



Karelia-ammattikorkeakoulu
Tradenomi, liiketalous (AMK)

CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi oman työvoiman osalta

Case Yritys X

Ester Airaksinen

Opinnäytetyö, huhtikuu 2024

www.karelia.fi



OPINNÄYTETYÖ
Huhtikuu 2024
Liiketalouden koulutus

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
+358 13 260 600

Tekijä
Ester Airaksinen

Nimeke
CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi oman työvoiman osalta: Case Yritys X

Toimeksiantaja
Yritys X

Tiivistelmä

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia CSRD-kestävyysraportointidirektiivin tuomia ominaisuuksia ja raportointivaatimuksia toimeksiantajayrityksen oman työvoiman osalta. Euroopan unionin CSRD-direktiivillä tavoitellaan yritys vastuun läpinäkyvyyttä sekä yhteisempää ja vertailukelpoisempaa vastuullisuusraportointia. Direktiiviuudistuksen myötä yhä useampi eurooppalainen yritys on velvollinen raportoimaan yritys vastuustaan siihen kuuluvien ESRS-kestävyysraportointistandardien avulla. CSRD-direktiivin mukainen raportointivelvollisuus astuu voimaan porrastetusti vuodesta 2024 alkaen.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena työnä ja tapaustutkimuksena, jonka tuotoksena syntyi ESRS S1 -standardia mukaileva kestävyysraporttiluonnos toimeksiantajayritykselle. Tutkimus laadittiin laadullisin tiedonkeruun ja sisällönanalyysin menetelmin. Vastuullisuusaineiston keräämiseen ja kestävyysraporttiluonnoksen koontiin hyödynnettiin työpajoja, havainnointia sekä valmiita aineistoja.

Tutkimuksen tuloksena valmistuneessa kestävyysraporttiluonnoksessa S1-standardin asettamiin julkistamisvaatimuksiin vastattiin toimeksiantajayrityksen työvoimaa käsittelevillä kestävyystiedoilla. Suurin osa standardin raportointivelvoitteista täyttyi yrityksen nykyisillä tiedoilla, mutta myös puutteita tai täydennettäviä kohtia havaittiin. Tutkimuksessa todettiin, että toimeksiantajayrityksen nykytila kestävyysraportoinnin suhteen on hyvällä mallilla. Tuotoksena syntynyt raporttiluonnos tukee yritystä valmistautumaan ja siirtymään CSRD-direktiivin mukaiseen kestävyysraportointiin omasta työvoimasta.

Kieli
suomi

Sivuja 76
Liitteet 0
Liitesivumäärä 0

Asiasanat
yritysvastuu, kestävyysraportointi, EU-direktiivit, sosiaalinen vastuu



THESIS
April 2024
Degree Programme in Business Economics

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
FINLAND
+358 13 260 600

Author
Ester Airaksinen

Title
Sustainability Reporting in Accordance with the CSRD Directive Regarding Own Workforce: Case Anonymous Company

Commissioned by
Anonymous company

Abstract

The purpose of this thesis was to study the attributes and reporting requirements set by the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) regarding target company's own workforce. The European Union's CSRD directive aims for transparency in corporate responsibility with more uniform and comparable reporting standards. With the new directive, an increased number of European companies are obliged to report about their responsibility according to ESRS standards that are introduced with the CSRD. The reporting obligation will come into force in a phased approach from 2024 onwards.

The thesis was practice-based research and a case study, the output of which was a draft of sustainability report for the target company that complies with ESRS S1 standard. The study was carried out with qualitative data collection and content analysis methods. Workshops, observations, and published material were utilized for collecting the responsibility data and compiling the sustainability report draft.

As a result, the disclosure requirements of the S1 standard were met by the target company's responsibility data on its own workforce in the sustainability report draft. Based on the results, most of the requirements were met with the company's current data, yet gaps or areas for completion were also identified. The study showed that the current status of the target company in sustainability reporting is in good shape. The draft supports the company to prepare and proceed to sustainability reporting on its own workforce in accordance with the CSRD Directive.

Language
Finnish

Pages 76
Appendices 0
Pages of Appendices 0

Keywords
corporate responsibility, sustainability reporting, EU directives, social responsibility

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Opinnäytetyön lähtökohdat	5
1.2	Aikaisemmat opinnäytetyöt	6
1.3	Tavoitteet ja rajaukset	7
1.4	Opinnäytetyön rakenne	8
2	Yritysvastuu	9
2.1	Yritysvastuun taustaa	9
2.2	Taloudellinen vastuu	11
2.3	Sosiaalinen vastuu	12
2.4	Ympäristövastuu	14
3	Kestävyysraportoinnin viitekehykset ja standardit	15
3.1	Näkökulmia kestävyysraportointiin	15
3.2	Global Reporting Initiative (GRI)	15
3.3	Sustainability Accounting Standards Board (SASB)	16
3.4	International Organization for Standardization (ISO)	17
3.5	Non-Financial Reporting Directive (NFRD)	19
3.6	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	20
3.7	European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	24
4	Kestävyysraportointi ja sen sääntely Suomessa	29
4.1	Sisältö ja laatiminen	29
4.2	Olellisuus	31
4.3	Varmentaminen	33
4.4	Suomen lainsäädäntöä ja linjauksia	33
4.5	YK:n yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevat periaatteet	35
4.6	OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille	37
5	Opinnäytetyön menetelmät	38
5.1	Laadullinen tutkimusote	38
5.2	Aineistonkeruumenetelmät	39
5.2.1	Työpajat	39
5.2.2	Havainnointi	40
5.2.3	Valmiit aineistot	41
5.3	Aineiston analyysimenetelmät	42
6	Tutkimuksen toteutus	43
6.1	Tutkimuksen kulku	43
6.2	Aineistonkeruun toteutus	48
7	Tutkimuksen tulokset	50
8	Johtopäätökset ja pohdinta	59
8.1	Johtopäätökset	59
8.2	Pohdinta	65
8.3	Luotettavuus ja eettisyys	69
8.4	Jatkotutkimuskohteet	71
	Lähteet	73

1 Johdanto

1.1 Opinnäytetyön lähtökohdat

Yritysten vastuullisuustyö ja siihen liittyvä kestävyysraportointi nähdään 2020-luvun trendinä ja jatkuvasti yleistyvänä ilmiönä yritysten liiketoiminnassa. Vastuullisuudella on merkitystä paitsi kuluttajille, myös sijoittajille ja rahoittajille liike-elämässä. Sidosryhmien keskuudessa arvostetaan kestävästä kehitystä ja vastuullisuutta edistäviä valintoja, mikä kannustaa myös yrityksiä kiinnittämään näihin huomiota. Erilaisilla aloitteilla ja direktiiveillä kehitetään lainsäädäntöä yritysten kestävyysraportoinnista pyrkien korostamaan vastuullisuustekojen merkittävyyttä ja lisäämään raportoinnin läpinäkyvyyttä ja luotettavuutta. Kestävyyteen panostaminen auttaa yrityksiä erottumaan muista toimijoista ja luomaan vahvaa kilpailukykyä niin Suomessa kuin globaaleillakin markkinoilla.

Aiemmin kestävyysraportoinnin toteuttaminen on perustunut suurilta osin vapaaehtoisuuteen. Tämän tulee muuttamaan Corporate Sustainability Reporting Directive eli CSRD-direktiivi, joka on yritysten kestävyysraportointiin kohdistuva EU-lainsäädäntö, joka esitettiin ensimmäisen kerran huhtikuussa 2021. Raportointivelvollisten yritysten tulee esittää kestävyysraportointinsa CSRD-direktiivissä asetettujen vaatimusten mukaisesti, jotka liittyvät muun muassa raportin muotoon ja sisältöön. Direktiivi uudistuksella tavoitellaan sitä, että yritykset arvioivat omaa liiketoimintaansa vastuullisesta näkökulmasta, kehittävät omaa vastuullisuustyötään entistä enemmän ja sisällyttävät vastuullisuusasiat osaksi yrityksen päätöksentekoa, strategiaa ja liiketoimintamallia. Yritysten tulee jatkossa kiinnittää huomiotaan liiketoiminnan ja vastuullisuustoimien aiheuttamiin vaikutuksiin sekä niistä kumpuaviin riskeihin ja mahdollisuuksiin. (Grant Thornton 2022.)

Opinnäytetyössä johdatellaan lukija yritysvastuun ja kestävyysraportoinnin maailmaan. Työn tavoitteena on tutkia, millaisia vaatimuksia uusi CSRD-kestävyysraportointidirektiivi asettaa yrityksille omaan työvoimaan liittyvän raportoinnin osalta. Työ toteutetaan tapaustutkimuksena siten, että tuotoksena syntyy uuden

standardin mukainen kestävyysraporttiluonnos toimeksiantajayritykselle. Teoriaosuuksina esitellään vastuullisuuden ulottuvuudet ja muutamia tunnettuja kestävyysraportoinnin standardeja, jotka toimivat viitekehyksinä monille yrityksille kestävyysraportoinnissa. Lisäksi tutustutaan kestävyysraportoinnin yleisiin ominaisuuksiin ja sen sääntelyyn sekä Suomen lainsäädännön että kansainvälisten ohjeistusten tasolla. Teoriassa perehdytään tarkemmin myös kestävyysraportoinnin CSRD-uudistukseen ja siihen kuuluviin standardeihin keskittyen kuitenkin olennaisiin piirteisiin. EU-tason uudistus on aiheena hyvin ajankohtainen, ja osa siihen liittyvästä informaatiosta tulee julkiseksi vielä myöhemmässä vaiheessa. Tässä työssä aihetta käsitellään siltä osin, mitä tietoja siitä on jo saatavilla.

1.2 Aikaisemmat opinnäytetyöt

Haaga-Helian ammattikorkeakoulussa on tehty opinnäytetyö CSRD-direktiivin vaikutuksista kestävyysraportointiin. Työn teoriassa käsitellään yritysvastuuta yleisellä tasolla sekä esitellään sitä ohjaavia tahoja, minkä lisäksi tietoperustaan sisältyy kestävyysraportointia käsittelevä osa. Työn tuloksena valmistui yritysten käyttöön suunnattu opas direktiiviuudistuksesta. Opas on koottu kirjallisuuskatsauksen muodossa, ja sen tarkoituksena on tarjota hyvä yleiskuva direktiivistä ja sen olennaisista piirteistä. Oppaan informaation määrä ei kata kaikkea yksityiskohtaista, yrityksen näkökulmasta tarvittavaa tietoa direktiivistä. Työssä tuodaankin esille, että aiheen käsitteleminen ja siihen perehtyminen syvemmällä tasolla olisi vahvasti sidoksissa yrityksen toimialaan ja sen tuomiin erityispiirteisiin, minkä vuoksi aiheen tarkastelu pysyy yleisellä tasolla. CSRD-direktiiviin on kuitenkin hyvä tutustua työssä tuotetun oppaan kautta. Yritykset saavat hyvää esimakua siihen, mitä muutoksia kestävyysraportointiin on tulossa, ja oppaan loppuun on lisätty hyödyllisiä lähteitä implementoinnin tueksi eli direktiivin käyttöönottoa ja jalkauttamista varten. (Aarnio 2023, 2.)

Oulun ammattikorkeakoulun opinnäytetyössä on aiheena yrityksen vastuullisuusraportoinnin kehittäminen uuden kestävyysraportointistandardin mukaiseksi. Työssä verrataan toimeksiantajayrityksen vuoden 2022

kestävyysraporttia CSRD-direktiivin mukaisiin raportointivaatimuksiin yhden ESRS-standardin näkökulmasta tarkasteltuna. Teoriaosuudessa käsitellään GRI-standardeja ja nykyisiä raportointitottumuksia sekä uutta CSRD-direktiiviä. Lisäksi siinä esitellään ESRS 2 -standardi, jonka velvoitteiden mukaan työn toimeksiantajayritys tulevaisuudessa raportoi vastuullisuudestaan. Opinnäytetyön tuloksissa todetaan, että toimeksiantajan kestävyysraportointi on jo valmiiksi hyvällä pohjalla suhteessa standardiuudistukseen, sillä yli puolet ESRS 2 -standardin velvoitteista täyttyi vuoden 2022 vastuullisuusraportissa. Myös kehitettävää löytyi, ja suurimmiksi kehittämiskohdiksi todettiin tiedonantovaatimukset hallinnon aiheista. Muun muassa kartoitus due diligence -prosessista sekä kestävyysraportoinnin riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tiedot puuttuivat kokonaan toimeksiantajayrityksen vuoden 2022 raportilta. (Sundberg 2023, 3, 30.)

1.3 Tavoitteet ja rajaukset

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia CSRD-direktiivin asettamia ja uusien standardien mukaisia kestävyysraportointivelvoitteita sosiaalisen vastuun osa-alueella. Idea vastuullisuusaiheisesta opinnäytetyöstä muodostui yhdessä toimeksiantajayrityksen (myöhemmin Yritys X) kanssa. Yritys X on kasvava suomalainen kaupan alan konserniyritys, joka harjoittaa liiketoimintaansa useiden toimipisteiden kautta ympäri Suomen. Tämän lisäksi henkilöstöä työllistetään myös muualla Euroopan alueella sekä sen ulkopuolellakin. Suurin osa yrityksen omasta työvoimasta kuuluu kuitenkin Suomen toimialueeseen. Opinnäytetyöprosessi lähti käyntiin, kun sain toimeksiantajalta alustavaa tietoa tulevasta CSRD-uudistuksesta, jolloin mielenkiintoni heräsi aihetta kohtaan. Prosessin alkuun kuului tavoitteiden asettaminen työn suhteen ja pohdinta siitä, kuinka työn aihe ja tutkimuksen toteutus tukisi parhaiten omaa oppimistani vastuullisuustyössä sekä kehittäisi ammattiosaamistani HR-työn parissa.

Opinnäytetyö on toiminnallinen ja se toteutetaan tapaustutkimuksena. Työn tuotoksena syntyy Yritys X:lle kestävyysraporttiluonnos, joka vastaa CSRD-uudistuksen mukaista ESRS S1 Oma työvoima -standardia mahdollisimman tarkasti ja huolellisesti rakennettuna. Kestävyysraporttiluonnoksen tarkoituksena on

tukea Yritys X:ää uusien kestävyysraportointistandardien käyttöönotossa CSRD-direktiivin velvoitteiden astuessa voimaan. Tavoitteena on mahdollistaa sujuva ja tehokas siirtyminen uusien standardivelvoitteiden piiriin huomioiden ennakoivan näkökulman kestävyysraportin rakentamisessa. Kestävyysraporttiluonnos auttaa Yritys X:ää tutustumaan ja valmistautumaan uuden kestävyysraportoinnin sisältöön ja vaatimuksiin jo hyvissä ajoin ennen raportointivelvoitteen voimaantuloa. Lisäksi tavoitteena on tarjota Yritys X:lle kokonaiskuvaa sen vastuullisuusasioiden nykyhetken tilanteesta; millä tasolla nykyinen vastuullisuus työ oman työvoiman osalta on ja mitä kehitettävää siitä löytyy, jotta jatkossa voidaan raportoida kestävyyydestä CSRD:n vaatimusten mukaisesti.

Opinnäytetyön aihe rajautuu tarkastelemaan sosiaalisen vastuun aluetta ja tarkemmin omaan työvoimaan liittyviä tekijöitä. Yritys X:n omat työntekijät ovat yksi keskeinen sidosryhmä, joka tulee huomioida kestävyysraportoinnissa. Sosiaalisen vastuun ulottuvuudet ovat vahvasti kytköksissä henkilöstöhallintoon ja HR-työhön, jossa ne tulee huomioida ja sisällyttää osaksi strategiaa, toimintasuunnitelmaa, tavoitteiden asettamista ja kaikkea käytännön tekemistä. (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019, 171–172.) CSRD-direktiivin mukaisissa standardeissa sosiaalista vastuuta käsitellään osioissa S1–S4, joista tämän opinnäytetyön tarkastelussa on S1 Oma työvoima -standardi. Kestävyysraporttiluonnoksessa tarkastellaan siis vastuullisuusasioita, jotka koskettavat toimeksiantajayrityksen omaa henkilöstöä. S1-standardin mukainen kestävyysraporttiluonnos rakennetaan mahdollisimman tarkasti ja huolellisesti raportoituna eri vastuullisuustoimet ja näkökulmat huomioiden. Raporttiluonnos sisältää yksityiskohtaisia tietoja Yritys X:stä, minkä vuoksi se rajataan ainoastaan yrityksen omaan käyttöön, eikä sitä julkaista opinnäytetyön liitteenä. Opinnäytetyön tuloksissa tarkastellaan kestävyysraporttiluonnoksen sisältöä pääpiirteittäin Yritys X:n yksityiskohtaisia tietoja paljastamatta.

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö koostuu kahdeksasta pääluvusta. Ensimmäisenä niistä on johdanto, jossa esitellään työn lähtökohdat, asetetut tavoitteet ja rajaukset sekä

aikaisemmat opinnäytetyöt aiheeseen liittyen. Työn tietoperusta eli teoriaosuudet esitellään luvuissa 2–4. Ensimmäisen teoriaosuuden eli luvun 2 aiheena on yritysvastuu ja sen ulottuvuudet, joihin kuuluu taloudellinen ja sosiaalinen vastuu sekä ympäristövastuu. Luvussa 3 tarkastellaan erilaisia viitekehyksiä ja standardeja, joita kestävyysraportoinnissa sovelletaan. Lisäksi luvussa esitellään uusi kestävyysraportoinnin CSRD-direktiivi ja siihen kuuluvat ESRS-raportointistandardit. Työn viimeisessä teoriaosuudessa eli luvussa 4 esitellään erilaisia kestävyysraportointiin kuuluvia ominaisuuksia ja vaihteita, sekä tarkastellaan yritysvastuun sääntelyä Suomen tasolla.

Tietopohjan jälkeen seuraa opinnäytetyön tutkimusosio. Luvussa 5 kerrotaan opinnäytetyöhön kuuluvasta tutkimusotteesta, minkä lisäksi siinä esitellään tutkimuksen aineistonkeruussa ja analysoinnissa käytetyt menetelmät. Luku 6 pitää sisällään tutkimuksen toteutukseen liittyvät tiedot. Toteutusosion jälkeen esitellään tutkimuksen tulokset luvussa 7. Viimeisenä opinnäytetyön päälukuna on luku 8, johon kuuluu tuloksiin ja teoriaan sidonnaisia johtopäätöksiä ja pohdintaa. Lisäksi viimeisessä luvussa käsitellään työn luotettavuutta sekä mahdollisia jatkotutkimuskohteita.

2 Yritysvastuu

2.1 Yritysvastuun taustaa

Yrityksen perustehtävä on hankkia pääomasijoittajille mahdollisimman hyvä tuotto. Tämä toteutuu yleensä tarjoamalla tuotteita ja palveluja asiakkaille markkinoilla. Samalla liiketoiminta vaikuttaa yhteiskuntaan, kun yritys maksaa veroja ja luo työpaikkoja. Yhteiskunta ja julkinen valta taas sääntelee yrityksen toimintaa ja asettaa toiminnalle velvoitteita. Yritystoiminnan ympärillä on käyty keskustelua jo pitkään yritystoiminnan etiikasta ja moraalista. Liiketoimintaetiikka kehittyi ja keskustelu yrityksen roolista yhteiskunnassa lisääntyi. Kestävän kehityksen ajatus liittyi joukkoon 1980-luvulla. Näiden määritelmien myötä

muodostui myös määritelmä sille yritys vastuulle, joka nykypäivänä tunnetaan. (Harmaala & Jallinoja 2012, 13.)

Yritysvastuu (corporate responsibility) määritellään usein niillä vapaaehtoisilla toimilla, joilla yritys toteuttaa yhteiskuntavastuutaan sidosryhmien odotusten perusteella. Yrityksissä yritys vastuuta suunnitellaan, arvioidaan ja kehitetään, jonka lisäksi näistä vapaaehtoisista, lainsäädännön ylittävistä vastuullisuustoimista viestitään. Muita termejä yritys vastuulle ovat esimerkiksi vastuullinen yritystoiminta, yhteiskuntavastuu, hyvä yrityskansalaisuus tai kestävän kehityksen mukainen yritystoiminta. Yritysvastuu on konsernin, sen yksiköiden ja sen jokaisen työntekijän tapa toimia työtehtävissään sosiaalisesti, taloudellisesti, ekologisesti ja kulttuurisesti vastuullisella ja kestäväällä tavalla. Yritysvastuussa huomioidaan taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristöön liittyvät vastuualueet, jotka ovat liiketoiminnassa usein riippuvuussuhteessa toisiinsa, eli yksi toiminto voi vaikuttaa monella tapaa monessa eri vastuullisuuden osa-alueessa. (Harmaala & Jallinoja 2012, 16–18.)

Vastuullinen yritys huolehtii siis ihmisistä, ympäristöstä, kannattavuudesta ja varallisuudesta. Yritysten keskuudessa on huomattu, että parempaan vastuullisuusasteeseen panostavat yritykset suoriutuvat monella mittarilla paremmin kuin heikosti yritys vastuuseen keskittyvät yritykset pitkän aikavälin tarkastelussa. Yritysvastuun merkittävyys ja sen positiivisten vaikutusten huomaaminen onkin kasvanut vuosien saatossa, ja se tunnistetaan osaksi kannattavaa ja kestävää liiketoimintaa. (Liappis ym. 2019, 25.) Nykypäivänä vastuullisuusasiat puhuttavat yritystasolla paljon, ja vastuullisuustekijät ovat näkyvillä liiketoiminnan eri osa-alueilla. Yleensä yritys vastuu jaetaan kolmeen osaan – taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristön vastuuseen. Kestävyysraportoinnissa puhutaan myös ESG-tekijöistä tai -luokittelusta (Environment, Social, Governance), jonka avulla tarkastellaan, kuinka hyvin yritys kohtelee ympäristöä ja ihmisiä sekä toteuttaa johtamista yrityksessään (CGI 2024). Seuraavissa luvuissa esitellään yritys vastuun kolme tunnettua eri ulottuvuutta.

2.2 Taloudellinen vastuu

Taloudelliselle vastuulle ja hyvälle hallinnolle ei ole yksiselitteistä määritelmää, mutta niihin on yhdistettävissä tietyt teemat. Taloudellisesta vastuusta puhuttaessa viitataan yrityksen talouteen ja sen kannattavuuteen. Vastuualueella tarkastellaan yrityksen taloudellisia vaikutuksia sen sidosryhmiin ja yleisesti yhteiskuntaan. Merkittävä teema on myös hyvä hallintotapa, johon kuuluu muun muassa hallituksen riippumattomuus ja moninaisuus, johdon palkitseminen, vastuullinen veronmaksu sekä korruption ja lahjonnan estäminen. Myös rahanpesun, harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan voidaan katsoa kuuluvan osaksi taloudellisesti vastuullista yritystä. (Liappis ym. 2019, 72–98.)

Taloudellinen vastuu voidaan käsittää tapana, jolla yritys luo taloudellista hyvinvointia ympäröivään yhteiskuntaan. Yritys voi vaikuttaa toiminnallaan esimerkiksi paikallisten alueiden taloudellisiin edellytyksiin ja kilpailukykyyn ostojen, investointien ja yhteishankkeiden avulla. Voidaan siis sanoa, että taloudellisesti vastuullinen yritys luo taloudellista hyvinvointia tasapuolisesti niissä ympäristöissä, joissa se toimii. Painoarvo kuitenkin jakautuu, kun vastuullisuustekoja tarkastellaan paikallisesti ja alueellisesti. Yritys voi olla merkittävä työllistäjä ja yhteisöverojen maksaja omalla paikkakunnallaan, mutta koko maan näkökulmasta katsottuna yhteiskunnalliset vaikutukset ovat pieniä. Monia taloudellisen vastuun toimia koskettaa myös lainsäädäntö. Oman maan lakien seuraaminen ja niiden noudattaminen on jo osa yritysvastuuta. (Harmaala & Jallinoja 2012, 18–19.)

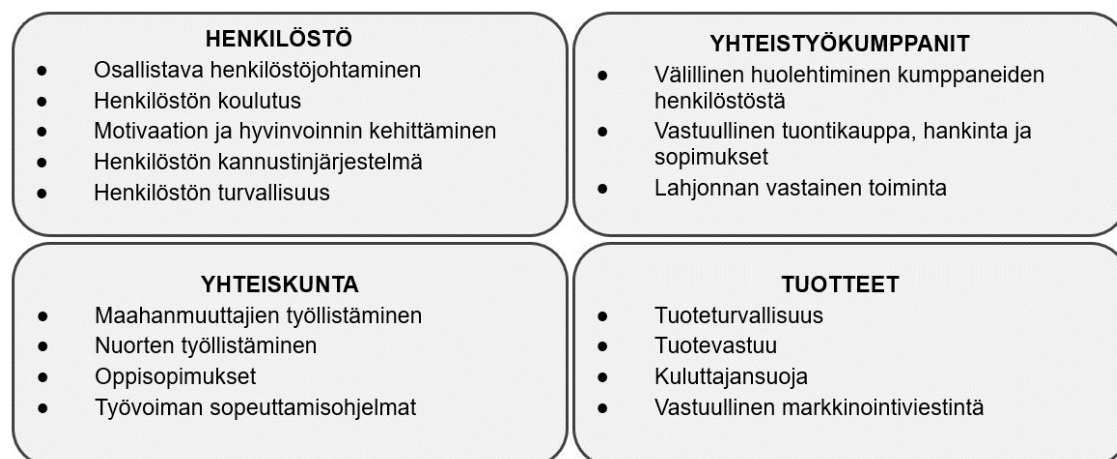
Taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto ovat siis erilaisista teemoista koostuva yhtenäinen kokonaisuus, jossa tarkastellaan yhteiskunnallisia vaikutuksia sidosryhmien kautta. Yrityksen taloudellista vastuuta voidaan pitää lähtökohtana voiton tuottamiselle huomioiden taloudelliset vaikutukset ja yrityksen roolin vallankäyttäjänä. (Liappis ym. 2019, 73.) Harmaalan ja Jallinojan (2012, 20) mukaan yrityksillä on erilaisia periaatteita taloudellisen vastuun toimintatavoille, kuten hallintoperiaatteet, riskienhallinta, sijoitussuunnitelmat ja hinnoittelupolitiikka.

