



EU:n CSRD-kestävyyseraportointi- direktiivi haastaa yritysten strategia- prosessin

Strateginen muutos ja osaamisen kehittäminen
kilpailuedun lähteenä

Sonja Iltanen

OPINNÄYTETYÖ
Kesäkuu 2025

Insinööri (Ylempi AMK)
Teknologiaosaamisen johtaminen

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Ylempi ammattikorkeakoulututkinto
Teknologiaosaamisen johtaminen

ILTANEN, SONJA:

EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivi haastaa yritysten strategiaprosessin
Strateginen muutos ja osaamisen kehittäminen kilpailuedun lähteenä

Opinnäytetyö 177 sivua, joista liitteitä 3 sivua
Kesäkuu 2025

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia, kuinka Euroopan Unionin uusi CSRD-kestävyysraportointidirektiivi (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) vaikuttaa yritysten strategiaprosessiin erityisesti osaamisen kehittämisen näkökulmasta. Kestävyysraportointidirektiivi asettaa yrityksille säädöksiä kestävyysraportoinnin osalta ja velvoittaa yrityksiä raportoimaan toiminnastaan lakisääteisesti.

Kestävyysdirektiivin tuomat vaatimukset aiheuttavat haasteita yritysten toiminnassa ja tässä opinnäytetyössä tavoitteena oli tutkia minkälaisia vaikutuksia kestävyysraportointidirektiivillä on yrityksen strategiaprosessissa ja kuinka osamista tulisi tulevaisuudessa kehittää, jotta näihin haasteisiin ja CSRD-kestävyysraportoinnin tuomiin velvoitteisiin voitaisiin vastata mahdollisimman tehokkaasti.

Tutkimuksessa on otettu huomioon Omnibus-lakiehdotus, joka luultavasti tuo helpotuksia tulevaisuudessa lainsäädäntöön helpottamalla CSRD-kestävyysraportointidirektiivin ESRS-standardeja ja keventämällä muita direktiivin vaatimuksia. Omnibus-lakiehdotuksen muutoksista ei kuitenkaan ole vielä päätetty lukuun ottamatta Euroopan komission ”Stop the Clock” -direktiiviä, joka on tuonut kahden vuoden lisäajan 2. ja 3. aallon yrityksille. Tarkalleen opinnäytetyötä julkaistaessa ei kuitenkaan ole ollut vielä tiedossa kuinka paljon Omnibus-lakiehdotus tulee muuttamaan CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vaatimuksia.

Tutkimuksen kohderyhmänä ovat asiantuntijat, jotka ovat olleet mukana CSRD-kestävyysraportointidirektiivin toimeenpanossa, raportointiprosessissa tai strategian kehittämisessä. Haastateltavilla oli kokemusta taloushallinnosta, konsultoinnista tai muista liiketoiminnan tukitoimintojen prosesseista teollisuudessa. Osalla haastateltavista oli myös kokemusta hallitustyöstä ja koulutussektorista. Tutkimusasetelma perustui kvalitatiiviseen tutkimusmenetelmään, jossa kerätään syvällistä tietoa haastatteluiden avulla sekä hyödynnetään CSRD-direktiiviin liittyvää teoria-aineistoa sekä Euroopan unionin CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä 2022/2464/EU.

Asiasanat: CSRD-kestävyysraportointidirektiivi, kestävyysraportointi, ESRS-standardit, Euroopan unioni, vastuullisuus

ABSTRACT

Tampere University of Applied Sciences
Master of Engineering
Master's Degree Programme in Technology Competence Management

ILTANEN, SONJA:

The EU's CSRD sustainability reporting directive challenges companies' strategy processes
Strategic change and competence development as a source of competitive advantage

Master's thesis 177 pages, appendices 3 pages
June 2025

The purpose of this thesis was to examine how the European Union's new Corporate Sustainability Reporting Directive (*CSRD*) impacts companies' strategy processes, particularly from the perspective of competence development. The directive introduces mandatory and legally binding sustainability reporting requirements for companies and obliges them to disclose information about their operations and processes.

The obligations set forth by the CSRD present various challenges for companies. This thesis aimed to explore how the directive affects strategic planning and how competencies should be developed in the future to address these challenges and meet the requirements of CSRD-reporting as efficiently and reliably as possible.

The research also considered the proposed Omnibus Directive, which is expected to ease some of the regulatory burdens by simplifying European Sustainability Reporting Standards (*ESRS*) under the CSRD and other related requirements. However, no final decisions had been made regarding the proposed amendments at the time this thesis was completed, except for the European Commission's "Stop the Clock"-directive, which is the initiative that granted a two-year deferral for companies in the second and third CSRD waves. The full extent of the changes introduced by the Omnibus proposal remained uncertain at the time of publication.

The research focused on professionals engaged in CSRD-directive implementation, sustainability reporting or strategic development. The interviewees had experience in financial management, consulting, and a range of business support functions in the industrial sector. In addition, they had expertise in strategic planning, board-level work, and the education field. The research employed a qualitative methodology, collecting in depth insights through interviews and utilizing both theoretical materials related to the CSRD-directive and the official CSRD-directive 2022/2464/EU.

Key words: CSRD-directive, corporate sustainability reporting, ESRS-standards, European Union, sustainability

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	9
1.1	Tutkimuksen taustat	9
1.2	Tutkimusasetelma	15
1.3	Tutkimuksen tavoitteet	18
2	KESTÄVÄ KEHITYS JA YRITYSVASTUU	19
2.1	Kestävän kehityksen ja yritysvastuun merkitys	19
2.2	Ympäristösopimukset	23
2.2.1	Tarve ympäristösopimuksille	23
2.2.2	YK:n kestävän kehityksen tavoitteet	24
2.2.3	Ympäristösopimusten vaikutukset yritystoimintaan	26
2.3	Perusta EU:n sääntelylle	28
2.3.1	Kestävyysasioiden sääntely	28
2.3.2	EU:n Green Deal ja ympäristösopimukset	29
2.3.3	EU:n taloudellisen turvallisuuden strategia	30
2.3.4	EU-taksonomia ja kestävän rahoituksen luokittelu	31
3	EU-KESTÄVYYSRAPORTOINTIDIREKTIIVI	34
3.1	EU-kestävyysraportointidirektiivi yleisesti	34
3.2	EU-kestävyysraportointidirektiivin historia	38
3.3	EU-kestävyysraportointidirektiivin asettamat vaatimukset	41
3.3.1	Muutokset aikaisempiin raportointivaatimuksiin nähden	41
3.3.2	Omnibus-lakiehdotus ja "Stop the Clock" -direktiivi	43
3.4	EU-kestävyysraportointidirektiivin kohdeyritykset	46
3.5	Kestävyysraportointiprosessin eri vaiheet	48
3.5.1	Raportointiprosessi yleisesti	48
3.5.2	Direktiivin ja standardien tulkinta	49
3.5.3	Kaksoisolennaisuusanalyysi	50
3.5.4	Kestävyysraportin laatiminen	57
3.5.5	Raportin varmennus	58
3.5.6	Raportin julkaisu ja jatkuva parantaminen	60
4	YRITYKSEN STRATEGIAPROSESSI	63
4.1	Strategiaprosessin teoreettinen viitekehys	63
4.2	Strategiaprosessin merkitys yrityksen toiminnassa	65
5	METODOLOGIA	71
5.1	Aineiston kerääminen	71
5.2	Tutkimusmenetelmät	73

5.2.1	Teemahaastattelu	74
5.2.2	Syvähaastattelu	74
5.2.3	Kirjallisuuskatsaus	75
5.2.4	Dokumenttianalyysi	76
5.3	Aineiston analyysi	77
5.3.1	Aineiston analysointi	77
5.3.2	Eettiset näkökohdat	78
5.3.3	Tutkimuksen luotettavuus	79
5.3.4	Yhteiskunnallinen merkitys	80
6	CSR-D-KESTÄVYYSRAPORTOINTI JA OSAAMINEN	82
6.1	Vaikutukset strategiaan ja strategiaprosessin kehittäminen	82
6.1.1	Kestävyysraportoinnin vaikutus strategiaan	82
6.1.2	Resurssien ja osaamisen vaikutus strategisesti	87
6.1.3	Kaksoisolennaisuusanalyysi strategisena linkkinä	92
6.1.4	Vastuullisuus kilpailuetuna	95
6.1.5	Vastuullisuus ja hallitustyöskentely	99
6.1.6	Muutosjohtaminen	101
6.2	Omnibus-lakiehdotuksen vaikutukset kestävyysraportointiin	104
6.3	Yritysosaamisen kehittäminen	111
6.3.1	Kestävyysjohtaminen ja toiminnan kehittäminen	111
6.3.2	Arvot, missio ja yrityskulttuuri	114
6.3.3	Kestävyysraportoinnin integroiminen kokonaisuuteen	116
6.3.4	Kestävyysraportointiosaaminen ja konsultointipalvelut	122
6.3.5	Kestävyysliiketoiminnan kehittäminen	127
6.3.6	Riskien ja mahdollisuuksien tunnistaminen	129
6.3.7	Järjestelmät ja ohjelmistot	131
6.3.8	Toiminnan dokumentointi ja varmennusprosessi	133
6.3.9	Asiakkaiden tietopyynnöt ja projektitoiminta	135
6.4	Henkilöstön osaamisen kehittäminen	136
6.4.1	Osaamisen kartoittaminen ja kehityssuunnitelma	136
6.4.2	Koulutus ja jatkuva oppiminen	137
6.4.3	Tiimiosaaminen ja integrointi eri osastojen toimintaan	139
6.4.4	Prosessijohtaminen ja -kehitys	143
6.4.5	Tietojärjestelmä- ja raportointiosaaminen	144
6.4.6	Arvojohtaminen ja sitouttaminen	146
6.5	Koulutuksen muutostarpeet tulevaisuudessa	148
6.6	Jatkotutkimuskohteet	151
7	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	152

LÄHTEET	165
LIITTEET	175
Liite 1. Haastattelukysymykset.....	175

LYHENTEET JA TERMIT

DMA	Kaksoisolennaisuusanalyysi (<i>Double Materiality Assessment</i>)
CSDDD	Yritysvastuudirektiivi (<i>Corporate Due Diligence Directive</i>)
CSRD	Kestävyyssraportointidirektiivi (<i>Corporate Sustainability Reporting Directive</i>)
DNSH	Ei merkittävää haittaa -periaate (<i>Do No Significant Harm</i>)
EFRAG	Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä (<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>)
ESG	Ympäristö, yhteiskuntavastuu ja hyvä hallintotapa (<i>Environmental, Social, Governance</i>)
ESRS	Pakollinen EU:n tiedonantostandardi kestävyysraportoinnissa (<i>European Sustainability Reporting Standards</i>)
EU	Euroopan unioni (<i>European Union</i>)
GRI	Kansainvälinen kestävä kehityksen raportointistandardi, joka ohjaa yrityksiä raportoimaan vaikutuksistaan ympäristöön, yhteiskuntaan ja talouteen (<i>Global Reporting Initiative</i>)
IFRS	Kansainväliset tilinpäätösstandardit (<i>International Financial Reporting Standards</i>)
ISSB	Kestävyysraportointistandardeja laativa elin (<i>International Sustainability Standards Board</i>)
NFRD	Ei-taloudellisten tietojen raportoinnin direktiivi (<i>Non-Financial Reporting Directive</i>)
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
SBTi	Kansainvälinen aloite, joka kehottaa yrityksiä asettamaan tieteeeseen perustuvia ilmastotavoitteita (<i>Science-Based Targets initiative</i>)
SFDR	Kestävä rahoituksen tiedonantoasetus (<i>Sustainable Finance Disclosure Regulation</i>)
TCFD	Kehys ilmastoon liittyvien tietojen raportoimiseksi (<i>Task Force on Climate-Related Financial Disclosures</i>)

VSME	Vapaaehtoinen standardi kestävän kehityksen raportointiin pk-yrityksille (<i>Voluntary Sustainability Reporting Standard for Non-listed small and medium-sized Enterprises</i>)
UNFCCC	YK:n ilmastonsuojelun puitesopimus (<i>United Nations Framework Convention on Climate Change</i>)
UNGPs	YK:n yritysten ja ihmisoikeuksien ohjausperiaatteet (<i>United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights</i>)

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustat

Vastuullisen liiketoiminnan haasteet ovat nykypäivänä osa melkein jokaisen yrityksen toimintaa. Kansainvälistyminen ja isojen sidosryhmäverkostojen muodostuminen on asettanut yritykset täysin uuteen asemaan ja tilanteisiin kestävyysasioiden käsittelyssä ja niiden aiheuttamien haasteiden selättämisessä. Jotkut yritykset silti edelleen ajattelevat, että jos he eivät tuota näkyvää tuotetta, niin heidän toiminnalla ei ole juurikaan negatiivisia ympäristövaikutuksia. Arvoketjujen ja kumppaneiden vaikutusta ei täysin ymmärretä, kuinka laajoja kokonaisuuksia nämä ovat ja kuinka pitkät toimitusketjut vaikuttavat yritysten toimintaan kestävyysnäkökulmasta tarkasteltuna. Nykypäivänä kestävyysajattelua on pyritty lisäämään yritysten investointi- ja projektitoimintaan sekä tuotekehitykseen ja tutkimukseen. Näiden merkitys tulee kasvamaan entisestään tulevaisuudessa niin yritysten strategisessa, kuin operatiivisessa toiminnassa. (Niskala & Palmuaro 2023, 13-14.)

Yritysten tulee tuottaa taloudellista voittoa omistajilleen ja olla tehokkaita, mutta yhä useammin on alettu korostamaan myös yritysten vastuullista ja kestävää toimintaa. Yhteiskunta- ja ympäristövastuun täyttämistä on määritelty erilaisia lakeja, säädöksiä ja asetuksia, jotka vaihtelevat hieman toimialasta ja maasta riippuen. Sääntely on jatkuvasti kiristynyt ja yritysten toimintaa on alettu valvomaan entistä tarkemmin. (Niskala ym. 2023, 14.) Kestävyysraportointi on noussut keskeiseksi osaksi yritysten toimintaa, kun Euroopan unioni on hyväksynyt CSRD-kestävyysraportointidirektiivin osaksi EU:n lainsäädäntöä. EU:n jäsenmaiden tulee viedä direktiivi omaan kansalliseen lainsäädäntöönsä. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi velvoittaa yrityksiä raportoimaan toiminnastaan jatkossa ja sen tavoitteena on parantaa yritysten vastuullisuutta, kestävää kehitystä ja ympäristötietojen läpinäkyvyyttä. CSRD-kestävyysraportointi pitää sisällään kaksi jokaiselle raportointivelvolliselle pakollista ESRS-yleisstandardia ESRS 1 ja ESRS 2 sekä kymmenen (10) teemakohtaista standardia, joiden mukaan toiminnasta raportoidaan siltä osin, kun kaksoisolennaisuusanalyysissä on noussut toiminnan kannalta oleelliseksi. (Euroopan unioni 2025.)

Kansainvälisesti säädökset ja lait kestävän kehityksen puitteissa ovat erilaisia. Kansainvälisten ongelmien systeemisen luonteen vuoksi yritykset joutuvat kohtaamaan liiketoimintaympäristössään monimutkaisia ja haastavia, vaikeasti ennakoitavia systeemisiä eturistiriitoja, jolloin yritysten on selviydyttävä niistä tahrattomana mainettaan ja menettämättä arvoaan. Valtiot eivät ole päässeet yhteisymmärrykseen ja kansainvälisiä ristiriitoja on paljon, joka aiheuttaa vastarintaa, että ”Miksi meidän pitää kehittyä ja panostaa, jos muualla maailmassa edelleen kestävyysasiat ovat vielä huonommassa kunnossa?”. (Bärlund & Perko 2013, 68-69.) On yleisesti tiedossa, että eri maiden ja kansalaisten kasvanut epätasa-arvo on yksi ihmiskunnan suurimmista ja haastavimmista ongelmista (Joutsenvirta, Halme, Jalas & Mäkinen 2011, 9). Kehitysmaissa ei ole samanlaisia resursseja haasteiden selättämiseen ja kestävien investointien tekemiseen, kuin kehittyneemmillä mailla. Maapallo on kuitenkin riippuvainen luonnon voimavaroista, jonka vuoksi niitä on suojeltava. Luonnon raaka-aineiden riittävyys tulee varmistaa, jotta elämä maapallolla voi jatkua tulevaisuudessakin. (Bärlund & Perko 2013, 28.) Maailmanlaajuinen sääntely on kuitenkin edelleen puutteellista ja maiden yhtenevä toiminta haaste ja aiheuttaa jännitteitä (Joutsenvirta ym. 2011, 17).

Lainsäädäntö on kehittynyt ja pakottanut yrityksiä muuttamaan toimintaansa, koska vapaaehtoisilla muutoksilla ei ole saavutettu haluttua lopputulosta (Bärlund & Perko 2013, 28). Lainsäädäntö tulee luultavasti jatkossa kiristymään lisää ja edelläkävijäyritykset ajattelevat jo eri tavalla sekä panostavat kestäväan kehitykseen. Toimintaympäristöjen muuttuessa yritysten on ymmärrettävä nykyistä laaja-alaisemmin kokonaisuuksia ja syy-seuraus-suhteita. Yrityksillä on oltava näkemystä asioiden ja ilmiöiden systeemisestä luonteesta, jotta uusia mahdollisuuksia liiketoiminnassa tunnistettaisiin ja voitaisiin välttää liiketoiminnalliset riskit. (Bärlund & Perko 2013, 30-31.) Jotta yritykset pystyvät vastaamaan näihin uusiin velvoitteisiin, on selvää, että yritykset joutuvat samalla kehittämään strategisia prosessejaan ja osaamistaan, jotta voisivat täyttää kasvavat CSRD-kestävyysraportointivaatimukset mahdollisimman hyvin.

CSRD-kestävyyseraportointi käsittelee kestävän kehityksen keskeisiä osa-alueita, joita kutsutaan ESG-tekijöiksi. Sana ESG-tekijä tulee englanninkielisistä sanoista *Environmental*, *Social* ja *Governance*, eli suomennettuna ympäristö, sosiaalisuus ja hallintotapa. ESG-tekijät sisältyvät CSRD-kestävyyseraportointidirektiiviin, sillä ne muodostavat CSRD-kestävyyseraportoinnin ydinsisällön. (Euroopan unioni 2025.) Kuviossa 1. on esitetty tarkemmin ESG-tekijät ja niiden sisällä olevat aihealueet.



YMPÄRISTÖ

- Uusiutuvat polttoaineet
- Ilmatoriskit
- Kasvihuonekaasupäästöt
- Energiätehokkuus
- Vesivarojen hallinta
- Kierrätysprosessit
- Väestönkasvu
- Varautuminen hätätilanteisiin



SOSIAALISUUS

- Terveys ja turvallisuus
- Ihmisoikeudet
- Työolosuhteet
- Työntekijäsuhteet
- Osallisuus ja monimuotoisuus
- Vaikutukset paikallisyhteisöihin



HALLINTO

- Eettiset periaatteet ja yritysvastuu
- Hallituksen monimuotoisuus ja rakenne
- Sidosryhmävuorovaikutus
- Johdon palkitseminen
- Osakkeenomistajien oikeudet

Kuvio 1. ESG-tekijät (HLB 2025, muokattu).

Liiketoiminnan menestyminen vaatii yritykseltä jatkuvaa osaamisen kehittämistä ja johtamista. Liiketoimintastrategiat määrittävät osaamisen kehittämisen painopisteet ja suunnan tulevaisuudessa. Osaamisesta on tullut kriittinen menestystekijä ja on kiinnitettävä huomiota siihen, kuinka sitä aiotaan hankkia, kehittää ja sitouttaa. Osaamisen johtaminen on kokonaisvaltainen prosessi, joka lähtee liikkeelle siitä, että osaamistarpeet tunnistetaan ja tehdään arvio yrityksen osaamisen nykytilasta. Nykytilaa verrataan yritysten tulevaisuuden tavoitettiin ja sen pohjalta lähdetään laatimaan kehittämissuunnitelmaa, kuinka näihin haasteisiin voitaisiin vastata osaamisen näkökulman kannalta. (Hyppänen 2013, 135.)

Euroopan unionin yritys vastuudirektiivi CSDDD (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive*) tukee CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä ja ne molemmat ovat osa suurempaa Euroopan unionin Green Deal-strategiaa, jota käydään tarkemmin läpi luvussa 2.3.2. Green Deal-strategialla ja direktiiveillä on pyritty vastaamaan ilmastonmuutoksen haasteisiin ja sitoutumaan sen ennaltaehkäisemiseen sekä panostamaan kestävä kehityksen tavoitteisiin. Jotta toimintaa voidaan seurata, analysoida ja kehittää, on tärkeää, että tietoa kerätään, analysoidaan ja raportoidaan säännöllisesti ja luotettavasti. Kestävyysraportointi sisältää paljon kestävyysdataa, joiden tulisi vaikuttaa yrityksen strategiaan päätöksiin ja strategiaprosessiin.

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Tampereen ammattikorkeakoulu. Tässä opinnäytetyössä tutkitaan erityisesti, kuinka strategiaa tulisi kehittää osaamisen näkökulmasta – Eli millaista osaamista yritysten tulisi tulevaisuudessa itselleen hankkia ja kehittää, jotta kestävyysraportoinnin tuomiin haasteisiin pystyttäisiin vastaamaan mahdollisimman tehokkaasti? Kuinka kestävyysajattelu ja -raportointi voidaan ottaa osaksi yrityksen strategiaa ja kuinka se voisi tuottaa yritykselle kilpailuetua sekä lisäarvoa?

Muutostarpeen yrityksessä käynnistää usein kriisi, vahvat signaalit muutoksesta tai muu radikaali muutos, joka vaatii yritykseltä strategista panostusta. Muutos luo yritykselle kehityspaineen. Aika on muutoksessa kriittinen resurssi, jonka vuoksi ennakointi on tärkeää. Jos yritys ei toimi tarpeeksi nopeasti, se saattaa ajautua kriisiin. (Santalainen 2005, 250-253.) Syvällistä moniulotteista muutosta kutsutaan transformaatioksi ja se merkitsee, että muutos on usein radikaali ja välttämätön. Syvällisen muutosvoiman aikaansaaminen yrityksessä vaatii pitkäjänteistä kehitystyötä ja jatkuvaa parantamista. (Heikkilä & Ketokivi 2023, 89.) Yrityksen elinvoimaisuus riippuu siitä, miten hyvin toimintaympäristö ja liiketoimintamallit sopivat yhteen. Skenaariomenetelmät auttavat monipuolisesti tulevaisuuden analysoinnissa. Yritykset tekevät tuloksen toimintaympäristössään, mitä paremmin tuloksetekotapa vastaa ympäristön nykyisiä ja tulevia mahdollisuuksia, tarpeita ja vaatimuksia sitä paremmat edellytykset yrityksellä on menestyä ja luoda kilpailuetua itselleen. (Santalainen 2005, 255-256.)

Jatkuva uudistuminen ja kilpailuedun luominen ovat yritysten elinehto jatkuvasti voimakkaasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Jatkuva muutos edellyttää suunnitelmallisuutta, luovuutta ja rohkeutta. Jatkuva uudistuminen on yrityksen, yksilöiden ja tiimien kriittinen kilpailuetua luova tekijä ja sen tulee lähteä syvältä yrityskulttuurista. (Sydänmaanlakka 2009, 13.) Myös kestävyysasioiden kehittyminen ja vaatimusten kasvaminen on osa tätä dynaamista toimintaympäristöä, joiden haasteisiin yritysten tulee vastata, jotta pystyvät operoimaan myös tulevaisuudessa tehokkaasti ja luotettavasti vastaten toimintaympäristön haasteisiin. Toimintaympäristön tuomissa muutoksissa on mahdollista onnistua, mutta se vaatii yritykseltä johtamista ja hallittua läpiviemistä, joka vaatii monenlaista tietoa, taitoa, osaamista ja jatkuvaa parantamista. Vaikka lakimuutokset vaativat yrityksiltä välttämättömiä toimia, tuo se monelle henkilölle ja yritykselle muutosvastarintaa, joka aiheuttaa haasteita yritysten toiminnassa ja toiminnan kehittämisessä. (Hyppänen 2013, 257.)

Yritysten on johdettava omaa osaamistaan ja toimintaansa. Yrityksen johtamisen osa-alueita on syytä tarkastella prosesseina, menetelminä, työkaluina, mutta myös viitekehyksenä operatiivisen toiminnan ja strategisten tavoitteiden kannalta. (Sydänmaanlakka 2009, 15-16.) Muutokset aiheuttavat aina yritysten toiminnassa haasteita, eikä ne ole aina miellyttäviä. Kiihtyvä ja nopea muutostahti laittaa yrityksen strategian ja johtamismallit koetukselle, jolloin niiden hallinta ja osaamisen kehittäminen nousee erittäin tärkeään asemaan. Yrityksen toiminta on eri ihmisten ja sidosryhmien varassa ja heistä riippuu, missä määrin, kuinka nopeasti ja minkälaisena yrityksen kilpailustrategia toteutuu toimintaympäristön tarjoamien mahdollisuuksien tai uhkien puitteissa. Henkilöstön osaaminen ja halu oppia luo yritykselle merkittävän kilpailuedun. (Viitala 2009, 8.)

Nykyajan toimintaympäristöt yrityksen toiminnassa ovat haastavia ja yritykset ovat joutuneet kohtaamaan monia yhteiskunnallisia haasteita ja ilmiöitä, kuten globalisaation ja ilmastonmuutoksen. Yrityksen on ymmärrettävä toimintaympäristönsä muutoksia, jotta pystyvät vastaamaan näihin ja kehittämään strategiansa dynaamisessa ympäristössä operoidessa. Myös teknologian kehittyminen on tuonut sekä haasteita, että mahdollisuuksia. (Euroopan komissio 2025; Honkanen 2006, 90.)

Yhteiskunnassa tapahtuva jatkuva teknologian kehitys, talouselämän muutos ja erilaiset ilmastokriisit ovat saaneet aikaan sen, että aikaisemmin hyväksi todetut toiminta- ja ajattelumallit eivät enää toimi ja on tehtävä uudenlaisia ratkaisuja. Yrityksen ympäristövastuu kattaa kokonaisnäkemyksen yritykseen liittyvissä ympäristöasioissa, kuten liiketoiminnan ympäristökuormituksen aiheuttajista ja tärkeimpien sidosryhmien toiminnasta. (Niskala ym. 2023, 32.) Ympäristöasioiden sääntely on tiukentunut lähivuosina ja CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on yksi esimerkki siitä.

Jatkuvasti nopeutuva toimintaympäristöjen muutos painostaa yritystä jatkuvaan uudistumiseen. Yritysten on pystyttävä muuttumaan vähintään yhtä nopeasti kuin toimintaympäristö, jossa ne toimivat – Ja mielellään vähän nopeammin kuin kilpailijat. Nopeasta uudistumiskyvystä on tullut yrityksen yksi kilpailutekijä. Perinteisesti yritykset ovat uudistuneet vain kriisien vuoksi, mutta nykyään nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä on hypättävä muutoksesta toiseen. (Sydänmaanlakka 2009, 59.) Yksi iso muutostekijä yrityksille on kasvavat ilmastohaasteet sekä jatkuvasti kiristyvät ilmastolait ja -säädökset, joista EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on yksi niistä. Kestävyysraportointia koskevat vaatimukset ovat kasvaneet CSRD-kestävyysraportointidirektiivin myötä ja niiden vaikutus ulottuu syväälle yritysten johtamiseen ja strategiseen osaamiseen. Tämä opinnäytetyö pureutuu siihen, miten CSRD-direktiivi vaikuttaa yritysten strategiaprosesseihin ja millaista osaamista tulevaisuudessa tarvitaan direktiivin vaatimukseen vastaamiseksi.

Työn alussa tarkastellaan kestävän kehityksen ja yritysvastuun merkitystä sekä käydään läpi tarkemmin Euroopan unionin sääntelyä näiden osalta. Tämän jälkeen perehdytään tarkemmin CSRD-kestävyysraportointidirektiivin sisältöön ja sen asettamiin vaatimuksiin, jonka jälkeen käydään läpi yrityksen strategian viitekehys ja strategiaprosessi. Tutkimuksen metodologinen osuus esittelee kuinka tutkimuksen aineisto ovat kerätty ja analysoitu. Tulokset avaavat CSRD-kestävyysraportoinnin mukanaan tuomia muutos- ja osaamistarpeita niin strategia-, yritys- kuin henkilötasolla. Lopuksi tehdään yhteenveto tutkimustuloksista ja pohditaan, kuinka ne vaikuttavat yrityksen toimintaan tulevaisuudessa ja kuinka osaamista strategiaprosessin näkökulmasta voitaisiin kehittää.

1.2 Tutkimusasetelma

Opinnäytetyön nimi on ”Euroopan unionin uusi CSRD-kestävyysraportointidirektiivi haastaa yritysten strategiaprosessin – Strateginen muutos ja osaamisen kehittäminen kilpailuedun lähteenä”. Aihe on ajankohtainen, koska 1. aallon yritykset ovat joutuneet raportoimaan kestävyystään ensimmäisen kerran vuodesta 2024. Tämän jälkeen Euroopan komissio kuitenkin esitti Omnibus-lakiehdotuksen, jossa vaatimuksia kuitenkin helpotettaisiin jatkossa. Tavoitteena on helpottaa raportointiprosessia ja turvata yritysten kilpailukyky sekä Euroopan unionin talouskasvu. Lakimuutosta ei ole vielä käsitelty loppuun, mutta ”Stop the Clock” -direktiivin mentyä läpi, 2. ja 3. aallon yritykset saavat kahden (2) vuoden lisäajan raportoinnin aloittamiselle. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, kuinka yritys voisi kehittää osaamistaan, jotta voisivat uuteen kestävyysraportointidirektiiviin vastata tehokkaasti jo omassa strategiaprosessissaan.

Opinnäytetyön tutkimusote on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Laadullinen tutkimus mahdollistaa ilmiön syvällisen kokonaisvaltaisen ymmärtämisen (Kananen 2015, 71.), eli ymmärryksen siitä, mistä CSRD-kestävyysraportoinnista on kyse ja millaisia haasteita se yrityksen toiminnalle strategisesti tuo osaamisenäkökulmasta asiaa tarkasteltaessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään löytämään tutkittavaan asiaan liittyviä tosiasioita ja se pitää sisällään kokonaisvaltaista tiedonhankintaa. Laadullisessa tutkimuksessa suositaan ihmisiä tiedonkeruun kohderyhmänä ja tapauksia käsitellään ainutlaatuisina kokonaisuuksina, jolloin aineistoa tulkitaan ja käsitellään sen mukaisesti. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 156-160.)

Opinnäytetyön tutkimuskysymyksiä ovat:

- Millaisia uusia osaamisvaatimuksia kestävyysraportointidirektiivi asettaa yritysten strategiselle suunnittelulle ja johtamiselle?
- Millaisia haasteita yritykset kohtaavat direktiivin edellyttämän osaamisen hankinnassa ja kehittämisessä sekä millaisia osaamispuutteita yrityksissä on kestävyysraportoinnin vaatimusten täyttymisen kannalta?
- Voidaanko kestävyysraportoinnilla saavuttaa yrityksessä kilpailuetua strategisesta ja osaamisenäkökulmasta tarkasteltuna?

Työn tutkimusasetelmana toimii laadullinen arviointitutkimus ja käytettävät tutkimusmenetelmät ovat teema- ja syvähaastattelu, kirjallisuuskatsaus ja dokumenttianalyysi. Tutkimusmenetelmät avataan tarkemmin luvussa 5.2. Arviointitutkimuksen avulla kootaan yhteen tietoa ja pyritään selvittämään, miten aiheeseen liittyvät ilmiöt ja toimenpiteet vaikuttavat tutkittavaan aiheeseen. Arviointitutkimus pohjautuu tyypillisesti tutkimusaineistoon, joka on koottu hyödynsaajien näkökulmasta, mutta ottaa huomioon myös muut erilaiset näkökulmat. Arviointitutkimus ei sijoitu vain yhden tieteenalan sisään, vaan siinä on otettava huomioon tieteellinen tieto, käytännöntieto ja kehittäminen. Arviointitutkimuksen periaatteita voidaan hyödyntää melkein minkä tahansa toiminnan tutkimiseen ja kehittämiseen. Siihen liittyy soveltavan tutkimuksen tekemiseen liittyen olennaisesti eettisesti tehty reflektoinnin vaatimus. Arviointitutkimusta tehdessä on rajattava kehitystyö selkeästi ja tarkkailtava tulosten tulkittamista sekä hyödyntämistä siinä määrin, kuin se on eettisesti mahdollista. (Cousins, 2004.)

Scrivenin (1991) määritelmän mukaan arviointitutkimus on jonkin asian tai toiminnallisen arvon määrittämistä. Arvottaminen on yhteinen tavoite erilaisissa arviointitutkimuksissa ja sen pitää perustua systemaattisesti toteutettuun tiedonkeruuseen, analysointiin ja tulkintaan. Arvottamisella tarkoitetaan, että tutkimustulosten ja -havaintojen tulee perustellusti esittää näkemys siitä, onko toiminnalla saatu sellaisia hyötyjä ja vaikutuksia, joita realistisesti voidaan odottaa. On myös tulkittava aktiivisesti, mitkä ovat sellaisia asioita, jotka ovat keskeisesti määrittäneet näitä vaikutuksia. Scriveniltä on aikanaan myös lähtöisin teoria, mitä eroa on formatiivisen eli toimintaa kehittävän ja summatiivisen eli toiminnan tuloksia arvioivan tutkimuksen välillä. Arviointitutkimuksessa ja kehitystyössä voidaan kuitenkin hyödyntää näitä molempia. (Scriven. 1991, 40, 139.)

Arviointitutkimus voidaan nähdä normaalina tutkimusprosessina, jossa tehdään eri vaiheissa erilaisia valintoja tutkimuksen tavoitteiden ja aineiston suhteen. Arviointinäkemykset sekä johtopäätökset muodostuvat laadullisen tutkimuksen spiraalina, jossa viitekehystä rakennetaan pohjautuen kirjallisuuteen ja empiirisiin havaintoihin tutkimuskysymyksiin perehtymisen rinnalla. Arviointitutkimuksessa

hyödynnetään kirjallisuutena niin tutkimuskirjallisuutta, mutta myös erilaisia asiakirjoja, strategioita ja selvityksiä, jotka vaikuttavat arviointiin ja tutkittavaan kohteeseen olennaisesti. Tämän vuoksi arviointiprosessi syventyy jatkuvien pienien arviointien ketjuna, jolloin lopulta päästään käsiksi entistä syvällisemmin tutkittavaan aiheeseen ja siihen liittyviin ongelmiin. (Jokinen, 2024.) Tutkimuksen etenemisen kannalta on tärkeää, että laadullisessa arviointitutkimuksessa viitataan teorialähteisiin, jolloin empiiriset tulokset yhdistetään teoriaan (Hirsjärvi & Hurme 2010, 262-263).

Tässä tutkimuksessa arviointitutkimuksen lähestymistapaa hyödynnetään kestävyysraportointiin liittyvän sääntelykehikon ja sen vaikutusten tarkastelussa. Tutkimus kohdistuu erityisesti CSRD-kestävyysraportointidirektiivin asettamiin vaatimuksiin ja täytäntöönpanoon yritysten strategiaprosessin ja osaamistarpeiden näkökulmasta. Tutkimus tukeutuu laadulliseen aineistoon, joka koostuu Euroopan komission, Euroopan parlamentin ja Euroopan unionin virallisista julkaisuista, sekä itse CSRD-kestävyysraportointidirektiivistä 2022/2464/EU ja siihen liittyvistä säädösasiakirjoista, kuten ESRS-standardeista ja Omnibus-lakiehdotuksesta. Näiden primäärilähteiden ohella tutkimuksessa on hyödynnetty ajankohtaista kirjallisuutta, asiantuntijaraportteja ja tutkimuskirjallisuutta, jotka yhdessä muodostavat kokonaisvaltaisen näkemyksen CSRD-kestävyysraportoinnin tavoitteista, vaikutuksista ja sen tuomista haasteista.

Arviointitutkimuksen periaatteiden mukaisesti tutkimuksessa pyritään systemaattiseen tulkintaan ja arvottamiseen, kuinka sääntelykehys vaikuttaa yritysten toimintaan ja minkälaista osaamista se edellyttää. Aineiston analyysissä korostuu tulkinnallinen lähestymistapa, jossa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin ja ohjeistusten vaatimuksia peilataan yritysten käytännön valmiuksiin ja strategiaprosessin kehittämiseen. Tutkimuksen empiirinen osuus muodostuu haastatteluista, joiden avulla saadaan tuotua esiin yritysnäkökulmaa, jolloin voidaan arvioida sääntelyvaatimusten täytäntöönpanon haasteita ja mahdollisuuksia käytännössä. Näin tutkimuksessa yhdistyy normatiivinen sääntelykehys ja kokemuksellinen tieto, joka vastaa arviointitutkimuksen vaatimukseen moninäkökulmaisuudesta ja käytännönläheisestä arvioinnista.

1.3 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella, millaisia uusia osaamisvaatimuksia EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivi asettaa yritysten strategiselle suunnittelulle ja johtamiselle. Tutkimuksessa keskitytään erityisesti siihen, minkälaisia haasteita yritykset kohtaavat osaamisen näkökulmasta ja kuinka yritykset voisivat kehittää organisaatiotaan ja toimintaansa sopeutuakseen ja vastataksaan kestävyysraportointidirektiivin asettamiin vaatimuksiin sekä haasteisiin. Tutkimuksessa pyritään tunnistamaan ja kartoittamaan yritysten strategiaprosessissa esiintyviä osaamispuutteita ja heikkouksia uuden kestävyysraportointidirektiivin näkökulmasta ja kartoittaa kestävyysraportoinnin tuomia mahdollisuuksia kilpailuedun luomisen kannalta.

Tutkimusongelma on, kuinka nämä osaamistarpeet ja puutteet vaikuttavat yrityksen strategiseen suunnitteluun ja johtamiseen sekä voidaanko kestävyysraportoinnista saada kilpailuetua osaamisenäkökulmasta tarkasteltuna. Tutkimuksessa analysoidaan myös, kuinka kestävyysajattelu ja -raportointi voidaan saada osaksi yritysten strategiaprosessia, jolloin se ei olisi vain pakollinen irtonainen toimenpide toteutettavan ydinstrategian ohella. Tutkimuksessa pyritään löytämään vastauksia siihen, että minkälaisia strategisia ja operatiivisia muutoksia yrityksen tulisi tehdä omassa toiminnassaan, jotta CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tuomiin raportointivelvoitteisiin voidaan vastata mahdollisimman tehokkaasti ja luotettavasti.

Tutkimuksessa kartoitetaan lisäksi, kuinka oppilaitosten tulisi kehittää tutkinto-ohjelmiaan, jotta ne pystyisivät paremmin vastaamaan tulevaisuuden kestävyysraportointiin liittyviin osaamistarpeisiin. Tämä osa tutkimusta on kuitenkin vain pieni osakokonaisuus, sillä suurimmaksi osaksi tutkimus on rajattu koskemaan taloushallinnon, konsultoinnin ja muiden liiketoiminnan tukitoimintojen asiantuntijoita tai muita teollisuudessa toimivien yritysten edustajia.

2 KESTÄVÄ KEHITYS JA YRITYSVASTUU

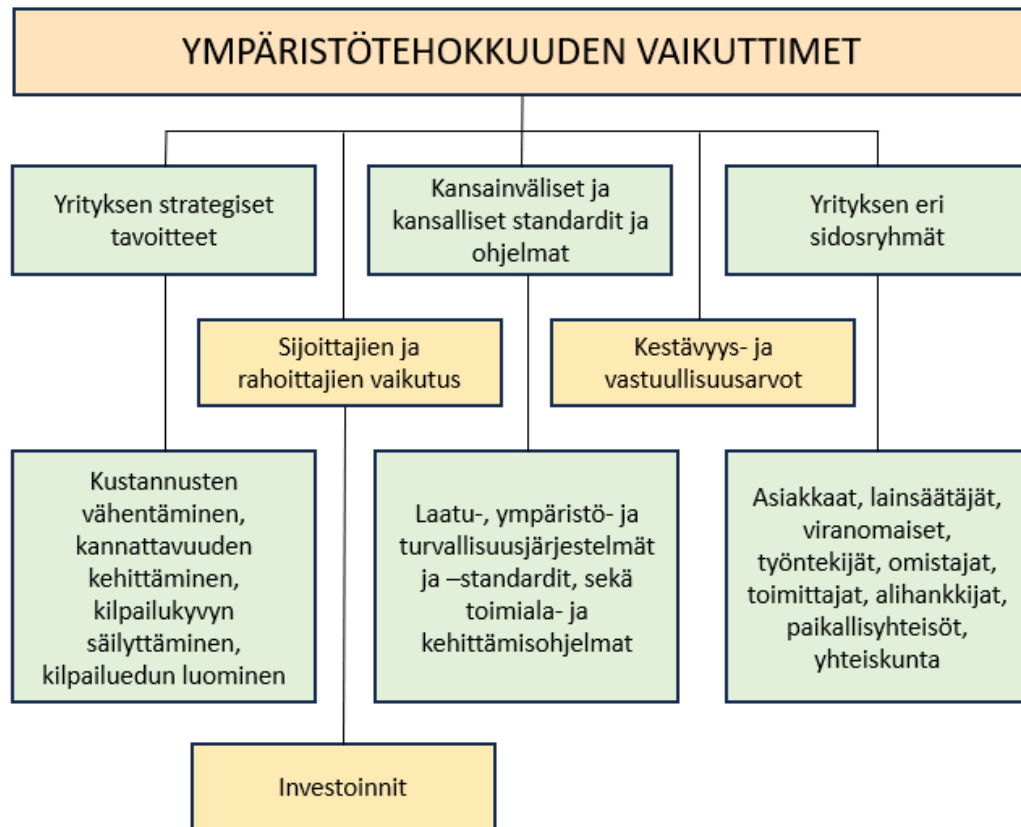
2.1 Kestävän kehityksen ja yritys vastuun merkitys

Väestö ja teollinen toiminta on pilannut paljon ympäristöä ja maapalloa, teollistuminen on tuonut suuret ympäristöhaitat, jotka ovat pahentuneet vuosi vuodelta (Joutsenvirta ym. 2011, 12). 1990-luvulla tutkijat ovat ryhtyneet tarkastelemaan aktiivisesti ympäristövastuun kysymyksiä ja kehittämään käytännön kehitysmahdollisuuksia. Mahdollisuuksia on tunnustettu, mutta myös vaatimukset ovat kasvaneet vuosi vuodelta. 2000-luvulla ympäristövastuu on noussut täysin uudenlaisiin mittasuhteisiin. On otettu käyttöön lakeja, vastuullisuusohjelmia, sääntöjä, standardeja ja järjestelmiä, oppaita ja työkaluja, sekä lisätty koulutusta ja yhteistyötoimintaa. (Joutsenvirta ym. 2011, 12-13.)

On kuitenkin todettu, että onneksi ihminen osaa myös korjata jälkiään, jos tahtotila on riittävä. Otsoniaukon ohennemiseen herättiin ensimmäisiä kertoja vuonna 1985, kun mittaukset paljastivat, että Etelämantereen yllä oleva otsonikerros oli ohentunut jopa 70 % edelliseen mittaukseen verrattuna. Otsoniaukon tuhoajiksi osattiin määrittää freonikaasut, joita on käytetty esimerkiksi jäädytyslaitteistoissa. Nämä freonikaasut kiellettiin Montrealissa vuonna 1987 kansainvälisen sopimuksen avulla. Tässä sopimuksessa päätettiin, että noin sadan kemikaalin käyttö lopetetaan vuoteen 2000 mennessä, joilla on vaikutusta otsonikerroksen heikentymiseen. Sopimuksen arvioitiin palauttavan otsonikerroksen 1980-luvun tasoon noin 2060-lukuun mennessä. Sopimuksen avulla on myös hidastettu ilmastomuutosta, koska freonikaasut ovat myös suuria kasvihuonekaasuja. (Merimaa 2019.)

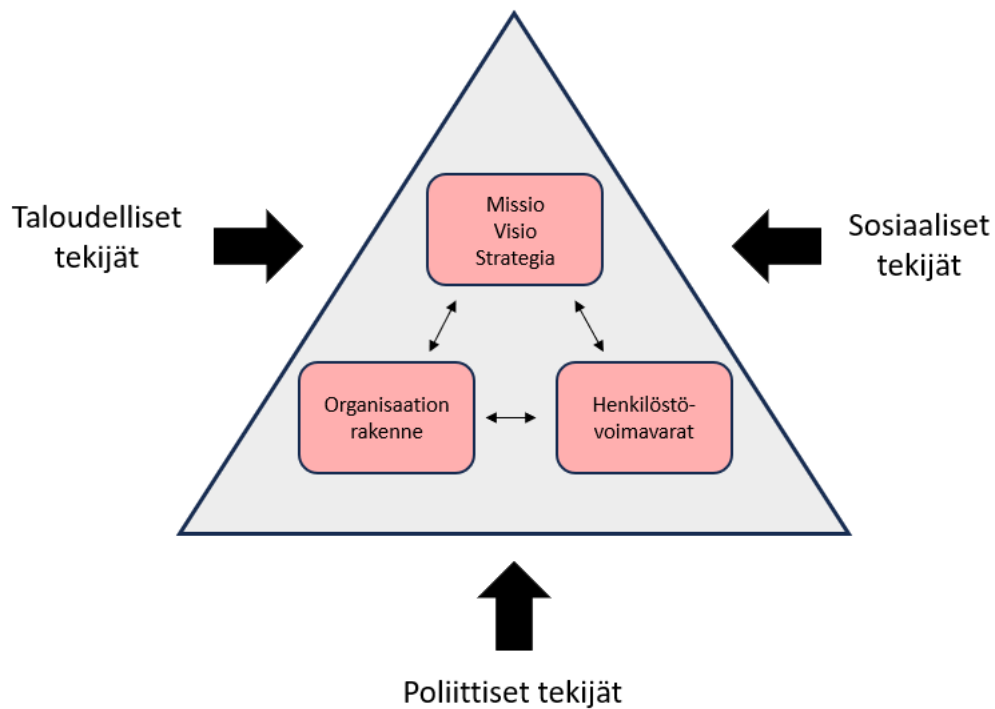
Tässä on vain yksi esimerkki, mutta myös muita muutoksia ja kehitystoimenpiteitä on tehty vuosien saatossa haastavan ympäristön tilan suhteen. Tieto ilmastomuutoksesta, sen tuomista ongelmista ja siihen vaikuttavista tekijöistä on lisääntynyt jatkuvasti, jolloin osaamista on alkanut karttua ajan kuluessa enemmän, mutta kuitenkin vieläkään ei olla riittävällä tasolla ilmastomuutoksen torjumisessa. Väestölle ja ympäristölle vaarallisia myrkyllisiä suuria haittoja aiheuttavia aineita on asetettu käyttökieltoon ja toimintaa on alettu seuraamaan sekä sääntelemään tarkemmin asetusten ja lakien avulla. Esimerkiksi bensiinistä on poistettu lyijy, koska se saastutti ilmaa ja huomattiin sen aiheuttavan lasten kehityshäiriöitä. Tämän kiellon avulla ilman lyijypitoisuus on pienentynyt maailmanlaajuisesti jopa 98 %. (Merimaa 2019.)

Ympäristön ja ilmaston kannalta positiivisiin muutoksiin tarvitaan valtavasti päätäväisyyttä ja nopeita kehitystoimia erityisesti lainsäätäjiltä ja poliitikoilta. Ympäristön kannalta on tehtävä järkevämpiä ratkaisuja ja pyrittävä jatkuvasti saamaan lisää tutkimustietoa ilmastoa kuormittavista tekijöistä. Tieteellistä tutkimusta tarvitaan lisää erilaisten tekijöiden vaikutuksista ympäristöön sekä niiden yhteisvaikutuksista. On jatkuvasti mietittävä, kuinka toimintaa voitaisiin kehittää ja saada ilmastomuutos pysähtymään. (Hiltunen 2019, 188.) Kestävän kehityksen muutoksia on alkuun yritetty saavuttaa vapaaehtoisesti, mutta koska se ei ole tuottanut riittävän vahvoja tuloksia ja näyttöjä, on ympäristö- ja ilmastoasioita alettu sääntelemään, jolloin pakonomaisesti rakenteita muokkaamalla ihmisten ja yritysten käytöstä on pyritty hallitsemaan esimerkiksi pakollisilla ympäristösopimuksilla ja -laeilla. Silloin kestävyys- ja vastuullisuusasioiden kehittämistä pyritään strategisesti hallitsemaan ja lisäämään yhteiskunnan rakenteita muokkaamalla. Yrityksen on otettava huomioon toiminnassaan taloudellisen vastuun lisäksi ympäristövastuu. (Honkanen 2006, 351.) Ympäristövastuuseen vaikuttavat tekijät on avattu paremmin alla olevassa kuviossa 2.



Kuvio 2. Ympäristötehokkuuteen vaikuttavat tekijät (Pohjola 2003, muokattu).

Puhdas sisä- ja ulkoilma, ravinto ja vesi ei ole itsestäänselvyys maailmassa. Ympäristön myrkyt ja muut saasteet aiheuttavat merkittäviä haasteita maailmassa ja sairastuttavat monia ihmisiä, joka aiheuttaa myös kuolemia. Landriganin (2017) julkistamassa tutkimuksessa on arvioitu, että vuonna 2015 nämä haasteet ja ongelmat ovat aiheuttaneet 16 % väestön kuolemista. 92 % näistä tapahtui köyhissä maissa. Näillä on myös taloudellisia vaikutuksia, sillä saasteet ja niiden tuomat terveyshaitat pienensivät maissa, jossa saasteita esiintyy, bruttokansantuotetta jopa 2 %. Teollisen tuotannon kehittymisen ja kasvamisen, sekä talouden kasvun myötä ilmansaasteet, kemikaalimäärät ja maaperän saasteet ovat lisääntyneet. Näiden on todettu olevan seurauksia teollisuuden, kaivosteollisuuden, sähkön- ja teollisuuden ja tehomaanviljelyn kasvun seurauksista sekä fossiilisten polttoaineiden käytön lisääntymisestä. (Landrigan, 2017.) Kestävyysasiat tulevat olemaan vuosi vuodelta haastavampia, jonka vuoksi on tärkeää, että niihin aletaan reagoida nyt. Muutostahdon sekä muutosvalmiuden merkitys yrityksen dynaamisessa toimintaympäristössä kasvaa koko ajan. (Kotter 2009, 140-142.) Kuviossa 3. on esitetty yrityksen toimintaympäristöön vaikuttavat tekijät.



Kuvio 3. Yrityksen toimintaympäristöön vaikuttavat tekijät (Viitala 2007, muokattu).

Kestävä kehitys vaikuttaa tulevaisuudessa yritysten toimintaympäristöön ja tulee muuttamaan yritysten strategiaa, koska lainsäädäntö kiristyy jatkuvasti ja pakottaa yrityksiä selvittämään, kuinka ne voisivat toimia ekologisesti ja sosiaalisesti kestävämmällä tavalla. Luonnon resurssit ja raaka-aineet niukkenevat jatkuvasti ja kallistuvat, jotka vaikeuttavat yritysten tuotantoa. Kuluttajat ovat alkaneet arvostaa enemmän kestäväen kehityksen tuotteita ja palveluita, sekä arvostaa yrityksiä, jotka toimivat kestävästi. Kilpailijat vaikuttavat toimialan sisäisiin standardeihin tuomalla markkinoille ekologisempia vaihtoehtoja sekä sosiaalisesti oikeudenmukaisempia toimintamalleja. Median rooli yritysten epäkohtien ja vastuuttoman toiminnan paljastamisessa kasvaa koko ajan, jolloin yritys voi kärsiä valtavaa mainehaittaa, jos yrityksen vastuullisuusasiat eivät ole kunnossa tai kestävyystoiminnassa on puutteita. Kestäväen kehitykseen liittyy kolme arvonluonnon keinoa: Kasvu, sijoitetun pääoman tuotto ja riskien hallinta. (Bärlund & Perko 2013, 38.)

2.2 Ympäristösopimukset

2.2.1 Tarve ympäristösopimuksille

Ympäristösopimukset muodostavat selkärangan maailmanlaajuisten ympäristöuhkien torjunnalle, kuten ilmastonmuutokselle, luonnon monimuotoisuuden köyhtymiselle, aavikoitumiselle, kemikaaleille, jätteille ja ilmansaasteille. Näillä kansainvälisillä ilmastosopimuksilla on erittäin tärkeä rooli kestävän kehityksen edistämässä ja ilmastonmuutoksen torjunnassa. Puhdas ja kestävä ympäristö takaa toimivat ekosysteemit ja näin tarjoaa edellytykset myös kestävälle sosiaaliselle sekä taloudelliselle kehitykselle pidemmällä aikavälillä. Sopimusten avulla säädetään yhteiset pelisäännöt ja kriteerit sille, mitä päämääriä globaalilla ympäristön suojelulla ja kestävän kehityksen edistämällä pyritään saavuttamaan. Tämän vuoksi ne ovat erittäin tärkeitä työkaluja ja raameja kestävän kehityksen toteuttamisessa, seurannassa ja kehittämässä. Esimerkiksi pelkästään Suomi on osapuolena yli sadassa kansainvälisessä ympäristösopimuksessa. (Ympäristöministeriö 2025.)

Ympäristösopimuksia luodaan jatkuvasti lisää ja kehitetään olemassa olevien ympäristösopimusten kriteereitä ja toimintamalleja. Sopimuksia rahoitetaan eri menetelmin, joista esimerkkejä ovat: Maailmanlaajuinen ympäristörahoisto (*GEF*), vihreä ilmastorahoisto (*GCF*), vapaaehtoiset ilmastorahastot (*LDCF*, *SCCF* ja *AF*), monenkeskinen otsonirahoisto (*MLF*), Kioton joustomekanismit ja kansainväliset päästömarkkinat. Monet eri maat tukevat myös kehitysmaiden kehitystyötä ja osallistumista rahoituksien ja avustusten avulla, sillä kehitysmaiden osallistuminen ympäristöpäätöksiin on välttämätöntä, jotta voidaan tehdä yhteisesti hyväksytyjä ympäristösopimuksia, kansainvälisiä päätöksiä ja suosituksia liittyen maailmanlaajuisiin ympäristöhaasteisiin ja -ongelmiin. Kehitysmaiden tietoisuutta kansainvälisistä ympäristösopimuksista lisätään myös tarjoamalla koulutusta. (Ympäristöministeriö 2018) Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) tavoitteena on edistää maiden kansainvälistä yhteistyötä kestävyysasioiden kehittämässä sekä yhteisten ohjeiden ja sopimusten määrittelyssä (OECD 2025).

Keskeiset kansainväliset ympäristösopimukset keskittyvät ilmastonmuutoksen torjuntaan ja otsonikerroksen suojeluun, ympäristön biodiversiteetin suojeluun, vesistöjen ja meriympäristön suojeluun sekä kemikaalien ja vaarallisten jätteiden käsittelyyn. Tunnettuja ilmastonmuutoksen torjuntaan ja otsonikerroksen suojeluun liittyviä ympäristösopimuksia ovat esimerkiksi ilmastonmuutosta koskeva puitesopimus UNFCCC (*United Nations Framework Convention on Climate Change*), Kioton pöytäkirja, Pariisin ilmastopopimus, otsonikerroksen suojelua koskeva Wienin yleissopimus ja otsonikerrosta heikentäviä aineita koskeva Montrealin pöytäkirja. Kemikaalien ja vaarallisten jätteiden ympäristösopimusten tavoitteena on vähentää ympäristölle ja ihmisten terveydelle kemikaaleista ja jätteistä aiheutuvia riskejä, jotka liittyvät vaarallisten kemikaalien ja aineiden valmistukseen, käyttämiseen, kuljettamiseen ja hävittämiseen. Kansainvälisen sääntelyn avulla pyritään varmistamaan, että vaarallisia kemikaaleja ja jätteitä käsitellään vastuullisesti, niiden käsittely ja siirto tapahtuu valvotusti sekä toiminta dokumentoidaan asiallisesti. Ilmastonmuutosta yritetään torjua esimerkiksi päästökaupan avulla, jolloin kasvihuonepäästöjä pyritään vähentämään. Yritykset voivat ostaa tai myydä päästöoikeuksia, mikä toimii taloudellisena kannustimena päästöjen vähentämiseksi. Päästökauppa on sidottu ensimmäisen kerran esimerkiksi Kioton pöytäkirjaan ja myöhemmin Pariisin ilmastopopimukseen. (Ympäristöministeriö 2018.)

2.2.2 YK:n kestävän kehityksen tavoitteet

Vuonna 1987 YK:n ympäristön ja kehityksen komissio, eli Brundtlandin komissio määritteli käsitteen kestävä kehitys (*Sustainable Development*). Sillä tarkoitettiin luonnonvarojen käyttöä niin, että huomioitaisiin raaka-aineiden, energian ja muiden luonnosta riippuvaisten resurssien käytössä luonnon tasapaino sekä myös maapallon eri osa-alueiden sekä ihmisten tasa-arvo, sekä otettaisiin huomioon tulevien sukupolvien oikeudet. Vuoden 1987 kestävästä kehityksestä on annettu useita eri määritelmiä ja se on pikkuhiljaa noussut isommaksi puheenaiheeksi, kun maailman ympäristökatastrofit ovat pahenneet vuosi vuodelta ja tietoisuus ympäristöhaasteista ja niiden vaikutuksista on kasvanut. Kestävän kehityksen kolme avaintermiä oli jo silloin ekologisuus, sosiaalisuus ja taloudellisuus. (Poh-

jola 2003, 15.) YK on julkaissut vuonna 2011 yritysten ja ihmisoikeuksien ohjausperiaatteet, jotka tunnetaan lyhenteellä UNGPs (*United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights*). Se on yleisesti hyväksytty kansainvälinen ohjeistus, joka toimii viitekehyksenä yrityksille ihmisoikeustasosta. (YK-liitto 2025.)

YK:n vastuullisen sijoittamisen periaatteet yrittävät tavoitella sitä, ettei sijoituksilla tuettaisi epäeettistä epäkestävää toimintaa (Bärlund & Perko 2013, 182). Agenda 2030 on YK:n kestävän kehityksen tavoiteohjelma, jonka avulla pyritään poistamaan maailmasta äärimmäinen köyhyys ja panostamaan kestäväan kehitykseen niin, että huomioon otetaan ympäristö, talous ja ihmiset tasavertaisesti. YK:n Agenda 2030 ohjelman kantava teema on, ettei ketään saa jättää kehityksestä jälkeen. Ohjelmalla yritetään varmistaa turva nykyisille ja tuleville sukupolville, jotta heille voidaan taata hyvän elämisen mahdollisuudet. (Global Compact Network Finland 2025; Suomen YK-liitto 2025; Ulkoministeriö 2025.)

Agenda 2030 sisältää 17 eri tavoitetta, jotka ovat kuvattu kuviossa 4. Nämä 17 kestävän kehityksen eri tavoitetta pitää sisällään yhteensä 169 kappaletta alatavoitteita ja niitä kutsutaan lyhenteellä myös lyhenteellä SDGs (*Sustainable Development Goals*). YK:n kestävän kehityksen tavoitteet sitovat niin rikkaita, kuin köyhiäkin maita ja ne on tullut voimaan 2016 vuoden alussa. Tarkoituksena on kääntää globaali kehitys kestävämmälle polulle, jossa huomioidaan ihmisten hyvinvointi ja ihmisoikeudet, taloudellinen vauraus ja yhteiskuntien vakaus ympäristön ja ilmaston kannalta kestäväällä tavalla. Kaikki nämä tavoitteet ovat tärkeitä, eikä yksikään sulje toista pois, vaan ne ovat yhteydessä vahvasti keskenään. Jotta kestävän kehityksen tavoitteet voidaan saavuttaa, tarvitaan tukea valtioilta, päättäjiltä sekä myös kansalaisilta. (YK-liitto 2025.)



Kuvio 4. YK:n Agenda 2030 kestävän kehityksen 17 eri tavoitetta (YK-liitto 2025).

