

# **Ympäristöasioiden raportointi case- yritysten tilinpäätöksissä**

**Juulia Husso**

Opinnäytetyö

26 . 2 . 2013

---



Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Työn tekijä(t) Juulia Husso	
Työn nimi Ympäristöasioiden raportointi case-yritysten tilinpäätöksissä	
Päiväys 26.2.2013	Sivumäärä/Liitteet 51
Ohjaaja(t) Ulla Loikkanen	
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t)	
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tässä opinnäytetyössä perehdyttiin siihen kuinka case-yritykset raportoivat tilinpäätöksissään sekä www-sivuilla ympäristöön liittyvistä asioista. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää kuinka eri aloilla toimivat eri suuruusluokan yritykset ja organisaatiot soveltavat lainsäädäntöä ja yleisiä ohjeistuksia tilinpäätösraportoinnissaan. Tutkimuksen toisena tavoitteena oli selvittää tutkijalle itselleen mitkä ja mitä eri lait säätelevät ympäristöasioiden raportoimisesta tilinpäätöksessä.</p> <p>Opinnäytetyö koostuu kolmesta suuresta aihekokonaisuudesta. Ensimmäisessä osiossa käsiteltiin ympäristölaskentatoimea. Osiossa määriteltiin ympäristölaskentatoimen käsite sekä tutustuttiin ympäristöraportointiin. Toisessa osiossa raportoitiin miten eri säännökset, kuten kirjanpitolaki sekä Kirjanpitolautakunnan yleisohteet, säätelevät ympäristöasioiden raportoimisesta tilinpäätöksessä. Kolmannessa tutkimuksen pääkokonaisuudessa tutkittiin kymmentä case-yritystä. Jokaisesta yrityksestä oli lyhyt yritys esittely, jonka jälkeen selvitettiin kuinka yritykset raportoivat ympäristöasioista virallisissa tilinpäätöksissä sekä yhtiöiden www-sivuilla. Tutkimuksen aineistona käytettiin julkisesti saatua materiaalia. Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena.</p> <p>Tutkimuksessa havaittiin, että suurin osa tutkittavista yrityksistä raportoi ympäristöseikoista sanallisesti virallisessa tilinpäätöksessä sekä yhtiön www-sivulla. Vain kahdella tutkittavista yrityksistä on käytössään ympäristötilinpäätös ja ympäristötunnusluvut. Tutkimuksessa tuli ilmi, että suurin osa case-yrityksistä panostaa enemmän www-sivuilla olevaan ympäristötietoon kuin esimerkiksi vuosi- tai toimintakertomuksessa olevaan tietoon.</p> <p>Ympäristöasioiden raportoimisesta tilinpäätöksessä tehtävän jatkotutkimuksen aiheena voisi olla joko yksi tai useampi yritys tai organisaatio, jolle olisi sattunut verrattain suuri ympäristökatastrofi. Tutkimuksen tutkimuskysymyksenä voisi olla kuinka yritykset tai organisaatiot raportoisivat katastrofista tilinpäätöksissään. Tutkittavana aiheena voisi olla myös kuinka ympäristökatastrofi vaikuttaa yrityksen taloudellisiin tunnuslukuihin.</p>	
Avainsanat Ympäristölaskentatoimi, tilinpäätös, ympäristöraportointi, tunnusluvut	

Field of Study Social Sciences, Business and Administration	
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration	
Author(s) Juulia Husso	
Title of Thesis Reporting on the environmental issues in the financial statements of the case companies	
Date 26.2.2013	Pages/Appendices 51
Supervisor(s) Ulla Loikkanen	
Client Organisation /Partners	
<p>Abstract</p> <p>This thesis dealt with how the case enterprises report on the environmental issues in their financial statements and in their website. The target of this thesis study was to find out how different enterprises apply legislation and instructions in their financial statement reporting. The second target of this thesis project was to clarify to the researcher which laws regulate and what they regulate about environmental reporting in a financial statement.</p> <p>This thesis consists of three large thematic entities. The first section dealt with environmental accounting. There was defined the concept of environmental accounting in the first section. The first section also initially dealt with environmental reporting. The second section investigated how different regulations govern environmental reporting in financial statements. In the third section of this study ten case enterprises were examined. In the beginning each enterprise was briefly introduced. Then the financial statements, websites and environmental reporting of the case enterprises were scrutinized. The study was conducted by utilizing public information and was based on qualitative research methods.</p> <p>This study results indicated that the majority of the case enterprises reported verbally about environmental issues. The reporting was carried out in financial statements or on the website. Only two enterprises implement environmental accounting reporting and produce environmental key ratios. The study also suggested that the majority of the case enterprises invested in public websites rather than in financial statements concerning environmental reporting.</p> <p>The topic of further research could be an enterprise or an organization which has had a major environmental disaster. There could also be more than one enterprise or organization. The research question could be how the case enterprises report on the environmental disaster in their financial statement. The topic of further research could also be how an environmental disaster will influence the financial key ratios.</p>	
Keywords Environmental accounting, financial statement, environmental reporting, key ratios	

## SISÄLTÖ

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Tutkimuksen tavoitteet.....	7
1.2	Tutkimuksen rakenne ja tutkimustapa .....	7
1.3	Tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet .....	9
2	YMPÄRISTÖLASKENTATOIMI JA YMPÄRISTÖRAPORTOINTI .....	10
2.1	Ympäristölaskentatoimen käsitteen määrittely .....	10
2.2	Ympäristöraportoinnista lyhyesti .....	16
3	YMPÄRISTÖASIOITA KOSKEVAT SÄÄNNÖKSET.....	19
3.1	Lainsäädäntö.....	19
3.2	Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksesta.....	21
3.3	Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä.....	24
4	CASE-YRITYKSET .....	31
4.1	Talvivaaran Kaivososakeyhtiö Oyj.....	32
4.2	Outokumpu.....	33
4.3	Kuopion kaupunki .....	34
4.4	Kuopion Energia .....	35
4.5	VR Group.....	37
4.6	Destia Oy.....	38
4.7	Bella-Veneet Oy.....	39
4.8	Gebwell Oy .....	40
4.9	YIT Oyj.....	41
4.10	Olvi Oyj .....	42
5	POHDINTA .....	46
	LÄHTEET .....	49

## 1 JOHDANTO

Ympäristöä koskevat asiat ovat nousseet 1990-luvulta alkaen tärkeäksi aiheeksi yhteiskunnallisessa keskustelussa. Usein ympäristöön liittyvissä asioissa ihmisten tunteet ja mielipiteet ohjaavat paljon keskustelua. Yritykset kokevat ympäristöasioiden huomioonottamisen toiminnassaan entistä tärkeämmäksi. Ympäristöseikkoja ei voida kuitenkaan käsitellä pelkästään mielipiteiden ja tunteiden perusteella vaan tarvitaan puolueetonta tietoa ympäristöasioista. Ympäristölaskentatoimi ja sitä säätelevät säännökset ovat yksi väline puolueettoman tiedon välittämiseen ympäristöasioista. Ympäristölaskennan suosio niin mediassa kuin yritysmaailmassa oli kenties huipussaan 2000-luvun alussa. Vaikka ympäristöasiat eivät ole viime vuosina olleet välttämättä median suosituin puheenaihe, koetaan ympäristöön liittyvät seikat yhä tärkeiksi tekijöiksi esimerkiksi päätöksenteossa. Ympäristöön liittyvien asioiden käsittely tilinpäätöksissä on yleistynyt viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana huomattavasti. Myös median ja yritysten sidosryhmien yleinen kiinnostus ympäristöasioita kohtaan on kasvanut. Yritykset panostavat aiempaa enemmän vapaaehtoisten ja tilinpäätöksestä erillisten ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraporttien julkaisemiseen. Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraporteissa raportoidaan laajemmin ja yksityiskohtaisemmin yritysten toimintatavoista koskien ympäristöasioita ja ympäristönsuojelumenetelmiä. KHT-yhdistys ry:n (2008, 25) mukaan yhteiskuntavastuuraportointi on kehittynyt 1990-luvulta myös sisällöllisesti. Kaksikymmentä vuotta sitten yhteiskuntavastuun raportit olivat hyvin ympäristöpainotteisia, mutta viime vuosien aikana painotus on muuttunut enemmän sosiaalisen vastuun puolelle. 1990-luvulla oli myös yleistä, että ympäristöasioista raportoitii omassa erillisessä raportissa ja muista yhteiskuntavastuun osa-alueista omassa raportissaan. Viime vuosien aikana edellä mainitun käytännön on korvannut yhteiskuntavastuun kaikista osa-alueista julkaistava yhteinen raportti. (KHT-yhdistys ry 2008, 25.)

Opinnäytetyöni aihe valikoitui osittain ympäristöasioiden ajankohtaisuuden vuoksi. Tärkein syy on kuitenkin oma kiinnostukseni ympäristöasioita sekä laskentatoimeja ja kirjanpitoa kohtaan. Halusin yhdistää nämä kaksi kiinnostavaa osa-aluetta jollain tavalla toisiinsa. Jotta ympäristöasioiden käsittelystä eri yritysten tilinpäätöksissä saataisiin tarpeeksi kattava kuva, valitsin tutkittavaksi kymmenen suomalaista yritystä, joiden toiminnassa arvelin ympäristöasioiden olevan jollain tavoin merkityksellisiä. Opinnäytetyössä tutkittavien yritysten valintaperusteita selvitän laajemmin luvussa neljä.

Ympäristölaskentatoimesta on tehty myös aikaisemmin tutkimuksia. Käsittelen tässä osiossa suomalaisia ympäristölaskentaan liittyviä tutkimuksia. Yksi ympäristölaskennan ja -raportoinnin tunnetuimmista vaikuttajista Suomessa on vastuullisen yritystoiminnan ja raportoinnin asiantuntija sekä tilintarkastaja Mikael Niskala. Niskala on julkistanut vuonna 1995 Lapin yliopistossa tutkimuksen ”*Yrityksen ympäristölaskenta-toimi: ympäristöraportoinnin mittausulottuvuudet ja mittauskokeilu*”. Aiheeseen liittyen on tehty myös useita pro gradu -tutkielmia ja opinnäytetöitä, joista seuraavassa pari esimerkkiä. Vuonna 2007 ympäristöasioista julkaistiin pro gradu -tutkielma Tampereen yliopistossa. Tutkielmassa ”*Ympäristöinformaatio tilinpäätöksessä - raportoinnin tausta ja nykytilanne suomalaisissa pörssiyhtiöissä*” Katri Tupiini tutkii kuinka suomalaiset pörssiyhtiöt raportoivat ympäristöasioistaan tilinpäätöksissään. Kyseisen tutkimuksen tavoitteena on saada kuva siitä millainen nykytilanne ympäristöasioiden raportoinnilla on tilinpäätöksissä yrityksissä, jotka toimivat ympäristökeskeisillä aloilla. Aiheesta on tehty myös opinnäytetyö vuonna 2009. Opinnäytetyössä ”*Yritysten ympäristövastuu*” Anni Inkinen on tutkinut kuinka kolme erilaista yritystä esittää ympäristöasiat Internet-sivuillaan ja tilinpäätöksissä.

### 1.1 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tutkimuskysymys on *kuinka case-yritykset raportoivat ympäristöasioista tilinpäätöksissään*. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää kuinka eri aloilla toimivat eri suuruusluokan yritykset soveltavat lainsäädäntöä ja kirjanpitolautakunnan suosituksia ympäristöasioiden tilinpäätösraportoinnissa. Tämän opinnäytetyön tutkimuksen pääasiallisena kohteena ovat yritysten viralliset tilinpäätökset. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen, tietyn kokoisilla yrityksillä rahoituslaskelman ja näitä täydentävät liitetiedot. Lisäksi tietyn kokoisten kirjanpitovelvollisten on laadittava toimintakertomus, joka on osa virallista tilinpäätöstä. Tutkimuksen pääpaino on virallisten tilinpäätösten tarkastelussa, minkä lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan toissijaisesti yritysten www-sivuilla esiintyvää vapaaehtoista ympäristöasioiden raportointia. Tavoitteena on myös selvittää itselleni mitä eri lait säätelevät ympäristöasioiden raportoinnista ja esittämisestä tilinpäätöksessä.

### 1.2 Tutkimuksen rakenne ja tutkimustapa

Opinnäytetyön ensimmäisessä varsinaisessa käsittelyluvussa eli luvussa 2 käsitellään teoreettista näkökulmaa ympäristölaskentatoimeen. Luvussa määritellään tarkemmin ympäristölaskentatoimen käsite sekä esitellään ympäristölaskentatoimen eri osa-alueita. Toisen luvun lopussa käsitellään myös hieman ympäristöraportoinnin

käsitettä. Luvussa 3 esitellään kuinka lainsäädäntö vaatii raportoimaan ympäristöasioista tilinpäätöksessä. Tarkasteltavana on useita eri lakeja, joita yritykset joutuvat soveltamaan tilinpäätöstä laatiessaan. Kolmannessa luvussa käsitellään myös Kirjanpitolautakunnan antamia yleisohjeita, joissa annetaan suosituksia ympäristöasioiden käsittelyyn tilinpäätöksessä. Tässä opinnäytetyössä ei käsitellä ympäristöasioiden vapaaehtoista raportointia, kuten yhteiskuntavastuun raportointia, vaan keskitytään virallisissa tilinpäätöksissä raportoitaviin asioihin ja säännöksiin. Luku 4 käsittelee tutkittavia case-yrityksiä. Kaikista tutkittavista yrityksistä on lyhyt yleinen esittely, jonka jälkeen käsitellään ympäristöasioiden tilinpäätösraportointia. Luvun lopussa on yhteenveto saaduista tuloksista taulukon muodossa. Luvussa 5 pohditaan saatuja tuloksia ja esitetään päätelmät.

Tutkimus tehtiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Saaranen-Kauppinen ja Puusniekka (2009, 6) jakavat laadullisen tutkimuksen Tötön (2004, 9–20) tavoin kolmeen osaan. Ensimmäinen osa muodostuu aiheesta tehdyistä aiemmista tutkimuksista sekä teoriaosuudesta. Toinen osa sisältää empiirisen aineiston ja kolmas osa tutkijan oman ajattelun ja päättelyn. Yksi kvalitatiivisen tutkimuksen tunnusmerkkejä on harkinnanvarainen tai teoreettinen otanta eli aineistokoot ovat suhteellisen pienet. Laadullisen tutkimuksen tunnusmerkkeihin voidaan myös lukea hypoteesittomuus, tutkimuksen tyyli ja tulosten esitystapa sekä tutkijan asema. Hypoteesittomuuden mukaan tutkimuksen tuloksista ei ole ennakoon määritetty mitään ennako-oletuksia eikä hypoteeseja ole tarkoitus todentaa oikeiksi vaan keksiä niitä. Laadullinen tutkimus ei ole tyyliänsä mukainen vaan sitä voidaan soveltaa myös luovalla tavalla. Tutkijan asema on kvalitatiivisessa tutkimuksessa melko subjektiivinen. Tutkija voi tutkimuksessaan käyttää omavaltaista vapautta sekä mielikuvitusta valinnoissaan. (Saaranen-Kauppinen ja Puusniekka 2009, 7.) Laadullisessa tutkimuksessa aineiston keräämiseen on monia eri mahdollisuuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi haastattelu, havainnointi, eläytymismenetelmä sekä valmiit aineistot. Tässä opinnäytetyössä on käytetty aineiston keräämisessä valmiita aineistoja eli case-yritysten tilinpäätöksiä ja www-sivuja. Tilinpäätökset toimivat aineistonkeruussa pääasiallisena ja www-sivut toissijaisena lähteenä. Laadullinen tutkimusote soveltuu tähän tutkimukseen myös siksi, että tutkimuksen tarkoitus on selvittää eri alojen yritysten ja yhteisöjen tapaa soveltaa lainsäädäntöä ja yleisiä ohjeita koskien ympäristöasioiden raportointia. Tarkoituksena ei ollut saada kvantitatiiviselle eli määrälliselle tutkimukselle ominaista yleispätevää tutkimustulosta. Tämän opinnäytetyön tutkimusprosessista kerrotaan tarkemmin luvussa neljä.



### 1.3 Tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet

**Ympäristö** on luonnollinen, fyysinen ympäristö, joka sisältää ilman, veden, maan, kasvit, eläimet sekä uusiutumattomat luonnonvarat, joita ovat esimerkiksi fossiiliset polttoaineet ja mineraalit (KILA 2006/24.10, 8).

**Ympäristömenot** ovat menoja, jotka aiheutuvat ympäristönsuojelutoimenpiteistä. Euroopan yhteisöjen komission mukaan ympäristömenoja ovat toimet, joihin yhtiö tai sen edustaja ryhtyy torjuakseen, korjatakseen tai lieventääkseen ympäristövahinkoja, jotka aiheutuvat sen toiminnasta. Tällaisia menoja voivat olla esimerkiksi jätteiden käsittely ja jätteiden syntymisen ehkäisy, maaperän ja pinta- ja suojavesien suojeleminen, ulkoilman ja ilmastonsuojelu, melun torjunta sekä biologisen monimuotoisuuden ja maisemien suojeleminen. Ympäristömenoja eivät ole menot, jotka edistävät ympäristönsuojelutoimintaa, mutta niiden päätarkoitus on hyödyttää yhtiön muita osa-alueita kuten taloudellista kannattavuutta, työturvallisuutta tai tuotannon tehokkuutta. (KILA 2006/24.10, 8.)

**Ympäristövastuut** voidaan jakaa kahteen ryhmään. Ensimmäisessä ryhmässä ympäristövastuu kirjataan vastaisena menona, jolloin ympäristövastuulla tarkoitetaan ympäristöön liittyvää velvoitetta, joka on syntynyt päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella, mutta sen tarkkaa määrää tai toteutumisaikajankohtaa ei voida määrittää. Tällaiset vastuut kirjataan tilinpäätöksessä joko pakolliseksi varaukseksi tai siirtovelaksi. Toisessa ryhmässä ympäristövastuuta ei esitetä tuloslaskelmassa tai taseessa vaan se eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa. Tällainen ympäristövastuu on ehdollinen ympäristövelka, josta syntyy velvoite vasta kun epävarma mahdollisuus toteutuu. (KILA 2006/24.10, 9.)

**Ympäristöstrategia** on sitä kuinka yritys suhtautuu kokonaisvaltaisella tasolla ympäristöön liittyviin kysymyksiin ja asioihin (Mätäsaho, Niskala ja Tuomala 1999, 14).