2.3 Sosiaalinen vastuu

Yritysvastuun sosiaalinen osa-alue tarkastelee yritystoiminnan vaikutuksia ihmisiin, jotka kuuluvat yrityksen sidosryhmiin. Omat työntekijät, asiakkaat ja lähialueen asukkaat ovat yrityksille usein merkittäviä sidosryhmiä. Sosiaalinen vastuu on laaja kokonaisuus, joka rakentuu ihmisten huomioimisen, arvostamisen ja hyvän kohtelun ympärille. Ihmisoikeusvastuu luo perustan sosiaaliselle vastuulle, minkä lisäksi suuria vastuullisuuden aihealueita ovat työturvallisuuden, syrjimättömyyden ja hyvän työkuultuurin menetelmät. Yritysten vastuullisuustyössä ihmisoikeus on noussut selvästi esille vasta 2010-luvulla. Merkittävä tekijä kehitykselle on YK:n yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia ohjaavat periaatteet, jotka hyväksyttiin vuonna 2011. Muita näkökulmia sosiaalisen vastuun tarkastelulle löytyy työhyvinvoinnista, ihmisten johtamisesta sekä hyvästä asiakaspalvelusta. Teknologinen kehitys maailmalla on vaikuttanut ja vaikuttaa edelleen työn tekemisen eri muotoihin ja koneiden lisääntymiseen yrityksissä, jolloin sosiaalisen vastuun tarkastelu on myös toteutettava muuttuneen ympäristön ehdoin. Henkilöstön tarkastelussa pitää huomioida myös nykypäivänä lisääntyneet yrittäjät sekä muut sellaiset työntekijät, jotka eivät ole työsuhteessa yrityksessä. Muita sosiaalisen vastuun aiheita voivat olla muun muassa palkka-asiat, yksityisyyden suoja, datan keruu, tekoälyn käyttö ja informaatiovaikuttaminen. (Liappis ym. 2019, 128–130.)

Yhteiskunnan näkökulmasta sosiaalista vastuuta voidaan tarkastella esimerkiksi työllistämisen edistämisenä, syrjäytyneet ja maahanmuuttajat mukaan lukien. Yrityksen toiminnalla voi olla myös välillisiä vaikutuksia sen kumppaneiden ja alihankkijoiden työntekijöihin. Jos yritys toimii kansainvälisellä tasolla, on sille erilaisia sosiaalisen vastuun edellytyksiä, joita ohjaillaan myös lainsäädännöllä. Lisäksi odotukset yrityksen yhteiskuntaroolista vaihtelevat maittain. Sosiaalisen vastuun velvollisuuksia voivat olla esimerkiksi ihmis- ja työoikeudet, työturvallisuus tai työhyvinvointi, joita laki säätelee. Vähemmän kehittyneissä maissa sosiaalinen vastuu nähdään vasta kehittyvässä vaiheessa lainsäädännön suhteen, joten yritykset saavat toteuttaa sosiaalisia vastuullisuustekojaan itse valitsemien keinoin. Kehityskohteet voivat olla työolojen kehittämisessä, peruspalkan määrittämisessä sekä lapsi- ja orjatyövoiman ehkäisyssä. (Harmaala & Jallinoja

2012, 20.) Yrityksen sosiaalisen vastuun tekoja ja niiden vaikutuksia voidaankin tarkastella monesta eri näkökulmasta (kuvio 1).



Kuvio 1. Sosiaalisen vastuun vaikutukset heijastuvat muuallekin kuin yrityksen omaan henkilöstöön (Harmaala & Jallinoja 2012).

HR-funktio kantaa ison roolin sosiaalisen yritysvastuun varmistamisessa. Tämä koskee kaikkia työsuhteen elinkaareen liittyviä tapahtumia alun rekrytoinnista voimassa olevaan työsuhteeseen ja lopulta sen päättymiseen asti. Nykypäivän HR-asiiantuntijuutta on ymmärtää ihmisoikeusvastuun sisältö sekä muut työhön liittyvät tärkeät elementit, kuten avoimuus, työntekijöiden kuuntelu, osallistaminen ja aidot vaikutusmahdollisuudet. Rekrytointiprosessin tulee olla tasapuolinen ja syrjimätön. Tiedottaminen yrityksen vastuutoimista ja työn merkityksellisyydestä osana rekrytointia ovat työnhakijalle tärkeitä näkökulmia. Työsuhteen aikana HR tukee henkilöstöä eri keinoin, kuten varmistaa työhyvinvoinnin, työturvallisuuden ja työssä jaksamisen sekä pitää huolen, ettei syrjintää esiinny esimerkiksi urakehityksissä, koulutusmahdollisuuksissa tai palkka-asioissa. Työsuhteen päättyessä vastuullisuus ilmenee erityisesti silloin, kun kyseessä on työnantajan aloitteesta tapahtuva irtisanominen, kuten yhteistoiminta- eli yt- neuvottelut. Lähtöhaastattelujen pitäminen on myös hyvä tapa saada palautetta yrityksen toiminnasta ja kehittää sitä jatkossa. (Liappis ym. 2019, 172–174.)

2.4 Ympäristövastuu

Liiketoiminnan ympäristövastuulle asetetaan lähtökohdat lainsäädännöllä. Niin sanottu ympäristöperusoikeus tarkoittaa sitä, että jokaiselle pyritään turvaamaan oikeus terveelliseen ympäristöön sekä mahdollisuus vaikuttaa elinympäristöään koskevaan päätöksentekoon. Suomen perustuslaki sanoo, että vastuu luonnosta, ympäristöstä ja kulttuuriperinnöstä kuuluu kaikille. Lainsäädännön lisäksi yrityksillä on erilaisia menetelmiä ympäristövastuun huomioimiseen riippuen yrityksen toiminnasta ja toimintaympäristöstä, tuotteiden ja palvelujen luonteesta, johdon arvoista, sitovista velvoitteista sekä tavoitteista. Lisäksi yrityksen koko ja toimiala vaikuttavat näihin menetelmiin, vaikkakin saman alan yrityksillä voi olla hyvinkin erilaisia ympäristövastuutavoitteita. Oman organisaation ympäristövaikutukset ovat sidoksissa myös aikaan ja paikkaan, ja niiden oleellisuutta on arvioitava. Esimerkiksi hiilijalanjäljen tarkastelu on lisääntynyt runsaasti, ja nykypäivänä tietoa pidetään hyvin merkittävänä, kun tilannetta vertaata 2000-luvun alkupuolelle. (Liappis ym. 2019, 99–119.)

Ympäristövastuu määritellään eri tavoin kirjallisuudessa ja standardeissa. Yritykset tekevät erilaisia vapaaehtoisia toimia ympäristösuojelun tason parantamiseksi, ympäristön pilaantumisen estämiseksi ja luonnonvarojen kestävästä käytöstä edistämiseksi. Tällöin voidaan sanoa varsinaisen ympäristövastuun alkaneeksi. Yrityksillä on suuri rooli planeettamme luonnonvarojen käyttämisessä ja säästämisessä. Liiketoiminnan vaikutuksia ympäristöön, kuten päästöjen määrää, tarkastellaan tuotantoperusteisesti. Yleisiä ympäristöön kohdistuvia elementtejä, joihin yritykset kiinnittävät huomiotaan, ovat muun muassa energiankulutus, ilmastovaikutukset, luonnon monimuotoisuuden säästäminen ja vastuullinen vedenkäyttö. (Liappis ym. 2019, 99–104.) Muita käytännön ympäristövastuun tekoja ovat esimerkiksi tuotantoprosessien kehittäminen, kiinteistöjen hallinta, toimistoympäristöjen parantaminen sekä tuote- ja palvelukehitys. Nykypäivän tavoitteita, joita ympäristövastuuseen kuuluu, ovat muun muassa päästöjen kompensoinnit ja ajoreittien optimoinnit kuljetuksissa, energiatehokkuus ja vihreä sähkö kiinteistöissä sekä hiilineutraalien tuotteiden tarjoaminen asiakkaille markkinoilla. (Harmaala & Jallinoja 2012, 22–23.)

3 Kestävyysraportoinnin viitekehykset ja standardit

3.1 Näkökulmia kestävyysraportointiin

Yritysten kestävyysraportoinnin toteuttamiseen on olemassa monia vaihtoehtoisia raportointiohjeita, viitekehyksiä ja standardeja. Raportointia ohjaavat viitekehykset voivat sisällöltään täydentää toisiaan tarkoittaen sitä, että useampaa kuin yhtä ohjeistusta voidaan hyödyntää samanaikaisesti. Raportointimallin valinta on aina yrityksestä riippuvaa, mihin vaikuttaa raportoinnin tarkoituksenmukaisuus, sidosryhmien vaatimukset sekä mahdolliset lakisääteiset velvoitteet raportoinnin osalta. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 48.)

Kestävyysraportoinnissa hyödynnettävät viitekehykset ja standardit avaavat ovia parempaan kestävyystietojen vertailukelpoisuuteen ja integrointiin osaksi taloudellisten tietojen raportointia. Erilaiset lakisääteiset raportointivelvoitteet yleistyvät vapaaehtoisten viitekehysten rinnalla kertoen vastuullisuusraportoinnin kasvavasta merkityksestä nykypäivän liikemaailmassa. (Ecobio 2024.) Seuraavat luvut käsittelevät eräitä tunnettuja kestävyysraportoinnin standardeja ja viitekehyksiä sekä CSRD-uudistuksen mukaisia ohjeistuksia. Opinnäytetyön tutkimusprosessissa hyödynnetään erilaisia kestävyysraportoinnin näkökulmia siten, että standardien piirteitä ja ominaisuuksia tarkastellaan suhteessa CSRD-raportointiin, jota sovelletaan tämän työn kestävyysraporttiluonnoksessa. Tärkeiden puolien tarkastelu muista yritysvastuun standardeista ja ohjeistuksista voi tukea direktiiviuudistuksen mukaisen kestävyysraportoinnin ymmärtämistä ja raportointivaatimusten työstämisprosessia.

3.2 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (GRI) on kansainvälisesti tunnettu vastuullisuusraportoinnin ohjeistus. Se kehittää raportointikäytäntöjä tilinpäätökseen soveltuvaksi ja toimii yleisesti hyväksyttynä viitekehyyksenä organisaatioiden taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristöä koskettavaan kestävyysraportointiin. GRI:n ohjeita

lähdettiin rakentamaan eri järjestöjen toimesta vuonna 1997. Nykyisin voimassa olevat GRI-standardit julkaistiin vuonna 2016. Sisällöllisesti standardit ovat pysyneet lähes samanlaisina uusista julkaisuista huolimatta, mutta yrityksille on tarjottu enemmän valinnanvapautta raportoitavien asioiden suhteen. GRI keskittyy raportoitavien asioiden olennaisuuteen. Yritys saa standardista lähtökohdat omien olennaisten näkökulmiensa määrittelemiseen, ja raportin tiedot esitetään GRI:n ohjeiden mukaisesti. Kaiken kaikkiaan standardi tarjoaa hyödyllisiä suuntaviivoja yritys vastuulle ja vastuullisuusraportointiin niin pienille kuin suurille yrityksille, vaikka sen sisältö on kehitetty erityisesti suurien ja globaalien yritysten sovellettavaksi. GRI-standardien soveltaminen on joustavaa, sillä yritykset saavat päättää, noudattavatko ohjeistuksia täsmällisesti vai valitsevatko sieltä omiin tarpeisiin soveltuvat raportoinnin osiot. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 49–50.)

GRI-ohjeisto antaa suosituksen yhteiskuntavastuun perussisällöstä ja asettaa niin kutsutun vähimmäistason raportoitaville asioille. Raportoinnin laatu varmistetaan vastuullisuustietojen tasapuolisuudella, selkeydellä, täsmällisyydellä, oikea-aikaisuudella, vertailukelpoisuudella sekä luotettavuudella. GRI-standardien mukainen raportointi sisältää sekä kuvauksellista tietoa, kuten raportointia yrityksen tavoitteista ja johtamisesta, että tunnuslukuja ja indikaattoreita. Raportissa tuodaan esille mahdollisesti asetetut rajaukset, jotka vaikuttavat esitettävään sisältöön, jotta luotettavuuden ja vertailukelpoisuuden arviointi onnistuu. GRI-sisältöindeksin avulla lukijalle osoitetaan, miten hyvin ja tarkkaan organisaatio huomioi ja noudattaa raportissaan GRI-ohjeistoa. Tavoiteltavaa on, että yritys raportoi kaikista niistä osa-alueista, joilla voi olla olennaisia vaikutuksia sidosryhmien tekemään arviointiin tai päätöksentekoon. (Harmaala & Jallinoja 2012, 224–226.)

3.3 Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

Sustainability Accounting Standards Board (SASB) on yhdysvaltalainen voittoa tavoittelematon järjestö, joka julkisti toimialakohtaiset kestävyysraportoinnin standardit vuonna 2018. Standardien on tarkoitus auttaa yrityksiä määrittelemään, hallinnoimaan ja viestimään taloudellisesti olennaisesta ja sijoittajia

hyödyttävistä kestävyystiedoistaan. Sisältö perustuu viiteen kestävyuden teemaan – luonnonvaroihin, sosiaaliseen pääomaan, inhimilliseen pääomaan, liiketoimintamalleihin ja innovaatioihin sekä hallintaan ja johtamiseen. Teemoista löytyy yhteensä 26 kestävyyyteen liittyvää kysymystä, joiden katsotaan vaikuttavan taloudellisesti yrityksen tulokseen. Kestävyyskysymykset vaihtelevat toimialakohtaisesti. SASB:n avulla kestävyystiedot raportoidaan ja viestitään ensisijaisesti sijoittajille suunnatusta näkökulmasta, kun taas esimerkiksi GRI ohjeistaa vastuullisuusraportointia ja olennaisuutta useiden eri sidosryhmien tarpeet huomioiden. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 50–51.)

SASB on kehittänyt toimialaluokituksen, joka huomioi toimialojen erilaiset piirteet ja altistumisen kestävyyskysymyksille. Standardien laadinnassa on hyödynnetty empiiristä tieteellistä tutkimustietoa, asiantuntija-arvioita sekä näkemyksiä tulevaisuuden kehityksestä, joihin taloudellinen merkityksellisyys toimialakohtaisissa kestävyyskysymyksissä perustuu. Määrittelyn tuloksena syntyi SASB:n 79 toimialakohtaista kestävä kehityksen raportointistandardia. Raportoivan informaation määrää on pyritty korvaamaan aiempaa paremmalla laadulla keskittyen tietojen olennaisuuteen. (Niskala 2017.) SASB tarjoaa tavan etsiä tiettyyn toimialaan liittyvät olennaiset kestävyyskysymykset tai esimerkiksi vertailla toimialojen välisiä eroavaisuuksia eräänlaisen olennaisuuden hakulaitteen (Materiality Finder) avulla. Lisäksi SASB:lla on olemassa olennaisuuskartta (Materiality Map), joka tarjoaa visuaalisen katsauksen olennaisten kestävyyskysymysten ilmenemiseen eri toimialoilla. Kartan tarkastelu vaatii sisäänkirjautumisen. Enemmistö käyttäjistä suosii olennaisuuden hakulaitetta olennaisuuskartan sijasta, sillä se vastaa paremmin käyttäjien tarpeisiin löytää olennaiset aiheet, ja sen avulla on kätevä vertailla useita toimialoja keskenään. (SASB 2024.)

3.4 International Organization for Standardization (ISO)

International Organization for Standardization (ISO) on kansainvälisesti tunnettu standardisoimisjärjestö, joka tarjoaa laajan joukon erilaisia standardeja eri käyttötarkoituksiin ja teollisuuden aloille. Järjestön jäseninä toimivat kansalliset standardisoimisjärjestöt ympäri maan, jotka vahvistavat ja myyvät ISO-standardeja

alueittain sekä osallistuvat myös niiden kehittämiseen. Suomessa vahvistetut standardit ovat ostettavissa Suomen Standardoimisliitolta eli SFS:ltä sähköisessä muodossa. ISO-järjestö perustettiin vuonna 1947, ja se tekee yhteistyötä muiden järjestöjen sekä liittojen kanssa, jotta alakohtaisten standardien kehittäminen etenee haluttuun suuntaan. (Valmistajat 2023.) Suomessakin standardisointijärjestelmä on hajautettu, jossa SFS toimii keskusjärjestönä ja standardien laatijana yhdessä toimialayhteisöjen kanssa, jotka edustavat eri aloja kuten muovituotteita, kone- ja metalliteollisuutta tai maatalous- ja metsäkoneita (Standardi 2023).

ISO-standardit ovat moninaisia, minkä vuoksi niiden käsittelyä helpottaa jakaminen eri standardiryhmiin. Perusstandardeja voidaan käyttää yksinään tai perustana toisille standardeille. Ne tarjoavat perustietoa, mittayksiköitä, tunnuksia tai sanastoa, joita käyttäjä voi soveltaa omaan toimintaansa. Tuotestandardit asettavat vaatimuksia tietylle tuotteelle tai tuoteryhmälle esimerkiksi sen mitoittamiseen, laatuun tai turvallisuuteen liittyen. Palvelustandardeilla tarkastellaan jonkin palvelun tarkoituksenmukaisuutta ja siihen liittyviä vaatimuksia. Näitä standardeja on tarjolla kohdistuen eri palveluihin kuten siivous-, kuljetus- tai pankki-toimintaan. Menetelmästandardit liittyvät tuotteiden mittaamiseen, testaamiseen, analysointiin sekä itse työhön. Standardiryhmään kuuluu myös tuotteiden toimitusehtoja koskettavat standardit. Viimeisenä esitellään hallintajärjestelmästandardit eli johtamista tukevat standardit, jotka eivät sisällä tarkkoja vaatimuksia vaan tarjoavat käyttäjälle viitekehyksen hallintajärjestelmään. Käyttäjä voi hyödyntää kaikkia järjestelmän standardeja tai vaan osaa niistä. (SFS 2023.)

ISO 9001 -standardi esitellään maailman tunnetuimpana viitekehyksenä ja työkaluna laadunhallintajärjestelmän rakentamiseen, ylläpitämiseen ja kehittämiseen. Siinä korostuu organisaation kokonaisvaltaisen toimintaympäristön ja liiketoimintastrategian huomioiminen, johdon vastuu, riskilähtöisyys päätöksenteon perustana sekä prosessilähtöisyys standardin soveltamisessa. ISO 9001 kuuluu hallintajärjestelmästandardien joukkoon, mikä tarkoittaa sitä, että sillä on yhteinen rakenne ja samat avaintermit kuin muissakin johtamisen standardeissa kuten ympäristöjohtamisen ISO 14001 -standardissa tai työterveyden ja -

turvallisuuden standardissa ISO 45001. Yhteisen rakenteen avulla yritykset voivat käyttää eri standardeja rinnakkain. Myös henkilöstöjohtamiseen löytyy oma standardisarjansa ISO 30400. Se tarjoaa järjestelmällisyyttä ja yhdenmukaisuutta yrityksen henkilöstöhallinnon prosesseihin ja käytäntöihin. (SFS 2023.)

3.5 Non-Financial Reporting Directive (NFRD)

Non-Financial Reporting Directive (NFRD) on vuodesta 2017 alkaen yritysten käytössä ollut kestävyysraportointia ohjaava direktiivi. Sen mukainen raportointi keskittyy muun kuin taloudellisten tiedon raportointiin, minkä vuoksi sitä kutsutaan myös NFI-raportoinniksi (Non-Financial Information). Direktiivin asettama vähimmäissisältö koostuu ympäristöasioista, sosiaalisista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Ohjeistuksessa merkityksellisenä pidetään raportoitavien tietojen läpinäkyvyyttä, resurssien tehokasta käyttöä sekä yritysten kannustaminen kestävämmän näkökulman ja rahoituksen omaksuminen osaksi omaa liiketoimintaa. Direktiivin sisällössä on yhteisiä tavoitteita muun muassa YK:n kestävä kehityksen ohjelman sekä Pariisin ilmastopöytäkirjan kanssa. (Peill 2022.)

Suomessa NFRD-direktiivi on implementoitu kirjanpitolakiin ja arvopaperimarkkinalakiin. Raportointivelvollisten joukkoon kuuluvat suuret PIE-yhteisöt (Public Interest Entities) eli yleisen edun kannalta merkittävät yritykset kuten listayhtiöt, luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt, jotka työllistävät tilikauden aikana yli 500 henkilöä keskimäärin. Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi esitetään yrityksen toimintakertomuksessa tai vaihtoehtoisesti erillisenä selvityksenä. Yhtiöillä on mahdollisuus hyödyntää erilaisia raportointistandardeja ja viitekehyksiä vaa-dittujen tietojen raportoinnissa. (Finanssivalvonta 2020, 45.) Suomessa tietojen varmentamista ei vaadita, mutta tilintarkastajat valvovat, että direktiivin edellyttämä selvitys on annettu (Peill 2022).

Kesäkuussa 2019 EU julkaisi täydennyksen NFRD-direktiiviin. Käytännössä yrityksille tarjottiin tarkempi ohjeistus ilmastoon liittyvän raportoinnin osalta. (Green Finance Platform 2019.) Sekä sijoittajien tarpeiden että EU:n

yleisempien tavoitteiden, kuten Euroopan vihreän kehityksen ohjelman (Green Deal), näkökulmasta NFRD-direktiivin asettamat raportointivelvoitteet koettiin kuitenkin liian pintapuolisiksi, minkä vuoksi direktiiviä alettiin kehittämään uuteen muotoon (Peill 2022). Kehitystyön tuloksena esitettiin uusi kestävyysraportoinnin direktiivi nimeltään Corporate Sustainability Reporting Directive, jonka soveltamisala kohdistuu koskettamaan yhä useampaa yritystä kehittäen samalla kestävyysraportoinnin sisältöä ja vaatimuksia ympäristön sekä sosiaalisen ja hallinnollisen vastuun osa-alueilla. Uusi direktiivi tarjoaa laajemmat ohjeistukset kestävyysraportoinnille ja tulee korvaamaan NFRD-direktiivin kokonaisuudessaan. (Green Finance Platform 2021.)

3.6 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) on huhtikuussa 2021 esitetty uusi EU-lainsäädäntö yritysten kestävyysraportoinnille, joka astui voimaan tammikuussa 2023. Sen lisäksi, että uusi kestävyysraportointidirektiivi korvaa aikaisemman NFRD-direktiivin, on sen tarkoituksena yhdistää EU:n Green Deal-ohjelman tavoitteet osaksi yritysten liiketoimintaa sekä edistää siirtymistä kohti kestäviä liiketoimintakäytäntöjä ja ilmastoneutraaliutta. Samanaikaisesti parannetaan laatua ja vertailukelpoisuutta raportoinnissa, mikä helpottaa sidosryhmien kestävyden arviointia. CSRD-direktiivissä korostuu ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintoon liittyvien tekijöiden merkittävyys yritysten päätöksenteossa. Raportointivelvollisten yritysten määrä lisääntyy direktiivin soveltamisalan laajentuessa. CSRD:n mukaisilla ohjeistuksilla rakennetaan yhä kestävämpää, osallistavampaa ja ympäristövastuullisempaa talousympäristöä EU:n alueella. (DGE Finland 2023.)

CSRD:n avulla tavoitellaan kestävyysraportoinnin yhdenmukaisuutta yritysten välillä, jotta rahoituslaitokset, sijoittajat, kuluttajat ja muut sidosryhmät saavat vertailukelpoista ja luotettavaa kestävyysinformaatiota. Tavoitteena on varmistaa, että yritykset raportoivat julkisesti riittävästi tietoa kestävyteen liittyvistä riskeistä ja mahdollisuuksista sekä vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön. Vertailukelpoisuuden ja luotettavuuden lisäksi kestävyysraportoinnin tulisi olla helposti

löydettävissä ja hyödynnettävissä digitaalisen muotonsa ansiosta. CSRD-direktiivissä noudatettavat kestävyysraportointistandardit pyrkivät vastaamaan sidosryhmien monipuolisiin tarpeisiin. Standardeilla halutaan taata kestävyysraportoinnin laatu ja soveltuvuus esittämällä vaatimukset yrityksille, joiden tulee raportoida tiedoistaan ymmärrettävällä, asiaan kuuluvalla, varmennettavissa olevalla, vertailukelpoisella ja luotettavalla tavalla. (Wollmert & Hobbs 2022.)

