



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Heidi Josefiina Mattila

**Kestävyyseraportoinnin implementointi ja
kestävyyseraportointien arviointi IT-alan pk-yrityksissä**

Analyysi kestävyyseraportointidirektiivin ja täydentävän
vastuullisuussäätelyn vaikutuksista: Case Identio Oy

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2025

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Heidi Josefiina Mattila		
Tutkielman nimi:	Kestävyysraportoinnin implementointi ja kestävyysvaikutusten arviointi IT-alan pk-yrityksissä : Analyysi kestävyysraportointidirektiivin ja täydentävän vastuullisuussäntelyn vaikutuksista: Case Identio Oy		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Pekka Vainio		
Valmistumisvuosi:	2025	Sivumäärä:	113

TIIVISTELMÄ:

Kestävyysraportoinnin merkitys liiketoiminnassa on kasvanut merkittävästi viime vuosina. Tähän ovat vaikuttaneet niin sidosryhmien kasvavat odotukset kuin tiukkeneva siirtymä soft law -tyyppisestä juridisesti sitomattomasta sääntelystä kohti velvoittavampaa hard law –tyyppistä sääntelyä. Tässä kehityksessä on ollut merkittävä rooli etenkin Euroopan unionilla. Uusi sääntelykehys asettaa pk-yrityksille välillisiä paineita kestävyystietojen tuottamiseen etenkin niiden toimiessa osana laajempia, kestävyysraportointidirektiivin soveltamispiiriin kuuluvien yritysten arvoketjuja. Tämä tutkimus kartoittaa pk-yritysten mahdollisuuksia ja valmiuksia toteuttaa kestävyysraportointia sekä analysoi informaatioteknologian alan erityiskysymyksiä vastuullisuuden saralla.

Tutkimuksen empiirinen osa on toteutettu laadullisena tutkimuksena, jonka aineistona toimi kohdeyrityksessä tehty puolistrukturoitu haastattelututkimus. Empiirinen tutkimusanalyysi tuo ilmi IT-alan erityispiirteitä vastuullisuuden kentällä. Toimialalla korostuu erityisesti ohjelmistokehityksen energiatehokkuus ja digitaalisten palveluiden vastuullisuus. Merkittävässä roolissa on myös sosiaalinen vastuu, joka ilmenee panostuksina työhyvinvointiin ja henkilöstön kehittämiseen. Tutkimus nostaa esiin myös pk-yritysten kohtaamia haasteita, kuten tietoisuuden puutteen ja vaikeudet vastuullisuuden mittaamisessa.

Tutkimus tuo uutta ymmärrystä pk-yritysten asemasta muuttuvassa vastuullisuussäntelykentässä. Tutkimus osoittaa, että vaikka pk-yritykset eivät ole suoraan kestävyysraportointidirektiivin velvoittamia, niiden on varauduttava kasvaviin raportointivaatimuksiin. Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit, erityisesti vapaaehtoiset VSME ESRS -standardit, tarjoavat pk-yrityksille viitekehyksen kestävyysraportointiin.

Standardien implementointi edellyttää kuitenkin merkittävää panostusta osaamisen kehittämiseen ja raportointiprosessien systematisointiin.

AVAINSANAT: Yritysvastuu, kestävä kehitys, kestävyysraportointi, pk-yritykset, IT-ala, soft law, hard law, EU-sääntely, CSRD-direktiivi, kaksinkertainen olennaisuus, eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit, ESRS-standardit, VSME ESRS -standardit

Lyhennelista

CDR	Corporate Digital Responsibility
CSR	Corporate Social Responsibility
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESAt	Euroopan valvontaviranomaiset
ESG	Environmental, Social and Governmental
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EU	Euroopan unioni
FASB	Financial Accounting Standards Board
FSB	Financial Stability Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GRI	Global Reporting Initiative
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSB	International Sustainability Standards Board
ILO	International Labour Organization
ISO	International Organization for Standards
IT	Informaatioteknologia
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
YK	Yhdistyneet kansakunnat
VSME ESRS	Voluntary ESRS for Non-listed Small- and Medium-sized Enterprises

Säädöslista

EU-säädökset

COSME-asetus	Regulation 1287/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing a Programme for the Competitiveness of Enterprises
CSDDD-direktiivi	Directive 2024/1760 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 on corporate sustainability due diligence
CSRD-direktiivi	Directive 2022/2466 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 as regards to corporate sustainability reporting
ESRS-asetus	Commission delegated regulation supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards
GDPR-asetus	Regulation 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data
IAS-asetus	Regulation 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards
Modernisointi-direktiivi	Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings
NFRD-direktiivi	Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings
SFRD-asetus	Regulation 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector
Taksonomia-asetus	Regulation on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment, and amending Regulation 2019/2088/EU, EU/2020/852.
Tilintarkastus-direktiivi	Directive 2006/43/EC of the European parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated

accounts

Kansallinen lainsäädäntö

Kirjanpitolaki	KPL 1997/1336
Osakeyhtiölaki	OYL, 2006/624
Osuuskuntalaki	OKL, 2013/421
Tilintarkastuslaki	TTL, 1141/2015
Yhteistötietolaki	YTL, 2001/244

Sisällys

Lyhennelista

Säädöslista

1	Johdanto	4
1.1	Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset	4
1.2	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	5
1.3	Empiirinen tutkimus	8
2	Kestävä kehitys ja yritysvastuu	12
2.1	Ympäristövastuu	17
2.2	Sosiaalinen vastuu	19
2.3	Taloudellinen eli hallinnollinen vastuu	21
2.4	Digitaalinen vastuu	23
2.5	Kestävä kilpailukyky	23
2.6	Yritysvastuu pk-yrityksissä	25
2.6.1	Pienet ja keskisuuret yritykset	25
2.6.2	Pk-yritykset - välttämättömiä talouskasvun, innovaatioiden ja vastuullisuuden edistämiseksi?	27
2.6.3	Euroopan unionin rooli kestävyys edistämiseksi pk-yrityksissä	32
2.7	Yritysvastuu IT-alalla	33
3	Kestävyysraportointia säätelevät normit sekä sitä täydentävä oikeuslähdeaineisto	39

3.1	Kestävyysraportoinnin ja yritys vastuun normatiivisen pohjan muodostuminen	
		39
3.2	Yritysvastuu oikeus	41
3.3	Oikeusperiaatteet ja itsesääntely yritys vastuun perustana	41
3.4	Oikeusinformatiikan ohjaava vaikutus	45
3.5	Ei-taloudellisen raportoinnin ja kestävyysraportoinnin viitekehys	47
3.6	Sääntely EU:n tasolla	50
3.6.1	Unionin asema sääntelykehityksen ohjaajana ja jäsenvaltioiden rooli	52
3.6.2	Ei-taloudellisen raportoinnin ja kestävyysraportoinnin alkutaipaleella unionissa	54
3.6.3	NFRD-direktiivi – EU:n ensiaskeleet kohti juridisesti velvoittavaa kestävyysraportointia	56
3.6.4	CSDDD-direktiivi – kestävyysraportointia tukevaa vastuullisuussääntelyä	58
3.6.5	CSRD-direktiivi – Kestävyysraportointi lakisääteiseksi velvollisuudeksi	59
3.6.6	Taksonomia-asetus	64
3.7	Kestävyysraportointidirektiivin kansallinen lainsäädännöllinen täytäntöönpano ja sen vaikutukset yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn Suomessa	66
4	Kestävyysraportointi käytännössä	69
4.1	Kestävyysraportointistandardit kestävyysraportoinnin perustana	69
4.2	ESRS-standardien mukaisen kestävyys selvityksen sisältö ja olennaisuusanalyysi	72
4.3	VSME ERSR -standardien mukaisen kestävyys selvityksen sisältö ja olennaisuusanalyysi	77
4.4	Kestävyysraportointi ja sen varmentaminen	79
4.5	Kestävyysraportoinnin valvonta	82
5	Case Identio Oy	83
5.1	Vastuullisuuden nykytila ja lähtökohdat kestävyysraportoinnille	83
5.2	Olennaisten kestävyysvaikutusten tunnistaminen	87

5.3	Kestävyysraportoinnin implementointi VSME ESRS -standardien mukaisesti ja vastuullisuuden kehittäminen kohdeyrityksessä	89
6	Oikeudellinen arviointi	92
7	Yhteenveto	94
	Lähteet	96
	Liitteet	108

1 Johdanto

Kestävä kehitys on noussut kriittiseksi huomionaiheeksi erityisesti informaatioteknologian, IT:n alalla. Ilmastonmuutoksen synnyttämät haasteet koskettavat niin oikeusvaltioiden päättäjiä, yrityksiä kuin yksittäisiä kansalaisiakin. Samanaikaisesti valtaosa maailman väestöstä on tiiviisti kietoutunut osaksi globaaleja tietoverkkoja sekä digitaalisia palveluita. Tämä kehitys, yhdistettynä kasvavan tietoisuuden kanssa teknologian ympäristövaikutuksista ja resurssien kulutuksesta, on johtanut siihen, että kestävän kehityksen periaatteet ja haasteet ovat integroituneet kiinteäksi osaksi tietojärjestelmien suunnittelua, toteutusta sekä ylläpitoa. Aiheen ajankohtaisuus ja merkitys korostuvat digitaalisen markkinatalouden, EU:n yhtenäistymisprosessin ja tiukentuvan vastuullisuussäätelyn myötä.

Kestävyysraportointidirektiivin myötä korostunut kaksinkertaisen olennaisuuden periaate ja sen arvioinnin haasteet ovatkin erityiskysymyksiä IT-alan pk-yrityksille. Yrityksillä onkin erilaisia lähtökohtia olennaisuuden arvioinnille sekä tätä kautta taloudellisen tarkastelun laajentamiselle kohti kestävyysraportointia. Vastuullisen tiedon käsittely ja kestävyysraportoinnin implementointi ovat toistaiseksi jäänyt verrattain pieneen rooliin informaatioteknologian toimialalla. Pk-yritysten osalta keskeisiä haasteita ovat rajalliset resurssit, osaamisen puute ja kestävyysraportoinnin ja sen viitekehysten monimutkaisuus. Toisaalta IT-alan pk-yrityksillä on myös ainutlaatuisia vahvuuksia kuten teknologiaosaaminen ja ketterät toimintatavat, mitkä saattavat auttaa automatisoimaan tiedonkeruuta ja luomaan innovatiivisia ratkaisuja kestävyysraportoinnin haasteisiin.

1.1 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tämä tutkielma tarkastelee IT-alan pk-yritysten kestävyysvaikutuksia ja valmiuksia vastata muuttuviin kestävyysraportointivaatimuksiin. Tutkimusongelmana on selvittää, miten kestävyysraportointia voidaan tarkoituksenmukaisesti soveltaa IT-alan pk-yrityksissä uuden kestävyysraportointidirektiivin ja sitä täydentävän vastuullisuussäätelyn kontekstissa. Tutkimuksen päätavoitteina onkin analysoida IT-alan pk-yritysten sopeutumista muuttuvaan vastuullisuussäätely-ympäristöön,

tarkastella kestävyysraportointistandardien soveltamista IT-alan pk-yrityksissä sekä arvioida direktiivin kaksisuuntaista vaikutusta. Tätä kaksisuuntaista vaikutusta lähdetään tutkimaan kahden tutkimuskysymyksen kautta.

Tutkielmalla pyritäänkin vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- Miten kestävyysraportointidirektiivi eli CSRD-direktiivi ja tätä täydentävä vastuullisuussäätely ohjaavat IT-alan pk-yritysten vastuullisuutta ja kestävyysraportoinnin implementointia?

Tarkentavat kysymykset:

- Miten IT-alan pk-yritysten toiminnan kestävyysvaikutukset näyttäytyvät eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien tietovaatimusten näkökulmasta?
- Miten tapaustutkimuksen kohdeyritys Identio Oy:n kautta voidaan arvioida IT-alan pk-yritysten toiminnan kestävyysvaikutuksia ja valmiuksia kestävyysraportointiin?

1.2 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkimusongelmaa lähestyttiin ensinnäkin voimassa olevan lainsäädännön sekä tätä tukevan oikeuslähdeaineiston tulkinnalla. Tutkimus hyödyntää oikeusdogmaattista metodologiaa, jota hyödynnetään voimassa olevan oikeuden sisällön systematisoinnissa ja tulkinnassa. Tämä lähestymistapa tarjoaa vankan perustan analysoida etenkin kestävyysraportointidirektiivin¹ sisältöä ja tavoitteita, sen implementointia kansalliseen lainsäädäntöön, direktiivin asettamia velvoitteita sekä oikeudellisen sääntelyn suhdetta yritysten vastuullisuuskäytäntöihin. Tutkimuksen oikeuslähdeaineisto koostuu lainsäädännöstä, oikeusnormilähteistä sekä oikeuskirjallisuudesta. Yritysvastuun ja kestävyysraportoinnin kenttää on lähdetty tarkastelemaan myös sen oikeudellisen kehityksen pohjalta, joka on edennyt itsesääntelystä kohti velvoittavampaa sääntelyä.

Tämä kehitys voidaan jakaa muodolliseen ja sisällölliseen ulottuvuuteen. Muodollinen kehitys näkyy yritysvastuuelvoitteiden sisällyttämisenä oikeudellisesti sitoviin sääntelyinstrumentteihin, kun taas sisällöllinen kehitys ilmenee yritysvastuun täsmällisempänä määrittelynä ja konkretisointina. Tutkimuksen oikeuslähteet heijastavat tätä kehityskulkua soft law -tyyppisestä sääntelystä kohti velvoittavampaa hard law -sääntelyä. Soft law -lähteet, kuten kansainvälisten järjestöjen ohjeistukset ja periaatteet, ovat edelleen merkittävässä asemassa tutkimuksen lähdeaineistossa, mutta niiden rinnalle on noussut juridisesti sitova EU-tason sääntely, erityisesti kestävyysraportointidirektiivi ja sen nojalla annetut standardit.

Perinteinen oikeustapaanalyysi olisi oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa varsin hyödyllinen, erityisesti tutkimukselle keskeisten sääntelyinstrumenttien kuten CSRD-direktiivin osalta. Tämä lähestymistapa kohtaa kuitenkin haasteita ajankohtaisten oikeustapausten puutteen vuoksi, sillä ensimmäiset varsinaiset CSRD-direktiivin nojalla velvoittavien yritysten kestävyysraportit tullaan julkaisemaan vasta vuoden 2024 tilinpäätöksiin sisällytetyissä toimintakertomuksissa, jotka tulee kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n mukaisesti ilmoitettava rekistöitäväksi kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Näin ollen ensimmäisiä direktiivin mukaisia kestävyysraportteja voidaan odottaa yrityksen tilikausien mukaan aikaisintaan vuoden 2025 rekisteröitäviin tilinpäätöksiin. Tätä aukkoa pyritään täydentämään tapaustutkimuksella sekä analysoimalla muuta relevanttia tutkimuslähdeaineistoa. Tapaustutkimus täydentääkin lähdeaineistoa tarjoamalla näkökulman pk-yrityksen vastuullisuuskäytäntöjen nykytilaan käytännössä, mahdollistaen pääsyn yrityksen sisäisiin käytäntöihin ja raportointiprosesseihin. Tämä monipuolinen lähestymistapa mahdollistaa tutkimustiedon tuottamisen lainsäädännön vaikutuksista, kestävyysraportointia palvelevan tiedon tuottamisen IT-alan pk-yritysten näkökulmasta sekä syvällisen ymmärryksen muodostamisen pk-yritysten haasteista ja mahdollisuuksista vastata kestävyysraportoinnin ja muun tätä täydentävän sääntelyn vaatimuksiin.

Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena, jossa tarkasteltiin kohdeyrityksen toiminnan kestävyysvaikutuksia ja niiden kytkeytymistä ympäristöllisen, hallinnollisen ja sosiaalisen vastuun kysymyksiin. Tapaustutkimuksen tavoitteena on muodostaa kokonaiskuva kohdeyrityksen vastuullisuudesta, sen toiminnan kestävyysvaikutuksista sekä valmiuksista kestävyysraportointiin. Kestävyysraportointivalmiuksia tarkasteltiin ensisijaisesti pk-yrityksille kohdennettujen VSME ESRS -standardien näkökulmasta. Tutkimuksessa otettiin huomioon myös laajemmat ESRS-standardit, joita sovelletaan kestävyysraportointidirektiivin alaisissa yrityksissä. Direktiivin piiriin kuuluvat yritykset voivatkin ESRS-standardien tiedonantovaatimusten nojalla pyytää kestävyystietoja myös arvoketjuunsa kuuluvilta yrityksiltä. Tämä koskee myös sellaisia yrityksiä, jotka eivät muuten kuuluisi direktiivin soveltamisalaan tai olisi velvollisia raportoimaan kyseisiä tietoja. Lisäksi tapaustutkimuksen tuloksia arvioidaan niiden yleistettävyyden ja muihin IT-alan pk-yrityksiin sovellettavuuden näkökulmasta.

Tapaustutkimus toteutetaan yhteistyössä IT-alan pk-yrityksen kanssa, mikä mahdollistaa syvällisen mutta samalla käytännönläheisen lähestymistavan pk-yritysten kestävyysraportoinnin sekä vastuullisuuskäytäntöjen tarkasteluun. Pro gradu -opinnäytetyön toimeksiantajana toimii turkulaissyntyinen Identio Oy, joka on ohjelmistokonsultointiin erikoistunut yritys. Tapaustutkimuksen tavoitteena on muodostaa kokonaiskuva kohdeyrityksen vastuullisuudesta, yritykselle olennaisista kestävyysvaikutuksista sekä valmiuksista kestävyysraportointidirektiivin mukaiseen kestävyys selvityksen laatimiseen. Tutkimus pyrkii tarjoamaan viitekehyksen, jonka avulla kohdeyritys sekä muut it-alan pk-yritykset laajemmin voivat tunnistaa toiminnassaan olennaiset kestävyysvaikutukset sekä priorisoida toimialakohtaisesti sekä kokoluokkaisesti relevantteja haasteita ja mahdollisuuksia omassa vastuullisuustyössään, jonka pohjalle kestävyysraportointi perustetaan.

1.3 Empiirinen tutkimus

Tutkimuksen empiirinen osa on toteutettu laadullisena tutkimuksena, jonka aineistona toimii kohdeyrityksessä tehty haastattelututkimus. Tapaustutkimuksen tavoitteena on luoda kuvaa kohdeyrityksen kestävyystilasta sekä tätä kautta lähteä tunnistamaan sen toiminnan kestävyysvaikutuksia. Tapaustutkimuksessa kerättyä aineistoa peilataan oikeuslähde- ja muuhun tutkimuslähdeaineistoon. Tapaustutkimuksen aineistonkeruumenetelmäksi valikoitui teemahaastattelu. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina teemahaastatteluina, joissa käsiteltiin ennalta suunniteltuja teemoja tutkimuskysymysten ohjaamana. Haastateltavat saivat tutkimuskysymykset etukäteen tutustuttavakseen, ja tutkimusongelman ympärille rakennetut kysymykset olivat tutkielman tekijän laatimia. Tutkimuskysymysten huolellinen määrittely ja haastateltavien perehdyttäminen niihin ennakkoon oli tietoinen metodologinen valinta, jonka tavoitteena oli varmistaa tutkimusongelman kannalta olennaisten aihealueiden kattava käsittely.

Tutkimushaastattelujen rungot rakennettiin kattamaan neljä keskeistä teemaa, jotka käsittelivät vastuullisuutta ja kestävästä kehitystä IT-alan pk-yrityksen näkökulmasta. Haastattelut etenivät yleisistä vastuullisuusteemoista kohti yksityiskohtaisempia aihealueita. Haastattelurunko rakennettiin kuitenkin siten, että tietyt ydinkysymykset esitettiin kaikille haastateltaville, mutta näiden lisäksi sisällytettiin myös räätälöidyt tukikysymykset kunkin haastateltavan työtehtävän, erityisosaamisen ja kokemuksen mukaan. Kaikissa haastatteluissa keskustelun annettiin edetä jouhevasti mahdollistaen tarkentavat kysymykset ja teemojen syvälinen käsittely. Yhteneväisesti ja läpinäkyvästi haastattelujen teemat keskittyivät kohdeyrityksen olennaisiin kestävyysvaikutuksiin ja niiden yhteyksiin eurooppalaisiin kestävyysraportointistandardeihin sekä kokonaiskuvan kartoitukseen jo olemassa olevista kestävyyskäytäntöjen toteutuksesta yrityksessä. Teemahaastattelun valintaa puolsivat useat tekijät. Menetelmä mahdollisti haastateltavien omien tulkintojen huomioimisen sekä tarkentavien kysymysten esittämisen. Haastattelumenetelmän valintaa puolsi myös yritysvastuun kontekstisidonnaisuus sekä

sen juridisen sitomattomuuden tuomat haasteet. Lisäksi teemahaastattelu menetelmänä soveltuu erityisen hyvin vähemmän tunnettujen sekä uusien ilmiöiden tutkimiseen².

Kaiken kaikkiaan haastatteluaineisto koostui viidestä yksilöhaastattelusta. Haastattelut kestivät puolesta tunnista tuntiin, riippuen pitkälti ydinkysymysten ympärille muodostettujen tukikysymysten määrästä sekä näiden kysymysten ympärille kehkeytyneestä keskustelusta. Analyysi käynnistyi haastatteluaineiston litteroinnilla tekstimuotoon. Litteroinnilla tarkoitetaan esimerkiksi nauhoitetun puhemuotoisen aineiston puhtaaksi kirjoittamista³. Aineisto kirjoitetaan keräämisen jälkeen sen hallitsemista ja analysoimista helpottavaan muotoon yleensä tekstinkäsittelyohjelmalla⁴. Litteroinnin tavoitteena on tuottaa mahdollisimman tarkka kirjallinen toisinto puheesta tai tekstistä, mikä mahdollistaa aineiston järjestelmällisen tarkastelun. Sen tarkkuus vaihtelee tutkimuksen tarpeiden mukaan, mutta tässä tutkimuksessa päädyttiin mahdollisimman kattavaan litterointiin analyysivaiheen tukemiseksi. Tämä prosessi noudattaa laadullisen analyysin yleisiä periaatteita, joissa aineistoa tarkastellaan huolellisesti, jäsennellään ja tulkitaan teorian ja tutkijan valikoiman analyysimenetelmän kautta⁵. Litteroinnissa tähdättiin ensisijaisesti tutkimusaineiston kattavuuteen, mutta aineiston rajaukset tehtiin vasta analyysivaiheessa, kun keskeiset huomiot tutkimustehtävän kannalta oli tunnistettu. Tämä onkin puolistrukturoidun haastattelumenetelmän kannalta keskeinen vahvuus.

Yhteneväisesti tutkimusmenetelmän valinnan kanssa myös tutkimushaastateltavien valinnassa noudatettiin avointa lähestymistapa, huomioon ottaen, että haastateltavilla olisi suotavaa olla yhteneväisiä kokemuksia tai ensikäden tietoa tutkimusaiheeseen sekä suhtautua tutkimukseen positiivisesti. Tämä toimii laadullisessa tutkimusmetodissa yhtenä ehtona tutkimuksesta tehtävien päätelmien yleistettävyydelle. Valintaan ei siis

² Tietoarkisto: 56

³ Ibid: 78

⁴ Ibid: 78

⁵ Kallinen & Kinnunen

rajattu vain vastuullisuuskäytäntöihin suoraan liittyviä henkilöitä, vaan huomioitiin myös välilliset kytkökset aiheeseen. Haastateltavien valinnassa edellytettiin kuitenkin voimassa olevaa työsuhdetta yrityksessä haastatteluhetkellä. Tutkimushaastattelujen analysointi suoritettiin kvalitatiivisen eli laadullisen sisällönanalyysin metodologiaa hyödyntäen. Tämä lähestymistapa valittiin, koska laadullinen analyysi mahdollistaa aineiston jalostamisen teoreettiseen muotoon ja soveltuu haastatteluaineiston syvällisempään tarkasteluun. Laadullisessa analyysissä on tarkoituksenmukaista kiinnittää huomiota tyypillisyyteen eli aineistosta poikkeavia ja erityisiä tapauksia korostetaan ja näitä pyritään tiivistämään informatiiviseksi⁶. Tyypittelyllä siis ensisijaisesti pyritäänkin aineiston tiivistämiseen havainnollisiin tyypeihin eikä itse haastateltavien tyypittelyyn. Tämä tukee myös haastateltavien valinnassa käytettyä avointa lähestymistapaa. Vaikka laadullinen tutkimus ei pyri tilastolliseen yleistämiseen, yksittäisestäkin tapauksesta voidaan saada merkittävää tietoa laajemman ilmiön ymmärtämiseen⁷.

Tutkimusprosessi eteni haastatteluaineiston litteroinnista teemoitteluun perustuvaan analyysiin. Aineiston riittävyttä arvioitiin saturaation eli kylläntymisen perusteella - toisin sanoen haastatteluja ja tätä tukevaa tutkimusaineiston keruuta jatkettiin, kunnes uusi aineisto ei enää tuottanut olennaista lisätietoa tutkimusongelman kannalta⁸. Teemahaastatteluaineistoa voidaan jäsenellä poimimalla kustakin haastattelusta tiettyyn teemaan liittyvät kohdat⁹. Teemahaastattelujen analyysi toteutettiin jäsentelemällä aineistoa teemoittain ja koodaamalla samankaltaisuuksia systemaattisesti. Koodauksella tutkimusmenetelmänä tarkoitetaan aineistoon tehtäviä jäsenteleviä merkintöjä, kuten numeroita tai kirjaimia, joiden avulla samankaltaiset asiasisällöt voidaan tunnistaa ja ryhmitellä.¹⁰ Aineiston yhtenäisyys ja vertailukelpoisuus varmistettiin sisällyttämällä samat ydinkysymykset kaikkiin haastatteluihin ja pitämällä kestävyysnäkökulma johdonmukaisesti mukana läpi haastattelujen. Tapaustutkimuksessa tämä yhdistetty

⁶ Tietoarkisto: 108–109

⁷ Ibid: 51

⁸ Ibid: 38

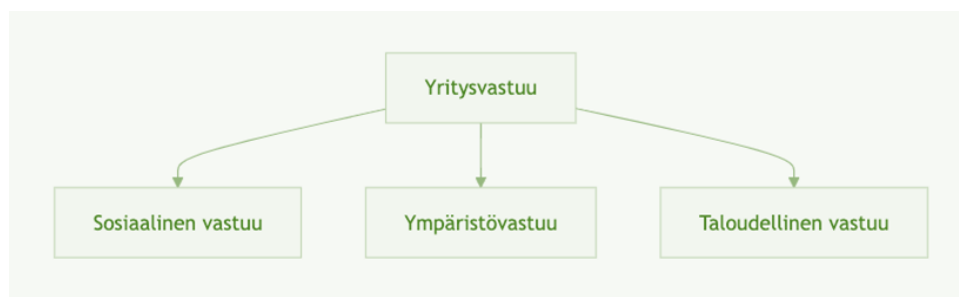
⁹ Ibid. s. 106

¹⁰ Ibid. s. 80

analyysimenetelmä mahdollisti toistuvien kestävyysvaikutusten ja muiden tutkimustehtävän kannalta olennaisten teemojen tunnistamisen. Teemat tyypiteltiin laajemmiksi kokonaisuuksiksi kestävyysraportoinnin ja etenkin VSME ESRS - kestävyysraportointistandardien viitekehysessä. Haastatteluaineiston pohjalta tarkasteltiin myös yrityksen näkemyksiä toimialan ja koon vaikutuksista vastuullisuuden ja kestävyysraportoinnin toteuttamiseen.

2 Kestävä kehitys ja yritysvastuu

Kestävyyssraportointi perustuu vastuullisen liiketoiminnan periaatteisiin, mikä puolestaan edellyttää kestävän kehityksen tavoitteisiin sitoutumista ja yritysvastuun integroimista osaksi liiketoimintaa. Näin esiin nousevat sekä kestävyys- että vastuullisuuden käsitteet. Vaikka käsitteinä vastuullisuutta ja kestävyyttä kierrätetään usein toistensa synonyymeinä, kestävyyttä on käsitteenä laajempi¹¹. Kestävyydellä viitataan pitkän aikavälin tavoitteisiin, kun taas vastuullisuus keskittyy enemmän nykyhetken toimintatapoihin ja päätöksiin. Liiketoiminnalla on niin ikään oikeudellisia kuin eettisiäkin vaatimuksia. Yritysvastuu tiivistyykin lakien noudattamiseen ja jopa lainsäädännön vaatimukset ylittävään vastuulliseen liiketoimintaan juuri kestävän kehityksen tavoitteiden saavuttamiseksi.¹² Kestävyttä ja vastuullisuutta yhdistävät niiden jaottelu kolmeen ulottuvuuteen¹³. Tämän jaottelun mukaisesti yritysvastuun jakautuu ympäristövastuuseen, sosiaaliseen vastuuseen ja taloudelliseen vastuuseen.



Kuva 1. Yritysvastuu ja sen kolme ulottuvuutta

Kestävää kehitystä käsiteltiin ensimmäisen kerran Yhdistyneiden Kansakuntien, YK:n Brundtlandin komissiossa vuonna 1987, jolloin sille syntyi myös oma määritelmänsä, joka on kenties niistä myös tunnetuin. Tällöin kestävään kehitykseen viitattiin kehityksenä, ”joka tyydyttää nykyhetken tarpeet viemättä tulevilta sukupolvilta mahdollisuutta tyydyttää omat tarpeensa”¹⁴. Yritysvastuuta voidaan taas pitää kestävän

¹¹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 30

¹² European Commission, 2001: 5-7

¹³ Lehtonen, 2023

¹⁴ Brundtland Commission, 1987: 300

kehityksen tavoitteiden käytännön toteuttamisena. Liiketoiminnassa yritysvastuu ilmenee siis kestävyysraportointisääntelyn ja muun yritys vastuusääntelyn noudattamisena sekä aktiivisina toimenpiteinä kestävyuden edistämiseksi. Kestävyyteen ja vastuullisuuteen viitataan myös yhteneväisesti työkaluina, joilla perustellaan ja tavoitellaan laajempia yhteiskunnallisia päämääriä¹⁵.

Yritysten yhteiskuntavastuun tai tuttavallisemmin yritys vastuun, josta englanniksi käytetään termiä CSR, käsite on ollut pitkään moniulotteisen keskustelun ja eriävien määritelmien kohteena akateemisissa diskurssissa. Esimerkiksi merkittävän yhdysvaltalaisen taloustieteilijän Milton Friedmanin 1970-luvulla esittämä suppea näkemys yritys vastuusta on sittemmin laajentunut kattamaan laajempia yhteiskunnallisia velvoitteita. Friedman, monetarismien keskeinen puolestapuhuja, korosti näkemystä, jonka mukaan yritysten päätehtävä on maksimoida osakkeenomistajien voitot. Hän argumentoi, että yhteiskunnallisten vaikutusten hallinta kuuluu demokraattisen päätöksenteon kautta julkiselle vallalle, ei yrityksille.¹⁶ Kriittinen kysymys kuuluikin, miksi yritysten pitäisi vapaaehtoisesti ottaa kantaakseen yritys vastuuseen liittyvät kustannukset¹⁷. Friedmanin näkemys on sittemmin kehittynyt laajemmaksi keskusteluksi yritysten yhteiskunnallisesta roolista ja yritys vastuun perimmäisestä tarkoituksesta. On huomionarvoista, että jo ennen Friedmanin määritelmää, aiemmin 1960-luvulla, esittiin laajempia tulkintoja yritys vastuusta. Nämä tulkinnat haastoivat Friedmanin myöhemmin esittämän kapean käsityksen. Esimerkiksi McQuire¹⁸ korosti omassa määritelmässään, että yritysten velvollisuudet ulottuvat taloudellisia ja juridisia vastuita laajemmalle, kattaen myös yhteiskunnallisia velvoitteita. McQuiren näkemys ennakoiki nykyistä yritys vastuun määritelmää, joka on sittemmin muodostunut perustaksi yritysten toiminnan sääntelylle ja ohjaukselle.

