



# CSRD-direktiivin tuomat muutokset Musti Groupin kestävyysraportointiin

Standardit ESRS E1 ja ESRS S1

Veera Kulmala

OPINNÄYTETYÖ  
Maaliskuu 2025

Tradenomi  
Taloushallinto

TIIVISTELMÄ  
Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalous  
Taloushallinto

Kulmala, Veera  
CSRD-direktiivin tuomat muutokset Musti Groupin kestävyysraportointiin  
Standardit ESRS E1 ja ESRS S1

Opinnäytetyö 57 sivua, joista liitteitä 16 sivua  
Maaliskuu 2025

---

Euroopan Unionin uusi kestävyysraportointidirektiivi CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) tuli voimaan vuonna 2023, mikä velvoittaa ensimmäisenä suuria yrityksiä raportoimaan uusien standardien mukaisesti vuoden 2024 tilikaudesta. Uudet standardit muuttavat kestävyysraportointia laajemmaksi ja helpommin vertailtavaksi. Direktiivi tulee koskettamaan vähitellen yhä suurempaa joukkoa yrityksiä tehden raportoinnista pakollisen.

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia, kuinka paljon direktiivin tuoma muutos tulee vaikuttamaan jo olevaan raportointiin, ja selvittää millä tavoin. Työssä analyysin aineistoksi valikoitui Musti Groupin vuoden 2023 vastuullisuusraportti, jota vertailtiin uusiin ESRS-standardeihin. Tarkasteltaviksi standardeiksi valikoituivat ESRS E1 ilmastonmuutoksen hillintä sekä ESRS S1 oma työvoima. Työn tarkoituksena oli löytää eroavaisuudet raportoinnissa Musti Groupin vastuullisuusraportin ja kahden ESRS standardin väliltä, ja tuottaa niistä yhteenveto. Lopputuloksena syntyi Excel- taulukko valikoitujen standardien datapisteiden vertailusta raporttiin. Tutkimus toteutettiin laadullisena sisällönanalyysinä pohjautuen GAP-analyysille.

Tuloksissa tuli selkeästi ilmi puutokset ja eroavaisuudet raportoinnissa. Musti Groupin raportointi oli vielä aika suppeaa eikä aiheisiin ollut syvennytty ESRS-standardien vaatimilla tavoilla. Suurinta osaa datapisteistä ei löytynyt vielä raportista, mutta uusiin vaatimuksiin oli alettu jo valmistautumaan. Taulukot, numeeriset havainnoinnit sekä taloudelliset luvut puuttuivat melkein kokonaan raportista. Uusi direktiivi tulee lisäämään työmäärää sekä luultavasti resurssien käyttöä raportointiin tulevaisuudessa. Muutos luultavasti tulee vaikuttamaan myös positiivisesti yrityksiin. Laajempi kestävyysraportointi voi auttaa yrityksiä muuttamaan toimintaansa vastuullisemmaksi sekä tekemään toimistaan läpinäkyvämpiä.

---

Asiasanat: kestävyysraportointi, csrd-direktiivi, esrs-standardit

## **ABSTRACT**

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

KULMALA, VEERA:

Changes Brought by the CSRD Directive to Musti Group's Sustainability Reporting  
Standards ESRS E1 and ESRS S1

Bachelor's thesis 57 pages, appendices 16 pages  
March 2025

---

The European Union's new corporate sustainability reporting directive entered into force in 2023. It requires gradually a large number of companies to report their sustainability. New European sustainability reporting standards will make sustainability reporting more comprehensive and comparable.

The aim of the thesis was to analyse how much and in which ways the change will affect sustainability reporting. Musti Group's 2023 sustainability report was taken under consideration in the thesis. The report was compared to the new ESRS standards. ESRS E1 climate change mitigation and ESRS S1 own workforce were selected as subjects to the study. The purpose of the thesis was to find differences between Musti Group's sustainability report and two ESRS standards. The result was an Excel spreadsheet. The study was conducted with a qualitative content analysis based on GAP analysis.

The results clearly revealed deficiencies and differences in reporting. Musti Group's reporting was still quite limited, and the topics had not been addressed in the ways required by ESRS standards. Tables, numerical observations, and financial figures were missing almost completely in the report. More extensive sustainability reporting can help companies transform their operations into more responsible ones and make their actions more transparent.

---

Key words: sustainability reporting, csrd directive, esrs standards

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
2	Yritysvastuu .....	7
	2.1 Yritysvastuun merkitys .....	7
	2.2 Yritysvastuun ja raportoinnin historiaa .....	8
3	CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) .....	10
	3.1 Globaalit viitekehykset .....	11
	3.2 Taksonomia .....	13
4	ESRS- standardit .....	15
	4.1 ESRS 1 .....	16
	4.2 Kaksoisolennaisuus .....	17
	4.3 ESRS 2 .....	18
	4.4 Aihekohtaiset standardit .....	19
	4.5 ESRS E1 Ilmastonmuutos .....	19
	4.6 ESRS S1 Oma työvoima .....	20
5	Tutkimusmenetelmä .....	23
	5.1 Tutkimusaineisto .....	24
	5.2 Tutkimustulokset .....	25
	5.2.1 ESRS E1 .....	25
	5.2.2 ESRS S1 .....	30
6	Pohdinta .....	36
	LÄHTEET .....	40
	LIITTEET .....	42
	Liite 1. Datapiste Excel ESRS E1 .....	42
	Liite 2. ESRS 2 MDR Excel (ESRS E1) .....	48
	Liite 3. Datapiste Excel ESRS S1 .....	50
	Liite 4. ESRS 2 MDR Excel (ESRS S1) .....	56

**LYHENTEET JA TERMIT**

CSRD	Euroopan Unionin kestävyysraportointidirektiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive), joka tuli voimaan vuonna 2023.
Direktiivi	Euroopan Unionin antama lainsäädäntöohje, minkä jokainen jäsenmaa sisällyttää omaan lainsäädäntöönsä saaden päättää itse toteutuksesta.
EFRAG	Euroopan neuvoo-antava ryhmä tilinpäätösraportoinnissa (European Financial Reporting Advisory Group).
ESG	Lyhenne englannin kielen sanoista Environmental, Social ja Governance, mikä kuvastaa yritys vastuuta.
ESRS	12 pakollista tiedonantostandardia (European Sustainability Reporting Standards), joita tulee noudattaa CSRD:n velvoittamissa raporteissa.
EU-taksonomia	Taksonomia-asetus, jonka tarkoituksena on edistää kuutta ympäristötavoitetta ja määrittää kriteerit kestäville liiketoimille ja investoinneille.
FSB	Financial Stability Board
GRI	Kansainvälinen aloite vastuullisuusraportointiin (Global Reporting Initiative), mikä on laatinut vapaaehtoiset GRI- standardit yhteiskuntavastuun raportoimiseen.
IIRC	International Integrated Reporting Council
NFRD	Euroopan Unionin vanha ei-taloudellisten tietojen raportoinnin direktiivi (Non-Financial Reporting Directive 2014/95/EU), jonka korvaa CSRD.
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
Standardi	Asiakirja/ julkaisu, joka määrittelee erilaisille aiheille kehotuksia tai vaatimuksia.
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures

## 1 JOHDANTO

Työ käsittelee vastuullisuusraportoinnin muutoksia lähivuosina. Tässä opinnäytetyössä keskitytään Euroopan Unionin uuteen vuonna 2023 voimaan tulleeseen kestävyysraportointidirektiiviin eli CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive). Työssä tutkitaan direktiivin tuomaa muutosta ja vaikutuksia raportointiin. Direktiivi tulee vaikuttamaan laajasti hyvin suureen joukkoon yrityksiä, ja se tuo uudenlaiset standardit kestävyysraportoinnille. Näin ollen monet yritykset joutuvat tarkastelemaan omaa vastuullisuuttaan uusin näkökulmin.

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia, kuinka paljon direktiivin tuoma muutos tulee vaikuttamaan jo olevaan raportointiin, ja selvittää millä tavoin. Vertailen työssä Musti Groupin vuoden 2023 vastuullisuusraporttia uusiin ESRS- standardeihin. Musti Group on suuri yritys, jonka raportointivelvollisuus uuden direktiivin parissa alkaa vuoden 2024 tilikaudesta. Työn tarkoituksena on löytää eroavaisuudet raportoinnissa Musti Groupin vastuullisuusraportin ja uusien direktiivien väliltä, ja tuottaa niistä yhteenveto. Lopputuloksena työn yhteenvetona muodostuu Excel- taulukko. Työssä on myös selvitetty tiiviisti kestävyysraportointidirektiivin keskeisiä käsitteitä, aiheita ja historiaa direktiivin takana.

Työ antaa selkeän käsityksen uudesta direktiivistä ja sen tuomista muutoksista. Työstä tulevat hyötymään yritykset, jotka ovat velvoittavia raportoimaan tulevaisuudessa uusien standardien mukaisesti. Yritykset saavat itse osviittaa, kuinka raporttia tulisi muuttaa standardien kaltaiseksi, ja mitä asioita tulee ottaa huomioon.

## 2 Yritysvastuu

### 2.1 Yritysvastuun merkitys

Vastuullisuudella tarkoitetaan yhtiön tapaa toimia, joka nähdään usein velvollisuutena. Yritysvastuuteen liitetään usein sosiaalinen vastuu, ympäristövastuu sekä taloudellinen vastuu. Yritysvastuusta puhutaan usein lyhenteellä ESG, joka on lyhenne englannin kielen sanoista viitaten ympäristöön, yhteiskuntavastuuseen ja hallintotapaan. Jokaisesta päätöksestä ja toiminnasta aiheutuu jonkinlaisia vaikutuksia, jota vastuullisuudessa pyritään ottamaan huomioon, lisäämällä positiivisia ja vähentämällä negatiivisia vaikutuksia. (Kurittu & Rankinen 2023, 22.)

Vastuullisuus on nykypäivänä suuremmassa roolissa kuin koskaan, ja se vaikuttaa kaikkiin yrityksiin. Vastuullisuuden johtaminen onkin yrityksissä koko ajan suuremmin läsnä, ja yrityksissä tarvitaan lisää ammattitaitoa ja paneutumista vastuullisuuteen. Vastuullisuus tulisi olla läsnä yrityksessä jokaisella osa-alueella ja päätöksissä rekrytoinneista strategioihin. Enää ei riitä vastuullisuuden huomiointi, vaan yrityksiltä vaaditaan konkreettisia asioita, joilla edistetään vastuullisuutta. Vastuullinen johtaminen vaatiikin muutosta usein monella eri alueella, kuten muutosta ajattelutavoissa, tavoitteissa, liiketoimintatavoissa sekä kumppaneissa. Monet lait ja säädökset jo velvoittavatkin yrityksiä muuttamaan toimintatapojaan vastuullisemmiksi. Kestävyysraportoinnin velvoittaminen onkin yksi keino edistää vastuullisuutta yrityksissä. Näin ollen yritysten tulee paneutua vastuullisuuteen entistä tarkemmin ja huolehtia, että oma vastuullisuus on hyvällä saralla joka osa-alueella. (Kurittu & Rankinen 2023, 14–15, 38, 118.)

Vastuullisuuteen panostaminen on hyödyksi kaikille yrityksille. Vastuullisuuteen vapaaehtoisesti panostava yritys on usein hyvässä asemassa kilpailukyvyn kehittämisenä. Uusia vastuullisuusmääräyksiä ja suosituksia tulee koko ajan, jolloin edelläkävijä yrityksen toiminta ja strategia ei jää ulkoisten määräysten sanelevaksi. Vastuullinen yritys on tehokas resurssien käyttäjä sekä työpaikka työntekijöille. Vastuullinen yritys houkuttelee uusia työntekijöitä kuin myös pitää vanhat talossa. Vastuullisuus on nykypäivänä avainsana monessa asiassa, ja kuluttajat

kuin yritykset ovat entistä tietoisempia vastuullisuuteen liittyvistä seikoista ja ottavat nämä huomioon valinnoissaan. Kuluttaja valitsee todennäköisemmin vastuullisen yrityksen tuotteen tai palvelun, ja yrityksen etsiessä toimittajia, vaikuttavat nämä valintoja tehtäessä. (Kurittu & Rankinen 2023, 45–46, 17–18.)

Uusien säädöksiä myötä vastuullisuusraportointi tulee pakolliseksi monille yrityksille. Yritykset hyötyvät raportoinnista kuitenkin monin keinoin, minkä vuoksi monet yritykset tekevätkin jo raportointia, vaikka säädökset eivät sitä vielä velvoita. Yritykset saavat raporttien avulla avattua arvojaan ja niiden mukaista toimintaa laajemmin sekä rakennettua hyvää brändiä ja julkisuuskuvaa vastuullisuuden ympärillä. Mainesyyden lisäksi yhä useammat taloudelliset syyt toimivat yrityksillä vaikutteina. Vastuullisuuteen panostaminen ja raportointi auttavat yrityksiä saamaan rahoituksia, saavuttaa kustannussäästöjä ja strategista kilpailuetua. Useat yritykset ovat varautuneet jo etukäteen tuleviin lainsäädöksiin ja pysyvät näin askeleen edellä vastuullisuudessa. Vastuullisella toiminnalla on myös suuri vaikutus riskienhallintaan, kun ollaan tietoisia omasta vastuullisuudesta, millä pyritään minimoimaan riskejä omassa arvoketjussa ja toiminnassa. (Silvola, Peil, Aspholm & Kisanlahti 2024, 2.1.1.)

## **2.2 Yritysvastuun ja raportoinnin historiaa**

Vastuullisuusraportti on raportti, jossa yritys raportoi yhteiskuntavastuustaan, joihin kuuluvat ympäristövastuu, sosiaalinen vastuu sekä taloudellinen vastuu. Vaikka vastuullisuusraportointilainsäädäntö on aika uusi juttu yrityksillä toimintakertomusten ohella, on vastuullisuus käsitteenä ollut pidempään yritysten tietoisuudessa, arvoissa sekä toiminnassa mukana. Alkujaan vastuullisuus terminä löysi yrityksiä pariin ympäristöhuolien kautta. Sosiaalinen ja taloudellinen vastuu nousivat kuitenkin vasta myöhemmin pinnalle. Yrityskansalaisuus terminä nousi 1980-luvulla esille, jonka ideana oli, että yhtiöt ovat vastuussa myös yhteiskunnalle vaikutuksista, joita aiheuttavat. (Kurittu & Rankinen 2023, 24.)

Vapaaehtoisia ympäristöraportteja on tehty jo 1970-luvulla Suomessa, mutta kuitenkin vasta 2000-luvulla ne alkoivat huomattavasti lisääntyä. Vuonna 2011 Suomessa voimaan tullut Valtioneuvoston omistajapolitiikan periaatepäätös velvoitti

valtion omistamien listaamattomien yhtiöiden sekä valtioenemmistöisten yhtiöiden yritys vastuun raportoinnista. Maailmalla vastuullisuusraportointi on ollut myös pakollista jo pidempään useissa maissa. Yli kymmenen vuotta sitten 130 maassa on jo julkaistu lainsäädännön velvoittavia vastuullisuusraportteja, jotka ovat koskeneet kuitenkin vain pientä osaa yrityksistä. Vapaaehtoisia raportteja löytyi ainakin 180 maasta. (Silvola ym. 2024, 2.1.2, 2.1.3.)

Viimeisimpänä vuosina vastuullisuuteen liittyvät asiat ovat kuitenkin korostuneet ja muuttaneet merkitystään vielä tärkeämmiksi. Ilmastonmuutos, kestävä kehitys sekä hiilineutraalisuus ovat pinnalla olleita aiheita, jotka haastavat yrityksiä uudistamaan strategioitaan ja keskittymään vastuullisuuteen. Yritystenkin oletetaan entistä enemmän kantavansa vastuuta kestävyysasioista ja vastuullisuusraportointi onkin yksi keino tähän tehdä läpinäkyvämmäksi vastuullista toimintaa ja saada näin ollen yrityksiä muuttamaan toimintatapojaan. (Silvola ym. 2024, 2.1.3.)

Vuonna 2016 Kirjanpitolain muutos (1376/2016) edellytti suurien yhtiöiden raportointivelvoitteen ensimmäisen kerran, mikä kantaa nimeä NFRD (Non-Financial Reporting Directive 2014/95/EU). Tämä velvoite koski yhtiöitä, jotka tilikauden aikana työllistävät yli 500 henkilöä, ja lisäksi on yli 40 miljoonan liikevaihto tai tase 20 miljoonaa euroa. Tähän sisältyi noin 12 000 yritystä. Koska eri aloilla on hyvin erilaisia toimintakeinoja ja haasteita vastuullisuuteen liittyen, on raportointi ollut vapaamuotoista. Yhtiöt ovat voineet itse päättää, missä muodossa raportoinnin esittävät, sekä mitä lukuja vastuullisuudesta avaavat. Ensimmäiset velvoittavat raportoinnit yhtiöiden piti antaa jo vuoden 2017 tilikaudelta. Nämä vastuullisuusraportit on voitu esittää erillisraporttina tai osana yhtiön toimintakertomusta. (Työ- ja elinkeinoministeriö n.d; Silvola ym. 2024, 2.1.2.)

### 3 CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)

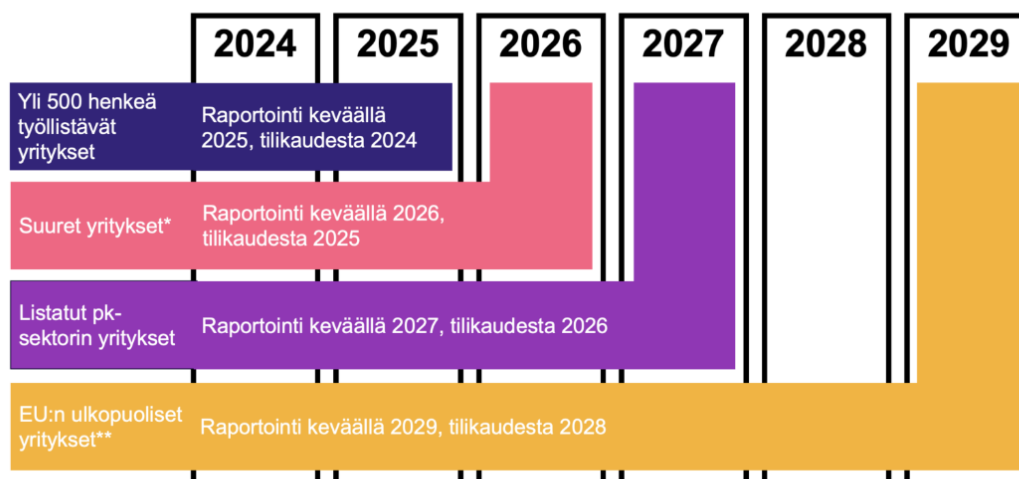
Vuonna 2023 tuli voimaan uusi Euroopan Unionin kestävyysraportointidirektiivi (EU 2022/2464) eli CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive). Uusi direktiivi tulee koskemaan suoraan yli 50 000 eurooppalaista yritystä ja välillisesti sidosryhmien kautta vielä useampaakin. Direktiivi korvaa nykyisen NFRD direktiivin ja tulee koskettamaan vaihteittain suurta joukkoa yrityksiä. Ensimmäiset raportit tulee tehdä vuoden 2024 tilikaudesta. Tämä koskee pörssiyrityksiä ja konserneja, jotka työllistävät yli 500 työntekijää. Nämä yhtiöt ovat siis jo kuuluneet NFRD:n piiriin. Seuraavana raportointiohjeet koskevat EU:n direktiivin mukaan pörssinoteerattuja ja listaamattomia suuryrityksiä, jotka täyttävät ainakin kaksi seuraavista ehdoista:

- yli 250 työntekijää
- yli 50 miljoonan euron liikevaihto
- yli 25 miljoonan euron tase

Suomen kansallisessa lainsäädännössä sovelletut rajat koskevat yrityksiä, joilla on samoin yli 250 työntekijää, mutta yli 40 miljoonan euron liikevaihto tai yli 20 miljoonan euron tase. Nämä yritykset tulevat raportoimaan vuoden 2025 tilikaudesta. (Virtanen 2023.)