CSRD-direktiivin mukainen raportointivelvollisuus astuu yrityksille voimaan vaiheittain vuosien 2024–2026 aikana (kuvio 2). Ensimmäisenä se koskettaa suuria ja pörssilistattuja yrityksiä, jotka ovat aikaisemmin raportoineet ei-taloudellisia tietoja NFRD:n ohjeistusten mukaisesti. Nämä yritykset julkaisivat ensimmäisen CSRD:n mukaisen kestävyysraporttinsa keväällä 2025, johon sisältyy kestävyystiedot vuodelta 2024. Seuraavan vaiheen raportointivelvollisiksi luetaan ne yritykset, jotka täyttävät kaksi kolmesta direktiivin asettamasta ehdosta. Kolmeen ehtoon kuuluu, että yritys työllistää keskimäärin yli 250 henkilöä, taseen loppusumma on yli 20 miljoonaa euroa sekä nettoliikevaihto ylittää 40 miljoonaa euroa tilikauden aikana. Kun vähintään kaksi näistä ehdoista täyttyy kahtena peräkkäisenä vuotena, kuuluu yrityksen raportoida CSRD-direktiivin ohjeistuksia noudattaen vuodesta 2026 alkaen. Suuryritysten lisäksi uutta direktiiviä sovelletaan pieniin ja keskisuuriin pörssilistattuihin yrityksiin, joita direktiiviuudistus koskettaa viimeisenä ja velvoittaa raportoimaan vuodesta 2027 alkaen. Asteittainen siirtyminen direktiiviuudistuksen pariin mahdollistaa yrityksille valmistautumisen CSRD:n standardeihin ja säännöksiin sekä sopeutumisen uuteen raportointitapaan. (DGE Finland 2023.)

Organisaatiotyyppi	CSRD:n implementoinnin määräajat
Listatut yhtiöt (yli 500 työntekijää)	1. tammikuuta 2024 (ensimmäinen raportointi 2025)
Suuriksi luettavat yhtiöt (täyttävät kaksi kolmesta direktiivin asettamasta ehdosta)	1. tammikuuta 2025 (ensimmäinen raportointi 2026)
Listatut pienet ja keskiuuret yhtiöt, pienet ja yksinkertaiset luottolaitokset sekä vakuutusyritykset	1. tammikuuta 2026 (ensimmäinen raportointi 2027)

Kuvio 2. CSRD:n implementoinnin määräajat eri organisaatioille (mukaillen Grant Thornton 2022).

CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi sisältää ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen sekä hallintotapaan liittyvät tekijät omista standardeissaan. Ympäristövastuun aihealueet liittyvät ilmastonmuutokseen, kasvihuonekaasupäästöihin, biologiseen monimuotoisuuteen sekä veden ja muiden luonnonvarojen käyttöön. Ympäristöasioissa tarkastellaan myös kiertotaloutta sekä uusiutuvien energialähteiden käyttöä. Sosiaalisen vastuun alueella tarkastellaan ihmisoikeuksien toteutumista sekä työntekijöiden yhdenvertaisuutta ja monimuotoisuutta organisaatioissa. Tarkastelussa huomioidaan myös työntekijöiden työolosuhteet, terveys ja turvallisuus. Hyvään hallintotapaan kuuluu eettisen toiminnan periaatteet, taloudellisten tietojen raportointi ja tilintarkastus sekä korruption ja lahjonnan estäminen. Muut hallinnollisen vastuun tekijät voivat liittyä sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan, tietoturvaan sekä lakien ja muiden velvoitteiden noudattamiseen. (Liljeström 2023.)

CSRD-kestävyysraportointidirektiivissä vastuullisuusasioita tarkastellaan kaksoisolellisuuden eli kaksoisolellisuuden (double materiality) periaatteen mukaisesti. Tarkoituksena on havaita yrityksen toiminnan vaikutukset ihmisiin ja ympäristöön, mutta samanaikaisesti huomioida vaikutukset myös ulkoisista tekijöistä yritykseen. (Niemi 2023.) Kaksoisolellisuuteen kuuluu sekä sisäinen että ulkoinen ulottuvuus, ja vaikutuksia tarkastellaan kahdesta näkökulmasta – sisältä ulos ja ulkoa sisään (kuvio 3). Sisäinen ulottuvuus sisältää käsityksen yrityksen toiminnasta ja sen vaikutuksista ympäröivään ympäristöön,

yhteiskuntaan ja ihmisiin. Ulkoinen ulottuvuus taas tarkastelee ulkoisten tekijöiden ja ympäröivän maailman aiheuttamia vaikutuksia yrityksen toimintaan ja sen talouteen. Ulkoiset tekijät voivat liittyä muuttuvaan maailmaan ja sen mukana tuomiin muutoksiin, kuten teknologian kehitykseen. Muita tekijöitä, jotka voivat mahdollisesti muuttaa liiketoimintaa suuntaan tai toiseen, ovat esimerkiksi lainsäädäntö, hintakehitys, erilaiset kestävyyskysymykset tai sidosryhmien odotukset. Ulkoisessa ulottuvuudessa on tärkeää miettiä, mitä liiketoimintaan ja talouteen kohdistuvia riskejä tai mahdollisuuksia ulkoisista tekijöistä aiheutuu, ja millaisina ne nähdään yrityksen tulevaisuuden kannalta. (Pykäläinen 2023). Tietyn resurssin rajoitettu saatavuus voi olla uhka yritykselle, jonka liiketoiminta riippuu kyseisen resurssin saatavuudesta. Yrityksen on hyvä huomioida tulevaisuuden näkökulma ja pohtia, mitä riskejä toimintaan voi kohdistua jo lähivuosina ja muutenkin tulevaisuudessa. Toisaalta rajalliset resurssit voivat tuoda yritykselle myös mahdollisuuksia uusien ideoiden ja toiminnan kehittämisen myötä.



Kuvio 3. Kaksinkertaisen olennaisuuden ajatusmalli, jossa vaikutukset huomioidaan sisältä ulos ja ulkoa sisään (mukaillen Liljeström 2023).

CSRD-direktiiviin kuuluvien raportointivelvollisten yritysten on hyvä ryhtyä valmistelemaan ja kehittämään omaa kestävyysraportointiaan mahdollisimman varhaisessa vaiheessa, jotta siirtymävaihe uuden direktiivin käyttöönottoon

tapahtuisi sujuvasti ja puutteita. Tutustuminen direktiivin sisältöön ja sen asettamiin vaatimuksiin sekä yrityksen oman liiketoiminnan tarkastelu käytännön näkökulmasta katsottuna ovat tärkeitä perehtymisen vaiheita. CSRD:n ohjeistuksien mukaisesti yrityksille kuuluu muun muassa omien kestävyystietojen tunnistaminen ja kerääminen, erilaisten riskien arviointi ympäristöasioissa sekä sosiaalisen ja hallinnollisen vastuun osa-alueilla, omien toimintalinjojen laatiminen sekä tavoitteiden ja KPI-mittareiden asettaminen, joiden avulla vastuullisuutta pystytään seuraamaan tavoitteellisesti. Kestävyystietoja julkaistaan peilaten niitä yrityksen liiketoimintamalleihin, strategiaan, päätöksentekoprosesseihin sekä toimitusketjuihin. Arvion mukaan uudet raportointisäännökset tulevat koskettamaan 49 000 EU-alueen yritystä. Tällä hetkellä noin 11 600 yritystä raportoivat muista kuin taloudellisista tiedoistaan NFRD-direktiivin mukaisesti. (Wollmert & Hobbs 2022.)

3.7 European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

European Sustainability Reporting Standards (ESRS) on joukko standardeja, jotka määrittelevät CSRD-direktiivin edellyttämän kestävyysraportoinnin muodon ja sisällön. Standardit sisältävät kaksi yleistä ja kymmenen aihekohtaista standardia, joita kaikki raportointivelvolliset yritykset soveltavat riippumatta niiden toimialasta (kuvio 4). Lisäksi standardeissa on toimialakohtaisia ohjeistuksia, jotka julkaistaan suunnitelman mukaisesti kesällä 2024. (Niemi 2023.) Standardeja luo ja kehittää EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), joka perustettiin Euroopan komission kannustamana vuonna 2001. Työryhmä ajaa Euroopan yleistä etua kehittämällä alueen tilinpäätösraportointia, laatimalla standardeja sekä tarjoamalla neuvontaa Euroopan komissiolle esimerkiksi uusien standardien hyväksymisestä ja käyttöönotosta EU:ssa. (EFRAG 2023.) EFRAG (2023) julkaisi ESRS-standardeista luonnokset marraskuussa 2022. Luonnoksiin pohjautuvat kestävyysraportointistandardit hyväksyttiin heinäkuussa 2023 Euroopan komission toimesta CSRD:n soveltamiseen (FIBS, Finsif & KPMG 2023, 7).



Kuvio 4. ESRS-standardit on jaoteltu aiheittain (mukaillen Haapanen 2023).

Ensimmäisinä ESRS-standardeina esitetään ESRS 1 Yleiset vaatimukset sekä ESRS 2 Yleiset tiedot. Yleisissä vaatimuksissa avataan ESRS-standardeihin kuuluvia rakenteita, laadintatapoja ja käsitteitä sekä asetetaan vaatimukset kestävyystietojen laatimista ja esittämistä varten. Lisäksi osiossa käsitellään muutamia peruseriaatteita, jotka kuuluvat osaksi standardin mukaista kestävyysraportointia. ESRS-standardeissa olennaisuuden arviointi toimii lähtökohtana kestävyysraportoinnille. Olennaisuutta arvioidaan sekä vaikutuksen että talouden näkökulmista. Tämän rinnalla kulkee kaksinkertainen olennaisuus, joka on myös yksi CSRD-direktiiviin kuuluva periaate. Vaikutukset, mahdollisuudet ja riskit ovat standardissa useaan kertaan esiintyvät termit, joita hyödynnetään olennaisuuden arvioinnissa ja jotka liittyvät myös kaksinkertaisen olennaisuuden toteuttamiseen. Lisäksi ESRS 1 -osiossa ohjeistetaan muista standardiin kuuluvista asioista ja tuodaan lukijan tietoisuuteen raportissa esitettävien tietojen merkityksellisyys, todenmukainen esitystapa, vertailukelpoisuus, todennettavuus ja ymmärrettävyys. (Niemi 2023.)

ESRS 2 Yleiset tiedot -osio pitää sisällään tiedonantovaatimukset niistä tiedoista, joista jokaisen raportointivelvollisen yrityksen kuuluu raportoida yleisellä tasolla kaikista olennaisista kestävyystiedoista. Tiedot ovat sidoksissa yrityksen hallintotapaan, strategiaan sekä vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien

hallintaan. Mittareita ja tavoitteita tarkastellaan myös osana olennaisia kestävyystietoja. ESRS 2 -standardissa ohjeistetaan kestävyysraportoinnin yleiset laatimisperusteet, ja esimerkiksi hallinnon osalta osiossa avataan sitä, kuinka yrityksessä seurataan kestävyystietoja sekä hallinnoidaan vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Standardissa käsitellään yrityksen strategiaa, liiketoimintamalleja ja arvoketjuja. Olennaisuusarvion tuloksia arvioidaan vuorovaikutuksessa strategian kanssa. Lisäksi standardissa kerrotaan ne prosessit, joiden avulla yritys tunnistaa kestävyystietojaan. Yleisten tietojen kerääminen on yritykselle hyödyllistä siten, että se tarjoaa hyvät lähtökohdat arvioidakseen, mitä aihekohtaisia standardeja yrityksen tulisi sisällyttää osaksi kestävyysraportointiaan. (Niemi 2023.)

Aihekohtaiset ESRS-standardit jakautuvat kolmeen osa-alueeseen ESG-luokittelun mukaisesti. Aihekohtaisten standardien soveltamista varten yritys arvioi niissä esiintyvien kestävyystietojen olennaisuutta, ja kestävyysraportissa käytettävien standardien valinta perustuu kyseiseen arvioon. Ensimmäiset aihekohtaiset standardit koskevat ympäristövastuuta. Niitä on yhteensä viisi kappaletta, ESRS E1-E5, ja niissä käsitellään ilmastonmuutosta, pilaantumista, vesivaroja ja merten luonnonvarojen, biologista monimuotoisuutta ja ekosysteemejä sekä resurssien käyttöä ja kiertotaloutta koskettavia kestävyysseikkoja. Ympäristöstandardien jälkeen esitellään standardit sosiaalisen vastuun osa-alueelta. ESRS S1-S4 tarkastelevat omaan työvoimaan, arvoketjun työntekijöihin, vaikutusten kohteena oleviin yhteisöihin sekä kuluttajiin ja loppukäyttäjiin kohdistuvia kestävyystietoja. Viimeinen aihekohtainen standardi, joka käsittelee hallinnollista vastuuta, on ESRS G1. Sen mukainen raportointi sisältää liiketoiminnan harjoittamiseen liittyviä tietoja, joiden avulla kestävyysraportin lukijalle avataan yrityksen strategiaa, prosesseja ja suoriutumista. (Niemi 2023.)

Sosiaalisen vastuun standardit S1-S4 on jäsennelty eri sidosryhmien mukaan, ja ne sisältävät runsaasti erilaisia tiedonantovaatimuksia. Tämän opinnäytetyön aihe rajautuu tarkastelemaan sosiaalisen vastuun ESRS S1 Oma työvoima (Own workforce) -standardia. Se on sisällöltään kattavin kaikista sosiaalisen vastuun standardeista, mikä johtuu muun muassa siitä, että yrityksillä on sekä parempi tietojen saatavuus että suuremmat vaikutusmahdollisuudet omaa

työvoimaa koskettavien tietojen osalta kuin mitä tulee muiden sidosryhmien kestävyystietoihin. (Rödl & Partner 2023.)

S1-standardin tarkoituksena on luoda ymmärrys siitä, mitä vaikuttamisen keinoja organisaatiolla on omaa työvoimaansa kohtaan, ja miten vastualueen mahdollisia negatiivisia vaikutuksia voidaan ehkäistä tai korjata. Siinä tarkastellaan työvoimaan kohdistuvia vaikutuksia sekä niihin liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia. Standardissa arvioidaan näiden riskien ja mahdollisuuksien luonnetta ja laajuutta, ja siinä tuodaan esiin yrityksessä sovellettavia tapoja hallita niitä. Oman työvoiman tarkastelun tavoitteena on myös ymmärtää kyseisten riskien ja mahdollisuuksien aiheuttamat taloudelliset vaikutukset. Kansainvälisestä näkökulmasta katsottuna S1-standardi antaa kestävyysraportin käyttäjälle tietoa siitä, toimiiko yritys erilaisten Euroopan alueen tai maailmanlaajuisesti tunnettujen ihmisoikeussopimusten toimintalinjojen mukaisesti. Niitä ovat esimerkiksi YK:n yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia ohjaavat periaatteet sekä OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille. (Niemi 2023.)

ESRS S1 -standardin sisältöön kuuluu yhteensä 19 kohtaa, joista kaksi ensimmäistä liittyvät ESRS 2:n mukaisiin yleisiin tiedonantovaatimuksiin ja 17 jälkimmäistä erityisesti omaa työvoimaa koskeviin tiedonantovaatimuksiin (taulukko 1). Yleiset tiedonantovaatimukset, SMB-2 ja SMB-3 (Strategy and Business Model), tutkivat yrityksen oman työvoiman aiheuttamia vaikutteita sen strategiaan ja liiketoimintamalleihin ja vuorovaikutteisesti myös toisinpäin – millaisia vaikutuksia yrityksen toiminnasta aiheutuu sen omaan työvoimaansa. Jälkimmäiset raportointivaatimukset kohdasta 3 eli standardin vaatimuksesta S1-1 alkaen ovat yrityksen oman työvoiman tarkastelua. (TPA Group 2023.)

Kohta nro	Julkistamisvaatimus	Kuvaus
1	ESRS 2 SBM-2	Sidosryhmien edut ja näkemykset
2	ESRS 2 SBM-3	Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimintamallin kanssa
3	S1-1	Omaan työvoimaan liittyvät toimintaperiaatteet
4	S1-2	Prosessit, jotka koskevat yhteydenpitoa vaikutuksista omien työntekijöiden ja heidän edustajien kanssa

5	S1-3	Prosessit kielteisten vaikutusten korjaamiseksi ja kanavat omille työntekijöille huolenaiheiden esiin tuomiseksi
6	S1-4	Toimien toteuttaminen omaan työvoimaan kohdistuvien olennaisten vaikutusten suhteen ja toimintatavat omaan työvoimaan liittyvien olennaisten riskien vähentämiseksi ja olennaisten mahdollisuuksien hyödyntämiseksi sekä kyseisten toimien vaikuttavuus
7	S1-5	Tavoitteet, jotka liittyvät olennaisten kielteisten vaikutusten hallintaan, myönteisten vaikutusten edistämiseen sekä olennaisten riskien ja mahdollisuuksien hallintaan
8	S1-6	Yrityksen työsuhteisten työntekijöiden ominaisuudet
9	S1-7	Yrityksen omaan työvoimaan kuuluvien muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden ominaisuudet
10	S1-8	Työehtosopimusneuvottelujen kattavuus ja työmarkkinaosapuolten vuoropuhelu
11	S1-9	Monimuotoisuuden mittarit
12	S1-10	Riittävä palkka
13	S1-11	Sosiaalinen suojelu
14	S1-12	Vammaiset henkilöt
15	S1-13	Koulutusta ja taitojen kehittämistä koskevat mittarit
16	S1-14	Terveyttä ja turvallisuutta koskevat mittarit
17	S1-15	Työ- ja yksityiselämän tasapainoa koskevat mittarit
18	S1-16	Ansiotuloa koskevat mittarit (palkkaero ja kokonaisansiot)
19	S1-17	Tapaukset, valitukset ja vakavat ihmisoikeusvaikutukset

Taulukko 1. ESRS 1 Oma työvoima -standardin sisältö (Euroopan unionin neuvosto 2023, 166–167).

Standardin kohdissa 3–6 raportoidaan omaan työvoimaan liittyvien vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintatavoista. Niissä tuodaan esiin käytännön keinoja, prosesseja ja toimenpiteitä, joita yrityksessä harjoitetaan oman työvoiman osalta. Sen jälkeen paneudutaan oman työvoiman mittareihin ja tavoitteisiin standardin kohdissa 7–19. Raportissa kuvataan oman työvoiman ominaisuuksia ja tutkitaan muun muassa monimuotoisuutta, palkkatasoa, sosiaaliturvaa, koulutautumista sekä työterveyttä ja -turvallisuutta yrityksessä. Standardissa tarkastellaan, kuinka työpaikan ihmisoikeudet toteutuvat, miten edistetään tasa-arvoisia mahdollisuuksia ja poissuljetaan syrjintä yrityksen toiminnassa. Tavoitteiden osalta on tärkeää kertoa merkittävien riskien ja mahdollisuuksien

hallinnasta, negatiivisten vaikutusten vähentämisestä sekä positiivisten edistämistä. (TPA Group 2023.)

4 Kestävyysraportointi ja sen sääntely Suomessa

4.1 Sisältö ja laatiminen

Muuttuvassa maailmassa yritys vastuun merkitys korostuu, kun globaalit muutokset ja haasteet kuten ilmastonmuutos tai yhteiskunnallinen kehitys vaikuttavat kaikkeen ihmisten toimintaan mukaan lukien yritysten liiketoimintaan. Kestävyysraportoinnilla tähdätään siihen, että taloudellisen näkökulman lisäksi yritykset tiedostavat ja hallitsevat omasta toiminnastaan aiheutuvia vaikutuksia ympäristöön, ihmisiin sekä hallintotapaan. Ihanteellinen yritys ehkäisee toimintansa aiheuttamat negatiiviset vaikutukset ja samanaikaisesti edistää positiivisia vaikutuksia. Yritykset raportoivat yritys vastuustaan kestävyysraportin muodossa. (Talouhallintoliitto 2024.)

Kestävyysraportin tarkoituksena on tarjota tietoa sidosryhmille yrityksen vastuullisuustavoitteista ja niiden edistämisestä erilaisin konkreettisin toimin. Sidosryhmien odotus on, että vastuullisuustyö todennetaan uskottavalla ja vakuuttavalla tavalla. Sen vuoksi raportoinnissa hyödynnetään määrällisiä mittareita, ajastettuja tavoitteita sekä konkreettisia tuloksia, joita yritys pyrkii saavuttamaan liiketoiminnassaan. Kestävyys selvityksessä kerrotaan vastuullisuustyön lähtökohdista ja avataan myös sitä, miksi osaa tavoitteista ei mahdollisesti ole saavutettu raportointikauden aikana. Lisäksi yritystä koskettavat tulevaisuudennäkyvät ja megatrendit otetaan raportissa huomioon. Raportointi on parhaillaan silloin, kun se tarjoaa vertailukelpoista informaatiota ja vastaa sidosryhmien odotuksiin tuoden samalla lisäarvoa myös yrityksen johtamiseen sekä liiketoiminnan tarpeisiin. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 48.) Sidosryhmien lisäksi kestävyysraporteista hyötyvät myös rahoituslaitokset. Esimerkiksi yritykselle myönnettävän lainan korko voidaan määrittellä kestävyysraportoinnin tietoihin perustuen. (Talouhallintoliitto 2024.)

Koipijärven ja Kuvajan (2020, 48) mukaan kestävyystiedoista syntyvä konkreettinen tuotos on vastuullisuusraportti, joka voidaan esittää verkkosivustona, pdf-muodossa, painettuna raporttina tai yhdistellen tapoja. Monilla yrityksillä kestävyystietoja esitellään osana toimintakertomusta. Jatkossa uuden sääntelyn mukainen vaatimus onkin, että kestävyysraportti esitetään toimintakertomuksessa erillisenä ja yhtenäisenä osiona. Raportti julkaistaan digitaalisessa XHTML-muodossa. Kestävyysraportoinnin uudistus velvoittaa myös, että sen piiriin kuuluvat yritykset esittävät tilinpäätöksensä sekä toimintakertomuksensa kyseisessä digitaalisessa muodossa. Suomessa kestävyysraportti laaditaan suomen tai ruotsin kielellä. Kestävyysraporttiin tulee sisältyä vertailukelpoisia tietoja edellisiltä vuosilta, mutta ensimmäisenä raportointivuonna tätä ei edellytetä. (Suomen Tilintarkastajat 2023, 7–9.)

Vaikka yrityksessä toteutettava vastuullisuustyö näkyy ulospäin usein vain kestävyysraportointina, pitäisi sen pohjautua yrityksen toteuttamaan kestävyysohjelmaan tai -strategiaan. Kun lähdetään laatimaan kestävyysraportointia, on alkuun ymmärrettävä, millaista raportointi on ja mitä teemoja siihen liittyy. Viitekehukset, kuten GRI tai YK:n ohjeistukset, auttavat rakentamaan ymmärrystä. Koska joidenkin kestävyystietojen olennaisuus on toimialasta riippuvaa, voi vertailua tehdä muiden saman toimialan yrityksiin. Vertailuprosessi avaa näkökulmaa sekä omalla alalla tärkeiksi koetuista vastuullisuusteemoista että kilpailijoiden toiminnasta yleisesti. Lisäksi tärkeitä vaiheita kestävyysraportin laadintaan ovat olennaisuusanalyysin tekeminen ja sidosryhmien kuuleminen, yrityskohtaisten ja olennaisiksi todettujen kestävyystietojen valinta, joista yritys raportoi, sekä tietoihin liittyvien mittareiden asettaminen. Mittareilla seurataan tavoitteita ja päämääriä, jotka yrityksessä pyritään saavuttamaan vastuullisuustyötä toteuttamalla. Raportoinnin alkuvaiheessa mittareiden määrän ei tarvitse olla enempää kuin muutama, ja myöhemmin yritys voi täydentää mittareita tai lisätä niiden määrää. (Linna 2022.)

Liljeström (2023) kertoo, että tutkimuksiin perustuen yritysten välisessä kestävyysraportoinnissa on eroavaisuuksia muun muassa raporttien laadussa, sisällössä ja menetelmissä. Osassa havaitaan merkittäviä puutteita,

kestävyysprosesseja ei ole määritelty tai kestävyysraportointi tuntuu yrityksille vain pakolliselta kuormalta. (Liljeström 2023.) Toisaalta monet kestävyysraportoinnin ohjeistukset ja standardit eivät veloitakaan raportoivia yrityksiä käyttämään vain yhtä tai muutamaa tiettyä metodologiaa raportoinnissa, vaan yrityksillä on usein vapaus valita raportoinnissa käytettävät menetelmät ja siihen sisältyvät ominaisuudet itse. CSRD:n myötä yritysten kestävyysraporttien sisältöä pyritäänkin yhtenäistämään ja ensimmäiset raportointivelvolliset yritykset toimivat eräänlaisena esikuvana siinä, miten raportointia tullaan toteuttamaan tai millaisia prosesseja ja työkaluja tullaan käyttämään osana kestävyysraportointia ja vastuullisuustyötä. Kestävyysraportoinnin nykytilaa on tutkittu Suomessa vuoden 2023 osalta, ja kyselytutkimuksen tulokset osoittavat, että useat yritykset toteuttavat jo kestävyysraportointia. Arviolta 61 % tutkimukseen osallistuneista yrityksistä kuuluu CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointiin. (FIBS ym. 2023, 35–38.)

