



Vapaamuotoisesta vastuullisuusraportoinnista kohti CSR-direktiivin mukaista kestävyysraportointia

Suurten tilitoimistojen raportointi

Elisa Mäkinen

OPINNÄYTETYÖ
Helmikuu 2024

Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Taloushallinto

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Taloushallinto

MÄKINEN, ELISA:

Vapaamuotoisesta vastuullisuusraportoinnista kohti CSR-direktiivin mukaista
kestävyysraportointia
Suurten tilitoimistojen raportointi

Opinnäytetyö 60 sivua
Helmikuu 2024

Yritysten vastuullisuusraportointi on ollut tähän asti vapaamuotoista ja koskenut pakollisena vain suurimpia yrityksiä. Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivi (CSR-direktiivi) tulee muuttamaan nykyisiä raportointikäytäntöjä tarkoituksena tuoda kestävyysraportointi pidemmällä tähtäimellä yhtä laajaksi ja kattavaksi taloudellisen raportoinnin kanssa. Samalla pakollinen kestävyysraportointi koskettaa yhä useampia yrityksiä.

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia tähänastisia vastuullisuusraportointikäytäntöjä ja vastuullisuusraportoinnin viitekehyksiä suurten tilitoimistojen osalta sekä selvittää raportoinnin aikaansaamia vaikutuksia näiden yritysten vastuullisuuteen. Työssä tarkasteltiin kirjanpitolain mukaisia suuria tilitoimistoja pois lukien julkisomisteiset yhtiöt. Tavoitteena oli myös selvittää, mitä kestävyysraportointidirektiivi ja siihen liittyvät ESRS-standardit ovat ja mitä muutoksia kestävyysraportointi tuo suurten tilitoimistojen raportointikäytäntöihin. Lisäksi pohdittiin CSR-direktiivin tuomia mahdollisia vaikutuksia työssä tarkasteltujen tilitoimistojen vastuullisuuteen.

Tarkoituksena oli luoda vastuullisuus- ja kestävyysraportointia selkeyttävä ja tiivistävä opinnäytetyömuotoinen kokonaisuus, josta voivat hyötyä myös työssä tarkastellut yritykset ja niiden nykyiset tai mahdolliset sidosryhmät. Tutkimus toteutettiin laadullisena sisällönanalyysinä systemaattiseen tiedonhakuun perustuvaa teoriapohjaa hyödyntäen. Analyysin aineistona käytettiin julkisesti saatavilla olevia vastuullisuusraportteja, -selvityksiä ja muuta löytynyttä yritysten julkaisemaa vastuullisuustietoa.

Tuloksissa selvisivät nykyisten raportointikäytäntöjen laajat laadulliset erot ja raportointikäytäntöjen haasteet, kuten heikko vertailukelpoisuus. Suppea vastuullisuusraportointi ei tulosten perusteella vaikuttanut lisäävän tilitoimistojen vastuullisuutta. Laajemmalla raportoinnilla saattaa olla positiivisia vaikutuksia yrityksen vastuullisuuden kehittämiseen, mutta luotettavampien johtopäätösten saamiseksi asiaa tulisi tutkia lisää. Raportointikäytäntöjen tiukentuessa CSR-direktiivin myötä tulevilla kestävyysraportoinnilla voi olla positiivisia vaikutuksia yritysten vastuullisuuden kehittämiseen.

Asiasanat: vastuullisuusraportointi, kestävyysraportointi, CSR-direktiivi, vastuullisuus, tilitoimisto

ABSTRACT

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

MÄKINEN, ELISA:

From Informal Sustainability Reporting to Compliance with the CSR Directive
Sustainability Reporting of Large Accounting Firms

Bachelor's thesis 60 pages
February 2024

Until now, corporate sustainability reporting has been informal and only mandatory for the largest companies. The European Union's Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) aims to make sustainability reporting as broad and comprehensive as financial reporting in the longer term. At the same time, sustainability reporting will become mandatory for an increasing number of firms.

The objective of this thesis was to study the current sustainability reporting practices of large accounting firms, research the frameworks they currently use, and determine the effect of reporting on their sustainability. The thesis also aimed to clarify what the CSRD and related ESRS standards were, as well as their potential impact on reporting practices and sustainability for accounting firms.

The purpose of the thesis was to create a compilation that condenses and clarifies sustainability reporting. The research was conducted as a qualitative content analysis, utilizing a theory base founded on systematic information retrieval. The analysis used publicly available sustainability reports and other sustainability information published by firms.

The results revealed significant qualitative differences in the current reporting practices and challenges such as poor comparability. Based on the studies, the current limited reporting did not seem to increase the actual sustainability of the accounting firms. More extensive reporting may have a positive impact on the sustainability of firms, but more research is needed for more reliable conclusions. The introduction of the CSRD may have positive effects on the development of the sustainability of accounting firms.

Key words: sustainability reporting, CSR directive, sustainability, accounting firms

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
1.1	Tausta	6
1.2	Tavoite, tarkoitus ja tutkimusmenetelmä	7
2	MITÄ ON VASTUULLISUUS?	9
2.1	Vastuullisuus käsitteenä	9
2.2	Taloudellinen vastuullisuus	10
2.3	Sosiaalinen vastuullisuus	12
2.4	Ympäristövastuullisuus	13
2.5	Tilitoimistojen vastuullisuus	15
3	VASTUULLISUUSRAPORTOINTI	18
3.1	Vastuullisuusraportoinnin tausta	18
3.2	Vastuullisuusraportoinnin viitekehykset	20
3.2.1	YK:n kestävän kehityksen tavoitteet	21
3.2.2	Global Reporting Initiative Standards eli GRI-standardit	22
3.2.3	Task force for Climate-related Financial Disclosure eli TCFD- raportointikehys	23
4	KESTÄVYYSRAPORTOINTI	25
4.1	Corporate Sustainability Reporting Directive eli CSR-direktiivi	25
4.2	Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS)	27
4.2.1	Yleiset vaatimukset (ESRS 1) ja olennaisuuden arviointi ...	27
4.2.2	Yleiset tiedot (ESRS 2)	30
4.2.3	Aihe- ja alakohtaiset standardit	31
5	VASTUULLISUUSRAPORTOINTI SUURISSA TILITOIMISTOISSA ..	33
5.1	Tarkastelun toteuttaminen ja tutkimustulokset	33
5.1.1	Aallon Group Oy	36
5.1.2	Accountor Services Oy	36
5.1.3	Administer Group Oyj	38
5.1.4	Azets Insight Oy	39
5.1.5	Greenstep Oy	40
5.1.6	Talenom Oyj	42
5.1.7	Tilipalvelu Rantalainen Oy	44
5.2	Johtopäätökset	45
5.3	CSR-direktiivin mahdolliset vaikutukset raportointiin	49
5.4	Yhteenveto kestävyysraportointivelvollisuuden voimaantulosta ...	51
6	POHDINTA	53
	LÄHTEET	55

LYHENTEET JA TERMIT

CO2	hiilidioksidi
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESG	Environmental, Social and Governance
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EU	Euroopan unioni
FIBS	Finnish Business & Society
FSB	Financial Stability Board
GRI	The Global Reporting Initiative
IPCC	Intergovernmental Panel on Climate Change
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler, yksi maailman viidestä suurimmasta tilintarkastusyhteisöstä
KRT	kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys
NFR	non-financial reporting directive
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SDG	Sustainable Development Goals
TCFD	The Task Force on Climate-related Financial Disclosures
WWF	World Wide Fund for Nature
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 JOHDANTO

1.1 Tausta

Vastuullisuusraportointi oli vuoden 2023 loppuun Suomessa pakollista vain Euroopan unionin (EU) NFR-direktiivin perusteella (direktiivi 2014/95/EU). Direktiivi oli kirjattu Suomessa kirjanpitolakiin. Yli 500 henkilöä työllistävien yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen on tullut julkaista selvitys muista kuin taloudellisista tiedoistaan. (Kirjanpitolaki 3a luku.) Käytännössä velvoite on koskenut pörssi- ja finanssisektorin yrityksiä. Pienempien yritysten kohdalla vastuullisuusraportointi on perustunut vapaaehtoisuuteen. Pakollinenkin raportointi on ollut melko vapaamuotoista ja suppeaa eikä se ole ollut kovin vertailukelpoisessa muodossa. (Kallunki 2022, 226–228.) Vuoden 2024 alusta asteittain käytäntöön astuva, kansalliseen lainsäädäntöön viety EU:n kestävyysraportointidirektiivi (CSRD) muuttaa tilannetta ja kestävyysraportointivaatimus tulee koskemaan aikaisempaa pienempiä ja listaamattomia yrityksiä. Raportointivaatimukset myös tarkentuvat ja laajenevat NFR-direktiivistä. (Direktiivi 2022/2464/EU; Kirjanpitolaki 7 luku.)

Opinnäytetyössä tarkastellaan kirjanpitolain mukaisia suuryrityksen määritelmän täyttäviä, ensisijaisesti tilitoimistopalveluja tarjoavia yrityksiä eli tilitoimistoja. Kirjanpitolain mukaan yritys on suuryritys, mikäli kaksi kolmesta raja-arvosta täyttyy: taseen loppusumma 20 000 000 euroa, liikevaihto 40 000 000 euroa, tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä (Kirjanpitolaki 1 luku 4 c §). Opinnäytetyön ulkopuolelle rajattiin julkisomisteiset yhtiöt, sillä yhtiöt ovat in-house yrityksiä. Tämä tarkoittaa, että yhtiöiden omistajina ovat kunnat, kaupungit, hyvinvointialueet ja/tai valtio, ja että yhtiöt tuottavat palveluita omistajilleen. Yhtiöt eivät toimi vapaasti markkinoilla, kuten yritykset yleensä, ja ovat lähtökohtaisesti voittoa tavoittelemattomia. (Julkishallinnon palvelukumppanit - Kustos ry 2022.)

Koska kestävyysraportointidirektiivi koskettaa ensin isoimpia yrityksiä (Direktiivi 2022/2464/EU, 5 artikla; Kirjanpitolaki 7 luku 1 §, 29 §), on nimenomaan suuret tilitoimistot valittu opinnäytetyöhön. Lisäksi suurilla yrityksillä on pienempiä yrityksiä paremmin julkisesti saatavaa materiaalia tutkimuksen tekemiseksi. Esimerkiksi pörssiyhtiöitä koskee tiedonantovelvollisuus, jonka perusteella muun

muassa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen on oltava julkisesti saatavilla (Finanssivalvonta 2024). Opinnäytetyöhön tarkasteltuja tilitoimistoja oli yhteensä seitsemän, joista kolme on pörssiyrityksiä. Pörssiyrityksistä julkisesti saatavien tietojen perusteella kahta velvoitti vuoden 2023 loppuun asti NFR-direktiivi. Niiden on tullut tehdä kirjanpitolain mukainen selvitys muista kuin taloudellista tiedoista ja julkaista se toimintakertomuksessa tai sen yhteydessä (Direktiivi 2014/95/EU; Kirjanpitolaki 3a luku).

Tilitoimistojen vastuullisuusraportointien tarkastelu on valikoitunut opinnäytetyöhön seuraavista syistä. Yleensä vastuullisuudesta puhuttaessa keskitytään erityisesti teollisen alan yrityksiin, joilla on selkeämpiä ja tunnetumpia vastuullisuusvaikutuksia. Tämän vuoksi tilitoimistojen vastuullisuusnäkökulma voidaan nähdä mitättömämpänä. Tilitoimistojen raportoinnista ei myöskään löytynyt aikaisempia tutkimuksia Tampereen korkeakoulu yhteisön saatavilla olevasta aineistoista tai verkon yleisiä hakukoneita käyttäen. Lisäksi tilitoimistoilta tullaan odottamaan kestävyysraportointipalveluja perinteisen taloudellisen raportoinnin ohella (Suomen Taloushallintoliitto ry n.d.a). Jotta palveluja voidaan tarjota uskottavasti, tulee tilitoimiston oman raportoinnin olla kunnossa.

1.2 Tavoite, tarkoitus ja tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyön tavoitteet voidaan jakaa kahteen osaan, vastuullisuusraportointia ja kestävyysraportointia koskeviin tavoitteisiin. Vastuullisuusraportoinnin näkökulmasta tavoitteena on selvittää, mitä vastuullisuusraportoinnin viitekehyksiä suuret tilitoimistot ovat tähän mennessä käyttäneet ja millä muilla tavoin vastuullisuusraportointia on toteutettu suurissa tilitoimistoissa. Lisäksi tavoitteena on selvittää, onko raporttien laatimisella havaittavissa todellista vaikutusta vastuullisuuteen. Kestävyysraportoinnin osalta tavoitteena on selvittää, mikä on uusi kestävyysraportointidirektiivi, mitä ovat direktiiviin liittyvät ESRS-standardit ja miten direktiivin mukainen kestävyysraportointi tulee mahdollisesti vaikuttamaan opinnäytetyöhön tarkasteltujen yritysten raportointiin ja todelliseen vastuullisuuteen. Tarkoituksena on laatia vastuullisuus- ja kestävyysraportointia selkeyttävä ja tiivistävä tutkimuksellinen opinnäytetyö, joka tarkastelee suurten tilitoimistojen nykyisiä ja mahdollisia tulevia vastuullisuusraportointikäytäntöjä myös kriittisestä näkökulmasta.

Opinnäytetyö toteutettiin laadullisin menetelmin teoriaohjaavana sisällönanalyysinä. Tämä tarkoittaa sitä, että tekstimuotoisen tutkimusaineiston sisältö analysoitiin käyttäen apuna aihepiirin teoriaa eikä aineistoa analysoitu pelkästään opinnäytetyöntekijän omien ajatusten pohjalta. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 78–84.) Tutkimusaineistona käytettiin julkisia kohdeyritysten vastuullisuusraportteja, pörssiyritysten viimeisimpiä vuosi- ja puolivuosisikatsauksia tai -kertomuksia muiden kuin taloudellisten tietojen osalta sekä yritysten verkkosivuilta löytynyttä vastuullisuustietoa. Opinnäytetyön teoria kerättiin systemaattiseen tiedonhakuun perustuvana kirjallisuuskatsauksena (Tampereen ammattikorkeakoulu 2024).

Koska vastuullisuusraportoinnin ensisijaisena tarkoituksena on tuottaa tietoa yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille (Suomen Tilintarkastajat ry 2023a, 4), on perusteltua käyttää tutkimusaineistona samoja julkisia tietoja, jotka ovat myös sidosryhmien saatavilla. Valmis, tekstimuotoinen sisältö vaatii laadullista analyysia, johon objektiivisemmän näkökulman saamiseksi on hyvä käyttää teoriaa apuna (Tuomi & Sarajärvi 2018, 78–84). Tulee kuitenkin huomioida, että tutkimustulokset ja johtopäätökset perustuvat vain näiden julkisten aineistojen perusteella saattuihin tietoihin. Mikäli aineistona olisi käytetty esimerkiksi yrityshaastatteluja, voisivat tulokset ja johtopäätökset olla erilaisia. Koska sidosryhmillä harvoin on mahdollisuutta perustaa mielipiteitään yrityksistä haastattelututkimuksen avulla, tulisi yritysten pystyä antamaan oikeanlainen ja riittävä kuva julkisin tiedoin. Tämän vuoksi opinnäytetyön toteutustavaksi valittiin valmiin aineiston analysointi.

Vaikka opinnäytetyöllä ei ollut toimeksiantajaa, on työhön analysoidulla yrityksillä hyvä mahdollisuus hyödyntää tuloksia ja johtopäätöksiä oman vastuullisuusraportoinnin kehittämiseen. Lisäksi opinnäytetyössä tarkasteltujen yritysten nykyisillä ja mahdollisilla uusilla sidosryhmillä on mahdollisuus tarkastella ja vertailla opinnäytetyön avulla yritysten vastuullisuutta ja siitä raportointia.

2 MITÄ ON VASTUULLISUUS?

2.1 Vastuullisuus käsitteenä

Jotta opinnäytetyön tavoite selvittää tiloimistojen vastuullisuusraporttien todellisia vaikutuksia vastuullisuuteen täyttyä, tulee ensin määritellä tarkemmin, mitä vastuullisuus on yritysten näkökulmasta. Yritystoiminnassa vastuullisuudesta puhutaan vastuullisuuskäsitteen lisäksi esimerkiksi nimityksillä kestävyys, yritysvastuu ja yrityksen yhteiskuntavastuullisuus (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 6–7). Vastuullisuuden käsitteelle ei olekaan yhtä määritettyä termiä. Useiden termien ja näistä muodostuneiden lyhenteiden käyttö tekee käsitteen ymmärtämisestä vaikeaselkoisempaa. Myös käsitykset siitä, mitä vastuullisuus ylipäättään on ja mitä esitetään vastuullisena toimintana, eroavat toisistaan ja ovat muuttuneet ajan myötä. Aihe on lisäksi vahvasti arvolatautunut ja jopa kahtia jakautunut, mikä vaikuttaa siitä keskusteluun. Vastuullisuudella ei olekaan tarkkaa, pysyvää määritelmää, vaan sen määritelmä muuttuu yhteiskunnan, lakien, yleisten toimintatapojen ja eettisten näkökulmien muuttuessa. (Amin-Chaudhry 2016.) Opinnäytetyössä vastuullisuudesta puhuttaessa tarkoitetaan yritysten vastuullisuutta ja yritys vastuuta.

Usein ajatellaan vastuullisuuden käsitteen muodostuvan kolmen osa-alueen, taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuullisuuden muodostamasta kokonaisuudesta (englanniksi governance, social, environmental responsibility). Vanhalan ja Ristaniemen (2022) mukaan jaottelu on lähtöisin John Elkingtonin (1998) esittelemästä kolmoistilinpäätösmallista (triple bottom line). Englanninkielisistä käsitteistä (environmental, social, governance) on syntynyt yleisesti käytössä oleva ESG-lyhenne kuvaamaan yrityksen kokonaisvaltaista vastuullisuutta. Käytössä on muitakin erilaisia, eri asioita painottavia jaotteluja ja malleja, mutta opinnäytetyössä tarkastellaan vastuullisuutta ESG:n mukaisesti. (Vanhala ym. 2022, 29–33.) Tähän jaotteluun on päädytty siksi, että jaottelu perustuu vakiintuneeseen käytäntöön. Lisäksi myöhemmin luvussa 4.2.3 käsiteltävät ESRS-standardien aihekohtaiset standardit on jaoteltu ESG:n mukaan (Euroopan komissio 2023a, 1–3, 25–27).

Vaikka eri osa-alueet ovat eriteltyinä, nivoutuvat ne vahvasti toisiinsa (Liappis ym. 2019, 10–12). Luvuissa 2.2–2.4 avataan näitä kolmea osa-aluetta tarkemmin. Vastuullisuuteen liittyvät asiat vaihtelevat toimintamaittain (Harmaala & Jallinoja 2013, 16–24). Koska opinnäytetyössä käsitellään Suomessa toimivia tilitoimistoja, käsitellään vastuullisuuden osa-alueita suomalaisen lähdemateriaalin perusteella suomalaisesta näkökulmasta.

Lakien ja yhteiskunnallisten normien noudattaminen on edellytys vastuullisuudelle. Nykyisin lähtökohtana on, että vastuullisuuden määritelmäksi ei kuitenkaan riitä pelkkä lakien ja säädösten noudattaminen tai yksittäiset lahjoitukset ja hyväntekeväisyyteen osallistuminen. Vastuullisuus on laajempaa, yrityksen toiminnasta yhteiskunnalle aiheutuvien välittömien sekä välillisten haittojen ja hyötyjen huomioimista eri osa-alueet huomioiden. Yrityksen vastuullisuus ei ole myöskään liiketoiminnasta irrallista toimintaa, vaan sen tulee olla osa liiketoiminnan kokonaisuutta. Vastuullisuuden tulisi näkyä yrityksen arvoissa, kulttuurissa, toimintatavoissa ja päätöksenteossa sekä yrityksen ulkopuolella sidosryhmätoiminnassa. (Amin-Chaudhry 2016, 199–200; Vanhala ym. 2022, 22–29.) Vastuullisuutta koskevat lait kuitenkin tiukentuvat jatkuvasti, joten vastuullisuuden käsite saattaa ajan myötä muuttua.