**Ympäristösuorituskyvyllä** tarkoitetaan yrityksen kykyä hallita kokonaisvaltaisella tasolla ympäristökysymyksiä, jotka liittyvät sen toimintaan. Ympäristösuorituskykyä voidaan myös mitata, minkä avulla ympäristöön liittyvien päämäärien ja tavoitteiden toteutumista voidaan seurata. Yrityksen suorituskykyä seuraamalla voidaan arvioida kuinka hyvin yrityksen ympäristöstrategia on toteutunut. (Mätäsaho, Niskala ja Tuomala 1999, 14.)

## 2 YMPÄRISTÖLASKENTATOIMI JA YMPÄRISTÖRAPORTOINTI

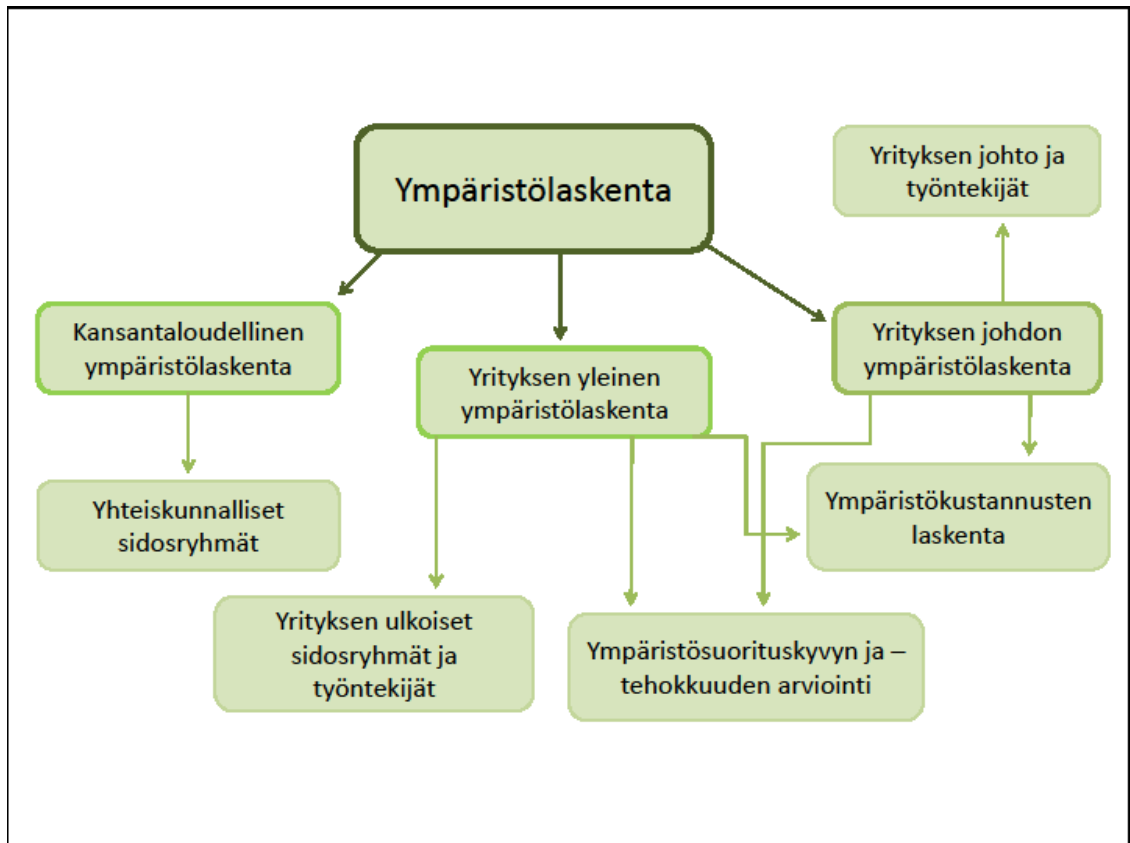
Tämän luvun tavoitteena on määritellä ympäristölaskentatoimen käsite sekä esitellä ympäristölaskentatoimen eri osa-alueita. Luvussa käsitellään myös hieman ympäristöasioiden raportointiin liittyviä asioita. Raportointivaatimuksia, koskien erityisesti tilinpäätöksiä, käsitellään tarkemmin luvussa kolme.

### 2.1 Ympäristölaskentatoimen käsitteen määrittely

Ympäristölaskentatoimi voidaan määritellä käsitteenä monella eri tavalla. Ympäristölaskennan käsite on otettu ensimmäisenä käyttöön 1990-luvun alussa britannialaisen teoksen ”Accounting for the Environment” toimesta (Pohjola 2003, 109). Vaikka käsite voidaan määritellä usealla eri tavalla, on pääajatus yleensä sama. Ympäristölaskentatoimi toimii työvälineenä, joka tuottaa tietoa sekä yritysjohdolle että muille sidosryhmille, kuten sijoittajille ja asiakkaille. Ympäristölaskennan avulla saatua tietoa voidaan käyttää yritysten ympäristöasioiden seurannan, valvonnan sekä raportoinnin apuna. Erityisesti ympäristöasioiden raportointiin saadut tiedot ovat hyödyllisiä. (Pohjola 2003, 109; Sjöblom ja Niskala 1999, 106.)

Ympäristölaskentatoimi voidaan jakaa karkeasti kahteen osaan, johdon ympäristölaskentatoimeen sekä ulkoiseen ympäristölaskentatoimeen, joka sisältää tilinpäätösraportoinnin. Niskala ja Mätäsaho (1996, 143) määrittelevät johdon ympäristölaskentatoimen tapahtumaketjuksi, jossa tunnistetaan, luokitellaan, tarkastellaan, käytetään ja raportoidaan ympäristökustannustietoa, jota yritysjohto voi käyttää omaan tarpeeseen ja päätöksenteon tueksi. Yritysjohto hyötyy ympäristölaskennan tuottamasta tiedosta monella eri tavalla. Johdon saavuttamia hyötyjä voivat olla esimerkiksi suunnittelun tukeminen, johdon huomion kiinnittäminen oikeisiin asioihin, päätöksentekijöille tiedottaminen sekä toiminnan ohjaaminen ja parantaminen, jotta parannuksia saataisiin aikaan. Jos yritys haluaa parantaa ympäristöasioihin liittyvää suorituskykyä, ympäristölaskenta on siihen kätevä keino. Tällaisissa tilanteissa ympäristölaskentatoimi konkretisoituu useimmiten pelkästä käsitteestä käytännön tasolle, kun ympäristökustannusten hallinta otetaan käyttöön. (Sjöblom ja Niskala 1999, 114–115.)

Pohjolan (2003, 111) mukaan ympäristölaskentatoimi voidaan jakaa kolmeen eri osa-alueeseen. Osa-alueet ovat kansantaloudellinen, yrityksen yleinen sekä yrityksen johdon ympäristölaskenta. Kuviossa 1 esitellään kyseessä olevat osa-alueet sekä niiden tärkeimmät kohderyhmät ja tehtävät.



KUVIO 1. Ympäristölaskennan osa-alueet (Pohjola, 111; Niskala ja Mätäsaho, 68)

Niskalan ja Mätäsahon (1996, 68) mukaan kansantalouden ympäristölaskentatoimessa eli tilinpidossa luonnonvarojen ja ympäristön välinen suhde taloudellisiin seikkoihin ei tule ilmi. Kansantalouden tilinpidossa ympäristöasiat eivät tule suoraan ilmi, koska se mittaa palveluiden ja tavaroiden varantoja ja virtoja rahamääräisinä. Makro- eli kansantaloudellisella tasolla ympäristölaskentatoimen osa-alueita voidaan ottaa huomioon käyttämällä luonnonvaratilinpidon ja korjattua bruttokansantuotelaskentaa. Makrotason ympäristölaskennan kohderyhmänä ovat yhteisön yhteiskunnalliset sidosryhmät.

Yrityksen yleistä ympäristölaskentatoimea voidaan kutsua myös ulkoiseksi ympäristölaskennaksi. Yleinen ympäristölaskenta tuottaa ja raportoi yrityksen sidosryhmille ympäristöasioita koskevaa tietoa, kehittää raportointimenetelmiä sekä arvottaa taloudellisesti ympäristöön kohdistuvat vaikutukset. Ulkoinen ympäristölaskentatoimi jakautuu kahteen osa-alueeseen, ympäristöraportointiin ja ympäristökirjanpitoon. Ympäristöraportointi tuottaa ja raportoi ympäristöasioista laajemmin ja yksityiskohtaisemmin kuin ympäristökirjanpidon ja -tilinpäätöksen tuottamat tiedot. Ympäristölaskennan avulla yhtiöt ja organisaatiot pyrkivät pitämään yllä sidosryhmien luottamusta. Ympäristölaskentaa pidetäänkin yhtenä vuorovaikutusvälineenä yhtiön ja sen sidosryhmien välillä. Yleiseen ympäristölaskentatoimeen kuuluvan ympäristökirjanpidon mukaan ympäristö on yksi yrityksen kustannustekijä. Näin ollen ympäristön yritykselle

aiheuttamat taloudelliset vaikutukset otetaan huomioon ympäristökirjanpidossa. Ympäristöstä johtuvat taloudelliset vaikutukset näkyvät välittöminä rahavirtoina yrityksen kirjanpidossa. (Niskala ja Mätäsaho 1996, 79–81.)

Johdon ympäristölaskentatoimen tarkoituksena on nimensä mukaisesti kerätä tietoa, jonka avulla yritysjohton päätöksenteko helpottuu. Johdon ympäristölaskentaa voidaan käyttää apuna kolmella eri tavalla. Nämä tavat ovat johdon huomion suunnittelu ja ohjaaminen, päätöksentekijöille tiedottaminen sekä käyttäytymisen tarkkailu, ohjaaminen ja motivoiminen yrityksen liiketoiminnan parantamiseksi. Johdon ympäristölaskentaa toteutettaessa kaksi tärkeintä asiaa ovat johdon tuki ja koko organisaation huomioonottaminen jo suunnitteluvaiheessa. Organisaation huomioonottaminen kokonaisvaltaisesti olisi hyvä tapahtua niin, että kaikilta yrityksen tärkeiltä ja keskeisiltä toiminta-alueilta olisi henkilöitä mukana suunnitteluvaiheessa. (Niskala ja Mätäsaho 1996, 70.)

Ympäristölaskennan soveltamiskohteet voidaan jakaa kahteen eri osa-alueeseen, taloudellisiin sekä ei-taloudellisiin. Taloudellisella osa-alueella yrityksen tehtävä on määrittää ympäristöasioiden taloudellinen vaikutus. Ei-taloudellisella osa-alueella suoritetaan energia- ja materiaalivirtoihin perustuvaa laskentaa. (Sjöblom ja Niskala 1999, 107.) Ei-rahamääräisiä menetelmiä voidaan kutsua myös ekologista suuntausta edustaviksi menetelmiksi. Ympäristöasioihin keskittyneiden mallien ja menetelmien tavoitteena on päästä hallintamenetelmiensä avulla perinteisen laskentatoimen ulkopuolelle. Tavoitteen saavuttamiseksi yritykset rakentavat toimintansa tueksi erillisiä menetelmiä, jotka keskittyvät ympäristöasioiden hallintaan. (Kurki 1999, 19.) Taloudellisten ja ei-taloudellisten osa-alueiden soveltamiskohteita voisivat olla esimerkiksi suorituskyvyn arviointi, kustannuslaskenta, hinnoittelu, tulevien kustannusten ennakointi, investointivaihtoehtojen arviointi sekä osakkeenomistuksen arvon analyysi (Mätäsaho, Niskala ja Tuomala 1999, 57). Ympäristölaskennan pääasiallinen tarkoitus on tuottaa yrityksen sisäisille ja ulkoisille sidosryhmille tietoa ympäristöön liittyvien toimenpiteiden tuloksellisuudesta. Ympäristölaskennan avulla voidaan vertailla eri yrityksiä tai yrityksen osia keskenään, mikä lisää ympäristökilpailua niiden välillä. (Sjöblom ja Niskala 1999, 107–108.)

Yrityksillä voi olla käytössään toiminnan hallintajärjestelmiä, jotka yleisesti jaetaan neljään eri osaan. Nämä osat ovat tavoitteet, tehtävät, tasot ja menetelmät. Yleisellä tasolla toiminnan hallintajärjestelmien tavoitteeksi voidaan määrittellä yrityksen johdon tukeminen, jotta se saavuttaisi yrityksen toimintatavoitteet. (Kurki 1999, 13.) Yrityksen ympäristöasioiden hallintajärjestelmien tavoitteeksi voidaan määrittellä yrityksen sel-

laisten toimintaedellytysten tukeminen, jotka on määritelty pidemmälle ajalle. Näin ollen voidaan sanoa, että ympäristöasioiden hallintajärjestelmien tehtävä on yritysjohdon tukeminen, kun johto pyrkii saavuttamaan toimintatavan, joka on kestävä sekä taloudellisesti että ekologisesti. Tällainen toimintatapa pyritään myös saavuttamaan mahdollisimman tehokkaalla tavalla. (Kurki 1999, 17.) Ympäristöasioihin liittyviä hallintajärjestelmiä ei pidetä täysin virheettöminä. Kaikkiin erilaisiin hallintamenetelmiin liitetään yksi sama heikkous. Mikään hallintajärjestelmä ei huomioi yrityksen strategista perspektiiviä tarpeeksi hyvin. Hallintajärjestelmiä tulisi kehittää siihen suuntaan, että ne ottaisivat huomioon myös ympäristövaikutukset ja -tekijät, jotka ovat vaikeasti mitattavissa. (Kurki 1999, 21.)

Ympäristölaskentaa sovellettaessa ympäristötietojen tulisi täyttää sekä laadulliset että yleiset kriteerit. Tiedon tuottamisen laadulliset vaatimukset ovat ymmärrettävyys, käyttökelpoisuus, luotettavuus, johdonmukaisuus, täydellisyys sekä olennaisuus. Ymmärrettävyydellä tarkoitetaan sitä, että ympäristöraportoinnissa käytettävät tiedot tulee olla ymmärrettävässä muodossa. Käyttökelpoisuudella tarkoitetaan sitä, että tiedon lukija voi hyödyntää lukemiaan tietoja jatkossa, jolloin hänen täytyy saada tietojen avulla yrityksen toiminnasta ja niiden seurauksista selkeä käsitys. Erityisesti luotettavuus on tärkeä vaatimus ympäristötiedon laadinnassa. Luotettavuudella tarkoitetaan sitä, että tiedot voidaan varmentaa jälkikäteen aidoiksi ja luotettaviksi. Johdonmukaisuuden vaatimuksella tarkoitetaan sitä, että tiedot sekä tuotetaan että esitetään raportoinnissa johdonmukaisesti. Täydellisyyden kriteerin mukaan ympäristölaskennan tietojen avulla yrityksen ympäristöasioista täytyy saada oikea ja riittävä kuva. Olennaisuuden kriteeri tulee ottaa huomioon heti ympäristölaskennan soveltamisen alkuvaiheessa. Olennaisuuden kriteerillä tarkoitetaan sitä, että tiedoilla, joita ympäristölaskennassa käytetään, tulee olla merkittävä vaikutus yrityksen ympäristöön liittyvään suorituskyykyyn, ympäristövaikutuksiin, ympäristötoimintaan ja niiden taloudelliseen merkitykseen. Ympäristötoiminnan kannalta pieniä ja epäolennaisia eriä ei siis huomioida ympäristölaskennassa. (Sjöblom ja Niskala 1999, 108–109.)

Tiedon tuottamisen yleiset kriteerit ovat myös ympäristölaskennassa tärkeitä. Yleisiä vaatimuksia ovat olennaisuus ja käyttökelpoisuus, täydellisyys, tasapainoinen ja rehellinen esittäminen, ympäristösuorituskyykyyn arviointi, suoriteperusteisuus, yhdenmukaiset laskentaperiaatteet, luotettava ja verifioitavissa oleva tieto sekä käytettävä sanasto. Yleisistä kriteereistä olennaisuus, käyttökelpoisuus ja täydellisyys voidaan määritellä samalla tavoin kuin vastaavat laadulliset vaatimukset. Tasapainoisen ja rehellisen esittämisen tavoitteena on tuottaa lukijalle sellaista tietoa, jonka avulla hän pystyy muodostamaan ympäristöasioiden osalta yrityksen toiminnasta ja suorituskyy-

vystä selkeän käsityksen. Ympäristösuorituskyvyn arvioinnilla tarkoitetaan sitä, että saatuja tietoja voidaan verrata ja arvioida esimerkiksi samalle ajalle asetettuihin tavoitteisiin. Suoriteperusteisuuden kriteerin mukaan ympäristöön liittyvät erät kohdistetaan sille tilikaudelle, jolloin ne ovat syntyneet. Yhdenmukaisilla laskentaperiaatteilla tarkoitetaan sitä, että ilman painavaa syytä kerran valittua laskentaperiaatetta ei muuteta. Luotettava ja verifioitavissa oleva tieto voidaan määritellä samoin kuin laadullisten kriteerien luotettavuus-vaatimus. Vaatimus koskien käytettävää sanastoa tarkoittaa sitä, että ympäristöasioista raportoidessa täytyy käytetty erikoisterminologia selittää raportin yhteydessä. (Sjöblom ja Niskala 1999, 109–110.)

Yrityksen eri sidosryhmät voivat vaikuttaa ympäristöstrategian sisältöön. Vaikuttavia sidosryhmiä voivat olla esimerkiksi omistajat, sijoittajat, asiakkaat, rahoittajat ja vakuuttajat. Omistajien näkökulmasta ajatellen yrityksen tärkein päämäärä on yrityksen taloudellisen arvon kasvu. Omistajan arvo eli taloudellinen tuotto tarkoittaa yrityksen taloudellisen arvon ja vieraan pääoman kustannusten erotusta. Yritysjohdon ympäristöstrategiset päätökset voivat vaikuttaa myös omistajan arvoon. Omistajan arvon osatekijöitä ovat muiden muassa myynnin kasvu, kannattavuus, tuotteiden taloudellisen elinkaaren pidentäminen, pääomien tehokas käyttö ja pääoman kustannukset. Ympäristöstrategiaa pohdittaessa yritysjohdon täytyy arvioida kuinka operatiivinen toiminta, investoinnit ja rahoitus vaikuttavat edelle mainittuihin omistajan arvon osatekijöihin. Ympäristöön liittyvät tekijät vaikuttavat eri osatekijöihin eri tavoin, mutta yrityksen kannalta helpoimmin tunnistettavissa ovat todennäköisesti ympäristökustannusten ja -investointien vaikutukset yrityksen kannattavuuteen ja pääomien sitoutumiseen. (Mätäsaho ym. 1999, 22–23.) Enemmän taloudellisia asioita päätöksissään painottavat osakkeenomistajat ovat ymmärtäneet, että jotkin ympäristöön liittyvät seikat voivat olla merkityksellisiä päätöksenteossa. Tämän havainnon tehtyään omistajat ovat alkaneet mukauttaa järjestelmiään ja toimintaansa niin, että myös ympäristöasiat otetaan huomioon. Toisaalta, myös ekologisia asioita päätöksenteossaan painottavien osakkeenomistajien ajattelutavassa on havaittu muutoksia. Ympäristöasioita painottavat omistajat ovat ymmärtäneet, että taloudellisilla asioilla on yhteys ekologisiin asioihin ja tekijöihin. (Schaltegger ja Burrit 2000, 63–64.)