4.2 Olennaisuus

Koska yritysvastuu on hyvin laaja-alainen käsiteltävä asia, yrityksen on tärkeä löytää oma painopiste ja fokus, jonka mukaan vastuullisuutta priorisoidaan. Toimiala usein vaikuttaa fokuksen valintaan. Palvelualalla voidaan panostaa asiakastyytyväisyyteen ja sosiaaliseen vastuuseen, kun taas teollisuusala kiinnittää huomiotaan energiankulutukseen ja muihin ympäristövastuun tekoihin. Fokusalueen haltuun otettuaan yritys voi laajentaa vastuualuettaan ja valita uusia painopisteitä eri yritys vastuun osa-alueilta, joita se seuraavaksi tarkastelee. (Liappis ym. 2019, 10.) Fokuksen valinnan lisäksi kestävyysraportoinnissa keskitytään olennaisuuteen. Olennaisuus voidaan määritellä tiedoksi, jonka pois jättämisellä olisi merkitystä raportin käyttäjälle esimerkiksi taloudellisia päätöksiä tehdessä. Olennaisuudesta voidaan puhua myös silloin, kun tieto vaikuttaa huomattavasti yrityksen arvon luomiseen millä tahansa aikavälillä katsottuna. Raportissa esitettävien tietojen tulisi perustua yrityksen suorittamaan arviointiin olennaisuudesta. (Liappis 2022.)

On hyvä pitää mielessä, että pienet vastuullisuuden osa-alueet ovat usein kytköksissä toisiinsa ja näin muodostavat yhtenäisen kokonaiskuvan yrityksen vastuullisuudesta. Vastuullisuustekoja tarkastellessa jako osa-alueisiin ei ole mustavalkea, eli yhdellä tekijällä voi olla vaikutuksia esimerkiksi sekä sosiaalisen vastuun että ympäristövastuun osa-alueilla. Vastuualueiden keskinäis- ja riippuvuussuhteiden lisäksi yrityksen tulisi pohtia pitkän aikavälin arvojärjestystään. Yritykset ovat merkittäviä talouden toimijoita maailmalla. Vastuullinen veronmaksu ja korruption vastainen liiketoiminta vaikuttavat taloudelliseen vastuuseen yrityksen tasolla, mutta teoilla on myös suoria ja merkittäviä vaikutuksia yhteiskuntaan. Yrityksen johdon on hyvä seurata myös lainsäädännön kehitystä, yritys vastuun ympärillä käytävää keskustelua sekä sidosryhmien odotuksia, koska nämä ohjaavat yritys vastuun suuntaa ja odotuksia, sekä muuttavat yrityksen painopisteitä vastuullisuustyössä. (Liappis ym. 2019, 10–11.)

Liappis ym. (2019, 10) suosittelevat, että yritys tekee tai teettää itselleen yritys vastuun kartoituksen, joka helpottaa johtoryhmää hahmottamaan yrityksen vastuullisuustyön määrää ja suuntaa. Olennaisuusarviointi eli olennaisuusanalyysi on tunnettu tapa kestävyysraportoinnin suunnan valinnassa. Olennaisuusarvioinnin tarkoituksena on selvittää yrityksen omat prioriteetit vastuullisuusasioille ja raportoitaville kestävyystiedoille sekä analysoida vastuullisuutta sidosryhmien näkökulmasta ja heitä kuullen. Kun arviointia lähdetään tekemään, voi yritys hyödyntää jo valmiiksi tehtyjä analyysejä liiketoiminnan riskeistä ja toimintaympäristöstä. Arvioinnissa selvitetään sidosryhmien näkemyksiä ja odotuksia esimerkiksi kyselyiden, haastattelujen tai työpajojen avulla. Johdolla on tärkeä osa olennaisuusarvioinnin suorittamisessa jo prosessin alusta alkaen, sillä se edistää vastuullisuusasioiden liittämistä osaksi yrityksen strategista suunnittelua ja johtamista. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 106–107.)

Olennaisuusarviointi suositellaan tehtäväksi aina silloin, kun yrityksen tuotteissa, liiketoiminnassa, markkinoissa tai toimitusketjuissa on muutoksia. Olennaisuus on myös aikaan sidonnaista, sillä maailma muuttuu jatkuvasti ja trendit vaihtelevat. Tämä tarkoittaa, että arviointia tulisi suorittaa säännöllisin väliajoin kuten 2–3 vuoden välein. Olennaisuusarvioinnin huolellinen toteuttaminen tarjoaa yritykselle parhaan mahdollisen hyödyn vastuullisuustyölle ja

kestävyysraportoinnille sisältäen tärkeät näkökulmat yrityksen strategiasta ja sidosryhmien osallistamisesta. (Liappis 2022.)

4.3 Varmentaminen

Yksi CSRD:n mukana tulevista muutoksista kestävyysraportointiin on raportin varmentaminen tilintarkastajan toimesta. Aiemmin yleistä vaatimusta kestävyysraportoinnin varmentamisesta ei ole ollut. Tarkoituksena on varmistaa raportoitavien tietojen tarkkuus ja luotettavuus. Varmennuksesta on erityistä hyötyä sijoittajille ja muille kestävyys selvityksen käyttäjille, jotka saattavat tuntea epävarmuutta joidenkin nykypäivän kestävyysraporttien luotettavuudessa. (Euroopan komissio 2021.)

Kestävyysraportin varmentamisesta säädetään tilintarkastuslaissa, ja varmentamisesta tuotetaan varmennuskertomus. Laki säätelee joistain vaatimuksista varmennuskertomuksen sisällölle, mutta esimerkiksi sen muodolle tai sisällölle ei ole asetettu yksityiskohtaisia velvoitteita. Raportin voi varmentaa tilintarkastuslain mukaan hyväksytty tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja, minkä lisäksi varmentajalta edellytetään voimassa olevaa kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyyttä (KRT). Käytännössä henkilö osallistuu ESG-valmennukseen tai muuhun vastaavaan kestävyysraportoinnin koulutukseen suorittaakseen KRT-tutkinnon. Kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa joissain määrin tilinpäätöstietojen varmentamisesta. Yritysten on mahdollista käyttää joko samaa tilintarkastusyhteisöä sekä tilintarkastukseen että kestävyysraportin varmentamiseen, tai vaihtoehtoisesti voidaan valita kaksi eri tahoa näihin erillisiin toimeksiantoihin. (Suomen Tilintarkastajat 2023, 9–13.)

4.4 Suomen lainsäädäntöä ja linjauksia

Suomessa useita työelämän käytäntöjä ja yritys vastuuta säädellään EU:n sopimusten ja lakien pohjalta. Lainsäädännön lisäksi yritysten vastuullisuutta määritellään kansainvälisillä asiakirjoilla ja suosituksilla, joista tunnettuja ovat muun

muassa YK:n, ILO:n ja OECD:n julistuksia ja toimintaohjeita. Vapaaehtoisuuteen perustuvia aloitteita kutsutaan myös soft law -sääntelyksi, ja ne antavat suuntaa yrityksille siitä, mitä kuuluu vastuulliseen liiketoimintaan ja kestävä kehityksen edistämiseen. Useat eri kestävyysraportoinnin direktiivit ja standardit ottavat nämä kansainväliset ohjeistukset huomioon osana niiden sisältöä, ja niiden asettamat tiedonantovaatimukset kulkevat linjassa kyseisten ohjeistuksien kanssa. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 56.)

Ennen komission esittämää direktiiviä muun kuin taloudellisen tiedon raportoinnista yritysten toteuttama yhteyskuntavastuuraportointi perustui vapaaehtoisuuteen. Kyseinen tilinpäätösdirektiivi ei-taloudellisen tiedon ja monimuotoisuuspolitiikan raportoinnista hyväksyttiin vuonna 2014, ja sen asettamat velvoitteet astuivat pakollisiksi kaikille suurille, yleisen edun kannalta merkittävälle yhtiöille. Tällöin arvioitiin sen koskevan noin 100 yritystä Suomessa, jotka raportoisivat ei-taloudellisista tiedoistaan vuoden 2017 tilikaudelta alkaen. Selvitykseen tuli sisällyttää ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun asioita huomioiden työntekijät, ihmisoikeudet, korruption torjunnan ja lahjonnan. Direktiivi edellytti raportointiin kuvaukset liiketoimintamalleista, toiminnan riskeistä ja niiden hallinnasta sekä monimuotoisuuspolitiikasta. (Tiensuu 2015, 7–8.) Kyseinen NFI-direktiivi implementoitiin kirjanpitolakiin, ja myöhemmin raportoinnin sisältöön tehtiin lisäyksiä vielä ilmastoon liittyvien tietojen raportoinnin osalta (Helminen, Alenius, Walta & Donner 2020, 26). Korvaava CSRD-direktiivi tulee asettamaan tarkemmat raportointivelvoitteet yrityksille, ja sen myötä muutoksia tehdään muun muassa Suomen kirjanpitolakiin, tilintarkastuslakiin, osakeyhtiölakiin sekä osuuskuntalakiin (Lindman 2024).

EU-taksonomia on maaliskuussa 2020 julkaistu osa kestävä rahoituksen toimintasuunnitelmaa. Sitä kutsutaan luokitusjärjestelmäksi, joka huomioi ympäristövastuun näkökulman taloudellisessa toiminnassa. Taksonomiaan kuuluu kriteerit, joilla määritellään muun muassa ilmastonmuutokseen, luonnonvarojen kestävä käyttöön, kiertotalouden ja kierrätyksen edistämiseen sekä ympäristön pilaantumisen torjumiseen liittyviä aloitteita. (Helminen ym. 2020, 29–30.) Suurten yritysten ja finanssialan toimijoiden lisäksi EU-taksonomia tulee

pakolliseksi myös muille CSRD:n piiriin kuuluville yrityksille vuodesta 2025 alkaen (KPMG 2024).

Muita yritysvastuuseen liittyviä säännöksiä ja velvoitteita on esitetty Suomessa muun muassa veroraportoinnista ja veronkiertoa vastaan, suoritettujen maksujen raportoinnista luonnonvarojen hyödyntäville yrityksille osana tilinpäätösdirektiiviä sekä sijoittajien piilotetun omaisuuden estämiseksi pörssiyrityksissä (Tien-suu 2015, 8–9). Kesällä 2023 astui voimaan EU:n palkka-avoimuusdirektiivi, jonka avulla pyritään edistämään tasa-arvoa sukupuolten välillä ja lisäämään palkkojen läpinäkyvyyttä. Direktiivi on tarkoitus saattaa osaksi jäsenvaltioiden lainsäädäntöä viimeistään kesällä 2026. (PwC 2023.) Lisäksi Euroopan komissio on ehdottanut huolellisuusvelvoitteen käyttöönottoa, jonka tarkoituksena on huomioida yritystoiminnan vaikutukset yhä paremmin koko yrityksen arvoketjussa sekä EU-alueella että sen ulkopuolella. Tämän ajatellaan edistävän ihmisoikeuksien toteutumista, ympäristön suojelua ja kuluttajien osoittamaa luottamusta yrityksiin. Käytännössä huolellisuusvelvoite edellyttää, että yritys tunnistaa ihmisiin ja ympäristöön kohdistuvat kielteiset vaikutukset toiminnassaan, ja pyrkii ehkäisemään ja minimoimaan niitä. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2024.)

4.5 YK:n yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevat periaatteet

YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevat periaatteet (UN Guiding Principles on Business and Human Rights) julkaistiin vuonna 2011 työryhmän selvittelytyön tuloksena, jossa tutkittiin niitä oikeuksia ja velvollisuuksia, joita sekä valtiot että yritykset sovelsivat ihmisoikeuksien noudattamiseksi. Tuloksena tuotetut ihmisoikeusperiaatteet perustuvat kolmeen pilariin; valtioiden velvollisuuden suojella ihmisoikeuksia, yritysten vastuun kunnioittaa ihmisoikeuksia sekä saatavuuden korjaaviin toimenpiteisiin ihmisoikeusloukkauksissa. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 59.) Ohjaavien periaatteiden ajatuksena on, että kukin jäsenvaltio toimeenpantee periaatteet kansallisesti. Suomessa periaatteiden mukainen toimeenpanosuunnitelma hyväksyttiin hallituksessa vuonna 2014. (Ihmisoikeuskeskus 2023.)

YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevat periaatteet koskevat kaikkia yrityksiä riippumatta niiden koosta, toimialasta, toimintaympäristöstä, rakenteesta tai omistussuhteista. Toimeenpanosuunnitelman laajuus kuitenkin riippuu yrityksen koosta sekä niistä todellisista tai potentiaalisista ihmisoikeusriskeistä, jotka toiminnassa tunnistetaan. YK:n periaatteisiin kuuluu, että yritys laatii ihmisoikeus- sitoumuksen ja toteuttaa huolellisuusvelvoiteprosessiaan. Jos liiketoiminnasta aiheutuu kielteisiä ihmisoikeusvaikutuksia tai yritys on toiminnallaan edistänyt niiden aiheutumista, on sen ryhdyttävä korjaaviin toimenpiteisiin. Yrityksen on tunnistettava omassa liiketoiminnassaan ne riskit, jotka kohdistuvat ihmisoikeuksiin joko suoraan tai välillisesti. Näitä riskejä yrityksen täytyy pyrkiä ehkäisemään huolellisuusvelvoitteen mukaisesti. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 233–235.)

YK:n periaatteiden noudattamiseen kuuluu, että ylin johto hyväksyy ja allekirjoittaa ihmisoikeussitoumuksen, joka osoittaa yrityksen ymmärryksen ihmisoikeusvastuusta ja sen kantamisesta sekä omien työntekijöiden että ulkoisten sidosryhmien osalta. Sitoumus luo perustan tarkemmille ohjeille ja toimeenpanosuunnitelmalle, johon liittyy yritysten huolellisuusvelvoite (due diligence). Ihmisoikeuksiin liittyvään huolellisuusvelvoitteeseen kuuluu, että yritys arvioi toiminnastaan aiheutuvat nykyiset ja mahdolliset ihmisoikeusvaikutukset, ryhtyy tarvittaaviin toimenpiteisiin arvioinnin pohjalta, seuraa toimenpiteiden toteutumista sekä tiedottaa prosessistaan ja tavoistaan, joilla se puuttuu ihmisoikeusvaikutuksiin. Huolellisuusvelvoitteen toteutus riippuu yrityksen tarpeista, minkä vuoksi sen tekemiseen ei ole yksiselitteistä mallia. Huolellisuusvelvoiteprosessia kuvataan jatkuvana osana yrityksen toimintaa, jonka arviointiin perustuen laaditaan toimenpidesuunnitelma tavoitteineen ja aikatauluineen. YK:n ohjeistuksen lisäksi huolellisuusvelvoitteen termi tunnetaan myös muun muassa OECD:n toimintaohjeissa monikansallisille yrityksille. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 235–237.)

Korjaavien toimenpiteiden osalta yritysten on tarkoitus luoda ja kehittää ihmisoikeusloukkausten ilmoittamiseen tarkoitettuja ilmoituskanaviaan. Kanavissa pitää huomioida niiden soveltuvuus sisäisten ja ulkoisten sidosryhmien käyttöön sekä mahdollisuus nimettömiin ilmoituksiin. Jos yrityksessä havaitaan kielteisiä ihmisoikeusvaikutuksia tai myötävaikuttamista niiden aiheutumiseen, sen pitää ryhtyä

korjaaviin toimenpiteisiin, joita voivat olla esimerkiksi anteeksipyyntö, taloudellinen korvaus, rikosoikeudellinen seuraamus kuten sakko tai haitan estäminen jatkossa. Korjaavia toimenpiteitä voidaan toteuttaa yhteistyössä muiden yritysten tai tahojen kanssa. Tapausten selvittelyssä voidaan hyödyntää myös puolueetonta kolmatta osapuolta. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 238–239.)

4.6 OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille

OECD on taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, joka julkisti toimintaohjeet monikansallisille yrityksille jo vuonna 1976. Vapaaehtoisilla ohjeilla pyritään linjailemaan yritysten toimintaa samaan suuntaan valtioiden politiikan kanssa sekä vahvistamaan yrityksen ja yhteiskunnan välistä luottamussuhdetta. Lisäksi ohjeilla halutaan edistää suotuisaa ilmapiiriä ulkomaalaisille sijoituksille sekä lisätä kestäväen kehityksen toimintatapoja monikansallisten yritysten liiketoiminnassa. Tarkoituksena on neuvoa monikansallisia yrityksiä toimimaan siten, että ne vastaavat yhteiskuntavastuuta koskeviin odotuksiin. (Koipijärvi & Kuvaja 2020, 59–60.) Toimintaohjeiden uusin versio on vuoden 2023 päivitys, jota edelsi vuoden 2011 versio. Uusin päivitys vastaa tärkeisiin kysymyksiin sosiaalisissa, teknisissä ja ympäristöön liittyvissä aiheissa. (OECD 2023.)

OECD:n toimintaohjeisiin sisältyvät seuraavat osa-alueet: ihmisoikeudet, työelämän oikeudet, ympäristön, lahjonnan estämisen, kuluttajien edut, tieteen ja teknologian, kilpailun sekä verotuksen. Osana toimintaohjetta on huolellisuuden prosessi, jota valtiot sitoutumat valvomaan. Prosessissa vastuullinen liiketoiminta sisällytetään käytäntöihin ja järjestelmiin, sekä tunnistetaan yritystoiminnan todellisia ja mahdollisia haittavaikutuksia, joita pyritään ehkäisemään ja pysäyttämään. Toimeenpanoa ja tuloksia seurataan, vaikutuksista viestitään ja korjaustoimenpiteistä huolehditaan osana yritysten huolellisuutta. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2023.)

5 Opinnäytetyön menetelmät

5.1 Laadullinen tutkimusote

Opinnäytetyön lähestymistapana on tapaustutkimus, jossa tarkastelun kohteena on toimeksiantajayritys (Case Yritys X). Tapaustutkimuksissa tarkastellaan nimensä mukaisesti yksittäistä, aiheeltaan rajattua tapausta, joka voi tarkoittaa tiettyä yksilöä, tilannetta, tapahtumaa tai muutoin rajattua kokonaisuutta. Tapausten tarkastelu on yleensä sidoksissa erilaisiin prosesseihin. Toimeksiantona toteutetuissa opinnäytetöissä tapaustutkimus on yleisesti käytetty lähestymistapa tutkimukselle, sillä tutkimusaiheen tarkastelu rajautuu useimmiten kyseiseen organisaatioon. Tapaustutkimusta voidaan soveltaa monenlaisten tutkimusten lähtökohtana, jossa tutkittavasta tapauksesta rakentuu kokonaisuus. Myös esimerkiksi erilaiset projektit ja kehittämistyöt luetaan usein tapaustutkimuksiksi. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 43.)

Tapaustutkimukseen kuuluu olennaisesti tutkittavan kohteen eli yksittäisen tapausten syvällisempi tarkastelu ja aiheen ymmärtäminen kontekstin huomioiden. Kohdetta tarkastellaan sille luonnollisessa toimintaympäristössä, jolloin tutkija pääsee muodostamaan käsityksen tapausten ominaispiirteistä. Tutkimuksessa voidaan pyrkiä kuvaamaan yksittäistä toimintaa mahdollisimman tarkasti ja totuudenmukaisella tavalla, jolloin sen tarkoituksena ei ole esimerkiksi toimintatapojen muuttaminen. Vaikka tutkimuksen tulokset ovat yksittäiseen tapaukseen rajattuja eikä niitä voida suoraan yleistää suurempaa joukkoa koskettaviksi, voidaan tutkimuksen pohjalta pohtia aihetta laajemmin ja tehdä sellaisia johtopäätöksiä, joista on hyötyä myös ulkoisesta näkökulmasta katsottuna. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 43–44.)

Opinnäytetyö on myös toiminnallinen, sillä tutkimuksessa syntyvällä tuotoksella pyritään vastaamaan työelämälähtöiseen ongelmaan. Uusi kestävyysraportointidirektiivi asettaa toimeksiantajayritykselle sellaisia vaatimuksia, joihin ei välttämättä pystytä vastaamaan nykyisillä tiedoilla. Puutteisiin etsitään erilaisia ratkaisuja, jotka voivat liittyä yrityksen toimintatapojen muuttamiseen

henkilöstöasioiden osalta. Toimintatutkimuksessa etsitään tyypillisesti ratkaisuja ongelmiin siitä näkökulmasta, että toimintatapoja tai käytänteitä pyritään muuttamaan. Tutkimuksen yleisenä piirteenä esiintyy myös se, että tutkimuksen kohteena olevat ihmiset toimivat aktiivisina osallisina mukana tutkimuksen toteutuksessa ja muutosprosessissa. Tutkija tekee läheistä yhteistyötä tutkittavien ihmisten kanssa. Toimintatutkimuksen lähtökohta piilee tutkimusongelmassa, jonka ratkaisemiseksi etsitään käytännönläheisiä ratkaisuja toimintatapojen avulla. Toimintatutkimuksessa kerätään tietoa siitä, millaisia muutoksia kohteessa voidaan tehdä, mutta toisaalta tutkitaan myös sitä, kannattaako muutosta tehdä vai olla tekemättä parhaan lopputuloksen saavuttamiseksi. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 41–42.)

Opinnäytetyön tutkimusote on kvalitatiivinen eli laadullinen, mikä ilmenee tutkimuksessa sovellettavien tutkimusmenetelmien kautta. Tiedonkeruussa hyödynnettäviä laadullisia menetelmiä ovat työpajatoiminta, havainnointi sekä valmiit aineistot. Aineiston analyysimenetelmänä sovelletaan laadullista sisällönanalyysia. Seuraavissa kappaleissa tutustutaan tarkemmin opinnäytetyön erilaisiin menetelmiin.

5.2 Aineistonkeruumenetelmät

5.2.1 Työpajat

Työpaja on yhteiskehittämisen menetelmä, jossa useat osallistujat kokoontuvat yhteisen, ennalta suunnitellun aiheen äärelle kehittämismielessä. Työpajatoimintaa ohjaa ennalta määritelty selkeä suunta ja tavoite, jota voidaan kutsua punaiseksi langaksi, jonka ohjaa keskustelun ja ideoinnin kulkua. Työpaja tuo esiin useita näkökulmia ja osallistaa erilaista ammattiosaamista mukaan kehittämistoimintaan. (Elonheimo 2022.) Menetelmänä työpaja sopii sovellettavaksi esimerkiksi organisaation toiminnan kehittämisessä tai jonkin haasteen ratkaisemiseksi (Lippo, Järvi & Poikolainen 2022).

Lipon ym. (2022) mukaan onnistunut työpajatoiminta edellyttää selkeän tavoitteen lisäksi huolellista suunnittelua ja valmisteltua fasilitointia. Työpajaa ei lähdetä toteuttamaan ilman ennalta tehtyä suunnitelmaa prosessin etenemiselle. Tyypilliseen työpajatoimintaan sisältyy pohdintaa, uusien ajatusten esille tuontia ja niiden huomiointia kehittämiskeskeisestä näkökulmasta. Joskus työpaja voi viedä ennalta suunniteltua enemmän aikaa, tai tavoitteeseen ei päästä sovittussa ajassa. Jo suunnitteluvaiheessa on tiedostettava työpajojen luonne ja otettava huomioon mahdolliset vaihtelevat tekijät osana kehitystyötä. (Elonheimo 2022.)

Työpajatoiminnan keskiössä ovat motivoituneet osallistujat, avoin vuorovaikutus ja kehitystoiminnalle suotuista ilmapiiri. Jotta mielipiteet, kokemukset ja ajatukset saadaan jaetuksi, tulee työpajan ympäristön tuntua osallistujille turvalliselta ja kannustavalta paikalta ideoida. (Elonheimo 2022.) Lisäksi työpajojen tärkeänä elementtinä korostetaan fasilitointia. Fasilitoinnin tarkoituksena on sujuvoittaa työpajassa tapahtuvaa ryhmätyöskentelyä tavoitellen asetettuun päämäärään pääsemistä. Fasilitaattorina toimiva henkilö ohjaa työpajan kulkua määrätietoisesti kohti tavoitetta aikataulun mukaisesti. Hyvä fasilitoija toimii puolueettomasti ja kannustavasti roolissaan. (Lippo ym. 2022.)