Tätä päivää lähestyttäessä yritys vastuun käsite on laajentunut kattamaan yhä laajemman yhteiskunnallisen ulottuvuuden. Se viittaa yritysten vastuuseen niiden toiminnan

¹⁵ Lehtonen, 2023

¹⁶ Kitzmueller & Shimshack., 2012: 52

¹⁷ Ibid: 58

¹⁸ McQuire, 1963

aiheuttamista vaikutuksista, jolla viitataan yritysten velvollisuuteen huomioida ympäristöön, ihmisiin ja ympäröivään yhteiskuntaan liittyvät näkökulmat liiketoiminnassaan¹⁹. Nämä ovat yritys vastuun niin sanotut kolme pilaria, joihin usein viitataan vastuullisuuden ulottuvuuksina. Tämä kolmijakoinen lähestymistapa pohjautuu John Elkingtonin vuonna 1994 esittelemään kolmoistilinpäätösmalliin, joka paremmin tunnetaan 3P-mallina²⁰. Malli saavutti jo vuosituhaten vaihteeseen mennessä asemansa laajemmin käytettynä viitekehyksenä. Esimerkiksi komission tiedoksiannossa yritys vastuusta todetaan, että tasapainon löytäminen taloudellisten, sosiaalisten ja ympäristönäkökohtien välillä on yksi Euroopan strategian keskeisistä periaatteista.²¹ Yritys vastuun käsitteeseen liittyy myös ESG-käsite, jolla viitataan vastuullisuuteen ja kestävyteen etenkin sijoittamisen ja rahoituksen kontekstissa. Käsite on lyhennetty englannin kielen sanoista *environmental*, *social* ja *governmental*, joilla viitataan suoraan yritys vastuun kolmeen ulottuvuuteen, eli ympäristö-, sosiaaliseen ja hallinnolliseen vastuuseen. Tämä jaottelu onkin siis linjassa 3P-mallin ulottuvuuksien kanssa.

Yritys vastuun käsitteeseen liittyy olennaisesti kestävyiden eri tulkinnat ja niiden väliset jännitteet. Perinteinen lähestymistapa näkee kestävyiden sen kolmen ulottuvuuden - ympäristö-, taloudellisen ja sosiaalisen kestävyiden kautta. Heikko kestävyys keskittyy ihmiskunnan selviytymiseen ja sallii tasapainottelun eri yritys vastuun ulottuvuuksien välillä, kunhan luonnon kokonaisuutena säilyy²². Tämän näkemyksen mukaan yhteiskunta on kestävä vain, jos se pystyy ylläpitämään kaikkia kolmea ulottuvuutta samanaikaisesti. Tätä ajattelutapaa edustaa juuri Elkingtonin kehittämä kolmoistilinpäätösmalli. Kriitikoiden mielestä on kuitenkin virheellistä pyrkiä tasapainottelemaan näiden kolmen ulottuvuuden välillä. Vahva kestävyys näkee järjestelmän hierarkkisena: talous on osa yhteiskuntaa, joka toimii ympäristön asettamissa rajoissa. Tämä lähestymistapa painottaa ihmisen ja ympäristön tasavertaista asemaa sekä sitä, että kaikki inhimillinen toiminta on pohjimmiltaan riippuvaista luonnon

¹⁹ Vanhala & Ristaniemi

²⁰ Triple Bottom Line (People, Planet, Profit)

²¹ European Commission, 2002/347

²² Becker et al, 2015 : 470

kantokyvystä²³. Nämä erilaiset lähestymistavat yritys vastuuseen vaikuttavat siihen, miten yritykset määrittelevät ja toteuttavat yritys vastuutaan.

Hollender ja Fenichell korostavat, että yritys vastuulla tarkoitetaan ensisijaisesti yritysten pitkäjänteistä sitoutumista eettisiin toimintatapoihin osana niiden taloudellisen tavoitteiden saavuttamista²⁴. Eettisyyteen sisältyy olennaisesti kunnioitus ihmisiä, yhteisöjä, laajempaa yhteiskuntaa ja ympäristöä kohtaan. Yritys vastuun yhdistääkin globaalin kansalaisuuden periaatteet kestäväan kehitykseen. Vastuullisuus voidaan määrittää siihen liittyvien tekojen ja käytäntöjen kautta, joilla pyritään edistämään kestäväan kehitystä²⁵. Yritys vastuun käsite on myös kytköksissä sidosryhmän käsitteeseen. Yritys vastuun sidosryhmäteorian näkökulmasta yrityksen tulee huomioida kaikkien sidosryhmiensä tarpeet ja odotukset tasapainoisesti. Yritykset vastaavatkin sidosryhmiensä yhteiskunnallisiin odotuksiin eli normeihin²⁶. Hopkins on määritellyt yritys vastuun prosessina, joka keskittyy sidosryhmien eettiseen ja vastuulliseen kohteluun kansainvälisten normien mukaisesti.²⁷ Sidosryhmät taas voidaan määritellä Grimblen ja muiden²⁸ mukaan laajaksi joukoksi toimijoita, jotka jakavat yhteisen intressin tai panoksen yritykseen liittyen. Tätä näkemystä tukee myös Boatrightin²⁹ huomio siitä, että pelkkä osakkeenomistajien erityisaseman korostaminen on riittämätöntä, sillä yritykseen liittyy monia muitakin oikeutettuja sidosryhmiä. Yritys vastuun ytimessä onkin organisaation sitoutuminen positiivisten vaikutusten lisäämiseen ja negatiivisten vähentämiseen suhteessa kaikkiin sidosryhmiinsä. Sidosryhmän näkökulma on korostuneessa asemassa myös kestävyysraportoinnissa, jossa sidosryhmät ryhmitellään riippuen siitä, missä asemassa nämä ovat suhteessa yritykseen ja sen kestävyysraportointiin. Yritykset pyrkivät tuottamaan tuotteita ja palveluita tehokkaasti, eettisesti ja ympäristöystävällisesti, tavoitteenaan vastata kuluttajien

²³ Becker et al, 2015 : 469

²⁴ Hollander & Fenichell, 2004

²⁵ Lehtonen, 2023

²⁶ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 24

²⁷ Hopkins, 2016: 14

²⁸ Grimble & Wellard, 1997

²⁹ Boatright, 2002

tarpeisiin ja odotuksiin³⁰. Euroopan komission vihreä kirja³¹ avaa sitä, miten yritys vastuun käsitteen kehittyminen on kaikkia kuluttajien odotuksista, jota avattiin yritys vastuun määritelmän yhteydessä. Asiakkaat ja etenkin kuluttaja-asiakkaat ovat toinen merkittävä yrityksen sidosryhmä yritys vastuun näkökulmasta. Kuluttajat vaativat yhä enemmän tietoja ja vakuutuksia siitä, miten sekä ympäristön että sosiaalisen vastuun ulottuvuudet on otettu huomioon. Kuluttajilla sekä heitä edustavilla tahoilla on myös tärkeä rooli yritysten yritys vastuun kehittämisessä. Yritysten ja kuluttajien välistä kommunikaatiota ja yhteistyötä tulisi vahvistaa, jotta yritys vastuun ja sen aloitteet täyttäisivät tehtävänsä³².

Euroopan unionin merkitys yritys vastuun yhdenmukaistamisessa ja edistämisessä jäsenvaltioissa on kiistaton, joten on välttämätöntä ottaa myös unionin yritys vastuun oma määritelmä tässä kohtaa huomioon. Komissio esitti uuden yhteiskuntavastuun määritelmän yritysten yhteiskuntavastuuta koskevassa uudistetussa strategiassa vuonna 2011. Euroopan komission nykyaikaisen tulkinnan mukaan yritys vastuun määritellään ”yritysten vastuuna omista yhteiskunnallisista vaikutuksistaan [...]”. Lisäksi määritelmä korostaa, että vastuullisen toiminnan perustana toimii voimassa oleva, sovellettava lainsäädäntö sekä työehtosopimukset, joiden noudattaminen muodostaa yrityksille vähimmäisvaatimuksen yritys vastuun toteuttamisessa.³³ Sääntely-ympäristön tiukentuessa ja tietoisuuden lisääntyessä yritys vastuun käsitteen määritelmä ja sen arviointimenetelmät ovat kehittyneet merkittävästi. Arvioinnissa olennaista on huomioida yritysten toiminnan ulkoisvaikutukset ihmisten ja luonnon hyvinvointiin sekä yhteiskuntarakenteisiin, kuten korruption torjuntaan ja veronmaksuun³⁴. Vaikutusten arvioinnissa on kriittistä tarkastella sekä välittömiä että välillisiä seurauksia ja ymmärtää yhteiskunnan eri toimijoiden väliset riippuvuussuhteet. Yrityksiltä kuitenkin odotetaan yritys vastuun vähimmäisvaatimusten täyttämisen sijaan proaktiivista roolia

³⁰ European Commission, 2001: 13

³¹ Ibid

³² Beldad, 2019: 225–240

³³ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 25

³⁴ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 21

yhteiskunnallisten haasteiden ratkaisemisessa, mistä esimerkkinä toimii Euroopan unionin kehittämä kestävä rahoituksen luokitusjärjestelmä eli taksonomia³⁵.

2.1 Ympäristövastuu

Ympäristövastuun osalta kestävyysraportoinnilla pyritään mittaamaan ja raportoimaan organisaation toiminnasta ympäristöön kohdistuvia vaikutuksia. Olennaista ympäristövastuun näkökulmasta on sijoittaa yrityksen tuotteiden ja palveluiden ympäristövaikutukset koko niiden elinkaarelle³⁶. Global Reporting Initiative -järjestön laatimat GRI-ohjeistukset toimivat ensimmäisenä laajan hyväksynnän saaneena vastuullisuusraportoinnin viitekehyksenä. Ensimmäisistä järjestön laatimista G1-ohjeistuksista lähtien, jotka julkaistiin vuonna 2000, tavoitteena oli luoda kestävä kehityksen raportointiviitekehys, joka kattaisi niin ympäristöön, sosiaalisiin ja taloudellisiin ulottuvuuksiin liittyvät vaikutukset liiketoiminnassa³⁷. GRI:n alkuperäisenä tarkoituksena olisi luoda vastuullisuusmekanismi, jolla varmistettaisiin yritysten sitoutuminen ympäristövastuullisiin periaatteisiin. Alkuun ohjeistukset kattoivatkin pääasiassa ympäristövastuuseen liittyviä teemoja³⁸. Ympäristövastuuseen ja sen raportointiin liittyvät normit ovat kehittyneet pitkälti käytännön kautta. Yrityksiä sitovan lainsäädännön yli menevälle ympäristövastuulle ei kuitenkaan ole olemassa yhtä laajasti hyväksyttyä määritelmää, vaan sitä kuvataan useissa erilaisissa kansainvälisissä viitekehyksissä³⁹. Toisistaan eroavat lähestymistavat kestävyteen heijastuvat erityisesti ympäristöraportointikäytäntöihin ja siihen, miten yritykset toteuttavat ympäristövastuutaan. Ympäristövastuun sisältö riippuu pitkälti myös toimialasta ja yrityksestä itsestään⁴⁰. Keskeisimpiä kansainvälisiä viitekehyksiä yritys vastuun sisällön määrittelylle ovat Yhdistyneiden Kansakuntien Global Compact -viitekehys sekä

³⁵ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 24

³⁶ Niskala & Palmuaro, 2023

³⁷ De Villiers et al., 2020: 730

³⁸ Ibid: 730

³⁹ Liappis, Pentikäinen & Vanhala, 2019: 111–112

⁴⁰ Ibid: 111–112

OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille. Käytännön ympäristövastuutyötä ohjaa vahvasti myös ISO 14001 -standardi, joka on laajimmin käytetty vapaaehtoinen ympäristönhallintajärjestelmä. Standardiin sitoutumalla yritys pyrkii tunnistamaan ja hallitsemaan toimintansa ympäristövaikutukset, noudattaa lakisääteisiä velvoitteitaan ja pyrkii näin ollen lisäämään osallisuuttaan ympäristönsuojelussa⁴¹.

Yleisesti ympäristövastuulla viitataan yritysvastuun ekologiseen eli ympäristöulottuvuuteen⁴². Se muodostaa perustan yritysten toiminnalle ympäristön suojelemisessa ja kestäväen kehityksen edistämisessä. Ekologisen kestävyuden ytimessä on pyrkimys sopeuttaa ihmisen taloudellinen ja aineellinen toiminta luonnon pitkäaikaiseen kestävytyyn. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi on myös välttämätöntä säilyttää luonnon monimuotoisuus ja turvata ekosysteemien toimivuus⁴³. Kun eri viitekehyksiä tarkastellaan kokonaisuutena, voidaan ympäristövastuun ytimeen liittää yritysten velvollisuus suojella ympäristöä ja parantaa tämän suojelun asemaa, jotta ympäristövahingoilta välttyttäisiin⁴⁴. Ympäristövastuuseen voidaankin viitekehystä riippumatta liittää erinäiset ympäristösuojelun parantamiseen liittyvät aloitteet ja järjestelmät sekä ympäristövastuullinen teknologia⁴⁵.

Ympäristövastuuta sovelletaan ammatillisesta toiminnasta johtuviin ympäristövahinkoihin ja vahinkoriskeihin, kun voidaan todeta syy-yhteys vahingon ja kyseisen toiminnan välillä⁴⁶. Ympäristövastuun piiriin kuuluu laaja kirjo eri osa-alueita, jotka ovat kestäväen kehityksen kulmakiviä, kuten luonnonvarojen kestävä käyttö sekä biodiversiteetti eli luonnon monimuotoisuus. Ympäristövastuu käsittää myös energia- ja materiaalitehokkuuden, päästöjen minimoimisen sekä ilmastonmuutoksen torjunnan⁴⁷. Pelkkä lakien noudattaminen ei yksinään riitä, vaan todellinen ympäristövastuu alkaa

⁴¹ Ibid: 111–113; Suomen Standardisoimisliitto SFS, n.d.

⁴² Lehtonen, 2023

⁴³ Ympäristöministeriö, 2023

⁴⁴ Liappis, Pentikäinen & Vanhala, 2019: 113–114

⁴⁵ Liappis, Pentikäinen & Vanhala, 2019: 113–114

⁴⁶ Euroopan unioni, n.d.

⁴⁷ Liappis, Pentikäinen & Vanhala, 2019: 100

vasta, kun yritys tekee vapaaehtoisia toimia ympäristön hyväksi⁴⁸. Ympäristövastuullinen yritystoiminta nojaakin vahvasti ennaltaehkäisevään lähestymistapaan. Ympäristövastuun osalta on myös keskeistä varovaisuusperiaatteen noudattaminen. Periaatteen mukaisesti ennen ympäristön tilan heikkenemistä estäviin toimiin ryhtymistä arvioidaan riskit, haitat ja kustannukset. Muita tärkeitä periaatteita ovat haittojen synnyn ennalta estäminen ja haittojen torjuminen niiden syntylähteillä⁴⁹.

2.2 Sosiaalinen vastuu

Akateemisessa diskurssissa on yleistynyt näkemys, ettei yritysvastuun taloudellisia vastuita voida erottaa sen sosiaalisista vastuista. Sosiaalinen vastuu kohdistuu ensisijaisesti ihmisiin ja heihin kohdistuviin vaikutuksiin⁵⁰. Yrityksen toiminnan näkökulmasta sosiaalisen vastuun tarkastelun keskiössä ovat etenkin sen omat työntekijät⁵¹. Sosiaalinen vastuu kohdistuu yrityksen vaikutuksiin sen työntekijöiden olosuhteisiin ja muihin sidosryhmään vaikuttaviin asioihin liittyen. Yrityksen toiminnan tulee täyttää sosiaalisen vastuun minimisuoja- toimet, jotka koskevat erityisesti ihmisoikeuksien kunnioittamista ja verovelvollisuuden sekä kilpailunormien noudattamiseen liittyviä prosesseja. Sosiaalista vastuuta ohjaavat pitkälti kansainvälisten järjestöjen ohjeistukset ja periaatteet, kuten Yhdistyneiden kansakuntien yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevat periaatteet, kuten OECD:n ohjeet monikansallisille yrityksille ja Kansainvälisen työjärjestön, ILO:n määrittelemät työntekijöiden perusoikeudet. Juuri ILO onkin sosiaalisen vastuun normien osalta merkittävässä asemassa⁵². Näiden kansainvälisten järjestöjen ohjeistusten ja periaatteiden merkitystä kestävyysraportoinnin näkökulmasta avataan tarkemmin luvuissa 3.3 ja 3.6.

⁴⁸ Ibid: 100

⁴⁹ Ympäristöministeriö, 2023

⁵⁰ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 56

⁵¹ Ibid: 56

⁵² Vanhala & Ristaniemi, 2022: 71–72

Sosiaaliseen vastuuseen viitataan myös yhteiskunnallisena vastuuna⁵³. Sosiaalinen vastuu ulottuu ihmisistä ja näihin kohdistuvista vaikutuksista laajempaan kulttuuriseen kontekstiin. Sosiaalisen vastuun ulottuvuudesta voidaan tunnistaa myös poliittinen ulottuvuus.⁵⁴ Sosiaalinen vastuu voidaan myös jakaa sisäiseen ja ulkoiseen sosiaaliseen vastuuseen. Yritysten sisäinen sosiaalinen vastuu keskittyy erityisesti henkilöstöhallintoon, työturvallisuuteen ja -terveyteen sekä muutoksenhallintaan⁵⁵. Keskeisiä toimenpiteitä ovat ammattitaitoisen henkilöstön rekrytointi ja sitouttaminen, elinikäisen oppimisen edistäminen, työntekijöiden vaikutusmahdollisuuksien lisääminen, työn, perheen ja vapaa-ajan tasapainon tukeminen, monimuotoisuuden edistäminen ja syrjimättömät rekrytointikäytännöt sekä työturvallisuuden ja -terveyden jatkuva kehittäminen⁵⁶. Yritysten sosiaalinen vastuu ulottuu myös organisaation ulkopuolelle, kattaen suhteet paikallisyhteisöihin, liikekumppaneihin, viranomaisiin ja kansalaisjärjestöihin⁵⁷. Ulkoista sosiaalista vastuutaan yrityksen taas voivat toteuttaa esimerkiksi osallistumalla paikallisyhteisön kehittämiseen, tarjoamalla ammatillisia koulutusmahdollisuuksia, tukemalla paikallisia hankkeita sekä edistämällä sosiaalista integraatiota.⁵⁸

Euroopan unionin pyrkiessä yhtenäistämään arvojaan, yhä useammat eurooppalaiset yritykset ovat omaksuneet sosiaalisen vastuun osaksi ydintoimintaansa. Sosiaalisen vastuun ja sen perustana olevan ihmisoikeusvastuun merkitys onkin entisestään korostunut yrityksissä.⁵⁹ Tämä vastuu koskee niin työntekijöitä kuin muitakin sidosryhmiä, joihin yrityksen toiminta vaikuttaa tai jotka vaikuttavat yritykseen ja sen liiketoimintaan. Euroopan komission vihreä kirja yrityksen sosiaalisen vastuun eurooppalaisten puitteiden edistämisestä sisältää sosiaalisen vastuun määritelmän. Tämän määritelmän mukaan sosiaalinen vastuu tarkoittaaakin yritysten vapaaehtoista sitoutumista

⁵³ Tommi Lehtonen, 2023

⁵⁴ Ibid

⁵⁵ European Commission, 2001: 8

⁵⁶ Ibid : 8-10

⁵⁷ Ibid : 11

⁵⁸ European Commission, 2001: 11-12

⁵⁹ The World Commission on Environment and Development, 1987:

sosiaaliin ja ekologisiin tavoitteisiin osana niiden liiketoimintaa ja vuorovaikutusta sidosryhmien kanssa. Vihreässä kirjassa todetaan myös sosiaalisen vastuun kytkeytyvän työllisyyteen, osaamisen kehittämiseen, työntekijöiden kuulemiseen ja osallistamiseen. Se ei rajoitu vain lainsäädännöllisten velvoitteiden täyttämiseen, vaan edellyttää yrityksiltä proaktiivista toimintaa, kuten merkittävämpiä investointeja henkilöstöresursseihin ja sidosryhmäsuhteisiin.⁶⁰

2.3 Taloudellinen eli hallinnollinen vastuu

Perinteisesti yrityksen päätehtävän on nähty olevan taloudellinen. Lisäarvon tuottajina yritykset tarjoavat yhteiskunnalle panostaan tavaroiden ja palveluiden muodossa sekä tuottavat voittoa omistajilleen sekä luovat työpaikkoja. Taloudellinen eli hallinnollinen vastuu luo perustan, jolle sosiaalinen vastuu ja ympäristövastuu ovat rakentuneet. Se tarkoittaa, että yritys toimii taloudellisesti kestäväällä pohjalla, mikä mahdollistaa toiminnan jatkuvuuden. Taloudellisesti vastuullinen yritys on kilpailukykyinen ja kannattava, ja takaa omistajilleen kyvyn vastata näiden tuotto-odotuksiin.

Taloudellinen vastuu kohdistuu myös korruption torjuntaan ja harmaan talouden ehkäisyyn.⁶¹ Yksinkertaistaen taloudellinen vastuu konkretisoituu yrityksille verojen maksamisena. Yrityksen hyvä hallintotapa on olennainen osa taloudellista vastuuta, ja sen ytimessä ovat yrityksen johto, valvonta sekä päätöksentekoprosessit. Vastuullisuus näkyikin konkreettisesti muun muassa johdon valinnassa, palkitsemisessa sekä sidosryhmien osallistamisessa yrityksen toimintaan⁶². Tätä kokonaisuutta ohjaavat sekä lakisääteiset normit, kuten osakeyhtiö- ja osuuskuntalaki, että vapaaehtoiset, periaatteelliset ohjeistukset, kuten hallinnointikoodi⁶³. Listayhtiöiden hallinnointikoodi perustuu noudata tai selitä -periaatteeseen, jonka mukaan näiden yritysten tulee lähtökohtaisesti noudattaa kaikkia hallinnointikoodin suosituksia. Mikäli suosituksista poiketaan, on yrityksen perusteltava poikkeaman syy. Hallinnointikoodi ja noudata tai

⁶⁰ Ibid: 5–8

⁶¹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 41

⁶² Ibid: 43

⁶³ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 43

selitä -periaate ovatkin itsesääntelyä, jota käsitellään tarkemmin osana yritysvastuuta 3.3 luvussa. Periaatetta on sovellettu myös muiden kuin taloudellisten tietojen julkistamisesta annetussa direktiivissä eli NFRD-direktiivissä, vaikka se on vakiintunut erityisesti hallinnointikoodin yhteydessä.

2.4 Digitaalinen vastuu

Yritysvastuun kolmen pilarin mallin rinnalle on noussut digitaalinen vastuu, joka laajentaa yritysvastuun kenttää vastaamaan digitalisaation tuomiin haasteisiin. Perinteisen yritysvastuun kolme ulottuvuutta – ympäristö-, sosiaalinen ja taloudellinen vastuu- ovat saaneet rinnalleen digitaalisen vastuun, englanniksi käytetään termiä CDR, joka keskittyy teknologian ja datan vastuulliseen hyödyntämiseen. Alan tutkimuskirjallisuudessa käytetään rinnakkain termejä CDR ja *data ethics*, ja vastaavasti suomenkielisessä kirjallisuudessa puhutaan sekä digitaalisesta vastuusta että datavastuusta⁶⁴. Vaikka digitaalinen vastuu voidaan nähdä osana perinteistä yritysvastuun jaottelua, sen erityispiirteet ja moniulotteisuus ovat johtaneet sen käsittelyyn omana kokonaisuutenaan⁶⁵. Digitaalista vastuuta voidaan nähdä osana laajempaa yritysvastuun käsitettä, mutta teknologian tuomien haasteiden monimutkaisuuden vuoksi sitä on alettu käsitellä myös omana kokonaisuutenaan⁶⁶. Digitaalinen vastuu kattaakin laajan kirjon kysymyksiä, jotka voidaan jäsentää ESG-viitekehyksen avulla⁶⁷. Digitaalinen vastuu jäsentyy ESG-viitekehyksen mukaisesti kolmeen pääulottuvuuteen: ympäristölliseen, sisältäen datakeskusten energiankulutuksen ja digijätteen hallinnan; sosiaaliseen, sisältäen muun muassa digitaalisen saatavuuden ja yksityisyyden ja tekoälyn eettisyyden; sekä hallinnolliseen ulottuvuuteen, sisältäen datan omistajuuden, tietoturvan ja läpinäkyvyyden⁶⁸.

2.5 Kestävä kilpailukyky

Euroopan komissio on määritellyt kestävän kilpailukyvyn mallin, joka rakentuu niin taloudellisen turvallisuuden kuin reilun kilpailunkin periaatteille. Kestävän liiketoiminnalla on mahdollista saavuttaa etuasema verrattuna niihin yrityksiin ja muihin

⁶⁴ Wasastjerna, Ellman & Odabasi, 2022

⁶⁵ Wynn & Jones, 2023: 18

⁶⁶ Wynn & Jones, 2023: 2

⁶⁷ Herden et al., 2021: 18

⁶⁸ Ibid: 18–23

toimijoihin, jotka eivät ole integroineet vastuullisuutta omaan toimintaansa⁶⁹. Kestävän liiketoiminnan mukanaan tuomiin mahdollisuuksiin herätään kuitenkin yrityksissä pitkälti asteittain. Empiiriset tutkimukset osoittavat, että lainsäädännön ylittävät panostukset voivat edistää yrityksen kilpailukykyä ja tuottavuutta. Vastuullisesti toimivat yritykset voivat saavuttaa 5–15 vuoden etumatkan kilpailijoihinsa nähden ⁷⁰ . Yhteiskuntavastuun toteuttaminen ilmenee kestäväna kilpailuetuna, joka rakentuu ensisijaisesti yritysten aineettomien voimavarojen, kuten maineen kautta.⁷¹ Vastuulliset käytännöt lisäävät myös sidosryhmien luottamusta yritykseen. Tämä näkyy erityisesti henkilöstöhallinnossa, sillä tutkimusten mukaan organisaatiot, jotka panostavat korkeaan yritysvastuun tasoon ja työntekijöiden psykologisten tarpeiden täyttämiseen, saavuttavat korkeamman työtyytyväisyyden ja kokevat vähemmän vaihtuvuutta sekä sairauspoissaoloja ⁷² . Tutkimus osoittaa, että kestävät henkilöstökäytännöt eivät ole pelkkä kustannuserä vaan strateginen investointi, joka tuottaa pitkäaikaista kilpailuetua paremman työntekijäkokemuksen ja pienemmän vaihtuvuuden kautta⁷³ .

Business Finlandin tutkimus osoittaa, että etenkin pk-yritykset näkevät kestäväen kehityksen ratkaisut merkittävänä kilpailukyvyen lähteenä ⁷⁴ . Kestävän kehityksen strateginen merkitys on tunnistettu myös EU:n tasolla. Euroopan yhteisöjen komission antamassa tiedonannossa korostetaan, ettei kestävää kilpailukykyä ylipäätään voida saavuttaa pelkästään lyhyen aikavälin voittojen maksimoinnilla, vaan vastuullisella toiminnalla, joka huomioi kokonaisuudessaan sekä taloudelliset, sosiaaliset että ympäristölliset näkökulmat. Komission tiedonanto painottaa myös, että tehokkain tapa edistää yritysvastuun politiikkaa olisi lisätä tietoisuutta yhteiskunnallisen ja ympäristövastuun myönteisistä vaikutuksista kilpailukykyyn ja kestäväen kehitykseen, erityisesti pk-yritysten kohdalla ⁷⁵ . Euroopan komissio onkin nostanut kestäväen

⁶⁹ Laakso, 2022

⁷⁰ Vepsäläinen, 2019

⁷¹ McWilliams, 2001: 117–127

⁷² Lee & Chen, 2018 : 954-957

⁷³ Ibid: 950

⁷⁴ Laakso, 2022

⁷⁵ European Commission, 2002/347

kilpailukyvyn keskeiseksi tavoitteekseen ja määritellyt vuoden 2024 kestävä kasvun katsauksessa kestävä kasvun neljä prioriteettia: ympäristön kestävyden edistäminen, tuottavuus, oikeudenmukaisuus ja makrotaloudellinen vakaus. Nämä tavoitteet tukevat myös YK:n kestävä kehityksen tavoitteita⁷⁶.

2.6 Yritysvastuu pk-yrityksissä

2.6.1 Pienet ja keskisuuret yritykset

Tarkasteltaessa yritys vastuuta pienissä ja keskisuurissa yrityksissä, ei voida sivuuttaa niiden keskeistä asemaa sekä Suomen että laajemmin Euroopan unionin taloudellisessa rakenteessa. Pk-yritykset kattavat pelkästään Suomessa suurimman osan yritys kannasta; vuonna 2021 pk-yrityksiä oli Suomessa yhteensä noin 409 000⁷⁷. Euroopan unionin mittakaavassa peräti 99 prosenttia yritys kannasta koostuu pk-yrityksistä, joiden liikevaihto kattaa yli puolet koko unionin bruttokansantuotteesta⁷⁸. Tämä huomattava edustus yritys kentässä viestittää myös siitä, että niiden vaikutukset ulottuvat taloudellisia mittareita laajemmalle, kattaen myös sosiaalisen, hallinnollisen ja ympäristövastuun.

Ennen kun lähdetään tarkastelemaan yritys vastuun pk-yrityskohtaisia tekijöitä, on tärkeää avattava hieman pk-yritysten määritelmää. Määritelmässä on eroavaisuuksia riippuen siitä, missä kontekstissa niitä arvioidaan. EU:n komission on antanut jäsenvaltioilleen suosituksen pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä⁷⁹, jota se kannustaa käyttämään. Tässä määritelmässä pk-yrityksiä arvioidaan henkilöstömäärän, liikevaihdon tai taseen arvon mutta myös riippumattomuuden perusteella. Suosituksessa on annettu omat määritelmänsä mikro- ja pienyrityksille. Tilinpäätösdirektiivissä on määritelty erikseen mikro-, pien- ja suuryritykset, mutta keskisuuria yrityksiä ei ole määritelty erikseen. Direktiivin mukaiset pienen yrityksen raja-arvot on sisällytetty kansallisesti kirjanpitolakiin. Kirjanpitolain uudistus juontui, joka tuli voimaan vuonna 2018, toi

⁷⁶ European Commission, 2024

⁷⁷ Tilastokeskus, 2023

⁷⁸ European Commission, 2003; Euroopan komissio, 2024

⁷⁹ European Commission, 2003

mikro- ja pienyritykset omiksi ryhmikseen tilinpäätösdirektiivin linjauksen mukaisesti. Keskisuurten yritysten määritelmä on kirjattu kirjanpitolakiin poissulkevasti: Kirjanpitolain 4 c §:n mukaisesti keskisuuriksi yrityksiksi luokitellaan ne yritykset, jotka eivät täytä mikro-, pien- tai suuryritysten kriteereitä.

Euroopan unionin sisällä eri jäsenvaltioilla on omat kansalliset lainsäädäntönsä, mikä on johtanut siihen, että EU:n laajuisia suosituksia ja säädöksiä sovelletaan eri tavoin. Määritelmien pirstaleisuuden ja tapaustutkimuksen sovellettavuuden näkökulmasta on lisäksi huomionarvoista mainita vapaaehtoiset, listaamattomille pk-yrityksille suunnatut eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit, joissa on annettu omat raja-arvonsa niin mikro-, pien- kuin keskisuurille yrityksille. Näin ollen standardeissa ei ole määritelty pk-yrityksille omaa määritelmäänsä, mutta näidenkin kohdalla voidaan määritelmä johtaa poissulkemisen kautta. Näin ollen voidaan yhtenäisesti johtaa pk-yritysten kattoarvot, joista kahden täytyessä yritys ei enää lukeudu pk-yritykseksi: Taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa, liikevaihto 40 miljoonaa euroa ja henkilöstömäärä 250 euroa⁸⁰.

Tilastokeskuksen vuonna 2023 selvityksestä käy ilmi, että yritysten lukumäärässä on eroja riippuen siitä, mitä määritelmää käytetään. EU:n komission suosituksen mukaisen määritelmän mukaan Suomessa oli vuonna 2021 noin 409 000 pk-yritystä, kun taas muilla määritelmillä luku oli hieman suurempi. Pk-yritysten osuus kuitenkin koko yrityskannasta on koko unionin tasolla tämän määritelmän mukaan jopa huimat 99 prosenttia⁸¹. Tämä osuus kaikista yrityksistä kuitenkin vaihtelee 98,3–99,8 prosentin välillä määritelmän mukaan. EU-määritelmä tuottaa pienemmän pk-yritysten lukumäärän, koska se huomioi lisäksi yrityksen riippumattomuus. Riippumattomuudelle tarkoitetaan tässä kontekstissa sitä, että enintään 25 prosenttia yrityksen pääomasta tai sen äänivaltaisista osakkeista on sellaisen yrityksen omistuksessa, joka ei täytä pk-yrityksen EU:n määritelmää⁸². Tästä seuraa, että konserniin kuuluvien yritysten kokoluokka

⁸⁰ EFRAG, 2024: 5

⁸¹ European Parliament, n.d.

