavoite oli kertoa yleisesti vastuullisuudesta, kestävyysraportoinnista, CSRD- direktiivistä ja siihen liittyvistä asioista, tämän hetken tiedon varjolla. Auttaen samalla asiasta kiinnostunutta lukijaa hahmottamaan kokonaisuuden. Mielestäni opinnäytetyö onnistui siinä hyvin ja selvitys onnistui tavoitteessaan. Selvitys antoi hyviä huomioita direktiiviin, sekä tuki ja vastasi hyvin selvitettävää asiaa.

Luotettavien lähteiden löytäminen opinnäytetyön alussa oli haastavaa koska aiheesta ei ollut kirjoitettu vielä paljoa ja samat asiat toistivat toisiaan lähteestä toiseen. Opinnäytetyön kirjoittamisen aikana julkaistiin kuitenkin koko ajan lisää direktiiviin liittyviä tutkimuksia, artikkeleita ja myös itse direktiivi täsmentyi. Tämäkin loi oman haasteensa.

LÄHTEET

Collin, J. 2023. Uudistuva kestävyysraportointi- sijoittajille vertailukelpoista ja varmennettua kestävyysinformaatiota. Pörssisäätiö 30.05.2023. Viitattu 26.01.2024

<https://www.porssisaatio.fi/uudistuva-kestavyysraportointi-sijoittajille-vertailukelpoista-ja-varmennettua-kestavyysinformaatiota/>

Esgpalvelu 01.12.2022. Viitattu 12.02.2024

<https://esgpalvelu.fi/>

Euroopan komissio. n.d. Delekoitu asetus. Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit- ensimmäinen osa. Viitattu 29.01.2024

https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-Eurooppalaiset-kestavyysraportointistandardit-ensimmainen-osa_fi

FIBS. n.d. Tietoa meistä. Viitattu 23.03.2024

<https://fibsry.fi/tietoa-meista/>

Fredman, J. 2022. ESG-raportointi eli vastuullisuusraportointi pähkinänkuoressa. Tilisanomat 3.10.2022. Viitattu 04.02.2024

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

Happonen, J & Koivisto A. 2023. Kaksoisolennaisuusanalyysi on onnistuneen vastuullisuustyön peruskivi. Ramboll 21.12.2023. Viitattu 26.02.2024

<https://www.ramboll.com/fi-fi/artikkelit/kestavat-ja-elinvoimaiset-yhteiskunnat/kaksoisolennaisuusanalyysi-on-onnistuneen-vastuullisuustyon-peruskivi>

Harmaala, M. & Jallinoja, N. 2013. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Alma Talent. E-kirja. Viitattu 15.01.2024

<https://shop-edita-fi.libproxy.tuni.fi/digikirja/37-7510-0#Esipuhe>

Juutinen, S. 2016. Strategisen yritysvastuun käsikirja. Alma Talent

Karppinen. R. 2023. Uudet ESRS-standardit on julkaistu. Tofuture 08.08.2023. Viitattu 12.02.2024

<https://tofuture.fi/uudet-esrs-standardit-julkaistu>

Koipijärvi, T. & S. 2020. Yritysvastuu 2.0: johtamisen uusi normaali. Kauppakamaritieto.

KPMG, n.d. Verkkosivut. Viitattu 23.03.2024

<https://kpmg.com/fi/fi/home.html>

KPMG. 2023. kestävyysraportoinnin nykytila suomessa 2023. Viitattu 26.02.2024

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/fi/pdf/2023/09/fi-kestavyysraportoinnin-nykytila-suomessa-2023.pdf>

KPMG. 2023. Miten suomalaiset yhtiöt ovat valmistautuneet kestävyysraportoinnin tuloon. Viitattu 24.02.2024

<https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2023/09/miten-suomalaiset-yhtiot-ovat-valmistautuneet-kestavyysraportoinnin-tuloon.html>

Kurittu, K. & Rankinen, L. 2023. Menesty kestävästi! vastuullisuus johdon ja hallituksen agendalla. Alma Talent. E-kirja. Viitattu 12.01.2024