2.2 Taloudellinen vastuullisuus

Taloudellinen vastuullisuus muodostuu kahdesta osa-alueesta: taloudellisesta vastuusta ja hyvästä hallintotavasta. Osa-alueista voidaan puhua myös erikseen. Koska näiden välinen raja on kuitenkin häilyvä, on tarkoituksenmukaisempaa tarkastella taloudellista vastuullisuutta ja hyvää hallintotapaa kokonaisuutena. (Liappis ym. 2019, 72–99.) Tässä opinnäytetyössä kokonaisuudesta käytetään nimitystä taloudellinen vastuullisuus.

Taloudellinen vastuu on syntynyt yritystoiminnan perimmäisestä tarkoituksesta tuottaa voittoa ja olla taloudellisesti kannattavaa. Tämän rinnalle kehittyi ajatus hyvästä hallintotavasta ja muiden taloudellisten vaikutusten tarkastelusta. (Liappis ym. 2019, 72–75.) Koska yritystoiminnan tarkoituksena on olla myös pidemmällä tähtäimellä kannattavaa, ei vastuullisuuden huomioiminen ole ristiriidassa voiton tavoittelun kanssa. Voittoa ei tulisi kuitenkaan tuottaa vastuullisuuden

kustannuksella. (Lautjärvi 2022, 100–106.) Harmaalan ja Jallinojan (2013) mukaan kannattavuus on edellytys sille, että yritys pystyy toimimaan vastuullisesti. Kysymykseksi jää, milloin kannattavuuden tavoittelu ei ole enää kohtuullista tai vastuullista. (Harmaala & Jallinoja 2013, 18–19.)

Liappiksen, Pentikäisen ja Vanhalan (2019) mukaan taloudellisen vastuun käsitteet ovat heikoimmin täsmentyneet, minkä huomasi myös lähteitä tarkasteltaessa. He kertovat, että taloudelliseen vastuullisuuteen kuuluvat – taloudellisen kannattavuuden ja voiton tavoittelun lisäksi – yrityksen hallituksen moninaisuus ja riippumattomuus, johdon palkitsemistavat, suoritukset ja palkanmaksu alihankkijoille ja työntekijöille, verojen maksu sekä korruption, lahjonnan, rahanpesun, harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta. (Liappis ym. 2019, 72–99.) Harmaala ja Jallinoja (2013) eivät listaakaan osa-alueita yhtä konkreettisesti tai samoin sanoin, vaan he kertovat niitä olevan hallintoperiaatteet, riskienhallinta, sijoitussuunnitelmat, luotto-, hinnoittelu- ja ostopolitiikka sekä sisäpiiriohjeistus. He mainitsevat myös yhteisöverojen maksamisen ja osinkojen maksamisen määrän taloudellisen vastuullisuuden kysymyksiksi. (Harmaala & Jallinoja 2013, 18–20.)

Lainsäädäntö ohjaa pitkälti taloudellista vastuuta (Harmaala & Jallinoja 2013, 19), erityisesti korruption, lahjonnan, rahanpesun, harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaa. Lisäksi esimerkiksi Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n (2020) Hallinnointikoodi ohjaa pörssiyritysten johtamiseen liittyviä asioita. Ongelmana on väärinkäytöstilanteiden tunnistamisen, havaitsemisen ja/tai tuomitsemisen vaikeus rikosoikeudellisesti. Toisaalta jotkin lain sallimat asiat voivat olla eettisesti kyseenalaisia, kun taas osa voi nähdä laittomat toimet eettisesti hyväksyttävänä. Esimerkiksi urakoitsija voi tarjota henkilökohtaisia palveluita sopimuksista päättävälle taholle urakkasopimuksen toivossa eikä välttämättä osaa ajatella tämän olevan lahjontaa. Vastuullisuuden näkökulmasta yritysten tuleekin olla erityisen tarkkana torjuessaan edellä mainittuja asioita. (Liappis ym. 2019, 80–91, 95–99.)

Veronmaksu ja yrityksen hallituksen monimuotoisuus ovat merkittäviä taloudellisen vastuullisuuden osa-alueita. Johtotason tulisi koostua monimuotoisesti eri taustan omaavista ihmisistä (ikä, sukupuoli, kansalaisuus, koulutustausta), ja vähintään osan henkilöistä tulisi olla riippumattomia. Monimuotoinen ja riippumaton

johtotaso ovat tärkeitä asioita laajempien näkökulmien ja päätösten muodostamiseksi. Johdon palkitsemistapojen tulisi myös ohjata päätöksentekoa vastuullisuustekoihin eikä pelkkään maksimaaliseen voiton tavoitteluun. (Liappis ym. 2019, 75–79.) Päätökset voivat olla suuria, ja johdon henkilökohtainen arvomaailma voi vaikuttaa päätösten tekemiseen, jolloin monimuotoisuudella on iso merkitys.

Yrityksen verojen maksulla on taas merkittävä vaikutus yhteiskuntaan. Lähtökohteisesti pelkkää verovilpin tai veronkierron välttämistä ei voida pitää vastuullisen veronmaksun mittarina. Aggressiivinen verosuunnittelu eli maksettavien verojen minimointi voi olla lain näkökulmasta sallittua, mutta sillä on negatiivinen vaikutus yhteiskunnan verokassaan. Toisaalta verojen maksun maksimointi ei yritystoiminnan kannalta ole järkevää. Vastuullinen veronmaksu sijoittuukin johonkin aggressiivisen verosuunnittelun ja maksimaalisen veronmaksun väliin eikä sille ole absoluuttista määritelmää. (Liappis ym. 2019, 90–95.)

2.3 Sosiaalinen vastuullisuus

Sosiaalinen vastuullisuus tarkoittaa yrityksen toiminnan vaikutuksia ihmisiin, erityisesti työntekijöihin ja asiakkaisiin, mutta myös muihin ihmisryhmiin ja yhteiskuntaan. Sosiaalisen vastuun miniminä pidetään ihmisoikeuksien kunnioittamista. (Liappis ym. 2019, 128.) Yleisesti ottaen Suomessa toimivat yritykset noudattavat ihmisoikeuksia, joten opinnäytetyössä keskitytään muihin sosiaalisen vastuun osa-alueisiin. Suomessa toimivien yritysten sosiaaliseen vastuullisuuteen voivat kuitenkin välillisesti vaikuttaa esimerkiksi muista maista tehdyt hankinnat. (Harmaala & Jallinoja 2013, 20.)

Työntekijöiden kohdalla sosiaalista vastuuta on työhyvinvoinnista ja -turvallisudesta huolehtiminen turvaamalla fyysinen koskemattomuus, tarjoamalla riittävät suojavälineet ja mahdollisuus hyvään työergonomiaan. Työilmapiiristä ja -kulttuurista huolehtiminen sekä epäasialliseen käytökseen ja syrjintään puuttuminen on myös osa sosiaalista vastuuta. Nollatoleranssi epäasialliseen käytökseen ei riitä, jos konkreettisia toimintaohjeita sen ehkäisyyn ja tilanteiden käsittelyyn ei ole. Lisäksi moninaisuus ja syrjimättömyys pitäisi ottaa huomioon myös rekrytointiprosessissa. Yritys voi tiedostamattaankin syrjiä työnhaussa suosiessaan

samankaltaisia ihmisiä. (Liappis ym. 2019, 131–135.) Yhteiskunnan näkökulmasta sosiaalista vastuullisuutta on esimerkiksi edistää vaikeasti työllistyvien työllistymistä ja minimoida taloudelliset ja tuotannolliset irtisanomiset (Harmaala & Jallinoja 2013, 20).

Suomessa työoloihin ja palkkaukseen vaikuttavat muun muassa työehtosopimukset (Harmaala & Jallinoja 2013, 20). Sosiaalisesti vastuullisen palkanmaksun tulisi olla vähintään ”elämiseen riittävää” eli sillä tulisi saada täytettyä perustarpeet. Suomessakaan riittävä palkkaus ei välttämättä toteudu korkeiden elinkustannusten vuoksi. Suomessa esillä on myös työnantajavastuun siirtäminen työntekijälle käyttämällä esimerkiksi laskutettavaa työtä työsuhteiden sijaan. (Liappis ym. 2019, 130, 142–143.)

Yksityisyyden ja henkilötietojen suoja koskettaa sekä työntekijöitä että asiakkaita. Muita erityisesti asiakkaita koskevia sosiaalisen vastuun näkökulmia ovat tuoteturvallisuus, kuluttajansuoja sekä saavutettava ja syrjimätön asiakaspalvelu. Myös eettinen mainonta on sosiaalista vastuullisuutta. Työntekijöiden ja asiakkaiden lisäksi on otettava huomioon mahdolliset vaikutukset (esimerkiksi melu ja saasteet) muihin ihmisryhmiin ja yhteiskuntaan. (Harmaala & Jallinoja 2013, 20; Liappis ym. 2019, 135–137.) Yritykset voivat vaikuttaa myös positiivisesti joko oman toiminta-alueen tai valitsemansa ulkopuolisen alueen ihmisiin erilaisten hyväntekeväisyysprojektien tai lahjoitusten avulla.

2.4 Ympäristövastuullisuus

Suomessa sovelletaan EU:n ympäristöpolitiikkaa, jonka periaatteisiin kuuluvat ennalta varautumisen periaate sekä varovaisuus-, lähde- ja aiheuttamisperiaate. Nämä tarkoittavat sitä, että ensisijaisesti tulisi noudattaa varovaisuutta sekä varautua ennalta erilaisiin ympäristövahinkoihin, vahingot tulisi torjua mahdollisimman lähellä niiden syntyistä ja vahinkojen syntyessä niiden aiheuttajan tulee korvata vahingot. Ympäristövastuulainsäädäntö on kuitenkin välillä liian hitaasti kehittyvää tai puutteellista erityisesti ulkomaisten tuotantoyksiköiden kohdalla. Yritysten lainsäädännön ylittävillä toimilla onkin merkittävä vaikutus ympäristövastuussa, sillä yritykset pystyvät kehittämään toimintaansa lainsäädäntöä nopeammin. (Liappis ym. 2019, 100, 108–109.)

Harmaalan ja Jallinojan (2013) mukaan ”Ympäristövastuullisuudella tarkoitetaan yrityksen pyrkimystä toimia ympäristön kannalta parhaalla mahdollisella tavalla”. Lain ylittävälle ympäristövastuulle ei olekaan tarkkaa määritelmää. Vastuun piiriin kuitenkin kuuluvat yrityksen toiminnasta syntyvät välittömät ja välilliset vaikutukset ympäristöön. Vaikutuksia ovat muun muassa luonnonvarojen hyödyntäminen, ilmastonmuutoksen kiihdyttäminen, luonnon monimuotoisuuteen ja eliöihin vaikuttaminen sekä ihmisten terveyteen ja kulttuurimaisemaan vaikuttaminen. (Harmaala & Jallinoja 2013, 22–23; Liappis ym. 2019, 99–112.) Merkittäviä yritysten käyttämiä ympäristövaikutusten mittareita ovat esimerkiksi aiheutetut päästöt (erityisesti CO₂-päästöt), energian, veden ja maan käyttö sekä jätteiden määrä. Yrityksen negatiivisia vaikutuksia kuvataan jalanjälkenä, esimerkiksi toiminnasta aiheutuvia hiilidioksidipäästöjä kuvataan hiilijalanjälkenä. Yrityksen positiivisista vaikutuksista puhutaan kädenjälkenä. Näiden yhteenlasketusta jäljestä saadaan yrityksen nettovaikutus ympäristöön. (Liappis ym. 2019, 99–112.)

Yritykset voivat vaikuttaa nettovaikutukseensa muun muassa kompensoimalla päästöjään. Kompensaatio tarkoittaa yrityksen päästöjen hyvittämistä ostamalla kompensoatiokredittiejä tietyiltä toimijoilta. Kompensaatiopalveluja tarjoava yritys tekee kredittiejä vastaavaan määrän hiiltä sitovia toimia, kuten istuttaa metsää. Kompensaation periaatteena on, että sitä käytetään vain sellaisiin vaikutuksiin, joita ei kohtuullisin toimin pystytä poistamaan tai pienentämään. (Liappis ym. 2019, 109–110.)

Kompensaatiota voidaan kuitenkin käyttää väärin perustein ja siihen liittyy kritiiksoituja epäkohtia. Jotta kompensoatio on todellista, tulisi hiilinielujen aidosti lisääntyä. Myös metsien suojelua voidaan käyttää kompensoatiorahankkeena, sillä metsät sitovat hiiltä eli ovat hiilinieluja. Hiilinielun voidaan kuitenkin katsoa lisääntyneen vasta silloin, jos metsään olisi ilman suojelutoimia tehty hakkuu. Jos metsä olisi ilman suojelua saanut kasvaa rauhassa, ei voida katsoa suojelulla syntyneen aitoa hiilinielujen kasvamista. (Finnwatch 2022.) Kompensaatiohankkeet voivat myös aiheuttaa merkittäviä negatiivisia vaikutuksia. Esimerkiksi kompensoatiohanke Intiassa aiheutti paikalliselle väestölle negatiivisia sosiaalisia vaikutuksia ja kuivatti asukkaille tärkeän joen. (Finnwatch 2021, 96–103.)

Eri ympäristövaikutusten merkittävyys vaihtelee hyvin paljon toimiala- ja aluekohtaisesti. Tietyillä valmistavilla aloilla, esimerkiksi terästeollisuudessa, päästöjen merkitys voi olla huomattavan paljon suurempi mitä esimerkiksi tilitoimistoilla. Vedenkäyttöä ei nähdä Suomessa yhtä ongelmallisena, kuin alueilla, joissa puhtaasta vedestä on pulaa. Kuitenkin jokaisella toimialalla ja -alueella ympäristövastuu on huomioitava. (Liappis ym. 2019, 100–102.) Ympäristövaikutuksiin tulee laskea mukaan tuotteen tai palvelun tuotannon vaikutusten lisäksi sen koko elinkaaren aikaiset vaikutukset raaka-ainetuotannosta käytetyn tuotteen oikeanlaiseen hävittämiseen asti (Harmaala & Jallinoja 2013, 22–23). Tätä kutsutaan elinkaariajatteluksi. Elinkaariajattelun myötä ympäristövaikutukset voivat olla huomattavasti suuremmat ja laajemmat, mitä esimerkiksi pelkän tuotantovaiheen vaikutukset ovat. Yrityksen toimintaan käytetyt sidosryhmien vaikutukset lasketaan myös mukaan yrityksen kokonaisvaikutuksiin. Näin vastuuta ei voida ulkoistaa oman toiminnan ulkopuolelle. (Liappis ym. 2019, 116–119.)

2.5 Tilitoimistojen vastuullisuus

Koska vastuullisuuden osa-alueet ovat hyvin laajat, on vastuullisuuden viitekehukseen vakiintunut käsitteet olennaisuus ja olennaisuusperiaate. Nämä ovat tulleet mukaan keskusteluun ja raportointiin GRI-standardien myötä (GRI-standardeista lisää luvussa 3.2.2). Yritysten ei kannata tai ole mahdollistakaan keskittyä täysillä jokaiseen vastuullisuuteen liittyvään asiaan vaan niiden tulisi tunnistaa itselleen merkittävät kohteet, joihin ne keskittyvät. (Liappis ym. 2019, 202–205.) GRI-standardien mukaisessa olennaisuuden määrittelyssä käytetään kaksinkertaisen olennaisuuden periaatetta (Global Reporting Initiative 2022a). Kaksinkertaisen olennaisuuden periaate selitetään luvussa 4.2.1.

Tilitoimistojen tai asiantuntijatyön olennaisista vastuullisuuskysymyksistä löytyi heikosti yritysten ulkopuolista tutkimusta tai tietoa. Olennaiseksi määritetyt asiat vaihtelevat yrityksittäin, mutta tietynlaiset yhtenäiset merkittävät vastuullisuuskysymykset koskevat kaikkia suuria tilitoimistoja. Koska riippumattomia lähteitä on vaikea löytää, listataan tässä tilitoimistojen olennaisia vastuullisuusasioita aikaisemmin käytettyjen lähteiden perusteella sovelletun ajattelun ja vastuullisesta liiketoiminnasta tunnetun suuren tilitoimiston Greenstep Oy:n 2021 ja 2022 vuosien vastuullisuusraporttien perusteella. Lisäksi ympäristövastuullisuuden olennaisten

asioiden arviointia tukee WWF:n Green Office -teemat, joita ovat johtaminen, viestintä ja sitouttaminen, energia ja vesi, hankinnat, kierrätys, lajittelu ja siivous, liikkuminen sekä ruoka. Green Office on erityisesti toimistoille tarkoitettu ympäristöjärjestelmä. (WWF Suomi n.d.a.) Lisäksi hyödynnetään Suomen Taloushallintoliitto ry:n sivuilta löytyneitä, vastuullisuutta sivuavia artikkeleita.

Tilitoimistoja tarkasteltaessa merkittäväksi vastuullisuuden osa-alueeksi nousee sosiaalinen vastuullisuus. Koska tilitoimistotyö on lähtökohtaisesti vähäriskistä toimistotyötä eikä se tässä tapauksessa sijoitu ihmisoikeuksia rikkoviin riskimaihin, korostuu sosiaalisessa vastuussa esimerkiksi työntekijän henkinen hyvinvointi ja mahdollisuus kehittää osaamistaan. Hyvä, syrjimätön ja monimuotoinen työilmapiiri ja -kulttuuri sekä rekrytointiprosessi ovat keskeisessä osassa, samoin laadukas ja syrjimätön asiakaspalvelu. (Greenstep 2021; Greenstep 2022.) Toimivat työskentelyolosuhteet ja työvälineet myös etätyössä ovat muuttuvassa työympäristössä yhä tärkeämmässä roolissa (Suomen Taloushallintoliitto ry 2021). Tilitoimistojen tehtävänä on huolehtia asiakkaidensa taloushallinnon tehtävistä, jolloin tilitoimistolla on paljon arkaluontoista materiaalia ja tietoa asiakasyrityksistä. Tämän vuoksi tietoturva ja -suoja ovat hyvin tärkeässä roolissa. (Suomen Taloushallintoliitto ry n.d.b) Tilitoimistot pystyvät myös joiltain osin vaikuttamaan ja kannustamaan asiakasyrityksiään vastuullisempaan liiketoimintaan.

Asiantuntijatehtävien ympäristövaikutuksia ei välttämättä osata pitää merkittävänä, vaikka niilläkin on vaikutusta. Ympäristönäkökulmasta keskeistä ja olennaista on toimitilojen käyttämä energia ja erityisesti se, millä tavalla energia on tuotettu. Myös työmatkamatkustuksesta aiheutuvat päästöt ovat olennaisia. (Greenstep 2021; Greenstep 2022.) Myös Suomen Taloushallintoliitto ry (2021) nostaa etätyön myötä työmatkamatkustuksen vähenemisen ja toimitilojen pienemisen ympäristövalteiksi. Etätyön yleistyessä toimitilat pienenevät ja samalla energiankulutus laskee, mutta työntekijän kotonaan työntekoon kuluttama energia tulisi laskea mukaan yrityksen ympäristövaikutuksiin eikä huomioida ainoastaan etätyön tuomia positiivisia vaikutuksia.

Kolmantena keskeisenä asiana ovat laitteiden, kuten tietokoneiden ja puhelinten tuottamisesta ja käytöstä aiheutuvat ympäristöhaitat. Esimerkiksi tietokoneiden komponenttien valmistaminen vaatii ympäristölle ja alueen väestölle haitallista

kaivostoimintaa. Paperin käyttö on erityisesti suurissa tilitoimistoissa vähentynyt, mutta tämä lisää erilaisten ohjelmistojen ja pilvipohjaisen tallennustilan käyttöä, mikä lisää energiankulutusta palvelinten kautta. Digitalisaatio aiheuttaaakin merkittävän ympäristökuorman. (Toivonen 2020.) Lisäksi toimistoilla tapahtuva kierrättäminen, lajittelu ja siivouksesta aiheutuvat ympäristövaikutukset voidaan huomioida, mutta kokonaiskuvassa näiden merkitys on pieni.