Direktiivi tulee koskettamaan myös suurten yritysten alihankkijoita, sillä direktiivin kautta suuret yritykset velvoittavat tarkempaa raportointia yhteistyökumppaneidensa vastuullisuudesta. Vuonna 2026 direktiivi tulee velvoittamaan myös pk-yrityksiä, eli listattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä, jolloin ensimmäinen raportti tulee julki vuonna 2027. Vuonna 2028 direktiivin velvoittamia tulevat olemaan myös Euroopan Unionin ulkopuoliset yhtiöt, joilla liikevaihto on yli 150 miljoonaa EU:ssa, ja joilla on EU:n alueella vähintään yksi suuri tai listattu tytäryhtiö, jonka liikevaihto on vähintään 40 miljoonaa euroa. Yhtiöt raportoivat ensimmäisen kerran vuonna 2029 vuoden 2028 tilikaudesta. Alla olevassa kuvassa yksi on esitetty havainnollistavasti kestävyysraportointidirektiivin aikataulu. (Niskala & Palmuaro 2023, 33.)

## Kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) aikataulu



\*Suuri yritys = Kun 2/3 tekijästä ylittyy; keskimääräinen työntekijämäärä on 250, nettoliikevaihto on 50 MEUR ja/tai taseen loppusumma on 25 MEUR

\*\*EU:n ulkopuolinen yritys = Nettoliikevaihto EU:ssa on vähintään 150 MEUR ja yhtiöllä on EU:ssa tytäryhtiö tai pysyvä toimipaikka

KUVA 1. Kestävyysraportointidirektiivin aikataulu (Taloushallintoliitto n.d.).

Euroopan vihreän kehityksen ohjelma, ilmastoneutraalisuuteen ja kestävään talouteen siirtyminen vuonna 2025 ovat lainsäädännön taustalla. Direktiivin tarkoituksena on myös tehdä yritysten toiminnasta ja vastuullisuudesta läpinäkyvää sidosryhmille ja kuluttajille. Kun yritykset raportoivat vastuullisuudesta käyttäen samoja standardeja, on helpompi vertailla yritysten vastuullisuutta ja toimintaa. Yritysten oletetaan myös parantavan riskienhallintaansa, parantavan rahoituspääomien saantia ja kehittävän kilpailuetua kestävyden parissa. (Niskala & Palmuaro 2023, 13.)

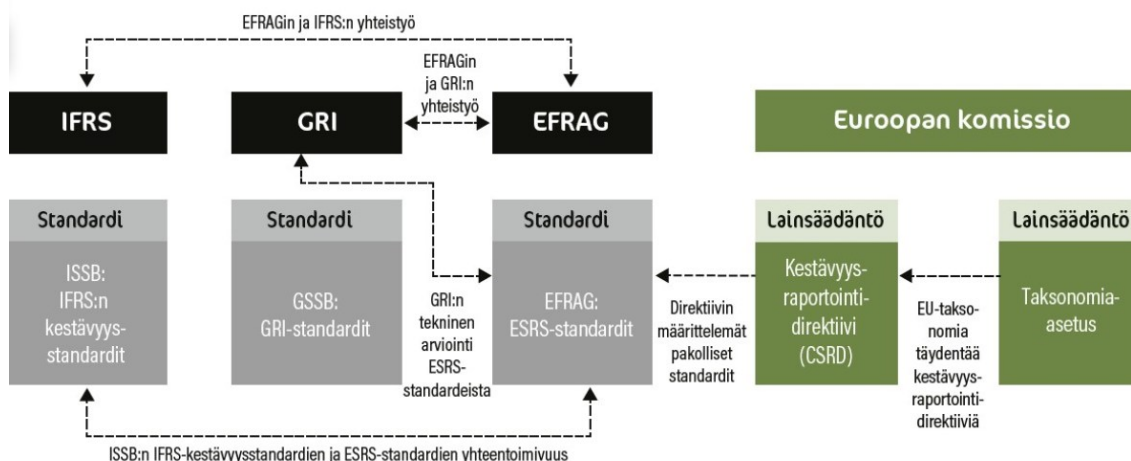
### 3.1 Globaalit viitekehykset

CSRD direktiivin kehittämisessä on hyödynnetty jo olemassa olevia standardeja ja viitekehyksiä, jolloin siirtymä on myös helpompaa yrityksille, jotka ovat näitä hyödyntäneet raportoinneissa. Euroopan komissio ja EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) ovat perustaneet nykyiset kestävyysraportointidirektiivin standardit. EFRAG toimii neuvoa-antavana ryhmänä Euroopan komissiolle sekä Euroopan tilinpäätösraportoinnissa (Ecobio manager n.d.a). (Niskala & Palmuaro 2023, 16.)

Vuonna 1997 perustettu Global Reporting Initiative eli GRI- organisaatio laati GRI-standardit, mikä auttoi yrityksiä raportoimaan yhteiskuntavastuusta. GRI raportointistandardit ovat yleisesti hyväksytyjä ja soveltuvat jokaisen yrityksen raportointiin. Monet suuret yritykset niin Suomessa kuin ympäri maailmaa käyttävät raporteissa apunaan GRI-standardeja. Olennaisuusarviointi on yksi tärkeä työväline raportoinnissa, ja standardit keskittyvät ympäristöön, yhteiskuntaan ja talouteen. Standardeiden avulla tutkitaan ja mitataan oman liiketoiminnan ja koko arvoketjun kautta aiheutuvia vaikutuksia kyseisiin aihepiireihin. Nämä standardit ovat toimineet suurena vaikuttajana nykyisten kestävyysraportointi standardien kokoamisessa. (GRI n.d.; Niskala & Pamuario 2023, 16.)

Toinen yhteisö, jota on hyödynnetty direktiivin laatimisessa, on International Integrated Reporting Council (IIRC), jonka tavoitteena on luoda raportointimallit yrityksen liiketoiminnan arvon luomiseen. Sustainability Accounting Standards Board (SASB) tavoitteena on keskittyä kestävyystietoihin, jotka ovat tarpeellisia sijoittajille, ja onkin luonut yli 70 sektorille kestävyysraportoinnin standardit toimialoittain. (Niskala & Palmuario 2023, 17–18.)

Financial Stability Board (FSB) sekä Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) ovat järjestöjä, jotka ovat laatineet aloitteet ilmastonmuutoksen raportointiin. TCFD korostaa etenkin taloudellisia vaikutuksia, joita ilmastonmuutoksesta saattaa aiheutua yrityksen toimintaan. Vuonna 2017 FSB perusti suosituksen, kuinka raportoida ilmastonmuutoksen aiheuttamia liiketoimintavaikutuksia. Työryhmä TCFD teki vuonna 2018 aloitteen raportointiin liittyen, joka nykyään onkin osana EU:n kestävyysraportoinnin standardeja. Mainittujen viitekehyksien lisäksi on muitakin raportointiin vaikuttavia viitekehyksiä, joita ei tässä opinnäytetyössä käsitellä tarkemmin. Kuvassa kaksi on esitelty mainittuja organisaatioita ja viitekehyksiä ja niiden vuorovaikutusta keskenään. (Niskala & Palmuario 2023, 18–19; Silvola ym. 2024, 2.1.3.)



KUVA 2. EU:n kestävyysraportointisääntelyn suhde keskeisiin raportointistandardeihin (Niskala & Palmuaro 2023, 19).

### 3.2 Taksonomia

Uusi direktiivi tulee vaikuttamaan jo olemassa olevaan taksonomia-asetukseen (EU 2020/852) ja se tulee vaikuttamaan kaikkiin CSRD:n velvoittamiin yrityksiin. Taksonomia-asetus siis määrittelee kriteerit kestäville investoinneille ja edistää Euroopan Unionin ympäristötavoitteiden saavuttamista. Näin investoijat ja rahoittajat tietävät, mitkä hankkeet ovat ilmastoystävällisiä. Asetuksessa on luokiteltu kuusi EU:n ympäristötavoitetta, joita yritysten toiminnan tulisi edistää. Toiminnan tulisi edistää vähintään yhtä tavoitteista, eikä se saa vaikuttaa haitallisesti muihin tavoitteisiin. Ympäristötavoitteet keskittyvät ilmastonmuutoksen hillintään sekä sopeutumiseen, vesien ja merivarojen kestävään käyttöön, kiertotalouden edistämiseen, ympäristön pilaantumisen ehkäisemiseen sekä luonnon monimuotoisuuden suojeluun. (Euroopan parlamentti 2023.)

Yritysten tulee raportoida taksonomiasta kestävyysraporteissaan, joissa tulee eritellä taksonomiakelpoisuus ja taksonomianmukaisuus. Taksonomiakelpoisuuden selvityksessä tutkitaan yrityksen liikevaihtoa, investointeja sekä operatiivisia menoja ja selvitetään, kuinka suuri prosenttiosuus näistä kuuluvat taksonomian kriteereihin. Kelpoisuuden selvityksessä ei siis tule ilmi, täyttyvätkö taksonomian asettamat kriteerit vai ei. Taksonomianmukaisuuden selvityksessä saadaan selville, ovatko toiminnot taksonomian mukaisia. Tieto suhteutetaan koko liikevaihtoon. Alhaisesta taksonomiakelpoisuudesta ei kuitenkaan voida kertoa yrityksen

olevan vastuuton, usein tämä tarkoittaa, että yritys ei pysty merkittävästi vaikuttamaan taksonomia kriteereihin eli ympäristötavoitteisiin. Tämän takia taksonomialuvut vaihtelevat myös suuresti eri toimialojen välillä. Tärkeää olisikin tutkia, missä suhteessa taksonomianmukaisuusprosentti muuttuu taksonomiankelpoisuusprosenttiin nähden. (Ramboll n.d; Silvola 2024.)

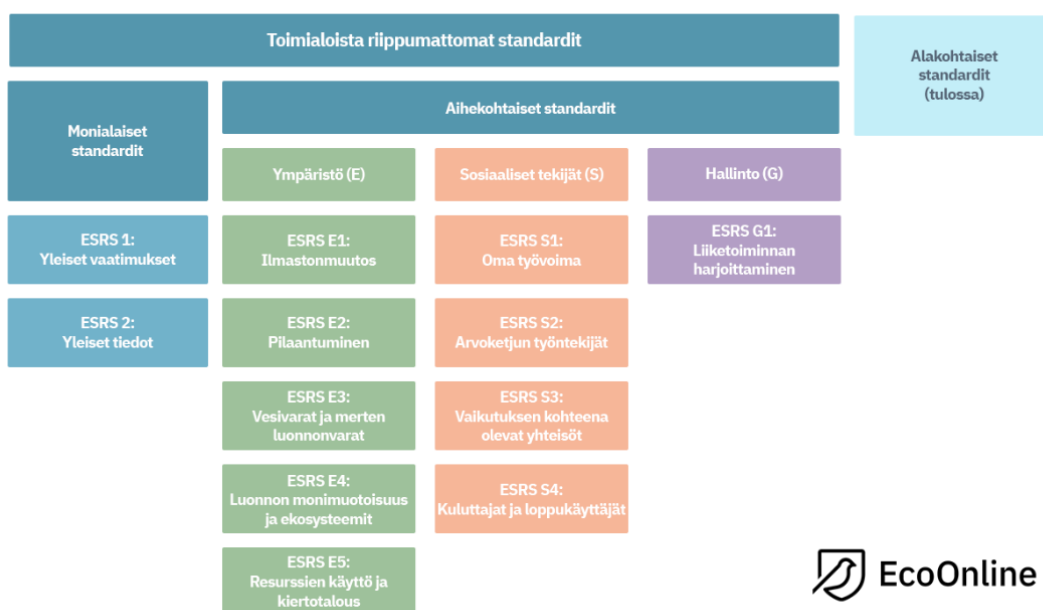
## 4 ESRS- standardit

Kestävyyseräraportointidirektiivi eli CSRD velvoittaa siis yrityksiä raportoimaan sa-  
mojen standardien mukaisesti. Näistä standardeista käytetään nimitystä ESRS,  
joka tulee sanoista European Sustainability Reporting Standards. ESRS pitää si-  
sällään kaksitoista standardia, jotka on jaoteltu eri ryhmiin. On kaksi pääryhmää,  
joihin standardit on jaettu;

- A. Monialaiset standardit
- B. Aihekohtaiset standardit

Näiden standardien alle jakautuvat ESRS- standardit kuvan kolme mukai-  
sesti. (Liljeström 2023.)

Alakohtaiset standardit ovat vielä käsittelyssä, ja niiden on tarkoitus tulla vuonna  
2026 julki. Alakohtaiset standardit koskettaisivat vielä tarkemmin tiettyjä kestävän  
kehityksen osa-alueita, esimerkiksi öljyä ja kaasua sekä kalastusta. (Ecobio n.d.)



KUVA 3. ESRS- standardit (Liljeström 2023).

## 4.1 ESRS 1

Monialaisten standardien alla on ESRS 1 standardi, joka kattaa yleiset vaatimukset. Yleiset vaatimukset koskevat siis itse raportoinnin tuottoa. Yhtenä vaatimuksena on, että tulee pakolliseksi varmentaa kestävyystiedot ulkopuolisen ja riippumattoman tarkastajan toimesta. Jäsenvaltiot määrittelevät, ketkä voivat toimia tarkastajina ja Suomessa tämä tarkoittaa, että tilintarkastajat tulevat tekemään nämä varmennukset. Tilintarkastajien tulee hakea kestävyysraportointitarkastajien rekisteröintiä patentti- ja rekisterihallitukselta (Lindman 2024). Tämä tulee etenemään asteittain lähivuosina. Toisena vaatimuksena raporttia laatiessa on, että kestävyysraportti tulee löytyä yhtiön verkkosivuilta koneellisesti luettavassa sähköisessä muodossa. Tämä koskee myös tietoja, jotka taksonomia-asetus velvoittaa. Näin ollen raportit ovat helposti saatavilla ja vertailtavissa. Vaatimuksena on myös, että raportti esitetään erillisenä kokonaisuutena toimintakertomuksessa. (Niskala & Palmuaro 2023, 44–45.)

ESRS 1 standardi pitää sisällään viisi yleistä periaatetta kestävyysraportoinnille. Ensimmäisenä on laatuvaatimukset esitettävälle tiedolle. Vaatimuksena on esitetty, että tiedon tulee olla vertailukelpoista ja ymmärrettävää. Asia tulee siis esittää hyvin ytimekkäästi ja selkeästi. Tiedon tulee olla myös merkityksellistä, luotettavaa ja todennettavaa. On tärkeää, että on kerrottu kaikki tarpeellinen neutraalisti ja virheettömästi. Tiedon alkuperän tulee pystyä myös selvittämään. (Niskala & Palmuaro 2023, 47.)

Aikahorisontit ovat yksi keskeinen kohta raportoinnissa. Kestävyysraportoinnin raportointikauden ja tilinpäätöksen raportointikauden on oltava vastaavat. On kolme eri aikaväliä, joita yhtiöiden tulee noudattaa raporteissaan. Ensimmäisenä on lyhyt aikaväli, joka kestää yleensä vuoden ja vastaa tilinpäätöksen raportointikautta. Seuraavana on keskipitkä raportointiväli, jonka aikahorisontti on yhdestä vuodesta viiteen vuoteen. Viimeisenä on vielä pitkä aikaväli, joka alkaa yli viidestä vuodesta. (Niskala & Palmuaro 2023, 49, 72.)

Kolmantena kohtana standardin vaatimuksissa on arvoketju ja raportoinnin rajat. Raportoinnin tulee olla samasta yhtiöstä kuin tilinpäätös, esimerkiksi konserniti-

linpäättöstä laatiessa myös kestävyysraportti laaditaan konsernille. Raportoinnissa tulee kuitenkin ottaa huomioon arvoketjut, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan. Osa näistä arvoketjuista eivät välttämättä ole vielä itse velvoittavia laatimaan vastuullisuusraportteja, joten ensimmäisille vuosille annetaan tähän helpotusta arvoketjuille. Siirtymäsäännös koskee arvoketjuja ensimmäisen kolmen vuoden ajan, jonka jälkeen yrityksen tulee kuvata, kuinka se on tavoitellut ja aikoo saavansa tiedot. Arvoketjun pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskeva standardi määrittelee tietyn rajan, kuinka paljon tietoja tarvitsee koota. Ensimmäisenä vuotena ei myös edellytetä vertailutietojen jakamista. (Niskala & Palmuaro 2023, 49, 73, 90–91.)

Viimeinen kohta kattaa due diligence -huolellisuusveloitteen, joka on prosessi koskien haitallisia vaikutuksia ympäristöön ja ihmisiin. Prosessissa pyritään tunnistamaan ja estämään näitä vaikutuksia ja se koskee myös yrityksen arvoketjuja. (Niskala & Palmuaro 2023, 49.)

## **4.2 Kaksoisolennaisuus**

Hyvin keskeinen ja merkittävä kohta standardissa on kaksoisolennaisuuden käsite. Käsite kaksinkertainen tulee siitä, kuinka vaikutuksille on kaksi eri näkökulmaa, on taloudellinen olennaisuus ja vaikutusten olennaisuus. Standardi edellyttää tekemään olennaisuusanalyysin, mutta siihen ei ole määritelty tarkkoja säästöksiä, kuinka se tulisi toteuttaa. Analyysi tulee tehdä ennen ensimmäistä kestävyysraporttia, ja uudistaa aina kun se nähdään tarpeelliseksi tiedon oikeellisuuden kannalta. Jos yrityksessä on tapahtunut joitakin merkittäviä muutoksia, tulee tällöin tehdä uusi analyysi. (Silvola ym. 2024, 6.1.)

Olennaisuusanalyysissä on tärkeää aluksi tiedostaa ja oivaltaa yrityksen kestävyttä. Tässä otetaan huomioon yrityksen toimialaa, sidosryhmiä ja arvoketjuja. Tämän jälkeen tulee havaita yritykseen merkittävästi vaikuttavia kestävyystekijöitä. Nämä vaikutukset ovat niin riskejä kuin mahdollisuuksia yrityksen toiminnan vaikutuksesta kestävyden parissa. Otetaan siis huomioon ympäristöön ja ihmisiin liittyvät olennaiset tekijät. Tärkeässä osassa on vuorovaikutus sidosryhmien kanssa, jotta saadaan riittävän selkeä kuva vaikutuksista myös näiden osalta.

Tekijöiden tunnistamisen jälkeen aletaan miettimään, mitkä aiheista ovat olennaisimpia yhtiön kannalta. Tässä siis päätetään, mitkä raja-arvot ovat ne, joilla olennaisuutta mitataan ja mitkä asiat näin ollen päätyvät raportoitaviksi. Vastuullisuusraportissa ei tarvitse raportoida kaikista standardeista, vaan olennaisuusanalyysin avulla valitaan olennaisimmat asiat raportoitaviksi. Kuitenkin on muutama standardi, jotka ovat jokaiselle direktiiviä koskettaville pakolliset, jotka ovat ESRS 2 yleiset tiedot, ESRS E1 ilmastonmuutos sekä ESRS S1 oma työvoima. (Niskala & Palmuaro 2023, 80–90.)

### 4.3 ESRS 2

Toinen monialaisten standardien alla oleva standardi on ESRS 2 eli yleiset tiedot. Tämä on siis pakollinen raportoitava standardi kaikille CSRD:n piiriin kuuluville yrityksille, joten tästä syystä olennaisuusarvioinnissa ei käsitellä ESRS 2 standardia lainkaan. (Liljeström 2023.)

ESRS 2 käsittelee aihekohtaisille standardeille raportoinnin sisältövaatimukset. Nämä vaatimukset koskevat neljää eri osa-aluetta, joita ovat toimintaperiaatteet, toimenpiteet, mittarit ja tavoitteet. Lisäksi standardi pitää sisällään julkistamisvaatimukset, joiden tavoitteena on, että raportti sisältää tiedot, mitkä lukija tarvitsee ymmärtääkseen tietyt asiat raportista. BP-1 edellyttää, kuinka yleiset laatimisperusteet tulevat ilmi, kuten onko yritys jättänyt joitakin arkaluontoisia tietoja esittämättä vaihtoehtoisesti. BP-2 kattaa tiedot, joita on annettava eritystilanteissa, kuten jos yritys on poikennut aikajärjestyksensä. Loput julkistamisvaatimukset liittyvät kolmeen eri aiheeseen. Hallintotapa sisältää viisi vaatimusta GOV-1 – GOV-5, strategia sisältää kolme vaatimusta SBM-1 – SBM-3, sekä vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta kaksi vaatimusta IRO-1 ja IRO-2. (Peill 2023.)