⁸² Tilastokeskus, 2023

määräytyy konsernin yhteenlasketuista tiedoista, mikä kasvattaa suurten ja keskisuurten yritysten osuutta verrattuna muiden määritelmien kokoluokituksiin.

2.6.2 Pk-yritykset - välttämättömiä talouskasvun, innovaatioiden ja vastuullisuuden edistämiseksi?

Eroavaisuudet kokojaotteluissa eri määritelmien osalta on oleellista huomioida, kun tarkastellaan pk-yrityksiä osana yrityskehitystä ja niiden vaikutuksia laajemmin talouteen. Määritelmäeroista huolimatta pk-yritysten taloudellinen painoarvo on kiistanalainen. Ne ovat merkittäviä työllistäjiä ja tuottavat huomattavan osan yritysten kokonaisliikevaihdosta. Pk-yritykset eivät olekaan vain lukumäärällisesti merkittävä ryhmä, vaan ne toimivat merkittävänä kilpailukykyä, työllisyyden sekä innovaation luojina.⁸³ Yritysvastuuta voidaan pitää merkittävänä kilpailukykyä ja innovaation lähteenä erityisesti silloin, kun yrityskehitys on itsessään innovatiivinen ja kannustava⁸⁴. Euroopan yhteisöjen komission antamassa tiedonannossa koskien yritysvastuuta korostetaan pk-yritysten ja yritysvastuun välistä positiivista korrelaatiota sekä sitä, miten innovaatioon keskittyvät pk-yritykset ovat todennäköisemmin sitoutuneita yritysvastuuseen.⁸⁵ Erityisen huomionarvoista onkin pk-yritysten aktiivisuus innovaatiotoiminnassa. Innovaatiotoiminta perustuu yritysten innovaatiokykyyn, joka näyttäytyy yritysten kykyä kehittää toimintatapojaan vastaamaan paremmin markkinoiden tarpeisiin⁸⁶. Tämä jatkuva kehitystyö johtavat useammin kuin harvemmin tuotteiden, palveluiden tai teknologioiden kehittämiseen⁸⁷. Tutkimusten mukaan jopa 68 prosenttia pk-yrityksistä osallistui innovaatiotoimintaan vuosina 2018–2020. Suurissa yrityksissä tämä osuus oli jopa 87 prosenttia, mutta osallisuutta on peilattava pk-yritysten lukumäärälliseen ylivoiimaan⁸⁸. Lisäksi innovaatiotoiminta pk-yrityksissä on usein ketterämpää ja joustavampaa kuin suurissa yrityksissä, jossa organisaatorakenteiden jäykkyys ja

⁸³ European Commission, n.d.

⁸⁴ Oduro et al: 224

⁸⁵ European Commission, 2002/347

⁸⁶ Szeto, 2000: 150

⁸⁷ Becerra-Vicario et al., 2023: 2

⁸⁸ Tilastokeskus, 2023

byrokratia saattavat toimia innovaatiotoimintaa hidastavina tekijöinä. Pk-yritykset kykenevät näin usein nopeampaan reagointiin sekä uusien ideoiden toteuttamiseen. Taloudellisen painoarvonsa sekä innovaatiotoimintansa puolesta pk-yritykset ovatkin keskeisessä asemassa talouskasvun mutta myös kestävän kehityksen edistämisessä.

Yritysvastuun tulkinta ja toteutus määräytyvät vahvasti vallitsevan kontekstin mukaan⁸⁹. Kontekstissa vallitsevat normit, arvot ja motivaattorit muovaavat merkittävästi yrityksen vastuullisuuskäytäntöjä ja –raportointia⁹⁰. Tämä kontekstisidonnaisuus korostuu etenkin pk-yrityksissä, joiden toimintaympäristö eroaa olennaisesti suuryrityksistä. Pk-yritysten vastuullisuustoimintaa ohjaavat vahvasti sen vastuuasemassa olevien henkilöiden - kuten yrittäjien, omistajien tai johtajien - henkilökohtaiset arvot ja näkemykset⁹¹. Tutkimukset osoittavat, että näiden avainhenkilöiden arvot sekä paikalliset sidosryhmäsuhteet muodostavat perustan pk-yritysten vastuullisuudelle.⁹² Vastuullisuuteen kannustavat tekijät voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoisiin motivaattoreihin. Sisäisinä motivaattoreina toimivat esimerkiksi aito ymmärrys kestävyyshaasteista, kun taas ulkoisina motivaattoreina pidetään taloudellisia näkökulmia kuten yrityksen kilpailuedun saavuttamista.⁹³ Vastuuhenkilöiden tärkeimpinä henkilökohtaisina motivaattoreina toimivat erityisesti turvallisuuden tunne ja henkilökohtaiset haasteet.⁹⁴

Pk-yritysten organisatorisen erityispiirteet heijastuvat niiden yritysvastuun toteutumiseen sekä haasteisiin, jotka taas eroavat suuryritysten kohtaamien haasteiden kanssa. Pk-yritysten yhdeksi keskeisimmistä haasteista voidaankin nostaa resurssien rajallisuus.⁹⁵ Käytännön yritysvalloitteet on pitkälti suunniteltu suuryritysten tarpeisiin, ottaen huomioon niiden taloudelliset resurssit⁹⁶. Resurssien kohdentaminen sekä rajallisuus

⁸⁹ Halme et al., 2009: 2

⁹⁰ Ibid: 1,3

⁹¹ Fassin, 2008: 366

⁹² Ibid : 366

⁹³ Kutzschbach et al., 2021 : 12

⁹⁴ Fassin, 2008 : 371

⁹⁵ Baumann-Pauly et al., 2013: 4-5

⁹⁶ Ibid : 2

näyttäytyy näin ollen myös pk-yritysten kestävyysraportoinnin toteuttamisessa. Taloudellisten resurssien lisäksi haasteena on henkilöstöresurssien ja teknologioiden rajallisuus sekä ajankäytön priorisointi⁹⁷. Siinä missä suuryrityksillä voi olla vastuullisuustyöhön nimitetty vastaava tai kokonainen tiimi, pk-yrityksissä tilanne on toinen. Pienemmissä yrityksissä vastuullisuustyö jää helposti muiden vastuualueiden varjoon, jolloin sitä hoidetaan usein *ad hoc* -periaatteella muiden tehtävien ohessa. Pk-yrityksillä ei usein olekaan erikoistunutta henkilöstöä tai aikaa kestävyysraporttien tuottamiseen⁹⁸. Näin resurssien rajallisuus yhdessä vastuullisuustyön allokoinnin kanssa voivat muodostua pullonkauloiksi vastuullisuuden toteuttamisessa.

Pk-yrityksissä vastuullisuustietoisuus sekä -osaaminen on vielä alkutekijöissään, mikä voi muodostua ongelmalliseksi liiketoiminnan laajentuessa ja mahdollisesti siirryttäessä suoraan kestävyysraportointisääntelyn piiriin. Osaamisen ja teknologian puute ilmenee erityisesti vaikeuksina tunnistaa ja mitata ympäristövaikutuksia sekä hyödyntää raportointiin tarvittavia työkaluja. Monet pk-yritykset toteuttavat jo vastuullisia käytäntöjä, vaikka eivät välttämättä tunne koko yritys vastuun käsitettä⁹⁹. Huomionarvoista onkin, että yritys vastuun käsitteisto, etenkin sosiaalisen vastuun käsite, on laadittu palvelemaan monikansallisten yritysten toimintaa. Tästä huolimatta pk-yritysten tietoisuus yritys vastuusta on kasvanut merkittävästi viime vuosina. Tämä ilmenee erityisesti vuoden 2024 Eurobarometrin tuloksista, jonka mukaan jopa 93 prosenttia on ryhtynyt toteuttamaan yhtä tai useampaa resurssitehokkuutta parantavaa toimenpidettä¹⁰⁰. Lisäksi neljäsosalla on strategia hiilijalanjäjen pienentämiseksi tai ilmastoneutraaliuden saavuttamiseksi. Pk-yritysten edellytyksistä vastuullisemman toiminnan toteuttamiseksi on tullut entistä kriittisempi kysymys, sillä pk-yritykset tuottavat yli puolet Euroopan bruttokansantuotteesta. Samalla ne vastaavat yli 60 prosentista yritysten kokonaishiilidioksidipäästöistä¹⁰¹.

⁹⁷ Ibid : 10

⁹⁸ Fassin, 2008 : 365

⁹⁹ Oduro et al, 2021 : 225

¹⁰⁰ European Commission. Eurobarometer survey shows that more than 90 % of SMEs invest in resource efficiency, 2024

¹⁰¹ European Commission. Eurobarometer: EU SMEs working towards sustainability, 2022

Pk-yrityksiä leimaa niiden erilainen suhtautuminen vastuullisuuteen. Pk-yrityksissä vastuullisuus noudattaa pk-yritysten luonteenomaisesti epämuodollisempaa suhtautumistapaa, jossa kontrollijärjestelmät ovat löyhempiä ja dokumentointi rajallista¹⁰². Näin ollen vastuullisuus toteutuu usein epämuodollisesti ja osin tiedostamatta osana muuta liiketoimintaa¹⁰³. Monet pk-yritysten johtoasemissa olevat toteuttavat vastuullisuutta intuitiivisesti, vaikka eivät välttämättä tunne yritys vastuun käsitettä tai sen teoreettista taustaa¹⁰⁴. Tämä saattaa heijastua myös työntekijöiden suhtautumiseen vastuullisuuteen – vastuullisuustoimet ovat heidänkin keskuudessaan pitkälti tiedostamattomia. Näin vastuullisuutta on vaikea paikantaa eikä henkilökohtaisia motivaatiotekijöitäkään vastuullisuuteen liittyen ole helppo tunnistaa, sillä aihetta ei ole aktiivisesti pohdittu.¹⁰⁵ Baumann-Paulyn ja muut vetoavat siihen, että formaalien prosessien puute mutta myös vähäinen ulkoinen paine saattavat vaikeuttaa yritys vastuun toteuttamista pk-yrityksissä¹⁰⁶. Toisaalta pk-yritysten etuna nähtiin organisatorinen joustavuus sekä suurempi päätöksenteko kuin suuryrityksissä. Pk-yritysten vähemmän hierarkkinen organisaatorakenne ja osallistavampi johtamiskulttuuri luovatkin omanlaisiaan edellytyksiä vastuullisuuden toteuttamiselle, niin hyvässä kuin pahassa.¹⁰⁷

Pk-yritysten rooli vastuullisuuden edistämisessä on merkittävä, sillä ne muodostavat suuren osan Euroopan yrityskentästä. Kuitenkin yhä harvempi, etenkin suomalainen pk-yritys, korostaa vastuullisuusajattelua omassa liiketoiminnassaan, käy ilmi Suomen yrittäjien Yritysgallupista. Suomen Yrittäjien toteuttamassa yritysgallupissa¹⁰⁸. Gallupiin, johon osallistui reilu tuhat pienten ja keskisuurten yritysten edustajaa, on tutkittu pk-yritysten edellytyksiä ja motiiveja vastuullisuuden integroimiseksi liiketoimintaansa. Kokonaisuudessaan noin kolme neljäsosaa gallupiin osallistuneista pk-yrityksistä kertoi

¹⁰² Ibid : 365

¹⁰³ Oduro et al., 2021: 225

¹⁰⁴ Fassin, 2008: 374

¹⁰⁵ Alasentie, 2024 : 47

¹⁰⁶ Baumann-Paylun et al., 2013

¹⁰⁷ Oduro et al., 2024; Kutzschbach et al., 2021: 1–2

¹⁰⁸ Suomen Yrittäjät, 2024

huomioineensa vastuullisuusajattelun liiketoiminnassaan. Tutkimus osoittaa, että motiivit vastuullisuuskäytäntöjen integroimiselle osaksi liiketoimintaa ovat olleet moninaisia. Taustalla suurimmalle osalle yrityksistä, lähes 80 prosenttia yrityksistä, olivat lainkuuliaisuus sekä verovelvollisuuden täyttäminen. Nämä syyt vastuullisuuden integroimiseksi osaksi liiketoimintaa motivoikin suurinta osaa pk-yrityksistä. Kutzschback ja muiden havainnot ovat yhteneväisiä tämän havainnon kanssa. Erityisesti monen pk-yrityksen johtajan näkökulmasta lainsäädäntö on yksi merkittävimmistä vastuullisuuskäytäntöjen integroimiseen vaikuttavista tekijöistä.¹⁰⁹ Huomionarvoista on myös se, että gallupiin vastanneista vain hieman yli puolet kertoi vastuullisuusajattelun tarkoittavan yritykselle ympäristövastuuta. Nimittäin 62 prosenttia vastasi kantavansa vastuuta ympäristöstä ja 44 prosenttia pyrkivänsä vähentämään päästöjä. Myös sosiaalisen ja hallinnollisen vastuun alueihin sijoittuvat motivaatiotekijät olivat heikommassa asemassa kuin yleinen kuuliaisuus valtiolle ja Verohallinnolle. Hieman yli puolet yrityksistä kertoi vastuullisuusajattelun tarkoittavan heille henkilökunnan hyvinvoinnista huolehtimista, 42 prosenttia ihmisten työllistämistä, ja 34 prosenttia yhdenvertaisuuden edistämistä.

Gallupin vastaukset paljastavat moniulotteisen kuvan pk-yritysten vastuullisuusajattelusta. Vaikka yritysten motivaatiot kattavat laajasti ympäristöllisen, sosiaalisen ja hallinnollisen vastuun, enemmistölle vastuullisuus näyttäytyy ensisijaisesti riskienhallinnan välineenä. Tämä ilmenee erityisesti pyrkimyksenä noudattaa lakeja ja sopimuksia sekä maksaa veroja tunnollisesti. On kuitenkin huomionarvoista, että nämä toimet eivät itsessään edistä vastuullisuutta, vaan muodostavat lähinnä perustan lailliselle liiketoiminnalle. Gallupista käy kuitenkin ilmi, että vaikka lakien noudattaminen ja riskienhallinta ovat keskeisiä motivaattoreita vastuulliselle liiketoiminnalle, monet pk-yritykset tavoittelevat vastuullisuudella myös strategista etua. Gallupin vastaukset osoittavat, että pk-yritykset tunnistavat vastuullisuuden mahdollisuudet niin liiketoiminnan kehittämisessä kuin sidosryhmäsuhteiden vahvistamisessa¹¹⁰.

¹⁰⁹ Kutzschback et al, 2021: 12

¹¹⁰ Suomen Yrittäjät, 2024

2.6.3 Euroopan unionin rooli kestävyyden edistämässä pk-yrityksissä

Komissio ehdottaa useita toimenpiteitä pk-yritysten tukemiseksi, kuten tiedon lisäämistä vastuullisen toiminnan taloudellisista eduista, hyvien toimintatapojen vaihdon edistämistä, helppokäyttöisten työkalujen kehittämistä ja suuryritysten ja pk-yritysten yhteistyön tukemista. Euroopan unionin pk-yrityksiä koskevalla toimintapolitiikalla pyritäänkin edistämään eurooppalaisten pk-yritysten kilpailukykyä sekä varmistamaan, että EU:n omilla sääntelytoimilla ja politiikalla on myönteisiä vaikutuksia näihin yrityksiin. Tähän toimintapolitiikkaan sisältyvät muun muassa eurooppalaisia pk-yrityksiä tukeva Small Business Act -aloite¹¹¹ sekä yhtenä tuoreimmista Euroopan komission syyskuussa 2023 julkaisema pk-yritysten helpotuspaketti¹¹². Erityisesti helpotuspaketti¹¹³ viittaa keinona puuttua pk-yritysten toiminnallisiin haasteisiin kuten hallinnolliseen takkaan ja sääntelyesteisiin, maksuviivästyksiin, rahoituksen saantiin sekä osaavan työvoiman ja kokeneiden johtajien puutteeseen¹¹⁴. Lisäksi merkittävässä roolissa oli myös COSME-ohjelma, joka asetusmuotoisena toimi vuosina 2014–2020 ja oli erityisesti suunniteltu tukemaan pk-yritysten kilpailukykyä ja kestävyyttä. Vuodesta 2021 alkaen ohjelman toiminnot, mukaan lukien Small Business Act -aloitteen periaatteiden edistäminen, on sisällytetty laajempaan sisämarkkinaohjelmaan. Ohjelman yhtenä keskeisenä tavoitteena oli vahvistaa unionin yritysten, erityisesti pk-yritysten, kilpailukykyä ja kestävyyttä. COSME-ohjelma oli kohdistettu erityisesti komission suosituksessa¹¹⁵ määriteltyihin pk-yrityksiin.

Ensisijaisesti Euroopan unionin toteuttaa kestävän kehityksen tavoitteitaan sääntelyinstrumenttien kautta. Sääntelyvaatimukseen vastaaminen asettaa pk-yrityksille suuria haasteita. Vaikka uusi kestävyysraportointidirektiivi ei suoraan velvoita listaamattomia pk-yrityksiä raportointiin, sidosryhmien odotukset ja suurempien

¹¹¹ European Commission, 2008:

¹¹² European Commission. SME Relief Package, 2023

¹¹³ Ibid

¹¹⁴ Ibid

¹¹⁵ European Commission, 2003

yritysten vaatimukset arvoketjussa luovat paineita kestävyysraportointiin. Vastuullisuustyö yrityksissä onkin pitkälti pakollista, riippumatta siitä, onko yritys direktiivin velvoittama vai ei, mikäli haluaa olla osa suuryritysten arvoketjua. Vastatakseen tähän tarpeeseen Euroopan tilinpäätösraportointia neuvota- antava ryhmä EFRAG on laatinut pk-yrityksille kohdistetut vapaaehtoiset kestävyysraportointistandardit, jotka tukevat vastuullisuuden sisällyttämistä myös pk- yritysten liiketoimintaan.

2.7 Yritysvastuu IT-alalla

IT- eli informaatioteknologian ala on osa laajempaa ICT- eli tieto- ja viestintäteknologian alaa, vaikka termejä käytetään nykyisin usein toistensa synonyymeina. ICT kattaakin IT:n lisäksi myös tietoliikenneverkot ja muun teknisen infrastruktuurin.¹¹⁶ ICT-alan rakenteesta on merkittävä huomio, että ala on vahvasti pienyritysvetoinen - lähes 90 prosenttia yrityksistä työllistää alle kymmenen henkilöä. Samaan aikaan alaa hallitsee useampi merkittävä suuryritys, jotka työllistävät satoja tai jopa tuhansia työntekijöitä. Alan merkitystä Suomen taloudelle kuvastaa myös kokonaistyöllistyvyys: ala työllistääkii kokonaisuudessaan noin 121 000 henkilöä¹¹⁷.

Vaikka teknologiateollisuus ja IT-ala kokonaisuudessaan kulkee osin jälkijunassa vastuullisuuden saralla etenkin muihin insinöörialoihin nähden, on ala alkanut vähitellen tunnistaa vastuullisuuden merkityksen merkittävänä osana liiketoimintaa¹¹⁸. Yritysvastuu on osoittautunut merkittäväksi kilpailutekijäksi erityisesti IT-alalla. Teknologiateollisuuden vastuullisuusselvitys osoittaa, että mitä voimakkaammin liiketoiminta perustuu vastuulliseen strategiaan ja sen kiinnittäminen liiketoimintastrategiaan ytimeen, sen vaikuttavampaa ja taloudellisesti tuloksellisempaa toiminta on. Lisäksi selvityksessä vastuullisuuden tilasta hahmotettiin, että etenkin vapaaehtoiset vastuullisuustoimet ovat avainasemassa kilpailuetujen kehittämisessä ja

¹¹⁶ Roztock et al, 2019: 176

¹¹⁷ FiCom, n.d.

¹¹⁸ Särkelä, 2023

toimintaympäristön muutoksen navigoimisessa.¹¹⁹ Vapaaehtoinen raportointi kestävyysvaikutuksista auttaa yrityksiä tunnistamaan uusia mahdollisuuksia, hallitsemaan riskejä ja kehittämään pitkäjänteistä vastuullisuusstrategiaa¹²⁰. Tästä huolimatta sääntely koetaan lähinnä vapaaehtoisuutta täydentäväksi, joka myös palkitsee vapaaehtoisuutta ja edelläkävijöitä vastuullisuuden saralla.

IT-yritykset vastaavat yhä suuremman sidosryhmäjoukon odotuksiin kestävästä kehityksestä ja yritysvastuun edistämisestä, vaikka konkreettiset toimet jäävät edelleen hajanaisiksi. Yritysvastuu on nostanut alalla päätään viime aikoina, mikä on korostanut tarvetta luotettavalle tiedolle sekä eri sidosryhmien aktiivisemmalle huomioonottamiselle. Atea Sustainability Focus –raportti paljastaa, että vastuullisten IT-ratkaisujen suurimpia esteitä ovat tiedon, ajan ja resurssien niukkuus. Alan kriittinen ongelma on luotettavan, läpinäkyvän sekä vertailukelpoisen vastuullisuustiedon puute. Tämän niukkuus vaikeuttaa merkittävästi IT-yritysten päätöksentekoa vastuullisuuskysymysten osalta. Raportti korostaa myös IT-ostajien asettamia vastuullisuuskriteereitä ja näiden selkeyttämistä yrityksen hankinnoilla sekä yhteistyökumppaneille¹²¹. IT-yritykset joutuvatkin tasapainottelemaan avoimuuden ja salassapitovelvoitteiden välillä. Kuinka jakaa riittävästi tietoa vastuullisuudesta paljastamatta liikesalaisuuksia tai rikkomatta immateriaalioikeuksia? Tämä läpinäkyvyyden ja yrityksen etujen kuten salassapitosopimusten suojelun väliset ristiriidat saattavatkin muodostaa loukkuja teknologia-alan yrityksille.

Tulevaisuudessa IT-alan vastuullisuuden painopisteet keskittyvät erityisesti tuotteiden elinkaaren kokonaisvaltaiseen hallintaan sekä energiatehokkuuden parantamiseen¹²². Tämä trendi heijastelee myös EU:n sääntelyä, mistä esimerkkinä toimii yritysten kestävä toimintaa koskeva huolellisuusvelvoite. Unionin uuden sääntelyn tavoitteena on velvoittaa yrityksiä tarkastelemaan kestävyuden toteutumista läpi niiden toimitus- ja

¹¹⁹ Teknologiateollisuus, 2022

¹²⁰ Linna, 2023

¹²¹ Atea, 3/2023: 8

¹²² Ibid

arvoketjujen. Arvoketjunäkökulma on entisestään korostunut kestävyysraportointidirektiivin raportointivelvoitteen myötä, jossa yritysten tulee tunnistaa niiden toiminnassa olennaiset kestävyysvaikutusten koko niiden arvoketjun mitalla. Atean tutkimusraportti korostaa, että kestävän IT:n prioriteetit kohdistuvat enemmän itse tuotteisiin kuin niiden valmistajiin, mikä korostaa kasvavaa tarvetta lisätä tietoisuutta IT-tuotteiden koko elinkaaren aikaisista ympäristövaikutuksista¹²³. IT-alan ympäristövaikutukset voidaan jakaa suoriin ja epäsuoriin vaikutuksiin. Suorat vaikutukset kattavat laitteiden koko elinkaaren hiilijalanjäljen aina tuotannosta käyttöön ja hävittämiseen. Epäsuorat vaikutukset puolestaan liittyvät muun sektorin teknologian käytöstä aiheutuviin kasvihuonekaasupäästöihin. Tutkimukset osoittavat, että merkittävin ympäristöjalanjälki syntyy laitteiden tuotantovaiheessa, mikä korostaa koko elinkaaren huomioimisen tärkeyttä vastuullisuuden arvioinnissa¹²⁴. Informaatioteknologian alalla vastuullisuusnäkökulmien huomioiminen kaikessa liiketoiminnassa ja erityisesti toimitus- ja arvoketjujen mitalla on osoittautunut haasteelliseksi tehtäväksi. Syynä tähän ovat mutkikkaat toimitusketjut sekä välillisten vaikutusten vaikea jäljitettävyys.¹²⁵

Ympäristövastuun saralla IT-alalla on havaittavissa kasvavaa sitoutumista ilmastonmuutoksen torjuntaan ja kestävän kehityksen edistämiseen. Ilmastonmuutoksen torjumiseksi IT-ala on sitoutunut kunnianhimoiseen tavoitteeseen vähentää päästöjään 45 prosentilla kuluvan vuosikymmenen aikana, käy ilmi Atea Sustainability Focus –raportista¹²⁶. IT-alan hiilidioksidipäästöt osana ICT-sektoria ovatkin mittakaavaltaan verrattavissa ilmailualan päästöihin¹²⁷. Alan ympäristövaikutuksia on pyritty aktiivisesti vähentämään muun muassa hyödyntämällä uusituvia energialähteitä¹²⁸. Atea Sustainability Focus kartoittaa it-alan näkymiä kestävän kehityksen saralla Pohjoismaissa vuosittain. Vuoden 2022 kyselytutkimukseen osallistui 493 vastaajaa Ruotsista, Norjasta,

¹²³ Ibid

¹²⁴ Herden et al., 2021: 18

¹²⁵ Atea, 3/2023: 22

¹²⁶ Ibid: 14

¹²⁷ LUT yliopisto, 2023

¹²⁸ Ibid

Tanskasta, Suomesta ja Virosta¹²⁹. Vuosittain järjestettävän tutkimuksen tarkoituksena on tunnistaa kiireellisiä kestävä kehityksen alueita, joihin IT-alan ja IT-hankintoja tekevien organisaatioiden tulisi keskittyä Pohjoismaiden markkinoiden erityispiirteiden perusteella¹³⁰. Yksi vuoden 2022 tutkimuksen merkittävimmistä havainnoista oli kasvava odotus siitä, että IT-ala tarjoaisi tarkempaa tietoa ostajien hankkimien tuotteiden ja palveluiden hiilijalanjäljestä¹³¹. Tämä korostaa entisestään tarvetta läpinäkyvälle ja vastuullisen tiedon jakamiselle koko IT-alan arvoketjussa. Läpinäkyvyyden esteet ovatkin nousseet yhdeksi keskeisimmistä IT-yritysten vastuullisuutta hidastavista tekijöistä. Huomionarvoista on, että läpinäkyvyyden puute on jo vuodesta 2019 lähtien tunnistettu yhdeksi merkittävimmistä esteistä kestävä IT:n kehitykselle Atea Sustainability Focus -raporteissa¹³². Merkityksellinen läpinäkyvyys ja olennaisen vastuullisuustiedon jakaminen koko arvoketjussa ovat näin ollen avainasemassa IT-alan kestävä kehityksen edistämässä.¹³³

Vaikka digitaalinen vastuu, jota avattiin kappaleessa 2.4, ei ole saavuttanut yhtä vakiintunutta asemaa kuin yritysvastuun kolme ulottuvuutta osana kolmen pilarin mallia, on sen merkitys korostunut etenkin ympäristövastuun näkökulmasta koko informaatio- ja viestintäteknologian alalla. ICT-sektorin sähkönkulutuksen onkin arvioitu nousevan 20 prosenttiin kokonaissähkönkulutuksesta vuoteen 2030 mennessä. Alan vaikutukset ympäristöön ovat kaksijakoisia: toisaalta ala tuottaa merkittäviä päästöjä ja kuluttaa runsaasti energiaa, mutta samalla se mahdollistaa ympäristöystävällisiä ratkaisuja omalle kuin muillekin toimialoille. Alan hiilijalanjälki muodostuu energiankulutuksesta, kasvihuonepäästöistä sekä laitteiden ja infrastruktuurin vaatimasta raaka-aineiden käytöstä¹³⁴. Alan sitoutumista uusiutuviin energianlähteisiin heijastaa arvioitu puolen prosentin hiilidioksidipäästöjen odotettu lasku vuoteen 2030 mennessä.¹³⁵ Tämä kehitys

¹²⁹ Atea, 3/2023

¹³⁰ Atea. Atea Sustainability Focus. n.d.

¹³¹ Atea, 3/2023: 6

¹³² Atea, 3/2023: 7

¹³³ Atea, 3/2023: 35-36

¹³⁴ Liikenne- ja viestintäministeriö, 2021: 7

¹³⁵ Herden et al., 2021: 18–19

on seurausta erityisesti uusiutuvan energian parantuneesta kustannuskilpailukyvyistä sekä asiakkaiden kasvavasta kiinnostuksesta puhtaaseen energiaan. Alan suuntautuminen kestäväan kehitykseen ja sen tuoma kilpailuetu korostuvat entisestään, sillä IT-alan liikevaihto on kaksinkertaistunut viime vuosikymmenellä, ja teknologia-alan tuotteet ja palvelut ovat säilyttäneet asemansa Suomen merkittävimpänä vientituotteena.¹³⁶

Ympäristövastuun saralla IT-alan olisi otollista tuoda kestäväan kehityksen periaatteet kiinteäksi osaksi kokonaisvaltaisia teknologisia ratkaisuja. Kestävä IT voidaan määritellä IT-käytäntöjen ja –teknologioiden soveltamisena asiakkaiden ja sidosryhmien hyödyksi tavalla, joka varmistaa pitkän aikavälin hyvinvoinnin taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristöllisen kestävyuden näkökulmista¹³⁷. Tämä tarkoittaisi käytännössä muun muassa energiatehokkaampien laitteiden ja ohjelmistojen kehittämistä, digitaalisten palveluiden elinkaaren pidentämistä sekä kiertotalouden periaatteiden soveltamista IT-infrastruktuurin hallinnassa. IT-projektien keskeisiin tekemisiin sisältyykin usein ohjelmistokehitys, jonka suhteen kestävyyttä on tarkasteltava erityisen huolella. Kestäväan ohjelmistokehityksen toteuttaminen vaatii merkittäviä investointeja sekä ajallisia että henkilöstöresursseja. Siinä missä nopea kehitys on alan normi, tulisi ohjelmistokehityksessä kiinnittää huomiota nimenomaan pitkäikäisyyteen ja energiatehokkuuteen¹³⁸. Energiatehokkuus etenkin ohjelmistokehityksessä onkin kestäväan IT:n kulmakivi¹³⁹. Vastuullisuusustyö ei kuitenkaan voi jäädä vain ohjelmistojen kehittäviin ja päivittäviin yritysten harteille, vaan siihen tarvitaan kaikkien osapuolten – niin tilaajien kuin loppukäyttäjien - sitoutumista. IT-alalla teknologiset innovaatiot ja kestävä kehitys kulkevat käsi kädessä, mikä tekee alasta merkittävän vihreän siirtymän edistäjän.¹⁴⁰ Alan painoarvo näkyy myös tutkimus- ja kehitystoiminnassa: IT-ala vastaakin yli kolmasosaa koko yrityssektorin tutkimus- ja kehitystoiminnan menoista, ja erityisen voimakasta kasvu on ollut ohjelmisto- ja tietotekniikkapalveluiden osalta¹⁴¹.

¹³⁶ ITK, n.d.

¹³⁷ Mishra & Mishra, 2020

¹³⁸ LUT yliopisto, 2023

¹³⁹ Atea, 3/2023: 8

¹⁴⁰ LUT yliopisto, 2023

¹⁴¹ FiCom ry, n.d.