Taloudellisen vastuun alueella erityisesti korruption, lahjonnan, rahanpesun, harmaan talouden ja talousrikollisuuden estäminen on keskeisessä osassa. Suomen Taloushallintoliitto ry (2024) nostaa erityisesti rahanpesulain mukaiset velvoitteet, kuten rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen torjumisen keskeiseksi. Tällä alueella korostuu asiakkaiden toiminnan valvominen ja ilmoitusvelvollisuus epäilyttävistä asioista. (Suomen Taloushallintoliitto ry 2024.) Suurempien tilitoimistojen kohdalla johdon diversiteetti, riippumattomuus ja palkitsemistavat ovat keskeisessä osassa. Vastuullinen veronmaksu koskettaa tilitoimistoja, kuten mitä tahansa yritystoimintaa. (Greenstep 2021; Greenstep 2022.) Elektroniikan raaka-ainetuotantoketjussa esiintyvä korruptio ja lahjonta ovat myös yleisiä ja ne tulisi huomioida osana laitehankintojen vastuullisuutta (Kobolttikuume 2023). Ongelmana on kuitenkin, että tuotantoketjut eivät useinkaan ole läpinäkyviä eikä tarjolla ole vastuullisempia vaihtoehtoja.

3 VASTUULLISUUSRAPORTOINTI

3.1 Vastuullisuusraportoinnin tausta

Vastuullisuusraportointi on yrityksen laatima selvitys sen taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista sidosryhmien, kuten asiakkaiden, yhteistyökumppaneiden ja sijoittajien tai rahoittajien tarpeisiin. Sidosryhmät voivat tarkastella ja vertailla yritysten vastuullisuutta raporttien avulla. Raporteissa kuvataan vastuullisuutta monipuolisesti sanallisesti sekä mitataan erilaisilla laadullisilla ja numeerisilla mittareilla. Vastuullisuustavoitteiden kehitystä seurataan ja tuloksista sekä tavoitteiden saavuttamisesta raportoidaan tulevissa raporteissa. Raportointi perustuu pitkälti vapaaehtoisuuteen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2023a, 4.) Opin- näytetyössä vastuullisuusraportoinnilla tarkoitetaan pakollista tai vapaaehtoista, muuta kuin kestävyysraportointidirektiiviin perustuvaa raportointia.

Vuoden 2023 loppuun vastuullisuusraportointi oli Suomessa pakollista vain EU:n neuvoston direktiivin 2014/95 muiden kuin taloudellisten tietojen eli NFR-direktiivin (Non-Financial Reporting Directive, NFRD) perusteella. Direktiivi oli kirjattu Suomessa kirjanpitolain 3a lukuun. Raportointivelvollisuus kosketti vain yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, eli käytännössä pörssiyrityksiä, luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä, joiden keskimääräinen työntekijämäärä on tilikaudella yli 500 henkilöä. Vuonna 2024 julkaistavat, vuotta 2023 koskevat tilinpäätösraportit laaditaan vielä tämän direktiivin mukaisesti, mikäli yrityksellä on direktiivin mukainen raportointivelvollisuus. (Kirjanpitolaki 3a.)

Edellä mainittujen ehtojen täyttävän kirjanpitovelvollisen on tullut tehdä selvitys, jossa kerrotaan, miten yritys huolehtii ympäristö-, henkilöstö- ja sosiaalisista asioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Lisäksi selvityksessä tulee ilmetä näihin liittyvät riskit ja riskien hallinta. Ensimmäinen raportointivelvollisuus kosketti tilikautta 2017. (Kirjanpitolaki 3a.) Suomessa velvoite on EU:n asettama minimivelvoite. Käytännössä se tarkoittaa vapaamuotoista raportointia ilman tiettyjen tunnuslukujen vaatimusta tai muita vertailua helpottavien raamien käyttämistä. Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien isojen yritysten osalta vastuullisuusraportointi on ollut

vapaaehtoisuuteen perustuvaa, samoin edellä mainittua minimivelvoitetta laajempi raportointi. (Kallunki 2022, 226–228.)

Vastuullisuusraportointiin liittyykin ongelmia. Yritykset ovat voineet valita, mistä kertovat ja mitä mahdollisesti jättävät kertomatta näyttäytyen todellisuutta vastuullisempina. Raportit ovat voineet antaa epäluotettavaa, puutteellista tai vaikeasti ymmärrettävää tietoa asiaan perehtymättömälle sijoittajalle, asiakkaalle tai kuluttajalle. Myös Euroopan komissio piti NFR-direktiivin mukaista raportointia riittämättömänä, sillä NFR-direktiiviä on voinut noudattaa epätäsmällisesti. Komission mukaan raporteissa ei ole ilmoitettu kaikkia olennaisia kestävyysseikkoja, painopiste on ollut menneessä eikä tulevassa ja raportointivelvollisuuden ulkopuolelle jäi olennaisia yrityksiä. Raportit ovat olleet myös heikosti vertailtavissa eikä niitä ole pidetty luotettavina. (Direktiivi 2022/2464 13 ja 33 kohta.)

Vastuullisuusraportointi on myös aikaisemmissa tutkimuksissa nähty laadultaan heikoksi, positiivisiin asioihin keskittyväksi ja keinotekoiseksi tarkoituksena luoda todellisuutta parempi kuva yrityksestä vastuullisena toimijana. Laadun heikkous voi ilmetä esimerkiksi vakiomuotoisena tekstinä, joka toistuu raporteissa vuosittain. Raportoinnilla on tällöin symbolinen merkitys ja se vastaa lähinnä yhteiskunnan ja sidosryhmien tuottamiin paineisiin ja raportointivaatimuksiin. (Haji, Coram & Troshani 2023, 184–185). Todellista positiivisemmän kuvan antamista kutsutaan viherpesuksi.

Se, onko yritys tehnyt vastuullisuusraportointia, ei korreloi kuitenkaan suoraan yrityksen vastuullisuudesta. Vastuullisuusraportointi ei itsessään tee yrityksestä vastuullista. Merkitystä on sillä, kuinka todenmukainen raportti on, onko siinä otettu huomioon kaikki yritystä koskevat olennaiset asiat ja millainen vastuullisuusstrategia raportoinnin taustalla on. Toisaalta yritys voi toimia hyvinkin vastuullisesti, mutta ilman raportointia tai muuta jaettua tietoa tämä ei tule ilmi sijoittajille, asiakkaille ja/tai kuluttajille. (Bruun & Rydenfelt 2023, 118.)

Yritys voi myös jättää raportoimatta pelätessään itse raportoinnin herättävän epäilyksiä viherpesusta esimerkiksi sen vuoksi, että raportointi ei ole vielä täydellistä vastuullisuustoiminnan ollessa kesken tai puutteellista. Osa voi jättää raportoimatta pitäessään eettistä toimintaa niin sanottuna itsestäänselvyytenä, josta ei

tarvitse erikseen raportoida. Pienemmillä yrityksillä haasteena voi olla resurssien puute. (Bruun & Rydenfelt 2023, 118–119.) Isompien yritysten vastuullisuusraportoinnin puuttumista tuskin selittävät vähäiset resurssit, joten sen puuttuminen voi herättää epäilyksiä vastuuttomuudesta. Näiden seikkojen vuoksi on tärkeää, että raportointia tehdään, mutta sen tulisi olla samalla vertailukelpoista, mitattavaa, totuudenmukaista ja olennaista, ja siinä tulisi rehellisesti huomioida kehitettävät epäkohdat.

Vastuullisuusraportteja on mahdollista varmentaa niiden luotettavuuden parantamiseksi, mutta lainsäädännön puolesta varmentaminen on vapaaehtoista. Varmentamisella tarkoitetaan sitä, että ulkopuolinen taho, esimerkiksi tilintarkastaja, tarkastaa vastuullisuusraportin ja esittää johtopäätökset, joiden tarkoituksena on lisätä raportin luotettavuutta. Suomen Tilintarkastajat ry on luonut Vastuullisuusraportoinnin varmennussuosituksen, jota tilintarkastajien olisi hyvä käyttää tehdessään vastuullisuusraporttien varmennuksia. Lisäksi on erilaisia kansainvälisiä varmennukseen liittyviä viitekehyksiä. Lainsäädännöstä tai säädöksistä ei tule kuitenkaan suoria vaatimuksia vastuullisuusraportoinnin varmentamiseen, mikä voi heikentää varmennuksen luotettavuutta. (Suomen Tilintarkastajat ry 2023a, 7–10.)

3.2 Vastuullisuusraportoinnin viitekehykset

Käytännössä vastuullisuusraporttien vertailu vaatii selvitysten tai raporttien etsimistä, lukemista ja tietojen manuaalista käsittelyä. Heikon vertailukelpoisuuden ja laadullisten ongelmien takia raportointiin on kehitetty erilaisia viitekehyksiä, joita yritykset ovat voineet vapaaehtoisuuteen perustuen käyttää vastuullisuusraportoinnissaan. (Kallunki 2022, 226–228.) Erilaisia viitekehyksiä on paljon ja niitä voidaan noudattaa raportoinnissa kokonaan tai osittain ja limittäin (Global Reporting Initiative 2022b; Global Reporting Initiative 2022c). Tähän mennessä käytetyin ja tunnetuin viitekehys on GRI-standardit. Muita käytetyimpiä viitekehyksiä ovat TCFD-raportointikehys ja SASB-standardit. Toisaalta myös useiden erilaisten viitekehysten käyttö hankaloittaa vertailtavuutta, mikäli vertailtavat yritykset käyttävät eri viitekehyksiä. (KPMG 2022, 9, 23–24.)

Yritysten raportointia ja erityisesti toimintaa ohjaavat näiden viitekehysten lisäksi erilaiset maailmanlaajuiset tavoitteet ja sitoumukset, kuten YK:n kestävän kehityksen tavoitteet ja Global Compact. Lisäksi on useita erilaisia toimintajärjestelmiä ja erityisiä standardeja, kuten jo aiemmin mainittu WWF:n Green Office. Näiden lisäksi on vielä ulkopuolisen tahon myöntämiä arvosteluja ja indeksejä, joita esimerkiksi sijoittajat voivat hyödyntää vertaillessaan yrityksiä. (Helenius n.d.) YK:n kestävän kehityksen tavoitteet mainitaan myös KPMG:n (2022, 9, 57–59) tutkimuksessa yhdeksi yleisimmin käytetyksi viitekehyykseksi. Yrityksillä voi olla myös omat eettiset toimintaohjeet eli Code of Conduct (Liappis ym. 2019, 144).

Opinnäytetyön rajaamiseksi raportointiviitekehyyksistä kerrotaan tarkemmin luvuissa 3.2.1–3.2.3 vain niiden osalta, joita on käytetty työhön tutkituissa vastuullisuusraporteissa sekä YK:n kestävän kehityksen tavoitteiden osalta. Muita toimintajärjestelmiä, standardeja, arvosteluja tai indeksejä ei käsitellä tarkemmin, sillä ne eivät vaikuta oleellisesti opinnäytetyön aihepiirin ymmärtämiseen tai tutkimustuloksiin.

3.2.1 YK:n kestävän kehityksen tavoitteet

Yhdistyneiden kansakuntien (YK) jäsenmaat hyväksyivät vuonna 2015 kestävän kehityksen tavoitteet (englanniksi Sustainable Development Goals, SDG), jotka on kirjattu Agenda 2030 toimintasuunnitelmaan. Agenda 2030 sisältää 17 päätaavoitetta ja 169 alatavoitetta, joilla pyritään poistamaan globaalisti äärimmäinen köyhyys muut kestävän kehityksen osa-alueet huomioiden. Tavoitteissa huomioidaan kaikki vastuullisuuden osa-alueet: taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristö-vastuullisuus. YK nostaa olennaisiksi teemoiksi 5 peetä: people, planet, prosperity, peace ja partnership, jotka kääntyvät suomeksi ihmiset, planeetta, hyvinvointi, rauha ja kumppanuus. Jäsenmaat ovat sitoutuneet noudattamaan tavoitteita 15 vuoden ajan vuodesta 2016 vuoteen 2030. (United Nations. n.d.) YK:n kestävän kehityksen kaikki 17 päätavoitetta ovat edellä visuaalisessa muodossa suomeksi (kuvio 1).

KESTÄVÄN KEHITYKSEN TAVOITTEET
17 TAVOITETTA MAAILMAN MUUTTAMISEKSI



KUVIO 1. YK:n kestävän kehityksen 17 päätavoitetta suomeksi visuaalisessa muodossa (Suomen YK-liitto n.d.)

Yrityksillä on suuri rooli siinä, että kestävän kehityksen tavoitteet saavutetaan. Monet yritykset ja organisaatiot ovatkin ottaneet kestävän kehityksen tavoitteita osaksi liiketoimintasuunnitelmaansa. FIBS ry:n tutkimuksen mukaan vuonna 2019 jopa 52 prosenttia yrityksistä huomioivat tavoitteet yritystoiminnassaan. (FIBS ry 2020.)

3.2.2 Global Reporting Initiative Standards eli GRI-standardit

Global Reporting Initiative (GRI) on itsenäinen kansainvälinen organisaatio, joka on luonut GRI-standardit yhtenäistääkseen ja lisätäkseen vastuullisuusraporttien vertailukelpoisuutta (Global Reporting Initiative 2022b). GRI-standardit ovat sekä globaalisti että Suomessa eniten käytetty vastuullisuusraportoinnin viitekehys (KPMG 2022, 23). Viitekehys korostui tätä opinnäytetyötä tehdessä myös suurten tilitoimistojen vastuullisuusraportoinnissa.

Standardit muodostuvat kolmesta osa-alueesta: kaikille pakollisista universaaleista, toimialakohtaista ja aihekohtaisista tavoitteista. Toimiala- ja aihekohtaisista tavoitteista valitaan yritykselle olennaisimmat raportoitavat asiat. GRI-

standardit toimivat joustavasti: yritys voi halutessaan raportoida hyvinkin kattavasti tai vaihtoehtoisesti valita vain yksittäisiä raportointikohteita. Mikäli yritys raportoi GRI-standardien mukaisesti, kattaa raportti olennaiset taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuullisuuden osa-alueet. Jos yritys käyttää vain yksittäisiä standardeja tai niiden osia, tulee yrityksen mainita, että se käyttää GRI-standardeja viitaten. (Global Reporting Initiative 2022c.)

GRI-standardit voidaan julkaista esimerkiksi erillisessä vastuullisuusraportissa tai toimintakertomuksen yhteydessä. Raporttien tulee sisältää GRI-sisältöindeksi, josta voi nopeasti hakea yrityksen raportoimat (tai raportoimattomat) asiat sekä sen, mistä kohdasta raporttia kyseisestä asiasta löytyy lisätietoa. (Global Reporting Initiative 2022c.) Standardit soveltuvat käytettäväksi myös muiden viitekehysten kanssa, ja ne ovat linjassa kansainvälisten periaatteiden ja sopimusten, esimerkiksi YK:n kestävän kehityksen tavoitteiden kanssa (Global Reporting Initiative 2022b).

3.2.3 Task force for Climate-related Financial Disclosure eli TCFD-raportointikehys

Financial Stability Board (FSB) loi kansainvälisen ilmastonmuutoksen uhkiin ja mahdollisuuksiin keskittyvän TCFD-raportointimenetelmän yritysten, sijoittajien ja rahoittajien käyttöön. Raportointikehys keskittyy nimenomaisesti ilmastonmuutoksen vaikutuksiin erityisesti taloudellisesta näkökulmasta, joten se ei kata kaikkia vastuullisuuden osa-alueita, kuten esimerkiksi GRI-standardit kattavat. (Financial Stability Board n.d.a.) TCFD on kuitenkin kasvava ja suosittu raportoinnin viitekehys, ja sitä käytetään erityisesti Pohjois-Amerikassa, Iso-Britanniassa ja Japanissa (KPMG 2022, 45, 49). TCFD-raportointikehystä voidaan hyödyntää muiden raportointimenetelmien kanssa yhdessä, jolloin myös muut vastuullisuuden osa-alueet tulevat huomioiduksi.

TCFD rakentuu neljästä ydinelementistä, joita ovat hallinto, strategia, riskienhallinta sekä mittarit ja tavoitteet (governance, strategy, risk management, metrics and targets). TCFD pohjautuu suosituksiin, joten yritykset voivat soveltaa raportoitavia asioita. Suosituksena on myös noudattaa seitsemää periaatetta (principles for effective disclosure), jotka ohjaavat muun muassa raportoinnin

oikeellisuutta, olennaisuutta ja ymmärrettävyyttä. Tämän lisäksi suositellaan tehtävän skenaarioanalyysi, jossa organisaatio kuvaa strategiansa kestävyyttä ottaen huomioon ilmastonmuutoksen tuomat vaikutukset, kuten ilmaston lämpenemisen. (Financial Stability Board n.d.b.)

4 KESTÄVYYSRAPORTOINTI

4.1 Corporate Sustainability Reporting Directive eli CSR-direktiivi

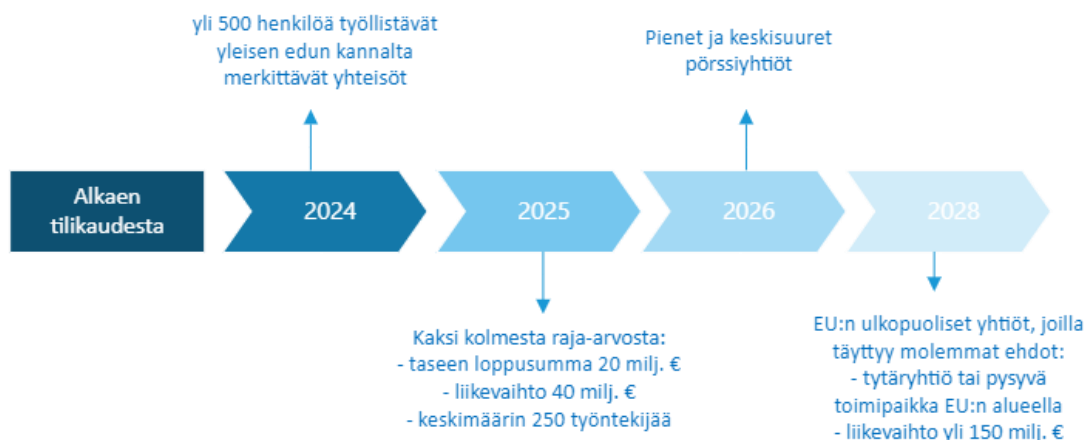
CSR-direktiivi on Euroopan Unionin kestävyysraportointia koskeva direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD), jonka tarkoituksena on tuoda pidemmällä tähtäimellä kestävyysraportointi samalle tasolle taloudellisen raportoinnin kanssa. Direktiivi velvoittaa yrityksiä raportoimaan omasta toiminnastaan ESRS-standardien mukaisesti (standardeista tarkemmin luvussa 4.2 ja sen alaluvuissa). Raportointivelvoitteen tavoitteena on edistää yritysten vastuullisuuden läpinäkyvyyttä, luotettavuutta ulkopuolisen pakollisen varmennuksen avulla sekä helpottaa eri yritysten tuottaman vastuullisuustiedon vertailtavuutta. (Direktiivi 2022/2464/EU.) CSR-direktiivi on säädetty kansallisessa lainsäädännössä kirjanpitolain 7 lukuun. Lisäksi muun muassa Tilintarkastuslakiin on lisätty luvut 5a ja 5b koskien kestävyysraportoinnin varmennusta.

Kestävyysraportoinnin varmentajana voi toimia tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja. Raportin varmentamiseen tarvitaan kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys (KRT). (Suomen Tilintarkastajat ry 2023b, 9–10.) Varmennuksesta tulee ilmetä, onko kestävyysraportoinnissa noudatettu muun muassa ESRS-standardeja ja kirjanpitolakia (Tilintarkastuslaki 5a §). Kestävyysraporttien tulee lisäksi olla julkisesti saatavilla yrityksen verkkosivuilla. Osa raportoinnista on tehtävä määrämuotoisessa sähköisessä muodossa, mikä lisää tiedon saatavuutta ja vertailtavuutta. (Kirjanpitolaki 7 luku 22–26 §.)

