

Jaakko Riihimäki

# Ympäristöraportointi suomalaisten pörssi- yhtiöiden tilinpäätöksissä

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

20.4.2015

|  |   |
|--|---|
| Tekijä(t)<br>Otsikko   | Jaakko Riihimäki<br>Ympäristöraportointi suomalaisten pörssiyritysten tilinpäätöksissä    |
| Sivumäärä<br>Aika  | 56 sivua + 1 liite<br>20.4.2015   |
| Tutkinto   | Tradenomi   |
| Koulutusohjelma  | Liiketalous   |
| Suuntautumisvaihtoehto   | Laskentatoimi ja rahoitus   |
| Ohjaaja  | Lehtori Merja Lindholm  |
| <p>Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, kuinka suomalaiset pörssiyritykset raportoivat ympäristöasioista tilinpäätöksissään. Sen lisäksi tarkoituksena oli arvioida yritysten kokonaisvaltaista ympäristöraportointia ottaen huomioon myös vapaaehtoinen ympäristöraportointi. Tutkimuksessa pyrittiin myös vertailemaan pakollista tilinpäätösraportointia ja vapaaehtoista raportointia ympäristöasioiden osalta. Työllä ei ollut toimeksiantajaa, vaan se toteutettiin tekijän kiinnostuksen perusteella.</p> <p>Opinnäytetyö on jaettavissa kahteen osaan: teoreettiseen viitekehykseen ja empiiriseen tutkimusosioon. Teoriaosiossa määriteltiin aluksi yritysten yhteiskuntavastuu yleisesti, sen jälkeen ympäristölaskentatoimi ja ympäristöraportointi. Tämän jälkeen perehdyttiin ympäristöraportoinnin lainsäädäntöön ja suosituksiin.</p> <p>Työn tutkimusosiossa käsiteltiin kahdeksan suuren suomalaisen pörssiyrityksen ympäristöraportointia. Jokaisen yrityksen kohdalla tutkittiin, miten ympäristöasioita käsiteltiin eri tilinpäätösdokumenteissa. Tämän lisäksi tehtiin katsaus yritysten vapaaehtoiseen ympäristöraportointiin. Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena ja tutkimusmenetelmänä oli taustatutkimus.</p> <p>Tutkimustuloksista kävi ilmi, että yritysten tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa oli ympäristöinformaatiota vaihtelevasti. Kaikki yritykset noudattivat ympäristöraportoinnissaan lain minimivaatimuksia. Kaksi yritystä oli noudattanut tarkasti Kirjanpitolautakunnan suosituksia koskien toimintakertomusta. Puolet yrityksistä esitteli tilinpäätöksessä sekä rahamääräistä että ei-rahamääräistä ympäristöinformaatiota. Kaksi yritystä puolestaan ei käsitellyt tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa ympäristöasioita juuri lainkaan.</p> <p>Kokonaisvaltainen ympäristöraportointi oli kuitenkin hyvällä tasolla kun vapaaehtoinen raportointi otetaan huomioon. Suurin osa yrityksistä oli laatinut laajan GRI-ohjeiston mukaisen yritysraportin, jossa käsiteltiin myös ympäristöasioita. Aihetta voisi jatkossa tutkia tekemällä samankaltaisen tutkimuksen pienemmistä yrityksistä tai käsittelemällä tulossa olevaa integroitua yritysraportointia.</p> |   |
| Avainsanat   | Ympäristöraportointi, ympäristölaskentatoimi, tilinpäätös, toimintakertomus, GRI-ohjeisto |

|   |  |
|---|--|
| Author(s)<br>Title  | Jaakko Riihimäki<br>Environmental reporting in the financial statements of the Finnish listed companies      |
| Number of Pages<br>Date   | 56 pages + 1 appendice<br>20 April 2015  |
| Degree  | Bachelor of Business Administration  |
| Degree Programme  | Economics and Business Administration  |
| Specialisation option   | Accounting and Finance   |
| Instructor  | Merja Lindholm, Senior Lecturer  |
| <p>The purpose of this thesis was to investigate how Finnish listed companies report environmental information in their financial statements. In addition to that the intent was to examine comprehensive environmental reporting of companies in question considering also voluntary reporting. It was also intended to compare obligatory reporting and voluntary reporting regarding environmental information. This work was not assigned by a third party, but was executed based on the interest of the author.</p> <p>This thesis can be divided to two parts, i.e. theoretical framework and empirical research. Corporate social responsibility, environmental accounting, and environmental reporting were defined in the theoretical framework. After that the legislation and the guidelines of environmental reporting were addressed.</p> <p>In the research part of the study an environmental reporting of eight Finnish listed companies was covered. It was investigated how the environmental reporting was addressed in different financial statement documents by each of the companies. In addition to this an overview was made regarding voluntary environmental reporting. The research was carried out as a qualitative research, and the method used was a case study.</p> <p>The study results revealed that the financial statements and reports of activities from the companies contained varying amounts of environmental information. Each of the companies followed the minimum requirements of legislation. Two of the companies had followed closely the guidelines of the Finnish Accounting Standards Board concerning report of activities. Half of the companies presented both monetary and non-monetary environmental information. However two of the companies barely addressed environmental information in their financial statements or reports of activities.</p> <p>Comprehensive environmental reporting was on a desirable level with all the companies when considering voluntary reporting. Most companies had created an extensive corporate social responsibility report consistent with GRI guidelines. In the future this topic could be researched for example by making reminiscent research using smaller companies. Also the new integrated reporting could be a topic for future research.</p> |  |
| Keywords  | Environmental reporting, environmental accounting, financial statement, report of activities, GRI-guidelines |

## Sisällys

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1     | Johdanto  | 1  |
| 1.1   | Opinnäytetyön tausta  | 1  |
| 1.2   | Tavoitteet, rajaukset ja tutkimusmenetelmät                             | 2  |
| 1.3   | Aineisto ja tutkimusongelma   | 3  |
| 1.4   | Työn rakenne ja käsitteitä  | 3  |
| 2     | Yritys ja yhteiskuntavastuu   | 5  |
| 2.1   | Yrityksen yhteiskuntavastuusta yleisesti                                | 5  |
| 2.2   | Taloudellinen vastuu  | 5  |
| 2.3   | Ympäristövastuu   | 6  |
| 2.4   | Sosiaalinen vastuu  | 6  |
| 2.5   | GRI-ohjeisto  | 7  |
| 3     | Ympäristölaskentatoimi  | 9  |
| 4     | Ympäristöraportointi  | 13 |
| 4.1   | Ympäristöraportoinnin määritelmä  | 13 |
| 4.2   | Ympäristöraportoinnin kehitys Suomessa                                  | 14 |
| 4.3   | Ympäristöraportoinnin hyödyt  | 15 |
| 4.4   | Ympäristöraportointiin liittyvät haasteet                               | 16 |
| 4.5   | Integroitu ympäristöraportointi   | 17 |
| 5     | Ympäristöraportoinnin säädökset ja suositukset                          | 19 |
| 5.1   | Lainsäädäntö ympäristöraportoinnin pohjana                              | 19 |
| 5.2   | Ympäristöasioiden esittäminen toimintakertomuksessa                     | 20 |
| 5.3   | Ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä | 25 |
| 5.3.1 | Ympäristömenot  | 25 |
| 5.3.2 | Ympäristövastuut  | 28 |
| 5.3.3 | Päästöoikeudet  | 30 |
| 5.3.4 | Ympäristöasiat tilinpäätöksessä   | 30 |
| 6     | Tutkimuksen toteuttaminen   | 31 |
| 7     | Ympäristölaskenta ja raportointi kohdeyrityksissä                       | 33 |
| 7.1   | Kemira Oyj  | 33 |
| 7.2   | UPM Kymmene Oyj   | 35 |

|     |                             |    |
|-----|-----------------------------|----|
| 7.3 | Metso Oyj                   | 37 |
| 7.4 | Gargotec Oyj                | 39 |
| 7.5 | Kesko Oyj                   | 40 |
| 7.6 | Sanoma Oyj                  | 42 |
| 7.7 | Amer Sports Oyj             | 43 |
| 7.8 | Fiskars Oyj Abp             | 44 |
| 8   | Tutkimustulosten yhteenveto | 45 |
| 9   | Johtopäätökset              | 48 |
| 10  | Lopuksi                     | 51 |
|     | Lähteet                     | 54 |

# 1 Johdanto

## 1.1 Opinnäytetyön tausta

Ympäristönsuojeluun liittyvät asiat ovat kiinnostaneet ihmisiä jo pitkään. Ympäristön hyvinvoinnilla on suuri merkitys ihmisten hyvinvointiin ja myös yhteiskunnan kykyyn toimia. Viime vuosikymmeninä ihmisten kiinnostus myös yritysten toiminnan ympäristövaikutuksia kohtaan on lisääntynyt, ja on alettu puhua yritysten ympäristövastuusta. Kiinnostus yritysten ympäristövastuuta kohtaan on lisääntynyt kaikissa sidosryhmissä sijoittajista lähtien. Kun yritykset alkoivat huomata ympäristöasioiden merkityksen liiketoiminnalle, syntyi niille tarve selvittää toiminnan vaikutuksia ympäristöön ja raportoida ympäristöasioista. Tätä tarvetta täyttämään syntyi ympäristölaskentatoimen käsite, jonka osaksi ympäristöraportointi luetaan. Ympäristölaskentatoimen avulla yritys voi selvittää ympäristöön liittyviä kustannuksia, sekä tehdä niiden avulla liiketoimintaan liittyviä strategisista päätöksiä. Lisäksi ympäristöasioiden vastuullisesta hoidosta raportointi saattaa vaikuttaa oleellisesti potentiaalisen sijoittajan sijoituspäätökseen. Ympäristöraportoinnin määrä on lisääntynyt 1990-luvulta lähtien, ja nykyisin yritykset laativat laajoja raportteja vastuullisuudestaan, jonka yhdeksi osa-alueeksi ympäristövastuu luetaan.

Kiinnostukseni ympäristölaskentatoimea kohtaan heräsi Sisäisen laskennan kehittämisen -opintojaksolla. Ympäristöasiat aiheena kiinnostavat minua niiden yhteiskunnallisten vaikutusten takia, ja opinnäytetyössä yhdistyy täten kiinnostukseni laskentatoimeen ja ympäristöasioihin. Ympäristöasiat ovat jatkuvasti ajankohtaisia ja tieteen kehittymisen ansiosta ihmisten toiminnan vaikutuksia ympäristöön voidaan arvioida yhä tarkemmin. Yritysten toiminnan vaikutus ympäristöön vaihtelee eri toimialoilla. Tämän perusteella tarkoitukseni onkin selvittää eri toimialojen yritysten ympäristöraportointia, sillä se antaa osviittaa ympäristöraportoinnin roolista myös tutkittavan yrityksen toimialalla yleisesti. Tutkimukselle ei ole varsinaista toimeksiantajaa, vaan teen työn lähinnä oman kiinnostukseni ja tiedonhaluni perusteella. Työn on kuitenkin valmistuttuaan tarkoitus palvella muita aiheen tutkijoita tai siitä kiinnostuneita.

## 1.2 Tavoitteet, rajaukset ja tutkimusmenetelmät

Tutkimuksen tavoitteena on saada kokonaiskuva suurien suomalaisten pörssiyritysten ympäristöraportoinnin laadusta ja määrästä tällä hetkellä. Ympäristöraportointi on osa yrityksen kokonaisvaltaista yhteiskuntavastuuraportointia, mutta keskityn tässä opin- näytetyössä nimenomaan ympäristöön liittyvään osaan. Toivon saavani kokoon opin- näytetyön, joka tukisi kuvaa tämänhetkisestä ympäristöraportoinnin tilasta ja auttaisi aiheen tulevia käsittelijöitä ymmärtämään ympäristöraportoinnin kehityskulkua nyky- ajan osalta. En keskity tutkimuksessani mihinkään yksittäiseen toimialaan, vaan haluan selvittää ympäristölaskennan ja ympäristöraportoinnin tilaa ja käyttöä yleisesti. Valitsin tutkittaviksi yrityksiksi suurikokoisia yrityksiä, sillä arvioin niistä löytyvän parhaiten tie- toa. Lisäksi pienillä ja keskisuurilla yrityksillä ympäristöasiat hyvin usein jäävät sivuroo- liin jo resurssipulan vuoksi. Valitsemieni yritysten toiminnassa ympäristöasiat myös ovat ainakin jollain tavoin merkityksellisiä.

Tutkimus on toteutettu käyttäen kvalitatiivisia eli laadullisia menetelmiä. Kvalitatiivista tutkimusta voidaan lähestyä useilla eri tavoilla. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa keskity- tään merkitysten löytämiseen ja kysymykset miksi, millainen sekä miten ovat keskiös- sä. Laadullisen tutkimuksen ominaispiirteitä ovat esimerkiksi suhteellisen pienet aineis- tokoot, hypoteesittomuus, aineistolähtöisyys, kerronnallisuus sekä tutkijan vapaa ase- ma tehdessä tutkimuksellisia valintoja ja esittäessä tuloksia. (Saaranen–Kauppinen & Puusniekka 2006.) Nämä piirteet kuvaavat hyvin myös tämän oppinäytetyön tutkimus- ta. Esimerkiksi tämän tutkimuksen lähtökohtana ei ole todistaa selkeää ennako- odotusta eli hypoteesia. Lisäksi kysymys 'millainen' on tutkimuksessa tärkeässä roolis- sa.

Laadullisista tutkimussuuntauksista käytössä on tapaustutkimus. Tapaustutkimuksessa käsitellään yksittäistä tapausta, tilannetta tai tapahtumaa, tai sen sijaan tapausten joukkoa. Tapaustutkimuksessa kohdetta tai kohteita pyritään tarkastelemaan syste- maattisesti, yksityiskohtaisesti ja totuuden mukaisesti. Tarkoitus on muodostaa koko- naiskuva tutkimuksen kohteesta ja lisätä tutkimusaiheen ymmärrystä pyrkimättä kui- tenkaan täydelliseen yleistettävyyteen. (Saaranen–Kauppinen & Puusniekka 2006.) Tapaustutkimus sopii tähän tutkimukseen hyvin, sillä tutkimusaineistoa käsitellään mel- ko yksityiskohtaisesti, ja sen pohjalta pyritään luomaan asiasta kokonaiskuva.

### 1.3 Aineisto ja tutkimusongelma

Tutkimuksessa käyttämäni aineistot olivat valmiita aineistoja. Aineistot olivat suomalaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä, vuosikertomuksia ja yritysvastuuraportteja. Tilinpäätökset ja toimintakertomukset olivat ensisijaisia ja laajemmin käsiteltäviä materiaaleja. Mahdollista vapaaehtoista yritysvastuuraportointia käsiteltiin työssä suppeammin. Tarkoitus oli verrata vapaaehtoista yritysvastuuraportointia pakolliseen tilinpäätösraportointiin. Sen avulla oli mahdollista saada parempi kokonaiskuva yritysten vastuuraportoinnista, kuin saataisiin vain pakolliseen tilinpäätösraportointiin keskittyen.

Tutkimusongelmani on seuraava: Millainen on ympäristölaskentatoimen rooli suomalaisten pörssiyhtiöiden tilinpäätöksissä ja muussa viestintämateriaalissa? Tutkimukseni alaongelmina tutkin sitä, miten ympäristölaskennan käyttö ja ympäristöraportointi eroavat eri toimialojen yrityksillä, mistä ympäristöraportoinnin sisältö koostuu, ja miten lainsäädäntö ja suositukset vaikuttavat yritysten ympäristöraportointiin. Työni ei pohjaudu mihinkään yksittäiseen aiempaan tutkimukseen. Joitakin tutkimuksia aiheesta löytyy esimerkiksi graduina ja opinnäytteinä, mutta yleisesti ottaen ympäristölaskentaa ja ympäristöraportointia ei ole käsitelty kovin monissa lopputöissä.

### 1.4 Työn rakenne ja käsitteitä

Tämä opinnäytetyö rakentuu teoreettisesta viitekehiksestä ja empiirisestä tutkimusosista. Työn alussa on johdanto, jonka jälkeen alkaa teoriaosuus, jossa käsitellään aluksi yrityksen yhteiskuntavastuuta yleisesti ja tutustutaan yhteiskuntavastuun tärkeimpään raportointiohjeistoon eli GRI-ohjeistoon. Tämän jälkeen käsitellään ympäristölaskentatoimea yleisesti. Sen jälkeen käsitellään ympäristöraportointia, sen kehitystä Suomessa sekä siihen liittyviä haasteita ja mahdollisuuksia. Tämän jälkeen käsitellään ympäristöraportoinnin lainsäädännöllistä taustaa ja sen toteuttamiseen liittyviä suosituksia. Tutkimusosiossa selostan ensin tutkimuksen toteuttamistavan, sitten käsitelen yrityksiä yksi kerrallaan. Kun yritykset on käsitelty seuraa tulosten yhteenveto, jota puolestaan seuraa johtopäätökset. Tämän jälkeen on vielä loppukappale, jossa käsitelen opinnäytetyöprosessin kulkua ja onnistumista.

Alempana on määriteltynä käsitteitä, joita ei selkeästi ole määritelty myöhemmin tekstissä. Muut tärkeimmät käsitteet määritellään sitä mukaa, kun ne esiintyvät.



**Ympäristöinformaatiolla** tarkoitetaan tietoa yrityksen toiminnan aiheuttamista ympäristövaikutuksista. Ympäristöinformaatio on yleensä julkisesti saatavilla olevaa tietoa, ja yritykset julkaisevat sitä tilinpäätöksessä, vuosikertomuksessa, erillisessä yritysvastuuraportissa, verkkosivuillaan ja mahdollisesti myös muilla keinoilla.

**Ympäristönsuojeluinvestoinneilla** tarkoitetaan nimenomaan ympäristönsuojelua varten suoritettavia investointeja. Ympäristönsuojeluinvestointeihin ei lasketa sen kaltaisia investointeja jotka liittyvät ympäristöön mutta joilla on jokin muu kuin ympäristönsuojellinen tarkoitus, esimerkiksi voiton tuottaminen.

**Ympäristöintensiivisellä toimialalla** tarkoitetaan alaa, jolla toimiessa luonnonvarojen käyttö on välttämätöntä, ja yrityksen toiminnasta aiheutuu väistämättä päästöjä ympäristöön.

**Ympäristöstrategialla** tarkoitetaan yrityksen kokonaisvaltaista asennoitumista suhteessa ympäristökysymyksiin. Yrityksen johto laatii ympäristöstrategian ja se toimii pohjana kun yritys selvittää toiminnassaan ympäristöön liittyviä asioita.

**Ympäristöjohtamisessa** pyritään ottamaan ympäristöasiat huomioon yrityksen liiketoiminnan ja päätöksenteon kaikissa eri vaiheissa. Ympäristöjohtamisella pyritään vähentämään tuotteiden ja palveluiden aiheuttamia ympäristöhaittoja koko niiden elinkaaren osalta.

**Ympäristösuorituskyky** määrittää sen, miten yritys hallitsee kokonaisvaltaisesti sen toimintaan liittyvät ympäristökysymykset. Ympäristösuorituskykyä voidaan mitata arvioimalla, kuinka hyvin yritys on pystynyt noudattamaan ympäristöstrategiaansa ja onko se saavuttanut ympäristöasioihin liittyvät tavoitteensa.

## 2 Yritys ja yhteiskuntavastuu

### 2.1 Yrityksen yhteiskuntavastuusta yleisesti

Kun puhutaan yrityksen yhteiskuntavastuusta, tarkoitetaan sillä yrityksen vastuuta toimiansa vaikutuksista ympäristöön, yrityksen sidosryhmiin, sekä ylipäänsä yhteiskuntaan, jossa yritys toimii. Yritysten toimintaympäristö ja lähtökohdat ovat erilaisia, joten se mitkä yhteiskuntavastuun osa-alueet koskettavat yritystä vaihtelee yritysten ominaisuuksien perusteella. Täten myös osa-alueiden painoarvo vaihtelee. Yhteiskuntavastuuta voidaan yrityksen kohdalla tarkastella eri näkökohdista. Yrityksen toiminnan vaikutukset voivat olla välittömiä tai välillisiä ja globaaleja tai paikallisia ja niitä voidaan arvioida myös yritysmaailman tai kansantalouden näkökulmasta. (Niskala & Pajunen & Tarna-Mani 2009, 19–20.)

Vuonna 1987 määriteltiin YK:ssä kestävän kehityksen käsite, jonka avulla pyritään säätämään luonnonvarojen käyttöä siten, että myös tulevat sukupolvet pystyvät täyttämään omat luonnonvaroihin liittyvät tarpeensa. Kestävän kehityksen kolme tärkeintä termiä, taloudellisuus, ekologisuus ja sosiaalisuus, muodostavat perustan yrityksen yhteiskuntavastuulle. (Pohjola 2003, 15.) Kestävä kehitys onkin yksi yritysten käyttämä vaihtoehtoinen käsite yhteiskuntavastuulle. Sen lisäksi nykyään yhteiskuntavastuusta käytetään usein termiä yritysvastuu. Yritysvastuun osa-alueista tässä tutkimuksessa käsitellään yrityksen ympäristövastuuseen liittyvää raportointia.

### 2.2 Taloudellinen vastuu

Yrityksen taloudellisella vastuulla tarkoitetaan sitä, että yrityksen on oltava liiketoimintaan kilpailukykyinen ja taloudelliselta suorituskyvyltään kannattava sekä tehokas. Lisäksi yrityksen tulee olla toimintakykyinen pitkällä aikavälillä sekä vastata omistajien tuotto-odotuksiin. (Pohjola 2003, 15.)

Taloudelliseen vastuuseen katsotaan myös kuuluvan sen, miten yritys toiminnallaan luo taloudellista hyvinvointia yhteiskuntaan. Yritys voi esimerkiksi erilaisilla hankkeilla tai investoinneilla vaikuttaa oleellisesti paikallisen alueen taloudelliseen toimintakykyyn.