2.2.3 Ympäristösopimusten vaikutukset yritystoimintaan

Kansainväliset ympäristösopimukset, kuten esimerkiksi Pariisin ilmastopimus, ovat luoneet pohjan sekä kansallisille, että alueellisille sääntelyjärjestelmille. Ympäristösopimukset vaikuttavat yritysten toimintaan yhä enemmän ja sääntely tulee tiukentumaan tulevaisuudessa. Ympäristösopimukset luovat pohjan lainsäädännölle ja sääntelylle, ja ne vaativat yrityksiä ottamaan huomioon toiminnassaan ympäristövaikutukset. Tarkastelu pitää ylettyä koko arvoketjuun ja eri sidosryhmiin. Euroopan unioni on ollut erityisen aktiivinen kehittäessään aikaisessa vaiheessa omia kestävyys- ja vastuulinjauksiaan näiden globaalien päämäärien ja tavoitteiden mukaisesti. (Euroopan unioni 2025.)

Ympäristösopimukset vaikuttavat yritysten strategiseen suunnitteluun ja johtamiseen, sekä vaikuttaa pitkän aikavälin investointeihin. Yritysten on tärkeää ennakoita sääntelyn muutoksia ja sääntelyyn vastaamalla osoittaa vastuullista toimintaansa eri sidosryhmille. Ympäristösopimusten noudattaminen vaikuttaa yrityksen maineeseen sekä sisältää taloudellisia indikaattoreita, mikä korostaa ympäristösopimusten tärkeyttä liiketoiminnassa. Ympäristösopimukset voivat lisätä uusia liiketoimintamahdollisuuksia, kuten lisätä vihreän teknologian innovaatioita ja tehostaa ympäristöteknologian kehittämistä. (Euroopan unioni 2025.) Seuraa-

vassa luvussa tarkastellaan, kuinka Euroopan unionin sääntelykehys on rakentunut ja millaiset strategiat ohjaavat sen ympäristövastuupäätöksiä ja -vaatimuksia.

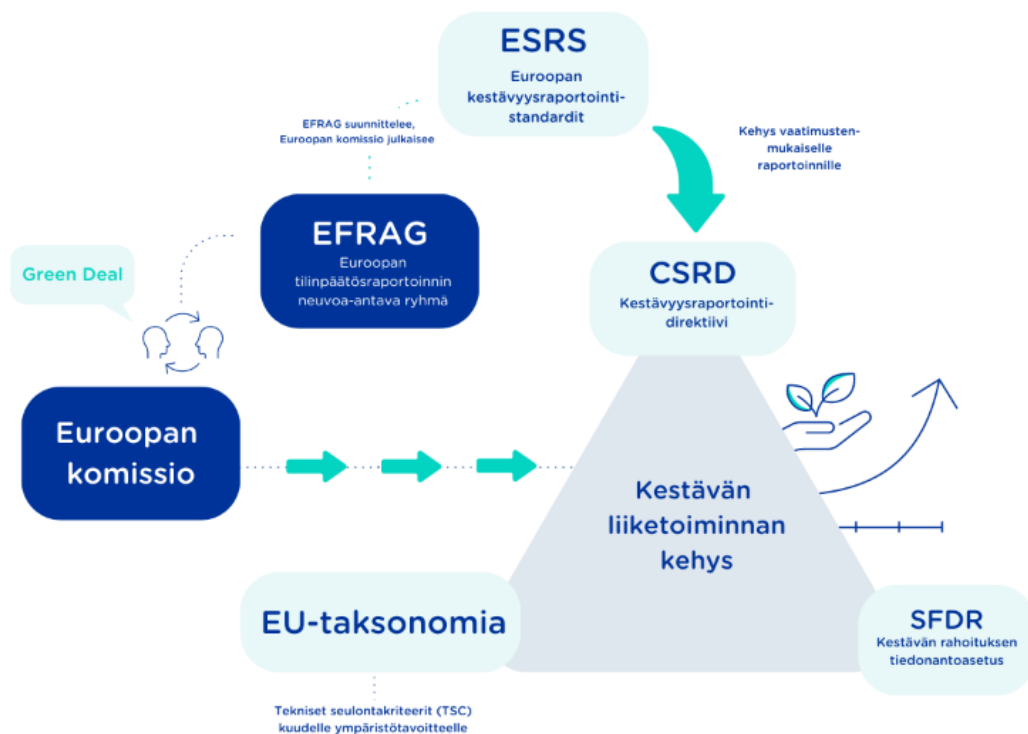
IFRS Foundationin perustama ISSB (*Sustainability Standards Board*) on laajentanut IFRS-standardit (*International Financial Reporting Standards*) kattamaan myös kestävään kehitykseen liittyvien tietojen julkaisun. IFRS-standardit ovat kansainvälisiä standardeja tilinpäätösraportointiin liittyen. ISSB:n tavoitteena on laatia pääomamarkkinoiden tietotarpeita vastaava globaali minimitaso kestävyysraportoinnille. Sen pohjana käytetään Financial Stability Boardin työryhmän eli maailman rahoitusjärjestelmän vakautta valvovan elimen vuonna 2018 antamaa suositusta liittyen yritysten ilmastoraportointiin. Pohjana käytetään kansainvälistä ilmastonmuutoksen uhkiin keskittynyttä raportointikehikkoa TCFD, joka on esitetty paremmin luvussa 3.5.3. EU:n uusi CSRD-kestävyysraportointidirektiivi perustuu kuitenkin siihen, että EU pyrkii vielä laajempaan ilmastoraportointiin ja haluaa olla edelläkävijä ilmasto- ja ympäristötavoitteiden saavuttamisessa ja haasteiden selättämisessä. Euroopan unionin asettaman ilmasto- ja ympäristötavoitteet ovat kunnianhimoisimpia maailmassa. (Euroopan komissio 2025; Niskala 2022.)

YK:n Global Compact (*CDP*), Maailman luonnonvarainstituutti (*WRI*) ja WWF perusti vuonna 2015 aloitteen SBTi (*Science-Based Targets Initiative*) eli kansainvälisen aloitteen, joka kannustaa yrityksiä asettamaan itselleen tieteeseen perustuvia ilmastotavoitteita. Sen avulla yritykset voivat varmistaa, että niiden kehitystoimet tukevat Pariisin ilmastopimusta ja auttaa saavuttamaan siinä asetetut tavoitteet, eli puolittaa kasvihuonepäästöt vuoteen 2030 mennessä sekä saavuttaa kasvihuonepäästöneutraalius vuoteen 2050 mennessä. Tavoitteena on, että yhteistyötä tekemällä saataisiin saavutettua parempia tuloksia ja päästäisiin tehokkaammin asetettuihin tavoitteisiin hyödyntämällä kehittynyttä teknologiaa ja uusia innovaatioita, joita on voitu synnyttää tieteellisen tutkimuksen avulla. (YK-liitto 2025; Science Based Targets 2025.)

2.3 Perusta EU:n sääntelylle

2.3.1 Kestävyysasioiden sääntely

Euroopan unionin toiminnasta on syntynyt sopimus SEUT ja se on yksi Euroopan unionin tärkeimmistä sopimuksista Euroopan uniosta tehdyn sopimuksen SEU rinnalla. Sopimuksen tavoitteena oli luoda Eur-Lex (2025) mukaan perusta ”Euroopan kansojen yhä läheisemmälle liitolle” ja se muodostaa EU:n yksityiskohtaisen lainsäädännöllisen oikeudellisen perustan. Sopimuksessa määritellään EU:n periaatteet ja asetetaan tavoitteet sekä määritetään EU:n toiminta-alueen rajat eri politiikan aloilla. Sopimuksessa on myös annettu EU:n toimielimien rakenne ja niiden toimintaa koskevat rajat. 191-193 artikloissa on säädetty ympäristöpolitiikan tavoitteista ja asetuksista. EU:n ympäristölainsäädäntö perustuu varovaisuus-, ennaltaehkäisy- ja saastuttaja maksaa -periaatteeseen sekä kestäväan kehitykseen. Nämä periaatteet muodostavat Euroopan unionin ympäristölainsäädännölle perustan ja ohjaavat toimintaa sekä sääntelyä, jonka avulla kestävä kehitystä yritetään edistää ja ehkäistä ympäristöhaittoja. (Eur-Lex 2025; Euroopan unioni 2025.) Kuviossa 5. on esitetty Euroopan unionin sääntelykehys.



Kuvio 5. EU:n sääntelykehys (Ecobio Manager 2025).

EU:n sääntelyn kehyksen tavoitteena on ottaa kantaa laajoihin yhteiskunnallisiin ja ympäristöllisiin haasteisiin, ohjata toimintaa ja sääntelyn avulla vaikuttaa siihen positiivisesti. Sääntelyssä painotetaan entistä vahvemmin kestävyyttä, riskienhallintaa, läpinäkyvyyttä ja jäljitettävyyttä yritysten toiminnassa. Yritysten toimintaa ei tarkastella enää vain niiden taloudellisen tuloksen perusteella, vaan entistä enemmän pohditaan niiden vaikutuksia ja riippuvuussuhteita ympäristöön ja yhteiskuntaan. Tämän myötä on syntynyt tarve kerätä tietoa yritysten vastuullisuudesta, joka vaatii taustalleen sääntelyä, lakeja ja asetuksia. Ilmastonmuutos, luonnon monimuotoisuuden heikkeneminen ja sosiaalisen vastuun haasteet heijastuu suoraan lainsäädännön asettamiin vaatimuksiin. Maailmanlaajuisesti sääntely on edelleen puutteellista ja kestävyystoiminta on erityisen haasteellista monikansallisille yrityksille, sillä globaalius tekee kokonaisuuksista haastavampia ja monimutkaisempia. (Euroopan unioni 2025.)

2.3.2 EU:n Green Deal ja ympäristösopimukset

Euroopan unionin vihreän kehityksen ohjelma Green Deal on EU:n laajamittainen strateginen aloite, jonka tavoitteena on tehdä Euroopan unionista ilmastoneutraali vuoteen 2050 mennessä. Green Deal sisältää useita erilaisia toimenpiteitä ja lainsäädäntöaloitteita, jotka koskevat esimerkiksi kestävästä kehityksestä, energiatehokkuudesta, puhdasta energiaa, kiertotaloutta ja luonnon biodiversiteetin turvaamista. Tavoitteena on ohjata Euroopan unionin taloutta ja toimintaa kohti kestävämpää mallia, jossa luonnon kantokyky on otettu toiminnassa huomioon ja sille aiheutettuja negatiivisia vaikutuksia pyritään minimoimaan ja estämään kokonaan. (Euroopan komissio 2025; Euroopan unioni 2025.)

Green Deal toimii eräänlaisena aloitteena ja viitekehyksenä lukuisille Euroopan unionin kestävästä kehityksestä edistävillä sääntelyaloitteilla, mukaan lukien esimerkiksi kestävästä rahoituksen aloitekokonaisuus ja siihen kuuluva CSRD-kestävyysraportointidirektiivi. Tämän avulla pyritään varmistamaan, että yritykset raportoivat jatkossa ESG-tekijöistä selkeästi, luotettavasti ja vertailukelpoisesti. Tämä tieto on tulevaisuudessa välttämätöntä sijoittajille, rahoittajille, asiakkaille ja muille sidosryhmille, joiden tarve on arvioida yritysten kestävyyttä ja riskejä yhä

tarkemmin ja isommassa mittakaavassa. CSRD-kestävyyseraportointidirektiivi konkretisoi Green Dealin asettamia tavoitteita tuomalla vastuullisuuden osaksi yritysten pakollista lakisääteistä CSRD-kestävyyseraportointia. Sen avulla Euroopan unioni pyrkii lisäämään yritysvastuullisuuden luotettavuutta ja tehokkuutta, sekä ohjaamaan pääomia ja investointeja kestävään kehitykseen, mikä on yksi hyvin keskeinen osa-alue EU:n Green Deal -ohjelmassa. (Euroopan komissio 2025; Euroopan unioni 2025.)

Valmiuspaketti 55 (*Fit for 55*) on osa Euroopan unionin kestäväen kehityksen ohjelmaa, jonka tavoitteena on vauhdittaa Green Deal strategian toteutumista, eli olla hiilineutraali vuoteen 2050 mennessä. Valmiuspaketti 55 tähtää siihen, että EU:lla on 55 % päästövähennystavoite vuoteen 2030 mennessä, tavoitteen vertailupisteenä toimii vuosi 1990. Valmiuspaketin 55 on tarkoitus toteuttaa ja tukea Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaa onnistumaan tavoitteissaan ja olla rohkea etenemissuunnitelma kohti 2050 vuoden tavoitetta. Vanha tavoite oli vähentää ilmastopäästöjä 40 %. Vuonna 2021 EU oli pystynyt vähentämään päästöjään jo 25 %, mutta oli silti samalla onnistunut kasvattamaan talouttaan 65 %. EU on pitkällä aikavälillä ollut ainoa suuri talous, joka oli pystynyt pienentämään kasvihuonepäästöjään, mutta kasvattamaan talouttaan. (Eurooppatiedotus 2025.)

2.3.3 EU:n taloudellisen turvallisuuden strategia

Euroopan unionilla on olemassa Euroopan taloudellisen turvallisuuden strategia, jonka avulla pyritään turvaamaan EU:n taloudellinen turvallisuus ja talouskehitys. Euroopan komissio on ehdottanut useita erilaisia toimenpiteitä strategian vahvistamiseen. Yhtenä toimenpiteenä on, että vahvistetaan taloudellista turvallisuutta panostamalla yhteistyöhön, eli solmitaan kumppanuuksia luotettavien toimijoiden kanssa, jolloin yhteisiä turvallisuusnäkökulmia voidaan tarkastella ja kehitellä monipuolistamalla ja tarkentamalla kauppasopimuksia, vahvistamalla kansainvälisiä sääädöksiä, instituutioita sekä investoimalla kestävään kehitykseen, jossa uusi EU-yritysvastuudirektiivi ja CSRD-kestävyyseraportointidirektiivi ovat yksi kehityskaskel. (Euroopan unioni 2023.)

Monen muun maanosan tavoin myös Eurooppa operoi jatkuvasti haastavassa maailmantilanteessa geopoliittisten jännitteiden keskellä, jossa myös teknologia ja kehitys muuttuu jatkuvasti. Jatkuva transformaatio aiheuttaa haasteita ja edellyttää jatkuvaa ennakointia, jolloin EU:n on varmistettava, että se pystyy edelleen operoimaan yhtenä maailman avoimimmista ja houkuttelevimmista kohteista markkinoilla, sekä yrityksille että sijoittajille. Komissio suunnittelee tämän vuoksi jatkuvasti uusia toimenpiteitä, jotka liittyvät tutkimukseen, uusiin innovaatioihin ja taloudelliseen resilienssiin. Toimien tavoitteena on vahvistaa EU:n kykyä säilyttää kilpailuetunsa, turvata kriittiset toiminnot ja arvoketjut sekä toimia vakaana ja turvallisena investointiympäristönä muuttuvassa geopoliittisessa toimintaympäristössä. (Euroopan komissio 2024.)

2.3.4 EU-taksonomia ja kestävän rahoituksen luokittelu

EU:n taksonomia on luokittelujärjestelmä, joka tuli voimaan ensimmäisen kerran vuonna 2020. Se määrittelee mitkä taloudelliset toiminnot ovat ympäristön kannalta kestäviä ratkaisuja ja sen tarkoituksena on auttaa sijoittajia ja muita sidosryhmiä tunnistamaan aidosti kestävästi investoinnit. Se tarjoaa yrityksille ja sijoittajille yhteisen viitekehyksen, jonka avulla voidaan arvioida ja vertailla investointien kestävyystasoa objektiivisesti ja läpinäkyvästi. EU-taksonomia perustuu tieteellisesti tunnistettuihin kriteereihin. EU:n taksonomian avulla määritetään kriteerit vihreälle rahoitukselle ja sen avulla pyritään vauhdittamaan ympäristöystävällisempiä investointeja. EU:n taksonomia-asetuksessa on luotu yhteiset pelisäännöt kestävän rahoituksen määrittämiselle. (Euroopan komissio 2021; Euroopan parlamentti 2023.)

EU-taksonomian asetuksessa on asetettu kuusi eri ympäristötavoitetta, jotka ovat: Ilmastonmuutoksen hillintä, ilmastonmuutokseen sopeutuminen, vesivarojen ja merten luonnonvarojen kestävä käyttö sekä suojelutoiminta, kiertotalouden jatkuva kehittäminen, ympäristön ja ilmaston saastumisen vähentäminen ja ehkäiseminen sekä luonnon monimuotoisuuden ja ekosysteemien ennallistaminen ja suojelu. Investoinnit ja muu taloudellinen toiminta, joka edistää mitä tahansa näistä kuudesta tavoitteesta vahingoittamatta muita, voidaan pitää ympäristön ja ilmaston kannalta kestävinä investointina ja toimintana. Sen sijaan vahingon

välttämisen periaatteen mukaan sellaista toimintaa, joka aiheuttaa enemmän vahinkoa, kuin hyötyä, ei voida pitää kestäväenä. Ei merkittävää haittaa -periaate (*Do No Significant Harm*) on merkittävässä roolissa Euroopan unionin taksonomia-asetuksessa, jossa on määritetty viitekehys ympäristön kannalta kestävälle toiminnalle. Se on luokittelujärjestelmä, jonka periaatetta sovelletaan erityisesti kestäväen rahoituksen sääntelyssä ja siinä tarkastellaan rahoitusta hakiessa yritysten toiminnan kestävyttä suhteessa ympäristötavoitteisiin. EU-taksonomian kestävien hankkeiden tulee myös kunnioittaa ihmisoikeuksia sekä työntekijöiden oikeuksia. EU-taksonomian kriteereitä on jatkuvasti tarkennettu ja niiden kehittämistä on jatkettu. Yrityksiltä on edellytetty raportointia ilmastonmuutokseen liittyvien taloudellisten toimintojen taksonomiamukaisuudesta EU:n delegoidun säädöksen mukaisesti tammikuusta 2023 alkaen. (Euroopan komissio 2021; Euroopan parlamentti 2023; Ecobio Manager 2025.)

Kestäväälle rahoitukselle on myös annettu tiedonantoasetus SFDR (*Sustainable Finance Disclosure Regulation*), joka astui voimaan vuonna 2021. Vuonna 2023 alussa astui voimaan yksityiskohtaisesti täydentäviä säädöksiä, eli voimme päätellä kestäväen rahoituksen vaatimusten kiristyneen jo viimeisen viiden vuoden sisällä. SFDR:n tavoitteena on lisätä rahoitusmarkkinoilla vastuullisuustoiminnan läpinäkyvyyttä ja ehkäistä viherpesun mahdollisuutta sijoitusmarkkinoilla. SFDR-asetuksen mukaan yrityksillä on velvollisuus raportoida kuinka ESG-riskit ovat otettu huomioon toiminnassa ja miten haitalliset kestävyysvaikutukset ovat huomioitu osana sijoitusprosessia. Toimijoiden on myös raportoitava vastuullisuusparametreistään rahoitustuotteidensa osalta. SFDR velvoittaa erityisesti tiettyjä rahoitusmarkkinoilla toimivia yrityksiä ja taloudellisia neuvonantajia. Asetus asettaa vaatimuksia sekä yrityksille, että niiden tuotteille. (Euroopan komissio 2025; Fondita 2025.)

EU tarvitsee yhtenäisen määritelmän kestäville investoinneille, koska kestävä kehitys perustuu luonnonvarojen säästeliääseen käyttöön ja sosiaalisten oikeuksien kunnioittamiselle. Ilmasto- ja ympäristötoimet ovat näin ollen merkittävä osa EU:n kestäväen kehitystä, sillä ilmastonmuutoksen vaikutuksia on hillittävä nopeammin ja laajemmin, kuin koskaan ennen. Jotta tämä tavoite voidaan saavuttaa, EU:n on investoitava uusiin kestäviin teknologioihin. Sekä EU-taksonomia asetus, että

SFDR-asetus ohjaavat pääomavirtoja kohti kestävämpää taloutta. Ne ovat eri asetuksia, mutta tukevat toisiaan ja niillä on yhteinen tavoite. (Euroopan komissio 2021; Euroopan parlamentti 2023.)

Julkisen rahoituksen riittämättömyys aiheuttaa sen, että ilmastoystävällisiin investointeihin on saatava mukaan yksityisiä sijoittajia. Tämän vuoksi on asetettava selkeät kriteerit investoinneille ja toiminnalle, mitä voidaan pitää kestäväenä sekä ympäristö- että ilmastoystävällisenä sijoituskohteena. Jos tarkkoja kriteerejä ei määritettäisi, olisi mahdollista, että rahoitus kohdistettaisiin niin sanotusti viherpesuhankkeisiin, jotka esittävät olevansa kestäviä investointeja, mutta eivät sitä todellisuudessa ole. (Euroopan komissio 2021; Euroopan parlamentti 2023.)

Myös monet sijoittajat ovat nykypäivänä kiinnostuneempia sijoituskohteidensa ESG-suorituskyvyn suhteen ja painottavat enemmän kestävyysasioita sijoituspäätöksiä tehdessä. Jotta tämä tavoite voidaan saavuttaa, on olennaista, että yritysten raportoiman tiedon perusteella sijoittajat pystyvät toimintaa arvioimaan ja tekemään päätöksiään sen avulla. Monet sijoittajat näkevät myös potentiaalisen arvonluontimahdollisuuden kestävässä sijoituskohteissa. Aikaisemmin haasteena on ollut, ettei ESG-tekijöistä ole ollut yhteneväistä määritelmää ottaen huomioon vastuullisuuden liiketoiminnassa. Kestävyysraportointi on ollut ennen hyvin vapaamuotoista ja valvonta on ollut heikkoa.

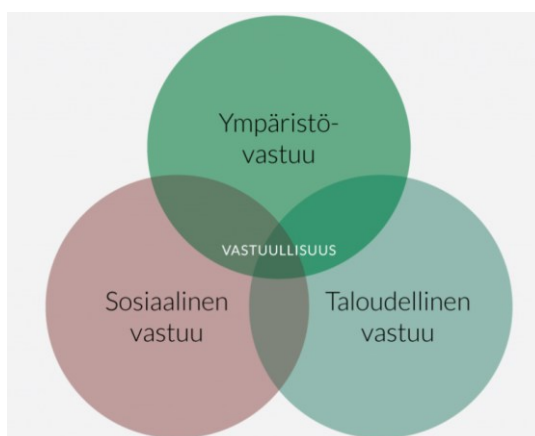
Kestävyysraportoinnin uudistaminen on osa EU:n laajaa kestävä rahoituksen strategiaa, jonka avulla pyritään kehittämään kestävä rahoitusta. Kestävyysraportointidirektiivi linkittyy erityisesti taksonomia-asetukseen, tiedonantoasetukseen sekä CSDDD-yritysvastuudirektiiviin. Yritysvastuudirektiivi pitää sisällään toiminta- ja huolellisuusvelvollisuuksia, jotka liittyvät kestävyysraportointidirektiivin raportointivelvoitteeseen ja täydentävät sitä. Huolellisuusvelvoite tarkoittaa, että yrityksen on tunnistettava, ehkäistävä, lievennettävä ja pysäytettävä omassa toiminnassaan sekä arvoketjuissaan esiintyvät kielteiset vaikutukset ympäristöön ja ihmisoikeuksiin. Toimintavelvollisuus tarkoittaa, että yrityksellä on velvollisuus ottaa käyttöön asianmukaiset käytännöt, toimintamenettelyt ja valvontamekanismit haitallisten vaikutusten korjaamiseksi ja estämiseksi. (Euroopan komissio 2025; Collin 2023.)

3 EU-KESTÄVYYSRAPORTOINTIDIREKTIIVI

3.1 EU-kestävyysraportointidirektiivi yleisesti

EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivin (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) myötä kestävyysraportoinnista tulee jatkossa lakisäätelistä ja määrämuotoista. Euroopan unionin ottaessa käyttöön CSRD-kestävyysraportointidirektiivin, maiden tuli myös saattaa tämä omaan kansalliseen lainsäädäntöönsä. Lakiesityksen vaikutukset näkyvät Suomessa esimerkiksi kirjanpito-, tilintarkastus-, osakeyhtiö-, osuuskunta- ja arvopaperimarkkinalain muutoksissa. (Euroopan komissio 2025; Ingalill Aspholm 2023; Työ- ja elinkeinoministeriö 2022.) Kestävyysraportti tulee perinteisen tilinpäätösraportoinnin rinnalle yhdenvertaiseksi, joka on merkittävä muutos kestävyystoiminnan kehittämisen kannalta (Niemi 2023).

On huomioitava, että kestävyysraportoinnilla on merkitystä myös tilinpäätöksen yhteydessä, sillä tilintarkastajan tulee antaa lausunto yritystoiminnan tuloksesta ja yrityksen taloudellisesta asemasta, jolloin ESG-näkökohdilla voi olla huomattava vaikutus myös taloudelliseen asemaan (Vanhala & Ristaniemi 2022, 55). Esimerkiksi jos yritys ei ole hallinnut merkittäviä ympäristöriskejään, se voi joutua maksamaan suuria korvauksia, sakkoja tai esimerkiksi investoimaan päästövähennyksiin tai -oikeuksiin, joka heikentää kassavirtaa, nostaa kustannuksia ja voi johtaa arvonalentumiseen, joka näin ollen vaikuttaa välittömästi yrityksen taloudelliseen asemaan ja tilinpäätökseen. ESG-teemojen luoma vastuukenttä on esitetty tarkemmin kuviossa 6.



Kuvio 6. ESG-teemojen luoma vastuullisuuskenttä (Ekokompassi 2025).

Ensimmäiset yritykset on velvoitettu raportoimaan vuoden 2024 toiminnastaan CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaisesti, jolloin ensimmäiset raportit julkaistaan vuoden 2025 tilinpäätöksen yhteydessä. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi pitää sisällään kaksi (2) yleisstandardia ESRS 1 ja ESRS 2 -standardit sekä kymmenen (10) teemakohtaista standardia, jotka liittyvät ilmastoon, sosiaaliseen vastuuseen ja hyvään hallintotapaan. Kaikkia ESRS-standardeja ei sovelleta sellaisenaan, vaan yritys kaksoisolennaisuusanalyysin avulla arvioi mitkä ovat heidän toiminnassaan olennaisia. (European Commission 2024; Karppinen 2023) Kaksoisolennaisuusanalyysi on erittäin tärkeä vaihe kestävyysraportointidirektiivin täytäntöönpanoprosessissa ja sitä käydään läpi tarkemmin luvussa 3.5.3.

Uuden säädöksen myötä kestävyysraportoinnista tulee hyvin merkittävää yritysten toiminnassa ja se tulee nousemaan tärkeänä tekijänä tilinpäätösraportoinnin rinnalle. Sekä tilinpäätösraportointi, että kestävyysraportointi tulevat jatkossa tukemaan osittain toisiaan, eikä kumpaakaan pysty jatkossa tulkitsemaan täysin erillisinä aineistoina toisistaan. (Niskala & Palmuaro, 2023, 3.) CSRD-kestävyysraportointidirektiivin sisältämät ESRS-standardit ovat kuvattu paremmin luvussa 3.5.3.

EU:n tavoitteena on, että säännöllisesti julkaistavat kestävyysraportit nostavat esiin yrityksen toiminnan vastuullisuutta ottaen huomioon ympäristö- ja sosiaaliset riskit. Kestävyysraportoinnin tavoitteena on tuoda toimintaa läpinäkyväksi ja vertailukelpoiseksi muiden yritysten kesken, jolloin kestävyysraportointi kertoo, kuinka yrityksen toiminta vaikuttaa ympäristöön ja yhteiskuntaan. EU:n tämänhetkiset lait ja määräykset velvoittavat suuria ja listattuja yrityksiä toimittamaan CSRD:n mukaisen kestävyysraportin vuoden 2025 tilinpäätöksen yhteydessä. Kestävyysraportointi ei kuitenkaan keskity vain riskeihin, sillä sen avulla on tarkoitus myös tuoda esiin mahdollisuuksia ja positiivisia vaikutuksia, joiden avulla yritys pystyy erottautumaan edukseen. Yrityksen luomalla kilpailuedulla on vaikutus sijoittajien ja muiden sidosryhmien valintoihin ja päätöksentekoon. (European Commission 2024)

EU:n haluaa varmistaa vaatimuksien avulla, että yritykset raportoivat toiminnastaan ymmärrettävällä, asiallisella, varmennettavalla, vertailukelpoisella ja luotettavalla tavalla (Wollmert & Hobbs 2022). CSRD-kestävyysraportointidirektiivi sisältää yli 1 000 datapistettä, joista 28 % ovat numeerisia ja 72 % edellyttää sanallista laadullista kuvausta. Yrityksille haastavinta on seurata ja mitata laadullisia tekijöitä kestävyysraportissaan. Yksittäisen datapisteen sijaan on kuitenkin strategisesti tärkeämpi keskittyä syy-seuraus-suhteisiin ja asiakokonaisuuksiin. (Melkas 2023)

Uusi CSRD-kestävyysraportointidirektiivi liittyy luvussa 2.2.1 EU:n taloudellisen turvallisuuden strategiaan välillisesti, koska sillä on vaikutuksia läpinäkyvyyteen, sijoittajien luottamuksen saamiseen sekä taloudellisen riskien hallintaan kokonaisuudessaan. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi velvoittaa yrityksiä läpinäkyvyyteen, koska yritysten tulee raportoida direktiivin sisältämien standardien mukaan ESG-tekijöistä. Tämä auttaa myös sidosryhmiä hahmottamaan yritysten kestävyysriskejä, mikä voi parantaa myös EU:n taloudellista vakautta, riskienhallintaa sekä kriisitilanteiden ehkäisyä. Sidosryhmiä ovat toimittajien ja asiakkaiden lisäksi viranomaiset, poliittiset ja yhteiskunnalliset tahot, rahoittajat ja sijoittajat. (Pohjola 2003, 90-93.)

Ympäristötekijöihin sisältyy välittömästi toiminnan ympäristövaikutukset ja välillisesti esimerkiksi sidosryhmien toiminta arvoketjussa. Arvoketjut tulee huomioida niin ylä- kuin alavirtaan. Ylävirta kattaa kaiken, joka liittyy tuotantopanosten hankintaan ja tuotantopanosten valmistamiseen, kuten raaka-aineet, komponenttien valmistus ja logistiset päätökset. Alavirta kattaa vaiheet itse tuotannon jälkeen, eli kuinka hoidetaan jakelu, markkinointi, myynti sekä saadaan tuote tai palvelu toimitettua asiakkaalle. Vaikka yrityksellä ei olisi omaa valmistusta, joutuu se usein arvoketjussaan ostamaan tuotteita tai palveluita muilta sidosryhmiltä, jolloin se on vastuussa koko arvoketjunsä kestävydestä, sillä sidosryhmien vastuuttomat käytännöt heikentävät myös yrityksen omaa kestävyttä ja mainetta. (Heikkilä ym. 2023, 66; Greenstep 2025; KPMG 2025.)

Sosiaaliset tekijät liittyvät yrityksen sosiaalisiin vastuisiin, eli kuinka eettisesti suhtaudutaan sosiaalisiin kysymyksiin, kuten monimuotoisuuteen ja tasa-arvoon, sekä lapsityövoimasta kieltäytymiseen ja ihmisoikeuksien kunnioittamiseen. Yrityksen sosiaalisesta vastuusta ja yhteiskuntavastuusta on annettu määritelmä EU:n komissiossa seuraavasti: ”Sosiaalinen vastuu on yrityksen sellaista toimintaa, joka ylittää oikeudelliset vaatimukset ja jota se soveltaa vapaaehtoisesti.” (Euroopan komissio 2025; Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 86.)

Hyvällä hallintotavalla tarkoitetaan järjestelmää, jolla yrityksiä johdetaan ja valvotaan. Hyvä hallintotapa määrittää oikeuksien ja velvollisuuksien jakautumisen yrityksen eri osa-alueiden, kuten hallituksen, johdon, omistajien ja muiden sidosryhmien kesken. Hyvä hallintotapa määrittää yrityksen päätöksenteossa hyödynnettävät toiminta- ja menettelytavat sekä luo toiminnalle yhteiset pelisäännöt. Näin se tarjoaa rakenteen, jonka avulla yrityksen tavoitteet asetetaan ja tarjoaa puitteet niiden toteutumisen seuraamiseksi. Tavoitteena on turvata hallinnon tehokkuus, luotettavuus, vastuullisuus ja läpinäkyvyys. (Pohjola 2003, 19.)

Selkeä ja vertailukelpoinen kestävyysraportointi auttaa vähentämään epävarmuutta, sekä edistää vastuullisten sijoitusten kasvua, kun saavutetaan sijoittajien ja rahoittajien luottamus. Tämän avulla voidaan vahvistaa koko Euroopan unionin taloudellista turvallisuutta ja kestävyttä, kun sijoitukset kohdistuvat pitkällä aikavälillä kestäviin ja luotettaviin kohteisiin. Euroopan unioni pyrkii varmistamaan, että yritykset pystyvät sopeutumaan ilmasto- ja kestävyyshaasteisiin myös tulevaisuutta ajatellen, jolloin ne pystyvät valmistautumaan ja reagoimaan ilmastonmuutoksen ja sosiaalisten ongelmien aiheuttamiin ilmiöihin etukäteen, jolloin muutostilanteet eivät aiheuta niin isoja ja nopeita kriisimuutoksia. Tämä auttaa yrityksiä vihreässä siirtymässä, ilmastotavoitteiden saavuttamisessa, sekä auttaa parantamaan niiden kilpailukykyä pitkällä tähtäimellä. (Euroopan parlamentti 2025; Euroopan unioni 2025.)

Euroopan unionin CSDDD yritys vastuudirektiivi vaikuttaa siihen, kuinka huoltovarmuus ja toimitusketjut voidaan suunnitella strategisesti kestävällä tavalla ottaen huomioon kriittiset raaka-aineet ja toimittajat. Kriittisten osa-alueiden kartoit-

taminen ja varmistaminen tulee luomaan turvaa geopolitiisesti epävakaisissa tilanteissa, joka tukee Euroopan unionin strategista autonomiaa ja taloudellista turvallisuutta pitkällä aikavälillä. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi vaikuttaa näihin asioihin välillisesti, mutta se ei itsessään ole kuitenkaan suoraan taloudellisen turvallisuuden sääntelyä. CSRD-direktiivi auttaa yrityksiä ymmärtämään kriittisiä toimitusketjujaan paremmin, kriittisemmin ja kokonaisvaltaisemmin, koska se pakottaa analysoimaan ja raportoimaan vastuullisuuteen liittyviä riskejä, jolloin niiden vaikutuksia voidaan arvioida koko arvoketjussa. CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset voivat olla kuitenkin merkittäviä Euroopan unionin talouden vakauden, turvallisuuden ja kestävä kehityksen näkökulmista tarkasteltuna. (Euroopan parlamentti 2025; Euroopan unioni 2025.)

3.2 EU-kestävyysraportointidirektiivin historia

Ensimmäisiä askelia vastuullisuus- ja kestävyysraportointiin Suomessa on otettu jo 1980-luvulla hyvin suppealla vastuullisuusviestinnällä ja -raportoinnilla tekemällä vapaaehtoista ympäristöraportointia, joka on kannustanut yrityksiä ympäristövastuuseen. Raportointi oli oma-aloitteista ja tavoitteena oli saada julkisuuteen nopeammin tieto parannuksista, joka paransi yritysten imagoa ja mainetta. Viranomaisten toimet ja tiedottaminen oli silloin vielä hyvin hidasta ja epämääräistä. 1980-1990-luvuilla julkaistiin siis ympäristöraportteja, mutta 2000-luvulla alettiin julkaisemaan enemmänkin kestävyysraportteja sekä ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportteja, jotka ottivat huomioon niin taloudellisen, sosiaalisen, kuin ympäristöpuolenkin. (Joutsenvirta ym. 2011, 267-269.)

Eriyisesti suuret yritykset raportoivat vastuullisuudestaan, mutta joissakin maissa oli myös lainsäädäntöä taustalla velvoittamassa yrityksiä raportointiin. Raportit eivät olleet yhteneviä tai vertailukelpoisia, ne olivat hajanaisia ja niitä oli helppo manipuloida. Melko usein tiedon luotettavuus, uskottavuus, olennaisuus ja vertailtavuus raporteista puuttui raporteista analysoidessa. (Joutsenvirta ym. 2011, 267-269.) Aikaisemmin yrityksillä oli toimialakohtaisia tapoja ympäristöjohtamisen ohjeistuksille ja raportointimalleille. Niiden avulla pyrittiin parantamaan ympäristösuorituskykyä sekä tekemään vertailukelpoista ympäristöraportointia.

Toisaalta tämä oli vapaaehtoista eikä kaikki yritykset kestävydestään raportoineet. Lähtökohtana yrityksen ympäristövastuun määrittelyssä on ollut se, että millä toimialalla yritys toimii, millaisia arvoketjuja sillä on sekä mitkä ovat merkittävimmät ympäristölle aiheutetut kuormitukset toiminnassa. (Pohjola 2003, 32-40.)

Euroopan unionin muusta kuin taloudellisesta raportoinnista annettu direktiivi NFRD (*Non-Financial Reporting*) julkaistiin aikanaan vuonna 2014 ja sitä on sovellettu yli 500 henkilöä työllistävien yritysten ja konsernien kestävyysraportoinnissa Euroopan unionin alueella vuodesta 2017 aina vuoteen 2023 asti. Raportointi on pitänyt antaa joko vuosikertomuksessa tai erillisessä asiakirjassa ympäristönsuojelusta, sosiaalisesta vastuusta, työntekijöiden määrästä, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta, korruption ja lahjonnan vastaisesta toiminnasta sekä monimuotoisuudesta yrityksen toiminnassa. Vuoden 2017 jälkeen ei ole riittänyt enää pelkkä taloudellisiin lukuihin liittyvä tilinpäätösraportointi, vaan ollaan alettu jatkuvasti entistä enemmän keskittymään myös muuhun kuin taloudelliseen raportointiin. NFRD on ollut osana kansallista lainsäädäntöä ja se on viety esimerkiksi osaksi kirjanpito- ja tilintarkastuslakia. Suomessa NFRD-säädösten soveltamisalaan kuului noin 100 yritystä. (Finlex 2023; Green Finance Platform 2021.)

NFRD-direktiivin mukaista raportointia kutsutaan NFI-raportoinniksi (*Non-Financial Information*). Yritykset ovat voineet käyttää vapaaehtoisia raportointistandardeja ja -viitekehyksiä raportoinnissaan. Direktiivi on määrittänyt vähimmäisasiat, jotka tulee raportoida, mutta muuten yritykset ovat voineet vaikuttaa raportoinnin sisältöön myös itse. Tiedot on tullut antaa yrityksen tuloksen, kehityksen, aseman ja sen toiminnan aiheuttamien vaikutusten ymmärtämässä ja velvoittamassa laajuudessa. Tietojen tulee esimerkiksi antaa kuvaus yrityksen liiketoimintamalleista ja -periaatteista myös kestävyiden saralta, toimintaperiaatteiden noudattamisen tulokset, merkittävät riskit, soveltuvin osin yrityksen liiketoimintasuhteet, tuotteet ja palvelut, jotka aiheuttavat haitallisia vaikutuksia, toimintasuunnitelma kuinka riskejä hallitaan sekä yrityksen liiketoiminnan kannalta tärkeät tekijät sekä tunnusluvut. NFI-raportoinnin tietoja Suomessa ei ole tarvinnut varmentaa, mutta tilintarkastajan on tullut tarkastaa, että direktiivin edellyttämät tiedot toiminnasta on annettu. (ESG palvelu 2025.)

Suomessa NFRD-direktiivin esittämisvaatimukset ovat olleet osana kirjanpito- ja arvopaperimarkkinalakia. Direktiivi on osa tilinpäätösdirektiiviä 2013/23/EU, eli se ei ole oma itsenäinen direktiivi. Direktiivi on edellyttänyt tietojen raportoimista vähintään ympäristö-, sosiaali- ja henkilöstöasioista, sekä ihmisoikeuksien toteutumisesta sekä lahjonnan ja korruption torjumisesta. Direktiivin tavoitteena on ollut lisätä yritysten toiminnan läpinäkyvyyttä ja resurssitehokkuutta, sekä tavoitteena on ollut kannustaa yrityksiä toiminaan kestävämmiin mahdollistaen myös kestävä rahoituksen kehittämisen. Direktiivi on ollut osana Euroopan komission EU:n kestävä rahoituksen strategiaa ja sen tavoitteena on ollut edistää myös YK:n kestävä kehityksen tavoitteiden saavuttamista ja toiminnan pysymistä Pariisin ympäristösopimuksen puitteissa. (Euroopan komissio 2025; Euroopan unioni 2025).

Euroopan komissio antoi vuonna 2021 ehdotuksen uudenlaisesta EU-yritysvastuudirektiivistä, jonka tarkoituksena oli laajentaa ja selkeyttää velvoitteita liittyen vastuullisuusraportointiin. Se on ollut osana Euroopan komission tavoitetta, jossa pystyttäisiin liittämään vastuullisuus osaksi talousraportointia, ottaen erityisesti huomioon ympäristön, monimuotoisuuden, ihmisoikeudet ja korruption. Breukersin (2023) mukaan EU-yritysvastuudirektiivin tuo joitakin muutoksia verrattuna aikaisempiin kestävyysraportointivaatimuksiin NFRD-direktiivin aikana. Uuden kestävyysraportointidirektiivin myötä yrityksen tulisi taloudellisen tiedon lisäksi raportoida myös kestävyysasioista joko omassa toimintakertomuksessa tai erillisellä raportilla. (Breukers, 2023; Peill 2022.) NFRD-direktiivi velvoitti aikanaan 11 700 yritystä EU:ssa, ja CSRD-kestävyysraportointidirektiivi olisi nostanut sen 49 000 yritykseen, ellei Omnibus-lakiehdotuksen tuomat mahdolliset helpotukset tulisi tätä muuttamaan. NFRD-direktiiviä käydään tarkemmin läpi vielä luvussa 3.3. Suomessa ennen Omnibus-lakiehdotusta arvioitiin, että CSRD-kestävyysraportointidirektiivi tulee velvoittamaan noin 1 000 – 1 200 yritystä (KPMG 2025; Liljeström 2023). Omnibus-lakiehdotusta esitellään tarkemmin läpi luvussa 3.3.2.

3.3 EU-kestävyyseraportointidirektiivin asettamat vaatimukset

3.3.1 Muutokset aikaisempiin raportointivaatimuksiin nähden

EU-yritysvastuudirektiivin tuo joitakin muutoksia verrattuna aikaisempiin kestävyysraportointivaatimuksiin muun kuin taloudellisen tiedon raportoisesta NFRD-direktiivin 2014/95/EU aikana. Aikaisempia NFRD-direktiivin raportointivaatimuksia alettiin pitämään liian pintapuolisina sekä sijoittajien, että EU:n tavoitteiden näkökulmasta. Jotta Euroopan unionin Green Deal tavoitteet voitaisiin saavuttaa, katsottiin, että on kehitettävä yksityiskohtaisempi pakollinen raportointidirektiivi, josta CSRD-kestävyyseraportointidirektiivi on saanut alkunsa. (ESG Palvelu 2025.)

Uuden EU:n kestävyysraportointidirektiivin tuomat muutokset verrattuna vanhaan NFRD-direktiiviin ovat esimerkiksi raportointivaatimusten soveltamisalan laajeneminen koskemaan useampaa yritystyyppiä. Kuitenkin Euroopan komission tuoma Omnibus-lakiehdotus, joka on esitetty helmikuussa 2025 tulee luultavasti muokkaamaan raportointivelvollisuuden piirissä olevia yrityksiä suppeammaksi siitä, mitä alkuun oli määritelty. Omnibus-lakiehdotusta käydään tarkemmin läpi luvussa 3.3.2. NFRD on ollut osittain vielä voimassa siirtymävaiheessa kohti CSRD-kestävyyseraportointia. (Euroopan komissio 2025; ESG palvelu 2025.)

CSRD-kestävyyseraportointidirektiivissä kestävyystiedot tulee varmentaa riippumattoman osapuolen toimesta, kuten ulkopuolisen auktorisoidun varmentajan tai tilintarkastajan toimesta, toisin kuin NFRD-direktiivissä. Varmennus on alkuun rajoitettua varmennusta, mutta tavoitteena on siirtyä kohtuulliseen varmuuteen myöhemmin. Lisäksi CSRD-kestävyyseraportointidirektiivi antaa yksityiskohtaiset säädökset niistä tiedoista, jotka yrityksen olisi raportoiva kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella tehdyn arvion perusteella.

Raportointi perustuu CSRD-kestävyysraportointidirektiivissä kahteen pakolliseen ESRS-kestävyysstandardiin sekä kymmeneen (10) teemakohtaiseen standardiin, joista raportoidaan kaksoisolennaisuusanalyysissä esiin nousseiden olennaisuuksien perusteella. Raportin on oltava julkinen ja osana yritysten toimintakertomusta myös digitaalisessa muodossa. (Euroopan komissio 2025.) Ei-taloudellisia tietoja on hankalampi mitata ja luoda mittaristoja, kuin taloudellisia tietoja, jonka vuoksi niistä on hankala saada vertailukelpoisia. (Kujansivu, Lönnqvist, Jääskeläinen & Sillanpää 2007, 164.) Tämän vuoksi edelleen koetaan, että kestävyysraportin sisältämiä tietoja on hankala kokonaisvaltaisesti vertailla keskenään.

Mittaristot tulee koostua syy- ja seurausmittaristoista. Seurausmittari kuvaa menneisyyttä ja osoittaa, millaisia tuloksia on saavutettu, kuten energiatehokkuus tai päästömäärät. Syymittari taas kertoo, miten tähän tulokseen on päädytty, eli seuraa toimenpiteitä ja ilmiöitä tuloksen taustalla. Ne ovat ennakoivia mittareita, joiden avulla toimintaa voidaan ohjata kohti haluttua päämäärää. Toimintaympäristön tarkkailu ja erilaiset skenaariot liittyvät suuresti syymittareihin ja pohjautuu usein siihen, miten yritys pystyy ennakoimaan toimintaympäristön muutoksia ja reagoimaan erilaisiin toimintaympäristön riskeihin, mahdollisuuksiin ja trendeihin. Yrityksellä on oltava toiminnassaan tasapainoisesti sekä seuraus-, että syymittareita, jotka tukevat yrityksen tarpeita ja strategista toimintaa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 340.)

Yrityksen on kestävyysraportointia tehdessään tunnistettava riskit sekä mahdollisuudet. Organisaatioiden kansainvälistyessä, verkostotoiminnan kasvaessa, tiedon määrän lisääntyessä ja teknologian kehittyessä yritysten riskit suurenevät ja monimutkaistuvat. Tarve hallita suurentuneita riskejä ja toimintaympäristön muutoksesta johtuvia haasteita kasvaa. Yritystoiminnassa on melkein aina kyse riskien ottamisesta ja ilman riskien ottamista harvoin syntyy kannattavaa liiketoimintaa. Kaikille riskeille yhteneväistä on, että ne liittyvät joko omiin tai muiden tekemiin päätöksiin tai ihmisten toimintaan. Nämä uhkaavat organisaation menestyksellistä toimintaa monella eri tavalla. Riskiarviot muuttuvat ajasta ja toimintaympäristöstä riippuen, sekä näkemys riskeistä muokkautuu tiedon ja kokemuk-

sen lisääntyessä. Tulevaisuuden riskit ja näiden riskienhallinta kattaa myös positiiviset vaikutukset, eli niiden tuomat mahdollisuudet. (Sydänmaanlakka 2014, 187.)

3.3.2 Omnibus-lakiehdotus ja “Stop the Clock” -direktiivi

EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on astunut voimaan tammikuussa 2024, jolloin raportoimista velvoitettujen yritysten on pitänyt julkaista vuoden 2025 tilinpäätöksen yhteydessä ensimmäistä kertaa myös kestävyysraportti (European union 2025). Vaikka tästä ei ole vielä kauaa aikaa, on Euroopan komissio julkaissut helmikuussa 2025 Omnibus-lakiehdotuksen, jonka päätavoitteena on keventää yritysten kestävyysraportoinnin tuomaa taakkaa sekä keventää yrityksille asetettuja kestävyysvelvoitteita. EU yrittää parantaa tällä omaa kilpailukykystrategiaansa paremmaksi, kun on havahduttu kestävyysraportoinnin tuomaan isoon työkuormaan ja raskaisiin raportointiprosesseihin. (Suomen Tilintarkastajat 2025.) On arveltu, että kestävyysraportointidirektiivin helpotukset toisivat noin 6,3 miljardin euron säästöt (Yle 2025).

Omnibus-lakiehdotus on osana laajempaa Euroopan komission kehitysohjelmaa, jonka päätavoitteena on tehostaa Euroopan unionin kilpailukykyä ja edistää talouskasvua. Lakiehdotuksen taustalla on tarve luoda suotuisampi liiketoimintaympäristö erityisesti pk-yrityksille, jotka ovat kokeneet EU:n sääntelyn tuoman taakan liian suurena ja raskaana. (Greenstep 2025.) Mikäli Omnibus-lakiehdotus hyväksytään, tulee tämä muuttamaan merkittävästi yritysten kestävyysraportointivelvoitteita, sillä vaatimukset ja ESRS-standardit tulevat muuttumaan. Lisäksi datapisteiden määrää pyritään pienentämään, sillä ensimmäisessä CSRD-kestävyysraportointidirektiivissä datapisteitä on yli tuhat (1000) kappaletta. (Euroopan komissio 2025.)

Omnibus-lakiehdotus on vasta lainsäädäntöprosessin alkuvaiheessa. Sen hyväksyminen vaatii vielä jäsenmaiden ja Euroopan parlamentin hyväksynnän. Muutosten lopulliseen voimaantuloon asti on yritysten noudatettava nykyistä voimassa olevaa lainsäädäntöä omassa toiminnassaan. (Hakanen 2025.) EU:n komission Omnibus-lakiehdotukset sisältävät muutosehdotuksia CSRD-kestävyys-

raportointidirektiivin lisäksi CSDDD-yritysvastuudirektiiviin, EU taksonmiaraportointiin, hiilirajamekanismi- ja InvestEU-asetuksiin (Taigawise 2025). CSDDD-yritysvastuudirektiivi on EU-direktiivi, joka koskee yritystoiminnan kestäväää toimintaa ja siihen liittyvää huolellisuusvelvoitetta arvoketjuissa ympäristö- ja ihmisoikeusvaikutusten osalta (Työ- ja elinkeinoministeriö 2025).

Omnibus-lakiehdotuksen myötä CSDDD-yritysvastuudirektiivin voimaantuloa siirrettäisiin vuodelle, jolloin yrityksillä olisi enemmän aikaa valmistautua sen käyttöönottoon. Nyt yritysvastuudirektiivin piti tulla EU:n jäsenmaisen lainsäädäntöön heinäkuuhun 2026 mennessä ja sen soveltaminen piti alkaa vaiheistetusti 2027-2029 aikana. Omnibus-lakiehdotus kuitenkin lykkäisi myös sen käyttöönottoa vuoteen 2028, jolloin sen käyttöönotto alkaisi porrastetusti tämän jälkeen. Uuden ehdotuksen myötä yritysten huolellisuusvelvoite koskisi vain niiden suoria sopimuskumppaneita, eikä epäsuoria kumppaneita arvoketjussa. (Greenstep 2025.) Huolellisuusvelvoitteella tarkoitetaan Euroopan komission helmikuussa 2022 julkaisemaa ehdotusta yritysten huolellisuusvelvoitteesta eli CSDDD-yritysvastuudirektiivistä, jonka avulla pyritään edistämään yritysten kestäväää ja vastuullista toimintaa kansainvälisissä arvoketjuissa ja nostaa ihmisoikeuksien ja ympäristönsuojelu yhdeksi tärkeäksi osaksi yritysten vastuullista toimintaa ja hallintotapaa. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2025.)

Merkittäviä muutoksia CSRD-kestävyysraportointiin Omnibus-lakiehdotuksessa olisi, että kestävyysraportoinnin soveltamisalaa pienennettäisiin, eli raportointivelvolliset yritykset vähenisivät. Pakollinen kestävyysraportointi koskisi jatkossa vain suuria yrityksiä, jotka työllistävät yli 1 000 henkilöä ja joilla on joko yli 50 miljoonan euron liikevaihto tai vähintään 25 miljoonan euron tase. On arvioitu, että tämä vähentäisi pakollisen raportointivelvollisuuden piiristä jopa 80 % yrityksistä. Kestävyysraportointi et jatkossa velvoittaisi alle 1 000 työntekijän yrityksiä eikä esimerkiksi pörssilistattuja pk-yrityksiä. (European comission 2025; Taigawise 2025.)

Ehdotetut muutokset toisivat myös taksonomiasäätelyyn merkittäviä muutoksia, sillä suurille yrityksille, joiden liikevaihto on alle 450 miljoonaa euroa, tarjotaan mahdollisuutta vapaaehtoiseen taksonmiaraportointiin. Muutosehdotuksen

myötä tavoitellaan merkittäviä kustannussäästöjä, sillä CSRD-kestävyysraportointimuutosten arvioidaan tuovan yrityksille vuosittaisia säästöjä jopa useita miljardeja euroja. Pelkästään CSDDD-yritysvastuudirektiivin muutosten myötä yrityksille odotetaan 320 miljoonan euron säästöjä. Säästöjen avulla tavoitellaan, että yritykset voisivat käyttää säästyneet eurot muihin tuottaviin kehityshankkeisiin tai investointeihin, jolloin EU:n taloudellinen kilpailukyky ei kärsisi. (Kiviniemi, 2025.)

Omnibus-lakiehdotuksessa on tuotu esiin, että raportointivelvollisuuden täyttämistä lykättäisiin jopa kahdella vuodella niille yrityksille, jotka eivät vielä ole raportoineet CSRD:n mukaisesti sekä listatuille pk-yrityksille, joiden piti olla mukana toisessa ja kolmannessa raportointiaallossa. Myös ESRS-standardeja tarkastellaan uusiksi, jotta voidaan vähentää pakollisten tietopisteiden määrää. Datapisteitä on nyt ollut suunnilleen kaikissa standardeissa yhteensä 1 100 kappaletta. (Taigawise 2025.)

Omnibus-ehdotuksessa tuodaan ilmi, että jatkossa CSRD:n ulkopuolisille yrityksille voitaisiin kehittää raportointistandardi, joka olisi vapaaehtoinen ja perustuu VSME-standardiin (*Voluntary Sustainability Reporting Standard*). Tämän vuoksi raportointivelvoitteen alaiset yritykset pystyisivät hankkimaan tietoja jatkossa arvoketjunsä CSRD-kestävyysraportointidirektiivin piiriin kuulumattomilta yrityksiltä vain tämän vapaaehtoisten standardin mukaan raportoitavien tietojen puitteissa. Myös toimialakohtaisten ESRS-standardien käyttöönottoa lykättäisiin Omnibus-lakiehdotuksen myötä. CSRD-kestävyysraportoinnista mahdollisesti poistuisi myös vaatimus tarkkuuden kohtuullisesta varmennuksesta, mutta siinä pysyisi rajallinen varmennus. (Taigawise 2025; Greenstep 2025.) Raportin varmentamisprosessi ja varmennustapojen erot käydään läpi tarkemmin luvussa 3.5.5.

Ennen Omnibus-lakimuutoksen voimaantuloa yrityksillä ei ole muita vaihtoehtoja, kuin toimia nykyisen lainsäädännön ja sääntelyn puitteissa. Omnibus-lakiehdotukseen liittyy paljon epävarmuutta ja kysymysmerkkejä, sillä ehdotus voidaan joko hyväksyä, hylätä tai siihen voidaan esimerkiksi ehdottaa muutoksia. Komission ehdotus käsitellään sekä Euroopan neuvostossa, että Euroopan parlamentissa. Käsittelyn ja lopullisten päätösten todellisista aikatauluista ei ole varmuutta.

Muutosten hyväksyminen ja vieminen kansalliseen lainsäädäntöön voi viedä parikin vuotta, jos asiasta ei päästä heti yhteisymmärrykseen vaan tehdään muutoksia ja asioita käsitellään uudelleen. Esimerkiksi CSRD-kestävyysraportointidirektiivin täytäntöönpanossa prosessi poliittisesta päätöksestä kansalliseen lainsäädäntöön vei jopa 1,5 vuotta. (Taigawise 2025; Kiviniemi, S. 2025) Yrityksiltä tullaan vastaisuudessakin, EU:n kestävyysraportoinnin sääntelystä huolimatta, vaatimaan kestäväää ja vastuullista liiketoimintaa asiakkaiden, omistajien, sijoittajien, rahoittajien sekä muiden kumppanien ja sidosryhmien taholta ja vaatimukset tulevat varmasti kasvamaan ajan kuluessa (Taigawise 2025; Kiviniemi, 2025). Euroopan komissio on kuitenkin hyväksynyt huhtikuun alussa niin sanotun ”Stop the Clock” -direktiivin, eli 2. ja 3. aallon yritykset saavat kahden vuoden lisäajan kestävyysraportointiin siirtymiselle, jolloin yritykset saavat lisäaikaa kestävyysraportoinnin aloittamiselle (Euroopan komissio 2025).

3.4 EU-kestävyysraportointidirektiivin kohdeyritykset

Luvussa 3.3.2 esitetyn Omnibus-lakiehdotuksen myötä tulleet mahdolliset muutokset tulevat vaikuttamaan kestävyysraportointidirektiivin velvoitepiirissä oleviin yrityksiin, koska CSRD-kestävyysraportointidirektiivin rajausta on ehdotettu muutettavaksi koskemaan vain yli 1000 henkilön yrityksiä. Koska lakiehdotus ei ole vielä mennyt läpi, tätä opinnäytetyötä kirjoittaessa ei voida olla täysin varmoja siitä, tullaanko Omnibus-lakiehdotus hyväksymään sellaisenaan vai tullaanko ehtoja muuttamaan ennen hyväksymispäätöstä, jonka vuoksi ei tarkalleen tiedetä, tuleeko toisen tai kolmannen aallon yritykset oikeasti pakollisen CSRD-kestävyysraportointivelvoitteen piiriin jatkossa vai ei tai kuinka yrityskoko tullaan oikeasti rajaamaan. ”Stop the Clock” -direktiivi kuitenkin antoi kahden vuoden lisäajan 2. ja 3. aallon yritysten raportointivelvollisuuden alkamiselle, jolloin toisen ja kolmannen aallon yritykset saivat lisäaikaa kestävyysraportoinnin aloittamiselle. (Euroopan parlamentti; Fondia 2025.)

Tämän vuoksi tässä luvussa esitettävät 1., 2. ja 3. aallon yritykset ja niiden piirissä olevien yritysten määritelmät voivat muuttua lakiehdotuksen edetessä. Muutoksia voi tulevaisuudessa tulla aikatauluihin ja kriteereihin, joiden perusteella yritys on määritetty kuuluvan 1., 2. tai 3. aaltoon. Omnibus-lakiehdotuksen myötä voi tulla myös muita poikkeuksia tai siirtymäaikoja "Stop the Clock" -direktiivin lisäksi.

Ensimmäinen aalto koskee pörssi- ja suuryrityksiä. Ensimmäisen aallon yritykset ovat alkaneet raportoimaan kestävyysraportointidirektiivin mukaan vuodesta 2024, jolloin ensimmäiset CSRD-kestävyysraportit ovat julkaistu keväällä 2025. Toisin sanoen Omnibus-lakiehdotuksen myötä tulleen "Stop the Clock" -direktiivin hyväksymisen tuomat muutokset eivät vaikuttaneet ensimmäisen aallon yrityksiin. Ensimmäinen aalto tulee raportoimaan tulevina vuosina nykyisen lain mukaan ainakin vuoden 2025 ja 2026, kunnes saadaan lisätietoa Omnibus-lakiehdotuksen tuomista mahdollisista lopullisista helpotuksista. (Euroopan komissio 2025; Fondia 2025.)