Standardissa keskitytään neljään aiheeseen, joista on annettu vähimmäistiedonantovaatimukset. Ensimmäisenä on hallintotapa, jossa vaatimusten tavoitteena on lukijan saavan käsityksen kestävyysseikkoihin liitetystä hallintoprosesseista ja menettelyistä. Toisena strategia, jossa lukijan tulisi saada käsitys, kuinka strategian osatekijät ovat vaikuttaneet kestävyysseikkoihin. Kolmantena tiedonantovaatimukset koskevat vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaa, minkä tavoitteena on saada käsitys oheisten aiheiden tunnistamisprosesseista, jotka on

liitetty kestävyysraporttiin. Viimeisenä aiheena on mittarit, minkä vaatimuksena kaikki mittarit tulee ilmoittaa, joita on raportissa hyödynnetty. (Niskala & Palmuaro 2023, 94–100.)

#### **4.4 Aihekohtaiset standardit**

Aihekohtaiset standardit keskittyvät ESG:n mukaisesti ympäristöön, yhteiskuntavastuuseen sekä hyvään hallintotapaan. Aihekohtaisia standardeja on yhteensä kymmenen, joista kaikista ei yrityksen välttämättä tarvitse raportoida. Nämä määritetään organisaatioiden olennaisuusarvioinnin avulla. (Liljeström 2023.)

Kuvasta kolme nähdään kaikki aihekohtaiset standardit, jotka ovat luokiteltu kolmeen eri alalajiin, joita ovat ympäristö, sosiaaliset tekijät ja hallinto. Ympäristön alle kuuluvat ESRS E1 – ESRS E5, joiden aiheet ovat ilmastonmuutos, pilaantuminen, vesivarat ja merten luonnonvarat, luonnon monimuotoisuus ja ekosysteemit sekä resurssien käyttö ja kiertotalous. Sosiaalisten tekijöiden alle sijoittuvat ESRS S1 – ESRS S4, joiden aiheet ovat oma työvoima, arvoketjun työntekijät, vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät. Hallinnon alle kuuluu ESRS G1 liiketoiminnan harjoittaminen. Tässä työssä käsittelen aihekohtaisista standardeista vain muutaman, ESRS E1 ilmastonmuutos sekä ESRS S1 oma työvoima. Valitsin kyseiset standardit vertailuun, koska nämä ovat merkittävät Musti Groupin kestävyysraportissa. Kyseiset standardit ovat myös ainoat pakolliset standardit aihekohtaisista standardeista, joten niistä on ainakin raportoitava tulevissa raporteissa. (Liljeström 2023.)

#### **4.5 ESRS E1 Ilmastonmuutos**

ESRS E1 käsittelee ilmastonmuutoksen hillintää ja sopeutumista sekä energian kulutusta. Keskeisenä tavoitteena standardissa on antaa kuvaus siitä, millainen vaikutus yrityksellä on ilmastonmuutokseen, mikä voi olla joko positiivinen tai negatiivinen. Jos negatiivisia vaikutuksia ilmenee, tulee esittää suunnitelmat ja toimenpiteet, joilla näitä rajoitetaan ja lievennetään. Tarkoituksena standardissa on tulla myös ilmi, millaisia ajankohtaisia ja tulevia toimenpiteitä yrityksellä on ilmas-

tonmuutoksen hillintään. Toimenpiteiden tulee myös olla Pariisin ilmastosopimuksen mukaisia. Sopimuksessa päämääränä on hillitä ilmaston lämpeneminen 1,5 celsiusasteeseen. Tärkeässä roolissa standardissa on myös keskittyä, kuinka oman toiminnan vaikutuksia ilmastonmuutokseen mitataan ja havainnoidaan. Euroopan Unionin ilmastolaki ja TCFD-järjestön laatimat suositukset ovat standardin tiedonantovaatimusten takana. Tiedonantovaatimukset jakautuvat siis ESRS 2 standardin mukaisesti neljään eri kategoriaan, jotka pitävät sisällään ilmasto-vaatimukset E1-1 – E1-9. (Niskala & Palmuaro 2023, 102–108.)

ESRS E1-1 käsittelee siirtymäsuunnitelmaa ilmastonmuutoksen hillintään liittyvistä toimista. E1-2 tarkastelee toimintaperiaatteita, jotka koskevat ilmastonmuutoksen hillintää ja sopeutumista. Toimintaperiaatteet liittyvät olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaan. E1-3 käsittelee toimintaperiaatteiden toimenpiteitä ja resursseja koskien ilmastonmuutoksen hillintää ja sopeutumista. E1-4 käsittelee ilmastonmuutoksen hillinnän ja sopeutumisen tavoitteisiin liittyviä tiedonantovaatimuksia. E1-5 käsittelee energiankulutusta ja energianlähteiden jakaumaa. Tiedonantovaatimuksessa on annettu tarkat tiedot, kuinka asiat esitetään mittareiden mukaisesti. E1-6 koskee kasvihuonepäästöjä ja kuinka nämä tiedot esitetään raportissa. Scope 1 – Scope 3 -bruttopäästöt on ainakin ilmoitettava tiedonantovaatimuksen mukaan. E1-7 koskee päästöhyvityksiä, jotka on annettava erikseen omana tietonaan. Tiedonantovaatimus velvoittaa erittelemään kasvihuonepäästöjen poistot ja varastoinnit. E1-8 käsittelee hiilen sisäistä hinnoittelua, mistä pitää tulla ilmi, harjoittaako yritys hinnoittelujärjestelmiä ja kuinka nämä tulevat toiminnassa ilmi. Viimeinen tiedonantovaatimus E1-9 käsittelee ilmastonmuutoksen riskien ja mahdollisuuksien taloudellisia vaikutuksia. Standardia ESRS E1 ja sen tiedonantovaatimuksia käsitellään tarkemmin tutkimustulosten yhteydessä alkaen sivulta 25. (Niskala & Palmuaro 2023, 112–141.)

#### **4.6 ESRS S1 Oma työvoima**

ESRS S1 standardi käsittelee yrityksen omaan työvoimaan liittyviä asioita. Omaan työvoimaan luokitellaan sekä yrityksen työsopimussuhteessa olevat työntekijät että ulkopuoliset tekijät, kuten henkilöstövuokraustoiminnan kautta tulevat työntekijät. Standardi käsittelee omaan työvoimaan liittyviä vaikutuksia, riskejä ja

mahdollisuuksia. Standardi antaa myös tietoa siitä, kuinka yrityksen menettelyt ovat yhdenmukaisia kansainvälisten ja eurooppalaisten ihmisoikeusvaatimusten kanssa. Aiheet standardissa pohjautuvatkin EU:n sosiaalisten oikeuksien pilarissa ja ihmisoikeussopimuksessa asetettuihin tavoitteisiin. Merkittäviä aiheita ovat työolot ja työehdot, yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet ja työhön liittyvät oikeudet. (Niskala & Palmuaro 2023, 202–210.)

Standardi sisältää kaksi täydentävää tiedonantovaatimusta, joista ensimmäinen on ESRS 2 SBM-2 kohta, joka käsittelee sidosryhmien etuja ja näkemyksiä. Toinen täydentävä tiedonantovaatimus koskee ESRS 2 kohtaa SBM-3, joka perustuu oman työvoiman merkittäviin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin ja niiden vuorovaikutukseen strategian ja liiketoimintamallin kanssa. Standardin tiedonantovaatimuksista S1-1 – S1-9 ovat pakollisia riippumatta olennaisuusarviointista, kun yrityksellä on vähintään 250 työntekijää. Kohdat S1-10 ja S1-11 riippuvat yrityksen antamista tiedoista ja olennaisuusarviointista, mitä datapisteistä on raportoitava. Loput tiedonantovaatimukset S1-12 – S1-17 riippuvat siitä, onko yritys luokitellut ne olennaisiksi olennaisuusarvioinnissa. (Niskala & Palmuaro 2023, 211–213; Peill 2023.)

S1-1 käsittelee yrityksen toimintaperiaatteita liittyen olennaisten vaikutuksien, riskien sekä mahdollisuuksien hallintaan. Toimenpiteet koskevat aiheiden tunnistamis- arviointi-, hallinta-, sekä korjaamisprosessia. S1-2 käsittelee prosessien raportointia, missä käsitellään oman työvoiman ja heidän edustajiensa yhteydenpitoon liittyviä vaikutuksia. S1-3 käsittelee prosesseja, joilla korjataan kielteisiä vaikutuksia. Kohta koskee myös ilmoituskanavien esittelyä, mihin työntekijät voivat ilmoittaa huolenaiheistaan sekä menettelytapoja näiden takana. S1-4 käsittelee toimia, joilla yritys hallitsee positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia, hallitsee riskejä ja hyödyntää mahdollisuuksia. S1-5 tarkastelee tavoitteita, jotka liittyvät S1-4 ilmoitettuihin toimiin. S1-6 tarkastelee oman työvoiman työsuhteisten työntekijöiden ominaisuuksia, kuten määrää, muutosta ja jakaumaa. Esimerkiksi sukupuoli ja työsuhteen luonne ovat aiheita, joista tehdään selvitystä. S1-7 tarkastelee samalla tavalla kuin S1-6 työntekijöiden ominaisuuksia, mutta oman työvoimaan kuuluvien muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden. S1-8 koskee työehtosopimusneuvottelujen kattavuutta ja työmarkkinaosapuolten vuorovaikutusta. S1-9 käsittelee monimuotoisuuden mittareita, missä yrityksen on ilmoitettava ylimmän

johtonsa sukupuolijakauma ja työsuhteisten työntekijöiden ikäjakauma. (Niskala & Palmuaro 2023, 213–229.)

ESRS S1-10 koskee riittävän palkan maksua. Jos palkkaa maksetaan vertailuarvojen mukaan riittävästi, pelkkä ilmoitus riittää tiedoksi. S1-11 tarkastelee sosiaalista suojelua, missä myös pelkkä ilmoitus riittää tiedoksi, jos sosiaalinen suojele toteutuu. S1-12 käsittelee vammaisten henkilöiden työllistämistä. S1-13 tarkastellaan mittareita, jotka käsittelevät työntekijöille tarjottua koulutusta taitojen kehittämiseksi. S1-14 koskee mittareita liittyen terveyteen ja turvallisuuteen. Tiedonantovaatimuksessa käsitellään siis työtapaturmia ja niistä aiheutuvia komplikaatioita ja kuolemia sekä työturvallisuuden ja työterveyden piiriin kuuluvien prosenttiosuutta. S1-15 tarkastelee perhevapaita, ja kuinka moni on oikeutettu perhevapaaseen. S1-16 tarkastelee mittareita liittyen ansiotuloihin. Käsittelyssä on sukupuolten väliset palkkaerot ja epätasa-arvot palkoissa. S1-17 käsittelee tapauksia, valituksia ja vakavia ihmisoikeusvaikutuksia. Standardia ESRS S1 ja sen tiedonantovaatimuksia käsitellään tarkemmin tutkimustuloksien yhteydessä alkaen sivulla 30. (Niskala & Palmuaro 2023, 230–240.)

## 5 Tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyössä selvitetään CSRD direktiivin vaikutusta Musti Groupin vastuullisuusraportointiin. Tavoitteena on löytää eroavaisuudet raportoinnista ja tulevista vaatimuksista ja tuottaa näistä yhteenvedona Excel-taulukko. Tutkimusmenetelmäksi valikoitui laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä. Laadullisessa tutkimusmenetelmässä tapaustutkimukset eli case- tutkimukset ovat yleisiä ja tutkimukset keskittyvät usein kvalitatiivisiin aineistoihin ja niiden analysointiin. Laadullinen tutkimus etenee usein aineistovetoisesti, jossa kirjoittamisella ja sen analyysillä on merkittävä asema. (Juhila 2021.)

Laadullinen tutkimusmenetelmä soveltuu tutkittavaan aiheeseen ja tutkimuksen tavoitteen saavuttamiseen, minkä lopputuloksena pyritään keräämään tietoa ja ymmärrystä tutkimuskysymykseen, eli analysoimaan mahdollisimman hyvin tutkimusaineistoa. Tässä opinnäytetyössä laadullisessa tutkimusmenetelmässä analysoidaan aineistoa ja datapisteitä, ja koko tutkimus on yhden henkilön tekemää analyysia. Tämän vuoksi tutkimusta ei voida pitää täysin luotettavana, sillä tutkimuksessa voisi tulla vaihtelua tutkimustuloksiin joidenkin tulkinnallisten tapausten vuoksi eri tutkijalla. Tutkimus on kuitenkin toteutettu johdonmukaisesti ja yleisiä tieteellisiä tutkimuksen periaatteita noudattaen, minkä vuoksi tutkimusta voidaan pitää yleisesti pätevänä. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 6.1–6.5.)

Analyysimenetelmänä toimii laadullinen sisällönanalyysi, jossa siis analysoidaan tässä tapauksessa kirjoitettua tekstiä ja sen sisältöä, eli mistä asioista ja aiheista raportti kertoo tietoa. Sisällönanalyysin työvälineinä on käytetty koodausta, joka toimii yhtenä laadullisen tutkimuksen menetelmänä (Juhila 2021). Sen avulla luokitellaan tekstiä ja työssä menetelmän avulla on etsitty eroavaisuuksia sekä yhtenäisyyksiä standardien vaatimuksiin. Standardit ESRS E1 ja ESRS S1 toimivat työvälineinä raportin analysoinnissa. Tutkimuksessa raporttia verrataan kyseisten standardien datapisteiden vaatimuksiin.

Opinnäytetyön analyysimenetelmä pohjautuu GAP-analyysille. GAP-analyysia eli kuiluanalyysia käytetään yhtenä tärkeänä menetelmänä, kun aletaan laatimaan kestävyysraporttia. Analyysissa tarkastellaan yrityksen valmiuksia CSRD kestä-

vyysraportointiin. Analyysin edellytyksenä tulee siis olla jo jonkinlainen vastuullisuusraportti takana. Analyysissa tarkastellaan yrityksen nykytilaa raportoinnin suhteen, mitä tietoja nykyisestä raportista löytyy ja millä tavoin tiedot on ilmaistu tai mitä prosesseja käytetty. Tämän avulla löydetään puuttuvat tiedot ja kehityskohteet raportoinnissa, joita CSRD vaatii raportoimaan. (Ecobio Manager n.d.b; Lintunen 2025.)

EFRAG eli European Financial Reporting Advisory Group julkaisi vuonna 2023 ESRS datapisteet, jotka toimivat osana raportoinnin tukitoimia. Datapisteisiin on listattu jokaisesta ESRS-standardista yksityiskohtaisesti kaikki tiedonantovaatimukset. Nämä tiedot on kerätty Excel-tiedostoon, joka on jokaisen saatavilla. Datapisteet auttavat yrityksiä tekemään ensimmäisiä kestävyysraporttejaan vaatimuksien mukaisesti. Käytän tutkimuksessa työvälineenä vuonna 2024 päivitettyä Excel-tiedostoa, jonka avulla vertailen raportin tietoja datapisteiden tiedonantovaatimukseen. (Efraa 2024a.)

## 5.1 Tutkimusaineisto

Tutkimuksen tutkimusaineistona toimii Musti Groupin vuoden 2023 vastuullisuusraportti. Opinnäytetyössä on paneuduttu kyseisen vastuullisuusraportin ympäristöosuuteen sekä sosiaalisen vastuullisuuden osuuteen. Musti Group on lemmikkieläintarvikekauppa, joka tarjoaa myös erilaisia palveluita lemmikeille, kuten koirien trimmauksia ja koulutuksia. Se toimii niin Suomessa, Ruotsissa kuin Norjassa ja sillä on 342 myymälää (syyskuussa vuonna 2023), joihin kuuluvat Musti ja Mirri, Arken Zoo sekä Musti myymälät. Musti Group luotiin vuonna 2016, kun kaikki toiminnot haluttiin saada saman konsernin alle. Vuonna 2023 liikevaihto oli 425,7 miljoonaa euroa ja liikevoitto 37,8 miljoonaa euroa. Musti Groupin osakkeet on listattu Nasdaq Helsingin päälistalle vuonna 2020. (Musti Group n.d.)

Musti Groupin vastuullisuusraportti oli tehty NFRD:n mukaisesti, kuitenkin siis vielä vapaasti ilman mitään vaadittuja standardeja. Raportissa esiteltiin ensimmäisenä Trusty- vastuullisuusohjelma, jossa oli eriteltyinä kuusi olennaisinta vastuullisuusaihetta, joihin kuuluivat ympäristövaikutusten vähentäminen ja henkilöstö. Musti Group oli tehnyt 2021 tilikaudella olennaisuusarvioinnin, jonka mukaan nämä kuusi olennaisinta vastuullisuusaihetta oli valittu. Myös tavoitteet

määriteltiin olennaisuusarvioinnissa vuosille 2022–2025. Raportissa ympäristöaiheiden olennaisimpia asioita olivat hiilidioksidipäästöjen ja energiankäytön hallinta sekä kierrätys ja jätehuolto. Henkilöstön kannalta olennaiset näkökohdat olivat menestyvät työntekijät sekä hyvinvoivana työssä. Näille oli määritelty tavoitteet ja mittarit, joita tutkitaan tässä tutkimuksessa tarkemmin. (Musti Group 2023.)

Raportissa oli kirjoitettu tärkeistä pääaiheista, joita ESRS myös vaatii, mihin kuuluvat sosiaalinen vastuullisuus, ympäristöasiat sekä hyvä hallintotapa ja liiketoiminnan etiikka. EU-taksonomia löytyi myös omana osa-alueenaan raportista. Sosiaalisesta vastuullisuudesta oli selvästi eniten raportissa tekstiä, joten voidaan todeta Musti Groupin painottaneen etenkin tätä osa-aluetta. Raportti kokonaisuudessaan oli selkeä ja helppolukuinen. (Musti Group 2023.)

## **5.2 Tutkimustulokset**

### **5.2.1 ESRS E1**

Standardi E1-1 käsittelee yrityksen siirtymäsuunnitelmaa koskien ilmastonmuutoksen hillintää. Varsinaista suunnitelmaa ei ollut raporttiin suunniteltu, mutta palasia kyllä löytyi. Vähennystavoitteita, investointeja tai rahoituksia ei ollut ilmoitettu. Suunnitelman hyväksyminen hallinnon toimesta ei tullut myöskään ilmi. Siinänsä siirtymäsuunnitelmaa ei ollut siis laadittu, mutta oli esitetty toimia ja suunnitelmia ilmastonmuutoksen hillintään liittyen. Selvitystä hiilestä irtautumiseen oli myös esitetty muutamia esimerkkejä. Esimerkiksi uuden Gaia-tuotemerkin kautta, mikä valmistaa tuotteita kierrätetyistä materiaaleista, ja käyttämällä tehtaissa ja varastoissa uusiutuvaa energiaa. Näistä tiedoista saisi siis hyvin tehtyä siirtymäsuunnitelman ensi vuoden raporttiin syventymällä aiheisiin, ja tuomalla konkreettisempia lukuja ja selvityksiä toimien takaa.

Ilmastostandardissa on annettu myös täydentäviä tiedonantovaatimuksia, josta ensimmäinen koskee hallintoa ESRS 2 -standardin kohta GOV-3, joka käsittelee sitä, millä tavoin ilmastotavoitteet huomioidaan hallinnon ja johdon palkoissa. Raportissa ei ollut mainittu kyseisestä aiheesta mitään. ESRS 2 kohta SBM-3 sisältää myös täydentävän tiedonantovaatimuksen, jonka mukaan tulisi kuvata ilmastoon liittyviä fyysisiä riskejä ja siirtymäriskejä resilienssi- ja skenaarioanalyysin

avulla. Analyysyjä ei ollut raportista löydettävissä ja eikä ollut myös ilmaistu merkittävimpiä ilmatoriskejäkään selkeästi, vaan ennemminkin keinoja ilmastonmuutoksen hillintää. Vielä viimeinen tarkentava tiedonantovaatimus ESRS 2 kohta IRO-1 käsittelee olennaisten riskien, mahdollisuuksien ja vaikutusten tunnistamisprosessia ja arviointia. Raportissa ei ollut avattu prosesseja ilmatorisken tunnistamisen takana, eikä avattu lyhyen, keskipitkän ja pitkän aikavälin horisontteja riskien eikä mahdollisuuksien kannalta. Joitakin riskejä oli kyllä kuvattu, mutta ei ollut eritelty siirtymäriskejä ja riskejä erikseen eikä luokiteltu eri aikaväleillä. Esimerkiksi fossiiliset polttoaineet oli yleisesti luokiteltu riskeiksi jakelukustannusten myötä sekä hiilidioksidipäästöt yleisesti toiminnassa. Mahdollisuuksia oli kuvattu myös muutamien esimerkein hyvin yleisellä tasolla. Omaisuuden ja liiketoiminnan altistumisesta vaaroille oli raportissa kuvattu sanallisesti muuttuvan kuluttajakäyttäytymisen myötä. Asiaa ei ollut kuitenkaan avattu tarkemmin, että millä tavoin kyseiset asiat saattaisivat vaikuttaa, ja kuinka paljon mahdollisesti.