Direktiivin lähtökohtana ovat olleet kaikki vastuullisuuden kolme osa-aluetta ja kansainväliset kestävyystavoitteet, kuten YK:n kestävä kehityksen tavoitteet (Direktiivi 2022/2464/EU kohdat 6, 45). Lisäksi mainitut ESRS-standardit perustuvat jo yleisesti käytettyihin raportoinnin viitekehyksiin, esimerkiksi GRI-standardeihin (European Commission 2023a). Direktiivi astuu voimaan asteittain vuoden 2024 alusta alkaen isommista yrityksistä pienempiin ja se tulee koskettamaan kaikkia EU:n suuryrityksiä, pieniä ja keskisuuria pörssiyhtiöitä sekä tiettyjä EU:n ulkopuolisia yrityksiä. (Direktiivi 2022/2464/EU, 5 artikla.)

Ensimmäisen kerran direktiiviä sovelletaan vuoden 2024 tilikausista alkaen, jolloin ensimmäiset raportit on julkaistava keväällä 2025. Tällöin raportointivelvollisuus koskee yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, jotka työllistävät yli 500 henkilöä eli niitä yrityksiä, joita tähän mennessä on jo koskettanut NFR-direktiivi. (Direktiivi 2022/2464/EU, 5 artiklan 2 kohdan a alakohta.) Seuraavana raportointivelvollisuus koskee kaikkia suuryrityksiä, joilla kaksi kolmesta raja-arvosta täyttyy: taseen loppusumma 20 000 000 euroa, liikevaihto 40 000 000 euroa, tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä. Näiden yritysten tulee raportoida vuonna 2025 alkavien tilikausien osalta eli ensimmäiset raportit on julkaistava keväällä 2026. (Direktiivi 2022/2464/EU, 5 artiklan 2 kohdan b alakohta.)

Vuoden 2026 alkavien tilikausien osalta raportoivat pienet ja keskisuuret pörssi-yhtiöt (Direktiivi 2022/2464/EU, 5 artiklan 2 kohdan c alakohta). Näiden on kuitenkin mahdollista raportoida myöhemmin julkaistavien erillisten standardien mukaisesti (EFRAG n.d.a). Lisäksi vuonna 2028 alkavien tilikausien osalta raportoivat ne EU:n ulkopuoliset yritykset, joilla on joko tytäryhtiö tai pysyvä toimipaikka EU:n alueella ja joiden EU-alueen liikevaihto on yli 150 miljoonaa euroa (Direktiivi 2022/2464/EU, 1 artiklan 14 kohta, 5 artiklan siirtymäsäännös koskien 1 artiklan 14 kohtaa). Muita yrityksiä, kuten listaamattomia pk-yrityksiä direktiivi ei suoraan kosketa, mutta esimerkiksi toimitusketjujen ja alihankkijana toimimisen kautta vaatimukset voivat koskettaa myös pienempiä yrityksiä (Elinkeinoelämän keskusliitto 2023). Kuviossa 2 on edellä mainittujen tietojen perusteella luotu visuaalinen esitys CSR-direktiivin vaiheittaisesta voimaantulosta.



KUVIO 2. CSR-direktiivin vaiheittainen voimaantulo.

4.2 Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS)

Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) on luotu määrittämään raamit sille, mitä tietoja ja miten yrityksen on raportoitava kestävyystiedoistaan, mikäli heitä koskettaa CSR-direktiivi. Yrityksen on ESRS-standardien mukaan annettava tiedot ”olennaisista vaikutuksistaan, riskeistään ja mahdollisuuksistaan, jotka kytkeytyvät ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintotapaan liittyviin kestävyysseikkoihin.” (Euroopan komissio 2023a, 2.) Standardit on luokiteltu kolmeen luokkaan: monialaisiin, aihekohtaisiin ja alakohtaisiin standardeihin (Euroopan komissio 2023a, 3), kuten myös GRI-standardeissa.

Monialaisia ja aihekohtaisia standardeja sovelletaan kaikkiin yrityksiin toimialasta riippumatta, kun taas alakohtaiset standardit koskettavat vain tiettyjen toimialojen yrityksiä (Euroopan komissio 2023a, 2–3). Monialaiset standardit koostuvat ESRS 1 eli yleisistä vaatimuksista ja ESRS 2 eli yleisistä tiedoista. ESRS 1 ja 2 koskevat yrityksen aihe- ja alakohtaisten standardien osa-alueita eli kestävyysseikkoja. (Euroopan komissio 2023a, 3–4.) ESRS-standardit Euroopan komissiolle on laatinut European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (Euroopan komissio 2023b).

4.2.1 Yleiset vaatimukset (ESRS 1) ja olennaisuuden arviointi

ESRS 1 on kuvaus standardien rakenteesta. Siinä selitetään peruskäsitteet, asetetaan yleiset vaatimukset kestävyystietojen laatimiseen ja esittämiseen sekä kerrotaan, miten standardien mukainen raportti laaditaan. ESRS 1 ei siis sisällä tiettyjä tietovaatimuksia, joita yrityksen tulisi raportissa esittää, vaan on vaatimus ja samalla ohje raportin tekemiseen. ESRS 1:tä tulee noudattaa koko raportin teossa. (Euroopan komissio 2023a, 3–4.) Muun muassa olennaisuuden arviointi määritellään ESRS 1 osiossa (Euroopan komissio 2023a, 5–10). Lisäksi yrityksen on annettava vertailutiedot edellisen kauden määrällisistä mittareista, jolloin kehityskulun seuraaminen helpottuu. Mikäli yrityksen raportoinnissa on ollut oleellisia virheitä, tulee ne oikaista. (Euroopan komissio 2023a, 14–16).

Raportoinnin tulee olla myös merkityksellistä, todenmukaisesti esitettyä, vertailukelpoista, todennettavaa ja ymmärrettävää. Raportointi on merkityksellistä, kun se on tehty kaksinkertaisen olennaisuuden mukaisesti. Jotta kestävyystiedot on todenmukaisesti esitetty, tulee niiden kuvata väitetyjä ilmiöitä, olla puolueetonta ja paikkansa pitävää. Vertailukelpoisuus edellyttää sitä, että yrityksen aiemmin raportoituja tietoja on mahdollista verrata nykyisiin tietoihin. Lisäksi tietoja tulisi pystyä vertaamaan samankaltaisten yritysten kohdalla esimerkiksi tavoitteiden ja perustason osalta. Todennettavuudella tarkoitetaan sitä, että asiantuntevat ja riippumattomat tarkkailijat voivat päästä tietyn kuvauksen todenmukaisuudesta jonkinlaiseen yhteisymmärrykseen. Esimerkiksi raportoitavien tietojen yhteydessä tulee antaa julki laadintamenetelmät, joilla raportoitavaan tietoon on päästy. Ymmärrettävyys merkitsee sitä, että raportissa annettavat tiedot on kerrottu selkeästi ja ytimekkäästi välttäen yleisiä vakiotekstejä. (Euroopan komissio 2023a, 28–30.)

ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin lähtökohtana on olennaisuuden arviointi. Olennaisuuden arvioinnin tarkoituksena on määrittää tiedot, mistä kestävyysseikoista yrityksen tulisi raportoida ja toisaalta myös, mitä se voi jättää raportoimatta. Olennaisuuden arviointi perustuu kaksinkertaiseen olennaisuuteen, johon kuuluvat vaikutusten olennaisuus ja taloudellinen olennaisuus. Kaksinkertainen olennaisuus ei kuitenkaan tarkoita sitä, että aiheen tulisi olla olennainen sekä vaikutusten että taloudellisen olennaisuuden perusteella, vaan vain toinenkin riittää raportointivaatimukseen. Näiden välinen riippuvuus on kuitenkin muistettava huomioida. Kaksinkertaisessa olennaisuudessa huomioidaan myös sidosryhmät, joihin yritys voi vaikuttaa tai jotka voivat vaikuttaa yritykseen. (Euroopan komissio 2023a, 5–7.) Olennaisuuden arvioinnin ja kaksinkertaisen olennaisuuden käsite on lähtöisin GRI-standardeista (Global Reporting Initiative 2022a).

Olennaisuutta arvioidessaan yrityksen on huomioitava koko arvoketju suorine ja epäsuorine vaikutuksineen. Erityistä huomiota on kiinnitettävä esimerkiksi toimialalleen tai maantieteelliselle sijainnilleen tyypillisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin. Yrityksen täytyy myös selvittää, miten sen riippuvuus hyvistä ja kohtuuhintaisista luonnonvaroista, työntekijöistä ja yhteiskunnallisista resursseista vaikuttavat sen toimintaan. Yrityksen tulee määrittää myös määrälliset

ja/tai kynnyksarvot, joita se käyttää olennaisuuden määrittelyssä. (Euroopan komissio 2023a, 7, 11.)

Vaikutusten olennaisuuden arvioinnissa kestävyysseikka on olennainen, kun se aiheuttaa merkittäviä positiivisia tai negatiivisia vaikutuksia ihmisiin tai ympäristöön lyhyellä, keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä. Lyhyt aikaväli on raportointikausi eli tilikausi, keskipitkä 1–5 vuotta ja pitkä aikaväli yli 5 vuotta. Vaikutuksia arvioidessa tarkastellaan yrityksen toimintaa, arvoketjua sekä tuotteiden, palvelujen ja liikesuhteiden vaikutuksia. Kielteisten vaikutusten olennaisuuden perustana on YK:n ohjaavien periaatteiden ja OECD:n toimintaohjeiden due diligence -prosessi. Due diligence prosessissa tunnistetaan, ennaltaehkäistään ja vähennetään sekä olemassa olevia että mahdollisia liiketoiminnassa mukana oleviin ihmisiin ja ympäristöön kohdistuvia haitallisia vaikutuksia. Prosessissa myös selitetään, miten yritys käsittelee näitä vaikutuksia. Olennaisuutta arvioidaan haitallisten vaikutusten vakavuuden perusteella. Mahdollisten vaikutusten osalta arvioidaan myös niiden todennäköisyyttä. Haitallisten vaikutusten vakavuutta arvioidessa tulee huomioida niiden mittakaava, laaja-alaisuus ja korjaamattomuus. Myös positiivisia vaikutuksia arvioidessa huomioidaan vaikutuksen mittakaava ja laaja-alaisuus sekä mahdollisten vaikutusten osalta todennäköisyys. (Euroopan komissio 2023a, 8, 11.)

Taloudellisen olennaisuuden tarkoituksena on laajentaa olennaisuuden käsitettä laajemmaksi kuin tällä hetkellä tilinpäätöksessä nähdään olennaisina asioina. Taloudellisen olennaisuuden arvioinnissa kestävyysseikka on olennainen, kun se aiheuttaa tai saattaa aiheuttaa olennaisia taloudellisia vaikutuksia yritykselle. Olennaisia vaikutuksia ovat esimerkiksi vaikutus yrityksen kassavirtaan, kehitykseen, tulokseen tai rahoituksen saatavuuteen. Vaikutuksia tarkastellaan lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä, ja vaikutukset voivat johtua joko menneistä tai tulevista tapahtumista. Aikavälit määritellään samalla tavalla kuin vaikutusten olennaisuuksien arvioinnissa. Yrityksen tulee huomioida myös sen riippuvuus esimerkiksi luonnonvaroista tai henkilöresursseista. Olennaisuutta arvioidaan taloudellisten vaikutusten todennäköisyyden ja suuruuden perusteella. (Euroopan komissio 2023a, 8–9.)

4.2.2 Yleiset tiedot (ESRS 2)

ESRS 2 kertoo tiedot, joista yrityksen on raportoitava yleisellä tasolla. Raportoitavia osa-alueita on neljä: hallintotapa, strategia, vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä mittarit ja tavoitteet. ESRS 2 linkittyy aihe- ja alakohtaisiin standardeihin, sillä sen määrittämiä käytetään aihe- ja alakohtaisten osa-alueiden raportoinnissa. Jos yritykselle on olennaista raportoida tietystä aihe- tai alakohtaisesta osa-alueesta, tulee sen raportoida tästä kaikista neljästä näkökulmasta. (Euroopan komissio 2023a, 3, 39.) Osa-alueet vaikuttaisivat perustuvan TCFD-raportointikehykseen.

Neljä osa-alueita jaetaan tarkempaan vaatimukseen, joiden mukaan raportit luodaan. Hallintotapa jaetaan viiteen vaatimukseen (GOV-1–GOV-5), joiden tarkoituksena on kuvata, miten kestävyyttä seurataan, hallitaan ja valvotaan yrityksessä. Yrityksen on esimerkiksi GOV-1 kohdassa kerrottava johdon kokoonpanosta ja monimuotoisuudesta, esimerkiksi sukupuolijakaumasta. (Euroopan komissio 2023a, 3, 42–45.)

Strategia jaetaan kolmeen vaatimukseen (SBM-1–SBM-3). Tavoitteena on saada tieto yrityksen strategian vaikuttavuudesta kestävyteen ja siitä, miten yritys huomio sidosryhmien edut ja näkemykset strategiassa. Tavoitteena on myös arvioida olennaisia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia sekä sitä, miten ne vaikuttavat strategiaan. Esimerkiksi SBM-1 kohdassa on kerrottava merkittävistä tuotteista tai palveluista, joilla on vaikutusta kestävyteen. (Euroopan komissio 2023a, 45–49.)

Kolmas osa-alue vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet koostuu neljästä tarkemmasta vaatimuksesta, joita ovat kuvaus olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamis- ja arviointiprosesseista (IRO-1), luettelo käytetyistä standardeista (IRO-2), olennaisten kestävyysseikkojen hallitsemiseksi vahvistetut toimintaperiaatteet (MD-P) sekä näihin liittyvät toimet (MDR-A). Osa-alueen tarkoituksena on saada käsitys siitä, miten nimenomaan kestävyteen liittyvät olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet on tunnistettu ja mitä tietoja yritys on sisällyttänyt kestävyysraporttiinsa olennaisuuden arvioinnin perusteella. (Euroopan komissio 2023a, 49–52.)

Mittarit ja tavoitteet osa-alue koostuu nimensä mukaisesti olennaisista kestävyysseikkoihin koskevista mittareista (MDR-M) ja tavoitteista (MDT-T). Mikäli yrityksellä on käytössä kestävyteen liittyviä mittareita, tulee sen muun muassa nimetä ja määritellä mittarit sekä kertoa, mihin ne perustuvat. Tavoitteiden kohdalla seurannan tulee olla pitkäjänteistä ja vaikuttavuutta arvioivaa. (Euroopan komissio 2023a, 52–54.)

Esitetyt esimerkit osa-alueiden vaatimuksista ovat yksittäisiä ja tiedonantovaatimukset ovat näitä paljon laajemmat ja tarkemmat. ESRS 2 osio sisältää 32 sivua vaatimuksia raportoinnista niiden linkittyessä aihekohtaisiin vaatimuksiin. Kokonaisuudessaan suomenkieliset ESRS-standardit koostuvat 264 sivuisesta PDF-tiedostosta. (Euroopan komissio 2023a.)

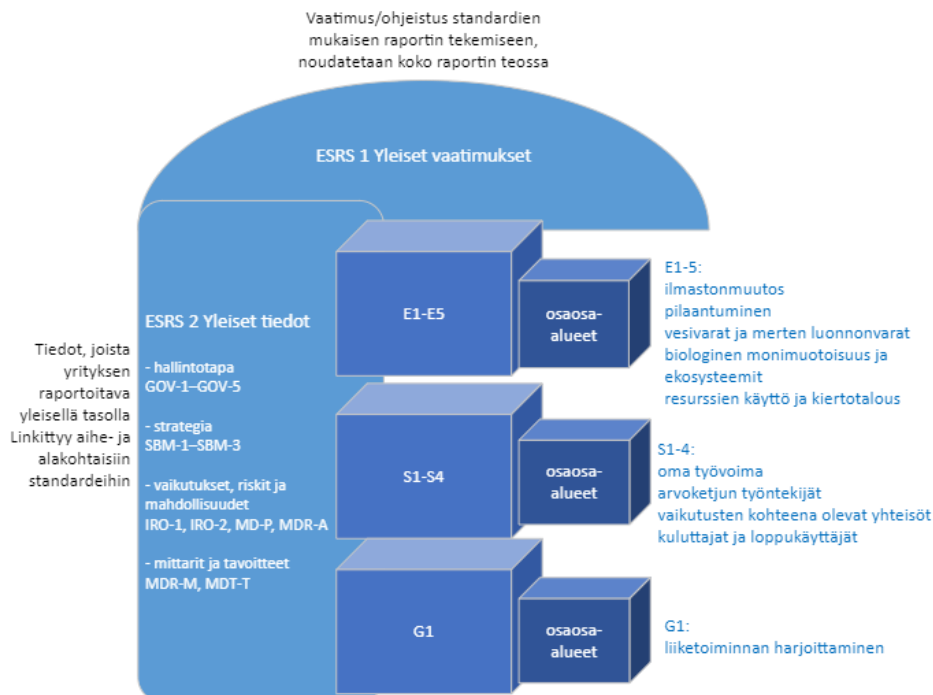
4.2.3 Aihe- ja alakohtaiset standardit

Aihekohtaiset standardit sisältävät ympäristö-, yhteiskunta- ja hallintotapastandardit eli ESG-standardit. Standardit huomioivat siis kaikki kolme vastuullisuuden osa-alueita. Ympäristöstandardit jaetaan viiteen kategoriaan (E1-E5), joita ovat ilmastonmuutos, pilaantuminen, vesivarat ja merten luonnonvarat, biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit sekä resurssien käyttö ja kiertotalous. Yhteiskuntastandardit jaetaan neljään (S1-S4) osa-alueeseen: oma työvoima, arvoketjun työntekijät, vaikutusten kohteena olevat yhteisöt sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät. Hallintotapastandardi koostuu yhdestä osa-alueesta (G1) liiketoiminnan harjoittaminen. Yhteensä aihestandardeja on siis 10, jotka jaetaan vielä pienempiin osa-aiheisiin ja osaosa-aiheisiin. Tiedoista, jotka yritys arvioi toiminnassaan epäolennaisiksi, ei tarvitse raportoida. (Euroopan komissio 2023a, 1–3, 25–27.)

Yritys voi siis jättää huomioimatta kaikki aihekohtaisiin standardeihin sisältyvät tiedonantovaatimukset, jos ne eivät ole sille olennaisia. Kuitenkin kaikkiin aihekohtaisiin standardeihin liittyvät tiedonantovaatimukset (IRO-1) eli kuvaukset olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamis- ja arviointiprosesseista on annettava. (Euroopan komissio 2023a, 6, 35.) Standardien luonnosversiossa vielä pakollisena olivat ilmastonmuutos (E1) kaikille yrityksille ja oma työvoima (S1) yli 250 henkilön yrityksille (European Commission 2023b, 69–106;

Kalliokoski 2023). Yrityksen on kuitenkin perusteltava yksityiskohtaisesti, miksi ilmastonmuutos ei ole olennainen kestävyysaihe yritykselle. Myös muiden aihekohtaisten standardien pois jättämisestä voidaan antaa selvitys hyvien käytäntöjen edistämiseksi, mutta se ei ole pakollista. (Euroopan komissio 2023a, 4, 6, 35.) Huomionarvoista kuitenkin on, että mikäli yritys katsoo aihekohtaisen standardin olennaiseksi, on raportointia tehtävä spesifien ohjeiden mukaisesti (Euroopan komissio 2023a, 6).

Alakohtaiset standardit ovat tiettyä toimialaa koskevia tyypillisiä kestävyysvaikutuksia, -riskejä ja mahdollisuuksia. Niiden tarkoitus on huomioida spesifimmät toimialoja koskevat olennaiset kestävyysasiat, joita ei ole huomioitu joko riittävästi tai ollenkaan aihekohtaisissa standardeissa. Alakohtaiset standardit ovat spesifiytensä vuoksi myös hyvin vertailukelpoisia saman toimialan yritysten kesken. (Euroopan komissio 2023a, 3.) Alakohtaiset standardit ovat vielä työn alla EFRAG:lla ja tällä hetkellä eri toimialojen edustajia konsultoidaan standardien luomiseksi (EFRAG n.d.b). Kuviossa 3 on kuvattuna ESRS-standardit edellä mainittujen lähteiden perusteella. Lyhenteillä E, S ja G tarkoitetaan aiemmin mainittuja ympäristö-, yhteiskunta ja hallintostandardeja.