Vastuullisen yrityksen katsotaan luovan tasaisesti taloudellista hyvinvointia yhteiskuntaan, jossa se toimii. (Harmaala & Jallinoja 2012.)

Taloudellinen vastuu perustuu lainsäädäntöön. Yritys on velvollinen noudattamaan sitä koskevia liiketoiminnan viranomais- ja raportointimääräyksiä. Näitä ovat liikekirjanpito, tilinpäätös, tase sekä tuloslaskelma. (Pohjola 2003, 15)

### 2.3 Ympäristövastuu

Ympäristövastuun perusteella toimiessaan yritys pyrkii noudattamaan voimassa olevia ympäristölakeja ja säädöksiä sekä erilaisia viranomaismääräyksiä. Yrityksen ympäristövastuuseen kuuluu esimerkiksi ilman, vesien ja maaperän suojeleminen, kasvihuonepäästöjen ja jätteiden määrän vähentäminen, luonnonvarojen säästeliäs ja tehokas käyttö sekä kemikaalien ympäristö- ja terveysriskien hallinta. Yritys on velvollinen näiden yleisten näkökohtien perusteella arvioimaan oman toimintansa vaikutukset ympäristöön ja suunnittelemaan oman ympäristöstrategiansa. (Pohjola 2003, 16.)

Yrityksen ympäristövastuu koskee sen koko toimintaketjua ja tuotteen elinkaarta. Ympäristönäkökohdat on tarkoitus ottaa huomioon jo tuotteen suunnittelu- ja kehitysvaiheessa. Ympäristövastuun tulisi jatkua täten lopulta tuotteen mahdolliseen kierrätykseen ja toimivaan jätehuoltoon asti. (Pohjola 2003, 16.)

### 2.4 Sosiaalinen vastuu

Yrityksen sosiaalisessa vastuussa keskitytään yrityksen toiminnassa mukana oleviin ihmisiin, eli henkilöstöön. Sosiaalisen vastuun tärkeimpiä alueita on täten henkilöstöpolitiikka, jossa pyritään huolehtimaan henkilöstön hyvinvoinnista ja osaamisesta, sekä myös kehittämään molempia aktiivisesti. (Pohjola 2003, 16.)

Pohjolan mukaan sosiaaliseen vastuuseen kuuluvat lisäksi tuoteturvallisuus ja kuluttajansuoja. Myös yhteiskunnan kannalta yleishyödyllisten toimintojen kuten työllistämisen ja työpaikkojen vähentymisten vaikutusten minimoinnin katsotaan kuuluvan yrityksen sosiaaliseen vastuuseen. (Pohjola 2003, 16.)

Yrityksen sosiaalinen vastuu perustuu lainsäädäntöön. Kansainvälisesti toimivalla yrityksellä lainsäädännön velvoitteet ja yhteiskunnan odotukset voivat kuitenkin merkittävästi vaihdella toimipaikan perusteella. Pohjoismaissa yritysten odotetaan panostavan henkilöstöön yli lakien ja työehtosopimusten velvoitteiden, kun taas monissa vähemmän kehittyneissä maissa yrityksen sosiaaliseen vastuuseen liittyvä toiminta saattaa olla vapaaehtoista tai lainsäädäntöä vasta kehitetään. (Harmaala & Jallinoja 2012.)

## 2.5 GRI-ohjeisto

Yhteiskuntavastuuraportointi koostuu prosessista, jossa on monia eri vaiheita. Raportointiprosessit ovat erilaisia ja vaihtelevat yrityskohtaisesti. Yritysvastuun merkitys on yrityksille vaihteleva ja täten myös yhteiskuntavastuuraportointiin sitoutuminen ja lähestymistapa vaihtelevat. Yrityksillä on myös erilaisia ulkoisia ja sisäisiä paineita, jotka vaikuttavat yhteiskuntavastuuraportointiin suhtautumiseen. (Niskala ym. 2009, 89–90)

Raportointiohjeistot auttavat toteuttamaan yhteiskuntavastuuraportointiprosessin eri vaiheita. Monet kansainväliset tahot ja järjestöt ovat laatineet erilaisia suosituksia ja ohjeistoja yhteiskuntavastuuraportoinnin toteuttamiseen. Kaikkein suosituimmaksi näistä on noussut GRI- eli Global Reporting Initiative -ohjeisto. GRI-ohjeiston kehittäminen alkoi vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelman (UNEP) ja Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) -järjestön vetäminä. Tavoitteena oli saada luotua laajasti hyväksyttävä raportointiohjeisto ympäristö - ja yhteiskuntavastuuraportointiin. Tarkoituksena oli myös, että GRI yhdistäisi useita erilaisia suosituksia ja eritasoisia ohjeistoja. Tässä onnistuttiinkin ja GRI saavutti nopeasti aseman yritysten yhteisenä raportointiviitekehityksenä. Yksi vaikuttava tekijä GRI:n menestykseen oli se, että sen dokumentit luodaan ja niitä kehitetään yhteistyössä sidosryhmien kanssa lähtien sijoittajista kuluttajajärjestöihin. (Niskala ym. 2009, 93-94.)

GRI-ohjeisto muodostuu ohjeistosta, joka ohjaa kokonaisvaltaisesti kaikkien organisaatioiden yhteiskuntavastuuraportointia, sekä teknisestä laskentaohjeistuksesta. Lisäksi ohjeistoon kuuluu tiettyjen erityisominaisuuksia omaavien toimialojen, kuten rahoitus- ja energiateollisuuden, alakohtaisia raportointiohjeita. Sen lisäksi on vielä ohjeistus erityiskysymyksiä varten, esimerkiksi erilaisissa laskentakohteen rajaamistapauksissa. (Harmaala & Jallinoja 2012.)

GRI-ohjeisto antaa yrityksille ohjeet taloudellisen vastuun, sosiaalisen vastuun sekä ympäristövastuun raportointiin. Ohjeiston mukainen raportti jaetaan yleiseen perussisältöön ja erityiseen perussisältöön. Yleinen perussisältö kattaa seuraavat osa-alueet: Strategia ja analyysi, organisaation taustakuvaus, tunnistetut olennaiset näkökohdat ja laskentarajat, sidosryhmävuorovaikutus, raportin kuvaus, hallinto sekä liiketoiminnan eettisyys. Erityiseen perussisältöön kuuluu johtamistavan kuvaus sekä GRI-tunnusluvut, jotka on jaettu taloudellisiin, sosiaalisiin, sekä ympäristöön liittyviin tunnuslukuihin. Yleisen perussisällön on tarkoitus antaa tietoa raportin sisältöön vaikuttavista tekijöistä ja toimijoista. Erityisen perussisällön on puolestaan tarkoitus tuottaa vertailukelpoista tietoa yritysvastuun toteuttamisen tuloksista ja kehityksestä sekä kuvata niihin liittyviä periaatteita, sitoumuksia ja tavoitteita. (Niskala & Pajunen & Tarna-Mani 2013, 139-140.)

Keskityn tässä tutkimuksessa vain ympäristöön liittyvään osaan GRI:stä. Ympäristöä koskevat tunnusluvut liittyvät eri aspekteihin joita ovat: raaka-aineet, energia, vesi, biodiversiteetti, ilmakehän päästöt ja jätevedet sekä jätteet, tuotteet ja palvelut, määräystenmukaisuus, kuljetukset, ja lisäksi yleinen kokonaisuus. Tunnusluvut jaetaan määritelyihin indikaattoreihin, jotka liittyvät edellä mainittuihin osa-alueisiin. Yrityksen on tarkoitus ohjeiston mukaan kertoa johtamistavastaan liittyen näihin osa-alueisiin. Sen lisäksi yritys kertoo tavoitteistaan ja menestyksestään sekä toimintaperiaatteistaan liittyen eri osa-alueisiin. Yrityksen tulee myös kertoa miten vastuu ympäristöasioista jakautuu organisaatiossa, miten yritys kouluttaa ja lisää tietoisuutta ympäristöasioista sekä miten yritys valvoo ympäristövastuun toteutumista ja tarvittaessa toteuttaa ehkäiseviä tai korjaavia toimenpiteitä. Lisäksi raportoitaviin asioihin kuuluvat ympäristöön liittyvät sertifikaatit ja varmennusjärjestelmät sekä aihekohtainen lisäinformaatio, joka voi liittyä esimerkiksi yrityksen ympäristöön liittyvän toiminnan riskeihin ja mahdollisuuksiin. (Global Reporting Initiative, 2014.)

GRI-ohjeiston ensimmäinen versio julkaistiin vuonna 2000. Seuraavan sukupolven G2-versio julkaistiin vuonna 2002. Vuonna 2006 julkaistiin ohjeiston G3-versio, joka on tälläkin hetkellä vielä monen yrityksen käytössä. Vuonna 2011 julkistettiin ohjeiston G3.1-versio. Kyseessä on päivitetty ja täydennetty ohjeistoversio G3-versiosta. Toukuussa 2013 julkaistiin GRI-ohjeiston uusin versio, G4. G4-version myötä ohjeistoon tuli useita muutoksia. Sen myötä sisältö jaetaan yleiseen ja erityiseen perussisältöön. G4-ohjeisto on rakennettu siten, että se huomioi olennaisuusperiaatteen raportointipro-

sessissa paremmin. Tämän myötä pyritään siihen, että yritys raportoinnissaan keskittyisi paremmin sen toiminnan, sidosryhmien odotusten ja yritysvastuun vaikutusten kannalta merkitykselliseen tietoon. Yritykset voivat käyttää GRI 3.0 ja GRI 3.1 versioita raportointiin vielä vuosien 2013 ja 2014 osalta, mutta GRI G4-versio on otettava käyttöön viimeistään vuoden 2015 osalta raportoitaessa. (Global Reporting Initiative 2015; Niskala ym. 2013, 114–116, 118.)

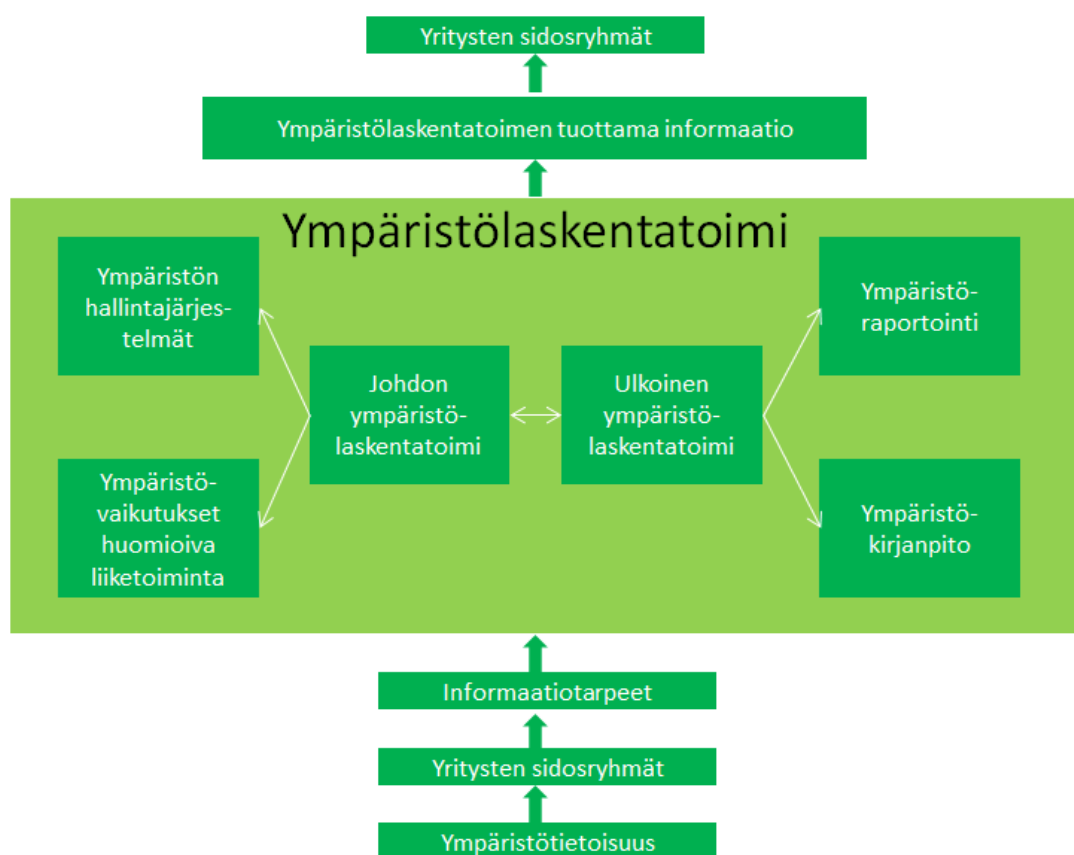
### **3 Ympäristölaskentatoimi**

Ympäristölaskentatoimi syntyi täyttämään yrityksen ulkopuolelta ja sisäpuolelta lähteviä lisääntyviä tarpeita ymmärtää yrityksen ympäristöön liittyviä toimintoja ja niiden merkitystä ympäristölle. Ulkopuolelta tulevat tarpeet olivat lähtöisin sidosryhmien vaatimuksista. Sidosryhmät tahtoivat tietoa siitä, miten yritys hoitaa toimintansa ympäristöön liittyviä asioita, ja yritys pyrki vastaamaan tähän tarpeeseen tuottamalla informaatiota ja täten lisäämällä sidosryhmien luottamusta. Yrityksen sisäiset tarpeet tuottaa ympäristöinformaatiota lisääntyivät myös. Yrityksen johto tarvitsi tietoa ympäristöön liittyvästä toiminnasta ja sen vaikutuksista sekä mahdollisuuksista ja riskeistä. Tämän tiedon avulla johto pystyisi ohjaamaan yrityksen toimintaa tehokkaasti ja löytämään ympäristöön liittyvät mahdollisuudet. (Niskala & Mätäsaho 1996, 14–15.)

Ympäristölaskentatoimi on sen kehittyessä määritelty eri tavoilla. Käytännössä kuitenkin puhutaan samasta asiasta. Niskalan ja Mätäsahon (1996, 16) mukaan ympäristölaskentatoimi on väline rekisteröidä, muokata, analysoida sekä raportoida yrityksen ympäristöasioista eri sidosryhmille. Ympäristölaskentatoimi voidaan jaotella sisäiseen eli johdon ympäristölaskentatoimeen, ja ulkoiseen ympäristölaskentatoimeen. Johdon ympäristölaskentatoimi tuottaa tietoa ympäristökustannuksista yrityksen johdolle ja auttaa sitä täten ohjaamaan yrityksen toimintaa. Ympäristökustannusten laskeminen ja kohdistaminen auttaa yritystä tehostamaan toimintaansa suhteessa ympäristöön ja tekemään parempia päätöksiä. Yritys pystyy johdon ympäristölaskentatoimen avulla esimerkiksi säästämään raaka-aineiden ja energian käytössä. Ympäristölaskentatoimen avulla johto pystyy havainnollistamaan ympäristöön liittyviä pitkän aikavälin uhkia, mahdollisuuksia ja vaikutuksia. (Niskala & Mätäsaho 1996, 16–19.)

Ulkoisen ympäristölaskentatoimi koostuu yrityksen ympäristökirjanpidosta ja ympäristöraportoinnista. Toisin kuin johdon ympäristölaskenta, sen on tarkoitus erityisesti tuottaa

tietoa sidosryhmille. Ympäristökirjanpito kohdistuu yrityksen tilinpäätösraportoinnin ympärille. Sen on tarkoitus käsitellä ympäristöön liittyviä toimintoja perinteisen laskenta-toimen keinojen avulla. Ympäristökirjanpidon taustalla vaikuttaa yrityksen yleinen ympäristöstrategia ja -politiikka. Ne määrittelevät sen, miten ympäristökirjanpito käytännössä toteutetaan. Ympäristökirjanpito ei pyri kyseenalaistamaan perinteistä kirjanpitoa, vaan käyttämään sitä hyväksi ympäristöinformaation tuottamisessa. Ympäristöraportoinnin avulla puolestaan ympäristöinformaatio saatetaan julkisuuteen ja sidosryhmien tietoisuuteen. Ympäristöraportoinnissa selvitetään laajemmin kuin tavallisessa tilinpäätösraportoinnissa ympäristöön liittyvää tietoa. Ulkoinen ympäristölaskentatoimi on vaikuttanut osaltaan johdon ympäristölaskentatoimen kehitykseen. Jotta ulkoinen ympäristölaskenta pystyy tuottamaan tietoa sidosryhmille, täytyy yrityksen johdon käyttää ympäristölaskentaa päätöksenteon tukena sekä tuottaa tietoa ympäristökustannuksista ja -tuotoista. (Niskala & Mätäsaho 1996, 16–19, 250–253.)



Kuvio 1. Ympäristölaskentatoimi tiedon tuottajana. (Niskala & Mätäsaho 1996, 18.)

Ympäristölaskentatoimen tehtävänä selvittää laskentaongelmia, jotka liittyvät ympäristöinformaation tuottamiseen. Ympäristölaskentatoimi auttaa esimerkiksi määrittämään tekijät, jotka otetaan mukaan ympäristölaskentaan ja niiden laskennan tarkoituksen. Sen avulla määritellään myös säännöt, joilla luvut liitetään ympäristöasioiden kohteisiin tai tapahtumiin. Ympäristölaskentatoimi valitsee myös periaatteet joilla ympäristötiedot muunnetaan käytännön lukuarvoiksi. Käytettäviä menetelmiä voivat olla esimerkiksi painokerroin tai yksikköhinta. Lisäksi ympäristölaskentatoimen tehtävänä on kohdistaa ympäristöinformaatio laskentakausille ja laskentakohteille. (Sjöblom & Niskala 1999, 106.)

Ympäristöinformaation laskentakohteet voivat olla sekä taloudellisia että ei-taloudellisia. Taloudellisten laskentakohteiden suhteen yritys pyrkii määrittämään ympäristöasioiden taloudelliset vaikutukset. Ei-taloudellisilla laskentakohteilla puolestaan tarkoitetaan yrityksen energia- ja materiaalivirtoihin perustuvaa laskentaa. Lisäksi ympäristölaskenta kohdistuu myös muihin laskentajärjestelmiin, joita tarvitaan taloudellisten tietojen tuottamiseen. Tämän takia ympäristölaskennassa pyritään noudattamaan samoja periaatteita, kuin perinteisessä taloudellisessa laskennassa. Mitä paremmin ympäristöinformaatio pystytään viestimään samassa muodossa kuin muu taloudellinen laskenta, sitä todennäköisemmin se vaikuttaa yrityksen päätöksentekoon. (Sjöblom & Niskala 1999, 107.)

Ympäristölaskentaan liittyvien tietojen tulee olla luotettavia ja niiden täytyy täyttää määritellyt laadulliset sekä yleiset kriteerit. Laadulliset kriteerit voidaan jakaa kuuteen eri osa-alueeseen.

|                |   |
|----------------|---|
| Ymmärrettävyys | Tietojen tulee olla raportissa ymmärrettävässä muodossa.  |
| Olennaisuus    | Ympäristölaskennan tietojen on oltava merkityksellisiä yrityksen ympäristösuorituskyvyn, ympäristövaikutusten ja ympäristötoiminnan suhteen. Tietojen on myös oltava olennaisia niiden taloudellisten merkitysten osalta. |
| Täydellisyys   | Ympäristölaskennan tietojen on annettava täsmällinen ja tasapainoinen kuva yrityksen ympäristöasioista.   |



|                  |  |
|------------------|--|
| Käyttökelpoisuus | Ympäristölaskennan tietojen tulee antaa ympäristöasioista kuva, jonka pohjalta tiedon käyttäjä voi muodostaa selkeän käsityksen yrityksen ympäristösuorituskyvystä, -vaikutuksista ja -toiminnasta ja siitä mikä niiden taloudellinen merkitys on. |
| Luotettavuus     | Ympäristölaskennan tiedot on voitava todentaa tietojen tuottamismenetelmien pohjalta.  |
| Johdonmukaisuus  | Ympäristölaskennan tietojen tuottaminen ja esittäminen on oltava johdonmukaista. (Sjöblom & Niskala 1999, 109–110.)  |

Laadullisten kriteerien lisäksi ympäristölaskennan tulee olla myös yleisten tiedon tuottamisen ja esittämisen kriteerien mukaista. Yleisiä tiedon tuottamisen kriteerejä ovat esimerkiksi tietojen oleellisuus ja käyttökelpoisuus, täydellisyys, tasapainoinen ja rehellinen esittäminen, ympäristösuorituskyvyn arviointi, suoriteperusteisuus, yhdenmukaiset laskentaperiaatteet, luotettava ja verifioitavissa oleva tieto sekä käytettävä sanasto. Osa laadullisista kriteereistä, kuten olennaisuus, ovat myös yleisiä tiedon tuottamiskriteerejä. Tasapainoisella ja rehellisellä esittämisellä tarkoitetaan tietojen esittämistä sellaisessa muodossa, että käyttäjä pystyy sen perusteella muodostamaan kuvan yrityksen ympäristösuorituskyvystä ja ympäristöön liittyvästä toiminnasta. Ympäristösuorituskyvyn arvioinnilla tarkoitetaan sitä, että tiedon tarkastelijan tulee pystyä arvioimaan yrityksen todellista suorituskykyä verrattuna yrityksen tavoitteisiin. Suoriteperusteisuudella tarkoitetaan ympäristötietojen kohdistamista oikealla tilikaudelle, eli sille jona tietojen tapahtumat ovat sijoittuneet. Yhdenmukaisilla raportointiperiaatteilla tarkoitetaan sitä, että yrityksen odotetaan noudattavan kerran valittua menettelytapaa ympäristötietojen tuottamisessa. Raportoinnin yhteydessä tulee tiedottaa mahdollisesta perustellusta menettelytapojen muutoksesta. (Sjöblom & Niskala 1999, 108–110.)