Sijoittajien kiinnostus yrityksen asioita kohtaan liittyy yleensä enimmäkseen sijoituksen antamaan taloudelliseen tuottoon. Tämän vuoksi ympäristöön liittyviä asioita ei sijoittajien keskuudessa arvoteta kovin korkealle. Sijoittajat mieltävät ympäristöön liittyvät kysymykset enemmänkin eettisiksi ongelmiksi, minkä vuoksi niitä ei pidetä taloudellisesti merkittävinä. Samalla tavoin kuin yksittäiset sijoittajat eivät myöskään rahastojen sijoituspäätöksiä tekevät johtajat koe ympäristöasioita taloudellisesti kiin-

nostavina. Jos rahastolla on kuitenkin ympäristöasioista kiinnostunut asiakas, on tällöin yleisempää ottaa sijoituspäätöksissä huomioon myös ympäristöstrategiset asiat. Ympäristöasioihin liittyvä kiinnostus sijoittajien keskuudessa onkin lisääntynyt viimeisten kahden vuosikymmenen aikana. Sijoittajien tekemiin päätöksiin vaikuttaa myös se, millä tavoin ympäristöasioista heille raportoidaan. Jos ympäristöasiat kerrotaan heille niin sanotusti heidän omalla kielellään, on tällöin myös todennäköisempää, että kiinnostus ympäristöasioita kohtaan päätöksenteossa kasvaa. (Mätäsaho ym. 1999, 25.)

Ostopäätöstä tehtäessä asiakkaille tärkeimpiä tekijöitä ovat tuotteen hinta, laatu ja toimitusvarmuus. Näiden ominaisuuksien lisäksi viime vuosien aikana asiakkaat ovat tulleet entistä tietoisemmiksi myös ympäristöasioista. Asiakkaat voivat yhdistää yrityksen ja tuotteen ympäristötekijät laatuun, minkä vuoksi he ovat yhä enenevässä määrin valmiita maksamaan lisähintaa tuotteesta, jonka valmistuksessa on otettu huomioon ympäristökysymyksiä. Jotta asiakas saataisiin tilanteen mukaan täysin vakuutettua yrityksen tai tuotteen ympäristömyönteisyydestä, täytyy yrityksen löytää sellainen differointi- eli erilaistamistapa, joka tukee myös yrityksen ympäristöstrategian valintaa ja toteutusta. (Mätäsaho ym. 1999, 29.)

Yrityksen rahoittajien kiinnostuksen kohteena ovat lähinnä rahoittamiseen liittyvät riskit, jotka vaikuttavat mahdollisesti asiakkaan maksukykyyn tai vakuuksien arvoihin. Vaikka yrityksen ympäristökysymykset eivät sinällään kiinnosta rahoittajia, voivat ympäristöriskit muodostua yrityksille myös taloudellisiksi riskeiksi. Tällöin myös rahoittajien kiinnostus ympäristötekijöitä kohtaan kasvaa. Suomessa ei vakiintunut käytäntö, jonka mukaan hyvin ympäristöasioitaan hoitavia yrityksiä palkittaisiin esimerkiksi alentamalla korkokustannuksia. Suomessa toiminnan rahoittajat eivät lainsäädännön mukaan voi vastuuseen yrityksen ympäristövastuista. Suomessa ja Pohjoismaissa ei myöskään voida asettaa ympäristövastuuta takautuvasti, mikä parantaa rahoittajien asemaa. Esimerkiksi Yhdysvalloissa laki säättää juuri päinvastoin eli rahoittajat voivat joutua vastaamaan yrityksen aiheuttamasta ympäristövahingosta. Tällaista tilannetta kutsutaan lender liability -termillä. (Mätäsaho ym. 1999, 30.)

Vakuuttajien kiinnostus yritysten ympäristöasioihin liittyy tilanteisiin, joissa yrityksen ympäristövastuu on realisoitunut ja vakuutusyhtiön täytyy korvata ympäristövahingosta aiheutuneet korvaukset. Tällaisten tilanteiden vuoksi vakuutusyhtiöt ottavat ympäristöön liittyvät kysymykset huomioon jo vakuutussopimuksen tekovaiheessa. Nykyisin monen vakuutusyhtiön vaatimuksena sopimuksia tehtäessä on, että yritys hoitaa mallikkaasti toimintaan liittyvät ympäristöriskit. Koska yrityksen toiminnasta johtuvien

ympäristöriskien vaikutus on otettu vakuutusmaksuissa huomioon, voi tämä kannustaa yrityksiä myös parantamaan ympäristöriskien hallintaa. (Mätäsaho ym. 1999, 30–31.)

## 2.2 Ympäristöraportoinnista lyhyesti

Ympäristöraportointi voidaan määritellä välineeksi, jonka avulla ympäristökirjanpidosta ja muista ympäristötietoa tuottavista järjestelmistä saadut tiedot julkistetaan sidosryhmille julkiseen käyttöön. Ympäristöraportointi sisältää usein rahamääräisten ympäristötietojen lisäksi myös ei-rahamääräistä tietoa ympäristöasioista. (Niskala ja Mätäsaho 1996, 16.) 1990-luvulla yritysten tapana raportoida ympäristöön liittyvistä asioista oli yleensä niin sanottu ympäristönsuojelukertomus, jossa keskityttiin enimmäkseen ympäristönsuojeluun liittyviin seikkoihin. 2000-luvun alussa alkoi yleistyä nykyään käytössä oleva yhteiskuntavastuuraportointi, jonka yksi osa on ympäristövastuu. Ympäristövastuun raportointiin kuuluvat yrityksen ympäristöohjelman pääkohdat, ympäristöasioihin liittyvät tavoitteet sekä absoluuttiset ja suhteelliset ympäristöasioiden mittaustulokset vuositason ilmaistuna. (Pohjola 2003, 173–174.)

Schaltegger ja Burrit (2000, 30–31) pohtivat miksi ympäristöasiat ovat nousseet viime vuosina yhä tärkeämpään asemaan yritysten toiminnassa. Schaltegger ja Burrit määrittelevät kaksi pääsyytä kyseessä olevan ilmiön selittämiseksi. Ensimmäiseksi syyksi he esittävät yritysjohton huolta ympäristöasioista. Toiseksi yritysjohton tukena käytetyt ympäristöasioihin liittyvät tietojärjestelmät ovat kehittyneet. Yhtiöiden osakkeenomistajien taholta tuleva painostus ympäristöasioihin liittyen on joko kannustanut tai painostanut yritysjohton huomioimaan ympäristöseikat toiminnassaan. Näin ollen ympäristöasioihin liittyvät tietojärjestelmät ovat helpottaneet johdon päätöksentekoa. Ympäristöasioiden kehitykseen liittyen myös ympäristöasioihin liittyvät kulut ovat huomattavasti kasvaneet. Tämän vuoksi ympäristöasiat ovat tulleet olennaiseksi osaksi yritysjohton päätöksentekoa sekä myös lakisäätteistä kirjanpitoa. Kaupan esteiden vähentyminen ja lisääntyvä globaalistuminen ovat johtaneet ylimääräiseen kilpailuun yritysten välillä. Kilpailua lisäävät myös kaksi edellä mainittua ympäristöasioiden raportoimiseen liittyvää syytä.

Niskalan ja Mätäsahon (1996, 15) mukaan yrityksen ympäristöraportointia koskevat vaatimukset voidaan jakaa neljään osa-alueeseen. Ensimmäisen vaatimusosa-alueen mukaan yrityksen täytyy tuottaa tietoa siitä ympäristöstrategiasta, jota se on sitoutunut noudattamaan. Toisen vaatimuksen mukaan yrityksen täytyy ympäristöraporteissaan tuoda ilmi myös sen toiminnan konkreettisia vaikutuksia ympäristöön.



Kolmanneksi raportoinnilta vaaditaan, että ympäristönsuojeluun käytettyjen kustannusten määrä esitetään ja eritellään ympäristöraportin yhteydessä. Neljäs osa-alue käsittelee organisaation ympäristöön liittyviä velvoitteita ja niiden hoitamista. Yhtiön tulee raportoinnissaan tuoda ilmi kuinka velvoitteet on hoidettu ja kuinka ne aiotaan tulevaisuudessa hoitaa.

Kurki (1999, 36–38) esittää ympäristöraportoinnin tehtävät, jotka voidaan jakaa yrityksen sisäisiin ja ulkopuolisiin tehtäviin. Ympäristöraportoinnin sisäiset tehtävät voidaan jakaa kolmeen osaan, sisäinen tieto, ohjaustehtävään ja motivointitehtävään. Sisäisen tiedon tarkoitus on tukea ja avustaa yritysjohtoa sekä työntekijöitä tehtävissään. Ohjaustehtävän tavoite on tuottaa yrityksen päätöksentekoa avustavaa tietoa. Ohjaustehtävää toteutettaessa olisi tarkoituksenmukaista käyttää apuna ekotasetta. Ekotase auttaa yritystä määrittämään sekä välittömät että välilliset ympäristövaikutukset, jotka aiheutuvat materiaali- ja energiavirroista. Ekotaseesta nähdään täsmällisesti ja havainnollisesti ympäristöhaittoja aiheuttavat materiaalit, sekä missä toiminnan vaiheessa kyseiset materiaalit aiheuttavat haittoja. Ekotaseen avulla voidaan vähentää haitallisten ympäristövaikutusten syntymistä muuttamalla toimintaa, prosessia tai teknologiaa. (Valtion ympäristöhallinnon www-sivu 2013.) Motivointitehtävän kohderyhmänä on yrityksen työntekijät. Ympäristöraportoinnin avulla työntekijät voivat saada yrityksestä myönteisemmän kuvan, mikä voi motivoida heitä työtehtäviinsä aikaisempaa enemmän.

Ympäristöraportoinnin ulkopuoliset eli ulkoiset tehtävät voidaan jakaa neljään osa-alueeseen, jotka ovat ennakointi, dokumentointi, ulkoinen tieto sekä PR eli suhdetoiminta. Ennakointi tarkoittaa sitä, että yritys ottaa toiminnassaan huomioon ja sopeutuu tulevaisuudessa tuleviin normeihin ja säädöksiin kuten esimerkiksi lakimuutoksiin. Dokumentointitehtävä voidaan rinnastaa kirjanpidon dokumentointitehtävään. Kuten kirjanpidossa täytyy myös ympäristöraportoinnissa pystyä jälkikäteen todentamaan tehdyt toimenpiteet. Tämä tarkoittaa sitä, että yritysten täytyisi laatia kattavia, järjestelmällisiä ja totuudenmukaisia raportteja ympäristöasioistaan. Ulkoisen tiedon tuottaminen ja PR eli suhdetoiminta ovat määritelmiltään hyvin lähellä toisiaan. Nämä kaksi ympäristöraportoinnin tehtävää eroavat kuitenkin joiltain osin toisistaan. Ulkoisen informaation tuottamisen kohderyhmänä on yleensä yrityksen tärkeimmiksi luetut sidosryhmät, kun taas suhdetoiminnan kohderyhmänä on suuri yleisö. Ulkoisen tiedon tuottamisen ja suhdetoiminnan raporttien sisällölliset painotukset eroavat myös yleensä toisistaan. PR-tehtävän ollessa etusijalla raportoitavaa tietoa voidaan muokata vapaammin ja korostaa haluamia asioita. Ulkoisen tiedon tuottamisen -tehtävän

ollessa tärkein täytyy raportoitavan tiedon olla laajempaa ja kattavampaa kuin PR:ssä. (Kurki 1999, 37.)

Ympäristölaskennan tietojen avulla tehtävän ympäristöviestinnän tarkoituksena on kertoa yrityksen eri sidosryhmille ymmärrettävästi kaikista yrityksen toimintaan liittyvistä ympäristöasioista, joihin luetaan myös tiedottamisen ympäristöriskit ja -vastuut. Ympäristöraportoinnin täytyy olla selkeää, perustua ympäristöasioiden laadullisiin ja numeerisiin mittauksiin, jotka on määritelty sekä perustua myös vuositasolla seurattaviin indikaattoreihin. Ympäristöraportointia soveltavan organisaation on tärkeää muistaa, että ympäristöraportointi kuuluu yhtenä olennaisena osana yhtiön kokonaisvaltaiseen viestintään eikä se ole siitä irrallinen osa. Ympäristöraportoinnin täytyisi siis tukea yhtiön kokonaisvaltaista viestintää ja päinvastoin. (Pohjola 2003, 172.)

Kurki (1999, 46) nostaa esille myös ympäristöraportoinnin heikkouksia. Kurki viittaa Robertsinkin vuonna 1992 tekemään tutkimukseen, jonka mukaan Saksa on tuolloin eli 1990-luvulla ollut Euroopan johtava ympäristöraporttien tekijä. Tutkimuksen mukaan saksalaisessa, sekä myös muualla maailmassa, ympäristöraportoinnissa on kuitenkin myös heikkouksia ja parantamisen varaa. Itsekritiikin puute ja analysoinnin heikkous ovat erityisesti nousseet tuolloin esille. Muita Kurjen esille nostamia heikkouksia ovat määrällisen tiedon vähäisyys, mitattavissa olevien tavoitteiden vähäisyys, hyvien saavutusten esittely ongelmien ja heikkouksien kustannuksella, ulkopuolisen tarkastuksen puuttuminen sekä lukijoiden vähäinen palautteenantomahdollisuus.

### 3 YMPÄRISTÖASIOITA KOSKEVAT SÄÄNNÖKSET

Tässä luvussa käsitellään mitä laki säättää ja Kirjanpitolautakunta suosittelee ympäristöasioiden raportomisesta tilinpäätöksessä. Tutkittavia lähteitä ovat kirjanpitolaki, osakeyhtiölaki, kirjanpitoasetus, Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksesta, Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä, Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä sekä valtioneuvoston asetus valtion liikelaitosten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kirjanpitolautakunnan yleisohjetta ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä käsitellään rinnakkain luvussa 3.3. Kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden tilinpäätösraportointikäsitely on samanlainen kuin yrityksillä ellei luvussa 3.3 toisin mainita.

Yritykset raportoivat ympäristöön ja henkilöstöön liittyvistä asioista yleensä joko lakisääteisissä tai vapaaehtoisissa raporteissa. Lakisääteisiksi raporteiksi luetaan tilinpäätökset sekä niihin sisältyvät toimintakertomukset. Vapaaehtoisia raporteja ovat yhteiskuntavastuu-, henkilöstö- ja ympäristöraportit. Kuten johdannossa mainittiin, tässä opinnäytetyössä ei käsitellä ympäristöasioiden vapaaehtoista raportointia. Yleensä lakisääteisissä raporteissa esitetyt ympäristöasiat täyttävät vain lain edellyttämät niin sanotut minim tiedot. Laajemmin ja monipuolisemmin yritykset raportoivat ympäristöasioistaan vapaaehtoisissa raporteissa, jotta yrityksen sidosryhmät saisivat mahdollisimman paljon hyödyllistä lisätietoa yrityksen ympäristöasioista ja -toimintatavoista. Global Reporting Initiativen kehittämä viitekehys toimii yleisesti vapaaehtoisen ympäristöraportoinnin tärkeimpänä ohjeena. (KHT-yhdistys ry 2008, 7.)

#### 3.1 Lainsäädäntö

Vuonna 1997 päivitetyn kirjanpitolain kolmannessa luvussa määritellään mitä toimintakertomuksen tulee sisältää. Kolmannen luvun ensimmäisen pykälän mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot myös ympäristötekijöistä, henkilöstöstä sekä muista mahdollisista liiketoiminnan kannalta merkityksellisistä asioista. Ympäristötunnusluvut tulee esittää toimintakertomuksessa, jos ympäristöasioilla on olennainen merkitys yhtiön liiketoiminnan kannalta. Kirjanpitolaki ei muilta osin suoranaisesti sääntele ympäristöasioiden käsittelemistä tilinpäätöksessä. Laissa

on kuitenkin muutama pykälä, joita voidaan soveltaa myös ympäristöasioihin. Kirjanpitolain kolmannen luvun mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea kuva yhtiön toiminnasta taloudellisessa tarkoituksessa. Jotta tilinpäätös ja toimintakertomus antaisivat oikein kuvan, täytyy tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoittaa tarvittavat lisätiedot. Esimerkiksi, jos ympäristöasiat vaikuttavat olennaisesti yhtiön taloudelliseen asemaan ja toimintaan, tulee näistä asioista raportoida tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Kirjanpitolaki L 1997/1336, luku 3 § 1–2; KHT-yhdistys ry 2008, 9-10.)

Kirjanpitolain viidennessä luvussa käsitellään tilinpäätöksen erien arvostus- ja jakotussäännöksiä. Myös näitä säännöksiä sovelletaan soveltuvilta osin ympäristöasioiden raportoinnissa. Tilikauden aikana tulleet tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Samoin tilikauden aikana tulleet kulut kirjataan tuottojen vähennyksiksi. Pysyviin vastaaviin luettavan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan taseeseen. Hankintameno kirjataan kuluiksi suunnitelman mukaisten poistojen kautta sen vaikutusajana. (L 1997/1336, luku 5 § 2 momentti 1.) Jos tuotoista vähennettävien menojen ja menetysten täsmällistä määrää ja toteutumisaikajankohtaa ei tiedetä, kirjataan ne taseeseen pakollisiksi varauksiksi (L 1997/1336, luku 5 § 14).

Osakeyhtiölain kahdeksannen luvun viidennessä pykälässä käsitellään myös toimintakertomusta. Viidennen pykälän mukaan toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava osakeyhtiölaissa edellytetyt tiedot. Pykälän mukaan vastaavat tiedot voidaan kuitenkin ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina toimintakertomuksen sijasta. Tätä edellyttää kuitenkin se, ettei kirjanpitolaki toisin säädä. Näin ollen myös ympäristöasioita koskevat tiedot voidaan ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jos kirjanpitolaki sen sallii. (Osakeyhtiölaki L 2006/624, luku 8 § 5.) Osakeyhtiölaki ei muutoin säädä ympäristöasioiden raportoinnista.