5.2.2 Havainnointi

Havainnoinnin eli observoinnin tarkoituksena on tuottaa tietoa tutkittavasta kohteesta, kuten tietyistä tapahtumista tai ihmisten käyttäytymisestä, jossa tutkija tarkkailee toimintaa ja tekee siitä johtopäätöksiä. Havainnoimalla selvitetään, onko jokin toiminta sellaista kuin sen väitetään olevan. Havainnointia voidaan hyödyntää esimerkiksi tutkimuksessa, jossa selvitetään, käyttäytyvätkö ihmiset tilanteessa niin kuin heidän odotetaan käyttäytyvän jonkin tietolähteen mukaan. Osana menetelmää hyödynnetään ennakoaineistoa tutkittavan toiminnan osalta, mutta havainnoimalla pyritään saamaan vastaus kysymykseen, johon ei löydetä vastausta ennalta saatavasta tiedosta. Havainnoinnin sanotaan sopivan menetelmäksi esimerkiksi vuorovaikutuksen tutkimisessa, jossa tavoitteena on arvioida luonnollista tilannetta keräten siitä välitöntä informaatiota.

Organisaatioissa havainnointi kohdistuu esimerkiksi toiminnan tarkasteluun. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 59.)

Joskus havainnointiin liittyy niin kutsuttu kontrolliefekti, joka tarkoittaa, että tutkija vaikuttaa läsnäolollaan tutkittavan toimintaan siten, että lopputulos ei vastaa sitä, mitä se luonnollisessa tilanteessa olisi ilman tutkimustilannetta. Tämän vuoksi havainnointia voidaan menetelmänä kritisoida. Välttääkseen kontrolliefektin syntyä voidaan menetelmäksi harkita piilohavainnointia, jossa tuloksia kerätään tutkittavien tiedostamatta, että tutkija on paikalla tai kyseessä on tutkimustilanne. Piilohavainnossa on tärkeää se, ettei tutkija vaikuta tilanteen kulkuun vaan tarkastelee toimintaa ulkopuolisesta näkökulmasta. Ihmisiin kohdistuvassa piilohavainnoinnissa herää kuitenkin eettisiä kysymyksiä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 60–61.)

Havainnoinnissa hyödynnetään erilaisia tekniikoita, ja menetelmän eri tyyppeinä puhutaan osallistuvasta ja ei-osallistuvasta eli suorasta havainnoinnista. Ei-osallistuva havainnointi perustuu siihen, ettei tutkija ole aktiivisena osallisena tutkimustilanteessa, vaan ainoastaan havainnoi sitä. Yhden tutkijan toteuttama havainnointi ja sen pohjalta tehdyt päätelmät perustuvat kyseisen tutkijan omaan ajatteluun, mieltymyksiin ja käsityksiin. Vaikka ei-osallistuvassa havainnoinnissa pyritäänkin puolueettomaan tarkasteluun, on tutkimuksen lopputulos ja siitä tuotetut johtopäätökset usein sidonnaisia tutkijan omaan kokemukseen ja ajattelumalliin. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 61.)

5.2.3 Valmiit aineistot

Tutkimuksissa voidaan hyödyntää erilaisia valmiita aineistoja, joita aiheesta on löydettävissä. Valmiina aineistoina pidetään esimerkiksi muiden tutkijoiden keräämää tietoa tai organisaation omia tilastoja ja asiakirjoja. Näitä aineistoja voidaan soveltaa omassa tutkimusprosessissa, jos niiden sisältö liittyy tutkittavaan asiaan auttaen tutkijaa vastaamaan tutkimuskysymykseen tai ratkaisemaan tutkimusongelman. Valmiiden aineistojen käyttö edellyttää niiden analysointia ja tarkempaa tutkiskelua siitä, soveltuvatko ne tutkimuksessa käytettäväksi

sellaisinaan vai täytyykö niitä muuttaa alkuperäisestä uuteen tai rajattuun muotoon, jotta ne sopivat osaksi tutkimusta. Valmiita aineistoja ei aina huomioida tutkimuksen suunnitteluvaiheessa tai niistä ei tiedetä etukäteen, jolloin vasta toteutusvaiheessa tullaan vastaan tiedostoihin, joita voidaan käyttää aineistonkeruun apuna. Lisäksi valmiista materiaaleista voi matkan varrella avautua täysin uusia tutkimusongelmia. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 67–68.)

Muiden tutkijoiden keräämää tietoa ja tuloksia voidaan käyttää viitekehystenä omassa tutkimuksessa. Tietoa etsitään jo siinä vaiheessa, kun tutustutaan saman aihepiirin aiemmin toteutettuihin tutkimuksiin. Opinnäytetyössä tarkastellaan muiden opiskelijoiden tekemiä opinnäytetöitä ja niistä muodostettuja johtopäätöksiä ja tuloksia. Tiedonhakuja tekemällä muiden asiantuntijoiden julkaisuja ja aiempia tutkimuksia voidaan löytää, mutta niiden soveltuvuutta omassa tutkimuksessa käytettäväksi on aina arvioitava erikseen huomioiden muun muassa tutkimuksen sisällön, aineiston aiheen rajauksen sekä kirjoittajan oman näkökulman ja työn subjektiivisuuden. Aineistonkeruuta voidaan toteuttaa myös organisaation tasolla joko julkisista tai organisaation omista dokumenteista, tilastoista ja muista asiakirjoista. Näissäkin on pidettävä mielessä lähdekritiikin huomiointi, koska aineistot on usein luotu tiettyä tarkoitusta varten, ja niiden näkökulmassa usein korostuu organisaatiolähtöisyys ja subjektiivisuus. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 70–72.)

5.3 Aineiston analyysimenetelmät

Opinnäytetyössä aineiston analysointitapana käytetään laadullista sisällönanalyysia, jossa keskeisenä työvälineenä toimii koodaaminen. Sisällönanalyysissa on kyse tekstimuotoisen aineiston lähemmästä tarkastelusta ja tiivistämisestä eritellen sen sisältöä ja etsien siitä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia. Analyysia voidaan tehdä teorialähtöisesti, teoriasidonnaisesti tai aineistolähtöisesti. Teorialähtöisessä tutkimuksessa aineistoa käsitellään näkökulmasta, jossa tutkimusaiheesta on valmiiksi olemassa jokin teoria tai malli, johon aineiston kerääminen ja analysointi perustuvat. Tutkija voi toteuttaa sisällönanalyysia esimerkiksi testatakseen kyseisen teorian tai mallin toimivuutta kerätyllä aineistolla.

Aineistolähtöisyys taas tarkoittaa, että tutkimuksen valokeilassa on aineisto, jonka ympärille teoria rakentuu. Teoriasidonnaisuus on näiden kahden väli-muoto – siinä aineistoa tarkastellaan läheisesti sidoksissa teoriaan. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 15, 97.) Jaana Vuoren (2024) mukaan sisällönanalyysin toteutukseen ei ole olemassa vain yhtä tapaa vaan monia erilaisia toteuttamiskeinoja; sisältöä voidaan pyrkiä kuvaamaan tai sisältöön piileviä merkityksiä tulkitsemaan. Sisällönanalyysin toteutus riippuu myös halutusta abstraktitasosta eli siitä, kuinka yleistetyllä tavalla tutkija haluaa kuvata ilmiötä. (Vuori 2024.)

Laadulliseen sisällönanalyysiin kuuluu työväliseksi koodaus. Koodauksessa on kyse sisällön tutkimisesta, jossa tunnistetaan ja erotellaan aineistosta löytyviä elementtejä tutkijan omia merkintöjen pohjalta. Merkinnät voivat olla numeroita, kirjaimia tai muita merkkejä, tai esimerkiksi väriluokittelua. Koodausta voidaan toteuttaa aineisto- tai teorialähtöisellä otteella, joskin tutkija usein soveltaa molempia keinoja. Koodausta voidaan toteuttaa monin keinoin, mutta se on aina systemaattista ja huolellista aineiston tarkastelua. Koodauksessa esiin tulevat seikat ja huomiot auttavat tutkijaa johtopäätösten ja varsinaisen sisällönanalyysin tekemisessä. (Vuori 2024.) Kirsi Juhila (2024) mainitsee, että laadullisessa tutkimuksessa käsiteltävä aineisto on tyypillisesti hyvin moniulotteinen ja laaja, minkä vuoksi tutkijan omat näkökulmat ja tutkimuksen tavoite ohjaavat koodaamisen tekoa. Koodauksen avulla tekstisisällöstä korostetaan tutkimuksen kannalta olennaisia kohtia, kartoitetaan sisällöstä hyödylliset osat ja muodostetaan kokonaisvaltaisempi käsitys aineistosta (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 81).

6 Tutkimuksen toteutus

6.1 Tutkimuksen kulku

Opinnäytetyöprosessi alkoi elokuussa 2023, kun tutkimuksen aihe määriteltiin ja toimeksianto sovittiin yhdessä toimeksiantajayrityksen henkilöstöjohtajan

kanssa. Tämän jälkeen käynnistyi tutkimusprosessin suunnittelu ja tutkimuksen aiheeseen liittyvä perehdytys. Alkuvaiheen jälkeen tutkimus eteni kestävyysraporttiluonnoksen työstämisvaiheeseen, johon kuului pääasiassa kestävyysaiheisen aineiston keräämistä, käsittelemistä ja analysointia. Työstämisvaiheen jälkeen seurasi tuotoksen viimeistelyvaihe, jossa kestävyysraporttiluonnos hiottiin henkilöstöjohtajan kanssa valmiiksi tammikuussa 2024. Opinnäytetyön teoriakehys kirjoitettiin samanaikaisesti kuin tutkimus toteutettiin, jolloin teoriaa pystyttiin hyödyntämään myös osana kestävyysraportoinnin rakentamista. Tutkimusprosessin aikana kirjoitin myös itselleni muistiinpanoja tärkeiksi kokemistani havainnoista ja kohokohdista, jotta pystyn kertomaan paremmin itse tutkimusprosessista ja pääsen hyödyntämään kerättyjä tietoja myös opinnäytetyön tuloksissa ja johtopäätöksissä. Seuraavissa kappaleissa esitellään tarkemmin, mitä vaiheita kuului kestävyysraporttiluonnoksen työstämisprosessiin mukaan lukien sisällönanalyysin toteuttamisen.

Tuotoksena syntyneen kestävyysraporttiluonnoksen työstäminen oli puolen vuoden ajan jatkuva prosessi, joka kesti elokuusta 2023 tammikuuhun 2024 asti. Prosessiin sisältyi aineistonkeruuta eri menetelmin ja sisällönanalyysia useaan otteeseen. Aineistonkeruuta tehtiin kaikissa työstön vaiheissa eikä sitä voida jakaa suoranaisiin vaiheisiin; esimerkiksi työpajoja järjestettiin kestävyysraportoinnin alkuvaiheesta tuotoksen viimeistelyyn asti. Aineistonkeruun toteuttamista esitellään tarkemmin seuraavassa osiossa eli luvussa 6.2.

Jotta toteutusvaiheessa pystyttiin ymmärtämään S1-standardin asettamia kestävyysraportoinnin vaatimuksia ja vastaamaan vastuullisuuden kysymyksiin omasta työvoimasta, oli standardin mukaista kestävyysraporttimallia opeteltava lukemaan, tulkitsemaan ja analysoimaan. Etenkin tässä vaiheessa kestävyysraportoinnin teoriakehys osoittautui tarpeelliseksi, sillä se lisäsi ymmärrystä kestävyysraportoinnin perusteista, mikä itsessään auttoi uuden CSRD-direktiivin opettelemisessa ja sen mukaisen kestävyysraportoinnin omaksumisessa. Lisäksi kestävyysraportointia työstettäessä oli tärkeää edetä loogisessa järjestyksessä standardin sisällön mukaan, eli ennakoiva tutustuminen raporttimalliin ja perehtyminen sen sisältöön ajatuksen kanssa hyödynsi merkittävästi itse kestävyysraporttiluonnoksen kokoamisvaihetta.

Alustana tuotoksen eli kestävyysraporttiluonnoksen rakentamiselle käytettiin ESRS:n S1-standardiin perustuvaa kestävyysraportoinnin mallia, joka esitettiin ensimmäisen kerran Microsoft Excel -taulukkona. Kestävyysraporttimalli siirrettiin Microsoft Word -tekstinkäsittelyohjelmaan ennen sen työstämisen aloittamista, koska Word-tiedostoon on helpompi tehdä sisällönanalyysiin kuuluvaa ja oman mieltymyksen mukaista koodausta ohjelmasta löytyvin tekstinkäsittelyn työvälinein verraten Excel-tiedostoon. Kestävyysraporttiluonnosta työstettiin Word-ohjelmaa käyttäen koko tutkimusprosessin ajan.

Kestävyysraporttiluonnos koostuu aihealueittain esitetyistä taulukoista, jotka on otsikoitu S1-standardin julkistamisvaatimusten mukaisesti (esiteltiin luvun 3.7 taulukossa 1). Kestävyysraporttiluonnoksen taulukot sisältävät kolme saraketta eri tarkoituksiin:

- Vasemmanpuolisessa sarakkeessa esitetään kestävyyskysymys, joka kuuluu standardin julkistamisvaatimukseen eli tiedonantovelvoitteeseen.
- Oikeanpuolisessa sarakkeessa esitetään kestävyysvastaus eli ne kestävyystiedot, joiden avulla yritys vastaa rivillä esitettyyn kestävyyskysymykseen.
- Keskimmäiseen sarakkeeseen kirjataan tarvittaessa omia muistiinpanoja kuten kestävyyskysymykseen tai -vastaukseen liittyviä huomioita, tarkennuksia, pohdintoja tai lähteitä.

Word-muotoinen kestävyysraporttiluonnos sisältää siis 19 otsikkoa ja taulukkoa, jotka täsmäävät järjestykseltään ja sisällöltään CSRD-direktiivin mukaiseen ESRS S1 Oma työvoima -standardiin. Ennen työstämisen aloittamista kestävyysraporttimalli sisälsi tekstiä pelkästään vasemmanpuolisessa sarakkeessa, kun taas oikeanpuolinen sarake oli se, mihin haettiin vastauksia työstämisen aikana (taulukko 2). Tutkimuksen pääasiallinen fokus on näiden kestävyysvastauksien keräämisessä, minkä avulla tutkitaan Yritys X:n valmiutta vastata uuden standardin asettamiin vaatimuksiin ja kestävyyskysymyksiin oman henkilöstön saralta.

Kestävyyskysymys	Omat muistiinpanot	Kestävyysvastaus
Esimerkki 1: Tämän julkistamisvaatimuksen tavoitteena on tutkia yrityksen työntekijöiden kokonaislukumäärää.		
Esimerkki 2: Yrityksen on esitettävä työntekijöiden kokonaislukumäärä.		
Esimerkki 3: Jos yritys ei pysty vastaamaan kohdassa Esimerkki 2 esitettyyn tiedonantovaatimukseen, voi se esittää arvion työntekijöiden kokonaislukumäärästä.		

Taulukko 2. Kestävyysraporttimalli sisältää 19 aihealuetta ja taulukkoa. Jokainen taulukko sisältää kolme saraketta omille tarkoituksilleen. Värikoodaus perustuu siihen, tuleeko yrityksen esittää kestävyystietoja kyseisellä rivillä vai ei.

Opinnäytetyön tuotoksessa hyödynnetään värikoodausta taulukon 2 mukaisesti. Kestävyyskysymysten järjestelmällistä huomiointia ja läpikäyntiä varten taulukojen tekstirivit maalattiin eri värein perustuen vasemman puolen sarakkeessa esitettyyn standardin mukaiseen kestävyyskysymykseen. Tekstirivin väri perustuu siihen, tuleeko yrityksen esittää kestävyystietoja kyseisellä rivillä:

- Harmaalla värillä ilmaistaan ne tekstirivit, jotka eivät vaadi yritystä julkaisemaan kestävyystietoja (kuten rivit, joissa esitellään julkistamisvaatimus ja sen tavoite).
- Vihreällä värillä ilmaistaan ne tekstirivit, jotka vaativat yritystä julkaisemaan kestävyystietoja (kaikki ns. pakolliset tiedonantorivit).
- Keltaisella värillä ilmaistaan ne tekstirivit, joihin yritys voi halutessaan ilmoittaa kestävyystietoja, tai joihin vaaditaan vastaus silloin, jos yritys ei voi ilmoittaa vihreällä rivillä vaadittuja tietoja (kuten rivit, jotka pyytävät yritystä vastaamaan, miksi vaadittuja tietoja ei voida esittää).

Koodauksen tarkoituksena on helpottaa kestävyysraportin käsittelyä ja erilaisten raportointivaatimusten tunnistamista. Värikoodauksen avulla taulukkoa on

helpompi käydä läpi ja käsitellä, sillä käytännössä kaikilla vihreiksi maalatuilla tekstiriveillä oli esitettävä kestävyystietoja aiheen mukaisesti aina kohdan vaatimukseen vastaten. Kestävyysraporttiluonnoksen työstämisprosessissa kerättiin tietoa ensisijaisesti vihreiksi maalattuihin tekstiriveihin eli pakollisiin vastattaviin kysymyksiin, kun taas keltaisten rivien kysymyksiin vastaaminen oli vapaaehtoista riippuen kuitenkin vaatimuksesta ja yrityksestä itsestään. Värikoodauksen lisäksi kestävyystietojen tekstivastauksiin merkattiin ylös olennaisia huomioita erilaisin fonttityylein ja tekstin korostusväriä hyödyntäen.

Aineiston analysointia eli laadullista sisällönanalyysia toteutettiin koko tutkimuksen työstämisprosessin ajan. Sisällönanalyysin toimenpiteitä tutkimuksessa olivat muun muassa kestävyysraportoinnin mukaisen näkökulman opettelu sekä aineistojen tulkinta, tiivistäminen ja jäsentely tarkoitukseen soveltuvaksi. Tutkimuksen alkuvaiheessa oli tärkeää sisäistää näkökulma, millä tavalla kestävyysraporttiluonnosta lähdetään lähestymään ja sitä kautta rakentamaan. Näkökulman haltuun ottamisessa isossa roolissa oli perehdytys aiheeseen, joka tapahtui ensimmäisten työpajojen kautta tutkimuksen alkuvaiheessa elokuussa 2023. Perehdytystapaamisissa oli tarkoitus oppia tuntemaan kestävyysraportoinnin perusteet ja kaikki ne olennaiset tiedot, joita tarvitaan kestävyysraporttiluonnoksen rakentamisessa. Lisäksi perehdytyksissä käytiin syvemmin läpi CSRD-direktiiviuudistukseen liittyvät ominaisuudet.

Aineistojen tulkintaa ja tiivistämistä tehtiin jatkuvasti kestävyysraporttiluonnoksen rakentamisen yhteydessä. Kestävyysraporttiin kuuluvia kysymyksiä piti osata tulkita niin, että muodostui ymmärrys siitä, mitä kestävyystietoja kohdassa tulee esittää. Vastaukseen tuli sisällyttää vain oleellinen, aiheenmukainen tieto, joka vastasi kestävyyskysymykseen. Huomio tuli kiinnittää myös vastauksen pituuteen; kestävyysraportissa esitettävät tiedot eivät saisi olla turhan pitkiä tekstipätkiä. Vastauksen pituuteen ei kuitenkaan ollut tarkkoja viitearvoja, vaan sitä arvioitiin aina sen pohjalta, miten laaja julkistamisvaatimuksissa esitetty kysymys oli ja millaisia vastuullisuuden toimia Yritys X:llä oli aiheeseen liittyen. Aineistojen tulkitseminen ja tiivistäminen olivat merkittäviä sisällönanalyysiin kuuluvia keinoja, joiden avulla aineistoa käsiteltiin tutkimusprosessissa.

Kestävyysraportoinnissa hyödynnettävää aineistoa jäsenneltiin raporttiin soveltuvaksi. Jäsentelyssä auttaa kunnollinen tutustuminen koko kestävyysraporttipohjaan ja siinä esitettyihin kysymyksiin eri aihealueilla. Joskus eri osioissa esitettyjen kestävyyskysymysten aiheet ovat hyvin lähellä toisiaan, jolloin on arvioitava, kumpaan kohtaan kestävyystiedot kirjataan. Yleinen näkökulma on, että kestävyysraportissa ei esitetä samaa kestävyystietoa moneen kertaan. Aineistojen ja tietojen jäsentely oli siis tarpeen, jotta sen pystyi sijoittamaan raporttiin kaikista sopivimpaan osioon.

6.2 Aineistonkeruun toteutus

Aineiston keruuseen liittyviä työpajoja eli osallistavia tapaamisia pidettiin tutkimusprosessin keston eli puolen vuoden aikana yhteensä seitsemän kertaa. Työpajoissa oli itseni lisäksi paikalla toimeksiantajayrityksen henkilöstöjohtaja sekä kestävyysraportoinnin apuna toimivan konsulttiyrityksen asiantuntijat. Työpajoihin osallistui myös tarpeen mukaan muita HR:n asiantuntijoita yrityksestä. Osallistavissa työpajoissa perehdyttiin aiheeseen, jäsenneltiin S1-standardin mukaista kestävyysraportointia ja alettiin työstämään kestävyysraporttiluonnoksen rakentamista yhdessä. Tapaamisissa pohdiskeltiin kestävyysraportoinnista nousseita kysymyksiä ja kuultiin kehittämisideoita, jotka edesauttaisivat kestävyysraportointia. Mahdolliset puutteet, joita kestävyysraportointiin liittyi, huomioitiin osana työstämistä, ja niihin pyrittiin löytämään erilaisia vastauksia ja toimintakeinoja, jotta Yritys X pystyisi vastaamaan kaikkiin vaadittuihin raportointiosuuksiin.

Työpajat sijoituivat eri kestävyysraporttiluonnoksen työstön vaiheisiin. Tutkimusprosessi lähti käyntiin perehdytystyöpajoilla, joissa tutustuttiin kestävyysraportoinnin aiheisiin. Erityisesti tarkastelun kohteena oli CSRD-direktiivi ominaisuuksineen ja vaatimuksineen. Alkuvaiheen työpajoissa käytiin myös läpi raportoinnin malli, joka sisälsi kaikki standardiin kuuluvat kohdat eli omaa työvoimaa koskevat tiedonantovaatimukset ja kestävyiden kysymykset. Tutkimuksen tuotos eli kestävyysraporttiluonnos rakentui mukailen kyseistä mallia ja huomioiden jokaisen siinä esitetyn aihealueen. Lisäksi työstön aloitusvaiheessa

käytiin läpi aineiston keräämiseen ja tiedon analysointiin liittyviä seikkoja yhdessä osallistujien kesken. Tutkimuksen keskivaiheessa pidetyt työpajat olivat välitilanteen tarkastelua, joissa seurattiin raporttiluonnoksen etenemistä ja analysoitiin jo kerättyä kestävyystietoa. Viimeisessä työpajassa, joka pidettiin puolen vuoden kuluttua työstämisen aloittamisesta, käytiin läpi kestävyysraporttiluonnoksen osuudet, joissa on vielä puutteita tai hiomista, jotta tuotos saatiin viimeistelyä yhdessä mahdollisimman valmiiksi kestävyysraportiksi.

Opinnäytetyössä hyödynnettiin havainnointia yhtenä aineistonkeruun menetelmänä etenkin erilaisten HR-toimintojen parissa. Kun tutkitaan omaan työvoimaan liittyviä vastuullisuusasioita, kantaa läheisestä roolia yrityksen henkilöstöhallinto ja HR-työ. Tutkimusta tehdessäni olin työsuhteessa Yrityksessä X, joten osallistuin syksyn aikana sekä henkilöstötutkimukseen että HR-infoon työntekijän roolissa. Kyseiset toimet liittyvät henkilöstöä koskettavaan vastuullisuuteen, sillä niiden tarkoituksena on edistää työnantajan ja työntekijöiden välistä vuorovaikutusta, luoda työntekijöille tilaisuuksia tulla kuulluksi ja tarjota heille mahdollisuuksia päästä vaikuttamaan yrityksen toimintaan. Kumpaakin näistä toimista hyödynnettiin siis myös kestävyysraporttiluonnoksen rakentamisessa, joten pystyin tekemään havainnointia niiden osalta. Havainnointi oli osaltani passiivista piilohavainnointia; en osallistunut henkilöstötutkimuksen tai HR-infon toteuttamiseen tai pyrkinyt muuttamaan niiden toimintatapoja. Havainnoinnin tarkoituksena olikin tehdä pinnallisempaa tarkastelua siitä, vastaavatko kyseiset toimenpiteet niille asetettuihin tarkoituksiin, ja tapahtuuko niiden toteutus siten, että sisältö palvelee kohderyhmäänsä eli yrityksen työntekijöitä tarkoituksenmukaisella tavalla.