Ympäristötietojen tulee myös olla mahdollisimman luotettavia. Yritys voi parantaa ympäristötietojen luotettavuutta esimerkiksi dokumentoimalla tiedot samaan tapaan kuin kirjanpidon tiedot. Muita keinoja parantaa luotettavuutta on esimerkiksi luoda sisäisiä kontroleja sekä täsmäytysrutiineja jotta mahdolliset virheet pystytään löytämään ja korjaamaan. Ulkopuolisten silmissä luotettavuutta voidaan parantaa verifioimalla tieto riippumattomalla ulkopuolisella asiantuntijalla. (Sjöblom & Niskala 1999, 110.)

## 4 Ympäristöraportointi

### 4.1 Ympäristöraportoinnin määritelmä

Ympäristöasioiden julkaiseminen vuosikertomuksessa tai erillisenä raporttina on varsin uusi asia. Varsinaisesti kehitys lähti liikkeelle vuoden 1992 YK:n Ympäristökonferenssista. Kyseisessä konferenssissa todettiin, että kestävä kehityksen tavoitteiden saavuttamiseksi tarvitaan avointa ja selkeää viestintää ympäristöasioiden tilasta. (Sjöblom & Niskala 1999, 9.)

Ympäristöraportointi on osa ympäristöviestintää. Ympäristöraportointia voidaan pitää välineenä, jonka avulla yritys tiedottaa sidosryhmilleen ympäristöön liittyvistä riskeistä, vastuista ja muista ympäristöasioista, jotka jollain tavalla liittyvät yrityksen toimintaan. Ympäristöraportoinnin on tarkoitus olla avointa ja perustua laadullisiin tai määrällisiin mittauksiin, jotka on määriteltävä asianmukaisesti. Ympäristöraportointi voi myös perustua erilaisiin vuosittain seurattaviin indikaattoreihin. Ympäristöraportointi on osa yrityksen kokonaisvaltaista viestintää ja yhteiskuntavastuuraportointia. (Pohjola 2003, 72.)

Niskala & Mätäsaho (1996, 295–296) jakavat kirjassaan ympäristöraportoinnin pakolliseen, vapaaehtoiseen ja tahtomattomaan raportointiin. Pakollinen raportointi perustuu lainsäädäntöön. Esimerkiksi lupa-asiat ja ympäristövaikutusten arviointi voi johtaa pakolliseen ympäristöraportointiin. Useimmiten pakollinen raportointi perustuu ympäristölainsäädäntöön, mutta myös muut lait, kuten esimerkiksi kirjanpitolaki, voivat aiheuttaa raportointivelvollisuuksia. Tällä hetkellä pakollista ympäristöraportointia ohjaavat pääasiassa kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta sekä yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä vuodelta 2006, sekä myös EY:n komission antama tunnuslukujen raportointia koskeva suositus.

Vapaaehtoinen ympäristöraportointi muodostuu yrityksen ympäristöstrategian mukaisesta raportoinnista. Vapaaehtoinen raportointi on usein standardisoitua ja perustuu jonkinlaisiin suosituksiin, kuten esimerkiksi GRI-ohjeiston periaatteiden noudattamiseen. Yritys saattaa myös laatia oman esitysmuotonsa raportoinnille. (Niskala & Mätäsaho 1996, 296.)

Tahtomattomalla raportoinnilla tarkoitetaan julkisuuteen päässeitä ympäristöön liittyviä asioita, jotka on jollain tavalla yhdistettävissä yrityksen toimintaan. Tämänkaltaisia asioita ovat esimerkiksi ympäristöaktivistien kampanjat, yrityksen ympäristöön liittyvän toiminnan käsittely medioissa, ympäristövahingot ja niiden korvausoikeudenkäynnit, sekä kilpailijoiden kampanjat, joissa yritys esitetään negatiivisessa valossa. (Niskala & Mätäsaho 1996, 296.)

Yrityksille on tarjolla useita eri suosituksia ja ohjenuoria ympäristöraportoinnin toteuttamiseen. Näihin kuuluvat esimerkiksi GRI-ohjeisto, vuonna 1999 alkunsa YK:ssa saanut Global Compact -periaate, ja sidosryhmävuorovaikutusta sekä raporttien varmentamista ohjeistava AA1000 -standardisarja. Nämä ohjenuorat vaihtelevat muun muassa siten, miten suurelta osin ne käsittelevät yhteisöjä ja ympäristöä, ja miten suurelta osin yksittäisten yritysten toimintaa. Ohjenuorat vaihtelevat myös siltä osin miten ne keskittyvät raportointiperiaatteisiin, organisaatioiden prosesseihin tai raporttien sisältöön. Lisäksi yksityiskohdat, joihin ohjenuorat keskittyvät vaihtelevat paljon. (Adams & Narayan 2007, 82–83.)

#### 4.2 Ympäristöraportoinnin kehitys Suomessa

Ensimmäiset erilliset ympäristöraportit julkaistiin suomessa vuosina 1992 ja 1993. Sen jälkeen ympäristöraporttien määrä Suomessa on ollut tasaisessa kasvussa nykyhetkiin asti. Vuodesta 1996 alkaen Suomessa on järjestetty vuosittain ympäristöraportointikilpailu jossa on vertailtu ympäristöraportteja ja pyritty löytämään parhaiten raportoiva yritys tai organisaatio. Tämä vertailu on antanut tietoa siitä, miten ympäristöasioiden viestintä yrityksen sidosryhmille ja muille ympäristöasioista kiinnostuneille osapuolille on hoidettu. (Lovio 2004, 174–176.)

Aktiivisimpia raportoija ympäristön osalta ovat olleet raskaan teollisuuden yritykset. Ympäristöraporttien määrän kasvaessa vähitellen on se johtanut myös muiden toimialojen yrityksiä julkaisemaan ympäristöraportteja. Myös julkiset organisaatiot, kuten esimerkiksi kaupungit ovat jo jonkun aikaa julkistaneet ympäristöraportteja. (Lovio 2004, 175.)

2000-luvulla ympäristöraportointi on liitetty yhä selkeämmin osaksi yhteiskuntavastuun raportointia. Viime vuosina yritysraportit on liitetty yhä useammin vuosikerto-

muksen osaksi, ja aikataulutettu yhteen tilinpäätösraportoinnin kanssa. Tällä hetkellä lähes kaikki suuret kansainvälisesti noteeratut yritykset raportoivat yhteiskuntavastuutaan. Suomalaisten yritysten raportointi on viime vuosina kehittynyt suunnilleen samaa vauhtia kansainvälisen kehityksen kanssa. Tilintarkastusyhtiö KPMG:n tekemän tutkimuksen mukaan 85 prosenttia Suomen sadasta suurimmasta yrityksestä julkaisi yhteiskuntavastuuta koskevan raportin vuonna 2011. Raporttien määrä on kaksinkertaistunut vuodesta 2008. Tämän taustalla on yhä lisääntynyt GRI-ohjeiston käyttö sekä valtion omistajaohjauksen vuonna 2011 tekemä periaatepäätös yhteiskuntavastuun raportoinnista. (Niskala & Pajunen & Tarna-Mani 2013, 12–13.)

Viimeisin suuri muutos koskien ympäristöraportointia liittyy Euroopan Unionin neuvoston 29.9.2014 tekemään tilinpäätösdirektiivin muutokseen. Kyseisen muutoksen myötä suuret pörssiyritykset ovat velvoitettuja raportoimaan taloudellisen tiedon lisäksi myös vastuullisuudestaan. Päätöksen tarkoituksena on saada yritykset raportoimaan laajemmin työntekijöiden oikeuksista ja ympäristöön liittyvistä asioista. Direktiivin muutos koskee yrityksiä, jotka täyttävät kaksi tai enemmän kolmesta määritellystä kriteeristä. Kriteerit ovat: Vähintään 500 työntekijää, liikevaihto vähintään 40 miljoonaa euroa, ja taseen arvo vähintään 20 miljoonaa euroa. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2014.)

#### 4.3 Ympäristöraportoinnin hyödyt

Ympäristöraportointi on hyvä keino viestittää sidosryhmille ympäristöasioihin liittyvästä osaamisesta. Jos yritys tahtoo vakuuttaa sidosryhmät siitä, että ympäristöasioiden hoito on kunnossa, on ympäristöraportointi erinomainen strateginen väline siihen. Hyvin laadittu informaatio ympäristöasioista antaa yritykselle yhden tärkeän vahvuuden lisää sekä auttaa ennakoimaan ja ehkäisemään tulevaisuudessa ympäristöön liittyviä riskejä. (Niskala & Mätäsaho 1996, 16.)

Ympäristöraportointi on hyödyllinen väline myös yrityksen johtamisen kannalta. Raportointiprosessissa yritys saa selville kuinka tarkkaa tietoa sidosryhmät haluavat ympäristöasioista. Raportointiohjeistot antavat hyvän käytännön pohjan ympäristöraportoinnille, ja täten edesauttavat yrityksen liiketoimintaa hyödyttävien johtamisen tavoitteiden luomisessa. Ympäristötietojen järjestelmällinen käsittely ja tietojärjestelmien kehittäminen tällä osa-alueella on yksi johtamista tukeva asia. Tästä on hyötyä erityisesti globaalissa

taloudessa, jossa edellytetään nopeaa tiedon välittämistä ja sen läpinäkyvyyttä. (Niskala ym. 2013, 98–99.)

Ympäristöraportointi saattaa myös yhdistää erilaisia yrityksen sisäisiä toimijoita. Jotta raportointi onnistuisi, edellyttää se esimerkiksi talouden, henkilöstöhallinnon, ympäristöjohtoon ja muiden yksiköiden yhteistyötä. Tämä yhteistyö lisää yksiköiden vuorovaikutusta, ja voi täten avata uusia keskustelun näkökulmia. Nämä keskustelut puolestaan voivat auttaa uusien liiketoimintastrategioiden luomisessa ja kehittää yrityksen johtamista. Ympäristöraportointi auttaa lisäksi sekä yrityksen johtoa että sidosryhmiä arvioimaan aineettoman pääoman, kuten ympäristöasioiden osaamisen vaikutusta yrityksen arvoon. Täten se antaa perinteistä taloudellista raportointia laajemman kuvan yrityksen tavoitteista ja periaatteista. (Niskala ym. 2013, 99–100.)

Pörssiyritysten osalta ympäristöraportointi voi vaikuttaa erityisesti osakkeen arvon vaihteluihin, joka voi pohjautua epävarmuuteen sekä pääoman kustannuksiin. Koska vastuullista toimintaa pidetään merkinä hyvin hoidetusta yrityksestä, näkyy se sijoittajille pienempänä riskinä ja täten vähentää epävarmuutta. Sijoittajat voivat joskus reagoida yllättävästi odottamattomiin tuloksiin. Laaja ja säännöllisesti toteutettu ympäristöraportointi auttaa ehkäisemään näitä reaktioita ja lisäämään vakautta. (Niskala ym. 2013, 100.)

#### 4.4 Ympäristöraportointiin liittyvät haasteet

Tämän hetken ympäristöraportointiin liittyy myös haasteita ja kritiikkiä. Kritiikin mukaan ympäristöraportointi, niin kuin muukin yritysvastuuraportointi, on usein liian mainosmaista. Tällöin yritys raportoi vain yksittäisiä onnistumisia ympäristövastuun alueella sen sijaan, että raportoinnista saisi käsityksen yrityksen todellisesta ympäristövastuusta. Ympäristövastuun raportointi on saattanut olla pitkä monien ihmisten ohjaama prosessi, jonka tavoitteena on ollut tuottaa juuri tietynlainen yrityksen positiivisessa valossa esittävä raportti. (Harmaala & Jallinoja 2012.)

Yksi ympäristöraportoinnin ongelma on myös vähäinen tieto niiden sidosryhmien näkökulmista ja periaatteista, jotka lukevat ympäristöraportteja. Yrityksillä ei yleensä ole paljoa tietoa ketkä raportteja lukevat ja minkälaiseen käyttöön raportit lopulta päätyvät. Tutkimukset sidosryhmien näkökulmista, ja siitä miten ne voivat vaikuttaa yrityksen

ympäristöraportointiin, saattaisi auttaa luomaan tarkempia ja paremmin kohdistettuja raporteja sekä lisätä yrityksen avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. (Tilt 2007, 120.)

Ympäristöraportoinnin haasteisiin kuuluu myös se, että raportoinnin tieto on yleensä jo vanhentunutta siinä vaiheessa kun sidosryhmät saavat sen käsiinsä. Useimmiten tieto kerätään edelliseltä vuodelta ja julkaistaan vasta seuraavan vuoden keväällä. Vastauksena tähän jotkut yritykset ovat ryhtyneet raportoimaan ympäristöasioista interaktiivisesti ja jatkuvasti esimerkiksi sosiaalisessa mediassa. Osa yrityksistä puolestaan on päättänyt julkaisemaan tavanomaista raportointia säännöllisemmin lyhyitä, muutaman sivun pituisia miniraportteja ympäristövastuun alueelta. (Harmaala & Jallinoja 2012.)

#### 4.5 Integroitu ympäristöraportointi

Ympäristöraportoinnin sijaan viime vuosina on alettu puhumaan yleisesti yritysvastuuraportoinnista, johon ympäristövastuu kuuluu sosiaalisen ja taloudellisen vastuun ohella. Sen lisäksi viime vuosina on alettu puhumaan myös integroidusta yritysvastuuraportoinnista. Sillä tarkoitetaan yritysvastuuraportoinnin ja tavanomaisen tilinpäätösraportoinnin sisältämän tiedon yhdistämistä. Integroidun raportoinnin viitekehystä alettiin kehittää vuonna 2010 ja ensimmäinen valmis viitekehys julkaistiin joulukuussa 2013. (Niskala ym. 2013, 264–265.)

Integroidun yritys vastuun ajattelumallin avulla pyritään saamaan tietoa siitä, miten tilinpäätösraportointi ja yritys vastuuraportointi vaikuttavat yrityksen arvon luomiseen, ja miten raportoinnissa pystytään paremmin huomioimaan sijoittajien tarpeet. Integroitu raportointi on prosessi, jossa yritys pyrkii kuvaamaan tavan jolla se luo arvoa. Raportissa kuvataan kuinka yrityksen strategia, hallintotapa, tulokset sekä tulevaisuuden näkymät luovat arvoa eri aikaväleillä. Arvonluonnin ajanjaksot voidaan jaotella lyhyisiin, keskipitkiin ja pitkiin. (Niskala ym. 2013, 264–265.)

Integroidun raportoinnin tavoitteena on luoda nykyistä tehokkaampia ja yhtenäisempiä tapoja raportoida niistä asioista, jotka vaikuttavat yrityksen mahdollisuuksiin luoda arvoa. Raportointimalli perustuu ajatukseen siitä, että yrityksellä on vastuu ja tilivelvollisuus erilaisten pääomien ylläpidosta ja siitä, miten sen toiminta vaikuttaa niihin. Nämä pääomat voivat olla esimerkiksi taloudellisia, valmistettuja, aineettomia ja inhimillisiä. Niihin voi kuulua myös vaikkapa sosiaalinen pääoma ja luonnonvarat. Mallissa pyritään

myös ymmärtämään edellä mainittujen pääomien riippuvuussuhteita. Raportoinnissa malli nojaa muihin raportointistandardeihin ja -ohjeistoihin. (Niskala ym. 2013, 265.)

Raportointimallin viitekehys auttaa yrityksiä sisältöä ohjaavien periaatteiden sekä sisältoelementtien luomisessa. Vaikka viitekehys korostaa periaatteiden merkitystä, ei se kuitenkaan anna tarkkoja ohjeita tunnuslukujen laskemiseen. Niiden suhteen yrityksen on tarkoitus käyttää muita raportointimalleja, kuten GRI-ohjeistoa. Integroitu raportointimalli pyrkii saamaan yrityksen pohtimaan toimintansa vaikutusta pääomiin, ja sitä miten se pystyy luomaan arvoa ylläpitämällä näitä pääomia. (Niskala ym. 2013, 265.)

Integroitu yritysraportointi auttaa yritystä tarkkailemaan ja mittaamaan toimintansa ympäristövaikutuksia aiempaa kokonaisvaltaisemmalla tavalla, ja sitä kautta kehittämään toimintaansa. Integroidun raportoinnin tärkeimpiä kohderyhmiä ovat erityisesti taloudelliset sidosryhmät, kuten sijoittajat ja rahoittajat, mutta malli tarjoaa konkreettista tietoa myös muille sidosryhmille, kuten kuluttajille ja kansalaisjärjestöille. Suomessa ei vielä tässä vaiheessa ole varsinaisia integroidun raportoinnin viitekehysten mukaan tehtyjä raportteja, vaikka yksittäiset yritykset laatineet raportteja, joissa on viitattu integroidun raportoinnin viitekehukseen. Lähitulevaisuudessa on kuitenkin odotettavissa Suomessakin mallin mukaan laadittuja integroituja raportteja. (Yritysvastuuverkosto FIBS 2014.)

Integroidun raportoinnin käyttöönoton haasteisiin kuuluu esimerkiksi se, että yritysten kyky arvioida tulevaa toimintaa vaihtelee. Esimerkiksi joillain toimialoilla on yritys pystyy arvioimaan tilauskantansa jopa vuosien päähän, kun taas joillain aloilla arviota on vaikea tehdä jopa seuraavan kuukauden osalta. Muita haasteita on määrittellä yrityksen toiminnan kannalta merkitykselliset pääomalajit sekä selkeästi esitellä yrityksen toiminnan vaikutukset yhteiskuntaan. Näistä haasteista huolimatta integroidun yritysraportoinnin käyttöönotosta katsotaan olevan hyötyä sekä yritykselle että sen sidosryhmille. Integroitu raportointi ei lisää yritysraportoinnin määrää, vaan sen tarkoitus on tiivistää raportoitava sisältö yrityksen toiminnan kannalta olennaisiin asioihin. Näin esimerkiksi sijoittajat saavat nykyistä selkeämmän kuvan siitä, millä tavoin yritys aikoo tulevaisuudessa toimia. (Integroitu raportointi kertoo yrityksestä oleellisen 2014.)

## 5 Ympäristöraportoinnin säädökset ja suositukset

### 5.1 Lainsäädäntö ympäristöraportoinnin pohjana

Vaatimuksia tehdä ympäristöraportteja ei vielä tällä hetkellä ole kansainvälisesti kuin muutamissa maissa. Tilikaudesta 2017 lähtien suuret pörssiyritykset joutuvat raportimaan yritysvastuustaan EU:n tilinpäätösdirektiivin muutoksen myötä. Tällä hetkellä Suomessa ja Ruotsissa valtionyhtiöt joutuvat laatimaan yritysvastuuraportin. Sen taustalla on valtion omistajaohjauksen periaatepäätös marraskuulta 2011. Päätöksen mukaan valtion sataprosenttisesti omistamien yhtiöiden velvollisuuksiin kuuluu yritysvastuuraportin julkaiseminen erillisesti tai osana vuosikertomusta. (Niskala ym. 2013, 214.)

Ympäristöraportoinnin, niin kuin muunkin yritysvastuuraportoinnin, pohjana on monia laissa olevia säännöksiä ja ohjeistoja. Ohjeita raportoinnille löytyy kirjanpitoa (KPL 1997/1336), kirjanpitoasetuksesta (KPA 1339/1997), sekä kahdesta kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta. Nämä ovat yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta sekä yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Tämän lisäksi myös osakeyhtiölakia voidaan soveltaa ympäristöraportointiin liittyen.

Ympäristötietojen lainmukainen raportointi perustuu kirjanpitolain 3. luvun 1 ja 2 pykälisiin. KPL 3:1 § määrittää, että kirjanpitovelvollisen yrityksen on arvioitava toimintaansa liittyviä riskejä ja epävarmuustekijöitä suhteessa toiminnan muotoon ja kattavuuteen. Näistä asioista on raportoitava tasapuolisesti ja riittävän laajasti. Lisäksi kirjanpitovelvollisen on myös raportoitava taloudellisesta asemastaan ja tuloistaan sekä liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavista tekijöistä. Tähän arvioon on sisällytettävä keskeiset taloudelliset tunnusluvut ja muu informaatio henkilöstöön, ympäristöön sekä muihin liiketoiminnallisesti merkittäviin asioihin liittyen. KPL 3:2 § määrittää, että yrityksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot taloudellisesta asemasta ja tuloksesta tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa sekä tarvittaessa myös tilinpäätöksen liitetiedoissa. Tämä vaikuttaa epäsuorasti ympäristöraportointiin siten, että jos yrityksen toimintaan liittyvät ympäristöasiat ovat merkityksellisiä, on niistä raportoitava liitetiedoissa. (Kirjanpitolaki 1997, 3 luku 1 §, 2 §.)

Kirjanpitoasetuksessa on myös merkityksellisiä kohtia liittyen ympäristöasioiden raportointiin. Asetuksessa ei suoraan määritellä ympäristöasioiden raportoinnista, mutta



asetuksen joitakin kohtia kuitenkin sovelletaan raportoinnissa, liittyen tilinpäätöksen liitetietoihin. KPA 2:2 § mukaan kun kirjanpitovelvollinen laatii tilinpäätöstä, on sen esitettävä noudatettavat arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. KPA 2:3 § perusteella yrityksen on esitettävä liitetietoina satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin kuuluvat erät. Saman pykälän perusteella yrityksen on myös selvitettävä merkityksellisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät pakollisten varausten muutokset. KPA 2:5 § mukaan kirjanpitovelvollisen on eriteltävä merkitykselliset pakollisiin varauksiin merkityt erät. Tämä tapahtuu silloin kun tase-erät vaativat selventämistä. Lisäksi KPA 2:7 § perusteella kirjanpitovelvollisen on esitettävä liitetiedoissa yhtiön taloudelliset vastuusitoumukset. (Kirjanpitoasetus 1997, 2 luku 2 §, 3 §, 5 §, 7 §.)