Vuonna 2019 toimialan osuus koko yrityssektorin tutkimus- ja kehitysmenojen kasvusta oli merkittävä 41 prosenttia.¹⁴²

IT-alalle ympäristövastuun kentällä on edistytty muun muassa arviointivälineiden kehittämisessä. Sen sijaan vastuullisuuden sosiaalisen ulottuvuuden mittaamiseen suunnatut menetelmät ovat vielä lapsenkengissään¹⁴³. Työolosuhteisiin vaikuttavat merkittävästi alaa luonnehtivat hektisyys ja jatkuva uudistuminen, mikä vaatii yrityksiltä kuin niiden työntekijöiltäkin jatkuvaa sopeutumista uusiin teknologisiin läpimurtoihin. Niin kutsutut ”jipot” voivat vaikuttaa työn tehokkuuteen merkittävästi, mutta toisaalta vaativat työntekijöiltä nopeaa teknologioiden omaksumista ja jatkuvaa uuden oppimista. Innovaatiosykli luovat paineita uuden oppimiselle, ja yritysten olisikin tarjottava työntekijöilleen mahdollisuutta kasvattaa omaa osaamistaan teknologisten mullistusten ja alan liikehdinnän mukana. Täten IT-alalle merkittävistä sosiaalisista vastuukysymyksistä nousevat esille esimerkiksi työvoiman kouluttautumis- ja kehittymismahdollisuudet. Esimerkiksi Norjan työvoimatutkimuslaitos raportoi, ettei vanhemmilla IT-työntekijöillä ole yhtäläisiä mahdollisuuksia kouluttautua kuin nuoremmilla työntekijöillä. Tämä on erittäin huolestuttava ilmiö, etenkin alalla, jolla jatkuva osaamisen kehittäminen nousee työntekijöillä valttikortiksi.¹⁴⁴

IT-alaan voidaan läheisesti liittää piirteet kuten nopea kehitys, innovaatiosykli ja tietotyö¹⁴⁵. Tämän seurauksena tietotyö kuten esimerkiksi koodaus ja suorittava työ kuten koodin automatisointi ovat pitkälti eriytyneitä. Tämä eriytyminen voivat johtaa kuiluun itse työn ja siitä aiheutuneiden vaikutusten välille, koskien niin ympäristöä kuin työolosuhteitakin. Erikoistuminen ja osaamisen jatkuva kehittäminen, ovat kuitenkin lisänneet tiedon määrää ja jakoa, näin vähentäneet polarisaatioita eri tekniikan alojen työntekijöiden välillä. IT-alan työntekijöiltä edellytetään yhä enemmän osaamista vastuullisuuden ja kestäväen kehityksen alueilla.¹⁴⁶

¹⁴² Tilastokeskus, 2020

¹⁴³ Atea, 2023

¹⁴⁴ Helakallio, 2024

¹⁴⁵ Martinuzzi & Kudlak et al, 2011

¹⁴⁶ Božić, 2023

3 Kestävyyseraportointia säätelevät normit sekä sitä täydentävä oikeuslähdeaineisto

3.1 Kestävyyseraportoinnin ja yritysvastuun normatiivisen pohjan muodostuminen

Lähtökohtana yritysvastuun sääntelylle on hyvä tunnistaa, että sääntely on pitkään ollut hyvin pirstaleista. Yritysvastuun sääntely onkin kehittynyt merkittävästi vasta viimeisten vuosikymmenten aikana. Historiallisesti tarkasteltuna yleinen yritysvastuun normisto on pitkään rakentunut ohjaaville periaatteille kuin juridisesti sitovalle sääntelylle¹⁴⁷. Tämä lähtökohta on muovannut oikeudellista sääntely-ympäristöä siten, ettei yhtenäistä, toimialasta tai yrityksen toiminnan laajuudesta riippumatonta, yritysvastuusääntelyä ole toistaiseksi muodostunut¹⁴⁸. Huolimatta sääntelyn pirstaleisuudesta, yritysten vastuullisuutta ohjataan ja säännellään useista eri lähteistä. Viime vuosina on kuitenkin ollut havaittavissa merkittävä trendi kohti juridisesti sitovampaa yritysvastuusääntelyä. Vaikka eriäviä mielipiteitä sääntelyn laajuudesta löytyy, vallitseva näkemys on, että yleissääntely on tarpeellista. Tämä trendi heijastaa kasvavaa yhteiskunnallista painetta yritysten vastuullisuuden ja sen sitovuuden lisäämiseksi. Näitä paineita on asetettu erityisesti EU:n taholta.

Sääntelyä on pyritty tiukentamaan etenkin kestävyysraportoinnin osalta. Taustalla vaikuttaa yleinen havainto siitä, että vapaaehtoinen kestävyysraportointi on osoittautunut ongelmalliseksi läpinäkyvyyden kannalta. Vapaaehtoisuus onkin lisännyt riskiä siitä, että yritykset tulkitsevat ja esittävät vastuullisuusindikaattoreita tavalla, joka parhaiten palvelee niitä itseään. Vapaaehtoisen raportoinnin problematiikka on myös kiihdyttänyt yhtenäisen ja juridisesti sitovan sääntelyn laatimista koko unionin tasolla. Kestävyysraportointidirektiivi eli CSRD-direktiivi säädettiin vuonna 2022 vastaamaan juuri näihin ongelma-kohtiin. Yhtenäisellä sääntelyllä on myös pyritty ehkäisemään

¹⁴⁷ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 39

¹⁴⁸Ibid: 39

viherpesun riskiä. Viher- mutta myös sinipesua esiintyykin nimenomaan yritysten kestävyysraportoinnin muodossa. Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen on määritellyt viherpesun käytännöksi, jossa kestävyteen liittyvät toimet tai viestintä eivät kuvasta todenmukaisesti yrityksen tai tietyn rahoituspalvelun kestävyttä¹⁴⁹. Viherpesun rinnalle on myös noussut sinipesu, joka puolestaan liittyy sosiaaliseen vastuullisuuteen ja sen harhaanjohtavaan raportointiin. Viherpesu voi olla joko tahallista tai tahatonta. Tahallinen viherpesu voi ilmetä yritysten toiminnassa erityisesti markkinointistrategioiden kautta, joilla pyritään luomaan todellisuutta myönteisempi kuva yrityksen vastuullisuudesta. Tahaton viherpesu voi puolestaan olla seurausta puutteellisesta tiedosta tai ymmärryksestä koskien yrityksen toiminnan kokonaisvaltaisia ympäristövaikutuksia¹⁵⁰. Viherpesun tunnistaminen ja sen riskien hallinta on keskeistä etenkin pk-yrityksille ja IT-alalle, sillä näillä toimialoilla vertailukelpoista ja varmennettua kestävyystietoa on toistaiseksi niukasti saatavilla.

Kestävyysraportointidirektiivin ensisijainen tavoitteena on yhtenäistää ja laajentaa yritysten kestävyysraportointia¹⁵¹. Tämä puolestaan vaikeuttaa harhaanjohtavan tiedon esittämistä. On kuitenkin huomioitava, että kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävät yritykset voivat edelleen pitkälti itsenäisesti määritellä kestävyysraportointinsa laajuuden sekä sovellettavat raportointistandardit. Tämän vuoksi onkin otollista tarkastella vastuullisuuskysymyksiä sekä kestävyysraportointia listaamattomien pk-yritysten näkökulmasta, jotka eivät toistaiseksi ole velvoitettuja täyttämään kestävyysraportointidirektiivin laajoja raportointivaatimuksia.

¹⁴⁹ ESMA, 2023: 11

¹⁵⁰ Atea, 3/2023: 9

¹⁵¹ Linna, 2023

3.2 Yritysvastuuoikeus

Yritysvastuuoikeus koostuu kahdesta keskeisestä osasta: Yritysvastuusta ja oikeudesta. Tässä luvussa keskitytään tarkastelemaan oikeudellista aineistoa yritysvastuun taustalla. Yritysvastuuoikeus ei itsessään muodostaa omaa, itsenäistä oikeudenalaansa. Toisaalta sitä voidaan pitää uutena oikeudenalaehdokkaana, mikäli se saavuttaa sitä identifioivat yleiset opit¹⁵². Uusia oikeusaloja ja oikeusalaehdokkaita ilmentää se, että niiden normisto rakentuu pirstaleisesti eri oikeudenalojen normeista¹⁵³. Yritysvastuuoikeutta voidaan pikemminkin pitää yhteiskunnallisena ilmiönä, joka on saanut oikeudellisia piirteitä. Yritysvastuuoikeus onkin moniulotteinen kokonaisuus, joka koostuu hajanaisesta joukosta oikeuslähdeaineistoa. Tästä aineistosta löytyy merkittäviä liittymäkohtia useisiin vakiintuneisiin oikeudenaloihin, kuten siviilioikeuteen ja ympäristöoikeuteen¹⁵⁴. Kestävyysraportointisääntely on kiinteä osa yritysvastuuoikeutta.

Yritysvastuu on siis ensisijaisesti yhteiskunnallista, ei juridista vastuuta¹⁵⁵. Yritykset ovat itse vastuussa siitä, että ne noudattavat voimassa olevaa lainsäädäntöä sekä tunnistavat toimintansa synnyttämät haitalliset vaikutukset ja pyrkivät aktiivisesti ehkäisemään ja vähentämään niitä. Yritysvastuuoikeuden keskiössä on yritys, jolle ei löydy yhtä yhteneväistä lakiin perustuvaa määritelmää. Tukea määritelmälle voidaan kuitenkin hakea muun muassa kansallisen lainsäädännön tasolta yritys- ja yhteisötietolaista sekä osakeyhtiölaista. Yritys- ja yhteisötietolain mukaan yrityksellä tarkoitetaan “elinkeino toimintaa harjoittavaa yhteisöä ja luonnollisen henkilön elinkeinoa sekä muita lain 3 §:n 1 momentissa mainittuja rekisteröitäviä yksiköitä.”

3.3 Oikeusperiaatteet ja itsesääntely yritysvastuun perustana

Yritysvastuuoikeuden oikeudellinen lähdeaineisto perustuu kirjoitetun lain ohella myös muihin oikeuslähteisiin. Yritysvastuun oikeudellisen perustan muodostavat useat

¹⁵² Tuori, 2007: 108

¹⁵³ Tuori, 2007: 126

¹⁵⁴ Vanhala & Ristaniemi: 6, 19, 120

¹⁵⁵ European Commission. MEMO/02/153, 2002

keskeiset oikeusperiaatteet. Näihin voidaan lukea muun muassa lainsäädännön tulkintaa ohjaavat periaatteet, kuten ympäristöoikeuden varovaisuus- ja aiheuttamisperiaatteet, sekä laintulkinnan periaatteet, joista merkittävimpinä voidaan mainita lain alkuperäisen tarkoituksen huomioiminen sekä yleisen edun huomioiminen¹⁵⁶. Lisäksi on tärkeä huomioida, että perustuslaki ja perusoikeudet toimivat niin ikään tulevaa sääntelyä rajaavina tekijöinä.¹⁵⁷

Vaikka yritysvastuuoikeuden normisto onkin hajanaista, ja tietynlainen oikeudenalajaottelun mukainen jäsenyntyneisyys siltä puutuukin, sen on tukeuduttava tietynlaisiin yleistyksiin sen normien ympärillä. Asianmukainen huolellisuus, englanniksi käytetään termiä *due diligence*, jota voidaan pitää niin sanottuna supernormina yritysvastuullisuuden näkökulmasta. Asianmukaisen huolellisuuden periaate korostaa yritysten velvollisuutta tunnistaa toimintansa kielteiset ulkoisvaikutukset¹⁵⁸. Tämä edellyttää jatkuvaa sisäistä sekä ulkoista valvontaa, arviointia ja avoimuutta, mikä korostaa läpinäkyvyyden yritysvastuun toteuttamisessa. *Due diligence* –periaate heijastaa digitaalisen aikakauden keskeisiä piirteitä, kuten yritysten tarvetta sopeutua dynaamiseen toimintaympäristöön sekä vastata alati kehittyviin vastuullisuusvaatimuksiin.

Suuri osa yritysten yhteiskuntavastuuseen liittyvästä ohjeistuksesta onkin pitkälti nojautunut itsesääntelyyn¹⁵⁹. Muun muassa asianmukaiseen huolellisuuden, *due diligence* -periaatteeseen yritysvastuun osana ovat vedonneet monet tahot, kuten Euroopan unioni yhteiskuntavastuustrategiassaan sekä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, OECD omassa mallissaan. Ylikansallisten järjestöjen kuten Yhdistyneiden kansakuntien, YK:n periaatteet sekä OECD:n monikansallisille yrityksille suunnatut toimintaohjeet ovat muotoilultaan tavoitteellisia eivätkä sellaisenaan aseta velvoitteita valtioille kansalliseen lainsäädäntöön sisällytettäväksi tai yrityksissä suoraan toimeenpantaviksi. Tästä huolimatta nämä ohjeistukset saavat uuden merkityksen kestävyysraportointivelvoitteiden yhteydessä. Eurooppalaisiin

¹⁵⁶ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 38

¹⁵⁷ Ibid: 38

¹⁵⁸ Ibid: 152

¹⁵⁹ Ibid: 98

kestävyysraportointistandardeihin, kuten ESRS 2 standardiin onkin sisällytetty tiedonantovaatimusten osalta kielteisten vaikutusten olennaisuuden arviointi, joka tulisi toteuttaa asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen prosessien eli *due diligence* -prosessien kautta, etenkin kielteisten vaikutusten osalta. *Due diligence* -prosessien avulla yritykset siis pyrkivät tunnistamaan ja ehkäisemään toimintansa mahdollisia kielteisiä vaikutuksia. Nämä prosessit onkin pitkälti määritelty YK:n ohjaavien periaatteiden kansainvälisissä välineissä sekä OECD:n toimintaohjeissa monikansallisille yrityksille.

Muutos itsesääntelystä ja *soft law* -tyyppisestä juridisesti sitomattomasta sääntelystä kohti velvoittavampaa *hard law* -tyyppiseen sääntelyyn on havaittavissa ja merkittävä kehityssuunta yritys vastuun alueella. Tämä muutosprosessi sisältää kaksi ulottuvuutta, muodollisen sekä sisällöllisen. Muodollinen prosessi sisältää yritys vastuuvetoitteen sisällyttämisen oikeudellisesti sitoviin sääntelyinstrumentteihin. Sisällöllinen prosessi taas keskittyy yritys vastuun täsmällisempään määrittelyyn ja konkretisointiin sekä näiden kohdentamisen sääntelyinstrumentteihin¹⁶⁰. *Soft law* -lähestymistapa perustuu juridisesti ei-sitoviin sopimuksiin ja periaatteisiin, jotka pyrkivät ohjaamaan yritysten ja muiden toimijoiden käyttäytymistä. *Soft law* -sääntelyn ohjaava vaikutus on säilynyt vahvana, vaikka kyse ei ole sitovasta lainsäädännöstä. Itsesääntelyn normit ovat edelleen vallalla, vaikka niiden painoarvo onkin vähentynyt viime vuosina. Esimerkkinä tästä ovat YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevat ohjaavat periaatteet.¹⁶¹ Sitä vastoin *hard law*, eli oikeudellisesti sitova lainsäädäntö, tarjoaa tehokkaampia keinoja varmistaa, että yritykset noudattavat asetettuja säännöksiä¹⁶². Tämän merkitys on korostunut erityisesti Euroopan unionin tasolla, jossa säännösten noudattamisen valvonta on haastavaa johtuen jäsenvaltioiden eriävistä sääntely-ympäristöistä. Lisäksi unionin tasolla on huomioitu, että säännösten laiminlyönnillä voi olla laajoja ulkoisvaikutuksia, mikä entisestään korostaa sitovan, koko unionin kattavan sääntelyn tarvetta.

¹⁶⁰ Szabados, 2021

¹⁶¹ Vanhala ja Ristaniemi, 2022: 69–70

¹⁶² Atea, 2023

Euroopan unioni on omilla sääntelyinstrumenteillaan ohjannut yritys vastuuta entistä velvoittavampaan suuntaan sekä muodollisesti että sisällöllisesti. Tästä esimerkkinä on yritysten kestävyysraportointia koskeva direktiivi, joka velvoittaa suuria ja listattuja yrityksiä raportoimaan kestävyysvaikutuksistaan yhteisten standardien mukaisesti. Standardien soveltaminen on näin ollen pakollista vain hyvin rajatulle joukolle yrityksiä. Näin ollen Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antava ryhmä EFRAG:n kehittämä listaamattomille pk-yrityksille yksinkertaisemmat VSME ESRS-standardit. Nämä vapaaehtoiset standardit mahdollistavat vastaamisen sidosryhmien tarpeisiin oikeasuhteisesti ilman juridista sitovuutta¹⁶³. Listaamattomien pk-yritysten osalta kestävyysraportointi nojautuukin edelleen pitkälti vapaaehtoisuuden nimiin, jolloin itsesääntely säilyttää oman oikeutetun asemansa yritys vastuun sääntelyssä.

Atean toteuttaman toimialakohtaisen analyysin tulokset osoittavat, että tehokkain lähestymistapa edistämään yritys vastuuta on yhdistelmä *soft law*- ja *hard law* -sääntelymekanismeja¹⁶⁴. Tämä korostuu erityisesti IT-sektorilla, jossa läpinäkyvyys on entistä korostetummassa asemassa. *Soft law* -tyyppiset sääntelykeinot pyrkivät edistämään asteittaista sopeutumista kestävämpiin toimintatapoihin. Ne auttavat muokkaamaan asenteita ja käytäntöjä kestävyysraportointia ja läpinäkyvyyttä kohtaan, luoden näin perustan tuleville juridisesti velvoittavimmille säädöksille¹⁶⁵. Tämä porrastettu lähestymistapa on otollinen, kun otetaan huomioon EU:n nykyinen sääntelytrendi. Kehitys viittaa siihen, että myös CSRD-direktiivin ulkopuolelle jäävät yritykset tulevat todennäköisesti kohtaamaan juridisesti velvoittavamman sääntely-ympäristön tulevaisuudessa. Näin ollen *soft law* -mekanismien avulla rakennettu pohja helpottaa yritysten sopeutumista tuleviin, mahdollisesti tiukempiin vastuullisuusvaatimuksiin.

¹⁶³ European Commission. Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards, 2023

¹⁶⁴ Atea, 3/2023: 30

¹⁶⁵ Ibid: 30

3.4 Oikeusinformatiikan ohjaava vaikutus

Oikeusinformatiikka ottaa kantaa tiedon sisältö- ja käyttökohtaisiin oikeudellisiin kysymyksiin muuttuvassa digitaalisessa toimintaympäristössä¹⁶⁶. Oikeusinformatiikan alalla onkin lisääntyvä tarve sääntelylle, vaikkakin sääntelyn tarve risteytyy muiden oikeudenalojen kuten immateriaalioikeuden¹⁶⁷ sekä siviilioikeuden¹⁶⁸ kanssa. Oikeusinformatiikan tehtävänä on analysoida näitä haasteita ja tarjota ratkaisuja, jotka huomioivat sekä teknologisen kehityksen että perusoikeudelliset vaatimukset. Niinpä erityisesti tekijänoikeudellisten ja henkilötietojen suojaa koskevien kysymysten kohdalla oikeusinformatiikka toimii fasilitoivana oikeustieteen alana, joka auttaa sovittamaan yhteen teknologian kehityksen ja oikeudelliset periaatteet.

Sekä kestävyysraportointisääntelyä sekä oikeusinformatiikkaa osa-alueineen on pitkään leimannut sääntelyn vakiintumattomuus sekä ne ovat syntyneet tarpeesta vastata nopeasti kehittyvän toimintaympäristön asettamiin kehyksiin ja luomaan johdonmukaista sääntelyä. Digitaalinen oikeusvaltio asettaa lisääntyviä vaatimuksia oikeudellisen tiedon sääntelylle¹⁶⁹. Informaatioyhteiskunnan oikeudelliset haasteet ulottuvat laajalle, kattaen muun muassa yksityisyyden suojan, tietoturvan ja viestinnän luottamuksellisuuden. Oikeusinformatiikan merkitys korostuu erityisesti toimintaympäristön digitalisoitumisen ja Euroopan unionin valtioiden yhtenäistymisen myötä niin sanotuiksi eurooppalaisiksi oikeusvaltioiksi. Nämä muutokset ovat johtaneet siihen, että jäsenvaltiot ovat delegoineet toimivaltaansa kansalliselta tasolta yhä enemmän Euroopan unionin tason toimielimille. Tämän seurauksena Euroopan parlamentti ja neuvosto ovat ottaneet keskeisen roolin sääntelyinstrumenttien laatimisessa muun muassa tekijänoikeuden, henkilötietojen suojan sekä sähköisen kaupankäynnin, ja viimeisempänä kestävyysraportoinnin alueilla.

Erityisesti henkilötietojen käsittelylle ja suojaamiselle on asetettu tiukat vaatimukset, etenkin Euroopan unionin yleisen tietosuojasetuksen, GDPR myötä. Asetus takaa

¹⁶⁶ Saarenpää & Riekkinen, 2023: 1

¹⁶⁷ Ibid: 9

¹⁶⁸ Pöysti, 2004: 564–565

¹⁶⁹ Saarenpää & Riekkinen, 2023: 5

jäsenvaltioille yhtenäiset säännöt henkilötietojen käsittelylle. Henkilötietojen suojaa koskevan sääntelyn harmonisointi unionin sisällä sekä kaupankäynnissä jäsenvaltion ja unioniin kuulumattoman valtion välillä on ollut keskeinen edellytys Euroopan sisämarkkinoiden toimivuudelle. Henkilötietojen suojan voidaankin todeta olevan eurooppalainen perusoikeus. Henkilötietojen suoja liittyy kiinteästi informaatio-oikeuteen, joka muodostaa yhden oikeusinformatiikan erityisistä osista ja kattaa tiedonhallintaan ja tietojenkäsittelyyn liittyvät oikeudelliset kysymykset. Euroopan unioni on tietosuoja-asetuksellaan ja sen asettamien vaatimustensa nojalla pyrkinyt parantamaan yksilöiden oikeuksia rajat ylittävissä digitaalisissa oikeusvaltioissa¹⁷⁰. Tavoitteena on ollut taata yksilöiden perusoikeuksien suoja henkilötietojen käsiteltäessä niin unionin sisällä kuin unionin rajat ylittävissä tilanteissa.

Kestävyysraportointidirektiivi edellyttää yrityksiltä kestävyysraportointia, joka täyttää tietyt digitalisointia koskevat tekniset vaatimukset kuten kestävyys selvityksen julkaisemisen ja säilyttämisen digitaalisesti luettavassa muodossa, mikä nostaa esiin kysymyksiä tiedon saatavuudesta, käytettävyydestä ja tietoturvallisuudesta. Kestävyysraportointidirektiivin vaatimukset kattavat laajan kirjon oikeudellisia kysymyksiä, jotka ovat oikeusinformatiikan ydinaluetta, kuten tiedon oikeellisuuden ja vertailukelpoisuuden varmistaminen sekä tiedon käytön juridiset ulottuvuudet. Kestävyysraportointiin liittyykin laajamittaista tiedonkeruuta ja -käsittelyä, joka saattaa sisältää myös henkilötietoja. Tämä yhdistää oikeusinformatiikan ja henkilötietojen suojan kestävyysraportoinnin rajapintaan. Esimerkiksi yrityksen henkilöstöön, asiakkaisiin tai sidosryhmiin liittyvät tiedot voivat olla relevantteja kestävyysraportoinnissa. Näiden tietoje käsittelyssä onkin noudatettava tietosuojalainsäädännön asettamia vaatimuksia.

Kestävyysraportointidirektiivin edellyttämät teknologiset vaatimukset kuten vaatimus raportoinnista digitaalisesti luettavassa muodossa tuovat uusia haasteita tietosuojalainsäädännön soveltamiseen. Tässä kontekstissa oikeusinformatiikka nousee keskeiseen rooliin, tarjoten näiden rajapintassa syntyviin oikeudellisiin kysymyksiin lainsäädäntöä tukevaa tulkintaa. Kestävyysraportointidirektiivi herättää myös

¹⁷⁰ Saarenpää ja Riekkinen, 2023: 26

kysymyksiä siitä, miten ja missä laajuudessa raportoituja tietoja voidaan hallita ja käsitellä, mikä onkin keskeinen oikeusinformatiikan tutkimuskohde. Näin ollen kestävyysraportointidirektiivi alistaa yritykset oikeusinformatiikan keskeisten teemojen, kuten digitaalisen tiedonhallinnan, tietosuojan ja tiedon käytön juridisten kysymysten tarkastelulle modernissa digitaalisessa oikeusvaltiossa.

3.5 Ei-taloudellisen raportoinnin ja kestävyysraportoinnin viitekehys

Taloudellisen tilinpäätöksen laatimisvelvollisuus juontaa juurensa unionin säätämään IAS-asetukseen, jonka myötä IFRS-kansainväliset tilinpäätösstandardit implementoitiin suoraan sovellettaviksi unionin jäsenvaltioissa. Ei-taloudellisen raportoinnin kehitys on seurannut samaa mallia, mutta sen haasteena on pitkään ollut yhtenäisten standardien puute. Toisin kuin taloudellisessa raportoinnissa, jossa IFRS-standardit ovat muodostaneet vakaan pohjan ja ne on implementoitu tilinpäätösdirektiiviin, ei-taloudellisessa raportoinnissa on käytössä useita erilaisia raportointistandardeja ja ohjeistoja. Tämä moninaisuus on vaikeuttanut yritysten raportoinnin vertailukelpoisuutta.

Kansainvälisillä raportoinnin viitekehyksillä on ollut merkittävä rooli kestävyysraportoinnin liittyvien tietojen raportoinnin käytännön kehittymisessä. Kestävyysraportoinnin kehitys on edennyt asteittain kohti standardoituja käytäntöjä, jotka pohjautuvat sidosryhmien olennaisuusarviointiin ja GRI-standardeihin. Tämä kehitys on tapahtunut osana laajempaa muutosta, jossa eri raportointistandardien laatijat pyrkivät harmonisoimaan ohjeistuksiaan ja luomaan yhtenäisiä viitekehityksiä kestävyysraportointiin.¹⁷¹ Kuitenkin siinä missä IFRS-tilinpäätösstandardit ovat saavuttaneet kiistattoman, hallitsevan aseman taloudellisessa raportoinnissa, ei-taloudellisen raportoinnin standardien eli niin kutsuttujen kestävyysstandardien saralla vastaavaa yhtä hallitsevaa viitekehystä ei ole toistaiseksi muodostunut. Tämä tilanne heijastaa raportoinnin monimuotoisuutta ja jatkuvaa kehitystä. GRI-standardisto on vakiinnuttanut asemansa ensimmäisenä laajasti käytettynä kestävyysraportoinnin viitekehysenä ja onkin nykyään maailmanlaajuisesti

¹⁷¹ De Villiers et al., 2020 : 729–732

käytetyin kestävyysraportoinnin viitekehys¹⁷². GRI-järjestön tavoitteena on ollut luoda globaalisti hyväksytty standardisto, joka saavuttaisi vastaavan aseman kuin Yhdysvaltain tilinpäätösstandardeista vastaavan elimen eli FASB-säätiön laatimat tilinpäätösstandardit eli US GAAP-standardit tai IASB-säätiön laatimat IFRS-standardit. GRI onkin saavuttanut de facto -aseman kestävyysraportoinnin viitekehyyksensä. Vaikka GRI-standardit ovat luoneet perustan yritysten kestävyuden raportoinnille, niiden käytännön toteutuksessa on puutteita, sillä yritykset tarvitsevat yhdenmukaisempia tulkintaohjeita olennaisten kestävyysvaikutusten tunnistamiseen ja arviointiin¹⁷³.

Rinnalle on ilmaantunut myös kilpailevia standardeja¹⁷⁴. Kestävyysraportoinnin käytäntöihin ja kehitykseen on merkittävästi vaikuttanut sijoittajia ja pääomamarkkinoita palvelevien raportoinnin aloitteiden, viitekehysten ja sääntelyinstrumenttien kehitys. Erityisen keskeisen aseman tässä kontekstissa on saavuttanut integroidun raportoinnin viitekehys, SASB:n ja näiden toimialakohtaiset standardit. SASB on omaksunut keskeisen roolin kestävyysraportoinnin standardoinnissa laatimalla toimialakohtaiset kestävyysraportoinnin standardit yli 70 toimialalle. SASB-standardien erityispiirteinä on niiden perustuminen tieteelliseen tutkimustietoon kestävyystekijöiden taloudellisista vaikutuksista. GRI ja SASB voidaan nähdä täydentävän toisiaan, sillä GRI-standardit ohjaavat organisaatioita valitsemaan aiheet, jotka heijastavat niiden merkittävimpiä taloudellisia, ympäristö- ja sosiaalisia vaikutuksia sidosryhmien näkökulmasta laajemmin¹⁷⁵.

Merkittävänä toimijana kestävyysraportoinnin kentällä on myös kansainvälisten raportointistandardien järjestö ISO, jonka standardit eroavat luonteeltaan sekä IFRS- että GRI-standardeista. Toisin kuin IFRS-standardit, jotka ovat pakollisia tietyille yrityksille, tai GRI-standardit, jotka keskittyvät vain raportointiin, ISO-standardit tarjoavat myös konkreettisia työkaluja ympäristövaikutusten hallintaan ja mittaamiseen. Erityisesti ISO 14000 -standardiryhmä keskittyy ympäristöjohtamiseen ja tarjoaa organisaatioille

¹⁷² Ibid : 735, KPMG: 24

¹⁷³ De Villiers et al., 2020: 732

¹⁷⁴ Ibid : 735,742

¹⁷⁵ GRI, 2021

työkaluja ympäristövaikutusten hallintaan, mittaamiseen ja raportointiin. ISO 14001 -standardit tarjoavat kansainvälisesti tunnustetun viitekehyksen ympäristöjohtamisjärjestelmän suunnitteluun ja toteuttamiseen sekä ympäristösuorituskyvyn jatkuvaan parantamiseen¹⁷⁶. ISO:n standardit, kuten ISO 14001 -standardi, mahdollistavat myös niiden sertifiointin, mikä toimii konkreettisena osoituksena sidosryhmille yrityksen sitoutumisesta vastuulliseen toimintaan. ISO-sertifikaatit myöntää aina kolmannen osapuolen sertifiointiorganisaatio, ei ISO-järjestö itse. Sertifiointi voikin olla jopa edellytys yritysten yhteistyölle tietyissä julkisissa hankinnoissa. ISO on myös kehittänyt standardin sosiaalisen vastuun ohjaamiseen, ISO 26000:n, joka eroaa ISO 14000 -sarjasta siinä, että se on tarkoitettu vain ohjeistukseksi eikä kolmannen osapuolen sertifiointiin.¹⁷⁷ ISO 26000 noudattaa joustavaa, alhaalta ylöspäin itsesääntelyyn suuntautuvaa lähestymistapaa¹⁷⁸.

Ei-taloudellisen raportoinnin standardien moninaisuus heijastelee taloudellisen raportoinnin kehityskulkua vuosien saatossa. Euroopan unioni on puuttunut tilanteeseen sääntelyvallallaan yhtenäistääkseen käytäntöjä ja minimoidakseen sääntelyn pirstaloitumista unionin sisällä. Vastaavasti kestävyysraportointistandardien muodostumiselle on syntynyt tarve globaalilla tasolla¹⁷⁹. Lisäksi muun muassa IFRS-säätiön yhteydessä toimivan IASB:n rinnalle perustettu oma kestävyysraportointiin keskittyvä elin ISSB edustaa merkittävää muutosta tällä kentällä. ISSB keskittyy erityisesti sijoittajanäkökulmaan, ja standardien asetannassa on painotettu enemmän kestävyysriskien taloudellisia vaikutuksia kuin varsinaista kestävyysinformaatioita¹⁸⁰. Erityisesti EU:n kontekstissa Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä EFRAG on ottanut tässä kehitystyössä keskeisen roolin. Toukokuussa 2024 IFRS-säätiö ja EFRAG julkaisivat ohjemateriaalia ISSB- ja ESRS-standardien yhteensovittamisesta. Lisäksi EFRAG solmi GRI:n kanssa uuden yhteisymmärryspöytäkirjan jatkaakseen

¹⁷⁶ ISO. ISO 14001:2015 – Environmental management systems, n.d.

¹⁷⁷ ISO. Certification, n.d.

¹⁷⁸ Tschopp & Nastanski, 2014: 156

¹⁷⁹ Ibid : 729

¹⁸⁰ De Villiers et al., 2020 : 737

teknisen tuen tarjoamista raportoiville yrityksille¹⁸¹. Tämä on huomionarvoista, sillä Euroopan kestävyysraportointidirektiivin keskeisiin periaatteisiin kuuluu eurooppalaisten standardien yhdenmukaistaminen IFRS-säätiön ja GRI:n globaalien standardien kanssa. EFRAG:n ja IFRS-säätiön yhteistyön tavoitteena on luoda yhtenäinen raportointipohja, joka sekä mahdollistaa aidon globaalien vertailukelpoisuuden että poistaa yrityksiltä tarpeen laatia päällekkäisiä raportteja eri standardien mukaisesti¹⁸².

3.6 Sääntely EU:n tasolla

Lain ja oikeuskäytännön ohjautuvuutta kestävyuden näkökulmasta on tarkasteltava ensisijaisesti Euroopan unionin tasolla. Euroopan unionin oikeusjärjestelmä perustuu ylikansallisen lainsäädännön ensisijaisuuteen suhteessa kansalliseen normistoon. Perussopimukset ja oikeusperiaatteet muodostavat Euroopan unionin primäärioikeuden, ja näihin pohjautuen Euroopan unionin toiminnan perustan¹⁸³. Euroopan unionin primäärioikeudessa määritellyt tavoitteet saavutetaan pääsääntöisesti kahden keskeisen lainsäädäntöinstrumentin avulla: asetusten ja direktiivien. Primäärioikeus luo normipohjan sekundäärioikeuden luomiseksi. Sekundäärilainsäädännön taas muodostavat direktiivien ja asetusten lisäksi erinäiset päätökset, lausunnot ja suositukset¹⁸⁴.