Lisäksi havainnointia tapahtui silloin, kun työstin kestävyysraporttiluonnosta yrityksen eri HR-ammattilaisten kanssa yhdessä tutkien kestävyyskysymyksiä eri aihealueilta. Yhteistyön avulla toteutettu tiedon hakeminen, kuten erilaisten henkilöstöraporttien muodostaminen ja tutkiminen tai yrityksen sisäisten dokumenttien tarkastelu, oli havainnoinnin kohteena yhdessä muun muassa HRD-asiantuntijan, palkkahallinnon tiimiesihenkilön, henkilöstöpäällikön sekä turvallisuus-päällikön kanssa. Kyseinen havainnointi tapahtui lähes aina kahdenkeskeisissä tapaamisissa, ja kestävyysosion aihe määritteli sen, kenen kanssa

kestävyysskysymyksiä lähdettiin tutkimaan. Myös yrityksen omaa intranettiä hyödynnettiin tiedonhaussa. Havainnoinnin avulla tutkittiin, kuinka paljon kestävyystietoja on löydettävissä näitä raportteja, dokumentteja ja muita yrityksen valmiita materiaaleja hyödyntäen kestävyysraportin kysymyksiin vastatessa. Lisäksi tiedonhaun prosessissa tarkasteltiin sitä, kuinka helppoa on löytää vaadittuja kestävyystietoja käyttäen valmiita aineistoja ja intranettiä lähteenä, ja miten hyvin henkilöstöraporteista saatavaa dataa voidaan soveltaa kestävyysraportoinnissa. Yritys X:n henkilöstöjohtajalla oli suurin rooli henkilöstöön kohdistuvan kestävyysraportoinnin osalta, joten hänen kanssaan tehtiin tiivistä yhteistyötä koko tutkimusprosessin ajan, ja tuotos viimeisteltiin yhteisellä tapaamisella, jossa vastattiin viimeisiin puuttuviin kestävyysvaatimusten kohtiin.

Opinnäytetyössä hyödynnettiin valmiita aineistoja. Tutkimuksessa käsiteltiin esimerkiksi Yritys X:n valmiita henkilöstöön liittyviä dokumentteja, sopimuksia, raportteja ja tilastoja. Lisäksi osana tutkimusta tehtiin runsasta tiedonhakua CSRD-direktiiviuudistuksen ympärillä, ja työssä hyödynnettiin myös verkosta löydettäviä, muiden organisaatioiden tai asiantuntijoiden tekemiä asiakirjoja tai muita aineistoja, jotka toimivat viitekehyksinä vastuullisuusasioissa ja näin edistivät myös kestävyysraporttiluonnoksen luomista. Joiltain organisaatioilta, etenkin suurilta konserniyrityksiltä, on usein löydettävissä valmiita vastuullisuusraportteja, ihmisoikeuksia käsitteleviä tiedostoja tai muita henkilöstöön liittyviä dokumentteja, joita jokainen pääsee tarkastelemaan vapaasti internetin kautta. Näitä aineistoja voi hyödyntää esimerkiksi yrityksen oman ihmisoikeuspolitiikan työstämisessä tai muulla tavalla, jonka tarkoituksena on edistää vastuullista yritystoimintaa ja tukea yrityksen kestävyysraportointia.

7 Tutkimuksen tulokset

Opinnäytetyön tuloksena syntyi kestävyysraporttiluonnos Yritys X:n käyttöön. Raporttiluonnos mukailee ESRS S1 Oma työvoima -standardia, jonka sisältö esiteltiin opinnäytetyön luvun 3.7 taulukossa 1. Kyseinen standardi kuuluu osaksi uutta CSRD-kestävyysraportointidirektiiviä. Yritys X käyttää

raporttiluonnosta valmistautuessaan uuden direktiivin asettamiin raportointivelvoitteisiin, joita se tulee noudattamaan vuodesta 2025 alkaen. Tuotos on nimensä mukaisesti luonnos, ja yrityksessä sitä tullaan vielä muokkaamaan etenkin havaittujen puutteiden tai täydennettävien tietojen osalta, josta sen on tarkoitus hioutua valmiiksi kestävyysraportiksi. Kestävyysraporttiluonnos jäi yritykseen henkilöstöjohtajan käyttöön.

Tulosten esittely etenee standardinmukaisessa järjestyksessä sisältäen kaikki henkilöstöön liittyvät julkistamisvaatimukset, jotka jakautuvat kolmen pääteeman alle: strategia, vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta sekä mittarit ja tavoitteet. Julkistamisvaatimuksia on standardissa yhteensä 19 kappaletta, ja ne sisältävät useita kestävyyskysymyksiä eri sosiaalisen vastuun aihealueista. Tutkimuksessa kysymyksiin vastattiin Yritys X:n kestävyystiedoilla. S1-standardissa kestävyyskysymyksiä esiintyi yhteensä 104 kappaletta, minkä vuoksi luvussa niitä esitellään pääpiirteittäin. Tuloksissa käsitellään kuitenkin jokainen julkistamisvaatimus, jotta lukijalle avautuu kattava yleiskuva uudesta kestävyysraportoinnin standardista ja sen kestävyysaiheista koskien omaa työvoimaa. Julkistamisvaatimukset on merkattu tekstiin lihavoidulla fontilla, jotta kohtien eteneminen on helppo ymmärtää osana tulosten esittelyä.

Strategia

Ensimmäiset S1-standardin julkistamisvaatimukset olivat sidoksissa yrityksen strategiaan. **ESRS 2 SBM-2** käsitteli yrityksen oman työvoiman etujen, näkemysten ja oikeuksien tuomista osaksi strategiaa ja liiketoimintamallia. Yritys X:ltä löytyi muun muassa henkilöstötutkimus, turvallisuushavaintojen seuraaminen, intranet vuorovaikuttamisen keinona, HR-järjestelmän dokumentointi sekä HR- ja turvallisuusportaali, johon työntekijät voivat jättää palvelupyyntöjä. Näiden pohjalta muodostetut päähavainnot raportoidaan yrityksen johdolle, milloin työntekijöiden näkemykset tulevat kuulluiksi. Työpajoissa tuotiin ilmi mahdollisuus olennaisuusanalyysiin liittyvästä sidosryhmäkyselystä, jolla voidaan kerätä yhä lisää näkemystä aiheeseen liittyen.

Toinen strategiaan liittyvä kohta oli **ESRS 2 SBM-3**, jossa yrityksen tuli tunnistaa olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet, jotka kohdistuvat omaan työvoimaan. Kohdassa piti antaa kuvaus työntekijöiden tyypeistä, jotka Yritys X:n vastauksessa kuvattiin ammattinimikkeiden avulla, kuten esimerkiksi myynnin työtehtävät tai hallinnon asiantuntijatehtävät. Nämä piti myös erotella työsuhteisiin työntekijöihin sekä muihin kuin työsuhteisiin henkilöihin, joita ovat Yritys X:n tapauksessa vuokratyöntekijät. Sen jälkeen kestävyysvastauksessa käsiteltiin muun muassa kielteiset ja myönteiset vaikutukset, olennaiset riskit ja mahdollisuudet sekä vaikutusten kohdistuminen tiettyihin ihmisryhmiin Yritys X:n työntekijöiden osalta. Standardi vaati myös selittämään, miten käsitys riskien kohdistumisesta on muodostettu, ja Yritys X:llä se tapahtui vuosittaisten riskikartoitusten perusteella. Esimerkiksi psykososiaalista kuormitusta on havaittu enemmän esihenkilöiden joukossa, ja fyysistä työtä tekevät henkilöt ovat alttiimpia työtapaturmille. Tähän kohtaan lueteltiin siis tunnistettuja riskejä, kun taas niiden vähentämisen keinoista kerrottiin standardin toisessa julkistamisvaatimuksissa.

Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallinta

Strategiaan sidonnaisten kohtien jälkeen standardissa käsiteltiin vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaa. Julkistamisvaatimus **S1-1** vaati yritystä esittelemään toimintalinjojaan, prosessejaan ja mekanismejaan aiemmin esiteltyjen vaikutusten hallitsemiseksi, riskien välttämiseksi ja mahdollisuuksien edistämiseksi. Yritys X:lle jäi tähän vastaukseen muutamia täydennettäviä ja puuttuvia tietoja, ja muun muassa ihmisoikeuspolitiikkaa jäätettiin vielä työstämään silloin, kun tuotos oli valmistunut. Yksi kohdan kestävyyskysymys vaati kuvailua siitä, kuinka yrityksen toimintaperiaatteet mukailevat YK:n ohjaavia periaatteita ihmisoikeusvastuusta. Tähän ei vielä vastattu, mutta tämä kysymys on hyvä pitää mielessä ihmisoikeuspolitiikkaa rakentaessa – periaatteet kannattaa sisällyttää siihen. Yritys X:ltä löytyi kuitenkin eettiset toimintaperiaatteet eli niin sanottu Code of Conduct, joka määrittelee ihmisoikeuksien kunnioittamista ja turvallista työympäristöä. Lisäksi yrityksessä noudatettiin jo tasa-arvosuunnitelmaa sekä suunnitelmaa häirinnän ja epäasiallisen käytöksen ehkäisemiseksi, joten näitä keinoja tuotiin esiin kestävyysvastauksissa. Kohdassa kysyttiin myös

työtapaturmien ennaltaehkäisyyn ja hallitaan tarkoitettuja keinoja, joita Yritys X:ltä löytyi kattavasti.

Seuraavan kohdan **S1-2** tavoitteena oli saada käsitys niistä prosesseista, joilla yritys toteuttaa yhteydenpitoa työntekijöiden ja heidän edustajien kanssa. Yritys X:n vastaukseen kirjattiin yhteydenpidon tapahtuvan suoraan oman henkilöstön tai heidän edustajien kanssa – se kuuluu osaksi organisaation viestintästrategiaa. Vastauksessa keinoiksi luettiin useita vuorovaikutuksen tapoja, joita yrityksellä on käytössään, kuten viikoittain julkaistava tiedote, intranet, erilaiset palaverit sekä HR-info, jonka Yritys X toteuttaa vuosittain yhteistoimintalain mukaisena vuoropuheluna työnantajan ja henkilöstön välillä. Kestävyysohjelmaan jäi osittain myös mahdollisesti täydennettäviä kohtia sellaisten sopimusten osalta, joita yrityksellä on työntekijöiden edustajien kanssa, tai niistä keinoista, joilla yrityksessä arvioidaan yhteydenpidon vaikuttavuutta.

Yritys X:n pitämä HR-info oli havainnoinnin kohteena tutkimusprosessin aikana syksyllä 2023. Sen sisältö koostui henkilöstöä koskettavista ajankohtaisista tiedotteista ja uutisista sekä kuluneen raportointikauden henkilöstöön liittyvistä luvuista. Tämän lisäksi työntekijöillä, jotka osallistuivat livetilaisuuteen, oli mahdollisuus kommentoida esitystä ja siten osallistua keskusteluun mobiililaitteidensa avulla. Tämän toiminnon avulla HR-infossa aktivoitiin kuuntelijoita osallistumaan ja vuorovaikuttamaan. Kuuntelijoiden kommentit kirjautuivat esityksen alustalle näkyviksi kuitenkin pienellä viiveellä, joten jos tilaisuudessa esitettiin kysymyksiä, oli soveltuvaan varata aikaa myös vastausten vastaanottamiseen. Kaikkiaan HR-info vastasi tarkoitukseensa eli yt-laissa määriteltyyn vuoropuheluun.

Kohdassa **S1-3** yrityksen tuli kertoa niistä prosesseista ja kanavista, joita sillä on käytössä kielteisten vaikutusten korjaamiseksi sekä henkilöstön huolenaiheiden esille tuomista varten, minkä lisäksi oli arvioitava näiden prosessien tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Yritys X:ltä löytyi eettinen kanava, niin sanottu whistleblowing-ilmoituskanava, jonka kautta työntekijät voivat tuoda esiin huolenaiheitaan tai havaitsemaansa lainvastaista toimintaa tai eettisten toimintatapojen rikkomuksia. Kanava oli helposti löydettävissä yrityksen intranetistä. Vastauksessa tuotiin ilmi myös Yritys X:n käytäntö kannustaa työntekijöitä aina

ensisijaisesti puuttumaan omatoimisesti havaittuun ongelmaan tai ottaa yhteys suoraan omaan esihenkilöön, sillä tämän on todettu olevan useissa tapauksissa sujuvin tapa huolenaiheiden selvittämiseksi. Eettisen kanavan kautta tulleita valituksia olikin Yritys X:ssä varsin vähän vuoden 2023 aikana, eikä kanavalle ollut olemassa erillistä arviointiprosessia siitä, ovatko yrityksen työntekijät tietoisia kanavasta tai luottavatko sen kautta tapahtuvaan selvittelyprosessiin.

Seuraavana julkistamisvaatimuksena oli **S1-4**, jossa käsiteltiin niiden toimien ja käytäntöjen toteuttamista, joilla hallitaan vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Näihin luettiin mukaan jo toteutetut, suunnitteilla olevat tai parhaillaan toteutettavat toimenpiteet. Tässä esitetyt kestävyyskysymykset olivat kytköksissä aiempaan standardin kohtaan ESRS 2 SMB-3, jossa Yritys X tunnisti omaan työvoimaan liittyviä vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Ensin vastauksessa tuotiin esiin Yritys X:n omassa toimintasuunnitelmassaan määriteltyjä painopisteitä ja niiden toteuttamiseksi suunniteltuja resursseja, eli annettiin tiivis kuvaus aiheenmukaisista hallintakeinoista. Sen jälkeen vastauksia esitettiin seuraavasti kohdistettuihin kestävyyskysymyksiin: miten kielteisiä vaikutuksia vähennetään ja myönteisiä vaikutuksia tuotetaan, tai miten riskejä lievennetään ja mahdollisuuksia hyödynnetään. Esimerkiksi aiemmin käsiteltiin sitä, että Yritys X:n esihenkilöt ovat suuremmassa riskiasemassa psykososiaaliselle kuormitukselle. Tässä kohdassa vastattiin siihen, miten riskiä pyritään vähentämään – esimerkiksi tarjoamalla monipuolisia työterveydenhuollon palveluja ja lähiesihenkilön tukea erilaisiin elämäntilanteisiin. Lähtökohtana näissä vastauksissa oli tosiaankin aiemmin standardissa esitetyt, Yritys X:n olennaisiksi arvioidut myönteiset ja kielteiset vaikutukset sekä riskit ja mahdollisuudet omasta työvoimasta.

Mittarit ja tavoitteet

Vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaan kohdistuvien julkistamisvaatimusten jälkeen seurasi loput S1-standardin kohdista, jotka koskettivat sosiaalisen vastuun mittareita sekä tavoitteita. Kohdassa **S1-5** tuli ilmoittaa ne tavoitteet, jotka yritys on asettanut omaan työvoimaan kohdistuvien kielteisten vaikutusten vähentämiseksi, myönteisten vaikutusten edistämiseksi sekä olennaisten riskien ja mahdollisuuksien hallitsemiseksi. Standardissa määriteltiin, että

tavoitteiden tulee olla tulossuuntautuneita ja aikasidonnaisia. Tämän julkistamisvaatimuksen vastaukset tuotettiin yhdessä Yritys X:n henkilöstöjohtajan kanssa, ja ne mukailivat pitkälti yrityksen työterveyshuollon kanssa asetettuja yhteisiä tavoitteita, eli liittyivät henkilöstön hyvinvointiin, kuten tavoite henkilöstötutkimuksen arvosanasta sekä tietyistä syistä johtuvien poissaolojen ennaltaehkäisystä, vähentämisestä tai määrän kasvun pysäyttamisestä. Lisäksi tavoitteena on tehdä tasalaatuista yhteistyötä henkilöstön hyvinvoinnin edistämiseksi. Tavoitteiden asettamisprosessi jäi puuttumaan vastauksesta, minkä lisäksi on todettava, että tavoitteetkin tulevat todennäköisesti vielä päivittymään etenkin, kun todellinen kestävyysraportointi alkaa vasta vuoden kuluttua tämän luonnoksen valmistumisesta. Itse S1-standardissa oli annettu joitain esimerkkejä tavoitteista, joita tässä kohtaa pystyi mahdollisesti hyödyntämään; tavoitteita voivat olla esimerkiksi vakituisten työntekijöiden määrän kasvattaminen, työtapaturmien vähentäminen tai tasa-arvon edistäminen.

Kun S1-standardissa oli käsitelty omaan työvoimaan kohdistuvat tavoitteet, seurasi erilaiset kestävyysaiheiden mittarit. Seuraavat kaksi julkistamisvaatimusta tarkastelivat yrityksen omaa työvoimaa ja työllistämiskäytäntöjä tarkemmin. Kohdassa **S1-6** Yritys X:n tuli kuvata työvoimaansa kuuluvien työntekijöiden ominaisuuksia työsuhteisten henkilöiden osalta. Vastaukseen sisältyi työntekijöiden kokonaismäärä kuluneelta tilikaudelta sekä taulukko, johon eriteltiin naisten ja miesten lukumäärät. Lisäksi taulukon riveillä oli jokainen maa, jossa Yritys X harjoittaa liiketoimintaansa, sekä maiden mukaan eritellyt henkilömäärät. Sukupuolen mukainen erittely tuli muodostaa vain niiden maiden osalta, joissa on vähintään 50 työntekijää, joka on osuutena vähintään 10 prosenttia työsuhteisten työntekijöiden kokonaislukumäärästä (kutsutaan myöhemmin maiksi, joissa yrityksellä on merkittävä määrä työntekijöitä). Lisäksi henkilöstön lukumäärä oli ilmoitettava jaettuna työsuhteen tyyppin mukaan: vakituiset, määräaikaiset ja vaihtelevaa työaikaa tekevät eli niin sanotulla nollatuntisopimuksella työskentelevät. Lisäksi taulukkoon sisältyi tiedot kokoaikaisisten ja osa-aikaisisten työntekijöiden määrästä. Viimeisenä kohdassa käsiteltiin lähteneiden työntekijöiden lukumäärä sekä nettolähtövaihtuvuus. Luvut olivat helposti saatavilla yrityksen raportointityökalusta.

Seuraava kohta **S1-7** keskittyi tarkastelemaan henkilöstön lukuja muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden osalta. Standardissa muilla kuin työsuhteisilla työntekijöillä tarkoitettiin omaan työvoimaan kuuluvia itsenäisiä ammatinharjoittajia, joiden kanssa yrityksellä on sopimus työnteosta, tai pääasiallisesti työllistämistoimintaa harjoittavien yritysten toimittaneita henkilöitä. Yritys X:n vastaus oli taulukko sen työvoimaan kuuluvien vuokratyöntekijöiden ja konsulttien määrästä. Näitä määriä ei tarvinnut jakaa sukupuolen, maan tai muiden ominaisuuksien mukaan, vaan kokonaishenkilömäärä oli riittävä tieto. Vuokratyöntekijöiden määrä ei ollut Yritys X:llä suoraan saatavilla, joten se kysyttiin vuokratyöfirmoilta erikseen tutkimusprosessin aikana.

Julkistamisvaatimuksessa **S1-8** siirryttiin tarkastelemaan työehtosopimusten soveltamista ja työmarkkinaosapuolten vuoropuhelua. Yritys X:llä vastaus jäi puutteelliseksi, sillä kohdassa kysyttiin työehtosopimusten piiriin kuuluvien työntekijöiden prosenttiosuutta, mutta tietoa ei ollut saatavilla nykyisillä raportointiominaisuuksilla. Työehtosopimusten yleisyyttä kysyttiin standardissa niiden ETA-alueen maiden osalta, joissa yrityksellä on merkittävä määrä työntekijöitä, sekä ETA-alueen ulkopuolella työskentelevän henkilöstön osalta. Työmarkkinaosapuolten vuoropuheluun liittyen vastauksessa kerrottiin prosenttiosuus Yritys X:n työntekijöistä, jotka kuuluvat työntekijöiden edustuksen piiriin tarkoittaen esimerkiksi työntekijöiden oikeutta hakea ammattiliittoa tai edustajaa neuvottelemaan työoikeuksistaan ja -olosuhteistaan. Kohdan viimeinen kysymys liittyi muihin Euroopan tason mahdollisiin sopimuksiin työntekijöiden edustuksesta, joita Yritys X:llä ei ollut.

Julkistamisvaatimus **S1-9** liittyi työvoiman monimuotoisuuteen. Kestävyysvastaukseen ilmoitettiin Yritys X:n tiedot ylimmän johdon sukupuolijakaumasta sekä kaikkien työntekijöiden ikäjakaumasta seuraavasti eriteltyinä: alle 30-vuotiaat, 30–50-vuotiaat ja yli 50-vuotiaat. Tiedot saatiin muodostettua kätevästi yrityksen henkilöstöraporteista.

Seuraavassa kohdassa **S1-10** tutkittiin, maksaako Yritys X riittävää palkkaa työntekijöilleen. Kohdan vastaukseksi riitti toteaminen siitä, että kaikille työntekijöille maksetaan asianmukainen palkka, eikä lisätietoja tarvinnut antaa.

Standardissa oli määritelty riittävä palkka siten, että vähimmäispalkalle on olemassa tiettyjä vertailuarvoja. Käytännössä riittävä palkka määriteltiin suhteessa lainsäädännön tai työehtosopimusten asettamaan vähimmäispalkkaan.

Julkistamisvaatimuksen **S1-11** aiheena oli työntekijöiden sosiaalinen suojele tulo-
menetyksen varalle suurissa elämäntilanteissa, kuten sairaus-, työkyvyttö-
myys- tai vanhempainvapaatapauksissa sekä eläkkeelle siirtymisessä. Yritys
X:n osalta vastattiin, että kaikki työntekijät kuuluvat sosiaaliturvan piiriin, ja sen
ilmoittaminen riitti vastaukseksi eikä lisätietoja tarvinnut antaa. Tutkimusproses-
siin kuului kuitenkin selvittelyä suojele toteutumisesta Euroopan alueen ulko-
puolella sijaitsevan työvoiman osalta, jota Yritys X:llä on vähäisissä määrin, ja
vastaukseen kirjoitettiin maininta siitä, että heille sovelletaan maan omia sään-
nöksiä sosiaalisen suojele osalta.

Seuraavassa julkistamisvaatimuksessa **S1-12** kysyttiin vammaisten henkilöiden
prosenttiosuutta yrityksen työntekijöistä. Noudattaen tietosuojele asettamia rajoi-
tuksia henkilötietojele keräämisestä, Yritys X ei kerännyt tällaista dataa työnteki-
jöistä, eli vastausta ei ollut saatavilla. Tämä riitti kuitenkin perusteeksi olla il-
moittamatta vammaisten henkilöjele määrää standardissa.

Kohdassa **S1-13** tarkasteltiin henkilöjele koulutukseen ja taitojele kehittämiseen
liittyviä kestävyystietoja. Yritys X:n tuli kertoa prosenttiosuus työntekijöistä, jotka
olivat osallistuneet kehityskeskusteluihin. Lukua seurattiin yrityksessä jo val-
miiksi, joten se sisältyi raportointityökaluun ja oli helposti saatavilla. Vastauk-
seen lisättiin maininta siitä, että tieto kosketti vain yli 12 kuukauden kestoisia
työsuhteita, joihin kehityskeskustelu kuului pidettäväksi. Vastauksessa ilmeni,
että pidettyjen kehityskeskustelujele määrä oli 63 %, mikä herätti pohdintaa siitä,
että voisiko alhaista arvoa selittää jollain tekijällä tai mahdollisesti selventää
vastaukseen. Lisäksi kohdassa kysyttiin pidettyjen koulutustuntiele keskiarvoista
määrää. Yritys X:llä kyseinen luku ei ollut suoraan saatavilla, joten se laskettiin
koulutuspäivistä jaettuna. Kumpaankin vaadittuun tietoon oli sisällytettävä erit-
tely sukupuolele mukaan, ja vastaukset esitettiin taulukkoina.

Seuraavan julkistamisvaatimuksen **S1-14** aiheena oli terveyden ja turvallisuuden mittarit. Yritys X:n tuli muodostaa prosenttiosuus henkilöstöstä, joka kuuluu työterveyden ja -turvallisuuden hallintajärjestelmän piiriin. Standardissa mainittiin, että kyseisen hallintajärjestelmän tulee perustua oikeudellisiin, tunnustettuihin standardeihin tai ohjeisiin. Suomessa kaikki työntekijät kuuluvat lakisääteisen tapaturmavakuutuksen piiriin, mutta vastaukseen jäi täydennettävää maiden maiden osalta, sillä joka maassa on oma lainsäädäntönsä ja näiden osalta selvittelyä täytyy vielä tehdä lisää. Lisäksi kohdassa kysyttiin työperäisten terveysongelmien eli ammattitautien määrää ja niistä aiheutuneiden kuolemantapauksen määrää sekä työtapaturmien määrää ja osuutta. Vastauksia haettiin ja tietoja tutkittiin yhdessä Yritys X:n henkilöstöpäällikön ja turvallisuuspäällikön kanssa, ja suurimpaan osaan ne saatiin haettua helposti: esimerkiksi kuolemantapauksia ei yrityksessä ollut ja ammattitautiepäilyjäkin ilmeni olevan vain yksi. Vastaukseen puuttuvaksi tiedoksi jäi työtapaturmien osuuden määrä, johon oli määriteltävä oma laskentakaavansa standardissa, eikä sitä ollut suoraan saatavilla Yritys X:n tiedoilla.

Julkistamisvaatimus **S1-15** keskittyi tarkastelemaan työn ja yksityiselämän tasa-arvoa. Kohdassa kysyttiin, kuinka suuri osa työntekijöistä on oikeutettu perhevapaisiin, ja kuinka moni oikeutettu työntekijä on pitänyt perhevapaata. Yritys X:ssä perhevapaisiin ovat oikeutettuja kaikki työntekijät. Raportointityökalusta saatiin suoraan perhevapaita pitäneiden työntekijöiden määrä, joka ilmoitettiin vastauksessa sukupuolittain jaettuna.