E1-2 käsittelee toimintaperiaatteita ilmastonmuutoksen hillinnän takana. Kohdan vaatimukseen kuuluu myös standardin ESRS 2 MDR-P kohta, joka käsittelee toimia yleisesti. MDR-P kohdan sekä E1-2 kohdan datapisteet löytyivät hyvin raportista, missä oli esitetty toimintaperiaatteet, joita Musti Group seuraa. Yritys tukee YK:n Global Compact aloitetta ja sen kymmentä periaatetta, joihin sisältyy myös ympäristöosuus. Musti Group oli saanut myös WWF:n Green Office -sertifikaatin. Kohta E1-3 käsittelee toimenpiteitä ja resursseja, ja kohdan vaatimukseen sisältyy standardin ESRS 2 kohta MDR-A, joka käsittelee avaintoimia yleisesti. Avaintoiminnot tavoitteiden pohjalta oli hyvin esitetty taulukko muodossa, mutta resursseja tai aikaisempia tuloksia ei ollut raportissa saatavilla. Raportissa oli kerrottu toimista, joilla hillitään ilmastonmuutosta, mutta ei resursseja tai prosesseja näiden takaa. Toimia olivat esimerkiksi energiatehokkuuteen panostaminen siirtymällä uusiutuviin energian lähteisiin sekä hiilidioksidipäästöjen vähentäminen vähentämällä kuljetuksia ja käyttämällä biodieseliä. Tarkempia perusteluja ja vaikutuksia ei ollut lähdetty avaamaan toimien takaa.

Tiedonantovaatimus kohta E1-4 käsittelee tavoitteita toimien takana ja niiden seuranta. Kohta sisältää myös standardin ESRS 2 kohdan MDR-T datapisteet, jotka käsittelevät yleisesti tavoitteita. MDR-T kohdan datapisteistä löytyivät hie- man yli puolet, jotka käsitelivät tavoitteiden ominaisuuksia, kuten mitattavuutta

ja ajanjaksoa. Puuttumaan jäivät tarkemmat tiedot tavoitteiden asettamisen takana, kuten tieteelliset perustelut sekä oletukset. Pariisin ilmastopöytäkirja ja ilmaston lämpenemisen tavoite pitää lämpeneminen alle 1,5 celsiusasteen tulisi ilmoittaa raportissa. Tavoitteet tulisivat asettaa myös pidemmälle ajanjaksolle vuosille 2030 sekä 2050, kun raportissa tavoitteet oli ilmoitettu vain parille seuraavalle vuodelle. Kohdan datapisteet vaativat taulukon, jossa olisi ilmoitettuna joka luokan kasvihuonekaasupäästöt. Raportissa oli kuitenkin vasta asetettu tavoite vähentää päästöjä ja alettu laskemaan päästöjä, joten minkäänlaisia tuloksia ei ollut raportissa vielä saatavilla. Tavoite oli siis vielä sanallisella tasolla, eikä tarkkaa vähennystavoitetta ollut vielä ilmoitettuna. Raportissa oli myös esitetty keinoja, joilla päästöjä pyritään vähentämään, mutta ei näiden toimien todellisia vaikutuksia tai seuranta. Kuljetuksista oli esitetty laskentaa parilta vuodelta, mutta ne eivät kata minkään luokan päästöjä kokonaan. Kohdan datapisteitä löytyi siis huonosti raportista ja päästölaskentoihin liittyviä kohtia ei ollenkaan.

Tiedonantovaatimus E1-5 käsittelee energiankulutusta ja datapisteissä melkein kaikki tiedot vaaditaan numeerisesti ilmoitettuna joko energian tai prosenttiosuuk-sien mukaisesti. Raportissa ei ollut tiedotettu kokonaisenergiankulutusta, oli puhuttu vain varastojen energiankulutuksesta. Energian lähteitä ei ollut myöskään eritelty. Yhtiön tavoitteena oli käyttää 100 prosenttia uusiutuvaa energiaa toimipisteissään, jossa sähköpöytäkirja oli suoraan yhtiön hallinnassa. Tämä oli toteutunut yrityksessä, mutta raportista ei tullut ilmi, paljonko oli toimipisteitä, joissa sähköpöytäkirja ei ollut suoraan yrityksen hallinnassa. Yrityksen uusiutuvan energian käytön osuus ei tullut siis suoranaisesti ilmi. Energianlähteiden jakaumasta energiantuotannossa ja käytössä ei ollut avattu ollenkaan datapisteiden vaatimalla tavalla. Tämä koski myös polttoainepäästöjä. Mikään kohdan datapisteistä ei siis täytynyt raportin mukaan. Raportissa oli kuitenkin esitetty keinoja, joilla hyödynnetään uusiutuvaa energiaa, kuten aurinkopaneelit varastojen katolla, LED-valojen käyttöönotto varastoissa sekä kylmäkoneista tulevan lämmön hyödyntämisellä lämmityksessä.

Kasvihuonekaasupäästöjä käsittelevä kohta E1-6 sisältää Scope 1–3 bruttopäästölaskennat. Raportissa oli ilmoitettu, että seuraavaan tilikauteen oli alettu laske-maan päästöjä, ja ne ilmoitettaisiin vuoden 2024 raportissa. Raportissa ei ollut

siis vielä ilmoitettu mitään Scope 1–3 päästölaskentoja, joihin datapisteet keskittyvät. Päästöistä tulisi ilmoittaa taulukko muodossa numeerisesti laskelmat, joita ei siis vielä raportista löytynyt. Raportissa oli ilmoitettu, että omat päästövähennystavoitteet oli laadittu ja datankeräys oli alkanut. Raporttiin olisi kuitenkin voitu jo kertoa, millä tavoin datankeräys oli alkanut, ja miksi nämä menetelmät olivat valikoituneet sopiviksi. Ei ollut myöskään kerrottu minkälaiset päästövähennystavoitteet oli asetettu. Merkittäviltä toimittajilta oli myös vaadittu päästövähennystavoitteiden julkistamista, mikä oli hyvä, sillä standardi tulee vaatimaan myös sidosryhmien osalta tietoja tulevaisuudessa. Kuljetuksien päästöt olivat ainoat päästötiedot, jotka löytyivät raportista. Kuljetusten päästöt eivät yksinään kuitenkaan kata mitään Scope- luokkaa, joten nämä eivät riittäneet kattamaan vaadittavia datapisteitä. Raportista ei tullut myöskään ilmi, kuinka kyseiset päästöt oli laskettu, tai perusteluja ja oletuksia näiden takaa. Liikennepäästöjen lisäksi tulisi kuitenkin olla muun muassa kiinteistöt ja prosessit otettuna huomioon. Raportissa oli kerrottu kuitenkin hieman liikennepäästöjen takaa, kuinka oli edellytetty biodieselin käyttöä, vähennetty kuljetusten määrää varastoilta, ja neuvoteltu sähkökuorma-autojen käyttöönotosta. Näistä olisi voinut ilmoittaa, oliko tullut päästövähennyksiä näiden myötä ja paljonko. Kun verrattiin edellisen vuoden tietoihin, päästövähennystä oli tullut ihan huomattavasti yrityskuljetuksissa, mutta asiakaskuljetuksissa päästöt taas oli noussut.

ESRS E1-7 käsittelee päästöhyvitysten käyttöä, joista raportissa ei ollut ollenkaan mainittu. Nämä datapisteet puuttuivat siis kokonaan raportista. Raportissa ei ollut päästöistä raportoitu myöskään kattavalla tavalla, joten oletettavaa oli, että päästöhyvitykset puuttuivat kokonaan. Raportista tuli kuitenkin ilmi, että päästöistä oli alettu keräämään dataa ensi vuoden raporttiin, mutta päästöhyvityksistä ei ollut mainintaa. Raportissa ei ollut raportoitu myöskään mitään liittyen kohtaan ESRS E1-8, eli hiilen sisäiseen hinnoitteluun. Nämä kohdat ovat datapisteet Excelissä ilmoitettu sinisellä värillä, joka tarkoittaa, että tiedot tulisi ilmoittaa taulukko muodossa. Jos yritys ei käytä sisäisiä hiilen hinnoitteluita, silloin olisi perusteltua jättää kohdan datapisteitä raportoimatta. Raportista olisi hyvä tulla kuitenkin ilme, jos näitä ei käytetä.

Kohdan E1-9 mukaisesti raportissa ei ollut yleisesti käsitelty taloudellisia vaikutuksia paljoakaan. Datapisteiden mukaisesti aiheesta vaaditaan paljon numeerisia lukuja ja prosentti lukuja, joita ei kuitenkaan raportista löytynyt. Numeeriset luvut kuvaisivat analyttisemmin taloudellisten vaikutusten laajuutta ja perspektiiviä. Raportissa oli kuitenkin käsitelty muutamien mahdollisuuksien kannalta taloudellista vaikutusta sanallisessa muodossa. Kissanhiekkä oli nostettu yhdeksi esimerkiksi, jonka saralla voisi olla kysyntää vastuullisemmille tuotteille. Aihetta ei ollut kuitenkaan avattu enempää, kuinka paljon tämä voisi taloudellisesti esimerkiksi nostaa liikevaihtoa tai parantaa kestävyyttä. Raportissa oli myös nostettu uusi Gaia- tuotemerkki esille, joka valmistaa ympäristöystävällisiä tuotteita. Uusi tuotemerkki vastasi hyvin kulutustrendiin, mutta ei ollut ilmoitettu taloudellisia lukuja tuotemyyntien taustalta. Raportissa oli myös kerrottu uudesta tehtaasta ja varastosta ja näiden ympäristöystävällisemmistä energiantuotannon tavoista. Raportista puuttuivat siis kaikki numeeriset luvut ja taloudelliset näkökulmat näiden mahdollisuuksien takaa. Riskeistä ei ollut myöskään minkäänlaisia taloudellisesti viittaavia mainintoja. Vaadittavia numeerisia tietoja ei siis raportista löytynyt, minkä vuoksi kohdan datapisteitä ei löytynyt raportista yhtä lukuun ottamatta.

Taulukosta 1 nähdään tarkemmin, kuinka datapisteet jakautuivat eri tiedonantovaatimuksille standardin kohdassa ESRS E1. Huomataan, kuinka viidestä kohtaa ei löytynyt yhtäkään datapistettä raportista. Voidaan myös havaita, että kohtiin E1-1 – E1-4 oli paneuduttu raportissa selkeästi enemmän kuin loppukohdan vaatimukseen. Kokonaisuudessaan datapisteistä löytyi raportista vain 14 prosenttia, joka on aika pieni osuus huomioiden standardin olevan pakollinen ja lähtökohtaisesti melkein jokaisen kohdan olisi löydyttävä raportista. Vielä tarkemmat selvitykset jokaisen tiedonantovaatimus kohdan datapisteistä ja vaadituista datatyypeistä sekä niiden osuudesta raporttiin löytyvät Excel-tiedostoista, jotka löytyvät raportin liitteinä. Liite 1 käsittelee standardin ESRS E1 datapisteitä ja liite 2 käsittelee ESRS 2 tiedonantovaatimukset MDR-P, MDR-A sekä MDR-T liittyen standardiin ESRS E1.

Taulukko 1. ESRS E1 datapisteiden määrä sekä Musti Groupin raportista löytyneiden datapisteiden määrä.

ESRS E1	Datapisteiden määrä	Raportista löytyneiden datapisteiden määrä	%-osuus	
GOV-3		3	0	0 %
SBM-3		7	0	0 %
IRO-1		16	3	19 %
E1-1		16	4	25 %
E1-2 *		9	7	78 %
E1-3 *		21	9	43 %
E1-4 *		44	11	25 %
E1-5		23	0	0 %
E1-6		39	1	3 %
E1-7		26	0	0 %
E1-8		9	0	0 %
E1-9		44	1	2 %
<b>yhteensä</b>		<b>257</b>	<b>36</b>	<b>14 %</b>
* datapisteisiin laskettu myös ESRS 2 tiedonantovaatimukset MDR-P, MDR-A sekä MDR-T				

## 5.2.2 ESRS S1

Täydentävästä tiedonantovaatimuksesta ESRS 2 kohdasta SBM-3 löytyi raportista monia datapisteitä. Raportissa oli tunnistettu ja esitetty riskejä liittyen omaan työvoimaan, kuten nuorten työntekijöiden kohtelu, suuret työntekijöiden vaihtuvuudet, häirinnät ja syrjinnät sekä tapaturmat. Riskien hallintaan viittavia toimintatapoja oli esitetty, kuten panostaminen työntekijöiden hyvinvointiin ja tyytyväisyyteen. Datapisteen mukaisesti raportissa oli esitetty myös toimintoja, jotka toivat myönteisiä vaikutuksia omaan työvoimaan, kuten laajat koulutusmahdollisuudet ja ”pawternity-vapaan” mahdollisuus. Omasta työvoimasta oli myös löydetty työryhmäksi varastotyöntekijät, jotka olivat alttiimpia tapaturmille työtehtäviensä vuoksi ja esitetty kuinka tämä oli otettu huomioon tarjoamalla ensiapu koulutusta työntekijöille. Ympäristövaikutusten osallisuutta omaan työvoimaan ei ollut käsitelty raportissa. Myöskään pakkotyöstä tai lapsityöstä ei ollut mainintoja raportissa omaan työvoimaan liittyen, mutta Musti Group noudattaa periaatteita, jonka mukaisesti eivät hyväksy minkäänlaista lapsityövoiman käyttöä.

Toimintaperiaatteita koskevasta kohdasta S1-1 löytyi suurimmaksi osaksi melkein kaikki datapisteet raportista. Raportissa oli kerrottu selkeästi, mitä toimintatapoja ja periaatteita Musti Groupin yritys vastuutyö seuraa. Musti Group oli listannut omat toimintaperiaatteet, jotka pohjautuvat UN Global Compactin kymmenen peruseriaatteeseen. Toimittajien toimintaperiaatteet oli myös listattu kuin

myös Amfori BCSI:n toimintaperiaatteet osaksi Musti Groupin toimintaa. Kohdan vaatimuksia on esitelty myös standardin ESRS 2 kohdassa MDR-P, joka käsittelee toimintaperiaatteita. Kaikki datapisteet täyttyivät tässäkin kohdassa, sillä raportissa oli hyvin esitelty käytänteet, kuka niistä oli vastuussa sekä ketä ne koskivat. Raportissa oli myös selvitystä, kuinka ihmisoikeusasioihin puututaan ja ollaan ajan tasalla yrityksessä. Musti Group toteutti tasa-arvo ja yhdenvertaisuusarviointeja sekä sisällytti Musti View- henkilöstökyselyyn yhdenvertaisuus kysymyksiä. Tasapuolisuusindeksi oli raportointivuoden uusi lisäys henkilöstökyselyssä, millä mitataan oikeudenmukaisuutta ja yhdenvertaisuutta yrityksessä.

S1-2 viittaa prosessien raportoimiseen oman työvoiman ja heidän edustajiensa välillä. Aiheesta ei ollut paljoa raportissa kerrottu, joten datapisteille ei löytynyt paljoa viittauksia. Ihmisoikeusasioista löytyivät vaadittavat datapisteet kuin myös, kuinka omaa työvoimaa oli otettu mukaan yrityksen päätöksiin kuuntelemalla heidän mielipiteitään ja kokemuksiaan asioista. Työntekijöiden edustajista ei ollut mainintoja raportissa, kuin ei näin ollen myöskään vuorovaikutuksesta työntekijöiden ja heidän edustajiensa välillä tai yrityksen välillä. Sitoutumisprosesseista ei ollut siis raportissa puhuttu, eikä työntekijöiden tiedonsaannista tai ristiriidoista. S1-3 kohta käsittelee ilmoituskanavien esittelyä sekä prosesseja, joilla kielteisiä vaikutuksia korjataan. Kohdan datapisteistä löytyi ilmoituskanavaa koskevat kohdat. Raportissa oli esitetty whistleblowing-kanava, johon työntekijät voivat ilmoittaa väärinkäytöksistä anonyymina. Kanava vastasi EU:n vaatimuksia liittyen whistleblowing-direktiiviin. Raportista ei tullut kuitenkaan ilmi, kuinka mahdollisia valituksia ja esiin tulleita asioita seurattaisiin ja niiden käsittelymekanismeja. Ei ollut myöskään mainintaa, kuinka varmistettiin, että työntekijät olivat tietoisia kanavasta ja prosesseista.

Toimia, joilla hallitaan vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia käsitellään kohdassa S1-4. Kohdan datapisteihin sisältyy myös standardin ESRS 2 kohdan MDR-A pisteet, jossa käsitellään yleisesti toimia. Avaintoimet ja niiden aikahorisontit oli kuvattu taulukossa, johon oli listattu jokaisen kategorian avaintoimet, tavoitteet ja mittarit. Taloudellisia lukuja toimintasuunnitelmaan liittyen ei löytynyt raportista. Toimista, joilla hallittiin negatiivisia vaikutuksia sekä edistettiin myönteisiä vaikutuksia, oli esitetty raportissa. Myönteisten vaikutusten edistämistä oli

esimerkiksi ”pawternity-vapaan” mahdollisuus, tuen antaminen erilaisille kouluksille sekä Pride-viikkoon osallistuminen. Kielteisten vaikutusten estämiseksi oli kehitetty tasapuolisuusindeksi, henkilöstökysely sekä koulutuksia. Taulukossa, jossa tavoitteet oli ilmaistu, oli esitetty tuloksia, mutta prosesseista ei ollut paljoa informaatiota raportissa. Resursseista, tehokkuuden seurannasta tai suunnitteluprosesseista ei ollut siis selvityksiä raportissa.

S1-5 keskittyy yrityksen tavoitteisiin toimien takana. Kohdan datapisteisiin sisältyy standardin ESRS 2 kohta MDR-T, joka käsittelee tavoitteita ja niiden ominaisuuksia. Datapisteissä käsitellään, ovatko tavoitteet mitattavia, aikaseurannaisia ja ominaisuuksia tavoitteiden määrittämisessä. MDR-T kohdan datapisteet löytyivät aika hyvin raportista muutamia kohtia lukuun ottamatta, jotka käsitelivät ominaisuuksia tavoitteiden asettamisen takana. Kohdan S1-5 datapisteet eivät muuten täyttyneet ollenkaan. Oman työvoiman osuudesta tavoitteiden asettamiseen tai niiden seuraamiseen ei ollut puhuttu raportissa. Oli kerrottu kuitenkin, että työntekijöiden mielipiteet ja näkemykset otettiin huomioon ja sidosryhmät olivat osallistuneet vastuullisuusaiheiden valintaan ja määrittelyyn.

S1-6 käsittelee oman työvoiman työsuhteisten työntekijöiden ominaisuuksia, mistä oli raportoitu todella heikosti. Datapisteet vaatisivat taulukkoja, jotka avaisivat työntekijöiden jakaumia ja numeroita. Raportissa oli ilmoitettuna vain kaikkien työntekijöiden keskiarvo. Työntekijöiden vaihtuvuudesta oli ilmoitettu prosenttiosuudet sekä vertailuarvot edellisiltä vuosilta. Työntekijöiden vaihtuvuuden pitäminen alle 15 prosentissa oli yksi Musti Groupin tavoitteista. Olisi ollut avoimempaa nähdä myös tilastoja ja syitä tavoitteen takana. S1-7 käsittelee muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden ominaisuuksia, minkä datapisteistä ei löytynyt yhtään kohtaa raportista. Raportissa ei ollut avattu työntekijöitä tarkemmalla tasolla ollenkaan, mikä jäi selvästi uupumaan raportista. Esimerkiksi tasapuolisuusindeksin prosentuaalista tulosta olisi voinut avata enemmän ja tarkentaa, mitä asioita indeksissä mitattiin.

S1-8 käsittelee työehtosopimusneuvotteluja ja datapisteiden mukaisesti tiedot tulisi ilmoittaa prosenttiosuuksina ja numeerisissa muodoissa. Aiheesta ei kuitenkaan löytynyt vaadittavassa muodossa tietoa. Raporttiin oli sanallisesti kerrottu,

kuinka työehtosopimusneuvottelut ja järjestäytymiset olivat Musti Groupin tukemia ja kannustamia asioita. Tarkempia erittelyjä, ketkä kuuluivat työehtosopimusten piiriin ja työehtosopimuksista ei ollut avattu tietoja. Näin ollen vaaditut datapisteet eivät löytyneet raportin tietojen perusteella. S1-9 käsittelee työntekijöiden ikäjakaumaa ja henkilöstöä johdossa. Raportista ei löytynyt erittelyjä ikäkauman suhteen, eikä johdon henkilöstön lukumäärää. Selvitys yleisesti Musti Groupin johdosta löytyi sanallisessa muodossa. Hallituksen sukupuolijakauma löytyi myös taulukosta, johon oli ilmoitettu olennaisimmat tavoitteet ja näkökohdat.

