

Sini Vahtera

CSRD:N VAIKUTUKSET KESTÄVYYSRAPORTOINNIN SOVELTAMISALAAN

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Heinäkuu 2023

TIIVISTELMÄ

Sini Vahtera: CSRD:n vaikutukset kestävyysraportoinnin soveltamisalaan
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Johtamisen ja talouden tiedekunta
Heinäkuu 2023

Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena on selvittää CSR-direktiivin vaikutukset kestävyysraportointiin ja sen soveltamisalaan. CSR-direktiivi kestävyysraportoinnista on tullut voimaan vuonna 2023 ja sitä sovelletaan vuodesta 2024 alkaen. Direktiivi on saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä ja se korvaa NFR-direktiivin muista kuin taloudellisista tiedoista. Direktiivillä muutetaan merkittävästi kestävyysraportoinnin lakisääteistä viitekehystä ja laajennetaan raportointivelvollisuuden soveltamisalaa. Tutkielman metodi on lainopillinen ja lainsäädäntöön kohdistuvia muutospaineita tarkastellaan de lege ferenda -menetelmällä. Euroopan komissio on uudelleentarkastellut NFR-direktiiviä Euroopan vihreän kehityksen ohjelman mukaisesti ja arvioinut sen vaikuttavuutta riittämättömäksi. Tutkielmassa selvitetään, mitä puutteita NFR-direktiivissä tunnistetaan.

Tutkielmalla vastataan tutkimuskysymyksiin siitä, miten CSR-direktiivi kestävyysraportoinnista vastaa NFR-direktiivin puutteisiin ja miten CSR-direktiivi vaikuttaa yrityksen raportointivelvollisuuden kestävyystiedoista. Tutkielmassa tarkastellaan ajankohtaisia käsitteitä ja yritysvastuun ulottuvuuksia. Käsitteiden määrittelyllä tuodaan esiin teeman ajankohtaisuutta ja nopeasti kehittyvää luonnetta. Kestävyysraportoinnin kehitystä on tarkasteltu vapaaehtoisen ja lakisääteisen vastuullisuusraportoinnin myötä. Lakisääteisen viitekehityksen yhteydessä on selvitetty kansainvälisiä toimintakehyksiä ja aloitteita, sekä niiden suhdetta kestävyysraportointiin.

CSR-direktiivin myötä voimaantulevat muutokset ovat merkittäviä kestävyysraportoinnille. Ne koskevat kestävyysraportoinnin sisältöä, erikseen annettavia kestävyysstandardeja, raportin julkaisutapaa, sen ulkoista varmennusta ja soveltamisalan laajenemista. CSR-direktiiviä täydennetään komission delegoiduilla säädöksillä, jotka ovat suoraan velvoittavaa oikeutta. Kestävyysraportti on julkaistava samanaikaisesti toimintakertomuksen kanssa ja digitaalisessa muodossa. Kestävyysraportin ulkoisesta varmennuksesta tulee CSR-direktiivin myötä pakollista. Raportointivelvollisuus laajenee uusiin yritysluokkiin asteittain. Soveltamisalan laajeneminen vaikuttaa yrityksen koko arvoketjun hallintaan. Raportointivelvollisia ovat kaikki suuryritykset sekä lisäksi yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, jotka ovat pieniä tai keskisuuria yrityksiä. Mikroyritykset on poissuljettu soveltamisalasta.

CSR-direktiivin myötä kestävyysraportoinnin soveltamisala laajenee ja vaikuttavuus kasvaa, mikä lisää raportoinnin yhdenmukaisuutta ja vertailukelpoisuutta. Soveltamisalan laajenemisella varmistetaan, että yritykset todella raportoivat kestävyystiedoistaan. Raportointistandardeilla varmistetaan, että kestävyystiedot ovat olennaisia ja tiedon käyttäjien oikeus kestävyystietoon toteutuu. Kestävyysraportoinnin yleistyessä voidaan odottaa, että yhä useampi yritys on suoraan tai epäsuoraan velvollinen raportoimaan kestävyystiedoistaan.