Osakeyhtiölaki ei suoranaisesti säädä ympäristöraportointia tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa, mutta lain 8. luvussa on toimintakertomusta säätelevä pykälä, jota voidaan soveltaa raportointiin liittyen. Osakeyhtiölain 8. luku käsittelee omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia. OYL 8:5 § mukaan toimintakertomuksessa on aina esitettävä osakeyhtiölain vaatimat tiedot. Tämänkaltaiset tiedot voidaan kuitenkin esittää toimintakertomuksen sijaan tilinpäätöksen liitetiedoissa, jos kirjanpitolaki ei estä sitä. Näin ollen myös ympäristöön liittyvät tiedot voidaan esittää liitetiedoissa toimintakertomuksen sijaan. (Osakeyhtiölaki 2006, 8 luku 5 §.)

## 5.2 Ympäristöasioiden esittäminen toimintakertomuksessa

Kirjanpitolautakunta on julkaissut viimeksi vuonna 2006 päivitetyn yleisohjeen koskien toimintakertomuksen laatimista. Ohjeen on tarkoitus opastaa toimintakertomuksen laatimista sen kaltaiseksi kuin kirjanpitolain 3. luvussa edellytetään. Ohjeessa on keskitytty toimintakertomuksen sisältövaatimuksiin. Tarkoituksena on, että ohjeistus yhdenmukaistaisi tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämistapaa ja siten parantaisi toimintakertomusten vertailukelpoisuutta. Ohjeessa on myös opastettu ympäristöasioiden esittämisestä toimintakertomuksessa. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 4.)

Kun ympäristöasiat liittyvät merkittäväällä tavalla kirjanpitovelvollisen liiketoimintaan, tulee niistä sekä niihin liittyvistä toimenpiteistä olla riittävän kattava kuvaus toimintakertomuksessa. Tietojen pitää antaa selkeä kuva ympäristöseikoista, jotka saattavat vaikuttaa kirjanpitovelvollisen yrityksen tulokseen tai asemaan. Ympäristöasiat luokitellaan merkittäviksi silloin kun kirjanpitovelvollinen toimii ympäristöluvanvaraisesti tai silloin

kun sen toiminnan, tuotteiden tai palveluiden suhteen sovelletaan ympäristölainsäädäntöä esimerkiksi erilaisten vaatimusten muodossa. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 26.)

Kirjanpitolautakunta suosittelee ohjeessaan kirjanpitovelvollista esittämään seuraavat seikat toimintakertomuksessaan:

Taulukko 1. Kirjanpitolautakunnan suositukset koskien ympäristöasioiden esittämistä toimintakertomuksessa. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 26.)

|   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kirjanpitovelvollisen toiminnassa ympäristöasioihin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät</li> </ul>                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla</li> </ul>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ympäristönsuojelutoiminnan taso verrattuna voimassa oleviin sekä tällä hetkellä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin</li> </ul> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Toiminnan luonteen ja koon kannalta merkityksellisiä ympäristönäkökohtia koskevat tiedot ympäristönsuojelun tasosta</li> </ul>                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Toimintakertomuksessa esitetyn ympäristöinformaation suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin</li> </ul>                          |

Kirjanpitovelvollisen suositellaan ilmoittavan toimintakertomuksessa toimintansa ympäristöön liittyvät periaatteet ja ympäristöjärjestelmät. Tavoitteena on että toimintakertomusta lukevat henkilöt pystyvät varmistumaan siitä, että kaikki merkittävät ympäristöön liittyvät merkittävät näkökohdat on huomioitu ja tarvittavat ympäristönsuojelulliset toimintaperiaatteet määritetty. Näitä ovat esimerkiksi yrityksen ympäristöpolitiikka ja muut ympäristönsuojelumenetelmät sekä periaatteet. Periaatteiden lisäksi kirjanpitovelvollisen suositellaan myös kertovan siitä, käyttääkö se standardien mukaisia ja sertifioituja ympäristöjärjestelmiä. Tällöin suositellaan mainittavan täyttääkö yritys ISO 14 001 -ympäristöstandardin tai EU:n EMAS -asetuksen vaatimukset. EMAS (the Eco-Management and Audit Scheme) on johtamisjärjestelmä, jonka avulla yritys saa otettua ympäristön paremmin huomioon toiminnassaan ja osoittamaan kehityksensä ympäristönsuojelussa. Lisäksi tarkoituksena on myös ilmoittaa toimintakertomuksessa mahdolliset tilikauden aikana tapahtuneet ympäristöön liittyvien toimintaperiaatteiden sekä ympäristöjärjestelmien muutokset. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 27.)

Toimintakertomuksessa suositellaan ilmoittamaan parannukset merkittävillä ympäristöön liittyvillä osa-alueilla. Nämä osa-alueet voivat olla kirjanpitovelvollisen toimintaan, tuotteisiin tai palveluun liittyviä osia, jotka ovat tai voivat olla vuorovaikutuksessa ympäristöön. Toimintakertomuksesta on tarkoitus käydä ilmi kirjanpitovelvollisen ympäristöön liittyvän toiminnan hyödyt. Tiedoista tulisi selvittää miten yritys on edennyt ympäristönsuojeluun liittyvien tavoitteiden saavuttamisessa. Lisäksi tulisi ilmoittaa myös syyt mahdollisista poikkeamista kehityksessä. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 27.)

Yleisohjeessa suositellaan myös ilmoittamaan ympäristönsuojelun taso suhteessa erilaisiin ympäristönsuojeluvaatimuksiin. Kirjanpitovelvollisen on tarkoitus ilmoittaa täyttääkö se jo voimassa olevat ympäristövaatimukset ja sen lisäksi ottaa myös huomioon tiedossa olevat tulevat vaatimukset, jotka voivat esimerkiksi edellyttää uusia investointeja. Organisaation suositellaan ilmoittavan oman ympäristönsuojelunsa tason suhteessa lainsäädännön ja viranomais määräysten vaatimuksiin sekä myös tiedossa oleviin jo hyväksytyihin tuleviin lainmuutoksiin. Lain muuttuessa yrityksen on otettava huomioon muutoksen vaikutus ympäristölupiin ja niiden ehtoihin, sekä mahdollisiin ennakoitavissa oleviin lakisäätöihin ja viranomaisten laatiin päätöksiin. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 28.)

Kirjanpitovelvollisen suositellaan ilmoittavan toimintakertomuksessa ympäristönsuojelluksen toiminnan taso suhteessa organisaation oman toiminnan luonteeseen ja laajuuteen. Tasoja kuvaavat tiedot liittyvät yrityksen toiminnan huomattaviin ympäristöön liittyviin näkökohtiin. Tasosta kertovat tiedot voivat liittyä esimerkiksi energian, materiaalien ja veden kulutukseen, päästöihin ilmaan ja veteen, tai jätteiden määrään. Kun ympäristöasiat vaikuttavat olennaisesti organisaation tulokseen, taloudelliseen asemaan, liiketoiminnan kehittämiseen tai pitkän aikavälin tavoitteisiin, syntyy ympäristöön liittyvien tunnuslukujen esittämisvelvollisuus. Ympäristöasioiden olennaisuuteen vaikuttavat kirjanpitovelvollisen toimiala, eri toimintamaissa ympäristöasioihin liittyvät paineet ja odotukset, ympäristövaikutusten merkittävyys sekä toimintaan, tuotteisiin tai palveluksiin liittyvät ympäristöluvut. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 28.)

Kirjanpitolautakunta suosittelee esittämään toimintakertomuksessa seuraavat tunnusluvut:

Taulukko 2. Kirjanpitolautakunnan suositus ympäristötunnuslukujen esittämisestä toimintakertomuksessa. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 28–29.)

| <b>Asiakokonaisuus</b> | <b>Ympäristötunnusluvut</b>  |
|------------------------|--|
| Energian kulutus       | <ul style="list-style-type: none"> <li>Energian kokonaiskulutus</li> </ul>   |
| Materiaalien kulutus   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Ympäristövaikutusten kannalta merkittävien materiaalien kulutus</li> </ul>  |
| Veden kulutus          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Veden kokonaiskulutus</li> </ul>  |
| Päästöt ilmaan         | <ul style="list-style-type: none"> <li>Hiilidioksidipäästöt (CO<sub>2</sub>)</li> <li>Otsonikerrosta heikentävien aineiden päästöt</li> <li>Muut merkittävät päästöt ilmaan (esim. VOC, Nox, SO<sub>2</sub>, hiukkaset, pöly)</li> </ul> |
| Päästöt vesistöön      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Merkittävät päästöt vesistöön</li> </ul>  |
| Jätteet                | <ul style="list-style-type: none"> <li>Jättemäärät</li> </ul>  |
| Ympäristömenot         | <ul style="list-style-type: none"> <li>Ympäristömenot</li> </ul>   |

Tämän lisäksi yleisohjeessa suositellaan annettavan sanallinen kuvaus siitä miten käsiteltävä asiakokonaisuus vaikuttaa yrityksen liiketoiminnan kehittymiseen. Lisäksi suositellaan kuvattavan sanallisesti myös muita asioita, kuten esimerkiksi energia- ja materiaalitehokkuuden parantamiseen liittyviä toimenpiteitä, veden käytön tehostamiseen liittyviä toimenpiteitä, ilman ja vesistöjen suojeluun liittyviä toimenpiteitä sekä jätteiden ehkäisemiseen ja hyödyntämiseen liittyviä toimenpiteitä. Ympäristötunnusluvut on mahdollista julkaista absoluuttisina määrinä sekä lukuina, jotka on suhteutettu toimintaan. Näin ollen yrityksen on mahdollista arvioida ympäristönsuojelunsa tasoa esimerkiksi suhteessa tuotantoon tai vuotuisen liikevaihtoon. Arvioinnissa käytettävien mittayksiköiden on oltava asianmukaisia. Yleisohjeessa suositellaan käytettävän mieluummin fyysisiä mittayksiköitä rahamäärien sijaan. Jos ympäristöasioiden merkitys yrityksen liiketoiminnassa on olennainen, voidaan ympäristöasioiden merkityksestä esittää yhteenveto toimintakertomuksessa. Tämä yhteenveto sisältää muun muassa

ympäristönsuojeluinvestoinnit, ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja huoltokustannukset, sekä muut ympäristökulut ja ympäristövastuut esitettyinä niin kuin kirjanpitolautakunta ohjeistaa. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 28–29, 32.)

Joissain tilanteissa yrityksen on ilmoitettava tietoja ja tunnuslukuja edellä mainittuja tietoja laajemmin. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin kun yrityksen toimintaan liittyy onnettomuuden aiheuttamia päästöjä, vuotoja tai valituksia. Muita tämän kaltaisia tietoja on esimerkiksi informaatio maa-alueen pilaantumisesta, melu-, haju- sekä lämpöpäästöt, vaikutus luonnon monimuotoisuuteen sekä toiminta suojelualueilla. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 32.)

Yrityksen on tietoa kerätessä myös varmistettava, että tiedot ovat luotettavia ja voidaan todentaa ulkopuolisen asiantuntijan toimesta. Kirjanpitolautakunta suosittelee käyttämään tunnuslukujen määrittelemisessä kansainvälisiä standardeja sekä toimiviksi todettuja ympäristöraportoinnin käytäntöjä. Ympäristönsuojelun tasosta kertovat tiedot voidaan myös jakaa liiketoiminta-alueittain, jos yritys näkee sen hyödylliseksi. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 29.)

Yleisohjeen suosituksen mukaan yrityksen on myös varmistettava, että vuosikertomuksessa tai yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportissa olevat tiedot ovat yhtäläisiä toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä olevien tietojen kanssa. Lautakunta suosittelee mainitsemaan mahdollisen ympäristöraportin toimintakertomuksessa. Jos mahdollinen ympäristöraportti sisältää merkitykselliset tunnusluvut liittyen ympäristönsuojeluun, voidaan toimintakertomuksessa sisällyttää yhteenveto ympäristönsuojelun tuloksista ja ilmoittaa yksityiskohtaisemman tiedon löytyvän ympäristöraportista. Kirjanpitolautakunta suosittelee ilmoittamaan toimintakertomuksessa myös sen, onko mahdollinen erillinen raportti varmennettu riippumattoman asiantuntijan toimesta. Tämä on tärkeää tiedon luotettavuuden todistamiseksi. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 32.)

Mahdollisen ympäristöraportin laajuuden ja laskentarajojen on oltava samat kuin tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Myös raportointiajankohdan ja -kauden on oltava samat tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa kuin mahdollisessa erillisessä ympäristöraportissa. Jos ympäristöraportti ei ole laajuudeltaan verrattavissa toimintakertomuksen tietoihin, tulee tämänkaltaiset poikkeamat ilmoittaa raportin laadintaperiaatteissa. (Kirjanpitolautakunta 2006b, 32.)

### 5.3 Ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä

Kirjanpitolautakunta julkaisi 24.10.2006 yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Tämä ohje antaa kirjanpitovelvolliselle yksityiskohtaisemmat ohjeet ympäristöasioiden kirjaamisesta tilinpäätökseen verrattuna ohjeeseen toimintakertomuksen laatimisesta. Yleisohjeen tarkoitus on auttaa yritystä laatimaan selkeä ja vertailtavissa oleva kuva sen ympäristöriskeistä ja -vastuista sekä oikea kuva yhtiön taloudellisesta asemasta. Ohje käsittelee ensisijaisesti ympäristöasioita osana tilinpäätöstietoja. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 4.)

Tämä yleisohje perustuu Euroopan yhteisöjen komission suositukseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä yritysten tilinpäätöksissä (2001/45/EY). Yleisohjetta sovelletaan kaikkien niiden kirjanpitovelvollisten osalta, joiden toimintaan ympäristöasiat liittyvät olennaisesti. Poikkeuksena ovat pienet kirjanpitovelvolliset. Ympäristötietojen esittämisvelvollisuus syntyy niille ainoastaan silloin kun kyseisen informaation esittäminen on välttämätöntä oikeiden ja riittävien tietojen saamiseksi yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 4, Kirjanpilolaki 1997, 3 luku 2 §, 9 §.)

Yleisohje on jaettu kolmeen osaan. Nämä ovat osio ympäristömenojen ja -vastuiden kirjaamista ja laskentaa koskevista periaatteista, osio ympäristöasioiden esittämisestä osana lainmukaisia tilinpäätöstietoja sekä osio koskien suositusta ympäristöasioihin liittyvien lisätietojen esittämisestä liitetiedoissa.

#### 5.3.1 Ympäristömenot

Ympäristömenoilla tarkoitetaan ympäristönsuojelutoimenpiteistä aiheutuvia kuluja. Ympäristömenoja syntyy kun yritys tai jokin muu taho sen puolesta ryhtyy toimimaan torjukseen, korjatakseen tai lieventääkseen yrityksen toiminnasta syntyviä ympäristövahinkoja. Ympäristömenoihin kuuluvat vain yksilöitävissä olevat kustannukset, jotka syntyvät pyrkimyksestä torjua, korjata tai lieventää ympäristövahinkoja. Ympäristömenoksi ei määritetä ympäristöön positiivisesti vaikuttavaa toimintaa, jonka ensisijainen tarkoitus on palvella muita tarpeita, kuten yrityksen kannattavuutta. Ympäristömenot on tarkoitus yksilöidä mahdollisimman hyvin, mutta jos niitä ei pystytä erottamaan yrityksen muista menoista, voidaan ne kuitenkin arvioida. Ympäristömenoihin eivät myöskään

kuulu ympäristölakien rikkomisesta johtuvat sakot, eivätkä aiemmista ympäristöpilaamisista johtuvat korvaukset. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 8–9.)

Euroopan yhteisöjen komission mukaan ympäristömenojen määrittämisessä voidaan käyttää yleiseurooppalaista tilastoluokitusta ympäristönsuojelutoimenpiteistä. Sen mukaan ympäristönsuojelun osa-alueisiin kuuluvat muun muassa ulkoilman- ja ilmastonsuojelu, jätevesien käsittely, jätehuolto, maaperän ja pohjaveden suojelu sekä melun ja värinän torjunta. Muita osa-alueita ovat luonnon monimuotoisuuden ja maiseman suojeleminen, säteilyltä suojaaminen ydinvoimaloita ja sotilaskohteita lukuun ottamatta, tutkimus ja kehitys sekä muiksi ympäristönsuojelutoimenpiteiksi luokiteltavat asiat, kuten ympäristöhallinto ja koulutus. Ympäristönsuojelun investointimenot voidaan jakaa tuotantoprosessin sisäisiin ja ulkoisiin investointeihin. Ulkoiset investointimenot ovat esimerkiksi puhdistuslaitteita, jotka eivät vaikuta merkittävästi itse tuotantoprosessiin. Ne lasketaan kokonaan ympäristömenoiksi. Sisäiset investointimenot ovat toimenpiteitä, jotka vaikuttavat tuotantoprosessiin pienentämällä päästömääriä suhteessa tuotantoon. Näistä investoinneista lasketaan ympäristömenoiksi vain se osa, mikä on aiheutunut ympäristönsuojelullisista tavoitteista. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 9.)

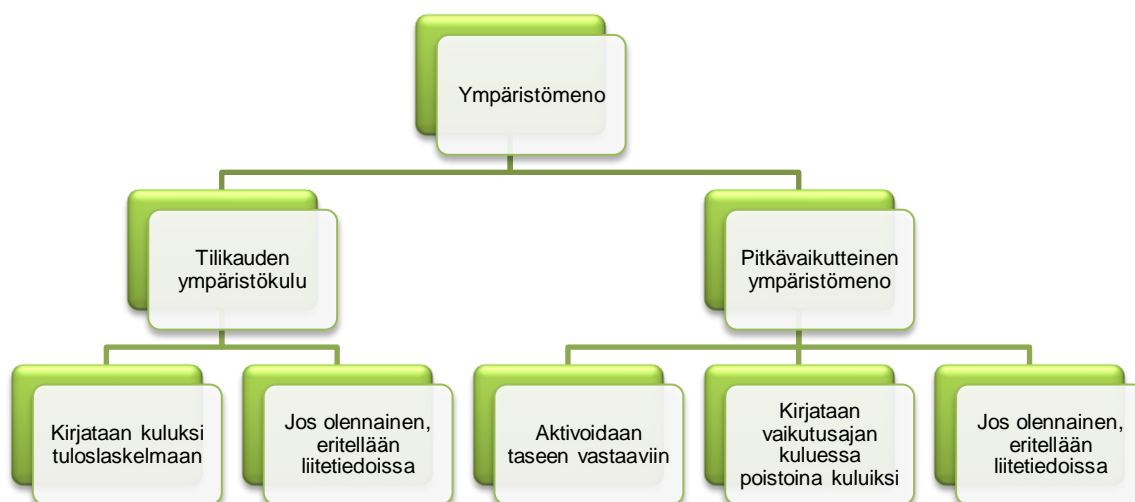
Yleisohjeen suosituksen perusteella ympäristömenot kirjataan suoriteperusteisesti kuluksi sille tilikaudelle, jolla ne ovat syntyneet. Tilikauden ympäristökuluiksi kirjataan riittävän tarkasti yksilöidyt menot, jotka eivät tuota tulevaisuudessakaan voittoa. Esimerkkejä tyypillisestä tilikauden kuluksi kirjattavasta menosta ovat muun muassa ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut, ympäristönsuojelun tarkkailusta ja seurannasta ulkopuolisille suoritetut kulut, ulkopuolisille maksetut jätehuollon ja jätevesihuollon kulut sekä aktivoitujen ympäristömenojen poistot. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 11–12.)

Jos ympäristömenot ovat osa yrityksen tulevia ympäristönsuojelutoimenpiteitä ja tuottavat tulevaisuudessa voittoa, voidaan ne aktivoida taseeseen. Aktivointi vaatii sitä, että yritys käyttää kyseessä olevia hyödykkeitä jatkuvasti ja että se täyttää vähintään yhden kahdesta määritellystä ehdosta. Ensimmäisen ehdon mukaan menojen on liityttävä sellaisiin taloudellisiin hyötyihin, jotka parantavat merkittävästi yrityksen omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta. Toisen ehdon mukaan menojen on vähennettävä tai estettävä yrityksen tulevan toiminnan todennäköisesti aiheuttavaa ympäristön pilaantumista. Ympäristömenot voidaan aktivoida taseeseen myös siinä

tapauksessa kun niistä itsestään ei ole odotettavissa tuloja, mutta ne ovat kuitenkin välttämättömiä ajatellen yrityksen muun omaisuuden tulontuottamiskykyä. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 12.)

Aktivoitaviin ympäristömenoihin kuuluvat esimerkiksi yrityksen ympäristönsuojelullisista syistä hankkimat koneet ja laitteet. Muita aktivoitavia menoja voivat olla esimerkiksi ympäristölainsäädännön edellyttämät ympäristön valvonnan tai pilaantumisen estämiseksi hankitut tekniset laitteet. Käytännön esimerkkejä tämänkaltaisista aktivoitavista menoista ovat ympäristönsuojelulaitteiden hankintakulut. Joskus myös aktivoinnin edellytykset täyttyvät ja vastikkeellisesti hankitut aineettomat oikeudet, kuten patentit, lisenssit sekä päästöluvat ja -oikeudet voidaan aktivoida. Aktivoitujen ympäristömenojen hankintamenot merkitään taseeseen niiden luonteen mukaisiin tase-eriin. Menojen poistot kirjataan suunnitelman mukaan kuluina niiden vaikutusajan perusteella. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 13; Niskala ym. 2013, 226.)

Jos aktivoinnin edellytykset eivät täyty, merkitään ympäristömenot kokonaan kuluiksi tuloslaskelmaan. Näin tehdään jos ympäristömenot johtuvat yrityksen nykyisistä tai aikaisemmista toimista, tai jos kulut liittyvän aiemmin pilaantuneen ympäristön entisöintiprosessiin.



Kuvio 2. Olennaisten ympäristömenojen käsittely tilinpäätöksessä (Niskala ym. 2013, 227).