S1-10 käsittelee riittävän palkan maksua, mistä ei löytynyt raportista mainintaa. Kohdan datapisteet eivät siis löytynyt raportista. Tiedot olisi tullut ilmoittaa taulukko muodossa. S1-11 käsittelee henkilöstön sosiaaliturvaa, jossa pelkkä maininta riittää kattamaan kohdan datapisteet. Raportista ei kuitenkaan löytynyt mainintaa sosiaaliturvasta, joten vaaditut datapisteet eivät löytyneet raportista. S1-12 kohta käsittelee vammaisten henkilöiden työllistämistä, mistä ei ollut mainintaa raportissa. Kohdan datapisteitä ei siis löytynyt raportista.

S1-13 käsittelee työntekijöille tarjottuja koulutuksia. Datapisteiden mukaan raportista olisi tullut löytyä taulukko, jossa olisi eriteltynä sukupuolijakaumaa, työryhmiä ja koulutukseen käytettyjä tunteja. Kaikki tiedot vaaditaan taulukko muodossa tai numeerisessa muodossa, mitä raportista ei löytynyt. Kehityskeskusteluista ei ollut myöskään raportissa minkäänlaista mainintaa. Raportissa oli kyllä kerrottu kattavasti tarjotuista koulutuksista, ja niiden toteutuksista. Tarkempia tietoja ei ollut kuitenkaan avattu näistä. S1-14 käsittelee työturvallisuutta, ja tapaturmia. Datapisteet vaativat raportoitavan numeraalisessa muodossa tapaturmista ja niiden aiheuttamista komplikaatioista ja kuolemista. Raportissa ei ollut yhtään mainintaa sanallisesti kuin numeraalisestikaan tapaturmista. Sanallisesti oli selitetty hieman työturvallisuutta sekä työterveydenhoitoa.

S1-15 käsittelee perhevapaita, joista raportissa ei ollut mainintaa. Raportissa oli kuitenkin käsitelty Musti Groupin itse laatimaa ”pawternity- vapaata”, jossa työntekijä saa kolmen päivän palkallisen vapaan uuden lemmikkieläimen vuoksi. Raporttiin oli sisällytetty tiedot, kuinka moni vapaata hyödynsi. Tämä ei kuitenkaan täyttänyt datapisteen vaatimia tietoja, sillä vaatimuksilla tarkoitetaan lakisääteisiä

perhevapaita. Kohta S1-16 käsittelee ansiotuloja palkkaerojen kannalta. Datapisteiden mukaisesti raportista olisi tullut löytyä taulukko, missä olisi eroteltu sukupuolen ja maiden mukaan palkkaerot. Raportissa ei ollut kuitenkaan puhuttu palkoista tai eritelty palkkoihin liittyviä asioita millään tavoin. Maininnan tasolla oli, kuinka tasa-arvo- ja yhdenvertaisuusarvioinnissa oli otettu seurantaan samapalkkaisuus. Arvioinnin tuloksia ei ollut kuitenkaan avattu raportissa tarkemmin. Kohta S1-17 käsittelee tapauksia, ihmisoikeusvaikutuksia, ja valituksia. Raportista ei löytynyt kohdan datapisteistä suurinta osaa. Raportissa mainittiin, että whistle blowing-kanavalla ei ollut raportoitu yhtään väärinkäytöstapausta. Datapisteet, missä tarkastellaan valituksia ja tapauksia tarkemmalla tasolla eivät olleet siis olennaisia raportoitavia.

Taulukosta 2 nähdään yhteenvetona, kuinka datapisteet jakautuivat standardin ESRS S1 kohdassa. Huomataan, kuinka jopa kahdeksan kohdan datapisteitä ei löytynyt yhtäkään raportista. Voidaan myös havaita, kuinka rakenne näyttää samankaltaiselta kuin ESRS E1 datapisteissä, missä datapisteet keskittyivät enemmän alkupään tiedonantovaatimuksiin. Tämä johtuu osakseen siitä, että tiedonantovaatimukset, joihin vaikuttaa myös olennaisuusarviointi ovat loppupäässä eli kohdat S1-10 – S1-17. Kokonaisuudessaan standardin ESRS S1 datapisteitä löytyi raportista 27 prosenttia, joka on selkeästi enemmän kuin kohdassa ESRS E1. Voidaan siis todeta, että sosiaaliseen vastuullisuuteen oli paneuduttu enemmän kuin ympäristöön tässä raportissa. Vielä tarkemmat selvitykset jokaisen kohdan datapisteistä ja vaadituista datatyypeistä sekä niiden osuudesta raporttiin löytyvät Excelistä, joka löytyy raportin liitteenä. Liite 3 käsittelee standardin ESRS S1 datapisteitä ja liite 4 käsittelee ESRS 2 tiedonantovaatimukset MDR-P, MDR-A sekä MDR-T liittyen standardiin ESRS S1.

Taulukko 2. ESRS S1 datapisteiden määrä ja Musti Groupin raportista löytyneiden datapisteiden määrä.

ESRS S1	Datapisteiden määrä	Raportista löytyneiden datapisteiden määrä	%-osuus
SBM-3	12	4	33 %
S1-1 *	30	22	73 %
S1-2	15	3	20 %
S1-3	11	2	18 %
S1-4 *	32	14	44 %
S1-5 *	25	9	36 %
S1-6	20	4	20 %
S1-7	9	0	0 %
S1-8	8	0	0 %
S1-9	9	1	11 %
S1-10	4	0	0 %
S1-11	11	0	0 %
S1-12	3	0	0 %
S1-13	7	0	0 %
S1-14	16	2	13 %
S1-15	4	0	0 %
S1-16	8	0	0 %
S1-17	14	3	21 %
<b>yhteensä</b>	<b>238</b>	<b>64</b>	<b>27 %</b>
* datapisteisiin laskettu myös ESRS 2 tiedonantovaatimukset MDR-P, MDR-A sekä MDR-T			

## 6 Pohdinta

Aiheena kestävyysraportointi on mielenkiintoinen ja ajankohtainen. Tämän vuoksi oli motivoivaa ja mielekästä työskennellä aiheen parissa saaden kerryttää tietämystä aiheesta ja uudesta direktiivistä, joka tulee vaikuttamaan lähivuosina yhä useampaan yritykseen. Aiheena kestävyysraportointi on hyvin laaja, kuin myös pelkkä CSRD-direktiivi, jonka vuoksi teoriapohjaa sekä ymmärrystä aiheen parista tuli kerätä paljon. Direktiiviin liittyy paljon erilaisia lakeja ja säädöksiä, joita kaikkia ei tässä opinnäytetyössä käsitelty tarkemmin. Myös ESRS-standardeihin pystyisi perehtymään vielä tarkemmin datapisteiden soveltamisvaatimusten kautta, mitkä eivät olleet olennaisia tämän opinnäytetyön kannalta. Jatkotutkimusaihe-ehdotuksena voisikin paremmin perehtyä soveltamisvaatimuksiin ja tutkia kuinka ne voisivat vaikuttaa datapisteiden vaatimuksiin ja soveltamisiin. Tässä opinnäytetyössä keskityttiin standardien ESRS E1 ja ESRS S1 datapisteisiin, joten toisena jatkotutkimusehdotuksena olisi tutkia myös ESRS 2 datapisteet ja näiden osuus raportissa. Nämä kaikki kolme ovat pakollisia standardeja, joten tämän vuoksi ESRS 2 voisi olla johdonmukaisesti seuraavana tutkimuksen aiheena.

Tutkimuksessa haasteiksi nousivat datapisteiden ymmärtäminen. Datapisteistä muutamat kohdat jäivät kokonaan pois analyysistä tulkinnallisten syiden vuoksi. Olisi vaatinut syvempää perehtymistä datapisteiden soveltamisvaatimuksiin, että olisi ymmärtänyt, mitä kyseisellä vaatimuksella tarkoitetaan tai velvoitetaan raportoimaan. Tässä opinnäytetyössä en kuitenkaan syventynyt soveltamisvaatimuksiin datapisteiden takana.

Työn tavoitteena oli tutkia, kuinka paljon direktiivin tuoma muutos tulee vaikuttamaan jo olevaan raportointiin, ja selvittää millä tavoin. Musti Groupin vastuullisuusraportti oli aika yleislaaja raportti. Se ei täyttänyt vielä läheskään kaikkia vaatimuksia, joita raportilta tullaan vaatimaan seuraavana vuonna. Raportissa oli kuitenkin nähtävissä, kuinka seuraavan vuoden vaatimuksia oli alettu ottamaan huomioon päästölaskentojen aloittamisen sekä sidosryhmien tavoitteiden asettamisen myötä. Yleisesti raportissa oli kerrottu aika pintapuoleisesti asioista. Tämä oli toki odotettavissa, sillä raportissa ei ollut vielä seurattu ESRS standardeja. Työn

tarkoituksena oli löytää eroavaisuudet raportoinnissa Musti Groupin vastuullisuusraportin ja uusien direktiivien väliltä, ja tuottaa niistä yhteenveto. Lopputuloksena työn yhteenvetona muodostui Excel-taulukoita, jotka löytyvät tämän opinäytetyön liitteistä. Excel-taulukot on muokattu Efragin datapiste taulukosta. Excel-taulukoista löytyvät jokainen datapiste tutkittavista standardeista ja merkintä löytyykö vaatimusta Musti Groupin raportista. Taulukkoon on merkattu kirjaimella "X" kohdat, jotka löytyivät raportista ja viivalla kohdat, joita ei löytynyt raportista. Muutamat kohdat on jätetty tyhjäksi, mitkä ovat jääneet pois tutkimuksesta. Vaikka molemmat standardit ovat pakollisia, niin kaikkia datapisteitä ei silti välttämättä tarvitse löytyä raportista, jos ne eivät ole olennaisia toiminnassa. Osa datapisteistä riippuvat siis yrityksen olennaisuusarvioinneista, ja ne ovat datapisteiden Excel-taulukossa ilmoitettuna oranssilla värillä.

Datapisteitä vertaillessa raporttiin huomasin, että raportti jäi aika lyhyeksi monenkin aiheen kohdalla. Raportista jäivät uupumaan kokonaan erilaiset taulukot sekä numeeriset laskelmat, jotka olisivat helposti auttaneet asioiden havainnoinnissa. Nyt aiheiden laajuudet ja vaikutukset jäivät hieman epäselviksi näiden puuttuessa. Etenkin standardi ESRS E1 keskittyy paljonkin kasvihuonekaasupäästöihin, joita standardin datapisteissä vaaditaan monessakin kohtaa, mitä ei löytynyt raportista kuitenkaan juuri ollenkaan. Myös taloudelliset näkökulmat vastuullisuusaiheille jäivät puuttumaan raportista kokonaan. Suunnitelmien ja prosessien kuvaukset aiheiden takaa olivat myös puutteellisia ja riskejä sekä mahdollisuuksia oli sivuttu vain maininnan tasolla. Riskeistä, vaikutuksista ja mahdollisuuksista selkeämpi raportointi olisi auttanut hahmottamaan paremmin raporttia ja datapisteitä. Monesta osa-alueesta oli jonkin verran sivuttu raportissa, mutta syyt sekä seuraussuhteet jäivät uupumaan aiheiden takaa. Monen aiheen kohdalla raportissa oli kyllä jonkinlaista mainintaa aiheesta, mutta ei datapisteiden vaatimia asioita tai oikeassa muodossa, jolloin datapisteiden mukaan aihetta ei ollut sivuttu raportissa lainkaan.

Uusi direktiivi ja standardit tulevat velvoittamaan tarkempaa raportointia melkein jokaisen aiheen kohdalta, mitä raportista löytyi. Näkökulmia osaan aiheiden sivuamiseen joutuu myös muuttamaan kokonaan, jotta tiedot vastaisivat datapisteiden vaatimia asioita. Standardien datapisteet velvoittavat muun muassa paljon aiheiden havainnollistamista taulukoiden sekä numeeristen tietojen avulla, joita

ei vielä raportista löytynyt. Direktiivin tuoma muutos tulee vaikuttamaan itse raportoinnin ulkoasuun ja sisältöön sekä työmäärään. Uusi muutos tulee siis luultavasti kasvattamaan työntunteja raportoinnin ympärillä, kun pitää tehdä laskentoja ja prosesseja, joita ei ole aiemmin raportista löytynyt. Yleisesti myös aiheiden parissa tarkemmat selvitykset nostavat työmäärää. Myös uusi olennaisuusarviointi tulee luultavasti tehdä, sillä tuleva muutos on merkittävä aiempaan raportointiin nähden. Uusia ohjelmistoja saatetaan myös hankkia ja laittaa paljonkin resursseja raportoinnin suunnitteluun ja toteutukseen. Johdon vastuu on suurentunut tämän myötä siis paljonkin, sillä raportit tulevat yhä enemmän vaikuttamaan tulevaisuudessa niin rahoittajiin, sidosryhmiin kuin asiakkaisiin. Raportti voidaan nähdä osana kilpailuetua, johon kannattaa panostaa ja käyttää resursseja sekä aikaa. Yhtiö tulee olemaan itse muutoksen kautta paremmin perillä päästöistään kuin muistakin vastuullisuuteen liittyvistä riskeistä ja mahdollisuuksista, ja pääsevät näin hyödyntämään paremmin näitä tietoja parantaakseen liiketoimintaansa ja vastuullisuutta. Vastuullisuuteen panostaminen voi tuoda uusia asiakkaita sekä yhteistyökumppaneita.

Opinnäytetyön aikana EU julkaisi uuden aloitteen kestävyysraportointiin liittyen nimeltä Omnibus. Aloite laadittiin lieventämään yritysten vastuuta koskien kestävyysraportointia. Ehdotuksessa kevennys vaikuttaisi merkittävästi aikatauluun sekä nykyistä direktiiviä koskeviin yrityksiin. Aikataulu pidentyisi kahdella vuodella koskien yrityksiä, jotka ovat toisena ja kolmantena olleet aikataulun mukaan vuorossa. Myös rajat, jotka määrittävät raportointivelvolliset yritykset vaihtuisivat 250 työntekijän rajasta 1000 työntekijään. Tämä pienentäisi kestävyysraportointivelvollisten yritysten määrää. Suurten yritysten sidosryhmiä velvoittavat säädökset myös kevenisivät ja yleisesti ESRS-standardeja selkeytettäisiin. Tämä tarkoittaisi datapisteiden vähentämistä sekä erityisesti numeeristen tietojen priorisointia. Muita muutoksia tulisi myös koskien muun muassa taksonomian säädöksiä. (KPMG n.d.)

Omnibus-ehdotuksen muutokset eivät suoranaisesti vaikuttaisi Musti Groupin raportointiin, sillä yritys täyttää muutoksen uudet rajat raportoiville yrityksille ja kuuluu ensimmäisten raportoitavien piiriin. Varsinaiseen raportointiin muutos vaikuttaisi jonkin verran, kun ESRS-standardit muuttuisivat. Musti Group on joutunut

jo tulevaan raporttiin omaksumaan ESRS-standardit ja varmasti laittamaan resursseja uusien standardien läpikäymiselle ja raportin kokoamiselle. Yhtäkkäinen muutos voisikin siis tarkoittaa, että jo tehty työ standardien eteen tulisi tehdä uudestaan, jolloin rahaa ja aikaa kuluisi tuplaten aiheeseen. Yritykset, jotka ovat jo panostaneet ja laittaneet resursseja standardien omaksumiseen, voivat nähdä muutoksen huonona asiana. Toki muutosehdotuksen taustalla on antaa helpotusta raportointiin, joten useat yritykset voivat myös kannattaa muutosta, jos eivät ole ehtineet vielä paljoa perehtyä standardeihin tai se olisi vasta edessä. Datapisteiden yksinkertaistamisen näen hyvänä asiana, sillä itsekin datapisteitä tutkiessa tuli muutamia tulkinnanvaraisia kohtia eteen. Datapisteiden olennaisuusarviointista riippuvat kohdat tulisivat muutoksen myötä myös selkeämmiksi, minkä näen positiivisena asiana.

## LÄHTEET

Ecobio Manager. n.d.a. EFRAG ja ESRS – Mikä on Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä? Verkkosivu. Viitattu 12.3.2025. <https://ecobio-manager.com/fi/efrag-ja-esrs-mika-on-euroopan-tilinpaatosraportoinnin-neuvoa-antava-ryhma/>

Ecobio Manager. n.d.b. CSRD Gap-analyysi eli kuiluanalyysi. Verkkosivu. Viitattu 15.2.2025. <https://ecobiomanager.com/fi/csrd-gap-analyysi-eli-kuiluanalyysi/>

Ecobio. n.d. ESRS – Kestävyyssraportointistandardit pähkinänkuoressa. Verkkosivu. Viitattu 18.11.2024. <https://ecobiomanager.com/fi/esrs-kestavyysraportointistandardit-pahkinankuoressa/>

Efrag. 2024a. ESRS implementation guidance documents. Explanatory note. PDF-tiedosto. Viitattu 17.2.2025. <https://www.efrag.org/en/projects/esrs-implementation-guidance-documents>

Efrag. 2024b. ESRS implementation guidance documents. List of Datapoints as an Excel Workbook. Excel-tiedosto. Viitattu 1.2.2025. <https://www.efrag.org/en/projects/esrs-implementation-guidance-documents>

Euroopan parlamentti. 2023. EU:n taksonomia määrittää kriteerit vihreälle rahoitukselle. Verkkosivu. Viitattu 10.10.2024. <https://www.europarl.europa.eu/topics/fi/article/20200604STO80509/eu-n-taksonomia-maarittaa-kriteerit-vihrealle-rahoitukselle>

GRI. n.d. About GRI. Verkkosivu. Viitattu 10.10.2024. <https://www.globalreporting.org/standards/>

Juhila, K. 2021. Laadullisen tutkimuksen ominaispiirteet. Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Verkkosivu. Viitattu 20.1.2025. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/metelmaopetus/kvali/mita-on-laadullinen-tutkimus/laadullisen-tutkimuksen-ominaispiirteet/>

KPMG. n.d. Euroopan komission Omnibus-ehdotus. Verkkosivu. Viitattu 7.3.2025. <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2025/03/euroopan-komission-omnibus-ehdotus.html>

Kurittu, K. & Rankinen, L. 2023. Menesty Kestävästi. Vastuullisuus johdon ja hallituksen agendalla. E-kirja. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 8.10.2024.

Liljeström, M. 2023. ESRS pähkinänkuoressa. EcoOnline. Verkkosivu. Viitattu 14.10.2024. <https://www.ecoonline.com/fi/blogi/esrs-pahkinankuoressa>

Lindman, J. 2024. Kestävyyssraportointi on jo täällä - oletko valmis? Suomen tilintarkastajat. Verkkosivu. Viitattu 24.10.2024. <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/kestavyysraportointitarkastajien-rekisterointi-alkaa/>

Lintunen, A. 2025. CSRD:n mukainen kestävyysraportointi vaatii lukuisia alaprojekteja. Rantalainen. Verkkosivu. Viitattu 15.2.2025. <https://www.rantalainen.fi/julkaisut/artikkelit/csrdn-mukainen-kestavyysraportointi-vaatii-lukuisia-ala-projekteja/>

Musti Group. 2023. Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista. PDF-tiedosto. Viitattu 6.1.2025. <https://www.mustigroup.com/wp-content/uploads/2023/12/Musti-Group-Selvitys-muista-kuin-taloudellisesta-tiedoista-2023.pdf>

Musti Group. n.d. Tietoa meistä. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2025. <https://www.mustigroup.com/fi/tietoa-meista/>

Niskala, M. & Palmuaro, S. 2023. Uudet kestävyysraportointivaatimukset. Mitä ne tarkoittavat käytännössä? E-kirja. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 10.10.2024.