Seuraava kohta **S1-16** kosketti yrityksen ansiotulon mittareita. Yritys X:n vastaukseen saatiin muodostettua sukupuolten välinen palkkaero standardin laskentakaavan mukaisesti, joskin tieto ei ollut suoraan saatavilla ja sen selvittelyyn oli hyödynnettävä palkkaohjelmasta saatavia raportteja. Vastausta tutkittiin yhdessä Yritys X:n palkka- ja henkilöstöhallinnon tiimiesihenkilön kanssa. Standardi ei asettanut viitearvoja palkkaeron arvolle, mutta ihannevastauksena voidaan pitää nolla-arvoa. Yritys X:ssä palkkaero ilmeni olevan noin 7 prosenttia, ja eroavaisuuden syyn arvioitiin olevan tiedossa, joten selityksen pystyisi tarvittaessa lisäämään vastaukseen. Lisäksi kohdassa pyydettiin yritystä ilmoittamaan suhdeluku yrityksen korkeimman ansion saavan henkilön sekä kaikkien

muiden työntekijöiden ansioiden välillä, minkä avulla standardissa pyritään selvittämään toimitusjohtajan palkan suuruutta. Yritys X:ltä tämä vastaus jäi puuttumaan, sillä sen ilmoittamista jäätin pohtimaan yritykseen vielä tutkimusprosessin jälkeen.

Standardin viimeisenä julkistamisvaatimuksena oli **S1-17**, jossa käsiteltiin työperäisten tapausten ja valitusten sekä vakavien ihmisoikeustapausten määriä ja vaikutuksia. Yritys X ilmoitti vastauksessaan määrät kuluneen tilikauden syrjintä- ja häirintätapauksista, eettisen kanavan kautta tulleista valituksista sekä vakavista ihmisoikeusrikkomuksista kuten pakkotyön tai lapsityövoiman käytöstä, joita Yritys X:ssä ei ollut ollenkaan. Lisäksi vastaukseen tuli sisältää näihin liittyvien sakkojen määrä, joita ei myöskään ollut. Syrjinnän ja häirinnän määrää tutkittiin turvallisuuspäällikön kanssa turvallisuuden vuosiraportista, ja eettisen kanavan kautta tulleiden valitusten määrä oli henkilöstöpäällikön tiedossa.

8 Johtopäätökset ja pohdinta

8.1 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia uuden CSRD-kestävyysraportointidirektiivin asettamia vaatimuksia ja velvoitteita yritysten kestävyysraportoinnille oman työvoiman osalta. Tutkimus kosketti ESRS S1 Oma työvoima -standardia, joka kuuluu direktiivin mukaisiin raportointivaatimuksiin. Tutkimuksesta voidaan todeta, että S1-standardi on hyvin laaja ja monipuolinen sen sisällöltään ja raportointivaatimuksiltaan. Kaikista ESRS:n sosiaalisen vastuun neljästä standardista se on kestävyyskysymyksiltään kattavin: S1-standardiin kuuluu 104 kestävyyskysymystä, kun taas toisissa sosiaalisen vastuun standardeissa kysymyksiä on 41–42 kappaletta. Tämä on kuitenkin ymmärrettävää siitä näkökulmasta, että yrityksessä on helpompi tutkia omaa työvoimaa verrattuna esimerkiksi sen arvoketjun työntekijöihin tai kuluttajiin, joita käsitellään toisissa ESRS:n standardeissa. Omasta henkilöstöstä kestävyystietoja on saatavilla runsaammassa

määrin, ja omat työntekijät ovat muutenkin yrityksille usein se merkittävin tarkastelun kohde, kun puhutaan sosiaalisesta yritysvastuusta.

Tutkimuksen aikana S1-standardiin perehdyttiin syvällisemmin. Standardin ensimmäiset kohdat pyörivät strategiaan sidonnaisten vastuullisuusaiheiden ympärillä, jonka jälkeen käsiteltiin henkilöstöön kohdistuvat olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet. Näihin kestävyyskysymyksiin vastatessa tutkimuksessa osoittautui tärkeäksi se, että yrityksellä on mahdollisuus tunnistaa kyseinen olennaisuus. Käytännössä tämä tarkoittaa, että yrityksellä on käytössään keinoja arvioida sitä, että kohdistuvatko vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet olennaisesti, merkittävällä tasolla omaan henkilöstöön. Tätä varten yrityksille usein suositellaankin olennaisuusanalyysia tehtäväksi osaksi raportointiprosessia (Liappis ym. 2019, 10). Kestävyysraporttiin ei millään voida sisällyttää kaikkia mahdollisia riskitekijöitä, mahdollisuuksia tai epäolennaisiksi arvioituja vaikutuksia omasta henkilöstöstä.

Useissa S1-standardin julkistamisvaatimuksissa vaadittiin ilmoittamaan tiedot vain työsuhteisten työntekijöiden osalta. Muiden kuin työsuhteisten osalta ilmoittaminen oli vapaaehtoisuuteen perustuvaa lukuun ottamatta julkistamisvaatimusta S1-7, jossa tarkastelu kohdistui nimenomaan muihin kuin työsuhteisiin työntekijöihin. Tätä piirrettä voidaan pitää yhtenä helpottavana tekijänä CSRD:n mukaisessa kestävyysraportoinnissa, sillä kun tarkastellaan S1-standardin vaatimukseen vastaamista ja sen sisältämää työmäärää kokonaisuudessaan, voidaan vastaamisprosessia kutsua työlääksi jo kestävyyskysymysten runsaan määrän vuoksi. Vastausten kerääminen muista kuin työsuhteisista työntekijöistä on vaativampaa myös siinä mielessä, että tietoja ei välttämättä ole saatavilla suoraan yrityksen omista raporteista, vaan ne tulee pyytää erikseen esimerkiksi vuokratyöfirman kautta, jos yrityksessä työskentelee vuokratyöntekijöitä. Jokaisen vastuullisuustiedon kerääminen vuokratyöntekijöistä vaatisi yritykseltä siis paljon enemmän työtä ja aikaa.

Niemi (2023) mainitsee ESRS S1 -standardin huomioivan sisällössään myös kansainvälisen näkökulman, sillä siinä tutkitaan yrityksen toimintaa suhteessa Euroopan ja maailmanlaajuisten toimintalinjojen kuten YK:n ohjaavien

periaatteiden ja OECD:n toimintaohjeiden mukaisesti. Nämä ohjeistukset mainitaan S1-standardissa useamman kuin yhden kerran; sekä tavoitteissa että kahdessa eri julkistamisvaatimuksessa. Kestävyysraporttia työstettäessä siitä on hyötyä, jos nämä kansainväliset ohjeistukset ovat raportin tekijälle tuttuja jo etukäteen, ja etenkin niistä hyötyy silloin, kun ne sisällytetään osaksi yrityksen toimintalinjoja ja henkilöstölle osoitettuja eettisiä ohjeita ja käytäntöjä, joissa käsitellään myös ihmisoikeuksien kunnioittamista. Kestävyysraportoinnissa yrityksen tulee esitellä vastuullisuustekojaan konkreettisten keinojen avulla, joten muun muassa ihmisoikeuspolitiikan, yhdenvertaisuus- ja tasa-arvosuunnitelman tai muiden kirjallisten ohjeiden huolellinen luominen, niiden helppo saatavuus työntekijöille, sekä niiden sisällyttäminen osaksi yrityksen henkilöstöstrategiaa edesauttavat myös sosiaalisen vastuun raportointia omasta työvoimasta.

Opinnäytetyön tuotoksena luotiin Yritys X:lle S1-standardin mukainen kestävyysraporttiluonnos, jonka tavoitteena oli tukea yritystä uuden, CSRD-direktiiviin kuuluvan standardin käyttöönotossa. Yrityksellä ei ollut aiempaa velvoittavaa raportointia omasta työvoimasta, joten tutkimusprosessin tuloksena syntyneestä raporttiluonnosta voidaan pitää huomattavana apuna yrityksen siirtyessä noudattamaan CSRD:n velvoitteita, minkä lisäksi se tukee yritystä tutustumaan ja valmistautumaan kestävyyskysymyksiin omasta työvoimasta hyvissä ajoin jo ennen varsinaisen raportoinnin aloittamista.

Yritys X pääsee hyödyntämään tutkimuksen tuotoksena syntyneestä kestävyysraporttiluonnosta aloittaessaan raportoimaan CSRD:n vaatimusten mukaisesti raportointivuodesta 2025 lähtien, mutta jo ennen tätä tuotoksesta nähdään, mitä kestävyystietoja ja -vastauksia täytyy työstää vielä lisää, jotta kaikkiin raportointivaatimuksiin vastataan. Kestävyysraporttiluonnos on nimensä mukaisesti luonnos, ei siis valmis kestävyysraportti, joten vastauksia tullaan vielä hiomaan ja täydentämään tarvittavilta osin. Esimerkiksi Yritys X jäi työstämään ihmisoikeuspolitiikkansa tekoa vielä siinä vaiheessa, kun luonnos saatiin jo valmiiksi.

Kestävyysraporttiluonnos tarjoaa Yritys X:lle kokonaiskuvan siitä, kuinka suuri osa S1-standardin raportointivelvollisuuksista täyttyy. Raportoinnin tason voidaan todeta olevan hyvällä mallilla, sillä kun tuotos valmistui, suurimpaan osaan

standardin pakollisista kestävyyskysymyksistä saatiin vastattua Yritys X:n tiedoilla. Kestävyysraporttiluonnokseen jäi kuitenkin myös muutamia puuttuvia ja täydennettäviä kestävyiden vastauksia. Kyseiset puutteelliset tai täydennettävät kohdat merkittiin selkeästi raporttiin, ja ne tuotiin henkilöstöjohtajan tietoisuuteen tutkimuksen päätyttyä, jotta kehittämistä vaativat kohdat tulee varmasti huomioitua ja tarvittavat toimenpiteet toteutettua ennen raportointivelvoitteen astumista voimaan.

Puolen vuoden tutkimusprosessista voidaan todeta, että kestävyysraportointi vaatii yritykseltä aikaa, mutta myös muita resursseja kuten osaavaa henkilöstöä. Kestävyysraportin tekijän vahvuuksina voidaan pitää osaamista kestävyysraportoinnista, tuntemusta yrityksen sisäisistä toiminnoista sekä pääsyä saatavilla oleviin työvälineisiin ja materiaaleihin kuten raporteihin ja aineistoihin, jotka helpottavat kestävyystietojen hakua ja vastausten muodostamista yrityksen erilaisista vastuullisuustoimista. Kestävyysraportointi vaatii tekijältä ymmärrystä käsittelyn kohteena olevista vastuulliseen aiheista. Jotta tutkimuksen tuotoksena syntynyt kestävyysraporttiluonnos pystyttiin rakentamaan huolellisesti ja mahdollisimman moneen raportointivaatimukseen vastaten, sen työstämisen aikana pyrittiin käsittelemään kestävyyskysymyksiä syvällisellä tasolla, jotta ne tulevat ymmärretyiksi.

Tutkimusprosessiin kuuluvilla työpajoilla oli suuri rooli aiheen haltuun ottamisessa, sillä perehdyttäjinä, konsultteina ja tuen antajina toimivat vastuullisuustyön ammattilaiset, joilla oli laajempi kokemus ja tuntemus kestävyysraportoinnista ja S1-standardin aiheista. Koin itse, että konsulttiyrityksen asiantuntijoista oli suuri apu vastuullisuustyön aloittamisessa, minkä lisäksi tarjolla oli jatkuvaa tukea raportointiprosessiin. CSRD-direktiivin piiriin kuuluvien yritysten kannattaakin harkita ulkopuolisen konsultointiyrityksen palkkaamista kestävyysraportoinnin avuksi, mikäli sen aloittaminen tuntuu hyvin työläältä eikä esimerkiksi omaa osaamista aiheesta tunnu olevan riittävästi. Resurssien tarve on hyvä tiedostaa yrityksessä jo ennen raportointiprosessin aloittamista, jotta kestävyysraportointi tapahtuisi kokonaisuudessaan mahdollisimman sujuvasti ja mutkattomasti.

Osa kestävyysraporttiluonnoksen julkistamisvaatimukseen kirjoitettavista kestävyystiedoista oli helposti saatavilla jo tutkimuksen alkuvaiheessa, kun taas osa vastauksista muodostettiin tutkimusprosessissa erilaisin menetelmin. Yritys X:llä oli käytössään raportointityökalu jo ennen vastuullisuustyön aloittamista. Sitä käytettiin henkilöstöön liittyvien lukujen käsittelemiseen sekä datan ja raporttien muodostamiseen työntekijöistä. Tutkimusprosessin aikana raportointityökalusta saatiin kerättyä suoraan joitain kestävyystietoja tuotokseen, mikä mahdollisti nopean ja tehokkaan tiedonkeruun raportointiprosessissa. Lisäksi raportointityökalun ominaisuuksia saatiin päivitettyä tutkimuksen aikana siten, että yhä useampaan kestävyysvaatimukseen saadaan jatkossa vastaus suoraan tai lähes valmiissa muodossa päivitetystä henkilöstöraporteista. CSRD:n mukaan raportoivat yritykset hyötyvät siitä, jos käytössä on henkilöstöraportoinnin ohjelmia tai työvälineitä, joihin saa joustavasti lisättyä haluttuja ominaisuuksia kuten työntekijöiden määrän eriteltynä sukupuolen, iän tai maan mukaan. S1-standardissa tulee esittää lukumäärät omasta työvoimasta muun muassa näiden tekijöiden mukaisesti, ja parhaassa tapauksessa ne saadaan kerättyä suoraan käytössä olevasta raportointiohjelmasta.

Opinnäytetyöprosessissa työn teoriaosuudet oli jo osittain kirjoitettu, kun tutkimusprosessi aloitettiin ja kestävyysvastauksia alettiin keräämään tuotokseen eli Yritys X:n kestävyysraporttiluonnokseen. Teoriaosuudet auttoivat minua sisäistämään yritys vastuun eri näkökulmat ja kestävyysraportoinnin monipuoliset ominaisuudet, mistä oli hyötyä itse tuotoksen rakentamisessa. Teorian eteneminen käsittelee vastuullisuusaiheita myös luontaisessa järjestyksessä – ensin tutustutaan yleiskuvaa antavaan yritys vastuun aiheeseen, josta tarkastelu syventyy raportoinnin viitekehyksiin ja standardeihin. Erityisesti tietoperustan osat CSRD-direktiivistä, NFRD-direktiivistä sekä ESRS-standardeista auttoivat minua opinnäytetyöprosessissani, sillä ne auttoivat ymmärtämään, mihin CSRD-direktiiviuudistus pohjautuu, mitä sillä pyritään saavuttamaan eli mikä sen tarkoitus on, sekä millaisia raportointivaatimuksia uudistuksen mukaiset standardit tuovat yrityksille. Ennen tätä opinnäytetyötä yritys vastuun ja kestävyysraportoinnin aiheet eivät olleet minulle kovinkaan tuttuja, joten huolellinen perehtyminen aiheeseen oli tarpeellinen.

Tutkimusprosessissa tärkeäksi elementiksi korostui varhainen kestävyysraportin työstön aloittaminen, jotta raportoinnissa päästään perehtymään huolellisesti standardin aiheisiin ja sen esittämiin kestävyyskysymyksiin. S1-kestävyysraportoinnissa pystytään hyödyntämään jonkin verran taulukoita havainnollistamaan henkilöstön määriä ja muuta numeraalista dataa, mutta pääosin kestävyysvastaukset tullaan kirjoittamaan vastuullisuusraportin mukaiseen asialliseen tekstimuotoon. Huolellinen työote tulee näkymään valmiin kestävyysraportin laadussa, minkä lisäksi varhainen aloittaminen tukee yrityksen parempaa valmiutta tulevaan CSRD-kestävyysraportointiin, sillä puutteelliset tai täydennettävät kestävyyskohdat pystytään havaitsemaan ajoissa. Myös Wollmert ja Hobbs (2022) totesivat, että raportointivelvollisten yritysten on hyvä aloittaa kestävyysraporttinsa työstäminen jo varhaisessa vaiheessa, jotta uuden CSRD-direktiivin mukaiseen kestävyysraportointiin siirtyminen sekä ESRS-standardien käyttöönotto tapahtuisi mahdollisimman sujuvasti ja puutteitta.

Aikaisempia opinnäytetöitä CSRD-direktiivin käyttöönottoon liittyen esiteltiin tämän opinnäytetyön johdannossa. Lauri Aarnion (2023) opinnäytetyön tuotoksena syntyi CSRD-direktiivistä yleiskuvaa antava opas yrityksille. Johtopäätöksissään hän toteaa, että jos kestävyysraportoinnista ei ole riittävää asiantuntemusta, on organisaatioiden hyvä turvautua konsultoivien tilintarkastusyhteisöjen puoleen – samoin totesin myös omassa opinnäytetyössäni. Lisäksi Aarnio mainitsee työssään, että kestävyysraportoinnissa käytetään usein ESG-mallia vastuullisuusaiheiden jaotteluun, ja myös ESRS-standardien aiheisiin sovelletaan kyseistä mallia. Hän oli valinnut yritysvastuun esittelyn kuitenkin kolmen pilarin mukaan, ja pohti sitä, että kolmen pilarin mallin sijasta teoria olisi voinut sisältää yritysvastuun esittelyn ESG-jaottelun mukaisesti. Toisaalta eroavaisuus näiden kahden välillä on pieni, eikä valinta siten olisi tuonut merkittävää muutosta työn sisältöön. (Aarnio 2023, 30–31.) Myös oma opinnäytetyöni sisältää esittelyn yritysvastuun ulottuvuuksista luvussa 2 siten, että jaottelu perustuu kolmen pilarin malliin, mutta myös ESG-luokittelusta kerrottiin teoriaosuudessa. Periaate niissä on sama, ja yleisesti ottaen jaottelu antaa oikeanlaisen kuvan yleisesti tunnetusta yritysvastuun jakautumisesta: taloudellinen ja/tai hallinnollinen vastuu, sosiaalinen vastuu sekä ympäristövastuu.

Toisena aikaisempaan opinnäytetyönä esiteltiin Sofi Sundbergin (2023) tekemä opinnäytetyö, jossa tutkimus toteutettiin kehittämistyönä ja tapaustutkimuksena. Sundberg tutki uutta ESRS 2 -standardia, ja vertasi sen kestävyysvaatimuksia toimeksiantajayrityksensä vuoden 2022 kestävyysraportin tietoihin etsien raportista puutteelliset ja kehittämistä vaativat kohdat. Tuloksissaan hän kertoo, että suurin osa ESRS:n mukaisista raportointivelvoitteista täyttyi jo yrityksen nykyisellä raportoinnilla. 56 prosenttia velvoitteista oli toteutuneita, kun taas loput luokiteltiin epäselviin tai osittain toteutuneisiin sekä toteutumattomiin velvoitteisiin. Tämän perusteella Sofi totesi toimeksiantajansa kestävyysraportoinnin olevan jo valmiiksi hyvällä mallilla. (Sundberg 2023, 25–30.) Tämä mukailee myös oman opinnäytetyöni tuloksia – Yritys X:n kestävyystiedot kattoivat suurimman osan ESRS S1 -standardin velvoitteista, mutta myös puuttuvia tai täydennettäviä tietoja jäi jatkotyöstettäväksi kestävyysraporttiluonnokseen. Sundbergin tavoin omassa tutkimuksessani tarkastelin toteutuneita, täydennettäviä sekä toteutumattomia raportointivelvoitteita, mutta niiden prosenttiosuutta ei määritelty työssä erikseen.

Sundberg (2023, 30) toteaa johtopäätöksissään myös sen, kuinka tutkimansa ESRS-standardi vaatii yritystä ilmoittamaan kestävyystietojaan selkeän yksityiskohtaisemmin kuin toimeksiantajansa aiemmin käyttämä GRI-standardi. Samoin omassa opinnäytetyössäni kiinnitin huomiota siihen, kuinka omaa työvoimaa käsittelevä ESRS S1 -standardi on hyvinkin laaja ja kattava; siinä kestävyyskysymyksiä on runsaasti, minkä lisäksi standardi vaatii ilmoittamaan osittain hyvinkin tarkkoja ja yksityiskohtaisia kestävyystietoja, jotka muodostavat monipuolista tietoa tarjoavan kestävyysraportin yrityksen omasta työvoimasta.

8.2 Pohdinta

Opinnäytetyön johdannossa määriteltiin tämän työn tarkoitus ja asetettiin tutkimukselle tavoitteet. Toiminnallisen opinnäytetyön lähestymistavaksi valittiin tapaustutkimus, minkä myötä tutkimuksen tavoitteet saavutettiin ja työ toteutettiin onnistuneesti. Tutkimusprosessiin valitut menetelmät soveltuivat mielestäni hyvin tähän työhön, sillä vastuullisuusaihetta pystyttiin käsittelemään kunnolla, ja

kestävyysraporttiluonnos saatiin rakennettua sujuvasti. Opinnäytetyöprosessin alkuun kuului myös pohdinta siitä, kuinka työn aihe ja tutkimuksen toteutus tukisivat parhaiten omaa oppimistani vastuullisuustyössä sekä kehittäisivät ammatiosaamistani HR-työn parissa. Tutkimusprosessin aikana pääsin laajentamaan tietämystäni Yritys X:n eri HR-toiminnoista sekä osallistumaan erilaisiin tiedonkeruun tapoihin ja menetelmiin, joita vastuullisuustyössä voidaan hyödyntää omaa työvoimaa tutkittaessa. Sain monipuolista tietoa Yritys X:n tavoista ja toimista toteuttaa henkilöstöön liittyvää vastuullisuutta sekä kattavan kuvan myös siitä, kuinka kestävyys näkyy yrityksessä konkreettisin toimenpitein. Kaikkiaan olen tyytyväinen omaan oppimisprosessiini – opin paljon uusia asioita HR-työstä ja sen sisällöstä keskittyen kestävyiden näkökulmaan.

Kestävyysraporttiluonnoksen tekoon oli varattu puoli vuotta aikaa, jolloin työskentelin osa-aikaisesti HR-assistentin roolissa Yrityksessä X. Puolen vuoden kuluttua tuotos viimeisteltiin yhdessä yrityksen henkilöstöjohtajan kanssa. Tutkimusprosessin tultua päätökseen luovutin tuotoksen henkilöstöjohtajan käsiin jatkotyöstettäväksi ja raportoinnin apuna käytettäväksi. Tutkimusprosessi ja raportin työstäminen sujuivat mielestäni mallikkaasti ja mutkattomasti, ja aikataulussa pysyttiin lähes täydellisesti ennalta suunnitellun ajankäytön mukaisesti; ainoastaan kestävyysraporttiluonnoksen viimeistely venyi ennalta suunnitellun puolen vuoden ylitse. Prosessin aikana minulla oli mahdollisuus olla yhteyksissä konsulttiyrityksen asiantuntijoihin, joilta sain tarvittavaa tukea vastuullisuustyöhön. Parannettavaa olisi voinut olla yhteisessä yhteydenpidossa siltä osin, että se olisi ollut jatkuvaa, ja tuotoksen työstämisen varrelle olisi voinut suunnitella etukäteen jonkinlaisia välikatsaustapaamisia, jotta konsultit olisivat voineet tiedostaa paremmin raporttiluonnoksen etenemisen ja varmistaa myös sen, että kestävyyskysymykset on ymmärretty oikein, vastaukset on kirjoitettu oikeaan muotoon ja täten raportoinnin vaatimuksiin pystytään vastaamaan kaikin puolin.

Kestävyysraporttiluonnoksen työstämisvaiheessa minulla oli vapaus valita, missä järjestyksessä lähdän käsittelemään standardin julkistamisvaatimuksia. Tutkimusprosessin alussa päätin lähteä liikkeelle mittareista, sillä niihin kerättiin vastauksia pääosin yrityksen raporteista ja valmiista aineistoista, joita pääsin tutkimaan ja tarkastelemaan sekä itsenäisesti että muiden Yritys X:n HR-

ammattilaisten kanssa. Mittareista etenin vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaosioihin. Viimeisenä työstämisprosessissa käsiteltiin tavoitteet ja strategiaan sidonnaiset kohdat, sillä vastaukset muodostettiin näihin henkilöstöjohtajan kanssa yhteistyötä tehden. Kun ajatellaan kokonaiskuvaa raporttiluonnoksen työstämisprosessista, vastausten kerääminen ei edennyt standardinmukaisessa järjestyksessä ensimmäisestä viimeiseen, vaan sen pystyi toteuttamaan ikään kuin käänteisessä järjestyksessä. Koin itse, että työstäminen oli helpompi aloittaa mittareiden keräämisestä, koska vastaukset perustuivat jo olemassa olevaan tietoon henkilöstöstä kuten työntekijöiden lukumäärään tai työehtosopimusten sovellettavuuteen, kun taas tavoitteiden asettaminen ja strategiasidonnaiset vastaukset olivat riippuvaisia yrityksen henkilöstöjohtajan näkemyksistä ja päätöksistä. Mittareista aloittaminen oli parempi myös siitä näkökulmasta, että niistä ilmenneiden tietojen pohjalta yritys voi muodostaa tavoitteitaan. Jos yrityksessä havaitaan kehitettävää ja parannettavaa esimerkiksi tasarvon toteutumisen suhteen, voidaan tavoite rakentaa tämän huomion ympärille.