### 5.3.2 Ympäristövastuut

Ympäristövastuulla tarkoitetaan jostain yrityksen aiemmasta toiminnasta aiheutunutta olemassa olevaa velvoitetta, joka tulee luultavasti tulevaisuudessa aiheuttamaan yritykselle kustannuksia. Ympäristövastuu käsitellään tilinpäätöksessä joko vastaisena menona tai ehdollisena ympäristövelkana. Vastaiset menot ovat velvoitteita jotka aiheuttavat joko varmasti tai lähes varmasti tulevaisuudessa kuluja. Nämä vastaiset menot merkitään taseeseen kirjanpitolain (KPL 5:14 §) mukaan pakollisena varauksena tai siirtovelkana. Ehdollinen ympäristövelka on vastuusitoumus, jonka perusteella yritys on velvollinen mahdollisen ympäristövahingon tulevaisuudessa, mutta varsinainen velvoite syntyy vasta kun potentiaalinen vahinko tapahtuu. Tämän kaltaiset sitoumukset ja muut taloudelliset vastuut eivät kuulu taseeseen, mutta ne esitetään kirjanpitoasetuksen (KPA 2:7 §) mukaan tilinpäätöksen liitetietoina. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 9-10; Kirjanpitolaki 1997, 5 luku 14 §; Kirjanpitoasetus 1997, 2 luku 7 §.)

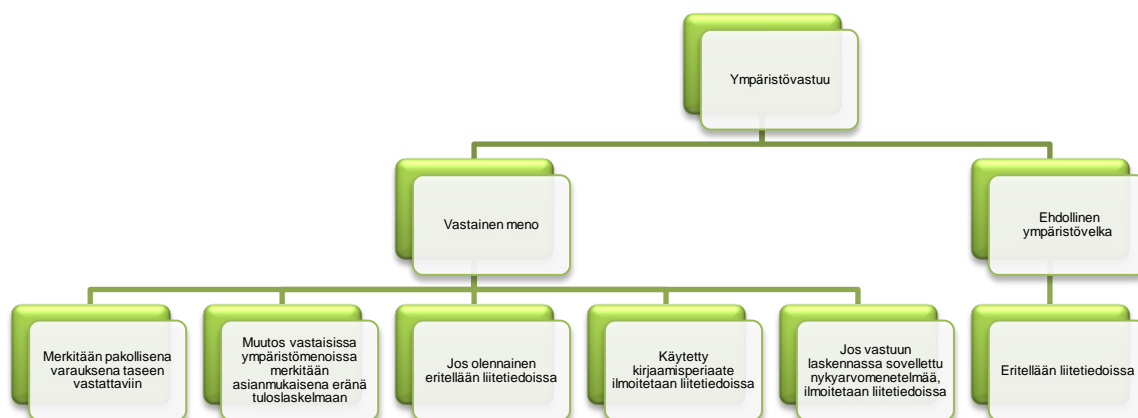
Ympäristövastuu kirjataan tilinpäätökseen pakollisena varauksena silloin kun se täyttää määritellyt viisi ehtoa. Nämä ovat:

- 1) Menon on kohdistuttava päättyneeseen tai aiempaan tilikauteen.
- 2) Kun tilinpäätöstä laaditaan, on kyseisen menon toteutuminen oltava varma tai todennäköinen.
- 3) Menoa vastaava tulo ei ole varma tai todennäköinen.
- 4) Menon lähtökohtana on laki tai yrityksen sitoumus sivullista kohtaan.
- 5) Meno on yksilöitävissä, mutta tarkka määrä tai toteutumisaikajankohta epäselvä.

Pakollinen varaus merkitään taseen vastattaviin. Pakollisena varauksena kirjatun ympäristömenon muutos merkitään tuloslaskelmaan kulueräksi. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 14; Niskala ym. 2013, 230.)

Ympäristövastuu voidaan käsitellä ehdollisena ympäristövelkana silloin kun pakollisen varauksen määritteet eivät täyty. Ehdollisen ympäristövelan velvoite varmistuu vasta kun yrityksen tahdosta riippumaton tapahtuma toteutuu. Ehdollinen ympäristövelka voi olla myös jo olemassa oleva aikaisempien tapahtumien tuloksena syntynyt velvoite. Tällöin sitä ei merkitä taseeseen, sillä on epätodennäköistä että se aiheuttaa kustannuksia tai koska kyseisen velvoitteen tarkkaa suuruutta on vaikea arvioida. Ehdollisia

ympäristövelkoja ei merkitä taseeseen, vaan ne ilmoitetaan vastuusitoumuksina liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 15.)



Kuvio 3. Ympäristövastuut tilinpäätöskäsittelyssä. Yritys voi myös halutessaan esittää ympäristövastuut tilinpäätöksen liitetiedoissa yhtenä kokonaisuutena.

Ympäristövelvoitteen kirjaaminen ympäristövastuuksi edellyttää sitä, että velvoitteeseen liittyvistä menoista voidaan tehdä luotettava arvio. Jos ympäristövastuiden määrälle on erilaisia laskentaperusteita, pyritään näistä valitsemaan paras. Yleisohjeen määritelmän mukaan paras arvio on sellainen määrä, jonka yritys joutuisi järkevän tarkastelun perusteella suorittamaan tilinpäätöspäivänä tai vaihtoehtoisesti siirtämään sen samana ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Ympäristövastuun laskennassa huomiioon otettavia näkökohtia ovat välittömät ympäristövahingon korjaamisesta johtuvat yksilöitävissä olevat kustannukset, kunnostustyötä tekevän henkilöstön palkka- ja muut menot, korjauksen jälkeisestä seurannasta johtuvat menot, odotettavissa oleva tekninen kehitys sekä lainsäädännön muutokset. Jos ympäristövastuita ei voida laskennan epävarmuuksien takia arvioida, ilmoitetaan siitä perusteluiden kanssa liitetiedoissa. Yleisohje suosittelee kuitenkin tässäkin tapauksessa antamaan eri laskentamallien avulla kuvan ympäristövastuun suuruuden vaihteluvälistä sekä todennäköisyydestä. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 16.)

### 5.3.3 Päästöoikeudet

Kirjanpitolaissa ei ole suoranaisia säännöksiä, joita yritys voi välittömästi käyttää avukseen päästöoikeuksien käsittelyssä. Kirjanpitolautakunta antaa kuitenkin ohjeita koskien päästöoikeuksien kirjaamista. Lausunnossaan kirjanpitolautakunta suosittelee pohjaamaan päästöoikeuksien käsittelyn niin kutsuttuun nettomenettelyyn. Tämä menettely on hyvän kirjanpitotavan mukaista. Nettomenettelyssä päästöoikeuksia ei käsitellä käyvän arvon mukaisesti aineettomissa hyödykkeissä, vaan käsittely perustuu toteutuneiden päästöjen ja saatujen päästöoikeuksien väliseen vertailuun. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 17.)

Kun yrityksen tuotetut päästötonnit ylittävän sen saamat päästöoikeudet, tekee yritys ylimenevien tonnien osalta kulukirjauksen tilinpäätöshetken markkinahinnalla, ja käyttää vastatilinä pakollisia varauksia. Jos päästöoikeuksien hinta on sidottu sopimuksen myötä tai muulla tavalla tietyn hintaiseksi, tehdään kulukirjaus kyseessä olevan hinnan mukaan. Jos tonnit puolestaan jäävät vähäisemmiksi kuin saadut oikeudet, on yrityksellä taseen ulkopuolista varallisuutta, joka on ilmoitettava liitetietoina. Päästöoikeuksien osto- ja myyntitapahtumat kirjataan suoriteperusteisesti. Nettomenettelyn on tarkoitus antaa oikea ja riittävä kuva päästöoikeuksien vaikutuksista. Tämän vuoksi yrityksen tulee kuvata tilinpäätöksen liitetiedoissa päästöoikeuksien, toteutuneiden päästöjen sekä käydyn päästökaupan kokonaistilanne, hintatilanne ja vaikutus tulokseen sekä taloudelliseen asemaan. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 17.)

### 5.3.4 Ympäristöasiat tilinpäätöksessä

Tuloslaskelman eriin kuuluu ympäristöasioiden osalta erilaisia ympäristökuluja sekä vastaisten ympäristömenojen muutos, joka käsitellään pakollisena varauksena. Ympäristökuluja ei yleensä tarvitse esittää omana eränään tuloslaskelmassa, mutta jos kulut vaikuttavat olennaisesti tilinpäätöksen kokonaiskuvaan, täytyy ne eritellä liitetiedoissa. Ympäristökuluja voi sisältyä useisiin tuloslaskelman eriin, kuten materiaaleihin ja palveluihin, henkilöstökuluihin, poistoihin ja arvonalenemisiin sekä satunnaisiin eriin. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 18.)

Tase-eriin kuuluvat aktivoituvat ympäristömenot ja ympäristövastuu, jotka käsitellään pakollisina varauksina. Aktivoituvia ympäristömenoja ei tarvitse esittää omana eränään,

elleivät ne ole olennaisia, jolloin ne voidaan eritellä tarkemmin taseessa tai liitetiedoissa. Aktivoidut ympäristömenot kuuluvat pysyviin vastaaviin ja voivat olla aineettomia tai aineellisia hyödykkeitä. Aineettomien hyödykkeiden tase-eriä ovat kehittämismenot ja aineettomat oikeudet. Aineellisten hyödykkeiden eriä ovat maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto sekä muut aineelliset hyödykkeet. Pakollisista varauksista olennaiset on syytä esittää erikseen taseessa. Muutoin ne eritellään erikseen liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 19.)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan ympäristöasiat voidaan esittää yhtenä kokonaisuutena tilinpäätöksessä, mutta tällöin on kuitenkin varmistettava esimerkiksi viittausten avulla, että tilinpäätöksen käyttäjä saa oikean kokonaiskuvan liitetietojen määrästä. Yleisohje neuvoo ympäristöasioiden esittämistä liitetiedoissa liittyen erityisesti erilaisiin arvostusmenetelmiin, satunnaisiin ympäristökuluihin, varausten erittelyyn, ehdollisiin ympäristövelkoihin, ympäristöasioita koskeviin vakuuksiin sekä päästöoikeuksiin. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 20–21.)

Yleisohjeessa suositellaan myös lakisääteistä raportointia laajempaa informaation tuottamista liitetietoihin liittyen tiettyihin ympäristöasioihin. Näiden tietojen on tarkoitus antaa yksityiskohtaisempaa informaatiota merkityksellisistä ympäristöasioista ja niihin liittyvistä olosuhteista, sekä siitä miten ne vaikuttavat yrityksen tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Kirjanpitolautakunta jaottelee tämänkaltaiset tiedot ympäristövastuihin, vastaisten ympäristömenojen kirjaamisperiaatteisiin, tilikauden ympäristökuluihin, aktivoituihin ympäristömenoihin, ympäristöperusteisiin sakkoihin, maksuihin ja korvauksiin sekä ympäristönsuojelua koskeviin tukiin ja avustuksiin. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 22–24.)

## **6 Tutkimuksen toteuttaminen**

Edellä käsitelty ympäristölaskentatoimen teoreettinen viitekehys toimii pohjana tämän tutkimuksen empiriaosuuden laatimiselle. Empiirisessä osuudessa tarkoitukseni on käsitellä suomalaisten pörssiyhtiöiden ympäristöraportointia vuoden 2013 tilinpäätösten perusteella. Pääasiallisena tutkimusaineistonani ovat täten tilinpäätökset. Arvioin miten yritys toteuttaa ympäristöraportointia suhteessa Kirjanpitolautakunnan suosituksiin. Käsittelen pääsääntöisesti pakollista, lakiin pohjautuvaa tilinpäätösraportointia ympäristöasioiden osalta, mutta tutkin sen lisäksi myös vapaaehtoista raportointia ja siihen

liittyvää yritysvastuun GRI-ohjeiston käyttöä. GRI-ohjeisto on suosituin maailmanlaajuisesti käytetty yritysvastuun ohjeisto, ja saan sen käyttöä tutkimalla perusteellisemman kuvan yrityksen ympäristöraportoinnista. Yritykset esittelevät GRI-ohjeiston käyttöä yleensä erillisissä yritysvastuuraporteissa tai verkkosivuillaan. Tarkoitukseni on kuitenkin rajata vapaaehtoisen raportoinnin tutkiminen GRI-ohjeiston mukaan laadittuun yritysvastuuraporttiin, tai sen sijaan verkkosivuilla olevaan informaatioon, jotta työ ei laajenisi liikaa.

Tutkimuksen toteuttamisessa käytin kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Laadullisen tutkimuksen metodina käytin tapaustutkimusta. Valitsin tutkimuksen kohdeyrityksiksi 8 suurta suomalaista pörssi-yhtiötä. Valitsin suurikokoisia yrityksiä, sillä niiltä löytyy parhaiten julkista materiaalia liittyen ympäristöraportointiin. Valitsin yrityksiä eri toimialoilta vertaillakseni ympäristöraportoinnin eroavaisuuksia eri aloilla.

Käytin yritysten toimialaa luokitellakseni Helsingin pörssin käyttämää ICB-järjestelmää (Industry Classification Benchmark). Tässä Helsingin pörssin vuonna 2012 käyttöön ottamassa järjestelmässä yhtiöt jaetaan toimialoihin sen perusteella, mistä pääosa yhtiöiden liikevaihdosta muodostuu. ICB:n mukaisiin toimialaluokkiin kuuluvat öljy ja kaasu, perusteollisuus, teollisuustuotteet ja -palvelut, kulutustavarat, kulutuspalvelut, terveydenhuolto, tietoliikennepalvelut, rahoitus, teknologia sekä yleishyödylliset palvelut. Näistä toimialaluokista päätin keskittyä perusteollisuuden, teollisuustuotteiden ja -palvelujen, kulutuspalvelujen sekä kulutustavaroiden alojen yrityksiin.

Aloitin tutkimuksen etsimällä valitsemieni yhtiöiden tilinpäätökset tai vuosikertomukset internetistä. Tämän jälkeen etsin mahdolliset GRI-ohjeiston mukaiset yritysvastuuraportit tai niiden puuttuessa yhtiöiden verkkosivuilla olevaa tietoa vastuullisuudesta. Kaikki löytämäni ja käyttämäni aineisto oli julkisesti saatavilla internetissä. Kun olin saanut aineiston kokoon, aloitin tutkimuksen keskittyen yhteen yritykseen kerrallaan. Aluksi tutkin tilinpäätöksen toimintakertomuksen ja arvioin kuinka hyvin siinä noudatetaan kirjanpitolautakunnan suosituksia. Tämän jälkeen kävin läpi yhtiön tuloslaskelman, taseen ja tunnusluvut etsien ympäristöön liittyviä eriä. Sen jälkeen tutkin tilinpäätöksen liitetiedot. Tutkittuani ja käsiteltyäni tilinpäätösdokumentit, tein katsauksen vapaaehtoiseen yritysvastuuraportointiin, ja tutkin GRI-ohjeiston mukaisesti toteutettua raportointia ympäristövastuun osalta. Jos tutkittava yhtiö ei ollut laatinut GRI-ohjeiston mukaista raporttia, tein sen sijaan katsauksen yhtiön verkkosivuihin. Vapaaehtoisen raportoinnin

tutkimisessa oli tarkoituksena verrata sitä pakolliseen raportointiin, ja arvioida näiden kahden suhdetta, jotta saisin luotua parhaimman kokonaiskuvan yhtiöiden ympäristöraportoinnista. Kun kaikki yritykset oli käyty läpi, tein yhteenvedon tuloksista, ja sen myötä jatkoin johtopäätöksiin.

## **7 Ympäristölaskenta ja raportointi kohdeyrityksissä**

### **7.1 Kemira Oyj**

Kemira Oyj on suomalainen globaalisti toimiva yhtiö, jonka tarkoituksena on palvella asiakkaita niillä teollisuuden aloilla, jotka käyttävät paljon vettä. Kemira tarjoaa näille aloille asiantuntemusta sekä räätälöityjä kemikaalijohdteita. Kemira pyrkii liiketoiminnassaan tehostamaan asiakkaidensa veden, energian ja raaka-aineiden käyttöä massa- ja paperiteollisuudessa, öljy-, kaasu- ja kaivosteollisuudessa sekä kunnallisten ja teollisuusasiakkaiden vedenkäsittelyssä. Näihin kolmeen asiakassegmenttiin Kemira on myös jaotellut liiketoimintansa. Kemira on maailmanlaajuisesti toimiva yhtiö, jolla on toimintaa ja henkilöstöä 40 eri maassa. Kemiran liikevaihto vuonna 2013 oli noin 2,23 miljardia. Vuoden 2013 lopussa henkilöstöä oli yli 4000 ja suurin osa näistä oli Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella (58%). (Kemira 2015.)

Kemiran toiminnassa ympäristöseikat liittyvät suurimmaksi osaksi tuotannon energiatehokkuuteen, veden käyttötehokkuuteen sekä tuotannon ja kuljetusten hiilidioksidipäästöihin. Kemiran viimeisin julkaistu tilinpäätös on tilikaudelta 2013. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa on osio koskien yritysvastuuta. Sen mukaan Kemira julkaisee vuoden 2013 tietoihin perustuvan GRI-ohjeiston mukaisen yritysvastuuraportin. Toimintakertomuksen mukaan raportissa käsitellään keskeisiä ympäristöön liittyviä kysymyksiä ja arvioidaan yrityksen toimintaa vuoden 2012 tavoitteiden valossa. Toimintakertomuksessa on myös taulukko, jossa esitellään kyseessä olevat tavoitteet, sitoumukset ja mittarit. Ympäristöasioiden osalta taulukossa on kaksi tuotantoon liittyvää kohtaa. Ne ovat sitoumus tuotannon vesitehokkuuden ja energiatehokkuuden parantamiseen. Vesitehokkuuden osalta vertailukohta on analysoitu ja vesitehokkuusohjelma sekä sen suorituskyky mittari määritellään vuoden 2014 loppuun mennessä. Energiatehokkuuden

osalta vertailukohta on asetettu ja energiatehokkuusindeksi sekä sen suorituskykymitari määritellään vuoden 2013 loppuun mennessä.

Kemira kertoo toimintakertomuksessa tarkistaneensa yritysvastuun painopisteitä ja tavoitteita parannellun strategian sekä sidosryhmiltä saadun palautteen avulla. Kemira ilmoittaa toimintakertomuksessaan myös ympäristön kunnostuksesta johtuneiden varusten määrän (22,2 miljoonaa euroa) ja edellisvuoden vertailuluvun (19,7 miljoonaa euroa). Yritys kertoo myös sen, mihin kohteisiin suurimmat varaukset liittyvät. Kemira mainitsee myös noteerauksesta CDP:n (Carbon Disclosure Project) ilmastonmuutosta koskevaa raportointia mittaavassa indeksissä. Tämän lisäksi toimintakertomuksessa kerrotaan aineiden rekisteröinnistä EU:n REACH (Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals) asetuksen perusteella. Toimintakertomuksessa viitataan myös Kemiran vuoden 2013 osalta laatimaan GRI-ohjeiston mukaiseen yritysvastuuraporttiin.

Kirjanpitolautakunnan asettamasta viidestä suosituksesta koskien ympäristöasioiden esittämistä toimintakertomusta, täyttää Kemira kolme viidestä. Nämä ovat: merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla, ympäristönsuojelutoiminnan taso verrattuna voimassa oleviin sekä jo tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin, ja toimintakertomuksessa esitetyn ympäristöinformaation suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin. Kirjanpitolautakunnan suosittelemia toimintakertomuksen ympäristötunnuslukuja Kemiran toimintakertomuksessa ei ole.

Kemiran tuloslaskelmassa ei ole erikseen merkitty ympäristöasioihin liittyviä eriä. Konsernin taseessa ei myöskään ole erikseen merkitty ympäristöön liittyviä eriä, mutta toimintakertomuksessa mainitut ympäristövaraukset kattavat suurimmat osan taseeseen merkityistä varauksista. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on kappale ympäristöriskeistä ja -vastuista. Kappaleessa mainitaan että yritysostot ja myynnit muuttivat Kemiran ympäristövastuita. Sen lisäksi kappaleessa mainitaan jo toimintakertomuksessa esille tullut ympäristövarausten määrä (22,2 miljoonaa euroa) sekä edellisvuoden varausten (19,7 miljoonaa euroa) määrä. Syy muutokseen mainitaan. Tämän lisäksi kerrotaan lyhyesti päästöoikeuksista, joiden ylijäämä nettomääräisesti konsernitasolla oli 59 393 hiilidioksiditonnia.

Kemira on laatinut tilikaudelta 2013 GRI G4-ohjeiston mukaisen yritysraportin. Raportissa käsitellään myös ympäristöasioita. Raportin on varmentanut tilintarkastusyhtiö. Kemira on raportoinut GRI-G4 -ohjeiston edellyttämällä tavalla yleisestä perussisällöstä. Erityisen perussisällön osalta on kuvattu asianmukaisesti johtamistapaa eri vastuualueiden osalta, mukaan lukien ympäristövastuun osalta. G4-version mukaisesta 34 ympäristöindikaattorista Kemira on raportoinut 24. Kokonaisuutena yritysraportti on varsin laaja, ja ympäristöasioista kerrotaan esimerkiksi tunnuslukujen avulla selvästi tilinpäätöstä laajemmin.

## 7.2 UPM Kymmene Oyj

UPM Kymmene Oyj on suomalainen maailman suurimpiin kuuluva metsäteollisuusyhtiö. UPM:n liiketoiminta on jaoteltavissa kuuteen eri alueeseen. Nämä ovat UPM Biorefining, UPM Energy, UPM Raflatac, UPM Paper Asia, UPM Paper ENA (Eurooppa ja Pohjois-Amerikka), sekä UPM Plywood. Näitä liiketoimintoja yhdistää UPM:n toimintatapa, jonka mukaan yritys pyrkii synnyttämään lisäarvoa osaamisensa ja teknologiansa avulla uusiutuvista ja kierrätettävistä raaka-aineista. UPM:n päätuotteisiin kuuluvat sellu, erilaiset paperit, tarramateriaalit, sekä erilaiset puutuotteet. Lisäksi UPM toimii sähkö- ja lämpöenergian markkinoilla. UPM:n liikevaihto vuonna 2013 oli 10 miljardia. UPM:llä on tällä hetkellä toimintaa ympäri maailman 14 eri maassa ja henkilöstöä yli 20 000. (UPM 2015.)