Asetukset edustavat sellaisenaan sovellettavaa ja kaikkia jäsenvaltioita yhtäläisesti velvoittavaa lainsäädäntöä. Direktiivit sen sijaan asettavat jäsenvaltioille normatiivisen tavoitteen, mutta jättävät kansallisille lainsäätäjille liikkumavaraa lain soveltamisen ja täytäntöönpanon suhteen. Jäsenvaltiot voivat itse päättää, millä keinoin ne saavuttavat direktiivin asettamat tavoitteet omassa lainsäädännössään. On myös huomioitava EU:n perussopimusten ja perusoikeuskirjan merkitys yritysvastuun sääntelylle unionissa. EU:n perussopimukset luovat pohjan tälle sääntelylle erityisesti Sopimuksen Euroopan unionista 3 artiklan kautta, joka korostaa unionin pyrkimystä kestäväen kehityksen

¹⁸¹ EFRAG. Interoperability, n.d.

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ Tenhunen & Paila, 2011

¹⁸⁴ Euroopan komissio. EU-lainsäädännön tyypit, n.d.

edistämiseen unionissa¹⁸⁵. Lisäksi Euroopan unionin perusoikeuskirja vahvistaa tätä perustaa kokoamalla yhteen EU:ssa tunnustetut perusoikeudet ja vapaudet, kattaen niin taloudelliset, sosiaaliset kuin sivistykselliset oikeudet sekä ympäristöön ja kuluttajansuojaan liittyvät oikeudet¹⁸⁶. EU:n perustussopimus, perusoikeuskirja ja yhteiskuntavastuustrategia sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston säätämät direktiivit ja asetukset yhdessä pyrkivät harmonisoimaan Euroopan sisämarkkinoita sekä vahvistamaan oikeusvaltioperiaatetta koko unionin alueella. Yritysvastuun sääntelyä onkin unionin taholta säädetty sekä suoraan jäsenvaltioita velvoittavina asetusmuotoisena sääntelyinstrumentteina, kuten taksonomia-asetus sekä kansallista täytäntöönpanoa vaativina direktiiveinä, kuten ei-taloudellisen raportoinnin direktiivi.

Viime vuosina unionin sääntelyagendassa on siis korostuneet pyrkimys yhtenäistää yritysvastuun sääntelyä. Uudet sääntelyinstrumentit ovat toimineet konkreettisina esimerkkeinä siitä, miten aiemmin lähinnä periaatteellinen vastuu yritystoiminnan kestävydestä ja vastuullisuudesta on muuttumassa lakisääteiseksi velvoitteeksi. Tästä kehityksestä merkittävänä esimerkkinä toimivat muun muassa ei-taloudellisen raportoinnin direktiivi¹⁸⁷ sekä yritysten kestävästä toiminnasta koskevasta huolellisuusvelvoitteesta säädetty direktiivi. Nämä säädökset ovat luoneet samalla perustan yhtenäisemmälle kestävyysraportoinnille ja huolellisuusvelvoitteelle. Vasta kuitenkin kestävyysraportointidirektiivin myötä voidaan todeta unionin sääntelykehityksen saavuttaneen merkittävimmän virstanpylvään yritysvastuun sääntelyssä tähän mennessä. Sääntely on laajentunut kattamaan kestävyysraportoinnin uudet eurooppalaiset vaatimukset, jotka ovat astuneet voimaan tämän direktiivin myötä. Tämä kehityskulku ilmentää selkeästi siirtymää kohti yhä velvoittavampaa ja yksityiskohtaisempaa sääntelyä kestävä liiketoiminnan saralla.

Seuraavissa alaluvuissa syvennytään Euroopan unionin rooliin yhtenäisemmän yritysvastuun sääntelyn edistäjänä, yritysvastuunsääntelyn alkuvaiheisiin ja taustalla

¹⁸⁵ Vanhala, Ristaniemi, 2022: 58

¹⁸⁶ Ibid: 58

¹⁸⁷ Non-financial Reporting Directive, NFRD

vaikuttaviin tekijöihin sekä sääntelyn vaikutuksiin kansallisella kuin unioninkin tasolla. Tarkastelu pureutuu erityisesti EU:n proaktiivisen lähestymistavan perusteisiin sekä yhdenmukaistetun kestävyysraportointisääntelyn vaikutuksiin yrityksille kuin niiden sidosryhmillekin.

3.6.1 Unionin asema sääntelykehityksen ohjaajana ja jäsenvaltioiden rooli

Luvussa 3.2 tarkasteltiin sääntelykehitystä, jossa on havaittavissa siirtymä itsesääntelystä ja oikeudellisesti sitomattomasta *soft law* -sääntelystä kohti velvoittavampaa *hard law* -sääntelyä. Tässä kehityksessä Euroopan unionilla on ollut merkittävä rooli. Keskeisenä virstanpylväänä ei-taloudellisen raportoinnin direktiivi edusti eräänlaista välivaihetta pehmeän ja kovan sääntelyn välillä. Tämä niin kutsuttu puolikova lainsäädäntö on luonut puitteet, jossa sekä jäsenvaltioille että niiden yrityksille on jätetty liikkumavaraa, mahdollistaen kansallisten erityispiirteiden huomioon ottamisen mutta osittain myös sääntelyn pirstaloitumisen jäsenvaltioiden kesken. Vaikka ei-taloudellisen raportoinnin direktiivin perusperiaatteet on omaksuttu jäsenvaltioissa varsin yhdenmukaisesti, yksittäisten jäsenvaltioiden tasolla on havaittu eroja muun muassa raportoinnin muotovaatimuksissa¹⁸⁸.

Huomionarvoista onkin, että eräät jäsenvaltiot ovat jo ei-taloudellisen raportoinnin direktiivin puitteissa asettaneet omille kansallisille yrityksilleen tiukempia säännöksiä. Monet kansalliset säädökset edellyttävät yritysten ja niiden arvoketjujen sosiaalisten ja ympäristöriskien arviointia ja asianmukaista kestävyysraportointia.¹⁸⁹ Esimerkiksi Ranska on ottanut käyttöön pakollisen huolellisuusvelvoitteen, *due diligence*, tietyille suuryrityksille¹⁹⁰. Kansallisella tasolla yritysvastuusta on laadittu omat säännöksensä myös Saksassa, jota on sovellettu vuodesta 2023 eteenpäin. Lakia sovelletaan yli 1000 työntekijää työllistäviin yrityksiin sekä pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, jotka käyvät kauppaa suuryritysten kanssa. Yritykset, jotka siis käyvät kauppaa lain piiriin kuuluvien

¹⁸⁸ European Reporting Lab, 2021: 10

¹⁸⁹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 43, 160

¹⁹⁰ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 43, 210.

suuryritysten kanssa, joutuvat välillisesti noudattamaan vastuullisuusvaatimuksia osana näiden toimitusketjua¹⁹¹. Tämä tarkoittaa, että lain vaikutukset voivat ylittää yksittäisen jäsenvaltion rajat ja koskettaa myös muissa jäsenvaltioissa mutta myös unionin rajojen ulkopuolella toimivia yrityksiä, jotka ovat osa saksalaisten suuryritysten arvoketjua.

Näillä kansallisilla lailla on siivitetty yritysvastuun kehitystä ja luotu pohjaa laajemmalle EU-tason sääntelylle. Kuitenkin komission yritysten kestävästä toiminnasta koskevasta huolellisuusvelvoitteesta säädetyn direktiivin ehdotuksessa on painotettu unionin asemaa yritysvastuun ohjaavana voimana, ja perustelu, miksi esimerkiksi kansallisia *due diligence* -lainsäädäntöhankkeita ei ole tarkoituksenmukaista viedä eteenpäin.¹⁹² Ehdotuksessa todetaan, että kansalliset säännöt aiheuttavat hajanaisuutta ja uhkaavat heikentää oikeusvarmuutta sekä yritysten tasapuolisia toimintaedellytyksiä sisämarkkinoilla¹⁹³. Komissio huomauttaakin, että toisistaan poikkeavat kansalliset säännöt ovat enenevästi johtaneet poikkeaviin vaatimuksiin, jotka saattavat olla tehottomia ja epäoikeudenmukaisia¹⁹⁴. Näin ollen EU:n toimilla on merkittävää lisäarvoa yhtenäisen yritysvastuusääntelyn luomisessa.¹⁹⁵ Tämä kehitys, yhdessä ilmastonmuutoksen etenemisen sekä sidosryhmien kasvavan kiinnostuksen kanssa yritysten ilmasto- ja ympäristövaikutuksista, on ollut omiaan lisäämään tarvetta uuden kestävyysraportointidirektiivin säätämiseksi, jotta voitaisiin ehkäistä sääntelyn pirstaloitumista unionissa.

Tästä huolimatta jäsenvaltioilta odotetaan aktiivista osallistumista kansainväliseen yhteistyöhön yritysvastuun edistämiseksi. Tästä esimerkkinä voidaan mainita OECD:n

¹⁹¹ Helsingin kauppakamari, 2023

¹⁹² Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive, 2019/1937

¹⁹³ Ibid: 13–14

¹⁹⁴ Ibid: 13–14,18

¹⁹⁵ European Commission, 2022

toimintaohjeiden implementointi jäsenvaltioissa¹⁹⁶. OECD:n toimintaohjeet edustavatkin ainoaa vastuullista liiketoimintaa koskevaa kansainvälistä säännöstöä, johon valtiot ovat sitoutuneet¹⁹⁷. Suomi on ottanut aktiivisen roolin OECD:n toimintaohjeiden implementoinnissa perustamalla kansallisen yhteyspisteen, jossa arvioidaan yritysten toimintaa suhteessa OECD:n toimintaohjeisiin. Kansallinen yhteyspiste toimii työ- ja elinkeinoministeriön alaisuudessa tehden tiivistä yhteistyötä yhteiskunta- ja yritys vastuun neuvottelukunnan kanssa. Yhteyspisteen toiminta on sidosryhmäriippumaton: mikä tahansa taho voi tehdä sille valituksen epäillessään, että suomalainen yritys ulkomailla tai Suomessa toimiva ulkomainen yritys rikkoo kyseisiä toimintaohjeita¹⁹⁸.

3.6.2 Ei-taloudellisen raportoinnin ja kestävyysraportoinnin alkutaipaleella unionissa

Yritysten raportointivelvoitteiden perusta pohjautuu taloudelliseen raportointiin, jonka voidaan todeta toimivat yritystoiminnan ja sen raportoinnin keskeisenä pilarina. Taloudellinen raportointi käsittää yrityksen velvollisuuden ylläpitää kirjanpitoaan ja laatia sen pohjalta tilinpäätös noudattaen asianmukaisia standardeja. Tämä muodostaa perustan tilinpäätösinformaatiolle ja sen julkaisemista ja varmentamista koskeville säännöksille, mikä korostaa informaation laadun merkitystä yritysoikeudessa¹⁹⁹.

Ei-taloudellisen raportoinnin evoluutio Euroopan unionissa on rakentunut tämän taloudellisen raportoinnin perustan päälle. Kehitys alkoi jo 1970-luvulla, jolloin yritykset alkoivat asettaa tavoitteitaan etenkin sosiaalisen ja ympäristövastuun alueille²⁰⁰. Näihin aikoihin myös muodostettiin käsitteellinen pohja kestävyysraportoinnille²⁰¹. Ensimmäisessä vaiheessa sosiaalinen raportointi nousi merkittäväksi teemaksi, kun

¹⁹⁶ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive, 2019/1937: 9

¹⁹⁷ Valtioneuvosto, 2020

¹⁹⁸ Ibid.

¹⁹⁹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 125–126

²⁰⁰ Tschopp & Nastanski, 2014: 150

²⁰¹ Ibid: 150

yritykset ryhtyivät vapaaehtoisesti julkaisemaan sosiaalisia raportteja vastatakseen kasvaviin yhteiskunnallisiin odotuksiin. Saksa toimi tässä suunnannäyttäjänä, ja muut Länsi-Euroopan maat seurasivat pian perässä.²⁰² Keskeiseksi periaatteen nousee myös tilivelvollisuus sidosryhmille, joka perustuu tiedonsaantioikeuteen yrityksen vaikutuksista joko sidosryhmäsuhteen, lakisääteisten oikeuksien tai muun syyn perusteella.²⁰³ Sosiaalisen raportoinnin kehitys hidastui 1980–1990-luvuilla, kun muun muassa ammattiliittojen kiinnostus aihetta kohtaan väheni. 1990-luvun lopulla kävi hyvin ilmeiseksi, etteivät pelkkä osakkeenomistajien arvon maksimointi ja markkinaehtoiset ratkaisut riittäneet vastaamaan yhteiskunnan odotuksiin yritysten vastuullisuudesta.²⁰⁴ Alkuvaiheen raportointia leimasivat niin sanotut viherpesuraportit ja ekomarkkinointikampanjat, jotka olivat lähinnä markkinointitarkoituksiin laadittuja raportteja vailla todellista kestävyysisältöä²⁰⁵. Kyseinen ajanjakso osoitti, että vapaaehtoinen raportointi ei yksinään riittänyt luomaan kattavaa ja järjestelmällistä raportointikäytäntöä.

Vuonna 2001 Euroopan komissio antoi ensimmäisiä ohjeita ympäristöasioiden raportoinnista tilinpäätöksessä julkaisemalla vihreän kirjan.²⁰⁶ Komission suosituksen tavoitteena oli luoda kattavampi kuva yrityksen ympäristövaikutuksista yhdistämällä yrityksen ympäristövaikutuksista kootut tiedot osaksi tilinpäätöstä sekä toimintakertomusta. Vuonna 2003 EU:n modernisointidirektiivi lisäsi toimintakertomukseen vaatimuksen ottaa huomioon yrityksen kannalta relevantit ympäristö- ja sosiaaliset näkökulmat.²⁰⁷ Käytännössä raportoinnissa havaittiin kuitenkin huomattavia niin laadullisia kuin määrällisiäkin puutteita. Puutteet kohdentuivat myös raportoinnin epä johdonmukaisuuteen sekä epäsäännöllisyyteen.

²⁰² Allini & Rossi, 2007: 6

²⁰³ Niskala ja Palmuaro, 2023: 14

²⁰⁴ Allini and Rossi, 2007: 6

²⁰⁵ Tschopp & Nastanski, 2014: 151

²⁰⁶ European Commission, 2001

²⁰⁷ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 129

Vuoden 2008 finanssikriisi laukausi kierteen, joka pisti vauhtia myös unionin lähestymistavan uudistamiseen yritysten ei-taloudellisen raportoinnin osalta. EU:n aktiivisempi ote näkyi erityisesti vuoden 2011 sisämarkkinoiden toimenpidepaketissa, jossa komissio määritteli tavoitteekseen uuden ja kestäväen kasvun luomisen. Samalla terminologia alkoi kehittyä "ei-taloudellisen raportoinnista" kohti kestävyysraportointia²⁰⁸. Komissio kuitenkin arvioi, etteivät siihenastiset ei-taloudellista tietoa koskevat säädökset ja ohjeistukset olleet riittäviä. Raportit olivat pintapuolisia, keskittyen lähinnä yritysten myönteisiin vaikutuksiin, lähinnä sivuuttaen niiden toiminnan haittavaikutukset. Lisäksi raportit eivät vastanneet käyttäjien odotuksia heikon vertailukelpoisuutensa vuoksi.²⁰⁹ Kokonaisuudessaan vaikutukset jäivät vähäisiksi: vielä vuonna 2013 vain noin 6 prosenttia suurista yrityksistä raportoi ei-taloudellisista tiedoistaan, eikä noin kolmanneksella ollut aikomustakaan ottaa käyttöön kestävyysraportointia.²¹⁰

3.6.3 NFRD-direktiivi – EU:n ensiaskeleet kohti juridisesti velvoittavaa kestävyysraportointia

Euroopan unionin kestävyysraportoinnin sääntely on kehittynyt merkittävästi viime vuosikymmenen aikana, heijastaen kasvavaa tarvetta integroida yritysten ei-taloudelliset vaikutukset osaksi niiden kokonaisvaltaista raportointia. Vuonna 2014 voimaan astunut ei-taloudellista raportointia koskeva direktiivi, NFRD-direktiivi merkitsi käännekohtaa EU:n kestävyysraportointisääntelyssä. Se asetti yrityksille veloitteen raportoida tietoja vähintään ympäristöasioista, sosiaalisista ja työntekijöihin liittyvistä seikoista, sekä näiden lisäksi toimista liittyen ihmisoikeuksien kunnioittamiseen sekä korruption ja lahjonnan torjuntaan.

Lisäksi NFRD-direktiivi edellytti yritysten julkaisevan tietoja eri raportoinnin osa-alueilta, kuten liiketoimintamallista, toimintaperiaatteista mukaan lukien *due diligence* -

²⁰⁸ Baumüller & Sopp, 2021: 9–13

²⁰⁹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 133–134

²¹⁰ European Commission, 2013: 10

prosesseista ja niiden tuloksista, riskeistä ja riskienhallinnasta sekä keskeisimmistä tulosindikaattoreista.²¹¹ Yritykset saivat kuitenkin itsenäisesti valita viitekehysten tai viitekehukset, jota raportoinnissa hyödynnettiin, edellyttäen kuitenkin, että nämä ilmoitettiin selkeästi. Erinäisten viitekehysten kirjo ja esitettävillä tiedoilla asetetut puutteelliset vaatimukset johtivat merkittäviin puutteisiin ei-taloudellisten tietojen vertailukelpoisuudessa ja standardoinnissa²¹². Puutteista huolimatta direktiivi vahvisti ei-taloudellisen raportoinnin asemaa säätämällä muita kuin taloudellisia tietoja koskevasta selvityksestä ja konsernin emoyhtiön laatimasta konsolidoidusta selvityksestä. Nämä säädökset sisällytettiin uuteen tilinpäätösdirektiiviin. NFRD:n myötä käyttöön otettu raportointivelvoite on kuitenkin johtanut tilanteeseen, jossa muita kuin taloudellisia tietoja koskevat raportit ovat täydentäneet, mutta eivät korvanneet perinteistä tilinpäätösraportointia. Tämä on osaltaan johtanut raportoitavien tietojen siiloutumiseen²¹³.

NFRD-direktiivin implementointi Suomen lainsäädäntöön johti kirjanpitolain muutoksiin, edellyttäen yleisen edun kannalta merkittävien suurten yhteisöjen, jonka työntekijämäärä tilikauden aikana on keskimäärin yli 500 henkilöä, sisällyttävän toimintakertomukseensa selvityksen myös muista kuin taloudellisista tiedoistaan. Ei-taloudellisten tietojen selvitys sekä sen sisältö sisällytettiin kirjanpitolain 3a luvun 2 §:ään. Pykälässä todetaan, että kirjanpitovelvollisen ei-taloudelliseen raportointivelvollisuuteen kuuluvat tiedot liittyen ympäristöön, henkilöstöön, ihmisoikeuksien kunnioittamiseen sekä korruption ja lahjonnan torjuntaan. Lisäksi selvityksessä on kuvattava yhteisön liiketoimintamalli, toimintaperiaatteet, niihin liittyvät riskit sekä keskeiset muut kuin taloudelliset tunnusluvut²¹⁴.

Mikäli yritys ei noudata joitakin toimintaperiaatteita, sen on perusteltava syy noudattamatta jättämiselle niin sanotun "noudata tai selitä" -periaatteen mukaisesti. Noudata tai selitä -periaatteen soveltaminen tarkoitti käytännössä sitä, että mikäli yritys

²¹¹ Niskala ja Palmuaro, 2023: 38

²¹² Vanhala, Ristaniemi, 2022: 153

²¹³ Vanhala & Ristaniemi, 2022:130

²¹⁴ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 129

ei joiltain osin noudattanut annettuja toimintaperiaatteita suhteessa direktiivissä määriteltyihin kestävyysaiheisiin, yrityksen oli selvityksessään perusteltava syy noudattamatta jättämiselle²¹⁵. Tämä antoi yrityksille liikkumavaraa raportoidessaan kestävyysaiheista direktiivin mukaisesti, mutta velvoitti myös raportoimaan mahdollisista poikkeamista.

3.6.4 CSDDD-direktiivi – kestävyysraportointia tukevaa vastuullisuussäätelyä

Euroopan unionin yritysvastuulakihanke toteutui yhteisöjen komission yritysten kestävää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta säädetyllä direktiivillä eli niin kutsutulla CSDDD-direktiivillä. Direktiivi perustuu tarpeeseen saada luetettavaa tietoa siitä, millaisille kestävyteen liittyville riskeille yritykset altistuvat²¹⁶. Direktiivin mukaisesti kestävyysriskit ulottuvat koko yrityksen arvoketju mitalle. Direktiivi velvoittaa yrityksiä ottamaan käyttöön prosesseja, joiden avulla ne voivat tunnistaa ja puuttua mahdollisiin haittavaikutuksiin arvoketjussaan.²¹⁷ Jo komission direktiiviehdotuksella on taustoitettu syitä yhtenäisen asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen eli *due diligence* -velvoitteen säätämiseksi unionin sisällä. Direktiivin keskeinen tavoite on varmistaa etenkin ihmisoikeuksien kunnioittaminen sekä ympäristönsuojelu koko yrityksen arvoketjussa²¹⁸. Tällä pyritään luomaan tasapuoliset toimintaedellytykset yrityksille ja minimoitaisiin sääntelykentän hajanaisuutta EU:n sisällä. Tämä vähentää yritysten tarvetta sopeutua kansallisiin vaatimuksiin, jotka saattavat olla täysin ristiriidassa keskenään toisissa jäsenvaltioissa taas loistaa poissaolollaan²¹⁹. Direktiivi tukee yritysten riskienhallintaa, parantaa niiden kilpailukykyä ja luo oikeusvarmuutta tarjoamalla harmonisoidun oikeudellisen kehyksen koko EU:n alueella.²²⁰

²¹⁵ Ibid: 134

²¹⁶ Elinkeinoelämän keskusliitto, 2024: 9; Niskala & Palmuaro, 2023: 31

²¹⁷Niskala & Palmuaro, 2023: 31

²¹⁸ European Parliament. Corporate due diligence rules agrees to safeguard human rights and environment, 2023

²¹⁹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 164

²²⁰ Työ- ja elinkeinoministeriö, n.d.

Uusi yritysten kestäväää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta säädetty direktiivi koskee suuria yrityksiä sekä tiettyjä keskisuuria yrityksiä, joiden liikevaihto osittain tai kokonaan syntyy korkean riskin toimialoilla. Näihin riskitoimialoihin direktiivin nojalla lukeutuvat muun muassa tekstiilien ja vaatteiden valmistus ja tukkukauppa, elintarvikkeiden valmistus ja raaka-aineiden kauppa sekä mineraalien louhinta²²¹. Direktiivi täydentää ja vahvistaa olemassa olevaa yritysvastuuraportointia koskevaa sääntelyä. Yritysten tulee myös osana kestävyys selvitystään raportoida omasta huolellisuusvelvoiteprosessistaan. Direktiivi nivoutuu yhteen muun muassa ei-taloudellisen raportoinnin direktiivin ja sen seuraajan, yritysten kestävyysraportointia koskevan direktiivin kanssa.

3.6.5 CSRD-direktiivi – Kestävyysraportointi lakisääteiseksi velvollisuudeksi

Euroopan komissio esitti huhtikuussa 2021 merkittävän lainsäädäntöaloitteen ei-taloudellisen raportoinnin standardoinnin edistämiseksi ehdottamalla kestävyysraportointidirektiivi²²². Ehdotuksessa ilmaistaan, että direktiivi laajentaa aiempaa ei-taloudellisen tiedon raportointidirektiiviä ja pyrkii lisäämään yritysten vastuullisuuden läpinäkyvyyttä.²²³ Ennen uuden kestävyysraportointidirektiivin yksityiskohtaisempaa tarkastelua on huomionarvoista todeta, että yritysten kokoluokittelu ja tämän pohjalta määräytyvä velvoittavuus perustuu osin direktiiviä edeltävän muun kuin taloudellisen tiedon raportointia koskeneen direktiivin, NFRD-direktiivin, luokitteluun sekä komission päivittämään tilinpäätösdirektiivin mukaisiin muutoksiin yritysten kokorajoista. Kestävyysraportointidirektiivi onkin itsessään muutosdirektiivi, joka tulee koskettamaan laajalti jo voimassa olevia direktiivejä kuten tilinpäätösdirektiiviä sekä tilintarkastusdirektiiviä. Lisäksi kansallinen implementointi

²²¹ European Parliament. Corporate due diligence rules agrees to safeguard human rights and environment, 2023

²²² Vanhala & Ristaniemi, 2022 : 144

²²³ European Commission. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council as regards corporate sustainability reporting. COM/2021/189

tulee muuttamaan pitkälti jo voimassa olevia lain säännöksiä, kuten kirjanpitolakia sekä tilintarkastuslakia²²⁴. Siinä missä kestävyysraportointidirektiivi edellyttää kansallista implementointia, tulee eurooppalaisten kestävyysraportoinnin standardit²²⁵ jäsenvaltioita velvoittavasti voimaan ilman kansallista implementointia.

Uuden direktiivin kestävyysraportointivelvoite tulee koskettamaan alkuun vain yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, joilla on raportointivuonna palveluksessaan yli 500 työntekijää. Tämän segmentin yritykset ovat velvoitettuja laatimaan ja julkaisemaan tietoja vastuullisuudestaan tilikautensa mukaisesti vuoden 2024 alusta lukien. Seuraavan vuoden alusta eli tammikuusta 2025 lukien kestävyysraportointidirektiivi velvoittaa pörssilistattuja sekä listaamattomia suuryrityksiä, joissa ainakin kaksi seuraavista kriteereistä täyttyy: henkilöstömäärä yli 250 työntekijää, liikevaihto on yli 40 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma yli 20 miljoonaa euroa²²⁶. Listatuiksi yrityksiksi lasketaan kaikki ne yritykset, joiden arvopapereita on otettu kaupankäynnin kohteeksi unionin säännellyillä markkinoilla. Muutos kokorajoissa on jo komission toimesta sisällytetty tilinpäätösdirektiivin muutoksiin vuoden 2023 lopulla. Nämä muutetun tilinpäätösdirektiivin kokorajan mukaiset raportointivelvoitteet tulee siis koskettamaan laajaa osaa suomalaisistakin listaamattomista suuryrityksistä, kuitenkin edellyttäen, että muutokset saatetaan voimaan kirjanpitolain kohdennetuilla muutoksilla.

Jo itsessään kestävyysraportointidirektiivin ehdotus merkitsi huomattavaa paradigman muutosta suhteessa aiempaan NFRD-direktiivin asettamiin kestävyysraportointivaatimuksiin nähden. Kestävyysraportointidirektiivin keskeiset uudistukset käsittävät raportoinnin soveltamisalan laajentamisen, kestävyystietojen varmentamisen vaatimuksen implementoinnin, yksityiskohtaisten raportointivelvoitteiden määrittelyn sekä raportoinnin perustumisen tiettyihin

²²⁴ Niskala & Palmuaro, 2023: 45, 50

²²⁵ European Sustainability Reporting Standards, ESRS

²²⁶ Niskala & Palmuaro, 2023: 32–34

kestävyysstandardeihin.²²⁷ Etenkin määrällisesti tarkasteltuna direktiivin vaikutus Euroopan unionin yritys kentällä on merkittävä: siinä missä NFRD-direktiivin raportointivelvoitteiden piiriin kuului noin 12 000 yritystä Euroopassa, laajenee CSRD-direktiivin kestävyysraportoinnin soveltamisala kattamaan arviolta 50 000 yritystä Euroopassa²²⁸. Tämä edustaa huimaa määrällistä kasvua raportointivelvollisten yritysten määrässä.

Vuoden 2026 alusta lukien, kestävyysraportointivelvoite laajenee koskemaan yhä laajempaa joukkoa yrityksiä, myös pörssinoteerattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä. Vuoden 2028 alusta lukien soveltamisala laajenee koskemaan myös EU:n ulkopuolisia yhtiöitä, joiden liikevaihto EU:n alueella ylittää 150 miljoonaa euroa tai joilla on yksi tai useampi suurtytäryhtiö tai -sivuliike EU:n alueella²²⁹. Uuden kestävyysraportointidirektiivin soveltamisen piiriin kuuluvat yritykset onkin jo sisällytetty uuteen komission delegoituun tilinpäätösdirektiiviin ja sen uuteen 19 a artiklaan. Uuden artiklan 19a velvoitteet koskevat säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevia arvopapereita liikkeeseen laskeneita yhtiöitä eli listattuja yhtiöitä, pois lukien mikroyritykset, sekä kaikki suuria yrityksiä, riippumatta siitä ovatko ne listattuja vai eivät²³⁰. Suur- ja mikroyrityksen määritelmät pohjautuvat tilinpäätösdirektiiviin ja ne on esitelty yksityiskohtaisemmin luvussa 3. On kuitenkin huomioitava, että artikla 19 a sisältää merkittävän poikkeuksen. Kohdan 3 mukaan jäsenvaltioilla on mahdollisuus myöntää vapautus pienille ja keskisuurille yrityksille tietyistä raportointivelvoitteista. Tämä vapautus koskee erityisesti 19 a artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa määriteltyä velvoitetta, joka liittyy nimenomaan muiden kuin taloudellisten tietojen raportointiin. Tämä antaakin huomattavaa liikkumavaraa jäsenvaltioille kansallisen implementoinnin suhteen.

²²⁷ Ibid: 144–145

²²⁸ European Commission. Policy Paper on the synergies between the Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) and the Corporate Sustainability Reporting (CSRD) published, 2023

²²⁹ Niskala & Palmuaro, 2023: 32–34

²³⁰ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 145

Lisäksi uusi kestävyysraportointidirektiivi toi mukanaan merkittävän terminologian muutoksen: aiemmin sääntelyssä ja raportoinnissa käytetyistä ei-taloudellisista tiedoista alettiin yleisemmin puhumaan kestävyystietoina²³¹. CSRD-direktiivi korostaa erityisesti vastuullisuuden huomioimista koko yrityksen arvoketjun mitalla. Tämä lähestymistapa jatkaa CSDDD-direktiivin viitoittamaa tietä, mutta vie arvoketjuajattelun pidemmälle raportoinnin näkökulmasta. Raportointi ulottaakin perinteisen tilinpäätöksen konsolidointinäkökulman laajemmalle, kattaen yritysten olennaiset kestävyysvaikutukset liiketoimista ja liikesuhteista myös sen arvoketjun alku- ja loppupäässä. Arvoketjuraportoinnin myötä direktiivin soveltamisen alaan kuuluvien yritysten on kerättävä ja raportoitava kestävyystietoja myös sellaisilta yrityksiltä, jotka eivät itse suoraan kuulu CSRD:n soveltajiin. Direktiivi myös tämentää muotovaatimuksia kestävyystietojen raportoinnille edellyttäen niiden sisällyttämistä osaksi toimintakertomusta.²³²

Direktiivin myötä on entisestään vahvistanut niin kutsuttu kaksinkertaisen olennaisuuden (*double materiality*) määritelmä, jonka merkitys korostui jo NFRD-direktiivin myötä²³³. Kestävyysraportointidirektiivi sekä kaksoisolennaisuuden periaate ovat osa Euroopan Euroopan unionin vihreän kehityksen ohjelmaa ja laajempaa strategiakokonaisuutta kestävä kehityksen saavuttamiseksi²³⁴. Euroopan komissio viittasi ensimmäisenä kaksinkertaisen olennaisuuden käsitteeseen, joka perustuukin olennaisuuden tunnistamiseen kahdesta näkökulmasta. Kaksinkertaisen olennaisuuden periaate edellyttää yrityksiltä niin ikään kahdensuuntaista tarkastelua; yhtäältä sisäisten tekijöiden vaikutusta ulkoiseen toimintaympäristöön kuin ulkoisten tekijöiden vaikutusta yrityksen

²³¹ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 79

²³² Vanhala & Ristaniemi, 2022: 145

²³³ Hummel & Jobst, 2024: 327

²³⁴ European Commission. Sustainable finance, 2024; Niskala & Palmuaro, 2023:13

sisäisiin toimintoihin.²³⁵ Tämä periaate, joka siis huomioi niin vaikutusten olennaisuuden kuin taloudellisen olennaisuuden, on noussut merkittäväksi perinteisen taloudellisen raportoinnin rinnalle ja sen ylikin.