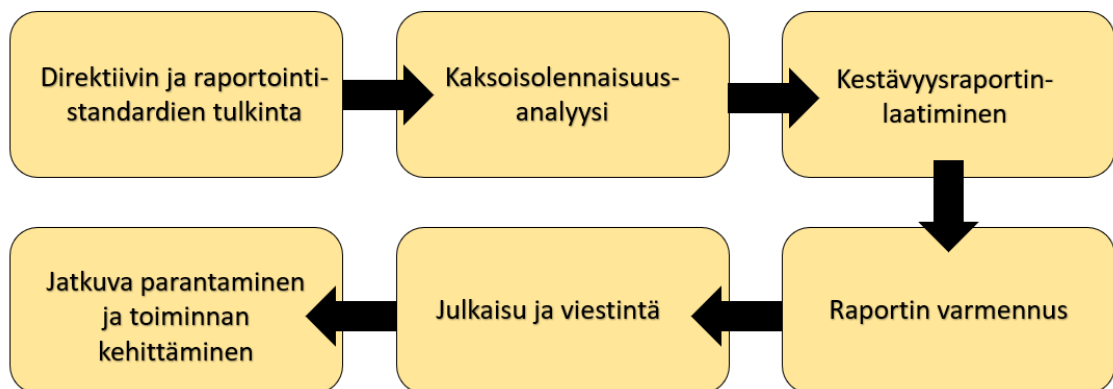
Toisen aallon yritykset koskevat keskikokoisia ja ei-pörssiyrityksiä. Toisen aallon yritysten piti alkuperäisesti aloittaa raportointi tilikaudesta 2025, mutta Omnibus-lakiehdotuksen tuoma "Stop the Clock" -direktiivin hyväksymisen myötä raportointi aloitetaan vasta tilikaudesta 2027. (Euroopan komissio 2025; Fondia 2025.)

Kolmas aalto koskee pieniä yrityksiä ja muita poikkeuksia. Kolmannen aallon yritysten piti alkuperäisesti aloittaa raportointi tilikaudesta 2026, mutta Omnibus-lakiehdotuksen tuoma "Stop the Clock" -direktiivin hyväksyminen myötä raportointi aloitetaan vasta tilikaudesta 2028. Jos Omnibus-lakiehdotus hyväksytään nykyisellä ehdotetulla 1 000 henkilön yrityskokorajauksella, on mahdollista, että 2. tai 3. aaltoa ei veloiteta aloittamaan CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaista kestävyysraportointia. (Euroopan komissio 2025; Fondia 2025.)

3.5 Kestävyyseraportointiprosessin eri vaiheet

3.5.1 Raportointiprosessi yleisesti

Kestävyyseraportointiprosessin eri vaiheet jakautuvat kestävyyseraportointidirektiivin tulkintaan ja vaatimusten ymmärtämiseen, jonka jälkeen kestävyyseraportoinnin aloittaminen tulee valmistella ja suunnitella mahdollisimman huolellisesti. Usein tästä on syytä käynnistää erillinen projekti, määrätä vastuut, tehtävät, budjetti ja aikataulu. Tämän jälkeen yrityksen tulee tehdä kaksoisolennaisuusanalyysi, joka on tärkein vaihe kestävyyseraportoinnin onnistumisen kannalta. Kaksoisolennaisuusanalyysin jälkeen yritys alkaa keräämään tarvittavia tietoja, analysoidaan niitä sekä dokumentoi tiedon tuottamisessa käytetyt lähteet. Kun tiedot on kerätty, muutettu oikeaan muotoon ja dokumentoitu, voidaan aloittaa raportointi. Raportoinnin jälkeen raportti tulee varmistaa tilintarkastajan tai muun auktorisoidun henkilön toimesta. Raportointia tulee jatkossakin seurata, analysoida ja kehittää eli prosessi ei saa loppua kestävyyseraportoinnin valmistumiseen. Kestävyyseraportointiprosessi on esitetty prosessikaaviokuviossa 7.



Kuvio 7. Kestävyyseraportointiprosessin eri vaiheet (Iltanen 2025).

Kaksoisolennaisuusanalyysi on strategisesti tärkein vaihe kestävyyseraportointiprosessissa, koska sen avulla yritys tunnistaa ne kestävyysteemat, joista se tulee raportoimaan ja jotka vaikuttavat olennaisesti sen liiketoimintaan ja ympäristöön, jossa yritys toimii. Näillä kestävyysteemoilla on suuri merkitys yrityksen sidosryhmille ja yhteiskunnalle. Kaksoisolennaisuusanalyysi ohjaa resurssien kohdenta-

mista, varmistaa raportoinnin olennaisten teemojen tunnistamisen ja ohjaa yritystä keskittymään oikeisiin asioihin ja heidän toimintaan soveltuviin ESRS-standardeihin. Ilman tarkkaa kaksoisolennaisuusanalyysiä kestävyysraportointi voi jäädä liian pinnalliseksi ja irralliseksi yrityksen todellisesta toiminnasta, jolloin strateginen fokusoituminen ei ole luotettavaa ja yritys ei itse saa kestävyysraportoinnistaan sitä etua irti, jota raportti voisi parhaimmillaan tuoda. Luotettava ja oikein tehty kaksoisolennaisuusanalyysi toimii kestävän liiketoimintastrategian mahdollistajana ja on kestävyysraportoinnin suunnannäyttäjänä. Jos kaksoisolennaisuusanalyysi on tehty huonosti, voi kestävyysraportin varmentamisessa ilmetä ongelmia. (Code of Conduct Company 2024; Euroopan komissio 2025.)

3.5.2 Direktiivin ja standardien tulkinta

Kestävyysraportointiin valmistautuessa yrityksen on ensin perehdyttävä direktiivin vaatimukseen, erityisesti kuinka kestävyysraportointidirektiivin sisältämät ESRS-standardit soveltuvat yrityksen toimintaan ja toimialaan. Tulkinnan aikana on olennaista tunnistaa, mitkä tiedot olisivat olennaista raportoida ja millä laajuudella raportointia olisi syytä tehdä. Tarkemmat yksityiskohdat tulevat kuitenkin tarkentumaan kaksoisolennaisuusanalyysin aikana. Yrityksen on kartoitettava, kuuluuko se 1., 2. vai 3. aallon yrityksiin eli milloin sen raportointivelvollisuus alkaa. Valmistautumisen aikana olisi suositeltavaa hankkia lisää osaamista esimerkiksi koulutusten avulla sekä hyödyntämällä konsultteja oppimisen tukena. Riittävästä resursseista ja niiden osaamisesta on huolehdittava. CSRD-kestävyysraportointi tulee tuomaan yritykselle paljon uusia käsitteitä ja termejä, jotka edellyttävät ymmärrystä ja käytännön soveltamista yrityksen omassa toiminnassa. Tärkeä on tiedettävä ja ymmärrettävä sen vuoksi, että tiedetään mistä puhutaan ja mitä kestävyysraportoinnilta vaaditaan. (KPMG 2025.)

CSRD-kestävyysraportointidirektiivi määrittää sen, onko yritys raportointivelvollinen vai ei, mistä tulee raportoida ja mistä aikavälistä lähtien tulee raportoida. Yrityksen tulee ymmärtää mitä vaatimuksia Euroopan unionin sääntely ja standardit sille asettavat, sekä sisällöllisesti, että teknisesti. Tämä vaatii huolellista perehtymistä asiakirjoihin, jolloin myös konsultaatiopalveluiden hyödyntäminen ei ole poissuljettu ajatus. Tulkinnassa ei kuitenkaan ole kyse pelkästään säädösten ja

asetusten lukemisesta, vaan myös niiden soveltamisesta yrityksen omaan liiketoimintaan, toimintaympäristöön ja toimialaan niin operatiivisella, kuin strategisella tasolla. Yrityksen tulee tunnistaa, mitkä osa-alueet ovat olennaisia juuri sille, mutta syvällisin analyysi ja raportoitavien aihekokonaisuuksien rajaaminen tul- laan tekemään kaksoisolennaisuusanalyysin aikana, joka on strategisesti tärkein työväline kestävyysraportointiprosessissa. ESRS-standardit tulevat tarkemmin määrittämään, miten raportointi käytännössä tehdään ja mitä aihealueita se da- tapisteineen pitää sisällään. (KPMG 2025.)

3.5.3 Kaksoisolennaisuusanalyysi

CSRD-kestävyysraportoinnin sisältöön vaikuttaa eniten yhtiökohtainen kaksin- kertainen olennaisuusanalyysi ja se, kuinka luotettavasti ja hyvin se on tehty. Kaksoisolennaisuusanalyysi on tärkein vaihe kestävyysraportoinnissa sen onnis- tumisen kannalta. Mitä paremmin se tehdään, sitä enemmän yritys voi hyödyntää kestävyysraportoinnista saatavaa tietoa myös strategisesti omassa toiminnas- saan. (Saaristo 2023) Kaksoisolennaisuusanalyysi aloitetaan tunnistamalla yri- tyksen eri sidosryhmät, sekä tunnistamalla, kuinka yrityksen liiketoiminta vaikut- taa ympäristöön ja yhteiskuntaan. Vaikutusten analysoinnissa on tärkeää kuulla myös sidosryhmiä ja tehdä heidän kanssa yhteistyötä. (Happonen & Koivisto 2023; Talouselämä 2025.) Yrityksen sidosryhmät ovat tärkeä osa kaksoisolen- naisuusanalyysia. Voidaan ajatella, että yritys on sidosryhmien avulla muodos- tettu yhteistyöjärjestelmä, joka pyrkii yritysjohtoon ohjauksen ja johtamisen avulla saavuttamaan sille asetetut tavoitteet mahdollisimman tehokkaasti ja kannatta- vasti toimintaympäristön vaatimukset huomioiden. Jotta tämä tehtävä voidaan suorittaa, yritysjohto tarvitsee informaatiota sidosryhmistä, jotta halutut tavoitteet voidaan asettaa sekä yritystä voidaan ohjata ja johtaa tehokkaasti kohti näiden tavoitteiden saavuttamista. (Laitinen 2003, 72.)

Kaksoisolennaisuuden periaate tarkoittaa, että yrityksen on omassa kestävyys- raportoinnissaan arvioitava miten sen toiminta vaikuttaa ympäristöön ja yhteis- kuntaan, eli tehdä niin sanottu vaikuttavuusolennaisuus, sekä miten nämä ulko- puoliset asiat vaikuttavat yrityksen toimintaan, eli niin sanottu taloudellinen olen-

naisuus. Tämä kaksinäkökulmainen lähestymistapa kaksoisolennaisuusanalyysissä on keskeinen osa CSRD-kestävyysraportoinnin ja ESRS-standardien mukaista kestävyysraportointia. Kaksoisolennaisuusanalyysi erottaa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaisen raportoinnin aikaisemmista kestävyysraportointimalleista, koska se ei keskity enää vain yhteen näkökulmaan. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.) Esimerkiksi yrityksen vaikutukset ilmastoon ovat vaikuttavuusolennaisuutta, eli sisältä ulospäin, kun taas ilmastonmuutoksesta johtuvat raaka-ainehintojen muutokset ovat taloudellista olennaisuutta, eli vaikutusta yrityksen toimintaan ulkoa sisäänpäin.

Kaksoisolennaisuusanalyysi voidaan toteuttaa ylhäältä alaspäin määrittelemällä keskeiset aiheet tai alhaalta ylöspäin tunnistamalla olennaisia vaikutuksia, mahdollisuuksia ja riskejä esimerkiksi riskienhallinnan avulla. Tärkeää on huomioida, että missä kohtaa arvoketjussa vaikutukset ja riskit syntyvät ja tehdä yhteistyötä keskeisten sidosryhmien kanssa. Kaksoisolennaisuusanalyysissä tehty arviointi ja analyysi luo perustan yrityksen kestävyysraportoinnille, jonka vuoksi on erittäin tärkeää tehdä se asianmukaisesti vaaditulla tavalla. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.)

Kaksoisolennaisuuden periaate yhdistää siis kaksi näkökulmaa, joita on aiemmin raportoitu erillisillä standardeilla. GRI (*Global Reporting Initiative*), joka keskittyy yrityksen vaikutuksiin ympäristöön ja yhteiskuntaan liittyen, sekä TCFD (*Task Force on Climate-Related Financial Disclosures*) ja IFRS (*International Financial Reporting Standards*), jotka painottavat taloudellisia riskejä ja niiden vaikutuksia yrityksen liiketoimintaan. CSRD-direktiivi yhdistää nämä kaksi näkökulmaa kaksoisolennaisuuden periaatteen avulla, jolloin yrityksen tulee raportoida sekä vaikutuksistaan ympäristöön ja yhteiskuntaan, että taloudellisista riskeistä ja mahdollisuuksista. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.) Alla olevassa kuviossa 8. on määritelty kaksoisolennaisuusanalyysiprosessi visuaalisesti.

Kaksoisolennaisuus- analyysi



Kuvio 8. Kaksoisolennaisuusanalyysiprosessi (Iltanen 2025).

Seuraavassa vaiheessa määritellään ja priorisoidaan ESG-teemoihin, eli ympäristöön, sosiaalisiin tekijöihin ja hyvään hallintotapaan liittyvät riskit sekä mahdollisuudet (Happonen ym. 2023; Talouselämä 2025). Yrityksen toimintaympäristöön liittyvät uhkatekijät ja riskit ovat tunnistettava, analysoitava ja arvioitava niiden mahdolliset vaikutukset vakavuuden ja todennäköisyyden mukaan, jotta näihin voidaan varautua ja ottaa huomioon jo yrityksen strategisessa suunnittelussa (Haverila ym. 2005, 57).

Yrityksen toimintaympäristöön liittyvä uhkatekijä on haaste, joka voi johtua epäsuotuisasta trendistä tai kehityksestä ja johtaa yrityksen kilpailuaseman heikentymiseen, jonka vuoksi ne ovat tärkeä tunnistaa ja ryhtyä toimenpiteisiin välittömästi. Riskejä analysoitaessa on tärkeää määrittää riskianalyysin avulla riskin todennäköisyys ja riskin seuraus. (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 231-232.)

Uhkien ja riskien lisäksi yrityksen toimintaympäristöstä voi löytyä mahdollisuuksia, joiden suhteen tulisi suorittaa mahdollisuuksien analyysi, jota voidaan pitää riskianalyysin vastakohtana. Mahdollisuuksia pidetään sellaisina asioina, jotka voivat vaikuttaa suotuisasti yrityksen toimintaan. Yrityksen toimintaympäristöön liittyvä mahdollisuus ei liity pelkästään sen toimintaympäristöön, vaan se voi liittyä myös yrityksen nykyisiin ja tuleviin resursseihin. Voidaan ajatella, että yrityksen

toimintaympäristöön liittyvä mahdollisuus on yritykselle suotuista toiminta-alue, jossa yritys pystyy kasvattamaan kilpailuetuaan ja hyödyntämään sitä. (Haverila ym. 2005, 57-58.)

Arvoketjuanalyysi merkitsee sisäisten ja ulkoisten tekijöiden tarkastelua. Koko arvoketjun analysointi auttaa hahmottamaan myös sisäisten pääprosessien ja toimintojen tehokkuutta. Yrityksen prosessit ovat usein kuvattu ydin- ja tukiprosesseihin. Yrityksen sisäiseen tehokkuuteen vaikuttaa monet eri toiminnot ja erityisesti siihen vaikuttavat arvoketjussa toimivat yritykset. Arvoverkoston kuvaus antaa hyvät lähtötiedot yrityksen ja ympäristön vuorovaikutussuhteiden tarkastelulle, ja se tuo tietoa asiakkaista, toimittajista, kilpailijoista ja muista verkostokumppaneista, jotka toimivat alueella. Tämä saattaa antaa kehitysajatuksia esimerkiksi yrityksen resurssi-, osaamis-, johtamis- ja muutoskykytarkastelulle sekä kehitysajatuksille. Liiketoiminnan integrointi eteenpäin ja taaksepäin arvoketjussa on kasvattanut strategisten, luotettavien ja kestävien kumppanien merkitystä. Liiketoiminnan integrointi arvoketjussa tarkoittaa, että yritykset ottavat enemmän vastuuta omasta arvoketjustaan ja sen toiminnasta, jolloin ei olla kiinnostuneita enää vain omasta kestävydestä vaan myös toimittajien ja jakelijoiden vastuullisesta toiminnasta. (Kamensky 2010, 145-147, 180-181.)

Arvoketju määrittelee niiden prosessien järjestyksen, joita yritys tarvitsee tuotteiden ja palveluiden tuottamiseksi asiakkaille. Arvoketjun analysoinnin avulla yritys voi tunnistaa ne tehtävät ja verkoston toimijat, jotka auttavat niitä erottautumaan kilpailijoista ja parantamaan kilpailuetuaan. Erityisesti kriittiset toimijat ja kumppanit, jotka ovat yrityksen luotettavan toiminnan kannalta avaintekijöitä ja hankalasti korvattavia, on syytä tunnistaa. (Kaplan & Norton 2009, 69.)

Oman arvoketjun tunteminen ei riitä, vaan tulee myös tuntea yhteistyökumppaneiden arvoketju. Syntyy arvoketjujen verkosto, joiden leikkauspisteet syntyvät yritysten yhteistyökumppanuudesta. Saumakohtat ovat yrityksen toiminnassa ratkaisevia, sillä ne muodostavat arvoketjun verkoston toimivuuden. Liiketoiminnan laajuus ja luonne ovat ymmärrettävissä arvoketjun avulla. Toimialan arvoketjujen ymmärtäminen auttaa nykytilannekartoituksen tekemisessä, mutta myös tulevaisuuden suunnittelussa. (Santalainen 2005, 177.) Arvoketjua voidaan pitää

yrityksessä eräänlaisena koordinaatistona, jota tutkimalla voidaan tehdä strategisia valintoja. Arvoketjussa olevat tekijät voivat tuoda yritykselle kilpailuetua tai viedä sitä pois, jonka vuoksi oman arvoketjun toimijoiden liiketoiminnan ymmärtäminen on tärkeää. (Santalainen 2005, 179.)

CSRD-kestävyysraportointidirektiivi sisältää kaikkiaan 12 ESRS-standardia, joista ESRS 1 ja ESRS 2 sovelletaan kaikkiin raportointivelvollisiin yrityksiin. Loput kymmenen (10) ESRS-standardia määritetään kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella, eli niitä kutsutaan niin sanotusti aihe- tai teemakohtaisiksi standardeiksi. Jos aihe ei ole yritykselle olennainen, sen ei tarvitse raportoida kyseisestä ESRS-standardista. Nämä yrityksen toiminnan kannalta olennaiset standardit selvitetään kaksoisolennaisuusanalyysissä ja ne voivat vaihtua vuosittain, koska yritys toimii dynaamisessa toimintaympäristössä. Tämän vuoksi kaksoisolennaisuusanalyysi on tehtävä joka vuosi. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.)

ESRS 1 ja ESRS 2 standardi ovat molemmat monialaisia standardeja, jotka tulee huomioida jokaisen yritykselle olennaisen aihekohtaisen ESRS-standardin kohdalla. ESRS 1 -standardi käsittelee yleisiä vaatimuksia, jotka muodostavat perustan yrityksen kestävyysraportoinnille. Se määrittelee yritykselle kestävyysraportoinnin laatukriteerit, tärkeimmät käsitteet ja kaksoisolennaisuuden perusperiaatteen, joka on koko CSRD-kestävyysraportoinnin keskeisin työkalu. Yleiset vaatimukset ohjaavat yritystä siihen, että mitä tietoja yrityksen tulee raportoida ja kuinka raportointi on toteutettava. ESRS 1 -standardi määrittelee, millaisia yleisiä tiedonantovelvollisuuksia yrityksellä on jokaisen kestävyysnäkökohdan kannalta. ESRS 1 -standardi siis luo yhteisen viitekehyksen kaikille muille ESRS-standardeille ja ohjaa yrityksiä raportoimaan toiminnastaan, vaikutuksistaan, riskeistään ja mahdollisuuksistaan kattavasti kestävyysasioihin liittyen. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.)

ESRS 2 -standardi käsittelee yleisiä tietoja, joita jokaisen raportoivan yrityksen on sisällytettävä omaan kestävyysraporttiinsa. Se määrittää laatuvaatimuksiin liittyviä perusteita, sisältää vähimmäistiedonantovaatimukset hallinnosta, strategiasta, liiketoimintamallien vaikutuksista, mahdollisuuksia ja riskeistä, sekä niiden

tunnistamisesta ja hallinnasta. Lisäksi ESRS 2 -standardi ohjaa mitä on vähintään raportoiva liittyen kestävyystyötä ohjaaviin toimintamalleihin, toimenpiteisiin, tavoitteisiin ja mittareihin liittyen. Yrityksen tulee noudattaa ESRS 2 -standardin vaatimuksia riippumatta siitä, mitkä aihekohtaiset ESRS-standardit ovat todettu olennaisiksi kaksoisolennaisuusanalyysissä. ESRS 2 -standardi on yritykselle aina pakollinen. Standardi käsittelee myös yrityksen kestävä kehityksen johtamista, strategisia tavoitteita, arvoketjuja sekä niiden hallintaa ja vaikutuksia. Se ohjaa yritystä raportoimaan siitä, mitkä kestävyysnäkökohdat on tunnistettu ja miten niitä aiotaan hallita. ESRS 2 -standardi antaa pohjan läpinäkyvälle ja yhdenmukaiselle CSRD-kestävyysraportoinnille. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.)

Loput kymmenen (10) ESRS-standardia, eli aihekohtaiset standardit ovat eroteltu ESG-kirjaimilla. Ympäristöstandardeja on yhteensä viisi (5) kappaletta (*ESRS E1-E5*), sosiaalisia standardeja neljä (4) kappaletta (*ESRS S1-S4*) ja yksi (1) standardi koskien liiketoimintaa (*ESRS G1*). Näistä 10:stä ESRS-standardista raportoidaan niiden standardien osalta, jotka on kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella arvioitu olennaiseksi. Raportoivan yrityksen on noudatettava ESRS 2 -standardia yhdessä aihekohtaisten ESRS-standardien kanssa ottaen huomioon niiden erityisvaatimukset. Ympäristöstandardeista E1 eli ilmastonmuutosta koskeva standardi on melkein jokaiselle yritykselle olennainen. Jos sitä ei koeta olennaiseksi, tulee erikseen raportoida miksi tämä ei ole olennainen. Standardi liittyy ilmastonmuutoksen hillintään ja sopeutumiseen, sekä energiankulutukseen yrityksessä. E1 -standardi ESRS-standardeista sisältää eniten tiedonantovaatimuksia, jopa 220 eri datapistettä. Kaiken kaikkiaan ESRS-standardit pitävät sisällään noin 1 100 datapistettä tällä hetkellä, kun Omnibus-lakiehdotus on vielä hyväksymättä. Alla olevassa kuviossa 9. on lueteltu kaikki ESRS-standardit ja esitetty mitä aihetta ne koskevat. (Euroopan unioni 2025; Ecobio Manager 2025.)

Monialaiset standardit (Cross-cutting standards)	Ympäristöseikkoja koskevat standardit	Yhteiskuntaseikkoja koskevat standardit	Hallintotapaseikkoja koskevat standardit
ESRS 1 Yleiset vaatimukset	ESRS E1 Ilmastonmuutos	ESRS S1 Oma työvoima	ESRS G1 Liiketoiminnan harjoittaminen
ESRS 2 Yleiset tiedot	ESRS E2 Pilaantuminen	ESRS S2 Arvoketjun työntekijät	
	ESRS E3 Vesivarat ja merten luonnonvarat	ESRS S3 Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt	
	ESRS E4 Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit	ESRS S4 Kuluttajat ja loppukäyttäjät	
	ESRS E5 Resurssien käyttö ja kiertotalous		

Kuvio 9. ESRS-standardit (FIN-FSA Finanssivalvonta 2025).

Kaksoisolennaisuusanalyysi on tärkeä työkalu, joka haastaa yritysten strategia-prosessin ja sen painopisteet. Koska yritysten tulee arvioida miten kestävyystekijät vaikuttavat sen taloudelliseen suorituskykyyn ja kuinka taas yritysten oma toiminta vaikuttaa ympäristöön ja yhteiskuntaan, tuo se yritysten käyttöön paljon uutta informaatiota ja erilaisia näkökulmia eri ulottuvuuksiin. Kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella esiin nousseen olennaisen tiedon tulee olla merkityksellistä, luotettavaa, vertailukelpoista, todennettavaa sekä ymmärrettävää (Niemi 2025).

Yrityksen tulee vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien analysoinnin lisäksi kertoa, miten nämä liittyvät strategiaan, liiketoimintamalleihin ja arvoketjuihin. Yrityksen strategiaprosessi ei voi jatkossa enää keskittyä vain markkina-asemaan tai taloudelliseen tehokkuuteen, vaan se on huomioitava myös sidosryhmien odotukset, ilmatoriskit, sosiaalinen vastuu ja lainsäädännön vaatimukset. Yritysten tulee tarkastella ympäristön ja oman toimintansa vaikutuksia, uhkia ja mahdollisuuksia myös strategisesti. Myös sidosryhmien näkemykset tulee ottaa huomioon, ja tuoda ilmi, miten niitä aiotaan hyödyntää strategisessa päätöksenteossa.

Kaksoisolennaisuusanalyysin tulokset voivat tulevaisuudessa näkyä yrityksen strategiassa esimerkiksi uudenaikaisina ja tiukempina vastuullisuustavoitteina, investointivaatimusten muutoksina tai esimerkiksi arvoketjun uudelleenjärjestelyinä. Yritysten strategiset painopisteet voivat siirtyä enemmän sellaisiin osa-alueisiin kestävyuden ja vastuullisuuden kannalta, mitä ne ennen eivät ole kattaneet.

Yritykset voi strategisesti alkaa panostamaan enemmän esimerkiksi päästöjen vähennystoimenpiteisiin tai vastuullisiin hankintaketjuihin. Kaksoisolennaisuusanalyysi voi paljastaa yritysten strategian ja toiminnan kannalta merkittäviä riskejä ja mahdollisuuksia, joita ei ole ennen tunnistettu tai niitä ei ole aikaisemmin analysoitu riittävän syvällisesti. Se, kuinka yritys pystyy hyödyntämään kaksoisolennaisuusanalyysistä ja kestävyysraportista saatuja tietoja oman toimintansa parantamiseen voi vaikuttaa pitkällä aikavälillä yrityksen saavuttamaan kilpailuetuun. Kaksoisolennaisuusanalyysi ei siis ole vain kestävyysraportoinnin vaatimus, vaan myös strateginen työkalu, joka mahdollistaa yrityksen ohjaamisen kohti kestävämpää ja vastuullisempaa liiketoimintaa, kunhan sitä osataan hyödyntää toiminnassa tehokkaasti ja järjestelmällisesti.

3.5.4 Kestävyysraportin laatiminen

Kestävyysraportin laatiminen on monivaiheinen prosessi ja raportti menee monen eri asiantuntijan työpöydältä, että tarvittavat tiedot saadaan koostettua kestävyysraporttiin. Tämä edellyttää yritykseltä tehokasta prosessijohtamista ja eri toimintojen sekä osastojen tiivistä yhteistyötä. Kun kaksoisolennaisuusanalyysi on tehty ja yrityksen toiminnan kannalta merkittävimmät olennaiset asiat on tunnistettu vaikutuksien, riskien ja mahdollisuuksien osalta, jatkuu prosessi tietojen keräämiseen, niiden dokumentointiin ja kestävyysraportin laatimiseen. Kaksoisolennaisuusanalyysi toimii koko raportin perustana ja ohjaa tiedonkeruuta, niiden dokumentointia sekä sisältöjen ja prosessien arvostamista. (Ecobio Manager 2025; Greenstep 2025.)

Yrityksen tulee kerätä tarvittavat tiedot liiketoiminnan eri osa-alueilta ottaen huomioon myös sidosryhmät. Tämä vaatii usein syvällistä tiedonkeräämistä ja hallintaa, mittareiden määrittelyä ja sisäisten prosessien ohjaamista, jotta raportoitu tieto on oikeasti luotettavaa, oikeellista, vertailukelpoista ja ylipäättään varmennettavissa, eli se on myös dokumentoitu luotettavasti ja oikealla tavalla. Kestävyysraportti ei ole pelkkä kertomus toiminnasta vaan se sisältää laajoja kokonaisuuksia määrällisiä sekä laadullisia tietoja, jotka on tuotettava systemaattisesti

luotettavasta informaatiosta ja dokumentoitava asianmukaisesti, jotta raportti voidaan varmentaa onnistuneesti. Tiedon tuottamisessa yritys tarvitsee eri vastuuhenkilöitä eri osastoilta. (Ecobio Manager 2025; Greenstep 2025.)

Raportin kokoaminen ja viimeistely edellyttää myös johdon ja hallituksen osallistumista sekä sisäistä laadunvarmistusta. Valmis kestävyysraportti esitetään yleensä osana yrityksen toimintakertomusta tilinpäätöksen yhteydessä tai omana erillisenä raporttinaan. Raportin tulee olla myös sähköisessä muodossa julkaistuna. Johdon ja hallituksen vastuulla on varmistaa, että kestävyysraportti vastaa lainsäädäntöä ja standardien vaatimuksia sekä tuottaa sidosryhmille heidän tarvitsemansa tiedon. Raportointiprosessi on jatkuvasti kehittyvä ja monet yritykset hyödyntävät raportointiprosessin kehittämisessä erilaisia konsultaatiopalveluja sekä digitaalisia tietojärjestelmiä, jotka ovat mahdollista integroida yrityksen muiden ohjelmistojen kanssa. Raportin visuaalinen ilme tukee viestinnän selkeyttä ja luettavuutta, sekä visuaalisesti ilmentää yrityksen brändiä. Raportin ulkoilme ei kuitenkaan ole tärkein asia raportin tuottamisessa, sillä tärkeämpää on sen strateginen linkki yrityksen toimintaan ja toiminnan jatkuva kehittäminen sekä kestävyysraportin luotettavuus. (Ecobio Manager 2025; Greenstep 2025.)

3.5.5 Raportin varmennus

CSRD-kestävyysraportointivelvoitteen piirissä olevien yritysten kestävyysraportit varmennetaan. Tämä on määrätty CSRD-kestävyysraportointidirektiivissä, että kaikkien yritysten on hankittava rajoitettu varmuus siitä, että yritykset ovat kestävyysraportoinnissa noudattanut Euroopan unionin kestävyysraportointistandardeja ja direktiivin määräyksiä. Varmennus on prosessi, jossa ulkopuolinen auktorisoitu varmentaja, kuten tilintarkastaja tai muu hyväksytty varmentaja, varmentaa raportin tietojen luotettavuuden. Tämä tarkoittaa, että kestävyysraportoinnin sisältämät tiedot tarkistetaan ja todetaan oikeellisiksi. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.) Yritysten CSRD-kestävyysraportoinnin varmentamisesta ei ole saatavilla vielä paljon tutkimustuloksia, koska aihe on vielä uusi. Sidosryhmät eivät ole kiinnostuneita pelkästään yrityksen kestävyysraportista, vaan myös prosessista, kuinka luotettavasti tämä tieto voidaan varmistaa oikeaksi. (Vanhala

& Ristaniemi 2022, 32.) Varmentajalla on oltava riittävä asiantuntemus kestävyysasioista ja kestävyysraportointiin sovellettavista ESRS-raportointistandardeista. Varmennus pitää sisällään arvioinnin raportin sisältämien datapisteiden laadusta, tietojen tarkastamisen sekä vastuuhenkilöiden haastattelun ja dokumentaation tarkastamisen. Myös varmentamisesta tehdään oma varmennusraportti.

CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaan yritysten on noudatettava tällä hetkellä rajoitettua varmennusta (*Limited Assurance*), joka vastaa laajuudeltaan sellaista tasoa, joka vaaditaan myös taloudellisessa raportoinnissa tarkastuksen kevyempänä muotona. Tavoitteena on varmistaa, että kestävyysraportoinnin sisältämät tiedot ovat luotettavia, jäljitettäviä ja läpinäkyviä. Tämä on tärkeää asiakas-, sijoittaja- ja viranomaisnäkökulmasta. Tämä vaatii yritykseltä tietojen systemaattista dokumentointia, jotta voidaan todistaa ja jäljittää, miten kestävyysraportin tiedot on koottu. Tiedot tulee dokumentoida niin työntekijätiedoista, päästölaskennasta, strategisista kestävyystavoitteista kuin kaksoisolennaisuusanalyysin tuloksista. Tulevina vuosina EU:ssa tullaan siirtymään luultavasti tiukempaan, kohtuulliseen varmennukseen (*Reasonable Assurance*), joka vastaa perinteisen tilinpäätöksen tarkastamisen tasoa. Tällä pyritään takaamaan se, että kestävyystieto tulee saamaan saman painoarvon yritysten toiminnassa, kuin taloudellinen raportointi ja sen sisältämien tietojen varmistaminen. (Euroopan komissio 2025; Ecobio Manager 2025.)

Prosessi perustuu otantaan ja dokumenttien tarkasteluun, varmentaja käy läpi yrityksen keräämät tiedot, kuten laskentataulukot, lähdedokumentit, riskiarvioinnit, sisäiset raportit ja muut prosessikuvaukset järjestelmällisesti sovellettavien ohjeiden ja standardien mukaisesti, jolloin varmentaja etenee vaiheittain varmennusstandardien ja ohjeistusten perusteella prosessissa eteenpäin. Varmentajan on esitettävä kestävyysraportin varmennuksesta tulokset noudattaen Euroopan komission hyväksymiä varmennusstandardeja tai kansallisia standardeja. Vähintään yhden henkilön on oltava mukana aktiivisesti varmennusprosessissa. Varmentajan on kirjoitettava varmennuslausunto varmennuksesta, joka sisältää tiedon yksiköstä, raportointijaksosta, sovelletusta viitekehyksestä, varmennuksen laajuudesta, käytetyistä varmennusstandardeista ja varmennuksen tuloksesta.

(Ecobio Manager 2025.) Varmennuslausuntoon sisältyvä varmennuksen johtopäätös on rajoitetussa varmuudessa negatiivisen varauman sisältävä lausunto, eli varmennuslausunnossa varmentaja lausuu, että hänen tietoonsa ei ole tullut suoritettujen varmennustoimenpiteiden perusteella mitään, joka antaisi syyntä uskoa, ettei kohdetta koskevaa tietoa olisi kaikilta olennaisilta osin laadittu direktiiviin sovellettavien kriteerien mukaisesti. Sen sijaan kohtuullisen varmuuden toimeksiannoissa johtopäätös ilmaistaan positiivisessa muodossa, eli varmentaja lausuu, että varmennuksen kohteena olevat tiedot ovat kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. (Euroopan komissio 2025; ESG palvelu 2025.)

3.5.6 Raportin julkaisu ja jatkuva parantaminen

Haasteena tiedon keräämisessä ei luultavasti tule olemaan tiedon vähäinen määrä, vaan sen hahmottaminen, mikä tieto on oikeasti tärkeää ja mikä ei. Tietoa on hajautuneesti eri paikoissa, eri henkilöillä, eri muodossa ja eri järjestelmissä. Yritysten on kartoitettava, miten tätä informaatiotulvaa voidaan hallita ja hyödyntää luotettavasti, jotta kestävyysraportointi ylipäätään onnistuu ja se voidaan todentavasti suorittaa. Yritysten tietotulva on kasvanut niin isoksi, ettei sitä voida täysin hallita, ellei havainnoida tietovirtoja, syy-seuraus-suhteita ja osata poimia sieltä itselleen tärkeät asiat sekä muokata niitä omaan tarpeeseen sopivaksi. Haasteena on myös hiljainen tieto, eli yrityksessä on tietoa mitä tarvitaan, mutta ei tarkalleen tiedetä, kenellä se on, miten se saataisiin hyödynnettyä ja dokumentoitua. (Sydänmaanlakka 2009, 41.)

Kestävyysraportin varmentaminen on tärkeä ja olennainen osa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaista kestävyysraportointia. Kestävyysraportoinnista tallennetun dokumentaation tavoitteena on varmistaa, että raportti on luotettava ja kertoo läpinäkyvästi yrityksen toiminnasta. Kestävyysraportin on oltava direktiivin ja sen sisältämien ESRS-standardien mukainen. Yrityksen tulee näyttää varmentajalle dokumentaatioaineisto, jota on hyödynnetty kestävyysraportin kirjoittamiseen. (Euroopan Unioni 2025) Yritysten tulee luoda systemaattinen ja selkeä tapa dokumentoida ja hallita toimintaansa liittyvät ympäristötekijät osana opera-

tiivista toimintaa, jotta riittävä dokumentaatioaineisto on mahdollista luoda ja tallentaa luotettavasti, eli julkaistava kestävyysraportti ja sen sisältämät tiedot voidaan todistaa oikeellisiksi. Koska varmennuksen taso tulee aluksi olemaan rajoitettu varmuus, mutta muuttuu myöhemmin kohtuulliseen varmuuteen, tulee dokumentointiprosessia jatkuvasti kehittää muun kestävyysraportointiprosessin ohella. Kohtuullinen varmentaminen tulee vaatimaan enemmän työtä sekä yritykseltä, että varmentajalta. (Ecobio Manager 2025.)

Raportoinnissa käytettävän tiedon tulisi olla sellaista dataa, jota osattaisiin hyödyntää tiedon arvoketjussa myös pitkällä aikavälillä. Data tulisi jalostaa yrityksen yhteiseksi tiedoksi, osaamiseksi ja viisaudeksi. (Sydänmaanlakka 2009, 42.) Organisaation tulisi myös oppia tuottamastaan tiedosta, eli tiedon tulisi muuttaa myös yritysten toimintaa ja ajattelumalleja pitkällä aikavälillä. Organisaation oppimisella tarkoitetaan yrityksen kykyä uusiutua muuttamalla omia ajatusmallejaan, toimintatapojaan, arvojaan ja prosessejaan. Uusiutuminen tarkoittaa käytännössä siis sitä, että osataan oppia olemassa olevista prosesseista, kehittää ja hyödyntää uudenlaista osaamista sekä hyödyntää olemassa olevia tietoja oppimisprosessissa. (Sydänmaanlakka 2009, 44.)

Oppivaorganisaatio kasvattaa omaa kilpailukykyään ja pystyy paremmin vaikuttamaan omaan tulevaisuuteensa, sekä vastaamaan toimintaympäristön muutoksiin. Oppivassa organisaatiossa oppimisnäkökulma on jo osana strategiaa. Oppivan organisaation tulisi oppia myös omilta työntekijöiltään ja muilta yrityksiltä, mutta se vaatii myös sitä, että työntekijät oppivat ympärillä tapahtuvista asioista, verkostoituvat ja tekevät yhteistyötä muiden sidosryhmien kanssa. (Sarala 2003, 57-58.)

Kestävyysraportin tulisi kattaa kaikki kaksoisolennaisuusanalyysissä esiin nousevat olennaiset asiat ja kattaa kaikki direktiivin vaatimat osa-alueet. Yrityksen laatuksikirja, esimerkiksi ISO 9001 -standardin hyödyntäminen saattaa liittyä yrityksen CSRD-kestävyysraportointiin esimerkiksi menettelyohjeiden, raportointiprosessien ja riskienhallintakuvausten välityksellä. Ohjeita ja toimintamalleja tulisi kehittää jatkuvasti ja dokumentoida menettelytapoja. Näin laatujohtamisjärjestelmä tukee johtamisjärjestelmää, kestävyysraportointia ja yrityksen jatkuvaa kehittämistä.

(Ecobio Manager 2025; Sarala 2003, 111-115.) Erityisesti yrityksen tulisi ymmärtää, että omasta kestävyysraportista voidaan saada sellaista informaatiota, jonka avulla oman toiminnan laatua voitaisiin myös tulevaisuudessa kehittää ja parantaa. Oppimisenäkökulmaa tulisi painottaa oman toiminnan jatkuvassa kehittämisessä. (Sarala 2003, 127.)

4 YRITYKSEN STRATEGIAPROSESSI

4.1 Strategiaproessin teoreettinen viitekehys

Jokainen yritys tarvitsee strategian, jotta voidaan varmistaa pitkän aikavälin tavoitteet ja niiden saavuttaminen. Strategia määrittää yrityksen toimintamalleja ja määrää sen, mitkä ovat yrityksen pitkän aikavälin tavoitteet ja kuinka ne voitaisiin saavuttaa. Strategialla tarkoitetaan yrityksen toimintaa koskevien ratkaisujen ja tavoitteiden vuoksi tiettyjä tietoisesti tehtyjä valintoja yrityksen jatkuvasti kehittyvässä ja muuttuvassa toimintaympäristössä. Strategiaa tulee tarkastella ja arvioida säännöllisesti uudelleen, sillä transformaatio on jatkuvaa ja toimintaympäristö muuttuu sekä kehittyy jatkuvasti. (Heikkilä ym. 2023, 23; Vilkkumaa 2007, 69-70.) Strategiaproessi jakautuu strategian sisältöön ja strategian toimeenpanoon, ilman toimeenpanoa strategia on vain pelkkä tyhjä kuori (Hyppänen 2013, 52). Päätös voi olla strateginen vain, jos se valitaan tietoisesti kahden tai useamman eri vaihtoehdon väliltä. (Heikkilä ym. 2023, 60-61, 89-90.)

Erämetsä (2003) on tuonut teoksessaan vahvasti esille, että yrityksen toiminnassa pysyvää on vain muutos ja yrityksen on oltava muutoskykyinen. Suhteellisen pysyväksi hän on maininnut ihmisen ja ihmismielen, jolla voidaan perustella, että muutoksien havaitseminen ja niihin vastaaminen on usein haastavaa. Ihmiset reagoivat eri tavoin muutoksiin, mutta keskimääräisesti muutokset aiheuttavat aina jonkin verran hämmennystä ja kitkaa. (Erämetsä 2003, 13-14.) Strategian täydellinen onnistuminen on luonnonlakien vastaista eikä se voi koskaan toteutua ilman muutoksia (Kamensky 2010, 319), jonka vuoksi jatkuva strateginen suunnittelu ja johtaminen on tärkeää.

Periaatteellisena lähtökohtana voidaan pitää, että yritys on olemassa toteuttaakseen omistajien preferenssit, jotka voivat olla sekä määrällisiä, että laadullisia. Yrityksen on toimittava ja tuotettava voittoa omistajien hyväksymien toimintamallien avulla tai muuten yritystä johdetaan väärin. Omistajien ääni on huomioitava kaikissa olennaisissa ja tärkeissä päätöksissä, jotka liittyvät tapoihin tuottaa voittoa eli tuottaa omistajille kuuluvaa voittoa. Tämä merkitsee, että ennen kuin voidaan käynnistää strateginen suunnittelu, on omistajien preferenssit ja tavoitteet

tunnettava hyvin. Tämän informaation perusteella luodaan ymmärrys siitä, millä laadullisilla tavoilla, millä nopeudella ja millaisella epävarmuudella omistajat haluavat yrityksen tuottavan toiminnallaan voittoa. Omistajien tahdon perusteella synnytetään visio siitä tulevaisuudesta, jota strategian perusteella ja sen asettamien tavoitteiden avulla lähdetään tavoittelemaan. Ilman selkeää kuvaa kokonaisuudesta yrityksen toiminta ei ole tehokasta. Vision ja strategian laatiminen vaatii alkuun peruslinjojen vetämistä, eli yrityksen strategisten perusratkaisuiden tekemistä. (Laitinen 2003, 124-125.)

Hyvä strategia suuntautuu tulevaisuuteen ja tarkastelee toimintaa pitkällä aikavälillä. Strategia esittää yrityksen toiminnasta vain tärkeimmän ja keskeisimmän osan. Sen avulla tulee löytää yrityksen kilpailuetu, eli kuinka erottaudutaan muiden yritysten toiminnasta ja kilpaillaan markkinoilla. Strategian avulla on löydettävä ne avaintekijät, joihin halutaan keskittyä yrityksen toiminnassa ja joiden suhteen halutaan asioita tapahtuvan. Strategian on oltava selkeä ja se on johdettava ylhäältä alas. Strategian on otettava huomioon yrityksen arvot ja tavoitteet, sekä ymmärrettävä päätösten seuraukset toiminnassa myös pitkällä aikavälillä. Yrityksen on osattava keskittyä olennaisiin asioihin, jonka vuoksi strategisia päätöksiä tekevien henkilöiden on nähtävä toiminnan ydin, jotta strateginen päätöksenteko on luotettavaa ja tehokasta. (Vilkkumaa 2007, 72.) Strategialla on syytä pyrkiä saavuttamaan mahdollisimman suuri kilpailuetu. Strateginen ajattelu on jatkuva prosessi, jonka avulla etsitään perustavanlaatuisia ja vahvoja kilpailukyvyn lähteitä. Strategisia resursseja hyödyntämällä saavutettu kilpailuetu syntyy, kun yritys yhdistää ydinosaamista ja -prosesseja ja sen avulla pystyy tekemään asioita paremmin, kuin muut yritykset. (Santalainen 2005, 170.)

Strategisen ajattelun tulee pysyä siinä, että mitä tehdään ja miksi tehdään. Jos aletaan pohtia sitä, miten tehdään, mennään jo taktisen- ja operatiivisen johtamisen puolelle. Hyvän strategian laatiminen vaatii yritykseltä tosiasioden tarkkaa tuntemista, mutta joskus on hyvä käyttää päätöksissä myös innovatiivisuutta ja rohkeitakin valintoja. Vaikka strategiaa ei ole syytä muuttaa vuosittain, sillä se ei ole toiminnan kannalta tehokasta, on sitä kuitenkin järkevää tarkastella vuosittain. Strategiaa tulee kehittää jatkuvasti toiminnan kannalta paremmaksi, jonka vuoksi

toimintaympäristön ja kokonaisuuksien tunteminen on erittäin tärkeää. (Vilkkumaa 2007, 73.)

Strategian avulla voidaan löytää kriittiset avainmenestystekijät, jotka määrittelevät toimintaa. Strategia vaatii asioiden tärkeysjärjestykseen laittamista ja selkeiden valintojen tekemistä. Strategisten valintojen tulee perustua yrityksen aitoihin arvoihin ja tavoitteisiin. Asioita on tulkittava erityisesti pitkällä aikavälillä sekä ymmärrettävä, millä asioilla on merkitystä ja millä ei. Strategiaa tulee jatkuvasti kehittää, seurata sen onnistumista ja ennakoida toimintaympäristön sekä toimialan muutoksia. Jotta tuleviin tapahtumiin voidaan ennakoida mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, tulee kehityssuuntia analysoida jatkuvasti. Strategia on osattava jalkauttaa myös yrityksen päivittäiseen operatiiviseen toimintaan ja henkilöstön on sitouduttava siihen, jotta toiminta voi olla tehokasta ja strateginen johtaminen onnistunutta. (Vilkkumaa 2007, 73.)

4.2 Strategiaprosessin merkitys yrityksen toiminnassa

Olennainen osa strategiaprosessia on strateginen ajattelu. Tällä tarkoitetaan, että strategisen ajattelun voima ja vaikutus syntyy siten, että mennään tavanomaista ajattelumallia syvemmälle kyseenalaistamalla kaikki ilmeiset vaihtoehdot. Strateginen ajattelu merkitsee näin ollen johtamisen haasteiden tarkastelua syvällisesti useista eri vaihtoehtoisista näkökulmista katsottuna. Strategisen ajattelumallin avulla saadaan vankka pohja operatiiviselle käytännön johtamistyölle. Strategisen ajattelun tavoitteena on kyseenalaistaa nykyisiä toimintamalleja ja totuuksia, sekä avaamalla uusia näkökulmia, joiden avulla voidaan kehittää uusia strategisia toimintamalleja. (Santalainen 2005, 9-10.)

Menestyvät yritykset, jotka onnistuvat luomaan itselleen kilpailuetua omalla strategiallaan pärjää usein muuttuvassa toimintaympäristössä paremmin, kuin ne yritykset, jotka eivät ole strategiaprosessissaan onnistuneet. Strategisten suunnitelmien tarkoituksena on varmistaa, että yritys tuottaa arvoa omistajilleen ja asiakkailleen. Johdon näkökulmasta strategisten suunnitelmien avulla ohjataan toimintaa oikeaan suuntaan. (Alhola & Lauslahti 2005, 64.)

Strategiaa ja sen tavoitteita on mietittävä eri näkökulmista. Tavoitteet on hyvä asettaa useamman ulottuvuuden ja näkökulman suhteen, joita voivat olla esimerkiksi taloudelliset -, sisäisen toiminnan -, kehitymis- ja ulkoisen toiminnan tavoitteet. (Vilkkumaa 2007, 137.) Organisaation eri toimintojen toimintaa tulee johtaa ja koordinoita, jotta voidaan varmistua toiminnan sovittamisesta yhteen niin, että se tukee strategiaa. Strategiset suunnitelmat toimivat myös osana viestintää, sillä sen avulla viestitään, mitkä ovat omistajien odotukset yrityksen toiminnalta ja kuinka ne aiotaan saavuttaa. Strategisen suunnitteluprosessin tulee olla osana johtamisjärjestelmää ja strategiaprosessissa yrityksen on ymmärrettävä, mitä toimintaympäristössä oikeasti tapahtuu ja kuinka se vaikuttaa toimialaan, jossa yritys toimii. (Alhola ym. 2005, 64; Kamensky 2010, 15.)

Strategisessa suunnittelussa pyritään yhdistämään ympäristön tuomat mahdollisuudet sekä yrityksessä oleva osaaminen ja resurssit. Suunnittelu tapahtuu pääsääntöisesti nykyhetkestä eteenpäin, jolloin ennustetaan myös tulevaisuutta ja pyritään kehittämään toteuttamiskelpoisia ja realistisia suunnitelmia eri skenaarioiden avulla. Strategisessa suunnittelussa on otettava huomioon toimintaympäristön jatkuva muutos sekä kiinnitettävä huomiota pitkälle tulevaisuuteen, kuinka esimerkiksi ympäristötekijät muuttuvat ja millaisia uhkia sekä mahdollisuuksia se tulee yritykselle aiheuttamaan. Toimintaympäristön muutokset ovat analysoitava ja kohdattava suunnitelmallisesti. On haastavaa seurata, miten poliittiset, ekonomiset, sosiaaliset, teknologiset ja ekologiset tekijät muuttuvat jatkuvasti, kuinka eri toimialatekijät, kuten asiakkaat, kilpailijat ja toimittajat muuntuu haastavassa toimintaympäristössä, tai mitä muita epäjatkovuuksia ilmenee eri toimialoilla ja koko yhteiskunnassa, sekä kuinka eri sidosryhmät ja muut verkostotekijät ajan myötä muuttavat muotoaan. (Heikkilä ym. 2023, 96; Kamensky 2010, 79-80.)

Yrityksen strategiset tavoitteet voivat olla sekä määrällisiä, että laadullisia. Määrällisillä preferensseillä tarkoitetaan, millä tavalla yrityksen omistajat arvostavat eri ajankohtajana ja eri riskillä pidemmällä aikavälillä toteutuvia liikevaihdon kautta saatuja voittoja. Näillä liiketoiminnan tuomilla voitoilla on kaksi merkittävää muutostekijää, niiden ajallinen ulottuvuus ja niiden sisältämä epävarmuus, eli riskit. Näiden määrittelyssä on hyödynnettävä nykyisyyden sekä tulevaisuuden kes-

kinäistä painotusta, jota yrityksen omistajat voivat hyödyntää verratessaan toisiinsa erilaisten liiketoiminnan mahdollistamien voittojen tuottamaa hyötyä, sekä varmuuden ja epävarmuuden keskinäistä painotusta, jota yrityksen omistajat voivat käyttää verratessaan toisiinsa eri tavalla epävarmuutta eli riskejä sisältävien voittojen tuomaa hyötyä. Eri liiketoimintavaihtoehdot, strategiset päätökset ja toimintaympäristön epävarmuus muuntavat näitä tekijöitä. (Laitinen 2003, 76.)

Koska toimintaympäristön epävarmuus ja sen tuomat muutokset ohjaavat myös yrityksen toimintaa, on laadullisilla preferensseillä myös suuri merkitys, sillä ne määrittelevät miten yritys arvostaa eri tapoja tuottaa voittoa ja kuinka yritys arvioi erilaisia liiketoimintamahdollisuuksia, joihin strategia perustuu. Laadulliset preferenssit määrittelevät minkälaisilla liiketoiminnallisilla päätöksillä ja toimintatavoilla voitto on saavutettu ja kuinka näitä toimintatapoja arvostetaan. Ne koskevat siis sitä, minkälainen arvo annetaan eri tavoille tuottaa voittoa eli ne tukeutuvat omistajien laadulliseen arvomaailmaan. Tällöin lisäarvoa ei tuo se, että jokin erityinen toimintatapa saattaisi tuottaa erittäin nopeasti riskittömän voiton, jos tapa ei ole laadullisesti hyväksyttävä ja vastaa yrityksen arvoja. (Laitinen 2003, 77-78.) Näihin on erityisesti kestävyysteemoissa syytä kiinnittää huomiota strategiaprosessissa.

Strategiassa korostuu yrityksen arvojen merkitys, sillä yritykset määrittävät yleensä toimintansa kannalta itselleen tärkeät perusarvot, jonka mukaan toimitaan. Arvot pohjautuvat johdon teorioihin ja näkemyksiin yrityskulttuurista. Yrityskulttuuri on hyvin monitasoinen ja toisinaan on haastavaa luoda siitä toimiva viitekehys, joiden avulla yritys voisi tukea toimintansa johtamista ja kehittämistä. Perusarvoilla tarkoitetaan arvoja, jotka ovat periaatteita, jotka ohjaavat toimintaa. Arvot ovat aina valintoja siitä, kuinka halutaan toimittavan. Niille on ominaista niiden voimakkuus, pysyvyys ja riippumattomuus ajasta sekä paikasta. (Kamensky 2010, 71-74.) Arvoja ovat esimerkiksi vastuullisuus, ympäristön kunnioittaminen, eettisyys ja asiakaslähtöisyys. Arvot myös ohjaavat päätöksentekoa ja tukee vuorovaikutusta. (Alhola & Lauslahti 2005, 76.)

Arvoihin liittyy vahvasti yrityskulttuuri, sillä yrityskulttuuri muodostuu yhteisistä arvoista, uskomuksista ja toimintatavoista. Arvot ovat yrityskulttuurin ydin ja se määrittää, mikä yrityksessä koetaan tärkeäksi. Yrityskulttuurin muokkaaminen ja rakentaminen on hidasta ja haastavaa. (Erämetsä 2003, 25.) Parhaimmillaan yrityskulttuuri voi tukea yrityksen sopeutumista muutoksiin eri tilanteissa, mutta huono yrityskulttuuri voi vahvistaa väärää tulkintaa toimintaympäristön tilasta ja hidastaa oppimista (Sydänmaanlakka 2014, 100). Yrityskulttuuri muodostuu yrityksen liikeideasta ja ydinolemuksesta, sen arvoista, vallitsevista asenteista, yrityksen ilmapiiristä ja tunnelmasta, asenteista, ajattelusta ja suhtautumisesta asioihin, totuuksista ja uskomuksista, säännöistä ja kirjoittamattomista laeista, kommunikaatiosta ja johtamisesta sekä ihmisistä ja heidän tavoistaan toimia. (Erämetsä 2003, 56.)

Yrityksen visiolla tarkoitetaan näkemystä yrityksen tulevaisuuden tilasta pitkällä aikavälillä. Jatkuva uudistuminen on yritysten ainoa pysyvä kilpailuetu ja kertoo mitä yritys haluaa olla tulevaisuudessa. (Sydänmaanlakka 2009, 13.) Visio on myös arvoperusteinen ja on eräänlainen yrityksen tulevaisuuden strateginen tavoitetila. Mitä monimutkaisempi ja nopealiikkeisempi yrityksen toimintaympäristö on, sitä suurempi merkitys visiolla on yrityksen tulevaisuuden kannalta. Yrityksellä on oltava kyky luoda oma tulevaisuutensa, johon liittyy vahvasti selkeä ja voimakas visio, joka on yksi yrityksen menestystekijöistä ja suunnannäyttävä yritykselle. Vision on tuotava ilmi, mitä yrityksessä halutaan tehdä ja miksi, ja se on osattava jalkauttaa käytännön operatiiviseen toimintaan. (Kamensky 2010, 79; Vilkkumaa 2007, 81-82.) Vision tulee kartoittaa yrityksen nykytilanne, yrityksen strategiset perusratkaisut sekä millä perusteilla ja visiolla omistajien preferenssit saadaan järkevästi, luotettavasti ja tehokkaasti tyydytettyä. Visio toimii yrityksen strategisen suunnittelun, kehittämisen ja johtamisen perustana. (Laitinen 2003, 80.)

Missio kertoo yrityksen toiminnan ydinperiaatteista ja vastaa kysymykseen miksi yritys on olemassa tai mitä yritys haluaa saavuttaa, eli mikä sen tehtävä, niin sanottu toiminta-ajatus on. Missio kertoo, mitä yritys tarjoaa asiakkailleen, miten yritys eroaa kilpailijoista ja mikä tekee juuri tämän yrityksen tärkeäksi. (Alhola & Lauslahti 2005, 76.) Olennainen kilpailuedun lähde on myös osaamisen kehittäminen, oli se sitten strategista osaamista tai ydinosaamista. Jotta osaamista voidaan kehittää, tulee osaamistarpeet myös tunnistaa. (Laamanen 2001, 180.) Toimintaympäristön muutosten nopeus, määrä, laajuus ja yllätyksellisyys ovat luoneet ympäristön, jossa onnistuminen vaatii johtamiselta paljon. Yrityksen johdolta vaaditaan syvällistä tietoa ja taitoa analysoitaessa yrityksen tilannetta, kun tehdään päätöksiä tulevaisuuden strategisista valinnoista. Riskienhallinnasta on tullut tärkeä osa strategista suunnittelua ja johtamista. Riskienhallinta on yksi johdon keino hallita jatkuvaa muutosta. (Halonen 2013)

Strategisen suunnittelun ja johtamisen tulee perustua hyvään strategiseen arkkitehtuuriin ja systemaattiseen tapaan kehittää johtamista ja liiketoimintaa. Yritykselle on luotava johtamis- ja kehittämisjärjestelmä, jota seurataan. Strategiaprosessissa on erityisesti panostettava prosesseihin, menetelmiin ja järjestelmiin. (Kamensky 2010, 347.) Strategisessa vuorovaikutusjohtamisessa korostuu skenaariohallinta, jotta voidaan tehostaa ympäristönhallintaa ja siinä tapahtuvia muutoksia. Lisäksi prosessijohtaminen sisäisen tehokkuuden ja vuorovaikutuksen varmistamiseksi sekä kehittämiseksi nousee tärkeään asemaan. Yrityksen arvot tulee jalkauttaa päivittäiseen toimintaan sekä säännöllisesti syventää ja tehostaa strategiatyöskentelyä. (Kamensky 2010, 354.) Strategiajattelussa pitää myös ymmärtää menneisyyden syy-seuraus-suhteita ja ymmärtää syvällisesti eri tapahtumien kulku. Yritys ei voi rakentaa tulevaisuuttaan ilman, että ymmärtää menneisyyttään. Jotta strategiaa voidaan kehittää, on tunnistettava menneisyyden kriittiset menestystekijät ja ymmärrettävä kokonaisuuksia. (Santalainen 2005, 23.)

Hallitus voi tuoda yrityksen strategiaprosessiin ulkopuolista osaamista ja näkemystä, jonka vuoksi olisi tärkeää, että yhtiön johto tekee strategiat ja esittelee ne hallitukselle, jolloin hallituksen on mahdollista vaikuttaa niihin. Hallituksen ei tarvitse aktiivisesti osallistua strategiaprosessiin ja -työskentelyyn, mutta olisi hyvä,

että hallitus ja johto työskentelisi jonkin verran yhteisesti strategiaproessin eri vaiheissa. Kokeneina ja monipuolisina resursseina hallitus voi tuoda uusia näkökulmia, ajatuksia ja ideoita strategiaan, jolloin se voi parantaa strategian laatua ja onnistumista. Hallituksen tärkeimmät tehtävät ovat kyseenalaistaa liialliset strategiset oletukset, ilmaista omistajan tahto, tuoda eri vaihtoehtoja esiin ja haastaa niitä sekä lopulta hyväksyä strategia tai muuttaa sitä. (Kamensky 2010, 339.)