UPM:n toiminnan ympäristönäkökohdat liittyvät veden käyttöön ja jäteveden tuottamiseen, energian käyttöön ja sähkön kulutukseen, sekä raaka-aineiden käyttöön. UPM:n viimeisin julkaistu tilinpäätös on tilikaudelta 2013. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa löytyy ympäristöä koskeva osio. Tässä osiossa kerrotaan ympäristöasioista suhteellisen laajasti. Käsiteltäviä aiheita ovat esimerkiksi ympäristöinvestoinnit (29 miljoonaa euroa), ympäristönsuojelukustannukset (134 miljoonaa euroa), sekä ympäristövahingot. Lisäksi osiossa kerrotaan ympäristöön liittyvistä toimintaperiaatteista ja käytössä olevista ympäristösertifikaateista. UPM kertoo myös jätteiden määrästä, ja erilaisista tavoista kierrättää tai käyttää uudelleen syntyvää jätettä. Osiossa kerrotaan miten UPM varmistaa, että sen käyttämä puu ja puukuitu on vastuullisesti hankittu. Tämän lisäksi kerrotaan miten UPM vähentää hiilidioksidipäästöjä ja pyrkii käyttämään toiminnissaan vettä tehokkaammalla ja vastuullisemmalla tavalla.



Kirjanpitolautakunnan viidestä toimintakertomuksen suosituksesta UPM täyttää neljä. Toimintakertomuksessa kerrotaan kattavasti toiminnassa ympäristöasioihin liittyvistä toimintaperiaatteista ja ympäristöjärjestelmistä. Samoin käsitellään merkityksellisiä ympäristönäkökohtia ja parannuksia tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla. Näiden lisäksi kerrotaan ympäristönsuojelutoiminnan tasosta verrattuna voimassa oleviin sekä tällä hetkellä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin. Tästä ei kuitenkaan kerrota kovin laajasti, vaan viitataan lähinnä siihen, että UPM noudattaa viranomaismääräyksiä ympäristövahinkojen suhteen. Lisäksi toimintakertomuksessa annetaan toiminnan luonteen ja koon kannalta merkityksellisiä ympäristönäkökohtia koskevia tietoja ympäristönsuojelun tasosta. Tähän kohtaan liittyvistä tunnusluvuista moni on kuitenkin prosenttimuodossa. Täten toimintakertomuksessa oli myös Kirjanpitolautakunnan suosittelemia tunnuslukuja, mutta ne olivat prosenttimuodossa ympäristöinvestointeja, ympäristönsuojelukuluja sekä keräyspaperitonniin määrää lukuun ottamatta.

UPM:n tilinpäätöksessä ei ole tuloslaskelmassa tai taseessa selkeästi ympäristöön viittaavia eriä. Ympäristönsuojeluun liittyviä tunnuslukuja on toimitukset ja tuotantonimikkeen alla. Tunnuslukuja ovat sellun määrä tuhansina tonneina, sähkö gigawattitunteina, paperin määrä tuhansina tonneina, vanerin määrä tuhansina kuutioina sekä sahatavaran määrä tuhansina kuutioina. Kaikkien tunnuslukujen määrä esitetään myös vähintään kuudelta edelliseltä vuodelta. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on useita ympäristöön liittyviä eriä. Liiketoiminnan muihin tuottoihin on merkitty saatujen päästöoikeuksien määrä vuodelta 2013 ja edellisvuodelta. Liiketoiminnan muihin kuluihin on merkitty samaan tapaan päästöoikeuksien määrä. Päästöoikeudet on merkitty myös muihin aineettomiin hyödykkeisiin, jossa niiden osalta on eritelty hankintameno ja lisäykset sekä erotettu vähennykset ja täytetyt velvoitteet. Lisäksi niistä on vähennetty kertyneet poistot ja arvonalentumiset. Päästöoikeudet on merkitty myös aineettomien hyödykkeiden arvonalentumisista erikseen kertovaan osioon.

Tilinpäätöksen liitetiedoissa mainitaan, että UPM sai vuonna 2013 ympäristöinvestointeihin liittyviä julkisia avustuksia, jotka se kirjasi pitkäaikaisten varojen vähennykseksi. Liitetiedoissa mainitaan myös UPM:n aineettomiin oikeuksiin sisältyvän vesivoimalaitosten vedenkäyttöoikeuksia. Liitetietoihin kuuluu varauksia käsittelevä kappale, jossa UPM kertoo sanallisesti, mitä velvoitteita ympäristökuluvarauksiin sisältyy. Ympäristökuluvarausten määrä on vuoden 2013 lopussa 20 miljoonaa euroa. Lisäksi kappaleessa kerrotaan konsernin kirjanneen varauksen aiheuttamista päästöistä, jotta sillä

voitaisiin kattaa päästöoikeuksien palautusvelvoite. Varauksen määrä on 9 miljoonaa euroa. Kappaleessa mainitaan konsernilla olevan päästöoikeuksien viivästyneestä jakelusta johtuva lyhytaikainen saaminen. Vastuita koskevassa kappaleessa on puolestaan mainittu kirjanpitoon kirjaamatta jätetyissä investoinneissa jätevesipuhdistamon kokonaiskustannukset (13 miljoonaa euroa) ja siihen liittyvät sitoumukset (11 miljoonaa euroa).

UPM on laatinut yritysraportin GRI-ohjeistoa soveltaen. Yhtiö on käyttänyt tilikauden 2013 raportin laatimisessa ohjeiston G3.0-versiota. Tilintarkastusyhtiö on varmentanut raportin. UPM on yritysraportissaan kertonut asianmukaisesti strategiastaan sekä kuvannut organisaatiotaan. Yhtiö on asianmukaisesti kuvannut myös raportointiperiaatteita, hallintojärjestelmiä, ulkopuolisia sitoumuksia sekä vuorovaikutusta sidosryhmien kanssa. Yhtiö on raportoinut asianmukaisesti myös lähestymistavan ympäristövastuun johtamiseen. GRI G3.0-version 30 ympäristöindikaattorista UPM on raportoinut kokonaan 17. Lisäksi osittain on raportoitu 6 indikaattoria. Kaiken kaikkiaan raportti käsittelee erittäin monipuolisesti ja perusteellisesti UPM:n toiminnan ympäristöseikkoja. Vaikka tilinpäätökseen sisältynyt ympäristöraportointi oli melko monipuolista verrattuna monen muun yrityksen tilinpäätösraportointiin, oli yritysraportissa selvästi sitä enemmän tietoa.

### 7.3 Metso Oyj

Metso Oyj on suomalainen kansainvälisesti toimiva prosessiteollisuusalan yhtiö. Metson liiketoimintaidea on tarjota tuotteita ja palveluratkaisuja kaivos-, kivenmurskaus-, öljy- ja kaasu-, sekä muille prosessiteollisuuden aloille. Metso toimii tällä hetkellä 50 maassa ja sillä on noin 16 000 työntekijää. Metson liikevaihto vuonna 2013 oli 3,9 miljardia. Suurin osa liikevaihdosta (54%) tuli kaivosteollisuuden alalta. Maantieteellisesti liikevaihto jakautui melko tasaisesti ympäri maailman. Noin 50 prosenttia liikevaihdosta oli peräisin kehittyviltä markkinoilta. (Metso 2015.)

Metson toiminnan ympäristönäkökohtiin kuuluu energian kulutus, ilmastopäästöt, veden kulutus, jätteiden tuotto, sekä eri materiaalien käyttö. Metson viimeisin julkaistu tilinpäätös on tilikaudelta 2013. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa on kappale koskien yrityksen työterveyttä, -turvallisuutta ja ympäristöä. Kappaleessa kerrotaan miten Metson tuotannon ympäristövaikutukset liittyvät pääasiassa raaka-aineiden kulutuk-

seen sekä veden ja energian käyttöön, joista syntyy hiilidioksidi- sekä muita päästöjä että jätettä. Metso pyrkii kehittämään ympäristöjohtamistaan, tuotantolaitostensa ekotehokkuutta sekä alihankkijaketjunsä vastuullisuutta. Metso kertoo myös tuotannolle asettamistaan globaaleista energiansäästö- ja hiilidioksidipäästötavoitteista sekä niihin liittyvistä mittareista. Kappaleessa mainitaan myös Metson valinta yhtenä viidestä suomalaisyrityksestä Dow Jones Sustainability -indeksiin, sekä CDP:n indeksin suoritusryhmään A. Lisäksi toimintakertomuksessa olevassa tutkimus ja tuotekehitys -nimisessä kappaleessa Metso kertoo asiakkaiden kanssa yhteistyössä kehitetyistä ympäristöteknologiaratkaisuista.

Kirjanpitolautakunnan viidestä suosituksesta koskien toimintakertomusta, Metson toimintakertomus täyttää vain yhden. Tämä on merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla. Suositeltuja tunnuslukuja toimintakertomuksessa ei ole energiansäästöä lukuun ottamatta. Ympäristöä koskevassa kappaleessa kerrotaan kuinka paljon Metso säästi oman tuotantonsa energiasta prosentteina (1,1%) ja megawattitunteina (5 800). Lisäksi ilmoitettiin kuinka paljon energiaa (45 700 megawattituntia) on säästynyt energiansäästöohjelman alusta vuodesta 2009.

Konsernin tuloslaskelmassa, taseessa tai tunnusluvuissa ei ole määritelty ympäristöön liittyviä eriä. Tilinpäätöksen liitetiedoissa eritellään varauksia koskevassa kappaleessa ympäristö- ja tuotevastuita koskeva erä, joka on yhteensä 4 miljoonaa euroa. Liitetiedoissa eritellään myös kuinka varaukset, ympäristö- ja tuotevastuut mukaan lukien, ovat muuttuneet tilikauden aikana. Lisäksi ympäristövastuiden määrä (miljoona euroa) on kerrottu sanallisessa kappaleessa koskien ympäristö- ja tuotevastuita. Kappaleessa selvitetään mistä asioista ympäristövastuisiin kirjatut kustannukset johtuivat, sekä ilmoitetaan myös ympäristövastuiden kirjaamisperiaatteet. Liitetietojen laadintaperiaatteissa löytyy kappale koskien päästöoikeuksia. Sen mukaan Metso on saanut päästöoikeuksia julkisina avustuksina. Ne on saatu vastikkeetta ja niiden hankintameno on täten nolla.

Metso on laatinut GRI-ohjeiston G3.1-version mukaisen yritysraportin. Raportti on varmennettu tilintarkastusyhtiön toimesta. Metso on raportoinut asianmukaisesti ja ohjeiston mukaisesti yhtiön strategiasta, organisaatiosta, raportointiperiaatteista, hallintojärjestelmistä, ulkopuolisista sitoumuksista sekä sidosryhmävuorovaikutuksesta. Ym-

päristövastuuseen liittyvistä johtamistavoista on myös raportoitu asianmukaisesti. G3.1-version 30 ympäristöindikaattorista Metso on raportoinut täysin 9. Näiden lisäksi Metson on raportoinut osittain 10 indikaattoria. Metson yritysraportti on kokonaisuudessaan laaja ja perusteellinen, sekä käsittelee ympäristövastuuta selvästi tilinpäätöksessä olevia tietoja laajemmin.

#### 7.4 Gargotec Oyj

Gargotec Oyj on suomalainen kansainvälisesti toimiva pörssiyhtiö, joka on tällä hetkellä maailman johtava lastinkäsittelyratkaisujen tarjoaja. Gargotecin tuotteita on käytössä laivoissa, satamissa, terminaaleissa ja jakelukeskuksissa. Lisäksi tuotteita käytetään raskaassa teollisuudessa sekä ajoneuvojen kuormankäsittelyssä. Gargotec on jakanut liiketoimintansa kolmeen eri osa-alueeseen, jotka ovat myös tunnettuja brändejä. Nämä ovat MacGregor, Kalmar ja Hiab. Gargotec panostaa liiketoiminnassaan asiakkaisiin. Se pyrkii huomioimaan asiakkaan yksilölliset tarpeet ja toimittamaan niiden mukaan kokonaisvaltaisia ratkaisuja sekä huoltopalveluja. Gargotec toimii yli 100 maassa ja sillä on omaa henkilöstöä 48 maassa. Vuoden 2013 lopulla yrityksellä oli henkilöstöä noin 11 000. Tilikauden 2013 liikevaihto oli 3,2 miljardia euroa. (Gargotec 2015.)

Gargotecin toiminnan ympäristönäkökohdat liittyvät energian ja veden käyttöön, ilmastopäästöihin sekä jätteiden tuotantoon. Tutkittava Gargotecin tilinpäätös on tilikaudelta 2013. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa on kestävää kehitystä käsittelevä kappale. Kappaleessa kerrotaan miten Gargotecin toiminnan ympäristönäkökohdat syntyvät ja miten yritys reagoi niihin. Kappaleessa kerrotaan myös Gargotecin uudesta liiketoimintavetoisesta toimintamallista, jonka avulla yritys pyrkii tuotekehityksen sekä tutkimuksen ja kehityksen avulla vastaamaan markkinalähtöisiin ympäristönsuojelullisiin tarpeisiin. Kappaleessa mainitaan ympäristöön liittyvistä mahdollisuuksista ja haasteista, jotka pohjautuvat esimerkiksi yhteiskunnallisiin ja työympäristöön liittyviin olosuhteisiin. Lisäksi kappaleesta löytyy maininta standardien mukaisista ympäristökäytäntöjen kehittämisestä. Gargotec kertoo seuraavansa toimintansa ympäristövaikutuksia ja viittaa yhtiön verkkosivuilla vuosittain julkistettavaan raporttiin. Toimintakertomuksen riskienhallintaa käsittelevässä kappaleessa Gargotec mainitsee merkittävimmät ympäristöriskit ja kertoo kiinnittävänsä niihin huomiota sekä seuraavansa paikallisen lainsäädännön kehittymistä.

Gargotec täyttää neljä kirjanpitolautakunnan viidestä suosituksesta koskien toimintakertomuksen laatimista. Nämä neljä ovat: kirjanpitovelvollisen toiminnassa ympäristöasioihin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät, merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla, ympäristönsuojelutoiminnan taso verrattuna voimassa oleviin sekä tällä hetkellä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin, ja toimintakertomuksessa esitetyn ympäristöinformaation suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin. Parannuksiin ympäristönsuojelun osa-alueilla luokiteltavaksi asiaksi kuului vain uuden toimintamallin suppea esittely.

Konsernin tuloslaskelmassa, taseessa tai tunnusluvuissa ei ole eritelty ympäristöön liittyviä eriä tai lukuja. Myöskään konsernin tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole eritelty ympäristöeriä. Gargotec on vuoden 2013 vuosikertomukseensa sisältyvässä yritys vastuuraportissa raportoinut yritys vastuuseen liittyvistä asioista GRI-ohjeiston mukaisesti. Käytössä on ohjeiston G3.0 versio. Raportin varmennusta koskevassa osiossa kerrotaan, että raportille ei ole tehty ulkoista varmennusta, mutta informaation laatua valvotaan sisäisesti. Ennen sisältövertailua koskevaa osaa kuitenkin kerrotaan, että Gargotecin itsearviointi on vahvistettu ulkopuolisen yritys vastuun asiantuntijan toimesta. Gargotec kertoo raportissaan asianmukaisesti yhtiön strategiasta, organisaatiosta, raportointiperiaatteista, hallintojärjestelmistä, sitoumuksista sekä sidosryhmävuorovaikutuksesta. Myös ympäristöjohtaminen on kuvattu asianmukaisesti. G3.0 version 30 ympäristöindikaattorista Gargotec on raportoinut kahdeksan täysin. Lisäksi osittain on raportoitu neljä indikaattoria. Vuosikertomuksessa olevan yritys vastuuraportin lisäksi yrityksen verkkosivuilta löytyy erillinen ympäristö -ja turvallisuustunnuslukuja käsittelevä raportti. Gargotec on raportoinut vapaaehtoisessa raportoinnissaan ympäristöasioista varsin monipuolisesti esimerkiksi tunnuslukujen ja taulukoiden avulla. Raportointi on määrältään ja laadultaan selvästi parempaa verrattuna suppeaan tilinpäätösraportointiin.

## 7.5 Kesko Oyj

Kesko Oyj on kaupan alalla toimiva suomalainen pörssiyhtiö. Keskon liiketoiminta on jaettavissa neljään toimialaan. Nämä ovat ruokakauppa, rautakauppa, käyttötavara-kauppa sekä kone- ja autokauppa. Kesko johtaa näiden alojen vähittäiskauppaketjuja ja tuottaa niiden ostotoiminnan, logistiikan, verkostokehityksen sekä tiedonhallinnan

palvelut. Toimialayhtiöt ja kauppaketjut toimivat läheisessä yhteistyössä kauppiasyrittäjien ja muiden yhteistyökumppanien kanssa. Keskoilla on yhteensä noin 2 000 kauppaa Suomessa, Ruotsissa, Norjassa, Virossa, Latviassa, Liettuassa, Venäjällä ja Valko-Venäjällä. Henkilöstöä Keskoilla oli vuoden 2013 lopulla noin 24 000. Tilikauden 2013 liikevaihto oli 9,3 miljardia euroa. (Kesko 2015.)

Keskon toimintaan liittyviä ympäristöasioita ovat energian tuotanto, jätteiden tuotanto ja niiden käsittely, kuljetuksista johtuvat hiilidioksidipäästöt sekä tuotteiden aiheuttama mahdollinen ympäristökuormitus. Keskon käsiteltävänä oleva tilinpäätös on peräsin tilikaudelta 2013. Toimintakertomuksesta löytyy vastuullisuutta koskeva osio. Osiossa Kesko kertoo julkistaneensa pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteita sisältävän päivitetyn vastuullisuusohjelmansa. Osiossa kerrotaan Keskon menestymisestä useissa erilaisissa vastuullisuutta mittaavissa listauksissa ja arvioinneissa. Näihin kuuluvat esimerkiksi valinta maailman 100 vastuullisimman yrityksen joukkoon, maininta CDP:n indeksissä sekä Dow Jonesin kestävä kehityksen indekseissä. Osiossa kerrotaan Keskon osallistumisesta erilaisiin vastuullisuuteen liittyviin kampanjoihin ja tapahtumiin. Lisäksi osiossa viitataan Keskon vuoden 2012 yritysraporttiin, joka valittiin vuonna 2013 vastuullisuusraporttikilpailussa Suomen parhaaksi. Riskejä käsittelevässä osiossa Kesko selostaa laajasti riskienhallintapolitiikkaansa. Näihin kuuluvat myös ympäristöriskit sekä riski vastuullisuusnäkökulmien toteuttamisen epäonnistumisesta. Osiossa mainitaan vastuullisuustyöhön liittyviä haasteita kuten vastuullisuusperiaatteiden viestiminen sidosryhmille ja tuotteiden hankintaketjun vastuullisuuden vahvistaminen.

Kesko täyttää kaksi suositusta Kirjanpitolautakunnan viidestä suosituksesta liittyen ympäristöasioiden esittämiseen toimintakertomuksessa. Nämä ovat merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla sekä toimintakertomuksessa esitetyn ympäristöinformaation suhde muuhun ympäristöraportointiin. Vaikka toimintakertomuksessa ei selvästi esitetä yrityksen toiminnassa ympäristöasioihin liittyviä toimintaperiaatteita ja ympäristöjärjestelmiä, mainitaan siinä kuitenkin Keskon Kouvolan kauppakeskuksen saaneen BREEAM very good -sertifikaatin. BREEAM-sertifikaatti palkitsee yritykset säännökset ylittävällä ympäristön hyvinvointiin, mukavuuteen ja terveyteen liittyvästä toiminnasta, ja antaa niille luokituksen ympäristövaikutusten perusteella.

Konsernin tuloslaskelmasta ja taseesta ei löydy ympäristöön liittyviä eriä. Myöskään ympäristöön liittyviä tunnuslukuja ei löydy. Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei myöskään ole esitetty ympäristöön liittyviä eriä.

Kesko on laatinut tilikauden 2013 osalta GRI-ohjeiston mukaisen yhteiskuntavastuureportin. Käytössä on ohjeiston G4-versio. Raportin on varmentanut tilintarkastusyhtiö. Raportista selviää, että ohjeiston mukainen yleinen perussisältö on raportoitu asianmukaisesti. Erityisen perussisällön osalta johtamiskäytännöt on raportoitu myös ympäristöasioiden suhteen. G4-version 34 ympäristöindikaattorista Kesko on raportoinut kokonaan 17. Sen lisäksi viisi ympäristöindikaattoria on raportoitu osittain. Näiden lisäksi Kesko on huomionnut raportissaan kolme ympäristöindikaattoria, joiden osalta tietoa ei ole raportoitu. Raportissa kuitenkin selvitetään, että indikaattoreista kaksi ei sovellu Keskon toimintaan, ja yhden osalta tiedot pyritään selvittämään ja raportoimaan lähivuosina tulevaisuudessa. Keskon yritysraportti on erittäin laaja ja kertoo yrityksen toiminnan ympäristövaikutuksista monipuolisesti sekä numeromuodossa, sanallisesti että videoiden avulla.