Kestävyysraporttiluonnos rakennettiin pohjaan, jossa standardin julkistamisvaatimukset ja kestävyyskysymykset olivat englannin kielellä. Vastaukset kirjoitettiin tuotokseen kuitenkin suomen kielellä, koska itse kestävyysraportointi tullaan toteuttamaan suomeksi. ESRS:n standardit löytyvät verkosta myös suomenkielisenä versiona, jota itsekkin hyödynsin tutkimuksen aikana, jotta välttyisin mahdollisimman monilta käänkövirheilä ja väärinymmärryksiltä. Lisäksi kielellinen kääntötyö voi itsessään lisätä työmäärää ja olla raskasta kestävyysraportin tekijälle riippuen tietenkin englannin kielen tasosta. Standardi sisältää paljon kestävyteen liittyvää sanastoa, vastuullisuuden termejä sekä tarkkaan muotoiltuja ja eri aiheisiin kohdistettuja kestävyyskysymyksiä. Standardin saatavuus suomenkielisenä helpottaa raportointia siis jo huomattavalla tasolla. Muutenkin suomenkielisen version käyttö on järkevää silloin, kun raportointi itsessään tuotetaan suomen kielellä.

Ensimmäisen ESRS-standardin mukaisen kestävyysraportin luomisessa oli omat haasteensa sen suhteen, että koska CSRD-direktiivi on niin uusi, ei muilta yrityksiltä ollut vielä löydettävissä uusien standardien mukaisia

kestävyyssraportteja. Näitä olisi voinut hyödyntää esimerkkeinä Yritys X:n kestävyysraporttiluonnosta työstettäessä, ja muun muassa tarkastella sitä, millä tavoin ja missä muodossa muut yritykset esittävät kestävyystietonsa ESRS:n standardeihin vastatessaan.

Opinnäytetyö toteutettiin tapaustutkimuksena Yritys X:n kestävyystiedoilla. Tapaustutkimuksesta saatujen tulosten yleistäminen ei ole aina mahdollista, mutta tutkimuksen tuloksista voidaan tehdä sellaisia päätelmiä ja pohdintoja, joista voi olla hyötyä myös rajatun kohteen ulkopuolisille (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 43–44). Tämän opinnäytetyön tulokset koskettavat Yritys X:ää eikä niitä voida yleistää muiden yritysten hyödyksi, sillä kestävyysraportti on aina jokaiselle yritykselle omannäköisensä, ja siinä esitetyt vastaukset ovat aina sidoksissa yrityksen omiin, yksityiskohtaisiin kestävyystietoihin ja vastuullisuuden toimiin. Tämän opinnäytetyön tuloksista voi kuitenkin hyötyä silloin, kun tarkoituksena on tutustua ESRS S1 -standardiin sekä sen aihealueisiin ja raportointivaatimukseen. Johtopäätöksissä ja pohdinnan luvussa käsitellään CSRD-direktiiviin ja ESRS S1 -standardiin liittyvää tietoa kuitenkin siten, että siitä voidaan tehdä yleistettäviä havaintoja, joita voidaan hyödyntää esimerkiksi muissa tämänkaltaisissa kestävyysraportoinnin projekteissa ja kehittämistöissä. Etenkin, kun CSRD-direktiivi on aiheena vielä niin uusi, eikä sen mukaisia valmiita vastuullisuusraportteja ole vielä löydettävissä, voi tämän työn johtopäätöksistä ja pohdinnoista olla hyötyä ulkopuolisille lukijoille ja yrityksille, joita CSRD tulee aiheena koskettamaan.

Tämän opinnäytetyön kestävyysraporttiluonnos kohdistui vain yhteen ESRS-standardiin, joita kaiken kaikkiaan on yhteensä 12 kappaletta. Tämänkin vuoksi uuden CSRD-direktiivin mukaista raportointia voidaan pitää hyvin työllistävänä prosessina yrityksille. Hyvä puoli direktiiviuudistuksessa kuitenkin on se, että siihen kuuluvat standardit seuraavat kestävyysraportoinnissa yleisesti käytettyä ESG-luokittelua – aihepiirit jakautuvat siis ympäristövastuuseen sekä sosiaaliseen ja taloudelliseen näkökulmaan yritysvastuusta. Kyseinen jaottelu voi olla osalle raportointivelvollisista yrityksistä jo ennestään tuttua etenkin silloin, jos ne ovat noudattaneet aiemmin esimerkiksi GRI:n mukaista vastuullisuusraportointia. Kun ajatellaan aihepiireittäin jakautuvan raportoinnin toteuttamista, tulee se

todennäköisesti työllistämään eri toimintoja yrityksessä. Sosiaalinen vastuu kallistuu yrityksen henkilöstöjohtajan ja HR-toiminnon puoleen, kun taas taloudelliset kestävyystiedot tai ympäristövastuun aihepiirit vaativat toisenlaista asiantuntijuutta ja osaamista. Kestävyysraportointiprosessin aloittamisessa tulee huomioida suunnittelu yrityksen sisäisestä työnjaosta, ja onkin hyvä miettiä ajoissa, että mitkä yrityksen toiminnot ovat vastuussa mistäkin standardista, ja ketkä yrityksen ammattilaiset käsittelevät mitäkin kestävyystietoja.

Opinnäytetyön teoriassa tuotiin esiin, että arviolta noin 49 000 EU-alueen yritystä tulee raportoimaan yritysvastuustaan CSRD-direktiivin vaatimusten mukaisesti (Wollmert & Hobbs 2022). Direktiivi uudistus tulee ohjaamaan yhä useamman yrityksen suuntaa vastuullisuusraportointiin, ja koska ESRS-standardeja on useita ja eri aiheista, tulee yrityksille opeteltavaksi ja työstettäväksi uusia kestävyysraportoinnin vaatimuksia runsaasti. Kestävyyskysymyksiin vastaaminen vie aikaa, ja se vaatii osaavaa henkilöstöä ja kouluttamista aiheesta sekä muita resursseja yrityksiltä. Näin ollen uskon, että vastuullisuusaiheiset työtehtävät tulevat olemaan kasvussa. Vastuullisuusustyö voi kohdistua sekä yksittäisille henkilöille että tiimeille, jotka hoitavat yrityksessä CSRD-kestävyysraportoinnin osia alueita. Tämän lisäksi ulkopuolisen avun ja konsultoinnin palkkaaminen mukaan vastuullisuusustyöhön voi olla soveliaista. Kestävyysraportin varmentamisen muuttuessa CSRD-direktiivin mukana pakolliseksi sisältyy raportointiprosessiin myös yhä useampi vaihe sekä ulkopuolisen toimijan osallisuus, sillä varmentamisen voi suorittaa vain siihen pätevätytynyt tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja (Suomen Tilintarkastajat 2023, 9).

8.3 Luotettavuus ja eettisyys

Opinnäytetöissä noudatetaan hyvän tieteellisen käytännön periaatteita, joihin kuuluu luotettavuus, rehellisyys, arvostus ja vastuunkanto (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023, 11). Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida sekä validiteettia että reliabiliteettia tarkastellen, joista laadullisessa tutkimuksessa painotetaan usein validiteettia. Validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä, uskottavuutta ja vakuuttavuutta. Nämä vahvistuvat silloin, kun tutkija harkitsee

ja tarkastelee tutkimusprosessiinsa liittyviä ominaisuuksia ja vaiheita sekä kuvaa työssään aineiston hankkimisen ja analysoinnin tapoja mahdollisimman tarkasti ja ymmärrettävästi. Käytännössä koko tutkimusprosessiin liittyvää kriittistä tarkastelua pidetään laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointina. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 25–27.)

Tässä opinnäytetyössä otettiin huomioon hyvän tieteellisen käytännön mukaiset menettelytavat. Työn luotettavuutta pyrittiin arvioimaan siten, että prosessia tarkasteltiin kriittisesti ja arvioivin ottein. Tutkimuksen suunnitteluvaiheessa kyseenalaistettiin, minkä takia työ toteutetaan ja ketä se hyödyntää. Tutkimusaiheen valinnalle oli tietoinen tarkoitus, ja tuloksena syntyneelle kestävyysraporttiluonnokselle määriteltiin aluksi selkeät tavoitteet, jotka tutkimusprosessin päätteeksi saavutettiin. Tutkimusmenetelmien valinnassa tarkasteltiin erilaisia vaihtoehtoja, joista tutkimusprosessiin valittiin työn toteuttamisen kannalta parhaaksi arvioidut menetelmät. Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena työnä sekä tapaustutkimuksena, mikä ilmenee erityisesti tuloksissa eli tuotoksen esittelyosiossa. Tulokset kirjoitettiin tapaustutkimuksen luonnetta mukaillen, eli esitetyt tiedot rajoittuivat koskettamaan vain kohdeyritystä. Tuloksista pyrittiin kuitenkin muodostamaan myös sellaisia päätelmiä, joita voidaan hyödyntää rajatun tapauksen ulkopuolelta tarkasteltuna. Tutkimuksessa ilmenneet päätelmät tuotiin esiin johtopäätösten ja pohdinnan luvuissa.

Tutkimuksen eettisyyden tarkasteluun on esitetty kolme näkökulmaa. Yksi niistä on tutkimusaiheen valinnan perustelu, mikä korostuu etenkin sensitiivisissä tutkimuksissa, joissa kohdehenkilöt ovat haavoittuvassa asemassa. Toinen eettisyyden näkökulma koskettaa tutkimusmenetelmien valinnan tarkastelua. Tutkijan tulee pohtia, soveltuvatko valitut tiedonkeruun menetelmät tutkimusaiheen tarkasteluun, ja saadaanko niiden avulla halutut tulokset. Kolmantena näkökulmana korostuu eettisyys tutkimusaineiston analyysissä ja raportoinnissa. Tutkijan tulee toimia kohdehenkilöitä suojellen niin analyysivaiheessa kuin tuloksia esitellessään. Eettisesti toteutetussa työssä tulokset esitellään mahdollisimman rehellisesti ja tarkasti. Työssä tulee esitellä tulosten lisäksi itse tutkimusprosessin eteneminen ja aineiston keräämiseen liittyvät vaiheet. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, 23.)

Opinnäytetyössä on huomioitu yllä mainitut eettiset näkökulmat osana tutkimusprosessia. Aiheen tutkiminen oli perusteltua, eikä tutkimusprosessiin kuulunut erikseen valikoituneita kohdehenkilöitä, jotka olisivat olleet haavoittuneessa asemassa tutkimuksen vuoksi. Valitut tiedonkeruun menetelmät soveltuivat tähän tutkimukseen, sillä tarvittava vastuullisuustieto saatiin kerättyä tuotokseen tavoitteiden mukaisesti, omasta näkökulmastani parhaalla mahdollisella tavalla. Niin tiedonkeruuseen kuin aineiston analyysiinkin sovelletut menetelmät tuotiin esille opinnäytetyössä. Tuloksia edeltävässä luvussa kerrottiin tutkimuksen toteutuksesta eli prosessin kulusta ja aineiston keräämisestä. Tutkimuksesta saadut tulokset esitettiin opinnäytetyössä totuudenmukaisesti ja mahdollisimman täsmällisesti. Toimeksiantajayrityksen esittämää toivetta nimettömänä pysymisestä kunnioitettiin ja sen sijaan käytettiin nimeä Yritys X. Tutkimusaiheen kannalta olennaiset tiedot Yritys X:stä esiteltiin johdannon luvussa 1.3.

8.4 Jatkotutkimuskohteet

Tässä opinnäytetyössä tutkittiin vain yhtä ESRS-standardia, joka kuului sosiaalisen vastuun osa-alueeseen ja tarkemmin käsitteli yrityksen omaa työvoimaa. Jatkossa samanlainen tutkimus voitaisiin toteuttaa myös muiden ESRS-standardien osalta ja tarkastella sitä, millaisia kestävyysvaatimuksia ne asettavat yrityksille, ja kuinka mutkattomasti vastaaminen niissä esiintyviin kestävyyskysymyksiin tapahtuu. CSRD:n mukaisten kestävyysvaatimusten tutkiminen voitaisiin toteuttaa vertaillen velvoitteita johonkin muuhun yritysvastuun raportoinnin standardiin kuten GRI-standardiin, jolloin raportointivelvoitteita voitaisiin tarkastella suhteessa toisiinsa ja todeta, ovatko uudet ESRS-standardit tiedonvaatimuksiltaan tosiaankin laajempia ja yksityiskohtaisempia. Uusien standardien tutkimisella voitaisiin myös pyrkiä muodostamaan tarkempi käsitys siitä, onko vastuullisuus työ kasvussa, lisääntyvätkö kestävyysaiheiset työpaikat tai ilmaantuuko tulevaisuuden työmarkkinoille mahdollisesti jopa täysin uudenlaisia ammattinimikkeitä CSRD-direktiivin voimaan astumisen myötä.

CSRD-direktiivin ja ESRS-standardien käyttöönottoon liittyen voitaisiin tutkia yritysten suunnitelmia ja vaiheita, joita yrityksissä tehdään ennen CSRD:n mukaiseen raportointiin siirtymistä. Tarkastelua voitaisiin tehdä siitä, tuoko direktiiviuudistus huomattavia tai näkyviä muutoksia organisaatioiden toimintaan, tai miten henkilöstö otetaan mukaan prosesseihin ja järjestetäänkö aiheesta esimerkiksi infotilaisuuksia tai koulutusta työntekijöille. Toisaalta CSRD-direktiiviä voitaisiin tutkia silloin, kun yritykset ovat jo siirtyneet noudattamaan siihen kuuluvia kestävyysvelvoitteita, ja ovat raportoineet niiden mukaan esimerkiksi muuttaman vuoden ajan. Tällöin aihetta voitaisiin lähestyä yritysten näkökulmasta tutkien sitä, että miten uusien standardien käyttöönotto sujui, mikä raportointiprosessissa oli helppoa ja mikä hankalaa, tai ovatko uudet standardit kenties lisänneet yrityksessä toteutettavien vastuullisuustoimien määrää tai muuttaneet noudatettavia käytäntöjä suuntaan tai toiseen. Lisäksi Euroopan tasolla voitaisiin tarkastella, että päästiinkö CSRD-direktiiviuudistuksen avulla lähemmäs asetettuja tavoitteita kestävyysraportoinnin suhteen, eli onko yritysten vastuullisuustoiminta läpinäkyvämpää tai raportointi vertailukelpoisempaa kuin aiemmin.

Lähteet

- Aarnio, L. 2023. Opas yrityksille CSRD-direktiivin vaikutuksista kestävyysraportointiin. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2023051611130>. 12.9.2023.
- CGI. 2024. ESG - kohti kestävää tulevaisuutta. <https://www.cgi.com/fi/fi/esg>. 10.1.2024.
- DGE Finland. 2023. Yritysten kestävyysraportointi EU-alueella (CSRD). <https://dgefinland.fi/fi/kestavyysraportointi/>. 7.11.2023.
- Ecobio. 2024. Vastuullisuusraportointi. <https://ecobio.fi/vastuullisuusraportointi-ja-varmentaminen/>. 9.1.2024.
- EFRAG. 2023. First Set of draft ESRS. <https://www.efrag.org/lab6#>. 13.11.2023.
- EFRAG. 2023. Introducing EFRAG. https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/INTRODUCING_efrag.pdf. 16.11.2023.
- Elonheimo, S. 2022. Työpaja ja fasilitointi – oivalluttamisen keinoja työyhteisöön! Team Laamanen Oy. <https://teamlaamanen.fi/tyopaja-ja-fasilitointi-oivalluttamisen-keinoja-tyoyhteisoon/>. 24.1.2024.
- Euroopan komissio. 2021. Questions and Answers: Corporate Sustainability Reporting Directive proposal. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/qanda_21_1806. 11.1.2024.
- Euroopan unionin neuvosto. 30.8.2023. Liite asiakirjaan Komission delegoitu asetetus (EU) .../... Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12481-2023-ADD-1/fi/pdf>. 27.12.2023.
- FIBS, Finsif & KPMG. 2023. Kestävyysraportoinnin nykytila Suomessa 2023. https://fibsry.fi/wp-content/uploads/2023/09/Kestavyysraportoinnin_nykytila_Suomessa_2023.pdf. 11.1.2024.
- Finanssivalvonta. 2020. Vastuullisuusraportoinnin kehityssuuntia. <https://www.finanssivalvonta.fi/globalassets/fi/paaomamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/ifrs/esitykset/vastuullisuusraportoinnin-kehityssuuntia-webinaari-27.11.2020.pdf>. 1.11.2023.
- Grant Thornton. 2022. Corporate Sustainability Reporting Directive. <https://www.grantthornton.fi/globalassets/1.-member-firms/finland/blocks/blogi/csrd-infograafi.pdf>. 21.8.2023.
- Green Finance Platform. 2019. European Union Guidelines on Reporting Climate-Related Information. <https://www.greenfinanceplatform.org/policies-and-regulations/european-union-guidelines-reporting-climate-related-information>. 7.11.2023.
- Green Finance Platform. 2021. Non-Financial Reporting Directive (NFRD) - Directive 2014/95/EU and the proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). <https://www.greenfinanceplatform.org/policies-and-regulations/non-financial-reporting-directive-nfrd-directive-201495eu-and-proposal>. 7.11.2023.
- Haapanen, R. 2023. Kaksoisolennaisuus. Kierivä. 7.6.2023. <https://www.kieriva.fi/kaksoisolennaisuus/>. 28.12.2023.

- Harmaala, M-M. & Jallinoja, N. 2012. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Helminen, S., Alenius, J., Walta, V. & Donner, S. 2020. Oikeudellinen selvitys yritys vastuulaista. Työ- ja elinkeinoministeriö. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-327-560-7>. 22.1.2024.
- Ihmisoikeuskeskus. 2023. YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevat periaatteet. <https://www.ihmisoikeuskeskus.fi/yritysvastuu/yk-n-yrityksia-ja-ihmisoikeuksia/>. 15.12.2023.
- Juhila, K. 2024. Koodaaminen. Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/analyysitavan-valinta-ja-yleiset-analyysitavat/koodaaminen/>. 30.1.2024.
- Koipijärvi, T. & Kuvaja, S. 2020. Yritysvastuu 2.0 - Johtamisen uusi normaali. Helsinki: Kauppakamari.
- KPMG. 2024. EU-taksonomia. <https://kpmg.com/fi/fi/home/palvelut/neuvontapalvelut/eu-taksonomia.html>. 22.1.2024.
- Liappis, H. 2022. Olennaisuusarviointi – mitä ja miksi. ESGpalvelu. <https://esgpalvelu.fi/olennaisuusarviointi-mita-ja-miksi/>. 11.1.2024.
- Liappis, H., Pentikäinen, M. & Vanhala, A. 2019. Menesty yritys vastuulla. Helsinki: Edita.
- Liljeström, M. 2023. CSRD - EU:n uusi direktiivi kestävyysraportointiin. EcoOnline. 13.7.2023. Blogi. <https://www.ecoonline.com/fi/blogi/csrd-direktiivi-ja-kestavyysraportointi>. 13.11.2023.
- Lindman, J. 2024. Kestävyysraportointi on jo täällä – oletko valmis? Suomen Tilintarkastajat. <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportointi-on-jo-taalla-oletko-valmis/>. 22.1.2024.
- Linna, P. 2022. Mitä on kestävyysraportointi ja miksi se on tärkeää myös pk-yrityksille? 6.4.2022. Vaasan yliopisto. <https://sites.uwasa.fi/ssi-team/2022/04/06/mita-on-kestavyysraportointi-ja-miksi-se-on-tarkeaa-myos-pk-yrityksille/>. 11.1.2024.
- Lippo, A., Järvi, H. & Poikolainen, T. 2022. Osallistava työpaja yhteiskehittämisen menetelmänä. READ Xamk. [https://read.xamk.fi/2022/logistiikka-ja-merenkulku/osallistava-tyopaja-yhteiskehittämisen-menetelmana/](https://read.xamk.fi/2022/logistiikka-ja-merenkulku/osallistava-tyopaja-yhteiskehittamisen-menetelmana/). 25.1.2024.
- Niemi, J. 2023. Mitä yritysten vastuullisuusraportoinnin CSRD-direktiivin mukaiset ESRS-standardit pitävät sisällään – mitä asioita yritykset tulevaisuudessa raportoivat? Käkikuu. <https://www.kakikuu.fi/mita-yritysten-vastuullisuusraportoinnin-csrd-direktiivin-mukaiset-esrs-standardit-pitavat-sisallaan-mita-asioita-yritykset-tulevaisuudessa-raportoivat/>. 16.11.2023.
- Niskala, M. 2017. Kohti olennaista kestävyystietoa. VVOY. <https://vvoy.fi/kohti-olennaista-kestavyystietoa/>. 9.1.2024.
- OECD. 2023. OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille vastuulliseen liiketoimintaan. Työ- ja elinkeinoministeriö. https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/165150/TEM_2023_38.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 15.12.2023.
- Peill, E. 2022. Direktiivi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (NFRD). ESGpalvelu. <https://esgpalvelu.fi/direktiivi-muiden-kuin-taloudellisten-tietojen-raportoinnista-nfrd/>. 1.11.2023.

- PwC. 2023. Palkka-avoimuusdirektiivi tuo työnantajille uusia velvollisuuksia. <https://uutishuone.pwc.fi/palkka-avoimuusdirektiivi-tuo-tyonantajille-uusia-velvollisuuksia>. 22.1.2024.
- Pykäläinen, P. 2023. Mikä ihmeen kaksoisolennaisuus? Kierivä. <https://www.kieriva.fi/kaksoisolennaisuus/>. 16.11.2023.
- Rödl & Partner. 2023. Social ESRS: Own workforce, workers in the value chain, consumers & co. <https://www.roedl.com/insights/esg-news/2023-4/social-esrs-own-workforce-workers-in-value-chain-consumers>. 22.11.2023.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - menetelmäope-
tuksen tietovaranto. Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto.
<https://www.fsd.tuni.fi/fi/tietoaarkisto/julkaisut/kvalimotv.pdf>. 25.1.2024.
- SASB. 2024. Exploring materiality. <https://sasb.org/standards/materiality-map/>. 10.1.2024.
- SFS. 2023. ISO 30400 Henkilöstöjohtamisen standardisarja. <https://sfs.fi/standardeista/tutustu-standardeihin/suositut-standardit/iso-30400-henkilostojohtamisen-standardisarja/>. 7.12.2023.
- SFS. 2023. ISO 9001 Laadunhallinta. <https://sfs.fi/standardeista/tutustu-standardeihin/suositut-standardit/iso-9001-laadunhallinta/>. 7.12.2023.
- SFS. 2023. Tutustu standardeihin. <https://sfs.fi/standardeista/tutustu-standardeihin/#Muutama>. 7.12.2023.
- Standardi. 2023. ISO-standardit helpottavat arkea – useimmiten ihan huomaamatta. <https://www.standardi.fi/>. 7.12.2023.
- Sundberg, S. 2023. Yrityksen kestävyysraportoinnin kehittäminen vastaamaan uutta EU:n kestävyysraportointistandardia. Oulun ammattikorkeakoulu. Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Opinnäytetyö. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-202305088342>. 12.9.2023.
- Suomen Tilintarkastajat. 2023. Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa – kysymyksiä ja vastauksia. <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/10/Suomen-Tilintarkastajien-QA-final-12-10-2023.pdf>. 10.1.2024.
- Taloushallintoliitto. 2024. Yritysvastuu ja kestävyysraportointi. <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/yritysvastuu-ja-kestavyysraportointi/>. 10.1.2024.
- Tiensuu, A. 2015. Yhteiskuntavastuu ja lainsäädäntö – Katsaus yritysten yhteiskuntavastuuseen liittyviin lainsäädäntökehityskulkuihin eri puolella maailmaa. Työ- ja elinkeinoministeriö. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-327-044-2>. 22.1.2024.
- TPA Group. 2023. ESRS S1 – Own workforce. <https://www.tpa-group.at/news/esrs-s1-own-workforce/?lang=en>. 27.11.2023.
- Tutkimuseettinen neuvottelukunta. 2023. Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf. 21.3.2024.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2023. OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille vastuulliseen liiketoimintaan on päivitetty. <https://tem.fi/-/oecd-n-toimintaohjeet-monikansallisille-yrityksille-vastuulliseen-liiketoimintaan-on-paivitetty>. 15.12.2023.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2024. Direktiivi yritystoiminnan kestäväää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD). <https://tem.fi/yritysten-huolellisuusvelvoite>. 22.1.2024.

- Valmistajat. 2023. ISO standardit. <https://valmistajat.fi/standardit/iso-standardit>. 7.12.2023.
- Vuori, J. 2024. Laadullinen sisällönanalyysi. Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/analyysitavan-valinta-ja-yleiset-analyysitavat/laadullinen-sisallonanalyysi/>. 30.1.2024.
- Wollmert, P. & Hobbs, A. 2022. How the EU's new sustainability directive is becoming a game changer. Ernest & Young. https://www.ey.com/en_gl/assurance/how-the-eu-s-new-sustainability-directive-is-becoming-a-game-changer. 7.11.2023.