5 METODOLOGIA

5.1 Aineiston kerääminen

Aineisto on kerätty teema- ja syvähaastatteluiden avulla, sekä CSRD-kestävyysraportointidirektiiviin liittyvän teoriakirjallisuuden avulla, mutta tärkein teoreettiseen viitekehykseen perustuva lähde on kuitenkin ollut EU:n CSRD-direktiivi 2022/2464/EU. Haastateltavat henkilöt ovat valittu tarkoin tiettyjen valintakriteerien perusteella. Heillä on vahvaa ja syvää asiantuntemusta CSRD-kestävyysraportointidirektiivin ja yritys vastuudirektiivin vaikutuksista yrityksen strategiaan ja osaamiseen liittyen. Tärkein kriteeri haastateltavien valinnassa on, että heillä on omakohtaista kokemusta tutkittavasta aiheesta syvältä tasolta (Vilkkä 2005, 114). Haastateltavat ovat olleet mukana CSRD-kestävyysraportointidirektiivin toimeenpanossa, raportointiprosessissa tai kestävyysraportoinnin strategisessa kehittämisessä. Haastateltavien valintaa on rajattu vaatimuksella, että heidän tulee työskennellä taloushallinnossa, konsultointitehtävissä tai liiketoiminnan muissa tukitoiminnoissa ja kohderyhmänä on ollut teollisuudessa toimivat yritykset. Haastateltavan roolilla ei ole ollut väliä, toimiiko hän asiantuntijana, päällikkönä, juristina tai esimerkiksi konsulttina. Haastateltavia henkilöitä tutkimukseen osallistui kymmenen (10) kappaletta. Haastattelukysymykset on lisätty opinnäytetyön loppuun liitteeseen 1.

Haastattelut toteutettiin teema- ja syvähaastatteluna, jolloin kymmenen haastateltavaa oli riittävä määrä, sillä laadullinen tutkimus perustuu syvälliseen ymmärrykseen. Tutkimuksessa haluttiin panostaa laatuun, ei laadullisen tutkimusaineiston määrään. Laadullisissa tutkimusaineistoissa laatu on tärkeämpää, kuin tutkimusaineiston iso koko. (Vilkkä 2005, 126.) Haastatteluiden tarkoituksena oli saada aiheesta syvällisiä näkemyksiä ja kokemuksia, jotka alkoivat jo toistamaan toinen toistaan, kun haastateltavien määrä lisääntyi, jolloin tutkimuksessa saavutettiin saturaatiopiste, eli uudet haastattelut eivät enää tuottaneet merkittävästi uutta tietoa. Kun haastattelujen perusteella samat teemat ja näkökulmat alkoivat toistua, lisähaastattelut eivät tuoneet enää merkittävää uutta tietoa ja näin ollen ne eivät tuoneet enää lisäetua vaan tutkimusaineisto saavutti melko ison saturaatio- eli kylläntymispisteensä. Saturaatiopistettä ei voida kuitenkaan täysin

luotettavasti määrittää tutkimuksessa, jossa tutkitaan henkilöiden kokemuksia tietystä asiasta laadullisesti. (Vilkkä 2005, 127-129.) Laadullisessa tutkimuksessa painotettiin sisällön kattavuutta ja luotettavan analyysin perusteellisuutta.

Haastattelujen monipuolisuus on varmistettu haastateltaessa eri yritysten asiantuntijoita, jolloin haastateltu joukko kattaa eri tehtävänalueiden ja toimialojen näkökulmia. Opinnäytetyölle oli asetettu myös rajallinen aika- ja resurssikehyks, jolloin haastatteluista ei voitu jatkaa määräänsä enempää, mutta kymmenen henkilöä tuotti jo merkittävän aineiston teema- ja syvähaastatteluiden avulla. Haastatteluiden analysointi vei aikaa ja tavoitteena oli saada laadullinen ymmärrys strategia-prosessin haasteista liittyen CSRD-kestävyysraportointidirektiiviin osaamisenäkökulmasta tarkasteltuna.

Osa haastateltavista tarkasteli kysymyksiä ja teemoja asiakasnäkökulmasta tai sijoittajan roolista, sekä mukana oli myös haastateltavia, joilla oli kokemusta myös julkisen puolen koulutussektorista. Useilla haastateltavilla oli myös kokemusta EU-komission työstä tai muusta vastuullisuustyöstä EU:n alueella. Haastateltavien taustoissa oli melko laajaa vaihtelua, osa oli työskennellyt kestävyys- ja vastuullisuusteemojen parissa jo 10-30 vuoden ajan, kun taas osa oli vasta tullut alalle hiljattain, noin 3-5 vuotta sitten ja työskennelleet erityisesti CSRD-kestävyysraportointidirektiivin parissa. Useat olivat päätyneet nykyiseen työtehtäväänsä opintojen, esimerkiksi suuntautumisen tai gradun kautta, mikä voi osaltaan kertoa asiantuntijapulasta alalla.

Vaikka kestävyys- ja vastuullisuusasioihin liittyvää työkokemusta oli kaikilla, varsinaiseen CSRD-kestävyysraportointidirektiiviin liittyvää pitkäaikaista kokemusta ei ollut kenelläkään, koska kestävyysraportointidirektiivi on vielä uusi asia ja vuosi 2024 oli vasta ensimmäinen raportointivuosi 1. aallon yrityksillä ja muut raportointivelvollisuuden piirissä olevat yritykset ovat vasta olleet valmistautumassa raportointiin, jolloin kokemusta ei edes voisi olla enempää. Kaikki haastateltavista olivat kuitenkin olleet mukana CSRD-kestävyysraportointidirektiiviyöskentelyssä jollakin tavalla ja heidän työnsä liittyi tiiviisti CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vaatimusten ymmärtämiseen ja seurantaan, juridiseen tulkintaan sekä käytännön soveltamiseen eri toimintaympäristöissä. Osalla haastateltavista

oli myös kokemusta yritysten hallitustyöskentelystä, mikä toi keskusteluun strategisen näkökulman.

5.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on kvalitatiivinen haastattelututkimus, jonka tarkastelu perustuu teema- ja syvähaastatteluihin sekä niiden pohjalta tehtyyn aineistolähtöiseen sisältöanalyysiin. Tutkimuksen tavoitteena on kuvata, ymmärtää ja analysoida CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vaikutusta yritysten strategiaprosessiin ja osaamisen kehittämiseen. Haastattelututkimus toimii tutkimuksen ensisijaisena empiirisenä tiedonkeruumenetelmänä ja haastattelut ovat tehty teema- ja syvähaastatteluina.

Kvalitatiivisen haastattelututkimuksen lisäksi tutkimuksessa on hyödynnetty laajaa kirjallisuuskatsausta teoreettisen viitekehyksen rakentamisessa sekä dokumenttianalyysiä toissijaisena empiirisenä aineistolähteenä. Euroopan unionin CSRD-kestävyysraportointidirektiivi 2022/2464/EU on toiminut tutkimuksen teoreettisena viitekehyksenä. Dokumenttianalyysissä tarkastellaan valikoituja virallisia julkaisuja ja toimialakohtaisia aineistoja, jotka tukevat haastatteluaineistosta esiin nousseita havaintoja CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tuomien haasteiden suhteen.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan tapa jäsentää, tulkita ja esittää aineisto vaikuttaa tutkimuksen lopputulokseen ja merkitysten syntymiseen. Tutkimusote on induktiivinen, eli se päättyy yksityisistä havainnoista lopulta yleisiin merkityksiin. Tutkimusprosessi lähtee liikenteeseen empiirisistä havainnoista eli litteroiduista haastatteluista ja kirjallisten dokumenttien tuomasta tiedosta. Tutkija tulkitsee havainnointimateriaalia ja nostaa siitä esiin analyysin avulla merkittäväksi katsottavia esiinnousseita teemoja. Tämä edellyttää aineiston perinpohjaista tuntemusta ja siitä on pystyttävä nostamaan esiin tutkimuksen kannalta merkitykselliseksi nousseet asiat, jotka analysoidaan ja tulkitaan teoreettisesti täsmentyneen havaintoaineiston avulla. Näin teeman esiin tuomista haasteista voidaan luoda syy-seuraussuhteita ja selitysmalleja, joka voidaan yhdistää teoriasta saatuun informaatioon. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 260-261.)

5.2.1 Teemahaastattelu

Teemahaastattelussa eli puolistrukturoidussa haastattelussa teema on valittu etukäteen ja haastattelu etenee ennalta suunniteltujen kysymysten avulla. Teemahaastattelu on yleisin haastattelumuoto ja kantaa myös nimeä puolistrukturoitu haastattelu. Teemahaastattelussa poimitaan tutkimusongelman kannalta olennaisimmat aiheet, joita on tutkittava, jotta tutkimusongelmaan on mahdollista vastata. (Vilkkä 2005, 101-103.) Teemahaastattelussa teemat ovat valittu jo etukäteen (Hirsjärvi & Hurme 2010, 45-46). Teemat ovat ohjanneet haastattelujen sisältöä ja vienyt keskustelua eteenpäin, eli haastattelut ovat olleet rakenteeltaan teemahaastatteluita.

Tässä tutkimuksessa teemahaastattelua hyödynnettiin aineistonkeruumenetelmänä, jossa haastattelun teemat johdettiin CSRD-kestävyyseraportointidirektiivin keskeisistä vaatimuksista ja tutkimuksen tavoitteista. Haastatteluissa keskityttiin strategisiin ja osaamiseen liittyviin näkökulmiin, erityisesti siihen minkälaisia osaamistarpeita ja haasteita kestävyyseraportointidirektiivin täytäntöönpano on aiheuttanut yrityksissä. Teemat oli määritelty etukäteen tutkimusongelman ja -kysymysten perusteella ja ne käsittelivät muun muassa ESG-tekijöiden integrointia strategiatyöhön, kestävyyseraportoinnin edellyttämiä uusia osaamisvaatimuksia ja -puutteita strategisessa suunnittelussa ja johtamisessa, sekä käytännön haasteita osaamisen kehittämisessä sekä sitä, miten kestävyyseraportointi voisi toimia kilpailuetua tuottavana tekijänä osaamis- ja strategianäkökulmasta tarkasteltuna. Teemahaastattelu tarjosi joustavan, mutta tavoitteellisen pohjan, jonka avulla oli mahdollista kerätä vertailukelpoista tietoa eri asiantuntijoiden näkemyksistä CSRD-kestävyyseraportoinnin vaikutuksiin liittyen.

5.2.2 Syvähaastattelu

Tutkimus laajeni myös syvähaastattelun, eli strukturoimattoman haastattelun puolelle. Syvähaastattelu on haastattelu, jossa haastattelu ei perustu pelkästään ennalta määrättyjen kysymysten tai teemojen ympärille, vaan haastateltava saa vapaasti puhua valitsemistaan aiheista ja valitsemastaan näkökulmasta katsot-

tuna. Syvähaastattelu perustuu vuorovaikutukseen ja sen muoto vaihtelee haastattelusta riippuen. Haastattelijan tehtävä on rakentaa haastattelun runko ja viedä haastattelua eteenpäin joustavasti tilanteen vaatimalla tavalla. (Vilka 2005, 104.) Syvähaastatteluissa nousi esiin sellaisia asioita, jotka eivät liittyneet haastateltaville esitettyihin kysymyksiin, jonka vuoksi oli tärkeää, että haastattelu syveni myös syvähaastattelun puolelle, jolloin tutkimusongelmaa ja vastauksia tutkimuskysymyksiin pystyttiin tarkkailemaan syvällisemmin ja monipuolisemmin. Syvähaastattelussa ilmeni myös avoimia lisäkysymyksiä, eli aikaisempi kysymys ja siihen saatu vastaus saattaa herättää tarpeen lisäkysymyksille, joka parantaa tutkimusaineiston syvyyttä (Hirsjärvi & Hurme 2010, 45-46).

Vaikka kysymykset oli valmiiksi tehty ja teemat valittu, keskusteltiin aiheista syvällisesti haastateltavan henkilön työkokemuksen ja arvojen mukaan. Työkokemus vaihteli, sillä jokaisella haastateltavalla oli erilainen historia taustalla. Näin ollen henkilö sai myös vapaasti viedä keskustelua niihin asioihin, joista hänellä oli kokemusta tai joista hän halusi puhua. Haastateltavien yksilölliset kokemukset ja näkemykset toivat esiin heidän erityisosaamisensa ja käytännön näkökulman. Tämä mahdollisti monipuolisen näkemyspohjan muodostamisen kerätylle aineistolle.

5.2.3 Kirjallisuuskatsaus

Kirjallisuuskatsaus on tutkimusmenetelmä ja metodi, jonka avulla tutkitaan olemassa olevaa tietoa. Se on tieteellinen tutkimusmenetelmä, jonka avulla kootaan yhteen, jäsennellään ja arvioidaan jo olemassa olevaa tutkimustietoa. Kirjallisuuskatsauksen avulla voidaan kuvata tutkittavan asian nykytila ja tavoitteena on saadun tiedon kokoaminen ja soveltaminen käytäntöön. Tietoa kerätään luotettavista lähteistä monipuolisesti ja luodaan kokonaiskuva tutkittavasta asiasta, jonka avulla saadaan mahdollisimman laaja ja tarkka käsitys tutkittavasta aiheesta. Kirjallisuuskatsauksen rooli tutkimustyössä on usein merkittävä. (Kääriäinen & Lahtinen, 2006)

Yhtenä opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä hyödynnettiin kirjallisuuskatsausta. Kirjallisuuskatsaus toimii keskeisenä keinona perehtyä EU:n kestävyysraportointidirektiivin vaikutuksiin yritysten toiminnassa ja tarkastella sen tuomia velvoitteita. Kirjallisuuskatsauksen avulla jäsenetään tutkittavaa ilmiötä, keskeisiä käsitteitä ja eri näkökulmia, mikä tukee tutkimusongelman ja tutkimuskysymysten tarkentamista sekä tarjoaa teoreettisen perustan empiiriselle tutkimukselle. (Sepola 2023, 13.)

5.2.4 Dokumenttianalyysi

Dokumenttianalyysi on laadullinen tutkimusmenetelmä, jonka avulla tarkastellaan systemaattisesti kirjallisia lähteitä, kuten virallisia asiakirjoja, raportteja ja selvityksiä. Dokumenttianalyysiä hyödynnetään paljon myös tulevaisuuden tutkimuksen parissa, jolloin tavoitteena on tunnistaa toimintaympäristönmuutoksia ja trendejä. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 136-145.)

Tässä tutkimuksessa dokumenttianalyysiä sovellettiin erityisesti virallisen ja ajan-kohtaisen lähdeaineiston tarkastelussa. Yhtenä keskeisenä teoreettisena viitekehystenä käytettiin Euroopan unionin CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä 2022/2464/EU, joka ohjaa yritysten kestävyysraportointia ja sen sisältämiä standardeja. Tutkimuksen tukena käytettiin myös muita jo tehtyjä tutkimuksia ja kartoituksia, kuten esimerkiksi Teknologiateollisuus ry:n keväällä 2022 tehty vastuullisuusselvitys, jonka tavoitteena oli helpottaa pk-yritysten valmistautumista CSRD-kestävyysraportointiin ja vastuullisen liiketoiminnan kehittämiseen. Dokumenttianalyysin avulla pyrittiin jäsentämään sääntelyn vaatimuksia ja peilaamaan niitä tutkimuksen empiiriseen aineistoon, mahdollistaen ilmiön moniulotteisen tarkastelun ja strategisen osaamisnäkökulman korostamisen.

5.3 Aineiston analyysi

5.3.1 Aineiston analysointi

Haastatteluiden avulla kerätty aineisto on analysoitu teemallisen sisältöanalyysin avulla. Tämä on yleinen ja toimiva menetelmä syvähaastatteluiden ja laadullisen tutkimuksen yhteydessä, kun halutaan nostaa esiin haastatteluaineistosta toistuvia teemoja, ilmiöitä ja merkityksiä. Aineiston analyysissä on keskitytty laadulliseen analyysiin eikä määrälliseen. Haastatteluiden tulkinta ja analyysi perustuu siihen, mitä asioita haastateltavat ovat nostaneet esiin ja mitä nämä kertovat tutkimuskysymysten kannalta. Määrällinen laskeminen opinnäytetyössä ei ole ollut olennaista, mutta esiin nousseissa asioissa on keskitytty asioihin, jotka ovat nousseet haastateltavien tuottamassa informaatiossa usein ja vahvasti esiin. Teemallinen analyysi valittiin tavaksi analysoida, koska se antaa tilaa haastateltavien äänelle ja nostaa esiin tärkeitä asioita, jolloin voidaan keskittyä moniulotteisiin ilmiöihin. (Vilkkä 2005, 140-142.)

Aineiston analysoinnin vaiheita ovat olleet litterointi, aineiston yhtenäistäminen, aineistoon perehtyminen lukemalla, aineiston luokittelu ja tiivistäminen sekä aineiston tulkinta (Kananen 2015, 160). Sisältöanalyysissä on kartoitettu merkityssuhteita ja -kokonaisuuksia. Tämä tieto ei ole esitettävissä määrällisesti vaan laadullisesti sanallisina tulkintoina. Sisältöanalyysiä on tehty sekä aineisto- että teorialähtöisesti. Tavoitteena on ollut löytää kestävyysraportointidirektiivistä ja tutkimusaineistosta raportoinnin kannalta tärkeät asiat. Tutkimusaineisto on pelkistetty litteroinnin yhteydessä ja siitä on poistettu epäolennainen informaatio. Tutkimusaineiston pelkistämistä on ohjannut tutkimusongelma ja -kysymykset. (Vilkkä 2005, 140.) CSRD-kestävyysraportointidirektiivi 2022/2464/EU on tuonut luotettavan teorialähteen aineiston analysoinnin tueksi. Aineistolähtöinen sisältöanalyysi on perustunut haastateltavien omiin kokemuksiin, joita ohjaa myös haastateltavan tapa kokea asiat. On huomioitava, että haastateltavan kokemukset eivät tule koskaan täysin ymmärretyksi, koska he kertovat asioista oman näkemyksensä, kokemuksiansa, osaamisensa ja persoonansa valossa. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena ei ole absoluuttisten totuuden löytäminen (Vilkkä 2005, 98.), sillä on ymmärrettävä, että eri yritykset toimivat erilaisissa toimintaympäristöissä,

jolloin CSRD-kestävyysraportointidirektiivi vaatii yrityksiltä erilaisia asioita ja näin eri henkilöt ja yritykset ovat kohdanneet hieman erilaisia haasteita CSRD-kestävyysraportointidirektiivin täytäntöönpanossa. Yritysten lähtökohdat CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vaatimalle raportoinnille voivat olla siis hyvinkin erilaiset.

5.3.2 Eettiset näkökohdat

Tutkimus on toteutettu eettisiä vaatimuksia noudattaen ja tutkimuksen kirjoitusprosessin aikana on kiinnitetty erityistä huomiota hyvään tieteelliseen käytäntöön. Hyvät tieteelliset menettelytavat perustuvat menettelytapoihin, joilla varmistetaan hyvän tieteellisen käytännön toteutuminen. Tutkimuseettinen neuvottelukunta (2023) määrittelee, että hyvä tieteellinen käytäntö pitää sisällään luotettavuuden, rehellisyyden, arvostuksen ja vastuunkannon. Hyvä tieteellinen käytäntö rakentuu näistä menettelytavoista, joiden tavoitteena on huolehtia hyvän tieteellisen käytännön toteutumisesta koko tutkimuksen elinkaaren ajan. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023)

Haastateltavilta henkilöiltä on saatu suostumus tutkimukseen osallistumiseen, eli heidän osallistuminen on ollut vapaaehtoista. Haastateltavien osallistuminen haastatteluun on ollut täysin tietoinen suostumus, ja heillä on ollut oikeus myös kieltäytyä haastattelusta. Osallistujille on kerrottu selkeästi tutkimuksen tarkoitus, tutkimusmenetelmät sekä kerrottu, että heidän tietojaan käytetään anonyymisti, eli heidän henkilöllisyyttään tai yrityksien nimiä ei tuoda tutkimuksessa esille. Haastateltavilla on ollut oikeus keskeyttää osallistumisensa haastatteluun milloin tahansa ilman seuraamuksia. Aineistoa säilytetään EU:n GDPR tietosuojasetuksen mukaisesti ja hyvää tietosuojaa noudattaen. Kerätty aineisto on säilytetty turvallisesti, eikä ulkopuoliset henkilöt ole päässyt siihen käsiksi. Tutkimusprosessi on toteutettu luotettavasti ja rehellisesti, sekä tutkimukseen osallistuneita on kohdeltu arvostavasti sekä tutkimuksenaineistosta on kannettu vastuu sen koko elinkaari huomioiden.

Työn aikana ei ole hyödynnetty tekoälyä tekstin tuottamiseen. Tekoälyä on hyödynnetty ideointiin ja aiheen jäsentelyyn. Tekoäly on tuonut yksittäisiä avainsanoja ja näkökulmaehdotuksia kirjoitetun tekstin tueksi. Kaikki työssä esitetty teksti

on kuitenkin itse tuotettua ja tekoälyä on käytetty ainoastaan ajattelun tukena ja tiedon jäsentelyyn liittyvien hakusanojen tai määritelmien ideoimiseen.

5.3.3 Tutkimuksen luotettavuus

Haastatteluaineisto on analysoitu puolueettomasti ja tulokset esitetään rehellisesti. Tutkijan omat näkemykset asiasta eivät vaikuta aineiston tulkintaan ja analysointiin, eikä haastatteluissa ole pyritty vaikuttamaan haastateltavien vastauksiin tai ole yritetty ohjata keskustelua. Tutkimuksessa ei ole käytetty harhaanjohtavia väitöksiä tai pyritty manipuloimaan tietoa. Haastattelut ja aineiston analysointi on toteutettu objektiivisesti, joka on tutkimuksen luotettavuuden kannalta tärkeää. (Kananen 2015, 252-258)

Laadullisessa tutkimuksessa toistaminen on haasteellista sellaisenaan, koska laadullinen tutkimus on aina ainutkertainen kokonaisuutensa, mutta käytännön toistettavuus kuitenkin laadullisellakin tutkimuksella on oltava. Suurempana tekijänä tutkimuksen laadussa on tutkijan tekemät ratkaisut tutkimuksen aikana, eli mitkä kriteerit tutkimukselle on asetettu sekä tutkimuksen aikana tehdyt teot, valinnat ja ratkaisut. (Vilkkä 2005, 158-159.) Valinnat ja ratkaisut on pyritty selkeästi kuvaamaan tutkimuksen edetessä.

Tutkijan on pystyttävä perustelemaan mistä valintojen joukosta valinta on tehty, mitä nämä ratkaisut olivat, kuinka lopullisiin ratkaisuihin on päädytty. Tutkijan tulee myös arvioida ratkaisujen tarkoituksenmukaisuutta ja toimivuutta tutkimuksen tavoitteiden kannalta koko tutkimusprosessin aikana. Tutkimuksen validiteetilla tarkoitetaan, että on mitattu tutkimusongelman ja -kysymyksen kannalta oikeita asioita. (Vilkkä 2005, 158-159.) Tutkimuksen luotettavuuden haasteena on kuitenkin Omnibus-lakiehdotuksen tuomat muutokset tulevaisuudessa, jolloin tutkittava ongelma ei pysy stabiilina tulevaisuudessa vaan sääntely tulee muuttumaan.

5.3.4 Yhteiskunnallinen merkitys

Aihe on yhteiskunnallisesti hyvin merkittävä ja pinnalla oleva aihe. CSRD-kestävyysraportointidirektiivillä on yhteiskunnallinen merkitys, sillä se pyrkii lisäämään yritysten toiminnan läpinäkyvyyttä ja lisäämään niiden vastuullista toimintaa. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi velvoittaa yrityksiä raportoimaan toiminnastaan systemaattisesti, säännöllisesti, luotettavasti ja vertailukelpoisesti, joka auttaa eri sidosryhmiä arvioimaan yritysten vastuullisuutta. Tämä vaikuttaa siihen, että yritykset eivät antaisi toiminnastaan ja vastuullisuudestaan virheellistä tai harhaanjohtavaa tietoa. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi tekee vastuullisuusraportoinnista lakisäätettä, eli CSRD-kestävyysraportointidirektiivi ei edellytä ainoastaan huomioimaan yhteiskuntavastuuta, vaan tekee siitä pakollista ja näin ollen velvoittaa todentamaan sekä raportoimaan vastuullisuudestaan. (Euroopan unioni 2025)

Yritysvastuu- ja kestävyysraportointidirektiivin taustalla on EU:n vihreän kehityksen ohjelma Green Deal, jonka tavoitteena on saada Euroopasta hiilineutraali vuoteen 2050 mennessä (Euroopan unioni 2025). Kestävyysraportointi pakottaa yrityksiä huomioimaan oman hiilijalanjälkensä, resurssitehokkuutensa ja sosiaalisen vastuunsa omassa strategisessa toiminnassaan ja päätöksenteossaan. Toisaalta Omnibus-lakiehdotus voi kuitenkin pudottaa jopa 80 % yrityksistä pois pakollisen raportointivastuun piiristä. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi ei kuitenkaan keskity pelkkään eettiseen yhteiskuntavastuuseen, vaan se liittyy myös taloudellisiin riskeihin ja liiketoimintastrategioihin. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi laajentaa yritysten yhteiskuntavastuuta, tekee siitä lakisäätettä kestävän kehityksen raportointia ja asettaa yrityksille selkeät vaatimukset siitä, kuinka ne raportoivat jatkossa vaikutuksensa ympäristöön ja yhteiskuntaan, sekä raportoi hallintotavastaan kaksoisolennaisuusperiaatteen mukaisesti. (Euroopan komissio 2025).

CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on osa suurempaa Euroopan unionin sääntelykehystä, jonka tavoitteena on yhtenäistää ja selkeyttää yritysten vastuullisuusvaatimukset ja yhteiskunnalliset vastuullisuustavoitteet. Tämä sääntely saat-

taa tulevaisuudessa vaikuttaa myös pitkällä aikavälillä Euroopan unionin ulkopuolisiin yrityksiin, jos he pyrkivät pääsemään Euroopan markkinoille. Yritykset, jotka pystyvät vastaamaan näihin kestävä kehityksen vaatimuksiin ja pystyy saavuttamaan asetetut tavoitteet, voivat hyötyä paremmasta kilpailuedusta ja näin paremmasta markkina-asemasta. Vastuullisuusraportointi voi tuoda mukanaan uusia liiketoimintamahdollisuuksia ja innovaatioita, sekä luoda uusia investointeja. Toisaalta nämä myös aiheuttavat haasteita ja paineita yrityksille, jos käytössä ei ole tarvittavia resursseja tai osaamista, jotta voitaisiin vastata näihin vaatimuksiin.

Opinnäytetyö tutkii, kuinka yritykset pystyvät sopeutumaan tähän muutokseen ja millaista osaamista se heiltä jatkossa vaatii. Opinnäytetyössä keskitytään siihen, kuinka yritykset voisivat kehittää strategiaprosessiinsa ja osaamistaan, jotta näihin haasteisiin pystyttäisiin vastaamaan ja voitaisiin täyttää CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tuomat vaatimukset. Tutkimuksen tavoitteena on auttaa teollisuudessa toimivia yrityksiä ymmärtämään paremmin, kuinka direktiivin vaatimukset vaikuttavat heidän liiketoimintaansa ja strategiaansa, jonka avulla toimintaa voidaan tehostaa ja panostaa CSRD-kestävyysraportoinnin kannalta tärkeisiin asioihin ja muuttuneeseen liiketoimintaympäristöön. Tutkimus sivuaa myös sitä, miten koulutussektori voisi reagoida näihin CSRD-kestävyysraportoinnin tuomiin osaamistarpeisiin. Tutkimuksen tavoitteena on tuoda tietoa, miten sopeutua uuteen sääntelyyn tehokkaasti, mutta vastuullisesti.

CSRD-kestävyysraportoinnin edellyttämät muutokset vaikuttavat paitsi yritysten toimintaan, myös laajemmin koko yhteiskunnan kestävyteen ja oikeudenmukaisuuteen. Ne pakottavat yrityksiä tarkastelemaan omaa rooliensa ja toimintaansa suhteessa ympäristöön ja yhteiskuntaan, joka vahvistaa vastuullisuuskulttuuria laajemmassa mittakaavassa pidemmällä aikavälillä. Tämä muutos lisää yritysten toiminnan läpinäkyvyyttä ja vastuunottoa, mikä tukee yhteiskunnallista päätöksentekoa ja lisää eri toimijoiden välistä luottamusta. Näin ollen tutkimus on tärkeä työkalu, joka auttaa ymmärtämään, miten yritykset voivat strategisen johtamisen ja osaamisen kehittämisen avulla vastata kestävyysvaatimuksiin ja edistää näin kestävämpää ja vastuullisempaa yhteiskuntaa.

6 CSRD-KESTÄVYYSRAPORTOINTI JA OSAAMINEN

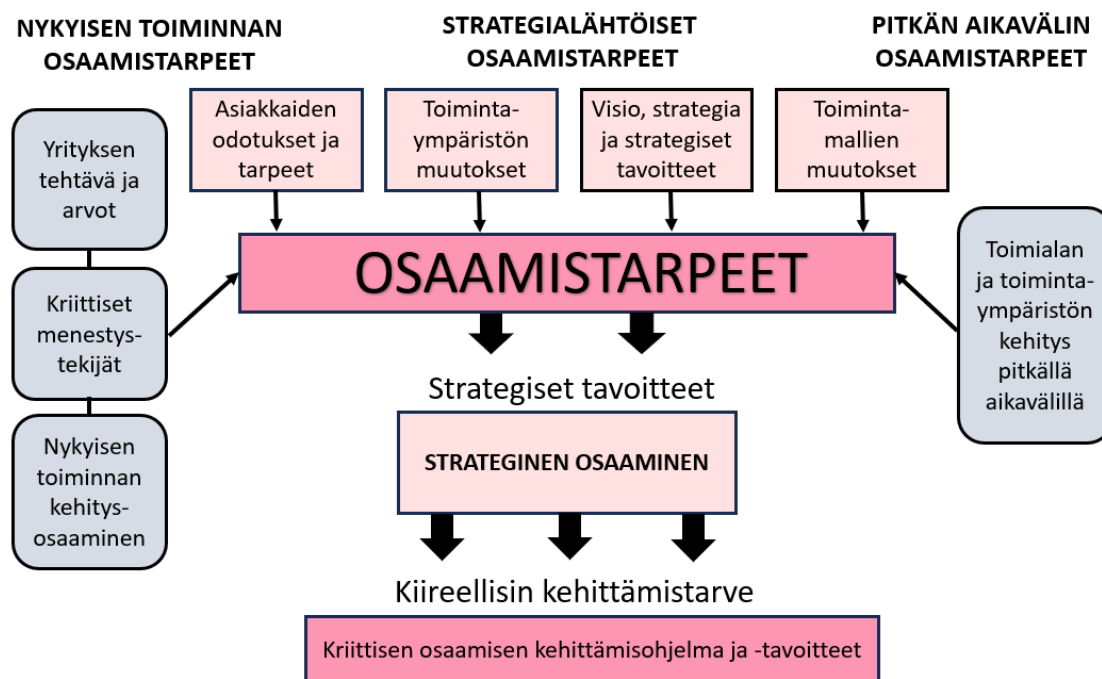
6.1 Vaikutukset strategiaan ja strategiaprosessin kehittäminen

6.1.1 Kestävyyseraportoinnin vaikutus strategiaan

Toimintaympäristön muutoksiin vastatessa on analysoitava strategisesti yrityksen kriittiset menestystekijät ja ympäristön muutoksen tuomat riskit ja uhat. Yritysten muutostahti on yleensä korkeimmillaan, kun muutos on pakollinen ja muutoksen toteuttamisella on kiire. Kriittinen muutos aiheuttaa usein tuloksiin johtavaa toimintaa, koska ymmärretään, että toimintaa jonkin asian ratkaisemiseksi vaaditaan välittömästi. (Kotter 2009, 5.) EU:n CSRD-kestävyyseraportointidirektiivin tuoma sääntely on asettanut yritykset asemaan, että joidenkin yritysten on pakko alkaa raportoidaan kestävyyseraportointidirektiivin mukaan kestävyydestään, jolloin heidän on ollut pakko lähteä kehittämään itselleen toimintamallia tämän veloitteen täyttämiseksi. Yrityksissä on ymmärretty, että on kriittisen tärkeää ja ratkaisevaa, että lainsäädännössä säänneltyä kestävyyseraportointia aletaan toteuttamaan lain asetusten ja veloitteiden mukaisesti. CSRD-kestävyyseraportoinnista ja sen eri aihealueista, kuten varmentamisesta on melko vähän vielä tutkimustietoa. Aikaisempien tutkimusten tulokset eivät välttämättä pidä paikkansa CSRD-kestävyyseraportointidirektiivin kontekstissa, sillä aikaisemmin vastuullisuuseraportointi ei ole ollut yhtä tarkasti säädeltyä.

Monesti yrityksissä strategian toteuttaminen saattaa olla jopa tärkeämpää, kuin itse strategia. Hyvällä strategialla ei tehdä mitään, ellei sitä saada jalkautettua käytäntöön. Yrityksissä on jopa tutkittu, että henkilöiden tuottaman tiedon, osaamisen ja verkostoitumisen avulla voidaan saavuttaa suurempi kilpailuetu, kuin sijoittamalla omaisuuteen tai pääomaan. Strategian tehokas toteuttaminen vaatii, että kaikki liiketoimintayksiköt, tukitoiminnot ja työntekijät toimivat yrityksen strategian mukaisesti ja sitoutuvat siihen. Tekniikka, kilpailu ja lainsäädäntö muuttuu jatkuvasti, jolloin myös strategiaa on muokattava tehokkaasti vastaamaan näihin muutoksiin. Haasteena yrityksen sisällä on löytää yhteinen kieli, kuinka strategia voidaan integroida koko yrityksen toimintaan, prosesseihin ja järjestelmiin, joiden

avulla voidaan toteuttaa strategiaa. Huonosti johdettu strategia voi jopa tuoda esteen tulevalle kehitykselle ja kilpailuedulle. (Kaplan & Norton 2002, 2-3, 20.) Kuviossa 10. on esitetty osaamistarpeet strategisten tavoitteiden näkökulmasta ottaen huomioon nykyisen toiminnan sekä pidemmän aikavälin osaamistarpeet.

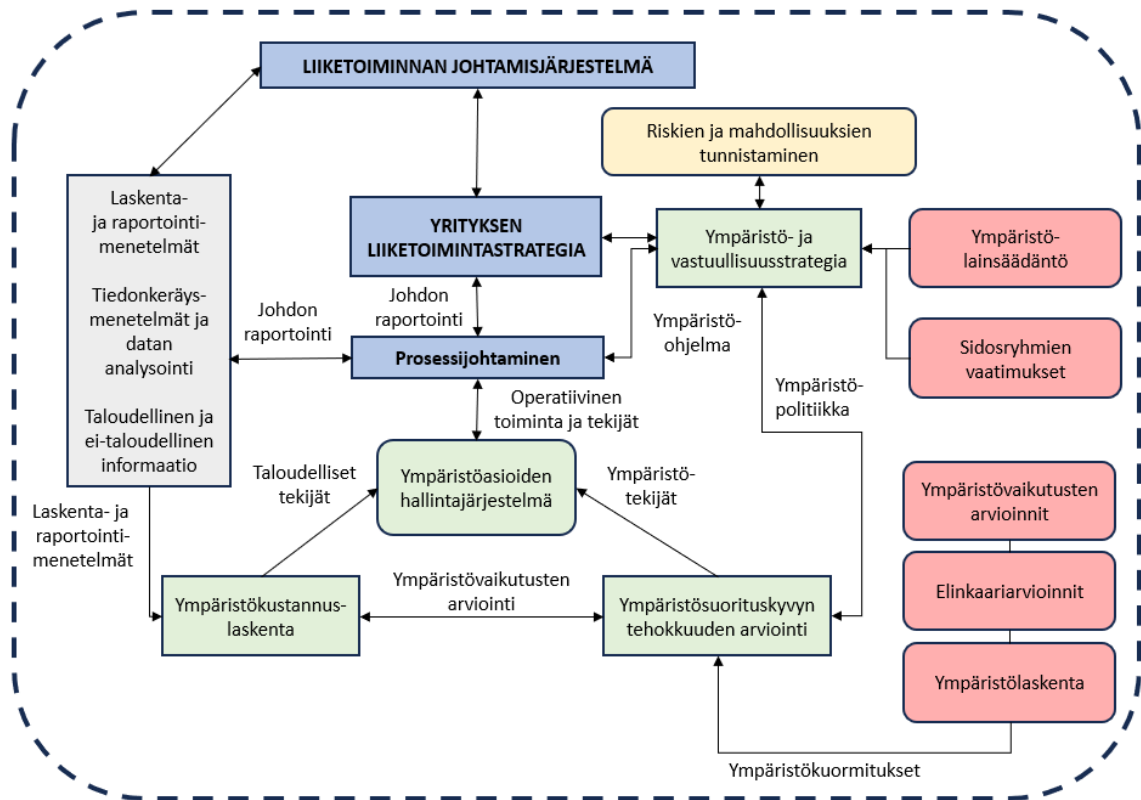


Kuvio 10. Osaamistarpeet strategisten tavoitteiden näkökulmasta (Ojala 2008, muokattu).

Jokaisen yrityksen perimmäinen tavoite on olla omistajilleen tuottava, eli taloudellisesti tehokas. Yrityksen syvin pyrkimys on aina taloudellinen tehokkuus. Tehokkuus voi kuitenkin koskea monia eriä tieteenaloja ja yritys voi olla tehokas muutenkin kuin taloudellisesti. (Karlöf 2004, 5.) Yritys ei voi kuitenkaan olla loputtomasti tehokas ja taloudellinen ylläpitäen hyvää imagoa ja mainetta, ellei se ota myös toiminnassaan huomioon toimintaympäristön haasteita ja yhteiskunnallisia vaatimuksia sekä vaikutuksia. Tulevaisuudessa yritysten ja valtioiden kilpailukyky muodostuu osittain myös sen mukaan, millaista osaamista niillä on kestävän kehityksen suhteen ja kuinka osaamista sekä toimintaa osataan jatkossa kehittää. (Bärlund & Perko 2013, 43.) Kestävästä kehityksestä tulee yritystoiminnassa aikanaan uusi normaali.

Strategiset asiat jäävät usein operatiivisten kiireiden jalkoihin. Ei tarkalleen tiedetä kuinka strategiaa pitäisi johtaa ja millaisia asioita siinä tulisi ottaa huomioon. Strategiassa keskitytään liikaa sisältöön ja liian vähän saa huomiota itse strategiaprosessi ja -johtaminen. Strategiakysymyksissä usein tarvitaan tietoa, jota ei ole valmiiksi dokumentoitu mihinkään järjestelmään. Se vaatii erilaista johtamistapaa ja ajattelumalleja, kuin operatiivinen johtaminen. Sen lähtökohdaksi tulee ottaa sekä menneisyys, nykyisyys, tulevaisuuden arviot ja toimialan toimintaympäristö. Operatiivisessa johtamisessa tarvitaan analysointia, mutta strategisessa johtamisessa pitää tehdä synteesejä, joka ei ole helppoa, koska pitää tehdä rationaalisia päätöksiä subjektiivisten ja joskus hyvinkin ristiriitaisten tai puutteellisten tietojen perusteella ilman varmuutta onnistumisesta. (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 258-259.)

Yrityksen lyhyen aikavälin tehokkuus on operatiivista, mutta pidemmän aikavälin tehokkuus strategista. Yrityksen strategiатыön on oltava tehokasta, jotta se voi onnistua. Yrityksen päätöksentekoprosesseilla ja johtamisjärjestelmillä on suuri vaikutus strategiseen tehokkuuteen. (Karlöf 2004, 97, 111.) Yritykset, jotka toteuttavat strategiaprosessiaan laajalla joukolla ylimmästä johdosta ja hallituksesta lähtien, onnistuvat todennäköisemmin vastuullisessa liiketoiminnassa. Ne yritykset pärjäävät kestävässä liiketoiminnassa, joiden ympäristöasioiden merkitys liiketoimintastrategiassa korostuu. (Pohjola 2003, 48.) Kuviossa 11. on kuvattu, kuinka kestävyysajattelu tulee kattaa yrityksen eri osa-alueet ja toimintamallit, eikä voida vain keskittyä kestävyysraportoinnin koostamiseen. Kestävyysraportin takana on paljon strategista toimintaa, joka vaikuttaa kestävyysraportin tietoihin.



Kuvio 11. Ympäristö- ja kestävyysnäkökulmat on tuotava osaksi liiketoiminnan johtamista kokonaisvaltaisesti eri osa-alueet huomioiden (Pohjola 2003, muokattu).

Monet haastateltavista henkilöistä koki, että CSRD-kestävyysraportointidirektiivi ei ole vaikuttanut heidän yrityksen strategiaan, strategiaprosessiin tai strategisiin tavoitealueisiin mitenkään. He kuitenkin painottivat, että luultavasti pidemmällä aikavälillä kestävyysraportista esiin tulevat asiat voivat muuttaa strategian suuntaa ja tuoda strategiseen suunnitteluun enemmän kestävyysajattelua jatkossa. Esiin tuotiin, että kestävyysraportointi ja esillä olevat kestävyysasiat eivät tule poistumaan mihinkään, vaan 10 vuoden päästä kestävyysraportointi on osa yrityksen normaalia toimintaa, mutta vielä kehittyneempänä mitä nyt. Kestävyysasiantuntijat usein toivoivat, että kestävyysasiat näkyisivät enemmän yrityksen strategiassa ja strategiasta johdetuissa tavoitteissa sekä toimintamalleissa. Vaikka yritysten strategiaa ei ole välttämättä jouduttu muuttamaan, on jouduttu kuitenkin kuvaamaan, kuinka kestävyys on toiminnassa otettu huomioon. Vastuullisuuden kannalta kriittiset asiat tulisi ottaa strategiassa huomioon, jolloin on tunnistettava mikä on olennaista ja mitä tulisi kehittää, mutta koko strategiaa ei tarvitse kuiten-

kaan kirjoittaa uudelleen. Yrityksen visiolla, missiolla ja strategialla on suuri merkitys, sillä itse raportti ei ratkaise ongelmia. Mihin yritys pyrkii arvoillaan ja toiminnallaan, sekä kuinka se osallistuu yhteiskunnan haasteista selviämiseen?

Johtotasolla on merkittävä vastuu uusien toimintatapojen luomisessa ja toimintakulttuurin muokkaamisessa. Johtajat viestivät käyttäytymisellään, sanoillaan ja toiminnallaan omia sekä organisaation arvoja ja tuovat esille esimerkillään haluttuja toimintamalleja. Kaikki nämä viestit, niin sanalliset kuin sanattomat tulisi olla synergiassa yrityksen strategian kanssa. Myös uudet prosessit, toimintamallit ja käytännöt tulisi johtaa ylhäältä alas, jotta luottamus organisaatiossa kasvaa ja toimintatavat saadaan jalkautettua toimintaan, jolloin niihin sitoutuminen vahvistuu. (Sydänmaanlakka 2014, 103.) Muutokseen tarvitaan vahva arvopohja, joka tukee yrityksen kehitystä tulevaisuudessa ja auttaa yksilöitä sekä koko yritystä oppimaan. Tämä vaatii arvomaailman tietoista rakentamista, johon vaikuttaa johdon oma toiminta ja usko asiaan, avoin keskustelu ja yrityskulttuuri sekä asian jatkuva esilläpito sekä kehittäminen. (Moilanen 2001, 46.)

Yrityksillä on ollut aikaa valmistautua ilmastonmuutoksen pahenemiseen sekä kestävyysshaasteiden selättämiseen, mutta asiat eivät ole edenneet tarpeeksi vapaaehtoisesti. Tämän vuoksi on tehty kestävyysraportointidirektiivi, joka pakottaa yrityksiä jatkossa raportoimaan ja velvoittaa yrityksiä edistämään kestävyysasioitaan. Yrityksillä on ollut aikaa laittaa prosesseja liikkeelle ja varata resursseja kestävyystoimintaan, mutta suurin osa ei kuitenkaan ole nähnyt sitä tarpeelliseksi tai saanut tarpeeksi aikaiseksi asioita. Ihmisissä pakko herättää aina muutosvastarintaa ja negatiivisuutta, joka on huomattu myös CSRD-kestävyysraportointidirektiivin täytäntöönpanossa. Fakta on kuitenkin, että haasteet, kuten ilmastonmuutos ei poistu vaan vauhti tulee kiihtymään. Asioihin on reagoitava nyt. Taustalle tarvitaan hyvin vahvaa sääntelyä, jotta prosessi lähtee käyntiin ja kehittyy myös tulevaisuudessa tehokkaasti niin, että kestävyysshaasteita voidaan ratkaista ja vastuullista toimintaa kehittää. Kestävyys liittyy kaikkeen toimintaan yrityksissä ja sitä harvoin ymmärretään täysin. Vastuullisuus- ja kestävyysasiat ymmärretään usein pintapuolisesti, mutta ei ymmärretä, kuinka isosta ja laajasta asiasta on kyse, ja kuinka erilaiset osatekijät voivat liittyä yrityksen vastuullisuuteen ja kestävyYTEEN.

Tutkimuksessa painoarvoa sai myös se, että luultavasti itse EU:n yritys vastuudirektiivi CSDDD (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive*) tulee enemmän vaikuttamaan yritysten strategiaprosessiin, kuin CSRD-kestävyysraportointidirektiivi. Yritysten on aika herätä osaamisen kehittämiseen nyt, niin strategisella, kuin operatiivisellakin tasolla. CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukainen raportointi on koettu haastavana, mutta toisaalta aina kaikki uusi on haastavaa. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on kuitenkin enemmän vain raportointidirektiivi, jossa voidaan todeta, että onko toimittu tavalla X vai eikö ole toimittu tavalla X. Se, mitä ennen tätä ja tämän jälkeen tapahtuu, on tärkeämpää. Kestävyysraportointi tuo myös uudenlaisia mittareita strategisen johtamisen avuksi.

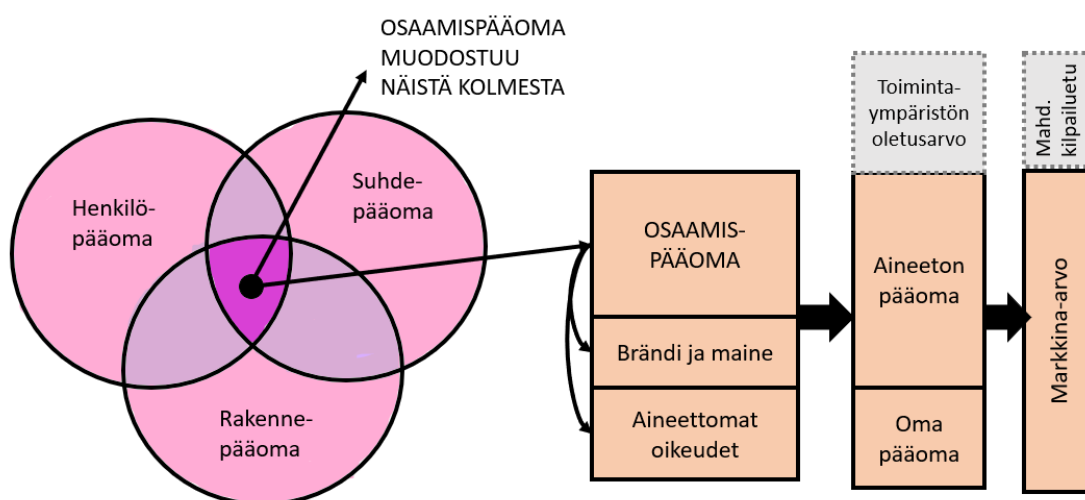
Kestävyysasioiden läpiajo kiihtyy tulevaisuudessa jatkuvasti ja siihen on syytä varautua. Yritykset, jotka tekevät asioita jo nyt hyvin ja vastuullisuus on vahvasti mukana strategiassa, eivät välttämättä edes ymmärrä tekevänsä hyvää työtä, koska kestävyys ja vastuullisuus on nyt jo vahva osa yrityskulttuuria. Kestävyysraportointi ei ole vielä vaikuttanut yritysten strategiaan, mutta koettiin, että tulevaisuudessa sillä on oltava edes välillisiä vaikutuksia. Vastuullisesti toimivat yritykset, joilla on kestävä arvot, luultavasti haluavatkin tehdä kaiken läpinäkyvästi, vastuullisesti ja avoimesti (Bärlund & Perko 2013, 23.), jolloin kestävyysraportointi ei aiheuta yrityksissä niin paljon muutosvastarintaa.

6.1.2 Resurssien ja osaamisen vaikutus strategisesti

Yrityksen osaamispääoma rakentuu suhde-, rakenne- ja henkilöpääomasta. Nämä ovat aina dynaamisia, kuten yrityksen toimintaympäristökin. Yrityksen suhdepääoma on tärkeä elementti, sillä se koostuu eri sidosryhmistä ja heidän kanssaan tehdyistä sopimuksista. (Viitala 2007, 329.) Suhdepääomaan kuuluu kumppanit ja verkostot, jotka täydentävät yrityksen osaamista ja joiden avulla toimintaa voidaan kehittää tai hankkia osaamista, jota yrityksessä ei ole. Hyvien kumppanien hankkiminen on tärkeää, sillä he parantavat laadullisesti yrityksen toimintaa ja tehostavat yrityksen omaa oppimista. Hyvät suhteet merkitsevät vahvaa sosiaalista pääomaa. Se kuvaa jäsenten välistä kykyä toimia keskenään yhteis-

työssä ja luottaa toistensa tekemiseen. Luottamus syntyy kyvystä sitoutua yhteisiin tavoitteisiin ja vastavuoroisuutta säätelevistä normeista. Suhdepääoma kasvaa mitä enemmän yrityksellä on luotettavia kumppaneita. (Ojala 2008, 47, 63-64.)

Rakennepääoma taas pitää yrityksen organisaatorakenteen kasassa ja jäsentää sitä. Rakennepääoma pitää sisällään esimerkiksi organisaatorakenteen, teknologiat, tietojärjestelmät ja prosessit. Siihen kuuluu kaikki fyysiset ja henkiset rakenteet. Myös arvot, yrityskulttuuri ja toimintamallit kuuluvat tähän kategoriaan. Rakennepääoma muotoutuu ja syntyy inhimillisen pääoman seurauksena, mutta se myös muokkaa inhimillistä pääomaa. (Viitala 2007, 329.) Rakennepääoma mahdollistaa henkilöiden osaamisen kehittämisen vastaamaan yrityksen tarpeita ja muuttamaan sen organisaation yhteiseksi osaamiseksi ja toimintamalleiksi. Rakennepääomaan panostamalla ja kehittämällä voidaan vaikuttaa henkilö-pääomasta saatavaan hyötyyn ja henkilöiden osaamisen tuottavuuteen. Henkilöpääomaan sisältyy työntekijöiden osaaminen, koulutus, kokemukset ja kyky tuottaa yritykselle arvoa. Se on aineeton resurssi, joka koostuu henkilön tiedoista, taidoista, innovatiivisuudesta, motivaatiosta ja luovuudesta, eli inhimillisestä pääomasta, joka taas parantaa yrityksen suorituskykyä ja luo sille kilpailuetua, erityisesti jos tämä osataan muuttaa strategisesti koko yrityksen osaamiseksi. (Ojala 2008, 47; 61-62). Kuviossa 13. on kuvattu osaamispääoman muodostuminen sekä kuinka siitä voitaisiin luoda yritykselle kilpailuetua.



Kuvio 12. Osaamispääoman rakenne ja kilpailuedun luominen sen avulla. (Ojala 2008)

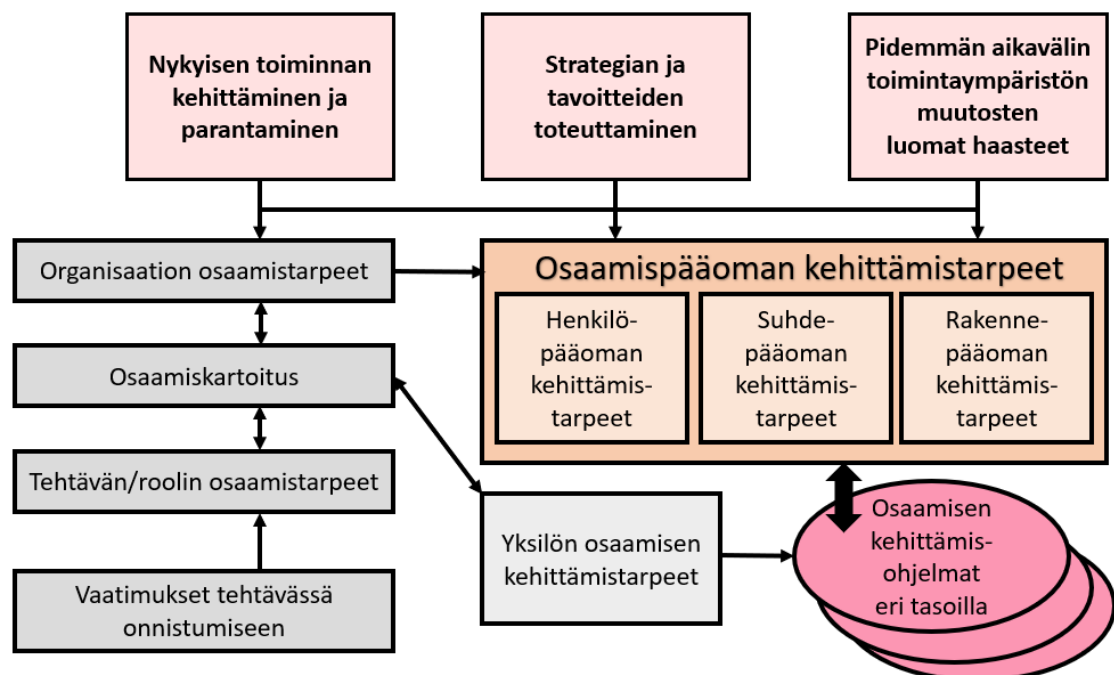
Osaamispääoman lisäksi aineettomaan pääomaan kuuluu yrityksen tärkeät yhteistyökumppanit ja muut sidosryhmät, jotka tuovat yrityksille lisää mahdollisuuksia sekä tuottaa osaamispääomaa. Aineettomaan pääomaan kuuluu myös yrityksen maine, brändäys, yrityksen kyky saada lainaa, toiminnan laatu, tuotteiden ja palveluiden laatu, henkilökohtaiset suhteet ja yhteistyöverkostot sekä muut toimintatavat ja käytännöt, mitä ei ole pystytty dokumentoimaan. Aineettomalla pääomalla on iso merkitys yrityksen ominaisuuksien kehittymiseen, imagon rakentamiseen sekä kilpailuedun muodostumiseen. Hyvä maine auttaa yritystä tulosten tekemisessä ja houkuttelee myös rahoittajia sekä sijoittajia. (Ojala 2008, 30.)

Jotkut henkilöt ja yritykset ovat tunnistaneet kestävyysraportoinnin tuoman mahdollisen lisäarvon ja osaavat hyödyntää sitä toiminnassaan, mutta haastateltavat olivat sitä mieltä, että suurin osa yrityksistä tätä ei välttämättä täysin ymmärrä tai tunnista omassa toiminnassaan, erityisesti pk-yritykset, joilla ei ole käytössään tarvittavia resursseja ja osaamista. Jotkut pitää kestävyysraportointia vain pakollisena harjoituksena, joka pitää olla tietyllä tapaa tehtynä ja vaatii valmistuakseen tiettyjä resursseja ja prosesseja, mutta ei osaa hyödyntää sitä toiminnassaan strategisesti. CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaisesta kestävyysraportoinnista on koettu haastavaksi selviytyä. Tässä on kuitenkin iso yritys ja toimialakohtainen hajonta, toiset yritykset ovat jo pidemmällä, kuin toiset. Hajonnassa ei ole suoraa korrelaatiota tiettyjen tekijöiden kesken, vaan riippuu paljon yrityksen toimintaympäristöstä ja muista tekijöistä, kuten suhtautumisesta kestävyteen ja kestävyden merkityksestä strategisessa toiminnassa. Ne yritykset, joilla vastuullisuus lähtee jo strategiastyöstä ovat etuasemassa ja askeleen edellä. Jos kestävyys on otettu jo strategiassa huomioon, kestävyysraportoinnin ei pitäisi tuoda isoja yllätyksiä yritykselle.

Yrityksen on helpompaa aloittaa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukainen raportointi, jos kestävyys- ja vastuullisuushaasteisiin vastaamista on kartoitettu toiminnassa jo aikaisemmin. Ne yritykset, jotka joutuvat lähtemään melkein puhtaalta pöydältä, tulee kokemaan kestävyysraportointidirektiivin mukaisessa raportoinnissa haasteita, koska asiat ovat heille vieraita ja strategia ei vastaa näihin kysymyksiin jo valmiiksi. Jotta CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaisessa

raportoinnissa päästään alkuun on aluksi tehtävä selvitystyötä, joka vie yritykseltä resursseja niin ajallisesti, kuin rahallisesti.

Yrityksen strategiaa ja yrityksen käytössä olevia resursseja on tutkailtava kriittisesti. Joskus tiettyä strategiaa ei pystytä toteuttamaan olemassa olevilla resursseilla ja sen toteuttaminen kestäisi niin kauan, että strategia ehtisi vanhentua ennen sen täytäntöönpanoa. Strategisissa muutoksissa tärkeässä asemassa on myös realismi, sillä strategia tulee linkittyä olemassa oleviin kompetensseihin, kilpailukykyyn ja resursseihin. Toisaalta yritys voi myös investoida esimerkiksi lisäresursseihin, jos se on mahdollista. (Erämetsä 2003, 24.) Henkilöstövoimavarat ovat yksi yrityksen strateginen kilpailuedun perusta (Viitala 2007, 24). Yrityksen tulee tarkastella omaa oppimistaan ja toiminnan kehittämistään sekä strategisella, että operatiivisella tasolla ja oppimisen on tapahduttava yrityksen jokaisella eri tasolla. (Moilanen 2001, 19; Sydänmaanlakka 2009, 41.) Osaamistarpeiden muodostuminen yrityksen eri tasoilla on kuvattu kuviossa 13.



Kuvio 13. Osaamistarpeiden muodostuminen yrityksen eri tasoilla. (Ojala 2008, muokattu.)

Yksilöiden osaaminen ei muutu itsestään koko yrityksen osaamiseksi, ellei osaamista johdeta ja hallita. Olemassa oleva osaaminen ei uusiudu toimintaympäristön muutosten mukana, ellei osaamista johdeta ja kehitetä yhtenä strategisena resurssina. (Ojala 2008, 81-82.) Osaamispääoman kehittämisen lähtökohta on aina strategiset tavoitteet. Hallituksen on aika ajoin syytä käydä johdon kanssa läpi, millaista osaamista yrityksessä tulevaisuudessa tarvitaan. Johto laatii osaamisstrategian, laatii järjestelmät ja työkalut sen mahdollistamiseksi. Huomiota on kiinnitettävä sekä lyhyen, että pitkän aikavälin tavoitteisiin sekä kartoitettava osaamista sekä rakenne-, suhde- ja henkilöpääoman kannalta. (Ojala 2008, 90, 94-98.)

Oppimisen edellytyksiä yrityksessä on henkilöstön ja koko yrityksen hyvä älyllinen kunto, oppivan organisaation kehittäminen ja oppimismyönteisen kulttuurin luominen, johdon ja esimiesten valmius johtaa oppimista ja kyky jakaa osaamista eri osastojen ja toimintojen kesken. Osaamispääoman johtaminen on yritykselle tärkeä kilpailuetu. Erottava kilpailutekijä on yksilö ja hänen kapasiteettinsa oppia, sekä se, kuinka yrityksessä osataan tätä hyödyntää. Oppimisen etu saavutetaan, kun jakamalla ja yhdistelemällä ihmisten osaamista voidaan osaamispääoma yhdistää tehokkaasti yrityksen kokonaistoimintaan. (Ojala 2008, 257, 330.)