Tilinpäätöksen liitetiedoista on säädetty myös kirjanpitoasetuksessa. Kirjanpitoasetuksessa ei suoranaisesti säädetä ympäristöasioihin liittyvien ympäristöasioiden raportoinnista. Asetuksessa on kuitenkin ympäristöasioiden raportoinnista kannalta tärkeitä säännöksiä. Asetuksen toisen luvun mukaan tilinpäätöksen liitetiedoista tulee käydä ilmi tilinpäätöksessä käytetyt arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jakotusperiaatteet ja -menetelmät (Kirjanpitoasetus A 1997/1339, luku 2 § 2 momentti 1 kohta 1). Tuloslaskelmassa satunnaisina tuottoina ja kuluina esitettävistä eristä tulee raportoida tilinpäätöksen liitetiedoissa. Myös laajuudeltaan merkittävistä pakollisten varausten muutoksista tulee esittää selvitys liitetiedoissa. (A 1997/1339, luku 2 § 3 momentti 1.) Jos tase-eriä tarvitsee selventää pakollisten varausten osalta, tulee pakollisiin varauksiin kirjatusta eristä antaa selvitys liitetiedoissa (A 1997/1339, luku 2 §

5 momentti 1 kohta 6). Kirjanpitoasetuksen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä myös yhtiön antamat vastuusitoumukset sekä yhtiötä koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole kirjattu taseeseen. (A 1997/1339, luku 2 § 7 momentti 2.)

Valtioneuvoston asetuksessa liikelaitosten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä ei ole ympäristöasioiden raportointiin liittyviä säännöksiä ja ohjeita (Valtioneuvoston asetus valtion liikelaitosten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä A 2004/160).

### 3.2 Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksesta

Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen toimintakertomuksen laatimisesta vuonna 2006. Kyseisessä yleisohjeessa on myös määritelty ympäristötekijöihin liittyvistä seikoista. Ympäristötekijöihin liittyvässä luvussa olevat vaatimukset eivät kuitenkaan ole pakollisia pienille kirjanpitovelvollisille, jotka laativat toimintakertomukset vapaaehtoisesti. Toimintakertomuksen tulee sisältää kuvaus ympäristöön liittyvistä asioista ja niistä koskevista toimenpiteistä silloin, kun kyseiset asiat liittyvät olennaisella tavalla yrityksen taloudelliseen tulokseen, asemaan tai liiketoiminnan kehitykseen. Jos ympäristöasioilla on tai voi olla välitön vaikutus yhtiön taloudelliseen tulokseen, täytyy toimintakertomuksessa annettavien tietojen antaa oikea ja riittävä kuva ympäristöasioista. Ympäristöasiat katsotaan Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan olennaisiksi silloin, kun yhtiön toiminta on ympäristöluvanvaraista tai yhtiön toimintaan, tuotteisiin tai palveluihin liittyy merkittäviä ympäristölainsäädännön vaatimuksia. (KILA 2006/12.9, 26.)

Kirjanpitolautakunta suosittelee yleisohjeessaan ilmoittamaan seuraavat tiedot toimintakertomuksessa. Kyseessä on kuitenkin vain suositus eikä lakiin perustuva velvoite. Ilmoitettavia tietoja ovat:

- 1) yhtiön toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät, jotka liittyvät toiminnan ympäristönäkökohtiin,
- 2) merkittäviksi katsottavat ympäristönäkökohdat sekä parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla,
- 3) millä tasolla ympäristönsuojelutoiminta on suhteessa voimassa oleviin sekä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin,
- 4) ympäristönsuojelun tasosta kertovat tiedot, jotka ovat toiminnan luonteen ja koon kannalta merkittäviä sekä ympäristönäkökohtiin liittyviä sekä
- 5) toimintakertomuksessa esitettyjen ympäristöön liittyvien asioiden suhde yhtiön muuhun ympäristöraportointiin. (KHT-yhdistys ry 2008, 16.)

Yhtiön toimintaperiaatteiden ja ympäristöjärjestelmien ilmoittamisen tavoitteena on, että toimintakertomuksen lukija voi varmistua siitä, että yhtiö on tunnistanut ympäristönäkökohdat sekä määrittänyt riittävät toimenpiteet koskien ympäristönsuojelua. Ympäristöasioihin liittyviä toimintaperiaatteita ovat muun muassa yhtiön soveltama ympäristöpolitiikka sekä muut ympäristönsuojelutoimintaa ohjaavat periaatteet ja menetelmät. Jos yhtiö kokee tarpeelliseksi, voidaan toimintaperiaatteiden yhteydessä ilmoittaa onko käyttöön otettu standardien mukaisia ympäristöjärjestelmiä. Myös sertifioidujen ympäristöjärjestelmien kattavuuden määrittely voidaan tehdä toimintakertomuksessa. Jos tilikauden aikana on tapahtunut merkittäviä muutoksia koskien ympäristönsuojelun toimintaperiaatteita tai ympäristöjärjestelmiä, tulee nämä muutokset ilmoittaa toimintakertomuksessa. (KILA 2006/12.9, 27.)

Merkittävistä ympäristönäkökohdista ja niiden parannuksista puhuttaessa ympäristönäkökohtia ovat yhtiön toimintojen, tuotteiden tai palveluiden osat, jotka voivat olla vuorovaikutuksessa ympäristön kanssa. Merkittävä ympäristönäkökohta on sellainen, jolla voi olla merkittävä ympäristövaikutus. Merkittävien ympäristönäkökohtien ja niiden parannusten määrittelemisen tavoitteena on antaa yleiskuva yhtiön merkittävistä ympäristönäkökohdista sekä toiminnan, tuotteiden ja palveluiden ympäristövaikutuksista. Myös se millä tavoin ympäristövastuut on selvitetty, on suositeltavaa kertoa toimintakertomuksessa. Kun määritellään ympäristönsuojeluun liittyviä osa-alueita, voidaan määrittely suorittaa yleiseurooppalaisen ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksen mukaan. (KILA 2006/12.9, 27.)

Se, millä tasolla ympäristönsuojelutoiminta on suhteessa voimassa oleviin sekä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin, on suositeltavaa ilmoittaa toimintakertomuksessa. Näiden tietojen ilmoittaminen on suositeltavaa siksi, että näin ollen saadaan tietää täytyykö yrityksen tehdä esimerkiksi uusia investointeja ympäristönsuojeluun täyttääkseen uudet ja tulossa olevat ympäristövaatimukset vai täyttääkö se ne jo etukäteen. Kun puhutaan voimassa olevista ympäristönsuojeluvaatimuksista, viitataan ympäristönsuojelun tasosta suhteessa lakisääteiseen tasoon. Lainsäädännön muutosten vaikutukset tulee erityisesti ottaa huomioon ympäristönsuojelutoiminnan tasoa määriteltäessä. (KILA 2006/12.9, 28.)

Toimintakertomuksessa olisi suositeltavaa ilmoittaa myös ympäristönsuojelun tasosta kertovat tiedot, jotka ovat toiminnan luonteen ja koon kannalta merkittäviä sekä ympäristönäkökohtiin liittyviä. Organisaation toiminnan merkittävät ympäristönäkökohdat voivat olla pohjatietona ympäristönsuojelun tasoa kuvaaville tiedoille. Ympäristönsuojelun tasoa kuvaavia tietoja voivat olla esimerkiksi energian kulutus, materiaalien ku-

lutus, veden kulutus, päästöt ilmaan, päästöt vesistöihin sekä yhtiön toiminnassa syntyvät jätteet. Ympäristöasioita koskevien tunnuslukujen esittämisvelvollisuuteen toimintakertomuksessa vaikuttaa erityisesti olennaisuuden periaate. Jos ympäristöasioilla on olennainen merkitys yhtiön liiketoiminnan kehitykseen, tuloksen tai taloudellisen aseman ymmärtämiseen tai ne vaikuttavat olennaisesti liiketoiminnan tavoitteisiin pitkällä aikavälillä, täytyy ympäristöasioihin liittyvät tunnusluvut esittää toimintakertomuksessa. Olennaisuutta määriteltäessä on suositeltavaa ottaa huomioon yrityksen toimiala sekä sen oman toiminnan luonne ja laajuus. (KILA 2006/12.9, 28–32.)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan toimintakertomuksessa esitettäviä niin sanottuja ympäristötunnuslukuja voivat olla samat tekijät kuin aiemmin tässä tutkimuksessa esitetyt ympäristönsuojelun tasoa kuvaavat tiedot. Näitä tietoja ovat esimerkiksi energian kokonaiskulutus, ympäristövaikutusten kannalta merkittävien materiaalien kulutus, veden kokonaiskulutus, hiilidioksidipäästöt Co<sub>2</sub>, otsonikerrosta heikentävien aineiden päästöt, muut merkittävät päästöt ilmaan (VOC, Nox, So<sub>2</sub>, hiukaset, pöly), merkittävät päästöt vesistöön, jätemäärät sekä ympäristömenot. Tunnusluvut voidaan esittää sekä absoluuttisina lukuina että toimintaan suhteutettuina lukuina. Ilmoitettujen tietojen mittayksiköiden tulee olla asianmukaisia ja vertailukelpoisia. Suosituksena on, että tiedot esitetään mieluummin fyysisissä mittayksiköissä kuin rahamääräisinä. Ympäristöasioiden taloudelliset vaikutukset voidaan kerätä yhteenvedoksi toimintakertomukseen. Kansainvälisten standardien ja ympäristöraportoinnin parhaiden käytäntöjen käyttäminen on suositeltavaa, kun ympäristötunnuslukuja määritellään. Ympäristönsuojelun tasoa kuvaavat tiedot voidaan jaotella liiketoiminta-alueiden mukaan, jos organisaatio katsoo sen tarpeelliseksi. (KILA 2006/12.9, 28–32; KHT-yhdistys ry 2008, 17.)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan yhtiön täytyy varmistaa, että vuosikertomuksessa esitettävät ympäristöasiat täsmäävät mahdollisissa muissa raporteissa esitettyihin tietoihin. Tällaisia muita raporteja voivat olla esimerkiksi yhteiskuntavastuu- ja ympäristöraportti. Toimintakertomuksessa olisi suositeltavaa mainita, jos yhtiö julkaisee erillisen yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportin. Jos toimintakertomuksen ja erillisten raporttien sisältö koskien ympäristötunnuslukuja on vastaava, voidaan toimintakertomuksessa esittää tunnusluvuista vain yhteenveto sekä maininta mistä raportista löytyy laajemmin tietoa. Toimintakertomuksessa on myös hyvä ilmoittaa onko mahdolliset yhteiskuntavastuu- ja ympäristöraportit varmennettu ulkopuolisen riippumattoman tahon toimesta. Tämä seikka on tärkeä sen vuoksi, että toimintakertomuksen lukijan on hyvä tietää onko raportoidut asiat kerrottu objektiivisesti ja niin,

että ulkopuolinen henkilö voi sen tarkastaa. (KILA 2006/12.9, 32; KHT-yhdistys ry 2008, 17–18.)

Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen raportointiajankohta ja -kausi täytyy olla sama kuin erillisessä ympäristöraportissa. Raporttien tulee olla myös laajuudeltaan ja laskentarajoiltaan yhtenevät. Jos esimerkiksi yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportissa esitetty toiminta ei ole laajuudeltaan yhtenevä toimintakertomuksessa raportoidun toiminnan kanssa, täytyy eriävyydet tältä osin ilmoittaa laadintaperiaatteissa. (KILA 2006/12.9, 32; KHT-yhdistys ry 2008, 17–18.)

### 3.3 Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä

Kirjanpitolautakunta on antanut erillisen yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Ohjeessa ympäristöasioita käsitellään ensisijaisesti osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota. Ympäristöasioiden käsittelemistä osana toimintakertomusta käsitellään tämän luvun alussa. Kirjanpitolautakunnan yleisohje koskien ympäristöasioita pohjautuu Euroopan yhteisöjen komission suositukseen ympäristöasioiden käsittelemisestä tilinpäätöksessä. Euroopan yhteisöjen komission suositus pohjautuu Euroopan Unionin neljänteen ja seitsemänteen direktiiviin sekä kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin. (KILA 2006/24.10, 4.) Kirjanpitolautakunta on antanut myös toisen yleisohjeen ympäristöasioihin liittyen. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä käsittelee erityisesti kunnille ja kuntayhtymille tarkoitettuja säännöksiä ja ohjeita.

Euroopan yhteisöjen komission suosituksen mukaan ympäristömenot kirjataan suoriteperusteen mukaan sen tilikauden kuluksi, jolloin ne ovat syntyneet. Ympäristömenoja, jotka tyypillisesti kirjataan tilikauden menoiksi, ovat muiden muassa:

- ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut,
- henkilöstön suorittamien ympäristönsuojelutoimenpiteiden kulut,
- ulkopuolisille maksetut ympäristönsuojelun tarkkailu- ja seurantakulut,
- ulkopuolisille suoritettut jätevesihuollon kulut,
- ulkopuolisille suoritettut jätehuollon kulut,
- ympäristöhallintoon liittyvät kulut sekä omien töiden että ulkopuolisille maksettujen kulujen osalta,
- tutkimus- ja kehityskulut,
- muut ympäristönsuojelutoimenpiteiden kulut sekä
- taseeseen aktivoitujen ympäristömenojen poistot. (KILA 2006/24.10, 11–12; KHT-yhdistys ry 2008, 57–59.)

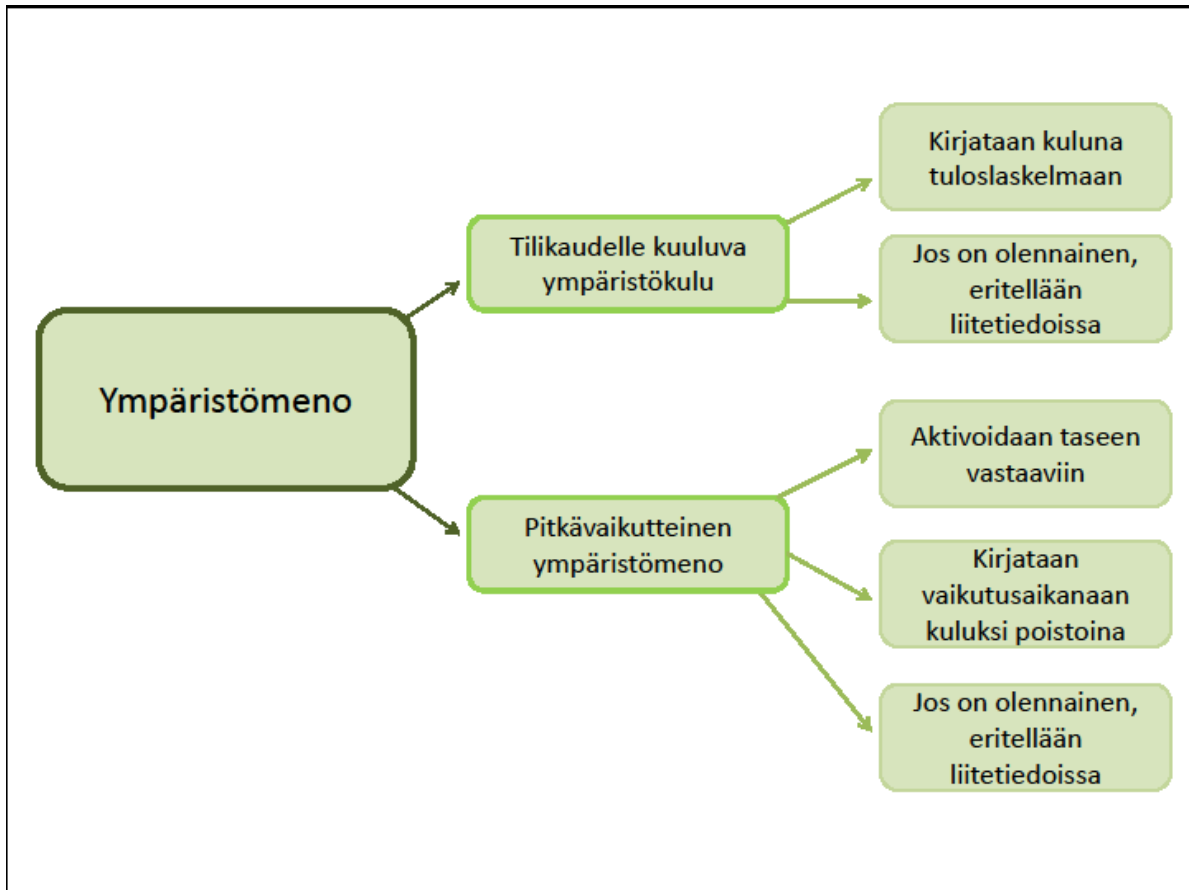


Ympäristönsuojelulaitteiden määrittely tehdään yleiseurooppalaisen ympäristönsuojelulaitteiden ja rakenteiden luokittelun mukaisesti. Laitteiden käyttö- ja kunnossapitokuluiksi luetaan laitteiden kuluttaman energian, materiaalien ja veden hankinnan kulut, laitteiden vuokrat, laitteiden käytön valvonnasta, tarkkailusta ja seurannasta aiheutuneet kulut sekä laitteiden kunnossapidon kulut. Kunnossapidon kulut voivat olla joko ulkopuolisille maksettuja tai oman henkilökunnan työpanoksessa näkyviä. Yhtiön oman henkilöstön suorittamia ympäristönsuojelutoimenpiteitä voivat olla esimerkiksi toimipaikan jätteiden keräily, lajittelu ja kierrätys. Ympäristöhallintoon liittyviä kuluja voivat olla esimerkiksi vesi- ja ympäristölupamaksut ja ympäristökoulutuksen kulut. Tutkimus- ja kehityskuluja voivat olla erityisesti tutkimushankkeet, jotka edistävät yhtiön ympäristönsuojelun tasoa. Muihin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin kuuluvat muiden muassa jäteverot, öljyjäte- ja öljynsuojamaksut sekä kalatalousvelvoitteiden aiheuttamat maksut. (KILA 2006/24.10, 11–12.)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan ympäristömenot voidaan aktivoida taseeseen, jos niihin liittyy tulevaisuudessa tulonodotuksia ja ne liittyvät yhtiön tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin. Ympäristömenojen aktivoiminen taseeseen onnistuu, kun hyödykkeet on tarkoitettu jatkuvaan käyttöön yhtiön toiminnassa. Tämän lisäksi ympäristömenojen täytyy liittyä taloudellisiin hyötyihin, jotka selvästi lisäävät yhtiön muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta, tai menojen täytyy lieventää tai estää yhtiön myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön pilaantumista. Kuten muillakin kirjanpidon erillä, myös ympäristömenoilla on oltava tulonodotuksia useammalla tilikaudella, jotta ne voidaan aktivoida taseeseen. (KHT-yhdistys ry 2008, 59–61.)