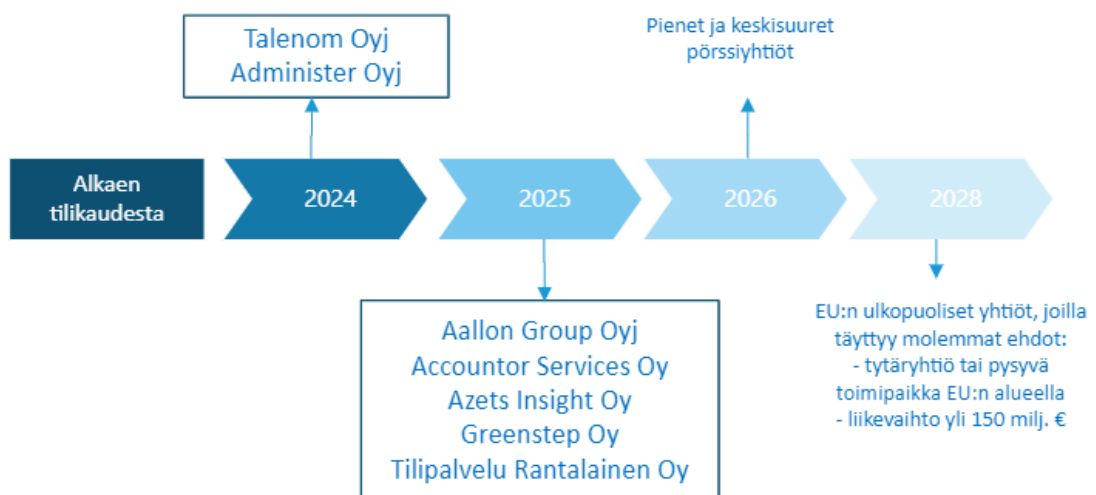
KUVIO 3. ESRS-standardit kuvattuna kuviona.

5 VASTUULLISUUSRAPORTOINTI SUURISSA TILITOIMISTOISSA

5.1 Tarkastelun toteuttaminen ja tutkimustulokset

Suomessa toimivia suuryrityksen määritelmän täyttäviä tilitoimistoja ovat Aallon Group Oyj, Accountor Services Oy, Administer Oyj, Azets Insight Oy, Greenstep Oy, Talenom Oyj, Tilipalvelu Rantalainen Oy, Helsingin kaupungin taloushallintopalveluliikelaitos, Monetra Oy ja Sarastia Oy (Suomen Taloushallintoliitto 2023). Kolme jälkimmäistä ovat julkisomisteisia yhtiöitä, eivätkä ne ole mukana opinnäytetyössä johdannossa perusteltujen syiden takia. Työssä tarkastelluista yrityksistä puhutaan jatkossa lyhyemmin nimityksillä Aallon Group, Accountor, Administer, Azets, Greenstep, Talenom ja Rantalainen.

Julkisesti saatavilla olevien tietojen perusteella pääteltynä ensimmäisenä uusi CSR-direktiivi koskettaa Talenomia ja Administeria vuoden 2024 tilikaudesta alkaen. Muille opinnäytetyössä käsiteltäville yrityksille kestävyysraportointidirektiivi tulee julkisesti saatavien tietojen perusteella pääteltynä pakolliseksi vuoden 2025 tilikaudesta alkaen. Päätelyn tulokset ja käytetyt lähteet löytyvät kappaleesta 5.4 ja sen taulukosta 1. Kuviossa 4 on edellä mainittujen tietojen perusteella toteutettu mukailu kuvioista 2 CSR-direktiivin vaiheittainen voimaantulo.



KUVIO 4. Mukailtu kuvio CSR-direktiivin vaiheittaisesta voimaantulosta.

Tutkimusaineiston rajaamiseksi työssä tarkasteltiin työn tekemisen hetkellä saatavilla olevia julkisia vastuullisuusraportteja, pörssiyhtiöiden viimeisimpiä vuosija puolivuosisikatsauksia tai -kertomuksia muiden kuin taloudellisten tietojen osalta sekä yritysten verkkosivuilta löytynyttä vastuullisuustietoa. Lisäksi näitä verrattiin viimeisempää edellisen vuoden tietoihin, jos tietoja oli saatavilla. Aineistot koskivat pääasiassa tilikautta 2022 pois lukien Azetsin vastuullisuusraportti, verkkosivujen tiedot sekä puolivuosisikatsaukset.

Mahdollisia vanhempia aineistoja ei otettu mukaan analyysiin, sillä osa yrityksistä raportoi vastuullisuudesta vasta ensimmäistä kertaa tilikaudesta 2021 alkaen ja toisaalta opinnäytetyön rajallisuus pakotti pitämään aineiston pienenä. Jos yrityksellä oli varsinainen vastuullisuusraportti, analysointi ei pohjautunut muihin tietoihin, kuten verkkosivujen materiaaliin. Rajaus tehtiin sen vuoksi, että lähtökohtaisesti olennaisimmat vastuullisuuteen liittyvät asiat löytyivät vastuullisuusraportista ja verkkosivujen materiaalit olivat joko tiivistelmiä tai yksittäisiä nostoja raportin sisällöstä. Tästä poikkeuksena on Azets, jonka kohdalla verkkosivuilla oli uutta tietoa vastuullisuusraportin koskiessa vuotta 2021 ja tätä aikaisempia vuosia.

Erillinen vapaaehtoinen vastuullisuusraportti oli saatavilla kolmella tarkasteltavalla tilitoimistolla: Accountorilla, Azetsilla ja Greenstepillä. Talenomilla tai Administratorilla ei ollut erillistä vapaaehtoista vastuullisuusraporttia saatavilla vaan sen sijaan ne olivat tehneet NFR-direktiivin mukaisen selvityksen muista kuin taloudellisista tiedoista. Selvitykset löytyivät Talenomien vuosikatsauksesta 2022 ja Administratorin vuosikertomuksesta 2022. Aallon Groupilla tai Rantalaisella ei ollut marraskuussa 2023 julkisesti saatavilla vastuullisuusraporttia tai muuta vastuullisuustietoa. Aallon Groupin viimeisimmässä vuosikertomuksessa (2022) tai puolivuotiskatsauksessa (2023) ei myöskään mainittu vastuullisuudesta. Tämän vuoksi Aallon Groupia ei voinut analysoida aineiston perusteella. Rantalainen lisäsi verkkosivuilleen alkuvuodesta 2024 vastuullisuustietoa, jonka perusteella analysointi on tehty.

On hyvä huomioida, että mikään ei ollut vielä vuoden 2023 loppuun mennessä velvoittanut Aallon Groupia tai Rantalaista raportoimaan vastuullisuudestaan, ja CSR-direktiivikin velvoittaa julkisesti saatavien tietojen perusteella näitä yrityksiä

raportoimaan vasta tilikaudesta 2025 alkaen. Toisaalta laki ei ollut velvoittanut myöskään Accountoria, Azetsia tai Greenstepiä tekemään vastuullisuusraporttia, mutta ne olivat tästä huolimatta raportoineet.

Tutkimusaineisto analysoitiin teoriaa hyödyntäen. Aineistosta selvitettiin, oliko yritys tehnyt olennaisuusanalyysia määrittääkseen olennaisimmat vastuullisuusteemat, huomioitiinko kaikki vastuullisuuden osa-alueet tasapainoisesti, käytettiinkö erilaisia viitekehyksiä raportoinnin tukena ja oliko raportti ulkoisesti varmennettu. Lisäksi selvitettiin, huomioiko yritys sidosryhmät olennaisten asioiden määrittelyssä. Vastuullisuuden osa-alueiden huomioimisessa tarkasteltiin, ylittivätkö yrityksen käytännöt myös lain vaatimukset. Vastuullisuusraporttien, vastuullisuus selvitysten tai muun aineiston laatua arvioitiin sillä, valikoiko yritys sisältöä kertomalla vain positiivisia asioita vai kerrottiinko myös kehitettävät epäkohdat avoimesti. Raportin painopistettä tulevaisuuteen vai menneeseen keskittyvänä arvioitiin. Lisäksi tarkasteltiin sitä, onko yritys vastannut vain yhteiskunnan odotuksiin vai onko sillä ollut aktiivista toimintaa ja mitattavia tavoitteita vastuullisuuden kehittämiseksi. Entä seurattiinko tavoitteita laadullisin tai määrällisin mittarein ja oliko kehitystä vaivatonta seurata ja arvioida. Raportin laatua arvioitiin myös sen perusteella, sisälsivätkö ne vakimuotoista, epämääräistä tai monitulkintaista kerrontaa.

Analyysissa ei varsinaisesti arvioitu sitä, kuinka vastuullinen yritys on eikä siinä keskitytty yksittäisiin väitettyihin vastuullisuustekoihin. Pääpaino oli vastuullisuusraportoinnin vaikutusten tarkastelussa ja onko kyseisen yrityksen raportoinnilla todellista vai symbolista arvoa. Vaikka analyysit pyrittiin tekemään objektiivisesta näkökulmasta teoriaan pohjautuen, tulee huomioida, että laadulliseen analyysiin vaikuttaa aina tutkijan subjektiivinen kokemus (Tuomi & Sarajärvi 2018, 80–82). Lisäksi tulee huomioida, että tutkimustuloksiin ja johtopäätöksiin olisivat voineet vaikuttaa yrityksiltä saatavat muut kuin julkisesti saatavilla olevat tiedot. Opinnäytetyöntekijä oli riippumaton työhön tarkastelluista yrityksistä ja analyysit tehtiin täysin ulkopuolisen näkökulmasta.

5.1.1 Aallon Group Oy

Opinnäytetyötä tehdessä vuoden 2024 tammikuussa Aallon Groupilla ei ollut julkisesti saatavilla erillistä vastuullisuusraporttia tai muuta vastuullisuustietoa. Yrityksellä ei ollut NFR-direktiivin mukaista velvollisuutta raportoida muista kuin taloudellisista tiedoista. Yrityksen viimeisimmässä vuosikertomuksessa (2022) tai puolivuosisikatsauksessa (2023) ei myöskään ollut erillistä tietoa vastuullisuudesta. Vastuullisuusteemoja oli sivuttu taloudellisessa raportoinnissa, mutta näitä ei analysoitu, sillä ne eivät perustuneet vastuullisuusraportoinnin vaatimukseen vaan muihin toimintakertomuksen sisällön vaatimukseen.

5.1.2 Accountor Services Oy

Accountorin analyysin aineistoina käytettiin sen tekemiä erillisiä, vapaaehtoisuuteen perustuvia vastuullisuusraportteja, jotka koskivat vuosia 2021 ja 2022. Yritys oli tehnyt olennaisuusarvion vuoden 2022 raporttia varten. Raportissa oli olennaisuusanalyysin perusteella tehty olennaisuusmatriisi. (Accountor Services Oy 2022.) Vuoden 2021 raporttiin olennaisuusarviota ei ollut tehty (Accountor Services Oy 2021). Olennaisuusarvioinnissa tunnistettiin yksitoista keskeistä aihetta, jotka käsiteltiin vastuullisuusraportissa. Olennaisiksi asioiksi oli nostettu esimerkiksi tietosuojaa, henkilöstön terveys, turvallisuus ja hyvinvointi, koulutus, kestävät tuotteet ja palvelut sekä taloudellinen vastuu ja verojen maksu. Kaikki kolme vastuullisuuden osa-alueita oli huomioitu, mutta painopiste oli kestävässä hallinnossa, tietoturvassa ja -suojaissa sekä työntekijöiden ja asiakkaiden hyvinvoinnissa. (Accountor Services Oy 2022.)

Raporttiin oli hyödynnetty YK:n kestävä kehityksen tavoitteita sekä GRI-standardeja viitaten. Accountor käytti raportissa kolmea kestävä kehityksen tavoitetta, joihin uskoi eniten pystyvänsä vaikuttamaan. Tavoitteita olivat hyvä koulutus, ihmisarvoinen työ ja talouskasvu sekä rauha, oikeus ja vahvat instituutiot. Raportti oli osittain ulkoisesti varmennettu yksityisyyden, tietoturvan ja taloustietojen osalta. (Accountor Services Oy 2022.) Edellisenä vuonna raporttia ei ollut varmennettu (Accountor Services Oy 2021).

Accountor oli listannut kuusi vastuullisuuden tavoitetta. Tavoitteet olivat työntekijöiden sitoutumisen kokonaisindeksi 4/5, keskimääräinen koulutus/työntekijä 7 tuntia/vuosi, ohjelmistokoodin uudistaminen 50 prosentin osalta vuoteen 2026 mennessä noudattaen kestävä kehityksen periaatteita, 0 yksityisyyttä koskevaa tietosuojaloukkausta, hopeinen Ecovadis-luokitus ja hiilidioksidipäästöjen vähentäminen 10 prosenttia vuosittain ajalla 2020–2026. Tavoitteita seurattiin niihin sopivilla mittareilla. Raportti sisälsi myös muita mittareita, joilla vastuullisuutta pystyi halutessaan arvioimaan. Raportissa ei kuitenkaan juuri kerrottu vertailulukuja edelliseltä vuodelta, vaan vertailu olisi tullut tehdä itsenäisesti edellisen vuoden raporttia hyödyntäen. (Accountor Services Oy 2022.)

Huomionarvoista onkin, että esimerkiksi tavoite työntekijöiden sitouttamisesta sekä erityisesti keskimääräisestä koulutuksesta oli saavutettu jo edellisenä vuonna arvolla 10 tuntia per työntekijä. Maksettujen verojen vaikutusta oli myös hankala arvioida, sillä maksettujen verojen yhteydessä ei kerrottu esimerkiksi liikevaihtoa, johon verojen määrää olisi voinut suhteuttaa. (Accountor Services Oy 2022.) Tavoitteet olivat kuitenkin huomattavasti konkreettisempia kuin edellisessä vuoden 2021 raportissa. Myös mittareita oli lisätty edellisestä vuodesta. (Accountor Services Oy 2021.)

Raportissa oli huomioitu sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia. Sen painopiste oli menneessä, mutta erilaiset tavoitteet suuntasivat myös tulevaan. Tilitoimistolle tyypilliset vastuullisuuden kysymykset, esimerkiksi korruption ja lahjonnan torjunta, sosiaaliset työntekijöihin ja asiakkaisiin liittyvät kysymykset sekä ympäristöasiat oli huomioitu lain vaatimukset ylittäen. Esimerkiksi tietoturvaan ja tietosuojaan liittyvät käytänteet huomioitiin lain ylittävillä käytänteillä ja standardeilla, ja tietoturvaloukkausten määrää mitattiin tietoturvaloukkausten lukumääränä. Työntekijöiden koulutukseen panostettiin ja hyvinvointia mitattiin motivaatiomittarin avulla. Ympäristövastuun osalta raportti oli huomattavasti suppeampi, mutta siinä oli huomioitu digitalisaation tuomat positiiviset ja negatiiviset vaikutukset sekä hiilijalanjälki muun muassa toimitilojen, laitteiden ja matkustuksen osalta. (Accountor Services Oy 2022.) Kokonaisuudessaan raportti oli kattava, selkeä ja suhteellisen avoin eikä sisältänyt vain vakiomuotoista tekstiä.

5.1.3 Administer Group Oyj

Administerin vastuullisuustiedot löytyivät vuosikertomuksen 2022 vastuullisuusosioista sekä sen jälkeisestä henkilöstöosioista. Myös Administerin verkkosivuilla oli vastuullisuusosio, mutta tiedot vastasivat vuosikertomuksen tietoja (Administer Oyj n.d.). Administerin puolivuosiselvityksestä (2023) ei löytynyt vastuullisuustietoa. Vuosikertomuksen osio perustui NFR-direktiiviin eli veloitteeseen tehdä selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista. Selvityksessä ei mainittu, että se olisi tehty olennaisuusanalyysiin perustuen tai että sitä olisi varmistettu. Viitekehyksiä ei ollut käytetty. Sidosryhmiä ei ollut hyödynnetty selvityksen tekemiseen, mutta yhdeksi tärkeäksi sidosryhmäksi mainittiin oppilaitokset, joiden kanssa Administer mainitsi tekevänsä yhteistyötä tarjoamalla opiskelijoille harjoittelupaikkoja. (Administer Oyj 2022, 19–22.)

Vastuullisuuden eri osa-alueet oli huomioitu. Administer korosti lahjonnan ja korruption ehkäisyn tärkeyttä sekä vahvaa tietosuojaa. Administer ei hyväksy syrjintää, häirintää tai epäasiallista käytöstä. Mahdollisen häirinnän tai epäasiallisen käytöksen ilmetessä käytössä kerrottiin olevan ilmoituskanava. Muita toimintaperiaatteita ei mainittu. Toimet perustuvat lainsäädäntöön. Administer kertoi maksavansa verot Suomeen, mutta maksettujen verojen määrää ei kerrottanut. Muiltakin osin varsinaiset mittarit, seurattavat tavoitteet ja vertailukelpoiset luvut puuttuivat, vaikka konkreettisia esimerkkejä mainittiinkin. (Administer Oyj 2022, 19–22.)

Sosiaalisen vastuullisuuden osalta henkilöstön hyvinvointiin panostettiin kattavan työterveyshuollon sekä monipuolisten liikunta- ja hyvinvointipalvelujen avulla. Henkilöstön tyytyväisyyttä mitattiin kerran kuussa järjestettävillä Pulssi-kyselyillä, joissa nousseet positiiviset teemat mainittiin selvityksessä. Tarkempia tietoja, tuloksia tai kehityskohteita ei kerrottanut. Haasteeksi Administer mainitsi toimialalle tyypillisen henkilöstön vaihtuvuuden, johon voidaan vaikuttaa työntekijäkokemuksella. Lisäksi Administer kertoi tarjoavansa mahdollisuuden kouluttautua työn ohella, tekevänsä oppilaitosyhteistyötä ja tarjoavansa harjoittelupaikkoja opiskelijoille ja alanvaihtajille. (Administer Oyj 2022, 19–22.)

Digitaalinen taloushallinto oli myös Administerin mainitsema ympäristövaltti. Selvityksessä ei kuitenkaan esitetty merkittäviä konkreettisia esimerkkejä muista

ympäristötoimista eikä digitalisaation negatiivisia vaikutuksia huomioitu. Sen sijaan käytettiin ilmaisuja kuten "pyrimme" ja "kiinnitämme huomiota", jotka eivät opinnäytetyöntekijän mielestä kertoneet konkreettisesta sitoutumisesta vastuullisuustekoihin. (Administer Oyj 2022, 19–22.)

Vertailtaessa vuoden 2021 ja 2022 selvityksiä, henkilöstön määrä sekä sukupuoli- ja ikäjakauman muutos oli merkittävä. Henkilöstömäärä kasvoi 585 henkilöstä 1 118 henkilöön. Vuonna 2021 ikäjakauma painottui yli 45-vuotiaisiin, kun vuonna 2022 alle 45-vuotiaita työntekijöitä oli enemmän. Naisten ja miesten osuus henkilöstöstä oli tasaantunut, vaikka edelleen naisten osuus oli suurempi, 68 prosenttia. Muita merkittäviä muutoksia ei ollut. Huomionarvoista oli se, että vuosien 2021 ja 2022 selvityksissä toistuivat samat lauseet ja asiat. Painopiste selvityksissä oli menneessä, mutta joitakin seuraavaan vuoteen kohdistuvia sosiaaliseen vastuullisuuteen liittyviä suunnitelmia kerrottiin. (Administer Oyj 2021, 17–19; Administer Oyj 2022, 19–22.) Tavoitteiden ja mittareiden puuttuminen sekä selvitysten samanlaisuus teki vastuullisuuden kehittymisen arvioinnista haasteellista.

5.1.4 Azets Insight Oy

Azetsilla oli saatavilla vain yksi vastuullisuusraportti, joka muista poiketen tarkasteli ympäristön, sosiaalisten vaikutusten sekä laadun ja riskienhallinnan osalta vuosia 2019–2021 ja taloudellisten vaikutusten osalta tilikausia 2018/2019–2020/2021. Raporttiin oli hyödynnetty GRI-standardeja viitaten, ja sen oli koonnut sisäinen vastuullisuuskonsultti. Raportissa ei mainittu, että sitä olisi varmennettu tai että sitä varten olisi tehty olennaisuusanalyysia. Sidosryhmiä ei ollut käytetty vastuullisuusraportoinnin apuna, mutta Azets tunnisti vaikutusmahdollisuutensa asiakkaidensa vastuullisuuden kehittämiseksi. (Azets Insight Oy 2021.)