## 7.6 Sanoma Oyj

Sanoma Oyj on suomalainen viestintäyhtymä. Sen on viestintäyhtymänä Pohjoismaiden toiseksi suurin ja sillä on liiketoimintaa tällä hetkellä seitsemässä Euroopan maassa ja Venäjällä. Sanoma -konserniin kuuluu useita erilaisia viestintävälineitä kuten lehtiä ja televisiokanavia. Tunnetuin viestintäväline on Suomen suurin sanomalehti Helsingin Sanomat. Sanoman liikevaihto vuonna 2013 oli 2,1 miljardia euroa. Henkilöstöä Sanomalla oli vuoden 2013 lopulla yli 9 000 henkeä. (Sanoma 2015.)

Sanoman toiminnan suurimpia ympäristönäkökohtia on painotuotteiden elinkaareen liittyvät seikat, jotka voidaan jakaa raaka-aineiden hankkimiseen, tuotantoon sekä tuotteiden kuljetukseen. Lisäksi ympäristönäkökohdat liittyvät digitaalisten tuotteiden valmistamiseen tarvittavien päätelaitteiden valmistukseen ja käyttöön. Näiden lisäksi on vielä sisällöntuottamiseen liittyvät näkökohdat, jotka syntyvät pääasiassa ihmisten kuljettamisesta ja energian kulutuksesta. Sanoman viimeisin julkaistu tilinpäätös on tilikaudelta 2013. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa ei ole ympäristöön tai yritys vastuuseen liittyviä asioita. Myöskään tuloslaskelmassa tai taseessa ei ole ympäristöön viittaavia eriä. Ympäristötunnuslukuja ei ole, eikä tilinpäätöksen liitetiedoissa ole eritelty

ympäristöön liittyviä asioita. Aivan tilinpäätöksen lopussa, riskienhallintaa käsittelevässä osassa, tunnustetaan ympäristöriski yhdeksi onnettomuusriskiksi. Sen jälkeisessä tietoa sijoittajille tarjoavassa osassa viitataan sanoman verkkosivuilla julkaistuun yritysvastuuraporttiin.

Sanoma on julkaissut tilikauden 2013 osalta GRI-ohjeiston mukaisen yritysvastuuraportin. Käytössä on ohjeiston versio G3.0. Yritysvastuuraportin varmennuksesta ei raportissa itsessään ole mainintaa. Raportissa on kerrottu asianmukaisesti yhtiön strategiasista, organisaatiosta, raportointiperiaatteista, hallintojärjestelmistä, sitoumuksista ja vuorovaikutuksesta sidosryhmien kanssa. Eriyisen perussisällön osalta ei ole mainittu lähestymistapaa ympäristövastuun johtamiseen. Ohjeiston ympäristöindikaattoreista Sanoma on raportoinut kokonaan kaksi ja osittain kaksi. Kokonaisuudessaan raportti on ympäristöasioiden osalta suhteellisen laaja sekä antaa melko hyvän kuvan siitä, mistä asioista Sanoman ympäristönäkökohdat muodostuvat. Myös joitain ympäristötunnuslukuja mainitaan ja verrataan edellisvuoteen. Tällaisia ovat energian kokonaiskulutus (53 851 megawattituntia) ja paperin kulutus (198 20 tonnia).

## 7.7 Amer Sports Oyj

Amer Sports Oyj on suomalainen urheiluvälineitä valmistava pörssi-yhtiö. Konserniin kuuluu monia kansainvälisesti tunnettuja urheilu- ja kuntoiluvälineitä valmistavia yrityksiä. Yhtiön liiketoimintaideana on tarjota teknisesti kehittyneitä, suorituskykyä sekä mukavuutta lisääviä urheiluvälineitä ja -asusteita. Amer Sportsin tuotevalikoima on monipuolinen ja kattaa suuren osan tunnetuista urheilulajeista ja liikuntamuodoista. Vuoden 2013 lopussa yhtiöllä oli myyntitoimintaa ympäri maailman 34 maassa. Suurin osa liikevaihdosta tilikaudella 2013 tuli Yhdysvalloista, Kanadasta, Saksasta, Ranskasta, Itävaltasta sekä Japanista. Vuonna 2013 konsernilla oli yli 7 000 työntekijää. Tilikauden 2013 liikevaihto oli 2,1 miljardia euroa. (Amer Sports 2015.)

Amer Sportsin liiketoiminnan ympäristönäkökohdat liittyvät energian ja veden kulutukseen, jätteiden ja hiilidioksidipäästöjen tuottamiseen, sekä tuotteiden paketoimiseen ja vaarallisten kemikaalien käyttöön. Amer Sportsin viimeisin julkaistu tilinpäätös ajoittuu tilikaudelle 2013. Toimintakertomuksessa on yritysvastuuta koskeva osio. Osiossa yhtiö kertoo että se toteuttaa liiketoimintaansa ympäristön suhteen vastuullisella tavalla. Osiossa kerrotaan myös että Amer Sports odottaa myös alihankkijoidensa toimivan



ympäristöasioissa vastuullisella tavalla, ja että yhtiö valvoo asian suhteen alihankkijoi-  
taan. Osiossa yhtiö kertoo myös, että se on sitoutunut pienentämään toimintansa ympä-  
ristövaikutuksia vastuullisilla ja taloudellisesti järkevillä toimintatavoilla. Amer Sports  
otti vuonna 2013 käyttöön uuden kemikaalien hallintaa helpottavan ohjeiston. Lisäksi  
yhtiö liittyi Bluedesign -järjestelmän kumppaniverkoston. Kyseisen järjestelmän avulla  
voidaan vähentää tekstiilien tuotantoprosessien haitallisia kemikaaleja, sekä kehittää ja  
valvoa tuotantoa ympäristöystävällisemmäksi muuttavia standardeja. Yhtiö kertoo  
myös, että se laskee vuosittaisen hiilijalanjälkensä ja julkaisee tietonsa Investor CDP  
(Carbon Disclosure Project) -ohjelmassa.

Amer Sportsin toimintakertomus täyttää kaksi Kilan viidestä suosituksesta koskien ympä-  
ristöasioiden esittämistä toimintakertomuksessa. Nämä ovat kirjanpitovelvollisen  
toiminnassa ympäristöasioihin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät, sekä  
merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-  
alueilla. Vaikka toimintakertomuksessa esiteltiin selvästi ympäristöasioihin liittyvä toi-  
mintaperiaatteet, Amer Sports ei kuitenkaan siinä selvästi erittele, mitä ympäristöstan-  
dardeja sillä on käytössä.

Amer Sports -konsernin tuloslaskelmassa tai taseessa ei ole ympäristöön liittyviä eriä.  
Myöskään ympäristötunnuslukuja ei ole. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on varauksia kä-  
sittelevä osio, johon on kirjattu ympäristövarausten määrä vuoden 2013 alussa (0,7  
miljoonaa euroa), niiden käyttö vuoden aikana (0,1 miljoonaa euroa) sekä määrä vuo-  
den lopussa, joka oli 0,6 miljoonaa euroa. Amer Sports ei ole julkaissut tilikauden 2013  
osalta GRI-ohjeiston mukaista yritysraporttia, mutta yhtiön verkkosivuilla on vas-  
tuullisuutta koskeva osio, jossa käsitellään myös ympäristövastuuta. Kyseisessä osios-  
sa käsitellään ympäristövastuuta monipuolisesti yhtiön tuotteiden elinkaarien osalta ja  
yhtiö esittelee myös ympäristötunnuslukuja sekä käytössä olevia ympäristöstandardeja.

## 7.8 Fiskars Oyj Abp

Fiskars Oyj Abp on suomalainen pörssi-yhtiö, jonka liikeideana on tarjota tuotteita koti-  
töihin, työvälineitä puutarhaan, sekä välineitä ja varusteita ulkoiluun. Konserniin kuuluu  
useampia brändejä, joista tunnetuimmat ovat kansainvälisesti toimivat pääbrändit Fis-  
kars, Iittala ja Gerber. Yhtiön brändit ja tuotteiden hyvä maine toimii liiketoiminnan pe-  
rustana. Fiskarsin tavoitteena on kehittää brändejään ja lisätä yrityksen kasvua. Tarkoi-

tuksena on tuoda tuotteet kuluttajien saataville ympäri maailman, samalla kuitenkin säilyttäen brändeihin liittyvät arvot. Fiskarsin markkina-alueet on jaettavissa Pohjois-maihin, Pohjois-Amerikkaan, Keski-Eurooppaan, Itä-Eurooppaan ja Venäjään, sekä Aasiaan ja Tyynenmeren alueeseen. Vuonna 2013 konsernilla oli henkilöstöä yli 4 000. Tilikauden 2013 liikevaihto oli 0,8 miljardia. (Fiskars 2015.)

Fiskarsin toiminnan ympäristövastuuseen liittyvät näkökohdat koskevat energian kulu-tusta, materiaalien käyttöä, hiilidioksidipäästöjen ja jätteiden tuottamista sekä mahdol-listen haitallisten kemikaalien käyttöä. Fiskarsin käsiteltävä tilinpäätös on tilikaudelta 2013. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa ei ole käsitellä yritysvastuuseen tai ympä-ristövastuuseen liittyviä asioita. Ainoa ympäristöön liittyvä asia toimintakertomuksessa on ympäristöriskien tiedostaminen muuttuvien sääolosuhteiden ja raaka-aineiden saa-tavuuden myötä. Konsernin tuloslaskelmassa, taseessa ja liitetiedoissa ei ole eritelty ympäristöön liittyviä eriä. Myöskään ympäristötunnuslukuja ei tilinpäätöksessä ole.

Fiskars ei ole julkaissut vuoden 2013 osalta GRI-ohjeiston mukaista yritysvastuuraport-tia, mutta konsernin verkkosivuilta löytyy vastuullisuutta käsittelevä osio, jossa yhtenä käsiteltävänä näkökohtana ovat ympäristöasiat. Osiossa yhtiö kertoo esimerkiksi yri-tysvastuun johtamistavoista ja -järjestelmistä, yritysvastuun painopisteistä myös ympä-ristön osalta, sekä ympäristöjärjestelmistä ja -sertifikaateista. Osiossa käsitellään yri-tysvastuuta tuotteen koko elinkaaren osalta.

## **8 Tutkimustulosten yhteenveto**

Tässä tutkimuksessa käsiteltiin kahdeksan suomalaisen pörssiyhtiön pakollista ympä-ristöraportointia tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa, sekä tehtiin myös lyhyt katsaus yritysten vapaaehtoiseen ympäristöraportointiin. Vapaaehtoisen ympäristöra-portoinnin osalta tutkittiin mahdollista GRI-ohjeiston mukaista ympäristöraportointia tai vaihtoehtoisesti verkkosivuilla olevaa ympäristöraportointia ja verrattiin vapaaehtoista raportointia pakolliseen tilinpäätösraportointiin. Empiiriseen aineistoon kuuluivat yri-tysten tilinpäätösraportit, yritysvastuuraportit, ja ympäristövastuuta koskevat osiot joiden-kin yhtiöiden verkkosivuilla. Aineistoa kerätessä alkuvuodesta 2015 viimeiset julkaistut tilinpäätökset ja yritysvastuuraportit olivat tilikaudelta 2013, joten tutkimus suoritetaan kyseisen vuoden aineiston perusteella. Käsiteltävät yhtiöt olivat Helsingin pörssin ICB-

toimialaluokituksen mukaan neljältä eri toimialalta. Kemiran ja UPM:n toimiala on perusteellisuus, Metson ja Gargotecin teollisuustuotteet ja -palvelut, Keskon ja Sanoman kulutuspalvelut sekä Amer Sportsin ja Fiskarsin kulutustavarat. Kaikki yhtiöt olivat pörssin kokoluokituksen mukaan suuria. Tämän kokoluokan yritysten toimintaan liittyy yleensä aina jonkinlaisia ympäristövaikutuksia.

Tutkimuksen pääpaino oli yritysten tilinpäätöksen eri osissa olevan ympäristöasioiden raportoinnin arvioinnissa. Analysoin sitä, millä tavoin ympäristöasiat esiintyivät tilinpäätöksessä ja kuinka yritys sovelsi lainsäädäntöä ja kirjanpitolautakunnan suosituksia. Tutkimuksen perusteella huomasi, että kaikki tutkittavat yhtiöt täyttävät lainsäädännön minimivaatimukset ympäristöasioiden raportoinnissa. Kirjanpitolautakunnan suosituksia sen sijaan sovellettiin vaihtelevammin. Useimpien yritysten tilinpäätösten toimintakertomuksissa löytyi ympäristöasioita tai yritysvastuuta koskeva osio. Sanoma ja Fiskars olivat tässä poikkeuksia, niiden toimintakertomuksesta osiota ei löytynyt. Niiden yritysten kohdalla, joiden toimintakertomuksesta osio löytyi, sen laajuus ja siinä raportoitavien ympäristöasioiden määrä vaihteli. Kaikkein perusteellisimmin ympäristöasioista oli toimintakertomuksessa raportoinut UPM.

Yksi tutkittavista asioista oli se, miten yhtiöt noudattavat Kirjanpitolautakunnan suositusta ympäristöasioiden esittämisestä toimintakertomuksessa. Tutkimuksen perusteella kyseistä suositusta sovelletaan varsin vaihtelevasti. Yksikään yritys ei esittänyt toimintakertomuksessa kaikkia viittä näkökohtaa liittyen ympäristöasioihin. Parhaimmillaan toimintakertomuksessa esitettiin neljä suosituksen mukaista näkökohtaa (UPM ja Gargotec). Kaksi yhtiötä ei esittänyt yhtäkään Kirjanpitolautakunnan suosittamaa näkökohtaa (Sanoma ja Fiskars). Suositusten noudattamisen tutkiminen oli haastavaa, sillä asiat esitettiin eri tavalla eri yhtiöiden toimintakertomuksessa, ja ajoittain oli vaikea tulkita, onko suositusta noudatettu lainkaan vai osittain. Laskin lopulta suosituksen noudatetuksi, jos oli selvästi tulkittavissa, että sen mukaisesti oli raportoitu ainakin osittain.

Taulukko 3. Kirjanpitolautakunnan suositusten noudattaminen toimintakertomuksessa.

|   | Kemira Oyj | UPM-Kymmene Oyj | Metso Oyj | Gargotec Oyj | Kesko Oyj | Sanoma Oyj | Amer Sports Oyj | Fiskars Oyj |
|---|------------|-----------------|-----------|--------------|-----------|------------|-----------------|-------------|
| Kirjanpitovelvollisen toiminnassa ympäristöasioihin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät                              |            | X               |           | X            |           |            | X               |             |
| Merkitykselliset ympäristönäkökohdat ja parannukset tärkeillä ympäristönsuojelun osa-alueilla   | X          | X               | X         | X            | X         |            | X               |             |
| Ympäristönsuojelutoiminnan taso verrattuna voimassa oleviin sekä tällä hetkellä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin | X          | X               |           | X            |           |            |                 |             |
| Toiminnan luonteen ja koon kannalta merkityksellisiä ympäristönäkökohtia koskevat tiedot ympäristönsuojelun tasosta                     |            | X               |           |              |           |            |                 |             |
| Toimintakertomuksessa esitetyn ympäristöinformaation suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin                          | X          |                 |           | X            | X         |            |                 |             |

Kaikissa tutkittavien yritysten tilinpäätöksissä löytyi jonkinlaista ympäristöön liittyvää tietoa. Joillakin tiedon määrä oli erittäin vähäistä, esimerkiksi Sanoman ja Fiskarsin kohdalla ainoa ympäristöön liittyvä tieto oli viittaus ympäristöriskien olemassaoloon ja niiden tiedostamiseen. Kuuden muun yrityksen tilinpäätöksissä oli kuitenkin enemmän ympäristöön liittyvää informaatiota. Rahamääräistä ympäristöinformaatiota löytyi neljän yhtiön tilinpäätöksestä. Yhtiöt olivat Kemira, UPM, Metso ja Amer Sports. Yhtiöiden tuloslaskelmissa tai taseissa ei ollut eritelty ympäristöön liittyviä eriä, vaan rahamääräinen informaatio löytyi konsernien tilinpäätösten liitetiedoista. Rahamääräinen informaatio esiintyi ympäristövarauksina, ympäristövastuina, ympäristöön liittyvinä investointeinä, päästöoikeuksien määrinä sekä päästöoikeuksista johtuvina varauksina.

Kaikki tutkittavat yritykset ovat laatineet vapaaehtoista ympäristöraportointia. Raportointi on toteutettu joko erillisenä tai vuosikertomuksen yhteydessä olevassa yritys vastuuraportissa, tai vaihtoehtoisesti yhtiön verkkosivuilla yritys vastuulle omistetussa osi-

ossa. Kuusi kahdeksasta yrityksestä on laatinut GRI-ohjeiston mukaisen yritysvastuureportin. Amer Sports ja Fiskars eivät ole laatineet ohjeiston mukaista yritysvastuureporttia, mutta ympäristöasioista on raportoitu yhtiöiden verkkosivuilla. Kaikissa GRI:n mukaisissa raporteissa on kerrottu myös ympäristöön liittyvistä seikoista. Yhtiöillä on ollut käytössä vuoden 2013 raportoinnin osalta GRI:n eri versioita. UPM:llä, Gargotecilla ja Sanomalla oli käytössä G3.0 versio, Metsolla G3.1 versio, sekä Kemiralla ja Keskoilla uusien 2013 julkaistu G4 versio. Raportit on varmennettu Sanoman raporttia lukuun ottamatta. Lähestymistapa ympäristövastuun johtamiseen eritellään raporteissa ohjeiston mukaisesti Sanoman raporttia lukuun ottamatta. Kaikki yhtiöt ovat raportoineet niiden toiminnan kannalta olennaisia ympäristöindikaattoreita. Raportit vaihtelevat pituuden suhteen ja sen suhteen, kuinka laajasti ympäristöasioita esitellään. Eniten ympäristöindikaattoreita on raportoinut Kemira (24) ja vähiten Sanoma (4). Kemiran toiminnassa ympäristövaikutukset ovat selvästi suuremmat kuin Sanoman, josta voi päätellä yrityksen toimialan ja toiminnan luonteen vaikuttavan raportoinnin määrään. Kaikki yhtiöt kuitenkin kertovat toimintaansa liittyvistä ympäristöasioista yritysvastuureportoinnissaan, myös ne jotka eivät ole laatineet GRI-ohjeiston mukaista raporttia. Ympäristöasioiden raportointi yritysvastuureportissa tai verkkosivuilla on kaikkien yhtiöiden osalta selvästi laajempaa kuin tilinpäätösdokumenteissa esiintyvä ympäristöraportointi.

Taulukko 4. GRI-ohjeiston käyttö kohdeyritysten yritysvastuureportoinnissa.

|   | Kemira Oyj | UPM-kymmene Oyj | Metso Oyj | Gargotec Oyj | Kesko Oyj | Sanoma Oyj | Amer Sports Oyj | Fiskars Oyj |
|---|------------|-----------------|-----------|--------------|-----------|------------|-----------------|-------------|
| GRI-ohjeiston mukainen yritysvastuureportti | Kyllä      | Kyllä           | Kyllä     | Kyllä        | Kyllä     | Kyllä      | Ei              | Ei          |
| Käytössä oleva GRI-ohjeiston versio         | G4         | G3              | G3.1      | G3           | G4        | G3         |                 |             |

## 9 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, millaista ympäristöasioiden raportointi on tällä hetkellä suomalaisten pörssiyritysten tilinpäätöksissä. Pakollisen tilinpäätösraportoinnin lisäksi tutkimuksessa tehtiin katsaus vapaaehtoiseen ympäristöraportointiin, joka toteutetaan yhtiöiden vuosikertomuksessa, erillisessä yritysvastuureportissa, tai verkkosivuilla. Tutkimus keskittyi pääsääntöisesti kuitenkin pakolliseen tilinpäätösrapor-

tointiin. Tutkimusongelmana oli selvittää millainen ympäristöraportoinnin rooli on suomalaisten pörssiyhtiöiden tilinpäätöksissä. Tutkimuksen alakysymyksinä oli selvittää miten ympäristöraportoinnin toteutus vaihtelee eri toimialojen yhtiöillä ja selvittää miten yhtiöt soveltavat ympäristöraportointiin liittyvää lainsäädäntöä ja suosituksia.

Tutkimuksessa käytiin läpi kahdeksan suuren suomalaisen pörssiyhtiön tilinpäätösraportointi ympäristöasioiden osalta, sekä tehtiin katsaus vapaaehtoiseen ympäristöraportointiin. Tilinpäätösraportointi on pakollista lakiin perustuvaa raportointia, kun taas sen ulkopuolinen raportointi on yrityksille vapaaehtoista. Lainmukainen raportointi voi sijoittua hallituksen toimintakertomukseen, yhtiön tuloslaskelmaan, taseeseen, tai liitetietoihin. Ympäristöasioiden tilinpäätösraportoinnin pohjana toimivat kaksi kirjanpitolautakunnan yleisohjetta, jotka ohjeistavat pakollista raportointia. Vapaaehtoiseen ympäristöraportointiin on tarjolla useita eri ohjeistoja, joista tunnetuin on GRI-ohjeisto.

Tutkimuksessa kävi ilmi, että kaikkien tutkittavien yritysten ympäristöraportointi oli kokonaisuudessaan melko hyvällä tasolla. Tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa olevan raportoinnin määrä ja laatu vaihteli selvästi eri yritysten välillä, mutta kun otti huomioon vapaaehtoisen raportoinnin, saattoi huomata yritysvastuuraportoinnin olevan kattavaa kaikkien yhtiöiden kohdalla. Tutkimuksen perusteella saattoi todeta, että ympäristöraportointi painottuu selvästi vapaaehtoiseen raportointiin. Kaikkien yritysten vapaaehtoinen ympäristöraportointi oli määrältään suurempaa kuin tilinpäätöksessä oleva raportointi. Joidenkin yhtiöiden tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa ei käsitelty ympäristöasioita juuri lainkaan, mutta yritysvastuuraportissa tai verkkosivuilla aihetta käsiteltiin kattavasti ja esitettiin myös ympäristötunnuslukuja.