Keskeinen osa yrityksen osaamista ja sen hallintaa on myös kumppanuudet ja verkostot. Yritys ei voi osata yksin kaikkea, helpompaa on rakentaa luotettavaa osaamislähtöistä yhteistyötä ja kumppanuuksia, sekä vahvistaa yrityksen osaamispääomaa luotettavilla kumppanuussuhteilla ja verkostoilla. Osaamispääoma muuttuu dynaamisesti toimintaympäristön muutosten mukaan, kun yrityksessä vallitsevat olosuhteet ja strategia muuttuvat. Osaamispääoman johtaminen on monen eri osakokonaisuuden johtamista samaan aikaan, ja se tekee yrityksille todellisen kilpailuedun, eli oppimisen. (Ojala 2008, 331-332.)

Usein yrityksissä mietitään ydinosaamista ja ydinpätevyyyksiä, mutta liian harvoin tullaan pohtineeksi ydinjäykkyyttä. Tällä tarkoitetaan niitä prosesseja ja toimintamalleja yrityksissä, joiden vuoksi yrityksiä toimintamallien kehittyminen estyy. Erityisesti tulee ymmärtää, että ainutlaatuiset resurssit ja pätevyyskehittäminen saattavat olla riippuvaisia oikeista yhteistyökumppaneista ja verkostoista.

Toimintaympäristö voi joko edistää tai hidastaa ainutlaatuisten resurssien ja pätevyysien kehittymistä yrityksissä. (Santalainen 2005, 134.)

Ydinpätevyyden on oltava dynaaminen toimintaympäristön kanssa, ettei se muunnu ydinjäykkyydeksi. Dynaamisuus merkitsee kykyä uudistaa toimintaa ja resursseja ydinpätevyyksiksi yhtä nopeasti tai jopa nopeammin mitä toimintaympäristö muuttuu. Kyse on myös organisaation oppimisesta. Niin kauan, kuin oppiminen ja ydinpätevyysien löytäminen on nopeampaa, kuin toimintoympäristön muutos, yrityksellä on valmius luoda uutta kilpailuetua, jota toiset eivät ole vielä ehtineet hyödyntää. Jos toiminta ei ole dynaamista, reagoidaan aina viiveellä. Dynaamisten ydinpätevyysien luominen tarkoittaa yrityksen uudistumiskykyä ja kun uudistumiskyky on hyvä, opitaan uusia toimintamalleja ja pärjätään muuttuvassa toimintaympäristössä. Uudistumiskyky on siis kilpailuedun lähde. Dynaamiset ydinpätevyudet tarkoittavat yrityksen kykyä tarttua uusiin mahdollisuuksiin ja aistia ne hyvissä ajoin, jolloin kasvatetaan uutta tietopääomaa, osaamista ja kehitetään muita ainutlaatuisia resursseja, joilla kilpailuetua on mahdollista saavuttaa. Jotta tässä onnistutaan, yrityksellä on oltava taustallaan vahva strateginen ajattelu, jolloin näitä ainutlaatuisia resursseja pystytään hankkimaan, vapauttamaan, integroimaan toimintaan ja edelleen uudelleen kehittämään. (Santalainen 2005, 134-135.)

6.1.3 Kaksoisolennaisuusanalyysi strategisena linkkinä

Tutkimukseen haastatellut henkilöt painottivat, että CSRD-kestävyysraportointi tulisi nähdä osana yrityksen ydintoimintaa eikä kokea sitä erillisenä veloitteena. CSRD-kestävyysraportoinnin tärkeimmäksi vaiheeksi nostettiin kaksoisolennaisuusanalyysi ja kyseenalaistettiin, että miten kaksoisolennaisuusanalyysin kaltaisia asioita ei ole aikaisemmin varmistettu yritysten toiminnassa, kuten esimerkiksi arvoketjujen rakennetta, koska sitä kautta saadaan äärimmäisen tärkeää tietoa yrityksen toiminnasta, jolla on vaikutusta myös strategiseen suunnitteluun ja johtamiseen. Miksi näitä tietoja on siis alettu keräämään vasta nyt, kun kaksoisolennaisuusanalyysi on tullut pakolliseksi osalle yrityksistä CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukana? Miksi näitä asioita ei ole ymmärretty ajatella ja tarkastella aikaisemmin?

Tätä perusteltiin sillä, että onhan yritystoiminta ollut aina luonteeltaan vuorovai-
kutteista, eli yrityksistä ulospäin eri sidosryhmille ja vastaavasti sidosryhmiltä ta-
kaisin yritykseen. Jos yritykset ovat jo pidemmän aikaa mainostaneet olevansa
vastuullisia, kuinka näin on voitu väittää, jos oman toiminnan arvoketjujen toimin-
nasta ei ole kokonaisvaltaista ymmärrystä? Miksi yritykset eivät ole ryhtyneet te-
kemään kaksoisolennaisuusanalyysin kaltaista tarkastelua tätä aikaisemmin?
Kaksoisolennaisuusanalyysiä moni haastateltava piti haasteellisena, sillä se on
vienyt yritykseltä paljon aikaa ja resursseja, koska se ei ole ollut tuttu prosessi
ennen CSRD-kestävyysraportointidirektiivin voimaantuloa ja on melko työläs pro-
sessi viedä läpi. Lisäksi esiin nostettiin, että vaikka suurin osa kokee, että CSRD-
kestävyysraportointidirektiivi tuli liian nopeasti EU:n lainsäädäntöön, niin oikeasti
se ei sisällä yhtään uutta datapistettä, vaan nämä ovat olleet olemassa jo aiem-
min ja yrityksen olisi ollut niistä mahdollista raportoida jo aiemmin, mutta niin ei
ole tehty, koska se ei ole ollut pakollista.

Kaksoisolennaisuusanalyysiä on pidetty haastatteluiden mukaan jopa tärkeim-
pänä ja opettavaisimpana prosessina CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mu-
kaisessa kestävyysraportoinnissa. Kaksoisolennaisuusanalyysiä on hyvä tarkas-
tella strategian kautta. Se on melko kallis prosessi ja vie aikaa yritykseltä noin 2-
6 kuukautta projektin sujuvuudesta ja käytettävissä olevista resursseista riippuen.
Prosessi voi olla myös haastava siinä mielessä, että henkilöt ovat sen jälkeen jo
kuormittuneita valtavan työmäärän vuoksi, vaikka itse raportointi ja sen varmen-
taminen on vasta edessä. Haastavaa on, että asioita tulisi miettiä yhdessä avain-
henkilöiden ja johtoryhmän kanssa, mutta johtotason henkilöiden kalenterit ovat
niin täynnä, että ajan varaaminen asioiden eteenpäinviemiseksi on haastavaa.
Kun kaksoisolennaisuusanalyysi tehdään hyvin ja huolellisesti, tunnistetaan sy-
väällisemmin ja kokonaisvaltaisemmin riskit ja uhat, sekä mahdollisuudet. Se on
nimensä mukaisesti kaksoisolennaisuusanalyysi, eli miten liiketoiminta vaikuttaa
kestävyyteen ja miten kestävyys vaikuttaa yrityksen liiketoimintaan.

Kaksoisolennaisuusanalyysi pakottaa yrityksiä miettimään toimintaansa syvälli-
sesti ja ymmärtämään, mikä on oikeasti olennaista ja tärkeää. Asioissa tärkeää
on olennaisuus, sekä vaikuttavuus. Mutta mikä on toiminnan kannalta olen-
naista? Ja onko asia vaikuttavaa, vaikuttaako tämä asia yrityksen toiminnassa

oikeasti mihinkään? Jos se ei vaikuta, miksi raportoimme jostain, millä ei ole vaikutusta toimintaan tai ympäristöön? Kaksoisolennaisuusanalyysi pitää tehdä joka vuosi, sillä toimintaympäristö on dynaaminen ja muuttuu jatkuvasti. Kun ensimmäinen kaksoisolennaisuusanalyysi on tehty, on järkevää käydä tiedot ja luvut läpi, sekä pohtia, mitkä ovat omalle toiminnalleen järkeviä raja-arvoja, kuinka ne olisivat järkevää asettaa ja miten näitä voitaisiin jatkossa mitata. Raja-arvojen avulla voidaan ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin ja analysoida omaa toimintaa, sekä mitata toimintaa verrattuna asetettuihin tavoitteisiin. Aikaisemmat kestävyysraportit voivat toimia vertailukohteina, kun niitä vuosien saatossa alkaa kertymään.

Kaksoisolennaisuusanalyysistä saatavaa tietoa on järkevää hyödyntää osana yrityksen strategiaprosessia, jotta ymmärretään toimintaympäristön riskejä ja mahdollisuuksia sekä voidaan analysoida, kuinka se näkyy yrityksen operatiivisessa toiminnassa. Kaksoisolennaisuusanalyysi on erittäin hyvä työkalu jatkoa ajatellen ja siinä arvoketjun sidosryhmillä on valtava merkitys, sillä ne on tunnistettava ja niiden toimintaa analysoitava. Tästä ei selvitä ilman yhteistyötä sidosryhmien kanssa. Viimeistään tässä vaiheessa tulisi ymmärtää miten eri sidosryhmät tuovat arvoa yritykselle ja onko joidenkin sidosryhmien toiminnassa kestävyys kannalta jotain haasteellista ja epätoivottavaa. Hyvien sidosryhmien kanssa yhteistyötä pitäisi syventää ja luotettaviin verkostokumppaneihin panostaa, sillä ne ovat yrityksen toiminnalle arvokkaita resursseja. Mitä varhaisemmassa vaiheessa arvoketjua kestävyysasiat integroidaan osaksi omaa toimintaa, sitä parempi lopputulos ympäristöasioiden kehittämisessä ja hallitsemisessa saavutetaan. (Pohjola 2003, 14-15) Kestävyysraportti voi toimia työkaluna myös niin, että se herättää yrityksen niihin asioihin, jotka eivät ole vielä kunnossa, jolloin voidaan aloittaa kehitysprosessi niiden eteenpäinviemiseksi.

Jotta yritys pystyy huomioimaan toimintansa vaikutukset eri sidosryhmien osalta, hallitsemaan ja johtamaan niitä sekä kehittämään omaa liiketoimintaansa kohti kestävästä kehitystä, liiketoiminnan suoritusmittareiden tulee kattaa sekä taloudelliset, sosiaaliset että ekologiset mittarit ja tunnusluvut (Bärlund & Perko 2013, 22). Arvoketjujen ja kumppaneiden vaikutusta ei täysin ymmärretä, kuinka laajoja kokonaisuuksia nämä ovat (Pohjola 2003, 9).

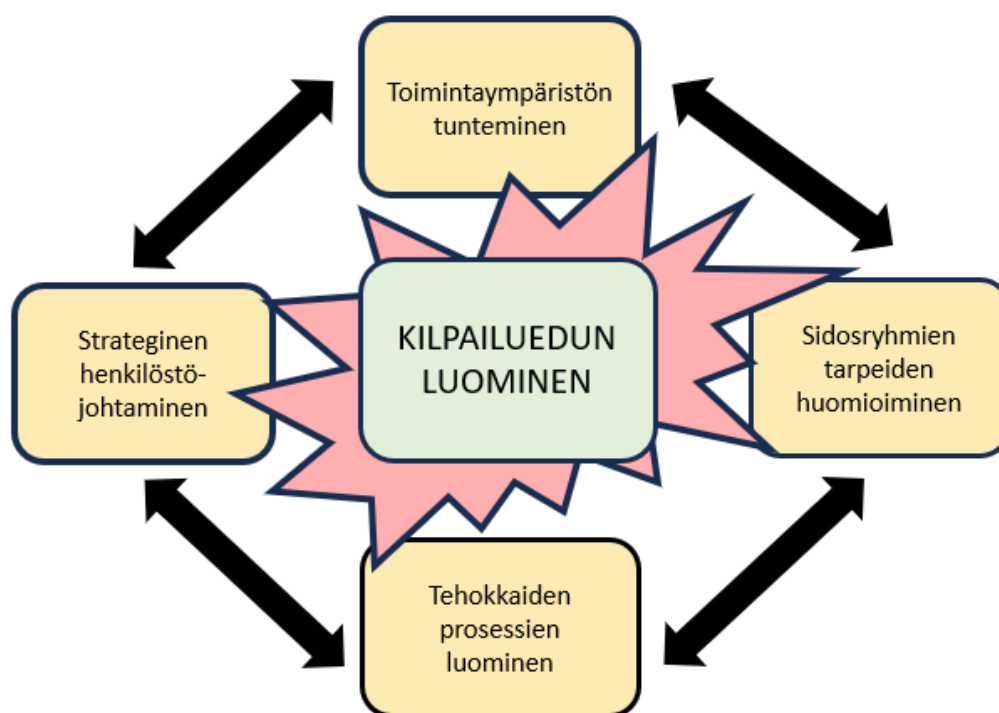
6.1.4 Vastuullisuus kilpailuetuna

Vastuullisuus koettiin merkittäväksi kilpailueduksi. Yrityksissä, joissa vastuullisuus oli sisällytetty jo osaksi strategiaa ja oli onnistuneesti jalkautettu osaksi operatiivista toimintaa, koettiin vastuullisuuden eri osa-alueiden olevan luonnollinen osa yrityksen arkea ja näin toteutuvan automaattisesti eri toiminnoissa. Koettiin, että CSRD-kestävyysraportointi näissä tapauksissa piti sisällään lähinnä raportin laatimisen kasaan tarvittavia prosesseja ja standardeja hyödyntämällä ja, että yritys pystyy selviytymään siitä hyvin, koska vastuullisuusraportissa esiin tulevat asiat ovat heille jo valmiiksi tuttuja, eikä esimerkiksi tarvitse alkaa opettelemaan vastuullisuuden eri käsitteitä ja termejä täysin alusta, että mitä ne tarkoittavat. Tämän vuoksi yritys ei joudu käyttämään niin paljon resursseja kestävyysraportin laatimiseen, termien ja käsitteiden opettelemiseen sekä niiden jalkauttamiseen osaksi yrityksen toimintaa.

Jokainen haastateltava toi ilmi, että toimintaa on haastavaa integroida koko yrityksen toimintaan luotettavasti ja tehokkaasti niin, että osataan ottaa kaikki tarvittavat asiat huomioon eri tasoilla ja eri työtehtävissä. Monessa yrityksessä vastuullisuusstrategiat ja -investoinnit ovat pysähtyneet, koska kaikki resurssit ovat menneet itse kestävyysraportoinnin edistämiseen.

Keskeiseen asemaan kestävyysraportointiprosessin aloittamisessa nousi henkilöiden aktivoiminen muutokseen tehokkailla johtamisjärjestelmillä, strateginen suunnittelu, strategian muuttaminen operatiiviseksi toiminnaksi, organisaation sitouttaminen strategiaan ja muutoksiin, sekä ihmisten motivoiminen strategian mukaiseen toimintaan ja muutosten läpivientiin niin, että strategian ohjaamisesta ja johtamisesta tulee jatkuva prosessi yrityksessä. (Kaplan & Norton 2009, 9.) Strategisen suunnittelun ja johtamisen tulee kehittyä rinnakkain toimintaympäristön transformaation tuomien muutosten kanssa, jotta strategia vastaa toimintaympäristön tarpeisiin ja tukee organisaation sopeutumiskykyä. Strategian on uudistuttava samassa tahdissa toimintaympäristön muutosten kanssa, ja molempien tulee ohjata toisiaan strategian kehittämisessä, jotta toimintaa viedään oikeaan suuntaan. (Santalainen 2005, 344.)

Toimintaympäristöä tarkastellaan usein laaja-alaisesti katsoen menneisyyteen, nykyhetkeen ja tulevaisuuteen. Tärkein strateginen ymmärrys ja ajattelu kuitenkin syntyy, kun osataan kartoittaa tulevan ympäristön mahdollisuuksia ja uhkia. Yritykset, jotka tähän pystyvät voivat tuottaa itselleen kilpailuetua muihin yrityksiin nähden. Tulevaisuutta voidaan kartoittaa erilaisilla skenaarioilla. Skenaarioilla tarkoitetaan mahdollisia tapahtumakulkuja tulevaisuudessa, oletuksia tapahtumista ja niiden todennäköisyyksiä. Skenaarioita on helpompi tehdä, kun ympäristötekijät tunnetaan. Skenaarioajattelu mahdollistaa strategian kehittämisen sekä auttaa tunnistamaan mahdolliset uhat mahdollisimman aikaisin, jolloin niihin voidaan myös varautua. Kuviossa 14. on esitetty, kuinka sidosryhmät ja toimintaympäristö vaikuttavat yrityksen kilpailuedun luomiseen.



Kuvio 14. Kilpailuedun luominen sidosryhmät ja toimintaympäristö huomioon ottaen (Viitala 2007).

Ympäristöanalyysin ja skenaarioiden lisäksi yrityksen tulee seurata ympäristön heikkoja signaaleja, eli ympäristömuutoksia, jotka ovat jo osittain nähtävissä ennen kuin ne oikeasti toteutuvat. (Kamensky 2010, 163-165.) Skenaarioiden pohjana on käytettävä kaikkia niitä ennusteita, jotka tulevaisuudessa mahdollisesti vaikuttavat yrityksen toimintaan. Niiden avulla pyritään ennakoimaan ympäristön

rakenteellisia muutoksia ja todennäköisiä muutostilanteita. (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 246-247.) Yrityksen on hyödynnettävä eri aikadimensioita toimintaympäristöä analysoidessaan. On ajateltava menneisyyttä, nykyisyyttä ja tulevaisuutta niin, että näitä pohditaan sekä jatkuvuuksien, että epäjatkuvuuksien kannalta. Mitä erilaisempia aikadimensioita käytetään lyhyellä ja pitkällä aikavälillä, sitä monipuolisempi ja laajempi näkemys tulevaisuudesta kehittyy. (Santalainen 2005, 64.) Skenaarioiden tekemiseen ei riitä vain taloudellinen seuranta ja niiden skenaariot, sillä taloudellinen tieto keskittyy usein menneisyyteen. Rinnalle tarvitaan ulkoisen toimintaympäristön seurantaa sekä omien sisäisten prosessien ja toimintojen mittaamista sekä analysointia, joiden avulla voidaan samanaikaisesti ennakoida tulevaisuutta ja toimintaympäristön muutoksia. (Alhola & Lauslahti 2005, 82.)

Ympäristöanalyysiä tehdessä voidaan analysoida PESTEL-tekijöiden vuorovaikutusta, eli ekologisia -, taloudellisia -, poliittisia -, teknologisia -, sosiaalisia - ja juridisia vuorovaikutussuhteita (Kamensky 2010, 320-321; Kaplan & Norton 2009, 67). Ympäristöanalyysissä tulisi huomioida strateginen ja operatiivinen näkökulma. Strategisella ympäristöanalyysillä tarkoitetaan pitkän aikavälin tilanteen kartoittamista ja kehityssuuntien löytämistä, joihin pitää valmistautua toiminnassa. Operatiivisella ympäristöanalyysillä selvitetään sellaisia ympäristöön liittyviä tekijöitä, jotka vaikuttavat operatiiviseen toimintaan ja vaativat välitöntä reagointia lyhyellä aikavälillä. (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 361.)

Raportoinnin kehittämisen kannalta on tärkeää, että yritys osaa havaita toimintaympäristöstään toiminnan kehittämisen näkökulmasta olennaiset asiat. Pitää keskittyä siihen, että ympäristöstä ei tehdä vain niitä itselleen edullisia tulkintoja, vaan keskitytään myös rehellisesti asioihin, joita tulisi oikeasti toiminnassa parantaa pitkällä aikavälillä. Havainnointikyky on kuitenkin rajallinen, joten kaikkia puutteita, mahdollisuuksia ja haasteita ei ainakaan ensimmäisillä raportointikierroksilla pystytä havainnoimaan. Rajapintojen ymmärtäminen yrityksen toiminnassa on tärkeää. Rajapinnan hallinnalla vaikutetaan siihen, miten muodostuu kuva toimintaympäristön monimutkaisuudesta, epävarmuudesta ja ennustettavuudesta sekä ymmärretään, mitkä asiat niihin vaikuttavat esimerkiksi sidosryhmien kannalta. (Honkanen 2006, 102.)

Strateginen ajattelu osana kestävyysajattelun kehittämistä on jatkuva prosessi, jonka avulla etsitään perustavanlaatuisia ja vahvoja kilpailukyvyn lähteitä. Strategisia resursseja hyödyntämällä saavutettu kilpailuetu syntyy, kun yritys yhdistää ydinosaamista ja -prosesseja ja sen avulla se pystyy tekemään asioita paremmin, kuin muut yritykset. Yrityksen pitää hyödyntää tehokkaammin niin aineellisia, kuin aineettomia resursseja, jotta mahdollinen kilpailuetu voidaan löytää maksimaaliseksi. Koska nämä ovat hankalasti jäljitettäviä, dynaamisten resurssien varaan rakennettu kilpailuetu on melko pysyvä ja hankalasti kopioitava. Kilpailuetu on monen asian yhdistelmä ja parhaimmat tavat löydetään kokeilemalla ja oppimalla. (Santalainen 2005, 170.)

Päätöksenteko osana strategista johtamista voi kuluttaa ympäristövaroja jopa enemmän kuin itse operatiivinen toiminta, kun toimintaa tarkastellaan pitkällä aikavälillä ja jos yritys tekee kestävyiden kannalta epäedullisia päätöksiä (Pohjola 2003, 72). Joskus päätökset voivat olla ristiriidassa lyhyellä ja pitkällä aikavälillä, mutta se ei silti tarkoita, että päätös on väärä vaan saattaa tuoda yritykselle isompaa kilpailuetua tulevaisuudessa (Karlöf 2004, 36).

Lisäarvon luominen, tuottaminen ja kilpailuedun syntyminen vaatii, että yritys ymmärtää, millä se tuottaa toiminnassaan arvoa eri sidosryhmille, missä nämä lisäarvojen lähteet sijaitsevat ja kuinka niitä voidaan hyödyntää. Strategisesti on tärkeää analysoida, miten lisäarvoa voidaan tuottaa, miten se vaikuttaa ympäristöön ja yhteiskuntaan, sekä kuinka yritys voi hyödyntää ja kehittää näitä prosesseja vastuullisesti ja kestävästi omassa toiminnassaan. Vastuullinen ja kestävä lisäarvo ei ole yritykselle enää vain mahdollisuus, vaan myös velvollisuus. Tämä kaikki vaatii yritykseltä johtamis- ja kehittämistaitoja, kokonaisuuksien hallintaa sekä vaikutusten jatkuvaa analysointia niin mahdollisuudet, kuin uhat huomioon ottaen. Strategisten valintojen on perustuttava näihin tekijöihin, jotta lisäarvon tuottaminen olisi mahdollista, kestävä ja tavoitteellista. (KPMG 2025; Santalainen 2005, 184-185.) Strategiset tavoitteet johdetaan yrityksen visiosta ja strategiasta, jolloin ne ohjaavat tavoitteisen saavuttamista. Tämä edellyttää keskittymistä yrityksen kriittisiin menestystekijöihin, eli niihin osa-alueisiin, joissa yrityk-

sen on onnistuttava. Kriittiset menestystekijät luovat linkin strategian ja operatiivisen toiminnan välille, jolloin niiden tunnistaminen on edellytys johdonmukaiselle tavoitteelliselle toiminnalle. (Alhola & Lauslahti 2005, 86.)

Kilpailuedun tunnistaminen pitkällä aikavälillä perustuu dynaamisiin resursseihin, jotka ovat vaikeasti siirrettäviä ja jäljitettäviä, eivätkä ne ole helposti ostettavissa tai korvattavissa. Resurssien tulee olla järkevästi integroitu kokonaisuus yrityksen toiminnassa. Resurssit voivat olla fyysisiä-, taloudellisia-, organisatorisia-, henkilöstöresursseja tai intellektuaalista pääomaa, eli perustuu erityisosaamisen lisäksi esimerkiksi brändiarvoon, sisäisiin prosesseihin ja verkostokumppanuussuhteisiin. Kilpailuaseman analysoinnissa resurssien kartoituksessa on keskeistä havaita signaaleja, hyödyntää tulkintoja ja päätelmiä. Kumppanuussuhteita voidaan analysoida arvioimalla omaa asemaa toimialan arvoketjussa suhteessa muihin kilpailijoihin, sidosryhmiin ja kumppanuuksiin ja analysoida, mikä yrityksen toiminnassa tuottaa lisäarvoa sidosryhmille. (Santalainen 2005, 121-127.)

6.1.5 Vastuullisuus ja hallitustyöskentely

Hallituksen riittävä kestävyysosaaminen nähtiin välttämättömänä, mutta koettiin haasteelliseksi osoittaa, että mikä on konkreettisesti riittävä kestävyysosaaminen hallituksen tasolla. Hallitus vastaa talousraportoinnin oikeellisuudesta ja sama vastuu pätee kestävyysraportointiin. Tämä on määritetty kirjanpitolaissa SDK 1336/1997. (Finlex 2025; Fredman 2023) Jotta tämä velvollisuus voidaan täyttää, hallituksessa on oltava riittävä osaaminen ja asiantuntemus. Taso varmasti vaihtelee, mutta usein hallitukseen nimetty oma vastuullinen kestävyys- ja vastuullisuusasioihin.

Hallitustyössäkin kestävyys- ja vastuullisuusasiat tulevat jatkossa varmasti korostumaan, sillä laki velvoittaa ja tuo hallitukseen pelotteen siitä, että esimerkiksi kestävyysraportoinnista ja sen laadusta ollaan viime kädessä vastuussa hallituksessa. Hallituksen pitää viime kädessä sanoa vastaako kestävyysraportointi määrättyä vai ei. Tunnollisimmat ja aktiivisimmat henkilöt hallituksessa ovat varmasti pitäneet huolta osaamisestaan ja omaavat vähintään riittävät kontaktit kes-

tävyysraportointiosaamisen varmistamiseen, mutta kuitenkin tuotiin ilmi, että yrityksissä on edelleen selkeästi eroja. Painotettiin myös, että hyvä johtaminen ja yrityskulttuuri alkaa hallituksesta. Hallituksella on keskeinen rooli arvopohjan, strategian ja vastuullisuuden suunnan määrittelyssä (Kauppinen 2006, 223-225).

Osalla haastateltavista oli kokemusta hallitustyöskentelystä. Myös hallituksella on mahdollisuus käyttää apuna ulkopuolisia neuvonantajia ja resursseja. Joka tapauksessa kestävyysraportin tulee mennä monen henkilön työpöydän läpi ja tulee myös herätellä johtoryhmää sekä hallitusta toiminnan kehittämiseen. Hallituksen on sitouduttava kestävyteen. Kestävyysraportti ei myöskään saisi jäädä hallituksen pöydälle, vaan sitä tulisi osata hyödyntää toiminnassa niin operatiivisella, kuin strategisellakin tasolla. Esiin nostettiin myös, että yritysten hallituksessa pyörii vuodesta toiseen samoja henkilöitä ja sitten ihmetellään, miksi pyöritään samojen asioiden ja haasteiden äärellä? Uutta tuoretta kestävyysosaamista ja -näkemystä kaivattiin myös hallitustyöskentelyyn. Hallituksen ja johtoryhmän on pohdittava, kuinka vastuullisuus voitaisiin ottaa huomioon yrityksen strategiassa ja toiminnassa, eikä vain toistella muotilauseita, joilla ei toiminnan kannalta kuitenkaan pohjimmiltaan ole mitään merkitystä. Kestävyysajattelu tulisi integroida yrityksen koko toimintaan ja kestävyysajattelun lisäämiseen tulisi panostaa enemmän hallituksesta ja johtoryhmästä lähtien.

Haastatteluissa perusteltiin, että hallituksen ei tarvitse syvällisesti ymmärtää kaikkea, mutta riittävä osaaminen on oltava, jotta yrityksen ylimmällä tasolla ymmärretään kestävyuden merkitys ja yrityksen kestävyuden nykytila. Jos hallituksella ja omistajilla ei ole riittävää osaamista, kuinka tämä osaaminen saataisiin siirrettyä henkilöstölle, sekä kuinka arvot ja yrityskulttuuri saataisiin rakennettua niin, että kestävyys koettaisiin tärkeänä yrityksessä myös operatiivisella tasolla? Sen on lähdettävä ylimmältä tasolta kohti alemmaa tasoa. Pitää myös tietää, kuka tietää ja mitä tietää, eli millaista osaamista yrityksellä on käytössä ja kuinka sitä voidaan toiminnassa hyödyntää. Johtoryhmän on ymmärrettävä, kuka minkäkin asian omistaa sekä olla sitoutunut toimintaan, kiinnostunut asioista ja niiden kehittamisestä.

Osa vastaajista oli sitä mieltä, että hallituksen ja johtotason osaamista olisi nostettava paljon tulevaisuudessa, jotta kestävyystavoitteet voidaan realistisesti saavuttaa. Lisäksi ei tulisi panostaa vaan yhteen hallituskauteen, vaan olisi ymmärrettävä, että nyt pitää ajatella toimintaa pitkällä aikavälillä, jopa 20-30 vuotta eteenpäin. Strategia pitää jalkauttaa yrityksen operatiiviseen toimintaan ja strategiaosaamista pitää jatkuvasti kehittää toimintaympäristön haasteet huomioiden (Kamensky 2010, 330-332).

Omistajalähtöisessä johtamisessa (*Value Based Management*) korostetaan arvojen, kulttuurin ja johtamistapojen merkitystä osana yrityksen strategista suunnittelua ja -ohjausta. Jos kestävyys on omistajille tärkeä arvo, se heijastuu todennäköisesti jo yrityksen strategiasta ja on otettu strategiassa huomioon toimintamalleissa ja hallituksen vastuissa. Hallituksen rooliin kuuluu silloin varmistaa, että yrityksen kestävyystavoitteet ovat linjassa omistajien odotusten suhteen sekä varmistaa, että niitä johdetaan systemaattisesti ja tehokkaasti. Tämä mahdollistaa kestävyuden integroimisen koko organisaation yritys- ja johtamiskulttuuriin. (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 163-164.)

6.1.6 Muutosjohtaminen

Organisaation ja muutosten johtaminen on haastavaa, koska keskitytään liikaa nykyiseen tilanteeseen ja ongelmiin, eikä resursseja ole tarkastella pitkän tähtäimen haasteita ja toimintaympäristön tulevia muutoksia. Tämän vuoksi kehitystyö vaatii tietoista johtamista, jotta yrityksen kokonaistoiminta, rakenteet, prosessit, arvot ja normit muuttuvat kehitystä tukevaksi. Johdon on oltava aktiivinen, jotta tavoitteet voidaan jalkauttaa toimintaan. Tämä vaatii johdolta laajojen ja monimutkaisten kokonaisuuksien ymmärtämistä ja hallintaa. (Moilanen 2001, 168-169.) Yrityksen johdolla tulisi olla näkemys yrityksen vakiintuneista rakenteista, sillä joskus ne toimivat yrityksen oppimista ja kehittymistä vastaan. Johto välittää omalla esimerkillään viestiä myös alemmille tasoille, joten on tärkeää, kuinka johto itse suhtautuu toimintaympäristön tuomiin muutoksiin ja velvollisuuksiin. (Moilanen 2001, 174.)

CSRD-kestävyyseraportointidirektiivin myötä on selkeää, että organisaation yrityskulttuuria on kehitettävä, jotta muutoksiin voidaan reagoida ja muutosta voidaan johtaa. Muutosjohtamisen tärkeys korostuu entisestään, kun toimitaan nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä, jossa tarvittavan osaamisen hankkiminen ja ylläpitäminen on ehdottoman tärkeää. (Kotter 2009, 135.) Myös toimintaympäristön muutokset vaikuttavat yrityskulttuuriin ja sen saamaan muotoon (Kamensky 2010, 297).

Yrityksien on tuotettava voittoa omistajilleen ja kehityttävä, jotta ne voivat menestyä nykypäivän toimintaympäristössä. Yritysten tulee analysoida, kuinka ne voivat käyttää resurssejaan viisaasti ja tehokkaasti tyydyttäen johdonmukaisesti asiakkaiden tarpeet, tehdä liiketoiminnasta kannattavaa, mutta myös hyödyntää ympäristönsä mahdollisuuksia ja muuttaa ne omaksi kilpailuedukseksi. Tämä vaatii tehokasta strategista suunnittelua ja muutosjohtamista. Mitä paremmin ympäristö ja sen tuomat haasteet tunnistetaan, sitä paremmin voidaan hyödyntää strategisia vaihtoehtoja ja eri kilpailustrategioita monitasoisessa ja -ulotteisessa, vaativassa globaalissa toimintaympäristössä. (Haverila ym. 2005, 43.)

Muutoksen läpivieminen, uusien arvojen omaksuminen ja toimintamallien muuttaminen voi olla todella vaikeaa. Näiden kohtaaminen ja niistä selviäminen on entistä tärkeämpää, mitä isommasta, nopeammasta ja haastavammasta muutoksesta on kyse. Jos muutos on elinehto, yrityksen johdon on aktiivisesti pyrittävä vastaamaan näihin myös strategisen tason asioita suunnitellessa ja ohjatessa. Muutokset tarvitsevat siis ylimmän johdon ja yrityksen johtoryhmän aktiivista panostusta. Myös johdon ja esimiesten rooli on muutosten läpiviennissä keskeinen. (Moilanen 2001, 19.)

Yrityksessä on jo paljon tietoa, informaatiota ja dokumentaatiota nykyisestä toiminnasta, joten on ymmärrettävä CSRD-kestävyyseraportointidirektiivin kriteerit ja se, kuinka tätä tietoa lähdetään jalostamaan kestävyysraporttiin. Millä työllä saadaan raportista jo olemassa olevilla tiedoilla ja dokumenteilla mahdollisimman hyvä, ja mitä tietoa prosesseista tarvitaan lisää? Aikataulu on laadittava realistisesti, kaikkea ei saada heti kuntoon, mutta kriittisimmät osa-alueet millä on suurin

vaikutus ja merkitys, tulee ensin ottaa työn alle. Johtoryhmän ja hallituksen tehtävä on miettiä suurimmat strategiset linjaukset ja ottaa niissä kestävyysraportointi ja muut kestävyysasiat huomioon, jonka jälkeen nämä jalkautetaan yrityksen operatiiviseen toimintaan ja tarvittaviin prosesseihin. On hahmotettava, milloin ollaan yrityksen ydintoiminnassa ja mikä tieto on niin sanottua ylimääräistä lisätietoa, mutta ei pakollista toiminnan ja tavoitteiden kannalta. Olennaiset asiat pitää pystyä kartoittamaan ja alkuun niihin on keskityttävä kaksoisolennaisuusanalyysiä tehdessä. Pitää olla rohkeutta myös jättää asioita pois ja olla ylitulkitsematta standardeja, jotka kestävyysraportointidirektiiviin kuuluu. Kaksoisolennaisuusanalyysi pitää muistaa päivittää vuosittain, koska tilanteet yrityksissä ovat dynaamisia ja toimintaympäristö muuttuu jatkuvasti.

Hyvä johtaminen tuo yritykselle lisäarvoa ja kilpailuetua. Myös yrityksen aineettomia tekijöitä, kuten osaamista, organisaatiokulttuuria, arvoja, asiakassuhteita ja yrityksen mainetta, pitää johtaa aktiivisesti, jotta pysytään kilpailukykyisenä ja voidaan vastata toimintaympäristön tuomiin pitkän aikavälin haasteisiin. (Kauppinen 2006, 17-18) Osaamisen johtamisessa tärkeää on varmistaa, että yrityksen ja yksilöiden osaaminen vastaa strategisia tavoitteita ja muuttuvan toimintaympäristön vaatimuksia. Yrityskulttuurin ja arvojen johdonmukainen kehittäminen tukee kestävän liiketoiminnan tavoitteita, sitouttaa henkilöstöä ja parantaa päätöksenteon luotettavuutta sekä laatua. Myös johtamista pitää johtaa. Johtamisen johtaminen nousee tärkeään asemaan, kun yritys haluaa kontrolloida tärkeitä aineettomia varojaan ja strategista tulevaisuuttaan. Aineettomien voimavarojen systemaattinen johtaminen mahdollistaa yrityksen sopeutumisen muutoksiin ja auttaa yritystä säilyttämään kilpailuetunsa pitkällä aikavälillä. (Kauppinen 2006, 23)

Muutosjohtamista voidaan tukea tiedolla johtamisella. Tiedolla johtaminen tarkoittaa oikeaan ajantasaiseen tietoon perustuvaa johtamista ja päätöksentekoa, jossa luotettava tieto on saatu dataa analysoimalla. Tiedon avulla pyritään lisäämään yrityksen kykyä luoda arvoa tiedon avulla, jota hyödynnetään osaamisen kehittämisessä. (Valtiovarainministeriö 2025). Tiedolla johtaminen mahdollistaa päätöksenteon perustumisen luotettavaan, ajantasaiseen ja monipuoliseen da-

taan, jota on saatu kerättyä esimerkiksi kaksoisolennaisuusanalyysistä ja yrityksen kestävyysraportista. CSRD-kestävyysraportin sisältämää dataa voidaan hyödyntää keräämällä ja analysoimalla sitä järjestelmällisesti, mikä helpottaa yritystä tunnistamaan kehityskohteet ja näin kehittämään toimintaa entistä paremmaksi. Tiedolla johtaminen tukee muutosjohtamista tarjoamalla selkeän tietopohjaisen näkymän kestävyteen liittyviin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin, mikä auttaa strategisessa suunnittelussa ja -johtamisessa kohti tavoitteita. Kestävyysraportin laatiminen ei tuo itsessään yritykselle kilpailuetua, ellei sen sisältämää tietoa hyödynnetä päätöksenteon ja strategisen suunnittelun tukena.

6.2 Omnibus-lakiehdotuksen vaikutukset kestävyysraportointiin

On koettu, että nyky muodossa ESRS-standardit ja niihin vastaaminen on todella hankalaa, koska ne ovat niin laajoja, yksityiskohtaisia ja tulkinnanvaraisia. Haastatteluissa nousi esiin, että jos on tehty niin hankala direktiivi, että väliin tarvitaan juristeja ja konsultteja, niin prosessissa on ollut merkittäviä puutteita ja ehkä direktiiviä on syytäkin yksinkertaistaa. Erityisesti pk-yritysten haasteet nostettiin esiin, että jos isoilla yrityksillä, joissa on kestävyysasiantuntijoita, joilla 20 vuotta kokemusta kestävyys- ja vastuullisuusasioista on haasteita CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tulkitsemisessa, miten pienet yritykset, joilla resursseja ei ole pystyisivät näistä haasteista selviytymään kunnialla. Koettiin kuitenkin, että nämä asiat olisi pitänyt jo miettiä alkuun huolellisesti, kun CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä pantiin vireille, eikä lähteä perumaan päätöksiä jälkikäteen, kun on huomattu, että kestävyysraportointiprosessista onkin tehty liian raskas ja hankala toteuttaa.

Konkreettinen tekeminen ja kestävyysinvestoinnit ovat jääneet jälkeen ja osittain pysähtyneet, koska yritysten ainoa tavoite on ollut selviytyä monimutkaisesta CSRD-kestävyysraportoinnista. Tämän vuoksi Omnibus-lakiehdotuksessa nähdään myös hyviä asioita, jonka vuoksi sitä pidetään hieman ristiriitaisena kokonaisuudessaan. Suurin osa haastateltavista näki lakiehdotuksessa sekä hyvää, että huonoa. Direktiivin sisältämiä ESRS-standardeja on monesti ylitulkittu, koska kestävyysraportointidirektiivi on antanut liikaa tulkinnanvaraa. CSRD-kestävyysraportointiin käytetyt resurssit ovat olleet selkeästi muusta vastuullisuustyöstä

pois, koska resursseja ei yksinkertaisesti ole ollut esimerkiksi kestävyysinvestointien läpiviemiseen tai käynnistämiseen. Toisaalta on siis perusteltua, että Omnibus-lakiehdotuksella pyritään turvaamaan EU:n kilpailukyky ja taloudellinen kehitys, jotta liian raskas sääntely ei muodostuisi esteeksi tai hidasteeksi kestävien investointien suunnittelulle ja toteuttamiselle.

CSRD-kestävyysraportointidirektiivi pitää sisällään paljon laadullisia vaatimuksia, viittauksia muihin teorioihin ja viitekehyksiin. Koettiin, että CSRD-kestävyysraportoinnissa hypättiin suoraan syvään päätyyn, jo esimerkiksi kaksoisolennaisuusanalyysi antaa yrityksille liikaa mahdollisuuksia ja tulkinnanvaraa siitä, kuinka voidaan toimia. Haastateltavista osa nosti esiin mielipiteen, että lakihenkilöillä, jotka direktiiviä ovat luoneet, ei ole mitään kokemusta käytännön työstä, jonka vuoksi direktiivin ja standardien soveltaminen käytännössä on ollut haastavaa ja tulkinta epäselvää.

Haastatteluissa nousi esiin ajatus, että alan asiantuntijat olisivat voineet määrittää yhtenäiset tieteelliset raamit ja viitekehyksen kestävyysraportoinnille, kuten mistä asioita tulee raportoida ja millaiset raja-arvot osoittavat hyväksyttävän toiminnan. Nyt vastuu näistä määrittelyistä on jäänyt yrityksille, mikä heikentää kestävyysraporttien vertailtavuutta, koska yritykset voivat itse arvioida mikä toiminta on heidän liiketoiminnan kannaltaan olennaista ja määrittää toimintansa mittareiden raja-arvot määräysten sallimissa rajoissa ja arvioida itse, täytyivätkö nämä vai eivät. Tämä voi käytännössä johtaa siihen, että yritykset arvioivat eri tavoin, mitä raportoidaan ja millä kriteereillä. Kuinka kestävyysraportit voisivatkaan siis olla täysin vertailukelpoisia keskenään?

Tutkimuksessa ehdotuksena tuotiin esille, että 1 000 henkilön rajanvetoa voitaisiin miettiä uudelleen ja painotettiin, että sen ei missään nimessä tulisi olla noin korkealla. Esitettiin, että raja voitaisiin vetää esimerkiksi 250 tai 500 henkilöön, mutta ei missään nimessä 1 000 henkilöön. Yhtenä ajatuksena nostettiin esiin, että esimerkiksi CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä voitaisiin räätälöidä eri yrityksille, eli se velvoittaisi edelleen yhtä monia yrityksiä, mutta eri laajuudessa. Negatiivisena asiana koettiin, että ensin tuodaan kiireellä CSRD-kestävyysrapor-

tointidirektiivi lainmukaiseksi, jonka jälkeen se on tuotu kansalliseen lainsäädäntöön ja yritykset ovat panikoineet resurssien riittävyyden kanssa ja käyttäneet paljon aikaa asioiden selvittämiseen sekä kestävyysraportoinnin aloittamiseen, ja sitten yhtäkkiä koko prosessi ja direktiivin vaatimukset asetetaan uudelleenarvioitavaksi lyhyellä varoitusajalla. Tämä ei herätä luottamusta ja arvostusta sekä heikentää Euroopan unionin arvoviestintää yrityksille.

Suurin osa haastateltavista oli sitä mieltä, että yritykset, jotka ovat resursoineet jo CSRD-kestävyysraportointiin jollain tapaa, tulee myös luultavasti jatkamaan raportointia. Raportoinnin jatkaminen koettiin yritykselle hyödyllisenä. Painotettiin, että vähintään olisi järkevää raportoida VSME-standardin (*Voluntary Reporting Standard for SMEs*) mukaan, joka on Efragin eli Euroopan taloudellisen raportoinnin neuvoo-antavan ryhmän kehittämä vapaaehtoisuuteen perustuva kestävyysstandardi, joka on vapaampi myös muodoltaan ja suppeampi kokonaisuudeltaan, kuin CSRD-kestävyysraportointidirektiivi, eikä vaadi varmentamista. (Bureau Veritas 2025).

Haastateltavat kuitenkin tiesi myös yrityksiä, jotka ovat pitäneet raportointia vain pakollisena pahana ja aikovat lopettaa, jos he tippuvat pois pakollisen kestävyysraportointivelvoitteen piiristä. Pidettiin valitettavana, että jotkin henkilöt ja yritykset tekevät asioita vasta sitten kun on pakko, mutta korostettiin, että yritysten tulisi pohtia, miltä tämä näyttää heidän sidosryhmilleen ja mikä olisi heidän oman toiminnan jatkumisen kannalta järkevin vaihtoehto pitkällä aikavälillä. Toisaalta ymmärrettiin myös sekin, että kaikkien yritysten resurssit eivät välttämättä riitä kestävyysraportoinnin jatkamiseen, ellei se ole pakollista.

Omnibus-lakiehdotuksen tuomat muutokset ja epävarmuus on ollut selkeä haaste strategisella tasolla CSRD-kestävyysraportoinnin suhteen, kun yritykset eivät täysin tiedä, mitä tulevaisuus tuo tullessaan ja mitä EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivi tulee heiltä tulevaisuudessa vaatimaan. Ei tiedetä, kuinka paljon voi ja kannattaa käyttää resursseja asian eteenpäin viemiseen. Vuonna 2024 etsittiin vielä paljon osaajia esimerkiksi ESG- ja CSRD-asiantuntijoiksi, mutta Omnibus-lakiehdotuksen tuomat epävarmuudet ovat pysäyttäneet rekrytoinnit,

koska ei osata ennustaa, mikä tilanne on tulevaisuudessa. Talous- ja työmarkkinatilanteet ovat muutenkin olleet lähiaikoina haastavia, jonka vuoksi yrityksillä ei ole varaa tehdä riskiliikkeitä ennen kuin tiedetään, missä mennään ja mitä kestävyysraportoinnilta jatkossa vaaditaan.

Haastateltavat kokivat, että on paljon yrityksiä, jotka eivät olisi vielä teyty kestävyysraportoinnin eteen mitään, ellei EU:n lakimuutokset CSRD-kestävyysraportointidirektiivin osalta sitä olisi vaatinut, jonka vuoksi yhtäkkinen takaisinvento on väärin, harhaanjohtavaa ja vasten kestävyysarvoja, sillä ilmastonmuutos ja muut kestävyyshaasteet eivät tule pysähtymään tai poistumaan, vaan ovat edelleen todellisia kasvavia ongelmia. Ilmastonmuutos on täällä jo tänään, se ei ole huomisen ongelma. Se on jo todellisuutta ja tulee pahenemaan. Siinä ei ole kyse vaan keskilämpötilan nousemisesta vaan asioista, jotka vaikuttavat koko planeetan tulevaisuuteen. Se tulee vaikuttamaan väestöön, vesiin, ravintoon, asumiseen, työhön, koulutukseen, talouteen, yhteiskuntaan ja turvallisuuteen. (Hiltunen 2019, 19.) Vaatimukset olisi pitänyt alkuun suunnitella eri tavalla, jotta ei oltaisi tässä tilanteessa. CSRD-kestävyysraportointidirektiivin voimaantulo olisi pitänyt tehdä eri tavoin, hallitusti ja hitaammin, jotta siitä oltaisiin suoriuduttu ilman lakihelpotuksia jälkikäteen.

Efrag ja Euroopan komissio on antanut jatkuvasti lisäohjeistuksia CSRD-kestävyysraportointiin liittyen. Esiin nousi useasti, että ennemmin ESRS-standardeja tulisi keventää, supistaa ja helpottaa, kuin pudottaa raportointivelvollisuuden piiristä n. 80 % yrityksistä pois. Toivottiin, että oltaisiin enemmän saatu viranomaisilta asiantuntijatukea direktiivin tulkintaan, jolloin he olisivat voineet määrittää lopullisen kannan, ilman, että yritysten tarvitsee sitä itsenäisesti pohtia ja tehdä päätöksiä parhaimman tietonsa ja osaamisensa mukaan. Nyt yritykset ovat yrittäneet toimia parhaalla mahdollisella katsomallaan tavalla.

Tulosten mukaan rajanveto kestävyysraportoinnin piiriin kuuluvista yrityksistä tulisi tehdä toisin, sillä kestävyiden kannalta kriittiset yritykset saattavat olla henkilömäärältään pieniä, mutta niillä saattaa olla huomattavasti suuremmat negatiiviset kestävyysvaikutukset. Näiden yritysten tase ja liikevaihto voi olla korkea pie-

nestä henkilöstömäärästä riippumatta. Sen sijaan jokin palveluyritys, jolla on pienet kestävyysvaikutukset ympäristöön, saattaa hyvin työllistää yli 1 000 henkilöä. Esimerkiksi EU:n aikaisempi NFRD-direktiivi, joka tuli voimaan vuonna 2014 velvoitti yli 500 henkilön yritykset raportoimaan ympäristöasioistaan vuodesta 2017 lähtien (Euroopan komissio 2025), joten olisi outoa, jos Omnibus-lakiehdotuksen jälkeen rajat olisivat tätä kevyemmät, vaikka nimenomaan kestävyysraportointi tehtiin lakisääteiseksi, jotta kestävyysasioihin vihdoin havahduttaisiin oikeasti ja saataisiin kestävyysaasteet tehokkaammin hallintaan.

Haastatteluissa nostettiin esiin, että esimerkiksi varmentajia on palkattu paljon ja oltiin huolissaan, mitä heille tapahtuu, jos Omnibus-lakiehdotus menee läpi esimerkiksi 1 000 henkilön yrityksen rajavedolla, tai edes 500 henkilön yrityksen rajavedolla. Monet ovat tehneet turhaan henkilöinvestointeja ja palkannut resursseja. Sen sijaan Omnibus-lakiehdotuksessa nähtiin hyväksi asiaksi se, että se poistaa joitakin päällekkäisiä asioita, joita raportoidaan EU:n lainsäädännön vuoksi jo muulla tapaa eri säädöksissä. ”Stop the Clock” -direktiivin tuoma viivästyminen raportointiin olisi pitänyt ottaa huomioon jo aikoja sitten, eikä vetää lakeja takaisin kesken uuden CSRD-kestävyysraportointidirektiivin käyttöönottoa. Niin kauan, kun Omnibus-lakiehdotus on keskeneräinen, on hyvin haastavaa pohtia, mihin muotoon raportointipohjaa tehdään ja millaista teknologiaa sen tekemisessä hyödynnetään. Ohjelmien ja järjestelmien koodaamiseen ei ole järkevää investoida, jos merkittävä osa datapisteistä on pian poistumassa raportoinnin vaatimuksista tai muuttamassa muotoaan.

Lisäksi haastattelussa nostettiin yhdeksi mielenkiintoiseksi näkökulmaksi se, että Omnibus-lakiehdotusta perusteltiin sillä, että se vie kilpailuedun EU:n alueelta pois liian tiukalla säätelyllä, mutta silti monet yritykset ovat ilmoittaneet jatkavansa CSRD-kestävyysdirektiivin mukaista raportointia, jotta saa luotua yritykselle kilpailuetua. Tämä kuulostaa ristiriitaiselta. Nostettiin kuitenkin esiin, että lakisääteistä CSRD-kestävyysraportointia tekevät yritykset eivät voi saada kilpailuetua itselleen pelkästään raportoinnista, sillä lakisääteinen kestävyysraportointi on pakkolista muillekin veloitteen piirissä oleville. Vapaaehtoinen kestävyysraportointi taas voi tuoda yritykselle kilpailuetua, jos he eivät ole pakollisen raportointi-

velvoitteen piirissä. CSRD-kestävyysraportointi voi tuoda lakisääteisesti raportointivelvollisuuden piirissä oleville yrityksille kilpailuetua, jos sen sisältämää tietoa osataan käyttää strategisesti hyödyksi, mutta itse lakisääteisesti pakollinen kestävyysraportti ei ole kilpailuedun lähde, koska se on laissa määrätty.

Haastatteluissa vahvaksi mielipiteeksi nousi esiin se, että vaikka pakollinen raportointivelvollisuus tippuisi yritykseltä pois, olisi syytä miettiä, että tulisiko kestävyysraportointia silti lähteä edistämään ja viemään yrityksen vastuullisuutta eteenpäin, sillä ongelmat tämän aihealueen ympärillä ei tule poistumaan, vaan vahvistumaan ja se on kaikkien yhteiskunnassa toimivien vastuulla. Jos toimintaan on jo investoitu ja toimenpiteitä tehty, kannustettiin ehdottomasti jatkamaan. EU:n komissio on pyrkinyt viestimään asioista niin, että se kannustaisi yrityksiä jatkamaan kestävyysraportointia edes vapaaehtoisten VSME-standardin mukaan. (Euroopan komissio 2025)

Raportoinnin jatkaminen koettiin myös vahvana kilpailuetuna yrityksille välittömästi ja välillisesti, sekä painotettiin sitä, että vaikka yritys itse ei olisi pakollisen raportointivelvollisuuden piirissä, joku sen arvoketjussa olevista asiakkaista saattaa olla, jolloin asiakkaan on kerättävä tietoa omista toimitusketjuistaan. Lisäksi raportointivaatimukset tulee luultavasti kiristymään vuosi vuodelta, jonka vuoksi yritykset ovat luultavasti jossakin vaiheessa joka tapauksessa tämän asian edessä, jos nyt toimintaa on lähdetty jo edistämään, siitä on syytä pitää kiinni ja jatkaa kehitystyötä.

Jos jotkut yritykset päättävät, etteivät aio jatkaa vapaaehtoisesti kestävyysraportointia, tulee tästä olemaan toimialoille välillisiä vaikutuksia, vaikka osa yrityksistä päättäisivätkin vapaaehtoisesti raportoida kestävydestään edelleen. Toiminnan vertailtavuus heikkenee, kun osa yrityksistä ei enää raportoi, joka hankaloittaa sidosryhmien, kuten asiakkaiden ja sijoittajien päätöksentekoa, huonontaa toimialan vastuullisuusmielikuvaa sekä kilpailuasetelmat voivat muuttua aiheuttaen negatiivisia vaikutuksia. Huoli nousi pienemmistä yrityksistä, jotka eivät välttämättä jatka minkäänlaista kestävyysraportointia, koska koettiin, että resurssit eivät ole riittävät. 50 henkilön yritys, jonka resursseilla on nyt jo täysi työ selviytyä

nykyisistä työtehtävistä, voi olla hankala löytää aikaa ja rahaa tämän raskaan ja hitaan kestävyysraportointiprosessin toteuttamiseen, verrattuna 2 000 henkilön teknologiayhtiöön, jolla on jo luultavasti oma vastuullisuusasiantuntija yrityksessä tai mahdollisuus palkata sellainen.

Lisäksi jos asiakasyrityksen tavoitteena on esimerkiksi vähentää päästöjä, on päästöjen vähennys oltava tärkeä asia myös toimitusketjussa oleville yrityksille. Jos kolmesta toimittajasta kaksi ei raportoi kestävyystietoja, mutta yksi raportoi, on melko selkeää, mikä toimittaja valitaan yhteistyökumppaniksi. Näitä on syytä yritysten miettiä omassa sidosryhmästrategiassaan pitkällä aikavälillä omaa kilpailuetua luodessaan. Kestävyysraportoinnilla on suuri vaikutus yrityksen maineeseen ja imagoon, perustui se sitten pakolliseen CSRD-kestävyysraportointidirektiivin lainsäädännölliseen velvoitteeseen tai vapaaehtoiseen määrämuotoiseen kestävyysraportointiin. Sidosryhmät vaikuttavat paljon näihin vaatimuksiin ja yrityksen on otettava se huomioon kestävyystoiminnassaan. Sidosryhmät ovat vuorovaikutussuhteessa yrityksen kanssa. Sidosryhmät ovat osallisina yrityksen toiminnassa ja usein niillä on myös mahdollisuus vaikuttaa yrityksen toimintaan, päämääriin ja tavoitteisiin. Pääsääntöisesti sidosryhmä antaa yritykselle oman panoksensa, mutta jokaisella sidosryhmällä on usein myös vaatimuksia yritystä kohtaan. Yhteiskunta on myös yrityksen yksi tärkeistä sidosryhmistä. (Haverila, Uusi-Rauva, Kouri & Miettinen 2005, 23)

Vapaaehtoista kestävyysraportointia VSME:tä pidetään markkinointipuheena, eli kun kestävyysraportointia ei säädellä, ohjata tai varmisteta, yritykset voivat keksiä sinne asioita ilman varmennusta, joka on enemmänkin viherpesua, eikä faktoihin perustuvaa luotettavaa informaatiota, joka hyödyttäisi kestävyiden kehittämisessä oikeasti isossa mittakaavassa. Sen vuoksi koettiin, että tähän pitäisi keksiä jokin muu toimiva, luotettava ja tehokas toimintatapa, joka pakottaa yrityksiä toimimaan paremmin ja luotettavammin. Silti jotkut näkivät, että on parempi raportoida edes jotain, kuin ei yhtään mitään. Kilpailuetua ja lisäarvoa yritys pystyy luomaan vapaaehtoisella raportoinnilla, mutta edistääkö se tarpeeksi kestävyysasioita oikeasti? Yhtenä vaihtoehtona nähtiin, että pyritään aloittamaan jostain ja parantamaan raportointia sekä kestävyystoimintaa vuosi vuodelta paremmaksi. Tällöin jatkuvaan parantamiseen ja kehitystyöhön on sitouduttava.

Huolena Omnibus-lakiehdotuksesta on, että se lisää jälleen yritysten viherpesua ja vesittää kestäväää toimintaa sekä sen kehittymistä pitkällä aikavälillä. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi vaatii raportoimaan mikä on kestävyuden tila ja Omnibus-lakiehdotus vesittää tämän mahdollisesti monen yrityksen kohdalla. Omnibus-lakiehdotus toisi myös CSDDD-yritysvastuudirektiiviin helpotuksia, eli ei pelkästään kestävyysraportointiin, vaan myös muihin kestävyys- ja vastuullisuustee-moihin. Koettiin, että vapaaehtoinen ESG-raportointi ei edistä kestävyyttä tarpeeksi, vaan piilottelee tietoa ja muuntaa sitä yrityksen omaksi eduksi, vaikka asioista pitäisi kertoa avoimesti ja toiminnan tulisi olla läpinäkyvää, joka oli nimenomaan CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tavoite.

6.3 Yritysoasaamisen kehittäminen

6.3.1 Kestävyysjohtaminen ja toiminnan kehittäminen

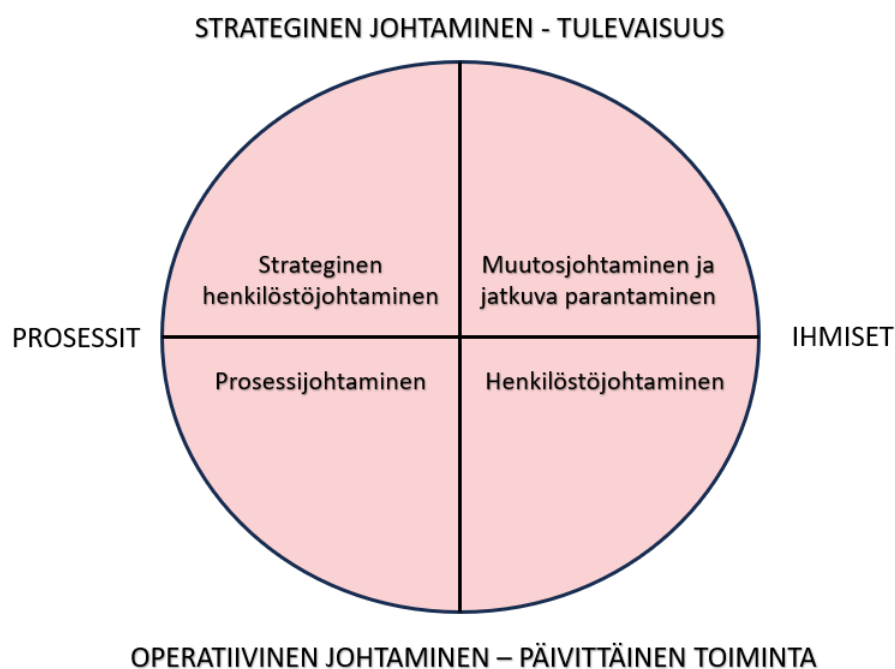
Kun yritys on tyytyväinen toimintaansa ja yrityksellä menee hyvin, haasteena on, että ei aina huomata, jos toimintaympäristössä tapahtuu jotain sellaista, johon olisi syytä varautua ja mahdollisimman nopeasti. Tällöin ei kiinnitetä riittävää huomiota muutoksen tuomiin mahdollisuuksiin sekä mahdollisiin uhkatekijöihin. Joissakin tilanteissa voi olla hyödyllistä tarkastella toimintaa ulkopuolisin silmin, jolloin voidaan hyödyntää ulkopuolista osaamista, joka voi tuoda esiin sellaisia kehityskohteita, joita sisäisesti ei välttämättä huomata. Ulkopuolinen konsultti saattaa huomata heti yrityksen mahdolliset heikot kohdat ja huonot toimintamallit. Yritys saattaa tehdä asioita paljonkin, mutta isona haasteena on, että tehdään vääriä asioita, väärään aikaan ja väärin resurssein. Toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset, poliittiset haasteet ja teknologian kehitys voivat muuttaa tilanteita nopeallakin aikataululla. (Kotter 2009, 4-5.) Kun yrityksen toimintaympäristö muuttuu, yrityksen tulee luoda muutosvalmius, toteuttaa muutos ja vakiinnuttaa se toimintaansa (Santalainen 2005, 286).