Azetsin vastuullisuustyötä on ohjannut sen yleiset vastuullisuusperiaatteet ja konsernin Code of Conduct -ohjeistus. Arvopohjaksi raportissa mainittiin collaborative, authentic, respectful ja dynamic (vapaasti suomennettuna yhteistyö, autenttisuus, kunnioittavuus ja dynaamisuus). Vastuullisuutta edisti siihen valittu johtoryhmä. Asioita, joihin Azets aikoi keskittyä vuonna 2022, olivat toimitiloihin liittyvä Smarter Working -projekti, hiilijalanjäljen vähentäminen ja sen mittaamisen

parantaminen, sosiaalisen vastuun projektien edistäminen oppilaitosyhteistöiden ja Azets4Kids -säätiön kautta sekä asiakkaiden vastuullisen toiminnan edistäminen esimerkiksi tietosuojan ja vastuullisuusraportointipalvelujen avulla. Varsinaisia konkreettisempia tavoitteita ei kerrottu. (Azets Insight Oy 2021.)

Azets huomioi kaikki vastuullisuuden osa-alueet painottaen taloudellista ja sosiaalista vastuullisuutta. Rahanpesun ja korruption torjunta oli eritelty omaan neljänteen ryhmäänsä, vastuuseen laadusta ja ennakoivasta riskienhallinnasta. Azets tunnisti palveluntuotannon oleellisiksi osiksi lainsäädännön, viranomaismääräykset sekä tietosuoja ja -turvavaatimukset. Azets kuitenkin kertoi laadun osa-alueesta melko vähän verrattuna esimerkiksi taloudellisiin tietoihin. Mittarina oli vain raportoitujen korruptio- ja rahanpesutapauksien määrä. Toisaalta esimerkiksi tietoturvaloukkaukset käsiteltiin sosiaalisen vastuun alla. (Azets Insight Oy 2021.) Jaottelu ei ollut täysin looginen opinnäytetyön teorian pohjalta tarkasteltuna.

Muilta osin mittareita käytettiin runsaasti ja vertailuarvot aikaisemmilta vuosilta kerrottiin vertailun helpottamiseksi (Azets Insight Oy 2021). Painoarvo raportoinnissa oli menneissä tapahtumissa ja tiedot alkoivat olla jo melko vanhoja. Azets ei ollut julkaissut opinnäytetyötä tehdessä vuoden 2022/2023 tietoja vielä erillisen vastuullisuusraportin muodossa.

Raportissa kerrottiin avoimesti kehitettäviä asioita, mutta konkreettiset, aikaan sidotut tavoitteet puuttuivat. Toisaalta raportti oli ensimmäinen ja verkkosivuillaan Azets esimerkiksi kertoi sitoutuneensa vuonna 2022 määrittelemään liiketoiminnan hiilineutraaliustavoitteet. Lisäksi Azets kertoi raportoivansa vastuullisuudesta GRI-standardien mukaisesti tilikaudesta 2022/2023 alkaen, mutta uusinta raporttia ei ollut vielä opinnäytetyön tekemisen hetkellä julkaistu. (Azets Insight Oy n.d.) GRI-standardien mukainen raportointi tarkoittaisi luvun 3.2.2 mukaan laajempaa raporttia, sillä tarkastellussa raportissa GRI-standardeja käytettiin vain viitaten.

5.1.5 Greenstep Oy

Greenstep kertoi aloittaneensa tavoitteellisen ja systemaattisen vastuullisuustyön keväällä 2019 (Greenstep n.d.), mikä näkyi sen julkaisemissa

vastuullisuusraporteissa vuosilta 2021 ja 2022. Vuoden 2022 vastuullisuusraportissa käytettiin GRI-standardeja viitaten sekä kerrottiin merkittävimmät toimintaan vaikuttavat kestävyysvaikutukset, riskit ja mahdollisuudet TCFD-raportointikehyksen avulla. TCFD-kehysten käyttö toi raportointiin lisäarvoa GRI-standardien kanssa käytettynä. Raportointi perustui vapaaehtoisuuteen. (Greenstep Oy 2022.)

Olenaisuus oli määritelty merkittävimpien vaikutusten ja sidosryhmien odotusten kautta. Määrittelyn mukaan olennaisia vaikutuksia oli erityisesti omiin työntekijöihin sekä asiakasyrityksiin. Vastuullisuustyön painopistealueina olivat vastuullinen talous ja hallinto, yhdenvertainen ja hyvinvoiva työyhteisö, laadukas osaamisen kehittäminen sekä ympäristön kannalta kestävät valinnat. Liiketoiminnan kehittämiseksi Greenstep oli valinnut kuusi olennaisinta YK:n kestävän kehityksen tavoitetta, joita olivat terveys ja hyvinvointi, hyvä koulutus, ihmisarvoista työtä ja talouskasvua, ilmastotekoja, maanpäällinen elämä sekä vedenalainen elämä. Raporttia ei ollut ulkoisesti varmennettu. (Greenstep Oy 2022.)

Raportti oli laaja, se sisälsi melko kattavasti kaikki vastuullisuuden osa-alueet ja oli uskottava. Raportti sisälsi paljon mennyttä tietoa, mutta jokaiseen painopistealueeseen valittu konkreettinen mitattava tavoite suuntasi katseen myös tulevaan. Edellisvuonna asetettujen tavoitteiden toteutuminen kerrottiin rehellisesti. Esimerkiksi tavoite saada toimitiloihin käyttöön 100 prosenttisesti vihreä sähkö ei toteutunut vuokranantajista johtuvista syistä. Lisäksi uudet tavoitteet asetettiin jokaiselle painopistealueelle. Greenstep kertoi kompensoivansa ensisijaisesti vain sellaiset päästöt, jotka eivät ole vältettävissä, kertoi ymmärtävänsä kompensaa-tion haasteet ja käyttävänsä vain luotettavia kumppaneita kompensointiin. Greenstep kertoi kompensoivansa esimerkiksi työtietokoneista ja matkustuksesta aiheutuneita päästöjä Compensate Creditin avulla. (Greenstep Oy 2022.)

Raportissa käytettiin konkreettisia mittareita. Monen mittarin kohdalla oli vertailun helpottamiseksi esitetty myös edellisten vuosien tuloksia, joten vertailua tehdäkseen ei ollut pakollista hyödyntää aikaisemman vuoden raporttia. Mittarit kattoivat Greenstepin valitsemat painopistealueet tasaisesti. Mittareina käytettiin esimerkiksi maksettua verojen määrää euroina, henkilöstön avainlukuja, kuten vaihtuvuutta sekä hiilidioksidipäästöjen määrää suorista ja epäsuorista vaikutuksista. (Greenstep Oy 2022.) Konkreettisten lukujen ja tulosten kertominen vaikutti eri

väittämiä luotettavuuteen. Huomionarvoisia asioita ei löytynyt verratessa vuosien 2021 ja 2022 raportteja (Greenstep Oy 2021; Greenstep Oy 2022.). Raporteissa toistuivat samat teemat ja mittarit, mutta tämän tarkoituksena oli helpottaa eri vuosien vertailua. Toisto ei ollut siis vain sanallisen muodon kopiointia. Systemaattinen ja tavoitteellinen työ näkyi Greenstepin raportoinnissa.

5.1.6 Talenom Oyj

Talenomilla ei ollut erillistä vastuullisuusraporttia vaan se oli tehnyt NFR-direktiiviin perustuvan vastuullisuus selvityksen muista kuin taloudellisista tiedoista. Selvitys oli neljän sivun mittaisena vuosikatsauksessa. Vuoden 2022 selvitystä verrattiin vuoden 2021 vuosikertomuksen selvitykseen. Yrityksen verkkosivujen vastuullisuustieto ei eronnut vuoden 2022 vuosikatsauksen selvityksen tiedoista, joten sitä ei analysoitu erikseen (Talenom Oyj n.d.). Talenomien puolivuosiselvityksestä (2023) ei löytynyt vastuullisuustietoa.

Vuoden 2022 vastuullisuus selvitystä varten oli päivitetty kaksinkertainen olennaisuusanalyysi eli sekä taloudelliset että muut vaikutukset otettiin selvityksessä huomioon. Analyysi katsoi omat ja sidosryhmien toiminnot. Analyysissä hyödynnettiin IPCC:n kuudetta arviointiraporttia ilmastonmuutoksesta ja maailman talousfoorumien julkaisuja tasa-arvon kehityksestä ja globaaleista riskeistä, mutta siinä ei hyödynnetty muita viitekehyksiä. Selvitys perustui sanalliseen arvioon ilman konkreettisia lukuja tai mittareita. Selvityksessä ei mainittu, että sitä olisi varmennettu. (Talenom Oyj 2022, 24–27.)

Merkittäviä ihmisoikeusriskejä ei tunnistettu, mutta työntekijäkysymykset nähtiin keskeisimpänä (sosiaalisen) vastuullisuuden teemana, jossa riskinä on joko menettää tärkeitä työntekijöitä tai epäonnistua rekrytoinnissa. Henkilöstön mielipiteiden seuraamiseksi käytössä oli Siqni-työntekijäkysely. Selvityksessä kerrottiin, että epäasiallinen käytös, syrjintä ja häirintä ovat kiellettyjä, mutta siinä ei täsmennetty käytössä olevia keinoja näiden estämiseksi tai korjaamiseksi. Konkreettisia lukuja, kuten työntekijätyytyväisyyttä prosentteina tai häirintäilmoitusten määrää, ei selvityksessä esitetty. (Talenom Oyj 2022, 24–27.) Tämä vaikeuttaa vastuullisuuden todentamista tai vertailua yrityksen aikaisempiin vuosiin tai muihin yrityksiin. Talenom myös kertoi tarjoavansa koulutusta työelämä taitoihin ja

ammattillisen osaamisen kehittämiseen Talenom Akatemian ja sisäisten koulutusten kautta (Talenom Oyj 2022, 24–27).

Talenom painotti korruption, rahanpesun ja lahjonnan torjuntaa. Talenom mainitsi yrityksellä olevan rahanpesulainsäädännön vaatima riskiarvio tehtynä sekä tarjolla koulutusta ja ohjeistusta saman lainsäädännön vaatiman ilmoitusvelvollisuuden toteuttamiseksi. Lisäksi Talenom tunnisti tietosuojariskit käsitellessään paljon arkaluontoisia henkilö- ja yritystietoja. Lain ylittäviä toimia ei kuitenkaan mainittu. (Talenom Oyj 2022, 24–27.)

Talenom ei olennaisuusanalyysin perusteella havainnut toiminnassaan ilmastoon liittyviä taloudellisia riskejä tai mahdollisuuksia eikä merkittäviä ympäristövaikutuksia toimistotyön ja alihankintaketjujen vaikutusten rajallisuuden vuoksi. Edistämänsä digitalisaatio nähtiin merkittävänä positiivisena vaikutuksena ilmastonmuutoksen hillintään. Valmisteilla kerrottiin olevan suunnitelma hiilidioksidipäästöjen laskentaan. (Talenom Oyj 2022, 24–27.)

Huomionarvoisia olivat muutokset vuoden 2021 selvitykseen verrattuna. Vuoden 2022 selvityksessä ympäristöasioita ei nähty merkittävänä toimistotyön luonteen vuoksi, kun taas vuoden 2021 selvityksessä Talenom huomioi muun muassa toimitilojen energiankulutuksen, hankinnat ja mainitsi haluavansa olla ”ympäristöasioissakin vastuullinen toimija”. (Talenom Oyj 2021, 22–23; Talenom Oyj 2022, 24–27.) Yritys oli vielä 2021 selvityksen mukaan Green Office -sertifioitu yritys, mutta vuoden 2022 selvityksessä sertifikaatista ei mainittu eikä Talenomia löytenyt WWF:n Green Office -yrityslistalta (Talenom Oyj 2021, 22–23; Talenom Oyj 2022, 24–27; WWF Suomi n.d.b.)

Painopiste selvityksessä oli menneissä tapahtumissa pois lukien suunnitelma kuva Talenomien vastuullisuustyön etenemisestä vuosina 2022–2024. Kuvan mukaan suunnitelmissa oli relevanttien mittareiden ja prosessien arviointi ja kehittäminen sekä tavoiteasetannan arviointi ja jatkuva parantaminen. (Talenom Oyj 2022, 24–27.) Selvitys oli tehty NFR-direktiivin vaatimusten mukaisesti, mutta konkreettiset tavoitteet, mittarit ja vertailukohdat puuttuivat. Raportissa myös käytettiin epämääräisiä ilmaisuja, kuten jonkin asian tärkeys ja johonkin asiaan pyrkiminen (Talenom Oyj 2022, 24–27). Tavoitteet ja mittarit olisivat lisänneet

selvityksen uskottavuutta ja luotettavuutta. Selvityksestä ei saanut kovin kattavaa tai tarkkaa kuvaa vastuullisuuden kehittymisestä.

5.1.7 Tilipalvelu Rantalainen Oy

Rantalainen ei ole ollut toistaiseksi lain mukaan velvollinen raportoimaan vastuullisuudestaan, eivätkä he olleet tiedottaneet tai raportoineet vastuullisuudesta ennen vuoden 2024 alkua. Vastuullisuustietoa julkaistiin heidän verkkosivuillaan tammikuussa 2024. Varsinaista vastuullisuusraporttia tai muita dokumentteja ei ollut saatavilla. Koska varsinaista selvitystä tai raporttia ei ollut, ei tietoja ole varmennettu eikä viitekehyksiä ole käytetty. Rantalainen ei myöskään kerro tehneensä olennaisuusanalyysiä listaamiensa vastuullisuusteemojen tueksi. Verkkosivuilla ei kerrottu, että sidosryhmiä olisi hyödynnetty vastuullisuusteemojen arvioinnissa. (Tilipalvelu Rantalainen Oy n.d.a-c.)

Rantalainen huomioi kaikki kolme vastuullisuuden osa-aluetta. Ympäristövastuun osalta tiedot olivat suppeat, mainiten ainoastaan etätyön ja digitalisaation ympäristön kannalta positiivisiksi vaikutuksiksi. Negatiivisia vaikutuksia ei kerrottu. Sosiaalisen vastuullisuuden osalta Rantalainen käsittelee teemoja, kuten henkilöstön fyysinen ja henkinen hyvinvointi sekä koulutus, häirinnän ja syrjinnän estäminen sekä oppilaitosyhteistyö ja harjoittelupaikat opiskelijoille. Teemoista kerrottiin konkreettisin esimerkein, mutta yksityiskohtaisemmat kuvaukset, selkeät vertailuluvut, mittarit ja tavoitteet puuttuivat. Huomionarvoisena esimerkkinä sosiaalisen vastuullisuuden ulottamisesta yrityksen ulkopuolelle oli se, että Rantalainen kertoo tukevansa ulkopuolisia yhteisöjä paikallisten urheiluseurojen kautta. (Tilipalvelu Rantalainen Oy n.d.a; Tilipalvelu Rantalainen Oy n.d.b.)

Taloudellisen vastuun tai hyvän hallintotavan teemoissa toistui lainsäädännön noudattaminen, tietosuojan ja -turvan tärkeys sekä rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen torjunta. Konkreettisenä esimerkkinä Rantalainen mainitsee kyberturvallisuuspoikkeamien torjuntasuunnitelman. Yritys myös kertoi tarkistavansa asiakkaidensa eettisen toiminnan ja pidättävänsä oikeuden olla luomatta asiakkassuhdetta, mikäli asiakas ei täytä laadullisia vaatimuksia. Laadullisia vaatimuksia ei kuitenkaan eritelty eikä kerrottu, oliko Rantalainen todellisuudessa

kieltäytynyt palvelemasta tällaisia asiakkaita tai päättänyt asiakassuhteita eettisten syiden vuoksi. (Tilipalvelu Rantalainen Oy n.d.c.)

Materiaalia ei voitu verrata aikaisempaan, sillä sellaista ei ollut saatavilla. Vastuullisuustiedot pohjautuvat nykyhetken tavoitteiden puuttuessa. Teksti sisälsi myös paikoin tyypillisiä käsitteellisiä ilmaisuja, kuten ”haluamme olla edelläkävijä” ja ”pyrimme” (Tilipalvelu Rantalainen Oy n.d.a; Tilipalvelu Rantalainen Oy n.d.b). Vastuullisuuden kehittämisestä tai kehityksestä ei ollut mahdollista saada kuvaa konkreettisten mittarien ja vertailutietojen puuttuessa.

5.2 Johtopäätökset

Aineiston perusteella tehtyjä johtopäätöksiä tulee tarkastella kriittisesti. Aineisto oli suhteellisen pieni ja johtopäätökset perustuvat vain julkisesti saatavaan materiaaliin, jota on tarkasteltu yritysten ulkopuolelta. Luotettavampien johtopäätösten saamiseksi tulisi ulkoisen analyysin lisäksi tarkastella yritysten sisäisiä toimintoja esimerkiksi haastattelujen avulla. Toisaalta tarkoituksena olikin saada tuloksia ja johtopäätöksiä nimenomaan sidosryhmillä saatavilla olevaan materiaaliin perustuen. Lisäksi laadulliseen tutkimukseen vaikuttaa aina tutkijan subjektiivinen kokemus, kuten kappaleessa 5.1 todettiin. Analyysi ja johtopäätökset on kuitenkin pyritty tekemään teoriaan pohjautuen mahdollisimman objektiivisesti. Johtopäätöksiin ei vaikuta opinnäytetyöntekijän suhteet yrityksiin, sillä tekijä on riippumaton työhön tarkastelluista yrityksistä.

Aallon Groupilla ei ollut saatavilla vastuullisuustietoa opinnäytetyön tekemisen hetkellä. Teorian pohjalta analysoituna syynä voi olla yrityksen pelko joutua syytetyksi viherpesusta, mikäli vastuullisuusraportointia tehtäisiin puutteellisin tiedoin tai toimin. Aallon Group voi mahdollisesti pitää vastuullisuusasioita itsensäanselvyytenä tai epäolennaisena eikä ole siksi nähnyt tarvetta raportoida. Resurssien puute voi olla myös mahdollista, mikäli resursseja ei ole kohdennettu oikein. Suurella, voittoa tekevällä yrityksellä todennäköisesti olisi mahdollisuus kohdistaa resursseja vastuullisuusraportointiin niin halutessaan.

Administer ja Talenom olivat tehneet vastuullisuusselvityksensä NFR-direktiiviin velvoittamana. Selvityksissä on yhtenäistä konkreettisten esimerkkien vähäisyys,

mittareiden ja tavoitteiden puuttuminen sekä positiivisiin asioihin keskittyminen kehityskohteiden puuttuessa. Rantalaisen aineistona oli verkkosivuilta löytyvä vastuullisuusmateriaali, mutta materiaalissa on samoja yhteneväisyyksiä Talenom ja Administerin selvitysten kanssa. Esimerkiksi taloudellisen vastuullisuuden osa-alueelta listatut vastuullisuusasiat perustuvat lainsäädännön vaatimuksiin. Ympäristöasioissa nähdään vain digitalisaation positiiviset vaikutukset ja osa-alueesta saadut tiedot ovat vähäiset. Digitalisaation negatiivisia vaikutuksia ei huomioida, vaikka osa muista yrityksistä oli nämä raporteissaan huomioinut.

Talenom ei näe, että sen toiminnalla olisi merkittäviä ympäristövaikutuksia, vaikka oli aikaisempaan vuonna nostanut olennaisiksi asioiksi toimitilat ja niiden vaikutukset ympäristövastuuseen. Green Office -sertifikaatin menettäminen tai siitä luopuminen herättää epäilyksen, että vastuullisuusasioissa on otettu askel taaksepäin. Mikäli Green Office -sertifikaatti olisi edelleen Talenomilla, mutta siitä ei enää mainittaisi selvityksessä, voisi syynä olla pelko joutua syytetyksi viherpeusta. Lisäksi kaikki muut yritykset huomioivat jollakin tavalla ympäristöasiat ja erityisesti erillisissä vastuullisuusraporteissa toimitilojen ja hankintojen osuus ympäristövastuullisuuteen huomioitiin ja nähtiin olennaisena. Tämä herättää kysymyksiä, miksi Talenom ei enää näe ympäristöasioita olennaisena. Onko olennaisuusanalyysi haluttu tehdä suppeammin, jotta analyysiin voidaan tukeutua raportointivelvollisuuden tiukentuessa CSR-direktiivin myötä?