Parhaiten kirjanpitolautakunnan suosituksia ympäristöasioiden esittämisestä toimintakertomuksessa noudattivat perusteellisuuden toimialan yritykset Kemira ja UPM. Seuraavaksi parhaiten toimintakertomukseen liittyviä suosituksia noudattivat teollisuustuotteiden ja –palveluiden toimialalle luokiteltavat Metso ja Gargotec. Neljä muuta kulutuspalveluihin ja kulutustavaroihin luokiteltavaa yritystä noudattivat suosituksia yleisesti ottaen vähemmän tarkasti. Tämä saattaa viitata siihen, että ympäristöasiat nähdään yleisesti ottaen suuremmissa roolissa raskaan teollisuuden alan yrityksissä, ja niistä myös tällöin raportoidaan paremmin. Tätä tukee myös se, että rahamääräistä ympäristöinformaatiota oli kahdessa perusteellisuuden, yhdessä teollisuustuotteiden- ja palveluiden sekä yhdessä kulutustavaroiden toimialan yrityksessä. Ympäristötunnuslukujen

esittäminen tilinpäätöksessä oli harvinaista ja painottui perusteellisuuden alan yrityksiin.

Kuusi kahdeksasta yrityksestä oli laatinut GRI-ohjeiston mukaisen yritysraportin. Vain kaksi kulutustavaroiden alan yhtiötä ei ollut laatinut ohjeiston mukaista raporttia. Tästä ei kuitenkaan voi vetää selkeää johtopäätöstä siihen, että kulutustavaroiden alan yritykset eivät käyttäisi GRI-ohjeistoa, sillä katsaus muihin saman toimialan yrityksiin kertoi, että ohjeiston mukaisen yritysraportin ovat laatineet useat pienikokoisemmatkin yritykset. Myöskään ei voi vetää sitä johtopäätöstä, että ohjeistoa käyttämättömät yhtiöt raportoisivat ympäristöasioista huonosti, sillä yritykset esittivät kuitenkin yritysraporttiin liittyvää informaatiota kattavasti verkkosivuillaan. GRI-ohjeiston mukaisten raporttien vertailu on jossain määrin hankalaa, sillä tutkittavilla yrityksillä on käytössä ohjeiston eri versioita. G3 ja G4-versiot ovat monelta osin erilaisia, ja esimerkiksi ympäristöindikaattoreiden määrä on suurempi G4-versiossa. Se että GRI-ohjeisto kuitenkin on käytössä suurimmalla osalla tutkittavista yhtiöistä, kertoo siitä että suurten yhtiöiden vapaaehtoinen ympäristöraportointi on melko hyvin toteutettua ja yhtenäistä esitystavaltaan. Myöskään alan vaikutus vapaaehtoisen raportoinnin toteuttamiseen ei välttämättä ole kovin suuri, sillä ohjeisto on käytössä yhtäläillä perusteellisuuden alan kuin kulutuspalvelujen alan yhtiöillä. Esimerkiksi Sanoman toiminnan ympäristövaikutukset ovat huomattavasti pienemmät kuin UPM:n, mutta molemmat ovat kuitenkin käyttäneet samaa ohjeistoa yritysraporttia laatiessaan.

Pakollista ja vapaaehtoista ympäristöraportointia tutkiessa tuli esille, että faktatiedon lisäksi ympäristöasioista viestittiin useasti mainosmaiseen tyyliin. Tämä näkyi käytännössä siten, että esimerkiksi ympäristö- ja vastuullisuusasioita käsittelevä kappale toimintakertomuksessa saattoi olla vain luettelo yhtiön yksittäisistä vastuullisuuteen liittyvistä saavutuksista ja vuoden aikana saaduista tunnustuksista. Ympäristönsuojeluun liittyvistä negatiivisista asioista ja haasteista raportoitiin selvästi vähemmän. Tästä voi päätellä, että ympäristöraportoinnin suuri määrä ei välttämättä takaa sitä, että raportti sisältää kaiken oleellisen ympäristötiedon. Toisaalta laadukaskaan ympäristöraportointi ei välttämättä takaa sitä, että yrityksen ympäristösuorituskyky olisi erinomainen. Ympäristösuorituskyky saattaa perustua pitkälti ympäristölainsäädännön minimivaatimukseen, kun taas ympäristöraportointi perustuu suositukseen ja toteutetaan suurimmaksi osaksi vapaaehtoisesti.

Ympäristöasioista ja muista yritys vastuuasioista raportointi vaikuttaa yhä suuremmissa määrin mahdolliseen yritykseen kohdistuvaan sijoituspäätökseen. Sijoittajat ja muut yritysten sidosryhmät ovat alkaneet huomata vastuullisen toiminnan positiivisen vaikutuksen yrityksen pitkän aikavälin menestykseen. Maineen lisäksi ympäristöraportointi vaikuttaa myös laajemmin yritykseen. Ympäristöraportoinnin laatimisprosessi voi esimerkiksi lisätä johdon ja henkilöstön sitoutumista ympäristöasioihin, lisätä ympäristöön liittyvää tietoisuutta koulutuksen avulla sekä toimia ympäristöjohtamisen apuvälineenä ja näiden asioiden myötä muokata koko organisaatiokulttuuria.

Aikoinaan yritys vastuuta ei nähty merkitykselliseksi asiaksi liiketoiminnassa. Muutos kuitenkin tapahtui kun yritykset alkoivat hahmottamaan etteivät ne toimi tyhjiössä, vaan osana yhteiskuntaa ja vuorovaikutuksessa sen kanssa. Viimeisen noin 20 vuoden aikana yritysten ympäristöraportoinnin määrä on kasvanut tasaisesti. Myös raportoinnin laatu ja vertailtavuus on parantunut suositusten käytön yleistyessä. Tällä hetkellä yritys vastuuraportointi on murrosvaiheessa. Esimerkiksi vuonna 2013 julkaistu GRI-ohjeiston G4-versio tulee yhtenäistämään yritysten raportointia ja korostamaan entisestään olennaisten asioiden raportointia. Raporttien vertailu helpottuu kun useammat yritykset siirtyvät käyttämään ohjeiston samaa versiota. Euroopan unionin neuvosto hyväksyi vuonna 2014 direktiivin, jonka mukaan suurten yhtiöiden on raportoitava ympäristöasioista kuin myös muista yritys vastuuasioista. Direktiivin on tarkoitus tulla voimaan Suomessa loppuvuodesta 2016 ja päteä tilikaudesta 2017 alkaen. Myös muunlaisesta muutoksesta on merkkejä. Integroitu yritys vastuuraportointi tekee tuloaan, ja yleistyessään muuttaa yritysten suhtautumista ympäristöasioihin ja muihin yritys vastuun osa-alueisiin sekä niiden raportointiin. Sen sijaan että yritys vastuun nähtäisiin liiketoiminnasta erillisenä osana, integroidussa raportoinnissa yritys vastuun periaatteet aletaan hahmottaa osana kokonaisvaltaista tulokseen vaikuttavaa liiketoimintaa. Integroitu raportointi saattaa myös vähentää yritys vastuuraportoinnin kokonaismäärää, mutta sen sijaan siinä korostetaan yrityksen toiminnassa olennaisia vastuullisuuteen liittyviä seikkoja.

## 10 Lopuksi

Tämän tutkimuksen tarkoitus oli vastata tutkimusongelmaan, millainen on suurten suomalaisten pörssi-yhtiöiden ympäristöraportoinnin rooli tilinpäätösraportoinnissa. Tä-



män lisäksi alaongelmina tutkittiin sitä, miten ympäristöraportointi eroaa eri toimialojen yrityksillä sekä sitä, kuinka yritykset soveltavat ympäristöraportointiin liittyvää lainsäädäntöä ja suosituksia. Mielestäni tutkimustulokset vastasivat tutkimusongelmaan ja alaongelmiin melko hyvin. Kahdeksan tutkitun kohdeyrityksen perusteella voidaan sanoa että ympäristöasioiden raportointi pörssiyritysten tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa on sekä laadultaan että määrältään melko vaihtelevaa. Kokonaisvaltainen ympäristöraportointi, jossa otetaan huomioon myös tilinpäätöksen ulkopuolinen vapaaehtoinen raportointi, on kuitenkin hyvin toteutettu. Tutkimuksen perusteella myös huomattiin, että yrityksen toimiala vaikuttaa ympäristöasioiden raportointiin erityisesti tilinpäätöksessä. Ympäristöintensiivisimmillä teollisuusaloilla toimivat yritykset raportoivat laajemmin ympäristöasioista tilinpäätöksessä kuin ne yhtiöt, joiden toiminnan ympäristövaikutukset ovat vähäisempiä. Tutkimuksessa kävi myös ilmi, että yhtiöt täyttävät lain minimivaatimukset ympäristöraportoinnista, mutta raportointia ohjeistavia suosituksia sovellettiin vaihtelevammin.

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan yleisesti reliabiliteetin ja validiteetin käsitteiden kautta. Reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksen luotettavuutta. Sen kautta arvioidaan käytettyjen menetelmien kykyä saavuttaa tarkoitettuja tuloksia. Vahvan reliabiliteetin tutkimus on toistettavissa siten että se antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Reliabiliteettia arvioidaan erityisesti kvantitatiivisten tutkimusten yhteydessä. Validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä. Validiteetin avulla pyritään arvioimaan onko tutkimuksessa selvitetty niitä asioita, joita on tarkoitus tutkia. Jos tutkimus on toteutettu perusteellisesti ja käytetyt menetelmät ovat tutkittavaan ilmiöön sopivia, on tutkimus validi. Validiteettia pidetään merkityksellisenä erityisesti kvalitatiivisen tutkimuksen yhteydessä.

Mielestäni tämän opinnäytetyön tutkimus on toteutettu luotettavuuden ja pätevyyden kriteerien mukaan. Katson, että olen käsitellyt aiheen teoriaa riittävän laajasti ja eri näkökulmista. Tutkimuksen tulokset eivät myöskään ole ristiriidassa viitekehysten kanssa. Uskon, että jos tutkimus toteutettaisiin samoin menetelmin ja periaattein uudelleen, tulokset olisivat melko samankaltaisia. Jos tutkimus toteutetaan usean vuoden päästä, voivat tulokset olla erilaisia omaan työhöni verrattuna ympäristöraportoinnin muutosten ja kehityksen myötä. Tutkimuksen viitekehyksessä käytetty lähdemateriaali on monipuolista ja peräisin luotettavista lähteistä. Lähteet vaihtelevat painetuista kirjoista uutisartikkeleihin ja eri lakeihin. Lähdemateriaalien tuoreus vaihtelee melko paljon, mutta

käytin vanhempia lähteitä vain sellaisen tiedon osalta, joka juurikaan muutu ajan kuluessa. Lähdemateriaali koostuu sekä suomenkielisistä että englanninkielisistä lähteistä.

Opinnäytetyöprosessi lähti osaltani liikkeelle vuoden 2014 toukokuussa ja hitaan liikkeellelähdön jälkeen työ lähti selvemmin etenemään saman vuoden syksyllä. Ympäristölaskentatoimi oli opinnäytetyötä aloittaessa itselleni vielä melko vieras käsitteenä, vaikka se aikaisemmalla opintojaksolla vastaan tulikin. Yksi syy tehdä tämä tutkimus olikin selvittää itselleni mitä ympäristölaskentatoimella käytännössä tarkoitetaan ja miten se näkyy yritysten tilinpäätösdokumenteissa.

Aihe vaati laajaa syventymistä sitä koskevaan teoriaan kirjallisuuden ja muun materiaalin kautta. Prosessin aikana kävin läpi kotimaista ja ulkomaista aihetta koskevaa kirjallisuutta, eri lakeja ja suosituksia, sekä monenlaista aiheeseen liittyvää verkkomateriaalia. Prosessin aikana tutustuin myös 8 suuren suomalaisen yrityksen tilinpäätös- sekä yritysvastuuraportointiin. Tarkoituksena oli aluksi rajata aiheen käsittely yhtiöiden tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen, mutta koin että katsaus myös vapaaehtoiseen ympäristöraportointiin antaisi paremman kokonaiskuvan ympäristöraportoinnista ja olisi oikeudenmukaisempaa tutkimuksen kohteena olevien yritysten kannalta. Tutkimukseen olisin voinut valita määrällisesti enemmänkin yrityksiä ja vielä useammilta eri toimialoilta, mutta koin että pystyn syvällisemmin käsittelemään kohdeyritysten materiaalia kun yhtiöiden määrä on kohtuullisen rajattu.

Kokonaisuudessaan prosessi oli haastava ja työläs, mutta olen kuitenkin tyytyväinen lopputulokseen. Aiheen käsittely oli haastavaa, mutta uskon että kokemus tästä projektista auttaa minua mahdollisten tulevien projektien läpiviemisessä. Uskon tästä tutkimuksesta olevan hyötyä erityisesti aiheesta käsitteleville opiskelijoille, sekä muille aiheesta kiinnostuneille ja aihetta tutkiville tahoille. Tämän tutkimuksen kohteena olivat vain suuret pörssiyritykset, joten jatkotutkimuksen aiheena voisi olla saman tutkimuksen tekeminen keskisuurten tai pienten yhtiöiden kohdalta. Jos integroitu yritysvastuuraportointi yleistyy, olisi yksi tutkimusaihe myös verrata integroidun raportoinnin toteuttamista perinteiseen yhteiskuntavastuuraportointiin. Tällöin vertailua voisi toteuttaa tutkimalla esimerkiksi sitä, millä tavalla uusi raportointitapa vaikuttaa ympäristöraportoinnin laatuun ja määrään.

## Lähteet

Adams, Carol & Narayanan, Venkat 2007. The 'Standardization' of sustainability reporting. Toim. Unerman, Jeffrey & Bebbington, Jan & O'Dwyer, Brendan. Routledge, London, United Kingdom.

Amer Sports Oyj 2015. About us. <http://www.amersports.com/about-us>. Luettu 28.1.2015.

Gargotec Oyj 2015. Gargotec. <http://www.cargotec.com/fi-fi/cargotec/Sivut/default.aspx>. Luettu 22.1.2015.

Global Reporting Initiative 2014. G3 Online. Part 2: Standard disclosures. Environmental. <https://www.globalreporting.org/reporting/G3andG3-1/guidelines-online/G3Online/StandardDisclosures/Environmental/Pages/default.aspx>. Luettu 7.12.2014.

Global Reporting Initiative 2015. What is GRI? <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-GRI/Pages/default.aspx>. Luettu 29.1.2015.

Harmaala, Minna-Mari & Jallinoja, Niina 2012. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Talentum Talousfokus –tietokanta. <http://verkkokirjahylly.talentum.fi.ezproxy.metropolia.fi/teos/FABBIXGTFF#/kohta:YRITYSVASTUUN%28%2820%29JA%28%2820%29MENESTYV%28%28c4%29%28%2820%29LIIKETOIMINTA%28%2820%29> Luettu 5.10.2014.

Kemira Oyj 2015. Kemira – Where water meets chemistry. <http://www.kemira.com/fi/konserni/Sivut/default.aspx>. Luettu 16.1.2015.

Kesko Oyj 2015. Kesko yrityksenä. <http://www.kesko.fi/fi/Kesko-yrityksena/>. Luettu 22.1.2015.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339. Finlex. Lainsäädäntö. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339#L2>. Luettu 21.12.2014.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Finlex. Lainsäädäntö. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>. Luettu 21.12.2014.

Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. 2006. Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö. <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/49FA8F590BC72393C2257236005040C1?openDocument>. Luettu 14.9.2014.

Lovio, Raimo 2004. Ympäristöraportointi sisäisen organisaatiokulttuurin muuttamisen sekä ulkoisen viestinnän välineenä. Heiskanen, Eeva. Ympäristö ja liiketoiminta. Arki-ikäiset käytännöt ja kriittiset kysymykset. Gaudeamus Kirja, Helsinki. 172–181.

Metso Oyj 2015. Me olemme Metso.

[http://www.metso.com/fi/corporation/about\\_fin.nsf/WebWID/WTB-090522-2256F-858BA?OpenDocument#.VMFjTi7kVns](http://www.metso.com/fi/corporation/about_fin.nsf/WebWID/WTB-090522-2256F-858BA?OpenDocument#.VMFjTi7kVns). Luettu 19.1.2015.

Niskala, Mikael & Mätäsaho, Risto 1996. Ympäristölaskentatoimi. Ekonomia –sarjan julkaisuja. WSOY, Helsinki.

Niskala, Mikael & Pajunen, Tomi & Tarma-Mani, Kaisa 2009. Yhteiskuntavastuun raportointi. Raportointi- ja laskentaperiaatteet. KHT-Media Oy, Helsinki.

Niskala, Mikael & Pajunen, Tomi & Tarma-Mani, Kaisa 2013. Yritysvastuu. Raportointi- ja laskentaperiaatteet. KHT-Media Oy, Helsinki.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624. Finlex. Lainsäädäntö.

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624#L8>. Luettu 30.1.2015.

Pohjola, Tuula 2003. Johda ympäristöasioita tehokkaasti. Ympäristöosaaminen menestystekijänä. Talentum. Helsinki.

Remes, Matti 2014. Integroitu raportointi kertoo yrityksestä oleellisen. VIEW 2014(1), 8–9. <http://issuu.com/kpmgfinland/docs/kpmg-view-1-2014/8?e=6625711/7093060>. Luettu 2.2.2015.

Saaranen-Kauppinen, Anita & Puusniekka, Anna 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/index.html>. Luettu 3.2.2015.

Sanoma Oyj 2015. Lyhyesti. <https://www.sanoma.com/fi/sijoittajat/lyhyesti>. Luettu 26.1.2015.

Sjöblom, Henrik & Niskala, Mikael 1999. Ympäristöraportointi. Luotettavan ympäristöinformaation tuottaminen ja hyödyntäminen. KHT –yhdistyksen palvelu Oy, Helsinki.

Tilt, Carol Ann 2007. External Stakeholders' perspectives on sustainability reporting. Toim. Unerman, Jeffrey & Bebbington, Jan & O'Dwyer, Brendan. Routledge, London, United Kingdom.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2014. Suurten pörssiyhtiöiden yhteiskuntavastuuraportointi EU-sääntelyn piiriin. [https://www.tem.fi/yritykset/tiedotteet\\_yritykset?89508\\_m=116120&89508\\_o=10](https://www.tem.fi/yritykset/tiedotteet_yritykset?89508_m=116120&89508_o=10). Luettu 19.12.2014.

UPM Kymmene Oyj 2015. UPM – The Biofore Company.

<http://www.upm.com/FI/UPM/Pages/default.aspx>. Luettu 20.1.2015.

Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta. 2006. Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö.

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/F656564842BC1755C22571ED0047A0B1?openDocument>. Luettu 21.12.2014.

Yritysvastuuverkosto FIBS 2014. Teemat. Vastuullisuusraportointi. Raportointiohjeistot.  
<http://www.fibsry.fi/fi/teemat/vastuullisuusraportointi/raportointiohjeistot>. Luettu  
17.12.2014.

**Linkit tutkimuksessa käsiteltyyn aineistoon:****Kemira Oyj**

Tilinpäätös ja yritys vastuutiedot 2013: <http://www.kemirareports.com/>. Luettu viimeksi 26.2.2015

**UPM-Kymmene Oyj**

Vuosikertomus jossa tilinpäätös ja yritys vastuuraportti 2013:  
<http://www.upm.com/FI/SIJOITTAJAT/Raportit-ja-esitykset/2013/Pages/default.aspx>. Luettu viimeksi 26.2.2015

**Metso Oyj**

Tilinpäätös ja vuosikertomus jossa yritys vastuuraportti tilikaudelta 2013:  
[http://www.metso.com/corporation/ir\\_eng.nsf/WebWID/WTB-041108-2256F-4F806?OpenDocument&mid=A0E96500A79455E2C22575AE004EE62C#2013](http://www.metso.com/corporation/ir_eng.nsf/WebWID/WTB-041108-2256F-4F806?OpenDocument&mid=A0E96500A79455E2C22575AE004EE62C#2013). Luettu viimeksi 26.2015

**Gargotec Oyj**

Verkkovuosikertomus, jossa tilinpäätös ja yritys vastuuraportti tilikaudelta 2013:  
<http://annualreport2013.cargotec.com/fi>. Luettu viimeksi 26.2.2015

**Kesko Oyj**

Tilinpäätös 2013: <http://www.kesko.fi/sijoittaja/taloustieto-ja-julkaisut/vuosiraportit/Vuosikertomus-2013/> Luettu viimeksi 26.2.2015

Yritys vastuuraportti tilikaudelta 2013: <http://www.kesko.fi/yritys/vastuullisuus/Raportit/Keskon-yhteiskuntavastuun-raportti-2013/> Luettu viimeksi 26.2.2015

**Sanoma Oyj**

Tilinpäätös 2013: [https://www.sanoma.com/fi/media-room/raportit?year\[value\]\[date\]=2014&category=80](https://www.sanoma.com/fi/media-room/raportit?year[value][date]=2014&category=80). Luettu viimeksi 26.2.2015

Yritys vastuuraportti tilikaudelta 2013: [https://www.sanoma.com/fi/media-room/raportit?year\[value\]\[date\]=2014&category=50](https://www.sanoma.com/fi/media-room/raportit?year[value][date]=2014&category=50). Luettu viimeksi 26.2.2015

**Amer Sports Oyj**

Tilinpäätös 2013: <http://www.amersports.com/investors/sijoittajat/talousjulkaisut>. Luettu viimeksi 26.2.2015

Tietoa yhtiön ympäristövastuusta : <http://www.amersports.com/responsibility/environmental>.  
Luettu viimeksi 26.2.2015

**Fiskars Oyj**

Tilinpäätös 2013: <http://annualreport2013.fiskarsgroup.com/fi/tilinpaatos/hallituksen-toimintakertomus>. Luettu viimeksi 26.2.2015

Tietoa yhtiön yritys vastuusta: <http://www.fiskarsgroup.com/fi/vastuullisuus>. Luettu viimeksi 26.2.2015