Peill, E. 2023. ESRS 2 – yleiset tiedot. ESG-palvelu. Verkkosivu. Viitattu 30.10.2024. <https://esgpalvelu.fi/esrs-2-yleiset-tiedot-1/>

Ramboll. n.d. EU-taksonomia on täällä. Verkkosivu. Viitattu 18.11.2024. <https://c.ramboll.com/fi/eu-taksonomia>

Silvola, H. 2024. Taksonomiakelpoisuus ja taksonomiamukaisuus. ESG-palvelu. Verkkosivu. Viitattu 18.11.2024. <https://esgpalvelu.fi/taksonomiakelpoisuus-ja-taksonomiamukaisuus/>

Silvola, H., Peill, E., Aspholm, I. & Kisanlahti, T. 2024. ESG ja kestävyysraportointi. Yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus. E-Kirja. Uud.painos. Helsinki: ST-Akatemia. Viitattu 2.10.2024.

Taloushallintoliitto. n.d. Mitkä yritykset ovat velvollisia raportoimaan kestävydestään? Verkkosivu. Viitattu 22.3.2025. <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/yritysvastuu-ja-kestavyysraportointi/mita-yrityksia-kestavyysraportointi-koskee/>

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. E-kirja. Uud.painos. Helsinki: Tammi. Viitattu 24.3.2025.

Työ- ja elinkeinoministeriö. n.d. Vastuullisuusraportointi. Verkkosivu. Viitattu 1.10.2024. <https://tem.fi/vastuullisuusraportointi>

Virtanen, P. 2023. Vastuullisuusraportointi muuttuu pakolliseksi. Greenstep. Verkkosivu. Viitattu 8.10.2024. <https://greenstep.fi/artikkelit/vastuullisuusraportointi-muuttuu-pakolliseksi--mita-uudesta-csrd-saadoksesta-tulisi-tietaa>

## LIITTEET

## Liite 1. Datapiste Excel ESRS E1

1 (6)

ESRS	DR	Paragraph	Related AR	Name	Data Type	Musti Group's report
E1	E1.GOV-3	13		Disclosure of how climate-related considerations are factored into remuneration of members of administrative, management and supervisory bodies	narrative	-
E1	E1.GOV-3	13		Percentage of remuneration recognised that is linked to climate related considerations	percent	-
E1	E1.GOV-3	13		Explanation of climate-related considerations that are factored into remuneration of members of administrative, management and supervisory bodies	narrative	-
E1	E1-1	14	AR 1	Disclosure of transition plan for climate change mitigation	narrative	-
E1	E1-1	16a	AR 2	Explanation of how targets are compatible with limiting of global warming to one and half degrees Celsius in line with Paris Agreement	narrative	-
E1	E1-1	16b		Disclosure of decarbonisation levers and key action	narrative	X
E1	E1-1	16c		Disclosure of significant operational expenditures (Opex) and (or) capital expenditures (Capex) required for implementation of action plan	narrative	X
E1	E1-1	16c		Financial resources allocated to action plan (OpEx)	monetary	X
E1	E1-1	16c		Financial resources allocated to action plan (CapEx)	monetary	X
E1	E1-1	16d	AR 3	Explanation of potential locked-in GHG emissions from key assets and products and of how locked-in GHG emissions may jeopardise achievement of GHG emission reduction targets and drive transition risk	narrative	-
E1	E1-1	16e	AR 4	Explanation of any objective or plans (CapEx, CapEx plans, OpEx) for aligning economic activities (revenues, CapEx, OpEx) with criteria established in Commission Delegated Regulation 2021/2139	narrative	?
E1	E1-1	16f	AR 5	Significant CapEx for coal-related economic activities	monetary	-
E1	E1-1	16f	AR 5	Significant CapEx for oil-related economic activities	monetary	-
E1	E1-1	16f	AR 5	Significant CapEx for gas-related economic activities	monetary	-
E1	E1-1	16g		Undertaking is excluded from EU Paris-aligned Benchmarks	semi-narrative	?
E1	E1-1	16h		Explanation of how transition plan is embedded in and aligned with overall business strategy and financial planning	narrative	-
E1	E1-1	16i		Transition plan is approved by administrative, management and supervisory bodies	semi-narrative	-
E1	E1-1	16j		Explanation of progress in implementing transition plan	narrative	-
E1	E1-1	17		Date of adoption of transition plan for undertakings not having adopted transition plan yet	gYear	-
E1	E1.SBM-3	18		Type of climate-related risk	semi-narrative	?
E1	E1.SBM-3	19a	AR 6	Description of scope of resilience analysis	narrative	-
E1	E1.SBM-3	19b	AR 7a	Disclosure of how resilience analysis has been conducted	narrative	-
E1	E1.SBM-3	19b	AR 7a	Date of resilience analysis	date	-
E1	E1.SBM-3	AR 7b		Time horizons applied for resilience analysis	semi-narrative	-
E1	E1.SBM-3	19c	AR 8a	Description of results of resilience analysis	narrative	-
E1	E1.SBM-3	AR 8b		Description of ability to adjust or adapt strategy and business model to climate change	narrative	-
E1	E1.IRO-1	20a, AR 9	AR 10	Description of process in relation to impacts on climate change	narrative	-
E1	E1.IRO-1	20b	AR 13-AR 14	Description of process in relation to climate-related physical risks in own operations and along value chain	narrative	X
E1	E1.IRO-1	AR 11a	AR 13-AR 14	Climate-related hazards have been identified over short-, medium- and long-term time horizons	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 11a	AR 13-AR 14	Undertaking has screened whether assets and business activities may be exposed to climate-related hazards	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 11b	AR 13-AR 14	Short-, medium- and long-term time horizons have been defined	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 11c	AR 13-AR 14	Extent to which assets and business activities may be exposed and are sensitive to identified climate-related hazards has been assessed	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 11d	AR 13-AR 14	Identification of climate-related hazards and assessment of exposure and sensitivity are informed by high emissions climate scenarios	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	21	AR 13-AR 14	Explanation of how climate-related scenario analysis has been used to inform identification and assessment of physical risks over short, medium and long-term	narrative	-
E1	E1.IRO-1	20c	AR 13-AR 14	Description of process in relation to climate-related transition risks and opportunities in own operations and along value chain	narrative	X

(jatkuu)

E1	E1.IRO-1	AR 12a	AR 13-AR 14	Transition events have been identified over short-, medium- and long-term time horizons	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 12a	AR 13-AR 14	Undertaking has screened whether assets and business activities may be exposed to transition events	semi-narrative	X
E1	E1.IRO-1	AR 12b	AR 13-AR 14	Extent to which assets and business activities may be exposed and are sensitive to identified transition events has been assessed	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 12c	AR 13-AR 14	Identification of transition events and assessment of exposure has been informed by climate-related scenario analysis	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 12d	AR 13-AR 14	Assets and business activities that are incompatible with or need significant efforts to be compatible with transition to climate-neutral economy have been identified	semi-narrative	-
E1	E1.IRO-1	21	AR 13-AR 14	Explanation of how climate-related scenario analysis has been used to inform identification and assessment of transition risks and opportunities over short, medium and long-term	narrative	-
E1	E1.IRO-1	AR 15	AR 13-AR 14	Explanation of how climate scenarios used are compatible with critical climate-related assumptions made in financial statements	narrative	-
E1	E1-2	24		Policies in place to manage its material impacts, risks and opportunities related to climate change mitigation and adaptation [see ESRS 2 MDR-P]	MDR-P	
E1	E1-2	25	AR 16-AR18	Sustainability matters addressed by policy for climate change	semi-narrative	X
ESRS 2		62		Disclosures to be reported in case the undertaking has not adopted policies		-
E1	E1-3	28		Actions and Resources related to climate change mitigation and adaptation [see ESRS 2 MDR-A]	MDR-A	
E1	E1-3	29a		Decarbonisation lever type	semi-narrative	X
E1	E1-3	AR19d		Adaptation solution type	semi-narrative	X
E1	E1-3	29b		Achieved GHG emission reductions	ghgEmissions	-
E1	E1-3	29b		Expected GHG emission reductions	ghgEmissions	-
E1	E1-3	AR21		Explanation of extent to which ability to implement action depends on availability and allocation of resources	narrative	-
E1	E1-3	29ci	AR 20	Explanation of relationship of significant CapEx and OpEx required to implement actions taken or planned to relevant line items or notes in financial statements	narrative	X
E1	E1-3	29cii, 16c	AR 20	Explanation of relationship of significant CapEx and OpEx required to implement actions taken or planned to key performance indicators required under Commission Delegated Regulation (EU) 2021/2178	narrative	?
E1	E1-3	29ciii, 16c	AR 20	Explanation of relationship of significant CapEx and OpEx required to implement actions taken or planned to CapEx plan required by Commission Delegated Regulation (EU) 2021/2178	narrative	?
E1	E1-3	AR22		Explanation of any potential differences between significant OpEx and CapEx disclosed under ESRS E1 and key performance indicators disclosed under Commission Delegated Regulation (EU) 2021/2178	narrative	?
ESRS 2		62		Disclosure to be reported if the undertaking has not adopted actions		-
E1	E1-4	32		Tracking effectiveness of policies and actions through targets [see ESRS 2 MDR-T]	MDR-T	
E1	E1-4	33		Disclosure of how GHG emissions reduction targets and (or) any other targets have been set to manage material climate-related impacts, risks and opportunities	narrative	X
E1	E1-4	34a + 34 b	AR 23-AR 24	Tables: Multiple Dimensions (baseline year and targets; GHG Types, Scope 3 Categories, Decarbonisation levers, entity-specific denominators for intensity value)	Table	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Absolute value of total Greenhouse gas emissions reduction	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Percentage of total Greenhouse gas emissions reduction (as of emissions of base year)	Table/percent	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Intensity value of total Greenhouse gas emissions reduction	Table/decimal	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Absolute value of Scope 1 Greenhouse gas emissions reduction	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Percentage of Scope 1 Greenhouse gas emissions reduction (as of emissions of base year)	Table/percent	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Intensity value of Scope 1 Greenhouse gas emissions reduction	Table/decimal	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Absolute value of location-based Scope 2 Greenhouse gas emissions reduction	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Percentage of location-based Scope 2 Greenhouse gas emissions reduction (as of emissions of base year)	Table/percent	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Intensity value of location-based Scope 2 Greenhouse gas emissions reduction	Table/decimal	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Absolute value of market-based Scope 2 Greenhouse gas emissions reduction	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Percentage of market-based Scope 2 Greenhouse gas emissions reduction (as of emissions of base year)	Table/percent	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Intensity value of market-based Scope 2 Greenhouse gas emissions reduction	Table/decimal	-

## 3 (6)

E1	E1-4	34a + 34 b		Absolute value of Scope 3 Greenhouse gas emissions reduction	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Percentage of Scope 3 Greenhouse gas emissions reduction (as of emissions of base year)	Table/percent	-
E1	E1-4	34a + 34 b		Intensity value of Scope 3 Greenhouse gas emissions reduction	Table/decimal	-
E1	E1-4	34b		Explanation of how consistency of GHG emission reduction targets with GHG inventory boundaries has been ensured	narrative	-
E1	E1-4	34c		Disclosure of past progress made in meeting target before current base year	narrative	X
E1	E1-4	AR 25 a		Description of how it has been ensured that baseline value is representative in terms of activities covered and influences from external factors	narrative	-
E1	E1-4	AR 25 b		Description of how new baseline value affects new target, its achievement and presentation of progress over time	narrative	-
E1	E1-4	34e, 16a	AR 26	GHG emission reduction target is science based and compatible with limiting global warming to one and half degrees Celsius	semi-narrative	-
E1	E1-4	34f, 16b	AR 30	Description of expected decarbonisation levers and their overall quantitative contributions to achieve GHG emission reduction target	narrative	-
E1	E1-4	AR 30c		Diverse range of climate scenarios have been considered to detect relevant environmental, societal, technology, market and policy-related developments and determine decarbonisation levers	narrative	-
ESRS 2	E1-4	81		Disclosure to be reported if the undertaking has not set any measurable outcome-oriented targets		-
E1	E1-5	37	AR 35	Total energy consumption related to own operations	energy	-
E1	E1-5	37a	AR 33	Total energy consumption from fossil sources	energy	-
E1	E1-5	37b		Total energy consumption from nuclear sources	energy	-
E1	E1-5	AR 34		Percentage of energy consumption from nuclear sources in total energy consumption	percent	-
E1	E1-5	37c		Total energy consumption from renewable sources	energy	-
E1	E1-5	37ci		Fuel consumption from renewable sources	energy	-
E1	E1-5	37cii		Consumption of purchased or acquired electricity, heat, steam, and cooling from renewable sources	energy	-
E1	E1-5	37ciii		Consumption of self-generated non-fuel renewable energy	energy	-
E1	E1-5	AR 34		Percentage of renewable sources in total energy consumption	percent	-
E1	E1-5	38a	AR 33	Fuel consumption from coal and coal products	energy	-
E1	E1-5	38b	AR 33	Fuel consumption from crude oil and petroleum products	energy	-
E1	E1-5	38c	AR 33	Fuel consumption from natural gas	energy	-
E1	E1-5	38d	AR 33	Fuel consumption from other fossil sources	energy	-
E1	E1-5	38e	AR 33	Consumption of purchased or acquired electricity, heat, steam, or cooling from fossil sources	energy	-
E1	E1-5	AR 34		Percentage of fossil sources in total energy consumption	percent	-
E1	E1-5	39		Non-renewable energy production	energy	-
E1	E1-5	39		Renewable energy production	energy	-
E1	E1-5	40	AR 36	Energy intensity from activities in high climate impact sectors (total energy consumption per net revenue)	percent	-
E1	E1-5	41		Total energy consumption from activities in high climate impact sectors	energy	-
E1	E1-5	42		High climate impact sectors used to determine energy intensity	semi-narrative	-
E1	E1-5	43	AR 38	Disclosure of reconciliation to relevant line item or notes in financial statements of net revenue from activities in high climate impact sectors	narrative	-
E1	E1-5	AR 38b		Net revenue from activities in high climate impact sectors	monetary	-
E1	E1-5	AR 38b		Net revenue from activities other than in high climate impact sectors	monetary	-
E1	E1-6	44	AR 39	Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions - GHG emissions per scope [table]	Table	-
E1	E1-6	50		Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions - financial and operational control [table]	Table	-
E1	E1-6	AR 41		GHG emissions - by country, operating segments, economic activity, subsidiary, GHG category or source type	Table	-

4 (6)

E1	E1-6	AR 46 d		Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions - Scope 3 GHG emissions (GHG Protocol) [table]	Table	-
E1	E1-6	AR 50		Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions - Scope 3 GHG emissions (ISO 14064-1) [table]	Table	-
E1	E1-6	AR 52		Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions - total GHG emissions - value chain [table]	Table	-
E1	E1-6	48 a	AR 43	Gross Scope 1 greenhouse gas emissions	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	48 b	AR 44	Percentage of Scope 1 GHG emissions from regulated emission trading schemes	Table/Percent	-
E1	E1-6	49 a	AR 45	Gross location-based Scope 2 greenhouse gas emissions	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	49 b	AR 45	Gross market-based Scope 2 greenhouse gas emissions	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	51	AR 46	Gross Scope 3 greenhouse gas emissions	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	44+52	AR 47	Total GHG emissions	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	44+52a	AR 47	Total GHG emissions location based	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	44+52b	AR 47	Total GHG emissionsmarket based	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	52 a)	AR 47	Scope 2 location-based	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	52 b)	AR 47	Scope 2 market-based	Table/GhgEmissions	-
E1	E1-6	47		Disclosure of significant changes in definition of what constitutes reporting undertaking and its value chain and explanation of their effect on year-to-year comparability of reported GHG emissions	narrative	-
E1	E1-6	AR 39b		Disclosure of methodologies, significant assumptions and emissions factors used to calculate or measure GHG emissions	narrative	-
E1	E1-6	AR 42c		Disclosure of the effects of significant events and changes in circumstances (relevant to its GHG emissions) that occur between the reporting dates of the entities in its value chain and the date of the undertaking's	narrative	-
E1	E1-6	AR 43c		biogenic emissions of CO2 from the combustion or bio-degradation of biomassnot included in Scope 1 GHG emissions	ghgEmissions	-
E1	E1-6	AR 45d		Percentage of contractual instruments, Scope 2 GHG emissions	percent	-
E1	E1-6	AR 45d		Disclosure of types of contractual instruments, Scope 2 GHG emissions	percent	-
E1	E1-6	AR 45d		Percentage of market-based Scope 2 GHG emissions linked to purchased electricity bundled with instruments	percent	-
E1	E1-6	AR 45d		Percentage of contractual instruments used for sale and purchase of energy bundled with attributes about energy generation in relation to Scope 2 GHG emissions	percent	-
E1	E1-6	AR 45d		Percentage of contractual instruments used for sale and purchase of unbundled energy attribute claims in relation to Scope 2 GHG emissions	percent	-
E1	E1-6	AR 45d		Disclosure of types of contractual instruments used for sale and purchase of energy bundled with attributes about energy generation or for unbundled energy attribute claims	narrative	?
E1	E1-6	AR 45e		Biogenic emissions of CO2 from combustion or bio-degradation of biomass not included in Scope 2 GHG emissions	ghgEmissions	-
E1	E1-6	AR 46g		Percentage of GHG Scope 3 calculated using primary data	Percent	-
E1	E1-6	AR 46i		Disclosure of why Scope 3 GHG emissions category has been excluded	narrative	-
E1	E1-6	AR 46i		List of Scope 3 GHG emissions categories included in inventory	semi-narrative	-
E1	E1-6	AR 46j		Biogenic emissions of CO2 from combustion or bio-degradation of biomass that occur in value chain not included in Scope 3 GHG emissions	ghgEmissions	-
E1	E1-6	AR 46h		Disclosure of reporting boundaries considered and calculation methods for estimating Scope 3 GHG emissions	narrative	-
E1	E1-6	53	AR 53	GHG emissions intensity, location-based (total GHG emissions per net revenue)	intensity	-
E1	E1-6	53	AR 53	GHG emissions intensity, market-based (total GHG emissions per net revenue)	intensity	-
E1	E1-6	55		Disclosure of reconciliation to financial statements of net revenue used for calculation of GHG emissions intensity	narrative	-
E1	E1-6	55		Disclosure of reconciliation to relevant line item or notes in financial statements of net revenue amounts	narrative	-
E1	E1-6	AR 55		Net revenue	monetary	X
E1	E1-6	AR 55		Net revenue used to calculate GHG intensity	monetary	-
E1	E1-6	AR 55		Net revenue other than used to calculate GHG intensity	monetary	-

5 (6)

E1	E1-7	56a	AR 56 - AR 57	Disclosure of GHG removals and storage resulting from projects developed in own operations or contributed to in upstream and downstream value chain	narrative	-
E1	E1-7	56b	AR 56	Disclosure of GHG emission reductions or removals from climate change mitigation projects outside value chain financed or to be financed through any purchase of carbon credits	narrative	-
E1	E1-7	58	AR 56	Removals and carbon credits are used	semi-narrative	-
E1	E1-7	58a		<b>GHG Removals and storage Activity by undertaking scope and by removal and storage activity</b>	<b>TABLE</b>	-
E1	E1-7	58a		Total GHG removals and storage	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-7	AR 58f		GHG emissions associated with removal activity	Table/ghgEmissions	-
E1	E1-7	58b		Disclosure of calculation assumptions, methodologies and frameworks applied (GHG removals and storage)	narrative	-
E1	E1-7	AR 58e		Removal activity has been converted into carbon credits and sold on to other parties on voluntary market	semi-narrative	-
E1	E1-7	59a		Total amount of carbon credits outside value chain that are verified against recognised quality standards and cancelled	ghgEmissions	-
E1	E1-7	59b		Total amount of carbon credits outside value chain planned to be cancelled in future	ghgEmissions	-
E1	E1-7	AR 60		Reversals	ghgEmissions	-
E1	E1-7	AR 61		Disclosure of extent of use and quality criteria used for carbon credits	narrative	-
E1	E1-7	AR 62a		Percentage of reduction projects	percent	-
E1	E1-7	AR 62a		Percentage of removal projects	percent	-
E1	E1-7	AR 62b		Type of carbon credits from removal projects	semi-narrative	-
E1	E1-7	AR 62c		Percentage for recognised quality standard	percent	-
E1	E1-7	AR 62d		Percentage issued from projects in European Union	percent	-
E1	E1-7	AR 62e		Percentage that qualifies as corresponding adjustment	percent	-
E1	E1-7	AR 64		Date when carbon credits outside value chain are planned to be cancelled	date	-
E1	E1-7	60		Explanation of scope, methodologies and frameworks applied and how residual GHG emissions are intended to be neutralised	narrative	-
E1	E1-7	61		Public claims of GHG neutrality that involve use of carbon credits have been made	semi-narrative	-
E1	E1-7	61a		Public claims of GHG neutrality that involve use of carbon credits are accompanied by GHG emission reduction targets	semi-narrative	-
E1	E1-7	61b		Claims of GHG neutrality and reliance on carbon credits neither impede nor reduce achievement of GHG emission reduction targets or net zero target	semi-narrative	-
E1	E1-7	61 a, b		Explanation of how public claims of GHG neutrality that involve use of carbon credits are accompanied by GHG emission reduction targets and how claims of GHG neutrality and reliance on carbon credits neither im	narrative	-
E1	E1-7	61c		Explanation of credibility and integrity of carbon credits used	narrative	-
E1	E1-7	AR 62		Percentage for recognised quality standards	percent	-
E1	E1-8	63 a		<b>Carbon pricing scheme by type</b>	<b>Table</b>	-
E1	E1-8	63 a		Type of internal carbon pricing scheme	Table/Narrative	-
E1	E1-8	63b		Description of specific scope of application of carbon pricing scheme	Table/Narrative	-
E1	E1-8	63c		Carbon price applied for each metric tonne of greenhouse gas emission	Table/monetary	-
E1	E1-8	63c		Description of critical assumptions made to determine carbon price applied	Table/Narrative	-
E1	E1-8	63d		Percentage of gross Scope 1 greenhouse gas emissions covered by internal carbon pricing scheme	Table/percent	-
E1	E1-8	63d		Percentage of gross Scope 2 greenhouse gas emissions covered by internal carbon pricing scheme	Table/percent	-
E1	E1-8	63d		Percentage of gross Scope 3 greenhouse gas emissions covered by internal carbon pricing scheme	Table/percent	-
E1	E1-8	AR 65		Disclosure of how carbon price used in internal carbon pricing scheme is consistent with carbon price used in financial statements	Table/Narrative	-
E1	E1-9	66a	AR 70	Assets at material physical risk before considering climate change adaptation actions	monetary	-
E1	E1-9	66a	AR 70	Assets at acute material physical risk before considering climate change adaptation actions	monetary	-