Yksi keskeinen osa yrityksen muutosvalmiutta liittyen vastuullisuusteemoihin on kyky johtaa toimintaa kestäväällä tavalla. Kestävyysjohtajuus tarkoittaa, että yritys ymmärtää toimintansa vaikutukset yhteiskuntaan ja suhtautuu niihin vastuullisesti. Kestävyysjohtamisessa yritystä pyritään johtamaan niin, että kaikki yhteiskunnalliset vaikutukset otetaan huomioon, haittavaikutuksia vähennetään mahdollisimman paljon ja toimintaa kehitetään jatkuvasti kestävämpään ja vastuullisempaan suuntaan. Kestävyysjohtamisen avulla yritys pyrkii lisäämään toimintansa myönteisiä vaikutuksia ja hyödyntämään esiin nousevia mahdollisuuksia. Samalla tuetaan yhteiskunnan kestävyttä kehittämällä omaa osaamista, tehostamalla prosesseja ja parantamalla käytössä olevaa teknologiaa. (Bärlund & Perko 2013, 103.)

Kestävyysjohtamisesta on laadittu määritelmä Bärlundin ja Perkon toimesta (2013): ”Kestävä johtajuus on ihmisten ja asiakokonaisuuksien hallintaa, jossa organisaatiota johdetaan määrätietoisesti ja tavoitteellisesti siten, että se toimii tehtävänsä täyttäen vastuullisesti ja edistää mahdollisuuksien mukaan ihmisten ja luonnon hyvinvointia tuottaen näin lisäarvoa sekä omistajalleen, että yhteiskunnalle.” Kestävyysjohtajuudessa tärkeää olisi, että ilmiöiden vaikutuksia ja seurauksia pyrittäisiin ennakoimaan ja niihin varauduttaisiin ennen, kuin ne aiheuttaisivat toiminnalle riskejä. Toimiva yhteiskunta on menestyneen liiketoiminnan edellytys myös yritykselle itselleen. (Bärlund ym. 2013, 103-104.)

Vastuullisuus kehittyi jatkuvasti ja yrityksen on ymmärrettävä se omassa toiminnassaan. Haastatteluissa painotettiin, että yrityksen tulee pystyä kehittämään toimintaansa eri tasoilla, niin strategisella-, liiketoiminta-, yksikkö- kuin yksilötasollakin ja tämä toiminta tulee integroida tehokkaaksi kokonaisuudeksi. Kehitysalueet vaihtelevat yrityksestä ja toimialasta riippuen. Yritysten on löydettävä itse nämä kehityskohteet omasta toiminnastaan, joka vaatii jatkuvaa toiminnan ja toimintaympäristön analysointia. Apuna voi hyödyntää esimerkiksi erilaisia konsultteja, verkostoitumista ja yhteistyötä eri tahojen kanssa.

Strategiaa ja arvojen merkitystä yrityksen kokonaisvaltaisessa toiminnassa korostettiin. Jokaisen yksilön, niin operatiivisissa työtehtävissä työskentelevien, kuin johtotason henkilöstön on omalla esimerkillään näytettävä mallia muille. Kuviossa 15. on esitetty, kuinka yritystä voidaan kehittää kokonaisvaltaisesti yhdistämällä strateginen johtaminen ja operatiivinen toiminta niin, että kehitystyö huomioi sekä tulevaisuuden tavoitteet, että nykyhetken tarpeet.



Kuvio 15. Yrityksen kokonaisvaltainen kehittäminen (Viitala 2007).

Halu yritysosaamisen parantamiseen tulee lähteä yrityksen johdolta, hallitukselta ja yrityksen strategiasta. Jos kestävyysasioita tai CSRD-kestävyysraportoinnin tuomia haasteita ei ole huomioitu ylemmällä tasolla, on hankala saada toimintaa jalkautettua laadukkaasti ja luotettavasti alemmille tasoille tai ylipäätään ottaa sitä huomioon yrityksen strategiassa. Myös rahoittajilla ja sijoittajilla on kiinnostusta yritysten kestävyysteemoihin liittyen, jonka vuoksi kestävyysraportointi on tärkeää ja tulee luultavasti nostamaan asemaansa tulevaisuudessa lisää.

Yrityksellä voi olla esimerkiksi mahdollisuus saada jatkossa halvempaa lainaa, jos kestävyysraportointi on toteutettu laadukkaasti ja toiminta on viitearvojen puitteissa. Se voi nostaa sijoittajien mielenkiintoa yritystä kohtaan, jolloin yritys voi tehdä lisäarvoa asiakkailleen sekä lisätä omaa kilpailuetuaan. Tutkimuksessa nostettiin esiin, että suurella todennäköisyydellä tulevaisuudessa yritystoimintaan

tulee kestävyYTEEN sidottuja lisäkriteereitä ja vaatimuksia, jolloin vaikutuksia tarkastellaan myös laajemmin yrityksen arvoketjun osalta ja toimintaa tarkastellaan useasta näkökulmasta investointipäätöksiä tehdessä sijoittajien, rahoittajien ja viranomaisten toimesta.

Tutkimuksessa haastateltavat henkilöt toivoivat, että yritykset jatkossakin panostaisivat kestävyysinvestointeihin ennemmin, kuin investoisivat liikaa itse CSRD-kestävyysraportoinnin tekemiseen. Kestävyysinvestointeja ja toiminnan kehittämistä kestävämmäksi ja vastuullisemmaksi pidettiin ehdottomasti tärkeämpinä, kuin itse kestävyysraportointia. Koettiin, että monet kestävyysinvestoinnit ovat olleet pysähtyneitä sen vuoksi, että nyt on pitänyt investoida itse CSRS-kestävyysraportointidirektiivin mukaisen raportin tuottamiseen, joka ei kuitenkaan itsessään paranna kestäväää toimintaa juurikaan, ellei sen sisältämää informaatiota osata hyödyntää toiminnassa joko toiminnan kehittämisenä tai kilpailuedun luomisena. Yrityksen kannattaa myös käydä läpi sidosryhmiensä raportteja, sillä se auttaa paremmin ymmärtämään heidän tavoitteita ja toimintaa, joka auttaa kilpailuedun rakentamisessa.

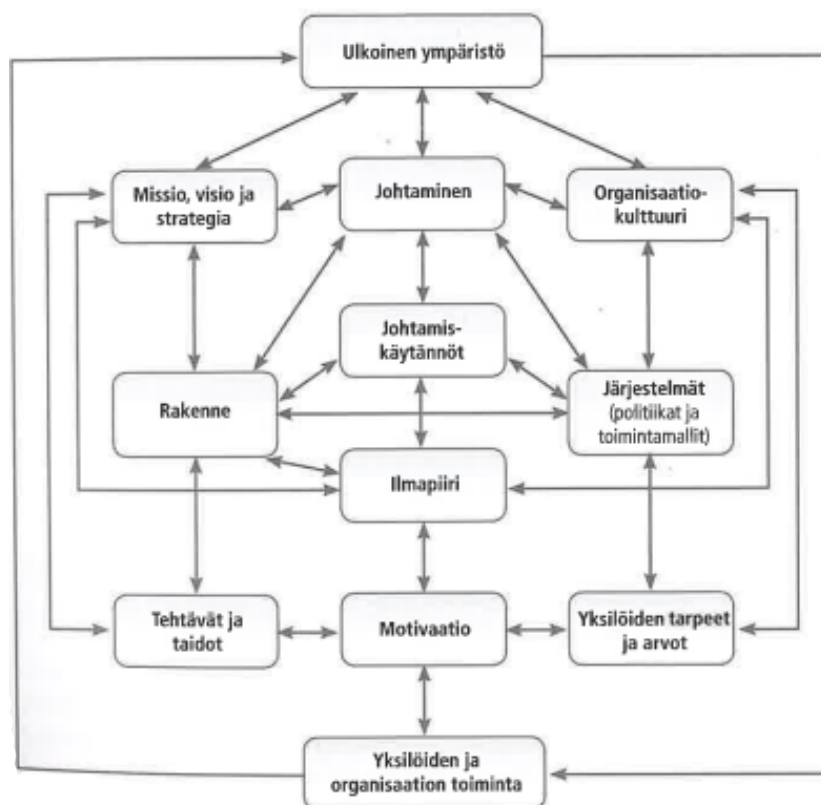
6.3.2 Arvot, missio ja yrityskulttuuri

Arvot ja yrityskulttuuri ovat keskeisiä tekijöitä ja suunnannäyttäjiä siinä, kuinka kestävyystoiminta saadaan yrityksessä jokaisen työntekijän agendaksi. Eri tasoilla ja eri työtehtävissä se tarkoittaa erilaisia asioita, mutta tahtotila ja suunta on oltava kaikilla sama, jotta se voi onnistua. Automaattisesti tuloksia ei saavuteta, ellei toimintaa analysoida, suunnitella ja johdeta jatkuvasti. Jatkuva parantaminen ja toiminnan kehittäminen nousivat avainasemaan haastatteluiden aikana, samoin kuin yrityksen oppiva ja motivoitunut yrityskulttuuri. Yritysten ei tulisi miettiä kestävyysraportointia vain lyhyellä aikavälillä pakollisena muutoksena, vaan erityisesti pohtia kestävyysraportin tuoman informaation ja toimintamallien avulla kestävyysasioita pitkällä aikavälillä.

Kestävyysraportti on iso monisivuinen kokonaisuus ja koettiin, että yrityksen henkilöstö ei välttämättä sitä lue itsenäisesti läpi. Tuotiin kuitenkin esiin idea, että voitaisiinko kestävyysraportista koostaa visuaalinen esitys esimerkiksi johdon pitämiin henkilöstöinfoihin, jotta kestävyys- ja vastuullisuustietoisuutta yrityksessä voitaisiin lisätä myös niille, jotka eivät kestävyysraportoinnin parissa säännöllisesti työskentele, jolloin henkilöstön tietoisuus yrityksen kestävyiden tilasta lisääntyisi. Näin kestävyys- ja vastuullisuusteemat saataisiin jalkautettua yrityksen operatiiviseen toimintaan, jolloin henkilöstön sitoutuminen kestävyys- ja vastuullisuusteemoihin voisi kasvaa. Yhteisenä toiveena oli, että kestävyysraporttia hyödynnettäisiin yrityksen toiminnassa laajemmin, mutta raportin suuri sivumäärä koettiin haasteena, koska sen läpilukeminen vie paljon aikaa.

Yrityksen tulee jatkuvasti oppia omasta toiminnastaan, jotta voidaan tehostaa resursseja, kehittää toimintaa syvällisesti, tehostaa toimintatapoja, kirkastaa yrityksen visiota ja strategiaa, panostaa toiminnan laadukkuuteen, kohdata isoja muutoksia ja kehittää omaa liiketoimintaansa kannattavammaksi, luoda kilpailuetua ja menestyä kilpailussa. Kaikki yrityksen toiminta lähtee liikkeelle dynaamisesta toimintaympäristöstä, sen tuomista muutoksista ja niiden kohtaamisesta. Jos yritys joutuu muuttamaan toimintaansa, tarvitaan myös oppimista, jotta tulevaisuuden odotuksiin voidaan vastata. (Moilanen 2001, 13.) Tämän vuoksi on tärkeää, että yritys osaa jalostaa kestävyysraportin sisältämän tiedon konkreettisiksi toimenpiteiksi ja hyödyntää sitä osana jatkuvaa oppimis- ja kehitysprosessia, jotta yritys pystyy vastaamaan kestävyysvaatimukseen sekä laajemmin toimintaympäristön muutoksiin. Kestävyysraportin lukeminen on edellytys sille, että raportissa oleva tieto voidaan jalostaa konkreettisiksi toimenpiteiksi.

Monessa yrityksessä haasteena on, että arvot ovat keksittyjä, eli ne ovat olemassa vain, koska arvot tulee olla luotuna, mutta ne eivät ole yrityksen todellisia arvoja, jotka johtavat sen toimintaa. Arvot ovat merkittävä tekijä pitkäjänteisessä yritystoiminnassa ja ne heijastelevat voimakkaasti sitä, että mikä yritykselle on tärkeää. Arvot ovat jopa pysyvämpi käyttäytymisnormi yritykselle kuin vallitseva strategia. (Erämetsä 2003, 57.) Arvot heijastuvat vahvasti yrityksen yrityskulttuurista, johon liittyvät teemat on kuvattu alla olevassa kuviossa 16.



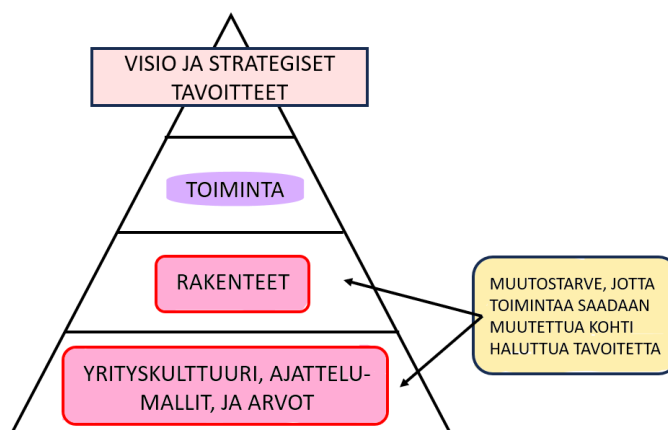
Kuvio 16. Yrityskulttuurin luoma toimintaympäristö (Viitala 2007).

6.3.3 Kestävyyseräportoinnin integroiminen kokonaisuuteen

Useimmissa haastateltavien asiakasyrityksissä kestävyystyö oli jaettu koko organisaation vastuulle tai liitetty olemassa oleviin työtehtäviin, kun taas muutamissa yrityksissä oli perustettu erillinen osasto kestävyystyön liittyvien asioiden hoitamiseksi. Kestävyysasiantuntijoita oli palkattu erityisesti isoihin kansainvälisiin yrityksiin. Haasteena koettiin, että integroiminen toimintaan on haastavaa ja vastuullisuus voi jäädä yhden osaston murheeksi, jos yrityksellä oli erikseen luotu osasto vastuullisuusasioille. Raportti kulkee monen eri henkilön työpöydän läpi, sillä se sisältää paljon tietoa eri prosesseista, joten siitä yksi henkilö eikä välttämättä yksi osastokaan selviydy itsenäisesti. Tämän vuoksi projektin ja sen eri osa-alueiden vetovastuut tulee selkeästi määrittää. Vetovastuu voi olla esimerkiksi talousjohtajalla tai ympäristöpäälliköllä, mutta toimintatavat vaihtelevat paljon yrityksestä riippuen. Projektiosaaminen ja -johtaminen ovat yrityksessä tärkeässä roolissa ja projekti tulee jakaa selkeisiin osaprojekteihin. Projektin osallistujat on määriteltävä tarkasti ja lisäksi tulee laatia realistinen aikataulu sekä kattava

projektisuunnitelma. Yrityksen budjetti ohjaa sitä, mitä ensimmäisen raportointikierroksen aikana voidaan toteuttaa, sekä millaisia asiantuntijoita toiminnan tueksi voidaan tarvittaessa palkata. Yrityksen tulee kuitenkin selviytyä kaksoisolenaisuusanalyysissä esiin nousseista olennaisista asioista. Prosesseille ja tehtäville on pakko määrittää omistaja ja ne on integroitava tehokkaasti järkeväksi kokonaisuudeksi.

Yrityksen perimmäisenä tavoitteena voiton tuottamisen lisäksi on synergian luominen. Yrityksen organisaation muodostuvat eri osista, kuten liiketoiminta- ja tulosyksiköistä, joista jokaisella on oma strategiansa mitä ne toteuttavat. Jotta yrityksen toimintakyky voi olla suurempi, kuin näiden osien summa, on luotava yhtymäkohdat näiden yksittäisten strategioiden välille ja integroitava ne toisiinsa. Johdon vastuulla on määrittää ne tavat, kuinka synergia voidaan luoda ja varmistaa, että strategiat toimivat myös kokonaisuutena. Strategialähtöiset yritykset pystyvät rikkomaan nämä eri toimintojen väliset haasteelliset rajat. (Kaplan & Norton 2002, 14) CSRD-kestävyysraportointi edellyttää eri osastojen välistä yhteistyötä, jotta tarvittava tieto löydetään ja saadaan koottua yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Työtehtävät ja vastuut tulee järjestää niin, että osastojen ja työtehtävien välille syntyy synergiaa ja kestävyysraportointi tukee koko yrityksen strategisia tavoitteita. Kuviossa 17. on esitetty, kuinka arvoja, ajattelumalleja ja rakenteita muokkaamalla voidaan vasta muokata toimintaa, jolloin voidaan saavuttaa strategiset tavoitteet. Synergian luominen vaatii yritykseltä panostamista yrityskulttuuriin ja sen rakenteisiin.



Kuvio 17. Yrityksen rakenteet määrittävät sen, kuinka henkilöpääomaa voidaan hyödyntää ja kehittää, sekä kuinka ihmiset yrityksessä toimivat. (Ojala 2008, muokattu.)

Yrityksen on määriteltävä itselleen pidemmän aikavälin kestävyystavoitteet ja määrittää kuinka mitata niitä. Kestävyysraportointi tuo systematiikkaa mittareihin ja tavoitteisiin, sekä on strategisesti hyvin keskeinen työkalu. Kestävyysraportti tuo hyvää informaatiota strategisen suunnittelun ja johtamisen tueksi, mutta sitä on osattava lukea ja hyödyntää. Kestävyysraportointia voi helpottaa erilaiset työkalut ja järjestelmät, jotka ovat kehitelty kestävyysraportoinnin tuottamiseen.

Ensimmäisellä raportointikierröksellä järjestelmä ei ole välttämätön, vaan voi itseasiassa lisätä yrityksen työtä, sillä järjestelmään investoiminen on iso asia ja uuden järjestelmän käyttöönotto vie aikaa. Järjestelmää ei kannata hankkia ennen, kun tiedetään mitä järjestelmää ollaan vailla, mutta tämän määrittely on hankalaa, kun ensimmäisellä raportointi kerralla ei tarkkaan edes tiedetä, mitä ollaan tekemässä ja millaisia ominaisuuksia järjestelmästä tulisi löytyä. Järjestelmän hankkiminen ja käyttöönotto saattaa siis olla sujuvampaa vasta seuraavien raportointikierröskien aikana, ettei kaikki uudet investoinnit kasaudu ensimmäiselle raportointivuodelle. Pidemmällä aikavälillä toimiva järjestelmä voi kuitenkin helpottaa yrityksen kestävyysraportin koostamista ja sen tietojen dokumentoimista sekä varmentamista. Tietojärjestelmien hyödyntämistä kestävyysraportoinnissa käydään läpi lisää luvussa 6.3.7.

Haastatteluissa hahmottui, että yrityksissä ei ole tarpeeksi syvällistä osaamista kokonaisuutena hahmottamaan, mitä ESG-tekijät oikeasti yrityksen toiminnassa tarkoittavat. Pelkästään yrityskulttuuri ja sen ylläpito on yksi sosiaalisen vastuun tekijä ja painotettiin, että usein sen parantaminen ja kehittäminen ei edes maksa mitään. Voidaan esimerkiksi tervehtiä työkaveria käytävällä, vahvistaa yrityskulttuuria ottamaan kaikki tasapuolisesti huomioon tai kartoittaa miten etätyöskentelymahdollisuus voisi lisätä henkilöstön hyvinvointia. Psykologinen turvallisuus työpaikalla lisää myös vastuullisuutta, eli otetaan huomioon pienempiäkin asioita, joita ei ennen olla välttämättä tajuttu edes ajatella ja lisätään näin yritysten tietoisuutta vastuullisuudesta. Liian usein vastuullisuus kuitenkin jää erilliseksi toiminnaksi ja integrointi yrityksen kokonaiskuvaan on haastavaa. Vastuullisuusasiantuntijoille ja -osastolle jää turhan iso taakka kannettavaksi, vaikka he tarvitsisivat tietoa, apua ja sitoutumista myös yrityksen muulta henkilöstöltä, jotta voisivat

suoriutua työstään hyvin, jolloin vastuullisuusasioita saataisiin yrityksessä vietyä eteenpäin. Resurssien riittävyys sekä henkilöstön motivointi on ollut haaste sekä operatiivisella, että strategisella tasolla.

Korostettiin, että yritysten pitää olla varuillaan omassa toiminnassaan ja investoinneissaan, ottaen huomioon tulevaisuuden haasteet ja mahdollisuudet. Tahti kestävyysasioiden sääntelyyn tulee kiristymään. Mitä jos nyt rakennetaan tehdas, joka ei olekaan toiminnaltaan laillinen enää 20 vuoden päästä? Yrityksen kestävyysosaamista ja -ajattelua on kehitettävä. Tulevaisuudessa vaaditaan vastuullisuusosaamista liittyen strategiaan, muutos- ja arvojohtamiseen, liiketoimintaan, teknologiaan, viestintään, prosesseihin, datan keräämiseen, analysointiin ja päästölaskentaan. Usein tehdään se virhe, että ympäristö- ja kestävyysasioiden kehittäminen aloitetaan yksittäisestä kohteesta, jolloin yhteys liiketoimintakokonaisuuteen hämärtyy ja ei ymmärretä, kuinka asiat liittyvät kokonaiskuvaan. Näin ympäristöasiat lopulta alkavat muodostua yrityksessä omaksi erilliseksi toiminnakseen, eikä niitä osata integroida kokonaisuuteen. (Pohjola 2003, 45.)

Yrityksessä uusien toimintatapojen ja -mallien vakiintuminen vie aikaa, sekä niiden muuttuminen yhteisten yrityksen arvojen ylläpitämiksi normeiksi vaatii pitkäaikaista sitoutumista. Tärkeää on toimia tietoisesti ja selkeästi niin, että muutosvalmiudesta ja -tahdosta tulee kiinteä osa yrityksen toimintakulttuuria ja henkilöstö ymmärtää, mihin näillä muutoksilla pyritään ja miksi ne ovat tärkeitä. (Kotter 2009, 136-137.) Pakko tuo usein yritykseen nopeutta, mutta saa usein aikaiseksi muutosvastarintaa. Siirtyminen uusiin toimintamalleihin saattaa kestää pidempään, mitä yrityksessä osattiin edes uskoa. Muutosta on tärkeä rakentaa niin, että sitä viedään eteenpäin jämäkästi, mutta henkilöt luovat positiivisen välttämättömyyden tunteen itse, jolloin muutosvastarinta on pienempää ja heidät on helpompaa motivoida muutosten tekemiseen ja uusien toimintamallien toteuttamiseen. (Erämetsä 2003, 15.) Myös CSR-kestävyysraportoinnissa on syytä erottaa, onko henkilöstön käytös muutosvastarintaa vai tervettä kritiikkiä uusista toimintamalleista. Kritiikki voi osoittautua myös positiiviseksi vaikutukseksi muutoksen läpiviemisessä, jolloin toimintamalleja osataan katsoa kriittisemmin ja kehittää oikeaan suuntaan. (Sydänmaanlakka 2014, 105.)

Yrityksissä on myös valtavasti hiljaista tietoa, eli sellaista tietoa, joka on kerääntynyt ajansaatossa ja sitä ei ole dokumentoitu niin, että siihen pääsisivät muut käsiksi. Hiljainen tieto kulkee henkilön mukana, eikä sen jakaminen ole helppoa, vaikka yrittäisi. (Virtainlahti 2009, 46-50) Yrityksen tulisi saada tämä hiljainen tieto tarvittavilta osilta käyttöönsä, jotta CSRD-kestävyysraportointiprosessit voitaisiin määrittää ja kuvata mahdollisimman tehokkaasti. CSRD-direktiivi pitää sisällään tuhansia datapisteitä, joista joillain henkilöillä saattaa olla tietoa ja osaamista, mutta tätä ei edes tiedetä olevan olemassa. Haaste hiljaisen tietämisen johtamisessa on, että se tulee tunnistaa. Yrityksessä on tiedettävä, kenellä tämä hiljainen tieto on, mitä osaamista yrityksen sisältä ylipäätään löytyy ja muistettava hiljaisen tiedon olemassa, mutta piilossa oleva potentiaali. (Virtainlahti 2009, 74.)

On tutkittu, että näkyvän tiedon määrä yrityksessä olisi noin 10-20 % (Sydänmaanlakka 2000.), joka on erityisen vähän koko tietopääomasta. Tämän vuoksi hiljaisen tiedon tunnistaminen ja johtaminen on tärkeää. Hiljaista tietoa ja sanomatonta tietoa on hankala pukea täysin sanoiksi, sillä se perustuu henkilön uskoon, arvoihin, käsityksiin, tunteisiin, ideoihin, tietotaitoon, intuitioon, persoonaan ja kokemuksiin. Tietoista tietoa ovat esimerkiksi prosessikuvaukset, laatu-käsikirja ja ohjeistukset. (Ojala 2008, 26, 53.)

Monet yritykset tietävät kuinka tulisi toimia, mutta tiedon pitäisi siirtyä myös oikeasti yrityksen toimintaan. Informaation aikakaudella tiedon määrä ei ole ongelma, vaan se, että se osattaisiin viedä käytäntöön sekä ymmärtää mitä muutoksilla halutaan oikeasti saada aikaiseksi, sekä kuinka muutos voidaan saavuttaa. (Sydänmaanlakka 2009, 50-51.) Yrityksen kestävän toiminnan ja kestävyysraportoinnin koostamisen kannalta yrityksessä on paljon hiljaista tietoa, jota ei osata hyödyntää, koska ei tiedetä, että tieto on olemassa.

Kun yritys lähtee integroimaan kestävyysraportointiprosessia osaksi operatiivista toimintaansa ja siitä saatua tietoa osaksi strategista suunnittelua ja – johtamista, tulisi yrityksen erityisesti kartoittaa seuraavat kysymykset:

- Minkälainen asenne yrityksessä on tätä asiaa kohtaan ja kuinka asennetta voitaisiin parantaa?
- Mitkä ovat tällä hetkellä todellisia arvojamme ja toteutuvatko ne oikeasti toiminnassamme?
- Tukeeko yrityksen ilmapiiri muutosta vai vastustaako se sitä?
- Paljonko asenteiden, arvojen ja ilmapiirin tulisi ylipäättään muuttua, jotta muutos voisi onnistua?
- Miten toimintaa pitää muuttaa ennen, jotta muutoksen läpivienti helpottuisi?
- Kuinka henkilöstölle voidaan perustella muutoksen tarve ja sen tuomat hyödyt, sekä sitouttaa henkilöstö osaksi muutosta?
- Kuinka muutoksesta aiheutuneita tunteita, kritiikkiä ja muutosvastarintaa käsitellään?
- Missä vaiheessa muutoksen strateginen suunnittelu ja johtaminen muutetaan osaksi konkreettista päivittäistä operatiivista toimintaa?
- Kuinka uudet toimintamallit- ja periaatteet saadaan vakiinnutettua yrityskulttuuriin ja yrityksen operatiiviseen toimintaan niin, että jokaisella on yhteinen päämäärä?
- Kuinka tämä kaikki saadaan yhdistettyä järkeväksi kokonaisuudeksi niin, että eri työtehtävät saadaan integroitua osaksi yhteistä tavoitetta?
- Mitä resursseja tämän kaiken toteuttamiseen tarvitaan ja kuinka ne hankitaan? Kuinka huolehditaan resurssien osaamistasosta ja sen ylläpitämisestä?
- Kenen vastuulla on muutostyön eri vaiheet ja kuka projektia johtaa?
- Miten muutostyön eri vaiheita ohjataan ja johdetaan, sekä kuinka näiden onnistumista mitataan ja analysoidaan?
- Kuinka toimintaa voidaan jatkuvasti kehittää parempaan suuntaan ja varmistaa, että muutoksilla on yhteys myös yrityksen strategiaan.

(Erämetsä 2003, 111.)

6.3.4 Kestävyyseraportointiosaaminen ja konsultointipalvelut

Haastateltavat toivat esiin, että päästölaskentaa ja hiilijalanjäljen laskentaa on ostettu paljon ulkopuolisilta konsulteilta. Jotkut yritykset ovat alkuun hyödyntäneet enemmän konsultointia, mutta myöhemmin yrittäneet ottaa enemmän osaamista yrityksen omaan haltuun, mutta konsultointia suurin osa sanoi jatkavansa myös tulevaisuudessa ainakin osittain tai ainakin hyödyntävän ulkopuolista apua edelleen jatkossa neuvonantajanroolissa. Tutkimuksessa painotettiin sitä, että olisi ensiarvoisen tärkeää, että yritys ei ulkoistaisi kokonaan kestävyysraportoinnin laatimista, sillä silloin strateginen oppimisprosessi jää kokonaan yrityksen oman toiminnan ulkopuolelle ja tieto tärkeistä asioista on vain konsulttien käsissä, eikä yritys voi silloin kehittää toimintaansa, koska heillä ei ole tarvittavaa tietoa ja osaamista. Koettiin, että tällöin tieto jäisi niin sanotusti väärin henkilöiden käsiin, eikä yritysten omaan omistukseen.

Vaikka konsultteja hyödynnettäisiin osittain joko operatiivisissa tehtävissä tai esimerkiksi auttamassa muutoksen läpivientiä, on tärkeää, että yrityksellä on osa osaamisesta myös omassa yrityksessään ja yritys pyrkisi kehittämään omaa osaamista jatkossa asteittain syvällisemmäksi. Konsultit voivat ohjata, tukea ja johtaa toimintaa, mutta yrityksen tulisi myös ottaa omassa toiminnassaan vastuuta asian edistämiseksi ja kestävyysraportoinnin oppimiseksi. Konsultin roolissa henkilö auttaa varmistamaan prosesseihin tarvittavan osaamisen tason, jonka varassa tavoitteet ovat mahdollista saavuttaa ja toimintaa kehittää. (Viitala 2007, 172.)

Haastavana haastatteluissa kuitenkin nousi esille, että CSRD-kestävyyseraportointidirektiivi on melko monitulkintainen, jonka vuoksi sen sisältämien asioiden käsittely tai opettelu ei ole helppoa, varsinkaan yritykselle, joka on tekemässä ensimmäistä kertaa kestävyysraportointia ja on vielä melko uuden aiheen parissa, eli yrityksestä ei löydy kovin vahvaa kestävyysosaamista. Näissä tilanteissa kestävyysraportoinnin laatimiseen menee paljon aikaa ja muita resursseja, jotka ovat aina pois jostain muusta toiminnasta. Esimerkiksi muut kestävyysinvestoinnit saattavat seisoa, koska ei ole resursseja nyt investoida niihin, kun pitää yrittää

pystyä selviämään kunnialla ensimmäisestä CSRD-kestävyysraportin tuottamisesta. Tätä ei pidetty kovin järkevänä ja tehokkaana, koska itse kestävyysraportti ei sinällään paranna yrityksen kestävyysasioita, vaan kestävyysasioiden parantaminen ja kehittäminen vaatii aina investoinnin johonkin prosessiin tai toimintamalliin, jota lähdetään kehittämään kestävämmäksi yrityksessä. Toisaalta raportin sisältämät tiedot voivat havahduttaa yrityksen omiin nykyisiin toimintamalleihin ja -käytäntöihin sekä niiden ongelmiin, jolloin omia heikkoja osa-alueitaan voidaan havainnoida paremmin ja ymmärretään, mitä kannattaisi lähteä tulevaisuudessa kehittämään. Raportti on kuitenkin vain tulos tehdystä raportoinnista, mutta yrityksen tulisi ymmärtää tarkemmin toimintamallejaan ja -menettelyjään, mistä tämä kaikki kestävyysraportin sisältämä informaatio on koostettu ja mitä toimintaa se pitää taustallaan.

Ensimmäisen raportointikierroksen jälkeen on syytä käydä läpi, mitä prosessin aikana on opittu ja miten toimintaa voitaisiin tulevaisuudessa parantaa. Muutoksen läpiviemisessä on tärkeää hyödyntää olemassa olevaa teoria-aineistoa, joka on saatavissa CSRD-kestävyysraportointidirektiivistä ja muutoshankkeista ylipäätään. Teoria auttaa jäsentämään ajatuksia ja yhtenäistää tietoperustaa, jolloin hallinnointikykyä ja muutoksen koordinoitua voidaan yrityksessä tehostaa. Teoreettiset mallit ja tutkimukseen perustuva tieto kestävydestä auttaa kehittämään omia ajattelumalleja ja laajentamaan osaamista. Niiden avulla voidaan jäsentää asioita, saadaan hahmotettua vaikeita ilmiöitä ja löydetään toiminnasta sekä ajattelumalleista kehityskohteita jatkoa ajatellen. (Viitanen 2009, 37.) Toimintaa on kehitettävä ensimmäisen kierroksen jälkeen ja alettava korjaamaan niitä heikkouksia, jotka eivät vielä ole täysin hallinnassa.

Yrityksen tulee säännöllisesti tehdä osaamiskartoitus organisaatiossaan, suunnitella millaista osaamista tarvitaan lisää ja kehittää oppimisprosesseja, jonka avulla voitaisiin saada osaamista yrityksen käyttöön lisää. On välttämätöntä asettaa tärkeysjärjestykseen asioita, tehdä valintoja ja varata kehittämislle oma aikansa ja resurssinsa. Olemassa olevaa osaamista tulee sitouttaa, etenkin avainhenkilöstö, jotka työskentelevät kriittisissä toiminnoissa. Osaamista voidaan hankkia ja laajentaa kehittämällä osaamista eli investoidaan henkilöstön koulu-

tukseen tarvittavien osa-alueiden puitteissa, ostetaan osaamista eli ostetaan yritys tai sen osa, jolla osaamista on, rekrytoidaan uusia työntekijöitä tai lainataan osaamista eli ostetaan osaamista palveluina konsulteilta. (Viitala 2007, 184-185.) Henkilöstön kehittäminen on tärkeää, jotta yrityksen kilpailustrategian vaatima osaamisperusta turvataan, työtehtävät on mahdollista suorittaa tehokkaasti ja luotettavasti, muutosten toteuttaminen on mahdollista, toiminnan laatu varmistetaan ja sitä voidaan kehittää paremmaksi (Viitala 2007, 183).

Raportti ei ole kauneuskilpailu varsinkaan aluksi, joten raportin ulkomuotoon ei kannata liikaa kiinnittää huomiota, vaikka sen visuaaliselta ilmeeltä kannattaakin olla siisti ja yrityksen brändiä tukeva. Yritystasolla painotettiin tulevaisuudessa sitä, että on opittava syvällisemmin kestävyysprosesseja ja -osaamista, jotta osaamista voidaan siirtää myös yksittäisille henkilöille ja tukea heitä oppimisprosessissa sekä toiminnan implementoimisessa koko yrityksen käyttöön. Tämä vaatii jokaiselta yrityksen osa-alueelta syvällistä asiantuntemusta, mutta etenkin oman työtehtävän kannalta riittävän syvä osaaminen on oltava ja yrityksellä yhteinen suunta. CSRD-kestävyysraportoinnissa on tärkeää tarkkailla myös muiden julkaisemia kestävyysraportteja ja oppia niistä. Haasteena on, että ensimmäisellä kierroksella ei vielä ollut CSRD-muotoisia kestävyysraportteja, mutta toisaalta myös muista kestävyysraporteista on saanut hieman esimerkkiä, mitä yritykset ovat raportoineet ja tätä on voitu soveltaa omaan toimintaan.

Kaksoisolennaisuusanalyysiä tehdessä konsulttivetoiset työpajat ovat koettu olevan järkeviä investointeja yrityksiltä ja ne on koettu tehokkaiksi tavoiksi oppia ja saada CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaista raportointia alkuun. Vaikka konsultit ovat johtaneet hanketta, yrityksillä on ollut halu ja tarkoitus ottaa osaaminen myös omiin käsiinsä. Työpajat ovat opettaneet paljon, sillä epäkohtiin on voitu puuttua jo alkuvaiheessa ja sekä operatiivinen henkilöstö, että johto on saanut oppia kokeneilta asiantuntijoilta, pystynyt keskustelemaan ja kysymään asioista, sekä saamaan tarpeeksi aikaa asioiden sisäistämiseen hyödyntäen ulkopuolista tukea. Seuraavalla raportointikierroksella konsultit eivät välttämättä ole mukana enää kuin osa-aikaisesti tai tarpeen vaatiessa.

Kaksoisolennaisuusanalyysissä taloudellista vaikutusta oli myös käyty erilaisin skenaarioanalyysien läpi työpajoissa. Esimerkiksi, miten päästöt saadaan alas, jos Pariisin ilmastopöytäkirja tulee merkitsemättömäksi? Yrityksen edustajat ovat antaneet käytännönläheisistä työpajoista hyvää palautetta, sillä se on ollut tehokas lähestymistapa ja herättänyt keskustelua. Kaksoisolennaisuusanalyysi on monelle ollut haastava ja se on ensimmäisellä kerralla mennyt pieleen, kun sitä on omin voimin yritetty lähteä tekemään ilman riittävää osaamista. Tämän vuoksi haastateltavat antoivat ison suosituksen, että ensimmäiselle kierrokselle otettaisiin esimerkiksi konsultti avuksi, jotta voidaan varmistua oikeista suuntaviivoista ja prosessin oikeasta kulusta.

Kaksoisolennaisuusanalyysissä ei ole osattu ottaa oikeita asioita huomioon tai ollaan lähdetty tekemään sitä liian vaikeasti. Mitä paremmin kaksoisolennaisuusanalyysin tekee alussa, sitä helpompaa raportointi on jatkossa ja sitä paremmin kestävyysraportointi voi tukea jatkossa yrityksen toimintaa. Kaksoisolennaisuusanalyysin linkki itse kestävyysraportointiin ja strategiaan on valtava ja sen tekeminen pitää ottaa tosissaan. Vaikka konsultin käyttäminen on kalliimpaa, tulee nopeasti myös yrityksen oman henkilöstön palkkakustannuksista suuria, jos työ joudutaan tekemään kahteen kertaan. Nostettiin esiin, että konsultin hyödyntäminen voi siis olla hyvin kustannustehokas vaihtoehto pidemmällä aikavälillä.

Vaikka kaksoisolennaisuusanalyysi on koettu haastavaksi, nousi esiin myös teema, että kaksoisolennaisuusanalyysin ja kestävyysraportin laatimisen jälkeen osaaminen loppuu siihen, eikä esimerkiksi kestävyysraportin varmentamiseen prosessina ole enää osattu varautua tarpeeksi, koska osaaminen ei ole riittänyt. Tämä saattaa johtua siitä, että kaksoisolennaisuusanalyysi on ensimmäisiä isoja prosesseja kestävyysraportoinnissa, mutta voimavarat alkavat loppua, kun mennään prosessissa pidemmälle, eikä aika, innostus, motivaatio ja muut resurssit enää riitä opiskelemaan, miten varmennus prosessina toimii tai ollaan jopa jääty jumiin jo kaksoisolennaisuusanalyysivaiheessa esiin nousseisiin haasteisiin ja ongelmiin. Kestävyysraportointiosaamista haastaa yritysten jatkuvasti monimutkaistuvat organisaatorakenteet, toimintaympäristöt, prosessit ja toimintamallit. Jatkuva muutos ja laajentaminen vaatii niin sisäisen- kuin ulkoisen rakenteen

muokkaamista. Toimintaympäristö vaikuttaa paljon siihen, millaiseksi yrityksen organisaatorakenne muotoutuu. (Honkanen 2006, 94.)

Varmennus on ollut haaste yritysten operatiivisessa toiminnassa. Raportointiprosessi tulee dokumentoida lähtömateriaalista lähtien, millaisia erilaisia palavereja on pidetty, mitä niissä on sovittu ja millaista dokumentaatiota, informaatiota ja dataa raportoinnissa on käytetty hyväksi sekä on tiedettävä mistä tämä tieto löytyy luotettavasti dokumentoituna. Kaikesta pitää jäädä jälki ja kaikki on dokumentoitava, jotta varmennusprosessissa nämä voidaan tarvittaessa varmistaa. Varmenamista ja kestävyysraportointiin liittyvää dokumentaatiota löytyy paljon, jonka hallitseminen on yrityksissä hankalaa. Tähän voi auttaa esimerkiksi erilaiset tietojärjestelmät, jotka auttavat tekemään erilaisia kirjausketjuja ja pakottaa tallentamaan dokumentaation kirjaushetkellä. Järjestelmään voidaan esimerkiksi erikseen antaa varmentajalle käyttäjätunnukset, jolloin hän pysyy kartalla mitä on tehty ja milloin, eli pääsee käsiksi historiaan dokumentteineen ja tapahtumineen.

Vaikka raportit ovat tilintarkastajan tai muun auktorisoidun varmentajan hyväksymiä, jo julkaistut raportit ovat sisältäneet virheitä ja väitteitä, jotka eivät pidä paikkaansa, eli jonkin verran virheellisiä raporteja on päässyt varmennuksesta läpi. Esimerkiksi hissejä valmistava yritys on viitannut raportissaan, että heillä ei ole ympäristövaikutuksia arvoketjussaan, vaikka hissit valmistetaan metallista, metallit louhitaan kaivoksista ja kaivostoiminta vaikuttaa väkisin ympäristöön. Riittävä varmennus tulee myöhemmin tulevaisuudessa muuttumaan kohtuulliseen varmennukseen, jolloin varmennusprosessi on vielä tiukempi ja vaativampi. Jos kestävyysraportti ei läpäise varmennusta, yritys voi joutua korjaamaan raporttia, kohdata hallinnollisia seuraamuksia, kuten sakkoja ja huomautuksia, sekä yritys riskeeraa maineensa ja luottamuksensa sidosryhmien silmissä.

6.3.5 Kestävyysliiketoiminnan kehittäminen

Haasteena koettiin, että yritystoimintaa yritetään aina kehittää ja toimintaa tehostaa enemmän määrällisesti, kuin laadullisesti. Määrällisillä mittareilla ei kuitenkaan tavoiteta laadullisia vaikutuksia ja määrällinen tehostaminen voi johtaa kestävyysaasteiden lisääntymiseen. Kestävyuden parantaminen vaatii myös laadullista tulkintaa, sillä kestävyystoimenpiteiden on oltava kokonaisvaltaisia ja ilman laadullista näkökulmaa vaarana on liian kapea-alainen päätöksenteko. Tutkimuksessa kävi ilmi, että yrityksiä on helpompi tunnistaa uhkia ja riskejä, kun löytää potentiaalisia mahdollisuuksia, joilla voisivat kasvattaa kilpailuetuaan ja kehittää omaa toimintaansa tulevaisuudessa.

Kilpailuetua luodessa on ymmärrettävä toimintaympäristön ominaisuuksia ja yrityksen strategisia tavoitteita syvällisesti. Kilpailuetu luo potentiaalisen yrityksen, jota on hyödynnettävä aktiivisesti. Yritykset, jotka ovat tehokkaita ja taitavia asemoimaan ja muokkaamaan liiketoimintaansa dynaamisesti toimintaympäristön tarpeiden muuttumisen myötä, ovat usein parhaiten kannattavia. (Santalainen 2005, 109.) Perusolettamukset yrityksessä ovat haastavia, koska yritys ei aina itse tiedosta toiminta- ja ajattelumallejaan, jonka vuoksi niistä on vaikea pyrkiä pois. Asioista ja toimintamalleista on tullut itsestään selvyyksiä, eikä niitä osata haastaa tai analysoida kriittisesti. (Viitala 2007, 35.)

Tärkeäksi koettiin, että yrityksissä on oltava vahvaa asiantuntemusta, ymmärrystä eri laeista, säädöksistä ja mahdollisuus luotettavaan kestävyysraportointidirektiivin tulkitsemiseen. Haastatteluista kävi ilmi, että osa yrityksistä oli panostanut paljon kestävyysajattelun ja -valmiuden lisäämiseen, mutta osa menee sieltä, mistä aita on matalin ja tekee vain sen, mitä on pakko. Painotettiin kuitenkin, että usein Suomessa yritykset noudattavat tarkasti asetuksia, säädöksiä ja lakeja. Verkostoituminen muiden yritysten ja kumppaneiden kanssa koettiin tärkeäksi sekä nostettiin esiin, että yritykset voisivat tehdä enemmän yhteistyötä myös muiden yritysten kanssa. Luotettavia sidosryhmiä ja arvokkaita yhteistyökumppaneita tulee arvostaa. Isoilla yrityksillä kestävyysasiat koettiin olevan melko hyvin hallussa, mutta erityisen haasteelliseksi kestävyysraportointidirektiiviin vastaaminen koettiin pk-yrityksillä, joilla on muutenkin resurssien riittävyyden kanssa

haasteita, jolloin CSRD-kestävyyseraportointi koettiin aivan liian suureksi vaatimukseksi, että siitä voitaisiin selviytyä kunnialla.

Yritykset ovat kokeneet haastavaksi löytää viimeisin ajankohtainen, luotettava, validiteetti ja luotettava tieto CSRD-kestävyyseraportointiin liittyvistä asioista. Omnibus-lakiehdotuksen tuomat muutokset ovat tuoneet tähän vielä omat haasteensa, kun Euroopan komissio ja Efrag julkaisee uutta tietoa koko ajan. Varmenamiseen on annettu ristiriitaisia ohjeita sekä direktiivin tulkinta on ollut haastavaa, koska standardeissa on monitulkintaisuutta myös varmentamisprosessia ajatellen. Korjausehdotuksena haastateltavat esitti, että esimerkiksi varmennuspuoleen tulisi saada paremmat ohjeet, eikä liian vapaat kädet, jolloin direktiiviä ja standardeja tulkitaan helposti yli. Erilaiset mallipohjat ja raamit toiminnalle olisi hyvä saada, joka auttaisi yrityksiä tekemään kestävyyseraportointiaan. Raportteihin on tullut virheitä prosessien epävarmuuden vuoksi, mutta toisaalta ei voida kuitenkaan olettaa, että heti onnistutaan täydellisesti. EU ja Efrag olisi kuitenkin voinut helpottaa prosesseja yrityksen näkökulmasta ja tehdä selkeät standardit, jotta vaatimuksia ja sääntöjä osattaisiin helpommin noudattaa. Haastatteluissa nousi esiin, että yrityksessä tulisi olla osaamista sekä standardien ja direktiivin tulkitsemiseen, että prosessien johtamiseen. Näiden osa-alueiden tulee pystyä toimimaan yhdessä järkevänä kokonaisuutena.

Osaamisen johtaminen tulee sijoittaa yrityksen strategiaan tavoitteisiin, sillä osaamistasoa tulee nostaa ja vaalia sekä hyödyntää tehokkaasti. Mutta jos osaamista ei osata kytkeä yrityksen tavoitteisiin ja päämääriin, osaamisen kehittäminen saattaa tukea vain yksittäisen henkilön työmarkkina-arvon kehittymistä, mutta ei kanavoidu yrityksen oman toiminnan ja kilpailukykyyn kehittämiseen. Yrityksen johdon pitää myös määrittää mitkä prosessit pidetään itsellä ja mitkä halutaan ostaa ulkopuolelta. Rajapinnat ovat tässäkin tärkeitä, jotta eri työtehtävistä voidaan johtaa toimiva prosessikokonaisuus. (Viitala 2007, 170-171.) Jotta ympäristöasiat voivat olla osa strategista johtamista, päätöksentekoa ja operatiivista toimintaa, tulee koko henkilöstön olla sitoutunut liiketoiminnan ympäristöasioiden kehittämiseen ja jatkuvaan parantamiseen. Yrityksellä tulee olla ympäristö- ja kestävyyseraportointi, jota johdetaan muun strategian ohella. (Pohjola 2003, 43.)

Jotta voisiin kehittää yritysosaamista, johdon tulee olla hyvin kartalla mitä yrityksessä tapahtuu ja hallita kokonaiskuva eri prosesseissa. Konsulttien hyödyntäminen nähtiin järkevänä, erityisesti niissä vaiheissa kestävyysraportointia, joissa yrityksen oma osaaminen on heikkoa. Suurin osa haastateltavien asiakasyrityksistä oli hyödyntänyt konsultteja jossakin vaiheessa CSRD-kestävyysraportointia. Myös juristeilta on pyydetty apua direktiivin tulkitsemisessa. Yrityksellä saattaa olla myös hyvin pinnallinen käsitys kestävydestä, useasti samat avainteemat nousevat esiin, kuten ilmastonmuutos tai energiakriisi. Kestävyys on kuitenkin paljon kaikkea muutakin, kuten ihmisoikeudet, sosiaalinen vastuu ja hyvä hallintotapa, jotka pitävät sisällään hyvin paljon erilaisia yksityiskohtia, joita ei monesti yrityksissä osata ottaa huomioon ollenkaan.

Organisaation tulisi myös oppia prosessien sisältämästä tiedosta, eli tiedon tulisi muuttaa myös yritysten toimintaa pitkällä aikavälillä. Organisaation oppimisella tarkoitetaan yrityksen kykyä uusiutua muuttamalla omia ajatusmallejaan, toimintatapojaan, arvojaan ja prosessejaan. Uusiutuminen tarkoittaa käytännössä siis sitä, että osataan oppia olemassa olevista prosesseista, kehittää ja hyödyntää uudenlaista osaamista sekä hyödyntää olemassa olevia tietoja oppimisprosessissa. (Sydänmaanlakka 2009, 44.)

6.3.6 Riskien ja mahdollisuuksien tunnistaminen

Haastatteluissa tuotiin esiin, että yritykset eivät osaa vielä analysoida riskejä tarpeeksi syvällisesti ja kaikista näkökulmista ottaen kokonaisuudessaan huomioon sosiaalisen-, taloudellisen- ja ympäristövastuun sekä hyvän hallintotavan. Riskit ja mahdollisuudet on tunnistettava lyhyen aikavälin lisäksi keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä. Riskienhallinnan ei kuitenkaan tulisi olla irrallista CSRD-kestävyysraportointidirektiivistä, vaan riskien ja uhkien tunnistaminen sekä mahdollisuuksien löytäminen tulee olla integroituna yrityksen muuhun liiketoimintaan. Riskien havaitseminen tuntui silti helpommalta, kuin mahdollisuuksien löytäminen.

Kaksoisolennaisuusanalyysi on pakottanut yrityksiä parempaan ja syvällisempään riskien kartoittamiseen, joka on lisännyt riskitietoisuutta ja riskienhallintaosaamista. Riskien tunnistamisen jälkeen tulee miettiä miten nämä liittyvät yrityksen liiketoimintaan ja miten niistä raportoidaan. Riskejä on kestävyysraportointiprosessin aikana opittu ottamaan huomioon monipuolisemmin, kuin perinteistä riskimatriisia hyödyntämällä. Johdon on työskenneltävä määrätietoisesti liiketoimintaan liittyvien uusien ekologisten, taloudellisten ja sosiaalisten riskien tunnistamiseksi ja niiden ratkaisemiseksi, sekä mahdollisuuksien hyödyntämiseksi. Kun noudatetaan lakeja ja ennakoidaan lainsäädännön muutoksia sekä toimitaan moitteettomasti ja yleisesti hyväksytyllä tavalla, toimintaan liittyvät riskit ennakoidaan ja hallitaan suuremmalla todennäköisyydellä, sekä parannetaan yrityksen mainetta ja ansaitaan sidosryhmien luottamus hyödyntämällä myös mahdollisuuksia. (Bärlund & Perko 2013, 33, 39.)

Toimitus- ja arvoketjujen koordinointi ja analysointi on ollut yrityksille yllättävän työläs prosessi. Mitä monimutkaisempi toimitus- ja arvoketju, sitä haastavampaa tämä on erityisesti suurissa globaaleissa yrityksissä. Yritykset ovat myös tunnistanee toiminnassaan uusia sidosryhmiä ja osanneet tarkastella niitä uusista näkökulmista. Jos toimitusketjut ovat moniportaisia, kaikilla yrityksillä ei edes ole ollut tietoa toimitusketjunsä kaukaisimmista toimittajista tai heidän toimintatavoistaan. Tämä selvitystyö on haastavaa ja on voinut paljastaa uusia arkoja asioita toimittajien vastuullisuus- ja kestävyysasioista, jotka vaikuttavat myös raportoivan yrityksen toimintaan sekä siihen, miltä toiminta ulospäin näyttää. Jotkut yritykset jopa ajattelevat, että koska heillä ei ole tehdasta tai valmistavaa tuotantoa, heillä ei ole isoa vaikutusta ympäristöön. Tämä ei kuitenkaan pidä paikkaansa, sillä ostettavat tuotteet tulevat joka tapauksessa jostakin tehtaasta, jolla on vaikutusta ympäristöön. Vaikutus voi olla jopa isompi, mitä edes tiedetään, ellei näitä asioita ole aikaisemmin selvitetty. On tunnistettu haaste, että yrityksillä on arvoketjuissaan yrityksiä ja toimittajia, joita ne eivät tunne, eivätkä pysty määrittämään ovatko heidän toimintatavat kestäviä vai eivät (Bärlund & Perko 2013, 94). Sidosryhmillä on iso merkitys ja vaikutus yritysten toimintaan ja näin myös siitä raportoitavaan tietoon (Greenstep 2025; KPMG 2025).

6.3.7 Järjestelmät ja ohjelmistot

Lisäksi Omnibus-lakiehdotus ja sen tuomat mahdolliset muutokset luovat epävarmuutta, jolloin ei voida tarkkaan edes tietää, mitä järjestelmältä tulevaisuudessa vaaditaan, koska ei osata tarkalleen sanoa, millaiseen muotoon kestävyysraportointi tulevaisuudessa muuttuu. Esimerkiksi datapisteitä tulee luultavasti vähentymään, koska ESRS-standardeja yritetään yksinkertaistaa, jolloin yrityksen ei kannata investoida suuresti järjestelmään, joka ei palvelekaan vuoden päästä enää tarpeita. Panostaminen järjestelmään on alussa kallis ja aikaa vievä investointi yritykselle, mutta voi tulevaisuudessa kuitenkin helpottaa raportointia pidemmällä aikavälillä. Tiedot järjestelmään tulee joka tapauksessa yrityksen viedä itse, joten alussa järjestelmän käyttöönotto vaatii resursseja eikä ala toimimaan itsestään. Myös rajapinnat ja mahdollisuus integroida ohjelma muihin järjestelmiin on selvitettävä, jotta ohjelmistoa tai järjestelmää voidaan hyödyntää mahdollisimman tehokkaasti ja jotta se palvelee yrityksen tarpeita mahdollisimman hyvin myös tulevaisuudessa.

Järjestelmä ei ole kuitenkaan toistaiseksi pakollinen ja monet pienemmät yritykset tekevät raportointia vielä perus Word ja Excel -pohjalla, etenkin jos raportoitavia ESRS-standardeja ei ole kovin montaa. Se riippuu yrityksestä, mikä on järkevä ratkaisu, mutta toisaalta järjestelmät voivat helpottaa tulevaisuudessa tiedon keräämistä, järjestelyä ja dokumentointia, jolloin aikaa voidaan vapauttaa itse raportoinnista kestävyysosaamisen syventämiseen ja kestävyiden kehittämishankkeisiin, eli pidemmällä aikavälillä investointi järjestelmään tai ohjelmistoon voi olla järkevä valinta, jolloin resursseja voidaan vapauttaa raportointityöstä ja kohdistaa enemmän esimerkiksi kestävyys Hankkeiden investointitoimintaan.

Toisaalta ohjelmistoja ja järjestelmiä on paljon nykymarkkinoilla, joten oikean valinta yrityksen tarpeisiin voi olla haastavaa ja vaatii asiantuntemusta. CSRD-kestävyysraportoinnin luomisesta ei kuitenkaan ole vielä kenelläkään syvällistä kokemusta ja Omnibus-lakiehdotuksen lopullinen hyväksyty sisältö tulee luultavasti vaikuttamaan kestävyysraportin sisältöön, jolloin järjestelmän tai ohjelman koodaaminen lopulliseen muotoonsa ei ole järkevää ennen Omnibus-lakiehdotuksen läpimenoa. Esimerkiksi integrointi yrityksen talousraportointiin voisi olla järkevä

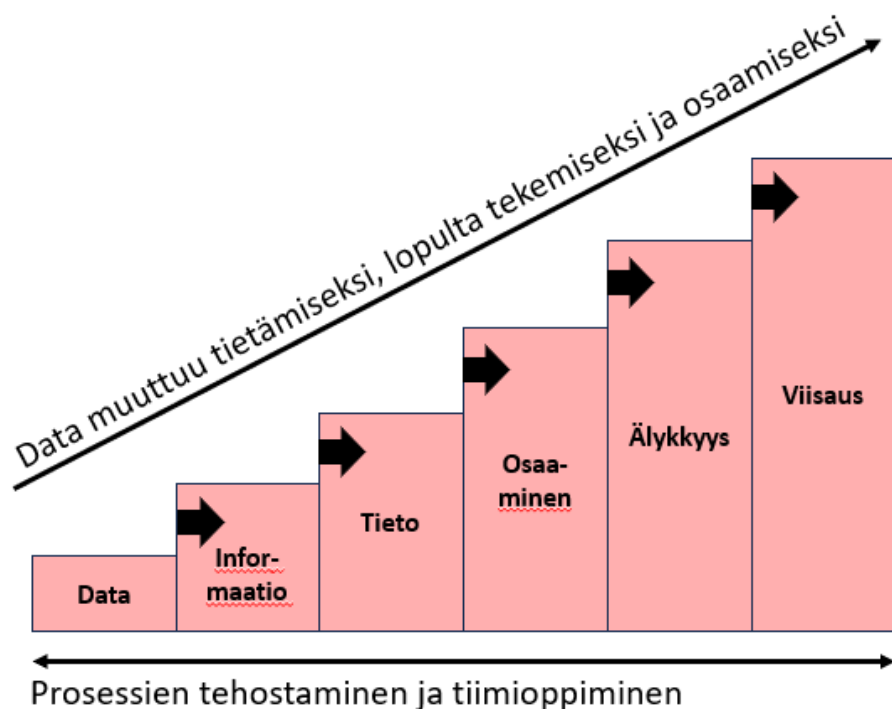
ratkaisu. CSRD-kestävyysraportti ei ainakaan toistaiseksi ole teknologiariippuvainen, eli yrityskohtaisesti voidaan määrittää mitä ohjelmistoja tai järjestelmiä käytetään, mutta on mahdollista, että tulevaisuudessa se pitää tehdä tietynlaisella koodilla, kuten XBRL-muodossa, jotta raportit ovat luettavissa samalla tekniikalla ja vertailtavissa helpommin keskenään.

Tietomäärä järjestelmissä on valtava. Yritysten tulisi ymmärtää mitä tietoa löytyy mistäkin järjestelmästä ja miten nämä kommunikoivat keskenään. Yritysten on kartoitettava, miten tätä informaatiotulvaa voidaan hallita ja hyödyntää luotettavasti, jotta kestävyysraportointi ylipäätään onnistuu ja se voidaan todentavasti koostaa. Yritysten tietotulta on kasvanut niin isoksi, ettei sitä voida täysin hallita, ellei havainnoida tietovirtoja ja osata poimia sieltä itselleen tärkeät asiat. (Sydänmaanlakka 2009, 41.) Jos otetaan käyttöön jossakin vaiheessa kestävyysraportoinnille oma järjestelmä, tämä tulisi integroida muihin tarpeellisiin järjestelmiin, mutta haasteena on, että ymmärretäänkö mitä tietoa löytyy mistäkin järjestelmästä ja kuinka järjestelmät voisivat toimia yhdessä niin, ettei esimerkiksi säilytetä päällekkäistä tietoa eri järjestelmissä, jolloin virheiden mahdollisuus kasvaa.