[https://bisneskirjasto-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/JACBXXBTABFE#kohta:Menesty\(\(20\)kest\(\(e4\)v\(\(e4\)sti!//piste:tpl](https://bisneskirjasto-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/JACBXXBTABFE#kohta:Menesty((20)kest((e4)v((e4)sti!//piste:tpl)

Lautiainen, J. 2024. CSRD- direktiivi tuo yritysten kestävyysraportoinnille uusia vaatimuksia. WSP 08.01.2024. Viitattu 24.02.2024

<https://www.wsp.com/fi-fi/nakemyksia/csr-direktiivi-tuo-yritysten-kestavyysraportoinnille-uusia-vaatimuksia>

Liappis, H., Pentikäinen, M. & Vanhala, A. 2019. Menesty yritysvastuulla: käsikirja kokonaisuuteen. Edita. E-kirja. Viitattu 12.01.2024

[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/FAEBHXBTDG#kohta:3.\(\(20\)Yritysvastuun\(\(20\)strateginen\(\(20\)perusta\(:3.1\(\(20\)Yritysvastuun\(\(20\)kannustimet\(\(20\):\(Yrityksen\(\(20\)arvot//piste:t1](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/FAEBHXBTDG#kohta:3.((20)Yritysvastuun((20)strateginen((20)perusta(:3.1((20)Yritysvastuun((20)kannustimet((20):(Yrityksen((20)arvot//piste:t1)

Melkas, H. 2023. Kestävyysraportoinnin CSRD-säätely lähestyy maalia, mutta liikkuvia osia on edelleen paljon. FIBS 01.11.2023. Viitattu 24.02.2024

<https://fibsry.fi/uutishuone/blogit/kestavyysraportoinnin-csr-direktiivi-lahestyy-maalia-mutta-liikkuvia-osia-on-edelleen-paljon/>

Niemi, J. 2023. Mitä yritysten vastuullisuusraportoinnin csrd- direktiivin mukaiset esrs- standardit pitävät sisällään- mitä asioita yritykset tulevaisuudessa raportoivat. Käkikuu 17.09.2023. Viitattu 12.02.2024

<https://www.kakikuu.fi/mita-yritysten-vastuullisuusraportoinnin-csr-direktiivin-mukaiset-esrs-standardit-pitavat-sisallaan-mita-asioita-yritykset-tulevaisuudessa-raportoivat>

Niskala, M. & Palmuaro, S. 2023. Uudet kestävyysraportointivaatimukset, mitä ne tarkoittavat käytännössä. Alma Talent. E-kirja. Viitattu 26.01.2024

[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DADBBXXTBBAEF#kohta:Uudet\(\(20\)kest\(\(e4\)vyysraportointivaatimukset/piste:t25](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DADBBXXTBBAEF#kohta:Uudet((20)kest((e4)vyysraportointivaatimukset/piste:t25)

Närhinen, A. & Kantanen, P. 2019. Yk:n kansainvälinen työjärjestö ILO täyttää 100 vuotta. Ulkoministeriö. Viitattu 22.01.2024

<https://um.fi/-/yk-n-kansainvalinen-tyojarjesto-ilo-tayttaa-100-vuotta->

Olvi Oyj. 2022. Vuosikertomus 2022. Viitattu 26.02.2024

<https://www.olvigroup.fi/app/uploads/sites/2/2023/03/Olvi-Oyj-Vuosikertomus-2022.pdf>

Peill, E. 2022. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (nfrd).

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

Pretorius, D. & Asplund, C. 2023. EU:ssa toimivien yritysten on pian raportoitava vastuullisuustoimistaan. Viitattu 29.01.2024

https://intito.fi/eussa-toimivien-yritysten-on-pian-raportoitava-vastuullisuustoimistaan/?utm_term=vastuullisuusraportti&utm_campaign=ESG+raportointi&utm_source=adwords&utm_medium=ppc&hsa_acc=6354625922&hsa_cam=13706793347&hsa_grp=125515309818&hsa_ad=530584542862&hsa_src=g&hsa_tgt=kwd-829041032842&hsa_kw=vastuullisuusraportti&hsa_mt=p&hsa_net=adwords&hsa_ver=3&gad=1&qclid=Cj0KCQjw6KunBhDxARIsAKFUGs9AckCBt2Hq-F_rqyDCLVLaa3VAcFexH-nVCxyMlcvgQ_8rH7Kqy14aAvuEEALw_wcB