## 6 (6)

E1	E1-9	66a	AR 70	Assets at chronic material physical risk before considering climate change adaptation actions	monetary	-
E1	E1-9	66a	AR 70	Percentage of assets at material physical risk before considering climate change adaptation actions	percent	-
E1	E1-9	66a	AR 70	Disclosure of location of significant assets at material physical risk	narrative	-
E1	E1-9	AR 70 c i)		Disclosure of location of its significant assets at material physical risk (disaggregated by NUTS codes)	Table/narrative	-
E1	E1-9	66b		Percentage of assets at material physical risk addressed by climate change adaptation actions	percent	-
E1	E1-9	66d	AR 71	Net revenue from business activities at material physical risk	monetary	-
E1	E1-9	66d	AR 71	Percentage of net revenue from business activities at material physical risk	percent	-
E1	E1-9	AR 69a		Disclosure of how anticipated financial effects for assets and business activities at material physical risk have been assessed	narrative	-
E1	E1-9	AR 69b		Disclosure of how assessment of assets and business activities considered to be at material physical risk relies on or is part of process to determine material physical risk and to determine climate scenarios	narrative	-
E1	E1-9	AR 71b		Disclosure of risk factors for net revenue from business activities at material physical risk	narrative	-
E1	E1-9	AR 71b		Disclosure of magnitude of anticipated financial effects in terms of margin erosion for business activities at material physical risk	narrative	-
E1	E1-9	67a		Assets at material transition risk before considering climate mitigation actions	monetary	-
E1	E1-9	67a		Percentage of assets at material transition risk before considering climate mitigation actions	percent	-
E1	E1-9	67b		Percentage of assets at material transition risk addressed by climate change mitigation actions	percent	-
E1	E1-9	67c		Total carrying amount of real estate assets by energy efficiency classes	Table/monetary	-
E1	E1-9	AR 72a, AR		Disclosure of how potential effects on future financial performance and position for assets and business activities at material transition risk have been assessed	narrative	X
E1	E1-9	AR 72b		Disclosure of how assessment of assets and business activities considered to be at material transition risk relies on or is part of process to determine material transition risks and to determine scenarios	narrative	-
E1	E1-9	AR 73a		Estimated amount of potentially stranded assets	monetary	-
E1	E1-9	AR 73a		Percentage of estimated share of potentially stranded assets of total assets at material transition risk	percent	-
E1	E1-9	AR 73b		Total carrying amount of real estate assets for which energy consumption is based on internal estimates	monetary	-
E1	E1-9	67d		Liabilities from material transition risks that may have to be recognised in financial statements	monetary	-
E1	E1-9	AR 74c		Number of Scope 1 GHG emission allowances within regulated emission trading schemes	integer	-
E1	E1-9	AR 74c		Number of emission allowances stored (from previous allowances) at beginning of reporting period	integer	-
E1	E1-9	AR 74d		Potential future liabilities, based on existing contractual agreements, associated with carbon credits planned to be cancelled in near future	monetary	-
E1	E1-9	AR 74e		Monetised gross Scope 1 and 2 GHG emissions	monetary	-
E1	E1-9	AR 74e		Monetised total GHG emissions	monetary	-
E1	E1-9	67e		Net revenue from business activities at material transition risk	monetary	-
E1	E1-9	67e		Net revenue from customers operating in coal-related activities	monetary	-
E1	E1-9	67e		Net revenue from customers operating in oil-related activities	monetary	-
E1	E1-9	67e		Net revenue from customers operating in gas-related activities	monetary	-
E1	E1-9	67e		Percentage of net revenue from customers operating in coal-related activities	percent	-
E1	E1-9	67e		Percentage of net revenue from customers operating in oil-related activities	percent	-
E1	E1-9	67e		Percentage of net revenue from customers operating in gas-related activities	percent	-
E1	E1-9	AR 76,		Percentage of net revenue from business activities at material transition risk	Table/percent	-
E1	E1-9	AR 76b		Disclosure of risk factors for net revenue from business activities at material transition risk	narrative	-
E1	E1-9	AR 76b		Disclosure of anticipated financial effects in terms of margin erosion for business activities at material transition risk	narrative/monetary	-
E1	E1-9	68a		Disclosure of reconciliations with financial statements of significant amounts of assets and net revenue at material physical risk	narrative	-
E1	E1-9	68b		Disclosure of reconciliations with financial statements of significant amounts of assets, liabilities and net revenue at material transition risk	narrative	-
E1	E1-9	69a	AR 80	Expected cost savings from climate change mitigation actions	monetary	-
E1	E1-9	69a	AR 80	Expected cost savings from climate change adaptation actions	monetary	-
E1	E1-9	69b	AR 81	Potential market size of low-carbon products and services or adaptation solutions to which undertaking has or may have access	monetary	-
E1	E1-9	69b	AR 81	Expected changes to net revenue from low-carbon products and services or adaptation solutions to which undertaking has or may have access	monetary	-

(Efrag 2024b.)

## Liite 2. ESRS 2 MDR Excel (ESRS E1)

1 (2)

ESRS	DR	Paragraph	Related AR	Name	Data Type	Musti Group's report
ESRS 2	MDR-P	65 a		Description of key contents of policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 b		Description of scope of policy or of its exclusions	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 c		Description of most senior level in organisation that is accountable for implementation of policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 d		Disclosure of third-party standards or initiatives that are respected through implementation of policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 e		Description of consideration given to interests of key stakeholders in setting policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 f		Explanation of how policy is made available to potentially affected stakeholders and stakeholders who need to help implement it	narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 a	AR 22	Disclosure of key action	narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 b		Description of scope of key action	narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 c		Time horizon under which key action is to be completed	semi-narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 d		Description of key action taken, and its results, to provide for and cooperate in or support provision of remedy for those harmed by actual material impacts	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	68 e		Disclosure of quantitative and qualitative information regarding progress of actions or action plans disclosed in prior periods	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	69 a	AR 23	Disclosure of the type of current and future financial and other resources allocated to the action plan	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	69 b		Current financial resources allocated to action plan (Capex)	Monetary	X
ESRS 2	MDR-A	69 b		Current financial resources allocated to action plan (Opex)	Monetary	X
ESRS 2	MDR-A	69 c		Future financial resources allocated to action plan (Capex)	Monetary	-
ESRS 2	MDR-A	69 c		Future financial resources allocated to action plan (Opex)	Monetary	-
ESRS 2	MDR-M	75		Description of metric used to evaluate performance and effectiveness, in relation to material impact, risk or opportunity	narrative	
ESRS 2	MDR-M	77 a		Disclosure of methodologies and significant assumptions behind metric	narrative	
ESRS 2	MDR-M	77 b		Type of external body other than assurance provider that provides validation	narrative	
ESRS 2	MDR-T	80 a	AR 24 - AR 26	Relationship with policy objectives	Decimal	-
ESRS 2	MDR-T	80 b	AR 24 - AR 26	Measurable target	Decimal/Percent/narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 b	AR 24 - AR 26	Nature of target	semi-narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 c	AR 24 - AR 26	Description of scope of target	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 d	AR 24 - AR 26	Baseline value	Integer	X
ESRS 2	MDR-T	80 d	AR 24 - AR 26	Baseline year	Integer	X
ESRS 2	MDR-T	80 e	AR 24 - AR 26	Period to which target applies	semi-narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 e	AR 24 - AR 26	Indication of milestones or interim targets	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 f	AR 24 - AR 26	Description of methodologies and significant assumptions used to define target	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 g	AR 24 - AR 26	Target related to environmental matters is based on conclusive scientific evidence	semi-narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 h	AR 24 - AR 26	Disclosure of how stakeholders have been involved in target setting	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 i	AR 24 - AR 26	Description of any changes in target and corresponding metrics or underlying measurement methodologies, significant assumptions, limitations, sources and adopted processes	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 j	AR 24 - AR 26	Description of performance against disclosed target	narrative	-

(jatkuu)

2 (2)

Disclosures to be reported in case the undertaking has not adopted policies and/or actions or set any measurable outcome-oriented targets [see chapter 4.2 MDR - ESRS 2]						
ESRS 2	MDR-P	62		Disclosure of reasons for not having adopted policies	narrative	-
ESRS 2	MDR-P	62		Disclosure of timeframe in which the undertakings aims to adopt policies	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	62		Disclosure of reasons for not having adopted actions	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	62		Disclosure of timeframe in which the undertakings aims to adopt actions	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	81 a		Disclosure of timeframe for setting of measurable outcome-oriented targets	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	81 a		Description of reasons why there are no plans to set measurable outcome-oriented targets	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b		Effectiveness of policies and actions is tracked in relation to material sustainability-related impact, risk and opportunity	semi-narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b i		Description of processes through which effectiveness of policies and actions is tracked in relation to material sustainability-related impact, risk and opportunity	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b ii		Description of defined level of ambition to be achieved and of any qualitative or quantitative indicators used to evaluate progress	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b ii 80 d		Base year from which progress is measured	GYear	X

(Efrag 2024b.)

## Liite 3. Datapiste Excel ESRS S1

1 (6)

ESRS	DR	Paragraph	Related AR	Name	Data Type	Musti Group's report
S1	SBM-3	14	AR 6-	All people in its own workforce who can be materially impacted by undertaking are included in scope of disclosure under ESRS 2	semi-narrative	?
S1	SBM-3	14 a		Description of types of employees and non-employees in its own workforce subject to material impacts	narrative	-
S1	SBM-3	14 b		Material negative impacts occurrence (own workforce)	semi-narrative	X
S1	SBM-3	14 c		Description of activities that result in positive impacts and types of employees and non-employees in its own workforce that are positively affected or could be positively affected	narrative	X
S1	SBM-3	14 d		Description of material risks and opportunities arising from impacts and dependencies on own workforce	narrative	X
S1	SBM-3	14 e		Description of material impacts on workers that may arise from transition plans for reducing negative impacts on environment and achieving greener and climate-neutral operations	narrative	-
S1	SBM-3	14 f (i)		Information about type of operations at significant risk of incidents of forced labour or compulsory labour	narrative	-
S1	SBM-3	14 f (ii)		Information about countries or geographic areas with operations considered at significant risk of incidents of forced labour or compulsory labour	narrative	-
S1	SBM-3	14 g (i)		Information about type of operations at significant risk of incidents of child labour	narrative	-
S1	SBM-3	14 g (ii)		Information about countries or geographic areas with operations considered at significant risk of incidents of child labour	narrative	-
S1	SBM-3	15	AR 8	Disclosure of how understanding of people in its own workforce / value chain workers with particular characteristics, working in particular contexts, or undertaking particular activities may be at greater risk of harm has been	narrative	X
S1	SBM-3	16	AR 9	Disclosure of which of material risks and opportunities arising from impacts and dependencies on people in its own workforce relate to specific groups of people	narrative	-
S1	S1-1	19		<a href="#">Policies to manage material impacts, risks and opportunities related to its own workforce [see ESRS 2 MDR-P]</a>	MDR-P	
S1	S1-1	19		Policies to manage material impacts, risks and opportunities related to own workforce, including for specific groups within workforce or all own workforce	semi-narrative	X
S1	S1-1	AR10		Disclosure of explanations of significant changes to policies adopted during reporting year	narrative	-
S1	S1-1	20		Description of relevant human rights policy commitments relevant to own workforce	narrative	X
S1	S1-1	20a		Disclosure of general approach in relation to respect for human rights including labour rights, of people in its own workforce	narrative	X
S1	S1-1	20b		Disclosure of general approach in relation to engagement with people in its own workforce	narrative	X
S1	S1-1	20c		Disclosure of general approach in relation to measures to provide and (or) enable remedy for human rights impacts	narrative	X
S1	S1-1	21	AR 12	Disclosure of whether and how policies are aligned with relevant internationally recognised instruments	narrative	X
S1	S1-1	22		Policies explicitly address trafficking in human beings, forced labour or compulsory labour and child labour	semi-narrative	X
S1	S1-1	23		Workplace accident prevention policy or management system is in place	semi-narrative	X
S1	S1-1	24a		Specific policies aimed at elimination of discrimination are in place	semi-narrative	X
S1	S1-1	24b	AR 15 -	Grounds for discrimination are specifically covered in policy	semi-narrative	X
S1	S1-1	24c		Disclosure of specific policy commitments related to inclusion and (or) positive action for people from groups at particular risk of vulnerability in own workforce	narrative	?
S1	S1-1	24d		Disclosure of whether and how policies are implemented through specific procedures to ensure discrimination is prevented, mitigated and acted upon once detected, as well as to advance diversity and inclusion	narrative	X
S1	S1-1	AR 14		Disclosure on an illustration of the types of communication of its policies to those individuals, group of individuals or entities for whom they are relevant	narrative	?
S1	S1-1	AR 17 a)		Policies and procedures which make qualifications, skills and experience the basis for the recruitment, placement, training and advancement are in place or planned	semi-narrative	X
S1	S1-1	AR 17 b)		Has or planning to assign responsibility at top management level for equal treatment and opportunities in employment, issue clear company-wide policies and procedures to guide equal employment practices, and link adv	semi-narrative	?
S1	S1-1	AR 17 c)		Staff training on non-discrimination policies and practices are in planned or in place	semi-narrative	X
S1	S1-1	AR 17 d)		Adjustments to the physical environment to ensure health and safety for workers, customers and other visitors with disabilities are planned or in place	semi-narrative	-
S1	S1-1	AR 17 e)		Plans to evaluate or has evaluated whether a there is a risk that job requirements have been defined in a way that would systematically disadvantage certain groups	semi-narrative	-
S1	S1-1	AR 17 f)		Planning to keep or keeping an up-to-date records on recruitment, training and promotion that provide a transparent view of opportunities for employees and their progression	semi-narrative	X
S1	S1-1	AR 17 g)		Has put in place or plans to put in place grievance procedures to address complaints, handle appeals and provide recourse for employees when discrimination is identified, and is alert to formal structures and informal cult	semi-narrative	X
S1	S1-1	AR 17 h)		Have or plans to have programs to promote access to skills development.	semi-narrative	X

(jatkuu)

2 (6)

SRS 2		62		Disclosures to be reported in case the undertaking has not adopted policies		-
1	S1-2	27	AR 21,	Disclosure of whether and how perspectives of own workforce inform decisions or activities aimed at managing actual and potential impacts	narrative	X
1	S1-2	27a		Engagement occurs with own workforce or their representatives	semi-narrative	-
1	S1-2	27b	AR 19	Disclosure of stage at which engagement occurs, type of engagement and frequency of engagement	narrative	-
1	S1-2	27c	AR 18-	Disclosure of function and most senior role within undertaking that has operational responsibility for ensuring that engagement happens and that results inform undertaking's approach	narrative	?
1	S1-2	27d	AR 20	Disclosure of Global Framework Agreement or other agreements related to respect of human rights of workers	narrative	X
1	S1-2	27e		Disclosure of how effectiveness of engagement with its own workforce is assessed	narrative	-
1	S1-2	28		Disclosure of steps taken to gain insight into perspectives of people in its own workforce that may be particularly vulnerable to impacts and (or) marginalised	narrative	-
1	S1-2	29		Statement in case the undertaking has not adopted a general process to engage with its own workforce	narrative	-
1	S1-2	29		Disclosure of timeframe for adoption of general process to engage with its own workforce in case the undertaking has not adopted a general process for engagement	narrative	-
1	S1-2	AR 25 a		Disclosure of how undertaking engages with at-risk or persons in vulnerable situations	narrative	-
1	S1-2	AR 25 b		Disclosure of how potential barriers to engagement with people in its workforce are taken into account	narrative	-
1	S1-2	AR 25 c		Disclosure of how people in its workforce are provided with information that is understandable and accessible through appropriate communication channels	narrative	-
1	S1-2	AR 25 d		Disclosure of any conflicting interests that have arisen among different workers and how these conflicting interests have been resolved	narrative	-
1	S1-2	AR 25 e		Disclosure of how undertaking seeks to respect human rights of all stakeholders engaged	narrative	X
1	S1-2	AR 26		Information about effectiveness of processes for engaging with its own workforce from previous reporting periods	narrative	-
1	S1-3	32a	AR 27	Disclosure of general approach to and processes for providing or contributing to remedy where undertaking has caused or contributed to a material negative impact on people in its own workforce	narrative	-
1	S1-3	32b	AR 28	Disclosure of specific channels in place for its own workforce to raise concerns or needs directly with undertaking and have them addressed	narrative	X
1	S1-3	AR 29		Third-party mechanisms are accessible to all own workforce	semi-narrative	?
1	S1-3	AR 30		Disclosure of how own workforce and their workers' representatives are able to access channels at level of undertaking they are employed by or contracted to work for	narrative	-
1	S1-3	32c		Grievance or complaints handling mechanisms related to employee matters exist	semi-narrative	-
1	S1-3	32d		Disclosure of processes through which undertaking supports or requires availability of channels	narrative	X
1	S1-3	32e	AR 32	Disclosure of how issues raised and addressed are tracked and monitored and how effectiveness of channels is ensured	narrative	-
1	S1-3	33	AR 31	Disclosure of whether and how it is assessed that its own workforce is aware of and trust structures or processes as way to raise their concerns or needs and have them addressed	narrative	-
1	S1-3	33		Policies regarding protection against retaliation for individuals that use channels to raise concerns or needs are in place	semi-narrative	-
1	S1-3	34		Statement in case the undertaking has not adopted a channel for raising concerns	narrative	-
1	S1-3	34		Disclosure of timeframe for channel for raising concerns to be in place	narrative	-
1	S1-4	37		Action plans and resources to manage its material impacts, risks, and opportunities related to its own workforce [see ESRS 2 - MDR-A]	MDR-A	
1	S1-4	38a	AR 42	Description of action taken, planned or underway to prevent or mitigate negative impacts on own workforce	narrative	X
1	S1-4	38b		Disclosure on whether and how action has been taken to provide or enable remedy in relation to actual material impact	narrative	?
1	S1-4	38c	AR 42	Description of additional initiatives or actions with primary purpose of delivering positive impacts for own workforce	narrative	X
1	S1-4	38d	AR 38-	Description of how effectiveness of actions and initiatives in delivering outcomes for own workforce is tracked and assessed	narrative	-
1	S1-4	39	AR 34	Description of process through which it identifies what action is needed and appropriate in response to particular actual or potential negative impact on own workforce	narrative	X
1	S1-4	40a	AR 44-	Description of what action is planned or underway to mitigate material risks arising from impacts and dependencies on own workforce and how effectiveness is tracked	narrative	-
1	S1-4	40b		Description of what action is planned or underway to pursue material opportunities in relation to own workforce	narrative	X
1	S1-4	41	AR 37	Disclosure of whether and how it is ensured that own practices do not cause or contribute to material negative impacts on own workforce	narrative	-