Tiedot pitää dokumentoida luotettavasti, mutta dokumentointi työtehtävänä ei usein ole kovin mieluinen ja asia koettiin haastavaksi. Tekoälyn ja teknologian hyödyntäminen tulevaisuudessa voi helpottaa raportoimista ja dokumentoimista, mutta yrityksellä tulisi silti olla itsellään perusymmärrys asioista ja käsitteistä, jotta tiedetään mitä ylipäätään ollaan tekemässä, mikä on yrityksen tilanne ja kuinka omaa ja sidosryhmien toimintaa voitaisiin kehittää. Tekoälyä pidettiin myös haasteena sen vuoksi, ettei sitä koeta kovin kestävyydeltään optimaaliseksi työkaluksi. Teknologiaa voidaan hyödyntää kestävyysraportin tuottamisen apuna, mutta ei ole tarkoitus, että se tekisi kaiken ihmisen ja yrityksen puolesta.

6.3.8 Toiminnan dokumentointi ja varmennusprosessi

Kestävyysraportointi on dokumentoitava, jotta se voidaan varmentaa ja toiminnasta saadaan mahdollisimman läpinäkyvää sekä jäljitettävää. Raportti on vain informaatiota, mutta tärkeää on osataanko tätä informaatiota hyödyntää omassa toiminnassa. Tiedon elinkaarella on olemassa oma arvoketju, jolloin data on raaka-aine tiedolle. Informaatio on taas sellaista dataa, joka on osattu yhdistää merkityksiksi oman toiminnan kannalta sekä syy-seuraus-suhteiksi eri tietojen ja toiminnan välillä. Informaatio taas muuttuu tiedoksi vasta, kun se saavuttaa henkilön, joka sitä tulkitsee omassa toiminnassaan tietojensa ja taitojensa perusteella. Ihminen suodattaa tiedon omien aivojensa läpi ja siihen, kuinka hän osaa tätä käyttää hyödykseen vaikuttaa monet asiat, kuten henkilön tietotaito, älykyys, viisaus, arvot, motivaatio ja aikaisemmat kokemukset. Osaaminen on taas tiedon siirtämistä käytäntöön ja sen hyödyntämistä yrityksen toiminnassa. Syvälinen osaaminen vaatii paljon taitoa, tietoa, kokemusta, motivaatiota ja sitoutumista. Kun yritys osaa viisaasti käyttää tietoa toiminnassaan, on kyse silloin asioiden laajoista yhteyksistä, merkityksistä ja näkemyksistä, jolloin ymmärretään, miten tieto on hankittu ja kuinka luotettavaa se oikeasti on. (Sydänmaanlakka 2009, 41-44, 50) Se, kuinka yritys osaa muodostaa datasta osaamista tulee erottamaan tehokkaat yritykset niistä, jotka eivät osaa ottaa hyötyjä irti raportin tuomista mahdollisuuksista. Tiedon jalostuminen yrityksen käyttöön on pitkä, haastava ja monivaiheinen prosessi. Kuviossa 18. on esitetty, kuinka data jalostuu viisaudeksi tiedon arvoketjussa.



Kuvio 18. Tiedon arvoketju sen jalostumisesta datasta viisaudeksi (Sydänmaanlakka 2010).

CSRD-kestävyysraportoinnissa käsitellään valtava määrä tietoa, puhutaan tällä hetkellä yli tuhannesta datapisteestä. Tämä asettaa yrityksille suuren haasteen, sillä tiedot on pystyttävä keräämään luotettavasti ja dokumentoitava siten, että ne voidaan myöhemmin varmentaa oikeiksi ja luotettaviksi. Yrityksen on pystyttävä osoittamaan, mistä tieto on peräisin ja kuinka se on koostettu. Kestävyysraportointi ei ole yhdenkään yrityksen ydintoimintaa, paitsi sitä tarjoavien konsulttiyritysten. Siksi yritysten ei ole järkevää käyttää ylimääräisiä resursseja kestävyysraportointiin vain raportoinnin vuoksi. Esimerkiksi kaikkien mahdollisten standardien mukaan raportointi ei ole tarpeen, erityisesti, jos kyse ei ole suuresta monikansallisesta toimijasta. On suositeltavaa lähteä suppeammin alkuun, keskittyä ensin olennaisiin osa-alueisiin ja kasvattaa vähitellen osaamista raportointikierrokselta seuraavaan. Laatu korvaa määrän. Yrityksen tulee tunnistaa, mitkä raportoitavat tiedot ovat sen toiminnan kannalta olennaisia, juuri siksi strateginen ajattelu ja prosessijohtaminen ovat keskeisessä roolissa kestävyysraportoinnin onnistumisessa.

6.3.9 Asiakkaiden tietopyynnöt ja projektitoiminta

Haastatteluissa tuotiin useasti ilmi, että tietopyynnöt kestävyysraportointiin liittyen muilta yrityksiltä kuormittavat yrityksiä nykypäivänä, kun kestävyysraportointi on lisääntynyt. Varsinkaan pienemmillä yrityksillä ei ole resursseja vastata näihin valtaviin tietopyyntöihin ja se vie heiltä paljon aikaa. Pienet yritykset eivät välttämättä edes ymmärrä, mitä tietoa heiltä kysytään, kun puhutaan liian vierailta käsitteillä, lyhenteillä ja termeillä. Näitä pyyntöjä voisi vähentää standardoimalla raportointia, eli tekemällä kestävyysraportointia samanlaisessa ja vertailukelpoisessa muodossa, joka voitaisiin lähettää myös asiakkaille, jotta he saavat tarvitsemansa tiedon poimittua niistä itse.

Haasteena on kuitenkin se, ettei kaikki raportoi samoja tietoja tai välttämättä raportoi kestävydestä ollenkaan. Hankalana koettiin myös räätälöidyt projektit, tuotteet ja palvelut, jotka muuttuvat asiakkaasta toiseen. Tällöin olisi tärkeää, että halutut kestävyysdokumentit ja informaatiovaatimukset määritetään jo tarjouspyyntöön sekä projektisopimukseen, jotta nämä eivät yllätä kumpaakaan osapuolta ja toimittaja sitoutuu ne toimittamaan tilaajalle. CSDDD-yritysvastuudirektiivi ohjaa kuitenkin enemmän projektisopimuksia, kuin CSRD-kestävyysraportointidirektiivi.

Jos sopimuksia ei ole, jälkikäteen dokumentteja pyytäessä voi olla hankala vedota mihinkään, että saisi tiedot juuri oikeassa muodossa ja haluttuun aikaan. Teknisiä ratkaisuja ja standardeja tulisi tähän ongelmaan kehittää lisää, esimerkiksi tietojärjestelmien, standardiraporttien ja projektisopimusten avulla, sillä tällä hetkellä tietopyynnöt ovat iso haaste, koska yritysten datapisteet ovat erilaisia, eivätkä ne ole täysin vertailukelpoisia. Ehdotettiin esimerkiksi, että projektin maksuposteja voitaisiin sitoa dokumentaatioimituksiin, että tilaaja ei maksa toimittajalle projektin kokonaistoimitusta ennen, kuin kaikki tarvittava tieto on saatu, mitkä ovat määritelty projektisopimuksessa. Tätä toimintamallia käytetään usein projekteissa muiden teknisten dokumentointipakettien toimitusehdoissa.

6.4 Henkilöstön osaamisen kehittäminen

6.4.1 Osaamisen kartoittaminen ja kehityssuunnitelma

Vastuullisuusasiantuntijoista oli alkuun CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tullessa kova pula, mutta Omnibus-lakiehdotus on nyt muuttanut työmarkkinatilannetta, koska yritykset eivät tiedä, mihin EU:n komission esittämä lakiehdotus lopulta asettuu. Rekrytointeja ei uskalleta tehdä, ennen kuin asiat varmistuvat. Osaavista kestävyysasiantuntijoista on edelleen varmasti pulaa yrityksissä, mutta CSRD-kestävyysraportointidirektiivin epävarmuudet vaikuttavat yritysten investointihalukkuuteen ja rekrytoinnit ovat osittain jäädytetty. Monet yritykset ehtivät jo vauhdilla ESG- ja CSRD-asiantuntijoita, sekä -konsultteja, mutta joutuvat nyt miettimään resurssivalintojaan uudelleen, millaisia resursseja tulevat oikeasti tulevaisuudessa kestävyysraportoinnin saralla tarvitsemaan. Yritykset ovat joutuneet investoimaan paljon datahankkeisiin, henkilöstöön ja eri prosesseihin CSRD-kestävyysraportoinnin vuoksi.

Henkilöistä, jotka ymmärtävät syvällisesti kestävyysraportointia ja osaavat tulkita CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä on edelleen silti kova pula ja koetaan, että ammattilaisille työmarkkinat tulevat olemaan tulevaisuudessa hyvät, kun Omnibus-lakiehdotus saadaan hyväksytyä. Uskotaan, että Omnibus-lakiehdotuksen nykyiset raamit tulevat tiukentumaan, eli 1 000 henkilön yrityksen raja ei tulisi toteutumaan, koska se vähentäisi jopa 80 % raportointivelvollisista yrityksistä pois. Lisäksi haastattelijat kokevat, että vuosi vuodelta sääntely tulee tiukentumaan ja kestävyysasiat nostamaan enemmän päätään. Vaikka helpotuksia tulisi nyt, ei ole pois suljettua, etteikö vaatimukset tulisi taas tiukentumaan tulevaisuudessa. Tämän vuoksi yritysten on tärkeää kartoittaa kriittinen osaamisensa, mitä osaamista on nyt ja mitä osaamista pitäisi olla tulevaisuudessa.

Monessa asiantuntijatehtävässä korostuu teoreettinen ja tieteellinen puoli. Ympäristön muuttumisen nopeus vaatii kehittämään toimintamalleja ja työtehtäviä, asioiden laajuus ja monimutkaisuus vaatii laajoja syy-seuraussuhteiden ja kokonaisuuksien hahmottamista sekä nopeaa oppimis- ja hahmottamiskykyä. Yrityksen kilpailukyky ja sen saavuttama kilpailuetu perustuu siihen, kuinka se osaa

hyödyntää tietoa ja kehittää sekä hallita nopeasti uudenlaista osaamista. (Ojala 2008, 23.) Johto ei välttämättä aina ymmärrä ylemmällä tasolla, millaisia haasteita työntekijät kokevat päivittäisessä työssään, jolloin he eivät välttämättä osoita oikeanlaista tukea operatiiviselle tasolle. (Erämetsä 2003, 34-35.) Asioiden läpivieminen eli muutosprosessin toteuttaminen väkisin ja pakotetusti ei ole kannattavaa. Tärkeämpää on saada henkilöstö motivoitua. Pitää muistaa, että ihmiset tekevät muutokset todeksi, joten heidän työpanos on välttämätön. (Erämetsä 2003, 36-37.)

Osaaminen voidaan jakaa kolmeen eri osa-alueeseen: Organisaatiokohtaiseen osaamiseen, joka liittyy suoraan toimialaan tai organisaation rakenteeseen, esimerkiksi tuntemus kestävyysraportoinnista teollisuudessa, liiketoimintaan liittyvään osaamiseen, joka tarkoittaa juuri kyseisen organisaation toimintaan liittyvää osaamista sekä henkilökohtaiseen osaamiseen, joka on henkilön omaa oppimista ja kehitystä (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 177-178). Näiden summa voi vaihdella riippuen onko kyseessä yrityksen oma työntekijä vai esimerkiksi konsultti. Esimerkiksi konsulteilla voi olla valtavasti osaamista, vaikka itse yritys ei ole tuttu liiketoiminnallisesti. Yrityksen kannattaa yrittää pitää kiinni niistä omista työntekijöistään, jotka omaa näistä jokaisen osa-alueen, sillä ne henkilöt muodostuvat yrityksille usein kriittisiksi avaintekijöiksi.

6.4.2 Koulutus ja jatkuva oppiminen

Työntekijöitä tulee kannustaa jatkuvaan oppimiseen ja koulutukseen. Oppimiskulttuuri muodostuu ja mahdollistetaan yrityksen arvoista ja yrityskulttuurista. Oppiminen on jatkuvaa uusiutumista, sopeutumista ja mukautumista jatkuvasti dynaamisesti muuttuvaan toimintaympäristöön, jonka muutoksia tulee analysoida ja ennakoita. (Ojala 2008, 72.) Tutkimukseen osallistuneet nostivat esille, että on haastavaa olla yrityksessä ensimmäinen ESG-asiantuntija tai muut CSRD-tehtäväkenttään liittyvä henkilö, joka yrittää avata väylää ja muuttaa toimintamalleja yrityksen sisällä. Vaatii vahvaa muutosjohtamista ja arvoviestintää, mutta silti luultavasti muutosta läpivievä henkilö tulee kohtaamaan toiminnassa muutosvastarintaa ja epäilyksiä.

Direktiivin läpiluku tai raportin laatiminen ei sovellu työtehtävänä kaikille, joten työtehtävään on valittava sopiva henkilö. Jos väkisin pakottaa henkilön siirtymään esimerkiksi toisesta tehtävästä vastuullisuustyöhön, lopputulos on luultavasti huono, ellei mielenkiinto ja arvot lähde henkilöstä itsestään. Positiivinen vaikutus työtehtävästä suoriutumiseen on, jos henkilö arvostaa itse kestäviä arvoja ja haluaa kehittää vastuullisuustoimintaa. Ensimmäinen kierros tulee ehdottomasti olemaan haastavin, jonka jälkeen voidaan aloittaa kehittymisprosessi ja alkaa parantaa toimintaa raportointikierrokselta toiseen. Raportointi ei ole vain yksittäinen harjoitus, vaan sitä on syytä parantaa ja kehittää jatkuvasti. Kestävyyssraportointia ei ole syytä tarkastella vaan raporttina, vaan tärkeämpää olisi ymmärtää toiminta ja prosessit raportin taustalla.

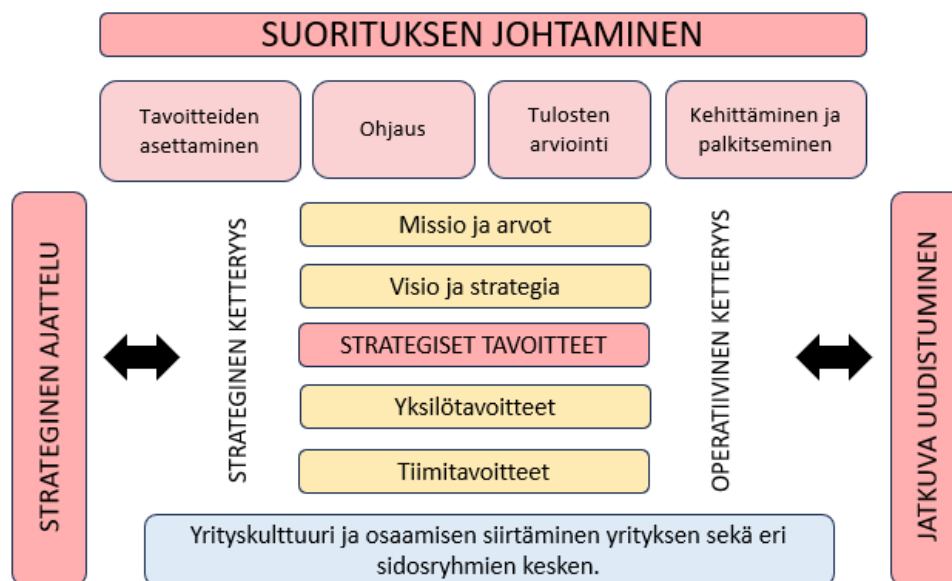
Henkilön osaaminen muodostuu hänen tiedoista, taidoista, kokemuksesta, verkostoista ja kyvystä toimia toisten ammattilaisten kanssa yhteistyössä, sekä asenteesta ja halusta oppia jatkuvasti uutta ja kehittää itseään (Ojala 2008, 47). Henkilöille voidaan tarjota ensin peruskoulutusta asian tiimoilta, jotta ensimmäinen raportointikierron saadaan kunnialla maaliin. Millään ei voida heti ottaa haltuun kaikkea tietoa, vaan osaamista on lähdettävä syventämään prosessin edetessä. Työn helpottamiseksi on luotu erilaisia ohjeistuksia ja työkaluja, joita työn tukena voi hyödyntää, joiden avulla on pyritty edistämään ja helpottamaan kestävyysraportin koostamista. Myös erilaisia verkostoja, tulkintaoppaita, webinaareja ja sparrailuhetkiä kannattaa hyödyntää omassa työssään.

Henkilöiden perehdyttäminen ja toiminnan implementoiminen yrityksen muihin prosesseihin koettiin hankalaksi, koska prosessia ei täysin osaa vielä kukaan henkilö syvällisesti, jolloin tarkalleen ei välttämättä osata hahmottaa, mitkä ovat rajapinnat toisten henkilöiden työtehtäviin tai yrityksen muihin prosesseihin. Yrityksen osastojen, tiimien ja henkilöiden osallistaminen ja sitouttaminen koettiin sen vuoksi hankalaksi, vaikka se onkin äärimmäisen tärkeää. Muutos- ja arvojohtaminen nousi tärkeään asemaan jokaisella yrityksen tasolla, sillä ilman jokaisen osa-alueen sitoutumista kestävydestä ja vastuullisuudesta ei saada yhteistä päämäärää. Muutos- ja arvojohtamisessa korostettiin erityisesti henkilön taitoa johtaa, puhua asioista käytännön tasolla eikä sellaisilla käsitteillä ja termeillä, mitä ei ymmärretä sekä karismaattista esiintymistä, jonka avulla muissa saadaan

herätettyä tunteita ja ajatuksia. Yrityksen yrityskulttuuri ja strategia vaikuttaa suuresti henkilöstön osaamiseen, motivaatioon ja heidän haluun kouluttautua. Yksi ihminen ei voi olla joka alan asiantuntija, jonka vuoksi erilaista osaamista ja verkostoitumista tarvitaan.

6.4.3 Tiimiosaaminen ja integrointi eri osastojen toimintaan

CSRD-kestävyysraportti menee useamman henkilön työpöydän läpi. Osaaminen pitää integroida yrityksen toimintaan, suunnitella ja resursoida järkevästi. Kestävyysraportoinnin ei tulisi olla erillinen ja irrallinen osa, sillä silloin vain muutamat ihmiset ymmärtävät sen tarkoituksen ja kestävyysraportin koostaminen jää heidän työpöydälleen ilman riittävää tukea muilta asiantuntijoilta, joiden tietoa, taitoa ja näkemyksiä tiedon koostamiseen tarvittaisiin. Yksi henkilö voi tehdä kestävyysraportointia, mutta muiden henkilöiden on myös osallistuttava tiedon tuottamiseen, koostamiseen, dokumentointiin ja toiminnan kehittämiseen myös omalla työpanoksellaan. Nykyisillä työntekijöillä saattaa kuitenkin olla jo niin paljon työtehtäviä, että on palkattava uusia resursseja tai järjesteltävä töitä uudelleen, koska muuten työaika uusien työtehtävien hoitamiseen ei riitä. Henkilöt voisivat olla kiinnostuneita kestävyteen- ja vastuullisuuteen liittyvistä työtehtävistä, mutta jos he ovat jo valmiiksi ylikuormittuneita, saattaa lisätehtävät sen vuoksi aiheuttaa muutosvastarintaa ja negatiivista suhtautumista. Kuviossa 19. on esitetty suorituksen johtaminen osana strategista johtamista ja ohjaamista, jolloin henkilöstön osaamista voidaan ohjata sekä strategisella, että operatiivisella tasolla.



Kuvio 19. Strateginen uudistava suorituksen johtaminen (Sydänmaanlakka 2010).

Se, miksi toimintaa halutaan muuttaa tai jotain asiaa kehittää tulee esittää vakuuttavasti muille. Täysin uuden aiheen läpilyönti ja positiivinen vaikutus muuhun henkilöstöön on yhdistelmänä hankala. Asioista viestiminen on tärkeää ja siihen tulee varata aikaa, jotta asiaa voidaan perustella ja vasta-argumentteja käydä systemaattisesti rauhassa läpi, jotta voidaan pienentää ihmisten muutosvastarintaa. Isoa työtä vaativaa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tuomaa raportointivelvoitetta, sen tuomia prosesseja ja toiminnan implementoimista osaksi yrityksen strategista ja operatiivista toimintaa on haastavaa tehdä aluksi todella hyvin ja tehokkaasti, kun resurssit, niin osaaminen, kuin aikakin on aluksi hyvin vajaista, koska ei tarkalleen edes tiedetä mitä ollaan tekemässä ilman ulkopuolista apua.

Henkilöstölle annettava koulutus liittyen raportointiin pidettiin melko puuduttavana ja ymmärrettiin, että henkilöiden kiinnostus on hyvin hankala saavuttaa pelkällä teorialla. Pohdittiin, että voitaisiinko tähän ottaa avuksi lähestymistapa, jossa asiaa käytäisiin läpi esimerkiksi käytännön tasolla, miten tämä asia liittyy henkilön omiin työtehtäviin, miksi siitä pitäisi raportoida, miksi kestävyys on tärkeää ja lopuksi vasta määritetään, miten tästä raportoidaan. Henkilön huomio ja

mielenkiinto on herätettävä ja ihmisiä on myös lähestyttävä hieman eri näkökulmista, jotta paras mahdollinen tulos oppimisessa saavutetaan, koska kaikki ihmiset eivät toimi ja motivoitu samalla tapaa.

Kestävyysraportoinnin toteuttaminen vaatii uutta osaamista ja uudenlaista organisoitumista, joka pitää suunnitella huolellisesti. Resurssien riittävyys ja asiantuntevuus on iso haaste sekä sen määrittäminen, paljonko tähän voidaan käyttää resursseja, jotta saavutetaan tarpeeksi hyvä lopputulos. Asiantuntijoita on ollut hankala löytää, jonka vuoksi on paljon hyödynnetty konsultteja omassa toiminnassa. Myös konsulttien pitää jatkuvasti kouluttautua, koska muutoksia ja uutta informaatiota kestävyysraportointidirektiiviin tulee jatkuvasti. Henkilöstötasolla painotettiin tulevaisuudessa sitä, että on opittava syvällisemmin CSRD-kestävyysraportointidirektiivin yksityiskohtia sekä sen sisältämiä ESRS-standardeja. Henkilöiden on osattava etsiä tietoja ja analysoida sen sisältämää informaatiota liittyen yrityksen toimintaan. Kyky tulkita direktiiviä ja standardeja on ehdoton. Kokonaisuuksia on osattava hahmottaa, syventää osaamista jatkuvasti, kehittää toimintaa ja omaa osaamista jatkuvasti paremmaksi, sekä erityisesti olla kiinnostunut kestävyys- ja vastuullisuusasioista.

Vuorovaikutus toisten osapuolten, henkilöiden ja asioiden välillä on tärkeää. Vuorovaikutussuhteet ympäristön, yrityksen ja yksilön välillä mahdollistavat laajan tiedon hyödyntämisen. (Kamensky 2010, 300-301.) Tiedon ja osaamisen yhdistäminen on tärkeää. Osaamisella tarkoitetaan, että henkilöllä on kykyä suoriutua tehtävistään, kehittyä ja parantaa työskentelymallejaan sekä ratkaista ongelmia. Yksilö ei kuitenkaan voi selviytyä tästä yksin, sillä työhön liittyy myös tiimin, osaston ja koko yrityksen aikaansaannos. (Ojala 2008, 47.) Osapuolet ymmärtävät toistensa toimintaa ja osastokohtaisia tavoitteita, sekä kunnioittavat toisten toimintamalleja. Koko henkilöstön tulee haluta, että organisaatio onnistuu, joka edellyttää, että strategiset tavoitteet ymmärretään. Yhteisen kulttuurin avulla tavoitellaan strategisen ajattelun sekä toiminnan jalkauttamista henkilöstön arkeen, mukaan lukien johtajat ja esimiehet. Onnistumisen johtamisella varmistetaan, että kaikki ovat sitoutuneet yhteiseen tavoitteeseen ja strategisiin hankkeisiin, vision toteuttamiseen ja jatkuvaan kehittymiseen. (Sydänmaanlakka 2014, 82-83.)

Henkilöstön suorituksen johtamisessa tärkeää on ihmisvirtojen hallinta, eli kuinka varmistetaan, että oikeat henkilöt ovat oikeassa paikassa oikeaan aikaan sekä informaatiovirtojen hallinta, eli kuinka henkilöt tietävät mitä heiltä odotetaan, mitkä ovat rajapinnat ja kuinka heidän työtehtävät liittyvät isompaan kokonaisuuteen. Rajapintojen eli eri tiimien ja toimintojen välisten yhteyksien on oltava selkeitä, jotta toiminta pysyy johdonmukaisena. Työprosessit ovat suunniteltava selkeästi, että kuka tekee, mitä tekee, missä vaiheessa ja miten. Tämä parantaa laadukkuutta, tehokkuutta ja työn sujuvuutta niin yhden työtehtävän, kuin kokonaisuuden kannalta. (Viitala 2007, 250-251.)

Prosessi- ja projektiosaaminen on CSRD-kestävyysraportointiprojektin käyttöönoton, läpiviemisen ja jatkuvan kehittämisen kannalta olennaista. Myös EU-taksonomiaraportointia tulee kehittää ja EU-taksonomian liikevaihtoa seurata, eli myös talousosaajia tarvitaan osana kestävyysraportointia. Projektikohtainen kädenjälkityökalu projektirytyksissä tulee nostamaan päätään, jotta voitaisiin mitata konkreettisesti kestävyysjälkiä, kestävyystavoitteita ja sitoutua niihin toiminnassa. Tämä vaatii yrityksiltä ja henkilöiltä kykyä tehdä yhteistyötä eri yritysten kanssa, sekä tehdä myös yhteistyötä yrityksen sisällä eri osastojen, tiimien ja yksilöiden kanssa.

Henkilöstön muutoskapasiteetin taso lopulta määrittää yrityksen uudistumiskyvyn (Santalainen 2005, 227). Henkilöstön suoriutumiseen työstä vaikuttaa myös käytössä olevat järjestelmät ja työkalut, joita he voivat työssään hyödyntää (Hyppänen 2013, 109). Jotta henkilö voi sitoutua kestävyteen- ja vastuullisuusasioihin, tulee hänellä olla riittävät tietotaidot aiheesta (Pohjola 2003, 43). Yrityksen on tehtävä henkilöstön- ja tiimien osaamiskartoitus, sekä suunnitella kehittämis- ja koulutustoimenpiteitä, jotta toimintaa voidaan kehittää myös pidemmällä aikavälillä, jolloin voidaan saada käyttöön syvälinen osaaminen (Hyppänen 2013, 132). Suurin osa oppimisesta tapahtuu kuitenkin tekemällä, vaikka oppimista tukisi myös koulutuksilla, verkostoitumisella ja opiskelulla. (Ojala 2008, 69.)

6.4.4 Prosessijohtaminen ja -kehitys

CSRD-kestävyysraportointia tehdessä haasteellisten resurssien lisäksi yllätyksenä on tullut sellaiset asiat prosesseissa, joita ei ole tajuttu ottaa huomioon. Kun tehdään uusia asioita, voi tulla sellaisia yllätyksiä, joihin ei ole varauduttu. Suunnitelmallisuus sekä osaamisen tuki on tämän vuoksi tärkeää. Konsultit, joille asia on tuttu, osaa neuvoa jo matkanvarrella, jos prosessissa lähdetään väärään suuntaan ja he voivat puuttua ongelmakohtiin heti. Uutta tietoa on niin paljon, ettei sitä voi heti hallita täysin. Täydellistä suoritusta tuskin tekee kukaan ensimmäisellä kierroksella, eli virheitä luultavasti tapahtuu ja se kuuluu asiaan, mutta niistä on myös otettava opiksi. Jotta voidaan oppia, tulee myös tietää, missä virheitä tehdään. Asioista on hyvä keskustella tiimin kanssa, sillä useat silmäparit havaitsevat virheitä ja asiayhteyksiä paremmin, kuin yksilö itse. Avainhenkilöiden ja tiimien välinen integrointi tärkeää, jonka vuoksi on kommunikoitava ja jaettava oppeja sekä kokemuksia tehdyistä virheistä myös muille.

Raportointi on iso kokonaisuus ja sen hallinta on haastavaa. Kuinka kestävyysraporttiin saadaan tuotua esiin myös strateginen linkki, eli kirjoitetaan auki strategiset valinnat ja rajapinnat. Tämä vaatii henkilöstöltä kokonaisuuksien hahmottamista ja strategista osaamista. Tähän vaikuttaa myös se, kuinka hyvin yritys on pystynyt jalkauttamaan strategiansa. Raportti sisältää paljon infoa, ja toisinaan liikaakin. Kestävyysraportti pitäisi saada mahdollisimman luettavaan muotoon, jossa onnistutaan tuomaan tärkeimmät ja olennaisimmat asiat esiin. Loputon prosessikuvaus ei ole se mitä etsitään ja tavoitellaan, vaan keskitytään ennemmin saamaan olennaiset ja tärkeät asiat raporttiin, ettei kestävyysraportin sisällön laatu menisi liian kauas yrityksen operatiivisesta toiminnasta ja käytännön tekemisestä. On tärkeää pyrkiä saamaan raporttiin suurimmat yrityksen vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet kaksoisolennaisuusanalyysiprosessia hyödyntämällä.

Raportointi tarvitsee monitieteellisen osaajaverkoston ympärilleen, yksi henkilö ei millään voi olla joka alan asiantuntija ja pitää yksin kokonaisuutta hallussa tehokkaasti ja luotettavasti pidemmällä aikavälillä. Hyvän hallintotavan, eettisyyden ja sosiaalisten vaikutusten pelikenttä on erittäin laaja, ja CSRD-kestävyysraportointi

edellyttää monialaista osaamista. Tähän sisältyy muun muassa talous-, henkilö-, ympäristö-, viestintä-, projektinhallinta-, turvallisuus-, riskienhallinta-, laki-, IT-, hankinta- ja liiketoimintastrategista osaamista. Raportointi ja siihen tarvittavien tietojen tuottaminen edellyttävät myös teknisen alan asiantuntijoita, sekä kiertotalous-, hiilijalanjälki ja päästölaskentaosaamista. Tarvitaan innovatiivisuutta ja rohkeutta, sekä johdon ja hallituksen osallistumista toiminnan tukemiseen. Jotta saadaan aikaiseksi laadukas kestävyysraportti, tarvitaan monen eri henkilön panosta ja osaamista.

Henkilöstö luultavasti tulee epäonnistumaan muutoksessa, jos he eivät ymmärrä muutoksen perusteita, toimintamallit eivät ole optimaaliset, muutosta ei jalkauteta oikein ja saavuteta sitoutumista, pyritään viemään muutos läpi ilman yhteistä tahtotilaa, toimintamallit ja -tavat eivät sovellu yrityksen ydintoimintaan, yritetään saada muutos läpi liian isoissa palasissa, johto ei sitoudut muutokseen tai viesti muutosta luotettavasti. Johto näyttää toiminnallaan esimerkkiä ja tukee henkilöstöä muutoksessa, jos he unohtavat kommunikoinnin sekä avoimen viestinnän ei muutos voi onnistua henkilöstöltäkään. Muutokselle haasteet tuo myös liian tiukka aikataulu, jos sen laajuutta ja vaikutusta ei ole osattu arvioida oikein, muutos ei perustu todellisuuteen tai järjestelmät ovat ristiriidassa keskenään, tehdään liikaa asioita mitkä ei ole muutoksen kannalta kriittisiä tai kaikkia muutokseen vaikuttavia asioita ei tunnisteta. (Erämetsä 2003, 38-40) Vasta sitoutumisella voidaan varmistaa se, että henkilö haluaa ottaa laajempaa vastuuta kehittämistehtävien edistämisestä ja yhtenä tehokkaana vaihtoehtona on henkilöstön palkitseminen hyvästä suorituksesta suorituksen johtamisen yhteydessä. (Sarala 2003, 23.)

6.4.5 Tietojärjestelmä- ja raportointiosaaminen

CSRD-kestävyysraportointi edellyttää yrityksiltä vielä tarkempaa ja läpinäkyvää tietojen hallintaa, kuin aikaisempi mahdollinen kestävyysraportointi. Yrityksillä on oltava kyky kerätä, yhdistää, analysoida ja jakaa suurta tietomäärää myös ei-taloudellisista tiedoista liiketoiminnan eri osa-alueilta, joissa on otettava huomioon myös arvoketjut ja sidosryhmät sekä ESRS-standardien määräämät datapisteet. Yrityksen jakama tieto sisältää ympäristövaikutukset, sosiaalisen vastuun

toteutumisen sekä mittareita hallinnollisista käytännöistä. Suuren tietomäärän hallitseminen vaatii pääsääntöisesti järjestelmiä ja ohjelmistoja taustalle, vaikka CSRD-kestävyysraportoinnin laatimiseen ei ole vielä olemassa mitään vaatimuksia, millä ohjelmistolla tai järjestelmällä se toteutetaan. Tarkka ja luotettava dokumentointi kestävyysraportoinnin taustalla on kuitenkin ehdottoman tärkeää, koska ilman sitä varmennusprosessi ei voi onnistua.

Toiminnan taustalla on kuitenkin oltava jokin ohjelmisto tai järjestelmä, oli se sitten alkuun Word ja Excel-pohjainen, jolloin henkilöstöllä on oltava osaamista käyttää valittua ohjelmaa. Luultavasti myöhemmin moni yritys tulee kuitenkin siirtymään erilliseen ohjelmistoon tai järjestelmään, jossa on mukana kattavammin erilaisia ominaisuuksia ja mahdollisuus integroimiseen muiden toiminnanohjausjärjestelmien kanssa, mutta luultavasti yritys ei kuitenkaan investoi heti uuteen isoon järjestelmään, ennen kuin on tarkkaan analysoitu vaihtoehdot ja yrityksen tarve, sillä järjestelmäinvestointi on aina iso ja resursseja vievä kokonaisuus.

Henkilöstönäkökulmasta ohjelmistojen ja järjestelmien käyttö liittyy tiedon keräämiseen ja hallintaan, sekä rajapintojen ymmärtämiseen. Henkilöstön tulee osata hakea, yhdistää, tulkita ja jakaa informaatiota eri lähteistä sekä varmistaa sen laatu, eheys ja oikeanlainen dokumentointi. Raportointi- ja datanhallintatyökaluja tulee osata käyttää, joka vaatii koulutusta ja perehdytystä avainhenkilöille. Tiedot on saatava yrityksen toiminnasta järjestelmiin tarkkaan dokumentoituna eri prosesseista direktiivin ja standardin vaatimilla tavoilla. Myöhemmin ohjelmistovaatimukseen voi tulla esimerkiksi XBRL-muotovaatimus (Efrag 2025), joka edellyttää henkilöltä teknistä tietoa siitä, miten eri tieto tuotetaan koodimuodossa ja kuinka tämä käyttäytyy eri järjestelmissä ja ohjelmistoissa. Tietyllä koodilla tehty kestävyysraportti mahdollistaa raporttien standardoidun, koneluettavan ja vertailukelpoisen esittämisen viranomaisille, varmistajille ja muille sidosryhmille, jonka vuoksi kestävyysraportoinnin muodolta sitä tullaan tulevaisuudessa luultavasti vaatimaan.

Jotta henkilöstö osaa käyttää järjestelmiä ja ohjelmistoja oikein, tulee heidän ymmärtää mitä tietoja heidän tulee omassa työtehtävässään soveltaa CSRD-kestävyysdirektiivin mukaisen kestävyysraportin tuottamiseen ja kuinka standardeja tulee soveltaa käytännössä, eli mitä tietoja raportoidaan, millä laajuudella ja kuinka ne liittyvät kaksoisolennaisuusanalyysin tuloksiin tai heidän omaan työtehtäväänsä. On tärkeää hahmottaa, kuinka tämä kaikki tieto linkittyy yrityksen kestävyystoimintaan, liiketoiminnan tavoitteisiin ja strategiaan. Asiat ovat osattava viestiä kestävyysraporttiin selkeästi, johdonmukaisesti ja läpinäkyvästi. Tiedot on dokumentoitava, jotta varmennusprosessissa voidaan luotettavasti tarkastaa, mistä tieto kostuu.

Raportointityö vaatii analyyttistä ajattelua ja ymmärrettävää asiatekstiä eri sidosryhmille. Henkilöllä on oltava taitoa kirjoittaa selkeää ja ymmärrettävää tekstiä, jota voidaan viestiä ulospäin ylläpitäen hyvää mainetta ja imagoa. Tiedon luominen edellyttää huolellisuutta ja dokumentointitaitoja, sekä syvällistä kestävyysosaamista, jotta kestävyysraportti voi täyttää sille asetetut lakisääteiset vaatimukset. Datan hallinta ja data-analytiikan merkitys tulee kasvamaan tulevaisuudessa.

6.4.6 Arvojohtaminen ja sitouttaminen

Yksilöt ovat motivoitava muutokseen ja se on toisinaan haastavaa, sillä yksilön näkökulmasta yrityksen strategian muutokset eivät aina ole tarpeeksi perusteltu, tarpeeksi motivoivia tai konkreettisia. Joskus yrityksen strategiset tavoitteet ovat liian kauaskantoisia, jolloin tavoitteita ja perusteita ja niiden merkityksiä ei päivittäisessä operatiivisessa työssä ymmärretä ja ne ovat hankala jalkauttaa toimintaan. Yksilöt koostuvat erilaisista persoonista, joilla on omat oppimistapansa, motiivinsa ja kehityskaarensa. Henkilöstössä on herätettävä muutoshalu merkityksellisyden avulla. Strategiset tavoitteet ja painopisteet ovat jalkautettava konkreettisesti myös operatiiviselle tasolle niin, että yksilöt ymmärtävät, mitä he tekevät ja miksi se on tärkeää. Strategisen tason muutokset ovat tärkeitä oppimisen mahdollistamisessa, mutta vasta yksilöt ja heidän arvot tekevät mahdolliseksi oppivan organisaation. Mikään yritys ei selviä ilman yksilön oppimista eikä yksilön oppiminen hyödytä pelkästään yksilöä itseään, vaan koko yritys hyötyy tästä, kunhan se osataan ottaa käyttöön yrityksen toiminnassa oikealla tavalla. Koko

yrittäjien joustavuus sekä toimintavarmuus paranee, kun yksilö kehittyy ja lisää omaa osaamistaan. (Moilanen 2001, 14-17.) Työnjako ja panostaminen henkilöiden osaamisen laajenemiseen sekä kehittymiseen on tärkeää, jolloin voidaan varmistaa, ettei osaaminen ole vaan yhden henkilön varassa. Yrittäjien tulisi panostaa toiminnassaan tiimioppimiseen. (Sarala 2003, 41, 62.)

Strategista ajattelua tulee kehittää myös henkilöstössä sitouttamalla, kouluttamalla, verkostoitumalla ja jatkuvalla viestinnällä. Henkilöstöllä on oltava kyky nähdä strategisesti asioita ja ymmärtää mitä niillä halutaan saavuttaa sekä millaiset asiat niiden onnistuneeseen saavuttamiseen vaikuttaa. Kun strateginen ajattelu organisaatiossa on vahvaa myös henkilöstön kesken, asioilla on merkitys ja henkilöstö vie asioita samaan suuntaan, voidaan myös luottaa itseohjautuvuuteen ja oikeanlaiseen vastuunkantoon. Henkilöstön suoritusta tulee johtaa ja tärkeää on saada yhdessä tekemisen kulttuuri yritykseen esimerkiksi palkitsemiskulttuurilla. (Sydänmaanlakka 2014, 107.)

Toimintaympäristön muutosten lisäksi myös yksilöt, heidän toimintatavat, arvot ja suhde työhön muuttuvat jatkuvasti. Koska muutosta ei voida pysäyttää, jatkuva uudistuminen on välttämätöntä myös yksilöille. Henkilöt tarvitsevat osaamista ja ymmärrystä suurien muutoshankkeiden projektien vetämisestä, johtamisesta ja ymmärrystä millaisia haasteita yritys joutuu tulevaisuudessa toiminnassaan kohtaamaan. (Sydänmaanlakka 2014, 108.) Henkilöstöllä voi olla perus-, tukevaa, kriittistä, näkymätöntä tai kehittymässä olevaa osaamista. (Viitala 2007, 177.)

Henkilöstöön liittyvä arvo kestävyysasioissa perustuu kokemuksesta, tiedosta, taidoista, arvoista, yritykselle tärkeästä tilannekohtaisesta ymmärryksestä ja suhdeverkostosta. Tätä aineetonta pääomaa kutsutaan inhimilliseksi tai henkiseksi pääomaksi ja se koostuu henkilöiden osaamisesta, joka on koulutuksen ja kokemuksen tulosta ja se vaikuttaa henkilön tietoihin, taitoihin, asenteisiin ja arvoihin. Myös motivaatiolla ja sitoutumisella on merkitys. Inhimilliseen pääomaan sisältyy se kaikki innovatiivisuus ja luovuus, jonka varassa yritys pyrkii uudistumaan ja kehittymään. (Viitala 2007, 328-329.)

6.5 Koulutuksen muutostarpeet tulevaisuudessa

Vastuullisuusteemat ovat lisääntyneet koulutuksissa jo nyt. Korkeakoulujen laadunvalvontaa suoritetaan Euroopassa säännöllisesti. Maiden korkeakoulujärjestelmät poikkeavat kuitenkin toisistaan ja hankaloittavat laadunvalvonnan vertailukelpoisuutta. Korkeakoulut eroavat toisistaan esimerkiksi historian, koon, tehtävän, organisaation, päätöksenteon, toimintakulttuurin ja erilaisten toimintamallien osalta. Korkeakoulujen laadunhallintaan on vaikuttanut kansainvälistyminen ja globalisoituminen, sekä asetetut standardit ja tavoitteet. Korkeakoulujen laadunvarmistus ja -kehittäminen on yksi tärkeä tavoite Euroopassa. (Euroopan komissio 2025; Vanhala & Ristaniemi 2022, 260.)

Bolognan prosessiksi kutsutaan eurooppalaista korkeakoulutuksen kehittämishanketta, joka käynnistyi vuonna 1999. Sen tavoitteena on yhdistää Euroopan eri maiden korkeakoulujärjestelmiä ja kehittää niitä. Korkeakoulut tekevät myös yhteistyötä keskenään. Bolognan prosessin myötä on mahdollistunut vastuullisuusteemojen esiin nostaminen, kuten kestävyys ja vastuullinen johtaminen, vastuullisuuden ja kestävä toiminnan integroiminen koulutusohjelmiin sekä panostaminen läpinäkyvään, vertailtavaan ja vastuulliseen toimintaan. Bolognan prosessi on ollut yksi merkittävin tekijä koulutusten ulkoiselle- ja sisäiselle laadunvarmistukselle. Nykyään lähes kaikissa Euroopan 49 korkeakoulutusasteen maassa on käytössä sisäinen- ja ulkoinen laatujärjestelmä. (Euroopan komissio 2025; Vanhala ym. 2022, 260.)

Bolognan prosessin tavoitteena on opiskelijoiden sekä työvoiman liikkuvuuden edistäminen ja mahdollistaminen, jonka avulla voidaan lisätä tietoutta ja kasvatata osaamista, jonka avulla tavoitellaan Euroopan vahvistamista myös koulutuksen näkökulmasta. Opiskeluteemoissa ja tavoitteissa on nostettu esiin myös kestävä kehityksen parantaminen. Bolognan prosessissa kestävä ja vastuullista kehitystä on parannettu mahdollistamalla osaamisen siirto, kansainvälinen yhteistyö ja vastuullisuusteemojen nostaminen koulutusohjelmiin, jotka ovat ajankohtaisia ja tärkeitä haasteita yhteiskunnallisesti. Prosessilla on ollut iso merkitys opetus- ja oppimiskäytännöissä, innovaatioiden kehittämisessä ja teknologisessa

edistymisessä. Toimintaa pyritään jatkuvasti kehittämään ja parantamaan. (Euroopan komissio 2025; Huusko & Pyykkö 2021.)

Haastateltavat kokivat, että melkein jokaisessa tutkinto-ohjelmassa teollisuuden, ympäristön ja liiketalouden alalta sisälsi jo kestävyys- ja vastuullisuusteemaisia opintojaksoja ja tämä nähtiin erittäin tärkeänä sekä hyvänä asiana. Haastatelluissa ehdotettiin myös, että ehkä koulutusohjelmiin voitaisiin lisätä uusia suuntautumislinoja, joissa kestävyysteemat nousisivat vielä enemmän esiin. Itse CSRD-kestävyysraportointiosaamista ei pidetty todella tärkeänä, vaan enemmänkin syvällistä kestävyysosaamista, että ymmärrettäisiin, mitä nämä tiedot ovat ja kuinka ne koostetaan, joita CSRD-kestävyysraportoinnissa tarvitaan. Toisaalta CSRD-kestävyysraportoinnin koostamisesta olisi kuitenkin hyvä olla hie-man kokemusta sekä erilaisista yleisimmistä järjestelmistä ja käytännöistä. Tämän vuoksi esimerkiksi yhden kestävyysraportointiharjoituksen sisällyttäminen opintoihin ei olisi huono asia, jolloin voitaisiin käydä läpi myös kaksoisolennaisuusanalyysiä ja varmennusprosessia. Tärkeäksi nostettiin myös taito hakea tietoa esimerkiksi päivittyneistä laeista ja säädöksistä, sekä niiden tulkitsemista.

Koulutuksessa voidaan painottaa eri osa-alueiden osaamista, kuten viestintä-, juridiikka-, talous- ja insinööriopintojen osaamista. Jokaisella on oma tärkeä roolinsa kestävyysraportoinnissa ja siihen liittyvässä osaamisen osa-alueissa. Jokaisen pitäisi vähintään ymmärtää oman toimialan vaatimukset, mutta suurien kokonaisuuksien hahmottaminen on ehdottomasti positiivinen asia, jos tavoitteena on saada syvälinen kestävyysosaaminen. Koulutuksessa olisi hyvä tuoda myös esiin kestävyyttä osana strategiatyötä. Koulutusteemoissa korostettiin, että nykyisillä sukupolvilla on varmasti paremmat osaamisen lähtökohdat kuin vanhemmilla sukupolvilla, sillä kestävyysteemat ovat pyörineet tutkinnoissa mukana jo jonkun aikaa ainakin joissain määrin. Koulutuksissa on nostettava esiin kestävä kehityksen teemoja jatkossakin, EU-taksonomiaan liittyvää laskentaa pitäisi lisätä ja muutenkin lisätä tietoisuutta Euroopan unionin toimintaperiaatteista ja -tavoitteista, säädöksistä ja määräyksistä. Erityisesti korostettiin kestävyys- ja vastuullisuusosaamista teknisissä koulutusohjelmissä sekä taloushallinnon-, rahoituk-

sen ja laskentatoimen tutkinto-ohjelmissa. Teknisen ymmärryksen, sekä talousosaamisen yhdistäminen vastuullisuus- ja kestävyysteemoissa nostettiin henkilön kilpailueduksi työmarkkinoilla.

Yhtenä näkökulmana tuotiin myös esiin, että tutkinnoissa pitäisi olla enemmän ESG-teemoista kokonaisuutena ja niiden kattamista osa-alueista syvällisemmällä tasolla, eettisestä päätöksenteosta, taloushallinnon osaamista sekä syvälistä teknistä osaamista. Päästölaskennan, kiertotalousajattelun ja hiilijalanjälkilaskennan tärkeyttä korostettiin. Erityisen mielenkiintoinen näkemys oli, että kun keskustellaan siitä, kuinka koulutusta tulisi kehittää ja millaista osaamista lisätä, miksi vastapuolisesti ei mietitä, mitä tutkinnon osia tai opintokokonaisuuksia tulisi kestävyuden kannalta poistaa? Esimerkkinä annettiin, että yhdenkään tulevan insinöörin ei tulisi osata valmistaa hiilivoimalaa tai muuta kestävyuden kannalta epäedullista teknologiaa. Koulutus pitäisi keskittää uusiutuvaan energiaan ja biomateriaaleihin.

Haastateltavista yksi toimi opettajana ammattikorkeakoulussa ja hän vahvisti, että kestävyys- ja vastuullisuusasioihin on herätty kehittämällä koulutusohjelmia ja parantamalla yhteistyötä eri sidosryhmien kesken. Koulutusohjelmissa pyritään lisäämään tietoutta, miten eri kestävyysteemat liittyvät toisiinsa eri aloilla. Teknisen asiantuntemuksen lisäksi pyritään lisäämään kestävyystietoutta liiketoiminnassa niin strategisella, kuin operatiivisellakin tasolla. Esimerkiksi millaisia työkaluja voidaan hyödyntää, miten kestävyys voidaan viedä perusprosesseihin, kuinka prosessit voidaan integroida keskenään, kuinka tarvittava data prosesseista kerätään ja miten sitä voidaan hyödyntää. Haasteiden ratkaisemiseksi tarvitaan tulevaisuudessa vahvaa monialaisuutta eri koulutusohjelmien välillä. Datat hallinta ja data-analytiikka tulee kasvattamaan jalansijaa koulutuksissa. Yritykset ja oppilaitokset ovat myös enemmän alkaneet tekemään yhteistyötä keskenään.

6.6 Jatkotutkimuskohteet

Tälle tutkimustyölle syntyi useita potentiaalisia jatkotutkimuskohteita, joista merkittävin on tulevaisuudessa Omnibus-lakiehdotuksen tuomat vaikutukset CSRD-kestävyysraportointidirektiiviin ja sen lakiehdotuksen päätösten vaikutus yritysten toimintaan jatkossa. Tätä opinnäytetyötä julkaistaessa Omnibus-lakiehdotus on vasta esitetty, mutta sen suhteen ei olla kokonaisuudessaan tehty vielä päätöstä, eli lakiehdotuspaketti voi muuttua prosessin edetessä. Euroopan komissio hyväksyi ”Stop the Clock” -direktiivin, joka lykkää 2. ja 3. aallon raportointivelvoitetta kahdella vuodella. Opinnäytetyössä on otettu huomioon ne faktat, jotka Omnibus-lakiehdotuksesta tällä hetkellä tiedetään, mutta virallista päätöstä lakiehdotukseen ja sen lopulliseen muotoon ei ole vielä annettu. Potentiaalinen jatkotutkimus olisi tutkia Omnibus-lakiehdotusprosessin päätyttyä, minkälaisia muutoksia se tuo yritysten kestävyysraportointiin, osaamistarpeisiin ja strategisiin prosesseihin verrattuna nykyhetkeen.

Muita potentiaalisia jatkotutkimuskohteita on, että kuinka teknologiaa ja tekoälyä voitaisiin hyödyntää tulevaisuudessa apuna kestävyysraportointiprosessissa. Kestävyysraportointi pitää sisällään yli tuhat datapistettä, joiden manuaalinen täyttäminen ja kerääminen vie paljon resursseja. Tämä voi pienentyä Omnibus-lakiehdotuksen jälkeen, jos ESRS-standardeja muutetaan kevyemmäksi. Jatkossa voitaisiin kuitenkin tutkia, voitaisiinko tekoälyä ja automaatiota hyödyntämällä tehostaa kestävyysraportointiprosessia? Minkälaisia nämä teknologiset ratkaisut voisivat olla, joita voitaisiin kehittää raportoinnin tueksi? Millaisia ohjelmistoja ja järjestelmiä yritys voisi hyödyntää CSRD-kestävyysraportoinnissa ja kuinka ne tulisi integroida yrityksen muihin järjestelmiin? Kuinka voidaan dokumentoida kestävyysraportin sisältämä data luotettavasti niin, että varmennusprosessissa kaikki dokumentaatio olisi tallessa ja oikein dokumentoituna.

Myös EU:n sääntelyn ja kilpailuedun välistä suhdetta voitaisiin tutkia syvällisemmin. Vaikuttaako CSRD-kestävyysraportointidirektiivi ja sen tuomat muutokset yrityksen kilpailuetuun ja näin myös kilpailukykyyn pitkällä aikavälillä? Miten suomalaiset yritykset pärjäävät ESG-raportoinnissa verrattuna muihin EU-maihin ja minkälaista kilpailuetua kestävyysraportointia suorittavat yritykset tästä saavat?

7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Haastatteluista voitiin havaita, että henkilöt, jotka työskentelevät kestävyysasioiden parissa, kokevat tämän sydämen asiaksi ja tärkeäksi heille, yritykselle ja yhteiskunnalle. Kuitenkin esiin nousi, että muita henkilöitä, joilla kestävyys ei ole osa arvoja, on hyvin haastava sitouttaa ja herätellä asian tärkeyden suhteen. Yritysten haastava taloustilanne, jatkuvat muutosneuvottelut ja epävarma työmarkkinatilanne ei ole auttanut CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaisen raportointivelvollisuuden täyttämistä vaan yritykset ovat kokeneet resurssien riittävyyden haasteelliseksi. Osaajien löytäminen on ollut haastavaa, oman henkilöstön perehdyttäminen on vienyt aikaa, kun taas konsulttien hyödyntäminen voi olla kallista.

Vaikka usein ajatellaan, että Suomessa on ihmisoikeusasiat hyvässä kunnossa ja sitä ei koeta kestävyysraportoinnissa kriittiseksi tekijäksi, esiin nousi kuitenkin huoli siitä, että edelleen ihmisoikeuksissa on myös parantamisen varaa Suomessa. Esimerkiksi telakoilla työskentelee paljon ulkomaalaistaustaisia henkilöitä, joilla ei ole laillisia työsopimuksia. Yritykset eivät osaa analysoida omia sidosryhmiään niin monipuolisesti ja tarkasti, kun olisi suotavaa ja tarpeellista. Epäkohtia löytyy edelleen monesta paikasta ja toivottiin, että osaamista ihmisoikeuksien takaamiseksi yrityksissä kasvatettaisiin.

On surullista, että osalle yrityksistä kestävyysraportoinnista jää käteen vain CSRD-kestävyysraportti, eikä itse raporttia osata hyödyntää toiminnassa mitenkään. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi tarjoaa raamin, jonka tietoja voitaisiin omassa toiminnassa hyödyntää strategisesti. Lisäksi jos CSRD-kestävyysraportin avulla yritys voi saada halvempaa lainaa, lisää asiakkaita tai paremman maineen, niin loppupeleissä yritys voi saada hyvän tuntipalkan kestävyysraportilleen, vaikka se alkuinvestointina tuntuu kohtuuttoman suurelta. Näitä asioita on vain osattava omassa toiminnassa hyödyntää oikein. Kestävyysraportin avulla on mahdollista saavuttaa pitkällä aikavälillä säästöjä ja tehokkuutta sekä kasvattaa kilpailuetuaan, jos sitä osataan hyödyntää strategisena työkaluna yrityksen toiminnassa.

CSRD-kestävyyssraportointia pidettiin enemmän suorituksena, että se on käytännössä rasti ruutuun, onko raportointivelvoite täytetty vai ei, mutta raportti itsessään on vain määrämuotoista teknistä tekstiä, jolloin pelkkä kestävyyssraportti on kuitenkin kuin peruutuspeiliin katsomista. Kestävyyssraportti on silloin sivutuote ja pääfokus pitäisi olla itse tekemisessä ja taustalla olevassa toiminnassa, sillä vastuullisuuskenttä ei perustu vain raportointiin.

Kestävyyssraporttia voidaan verrata tilinpäätösraporttiin, jotta taloudellisia lukuja voidaan kehittää, on toimintamalleja ja -prosesseja muutettava sekä luultavasti myös yrityksen strategiaa ja johtamiskäytäntöjä on muutettava. Yritysten pitäisi enemmän miettiä, mikä on toiminnan kannalta olennaista ja kriittistä, sekä ymmärtää miksi kestävyyssraportointia tehdään. Pienien yritysten on laitettava resurssit niihin asioihin, joilla on merkitystä ja jotka ovat toiminnan jatkumisen kannalta kriittisiä. Kestävyyssraportin tuoma potentiaalinen informaatio voi esimerkiksi liittyä yrityksen ydintoimintaan tulevaisuudessa, riippuen siitä, kuinka dataa aletaan toiminnassa hyödyntämään. Jos data on osa rahoittajien ja sijoittajien päätöksentekoa sekä mahdollistaa yrityksen tehokkaan operoinnin jatkossakin, on raportoinnilla välitön linkki yrityksen ydintoimintaan ja näin sillä on suuri merkitys yrityksen toimintaan tulevaisuudessa.

Vastuullisuudella on kova hinta, varsinkin Suomessa. Kun verrataan tuotantoa esimerkiksi Suomen ja Intian välillä, on selvää, että Suomessa kustannukset ovat isommat. Maailma ei ole valmis, tuntuu, että vastuullisuus on luksusta, johon kaikilla ei ole varaa. Esimerkiksi kun vertaa suomalaista tomaattia kaupassa espanjalaiseen tomaattiin, harva miettii, mistä hinta oikeasti muodostuu. Kukaan ei se-laa kestävyyssraporttia kaupassa, vaan valinta tehdään usein hinnan perusteella. Silti suomalaisen ja espanjalaisen tomaatin ero voi olla valtava, niin ympäristöjalanjäljessä, työoloissa kuin vesivarojen käytössä. Vastuullisuus ei näy arkielämässä, ellei sitä tehdä näkyväksi. Siksi brändäyksellä on suuri merkitys, se luo tunnesiteen ja muistuttaa, miksi kestävä valinta voi maksaa hieman enemmän, mutta se myös merkitsee paljon enemmän.

Eräs haastateltava nosti esiin hyvän, mutta aran aiheen. Miksi eurooppalaiset saavat tilata Temusta ilman seurauksia, mutta yrityksiltä vaaditaan lainmukaista CSRD-kestävyysraportointia? EU:n olisi syytä tehdä myös muita kestävyteen liittyviä päätöksiä nopeasti ja pohtia asiaa myös yksittäisen kuluttajan kannalta. Lisäksi esimerkiksi tekoälyn hyödyntäminen toiminnassa koettiin haasteelliseksi, kun ei tarkalleen ymmärretä vielä sen käyttämää energiankulutusta, sen viemiä resursseja tai pidemmän aikavälin vaikutuksia, jolloin siitä ei ole vielä tarpeeksi tutkimuksellista tietoa, että voitaisiin arvioida miten se oikeasti vaikuttaa kestävyteen ja vastuullisuuteen yritysten toiminnassa. Lisäksi teknologia taustalla muuttuu ja kehittyy jatkuvasti, joten tekoälyn kestävyystekijöitä on hankala arvioida. Tekoäly nähtiin kuitenkin tällä hetkellä sekä negatiivisena, että positiivisena asiana kestävyydelle ja vastuullisuudelle. Toisaalta ymmärrettiin, että tekoälyn avulla monia asioita voidaan jatkossa tehdä myös paremmin ja kestävämmiin.

Haastatteluista nousi esiin mielenkiintoinen näkemys, että on huono asia, jos yritys ei pysty enää keskittymään ydintoimintaansa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vuoksi, mutta toisaalta koettiin hyvänä, että yritys menee konkurssiin, jos yritys toimii vastuuttomasti. Tästä kuitenkin päästiin ongelmaan, että sitten yritys saattaa kuitenkin siirtyä esimerkiksi Euroopan unionin ulkopuolelle, jossa tehdään asioita vielä vastuuttomammin, mikä ei myöskään ole kestävyden kannalta hyvä asia. Tässä on iso ristiriitakysymys, kuinka kestävyys- ja vastuullisuusasiat säädellään kansainvälisesti. Haastateltavat tiesi yrityksiä, jotka ovat siirtäneet toimintaansa Euroopasta pois CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vuoksi, koska eivät sitä halua tehdä. Toisaalta jos yritys haluaa toimia Euroopan markkinoilla, sen on pakko antaa tietoja kestävyteen liittyen tulevaisuudessa CSRD-kestävyysraportointidirektiivin vaatimalla tavalla. Korostettiin myös, että Euroopan unioni ei kuitenkaan saisi jäädä innovaatioista jälkeen tai pienentää kilpailukykyään, vaan sen tulisi kääntää vastuullisuusasiat omaksi edukseen, näyttää muille esimerkkiä ja tehdä vastuullisuudestaan ja kestävyysääntelystä kilpailuetu.