Kestävyysraportointidirektiivi edellyttää yritysten raportoivan tiedot, jotka ovat olennaisia molemmista tai vain toisesta olennaisuuden näkökulmasta²³⁶. Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä EFRAG on määritellyt olennaisuuden kriteeriksi tiedon säilyttämiseksi yritysten raportteihin, heijastellen näin tiedon merkitystä, sidosryhmien tarpeita ja yleistä läpinäkyvyyttä. Kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen mukaisesti yritysten tulee ensinnäkin arvioida ja raportoida liiketaloudelliset vaikutukset, eli miten vastuullisuus ja kestävyyskysymykset vaikuttavat sen liiketoimintaan, taloudelliseen tulokseen ja strategiseen kehitykseen²³⁷. ESRS-kestävyysraportointistandardit, jotka annetaan komission delegoidulla asetuksella, perustuvat kummankin olennaisuuden huomioimiseen kestävyysvaikutuksia arvioitaessa²³⁸. Vaikutusten olennaisuuden arvioinnissa on huomioitava niin kielteiset kuin positiivisetkin vaikutukset. Kielteisten vaikutusten arvioinnissa sovelletaan asianmukaisen huolellisuuden, *due diligence* -prosessia²³⁹. Vaikka ESRS-standardit eivät aseta tarkkoja vaatimuksia yritysten *due diligence* -prosessille, ne määrittelevät tiedot, jotka yrityksen on annettava yleisellä tasolla kaikista olennaisista kestävyysseikoistaan. Nämä vaatimukset koskevat myös *due diligence* -prosessia ja sen olennaisia vaikutuksia²⁴⁰.

²³⁵ European Commission. Information from European Union Institutions, Bodiens, Offices and Agencies. C209/4-5, 2019

²³⁶ Niskala & Palmuaro, 2023: 68–69

²³⁷ Vanhala & Ristaniemi, 2023: 145

²³⁸ Niskala & Palmuaro, 2023: 69–70

²³⁹ Ibid

²⁴⁰ Ibid: 71–72

Euroopan unioni on toimillaan pyrkinyt yhtenäistämään, koordinoimaan asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen käytäntöjä ja toisaalta ehkäisemään erinäisten kansallisten asianmukaisen huolellisuusvelvoitteen lainsäädäntöhankkeita. Tämä pyrkimys näkyy erityisesti Euroopan komission yritysten kestävästä toimintaa koskevan huolellisuusvelvoitedirektiivin eli niin kutsutun CSDDD-direktiivin säätämässä. Huolimatta EU:n pyrkimyksistä, EU:n pyrkimyksistä huolimatta yritykset voivat edelleen valita oman *due diligence* -prosessinsa eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien puitteissa. Prosessi voi perustua esimerkiksi YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskeviin ohjaaviin periaatteisiin. Vaikka prosessin valinta on vapaa, eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien toinen osa määrittelee yleiset tiedot, jotka yrityksen on annettava *due diligence* -prosessistaan ja sen vaikutuksista yrityksen hallinnointiin, strategiaan ja liiketoimintamalliin²⁴¹.

3.6.6 Taksonomia-asetus

Kestävyysraportointisääntelyn piiriin kuuluu läheisesti myös kestävän rahoituksen tiedonantoasetus eli taksonomia-asetus. Euroopan unionin kehittämään kestävän rahoituksen luokitusjärjestelmään eli taksonomiaan sisältyy EU:n laajuinen sääntely asetusmuotoisena. Taksonomia määrittelee kriteerit ympäristön kannalta kestäväille liiketoiminnalle ja velvoittaa suuryrityksiä noudattamaan niitä. Asetuksen soveltamispiiriin kuuluvat siis yli 500 henkilöä työllistävät ja yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt. Taksonomia-asetus astui voimaan vuonna 2020, ja velvoittaa sellaisenaan jäsenvaltioita ilman kansallista lainsäädännön täytäntöönpanoa²⁴².

Taksonomian päätavoitteena on luoda yhtenäinen kriteeristö ympäristön kannalta kestäväille liiketoiminnalle ja ohjata rahoittajien toimintaa kohti kestävämpiä sijoituskohteita. Taksonomia-asetuksen 3 artiklan a alakohdan mukaisesti yrityksen

²⁴¹ Niskala & Palmuaro, 2023: 71–72

²⁴² Hummel & Jobst, 2024: 327

toiminnon tulee edistää vähintään yhtä asetuksen mukaista ympäristötavoitetta. Samalla yrityksen on vältettävä aiheuttamasta oleellista haittaa muille ympäristötavoitteille, jotta yrityksen toiminto voidaan sijoittaa taksonomian alle. Tämä artiklan 3 alakohdassa määritelty "ei oleellista haitta" -periaate viittaa siihen, ettei yhden ympäristötavoitteen edistäminen tapahdu muiden tavoitteiden kustannuksella. Taksonomia-asetuksen artilassa 17 on määritelty kuusi keskeistä ympäristötavoitetta: Ilmastonmuutoksen hillintä, ilmastonmuutokseen sopeutuminen, vesivarojen ja merten luonnonvarojen kestävä käyttö ja suojelu, siirtyminen kiertotalouteen, ympäristön pilaantumisen ehkäiseminen ja vähentäminen sekä biologisen monimuotoisuuden ja ekosysteemisen suojelu ja ennallistaminen. Lisäksi, jotta toiminto täyttäisi taksonomialuokituksen kriteerit, sen on täytettävä myös sosiaaliset minimisuoajat, jotka perustuvat kansainvälisten järjestöjen laatimiin standardeihin kuten YK:n, OECD:n ja ILO:n ohjeistuksiin²⁴³.

Taksonomian mukaisia tietoja ei voida erottaa kestävyysraportointidirektiivin mukaisista kestävyysvaikutusten tiedoista, sillä direktiivi sellaisenaan edellyttää yrityksiltä taksonomian mukaisten tietojen sisällyttämistä kestävyyselvitykseensä²⁴⁴. Taksonomian tunnusluvut tulisi esittää kestävyysraportointidirektiivin mukaisesta toimintakertomukseen sisällytettyä kestävyyselvitystä, lukien kyseisten taksonomian kriteeristön alle sijoitettujen toimintojen osuudet liikevaihdosta sekä pääomamenoista²⁴⁵. Eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien aihekohtaisista standardeista ilmastostandardi määrittelee, että mikäli yrityksellä on sekä ilmastostandardin että taksonomian alle sijoitettavia toimintoja, yrityksen tulee varmistaa raportointiensa tietojen yhdenmukaisuus olempien raportointivaatimusten kanssa²⁴⁶.

²⁴³ Niskala & Palmuaro, 2023: 26–28

²⁴⁴ Ibid: 30

²⁴⁵ Ibid: 27

²⁴⁶ Ibid.: 110

3.7 Kestävyyseraportointidirektiivin kansallinen lainsäädännöllinen täytäntöönpano ja sen vaikutukset yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn Suomessa

Uuden kestävyysraportointidirektiivin nojalla jäsenvaltiot ovat velvoitettuja saattamaan uusi direktiivi voimaan kansallisesti. Kestävyysraportointidirektiivi velvoittaaakin jäsenvaltioita saavuttamaan siinä määritellyt tavoitteet, mutta sen kansallinen lainsäädännöllinen toimeenpano jää jäsenvaltioiden omalle vastuulle. Direktiivi on saatettava jäsenvaltioissa voimaan kahden vuoden sisällä direktiivin antamisessa. Suomessa direktiivin kansallinen lainsäädännöllinen täytäntöönpano on jo saavutettu muutoksilla muun muassa kirjanpitolakiin²⁴⁷, tilintarkastuslakiin²⁴⁸, lakiin tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista²⁴⁹, osakeyhtiölakiin²⁵⁰ sekä osuuskuntalakiin²⁵¹.

Kestävyysraportointistandardien määritelmä on sellaisenaan sisällytetty kansallisesti kirjanpitolakiin. Kirjanpitolain 7 luvun 2 §:n 8 kohdan määritelmän mukaan kestävyysraportointistandardeilla tarkoitetaan tilinpäätösdirektiivin 19 a, 29 a ja 29 d artiklassa tarkoitettuja standardeja sekä taksonomia-asetuksen 8 artiklassa tarkoitettuja tietoja. Kestävyysraportointidirektiivin voimaantuloon asti yritykset ovat kirjanpitolain 3a §:n nojalla velvollisia raportoimaan muista kuin taloudellisista tiedoistaan. Suomessa kestävyysraportoinnin varmentaminen on rajattu lakisääteisille tilintarkastajille, joilla on tehtävään vaadittu erityispätevyys. Varmentajaksi voidaan nimittää joko yksittäinen tilintarkastaja, kestävyysraportointiin erikoistunut tilintarkastaja tai kestävyystilintarkastajayhteisöksi rekisteröitynyt tilintarkastusyhteisö. Edellytykset kestävyysraportointitarkastajaksi hyväksymiselle on sisällytetty kirjanpitolain 6 luvun 3 a §: ään. Kestävyysvarmennusstandardit, joita kestävyysraportointivarmennuksessa on

²⁴⁷ Laki kirjanpitolain muuttamisesta, 1249/2023

²⁴⁸ Laki tilintarkastuslain muuttamisesta, 1250/2023

²⁴⁹ Laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista annetun lain muuttamisesta, 1251/2023

²⁵⁰ Laki osakeyhtiölain muuttamisesta, 1252/2023

²⁵¹ Laki osuuskuntalain muuttamisesta, 1253/2023

noudatettava, tulevat suoraan annettuna komission hyväksymän tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Artiklan sisältö on sisällytetty tilintarkastuslakiin, jossa säädetään, että tilintarkastajan on noudatettava kestävyysvarmennusstandardeja, jotka on hyväksytty noudatettavaksi kestävyysraportointivarmennuksessa tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoitus on tuottaa voittoa sen osakkeenomistajille. Tämä periaate luo osakkeenomistajille oletuksen yhtiön toiminnan jatkuvuudesta. Vaikka osakeyhtiölakiin ei ole sellaisenaan säädetty ehtoja toiminnan pitkäaikaisuudesta, voitontuottamistarkoitus ja jatkuvuusperiaate yhdessä viestivät osakkeenomistajalle ja muille sidosryhmille toiminnan tavoitteellisuudesta ja pitkäaikaisuudesta. Nämä osakeyhtiön periaatteet korreloivat yritysvastuun normien kanssa, sillä molemmat painottavat pitkän aikavälin näkökulmaa sekä kestävää arvonluontia. Osakeyhtiön painottaessa voitontuottamisesta osakkeenomistajille, taloudellinen vastuu korostuu, mikä saattaa johtaa muiden vastualueiden jäämiselle taka-alalle. Nykyisellään osakeyhtiölaki ei velvoita laajemman sidosryhmäjoukon etujen huomioimiseen, mikä luo havaittavan ristiriidan osakeyhtiölain ja yritysvastuunoikeuden normiston välille.

On kuitenkin havaittavissa paradigman muutos yritysvastuun integroitumisessa myös yhtiöoikeudelliseen kontekstiin. Kestävyysraportointidirektiivin implementointi tarkoittaa käytännössä muutosta osakeyhtiölaissa, erityisesti hallituksen vastuun ja tarkastusvaliokuntien tehtävien laajentumisen osalta. Direktiivi edellyttääkin, että jäsenvaltioissa säädetään, miten yrityksen hallinto-, johto ja valvontaviranomaiset ovat vastuussa kestävyysraportoinnista. Osakeyhtiölain 6 luvun 16 §:ään on sisällytetty merkittäviä muutoksia kestävyysraportointivarmennamisesta. Pörssiyhtiöissä ja muissa yleisen edun kannalta merkittävissä yhtiöissä hallituksen tehtäviin kuuluu nyt sekä taloudellisen raportoinnin ja tarkastuksen että kestävyysraportoinnin ja sen varmentamisen seuranta ja arviointi. Tämä kattaa yhtiön raportointijärjestelmän, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tehokkuuden sekä tilintarkastajan riippumattomuuden arvioinnin myös kestävyysraportointivarmennamisen osalta. Lisäksi hallituksen on

seurattava kestävyysraportointivarmentamista ja valmistettava
kestävyysraportointitarkastajan valinta.

4 Kestävyyseraportointi käytännössä

4.1 Kestävyyseraportointistandardit kestävyyseraportoinnin perustana

Kestävyyseraportointistandardit määrittelevät yksityiskohtaisesti, mitä tietoja yritysten tulee julkistaa kestävyysselvityksessään. Eurooppalaiset kestävyyseraportointistandardit eli ESRS-standardit kehitettiin luomaan yhtenäinen viitekehys sekä tukemaan kestävyyseraportointidirektiivin tavoitteiden saavuttamista. Eurooppalaiset kestävyyseraportointistandardit muodostavat keskeisen osan kestävyyseraportointidirektiiviä, vaikkakin ne on säädetty erikseen komission delegoidulla asetuksella, minkä ansiosta ne ovat suoraan sovellettavaa oikeutta kaikissa EU:n jäsenvaltioissa²⁵². Siinä missä kestävyyseraportointidirektiivi on saatettava jäsenvaltioissa voimaan lainsäädännöllisellä täytäntöönpanolla, ESRS-standardit on annettu komission delegoidulla asetuksella ja tulevat siten velvoittavasti voimaan sellaisenaan, ilman kansallista implementointia. Eurooppalaisten kestävyyseraportointistandardien laatimisesta vastaa Euroopan tilinpäätöseraportoinnin neuvoo-antava ryhmä EFRAG²⁵³. EFRAG on riippumaton, useita sidosryhmiä edustava ja pääosin Euroopan unionin rahoittama asiantuntijaelin. EFRAG toimii Euroopan komission valtuuttamana standardien teknisessä valmistuksessa ja kehityksessä.²⁵⁴ Kestävyyseraportointistandardit on laadittu pitkälti sidosryhmälähtöisesti ja laajan konsultaation kautta²⁵⁵.

Raportoittavat tiedot perustuvat ESRS-standardeihin sekä muihin kestävyyseraportointidirektiivin vaatimuksiin. ESRS-standardit koostuvat monialaisista standardeista, aihekohtaisista standardeista sekä toimialakohtaisista standardeista. Monialaiset standardit ja aihekohtaiset standardit koskevat kaikkia direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä toimialasta riippumatta. Aihekohtaiset standardit

²⁵² Niskala & Palmuaro, 2023: s. 35

²⁵³ Ibid: 36

²⁵⁴ European Commission. Public consultation on new Sustainability Reporting Standards for SMEs under the CSRD, 2024

²⁵⁵ European Commission. Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards, 2023

jakautuvat ympäristöstandardeihin²⁵⁶, jotka käsittelevät ilmastonmuutosta, pilaantumista, vesivaroja ja merten luonnonvaroja, biologista monimuotoisuutta ja ekosysteemejä sekä resurssien käyttöä ja kiertotaloutta; yhteiskuntastandardeihin²⁵⁷, jotka kattavat oman työvoiman, arvoketjun työntekijät, vaikutusten kohteena olevat yhteisöt sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät; sekä hallintotapastandardiin²⁵⁸, joka keskittyy liiketoiminnan harjoittamiseen.

Direktiivin ulkopuolella olevat listaamattomat pk-yritykset kohtaavat myös vaatimuksia ja odotuksia avoimen kestävyystiedon osalta. Erityisesti direktiivin soveltamisalaan kuuluvat yritykset odottavat arvoketjuunsa kuuluvilta yrityksiltä läpinäkyvää kestävyystietoa. Tämän vuoksi EFRAG onkin kehittänyt yksinkertaisemmat ja vapaaehtoiset listaamattomille pk-yrityksille suunnatut eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit eli VSME ESRS-standardit, joita pk-yritykset voivat hyödyntää omassa kestävyysraportoinnissaan. Tämä vapaaehtoinen standardi listaamattomille mikro-, pienille ja keskisuurille yrityksille sijoittuu kuitenkin kestävyysraportointidirektiivin ja sen soveltamisalan ulkopuolelle. Standardilla pyritään kuitenkin kattamaan samat kestävyteen liittyvät asiat kuin suuryrityksille tarkoitetut eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit kattavat²⁵⁹. Kestävyysraportointidirektiivillä on vahvistettu suojatoimi: yksinkertaistetut standardit määrittävät enimmäismäärän kestävyystiedoille, joita suuryritykset voivat ESRS-standardien nojalla pyytää arvoketjunsä pk-yrityksiltä²⁶⁰. Kokonaisuudessaan standardisto pyrkii vastaamaan markkinoiden tarpeeseen saada yhteinen viitekehys, jota pk-yritykset voivat käyttää vastatakseen kasvaviin kestävyystietopyyntöihin sidosryhmiltään ja madaltaakseen kynnystä kestävyysraportointiin²⁶¹.

²⁵⁶ ESRS E1-E5

²⁵⁷ ESRS S1-S4

²⁵⁸ ESRS G1

²⁵⁹ EFRAG, 2024: 5

²⁶⁰ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, and the Committee of the Regions. SME Relief Package, COM/2023/535

²⁶¹ European Commission. Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards, 2023

Nämä vapaaehtoiset kestävyysraportointistandardit ohjeistavat kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalaan kuulumattomia yrityksiä kestävyyspalvelusten laatimisessa. Ne on luotu erityisesti pk-yritysten rajalliset resurssit ja osaaminen huomioonottaen, ja ne tarjoavat yksinkertaistetun raportointityökalun kestävyystietojen tuottamiseen²⁶². Ne ovat pk-yritysten tukena kestävyyskysymysten hallinnassa ja yrityssuhteiden edellyttämien kestävyystietojen tuottamisessa²⁶³. Standardisto helpottaakin pk-yritysten raportointia erityisesti silloin, kun ne toimivat osana suurempien yritysten arvoketjua. Kestävyysraportointidirektiivin piiriin kuuluvat yritykset tulevatkin direktiivin asettamien velvoitteiden nojalla vaatimaan enenevässä määrin arvoketjuunsa kuuluvilta yrityksiltä kattavaa kestävyysraportointia eurooppalaisten raportointistandardien mukaisesti. Tämä kehitys luo yritykselle sekä mahdollisuuksia että riskejä. Mikäli yritys ei kykene vastaamaan kestävyysraportointidirektiivin alaisten asiakkaidensa kestävyystietovaatimuksiin, joita nämä voivat ESRS-standardien nojalla pyytää, riskinä on merkittävien asiakkuuksien menettäminen. Tätä riskiä korostaa se, että useat suuryritykset ovat jo osoittaneet valmiutensa vaihtaa toimittajia vastuullisuuskriteerien perusteella²⁶⁴.

ESRS- standardiston odotetaan vähentävän pk-yrityksiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa koordinoimattomien tietopyyntöjen vähentyessä. Vaikka pk-yrityksille suunnattu standardisto on määritelty vapaaehtoiseksi, sen soveltaminen muodostuu käytännössä pakolliseksi erityisesti niille pk-yrityksille, jotka kuuluvat suuryritysten tai muiden kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalaan kuuluvien yritysten arvoketjuun²⁶⁵. Standardit toimivat näin keskeisenä viitekehyksenä kestävyysraportointiin etenkin tilanteissa, joissa ESRS-standardien soveltaminen ei ole velvoittavaa ja näin ollen tarkoituksenmukaista. Standardit mahdollistavat vertailukelpoisen kestävyystiedon tuottamisen pk-yrityksille, mikä tekee niistä arvokkaan perustan tapaustutkimuksesta kerätyn empiirisen aineiston analysoinnille.

²⁶² EFRAG, 2024: 4

²⁶³ Ibid:4

²⁶⁴ Linna, 2023; Osuuspankki, 2024: 5

²⁶⁵ European Commission. Public consultation on new Sustainability Reporting Standards for SMEs under the CSRD, 2024

Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä pyrkii säännöllisesti julkaisemaan ei-sitovaa ohjeistusta etenkin ESRS-standardien mukaisesta raportoinnista.²⁶⁶ Euroopan komissio on myös täsmentänyt, että ohjeistusta tulisi keskittää etenkin olennaisuuden arviointiprosessiin sekä yrityksen arvoketjuun liittyvään raportointiin.²⁶⁷ Siinä missä sosiaalisten aihekohtaisten standardien suorituskyvyn mittareita tullaan täsmentämään, eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja pyritään päivittämään myös toimialakohtaisesti. Tämä päivitystyö on osa laajempaa pyrkimystä kehittää yhtenäisiä ja kattavia raportointikäytäntöjä eri toimialoille. Standardien kehittämisessä otetaan huomioon kunkin toimialan erityispiirteet ja haasteet, jotta raportointi palvelisi mahdollisimman hyvin sekä yritysten että sidosryhmien tarpeita. Toimialakohtaiset standardit käsittelevät toimialakohtaisia kestävyysteemoja ja raportointivaatimuksia, ja ne on tarkoitus ottaa käyttöön 30. kesäkuuta 2026 mennessä.²⁶⁸

4.2 ESRS-standardien mukaisen kestävyys selvityksen sisältö ja olennaisuusanalyysi

Kestävyysraportoinnissa olennaisuuden konsepti sekä sen analysointi yrityksen näkökulmasta on erityisen keskeisessä asemassa. Olennaisuusanalyysi muodostaakin lähtökohdan kestävyys selvityksen laatimiselle. Standardit jättävät tarkoituksella olennaisuusarvioinnin toteutustavan avoimeksi, sillä yritysten taloudelliset toiminnot sekä näiden arvoketjut vaihtelevat merkittävästi, jolloin yksi yhtenäinen lähestymistapa ei palvelisi tarkoitustaan²⁶⁹. Toteutustavasta riippumatta olennaisuusanalyysistä on käytävä ilmi yritykselle olennaiset kestävään kehitykseen liittyvät kysymykset, niiden vaikutukset, riskit sekä mahdollisuudet²⁷⁰. Kestävyysraportointidirektiivin mukaisesti kestävyys selvityksestä on käytävä ilmi, miten yrityksen toiminnan kolme keskeistä

²⁶⁶ European Commission. Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards, 2023

²⁶⁷ EFRAG, 2023

²⁶⁸ Euroopan unionin neuvosto, 2024

²⁶⁹ EFRAG, 2023: 19; Niskala & Palmuaro, 2023: 80

²⁷⁰ Niskala & Palmuaro, 2023: 74–75

teema-alueita, strategia, hallinnointitapa sekä riskienhallinta kytkeytyvät sen olennaisiin kestävyystekijöihin. Kestävyyspalveluun tulee sisällyttää muun muassa kuvaus yrityksen liiketoimintamallista ja -strategiasta, kestävyysliittävät tavoitteet ja niiden saavuttaminen, hallintoelinten rooli kestävyysasioissa, yrityksen toimintaperiaatteet kestävyyskysymyksissä sekä *due diligence* -prosessit²⁷¹. Analyysissä voidaan hyödyntää olemassa olevia *due diligence* -prosesseja haitallisten vaikutusten tunnistamiseksi ja ehkäisemiseksi²⁷².

Olenaisuusanalyysi käynnistyy yrityksen kestävyyskontekstin kartoittamisella²⁷³. Kontekstianalyysin ytimessä on kartoittaa yrityksen kestävyyskonteksti kokonaisuudessaan ja siten pyrkiä paikantamaan kestävyysvaikutukset tässä kontekstissa. Kartoitus kattaa yrityksen liiketoiminnan luonteen ja strategian, yrityksen tuotteet ja palvelut sekä niiden maantieteellisen sijainnin, yrityksen liikesuhteet ja arvoketjut. Keskeistä on toimintaympäristön kokonaisvaltainen kartoittaminen ja sen lainsäädännöllinen kehys. Tärkeä osa kontekstin ymmärtämistä on myös sidosryhmien tunnistaminen: ketkä ovat tai todennäköisesti tulevat olemaan yrityksen toiminnan ja arvoketjun vaikutusten kohteena, ja mitkä ovat näiden sidosryhmien odotukset²⁷⁴. Sidosryhmät taas voidaan raportoinnin näkökulmasta jakaa kahteen pääryhmään: vaikutusten kohteena oleviin ja kestävyyspalveluun käyttäjiin²⁷⁵.

Kun kestävyystoimintaympäristö on kartoitettu, siirrytään tunnistamaan yritykselle olennaiset kestävyystekijät sekä todelliset ja mahdolliset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet eli niin sanotut IRO-tiedot ympäristöön, sosiaalisiin tekijöihin ja hallintotapaan liittyen. Tämä kartoitus tehdään sekä omien toimintojen että arvoketjujen osalta²⁷⁶. Arvoketjujen kestävyysvaikutusten kartoittaminen on keskeinen osa olenaisuusanalyysia, sillä yrityksellä voi olla useita arvoketjuja, joissa kestävyystekijät

²⁷¹ Ibid: 34–36

²⁷² Ibid: 75–76

²⁷³ EFRAG, 2023: 9, 19; Niskala ja Palmuaro, 2023: 79-80

²⁷⁴ EFRAG, 2023: 20-21; Niskala ja Palmuaro, 2023: 82

²⁷⁵ Niskala & Palmuaro, 2023: 83

²⁷⁶ EFRAG, 2023: 9, 21-22; Niskala & Palmuaro, 2023: 96

ilmenevät eri tavoin. Tässä vaiheessa hyödynnetään monipuolisesti eri lähteitä, kuten toimiala-analyyseja ja sidosryhmäkeskusteluja²⁷⁷. Raportoinnin tulee kattaa niin ympäristöön, yhteiskuntaan kuin hallintotapaan liittyvät näkökohdat, kattaen ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintotapaan liittyvät näkökohdat, jotka on määritelty omissa aihekohtaisissa standardeissaan (kts. Taulukko 1). ESRS-standardit sisältävät teema-alueittain neljä sosiaalista standardia, viisi ympäristöstandardia ja yhden hallintostandardin. Kestävyysselvitys tulee muodoltaan jäsenellä neljään pääosioon: yleiset tiedot sekä aihekohtaiset eli ympäristö-, yhteiskunnalliset ja hallintotapatiedot²⁷⁸. Kestävyysselvitys laaditaan määrämuotoisesti aihekohtaisten standardien mukaisesti. Yrityksen tulee jokaisen standardin kohdalla arvioida erikseen, onko aihe sen oman toiminnan ja arvoketjun kannalta olennainen, ja tuleeko sen näin ollen vastata ESRS 2 -standardin asettamiin tiedonantovaatimuksiin²⁷⁹. Osana ESRS 2 standardien mukaisia tiedonantovaatimuksia, yrityksen on myös kuvattava omaa olennaisuusanalyysiprosessiaan²⁸⁰.

Tunnistettuja kestävyysaiheita tarkastellaan niiden vaikutusten mukaan joko taloudellisen olennaisuuden tai vaikutusten olennaisuuden näkökulmasta, tai molemmista²⁸¹. Yrityksen onkin sisällytettävä selvitykseensä tiedot, jotka ovat olennaisia jommastakummasta tai molemmista näkökulmista. Taloudellisen olennaisuuden ja vaikutuksen olennaisuuden arviointi voidaan suorittaa myös yhtäaikaisesti, sillä näiden kahden ulottuvuuden keskinäiset riippuvuussuhteet on otettava huomioon. Jos asia on olennainen pelkästään vaikutustensa osalta, yrityksen ei tarvitse raportoida niistä erikseen taloudellisen olennaisuuden osalta²⁸². Etenkin kielteisten vaikutusten olennaisuuden arvioinnissa keskeisenä kestävyysvaikutusten määrittäjänä on niiden vakavuus, joka taas määritellään niiden mittakaavan, laaja-alaisuuden sekä todennäköisyyden mukaan²⁸³. Taloudellisen

²⁷⁷ EFRAG, 2023: 22; Niskala & Palmuaro, 2023: 84

²⁷⁸ Ibid: 19

²⁷⁹ Niskala & Palmuaro, 2023: 105

²⁸⁰ Ibid: 69

²⁸¹ EFRAG, 2023: 5

²⁸² Ibid: 14

²⁸³ Ibid: 23

olennaisuuden arvioinnissa taas kiinnitetään huomiota kestävyysvaikutusten suuruuteen ja todennäköisyyteen²⁸⁴.

Yrityksen tulee sisällyttää kestävyyselvitykseensä lista siinä sovelletuista tiedonantovaatimuksista sekä tietopisteet, jotka on arvioitu epäolennaisiksi²⁸⁵. Jos yksittäiset tietopisteet ovat yrityksen kestävyysvaikutusten kannalta epäolennaisia, ne voidaan jättää raportoimatta. Tällaisten poisjättämisten perusteet on kuitenkin aina dokumentoitava kestävyyselvitykseen. Jos aihe on olennainen ainoastaan vaikutustensa osalta, yrityksen ei tarvitse raportoida epäolennaisia riskejä, mahdollisuuksia tai niiden taloudellisia vaikutuksia²⁸⁶. On kuitenkin huomioitava kaksi poikkeusta. Yritysten on aina laadittava kestävyyselvityksensä niin, että E1 Ilmastonmuutokseen liittyvät kestävyysaiheet tulevat sisällytetyiksi tai vähintään ilmoitettava selvityksessään tiedot ilmastonmuutosta koskevan olennaisuusarvioinnin päätelmistä²⁸⁷. Tämä edellytys on asetettu, sillä ilmastonmuutokseen sekä välittömästi että välillisesti kohdistuvat kestävyysvaikutukset vaikuttavan systemaattisesti koko talouteen²⁸⁸. Poikkeus aihekohtaisista kestävyysraportoinneista poikkeamiseen ei myöskään päde kestävään rahoitukseen liittyvien tietojen ilmoittamisessa, joista on erikseen määritelty kestävään rahoitukseen liittyvien tietojen antamista koskevassa asetuksessa eli SFDR-asetuksessa.

Näistä poikkeamisista huolimatta ESRS-standardien soveltaminen listaamattomien pk-yritysten kestävyysraportointiin voidaan pitää epätarkoituksenmukaisena niiden laajuuden ja arvoketjutarkastelun vuoksi. Täysimittaiset ESRS-standardit onkin suunniteltu ensisijaisesti suurille yrityksille, ja niiden vaatimukset voivat olla pk-yrityksille liian laaja-alaisia toteuttaa. On kuitenkin perusteltua avata ESRS-standardien sisältöä ja tiedonantovaatimuksia, ja asettaa nämä sitten rinnakkain VSME ESRS -standardien kanssa, jotta voidaan luoda kokonaisvaltainen kuva molemmista raportointimalleista. Standardien vertailussa onkin havaittu merkittäviä yhtäläisyyksiä.

²⁸⁴ Ibid: 24

²⁸⁵ Niskala & Palmuaro, 2023: 89

²⁸⁶ EFRAG, 2023: 14

²⁸⁷ Niskala & Palmuaro, 2023: 88-89

²⁸⁸ European Commission. Directive 2023/5303: 6

Sosiaalisen vastuun osalta palkkaan, työvoimaan ja koulutukseen liittyvät tiedonantovaatimukset vastaavat eniten toisiaan²⁸⁹. Ympäristövastuun osalta taas vastaavuus on suurinta energiankulutukseen, kasvihuonekaasupäästöihin ja resurssien käyttöön liittyen²⁹⁰. Standardien sekä rakenteellisella että sisällöllisellä yhtenäisyydellä on pyritty helpottamaan tietojen vertailtavuutta ja koneluettavuutta, mikä hyödyttäisi sekä tietojen käyttäjiä että raportoivia yrityksiä. Tässä tutkielmassa rakenteellista yhtäläisyyttä on pyritty havainnollistamaan sijoittamalla sekä ESRS- että VSME ESRS -standardit taulukkomuotoon. Vaikka tapaustutkimuksen kohteena oleva listaamaton pk-yritys ei kuulu ESRS-standardien suoraan soveltamisalaan, vaan lukeutuu pikemminkin VSME ESRS -standardien kohderyhmään, vertailu auttaa hahmottamaan standardien väliset yhteydet ja niiden soveltamisen käytännössä.