Yhtiö voi hankkia käyttöönsä ympäristönsuojeluun liittyviä pysyviä vastaavia, jolloin ne aktivoidaan taseeseen. Kirjanpitolautakunta esittää yleisohjeessaan esimerkkinä teollisuuden alan yrityksen, joka asentaa uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen ympäristönsuojeluvaatimuksia, jotka koskevat vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia. Muita taseeseen aktivoitavia ympäristömenoja voivat esimerkiksi olla koneet ja laitteet, jotka yhtiö on hankkinut ympäristönsuojelusta sekä ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen käytettävät tekniset laitteet, joita tarvitaan ympäristölainsäädännön noudattamiseen. Jos yhtiö omistaa ympäristötoimintaan liittyviä aineettomia oikeuksia, kuten patentteja, lisenssejä, päästölupia tai päästöoikeuksia, voidaan ne tietyin ehdoin aktivoida taseeseen. Jos yhtiö on hankkinut aineettomat oikeudet vastikkeellisesti ja ne muu-

toin täyttävät aktivoinnin edellytykset, voidaan ne aktivoida taseeseen ja poistaa suunnitelman mukaisina poistoina. Jos aktivoinnin edellytykset eivät täyty, kirjataan ympäristömeno tuloslaskelmaan tilikauden kuluksi. Ympäristömeno, joka on aktivoitu taseeseen, merkitään poistamattoman hankintamenon suuruisena taseeseen vastaaviin. (KHT-yhdistys ry 2008, 59–61; KILA 2006/24.10, 12–13.)

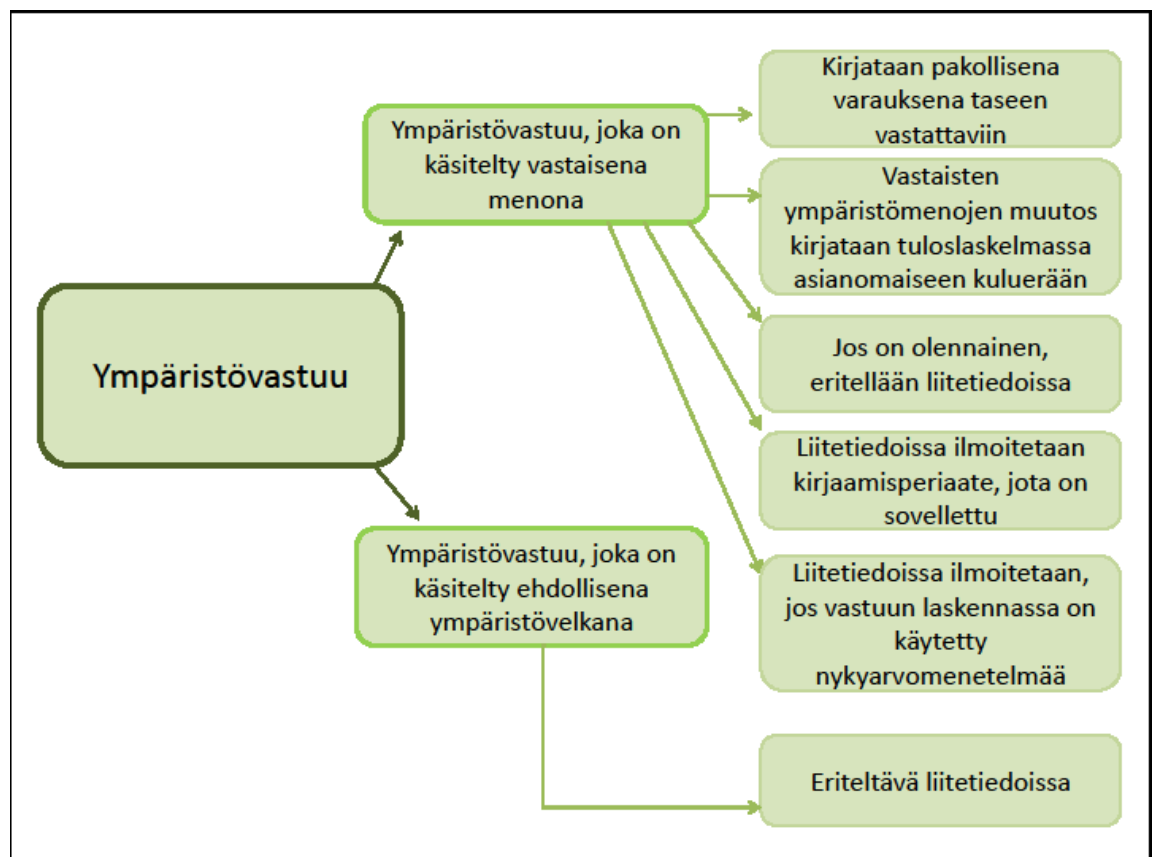


KUVIO 2. Ympäristömenon käsitteleminen tilinpäätöksessä (Niskala, Pajunen ja Tarna-Mani 2009, 174)

Ympäristömenot tai -menetykset eli ympäristövastuut kirjataan kansainvälisten tilinpäätös- eli IFRS-standardien mukaisesti kuvion 2 havainnollistamalla tavalla. Ympäristömeno tai -menetys täytyy kirjata pakolliseksi varaukseksi taseeseen, jos se täyttää seuraavat ehdot:

- meno kohdistuu päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen,
- menon toteutumista on pidettävä varmana tai todennäköisenä, kun laaditaan tilinpäätöstä,
- menoa vastaava tulo ei ole varma tai todennäköinen,
- meno tai menetys perustuu lakiin tai yhtiön sitoumukseen sivullisia kohtaan sekä
- meno on yksilöitävissä, mutta sen tarkkaa määrää tai toteutumisajankohtaa ei voida määrittää. (KILA 2006/24.10, 14.)

Jos ympäristöön liittyvä velvoite ei täytä pakollisen varauksen ominaisuuksia, se voidaan kirjata tilinpäätöksessä ehdollisena ympäristövelkana. Ehdolliseksi ympäristövelaksi katsotaan tilanne, jossa velvoite syntyy vasta kun jokin epävarma mahdollisuus toteutuu. Kuten pakollinen varaus, ehdollista ympäristövelkaa ei aktivoida taseeseen vaan se ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa vastuusitoumuksena. Pääsäännön mukaan ympäristövelvoite ja -saatava arvostetaan erikseen ja esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa omina erinään. Näin ollen ympäristöön liittyvää korvaussaamista ei saa vähentää taseen vastattavien pakollisista varauksista. Pääsäännöstä voidaan kuitenkin poiketa, jos yhtiöllä on korvaussaamiseen laillinen oikeus kuten esimerkiksi oikeuden päätökseen perustuva vakuutuskorvaussaaminen. Tällöin korvaussaaminen voidaan netottaa ympäristövelvoitetta vastaan. Jos yhtiölle on myönnetty ja jos se on nostanut ympäristönsuojeluun liittyvän julkisen tuen tai avustuksen, on myös kyseessä olevien tukien tai avustusten palautusvelvollisuus vastuusitoumus yhtiön kirjanpidossa. (KHT-yhdistys ry 2008, 63–64; KILA 2006/24.10, 15.)



KUVIO 3. Ympäristövastuiden käsitteleminen tilinpäätöksessä (Niskala, Pajunen ja Tarna-Mani 2009, 176)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa täytyy ilmoittaa myös kuinka ympäristövastuun määrä on laskettu. Ympäristövastuiksi

kirjataan ympäristövelvoite, jos sen kattamisesta johtuvista menoista voidaan tehdä luotettava arvio. Jos ympäristövastuun määrää ei voida luotettavasti arvioida, tulee myös se ilmoittaa tilinpäätöksen liitetiedoissa perusteluineen. Jos vastuun määrän laskemiseen on käytetty erilaisia laskentatapoja, jotka ovat tuottaneet eri tuloksia, tulee kaikki laskentatavat esittää liitetiedoissa. Euroopan yhteisöjen komissio suosittelee pitkävaikutteisen ympäristövastuun määrän laskentaa diskonttauksen eli nykyarvolaskennan mukaan. Kirjanpitolautakunta ei suosittele kyseistä laskentatapaa, koska se ei ole yleisesti sovellettavissa suomalaisessa kirjanpito käytännössä. (KILA 2006/24.10, 16.)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan ympäristökuluja ei tarvitse esittää tuloslaskelmassa omana eränä. Kuten aiemmin tässä tutkimuksessa on todettu, jos kuitenkin ympäristökuluilla on olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan, kulut eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa. Vaikka ympäristökuluja ei esitetä tuloslaskelmassa omana eränä, ne voivat sisältyä normaaleihin tuloslaskelma-kaavan mukaisiin eriin. Tällaisia eriä ovat esimerkiksi materiaalit ja palvelut, henkilöstökulut, poistot ja arvonalentumiset sekä satunnaiset erät. (KILA 2006/24.10, 18; KHT-yhdistys ry 2008, 67–68.) Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (KILA 2009/3.2, 9) mukaan myöskään kuntien ja kuntayhtymien ei tarvitse esittää ympäristökuluja tuloslaskelmassa omana eränään.

Pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan tietyin ehdoin aktivoida taseeseen ja kirjata kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina. Samoin kuin tuloslaskelman ympäristökulujen kanssa, myöskään taseeseen aktivoituja ympäristömenoja ei tarvitse esittää taseessa omana eränä. Jos ympäristömenot ovat kuitenkin olennaisia tilinpäätöksen antaman kuvan kannalta, täytyy menot eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Aktivoidut ympäristömenot voivat kuitenkin sisältyä perinteisiin tase-kaavan mukaisiin eriin. Tällaisia tilinpäätöseriä ovat pysyviin vastaaviin kuuluvat aineettomat ja aineelliset hyödykkeet. Pakolliset varaukset, jotka liittyvät ympäristövelvoitteisiin, sisältyvät taseessa pakolliset varaukset -erään. Tällöin ympäristövelvoitteisiin liittyvät pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa. Euroopan yhteisöjen komissio suosittelee esittämään olennaiset ympäristövelvoitteisiin liittyvät pakolliset varaukset omana eränään taseessa. Kirjanpitoasetus kuitenkin hyväksyy ympäristövelvoitteisiin liittyvien pakollisten varausten sisällyttämisen niin sanottuihin tavallisiin tase-eriin, jolloin komission suositus ei ole välttämätön. (KHT-yhdistys ry 2008, 68–69; KILA 2006/24.10, 19–20.)

Pääsäännön mukaan ympäristöön liittyvistä asioista raportoidaan tilinpäätöksen liitetiedoissa yhtenäisenä kokonaisuutena. Tilinpäätöksen liitetiedoissa täytyy myös eritellä asianmukaisesti tilinpäätöksen laatimisessa käytetyt arvostusmenetelmät sekä satunnaiset ympäristökulut, ympäristövelvoitteisiin liittyvät pakolliset varaukset, ehdolliset ympäristövelat, ympäristöasioiden hoitoa varten ympäristöluvan perusteella annetut vakuudet ja päästöoikeudet. (KILA 2006/24.10, 20–21.)

Yhtiön ympäristökulujen yhteissumman lisäksi tilinpäätöksen liitetiedoissa olisi hyvä esittää myös erittely tuloslaskelmaan kirjatusta ympäristömenoista. Erittely laaditaan kululajeittain. Erittelyn lisäksi tilinpäätöksen lisätiedoissa olisi hyvä esittää myös ympäristömenojen laskentaperiaatteet. Euroopan yhteisöjen komissio suosittelee, että eräät ympäristöasiat esitettäisiin tilinpäätöksessä laajemmin ja tarkemmin kuin lainsäädäntö vaatii. Komissio on myös sitä mieltä, että ympäristöasioiden määrää, avoimuutta ja vertailukelpoisuutta on lisättävä, jotta käytännöt Euroopan unionin alueella yhdenmukaistuisivat. Tilinpäätöksestä erillisinä ja itsenäisinä julkaistavat ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportit ovat yleistyneet viimeisen kymmenen vuoden aikana. Moni yhtiö, jonka toiminnalla on olennaisia ympäristövaikutuksia, laatii erillisten ympäristö- tai yhteiskuntavastuuraportin. Euroopan yhteisöjen komission tavoitteena on yhtenäistää tilinpäätöksessä esitettävää ympäristöasioita koskevaa informaatiota ja erillisten ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraporttien sisältöä. Komissio haluaisi, että kaikissa raporteissa käsiteltäisiin ympäristöasioita yhtä laajasti ja kattavasti. Komission mielestä myös ympäristövastuista täytyisi raportoida tilinpäätöksen liitetiedoissa laajemmin kuin nykyinen lainsäädäntö vaatii. (KILA 2006/24.10, 22–23; KHT-yhdistys ry 2008, 69–70.) Jos kunta tai kuntayhtymä laatii vapaaehtoisen, erillisen ympäristöraportin, täytyy kunnan mainita siitä virallisessa tilinpäätöksessä olevassa toimintakertomuksessa (KILA 2009/3.2, 6).

Kirjanpitolautakunta kertoo yleisohjeessaan, että Euroopan yhteisöjen komissio katsoo, että ympäristöperusteiset sakot, maksut ja korvaukset eivät sisälly ympäristömenoihin. Vaikka kyseessä ovat menot liittyisivät yhtiön ympäristöasioihin, ne tulisi komission mukaan ilmoittaa erillään muista ympäristömenoista. Samalla tavoin kuin esimerkiksi pysäköintisakot eivät ole kirjanpidossa vähennyskelpoisia, ei myöskään ympäristöperusteisten sakkujen, maksujen ja korvausten kuuluisi olla. Euroopan yhteisöjen komissio esittää, että yhtiölle myönnetty tai sen käyttämät ympäristönsuojeluun liittyvät julkiset tuet ja avustukset ja niiden määrät tulisi eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Samassa yhteydessä voidaan ilmoittaa yhtiön

saamat olennaiset verohelpotukset siltä osin kuin ne koskevat ympäristöasioita.  
(KILA 2006/24.10, 24.)

#### 4 CASE-YRITYKSET

Opinnäytetyössä tutkittavia case-yrityksiä oli kymmenen. Tutkimus on tehty täysin julkisen tiedon varassa. Yritykset on valittu tutkijan oman mielenkiinnon mukaan. Case-yritysten valintaan vaikutti myös se, millä alalla ne toimivat. Valitsin tutkimukseen sellaisia yrityksiä, joista uskoin löytyvän edes jotain tietoa koskien ympäristöasioiden raportointia. Yhtenä valintakriteerinä oli myös paikallisuus eli pyrin valitsemaan yrityksiä Pohjois-Savon alueelta. Kaikki tutkittavat yritykset eivät kuitenkaan ole paikallisia vaan esimerkiksi kaivosyhtiö Talvivaaran valitsin siksi, koska olen Kainuusta kotoisin. Talvivaaran valinnan pääsyy ei ollut yhtiön viimeaikainen medianäkyvyys koskien ympäristöasioita, mutta kyseiset tapahtumat lisäsivät mielenkiintoani tutkia kyseistä yritystä. Pyrin valitsemaan tutkittavaksi aina niin sanotun tutkimusparin, jonka yritykset olisivat toistensa kilpailijoita tai liittyisivät toistensa toimintaan jollain tavoin. Esimerkiksi Talvivaara ja Outokumpu ovat molemmat kaivosyhtiöitä sekä VR ja Destia tarjoavat infrarakentamispalveluja. Kaikilla case-yrityksillä ei kuitenkaan ole tutkimusparia. Tässä luvussa jokaisen alaluvun alussa kerrotaan ensin yleistä perustietoa kustakin case-yrityksestä, minkä jälkeen käsitellään yhtiön tapaa raportoida ympäristöasioista tilinpäätöksessä sekä yhtiön www-sivulla.

Tutkimuksen aineiston käsittelyn aloitin valitsemalla tutkittavat case-yritykset. Kun yritykset ja organisaatiot oli valittu, aloitin niiden tarkastelun yksi kerrallaan. Aloitin kunkin yrityksen tarkastelun tutustumalla tarkemmin sen toimintaan, tuotteisiin ja palveluihin. Seuraavaksi etsin tutkittavan yrityksen viimeisimmän virallisen tilinpäätöksen. Tilinpäätöksen tarkastelun aloitin selaamalla sen ensin pintapuolisesti läpi. Luin sisällysluettelon läpi, etsien onko tilinpäätöksessä erillistä lukua ympäristöasioista tai erillistä ympäristötilinpäätöstä. Jos esimerkiksi erillinen luku ympäristöasioista löytyi, tutustuin siihen tarkemmin. Seuraavaksi tarkasteltavaksi kokonaisuudeksi valitsin tunnusluvut, tuloslaskelman ja taseen. Tunnuksista, tuloslaskelmasta ja taseesta etsin erillisiä, itsenäisiä ympäristöeriä. Viimeiseksi tutustuin tilinpäätöksen liitetietoihin, jos sellaiset esitettiin. Myös liitetiedoista etsin ympäristöasioihin liittyviä mainintoja. Aloittaessani tätä tutkimusta rajasin tutkimuskohteeksi vain yritysten viralliset tilinpäätökset. Tutkimuksen edetessä huomasin kuitenkin, että case-yritykset raportoivat myös kotisivuillaan ympäristöasioista melko laajasti. Vaikka olen rajannut tämän tutkimuksen käsittelemään pelkästään virallisia tilinpäätöksiä, laajensin tarkasteluani myös yritysten www-sivuille edellisen huomion perusteella. Www-sivujen tarkastelu on kuitenkin vain pinnallisesti tehty katsaus yrityksen vapaaehtoiseen raportointiin.

#### 4.1 Talvivaaran Kaivososakeyhtiö Oyj

Talvivaaran kaivos sijaitsee Itä-Suomessa, noin 35 kilometrin matkan päässä Kajaanista Sotkamon kunnassa. Talvivaarassa on kaksi metalliesiintymää, Kuusilampi ja Kolmisoppi. Nämä kaksi esiintymää kuuluvat Euroopan suurimpiin sulfidisen nikkelin varantoihin. Talvivaarassa esiintyvä malmi sopii hyvin avolouhintaan. Ennen kuin Talvivaaran alueen hyödyntämisoikeudet siirrettiin Talvivaaralle, GTK ja Outokumpu tutkivat aluetta. Talvivaaran kaivoksella on tavoite päästä kansainvälisellä tasolla merkittäväksi perusmetallien tuottajaksi. Tavoitteen mukaan kaivosyhtiön tärkeimpiin tuotteisiin kuuluisivat nikkeli ja sinkki. Kaivoksen tavoitteisiin kuuluu myös päästä omalla toimialallaan kannattavimpien kaivosyhtiöiden joukkoon. Tämän vuoksi Talvivaara tavoittelee yhtä hyvää tai parempaa liikevoittoprosenttia kuin muilla saman alan kaivosyhtiöillä. (Kaivosyhtiö Talvivaara Oyj:n www-sivu 2013.)

#### Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Talvivaaran viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy yhtiön omilta www-sivuilta. Talvivaaran tilinpäätöksessä on mukana yhtiön toimintakertomus, jossa on oma kappale ympäristöasioista. Kappale on otsikoitu ”Kestävä kehitys”. Tämän opinnäytetyön luvussa 3.2 on määritelty Kirjanpitolautakunnan viisi suositusta, jotka olisi hyvä esittää toimintakertomuksessa. Talvivaaran Kaivososakeyhtiö Oyj esittelee toimintakertomuksessaan näistä viidestä kohdasta kolme. Toimintakertomuksessa tulevat esille yhtiön toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät, jotka liittyvät toiminnan ympäristönäkökohtiin, merkittäviksi katsottavat ympäristönäkökohdat sekä parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla ja ympäristönsuojelun tasosta kertovat tiedot. Talvivaaran toimintakertomuksessa ei ole kerrottu ympäristönsuojelutoiminnan tasoa verrattuna ympäristönsuojeluvaatimukseen tai toimintakertomuksessa esitettyjen ympäristöasioiden suhdetta yhtiön muuhun ympäristöraportointiin.

Kaivosyhtiö on määritellyt itselleen kestävän kehityksen ohjelman, jonka mukaan se toimii vuosittain. Talvivaara raportoi siis toimintakertomuksessaan Kirjanpitolautakunnan suosituksen mukaisesti yhtiön ympäristöjärjestelmistä, jotka liittyvät toiminnan ympäristönäkökohtiin. Yritys on määritellyt vuositason tavoitteet, joiden täyttymistä se seuraa tarkasti. Toimintakertomuksessa kerrottiin kuinka vuoden 2011 viimeisellä neljänneksellä kaivoksen päästöt ovat saaneet julkisuutta ja myös sidosryhmät ovat huolestuneet asian takia. Tällaiset tekijät ovat saaneet yrityksen yrittämään parantaa



ympäristöpäästöihin liittyviä asioita aiempaa enemmän. On mielenkiintoista kuinka Talvivaara raportoi marraskuussa 2012 sattunutta kipsisakka-altaan vuotoa tilikauden 2012 tilinpäätöksessä. Vuoto aiheutti mediassa suuren kohun ja sai aikaan paljon kielteistä palautetta paikallisilta asukkailta ja muilta sidosryhmiltä. Vuoden 2011 toimintakertomuksessa yhtiö kertoo kronologisessa järjestyksessä millaisia esimerkiksi ympäristöpäästöihin liittyviä asioita on tapahtunut ja kuinka niihin on reagoitu. Toimintakertomuksessa kerrotaan myös millaisia lupaprosesseja Talvivaaralla on käynnissä. Talvivaara ei ole viitannut tilinpäätöksessään Kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä.

Tilinpäätöksen liitteenä olevissa tunnusluvuissa ei ole mukana sellaisia tunnuslukuja, jotka suoranaisesti käsittelevät ympäristöasioihin liittyviä seikkoja. Ympäristömenot voivat kuitenkin sisältyä tunnuslukujen laskennan muihin eriin. Liitetiedoissa eritellään myös millaisia varauksia yhtiö on kirjannut taseeseen. Erittelyn ohessa kerrotaan, että varausten määrä perustuu siihen millaisia kustannuksia syntyy ympäristön kunnostamisesta kaivoksen sulkemisen jälkeen sekä maanomistajille suoritettavista louhintamaksuista.

Tilinpäätöksen lisäksi Talvivaaran kaivos raportoi ympäristöasioista monipuolisesti omilla www-sivuillaan. Sivulla eritellään muiden muassa Talvivaaran ympäristöperiaatteet sekä ympäristön parannusohjelma vuodelle 2012. Yhtiön kotisivuilla eritellään myös tarkasti millaista kaivosyhtiön materiaalien, energian ja veden kulutus on ollut edellisinä vuosina. Samankaltaisia raportteja on myös päästöistä, jätteistä, melusta ja tärinästä, maankäytöstä ja kaivoksen jälkihoidosta sekä ympäristöjärjestelmistä. Voisi sanoa, että Talvivaaran kotisivuilla on kattavammin tietoa yhtiön ympäristöasioista kuin tilinpäätöksessä. Tai ainakin tieto on www-sivuilla esitetty selkeämmin kuin tilinpäätöksessä.

## 4.2 Outokumpu

Outokumpu on teollisuusyritys, joka valmistaa ruostumattomia terästuotteita. Tällaisia tuotteita ovat kuuma- ja kylmävalssattu teräs, tarkkuusnauha, putket ja pitkät tuotteet. Outokummun tuotevalikoimaan kuuluvat myös austeniittiset, ferriittiset ja duplex-teräslajit sekä nikkeli-, titaani- ja zirkoniumseokset. Yhtiö toimii yli 40 maassa, joissa sillä on palvelukeskuksia. Suomessa Outokummulla on myös oma kromikaivos ja ferrokromituotanto. Henkilöstöä yhtiöllä on yli 16 000 henkilöä. Konsernin pääkonttori sijaitsee Espoossa. Vuonna 1988 Outokummun osake listattiin Nasdaq OMX Helsin-

gissä. Yhtiöllä on neljä liiketoiminta-aluetta, jotka ovat EMEA, Pohjois-Amerikka, Etelä-Amerikka sekä Aasia. (Kaivosyhtiö Outokummun www-sivu 2013.)

#### Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Outokummun viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy yhtiön omilta Internet-sivuilta. Www-sivuilta löytyy myös osavuosikatsauksia vuodelta 2012, mutta tässä tutkimuksessa tutkitaan vain varsinaisten tilinpäätösten tietoja. Outokummun tilinpäätöksessä on mukana hallituksen toimintakertomus vuodelta 2011. Toimintakertomuksessa on osio nimeltään ”Henkilöstö ja ympäristö”. Henkilöstöstä on tehty taulukko ja diagrammi vertailuvuosineen, mutta ympäristöasioista kerrotaan vain sanallisesti.

Ympäristöön liittyvässä osiossa keskitytään enimmäkseen kertomaan millaisia päästöjä yrityksen toiminnasta aiheutuu vesistöön ja ilmakehään. Raportissa kerrotaan myös millaisia käytänteitä päästökauppaan liittyvissä asioissa noudatetaan. Kuten monella muullakin yrityksellä, on myös Outokummulla maininta hallituksen toimintakertomuksessa ympäristöön liittyvistä tunnustuksista ja palkinnoista. Raportin alussa mainitaan vain lyhyesti tapahtuneista päästölylyksistä ja niiden ympäristövaikutuksista. Tunnustuksiin ja palkintoihin liittyvistä asioista kerrotaan kuitenkin laajemmin ja tarkemmin.

Ympäristöön vaikuttavia eriä ei ole muutoin huomioitu tilinpäätöksessä esimerkiksi tuloslaskelmassa, taseessa tai taloudellisissa tunnusluvuissa. Myöskään erillistä ympäristötilinpäätöstä ei ole julkaistu. Outokummun Internet-sivuilla on oma osio, jossa käsitellään kestävään kehitykseen liittyviä asioita. Tässäkään osiossa ei kuitenkaan havainnollisteta esimerkiksi tunnusluvuilla tai taulukoilla millaisia ympäristöön liittyviä asioita yhtiö toiminnassaan ottaa huomioon.

#### 4.3 Kuopion kaupunki

Kuopio on Suomen kahdeksanneksi suurin kaupunki, joka on perustettu vuonna 1775. Kuopiossa asuu 105 000 ihmistä ja sen vaikutusalueella 600 000 ihmistä. Kaupungin johtoon kuuluvat kaupunginjohtaja, palvelualueiden johtajat, asiakkuusjohtajat ja palvelupäälliköt. Kuopion kaupungin toimielimiin kuuluvat kaupunginvaltuusto, kaupunginhallitus, erilaiset lautakunnat sekä johtokunnat sekä muut johtosäännöllä määrätty toimielimet. Vuoden 2012 alusta lähtien Kuopion kaupunki on jaettu hallinnolli-

sesti kuuteen palvelualueeseen, jotka ovat hyvinvoinnin edistämisen palvelualue, kasvun ja oppimisen palvelualue, kaupunkiympäristön palvelualue, perusturvan palvelualue, terveydenhuollon palvelualue sekä vetovoimaisuuden palvelualue. Jokainen palvelualue tuottaa itse tai järjestää palvelut kunnan jäsenille tai muille, jotka käyttävät sen palveluita. Myös viranomaistehtävät, jotka kuuluvat kyseiselle palvelualueelle, hoidetaan sen sisällä. (Kuopion kaupungin www-sivu 2013.)

Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Kuopion kaupungin viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy kaupungin omilta www-sivuilta. Tilinpäätöksestä löytyy oma luku, jossa raportoidaan ympäristöasioita. Kyseinen luku on otsikoitu otsikolla ”Ympäristötilinpäätös 2011”. Kuopion kaupunki määrittelee ympäristötilinpäätöksen seuraavasti:

*”Ympäristötilinpäätös kertoo tilikauden toteutuneesta rahankäytöstä sellaisiin toimenpiteisiin, joiden tarkoituksena on tuottaa ympäristöhyötyjä tai ennaltaehkäistä, vähentää tai korjata ympäristöhaittoja, parantaa tulevaa ympäristönsuojelutasoa ja edistää luonnonvarojen kestäväää käyttöä.”* (Kuopion kaupungin www-sivu 2013.)

Ympäristötilinpäätöksessä eritellään myös tarkasti millaisia ympäristötuottoja kaupunki on vuoden 2011 aikana saanut, millaisia ympäristökustannuksia on aiheutunut, millaisia ympäristöinvestointeja kaupunki on tilikauden aikana tehnyt sekä millaisia ympäristövastuita ja -velvoitteita kaupungilla on. Tilinpäätöksestä löytyy myös taulukko tunnusluvuista, jotka koskevat Kuopion Energia Liikelaitoksen päästökauppaa. Kuopion kaupunki on laatinut ympäristötilinpäätöksen vuodesta 2004 alkaen. Vertailukelpoisia keskenään näistä vuosista ovat kuitenkin vain vuodet 2008–2011, koska aiemmin laskentatavat ovat olleet erilaiset. Ympäristötilinpäätöksen liitteenä on taulukko, jossa eritellään tarkemmin mitä ympäristötuotot, -kulut ja -investoinnit pitävät sisällään. Tällaisia osa-alueita ovat muiden muassa vesiensuojelu ja jätevesien käsittely, jätehuolto ja roskaamisen ehkäisy, melun ja tärinän torjunta sekä ympäristönsuojeluun liittyvät viranomaistehtävät.

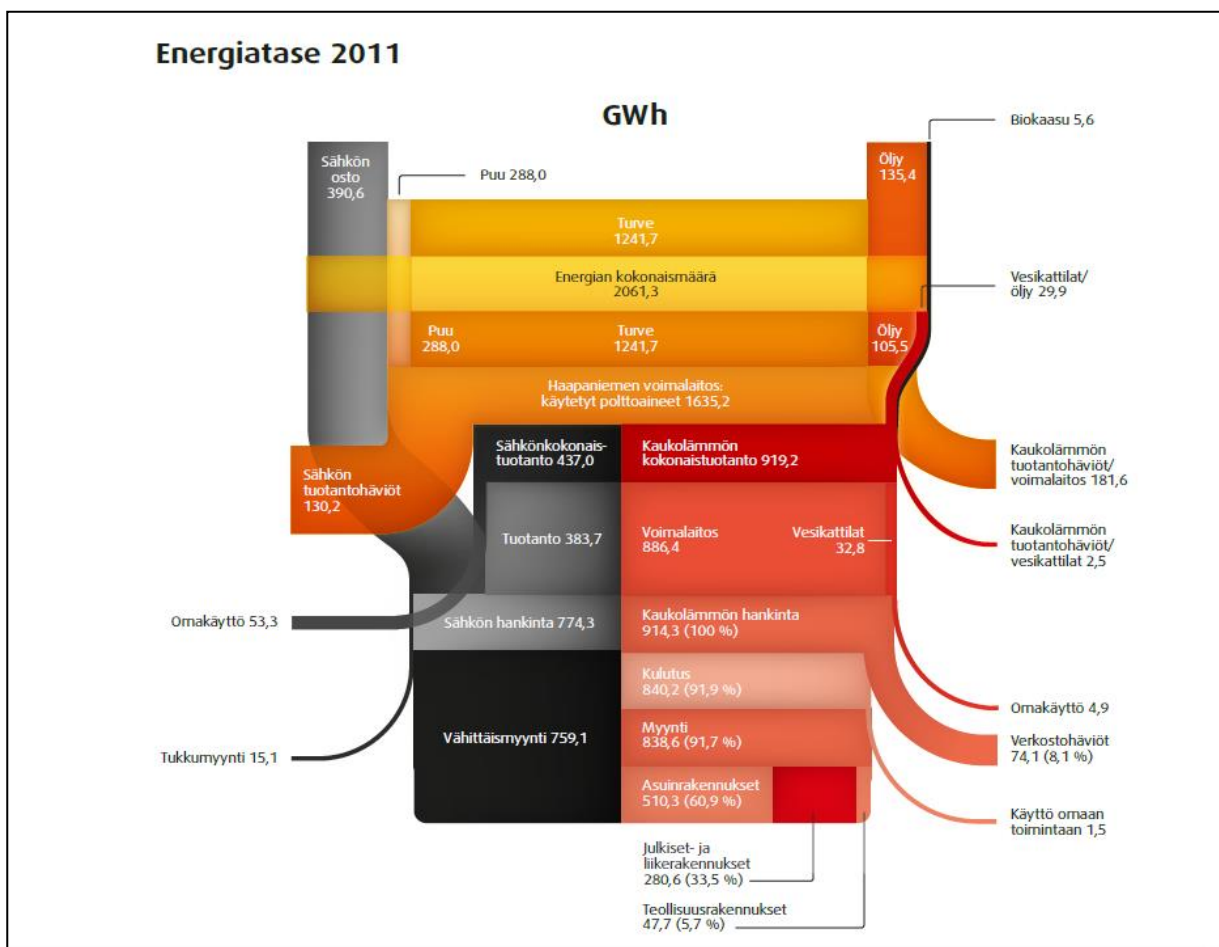
#### 4.4 Kuopion Energia

Kuopion Energian muodostavat osakeyhtiö ja liikelaitos. Nämä molemmat omistaa 100 prosenttisesti Kuopion kaupunki. Kuopion Energia Oy:n osa-alueeseen kuuluvat sähkön ja kaukolämmön tuottaminen, sähkön myyminen sekä konsernin hallintopalveluista vastaaminen. Osakeyhtiön liikevaihto oli vuonna 2011 68 300 000 euroa ja

henkilöstöön kuului 113 henkilöä. Liikelaitos Kuopion Energian osa-alueeseen kuuluvat sähkön siirtäminen ja kaukolämmön toimittaminen asiakkaille. Vuonna 2011 liikelaitoksen liikevaihto oli 56 400 000 euroa ja henkilöstöön kuului 86 henkilöä. (Kuopion Energian www-sivu 2013.)

Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Kuopion Energian viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Kuopion Energian liikelaitoksen tilinpäätös löytyy Kuopion kaupungin tilinpäätöksen yhteydestä. Kuopion Energian Internet-sivuilta löytyvästä vuoden 2011 vuosikertomuksesta löytyy sekä osakeyhtiön että liikelaitoksen tilinpäätökset. Vuosikertomuksessa ei varsinaisesti käsitellä ympäristöasioihin liittyviä asioita. Kuopion kaupungin ympäristötilinpäätöksessä olleissa tunnusluvuissa oli mukana myös osittain Kuopion Energian liikelaitoksen lukuja. Kuopion Energian vuosikertomuksessa on esitetty energiatase kuvion muodossa.



KUVIO 4. Kuopion Energian energiatase vuodelta 2011 (Kuopion Energian www-sivu 2013)

#### 4.5 VR Group

VR Group on palveluyritys, joka tarjoaa asiakkailleen matkustus-, logistiikka- ja infrarakentamispalveluja. Suomen valtio omistaa VR Groupin kokonaisuudessaan. Konsernin toiminta keskittyy kotimaahan, mutta toimintaa on myös ulkomailla. Venäjä ja Ruotsi ovat ulkomaista etenkin VR Groupin kohteina. Konsernin liikevaihto oli vuonna 2011 1 437 200 000 euroa ja henkilöstöä sillä on reilut 10 000 henkilöä. VR Group tarjoaa asiakkailleen ensisijaisesti matkustamisen ja logistiikan palveluita, joiden tavoitteena on olla mahdollisimman korkealaatuisia sekä ympäristöystävällisiä. Infrarakentamisen tavoitteena on, että VR Groupin tarjoamat palvelut kattavat hankkeiden elinkaareen kokonaisuudessaan. VR Group voidaan jakaa kolmeen keskeiseen liiketoiminta-alueeseen. VR:n vastuulla on matkustajaliikenne, VR Transpoint tuottaa logistiikkapalveluita ja VR Track on erikoistunut infrarakentamiseen. (VR Groupin www-sivu 2013.)

#### Ympäristöasioiden raportointi tilinpäätöksessä

VR Group konsernin viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy yhtiön omilta www-sivuilta. VR Groupin toimintakertomuksessa raportoidaan ympäristöön liittyvistä asioista omassa alaluvussaan. Luvussa kerrotaan millaiset ympäristöjärjestelmä ja -periaatteet konsernilla on. Toimintakertomuksessa määritellään myös konsernin tärkeimmät tavoitteet ympäristöasioihin liittyen. Ympäristöasioita käsittelevässä alaluvussa tuodaan esille myös lukuina millaisia päästöjä junaliikenne aiheuttaa ja mitä konserni on tehnyt tai aikoo tulevaisuudessa tehdä saadakseen päästöt ja muut ympäristöhaitat mahdollisimman pieniksi. Toimintakertomuksessa kerrotaan, että konsernin ympäristötoiminnan merkittävimmän osan muodostaa pilaantuneen maaperän tutkiminen ja kunnostaminen. Tämän tutkimuksen luvussa 3.2 mainitaan viisi Kirjanpitolautakunnan suosittelemaa toimintakertomuksessa raportoitavaa asiaa. Kuten Talvivaaran kaivosyhtiö, myös VR Group esittelee toimintakertomuksessaan näistä viidestä kohdasta kolme. Toimintakertomuksessa tulevat esille yhtiön toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät, jotka liittyvät toiminnan ympäristönäkökohtiin, merkittäviksi katsottavat ympäristönäkökohdat sekä parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla ja ympäristönsuojelun tasosta kertovat tiedot. VR Groupin toimintakertomuksessa ei ole kerrottu ympäristönsuojelutoiminnan tasoa verrattuna ympäristönsuojeluväitöksiin tai toimintakertomuksessa esitettyjen ympäristöasioiden suhdetta yhtiön muuhun ympäristöraportointiin,

vaikka yhtiö on julkaissut erillisen vastuullisuusraportin, jossa raportoidaan myös ympäristöön liittyvistä asioista.