2. ja 3 aallon yritykset, jotka ”Stop the Clock” -direktiivin mukaan saivat lykkäystä CSRD-kestävyysraportoinnin aloittamiseen tulisi nyt ehdottomasti käyttää aikansa asioiden opiskeluun ja asioiden eteenpäin viemiseen hallitusti, niin, että

parin vuoden päästä ei olla taas samassa tilanteessa, että vaatimukset tippuvat niskaan nopealla aikataululla, eikä siihen olla valmistauduttu mitenkään. Tulevaisuudessa EU:n sääntely tulee luultavasti kiristymään ja yritysten on pohdittava toimintaansa myös pidemmällä aikavälillä, eikä keskittyä lyhyen aikavälin haasteisiin liikaa tai antaa niille liikaa painoarvoa. Tulevaisuudessa voi tulla myös erilaisia maakohtaisia lainsäädäntöjä. Yritysten tulee pohtia, millaista kestävyyttä se haluaa rakentaa, millaista arvoa rakentaa asiakkaalle ja muille sidosryhmille sekä pohtia millaisia teknologisia mahdollisuuksia heillä olisi käytössä yritystoiminnan kehittämiseen kestävämmäksi ja vastuullisemmaksi.

Yritykset ovat kuitenkin tiukassa paikassa markkinatilanteen vuoksi ja resurssien riittävyys on haastavaa. Monet yritykset jatkavat kestävyysraportointia, jos kokevat saaneensa siitä hyötyä tai kokevat, että tulevat tulevaisuudessa saamaan. Vastuullisuus on kuitenkin yritykselle kilpailuetu, jos se on syvällä strategiassa ja toimintakulttuurissa. Raportointi on tuonut yrityksille uusia näkökulmia ja regulatio kestävyysraportointidirektiivin takana on pakottanut yritykset toimimaan. Vastuullisuusasiantuntijoilla ja -johtajilla on iso työ saada vietyä asiat eteenpäin yrityksissä ja juurrutettua osaksi jokapäiväistä toimintaa. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on kuitenkin saanut jo ikävän maineen ja pelkkä sanakin on jo monen mielestä luotaantyöntävä. Ihmisluonto on melko laiska ja kun asia ei kiinnosta tai se on hieman hankalaa, koetaan helpommaksi olla tekemättä mitään, koska ei kuitenkaan ole olemassa täydellistä ratkaisua. Laiska ihmismieli ei haluaisi yhtään mitään lisätyötä tai -vaatimusta, varsinkaan pakollista, jonka vuoksi CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on kohdannut ja tulee kohtaamaan paljon myös muutosvastarintaa sekä negatiivista suhtautumista.

On selvää, että CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukainen kestävyysraportointi on aikaa ja resursseja vievää. Eräs haastateltava totesi, että jos tämä tehdään pakollisena pahana, siitä ei millään voida saada maksimaalista hyötyä irti. Jos resursseja ja aikaa kestävyysraportointiin on pakko käyttää, niin tehdään se ennemmin sitten kunnolla, otetaan siitä kaikki hyöty ja ilo irti, sekä yritetään edes tehdä siitä mielekäästä. Käännetään se voitoksi ja positiivisuudeksi, pyritään lisäämään sillä yrityksen kilpailuetua, mainetta ja kunniaa sekä tehostamaan kestä-

vyystoimintaa niin, että myös yrityksen muun toiminnan tehokkuus ja taloudellisuus tehostuu. Ne yritykset, jotka ajattelevat näin, tulevat varmasti voittamaan tässä pelissä enemmän, kuin ne, jotka takertuvat negatiivisuuteen. Ideaalimaailmassa monet yritykset voisivat haluta palkata armeijallisen vastuullisuusasiantuntijoita, mutta todellisuus on erilainen ja se ei ole realistista, koska resursseja tähän ei valitettavasti ole. Markkinatalouden kasvu ja kehitys on haastavaa, sillä kaikkia kestävyysaasteita ei ole vielä pystytty ratkaisemaan ja matka on vasta alussa. Moni yritys toimii tällä hetkellä haastavassa toimintaympäristössä geopolittisten jännitteiden, taloudellisen epävarmuuden, haastavan markkinatilanteen ja kiristyvän sääntelyn vuoksi.

Yritysten on ymmärrettävä, että sidosryhmien rooli on valtava. Ei tule pelkästään kehittää omaa toimintaa, vaan myös toimintaa sidosryhmien ja arvoketjun osapuolten kanssa. Jos yksi yritys arvoketjussa haluaa vähentää päästöjään, tulee yrityksen muidenkin arvoketjujen vähentää niitä. Eli ei voida vain päättää, että nyt lopetetaan tekemästä mitään asian eteen, ajureita tulee jatkossakin olemaan, kuten lainaehdot, vakuutukset, sijoittajat ja muut sidosryhmät, joiden kasvavat vaatimukset pakottavat toimimaan. Tätä on syytä miettiä ja pohtia, mitä eri tahot tulevat yritykseltä tulevaisuudessa haluamaan. Trendien ymmärtäminen, jotka kestävyysasioita ohjaavat ja niistä saatavien tietojen hyödyntäminen on hyvä lähtökohta raportin kirjoittamiselle ja sen jatkohyödyntämiselle. Trendien löytäminen on tärkeää, sillä ne voivat vaikuttaa yritysten toimintaan niin positiivisina mahdollisuuksina, kuin negatiivisina riskeinä ja uhkina. Trendit voivat olla esimerkiksi poliittisjuridisia, kuten erilaiset lait, säädökset, sopimukset ja poliittinen vakaus. Ekologisilla trendeillä tarkoitetaan esimerkiksi talous- ja korkokehitystä, pääoman saatavuutta ja maailman työmarkkinatilannetta. Sosiokulttuurisiin trendeihin kuuluu esimerkiksi tuloerot, koulutustasot, etniset ryhmät ja demografia. Teknisiä trendejä taas ovat teknologian kehittyminen ja vaihdokset, erilaiset investoinnit, uudet keksinnöt ja tekninen kypsyys. (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 362.)

Yhtenä trendinä on esimerkiksi kestävyysinvestoinnit, jolloin lainan saaminen ja sen hinta riippuu kestävyystekijöistä. ESG-rahoituksen suosioista ei oikein osattu vielä sanoa, onko ne tulevaisuudessa kannattavia ja suosittuja vai ei, tai kuinka

trendit tulevat muuttumaan ja miten nopeasti. Luultavasti kestäväää rahoitusta tullaan tulevaisuudessa valvomaan ja sääntelemään tiukemmin. On myös huomattu miten arvopohjaiset valinnat vaikuttavat osakekursseihin ja miten tärkeää sijoittajille on sijoittaa vastuullisesti toimiviin yrityksiin, kun tarkastelemme esimerkiksi Elon Muskin toiminnan ja mielipiteiden vaikutusta Amerikassa Teslan osakekurssiin sekä Venäjän hyökkäyssodan seurauksena asetettuja pakotteita, jotka osoittavat, miten kestävyys ja siihen liittyvät päätökset vaikuttavat eri osa-alueiden trendeihin ja sijoittajien päätöksiin nyt ja tulevaisuudessa.

10 suurinta megatrendiä nykypäivänä on ilmastonmuutos, väestönkasvu, väestörakenteen muutos, globalisaatio, kaupungistuminen, kulutuksen kasvaminen, varallisuuden lisääntyminen, eriarvoisuuden suureneminen, ympäristön saastuminen, luonnon resurssien väheneminen, teknologian kehitys ja digitalisaatio. Megatrendit ovat yrityksen toiminnassa tärkeitä ilmiöitä, vaikka ne liittyvät historiaan ja nykyaikaan. Tämä sen vuoksi, koska luotettavaa tietoa huomista ei ole saatavilla, jolloin on käytettävä sitä tietoa, joka meillä tällä hetkellä on ja pohdittava sen perusteella tulevaisuutta, sekä ennakoita sen tuomia haasteita. Megatrendit tarjoavat vahvemman ja luotettavamman suunnan tulevaisuuden ennakointiin, kuin esimerkiksi heikot signaalit tai yksittäiset trendit. Megatrendit ovat isoja, laajoja, pitkäkestoisia ja lähes väistämättömiä kehityssuuntia ja ne vaikuttavat globaalilla tasolla ja muuttavat koko yhteiskuntaa. Koska megatrendit ovat voimakkaita ja ennakoitavampia, ovat ne luotettavampia strategisen suunnittelun ja kestävyystyön perustana. Yrityksen kestävyysstrategiassa megatrendien analysointi auttaa varautumaan tulevaisuuteen tehokkaammin, kuin reagoiminen pelkästään nykyhetken yksittäisiin ilmiöihin. (Sitra 2025.)

Monessa yrityksessä vastuullisuustyötä ei tarvitse aloittaa puhtaalta pöydältä, vaan yrityksessä on jo osaamista ja ymmärrystä asian suhteen. Useat ympäristönäkökulmat ja työturvallisuushaasteet ovat esimerkiksi teollisuudessa jo selätetty, mutta prosessit ja niistä olemassa oleva tieto pitää tunnistaa, jonka jälkeen lähdetään keskittymään kaksoisolennaisuusanalyysin tekemiseen ja itse raportoinnin tekemiseen. Yrityksen on mietittävä CSRD-kestävyysraportointidirektiivistä, että mitä tällä oikeasti yritetään ja halutaan saavuttaa. Syvällisin perimmäinen olemus ja tavoite on ymmärrettävä. Regulaation tarkoitus taustalla on hyvä,

mutta yritys päättää itse onko tavoitteena vain kestävyysraportin luominen ja läpinäkyvyyden lisääminen, vai yritetäänkö oikeasti puuttua toiminnan kannalta vastuullisuuden epäkohtiin. Yritys päättää, mihin suuntaan he lähtevät asiaa edistämään. Joskus yrityksen tavoitteet ovat heikkoja signaaleja ja ne ovat hankala integroida kokonaisuuteen. Toisinaan on hankala eri asiayhteyksistä ymmärtää, mitkä asiat ovat oikeasti tärkeitä ja riippuvuussuhteessa keskenään. Strateginen todellisuus ei saisi kuitenkaan olla operatiivisesta toiminnasta erillään.

Iso haaste CSRD-kestävyysraportointidirektiivin mukaisessa raportoinnissa on, että raportit eivät ole vertailukelpoisia keskenään. Nyt niissä on käytetty omaa logiikkaa, auditoiden ja tilintarkastajien näkemyksiä. Koettiin, että Efrag ei ole miettinyt tätä loppuun asti ja toiminnassa ollaan menty pahasti solmuun, eikä kestävyysraportoinnista saada sitä kaikkea hyötyä mitä voitaisiin saada. Perusteet olisi pitänyt olla mietitty tarkkaan etukäteen ennen CSRD-kestävyysraportointidirektiivin julkaisua, että miten mitataan niitä asioita, joita numeerisesti ei voi valvoa? Sektorispesifien standardien puolella oli moni, eli toivottiin, että Efrag olisi määrittänyt yritysten puolesta valmiiksi standardit ja raja-arvot, jonka puitteissa toiminnasta raportoidaan. Nyt koettiin, että raportit eivät voi millään olla vertailukelpoisia, vaikka sillä CSRD-kestävyysraportointia yritetään perustella, että toiminnan tulee olla läpinäkyvää, jäljitettävää ja raportoinnin tulee antaa vertailukelpoista informaatiota yritysten toiminnasta.

Koetaan, että ihmisillä ja yrityksillä pyörii sama nauha liittyen kestävyysasioihin, puhutaan kestävästä energiasta, kestävästä teknologiasta, mutta ei kuitenkaan ymmärretä asioita syvällisesti kokonaisuuksina yhteiskunnallisella tasolla. Ei ole riittävää osaamista, resursseja tai kiinnostusta. Onko oikeasti mietitty esimerkiksi polykriisin aiheuttamaa tilannetta, eli tilannetta, jossa useita samanaikaisia kriisejä tapahtuu ja ne vahvistavat toistensa vaikutuksia vahvasti ja nopeasti. Pohditaan liikaa yksittäisiä kriisejä, mutta ei ymmärretä, että olemme pulassa, jos kriisit tapahtuvat samanaikaisesti, sillä niiden hallitseminen on erittäin haastavaa. Polykriisin erityispiirteenä on, että näiden monen kriisin vuorovaikutus voi johtaa ennennäkemättömiin ennakoimattomiin ja yllättäviin seurauksiin. (QMS Nordic 2025).

Haastatteluissa nousi esiin, että moni yritys ei haluaisi toimia vastuuttomasti, mutta kokee, että heidän on pakko. Tämä oli jopa hieman yllättävä nosto. Koettiin, että kestävyyttä pitäisi säädellä entistä enemmän laeissa ja säädöksissä, sillä esimerkiksi insinööritoimisto ei voi kieltäytyä kaikista projekteista, jotka sotivat kestävyyttä vastaan, sillä jos he kieltäytyvät tekemästä tarjousta projektitoimituksesta, kilpailija kyllä rakentaa tehtaan, josta on pyydetty tarjous. Silloin insinööritoimisto jää muiden kilpailijoiden jalkoihin ja ajautuu konkurssiin, jos ei kilpaile liikevaihdosta muiden yritysten kanssa, eikä tämäkään palvele kestävyiden kehittymistä ja kestävyysasioiden huomioon ottamista. Nähtiin tarpeelliseksi, että on säädeltävä sitä, että muutkaan ei saisi rakentaa projekteja, jotka eivät täytä tietynlaisia kestävyysmääräyksiä. Nähtiin, että tietynlaiseen kestävyystasoon ja toimintamalleihin tulisi sitoutua esimerkiksi valtio-, toimiala ja EU-tasolla, jolloin saataisiin tasapuoliset lähtökohdat yritysten toiminnalle ja kestävyiden edistämiseksi. Toki yritys voi tehdä kestävyystään kilpailuedun, mutta tietyn pisteen ylittävältä osalta se on hyvin haastavaa.

Yhteiskunnassa ja yrityksissä ei voida ajatella, että on loputtomasti aikaa vastata kestävyysshaasteisiin, tai että niiden ratkaisemattomuus ei näkyisi tulevaisuudessa. Kohta ei välttämättä esimerkiksi kaikille toimialoille saada enää vakuutuksia tai rahoitusta, eli realiteetit voivat tulla vielä kovalla kädellä vastaan. Kestävyteen- ja vastuullisuuteen liittyvät investoinnit ja liiketoiminta tulevat lisääntymään tulevaisuudessa sekä muuttamaan rahoitusehtoja ja -mahdollisuuksia. Yrityksen maine ja kestävyystaso tulee vaikuttamaan sijoittajien ja rahoittajien kiinnostukseen ja yrityksen luotettavaan imagoon. (Euroopan komissio 2025; Hiltunen 2019, 75.) ESG-näkökohdilla voi olla huomattava vaikutus myös taloudelliseen asemaan. Sijoittajien on kartoitettava kestävyysriskit ja tarvittava tuotto investoinneilleen. (Vanhala & Ristaniemi 2022, 55).

Yritys voi ajatella, ettei ole ulkopuolisen rahoituksen varassa, mutta ei voida kuitenkaan luotettavasti arvioida tilannetta pitkällä aikavälillä, olosuhteet voivat muuttua joskus nopeastikin. Tämän vuoksi asioista tulisi kiinnostua enemmän hieman liian aikaisin, kuin liian myöhään. Iso haaste on myös, että halutaan kestävyttä, mutta kukaan ei ole valmis maksamaan siitä mitään. Yrityksillä ei ole

esimerkiksi budjettia resurssien hankkimiseen tai osaamisen kehittämiseen, koska se on liian kallista. Lyhyen aikavälin haaste on, kuinka innostetaan ja johdetaan toimintaa, herätetään mielenkiintoa, vaikka euroakaan investoinneista ei saataisi toiminnasta vielä tänään. Hyötyjä on hankala nähdä pitkällä aikavälillä, koska ne eivät realisoidu vielä mihinkään lähitulevaisuudessa. Yritys voi kuitenkin saada säästöä kestävyysinvestoinneista, sillä ne auttavat toimimaan tehokkaammin ja optimoimaan toimintaa, jolloin kestävyystoiminta voi luoda yritykselle kilpailuetua.

Sukupolvien välillä havaittiin selkeitä eroja kestävyys- ja vastuullisuusasioihin suhtautumisessa. Vanhemmille sukupolville epäekologiset toimintatavat ovat tuttuja ja ne on koettu taloudellisesti turvallisiksi sekä normaaleiksi, kun taas nuoremmat sukupolvet ovat kasvaneet ilmastokriisin ja kestävyyshaasteiden keskellä. He suhtautuivat ympäristövastuuseen myönteisemmin ja kestävyysasiat olivat heidän arvoissaan korkealla, mutta tarkastelevat kuitenkin yritysten kestävyystoimintaa kriittisemmin ja odottavat yrityksiltä aidosti vastuullisia tekoja, eikä pelkkiä lupauksia. Nuorempien ikäpolvien työnhakuun vaikutti se, millainen imago ja maine yrityksellä on kestävyys- ja vastuullisuusasioista ja kuinka yritys aikoo toimintaa tulevaisuudessa kehittää. Jo 2000-luvulla on tutkittu, että henkilöstö sitoutuu enemmän yritykseen, joka toimii kestävästi, jolloin henkilöstö kokee ylpeyttä yrityksen hyvästä ja kestävästä imagosta (Karlöf & Helin-Lövingsson 2004, 88).

Haastavana pidettiin, että kaikki yritykset väittävät strategiassaan toimivansa vastuullisesti, mutta mikä on oikeasti totta ja mikä ei? Pelätään, että monet yritykset harrastavat viherpesua, eli antavat kuvan siitä, että toimisivat kestävämmiin mitä oikeasti toimivatkaan. Pitäisi enemmän näyttää mitä kehitystoimenpiteitä on oikeasti tehty ja mitä niillä on saavutettu. Haasteena on, että nyt on keskitytty pelkästään itse CSRD-kestävyysraportin laatimiseen, eikä ymmärretä, että itse raportti on myös yritykselle oma johtamistyökalunsa, jos sitä osataan hyödyntää toiminnassa strategisesti. Vastuullisen toiminnan avulla yrityksen on mahdollista tuottaa kilpailuetua itselleen ja kasvattaa arvoaan.

Yhteenvedona, paljon vaikuttaa johdosta ja hallituksesta nähdäänkö CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tuoma raportointivelvoite lisäarvona vai pakollisena pahana. Operatiivisen toiminnan tehokkuus riippuu siitä, kuinka nämä saadaan johdettua ylhäältä alas. Jotta ylhäältä alas voidaan johtaa ja saada toimenpiteet osaksi yrityksen arkea, tulee CSRD-kestävyysraportointidirektiivillä olla jonkinlainen yhteys myös yrityksen strategiaan, erityisesti osaamisenäkökulmasta. Monen henkilön osaamista tarvitaan siinä, että kestävyysraportoinnissa onnistutaan. Vielä useamman osaamista ja osallistumista tarvitaan, että toimintaa voidaan kehittää ja luoda raportin sisältämästä informaatiosta strateginen linkki yrityksen toimintaan. Tärkeää on miettiä, kuinka kestävyysraportista saataisiin toiminnassa mahdollisimman suuri lisäarvo, jolloin kestävyysraportointiin sijoittamalle rahalle saadaan tuottoa myös pitkällä aikavälillä.

Yrityksen yhtiöjärjestyksessä usein lukee, että yrityksen tavoite on tuottaa voittoa omistajilleen. Taloudelliset perusteet ei kuitenkaan ole kestävyyttä, se on taloudellisen liiketoiminnan kehittämistä. Yritys yrittää tehdä mahdollisimman paljon voittoa omistajilleen. Sen sijaan, jotta kestävyysasiat voidaan nostaa edes samalle tasolle taloudellisten asioiden kanssa, tulisi yhtiöjärjestyksessä olla esimerkiksi ympäristöön liittyvä slogan ”Tavoitteenamme on luoda kestäviä ratkaisuja yhteiskunnalle”. Jos taloudellisuus ja vastuullisuus ei ole samalla tasolla, todellisuudessa arkielämässä tieto ja teoria ei muutu käytännön tekemiseksi, eikä näin tekeminen muutu tuloksiksi ja kestävyystoiminnan kehittymiseksi. Yritysmailma tuntuu olevan enemmän tällä hetkellä taloudellisen kilpailukyvyn ja tehokkuuden etsimistä, kuin kestävien asioiden ja ratkaisujen etsimistä.

Todettiin myös, että yritystoiminta ei edistä kestävyyttä, koska silloin ei tehtäisi mitään. Yrityksille paras, kannattavin ja tehokkain ratkaisu ei yleensä ole eettisesti ja ympäristöllisesti kannattavin (Joutsenvirta ym. 2011, 16). Resurssitehokkuus ja energiatehokkuus ei ole kestävää toimintaa, vaan se on kestävämpää toimintaa. Pitäisi olla jokin viitekehys tehokkuuden sitomiseen esimerkiksi Pariisin ilmastopöytäkirjaan, joka on tieteellisesti validoitu. Teknologiateollisuus ry on julkaissut vuonna 2022 vastuullisuusselvityksen, jossa kävi ilmi, että 28 % vastaajista kokee, että vastuullisuus koetaan tärkeäksi, mutta se on alisteinen liiketoi-

minnan muille tavoitteille. Tutkimuksessa 61 % olivat sitä mieltä, että vastuullisuuden vaikuttavuutta on hankala mitata ja vastauksissa korostuivat myös riittämättömät resurssit sekä osaamisen puute sekä se, että vastuullisuustoimintaa ei osata vielä kaupallistaa kannattavaksi liiketoiminnaksi. (Teknologiateollisuus ry 2022).

Tutkimus nosti esiin pohdintaa, että missä lopulta ylipäättään menee edes raja vastuullisesta yrityksestä? Eihän sellaista yritystä ole olemassakaan. Sitten taas palveluyritys voi toimia paljon vastuullisemmin ja helpommin, kuin vaikka valmistavan teollisuuden tehdas, mutta toisaalta palveluyrityksissä korostui sosiaalinen vastuu. Missä siis menee raja ja mitä vastuullisuus oikeasti tarkoittaa? Emme myöskään voi kuitenkaan elää pelkkien palveluyritysten varassa. Liiketoiminta tulisi skaalata jotenkin, sillä niin kauan, kun yrityksillä on tavoitteena kasvaa loputtomasti, tehdä parempaa tulosta ja tehokkaammin, on sen hintana vastuullisuus- ja kestävyysasioihin liittyvät haasteet.

Esimerkiksi insinööritoimistot ovat paljon asiakkaidensa varassa ja heidän määrittämiensä projektien, joilla on iso vaikutus heidän kestävyystoimintaan. Periaatteessa he eivät voisi tehdä yhtään mitään, koska toiminta ei usein ole kestävää, mutta muuten kaupat menevät kilpailijoille, jos he eivät suostu tekemään tarjousta projektitoimituksesta. Tämä sääntely pitäisi lähteä muualta, kun heidän omasta kieltäytymisestään ei-kestävälle investoinnille. Sääntelyn ja lakien myötä yritystoiminnassa on tehty myös kestävyteen liittyviä divestointeja, mutta se on vaatinut usein sääntelyä taustalle. Divestoinnilla tarkoitetaan omaisuuden vähentämistä taloudellisista, eettisistä tai poliittisista syistä tai esimerkiksi olemassa olevan liiketoiminnan myyntiä tai lopettamista. (Bryant & Webber 2024, 53.)

Koettiin kuitenkin, että maailma muuttuu, joskus hitaasti, mutta muuttuu. Pelättiin kuitenkin, että asioihin havahdutaan lopulta liian myöhään. Ihmisten ja yritysten toiminta on arvoperustaisesti tärkeää ja sitä mahdollisesti aletaan arvostaa päivä päivältä enemmän. Esiin nousi ajatus, että yritys ei välttämättä tarvitse vastuullisuusstrategiaa, vaan vastuullisen strategian. Silloin vastuullisuus otetaan yritystoiminnassa automaattisesti huomioon. Haastatteluissa nousi esiin, että yritykset toimivat liikaa talouspolitiikan ehdoilla ja varassa. Talouspolitiikka ei kuitenkaan

ole hallitsematon luonnonlaki, vaan monen arvopoliittisen päätöksen lopputulos. Sen sijaan hallitsematon ilmastonmuutos ja haasteelliset kestävyysongelmat taas liittyvät luonnonlakeihin ja sitä yhteiskunta ei voi jatkuvasti rikkoa ilman pysyviä seuraamuksia. Asiakkaat eivät välttämättä vielä kolkuttele ovelle vastuuasioissa, mutta tulevaisuuden suunta on selkeä, että siihen ollaan menossa. Asioita on pakko alkaa miettiä myös pitkällä aikavälillä. Lisäarvoa yrityksen toiminnassa ei pitäisi tuoda se, että jokin erityinen toimintatapa saattaisi tuottaa erittäin nopeasti riskittömän voiton, jos tapa ei ole laadullisesti hyväksyttävä ja vastaa yrityksen arvoja tai yhteiskunnan arvoja. (Laitinen 2003, 77-78.)

Vielä CSRD-kestävyysraportoinnin tuomista kokemuksista on melko vähän tietoa, koska raportointia on tehty niin vähän aikaa ja suurin osa yrityksistä sai aloittamiselle lykkäystä Euroopan komission ”Stop the Clock”-direktiivin vuoksi. Kun kokemuksia saadaan, alkaa myös tietoisuus ja tutkimustieto lisääntymään, työkalut ja toimintamallit kehittymään. Jos kestävyysasioista ei olla yrityksessä kiinnostuneita, CSRD-kestävyysraportoinnin tuoma hyöty ja etu on luultavasti melko pientä tai lähes olematonta. Jotkut taas väsyvät, kun tuntuu, että kestävyiden kannalta hyviä ratkaisuja ei ole, esimerkiksi yritetään löytää kestäviä energiaratkaisuja hyödyntämällä aurinkopaneeleja, sorrutaankin käyttämään lapsityövoimaa, koska aurinkopaneelien osat on voitu tuottaa maassa, jossa ihmisoikeudet eivät ole kunnossa ja hyödynnetään lapsityövoimaa.

Lisäksi esiin nostettiin ajatus, että jos olet päästöintensiivinen toimiala tai hyödynnät vaarallisia raaka-aineita, ei näytä kovin hyvältä, jos kestävyiden ja kestävyysraportoinnin eteen ei tehdä mitään. Tilannekuva tulee kirkastaa ja priorisoida asiat tärkeysjärjestykseen. Yritysten on jatkettava lainsäädännön ja toimintaympäristön seuraamista. Muutosten onnistunut jalkauttaminen toimintaan voidaan mahdollistaa hyödyntämällä muutos-, prosessi- ja tiedolla johtamista, sekä panostamalla yrityksen pitkän aikavälin strategiseen suunnitteluun, ohjaamiseen ja johtamiseen.

Ihminen on loppupeleissä hyvin laiska ja mukavuudenhaluinen pohjimmiltaan (Erämetsä 2003, 195), jonka vuoksi sääntelyllä, kuten EU:n CSRD-kestävyysraportointidirektiivillä on keskeinen rooli, että asiat lähtevät oikeasti etenemään. Se

luo yrityksille yhteiset pelisäännöt ja velvoittavat yritykset tarkastelemaan toimintaansa kestävyysnäkökulmasta järjestelmällisesti ja läpinäkyvästi. Kun raportointi on pakollista, se nostaa myös kestävyteen liittyvien toimien ja investointien prioriteettia yritysten päätöksenteossa. Bärlund ja Perko (2013) on esittänyt jo 2010-luvulla, että yritykset alkavat usein panostamaan ympäristöasioihin vasta, kuin se nähdään tarpeeksi tärkeäksi tai jopa pakolliseksi (Bärlund & Perko 2013, 34). Joutsenvirta (2011) on 2010-luvulla tuonut esiin, että lainsäädäntö vaikuttaa enemmän yritysten kestävään toimintaan, kuin yhteiskunnalliset arvot (Joutsenvirta 2011, 53).

Sääntelyn avulla kestävyteen saadaan systemaattisuutta ja vertailukelpoisuutta. CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on tuonut muutoksia asioihin, jotka eivät olisi lähtenyt liikenteeseen ilman pakollista raportointivelvoitetta. On myös fakta, että vaikka toimintaympäristöä kuinka analysoisi ja tuleviin riskeihin pyrkisi varautumaan, on varmaa, että kukaan ei varmuudella tiedä mitä tulevaisuus tuo tullessaan. Mitään ei tule ottaa itsestäänselvytenä. ESG-tekijät huomioon ottaen kaikkien ei ole löydetty vielä ratkaisua, mikä olisi paras ja kannattavin ratkaisu toimia. Toisaalta, jos asioihin ei edes pyri varautumaan ja valmistautumaan, lopputulos tulee melko varmasti olemaan huono. Yritysten tulisi nyt valmistautua kiristyvään kestävyysääntelyyn henkilöstön kouluttamisella, organisaation tietotason ja ymmärryksen lisäämisellä. Yritysten tulee panostaa prosessien kehittämiseen, toimintamallien ja -tapojen analysointiin sekä kartoittaa johtamisjärjestelmien nykytila ja mahdollinen kehitystarve, jotta tavoitteet on ylipäättään mahdollista saavuttaa.

LÄHTEET

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Aspholm, I. 2023. Lainsäädäntö lisää kestävyysraportoinnin merkittävyyttä ja luotettavuutta. 09.10.2023. <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/lainsaadanto-lisaa-kestavyysraportoinnin-merkittavytta-ja-luotettavuutta>. Viitattu 23.05.2025.

Breukers, L. 2023. EU-direktiivi kiristää yritysvastuuta ja sen varmentamista. Azets Oy. 02.01.2023. <https://www.azets.fi/blogi/eu-direktiivi-kiristaa-yritysvastuuta/>. Viitattu 10.03.2025.

Bryant, G. & Webber, S. 2024. Climate Finance: Taking a Position on Climate Futures. New Castle: Agenda Publishing Limited.

Bureauveritas. 2025. VSME-standardi helpottaa pk-yritysten kestävyysraportointia. <https://www.bureauveritas.fi/vastuullisuus/yritysvastuuraportointi/vsme-standardi-helpottaa-pk-yritysten-kestavyysraportointia>. Viitattu 10.05.2025.

Bärlund, A. & Perko, S. 2013. Kestävä johtajuus: Bisneksen uusi elinehto. Helsinki: Talentum Media Oy.

Code of Conduct Company. 2024. Kaksoisolennaisuusanalyysi kestävä liiketoiminnan strategisena työkaluna. 23.09.2024. <https://www.codeofconduct.fi/2024/09/23/kaksoisolennaisuusanalyysi-kestavan-liiketoiminnan-strategisena-tyokaluna/>. Viitattu 21.05.2025.

Collin, J. 2023. Uudistuva kestävyysraportointi – sijoittajille vertailukelpoista ja varmennettua kestävyysinformaatiota. Pörssisäätiö. 30.05.2023. <https://www.porssisaatio.fi/uudistuva-kestavyysraportointi-sijoittajille-vertailukelpoista-ja-varmennettua-kestavyysinformaatiota/>. Viitattu 23.05.2025.

Cousins, J. Bradley. 2004. Commentary: Minimizing Evaluation Misuse as Principled Practice. American Journal of Evaluation. <https://doi.org/10.1177/109821400402500311>. Viitattu 01.04.2025.

Directive 2022/2464/EU. European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj>. Viitattu 27.03.2025.

Ecobio Manager. 2025. CSRD Varmentaminen: Yleiskatsaus EU-lainsäädäntöön. <https://ecobiomanager.com/fi/csrd-varmentaminen-yleiskatsaus-eu-lainsaadantoon/>. Viitattu 19.05.2025.

Ecobio Manager. 2025. Efrag ja ESRS-standardit: Mitä EFRAGin kehittämät standardit oikein ovat? <https://ecobiomanager.com/fi/efrag-ja-esrs-standardit-mita-efragin-kehittamat-standardit-oikein-ovat/>. Viitattu 20.05.2025.

Ecobio Manager. 2025. ESRS – Kestävyyssraportointistandardit pähkinänkuoressa. <https://ecobiomanager.com/fi/esrs-kestavyysraportointistandardit-pahkinankuoressa/>. Viitattu 22.05.2025.

Ecobio Manager. 2025. Mikä on kaksoisolennaisuus ja miksi se on tärkeää? <https://ecobiomanager.com/fi/mika-on-kaksoisolennaisuus-ja-miksi-se-on-tarkeaa/>. Viitattu 22.05.2025.

Efrag. 2025. Digital tagging with XBRL taxonomies. <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/digital-tagging-with-xbrl-taxonomies>. Viitattu 21.05.2025.

Efrag. 2025. Sustainability reporting. <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting>. Viitattu 20.04.2025.

ESG-Palvelu. 2025. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (NFRD). 01.12.2022. <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>. Viitattu 03.05.2025.

EU-lex. Official Journal of the European Union. 2022. EU directive 2022/2464 of the European Parliament. Corporate sustainability reporting. 14.12.2022. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>. Viitattu 07.03.2025.

EUR-lex. Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta, tiivistelmä sopimuksesta 12016ME/TXT. <https://eur-lex.europa.eu/Fl/legal-content/summary/treaty-on-the-functioning-of-the-european-union.html>. Viitattu 19.05.2025.

Eurooppa-tiedotus. 2025. Mitä EU:n ilmastotavoitteiden ohjelma ”Fit for 55” tuo mukanaan? 13.07.2021. <https://eurooppatiedotus.fi/2021/07/13/kuukauden-ky-symys-mita-eun-ilmastotavoitteiden-ohjelma-fit-for-55-tuo-mukanaan/>. Viitattu 20.05.2025.

Euroopan komissio. 2025. Energia, ilmastonmuutos ja ympäristö. https://commission.europa.eu/energy-climate-change-environment_fi. Viitattu 09.04.2025.

Euroopan komissio. 2021. Lehdistötiedote: Kestävä rahoitus ja EU:n luokitusjärjestelmä: Komissio kanavoi varoja kestävään toimintaan. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_21_1804. Viitattu 29.04.2025.

Euroopan komissio. 2025. Lehdistötiedote: Komissio ryhtyy toimiin varmistaakseen, että EU:n direktiivit saatetaan kokonaisuudessaan ja oikea-aikaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä. 26.09.2024. https://finland.representation.ec.europa.eu/uutiset/komissio-ryhtyy-toimiin-varmistaakseen-etta-eun-direktiivit-saatetaan-kokonaisuudessaan-ja-oikea-2024-09-26_fi. Viitattu 18.03.2025.

Euroopan komissio. 2025. Lehdistötiedote: Komissio yksinkertaistaa kestävyyttä ja investointeja koskevia EU:n sääntöjä hallinnollisen rasituksen keventämiseksi yli 6 miljardilla eurolla. 26.02.2025. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_25_614. Viitattu 17.03.2025.

Euroopan komissio. 2025. Uutisartikkeli: EU:n taloudellista turvallisuutta vahvistettava. 24.01.2024. https://commission.europa.eu/news/new-tools-reinforce-eu-economic-security-2024-01-24_fi. Viitattu 18.03.2025.

Euroopan komissio. 2025. Uutisartikkeli: Komissio ehdottaa byrokratian vähentämistä ja liiketoimintaympäristön yksinkertaistamista. 26.02.2025. https://commission.europa.eu/news/commission-proposes-cut-red-tape-and-simplify-business-environment-2025-02-26_fi. Viitattu: 27.03.2025.

European Commission. 2025. European Education Area: Quality education and training for all. Bolognan prosessi ja eurooppalainen korkeakoulutusalue. <https://education.ec.europa.eu/fi/education-levels/higher-education/inclusive-and-connected-higher-education/bologna-process>. Viitattu 29.05.2025.

European Commission. 2025. The European Green Deal. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en. Viitattu 17.03.2025.

European Commission. 2024. CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting. 30.09.2024. https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf. Viitattu 23.05.2025.

European Commission. 2024. Corporate sustainability reporting. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en. Viitattu 17.03.2025.

European Commission. 2023. Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards. 31.07.2023. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043. Viitattu 07.03.2025.

Euroopan parlamentti, 2025. EU:n taksonomia määrittää kriteerit vihreälle rahoitukselle; Vauhdittaakseen siirtymää kohti ympäristöystävällisempiä investointeja EU on luonut yhteiset säännöt kestäväen rahoituksen määrittelemiseksi. 11.06.2020. <https://www.europarl.europa.eu/topics/fi/article/20200604STO80509/eu-n-taksonomia-maarittaa-kriteerit-vihrealle-rahoitukselle>. Viitattu 29.03.2025.

Euroopan unioni, 2023. Euroopan taloudellisen turvallisuuden strategia. 20.06.2023. Tuni Andor, Europa Publications: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2dab2b60-149c-11ee-806b-01aa75ed71a1/language-fi>. Viitattu 18.03.2025.

Euroopan unioni, 2025. Ympäristö: Tavoitteena vihreämpi Eurooppa. https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/environment_fi. Viitattu 09.04.2025.

FIBS, FINSIF & KPMG. 2023. Kestävyysraportoinnin nykytila Suomessa 2023 – Kyselytutkimus. Ladattu: <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2023/09/miten-suomalaiset-yhtiöt-ovat-valmistautuneet-kestavyysraportoinnin-tuloon.html>. Viitattu 09.02.2025.

FIN-FSA Finanssivalvonta. 2025. Uuden kestävyysraportoinnin viitekehys. <https://www.finanssivalvonta.fi/tiedotteet-ja-julkaisut/markkinat-tiedotteet/markkinat-tiedote-42023/5.-uuden-kestavyysraportoinnin-viitekehys/>. Viitattu 20.05.2025.

Finlex. 2023. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi HE20/2023. <https://finlex.fi/fi/hallituksen-esitykset/2023/20>. Viitattu 23.05.2025.

Finlex. 2025. Kirjanpitolaki, SDK 1336/1997. https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1997/1336#chp_1__heading. Viitattu 18.05.2025.

Fondia. 2025. EU:n kestävyysääntelyn yksinkertaistaminen etenee – ”Pysäytä kello” -direktiivi siirtää kestävyysvelvoitteiden voimaantulon aikatauluja. <https://fondia.com/fi/fi/ajankohtaista/artikkelit/eu-n-kestavyysaantelyn-yksinkertaistaminen-etenee-pysayta-kello-siirtaa-kestavyysvelvoitteiden-voimaantulon-aikatauluja>. Viitattu 30.04.2025.

Fondita. 2025. Kestävän rahoituksen tiedonantoasetus – Sustainable Finance Disclosure Regulation, SFDR. <https://fondita.fi/vastuullinen-sijoittaminen/sfdr/>. Viitattu 23.05.2025.

Framework to facilitate sustainable investment. 2018/0178(COD). [https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/en/procedure-file?reference=2018/0178\(COD\)](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/en/procedure-file?reference=2018/0178(COD)).

Fredman, J. 2022. ESG-raportointi eli vastuullisuusraportointi pähkinänkuoressa. 03.10.2022. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/talousohjaus/esg-raportointi-eli-vastuullisuusraportointi-pahkinankuoressa>. Viitattu 08.02.2025.

Global Compact Network Finland. 2025. Agenda 2030 ja kestävä kehityksen tavoitteet (SDG). <https://www.globalcompact.fi/agenda-2030>. Viitattu 07.04.2025.

Green Finance Platform. 2021. Non-Financial Reporting Directive (NFRD) - Directive 2014/95/EU and the proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). <https://www.greenfinanceplatform.org/policies-and-regulations/non-financial-reporting-directivenfrd-directive-201495eu-and-proposal>. Viitattu 05.05.2025.

Hakanen, J. 2025. Ensimmäiset Omnibus-lakipaketit julkaistiin – miten sopeutua muutokseen? 12.03.2025. Keskuskauppakamari. <https://kauppakamari.fi/blogi/ensimmaiset-omnibus-lakipaketit-julkaistiin-miten-sopeutua-muutokseen/>. Viitattu 27.03.2025.

Halonen, K. 2013. Pari askelta jäljessä – tuurilla mennään. Tutkimus suomalaisten organisaatioiden ja työterveyshuollon toteuttamasta henkilöriskienhallinnasta strategisen johtamisen välineenä. Väitöskirja. Aalto-yliopisto. Perustieteiden korkeakoulu, tuotantotalouden laitos. Espoo.

Halonen, T., Korhonen-Kurki, K., Niemelä, J. & Pietikäinen, J. 2022. Kestävyyden avaimet: Kestävyytieteiden keinoin ihmisen ja luonnon yhteiselo. Helsinki: Gaudeamus Oy.

Happonen, J & Koivisto A. 2023. Kaksoisolennaisuusanalyysi on onnistuneen vastuullisuustyön peruskivi. Ramboll. 21.12.2023. <https://www.ramboll.com/fi-fi/artikkelit/kestavat-ja-elinvoimaiset-yhteiskunnat/kaksoisolennaisuusanalyysin-onnistuneen-vastuullisuustyon-peruskivi>. Viitattu 14.04.2025.

Haverila, M., Uusi-Rauva, E., Kouri, I. & Miettinen, A. 2005. Teollisuustalous. 5. painos. Infacs Oy.

Heikkilä, J. & Ketokivi, M. 2023. Tuotanto murroksessa: Strategisen johtamisen uusi haaste. 3. painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Hiltunen, E. 2019. Tulossa huomenna: Miten megatrendit muokkaavat tulevaisuuttamme. Jyväskylä: Docendo Oy.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2010. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. 13. uudistettu painos. Kirjayhtymä Oy.

HLB the Global Advisory and Accounting Network. 2025. The Importance of being an ESG-Centric business for long-term success. <https://www.hlb.global/the-importance-of-being-an-esg-centric-business-for-long-term-success/>. Viitattu 19.05.2025.

Honkanen, H. 2006. Muutoksen agentit: Muutoksen ohjaaminen ja johtaminen. Helsinki: Edita Publishing Oy

Huusko, M. & Pyykkö, R. 2021. Bolognan prosessi: Tutkintorakenteista osaamiseen. PDF-artikkeli, ladattu: <https://journal.fi/tiedepolitiikka/article/download/107471/65556/209413>. Viitattu 29.05.2025.

Hyppänen, R. 2013. Esimiesosaaminen – Liiketoiminnan menestystekijä. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Jokinen, Esa. 2024. Laadullinen arviointitutkimus – Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/tutkimusasetelma/laadullinen-arviointitutkimus/>. Viitattu 01.04.2025.

Joutsenvirta, M., Halme, M., Jalas, M. & Mäkinen, J. 2011. Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Oy.

Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2.-3. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kamensky, M. 2010. Strateginen johtaminen: Menestyksen timantti. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kananen, J. 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. 2009. Strategialähtöinen organisaatio: Tehokkaan strategiaprosessin toteutus. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. 2009. Strategiaverkko. Helsinki: Talentum Media Oy.

Karlöf, B. 2004. Tehokas johtaminen: Yritystalouden kaivattu ydin. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Karlöf, B. & Helin-Lövingsson, F. 2004. Johtamisen näkökulmat: Peruskäsitteitä ja -malleja. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Karppinen, R. 2023. Kestävyysraportoinnin uudet ESRS-standardit on julkaistu. To Future. 08.08.2023. <https://tofutture.fi/uudet-esrs-standardit-julkaistu>. Viitattu 10.04.2025.

Kauppinen, T. 2006. Johtamisen johtaminen: Kuinka johtamisesta tehdään kilpailukykyä lisäävä tekijä? Helsinki: Talentum Media Oy.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. <https://finlex.fi/fi/laki/alkup/1997/19971336>. Viitattu 01.05.2025.

Kiviniemi, S. 2025. EU:n uusi Omnibus-ehdotus. Greenstep. 26.02.2025. <https://greenstep.fi/artikkelit/eun-uusi-omnibus-ehdotus>. Viitattu 29.03.2025.

Kotter, J. P. 2009. Tärkeys järjestykseen. Nyt. Helsinki: Talentum Media Oy.

KPMG. 2025. Real-time ESRS: Fast 50 – Early findings and key learnings from the first wave of ESRS reporting. March 2025. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/ifrg/2025/isg-talkbook-real-time-esrs.pdf>. Viitattu 14.05.2025.

Kujansivu, P., Lönnqvist, A., Jääskeläinen, A. & Sillanpää, V. 2007. Liiketoiminnan aineettomat menestystekijät: Mittaa, kehitä ja johda. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kurittu, K. & Rankinen, L. 2023. Menesty kestävästi! Vastuullisuus johdon ja hallituksen agendalla. Helsinki: Alma Talent Oy.

Laamanen, K. 2001. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona. Helsinki: Suomen Laatu keskus Koulutuspalvelut Oy.

Laitinen, E. 2002. Yritystoiminnan uudet mittarit. 3. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Landrigan, P. The Lancet commission on pollution and health. 19.10.2017. The lancet: [https://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736\(17\)32345-0/abstract](https://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736(17)32345-0/abstract). Viitattu 19.03.2025.

Liljeström, M. 2023. CSRD - EU:n uusi direktiivi kestävyysraportointiin. Eco Online. 13.07.2023. <https://www.ecoonline.com/fi/blogi/csr-direktiivi-ja-kestavyysraportointi>. Viitattu 07.04.2025.

Melkas, H. 2023. Kestävyysraportoinnin CSRD-sääntely lähestyy maalia, mutta liikkuvia osia on edelleen paljon. FIBS. 01.11.2023. <https://fibsry.fi/uutishuone/blogit/kestavyysraportoinnin-csrd-saantely-lahestyy-maalialla-mutta-liikkuvia-osia-on-edelleen-paljon/>. Viitattu 08.04.2025.

Merimaa, J. 2019. Tiedeartikkeli: Jos maapallon tulevaisuus ahdistaa, muista ympäristönsuojelun suuret voitot – Laaja tiedeartikkeli kertoo muun muassa, miten otsonikato ja happamat sateet saatiin kuriin. 07.01.2019. Helsingin Sanomat: <https://www.hs.fi/tiede/art-2000005956826.html>. Viitattu 01.04.2025.

Moilanen, R. 2001. Oppivan organisaation mahdollisuudet. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Niemi, J. 2023. Mitä yritysten vastuullisuusraportoinnin CSRD-direktiivin mukaiset ESRS-standardit pitävät sisällään – mitä asioita yritykset tulevaisuudessa raportoivat? Käkikuu. 17.09.2023. <https://www.kakikuu.fi/mita-yritysten-vastuullisuusraportoinnin-csrd-direktiivin-mukaiset-esrs-standardit-pitavat-sisallaan-mita-asioita-yritykset-tulevaisuudessa-raportoivat/>. Viitattu 23.05.2025.

Niskala, M. 2022. IFRS määrittelee globaalin minimitason pääomamarkkinoita palvelevalle ilmastoraportoinnille. 11.12.2022. <https://dif.fi/ajankohtaista/teema-artikkelit/ifrs-maarittelee-globaalin-minimitason-paaomamarkkinoita-palvelevalle-ilmastoraportoinnille/>. Viitattu 23.05.2025.

Niskala, M. & Palmuaro, S. 2023. Uudet kestävyysraportointivaatimukset: Mitä ne tarkoittavat käytännössä? Helsinki: Alma Talent.

OECD. 2025. Corporate Sustainability. <https://www.oecd.org/en/topics/corporate-sustainability.html>. Viitattu 23.05.2025.

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät: Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Otala, L. 2008. Osaamispääoman johtamisesta kilpailuetu. Helsinki: WSOY Pro Oy

Peill, E. 2022. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (NFRD): Kestävyyssraportointi EU:ssa, raportointi ja varmentaminen. ESG-Palvelu. 01.12.2022. <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>. Viitattu 08.03.2025.

Pohjola, T. 2003. Johda ympäristöasioita tehokkaasti: Ympäristöosaaminen menestystekijänä. Helsinki: Talentum Media Oy.

QMS Nordic. 2025. Polykriisi, hyperobjektit ja tulevaisuus. 25.10.2024. <https://qmsnordic.fi/fi/blogit/polykriisi-hyperobjektit-ja-tulevaisuus>. Viitattu 14.05.2025.

Ristaniemi, M. & Vanhala, A. 2022. Yritysvastuu & oikeus. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Ruuhonen, J., Kihn, L-A., Oulasvirta, L. & Veikkola, E. 2023. Tilintarkastus ja evaaluatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu. Tampere: Tampere University Press.

Saaristo, K. 2023. Miten suomalaiset yhtiöt ovat valmistautuneet kestävyyssraportoinnin tuloon? KPMG. <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2023/09/miten-suomalaiset-yhtiot-ovat-valmistautuneet-kestavyysraportoinnin-tuloon.html>. Viitattu 08.04.2025.

Santalainen, T. 2005. Strateginen ajattelu. Jyväskylä: Talentum Media Oy.

Sarala, U. & Sarala, A. 2003. Oppiva organisaatio: Oppimisen, laadun ja tuottavuuden yhdistäminen. 8 painos. Helsingin yliopiston tutkimus- ja koulutuskeskus Palmenia: Palmenia-kustannus.

Science Based Targets: Driving Ambitious Corporate Climate Action. 2025. <https://sciencebasedtargets.org/>. Viitattu 23.05.2025.

Seppola, R. 2023. Liiketalous- ja yhteiskuntatieteen tutkimusstrategiat ja -menetelmät: opas pro gradu -tutkielmalle. Helsinki: Books on Demand.

Sitra. 2025. Megatrendit. <https://www.sitra.fi/aiheet/megatrendit>. Viitattu 22.05.2025.

Suomen Tilintarkastajat. 2025. EU:n komission Omnibus-ehdotus avaa kestävyysääntelyn uudelleen. 26.02.2025. <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/eun-komission-omnibus-ehdotus-avaa-kestavyysaantelyn-uudelleen/>. Viitattu 27.03.2025.

Suomen YK-liitto. 2025. Kestävän kehityksen tavoitteet. <https://www.yk-liitto.fi/kestava-kehitys>. Viitattu 07.04.2025.

Sustainability Reporting Navigator. 2025. Published CSRD Report Archive. <https://sustainabilityreportingnavigator.com/#/csrdreports>

Sydänmaanlakka, P. 2014. Tulevaisuuden johtaminen 2020. Espoo: Pertec Consulting Oy.

Taigawise, 2025. Mitä Omnibus-lakiehdotus merkitsee yritysten vastuullisuusraportoinnille? 04.03.2025. <https://taigawise.fi/mita-omnibus-lakiehdotus-merkitsee-vastuullisuusraportoinnille/>. Viitattu 27.03.2025.

Teknologiateollisuus ry. 2022. Vastuullisuusselvitys, Vastuullisuuden voima: Miten teknologiateollisuuden yritykset toimivat edelläkävijöinä, muuttavat toimialaa ja tekevät taloudellista tulosta. <https://teknologiateollisuus.fi/kestavyysraportointi-kehitty-nyt-vauhdilla-tiedatko-mita-tuleva-csr-direktiivi-tarkoittaa-yrityksesi-kannalta/>. Viitattu 21.05.2025.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta TENK. 2023. Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. Julkaistu 02/2023. <https://tenk.fi/fi/hyva-tieteellinen-kaytanta-htk>. Viitattu 21.05.2025.

Työ- ja elinkeinoministeriö, 2025. Direktiivi yritystoiminnan kestävää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD). 2022. <https://tem.fi/yritysten-huolellisuusvelvoite>. Viitattu 27.03.2025.

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2024. Hallituksen esitys, yritysten kestävyysraportointi, CSRD-direktiivi, TEM082:00/2022 Säädosvalmistelu. 2022. <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>. Viitattu 07.02.2025.

Ulkoministeriö. 2025. Agenda 2030 kestävä kehityksen tavoitteet. <https://um.fi/agenda-2030-kestavan-kehityksen-tavoitteet>. Viitattu 07.04.2025.

Valtionvarainministeriö. 2025. Tietojohdaminen. <https://vm.fi/tietojohdaminen>. Viitattu 23.05.2025.

Vanhala, A. & Ristaniemi, M. 2022. Yritysvastuu ja oikeus. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Viitala, R. 2007. Henkilöstöjohtaminen: Strateginen kilpailutekijä. 1-2 painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Vilkkua, H. 2005. Tutki ja kehitä. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vilkkumaa, M. 2007. Viisas yritys: 11 askelta menestykseen. Helsinki: Yrityskirjat Oy.

Virtainlahti, S. 2009. Hiljaisen tietämyksen johtaminen. Helsinki: Talentum Media Oy.

Wollmert, P. & Hobbs, A. 2022. How the EU's new sustainability directive is becoming a game changer. Ernest & Young. https://www.ey.com/en_gl/assurance/how-the-eu-s-new-sustainability-directive-is-becoming-a-game-changer. Viitattu 05.05.2025.

Yle, 2025. EU-komissio keventää sääntelyä – kansalaisjärjestö varoittaa yritysvastuudirektiivin vesittymisestä. 26.02.2024. <https://yle.fi/a/74-20146230>. Viitattu 17.03.2025.

Ympäristöministeriö. 2025. EU ja kansainvälinen yhteistyö – Kansainväliset ympäristösopimukset. <https://ym.fi/kansainvaliset-ymparistosopimukset>. Viitattu 29.04.2025.

Ympäristöministeriö. 2025. Ilmasto – Euroopan Unionin ilmastopolitiikka. <https://ym.fi/euroopan-unionin-ilmastopolitiikka>. Viitattu 09.04.2025.

Ympäristöministeriö. 2025. Vesien- ja merten suojelu: Kansainvälinen yhteistyö vesien- ja merensuojelussa. <https://ym.fi/kansainvalinen-yhteistyö-vesien-ja-merensuojelussa>. Viitattu 29.04.2025.

Ympäristöministeriö. 2018. Ympäristöopas: Kansainväliset ympäristösopimukset ja Suomi – Sopimukset kansainvälisen ympäristöyhteistyön edistäjinä. <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/161026>. Viitattu 29.04.2025.

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

CSRD-KESTÄVYYSDIREKTIIVIN VAIKUTUKSET YRITYSTEN STRATEGIA-PROSESSIIN JA OSAAMISEN KEHITTÄMISEEN

Haastattelussa käytettiin apuna kysymyspatteristoa, mutta haastattelu käytiin ns. avoimena keskusteluna, syvähaastatteluna, jolloin kysymyksiin paneuduttiin haastateltavat kokemuksien ja kiinnostuksen mukaan.

1. TAUSTAKYSYMYKSET

- Voisitko kertoa lyhyesti taustastasi ja roolistasi kestävyysraportoinnin ja CSRD-kestävyysraportointidirektiivin parissa? (Rooli, kuinka kauan työskennellyt jne.)
- Minkä tyyppisessä organisaatiossa työskentelet (teollisuus, konsultointi, taloushallinto, muu)?
- Oletko työskennellyt vastuullisuusasioiden parissa ennen ja jos, niin kuinka kauan?

2. CSRD-DIREKTIIVIN VAIKUTUKSET YRITYKSEN STRATEGIAPROSESSIIN

- Miten CSRD-direktiivi on vaikuttanut yrityksenne strategiaprosessiin? Miten kestävyysraportointi on vaikuttanut yrityksenne strategiaan tavoitteisiin ja painopisteisiin?
- Onko strategiaa jouduttu muuttamaan raportointivaatimusten vuoksi? Tai onko strategiaprosessia jouduttu kehittämään tulevaisuutta ajatellen? Jos on, millä tavoin?
- Ovatko kestävyystavoitteet integroitu osaksi yrityksen ydintoimintaa vai nähdäänkö ne enemmän erillisenä velvoitteena?
- Onko strategian kehittämisessä tunnistettu uusia sidosryhmiä tai yhteistyötahoja (esim. ESG-konsultit, sijoittajat, asiakkaat, viranomaiset)?
- Onko CSRD-kestävyysraportointidirektiivi muuttanut yrityksen tapaa tarkastella liiketoiminnan riskejä ja mahdollisuuksia? Jos on, miten?
- Millaisia haasteita olette kohdanneet kestävyysraportointiin liittyen strategisella ja operatiivisella tasolla?

- Onko riskejä ja uhkia löydetty helpommin, kuin mahdollisuuksia?

3. OSAAMISEN KEHITTÄMINEN JA TULEVAISUUDEN TARPEET

- Millaisia uusia osaamistarpeita CSRD-kestävyysraportointidirektiivi on tuonut esiin yrityksessänne?
- Onko organisaatiossanne rekrytoitu uusia asiantuntijoita tai koulutettu olemassa olevaa henkilöstöä vastaamaan CSRD:n tuomiin vaatimuksiin? Onko organisaatiossa ollut vaikeuksia löytää osaajia, joilla on tarvittava asiantuntemus kestävyysraportoinnista ja ESG-teemoista?
- Millaista lisäkoulutusta tai tukea asiantuntijat ovat tarvinneet raportointivaatimusten täyttämiseen?
- Onko yrityksessänne otettu käyttöön joku ohjelmisto tai järjestelmä CSRD-kestävyysraportoinnin laatimiseen tai tullaanko ottamaan? Koetko, että järjestelmä on tarpeellinen?
- Miten kestävyysraportointiin liittyvää osaamista tulisi kehittää yrityksissä, jotta vaatimuksiin voidaan vastata tehokkaasti?
- Pitäisikö kestävyysraportointiosaamisen ja ESG-osaamisen olla osa johtoryhmän tai hallituksen kompetenssia osana strategista johtamista?
- Miten näet koulutuksen roolin tässä kehityksessä? Tulisiko tutkinto-ohjelmia (insinööritutkinnot, kauppatieteet, liiketalous jne.) kehittää tukemaan paremmin kestävyysraportointiosaamista ja sen tuomia vaatimuksia? Jos, niin miten?
- Onko kestävyysraportointi vaikuttanut yrityksen investointeihin, esimerkiksi teknologian, henkilöstön tai prosessien osalta, joko positiivisessa tai negatiivisessa mielessä?
- Miten yrityksen sisäinen osaamisen kehittäminen ja strateginen suunnittelu tukevat toisiaan kestävyysasioissa?
- Onko sidosryhmillä ollut tarpeita omien CSRD-kestävyysraporttien luomisen kanssa, joka velvoittaa teitä esimerkiksi toimittajana? Onko tietopyyntöihin ollut hankaluuksia vastata ja kuinka tätä mielestänne voitaisiin kehittää?

4. OMNIBUS-LAKIEHDOTUKSEN MAHDOLLISET VAIKUTUKSET

- Miten suhtaudutte Omnibus-lakiehdotuksen mahdollisiin muutoksiin, joissa raportointivelvollisuus voisi rajautua vain yli 1000 hengen yrityksiin, jolloin 80 % raportoivista yrityksistä vapautuisi pakollisesta kestävyysraportoinnista?

- Rajaisitko Omnibus-lakiehdotuksessa esitetyn yrityskoon jollain muulla tavalla? Jos, niin miten?
- Oletteko investoineet osaamiseen, työvoimaan tai resursseihin, jotka voivat nyt osoittautua tarpeettomiksi tai kuinka koet tämän vaikuttavan muiden yritysten toimintaan tulevaisuudessa?
- Aiotteko jatkaa kestävyysraportointia, vaikka velvoitteet mahdollisesti lievenisivät? Miksi olette päätyneet tähän ratkaisuun?
- Uskotko, että vapaaehtoinen kestävyysraportointi voi tuoda yrityksille kilpailuetua tai vaikuttaa esimerkiksi sijoittajasuhteisiin?
- Ymmärtääkö yritykset minkälaista kilpailuetua kestävyysraportoinnilla olisi mahdollista mahdollisesti luoda, jos he jatkaisivat kestävyysraportointia myös vapaaehtoisesti?
- Koetko, että muut yritykset todennäköisesti jatkaisivat kestävyysraportointia, vaikka se ei olisi enää pakollista?
- Miten arvioit raportointivelvollisuuden keventämisen vaikuttavan yrityksen kilpailukykyyn tai maineeseen? Tuottaako pakollinen kestävyysraportointi mielestäsi ylipäätänsäkään kilpailuetua yritykselle?

5. YHTEENVETO JA LISÄKOMMENTIT

- Mitä neuvoja antaisit yrityksille, jotka vasta aloittavat kestävyysraportoinnin?
- Kuinka uskot kestävyysasioiden ja -vaatimusten tulevaisuudessa kehittyvän? Mihin yritysten tulisi syytä erityisesti kiinnittää huomiota?
- Onko jotain, mitä emme käsitelleet, mutta mikä olisi mielestäsi olennaista aiheen kannalta?