Vastuullisuuden arviointi näiden kolmen (Administer, Rantalainen, Talenom) yrityksen kohdalla on vaikeaa konkreettisten vertailutietojen puuttuessa. Raportteja ei ollut myöskään varmennettu, mikä heikentää niiden luotettavuutta. Toisaalta Talenom oli tehnyt olennaisuusanalyysin, joka parantaa olennaisiin asioihin keskittymistä. Luotettavuutta olisivat lisänneet konkreettiset vertailuarvot, joiden perusteella olisi mahdollista seurata vastuullisuuden kehittymistä ja asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Lainsäädännön ylittävän vastuullisuuden lisääminen toisi uskottavuutta yritysten vastuullisuuden kehittymisestä. Myös tavoitteiden asettaminen lisäisi vastuullisuustekojen toteuttamista. Toisaalta ei voida tietää, onko yritykset raportoinnin puutteellisuudesta huolimatta toteuttaneet vastuullisuustoimia kertomatta niistä. Tarkoituksena ei kuitenkaan ollut tutkia yritysten vastuullisuutta vaan raportoinnin aikaansaamia vaikutuksia yritysten

vastuullisuuteen. Raportoimisella näitä mahdollisia vastuullisuustekoja ei nähdä syntyneen.

Raportointi vaikuttaisi olevan Administerin, Rantalaisen ja Talenomin kohdalla puutteellista eikä todellisia positiivisia vaikutuksia tukevaa. Ajatusta tukee teoriaosion kappaleessa 3.1 mainittu Euroopan komission selvitys siitä, että NFR-direktiivin mukaisella raportoinnilla ei ole saatu haluttuja vaikutuksia aikaan. Myös vakiomuotoiset ja käsitteelliset ilmaisut erityisesti Administerin ja Rantalaisen selvityksissä ja antamissa tiedoissa tukevat ajatusta. Varovaisesti tulkiten voidaan näiden yritysten kohdalla katsoa raportoinnin tuovan enemmän symbolista arvoa kuin todellisia vaikutuksia. Asia vaatisi kuitenkin lisää tutkimista johtopäätösten tueksi.

Accountorin, Azetsin ja Greenstepin kohdalla raportoinnin vaikutukset voidaan nähdä paremmin kuin aiemmin mainituilla Administerilla, Rantalaisella tai Talenomilla. Erilaisten viitekehysten käyttö tukee vastuullisuudesta raportointia, samoin olennaisuusanalyysit, sidosryhmien mielipiteiden käyttäminen ja raportin ulkoinen varmentaminen. Azets ei kuitenkaan ollut tehnyt olennaisuusanalyysiä, käyttänyt sidosryhmien mielipidettä tai varmentanut raporttia ulkoisesti. Tämä vaikuttaa raportin luotettavuuteen. Raporttien uskottavuutta lisää se, että myös negatiivisista vaikutuksista kerrottiin ja asetettujen tavoitteiden edistymistä seurattiin. Toisaalta Greenstep ei kerro täysin kompensaation ongelmista, vaikka mainitsi tiedostavansa joitakin ongelmia.

Useamman viitekehyksen käyttö vaikuttaisi lisäävän raportin sisällön laajuutta Greenstepin kohdalla. Useiden mittareiden käyttö sekä konkreettisten tavoitteiden asettaminen vaikuttavat lisäävän vastuullisuuden kehittymistä Accountorilla, Azetsilla ja Greenstepillä, vaikka joidenkin arvojen kohdalla saattoikin olla muutosta huonompaan. Raportointijaksoja ei kuitenkaan ole kertynyt vielä montaa, joten paremman tulkinnan saamiseksi tulisi pystyä tarkastelemaan raportteja useammilta vuosilta. Yksittäiset heikommat arvot eivät kerro vastuullisuuden kehittymisestä pidemmällä aikavälillä. Lisäksi mittareiden hyödyt saavutetaan vasta silloin, kun niitä käytetään jatkuvaan seuraamiseen eikä niitä tarpeettomasti muuteta.

Vastuullisuuden vertailu eri yritysten välillä samojen viitekehysten käytöstä huolimatta on haasteellista. Vaikka kaikissa raporteissa Accountorin, Azetsin ja Greenstepin kohdalla on käytetty GRI-standardeja, on oleelliseksi nostettujen asioiden seuraamiseen käytetty erilaisia, suoraan vertailukelvottomia mittareita. Esimerkiksi työtyytyväisyyttä mitataan eri tavoin erilaisia kyselyjä käyttäen. Accountor taas mittaa työntekijäkoulutuksiin käytettyä aikaa eritellen ne johdon sekä muihin koulutuksiin ja ilmaisee käytetyn ajan tuntia per työntekijä. Greenstepin raportissa ei suoraan kerrota koulutuksiin käytettyä aikaa tällä työntekijäkohtaisella mittarilla, vaikka sen olisi pystynyt halutessaan laskemaan raportista löytyvien tietojen avulla. Raporttien heikko vertailtavuus on huomionarvoinen asia, joka ilmenee myös teoriassa, vaikkakaan tarkoituksena ei varsinaisesti ollut tutkia raporttien vertailtavuutta.

Vaikka tavoitteet ja niiden saavuttamiseen pyrkiminen vaikuttaisivat lisäävän vastuullisuutta, on tavoitteiden asettamisella myös merkitystä. Esimerkiksi Accountorin kohdalla työtyytyväisyys ja erityisesti koulutuksiin käytetty aika työntekijää kohden oli jo saavutettu edellisellä tarkastelukaudella ennen tavoitteen asettamista. Tämä herättää kysymyksen, onko asetetuilla tavoitteilla vaikutusta vastuullisuuden kehitykseen. Toisaalta tavoitteiden ei aina tarvitse olla kehittäviä vaan niillä voi olla myös ylläpitävä tarkoitus.

Eryteisesti raportointi lain ylittävistä vastuullisuusasioista lisää raportoinnin uskottavuutta ja vaikutuksia vastuullisuuteen. Accountor, Azets ja Greenstep ovat tehneet vastuullisuustyötä lainsäädännön velvollisuudet ylittäen. Tämä vahvistaisi ajatusta siitä, että laajemmalla raportoinnilla olisi positiivisia vaikutuksia vastuullisuuden kehittämiseen. Sidosryhmät voivat esimerkiksi seurata tulosten kehittymistä, mikä aiheuttaa painetta kehittää vastuullisuutta. Toisaalta tutkimuksen perusteella ei pystytty selvittämään syy-seuraussuhteita täysin. Vastuullisuusraportointi perustuu Accountorin, Azetsin ja Greenstepin kohdalla vapaaehtoisuuteen. On siis mahdollista, että yrityksille on tärkeää kehittää vastuullisuuttaan joka tapauksessa. Raportit nähtäisiin tässä tapauksessa vain tavaksi kertoa vastuullisuudestaan sidosryhmille.

Ei voida siis tietää, onko laajemmalla vastuullisuusraportoinnilla vaikutuksia vastuullisuuden kehittämiseen vai kehittyisikö se myös ilman raportointia. Toisaalta

tavoitteiden ja mittausarvojen julkituominen lisää painetta toteuttaa tavoitteet ja parantaa mittaustuloksia. Tavoitteiden toteuttamisen paineella voisi olla positiivisia vaikutuksia yrityksen vastuullisuuteen. Vaikuttaisi siis siltä, että laajemmalla raportoinnilla olisi ainakin suppeampaa raportointia tai raportoimatta jättämistä enemmän vaikutuksia todelliseen vastuullisuuteen ja sen kehittymiseen. Lisäksi avoimen vastuullisuustiedon myötä sidosryhmillä on mahdollisuus vertailla eri yrityksiä. Mikäli vastuullisuus on sidosryhmälle tärkeä arvo, voi sidosryhmä tehdä valinnan eri yritysten välillä raporttien perusteella. Suppeampien raporttien perusteella arviointi on huomattavasti haastavampaa. Mikäli yritys näkee kilpailijan toimivan ja kehittävän vastuullisuutta toista enemmän, voi tämä tuoda painetta kehittää omaa vastuullisuuttaan. Myös Accountorin, Azetsin ja Greenstepin tapauksessa luotettavampien johtopäätösten tekemiseksi aihe vaatisi tarkempaa tutkimusta esimerkiksi haastatteleamalla yritysten edustajia.

5.3 CSR-direktiivin mahdolliset vaikutukset raportointiin

Kestävyysraportointivelvoite muuttaa opinnäytetyöhön tarkasteltujen yritysten velvoitetta raportoida vastuullisuudestaan. Eniten vaikutusta tulee olemaan Aallon Groupin, Administerin, Rantalaisen ja Talenomin raportointiin, sillä yritykset eivät ole joko raportoineet lainkaan tai ovat raportoineet huomattavasti suppeamman NFR-direktiivin perusteella. Kestävyysraportoinnin pitäisi tavoitteidensa perusteella lisätä myös näiden yritysten kohdalla läpinäkyvyyttä ja raporttien laatua.

Raportoinnin luotettavuutta tulee parantamaan vaatimus ulkoisesta varmentajasta. Raportointi tulee olemaan myös huomattavasti laajempaa ja spesifimpää kuin esimerkiksi NFR-direktiivin mukainen raportointi. Vapaaehtoisuuteen perustuvassa raportoinnissa on ollut mahdollista valikoida raportoitavat asiat, vaikka viitekehykset ohjaavatkin raportointia. ESRS-standardien mukainen raportointi edellyttää olennaisuuden arviointia, joten tämän pitäisi vaikuttaa siihen, ettei olennaisista asioista raportointia voida jättää tekemättä. Luotettavuutta parantavat myös ESRS 1 vaatimukset raportoinnin merkityksellisyydestä, todenmukaisesta esittämisestä, vertailukelpoisuudesta, todennettavuudesta ja ymmärrettävyydestä. Näiden myötä epäselvän, vaikeasti ymmärrettävän ja puutteellisen raportoinnin pitäisi vähentyä.

Olennaisuusarvioinnin tekee kuitenkin yritys itse, joten hyvin perusteluin voi olla mahdollisuus raportoida suppeammin. Yritys määrittelee itse määrälliset ja/tai kynnsarvot olennaisuuden määrittelyyn, mikä voi vaikuttaa siihen, mitkä asiat nähdään kynnsarvon perusteella olennaiseksi. Kynnsarvot vaihtelevat siis yrityksittäin. Esimerkiksi Talenom ei nähnyt 2022 vuoden selvitykseen tehdyn olennaisuusanalyysin perusteella ympäristöasioita olennaisena, vaikka muissa opinäytetyöhön tarkastelluissa yrityksissä ympäristöasiat huomioitiin tai nähtiin olennaisena. Toisaalta mikäli muut saman toimialan yritykset pitävät ympäristöasioita olennaisena kestävyysraporteissaan, voi se tuoda painetta tarkastella olennaisuusarviota uudelleen myöhempien vuosien raportoinnissa. Lisäksi olennaisuuden arviointi on määritelty ESRS-standardeissa tarkasti ja arviointiin tulee käyttää kaksinkertaista olennaisuusarviota. Mikäli yritys arvioi jonkin aihekohtaisen standardin olennaiseksi, tulee raportointi tehdä spesifien ohjeiden mukaisesti.

ESRS-standardit on tehty nykyisiä viitekehyksiä, kuten GRI-standardeja ja TCFD-raportointikehystä, hyödyntäen. Koska Accountor, Azets ja Greenstep ovat hyödyntäneet tähän mennessä GRI-standardeja ja lisäksi Greenstep on hyödyntänyt TCFD-kehystä, on näiden helpompi aloittaa raportointi kestävyysraportointidirektiivin mukaisesti. Muiden tarkasteltujen yritysten kohdalla raportointi voi vaatia huomattavasti enemmän työtä pohjatyön puuttuessa.

Kestävyysraportoinnin tarkoituksena on muun muassa helpottaa yritysten vastuullisuuden vertailua. Nähtäväksi jää, miten tämä toteutuu. Raportointiin mukaan otetut olennaiset asiat saattavat vaihdella, mikä vaikeuttaa vertailua. Lisäksi yritykset edelleen määrittelevät itse käytettävät mittarit, jolloin mittarit voivat erota yritysten välillä toisistaan eikä vertailua voi tehdä suoraviivaisesti. Toisaalta raporttien vertailua helpottaa se, että niiden tulee olla julkisesti saatavilla yrityksen verkkosivuilla ja niiden tulee olla määrämuotoisessa sähköisesti luettavassa muodossa. Lisäksi ESRS-standardit velvoittavat vertailukelpoisuuteen yrityksen omien aiemmin annettujen tietojen osalta sekä eri yritysten välillä esimerkiksi tavoitteen ja perustason osalta, kuten kappaleessa 4.2.1 kerrotaan.

Erilaisia siirtymäsäännöksiä on annettu ensimmäisen tai ensimmäisten vuosien raportointiin (Euroopan komissio 2023a, 30–33). Tämä voi siirtää raportointia myöhemmäksi tiettyjen osa-alueiden kohdalla, mikäli yritys hyödyntää

säännöksiä. Vaikutus ei ulotu kuitenkaan ensimmäisiä vuosia myöhemmälle ja siirtymäsäännökset ovat tavallisia suurten muutosten kohdalla. CSR-direktiivin tarkoituksena on siirtymäsäännöksistä huolimatta pidemmällä aikavälillä saada kestävyysraportointi samalle tasolle tämänhetkisen taloudellisen raportoinnin kanssa eli yhtä laajaksi ja olennaiseksi.

Kuten aiemmissa johtopäätöksissä todettiin, tulee huomioida, että pelkkä raportointi ei välttämättä lisää yritysten vastuullisuutta. Toisaalta kestävyysraportointivelvoite tulee koskemaan esimerkiksi NFR-direktiiviä laajemmin yhä useampia yrityksiä. Kun raportointi on tarkempaa ja vertailukelpoisempaa samalla sidosryhmien odotusten kasvaessa, voi se luoda painetta yrityksille kehittää omaa vastuullisuuttaan. Esimerkiksi Hajin ym. mukaan (2023) raportointivelvoitteiden lisääntyessä myös vastuullisuuden nähtiin paranevan. Toisaalta tutkimustulokset olivat ristiriitaisia, sillä raportointivelvoitteiden myötä raportoinnin laatu saattoi edelleen olla heikkoa. (Haji ym. 2023.) CSR-direktiivin mukaista, huomattavasti aikaisempia velvoitteita tarkempaa ja laajempaa raportointia ei ole kuitenkaan vielä tehty, joten Hajin ym. (2023) aiempia johtopäätöksiä ei voi suoraan käyttää arvioinnissa. Nähtäväksi jää, ovatko vaikutukset todelliseen vastuullisuuteen aikaisempaa positiivisemmat. Asia vaatii tutkimusta, kun kestävyysraportointia aletaan toteuttaa käytännössä.

5.4 Yhteenveto kestävyysraportointivelvollisuuden voimaantulosta

Kestävyysraportoinnin voimaantulo suurten tilitoimistojen kohdalla pääteltiin julkisesti saatavien tietojen perusteella vertaamalla näitä tietoja CSR-direktiivin aseteittaisen voimaantulon mukaisiin rajoihin. Tiedot perustuvat viimeisimpiin opinäytetyön hetkellä julkaistuihin tilikausiin. Tilikaudet koskivat vuotta 2022 pois lukiin Azets, jonka kohdalla tilikausi oli 6/2023. Kuten aiemmin teoriassa on mainittu, pörssiyhtiöt ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Jos yritys työllistää yli 500 henkilöä ja on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, on sen tullut tehdä selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista NFR-direktiivin perusteella. Näitä samoja yrityksiä velvoittaa ensimmäisenä myös CSR-direktiivi eli niiden tulee raportoida kestävyysraportointistandardien mukaisesti vuodesta 2024 alkaen. Ehdot täyttyvät Administerin ja Talenomien kohdalla.

Muiden yritysten kohdalla täyttyy kaksi kolmesta aiemmin kappaleessa 4.1 mainitusta raja-arvosta, minkä perusteella kestävyysraportointi tulee yrityksille pakolliseksi vuodesta 2025 alkaen. Aallon Groupin kohdalla liikevaihto ylitti 40 miljoona euroa ja sen taseen loppusumma oli yli 20 miljoonaa euroa tilikaudella 2022. Accountorin, Azetsin, Greenstepin ja Rantalaisen kohdalla taseen loppusummaa ei ollut saatavilla, mutta näiden kaikkien henkilöstömäärä oli yli 500 henkilöä ja liikevaihto ylitti 40 miljoonan raja-arvon tarkasteltavilla tilikausilla. Tietojen perusteella kyseisiä yrityksiä velvoittaa CSR-direktiivi vuodesta 2025 alkaen. Mahdollista on, että raja-arvot eivät täytyisi enää vuoden 2023 tilikaudella, mutta tämä vaikuttaa lukuja tarkastellessa epätodennäköiseltä. Taulukko 1 havainnollistaa päättelyn tulokset.

Yritys	Aallon Group Oyj	Accountor Services Oy	Administer Oyj	Azets Insight Oy	Greenstep Oy	Talenom Oyj	Tilipalvelu Rantalainen Oy
Pörssiyhtiö	Kyllä	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei
Henkilöstömäärä	350	970	1 100	691	609	1 204	403
Henkilöstömäärä yli 500	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
yli 500 henkilöä työllistävä yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei
Taseen loppusumma €	20 466 000	Ei tietoa	65 973 483	Ei tietoa	Ei tietoa	156 320 000	Ei tietoa
Taseen loppusumma väh. 20 milj. €	Kyllä	Ei tietoa	Kyllä	Ei tietoa	Ei tietoa	Kyllä	Ei tietoa
Liikevaihto €	29 311 000	78 852 000	52 778 369	68 747 000	66 784 000	102 107 000	29 014 000
Liikevaihto väh. 40 milj. €	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Tilikauden aikana keskimäärin yli 250 hlö	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista ollut pakollista tähän asti	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei
Kestävyysraportointi pakollista vuodesta 2024 alkaen	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei
Kestävyysraportointi pakollista vuodesta 2025 alkaen	Kyllä	Kyllä	-	Kyllä	Kyllä	-	Kyllä
Sarakkeen lähteet	Aallon Group Oyj 2022.	Kauppalehti n.d.a.	Administer Oyj 2022, 21, 43–45.	Kauppalehti n.d.b.	Kauppalehti n.d.c.	Talenom Oyj 2022, 35, 51, 115.	Kauppalehti. n.d.d.

TAULUKKO 1. Päättely kestävyysraportoinnin voimaantulosta suurten tilitoimistojen kohdalla.

6 POHDINTA

Opinnäytetyö jakautui kahteen pääaiheeseen, vastuullisuusraportointiin ja kestävyysraportointiin. Vastuullisuusraportoinnin osalta tavoitteena oli selvittää, mitä vastuullisuusraportoinnin viitekehyksiä suuret tilitoimistot ovat tähän mennessä käyttäneet ja millä muilla tavoin vastuullisuusraportointia on toteutettu suurissa tilitoimistoissa. Lisäksi tavoitteena oli selvittää raportoinnin todellisia vaikutuksia vastuullisuuteen. Kestävyysraportoinnin osalta tavoitteina oli selvittää, mikä on uusi kestävyysraportointidirektiivi, siihen liittyvät ESRS-standardit ja miten direktiivin mukainen kestävyysraportointi mahdollisesti vaikuttaa näiden yritysten raportointiin ja todelliseen vastuullisuuteen. Tavoitteet saavutettiin hyvin käyttäen laajaa teoriapohjaa, vaikkakin johtopäätösten luotettavuuden parantamiseksi tarvittaisiin lisää tutkimusta. Tulokset ja johtopäätökset saatiin kuitenkin tehtyä julkisten tietojen perusteella. Opinnäytetyöntekijä oli riippumaton opinnäytetyöhön tarkastelluista yrityksistä, jolloin kaikkien yritysten kohdalla tarkastelu on tehty ulkopuolisesta näkökulmasta. Mikäli tekijällä olisi ollut yhteys yrityksiin esimerkiksi työpaikan kautta, olisi tämä voinut vaikuttaa analyysiin.