VR Group ei ole ottanut konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen mukaan ympäristöön vaikuttavia eriä. Myöskään erillistä ympäristötilinpäätöstä ei ole tehty. Ympäristöön liittyviä tunnuslukuja ei ole esitetty tilinpäätöksessä tai vuosikertomuksessa. Kuten Talvivaaran kaivosyhtiöllä, on myös VR Groupilla panostettu yhtiön Internet-sivuihin. Konsernin kotisivuilta löytyy kokonaan oma alakohtansa koskien ympäristöasioita. Tästä osiosta löytyvät muiden muassa konsernin ympäristölupaukset vuodesta 2007 vuoteen 2020 sekä liikennepäästölaskuri, jolla pystyy laskemaan omien junamatkavalintojen ympäristövaikutukset.

#### 4.6 Destia Oy

Destia Oy on infra- ja rakennusalan yritys, jonka palveluihin kuuluu liikenneväylien, liikenne- ja teollisuusympäristöjen sekä elinympäristöjen rakentaminen, ylläpitäminen ja suunnitteleminen. Rakennuspalveluita on tarjolla sekä maan päällä että maan alla. Destian asiakkaisiin kuuluvat teollisuus- ja liikeyritykset, kunnat, kaupungit ja valtionhallinnon organisaatiot. Yrityksellä on useita toimipaikkoja ympäri Suomea. Destia Oyn lisäksi yhtiöllä on tytäryhtiöitä, jotka yhdessä muodostavat konsernin. Konsernin liikevaihto oli vuonna 2011 noin 500 000 000 euroa ja henkilöstöä oli noin 1 600 henkilöä. Destia Oy:n pahin kilpailija lienee VR Group.

Vuoden 2013 alusta alkaen Destia Oy on jaettu neljään alueelliseen ja kahteen toiminnalliseen tulosyksikköön. Tulosyksiköt ovat Etelä-Suomi, Länsi-Suomi, Itä-Suomi, Pohjois-Suomi, erikoisrakentaminen ja asiantuntijapalvelut. Erikoisrakentaminen sisältää kallio- ja kiviainestoiminnan, rataliiketoiminnan ja kaluston. Asiantuntijapalvelut sisältävät suunnittelun, mittaamisen ja kansainvälisen konsultoinnin. Konserniyksiköitä on neljä. Yksiköt ovat talous ja rahoitus, lakipalvelut, henkilöstö ja viestintä. (Destia Oy:n www-sivu 2013.)

#### Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Destia Oy:n viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy yhtiön omilta www-sivuilta. Vuoden 2011 hallituksen toimintakertomuksessa on lyhyt alaluku, jossa käsitellään ympäristöasioita. Osiossa kerrotaan, että Destialla on kansainvälinen laatu- ja ympäristöasioiden ISO 9001- ja 14001 -yhdistelmäsertifikaatti, joka koskee kaikkia yhtiön tarjoamia palveluita. Raportin mu-

kaan Destia Oy on noudattanut tilikaudella 2011 sertifikaatin mukaista toimintaa. Asioita, joihin toiminnassa on kiinnitetty huomiota, ovat ekotehokkuus, luonnonvarojen ja materiaalien käyttö, polttoaineiden ja energian kulutus, toiminnan ympäristöystävällisyys sekä lähiympäristön huomioon ottaminen. Ympäristöasioita käsittelevän alaluvun lopussa mainitaan, että Destia Oy:n ympäristöasioista kerrotaan tarkemmin yhtiön verkkosivuilla. Tilinpäätöksen liitteenä olevissa tunnusluvuissa ei ole otettu huomioon ympäristöön liittyviä eriä tai suoraan ympäristöön liittyviä tunnuslukuja ei ole tilinpäätöksessä esitetty.

Destia Oy:n verkkosivuilla on laajemmin esitelty yhtiön ympäristövastuuseen liittyviä periaatteita. Sivustolla kerrotaan, että ISO 9001- ja 14001 -yhdistelmäsertifikaatin lisäksi Destialla on käytössään ympäristöasioiden hallintajärjestelmä, jolla halutaan varmistaa ympäristöasioiden asianmukainen huomioon ottaminen yrityksen projektitoiminnassa. Järjestelmän avulla halutaan myös varmistaa projektitoiminnan tavoitteellinen johtaminen. Destia Oy:n Internet-sivuilla kerrotaan myös yhtiön kuorma-autokalustossa käytettävästä Econen-seurantamenetelmästä. Menetelmän avulla seurataan polttoaineen kulutusta ja päästöjä. Destia ottaa myös ilmastomuutoksen huomioon toiminnassaan korvaamalla uusiutumattomien luonnonvarojen käyttöä muilla materiaaleilla. Tällaisten materiaalien korvaamista voivat kuitenkin rajoittaa asiakkaan asettamat vaatimukset tai rajoitukset, lainsäädäntö, viranomaisvaatimukset ja teknistaloudelliset mahdollisuudet. Yhtiön verkkosivuilla on kerrottu ympäristöön liittyvistä asioista huomattavasti laajemmin kuin tilinpäätöksessä.

#### 4.7 Bella-Veneet Oy

Bella-Veneet Oy valmistaa lasikuitumoottoriveneitä ja on alallaan Suomen ja Pohjoismaiden johtoasemassa. Yritys on toiminut vuodesta 1970 lähtien. Veneitä valmistavia tehtaita on Suomessa seitsemän ja veneitä valmistetaan myös alihankintana. Bella-Veneiden tuotannosta menee vientiin noin 75 prosenttia. Bella-Veneet Oy:llä on neljä tuotemerkkiä Bella, Flipper, Aquador ja MV-Marin. Veneiden jälleenmyyntiä hoitaa Suomen ja Pohjoismaiden lisäksi myös muualla Pohjois-Euroopassa yli 100 jälleenmyyjää. Yhtiö tekee yhteistyötä yhdysvaltalaisen Brunswick Corporation -yhtymän kanssa. Yhteistyön avulla Bella-Veneet pyrkii kehittämään tuotteistaan laadukkaampia ja mahdollisimman hyvin asiakkaita palvelevia. (Bella-Veneet Oy:n www-sivu 2013.)

## Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Bella-Veneet Oy:n viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätöstä ei ole esitetty yhtiön www-sivuilla. Tässä opinnäytetyössä on käytetty patentti- ja rekisterihallituksesta saatavaa julkista ja virallista tilinpäätöstä. Bella-Veneiden tilinpäätökseen sisältyvässä toimintakertomuksessa on yhtiön ympäristöasioita käsittelevä osio. Toimintakertomuksessa kerrotaan, että yhtiön ympäristöasioiden hoitamisesta vastaa ENW Management Oy. Ympäristöasioiden valvonnasta Kuopion Väliköntien tehtailla puolestaan vastaa TUKES. Ympäristöasioita käsittelevässä luvussa kerrotaan myös, että Bella-Veneet Oy:llä on Ympäristökeskuksen myöntämät ympäristöluvat Kuopion tehtaiden osalta. Tilikauden 2011 aikana yhtiön henkilöstölle on järjestetty koulutusta teollisuuden turvallisuus- ja ympäristöasioita koskien. Tilinpäätöksessä esitettävissä virallisessa tuloslaskelmassa ja taseessa sekä liitteenä olevissa tunnusluvuissa ei ole esitetty erillisiä ympäristöön liittyviä eriä tai tunnuslukuja. Vaikka esimerkiksi tuloslaskelmassa ei ole esitetty itsenäisiä ympäristöasioihin liittyviä eriä, voi muihin tuloslaskelman eriin sisältyä ympäristökuluja. Esimerkiksi toimintakertomuksessa kerrotaan henkilöstön koulutuksesta ympäristöasioiden osalta. Näin ollen ympäristökuluiksi voitaisiin joiltain osin määritellä liiketoiminnan muissa kuluissa olevia koulutuskuluja. Bella-Veneet Oy:n omilla www-sivuilla ei ole lainkaan tietoa ympäristöasioista.

### 4.8 Gebwell Oy

Gebwell Oy on pohjoissavolainen lämmitys- ja jäähdytysratkaisuihin erikoistunut yritys. Yhtiö on perustettu vuonna 2005 ja sen henkilöstöön kuuluu 100 henkilöä. Gebwell Oy:n tuotevalikoimaan kuuluvat maalämpöpumput, energiavaraajat ja kaukolämmönjakokeskukset. Tuotteita asennetaan sekä uudis- että saneerauskohteisiin. Näiden tuotteiden lisäksi Gebwell Oy omistaa Suomen suurimman porauskaluston, jonka avulla yritys tarjoaa asiakkailleen porauspalveluja maalämmön lähteenä toimiville lämpökaivoille sekä talousvesikaivoille ympäri Suomen. Tuotteiden valmistaminen ja suunnittelu tapahtuu Pohjois-Savossa Leppävirralla. Gebwell Oy:n pääkonttori ja tehdas sijaitsevat Leppävirralla. Pääkonttorin ja tehtaan lisäksi yrityksellä on myyntikonttorit Kiimingissä, Leppävirralla, Tampereella ja Vantaalla sekä poraustukikohdat Leppävirralla ja Tuusulassa. (Gebwell Oy:n www-sivu, 2013.)



## Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Gebwell Oy:n viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätöstä ei ole esitetty yhtiön www-sivuilla. Tässä opinnäytetyössä on käytetty patentti- ja rekisterihallituksesta saatavaa julkista ja virallista tilinpäätöstä. Gebwell Oy:n tilinpäätöksessä ei mainita ympäristöasioihin liittyviä seikkoja laisinkaan. Toimintakertomuksessa, tuloslaskelmassa tai taseessa ei ole otettu esille ympäristöasioita. Toimintakertomuksessa mainitaan, että yrityksen liiketoiminta jatkui yhtiön strategian mukaisesti. Strategiana on valmistaa ja myydä lämmitys- ja jäähdytysratkaisuja, joiden tavoite on säästää lämmitys- ja jäähdytysenergiaa. Taloudellisia tunnuslukuja ei ole esitetty tilinpäätöksen yhteydessä. Gebwell Oy:n Internet-sivuilla tuodaan kuitenkin esille, että yrityksen tuotteet ovat ympäristöystävällisiä. Sivuilta löytyy myös yhtiön edellisen toimitusjohtaja Timo Hulkkosen laatu- ja ympäristöpolitiikkalausuma.

*” – Laatu merkitsee Gebwell Oy:lle kykyä ennakoida, täyttää tai ylittää asiakkaan odotukset liiketoimintaprosessin kaikissa vaiheissa, tuotteiden, ratkaisujen ja palveluiden tilauksesta niiden toimitukseen ja käyttöön saakka. Samalla sitoudumme tukemaan ja rohkaisemaan koko henkilöstöämme jatkuvasti kehittämään toimintamme ja tuotteidemme laatua sekä laadunparannusprosessiamme. Henkilökohtainen vastuunottaminen kaikilla organisaatiotasoilla on perusedellytys kokonaisvaltaisen laadun saavuttamiseksi.*

*Sitoudumme toiminnassamme noudattamaan lakeja ja asetuksia ja toimimaan kestävästi kehityksen mukaisesti luontoa ja muuta ympäristöä suojellen.*

*Toimintamme laatu- ja ympäristöasioissa pohjautuvat ISO 9001 ja ISO 14001 -järjestelmiin.” (Gebwell Oy:n www-sivu, 2013.)*

## 4.9 YIT Oyj

YIT Oyj on rakentamis- ja kiinteistötekniikan palveluja tarjoava yritys. Rakentamispalveluihin sisältyy asuntojen, toimitilojen, kokonaisten alueiden sekä infrastruktuurin rakentaminen. Kiinteistötekniset ratkaisut sekä niiden huolto ja kunnossapito pyrkivät pitämään olosuhteet kiinteistöissä asiakkaan haluamalla tasolla. Vuonna 2011 YIT Oyj:n toimialojen liikevaihto oli 4 525 000 euroa ja henkilöstöä oli 26 000 henkilöä. Yhtiö toimii yhteensä neljässätoista maassa, jotka ovat Suomi, Ruotsi, Norja, Tanska, Venäjä, Viro, Latvia, Liettua, Saksa, Itävalta, Puola, Romania, Tshekki ja Slovakia. Konsernilla on neljä toimialaa, jotka ovat Pohjois-Euroopan kiinteistötekniset palvelut, Keski-Euroopan kiinteistötekniset palvelut, Suomen rakentamispalvelut ja kansainväliset rakentamispalvelut. YIT on perustettu vuonna 1912, jolloin se toimi nimellä Ylei-

nen insinööritoimisto. YIT:n osake on listattu OMX Pohjoismainen Pörssi Helsingissä. (YIT Oyj:n www-sivu 2013.)

#### Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

YIT Oyj:n viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy yhtiön omilta www-sivuilta. Osana tilinpäätöstä on hallituksen toimintakertomus. Toimintakertomuksessa on oma ympäristöasioita koskeva alaluku. Kyseinen alaluku ei ole kovinkaan pitkä, mutta siinä kerrotaan millaisiin ympäristöön liittyviin asioihin yhtiössä kiinnitetään huomiota ja kuinka niitä pyritään parantamaan. Raportissa eritellään mitkä ovat YIT:n toiminnan keskeisiä ympäristönäkökohtia ja -tavoitteita. Toimintakertomuksessa tulee myös esille, että ympäristötavoitteiden toteutuminen huomioidaan tuotantoketjun valvonnassa ja alihankkijoiden koulutuksessa. Raportissa kerrotaan myös millaisia ympäristöliiketoiminnan tuotteita asiakkaille tuotetaan ja tarjotaan.

YIT:n vuoden 2011 toimintakertomuksessa olevan luvun lisäksi tilinpäätöksessä ei ole muutoin huomioitu ympäristön liittyviä asioita. Esimerkiksi tuloslaskelmassa, taaseessa tai taloudellisissa tunnusluvuissa ei ole otettu mukaan ympäristöön liittyviä eriä, kuten päästöjä tai muita kulueriä. Tällaisia lukuja ja eriä esitetään kuitenkin yhtiön omilla Internet-sivuilla. Sivuilta löytyy ympäristövaikutuksia lukuina, jossa eritellään sähkön, bensiinin, dieselin ja kevyen polttoöljyn käyttö vuonna 2011. YIT Oyj tuo muutoinkin ympäristöön liittyviä asioita tarkemmin esille omilla kotisivuillaan kuin tilinpäätöksessä.

#### 4.10 Olvi Oyj

Olvi Oyj on iisalmelainen panimo, joka on perustettu vuonna 1878. Olvin panimo sijaitsee Iisalmessa, minkä lisäksi yhtiöllä on tytäryhtiöt Virossa, Latviassa, Liettuassa ja Valko-Venäjällä. Olvi Oyj konsernin emoyhtiö omistaa jokaisesta ulkomaisista tytäryhtiöistään enemmistöosuuden. Konsernilla on selkeä missio ja visio. Tehtävä Olvilla on luoda positiivisia juomanautintoja ja visiona on olla halutuin suomalainen juomatalo. Olvi Oyj:n liikevaihto oli vuonna 2011 119 800 000 euroa ja henkilöstöä oli keskimäärin 2032 henkilöä. (Olvi Oyj:n www-sivu 2013.)

## Ympäristöasioiden raportoiminen tilinpäätöksessä

Olvi Oyj:n viimeisin vahvistettu tilinpäätös on tilikaudelta 1.1.–31.12.2011. Tilinpäätös löytyy yhtiön omilta Internet-sivuilta. Hallituksen toimintakertomuksessa on yhtiön ympäristöasioita käsittelevä osio. Konserni on määritellyt toiminnalleen ympäristöpolitiikkaa koskevat päämäärät, jotka määritellään vuosittain. Päämäärät havainnollistuvat ja tulevat käytännönläheisimmiksi tavoitteiksi tulokorteissa. Ympäristöön liittyviä tavoitteita sekä niiden toteuttamista ja mittareita seurataan säännöllisesti sekä laatu tiimin että johtoryhmän toimesta. Olvi on määritellyt toiminnalleen kuusi ympäristöperiaatetta, jotka ovat

- 1) tehokas pakkausten uudelleenkäyttö ja kierrätys,
- 2) tuotannosta syntyvien sivutuotteiden ja jätteiden ohjaaminen hyötykäyttöön,
- 3) tuote- ja toimintatapoja kehitettäessä raaka-aineiden ja energian tehokas käyttö sekä ympäristövaikutusten vähentäminen,
- 4) ympäristövastuullisesti toimivien yhteistyökumppaneiden käyttäminen,
- 5) tiedon avoin jakaminen koskien konsernin toimintaa ja tuotteiden ympäristövaikutuksia sekä
- 6) henkilöstön rohkaiseminen vastuullisuuteen ja innovatiivisuuteen myös heidän omaan työympäristöön ja ympäristövaikutuksiin liittyen.

Ympäristövastuuta käsittelevässä osiossa eritellään myös tarkkaan miten tuotannosta, pakkauksista ja kuljetuksista aiheutuvat jätteet ja päästöt käsitellään. Esimerkiksi mäski ja ylijäämähiiva, jotka syntyvät tuotannossa sivutuotteena, toimitetaan rehuksi karjatiloilta. Vuonna 2009 Olvi Oyj liittyi Elintarviketeollisuuden vapaaehtoiseen energiatehokkuus-sopimusjärjestelmään. Kyseinen järjestelmä perustuu Euroopan Unionin energiapalveludirektiiviin. Liittymällä energiatehokkuus-sopimusjärjestelmään Olvin konserni haluaa osoittaa, että se taistelee tosissaan ilmastonmuutosta vastaan. Toimintakertomuksessa mainitaan myös, että Olvi-konsernin yritykset eivät ole osallisina missään oikeudellisissa tai hallinnollisissa menettelyissä, jotka koskisivat ympäristöasioita. Olvi Oyj:llä ei ole myöskään tiedossa ympäristöriskejä, jotka vaikuttaisivat yhtiön taloudelliseen asemaan. Tilinpäätöksestä ei löytynyt tunnuslukuja, joissa olisi otettu huomioon ympäristöön liittyviä eriä. Konsernin www-sivulla olevassa ympäristövastuuta käsittelevä osiossa esitellään pääosin samat asiat kuin tilinpäätökseen sisältyvässä toimintakertomuksessa.