3 (6)

S1	S1-4	43		Disclosure of resources are allocated to the management of material impacts	narrative	-
S1	S1-4	AR 33 a		Disclosure of general and specific approaches to addressing material negative impacts	narrative	X
S1	S1-4	AR 33 b		Disclosure of initiatives aimed at contributing to additional material positive impacts	narrative	X
S1	S1-4	AR 33 c		Disclosure of how far undertaking has progressed in efforts during reporting period	narrative	-
S1	S1-4	AR 33 d		Disclosure of aims for continued improvement	narrative	X
S1	S1-4	AR 35		Disclosure of whether and how undertaking seeks to use leverage with relevant business relationships to manage material negative impacts affecting own workforce	narrative	-
S1	S1-4	AR 36		Disclosure of how the initiative, and its own involvement, is aiming to address the material impact concerned	narrative	-
S1	S1-4	AR 40 a		Disclosure of whether and how workers and workers' representatives play role in decisions regarding design and implementation of programmes or processes whose primary aim is to deliver positive impacts for workers	narrative	X
S1	S1-4	AR 40 b		Information about intended or achieved positive outcomes of programmes or processes for own workforce	narrative	-
S1	S1-4	AR 41		Initiatives or processes whose primary aim is to deliver positive impacts for own workforce are designed also to support achievement of one or more of Sustainable Development Goals	semi-narrative	-
S1	S1-4	AR 43		Information about measures taken to mitigate negative impacts on workers that arise from transition to greener, climate-neutral economy	narrative	-
S1	S1-4	AR 48		Description of internal functions that are involved in managing impacts and types of action taken by internal functions to address negative and advance positive impacts	narrative	-
ESRS 2		62		Disclosures to be reported if the undertaking has not adopted actions		-
S1	S1-5	46	AR 50-AR52	Targets set to manage material impacts, risks and opportunities related to own workforce [see ESRS 2 - MDR-T]	MDR-T	
S1	S1-5	47a		Disclosure of whether and how own workforce or workforce' representatives were engaged directly in setting targets	narrative	X
S1	S1-5	47b		Disclosure of whether and how own workforce or workforce' representatives were engaged directly in tracking performance against targets	narrative	-
S1	S1-5	47c		Disclosure of whether and how own workforce or workforce' representatives were engaged directly in identifying lessons or improvements as result of undertakings performance	narrative	-
S1	S1-5	AR 49 a		Disclosure of intended outcomes to be achieved in lives of people in its own workforce	narrative	?
S1	S1-5	AR 49 b		Information about stability over time of target in terms of definitions and methodologies to enable comparability	semi-narrative	-
S1	S1-5	AR 49 c		Disclosure of references to standards or commitments which targets are based on	narrative	-
ESRS 2		81		Disclosures to be reported if the undertaking has not adopted targets		-
S1	S1-6	50a		Characteristics of undertaking's employees - number of employees by gender [table]	Table A	-
S1	S1-6	50a	AR 57	Number of employees (head count)	Table A/Decimal	-
S1	S1-6	50a	AR 57	Average number of employees (head count)	Table A/Decimal	X
S1	S1-6	50a		Characteristics of undertaking's employees - number of employees in countries with 50 or more employees representing at least 10% of total number of employees [table]	Table B	-
S1	S1-6	50a	AR 57	Number of employees in countries with 50 or more employees representing at least 10% of total number of employees	Table B/Decimal	-
S1	S1-6	50a	AR 57	Average number of employees in countries with 50 or more employees representing at least 10% of total number of employees	Table B/Decimal	-
S1	S1-6	50b		Characteristics of undertaking's employees - information on employees by contract type and gender [table]	Table C	-
S1	S1-6	51		Characteristics of undertaking's employees - information on employees by region [table]	Table C	-
S1	S1-6	50b + 51		Number of employees (head count or full-time equivalent)	Table C/Decimal	-
S1	S1-6	50b + 51		Average number of employees (head count or full-time equivalent)	Table C/Decimal	X
S1	S1-6	50c	AR 59	Number of employee who have left undertaking	Decimal	-
S1	S1-6	50c		Percentage of employee turnover	Percent	X
S1	S1-6	50d	AR 60	Description of methodologies and assumptions used to compile data (employees)	narrative	-

## 4 (6)

S1	S1-6	50 d (i)		Employees numbers are reported in head count or full-time equivalent	semi-narrative	-
S1	S1-6	50 d (ii)		Employees numbers are reported at end of reporting period/average/other methodology	semi-narrative	X
S1	S1-6	50e	AR 58	Disclosure of contextual information necessary to understand data (employees)	narrative	-
S1	S1-6	50f		Disclosure of cross-reference of information reported under paragraph 50 (a) to most representative number in financial statements	narrative	-
S1	S1-6	52		Further detailed breakdown by gender and by region [table]	Table D	-
S1	S1-6	52 a		Number of full-time employees by head count or full-time equivalent	Table D/Decimal/Int	-
S1	S1-6	52 b		Number of part-time employees by head count or full-time equivalent	Table D/Decimal/Int	-
S1	S1-7	55 a	AR 61	Number of non-employees in own workforce	Decimal	-
S1	S1-7	55 a		Number of non-employees in own workforce - self-employed people	Decimal	-
S1	S1-7	55 a		Number of non-employees in own workforce - people provided by undertakings primarily engaged in employment activities	Decimal	-
S1	S1-7	56	AR 62	Disclosure of the most common types of non-employees (for example, self-employed people, people provided by undertakings primarily engaged in employment activities, and other types relevant to the undertaking), their	narrative	-
S1	S1-7	55 b		Description of methodologies and assumptions used to compile data (non-employees)	narrative	-
S1	S1-7	55 b (i)		Non-employees numbers are reported in head count/full-time equivalent	semi-narrative	-
S1	S1-7	55 b (ii)		Non-employees numbers are reported at end of reporting period/average/other methodology	semi-narrative	-
S1	S1-7	55c	AR 64- AR 65	Disclosure of contextual information necessary to understand data (non-employee workers)	narrative	-
S1	S1-7	57	AR 63	Description of basis of preparation of non-employees estimated number	narrative	-
S1	S1-8	60 a	AR 66	Percentage of total employees covered by collective bargaining agreements	Percent	-
S1	S1-8	60 b		Percentage of its employees covered by collective bargaining agreements are within coverage rate by country (in the EEA)	Table/Percent	-
S1	S1-8	60 c		Percentage of own employees covered by collective bargaining agreements (outside EEA) by region	Table/Percent	-
S1	S1-8	61		Working conditions and terms of employment for employees not covered by collective bargaining agreements are determined based on collective bargaining agreements that cover other employees or based on collective t	semi-narrative	-
S1	S1-8	62		Description of extent to which working conditions and terms of employment of non-employees in own workforce are determined or influenced by collective bargaining agreements	narrative	-
S1	S1-8	63a	AR 69	Percentage of employees in country (EEA) covered by workers' representatives	Percent	-
S1	S1-8	63b		Disclosure of existence of any agreement with employees for representation by European Works Council (EWC), Societas Europaea (SE) Works Council, or Societas Cooperativa Europaea (SCE) Works Council	narrative	-
S1	S1-8	AR 70		Own workforce in region (non-EEA) covered by collective bargaining agreements by coverage rate and by region	Table /Semi-Narrat	-
S1	S1-9	66a		Number of employees (head count) at top management level	Integer	-
S1	S1-9	66a		Percentage of employees at top management level	Percent	-
S1	S1-9	66b		Number of employees (head count) under 30 years old	Integer	-
S1	S1-9	66b		Percentage of employees under 30 years old	Percent	-
S1	S1-9	66b		Number of employees (head count) between 30 and 50 years old	Integer	-
S1	S1-9	66b		Percentage of employees between 30 and 50 years old	Percent	-
S1	S1-9	66b		Number of employees (head count) over 50 years old	Integer	-
S1	S1-9	66b		Percentage of employees over 50 years old	Percent	-
S1	S1-9	AR 71		Disclosure of own definition of top management used	narrative	X
S1	S1-10	69	AR 72- AR 74	All employees are paid adequate wage, in line with applicable benchmarks	semi-narrative	-
S1	S1-10	70		Adequate wages by country [table]	Table E/numerical	-
S1	S1-10	70		Percentage of employees paid below the applicable adequate wage benchmark	Table E/Percent	-

## 5 (6)

S1	S1-10	71		Percentage of non-employees paid below adequate wage	Table E/Percent	-
S1	S1-11	74 a		All employees in own workforce are covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to sickness	semi-narrative	-
S1	S1-11	74 b		All employees in own workforce are covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to unemployment starting from when own worker is working for undertaking	semi-narrative	-
S1	S1-11	74 c		All employees in own workforce are covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to employment injury and acquired disability	semi-narrative	-
S1	S1-11	74 d		All employees in own workforce are covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to parental leave	semi-narrative	-
S1	S1-11	74 e		All employees in own workforce are covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to retirement	semi-narrative	-
S1	S1-11	75	AR 75	Social protection employees by country [table] by types of events and type of employees [including non employees]	Table	-
S1	S1-11	75		Disclosure of types of employees who are not covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to sickness	narrative	-
S1	S1-11	75		Disclosure of types of employees who are not covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to unemployment starting from when own worker is working for	narrative	-
S1	S1-11	75		Disclosure of types of employees who are not covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to employment injury and acquired disability	narrative	-
S1	S1-11	75		Disclosure of types of employees who are not covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to maternity leave	narrative	-
S1	S1-11	75		Disclosure of types of employees who are not covered by social protection, through public programs or through benefits offered, against loss of income due to retirement	narrative	-
S1	S1-12	79		Percentage of persons with disabilities amongst employees subject to legal restrictions on collection of data	Percent	-
S1	S1-12	80		Percentage of employees with disabilities in own workforce breakdown by gender [table]	Table/numerical	-
S1	S1-12	AR 76		Disclosure of contextual information necessary to understand data and how data has been compiled (persons with disabilities)	narrative	-
S1	S1-13	83 a	AR 77	Training and skills development indicators gender [table]	Table F	-
S1	S1-13	83 a	AR 77	Percentage of employees that participated in regular performance and career development reviews	Table F/Percent	-
S1	S1-13	83 b	AR 78	Average number of training hours by gender [table]	Table G	-
S1	S1-13	83 b	AR 78	Average number of training hours per person for employees	Table G/Decimal	-
S1	S1-13	84	AR 79	Percentage of employees that participated in regular performance and career development reviews by employee category [table]	Table G/percentag	-
S1	S1-13	84	AR 79	Average number of employees that participated in regular performance and career development reviews by employee category	Table G/Decimal	-
S1	S1-13	85		Percentage of non-employees that participated in regular performance and career development reviews	Table G/Percent	-
S1	S1-14	88 a	AR 80	Percentage of people in its own workforce who are covered by health and safety management system based on legal requirements and (or) recognised standards or guidelines	Percent	X
S1	S1-14	88b	AR 89-91	Number of fatalities in own workforce as result of work-related injuries and work-related ill health	Integer	-
S1	S1-14	88b	AR 89-91	Number of fatalities as result of work-related injuries and work-related ill health of other workers working on undertaking's sites	Integer	-
S1	S1-14	88c		Number of recordable work-related accidents for own workforce	Integer	-
S1	S1-14	88c		Rate of recordable work-related accidents for own workforce	Percent	-
S1	S1-14	88d		Number of cases of recordable work-related ill health of employees	Integer	-
S1	S1-14	88e	AR 89-91, AR	Number of days lost to work-related injuries and fatalities from work-related accidents, work-related ill health and fatalities from ill health related to employees	Integer	-
S1	S1-14	89		Number of cases of recordable work-related ill health of non-employees	Integer	-
S1	S1-14	89		Number of days lost to work-related injuries and fatalities from work-related accidents, work-related ill health and fatalities from ill health related to non-employees	Integer	-
S1	S1-14	90		Percentage of own workforce who are covered by health and safety management system based on legal requirements and (or) recognised standards or guidelines and which has been internally audited and (or) audited or c	Percent	X
S1	S1-14	AR 81		Description of underlying standards for internal audit or external certification of health and safety management system	narrative	-
S1	S1-14	AR 82		Number of fatalities in own workforce as result of work-related injuries	Integer	-
S1	S1-14	AR 82		Number of fatalities in own workforce as result of work-related ill health	Integer	-
S1	S1-14	AR 82		Number of fatalities as result of work-related injuries of other workers working on undertaking's sites	Integer	-
S1	S1-14	AR 82		Number of fatalities as result of work-related ill health of other workers working on undertaking's sites	Integer	-

6 (6)

S1	S1-14	AR 94		Number of cases of recordable work-related ill health detected among former own workforce	Integer	-
S1	S1-15	93 a	AR 96-AR 97	Percentage of employees entitled to take family-related leave	Percent	-
S1	S1-15	93 b		Percentage of entitled employees that took family-related leave	Percent	-
S1	S1-15	93 b		Percentage of entitled employees that took family-related leave by gender [table]	Table/numerical	-
S1	S1-15	94		All employees are entitled to family-related leaves through social policy and (or) collective bargaining agreements	semi-narrative	-
S1	S1-16	97 a	AR 100	Gender pay gap [table]	Table H	-
S1	S1-16	97 a	AR 100	Gender pay gap	Table H/Percent	-
S1	S1-16	97 b	AR 101	Annual total remuneration ratio	Percent	-
S1	S1-16	97 c	AR 102	Disclosure of contextual information necessary to understand data, how data has been compiled and other changes to underlying data that are to be considered	narrative	-
S1	S1-16	98		Gender pay gap breakdown by employee category and/or country/segment [table]	Table/numerical	-
S1	S1-16	98		Gender pay gap breakdown by ordinary basic salary and complementary/variable components	Table/numerical	-
S1	S1-16	99		Remuneration ratio adjusted for purchasing power differences between countries	Percent	-
S1	S1-16	99		Description of methodology used for calculation of remuneration ratio adjusted for purchasing power differences between countries	narrative	-
S1	S1-17	103 a		Number of incidents of discrimination [table]	Table I	-
S1	S1-17	103 a	AR 103-AR	Number of incidents of discrimination	Table I/Integer	X
S1	S1-17	103 b	AR 103-AR	Number of complaints filed through channels for people in own workforce to raise concerns	Integer	X
S1	S1-17	103 b	AR 103-AR	Number of complaints filed to National Contact Points for OECD Multinational Enterprises	Integer	-
S1	S1-17	103 c	AR 103-AR	Amount of material fines, penalties, and compensation for damages as result of violations regarding social and human rights factors	Monetary	-
S1	S1-17	103 c	AR 103-AR	Information about reconciliation of material fines, penalties, and compensation for damages as result of violations regarding social and human rights factors with most relevant amount presented in financial statements	narrative	-
S1	S1-17	103 d	AR 103-AR	Disclosure of contextual information necessary to understand data and how data has been compiled (work-related grievances, incidents and complaints related to social and human rights matters)	narrative	-
S1	S1-17	104 a	AR 105	Number of severe human rights issues and incidents connected to own workforce	Integer	X
S1	S1-17	104 a	AR 105	Number of severe human rights issues and incidents connected to own workforce that are cases of non respect of UN Guiding Principles and OECD Guidelines for Multinational Enterprises	Integer	-
S1	S1-17	104 a	AR 105	No severe human rights issues and incidents connected to own workforce have occurred	semi-narrative	-
S1	S1-17	104 b	AR 103-AR	Amount of material fines, penalties, and compensation for severe human rights issues and incidents connected to own workforce	Monetary	-
S1	S1-17	104 b	AR 103-AR	Information about reconciliation of amount of material fines, penalties, and compensation for severe human rights issues and incidents connected to own workforce with most relevant amount presented in financial statements	narrative	-
S1	S1-17	AR 103		Disclosure of the status of incidents and/or complaints and actions taken	narrative	-
S1	S1-17	AR 106		Number of severe human rights cases where undertaking played role securing remedy for those affected	Integer	-

(Efrag 2024b.)

## Liite 4. ESRS 2 MDR Excel (ESRS S1)

1 (2)

ESRS	DR	Paragraph	Related AR	Name	Data Type	Musti Group's report
ESRS 2	MDR-P	65 a		Description of key contents of policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 b		Description of scope of policy or of its exclusions	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 c		Description of most senior level in organisation that is accountable for implementation of policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 d		Disclosure of third-party standards or initiatives that are respected through implementation of policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 e		Description of consideration given to interests of key stakeholders in setting policy	narrative	X
ESRS 2	MDR-P	65 f		Explanation of how policy is made available to potentially affected stakeholders and stakeholders who need to help implement it	narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 a	AR 22	Disclosure of key action	narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 b		Description of scope of key action	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	68 c		Time horizon under which key action is to be completed	semi-narrative	X
ESRS 2	MDR-A	68 d		Description of key action taken, and its results, to provide for and cooperate in or support provision of remedy for those harmed by actual material impacts	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	68 e		Disclosure of quantitative and qualitative information regarding progress of actions or action plans disclosed in prior periods	narrative	X
ESRS 2	MDR-A	69 a	AR 23	Disclosure of the type of current and future financial and other resources allocated to the action plan	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	69 b		Current financial resources allocated to action plan (Capex)	Monetary	X
ESRS 2	MDR-A	69 b		Current financial resources allocated to action plan (Opex)	Monetary	X
ESRS 2	MDR-A	69 c		Future financial resources allocated to action plan (Capex)	Monetary	-
ESRS 2	MDR-A	69 c		Future financial resources allocated to action plan (Opex)	Monetary	-
ESRS 2	MDR-M	75		Description of metric used to evaluate performance and effectiveness, in relation to material impact, risk or opportunity	narrative	
ESRS 2	MDR-M	77 a		Disclosure of methodologies and significant assumptions behind metric	narrative	
ESRS 2	MDR-M	77 b		Type of external body other than assurance provider that provides validation	narrative	
ESRS 2	MDR-T	80 a	AR 24 - AR 26	Relationship with policy objectives	Decimal	-
ESRS 2	MDR-T	80 b	AR 24 - AR 26	Measurable target	Decimal/Percent/narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 b	AR 24 - AR 26	Nature of target	semi-narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 c	AR 24 - AR 26	Description of scope of target	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 d	AR 24 - AR 26	Baseline value	Integer	X
ESRS 2	MDR-T	80 d	AR 24 - AR 26	Baseline year	Integer	X
ESRS 2	MDR-T	80 e	AR 24 - AR 26	Period to which target applies	semi-narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 e	AR 24 - AR 26	Indication of milestones or interim targets	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 f	AR 24 - AR 26	Description of methodologies and significant assumptions used to define target	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 g	AR 24 - AR 26	Target related to environmental matters is based on conclusive scientific evidence	semi-narrative	-
ESRS 2	MDR-T	80 h	AR 24 - AR 26	Disclosure of how stakeholders have been involved in target setting	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 i	AR 24 - AR 26	Description of any changes in target and corresponding metrics or underlying measurement methodologies, significant assumptions, limitations, sources and adopted	narrative	X
ESRS 2	MDR-T	80 j	AR 24 - AR 26	Description of performance against disclosed target	narrative	

(jatkuu)

2 (2)

Disclosures to be reported in case the undertaking has not adopted policies and/or actions or set any measurable outcome-oriented targets [see chapter 4.2 MDR - ESRS 2]						
ESRS 2	MDR-P	62		Disclosure of reasons for not having adopted policies	narrative	-
ESRS 2	MDR-P	62		Disclosure of timeframe in which the undertakings aims to adopt policies	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	62		Disclosure of reasons for not having adopted actions	narrative	-
ESRS 2	MDR-A	62		Disclosure of timeframe in which the undertakings aims to adopt actions	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 a		Disclosure of timeframe for setting of measurable outcome-oriented targets	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 a		Description of reasons why there are no plans to set measurable outcome-oriented targets	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b		Effectiveness of policies and actions is tracked in relation to material sustainability-related impact, risk and opportunity	semi-narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b i		Description of processes through which effectiveness of policies and actions is tracked in relation to material sustainability-related impact, risk and opportunity	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b ii		Description of defined level of ambition to be achieved and of any qualitative or quantitative indicators used to evaluate progress	narrative	-
ESRS 2	MDR-T	81 b ii 80 d		Base year from which progress is measured	GYear	-

(Efrag 2024b.)