 ESRS -standardit	Standardien kattamat kestävyysseikat
ESRS 1	Yleiset vaatimukset
ESRS 2	Yleiset tiedot
ESRS E1	Ilmastonmuutos
ESRS E2	Pilaantuminen
ESRS E3	Vesivarat ja merten luonnonvarat
ESRS E4	Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit
ESRS E5	Resurssien käyttö ja kiertotalous
ESRS S1	Oma työvoima
ESRS S2	Arvoketjun työntekijät
ESRS S3	Vaikutukset kohteena olevat yhteisöt
ESRS S4	Kuluttajat ja loppukäyttäjät
ESRS G1	Liiketoiminnan harjoittaminen

²⁸⁹ Kärkkäinen, 2024: 23

²⁹⁰ Ibid: 22

Taulukko 2. ESRS-standardien mukaiset tietopisteet

4.3 VSME ERSR -standardien mukaisen kestävyys selvityksen sisältö ja olennaisuusanalyysi

ESRS-standardeissa olennaisuusanalyysi on pakollinen lähtökohta kestävyys selvityksen laatimiselle. Sen sijaan vapaaehtoisten, pk-yrityksille kohdennettujen eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien eli VSME ERSR -standardien kolmesta moduulista olennaisuusanalyysiä edellytetään vain kahdessa lisämoduulissa: Narrative-PAT moduulissa sekä Business Partners -moduulissa. Olennaisuutta arvioidaan lisämoduuleissa vastaavaan tapaan kuin ESRS-standardeissa kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteen mukaisesti, mikä tarkoittaa sekä vaikutusten olennaisuuden että taloudellisen olennaisuuden arviointia. Näiden moduulien mukaan raportoidessaan yritysten on annettava tiedot kaksinkertaisen olennaisuusanalyysin tuloksista ja raportoitava perusmoduulissa edellytettyjen tietojen lisäksi muista olennaisiksi tunnistetuista kestävyystekijöistään. Perusmoduulissa olennaisuusanalyysiä ei näin ollen vaaditakaan, vaan siinä raportoidaan määritellyt perustiedot riippumatta niiden olennaisuudesta.²⁹¹

Perusmoduuli muodostaa lähtökohdan raportoinnille ja on standardien soveltamisen ainoa pakollinen osa. Se on myös edellytys muiden moduulien soveltamiselle, sillä yritys voi vain perusmoduulin B1-B12 kohtien mukaisten kestävyystietojen ehdot täytettyään täydentää perusmoduulin mukaista raportointiaan lisämoduuleilla.²⁹² Yritys voi täydentää perusmoduulin mittareita sekä laadullisilla että määrällisillä lisätiedoilla sekä Narrative-PAT-moduulin tai Business Partners -moduulin mukaisilla tietopisteillä tarpeen mukaan. Perusmoduuli nähdään soveltuvan erityisesti mikroyrityksille, kun taas lisämoduulien, etenkin Business Partners -moduulin nähdään palvelevan erityisesti yrityksiä, jotka

²⁹¹ EFRAG, 2024: 6-8

²⁹² Ibid: 6

toimittavat kestävyystietoa liikekumppaneilleen²⁹³. Raportoinnissa yrityksen tulee selkeästi ilmaista, mitä moduuleja se on käyttänyt kestävyyselvityksensä laadinnassa. Lisäksi yrityksen on ilmoitettava, onko kestävyyselvitys laadittu yksittäisen yrityksen tasolla vai konsolisoidulla tasolla, sisältäen näin myös tytäryritysten tiedot. Nämä tiedot yhdessä muodostavat perusmoduulin B1 kohdan mukaiset tiedot. Perusmoduulin B2 kohdan mukaisesti yritys voi kuvata käyttöön ottamiaan kestävän kehityksen käytäntöjä, joilla se pyrkii vähentämään haitallisia vaikutuksiaan ja vahvistamaan myönteistä vaikutustaan ihmisiin ja ympäristöön kestävämmän talouden edistämiseksi.²⁹⁴ Perusmoduulin muut kohdat kattavat ympäristöön²⁹⁵, sosiaaliset²⁹⁶ ja liiketoiminnan menettelytapoihin²⁹⁷ liittyvät tietopisteet, jotka heijastavat ESRS-standardien aihekohtaisia standardeja, vaikkakin niiden tiedonantovaatimukset ovat rajatumpia.

Yrityksen päästölaskenta kannattaa sen toiminnasta ja koosta riippumatta käynnistää Scope 1 ja 2 päästöjen laskennasta sekä omien suorien päästöjen että ostetun energian päästöjen laskennasta. Valtaosalla yrityksistä päästöistä syntyy kuitenkin arvoketjussa, jotka siis kattavat Scope 3 päästöt, jotka on kuitenkin jätetty VSME ESRS -standardin B3 kohdan tiedonantovaatimusten ulkopuolelle. VSME ESRS B3 -kohta kattaa Scope 1 ja 2 kasvihuonekaasupäästöt sekä kokonaisenergiankulutuksen megawattitunteina eriteltyinä fossiilisiin polttoaineisiin ja sähkönkulutukseen. Kokonaisuudessaan energiankulutuksen ja päästöjen tiedonantovaatimukset ovat mittasuhteissaan pienemmät verrattuna ESRS-standardeihin, joissa vaaditaan yksityiskohtaisempaa raportointia energiankulutuksen jakaumasta fossiilisten, ydinvoiman ja uusiutuvien energialähteiden välillä sekä kaikkien kolmen Scope-tason kasvihuonekaasupäästöjen raportointia²⁹⁸. Perusmoduulin loputkin kestävyysseikat, aihekohtaiset tiedonantovaatimukset mukaan lukien on vielä erikseen eritelty oheisessa taulukossa.

²⁹³ Ibid: 6


²⁹⁴ Ibid: 8

²⁹⁵ VSME ESRS B3-B7

²⁹⁶ VSME ESRS B8-11

²⁹⁷ VSME ESRS B12

²⁹⁸ European Commission. Directive 2023/5303: 79/284-80/284

	VSME ESRS - standardit, perusmoduuli	Standardien kattamat kestävyysseikat
B1		Raportin perusta, kuten moduulin valinta
B2		Kuvaus yrityksen kestävästä käytännöstä
B3		Energiankulutus ja kasvihuonekaasupäästöt
B4		Ilman, veden ja maaperän saastuminen
B5		Biologinen monimuotoisuus
B6		Vesi (sisältäen vedenoton ja -kulutuksen)
B7		Resurssien käyttö, kiertotalous ja jätehuolto
B8		Työvoima
B9		Työturvallisuus ja -terveys
B10		Palkkaus, työehtosopimukset ja koulutus
B11		Arvoketjun työntekijät, yhteisöt ja kuluttajat
B12		Korruptio ja lahjonta

Taulukko 2. VSME ESRS -standardien perusmoduulin mukaiset tietopisteet

4.4 Kestävyysraportointi ja sen varmentaminen

Kestävyysraportointidirektiivi tulee velvoittamaan yrityksiä raportoimaan arvoketjulle olennaisista liiketoimista ja niiden vaikutuksista eri aikajäniteillä: lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä²⁹⁹. VSME ESRS -standardien mukaan lyhyellä aikavälillä tarkoitetaan yhtä vuotta, keskipitkällä välillä 2–5 vuotta ja pitkällä aikavälillä yli viittä vuotta. Kestävyys selvitykseltä ja sen raportointikaudelta edellytetään yhteneväisyyttä yrityksen tilinpäätöksen raportointikauden kanssa. VSME ESRS -standardien raportointivaatimuksissa edellytetään, että kestävyys selvitys laaditaan vuosittain ja julkaistaan samaan aikaan tilinpäätöksen kanssa³⁰⁰. Selvitykseen tulee sisällyttää

²⁹⁹ Niskala & Palmuaro, 2023: 17, 69

³⁰⁰ EFRAG, 2024: 7

vertailutiedot edelliseltä vuodelta, pois lukien ensimmäistä kertaa raportoitavat mittarit. Kestävyys selvitykseltä ei edellytetä pelkästään ajallista yhdenmukaisuutta tilinpäätöksen kanssa, vaan kestävyys selvityksessä esitetyiltä tiedoilta edellytetään yhdenmukaisuutta tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa. Kestävyystiedot tulee esittää tavalla, joka helpottaa yhteyksien ymmärtämistä tilinpäätöstietoihin esimerkiksi asianmukaisten viittausten avulla³⁰¹. Tämä kuvastaa niin sanottua lyhyen aikavälin tarkastelua, jolle kestävyystiedot tulee kohdentaa.

Siirryttäessä lyhyen aikavälin tarkastelusta keskipitkän ja pitkän aikavälin tarkasteluun on yrityksen pyrittävä kuvaamaan, miten se suunnittelee varmentavansa kestävyystietonsa myös tulevaisuudessa. Keskipitkän ja pitkän aikavälin tarkastelussa tulee kysymykseen erityisesti ESRS-standardien soveltamisessa etenkin silloin, mikäli arvoketjun alku- ja loppupäätä koskevat tiedot eivät ole kokonaisuudessaan saatavilla kolmen ensimmäisen kestävyys selvityksen laatimisvuoden aikana. EFRAG onkin tunnistanut tiettyjen ESRS-standardien raportointivaatimusten haasteellisuuden ja mahdollistanut vaiheittaisen käyttöönoton³⁰². Arvoketjua koskevien mittareiden osalta yrityksille on annettu kolmen vuoden siirtymäaika. Lisäksi 1–3 vuoden siirtymäaikoja on myönnetty tietyille raportointivaatimuksille, kuten ilmastonmuutoksen taloudellisten vaikutusten raportoinnille³⁰³. VSME ESRS -standardien perustuvat vapaaehtoisuuteen ja ainoastaan niiden perusmoduuli on kaikille näitä standardeja soveltaville yhteneväisesti pakollinen. Näistä lähtökohdista VSME ESRS -standardien soveltamisessa ei ole tarpeen soveltaa vaiheittaista siirtymää kuin ESRS-standardeissa.

Lisäksi kestävyysraportointidirektiivi asettaa sen soveltamispiiriin kuuluville yrityksille velvoitteen varmentaa kestävyystietojensa todenperäisyys³⁰⁴. VSME ESRS -standardeissa ei ole asetettu erillistä vaatimusta näiden mukaisten kestävyystietojen

³⁰¹ Ibid: 12

³⁰² European Commission. Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards, 2023

³⁰³ European Commission. Directive 2023/5303: 3-4

³⁰⁴ European Commission. Directive, 2022/256: L 322/34-35

varmentamiselle, vaan standardeissa todetaan ainoastaan, että kestävyysraportoinnin tulee sisältää todennettavaa tietoa³⁰⁵. Kestävyysraportointidirektiivi asettaa kestävyysraportoinnin varmentamiselle kaksivaiheisen lähestymistavan. Direktiivin soveltamisen alkumetreillä, vuodesta 2024 lukien, varmennukselta edellytetään rajoitetun varmuuden tasoa. Vuodesta 2028 lukien yritysten tulee kuitenkin kestävyysraportoinnissaan soveltaa toteuttaa kestävyystietojensa varmentaminen noudattaen kohtuullisen varmuuden tasoa³⁰⁶. Varmentamisen tulee aina suorittaa riippumaton, ulkopuolinen taho. Kestävyysraportointidirektiivin ja siitä kansalliseen lainsäädäntöön implementoidun tilintarkastuslain 2 luvun mukaan kestävyysraportoinnin varmentamisen tulee suorittaa kestävyysraportointitarkastaja tai kestävyysraportointiyhteisö.

Lisäksi kestävyys selvitykseltä edellytetään, että se julkaistaan yrityksen toimintakertomuksen yhteydessä digitaalisessa, konekielisesti luettavassa muodossa. Kestävyys selvityksen tulisi lisäksi asettaa saataville sekä ladattavaksi yrityksen verkkosivuille tässä digitaalisesti luettavassa muodossa³⁰⁷. Kestävyysraportointidirektiivin asettamat velvoitteet kestävyys selvityksen julkisuudesta on implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön, kirjanpitolain muuttamisesta annetun lain lukuun 7. Lain 7 luvun 25 §:ssä mukaan selvitys on toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle tässä digitaalisesti ja konekielisesti luettavassa muodossa viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, mikä vastaa tilinpäätös- ja toimintakertomuksen normaalia ilmoitus- ja rekisteröintivelvollisuutta Patentti- ja rekisterihallitukselle. Näillä toimenpiteillä pyritään yrityksen kestävyystietojen saatavuuden ja vertailtavuuden parantamiseen yli toimikausien, yli yhtiöiden, toimialojen ja valtioidenkin rajojen.

³⁰⁵ EFRAG, 2024: 16

³⁰⁶ European Commission. Directive, 2022/256: L 322/69

³⁰⁷ Ibid, L322/33

4.5 Kestävyysraportoinnin valvonta

Yritysvastuu on laajalti niin Euroopan unionin viranomaisten kuin kansallisten viranomaistenkin kiinnostuksen kohde³⁰⁸. Eurooppalaiset valvontaviranomaiset yhdessä jäsenvaltioiden nimittämien omien valvontaviranomaisten kanssa mahdollistavat yhtenäisen ja tehokkaan valvonnan koko EU:n alueella. Tämä edistää sääntöjen yhdenmukaista soveltamista ja vähentää sääntelyarbitraasin riskiä. Vaikka valvonta on perinteisesti keskittynyt taloudelliseen raportointiin, sen merkitys ei-taloudellisen raportoinnin osalta on kasvamassa.

Kansallisesti kestävyysraportointia valvoo Finanssivalvonta. Finanssivalvonta toteuttaa valvontaa riskiperusteisesti. Tämä tarkoittaa, että tiettyjen riskitekijöiden perusteella valitaan yhtiöt, joiden tilinpäätökset, kestävyysraportit ja muut taloudelliset raportit tarkastetaan perusteellisesti. Lisäksi tehdään teemavalvontaa, jossa keskitytään tiettyihin aiheisiin, kuten liikearvon arvonalentumistestaukset tai yrityshankinnat. Valvontaan kuuluu myös reagoiva toiminta, jossa tutkitaan yhtiöiden raportoinnin asianmukaisuutta pörssitiedotteiden tai kanteluiden perusteella. Valvonta kohdistuu myös kestävyysraportointivarmennukseen.³⁰⁹ Laiminlyönneistä voidaan myös määrätä seuraamusmaksu. Hallinnollinen seuraamusmaksu on katsottu oikeudellisemmaksi kuin rikosoikeudellinen seuraamus, ottaen huomioon raportoinnin sisältämän harkinnanvaraisuuden sekä arvoketjutun mittaisen raportoinnin haasteet³¹⁰.

³⁰⁸ Vanhala & Ristaniemi, 2022: 160

³⁰⁹ Finanssivalvonta, 2024

³¹⁰ Niskala & Palmuaro, 2023: 56–57

5 Case Identio Oy

Tämä tapaustutkimus keskittyy tarkastelemaan IT-alan kohdeyrityksen Identio Oy:n vastuullisuuden nykytilaa ja sen toiminnan kestävyysvaikutuksia. Yritys lukeutuu eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien mukaisesti pienten ja keskisuuren yritysten joukkoon 2,8 miljoonan euron liikevaihdollaan ja 29³¹¹ henkilön henkilöstömäärällään liikevuonna 2023³¹². Identio Oy on Turussa ja Helsingissä toimiva ohjelmistokehitykseen ja -konsultointiin erikoistunut yritys, joka on perustettu vuonna 2018. Yritys on kokonaan työntekijöidensä omistama, ja siinä on yli 20 osakasta työntekijöiden toimiessa myös osakkeenomistajina. Yrityksen palveluihin kuuluvat ohjelmistokehitys, ohjelmistoarkkitehtuuri, ohjelmistosuunnittelu, UX- ja UI-suunnittelu sekä käyttäjästudiot.

Tässä luvussa kuvataan kohdeyrityksen vastuullisuuden tilaa tutkimushaastattelun ja tätä tukevan aineiston pohjalta. Haastattelututkimus kartoittaa kohdeyrityksessä työskentelevien henkilöiden näkemyksiä yrityksen toiminnan kestävyysvaikutuksista ja valmiuksista kestävyysraportointiin. Tutkimushaastattelua tukevana materiaalina on hyödynnetty yrityksen sisäistä, Notion-alustalla jaettua aineistoa. Kohdeyrityksen kestävyysvaikutusten tunnistamisessa ja kohdentamisessa hyödynnettiin erityisesti VSME ESRS-standardeja viitekehyksenä, sillä ne tarjoavat pk-yrityksille matalamman kynnyksen kestävyysraportointiin kuin varsinaiset komission delegoidulla asetuksella annetut kestävyysraportoinnin ESRS-standardit.

5.1 Vastuullisuuden nykytila ja lähtökohdat kestävyysraportoinnille

Haastattelujen ensimmäinen teema keskittyi kartoittamaan vastuullisuusraportoinnin ajureita ja merkityksiä kohdeyritykselle. Koska pk-yrityksiä ei toistaiseksi velvoiteta kestävyysraportointiin, teeman tarkoituksena oli selvittää vapaaehtoisen raportoinnin taustalla vaikuttavia tekijöitä. Haastatteluissa ilmeni, että vastuullisuusajattelu on yrityksessä vahvasti sisäänrakennettua, vaikka sitä ei ole suoraan kirjattu yrityksen

³¹¹ Päivitetty tieto, henkilöstömäärä 37 liikevuonna 2024

³¹² Yritys- ja taloustiedot, n.d.

arvoihin. Vastuullisuus näkyy erityisesti henkilöstöhallinnossa ja rekrytoinneissa, missä painotetaan yhteisiä arvoja ja vastuullista toimintatapaa. Yritys tunnistaa vastuullisuuden moniulotteisen luonteen ja on sisällyttänyt vastuullisia käytäntöjä toimintaansa sekä tietoisesti että tiedostamattaan. Tutkimuksessa havaittiin kuitenkin puutteita niin tiettyjen vastuullisuuden osa-alueiden tiedostamisessa kuin toteutuksessakin, mikä on hidastanut näiden alueiden kehitystä. Erityisesti ympäristövaikutusten valvonta ja mittaaminen sekä arvoketjun hiilijalanjäljen seuranta auttaisivat yritystä kehittämään toimintaansa kestävämpään suuntaan. Systemaattisemman ympäristövaikutusten seurannan avulla yritys voisi paremmin tunnistaa kehityskohteita ja asettaa konkreettisia tavoitteita niiden parantamiseksi. Vaikka vastuullisuuden kaikkia ulottuvuuksia ei täysin tiedosteta, yrityksen toiminnan nykytilassa korostuu erityisesti sosiaalinen vastuu. Sosiaalisen vastuun korostuminen ilmeneekin esimerkiksi työhyvinvoinnin säännöllisenä mittaamisena ja henkilöstön kehittymismahdollisuuksien tukemisena. Ympäristövastuun saralla tutkimus osoittaaakin tarpeen systemaattisemmalle lähestymistavalle.

Haastattelujen toinen teema keskittyi vastuullisuusviestintään ja sidosryhmävuorovaikutukseen. Yrityksen viestintäkulttuuri on avoin ja monikanavainen. Sisäisessä viestinnässä hyödynnetään erilaisia alustoja kuten Slackia ja Notionin työtilaympäristöä. Tiedot ovat läpinäkyvästi kaikkien työntekijöiden saatavilla, ja niistä viestitään säännöllisesti. Ulkoinen vastuullisuusviestintä ei ole vielä yhtä systemaattista, mutta se nähdään potentiaalisena kilpailuetuna tulevaisuudessa. Vastuullisuusviestintä on tullut osittain sivutuotteena muun viestinnän ohessa, eikä siihen ole panostettu erityisen suunnitelmallisesti. Yritys kuitenkin tiedostaa, että vastuullisuus voisi toimia erottautumistekijänä ja brändin rakentamisen välineenä. Tämä tukee ajatusta siitä, että vastuullisuuden kehittäminen voi tuoda liiketoimintahyötyjä, vaikka se vaatiikin pitkäjänteistä työtä. Vaikka olennaisuusanalyysin toteuttaminen ei ole yritykselle pakollista, sen hyödyt kestävyyskontekstin tunnistamisessa nousivat esiin haastatteluissa. Etenkin toiminnan epäsuorien vaikutusten tunnistamisessa on ollut haasteita, sillä yritys joutuu nojautumaan arvoketjuunsa kuuluvien yritysten julkaisemiin kestävyystietoihin. Sidosryhmien odotukset, jotka itsessään muodostavat yhden kestävyyskontekstin, muodostavat keskeisen viitekehyksen yrityksen kestävyysvaikutusten arvioinnissa. Käytännössä tämä näkyy erityisesti asiakasprojekteissa, joissa suositellaan

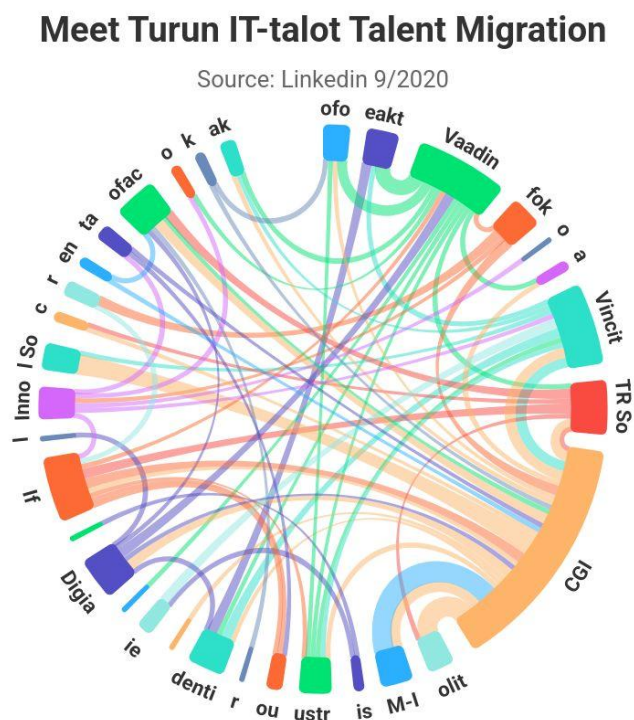
ympäristöystävällisempiä ratkaisuja pilvipalveluiden käytössä. Lisäksi yritys painottaa vastuullisten käytäntöjen, kuten uusiutuvien energialähteiden käytön, merkitystä yhteistyökumppaneiden ja palveluntarjoajien valinnassa.

Kolmas teema käsitteli vastuullisuuden mittaamisen ja raportoinnin käytäntöjä. Tässä osiossa selvitettiin yritysten nykyisiä mittareita ja raportointikäytäntöjä sekä niiden kehittämisvalmiuksia. Yritys tunnistaa tarpeen kehittää erityisesti ympäristövastuun mittaamista ja raportointia. Haasteina nähdään kuitenkin raportointikäytäntöjen vakiintumattomuus. Raportoinnin kehittämisessä haastateltavat painottivat sisäisen tietoisuuden lisäämistä ja toiminnan kehittämistä ennen ulkoista viestintää. Yritys kokee lähtökohdat hyviksi, sillä vastuullisuusajattelu on jo osa yrityskulttuuria ja arvoja, vaikka systemaattinen mittaaminen ja raportointi vielä puuttuvat. Sosiaalisen vastuun osalta korostuu kuitenkin sisäinen ulottuvuus ja sen seuranta. Henkilöstön hyvinvointia seurataan kuukausittaisilla pulssikyselyillä ja vuosittaisilla laajemmilla hyvinvointikyselyillä. Lisäksi seurataan sairauspoissaoloja ja työajan käyttöä. Vaikka oman työvoiman vaihtuvuutta ei ole aktiivisesti seurattu sen vähäisyyden vuoksi, on yritys julkaissut verkkosivuillaan graafisen analyysin IT-alan työntekijöiden liikkuvuudesta Turun alueella (kts. Kuva 2). IT-alan työntekijöiden vaihtuvuuden analysointi osoittaa kohdeyrityksen valmiuden dataperusteiseen päätöksentekoon. Tätä osaamista voisi hyödyntää laajemmin vastuullisuuden mittaamisessa ja raportoinnissa. Henkilöstön vaihtuvuutta voidaan taas jatkossa hallita kehittämällä vastuullisia henkilöstökäytäntöjä ja huomioimalla työntekijöiden psykologiset tarpeet³¹³.

Haastattelujen viimeinen teema keskittyi vastuullisuuden ulottuvuuksiin kohdeyrityksen toiminnassa, tarkastellen sen toiminnan kestävyysvaikutusten erityiskysymyksiä toimialakohtaisesti ja pk-yrityksille tyypillisiä haasteita ja mahdollisuuksia. IT-alalla korostuivat erityisesti energiatehokkuus ohjelmistokehityksessä ja digitaalisten palveluiden vastuullisuus. Pk-yritysten vastuullisuuskäytäntöihin vaikuttavat merkittävästi konteksti- ja kulttuurisidonnaiset tekijät, mikä resonoivat kohdeyrityksen

³¹³ Lee & Chen, 2018: 954-957

haastattelujen tulosten kanssa³¹⁴. Tunnistetuista riskeistä korostuivat resurssien niukkuus mutta myös niiden oikeasuhteinen allokointi, sekä vaikeudet vastuullisuustyön systemaattisessa toteuttamisessa. Lisäksi nousi esille huoli osaamisen sekä tietoisuuden riittämättömyydestä vastuullisuuteen sekä etenkin kestävyysraportoitiin liittyen, joka heijastelee vallitsevaa tilannetta pk-yrityksissä. Tapaustutkimuksessa nousi esiin huomio siitä, ettei resurssien rajallisuus itsessään ole este, vaan pikemminkin strateginen kysymys vastuullisuustehtävien delegoinnista organisaatiossa, jossa toimitaan pitkälti vapaaehtoisuuden pohjalta. Toimialalle ominaiset haasteet nousevat esiin myös uusien teknologioiden, kuten tekoälyn, käyttöönnotossa. Tekoälypohjaisten ratkaisujen käyttöönotto voikin olla yritykselle välttämätöntä, vaikka niiden pitkäaikaiset kestävyysvaikutukset olisivat epävarmoja. Tapaustutkimus osoitti sen, miten erityisesti pienemmät yritykset joutuvat tasapainoilemaan kestävyuden ja kilpailukyvyn välillä. Jos kilpaileva yritys tarjoaa palvelua, joka on tehokkaampi esimerkiksi tekoälyn tuomien ratkaisujen ansiosta, yrityksen on tehtävä valinta kestävyuden ja tehokkuuden välillä.



Kuva 2. Työntekijöiden vaihtuvuus Turun alueella toimivien IT-talojen välillä.³¹⁵

³¹⁴ Baumann-Paylun et al., 2013

³¹⁵ Identio, 2020

5.2 Olennaisten kestävyysvaikutusten tunnistaminen

Tapaustutkimuksesta käy ilmi, että yritys tiedostaa ympäristöön kohdistuvat kestävyysvaikutuksensa, etenkin sen kestävyysvaikutukset ohjelmistokehityksessä. Yritys tiedostaa ohjelmistokehityksen kestävyysvaikutukset erityisesti energiatehokkuuden näkökulmasta. Kestävyys näkyy ensisijaisesti panostuksena ohjelmiston energiatehokkuuteen. Tämä ilmenee esimerkiksi staattisesti tyypitettyjen ohjelmointikielten kuten JavaScriptin suosimisena dynaamisesti tyypitettyjen sijaan, sillä ne ovat energiatehokkaampia. Staattisesti tyypitettyt kielet tarjoavatkin useita etuja kestävyuden ja energiatehokkuuden kannalta: tehokkaampi konekielinen koodi kääntäjän optimoinnin ansiosta, parempi suorituskyky, koska tyyppitarkistuksia ei tarvitse tehdä ajon aikana, sekä virheiden aikainen havaitseminen, mikä vähentää turhaa prosessointia ja energiankulutusta. On kuitenkin huomionarvoista, että kielivalinnat riippuvat myös projektin vaatimuksista ja tavoitteista, joten kestävyys on vain yksi huomioonotettava tekijä ohjelmistokehityksessä. Näin voidaan todeta ympäristöön kohdistuvien kestävyysvaikutusten painottuvan eri tavalla projektista projektiin.

Hiilijalanjälki toimii yhtenä ohjelmistokehityksen kestävyuden mittarina. Suurin hiilijalanjälki syntyykin ohjelmiston kehitysvaiheessa. Kohdeyritys suosii isoja konosalipalveluita, joiden tarjoamat ratkaisut voivat optimoida energiankulutusta ja vähentää hiilidioksidipäästöjä hyödyntämällä esimerkiksi hyödyntämällä uusiutuvalla energiaa ja energiatehokkaita laitteistoja. Tämä luo kuitenkin riippuvuussuhteen: yrityksen on luotettava arvoketjuunsa kuuluvien konosalipalveluyritysten kestävyyselvityksissä julkaisemiin tietoihin päästöistään ja ympäristövaikutuksistaan. Kestävässä ohjelmistokehityksessä on olennaista myös ohjelmistojen suunnittelu pitkäikäisiksi, helposti päivitettäviksi ja resurssitehokkaiksi. Tämä vähentää tarvetta ohjelmistojen uudelleenrakentamiselle ja pienentää siten niiden kokonaisympäristövaikutusta. Yritys korostaa tätä lähestymistapaa hyödyntämällä modernin ohjelmistokehityksen ketteriä menetelmiä ja tarjoamalla asiakkailleen tukea koko ohjelmistoprojektin elinkaarelle.

Lisäksi kestävyys näkyy yrityksen pilvipalvelujen käytössä. Yritys suosii isoja pilvipalveluntarjoajia, mikä nähdään kestävämpänä ratkaisuna verrattuna pienempiin konesaleihin tai omiin palvelimiin. Näin yritys pyrkii tekemään kestäviä valintoja myös palveluntarjoajien suhteen. Isojen pilvipalveluntarjoajien suosiminen nähdään kestävämpänä ratkaisuna muun muassa seuraavista syistä: parempi resurssien optimointi ja skaalautuvuus, energiatehokkaammat datakeskukset ja uudempi laitteisto, sekä mahdollisuus hyödyntää uusiutuvia energialähteitä. Resurssien sisäänvirtauksella ja kierrolla on merkittävä vaikutus yrityksen kokonaisvaltaiseen hiilijalanjälkeen. Kokonaisuudessaan ympäristöön kohdistuvat kestävyysvaikutukset on pääosin tiedostettu, mutta niiden aktiivinen valvonta ja mittaaminen on vielä puutteellisia.

Yrityksen kestävyysvaikutukset omaan työvoimaan näkyvät erityisesti työhyvinvoinnin ja työntekijöiden sitoutumisen kautta. Tämä ilmenee systemaattisena työhyvinvoinnin seurantana pulssikyselyillä ja vuosittaisilla hyvinvointikyselyillä, sairaspöissaolojen järjestelmällisenä seurantana sekä joustavan työajan käytäntöinä työn ja vapaa-ajan tasapainon tukemiseksi. Yritys on sitoutunut työntekijöidensä jatkuvaan oppimiseen ja osaamisen kehittämiseen monipuolisilla käytännöillä. Jokaiselle työntekijälle on varattu kuukausittain yksi perjantai ammatilliseen kehittymiseensä. Tämä on osa ID Academy -konseptia, joka syntyi työntekijöiden aloitteesta tarpeeseen luoda selkeät raamit ja pelisäännöt osaamisen kehittämiseksi työajalla³¹⁶. Konsepti kerryttää noin 50 tuntia osaamisen kehittämistä vuodessa työntekijää kohden. Lisäksi osaamisen jakamista ja kehittämistä tuetaan myös mentoroinnilla, jossa työntekijät voivat toimia joko mentoreina tai mentoroitavina eri aihealueissa. Säännöllisissä Tech After Work -tilaisuuksissa työntekijät jakavat osaamistaan muille sisäisissä koulutustilaisuuksissa, ja Task Force -työryhmä keskittyy yrityksen kokonaiskompetenssin kehittämiseen.

³¹⁶ Identio, n.d.

5.3 Kestävyysraportoinnin implementointi VSME ESRS -standardien mukaisesti ja vastuullisuuden kehittäminen kohdeyrityksessä

VSME ESRS -standardien perusmoduuli muodostaa pohjan kohdeyrityksen kestävyysraportoinnille. Kohdeyrityksen voisikin raportoida perusmoduulin mukaiset kestävyystiedot B1-B12 kohtien mukaisesti riippumatta niiden olennaisuudesta. Tapaustutkimus osoittaa, että kohdeyritys on jo omaksunut useita sosiaalisen vastuun käytänteitä, vaikka ei ole välttämättä tiedostanut niitä sellaisiksi. Nämä käytänteet voidaan raportoida perusmoduulin B2-kohtaan mukaisina kestävä kehityksen toimenpiteinä. Tärkeintä on tunnistaa ja dokumentoida yrityksen jo toteuttamat toimenpiteet, joihin standardien mukaan lukeutuvat muun muassa työyhteisön kehittämishankkeet, vastuullisuus- ja muut koulutukset, sidosryhmäyhteistyö sekä ympäristökuormitusta vähentävät ja työ- ja tuoteturvallisuutta parantavat käytänteet³¹⁷.