Opinnäytetyö oli aiheeltaan haastava ja vaati laajaa teoriapohjaa, minkä vuoksi suunniteltu aikataulu hieman venyi. Opinnäytetyö kuitenkin eteni ilman keskeytyksiä tai suurempia haasteita. Teoriana pyrittiin käyttämään alkuperäisiä lähteitä, jotka aiheen takia sisälsivät paljon kansallista lainsäädäntöä ja EU:n direktiivejä. Tämä teki teorian sisäistämisestä hitaampaa. Lisäksi useiden erilaisten lyhenteiden käyttö teki aiheesta haastavan. Opinnäytetyö sisältää lyhenneluettelon ja lyhenteet on avattu myös tekstissä, mikäli niillä on olennainen vaikutus tekstin ymmärtämiseen tai luettavuuteen. Tekijän syvä kiinnostus aihetta kohtaan auttoi tuomaan motivaatiota ymmärtämään haastaviakin lähteitä. Vanhempia lähteitä tuli tarkastella kriittisesti, sillä aiheen tieto on yhteiskunnan ja lainsäädännön muuttuessa vanhenevaa. Lähteet ovat opinnäytetyössä mahdollisimman uusia ja ajantasaisia. Vanhempia lähteitä tarkasteltiin kriittisesti muutokset huomioiden.

Vastuullisuuden aihealueen ollessa hyvin laaja, tuli opinnäytetyö rajata huolella kattamaan vain työn tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat asiat. Muita aiheen tutkimusaiheita voisivatkin olla vastuullisuusraportoinnin viitekehysten laajempi selvitys tai muiden kansalliseen lainsäädäntöön tai EU:n sääntelyyn liittyvien

asioiden huomioiminen. Esimerkiksi EU:n viherpesudirektiivi tai uusi mahdollinen yritysvastuulainsäädäntö olisivat mielenkiintoisia ja ajankohtaisia tutkimusaiheita (Euroopan parlamentti 2023; Euroopan parlamentti 2024).

Tutkimusta olisi voinut kehittää haastattelemalla tutkimuksessa käytettyjä yrityksiä. Työ haluttiin kuitenkin tehdä julkisesti saatavilla olevan materiaalin perusteella pohjautuen ajatukseen, että sidosryhmilläkään ei todennäköisesti ole mahdollisuutta arvioida yrityksiä muilla tiedoin. Materiaalina olisi voitu käyttää myös vanhempia saatavilla olevia materiaaleja. Koska kuitenkin kaikkien yritysten kohdalla vanhempaa materiaali ei ollut saatavilla, haluttiin yrityksiä tarkastella tasa-vertaisesti. Lisäksi opinnäytetyön rajallisuus pakotti pitämään työhön käytetyn ajan määrättyissä mitoissa. Analyysin luotettavuutta ja objektiivisuutta olisi voinut parantaa sillä, että useampi henkilö olisi analysoinut sisältöä. Opinnäytetyö tehtiin kuitenkin yksilötyönä.

Ensimmäisten kestävyysraporttien julkaisun jälkeen on mahdollista tutkia ja arvioida, millaisia vaikutuksia raportointivelvoite todellisuudessa tuo. Vastuullisuuden käsitteen ja lainsäädännön muuttuessa aihealue tarjoaa laajasti uusia tutkimuskohteita jatkossakin.

LÄHTEET

- Aallon Group Oyj. 2022. Vuosikertomus 2022. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. https://aallongroup.fi/wp-content/uploads/2023/02/20230224_AALLON-Vuosikertomus_2022.pdf
- Aallon Group Oyj. 2023. Puolivuosikatsaus 1.1.–30.6.2023 (Tilintarkastamaton). PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. https://aallongroup.fi/wp-content/uploads/2023/08/20230815_AALLON-Puolivuosikatsaus-H1_2023.pdf
- Accountor Services Oy. 2021. Sustainability report 2021. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://www.accountor.com/sites/default/files/2022-10/Accountor%20Sustainability%20Report%202021.pdf>
- Accountor Services Oy. 2022. Sustainability Report 2022. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://www.accountor.com/sites/default/files/2023-04/Accountor%20Sustainability%20Report%202022.pdf>
- Administer Oyj. 2021. Vuosikertomus 2021. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://administergroup.com/wp-content/uploads/2022/04/administer-group-vuosikertomus-2021.pdf>
- Administer Oyj. 2022. Vuosikertomus 2022. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://administergroup.com/wp-content/uploads/2023/04/administer-group-vuosikertomus-2022-fi.pdf>
- Administer Oyj. 2023. Puolivuosikatsaus tammi-kesäkuu 2023. PDF-tiedosto. Viitattu 25.1.2024. https://administergroup.com/wp-content/uploads/2023/08/administer-1-6-2023_fi.pdf
- Administer Oyj. n.d. Vastuullisuus. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://administergroup.com/tietoa-meista/vastuullisuus/>
- Amin-Chaudhry, A. 2016. Corporate Social Responsibility – from a Mere Concept to an Expected Business Practice. Social responsibility journal 12.1, 190–207.
- Arvopaperimarkkinayhdistys ry. 2020. Hallinnointikoodi. Corporate Governance 2020. PDF-tiedosto. Viitattu 22.11.2023. <https://www.cgfinland.fi/wp-content/uploads/2023/05/hallinnointikoodi-2020.pdf>
- Azets Insight Oy. 2021. Vastuullisuusraportti 2021. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://www.azets.fi/siteassets/materiaalit/vastuullisuusraportti-2022-azets.pdf>
- Azets Insight Oy. n.d. ESG-sitoumuksemme. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://www.azets.fi/yritys/yritysvastuu/>
- Bruun, L. & Rydenfelt, H. 2023. Vastuullisuusviestinnän paineet ja haasteet. Media & viestintä 46 (1), 113–137.

Direktiivi 2014/95/EU, neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta. Euroopan unionin virallinen lehti 15.11.2014. Viitattu 16.1.2024. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

Direktiivi 2022/2464/EU asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta. Euroopan unionin virallinen lehti 14.12.2022. Viitattu 18.12.2023. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>

EFRAG. n.d.a. First Set of draft ESRS (including the delegated act (by standard)). Verkkosivu. Viitattu 18.12.2023. <https://www.efrag.org/lab6>

EFRAG n.d.b. ESRS sector standards. Verkkosivu. Viitattu 22.12.2023. <https://www.efrag.org/Activities/2205170712504435/ESRS-Sector-Standards>

Elinkeinoelämän keskusliitto. 2023. Pk-sektorin vastuullisuusbarometri: Henkilöstö on pk-työnantajien tärkein vastuullisuuden osa-alue. Verkkosivu. Viitattu 18.12.2023. <https://ek.fi/ajankohtaista/tiedotteet/pksektorin-vastuullisuusbarometri-henkilosto-on-pk-tyonantajien-tarkein-vastuullisuuden-osa-alue/>

Elkington, J. 1998. Accounting for the triple bottom line. Measuring Business Excellence 2(3), 18–22.

Euroopan komissio. 2023a. Komission delegoitu asetus C(2023) 5303 final/EU – Liite 1. Liite I Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS). PDF-tiedosto. Viitattu 20.12.2023. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12481-2023-ADD-1/fi/pdf>

Euroopan komissio. 2023b. Komission delegoitu asetus C(2023) 5303 final/EU. Komission delegoitu asetus (EU) .../..., annettu 31.7.2023, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta. Viitattu 20.12.2023. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12481-2023-INIT/fi/pdf>

Euroopan parlamentti. 2023. Uusi laki yritysvastuun laajentamisesta. Verkkosivu. Viitattu 26.1.2024. <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/press-room/20230524IPR91907/uusi-laki-yritysvastuun-laajentamisesta>

Euroopan parlamentti. 2024. Loppu viherpesulle: miten EU sääntelee ympäristövaihteita. Verkkosivu. Viitattu 26.1.2024. <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/headlines/society/20240111STO16722/loppu-viherpesulle-miten-eu-saantelee-ymparistovaihteita>

European Commission. 2023a. The Commission adopts the European Sustainability Reporting Standards. Verkkosivu. Viitattu 18.12.2023. https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en

European Commission. 2023b. Annex I European sustainability reporting standards. Luonnos. Ladattava PDF-tiedosto. Tiedoston nimi Annex - Ares(2023)4009405. 247 sivua. Viitattu 20.12.2023. https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_en

FIBS ry. 2020. Yritykset merkittävässä roolissa Agenda2030-tavoitteiden saavuttamisessa Suomessa. Verkkosivu. Viitattu 16.1.2024. <https://fibsry.fi/uutishuone/blogit/yritykset-merkittavassa-roolissa-agenda2030-tavoitteiden-saavuttamisessa-suomessa/>

Financial Stability Board. n.d.a. About. Verkkosivu. Viitattu 5.12.2023. <https://www.fsb-tcfd.org/about/>

Financial Stability Board. n.d.b. TCFD Recommendations. Verkkosivu. Viitattu 5.12.2023. <https://www.fsb-tcfd.org/recommendations/>

Finanssivalvonta. 2024. Liikkeeseenlaskijan tiedonantovelvollisuus. Verkkosivu. Viitattu 16.1.2024. <https://www.finanssivalvonta.fi/finanssisektorin-toimijalle/paamamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/tiedonantovelvollisuus/>

Finnwatch ry. 2021. Anekauppaa vai ilmastotekoja? Vapaaehtoisen päästökompensaation kysyntä, tarjonta ja laatu Suomessa. PDF-tiedosto. Viitattu 29.11.2023. https://finnwatch.org/images/reports_pdf/Anekauppaa_vai_ilmastotekoja_small_size.pdf

Finnwatch. 2022. Kompensaatiohankkeet rämpivät kohusta toiseen. Verkkosivu. Viitattu 10.2.2024. <https://finnwatch.org/fi/blogi/kompensaatiohankkeet-raempivaet-kohusta-toiseen>

Global Reporting Initiative. 2022a. The GRI Perspective. The materiality madness: why definitions matter. PDF-tiedosto. Viitattu 29.11.2023. <https://www.globalreporting.org/media/r2oojx53/gri-perspective-the-materiality-madness.pdf>

Global Reporting Initiative. 2022b. The GRI Standards. Enabling transparency on organizational impacts. PDF-tiedosto. Viitattu 5.12.2023. <https://www.globalreporting.org/media/wmxklns/about-gri-brochure-2022.pdf>

Global Reporting Initiative. 2022c. A Short Introduction to the GRI Standards. PDF-tiedosto. Viitattu 5.12.2023. <https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>

Greenstep Oy. 2021. Vastuullisuusraportti 2021. PDF-tiedosto. Viitattu 29.11.2023. https://greenstep.fi/uploads/general/Greenstep_vastuullisuusraportti_2021.pdf

Greenstep Oy. 2022. Vastuullisuusraportti 2021. PDF-tiedosto. Viitattu 29.11.2023. <https://greenstep.fi/uploads/general/Greenstep-Vastuullisuusraportti-2022.pdf>

Greenstep Oy. n.d. Vastuullisuus. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://greenstep.fi/gsvastuullisuus>

Haji, A., Coram, P. & Troshani, I. 2023. Consequences of CSR reporting regulations worldwide: A review and research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 36(1), 177–208.

Harmaala, M. & Jallinoja, N. 2013. *Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta*. Helsinki. Sanoma Pro. E-kirja. Viitattu 15.1.2024. Vaatii käyttöoikeuden. <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/FAEBHXBTDG#>

Helenius, M. Kehityspäällikkö. n.d. Ota vastuullisuusraportoinnin viitekehykset haltuun. Taitotalo. Blogi. Viitattu 1.12.2023. <https://www.taitotalo.fi/artikkelit/ota-vastuullisuusraportoinnin-viitekehykset-haltuun>

Julkishallinnon palvelukumppanit - Kustos ry. 2022. Voittoa tavoittelemattomat inhouse -yhtiöt iloitsevat elinkeinoelämän aloitteesta selvittää hankintaprosesseja. Verkkosivu. Viitattu 10.1.2024. <https://www.sttinfo.fi/tiedote/69958145/voittoa-tavoittelemattomat-inhouse--yhtiot-iloitsevat-elinkeinoelaman-aloitteesta-selvittaa-hankintaprosesseja?publisherId=69819596>

Kalliokoski, S. Kestävän liiketoiminnan asiantuntija. 2023. Kestävyyssraportointidirektiivi (CSRD): ERS1 + ERS2 & olennaisuusanalyysi - 2. ERS raportointistandardi. Eduhouse. Videokoulutus. Julkaistu 09.06.2023. Viitattu 21.12.2023. Vaatii käyttöoikeuden. <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutuskokonaisuudet/70415384-esrs-1-ja-2-ja-olennaisuusanalyysin-vaiheet/71374909-kestavyysraportointidirektiivi-csrd-esrs1-esrs2-olennaisuusanalyysi-2-esrs-raportointistandardi>

Kallunki, J-P. 2022. *Tilinpäätösanalyysi*. Helsinki. Alma Talent. E-kirja. Viitattu 1.12.2023. Vaatii käyttöoikeuden. <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/GAGBGXETEB>

Kauppalehti. n.d.a. Accountor Services Oy. Verkkosivu. Viitattu 22.1.2024. <https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/accountor+services+oy/09321679>

Kauppalehti. n.d.b. Azets Insight Oy. Verkkosivu. Viitattu 22.1.2024. <https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/azets+insight+oy/0220227-1>

Kauppalehti. n.d.c. Greenstep Oy. Verkkosivu. Viitattu 22.1.2024. <https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/greenstep+oy/2306461-3>

Kauppalehti. n.d.d. Tilipalvelu Rantalainen Oy. Verkkosivu. Viitattu 22.1.2024. <https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/tilipalvelu+rantalainen+oy/0362167-0>

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Viitattu 12.12.2023. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Kobolttikuume. 2023. Ulkolinja. Ohjaaja Kati Juurus. Yle 27.11.2023. Yle Areena. Viitattu 30.11.2023. <https://areena.yle.fi/1-64771776>

KPMG. 2022. Big shifts, small steps. Survey of sustainability reporting 2022. Pdf-dokumentti. Viitattu 5.12.2023. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/big-shifts-small-steps.pdf>

Lautjärvi, K. 2022. Teoksessa Vanhala, A. (toim.), Ristaniemi M. (toim.) & Dahlqvist, M. 2022. Yritysvastuu & oikeus. E-kirja. Helsinki: Kauppakamari. Viitattu 22.11.2023. Vaatii käyttöoikeuden. <https://kauppakamaritieto-fi.libproxy.tuni.fi/ammattikirjasto/teos/yritysvastuu-ja-oikeus-2022>

Liappis, H., Pentikäinen, M., & Vanhala, A. 2019. Menesty yritysvastuulla: käsikirja kokonaisuuteen. Helsinki: Edita. E-kirja. Viitattu 21.11.2023. Vaatii käyttöoikeuden. <https://shop-edita-fi.libproxy.tuni.fi/digikirja/37-7510-0>

Suomen Taloushallintoliitto ry. 2021. Hybridityö tuli jäädäkseen – Pysyvätkö tilitoimistot perässä? Verkkosivu. Viitattu 10.2.2024. <https://taloushallintoliitto.fi/hybridityo-tuli-jaadakseen-pysyvatko-tilitoimistot-perassa/>

Suomen Taloushallintoliitto ry. 2023. Suuret tilitoimistot ja palvelukeskukset. Excel-tiedosto. Saatu sähköpostitse 14.11.2023. Saatavana opinnäytetyön tekiältä.

Suomen Taloushallintoliitto ry. 2024. Rahanpesulain noudattaminen vaatii tilitoimistoilta opiskelua ja toimintamallien kehittämistä. Verkkosivu. Viitattu 10.2.2024. <https://taloushallintoliitto.fi/rahanpesulain-noudattaminen-vaatii-tilitoimistoilta-opiskelua-ja-toimintamallien-kehittamista/>

Suomen Taloushallintoliitto ry. n.d.a. Kestävyyseraportointi liiketoimintana. Verkkosivu. Viitattu 12.12.2023. <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/yritysvastuu-ja-kestavyysraportointi/kestavyysraportointi-liiketoimintana/>

Suomen Taloushallintoliitto ry. n.d.b. Tietosuoja ja henkilötietojen käsittely. Verkkosivu. Viitattu 10.2.2024. <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/hyva-palkkahallintotapa/tietoturva-eli-tekninen-tietosuoja/>

Suomen Tilintarkastajat ry. 2023a. Vastuullisuusraportoinnin varmennus. Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2023. PDF-tiedosto. Viitattu 2.1.2024. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/09/Vastuullisuusraportoinnin-varmennussuositus_paivitys-2023.pdf

Suomen Tilintarkastajat ry. 2023b. Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa – kysymyksiä ja vastauksia. PDF-tiedosto. Viitattu 21.1.2024. <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/10/Suomen-Tilintarkastajien-QA-final-12-10-2023.pdf>

Suomen YK-liitto. n.d. Logot ja SDG-kuvakkeet. Verkkosivu. Viitattu 5.12.2023. <https://www.ykliitto.fi/uutiset-media/logot-ja-sdg-kuvakkeet>

Talenom Oyj. 2021. Vuosikertomus 2021. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. [https://sijoittajat.talenom.fi/files/documents/Talenom_vuosikertomus_2021%20\(1\).pdf](https://sijoittajat.talenom.fi/files/documents/Talenom_vuosikertomus_2021%20(1).pdf)

Talenom Oyj. 2022. Vuosikatsaus 2022. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://sijoittajat.talenom.fi/files/documents/Talenom%20vuosikatsaus%202022.pdf>

Talenom Oyj. 2023. Puolivuosikatsaus 2023. PDF-tiedosto. Viitattu 23.1.2024. <https://sijoittajat.talenom.fi/files/documents/20230721-talenom-puolivuosikatsaus-2023.pdf>

Talenom Oyj. n.d. Yritysvastuu. Vastuullisuus. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://investors.talenom.com/meista/vastuullisuus>

Tampereen ammattikorkeakoulu. 2024. Opinnäytetyö (ohje opiskelijalle, TAMK). Verkkosivu. Julkaistu 25.9.2019. Päivitetty 3.1.2024. Viitattu 5.1.2024. Vaatii käyttöoikeuden. <https://www.tuni.fi/fi/opiskelijan-opas/kasikirja/tamk/opiskelu-0/opinnayte-tyot/opinnaytetyo-ohje-opiskelijalle-tamk>

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141. Viitattu 21.1.2024. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141>

Tilipalvelu Rantalainen Oy. n.d.a. Ympäristövastuu. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://www.rantalainen.fi/meista/vastuullisuus/ymparistovastuu/>

Tilipalvelu Rantalainen Oy. n.d.b. Yhteiskuntavastuu. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://www.rantalainen.fi/meista/vastuullisuus/yhteiskuntavastuu/>

Tilipalvelu Rantalainen Oy. n.d.c. Hyvä hallintotapa. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://www.rantalainen.fi/meista/vastuullisuus/hyva-hallintotapa/>

Toivonen, L. Asiantuntija, luonto ja arki. 2020. Viisi tärkeää kysymystä digitalisaation ympäristövaikutuksista. Suomen itsenäisyyden juhlarahasto Sitra. Verkkosivu. Viitattu 29.11.2023. <https://www.sitra.fi/artikkelit/viisi-tarkeaa-kysymysta-digitalisaation-ymparistovaikutuksista/>

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. E-kirja. Uud. laitos. Helsinki: Tammi. Viitattu 12.1.2024. Vaatii käyttöoikeuden. <https://www.ellibslibrary.com/book/9789520400118>

United Nations. n.d. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. Verkkosivu. Viitattu 5.12.2023. <https://sdgs.un.org/2030agenda>

Vanhala, A. (toim.), Ristaniemi M. (toim.) & Dahlqvist, M. 2022. Yritysvastuu & oikeus. E-kirja. Helsinki: Kauppakamari. Viitattu 21.11.2023. Vaatii käyttöoikeuden. <https://kauppakamaritieto-fi.libproxy.tuni.fi/ammattikirjasto/teos/yritysvastuu-ja-oikeus-2022>

WWF Suomi. n.d.a. Mikä Green office? Verkkosivu. Viitattu 29.11.2023. <https://wwf.fi/greenoffice/mika-green-office/>

WWF Suomi. n.d.b. WWF Green Office -sertifioidut yritykset, organisaatiot ja yhteisöt. Verkkosivu. Viitattu 23.1.2024. <https://wwf.fi/greenoffice/asiakkaat/>