Seuraavassa taulukko 1 esittelee yhteenvedon tutkittavien case-yritysten ympäristöasioiden tilinpäätösraportoinnista.

TAULUKKO 1. Yhteenvedo case-yritysten ympäristöasioiden tilinpäätösraportoinnista

Yritys	Luku toimintakertomuksessa	Ympäristötunnusluvut	Ympäristötilinpäätös	Ympäristötietoa www-sivuilla	Ei ilmaista tilinpäätöstietoa saatavilla
Talvivaara Oyj	x			x	
Outokumpu	x			x	
Kuopion kaupunki		x	x		
Kuopion Energia Oy	x	x	x		
VR Group	x			x	
Destia Oy	x			x	
Bella-Veneet Oy	x				x
Gebwell Oy				x	x
YIT Oyj	x			x	
Olvi Oyj	x			x	

Taulukko 1 kokoaa yhteen tutkimustulokset. Tutkittavia case-yrityksiä oli siis kymmenen. Kahdeksalla näistä tilinpäätös löytyi ilmaiseksi yhtiöiden www-sivuilta. Kahden yrityksen tilinpäätöstietoja ei saanut käyttöön yhtiöiden Internet-sivuilta, mutta ne ovat tilattavissa Patentti- ja rekisterihallituksen kaupparekisteristä. Taulukkoa silmäilemällä voidaan sanoa, että suurin osa tutkittavista yrityksistä raportoi ympäristöasioista pääosin toimintakertomuksessa ja omilla www-sivuillaan. Vain kaksi organisaatiota on laatinut ympäristötilinpäätöksen ja niillä on käytössään myös ympäristötunnusluvut. Ympäristötilinpäätöksen laativat ainoastaan Kuopion kaupunki sekä joiltain osin Kuopion Energia. Koska Kuopion kaupunki omistaa Kuopion Energian, ovat organisaatioiden tilinpäätökset myös joiltain osin yhtenevät. Voisi sanoa, että kymmenestä tutkittavasta case-yrityksestä Kuopion Kaupunki ja Kuopion Energia raportoivat laajimmin ympäristöasioista tilinpäätöksissään. Kaupunki on laaja organisaatio, jonka toimintaa seurataan tarkkaan. Kaupungilla on myös ympäristöön liittyviä veloituksia ja vastuita, joita ei välttämättä pienemmillä yhtiöillä ole. Usein tällaiset veloitteet ja vastuut on säädetty lailla tai viranomaisten toimesta. Nämä seikat voivat vaikuttaa siihen, että

Kuopion kaupunki laatii vuosittain ympäristötilinpäätöksen. Osa Kuopion Energian tilinpäätöstiedoista löytyy myös Kuopion kaupungin tilinpäätöksestä, koska kaupunki omistaa Kuopion Energia Oy:n. Näin ollen myös näiden kahden organisaation tilinpäätösraportointi on sisällöltään ja tyyliältään hyvin samanlainen. Kahdella tutkittavista yrityksistä ei siis ole tilinpäätöstiedot ilmaiseksi saatavissa. Bella-Veneet Oy ja Gebwell Oy ovat case-yrityksistä suuruusluokaltaan pienimpiä, mikä osaltaan todennäköisesti vaikuttaa tilinpäätöstietojen saatavuuteen. Gebwell ja Bella-Veneet eivät ole ehkä kokeneet tarpeellisiksi tilinpäätösten julkistamista ilmaiseksi www-sivuillaan. Case-yrityksistä vähiten ympäristöasioista raportoivat Bella Veneet Oy sekä Gebwell Oy.

Suurin osa yrityksistä panostaa selvästi paljon www-sivuillaan olevaan ympäristöraportointiin. Syy tähän voisi olla, että monet yritysten sidosryhmät saattavat seurata enemmän yhtiöiden www-sivuja kuin tilinpäätöksiä. Tällaisia sidosryhmiä voivat olla esimerkiksi asiakkaat, sijoittajat ja omistajat. Koska eri sidosryhmien edustajat etsivät entistä enemmän tietoa yrityksistä niiden verkkosivuilta, haluavat yrityksetkin panostaa sivujen sisältöön myös ympäristöasioiden osalta.

## 5 POHDINTA

Tämän luvun tarkoituksena on pohtia ja analysoida tutkimuksessa esille tulleita havaintoja sekä arvioida tutkimuksen onnistuneisuutta ja tutkimusprosessia. Luvun lopussa pohditaan mahdollisia jatkotutkimusmahdollisuuksia.

Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että pääsääntöisesti mitä suurempi yritys on kokoluokaltaan, sitä enemmän sen tilinpäätöksestä löytyy tietoa ympäristöasioista. Esimerkiksi tutkimusotannan kaksi pienintä case-yritystä Bella-Veneet Oy ja Gebwell Oy eivät tarjoa tilinpäätöstietoja julkisesti esimerkiksi yhtiön www-sivulla kuten muut case-yritykset. Bella-Veneet Oy:llä ei ole ympäristötietoa edes Internet-sivulla toisin kuin Gebwell Oy:llä. Syy miksi Bella-Veneet ei ole panostanut ympäristöstrategiansa julkiseen esilletuomiseen edes samalla tasolla kuin Gebwell, voi löytyä yritysjohtosta. Joku yritysjohton henkilöistä voi pitää ympäristöasioita tärkeämpänä asiana kuin toinen, ja jos koko yritysjohto haluaa panostaa enemmän johonkin toiseen osa-alueeseen, voivat ympäristöseikat jäädä vähemmälle huomiolle sekä tilinpäätöksessä että www-sivulla. On myös huomattava, että yrityksen suuruusluokka ei ole suoraan verrannollinen ympäristöraportoinnin laajuuteen. Esimerkiksi Olvi Oyj on kansainvälisesti toimiva suuri pörssiyritys, mutta yhtiön tilinpäätöksessä ympäristöasioiden käsittely on melko vähäistä. Tilinpäätökseen sisältyvässä toimintakertomuksessa on kyllä ympäristöasioita käsittelevä alaluku, mutta esimerkiksi ympäristötunnuslukuja ei ole tilinpäätöksessä esitetty. Olvin www-sivulla on melko monipuolisesti tietoa yrityksen ympäristöstrategiasta. Internet-sivuilla olevat tiedot ovat lähestulkoon samat kuin toimintakertomuksessa esitetyt tiedot. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää case-yritysten ympäristöasioiden raportointia tilinpäätöksissä, mutta tämän rinnalle tutkimuksen edetessä nousi vahvasti yritysten www-sivujen tarkastelu.

Luvun neljä lopussa olevasta taulukko 1:stä voidaan huomata, että vain Kuopion kaupunki on laatinut ympäristötilinpäätöksen. Myös Kuopion Energian liikelaitoksen tilinpäätöstietoja löytyy kyseisestä tilinpäätöksestä, koska Kuopion kaupunki omistaa Kuopion Energian liikelaitoksen. Kuopion kaupunki on myös ainoa case-yritys, joka on laatinut erilliset ympäristötunnusluvut tilinpäätöksen yhteyteen. Yksi syy siihen miksi vain Kuopion kaupunki on panostanut näin laajasti ympäristöasioiden raportointiin, voisi olla, että kunnille ja liikelaitoksille on hieman erilaiset säädökset ja suositukset kuin esimerkiksi osakeyhtiöille koskien tilinpäätösraportointia. Kuopion kaupunki on myös suuri organisaatio, jonka toimintaa ja tekoja seurataan tarkasti niin organisaation sisällä kuin ulkoisten sidosryhmien toimesta. Koska organisaation toi-

minnasta on kiinnostunut niin moni taho, on luultavaa että myös se seikka lisää kaupungin halukkuutta raportoida ympäristöasioista laajasti ja yksityiskohtaisesti.

Case-yrityksiä, joiden operatiiviset toiminnot liittyvät vahvasti ympäristöön ja luontoon, myös seurataan näiden asioiden osalta usein melko tiiviisti. Esimerkiksi kaivosyhtiöt Talvivaara ja Outokumpu sekä kiinteistöyhtiö YIT voisivat kuulua tähän ryhmään. Kaivososakeyhtiö Talvivaara on toimintansa alusta lähtien ollut ainakin paikallisten asukkaiden keskuudessa vilkkaan keskustelun aiheena. Esimerkiksi lähikuntien Sotkamon, Vuokatin ja Kajaanin asukkaat olivat huolissaan mahdollisista päästöistä luontoon ja ilman kautta kulkevasta hajusaasteesta. Voisi luulla, että ulkoisten sidosryhmien kiinnostus ja huoli yhtiötä kohtaan lisää yrityksen halua raportoida ympäristöasioista mahdollisimman laajasti ja monipuolisesti. Talvivaaran tilinpäätöksessä on vuosikertomuksessa oleva alaluku ympäristöasioista, jossa esitellään muun muassa yrityksen kestävä kehityksen ohjelma. Tästä huolimatta voidaan sanoa, että sekä Talvivaara että Outokumpu ovat panostaneet enemmän verkkosivujensa sisältöön kuin tilinpäätöksen sisältöön koskien ympäristöraportointia. Toisaalta tämä on ymmärrettävää, koska tilinpäätöstiedoista ovat todennäköisesti kiinnostuneita omistajat ja sijoittajat, kun taas niin sanottu suuri yleisö hakeutuu todennäköisesti yhtiön www-sivulle etsiessään tietoa esimerkiksi Outokummusta.

Kuten tässä tutkimuksessa on aiemmin todettu, yritysten ympäristöraportointi on huomattavasti lisääntynyt viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana. Tämä ilmiö on havaittavissa myös tutkimuksessa mukana olleissa case-yrityksissä. Median ja kuluttajien jatkuvasti lisääntyvä ympäristötietoisuus on myös todennäköisesti lisännyt yritysten halua panostaa ympäristöasioiden raportointiin. Tietenkin on otettava huomioon myös lainsäädännön vaatimukset koskien ympäristöasioiden raportointia. Tutkimuksessa ilmeni, että jokainen case-yritys täyttää lakien säätämät minimivaatimukset ympäristöraportoinnin osalta. On huomattava, että vain osa yrityksistä on soveltanut tilinpäätösraportoinnissaan Kirjanpitolautakunnan suosituksia ja ohjeita. Yritykset, jotka käyttivät ympäristöasioiden raportoinnissa Kirjanpitolautakunnan antamia suosituksia, eivät kuitenkaan välttämättä noudattaneet suosituksia kaikilta osin. Tällaiset case-yritykset saattoivat raportoida esimerkiksi vain osan niistä ympäristöseikoista, jotka Kirjanpitolautakunta on katsonut tärkeiksi. Se kuinka korkealle tärkeysjärjestyksessä yritys arvottaa ympäristöasiat, vaikuttaa varmasti siihen kuinka laajasti niistä on tilinpäätöksessä sekä myös www-sivulla raportoitu. Tutkimuksessa ilmeni myös, että useimmissa tapauksissa yritykset korostavat ympäristöraportoinnissaan omia saavutuksiaan ja palkintojaan ympäristöasioissa. Toimintakertomuksessa oleva luku ympäristöasioista saattaa olla kuin mainosteksti potentiaaliselle asiakkaalle, jossa

kehutaan omaa toimintaa ja saavutuksia. Jos yhtiön toiminta on aiheuttanut esimerkiksi jonkin ympäristövahingon, siitä mainitaan vain lyhyesti. Mielestäni ympäristöön liittyvistä asioista tulisi kuitenkin raportoida asianmukaisesti, rehellisesti ja avoimesti vaikka kyseessä olisikin yhtiön kannalta kielteinen asia.

Tutkimuksen alussa määrittelemäni tavoitteet ovat minusta täyttyneet tutkimuksen edetessä hyvin. Lähtiessäni tekemään tätä opinnäytetyötä minulla ei ollut juuri minikäänlaista käsitystä mitä lainsäädäntö vaatii raportoimaan ympäristöasioista tilinpäätöksissä tai kuinka eri yritykset toteuttavat raportoinnin käytännössä. Tutkimusta tehdessäni jouduin syventymään tarkasti useaan eri lakiin sekä ohjeistukseen ympäristöraportointia koskien, mikä lisäsi paljon asiantuntemustani aihetta koskien. Tutkimusta tehdessäni sain myös tutustua kymmenen erilaisen yrityksen tai organisaation tapaan soveltaa lainsäädäntöä ja yleisiä ohjeistuksia. Tutkimus sai minut ymmärtämään, että ei ole olemassa vain yhtä niin sanottua oikeaa tapaa raportoida ympäristöasioista vaan säännöksiä soveltamalla jokainen organisaatio voi luoda oman tapansa esitellä ympäristöstrategiaansa. Opinnäytetyöprosessin alussa ympäristölaskentatoimi oli minulle käsitteenä hyvin vieras ja myös melko vaikean tuntuinen asia. Nyt prosessin loppuvaiheessa en voi edelleenkään sanoa hallitsevani asiaa täydellisesti, mutta olen mielestäni sisäistänyt ympäristölaskentatoimen perusajatuksen.

Aiheesta voisi tehdä jatkossa tutkimuksen, jossa tutkittaisiin joko yhtä tai useampaa yritystä tai organisaatiota, jolle olisi sattunut verrattain suuri ympäristökatastrofi. Tutkimuksen tutkimuskysymyksenä voisi olla kuinka yritykset tai organisaatiot raportoisivat katastrofista tilinpäätöksissään. Tutkittavana aiheena voisi olla myös kuinka ympäristökatastrofi vaikuttaa yrityksen taloudellisiin tunnuslukuihin kuten käyttökateprosenttiin sekä nettotulosprosenttiin.



## LÄHTEET

Bella-Veneet Oy:n www-sivu [viitattu 11.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.bellaboats.com/>.

Destia Oy:n www-sivu [viitattu 15.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.destia.fi/>.

Gebwell Oy:n www-sivu [viitattu 11.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.gebwell.fi/fi/>.

KHT-yhdistys - Föreningen CGR ry. 2008. *Yhteiskuntavastuuraportointi - vaatimuksia ja erityiskysymyksiä*. Helsinki: Edita Prima.

*Kirjapitoasetus A 1997/1339*. Finlex. Lainsäädäntö [viitattu 15.1.2013]. Saatavissa:

[http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339?search\[type\]=pika&search\[pika\]=kirjapitoasetus](http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339?search[type]=pika&search[pika]=kirjapitoasetus).

*Kirjanpitolaki L 1997/1336*. Finlex. Lainsäädäntö [viitattu 15.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336#e-2>.

Kuopion Energian www-sivu [viitattu 10.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.kuopionenergia.fi/fi/>.

Kuopion kaupungin www-sivu [viitattu 10.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.kuopio.fi/web/guest>.

Kurki, H. 1999. *Ympäristöraportointi ja ekotase - terävyyttä raportointiin*. Helsinki: Edita Oy

Mätäsaho, R., Niskala, M. ja Tuomala J. 1999. *Ympäristölaskenta johdon apuvälineenä*. Porvoo: WSOY.

Niskala, M. ja Mätäsaho, R. 1996. *Ympäristölaskentatoimi*. Porvoo: WSOY.

Niskala, M., Pajunen, T. ja Tarna-Mani, K. 2009. *Yhteiskuntavastuun raportointi - raportointi- ja laskentaperiaatteet*. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Olvi Oyj:n www-sivu [viitattu 15.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.olvi.fi/web/fi>.

*Osakeyhtiölaki* L 2006/624. Finlex. Lainsäädäntö [viitattu 15.1.2013]. Saatavissa:

[http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624?search\[type\]=pika&search\[pika\]=osakeyhti%C3%B6laki](http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624?search[type]=pika&search[pika]=osakeyhti%C3%B6laki).

Outokumpu Oyj:n www-sivu [viitattu 11.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.outokumpu.com/fi/Sivut/default.aspx>.

Pohjola, T. 2003. *Johda ympäristöasioita tehokkaasti - ympäristöosaaminen menestystekijänä*. Helsinki: Talentum.

Saaranen-Kauppinen, A. ja Puusniekka, A. 2009. *Menetelmäopetuksen tietovaranto KvaliMOTV - kvalitatiivisten menetelmien verkko-oppikirja* [verkkokirja]. Tampere: yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto, Tampereen yliopisto. [viitattu 13.2.2013]. Saatavissa:

[http://www.fsd.uta.fi/fi/julkaisut/motv\\_pdf/KvaliMOTV.pdf](http://www.fsd.uta.fi/fi/julkaisut/motv_pdf/KvaliMOTV.pdf).

Schaltegger, S. ja Burrit, R. 2000. *Contemporary Environmental Accounting - Issues, Concepts and Practice* [verkkokirja]. Sheffield: Greenleaf Publishing Limited. [viitattu 6.2.2013]. Saatavissa:

[http://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=8ujaV8YcLioC&oi=fnd&pg=PA4&dq=Contemporary+environmental+accounting&ots=lvS8klyTIE&sig=brMr8lcy1UnAhykMfrU\\_nfvD-w&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](http://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=8ujaV8YcLioC&oi=fnd&pg=PA4&dq=Contemporary+environmental+accounting&ots=lvS8klyTIE&sig=brMr8lcy1UnAhykMfrU_nfvD-w&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false).

Sjöblom, H. ja Niskala, M. 1999. *Ympäristöraportointi - luotettavan ympäristöinformaation tuottaminen ja hyödyntäminen*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Talvivaaran Kaivososakeyhtiö Oyj:n www-sivu [viitattu 10.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.talvivaara.com/etusivu>.

*Valtioneuvoston asetus valtion liikelaitosten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä* A 2004/160. Finlex. Lainsäädäntö [viitattu 15.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2004/20040160>.

Valtion ympäristöhallinnon www-sivu [viitattu 25.2.2013]. Saatavissa:

<http://www.ymparisto.fi/default.asp?node=67&lan=fi>.

VR Groupin www-sivu [viitattu 10.1.2013]. Saatavissa:

<http://www.vr-konserni.fi/fi/index.html>.

YIT Oyj:n www-sivu [viitattu 11.1.2013]. Saatavissa:

[http://www3.yit.fi/yit\\_fi/etusivu](http://www3.yit.fi/yit_fi/etusivu).

*Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta*. 2006. Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö. [viitattu 16.1.2013] Saatavissa:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/F656564842BC1755C22571ED0047A0B1?openDocument>.

*Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä*. 2009. Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö. [viitattu 18.2.2013] Saatavissa:

[http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/3\\_Yleisohje\\_Kuntajaosto\\_p090514150747X.pdf](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/3_Yleisohje_Kuntajaosto_p090514150747X.pdf).

*Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä*. 2006. Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö. [viitattu 16.1.2013] Saatavissa:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/49FA8F590BC72393C2257236005040C1?openDocument>.