Tutkimushaastattelujen perusteella yrityksen tulisi raportoinnissaan keskittyä erityisesti sosiaalisen vastuun tietopisteisiin, sillä yritys on jo omaksunut monia sosiaalisen vastuun käytänteitä, kuten työntekijöiden hyvinvoinnin ja kehittymisen tukeminen, tasa-arvoinen työympäristö, joustava työaika sekä etätömahdollisuudet. Yritys on myös panostanut työturvallisuuteen ja työyhteisön kehittämiseen. B10-standardi mahdollistaa sen, että yritys voi dokumentoida henkilöstönsä osaamisen kehittämiseen käytetyn ajan sukupuolijakauman mukaisesti. Yrityksen henkilöstömäärän ollessa alle 150, B10-standardi ei edellytä sukupuolten välisten palkkaerojen raportointia. Muiden perusmoduulin sosiaalisen vastuun kohtien mukaisesti raportoinnin tulisi kuitenkin kattaa työvoiman yleiset ominaisuudet kuten kokoaikaiset ja osa-aikaiset työntekijät sekä työsuhteiden tyypit, työturvallisuus ja -terveys sisältäen työtapaturmat ja työperäiset sairaudet, sekä palkkaukseen liittyvät tietopisteet. Lisäksi raportoinnissa tulisi tarkastella ja dokumentoida yrityksen vaikutuksia ja vuorovaikutusta ulkoisten sidosryhmien kanssa. Tähän sisältyvät yhteistyökumppaneiden vastuullisuuskäytännöt sekä asiakkaille

³¹⁷ EFRAG, 2024: 8

tarjottavat kestävätkä ratkaisut. Tämä varmistaisi myös sosiaalisen vastuun ulkoisen ulottuvuuden huomioimisen yrityksen kestävyysraportoinnissa.

Ympäristövastuun osalta yrityksen tulisi keskittyä B3-standardin mukaiseen energiankulutuksen ja kasvihuonekaasupäästöjen raportointiin, sillä yritys tiedostaa ohjelmistokehityksen kestävyysvaikutukset erityisesti energiatehokkuuden näkökulmasta. Kiertotalouden periaatteiden mukaisesti yritys voisi lisäksi sisällyttää B7-standardin mukaisiin tietopisteisiin raportoinnin laitteiden kierrätyksestä ja uudelleenkäytöstä. Yrityksen tulisikin kestävyysraportoinninsa käynnistämässä kiinnittää erityistä huomiota ympäristövaikutusten mittaamiseen ja raportointiin, sillä yrityksellä ei toistaiseksi ole käytössä mittareita muun muassa oman toimintansa tai arvoketjuunsa kuuluvien toimijoiden hiilijalanjäljen seuraamiseen. Kestävyysraportointia, joka olisi suotava alustaa listaamattomille pk-yrityksille kohdennetuilla kestävyysraportointistandardeilla ja sen perusmoduulilla, voitaisiin lisäksi täydentää kohteena olevan yrityksen saatavilla olevien tietojen valossa etenkin Business Partners -moduulin mukaisilla tietopisteillä tarpeen mukaan, mikäli nämä tiedot palvelevat yrityksen liikekumppaneita ja muita sidosryhmiä sekä tukevat yrityksen omaa kestävyysraportointia. Erityisesti yrityksen tapauksessa Business Partners -moduulin mukaisista tietopisteistä olennaisiksi nousevat kasvihuonekaasupäästöjen vähentämistavoitteet, ilmastonmuutoksen aiheuttamat fyysiset riskit sekä työ- ja yksityiselämän tasapainoa kuvaavat mittarit³¹⁸, sillä nämä tiedot tukevat yrityksen valmiiksi tunnistamia sosiaalisen ja ympäristövastuun kehityskohteita sekä samalla vastaavat sidosryhmien kasvaviin tietotarpeisiin kestävyysraportoinnin osalta. Näin lisämoduulien tietopisteillä täydennettyä kestävyysraportointia voitaisiin hyödyntää monipuolisesti niin asiakashankinnassa kuin osaavan työvoiman houkuttelemisessakin.

319

Soft law -tyyppiset sääntelykeinot, kuten vapaaehtoiset standardit, toimivat tärkeänä väylänä kohti kestävämpää liiketoimintaa. Koska yritys ei kuulu

³¹⁸ EFRAG, 2024: 17-19

³¹⁹ Linna, 2023

kestävyysraportointidirektiivin suoraan soveltamispiiriin ja itsesääntely säilyttää asemansa yritys vastuun saralla, kohdeyrityksen kannattaa lähestyä vastuullisuuttaan käytännönläheisesti hyödyntämällä erilaisia vapaaehtoisia standardeja ja sertifikaatteja. Tämä lähestymistapa näkyikin kohdeyrityksen toiminnassa muun muassa UX- eli käyttäjäkokemussuunnittelupalveluissa, joissa noudatetaan kansainvälistä ISO-9241-210:2019-standardia käyttäjäkeskeisen suunnittelun ohjaamisessa. Yrityksen tulisi laajentaa standardien hyödyntämistä myös ympäristövastuun alueella, jossa tapaustutkimus osoittaa tarpeen systemaattisemmalle lähestymistavalle.

6 Oikeudellinen arviointi

Kestävyysraportoinnin implementointia pk-yrityksissä ja informaatioteknologian toimialalla sekä tämän merkitystä laajemmassa kontekstissa, osana verkkoyhteiskunnan tietovirtaa voidaan arvioida etenkin oikeusinformatiikan ja sen osa-alueiden kautta. Informaatio-oikeuden merkitys osana oikeusinformatiikkaa korostuu erityisesti tarkasteltaessa kestävyysraportointia osana yhteiskunnan digitalisoituvaa tiedonvälitystä. Kestävyysraportoinnin juridinen viitekehys heijastaa laajempaa muutosta informaation asemassa yhteiskunnassa. Siinä missä tekijänoikeuslainsäädäntö kuin myös informaatio-oikeuden erityisistä periaatteita julkisuusperiaate ovat perinteisesti määrittäneet tiedon julkisuuden rajoja, kestävyysraportointidirektiivi tuo uuden ulottuvuuden yritysten tuottaman vastuullisuustiedon sääntelyyn³²⁰.

Kestävyysraportoinnin implementointi edellyttää tasapainoilua eri intressien välillä. Tämä herättää kysymyksen tiedon yhdenvertaisuudesta ja saavutettavuudesta - miten varmistetaan, että kestävyysraportoinnin tuottama tieto on yhdenvertaisesti kaikkien sidosryhmien saatavilla ja hyödynnettävissä? Pk-yritysten näkökulmasta tämä tarkoittaa tasapainoilua avoimuusvaatimusten ja resurssien rajallisuuden välillä. Erityisen merkittävänä uutena ulottuvuutena kestävyysraportoinnin oikeudellisessa arvioinnissa nousee esiin digitaalinen vastuu, joka laajentaa perinteistä yritys vastuun kolmen pilarin mallia. Digitaalinen vastuu datan ja teknologian vastuullisen hyödyntämisen alueilla korostuu erityisesti informaatioteknologian alalla. Kestävyysraportoinnin oikeudellinen merkitys osana verkkoyhteiskunnan tietovirtoja korostaa tarvetta selkeälle sääntelylle ja ohjeistukselle. Erityisesti pk-yritysten ja IT-alan toimijoiden näkökulmasta on olennaista, että sääntely tukee sekä tiedon tuottamista että sen hyödyntämistä tavalla, joka palvelee sekä yritysten että yhteiskunnan tarpeita. Onkin havaittu, että tehokkain tapa edistää yritys vastuuta on yhdistelmä soft law- ja hard law -sääntelymekanismeja. Soft law -tyyppiset sääntelykeinot, kuten vapaaehtoiset standardit, toimivat väylänä kohti kestävämpää liiketoimintaa ja saattavat luoda myönteistä kuvaa kestävyysraportoinnin

³²⁰ Saarenpää & Riekkinen, 2023: 182–183

tarkoituksen ja ketä se palvelee, ympärille³²¹. Oikeudellisessa kentässä soft law - sääntelymekanismit eivät olekaan katoamassa, vaan ne mukautuvat ja kehittyvät vastaamaan muuttuvan toimintaympäristön vaatimuksia, täydentäen samalla sitovaa sääntelyä.

³²¹ Atea, 3/2023: 30

7 Yhteenveto

Tässä tutkielmassa tarkasteltiin IT-alan pk-yritysten kestävyysraportointivaatimuksia ja valmiuksia vastata näihin vaatimukseen sekä toimialan erityisiä kestävyysvaikutuksia eurooppalaisen kestävyysraportointisääntelyn kontekstissa. Kestävyysraportoinnin viitekehyksenä on käytetty pk-yrityksille kohdennettuja eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja eli VSME ESRS-standardeja. Arviointia on laajennettu myös ottamaan huomioon erillisen komission delegoidun asetuksen mukaiset eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit eli ESRS-standardit ja niiden soveltajina kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalaan kuuluvien yritysten raportointi, sillä pk-yritykset toimivat usein osana suuryritysten arvoketjuja ja joutuvat näin vastaamaan näiden kestävyystietotarpeisiin.

Kestävyysraportointi koskettaakin laajuudeltaan vaihtelevasti kaikenlaisia yrityksiä, mukaan lukien pk-yrityksiä. Standardien yhteensovittaminen yritysten toiminnan laajuuden ja kestävyysvaikutusten näkökulmasta on eri asteista pk-yrityksissä kuin suuryrityksissä, ottaen huomioon pk-yritysten rajalliset resurssit ja osaamisen puute. Vapaaehtoisilla pk-yrityksille suunnatuilla eurooppalaisilla kestävyysstandardeilla on merkittävä rooli kestävyystietojen raportoinnin ja jakamisen yhdenmukaistamisessa, vaikka ne ovatkin raportointivaatimuksiltaan suppeampia verrattuna varsinaisiin ESRS-standardeihin. Huomionarvoista on kuitenkin, että molempien standardien raportointivaatimuksissa on merkittäviä sisällöllisiä yhtäläisyyksiä etenkin sosiaalisen ja ympäristövastuun tiedonantovaatimusten osalta.

Sekä IT-toimialaa että pk-yrityksiä luonnehtivat tietyt erityispiirteet vastuullisuuden ja sen raportoinnin suhteen, mikä korostaa näiden risteävien haasteiden ja mahdollisuuksien ymmärtämisen tärkeyttä. Siinä missä IT-ala on merkittävässä asemassa digitaalisten ratkaisujen tuottajana ja muiden toimialojen kestävyysmurroksen mahdollistajana, se on myös toimialana sitoutunut erinäisiin standardeihin ja vastuullisuuskäytäntöihin. Alan erityispiirteenä on myös sen vahva pk-yrityspainotteisuus. IT-alan pk-yritykset saattavat kuitenkin kohdata erityisiä vaikeuksia olennaisuuden arvioinnin laajentamisessa ja toimintansa epäsuorien vaikutusten tunnistamisessa. Pk-yritysten kuin myös IT-alalla

tyypillisenä haasteena onkin ollut rajallisten resurssien allokointi. Vastuullisuustyöhön tarvittavan asiantuntemuksen hankkimiseen, kattavan sidosryhmädialogin toteuttamiseen ja yhteiskunnallisten vaikutusten arvioimiseen tarvittaisiinkin tehokkaampaa resurssien kohdentamista. IT-alalla toimivat pk-yritykset kokevat erityisiä vaikeuksia tunnistaa ja kvantifioida toimintansa epäsuoria vaikutuksia laajemmin yhteiskuntaan ja ympäristöön, johtuen muun muassa toimitusketjujen monimutkaisuudesta ja vaikutusten vaikeasta jäljitettävyydestä. Näiden epäsuorien vaikutusten arviointi on kuitenkin olennainen osa kaksikertaisen olennaisuuden arviointia, jota pk-yritykset osana suuryritysten arvoketjua saattavat joutua arvioimaan, ja jonka pohjalta tarjoamaan näille kestävyystietojaan. Myös vapaaehtoisten pk-yrityksille kohdennettujen VSME ESRS-standardien lisämoduulien soveltaminen velvoittaa yrityksiltä kaksikertaisen olennaisuuden arviointia.

Kohdeyrityksen kautta vastuullisuuden avaaminen IT-alan pk-yrityksen näkökulmasta on tuottanut käytännönläheisemmän ymmärryksen pk-yritysten kestävyysvaikutuksista ja valmiuksista vastata muuttuviin kestävyysraportointivaatimuksiin. Tapaustutkimus on nostanut esiin merkittäviä kehitystarpeita erityisesti sosiaalisen ja ympäristövastuun alueilla. Nämä osa-alueet ovat keskeisiä niin kohdeyrityksen toiminnassa kuin sen kestävyysvaikutusten arvioinnissa, mutta myös laajemmin sovellettavissa IT-alan pk-yrityksiin. Sekä tapaustutkimus että muu tutkimusaineisto osoittavat, että pk-yritykset ja IT-alan yritykset ovat tietynlaisia väliinputoajia vastuullisuuden saralla. Niiden vastuullisuuskäytännöt ovat hajanaisia sekä raportointi vielä suhteellisen harvassa. Tämä selittyikin suurelta osin vastuullisuussäätelyn velvoittavuuden puuttumisella etenkin pk-yrityssegmentin osalta. Tästä huolimatta pk-yritysten olisi hyvä varautua tulevaan ja mahdollisiin sääntelytiukennuksiin, johon Euroopan unioni on sääntelytiheydellään ja sääntelyinstrumenttien asetusmuotoisuudella vahvasti viime vuosina viitannut. Ennakoitavuus vastuullisuusajattelussa onkin etusija, sillä kilpailullisessa etuasemassa ovat ne, jotka ovat uuden sääntelyn voimaanastuttua jo kartoittaneet oman vastuullisuutensa lähtö- sekä kehityskohdat.

Lähteet

Alasentie, R. (2024) Employee CSR (Dis)engagement: A Young Blue-collar Perspective. *University of Jyväskylä*. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:jyu-202412157827>

Allini, A. & Rossi, M. (2007). The Evolution of Non-Financial Disclosure in a European Perspective. *University of Salerno*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1830582>

Atea. (n.d.). Atea Sustainability Focus.

Atea. (3/2023). Time for climate accountability. *Atea Sustainability Focus*.

Atea. (27.03.2023). Pohjoismainen raportti: IT-alan vastuullisuuden kehittäminen vaatii lisää tietoa ja paineita asiakkailta. <https://www.atea.fi/uutiset/2023/asf-raportti-it-alan-vastuullisuus-edellyttaa-tietoa-ja-painetta-asiakkailta/>

Baumann-pauly, D. & Christopher Wickert, L. & Spence, J. & Scherer, A. (2013). ”Organizing Corporate Social Responsibility in Small and Large Firms: Size Matters.” *Journal of Business Ethics*, 115, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1974194>

Baumüller, J. & Sopp, K. (2021). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0114>

Becerra-Vicario, R. & Ruiz-Palomo, D. & León-Gómez, A. & Santos-Jáen, J. (2023). The Relationship between Innovation and the Performance of Small and Medium-Sized Businesses in the Industrial Sector. *Economies*, 11. <https://doi.org/10.3390/economies11030092>

Becker, C. Duboc. L. Chitchyan. R. Easterbrook, S. (2015). Sustainability Design and Software. The Karlskrona Manifesto. 467–476. DOI: 10.1109/ICSE.2015.179.

Boatright, J. (2002). What's Wrong – and What's Right – with Stakeholder Management. *Journal of Private Enterprise*, 21.

Božić, V. (2023). Responsibility, inclusion, and sustainability in informatics. *ResearchGate*.

Brundtland Commission. (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. *United Nations*, 10

Carroo, A. (2015). Corporate social responsibility: The centerpiece of competing and complementary frameworks. *Organizational Dynamics*, 44. <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2015.02.002>

Den Hond, F. & Rehbein, K. & De Bakker, F. & Kooijmans-van Lankveld, H. (2014). Playing on Two Chessboards: Reputation Effects between Corporate Social Responsibility (CSR) and Corporate Political Activity (CPA). *Journal of Management Studies*, 51, 791-813. DOI: 10.1111/joms.12063

De Villiers, C. & La Torre, M. & Molinari, M. (2020). The Global Reporting Initiative's past present and future: critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). *Accounting Review*, 34. DOI: 10.1108/PAR-02-2022-0034

EFRAG. (2023). Materiality assessment implementation guidance.

EFRAG. (2024) EFRAG Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSME). December 2024.

Elinkeinoelämän keskusliitto. (2023). Vastuullisuuden EU-sääntely etenee – mihin pk-yritysten on varauduttava?

ESMA. (2023). Progress Report on Greenwashing. *European Securities and Markets Authority*.

Euroopan unioni. (n.d.) Pienet ja keskisuuret yritykset. *EUR-Lex*. <https://eur-lex.europa.eu/FI/legal-content/glossary/small-and-medium-sized-enterprises.html>

Euroopan unionin neuvosto. (2024). Neuvosto ja parlamentti sopuun tiettyjen toimialojen ja kolmansien maiden yritysten kestävyysraportoinnin lykkäämisestä kahdella vuodella. <https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2024/02/07/council-and-parliament-agree-to-delay-sustainability-reporting-for-certain-sectors-and-third-country-companies-by-two-years/>

European Commission. (n.d.) Corporate Social Responsibility (CSR). *EUR-Lex*. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/corporate-social-responsibility-csr.html>

European Commission. (2001). Green paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility. 2001/366

European Commission. (2002). Communication from the Commission concerning Corporate Social Responsibility: A business contribution to Sustainable Development. 2002/347. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/corporate-social-responsibility-a-business-contribution-to-sustainable-development.html>

European Commission. (2002). Corporate Social Responsibility – Main issues. MEMO/02/153. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/memo_02_153

European Commission. (2003). Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises. *Official Journal*. <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2003/361/oj/eng>

European Commission. (2008). Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, “Think Small First” A “Small Business Act” for Europe. 2008/0394 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52008DC0394>

European Commission. (2013). Commission Staff Working Document : Proposal for a Directive as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies and groups. 2013/0127 final. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=swd:SWD_2013_0127

European Commission. (2019). Information from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies. *Official Journal of the European Union*.

European Commission. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting. COM/2021/189. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52021PC0189>

European Commission. (2022). Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive (EU) 2019/1937. COM (2022) 71 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52022PC0071>

European Commission. (2022). Eurobarometer: EU SMEs working towards sustainability. https://single-market-economy.ec.europa.eu/news/eurobarometer-eu-smes-working-towards-sustainability-2022-03-28_en

European Commission. (2023). Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, and the Committee of the Regions: Long-term competitiveness of the EU: looking beyond 2030. 2023/168 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023DC0168>

European Commission. (2023). Policy Paper on the synergies between the Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) and the Corporate Sustainability Reporting (CSRD) published. https://green-business.ec.europa.eu/news/policy-paper-synergies-between-eco-management-and-audit-scheme-emas-and-corporate-sustainability-2024-04-08_en

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - SME Relief Package, 2023/535 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023DC0535>

European Commission. (2024). Eurobarometer survey shows that more than 90 % of SMEs invest in resource efficiency. https://single-market-economy.ec.europa.eu/news/eurobarometer-survey-shows-more-90-smes-invest-resource-efficiency-2024-10-18_en

European Commission. (2024). Sustainable finance. <https://ec.europa.eu/newsroom/fisma/items/754701/en>

European Commission. (2024). Corporate sustainability due diligence. https://commission.europa.eu/business-economy-euro/doing-business-eu/sustainability-due-diligence-responsible-business/corporate-sustainability-due-diligence_en

European Commission. (2024). Public consultation on new Sustainability Reporting Standards for SMEs under the CSRD. *Green Business*.

European Financial Reporting Advisory Group. (2024). Exposure Draft ESRS for Listed SMEs and VSME Standard.

European Parliament. (n.d.). Small and medium-sized enterprises. *Fact Sheets on the European Union*.

European Commission. (2022). Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive (EU) 2019/1937. 71 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52022PC0071>

European Parliament. (2023). Corporate due diligence rules agrees to safeguard human rights and environment. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20231205IPR15689/corporate-due-diligence-rules-agreed-to-safeguard-human-rights-and-environment>

Fassin, Y. (2008). SMEs and the fallacy of formalising CSR. *Business Ethics: A European Review*, 17. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8608.2008.00540.x>

FiCom ry. (n.d.) ICT-ala on suuri kokoisekseen. <https://ficom.fi/ajankohtaista/uutiset/ict-ala-on-suuri-kokoisekseen/>

Finanssivalvonta. (2024). IFRS- ja kestävyysraportoinnin valvonta. <https://www.finanssivalvonta.fi/finanssisektorin-toimijalle/paaomamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/ifrs/>

GRI. (2021). A Practical Guide to Sustainability Reporting Using GRI and SASB Standards.

- Grimble, R. & Wellard, K. (1997). Stakeholder Methodologies in Natural Resource Management: A Review of Principles, Contexts, Experiences and Opportunities. *Agricultural Systems*, 55, 173-193. [http://dx.doi.org/10.1016/S0308-521X\(97\)00006-1](http://dx.doi.org/10.1016/S0308-521X(97)00006-1)
- Halme, M. & Roome, N. & Dobers, P. (2009). Corporate responsibility : Reflections on context and consequences. *Scandinavian journal of management*, 25. DOI: 10.1016/j.scaman.2008.12.001
- Harmaala, M. & Jallijona, N. (2012). Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. *Talentum Media*, Helsinki.
- Heijala, H. & Myllymäki, M. & Suomalainen, M. (2023). Mikä on pk-yritysten vaikutus talouteen - määritelmällä on väliä. *Tilastokeskus*. <https://stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2023/mika-on-pk-yritysten-vaikutus-talouteen-maaritelmalla-on-valia>
- Helakallio. (2024). Ikävä tieto it-alalta – Vanhemmat työntekijät jäävät koulutuksesta paitsi. *Talouselämä*.
- Helsingin kauppakamari. (2023). The German Supply Chain Due Diligence Act – What should Finnish companies expect? <https://helsinki.chamber.fi/the-german-supply-chain-due-diligence-act-what-should-finnish-companies-expect/>
- Herden, C.J. & Alliu, E. & Cakici, A. et al. (2021). “Corporate Digital Responsibility”. *NachhaltigkeitsManagementForum* 29. 13–29. <https://doi.org/10.1007/s00550-020-00509-x>
- Hollander, J. & Fenichell, S. (2004) What matters most. New York. *Free Press*.
- Hopkins, M. (2016). CSR and Sustainability: From the Margins to the Mainstream. *Greenleaf Publishing Limited*.

Hummel, K., & Jobst, D. (2024). An Overview of Corporate Sustainability Reporting Legislation in the European Union. *Accounting in Europe*, 21, 320–355. <https://doi.org/10.1080/17449480.2024.2312145>

Identio. (n.d.) ID Academy mahdollistaa ohjelmistokehittäjälle osaamisen kehittämisen. <https://identio.fi/blogi/id-academy-mahdollistaa-ohjelmistokehittajalle-osaamisen-kehittamisen/>

Identio. (2020). Miten turkulaiset IT-ammattilaiset vaihtavat työpaikkaa? <https://identio.fi/blogi/miten-turkulaiset-it-ammattilaiset-vaihtavat-tyopaikkaa-katso-graafi/>

ISO. (n.d.). Certification. <https://www.iso.org/certification.html>

ISO. (n.d.). ISO 14001:2015 – Environmental management systems. <https://www.iso.org/standard/60857.html>

Kallinen, T. & Kinnunen, T. (2021). Etnografia. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. [<https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/metelmaopetus/>](https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/metelmaopetus/).

KPGM. (2022). Big shifts, small steps. Survey of sustainability reporting 2022.

Kutzschbach, J. & Tanikulova, P. & Lueg, R. The Role of Top Managers in Implementing Corporate Sustainability – A Systematic Literature Review on Small and Medium-Sized Enterprises. *Administrative Sciences*, 11. <https://doi.org/10.3390/admsci11020044>

Kärkkäinen, A. (2024). Pk-yritysten kestävyysraportoinnin standardit. *Savonia Ammattikorkeakoulu*.

- Laakso, S. (2022). Kestävä kehitys tuo kilpailukykyä. *Kauppapolitiikka*.
<https://kauppapolitiikka.fi/kestava-kehitys-tuo-kilpailukyky/>
- Lee, L. & Chen, L. (2018). Boosting employee retention through CSR: A configurational analysis. *Corporate social-responsibility and environmental management*, 25.
<https://doi.org/10.1002/csr.1511>
- Liikenne- ja viestintäministeriö. (2021). ICT-alan ilmasto- ja ympäristöstrategia. *Liikenne- ja viestintäministeriön julkaisuja*, 2021/4.
- Linna, P. (2023). PK-yritys lähdehän aloittamaan omaa vastuullisuusraportointiasi. *Vaasan yliopisto*. <https://sites.uwasa.fi/ssiteam/2023/08/11/pk-yritys-lahdethan-aloittamaan-omaa-vastuullisuusraportointiasi/>
- LUT-yliopisto. (2023). Maailma tarvitsee tehokkaita ohjelmistoja, mutta kenen vastuulle kestävä ohjelmistokehitys kuuluu? <https://www.lut.fi/fi/artikkelit/maailma-tarvitsee-tehokkaita-ohjelmistoja-mutta-kenen-vastuulle-kestava>
- Martinuzzi, R.-A., Tharani, A., Kudlak, R., & Faber, C. (2011). CSR activities and impacts of the ICT sector. RIMAS Working Papers Series, No. 5/2011. *Vienna: University of Economics and Business*.
- McGuire, J. W. (1963). *Business and Society*. New York: McGraw-Hill, 1963.
- McWilliams, A., & Siegel, D. (2001). Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective. *The Academy of Management Review*, 26, 117–127.
<https://doi.org/10.2307/259398>
- Mishra, D. & Mishra, A. (2020). Sustainability Inclusion in Informatics Curriculum Development. *Sustainability*, 12. <https://doi.org/10.3390/su12145769>

- Niskala, M. & Palmuaro, S. (2023). Uudet kestävyysraportointivaatimukset. Mitä ne tarkoittavat käytännössä? *Alma Talent Helsinki*.
- Oduro, S. & Bruno, L. & Maccario, G. (2024). Corporate social responsibility (CSR) in SMEs: what we know, what we don't know, and what we should know. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 36. DOI:10.1080/08276331.2021.1951064
- Osuuspankki. (2024). Suuryritystutkimus. Järki ja tunteet.
- Pöysti, T. (2004). ICT and Legal Principles. *Scandinavian Studies in Law*, 47, 559-600.
- Roztock, N. Soja, P. Weistroffer, H. (2019). The role of information and communication technologies in socioeconomic development: towards a multi-dimensional framework. *Information Technology for Development*, 25, 171–183. DOI:10.1080/02681102.2019.1596654
- Saarenpää, A., & Riekkinen, J. (2023). Oikeusinformatiikan perusteet. *Lapin yliopisto*. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-337-347-1>
- Suomen Standardisoimisliitto SFS ry. (n.d.). ISO 14000 Ympäristöjohtamisen standardisarja. <https://sfs.fi/standardeista/tutustu-standardeihin/suosittu-standardit/iso-14000-ymparistojohtamisen-standardisarja/>
- Szabados, T. (2021). Multilevel hardening in progress – Transition from soft towards hard regulation of CSR in the EU. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 28, 83-101. <https://doi.org/10.1177/1023263X20958379>
- Szeto. (2000). Innovation capacity: Working towards a mechanism for improving innovation within an interorganizational network. *The TQM Magazine*, 12, 149-158. DOI:10.1108/09544780010318415

- Särkelä, I. (2023). ICT-projektisi vastuullisuus kiinnostaa kohta kaikkia. *Kumura*.
<https://kumura.fi/blogi/ict-projektisi-vastuullisuus-kiinnostaa-kohta-kaikkia/>
- Vanhala, A. Ristaniemi, M. (2022). Yritysvastuu & oikeus. *Helsingin Kamari Oy*.
- Vanhamme, J. & Grobbsen, B. (2009). "Too Good to be True!". The Effectiveness of CSR History in Countering Negative Publicity. *J Bus Ethics* 85, 273–283.
<https://doi.org/10.1007/s10551-008-9731-2>
- Valtioneuvosto. (2020). Suomen kansallinen yhteyselin käsitellyt OECD:n toimintaohjeiden noudattamista kahdessa tapauksessa. <https://valtioneuvosto.fi/-/1410877/suomen-kansallinen-yhteyselin-kasitellyt-oecd-n-toimintaohjeiden-noudattamista-kahdessa-tapauksessa>
- Vastuullisuuden voima. (2022). Vastuullisuuden voima -selvitys. *Teknoliateollisuus*.
<https://jasenille.teknoliateollisuus.fi/wp-content/uploads/sites/1/2024/07/vastuullisuuden-voima-selvitys-2022.pdf>
- Vepsäläinen. (2019). Vastuullinen yritystoiminnassa on yhä merkittävämpää. *Helsingin seudun kauppakamari*. <https://helsinki.chamber.fi/vastuullisuus-yritystoiminnassa-on-yha-merkittavampaa/>
- Verian. Hyry, J. (2024). Yrittäjägallup. Vastuullisuusajattelu. Elokuu 2024. *Suomen Yrittäjät*, 4.
- Tenhunen, S. Paila, I. (2011). Käsikirja oikeudellisen tiedon hakijoille. *Sanoma Pro*.
- Tietoarkisto. (n.d.) KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto.
<https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/>
- Tilastokeskus. (2020). Yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminta.
https://stat.fi/til/tkke/2020/tkke_2020_2021-10-28_kat_002_fi.html

Tilastokeskus. (2023). Mikä on pk-yritysten vaikutus talouteen? Määritelmällä on väliä. *Tieto & Trendit*. <https://stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2023/mika-on-pk-yritysten-vaikutus-talouteen-maaritelmalla-on-valia>

Tommi Lehtonen. (2023). Kestävyys ja vastuullisuus – hengästyttävän laajat näkymät. Ajatusyhteys-blogi. *Vaasan yliopisto*. <https://blogs.uwasa.fi/ajatusyhteys/2023/01/18/kestavyys-ja-vastuullisuus-%E2%80%92-hengastyttavan-laajat-nakymat/>

Tschopp, D. Nastanski, M. (2014). The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards. *Journal of Business Ethics*, 125, 147–162. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1906-9>

Tuori, K. (2007). Oikeuden ratio ja voluntas. *WSOYpro*.

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

Työ- ja elinkeinoministeriö. (30.6.2020). Oikeudellinen selvitys yritysvastuulaista.

Wasastjerna, M. Ellman, E. ja Odabasi, D. (2022). Yritysvastuu laajenee digitaaliseen maailmaan. *Sitra*. <https://www.sitra.fi/blogit/yritysvastuu-laajenee-digitaaliseen-maailmaan/>

Ympäristöministeriö. (2023). Mitä on kestävä kehitys? <https://ym.fi/mita-on-kestava-kehitys>

Yritys- ja taloustiedot. Identio Oy. (n.d.) *Kauppalehti*. <https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/identio+oy/2706295-7>

Liitteet

Liite 1: Tapaustutkimuksen haastattelujen runko

Aihealueet	Ydinkysymykset	Esimerkkejä tukikysymyksistä
Haastateltavien taustatiedot	<ul style="list-style-type: none"> - Nimi - Toimenkuva, työtehtävät 	
Vastuullisuuden nykytila ja kestävyysraportoinnin lähtökohdat	<ul style="list-style-type: none"> - Mitä vastuullisuus merkitsee yrityksellenne sen nykytilassa? - Mitkä ovat lähtökohdat kestävyysraportoinnille yrityksessänne? 	
Vastuullisuusviestintä ja sidosryhmät	<ul style="list-style-type: none"> - Mitkä ovat keskeisimmät sidosryhmät yrityksellenne kestävyysvaikutusten näkökulmasta? - Miten toteutatte sisäistä ja ulkoista vastuullisuusviestintää? 	<ul style="list-style-type: none"> - Miten sidosryhmien odotukset vaikuttavat yrityksen suhtautumiseen kestävyyskysymyksiin?
Mittaaminen ja raportointi	<ul style="list-style-type: none"> - Mitataanko vastuullisuutta jo yrityksessänne jonkin vastuullisuuden ulottuvuuden näkökulmasta? Jos kyllä, miten? 	<ul style="list-style-type: none"> - Millaisia mittareita käytätte sosiaalisen vastuun mittaamiseen ja seurantaan? - Jos ympäristövastuun mittaaminen ja seuranta on jäänyt vähemmälle huomiolle, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet tähän?
IT-alan erityiskysymykset ja pk-yritysten haasteet	<ul style="list-style-type: none"> - Mitkä ovat suurimmat haasteet vastuullisuuden toteuttamisessa IT-alan pk-yrityksessä? Entä keskeisimmät mahdollisuudet? 	<ul style="list-style-type: none"> - Miten eri vastuullisuuden ulottuvuudet otetaan huomioon keskeisissä toiminnoissanne kuten ohjelmistonkehityksessä ja erilaisissa asiakasprojekteissa?
Muut havainnot	<ul style="list-style-type: none"> - Mitä muita keskeisiä havaintoja haluaisit vielä nostaa esille? Haluatko täydentää aiempia vastauksiasi? 	