PWC. 2023. Yritysvastuudirektiivin vaikutukset yrityksille. Uutishuone PWC. Viitattu 04.02.2024

<https://uutishuone.pwc.fi/yritysvastuudirektiivin-vaikutukset-yrityksille>

Quentic. n.d. ESG. Viitattu 04.02.2024

<https://www.quentic.fi/whitepaper/esg/>

Raute. n.d. Olennaisuusarviointi. Viitattu 16.02.2024

<https://www.raute.fi/vastuullisuus/olennaisuusarviointi/>

Skån, N. 2022. Fibsy vastuullisuus 2.0- ESG liiketoiminnan ytimessä, Fibsy 03.03.2022. Viitattu 11.2.2024

<https://fibsry.fi/uutishuone/blogit/vastuullisuus-2-0-esg-liiketoiminnan-ytimessa/>

SUOMEN YK-Liitto. n.d. Viitattu 22.01.2024

<https://www.ykliitto.fi/kestava-kehitys>

Suomi ulkomailla. n.d, Suomen toiminta ja tavoitteet OECD:ssä. viitattu 22.01.2024.

<https://finlandabroad.fi/web/oecd/suomen-toiminta-oecdssa>

Ulkoministeriö. n.d. Agenda 2023 kestävän kehityksen tavoitteet. Viitattu 22.01.2024

<https://um.fi/agenda-2030-kestavan-kehityksen-tavoitteet>

Valtioneuvoston asetus. Hallituksen esitys, yritysten kestävyysraportointi (CSRD-direktiivi). TEM08:00/2022. Viitattu 24.02.2024

<https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>

Vanhala, A., Ristaniemi, M. & Dahlqvist, M. 2022 Yritysvastuu & oikeus. Kauppakamaritieto. E-kirja. Viitattu 12.01.2024.

[https://kauppakamaritieto-fi.libproxy.tuni.fi/ammattikirjasto/teos/yritysvastuu-ja-oikeus-2022#kohta:Yritysvastuu\(\(20\)&\(\(20\)oikeus](https://kauppakamaritieto-fi.libproxy.tuni.fi/ammattikirjasto/teos/yritysvastuu-ja-oikeus-2022#kohta:Yritysvastuu((20)&((20)oikeus)

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset.

1. Mitä ajattelet yritysten vastuullisuudesta sekä uudesta direktiivistä?
2. Muuttaako uusi CSRD- direktiivi yrityksen/yritysten strategiaa?
3. Miten koet, että yritysten johto näkee uuden raportoinnin? Onko se enemmän mahdollisuus vai haaste?
4. Kuinka moni yrityksissä tietää tulleesta direktiivistä? Onko tämä enemmän johdolla sekä niillä ketkä raportointia tekevät vai tiedottaako yritykset tästä työntekijöilleen? Osallistavatko kenties yritykset työntekijöitä?
5. Tuleeko raportointi olemaan osa normaalia raportointiprosessia? Jos ei, niin miksi ei?
6. Miten näet tulevan muutoksen raportoinnissa ja vastuullisuudessa. Onko se riski vai onko siinä enemmän mahdollisuuksia? Alustavasti on ajateltu, että yritys tulee hyötymään vaivannäöstä mutta onko tästä uudesta direktiivistä mielestäsi yritykselle hyötyä?
7. Miten yrityksen toimitusarvoketju huomioidaan? Otetaanko huomioon miten yhteistyöt alihankkijoiden kanssa tehdään koska pienet yritykset eivät vielä raportoinnin piiriin kuulu? Tai ottaako pieni yritys huomioon vastuullisuutta/ raportointia, jos toimii CSRD- raportoinnin piirissä olevan yrityksen kanssa.
8. Mitä haasteita/ ongelmia koet, että direktiivi voi tuottaa yrityksille?