Avainsanat: CSRD, NFRD, kestävyysraportointi, vastuullisuusraportointi

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

LÄHTEET	IV
LYHENTEET	XII
1 JOHDANTO.....	1
1.1. Tutkielman teema	1
1.2. Tutkimuskysymys ja tutkielman rajaus	5
1.3. Tutkimusmetodi	7
1.4. Tutkimuksen lähdeaineisto	9
1.5. Tutkielman rakenne	11
2 VASTUULLINEN YRITYS.....	13
2.1. Vastuullisuuskäsitteiden merkityksellisyys	13
2.1.1. Vastuullinen kehitys	13
2.1.2. Yhteiskuntavastuu	15
2.1.3. Yritysvastuu ja kestävä kehitys	16
2.2. Teeman historiallinen kehitys	17
2.2.1. Viitekehyksen poliittinen kehitys	17
2.2.2. Yritysvastuun ulottuvuudet	19
2.2.3. Yhteiskuntavastuun neljä vastuualuetta	22
3 VASTUULLISUUS- JA KESTÄVYYSRAPORTOINTI.....	26
3.1. NFR- ja CSR-direktiivit.....	26
3.2. Vastuullisuusraportointi ja sen sisältö	27
3.2.1. Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista.....	27
3.2.2. Raportin julkaiseminen erillisenä toimintakertomuksesta.....	32
3.2.3. Poikkeus tietojen esittämiseen.....	33
3.2.4. Selvityksen tietojen tarkistaminen ja vapaaehtoinen varmennus	34
3.2.5. Komission suuntaviivat vastuullisuusraportoinnille.....	36
3.3. Kestävyysraportointi ja sen sisältö	37
3.3.1. NFR-direktiivin uudelleentarkastelu	37
3.3.2. CSR-direktiivin muutokset kirjanpitolakiin	39
3.3.3. Kestävyysraportin varmentaminen	41
3.3.4. Raportointistandardit	42
3.4. Toimintakehykset ja aloitteet.....	44
3.4.1. Kaksinkertainen olennaisuus raportointiperiaatteena.....	44
3.4.2. Toimintakehyksiä kestävyysraportointiin	46

	3.4.3. Raportointistandardeja asettaneita toimielimiä	48
4	KESTÄVYYSRAPORTOINTIVELVOLLINEN YRITYS	52
	4.1. Soveltamisala kestävyysraportoinnille	52
	4.1.1. Soveltamisala kirjanpitolaissa	52
	4.1.2. CSR-direktiivin soveltamisala	54
	4.1.3. CSR-direktiivin soveltamisalan laajennettu tarkastelu	58
	4.2. Kestävyysraportin käyttäjäryhmiä	59
	4.2.1. Sidosryhmät	59
	4.2.2. Kestävän rahoituksen sääntely	61
	4.3. Kestävyysraportoinnin kehitys	63
	4.3.1. Lakisääteisen kestävyysraportoinnin onnistuminen	63
	4.3.2. Kestävyysraportointi taloudellisen raportoinnin rinnalla	65
	4.3.3. Kestävyysraportointidirektiivin uudelleentarkastelu	66
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	70

LÄHTEET

Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. WSOY. Vantaa 2006.

Aarnio, Aulis: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 2011.

Adams, Carol A.: Ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 (5) 2004, s. 731–757.

Bebbington, Jan & Thomson, Ian: Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management accounting research*, Vol.24 (4) 2013, s. 277–283.

Bebbington, Jan, Unerman, Jeffrey & O'Dwyer, Brendan: Sustainability accounting and accountability. Routledge. New York 2014.

Blowfield, Mick & Murray, Alan: Corporate responsibility. 2. painos. Oxford University Press. Oxford 2011.

Bowen, Howard R: Social Responsibilities of the Businessman. Harper & Brothers. New York 1953.

Brundtland, Gro: Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. United Nations General Assembly document A/42/427. 1987. Saatavilla: [Http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf](http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf).

Buhr, Nola, Gray, Rob & Milne, Markus J: Histories, rationales, voluntary standards and future prospects for sustainability reporting. Teoksessa Bebbington, Jan, Unerman, Jeffrey & O'Dwyer, Brendan: Sustainability accounting and accountability. Routledge. New York 2014, s. 51–71.

Burritt, Roger L. & Schaltegger, Stefan: Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23 (7) 2010, s. 829–846.

Carroll, Archie B: Three-dimensional conceptual model of corporate social performance. *The Academy of Management review*, Vol.4 (4) 1979, s. 497–505.

Carroll, Archie B: Pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. Business horizons, Vol.34 (4) 1991, p. 39–48.

Euroopan komissio: Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Korruption torjuminen EU:ssa. KOM(2011) 308 lopullinen.

Euroopan komissio: Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, Eurooppa-neuvostolle, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle – Euroopan vihreän kehityksen ohjelma. KOM(2019) 640 lopullinen.

Euroopan komissio: Yritysten kestävyysraportointi. Julkinen kuuleminen 20.2.-11.6.2020. Saatavilla: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive/public-consultation_fi. Viitattu 30.4.2023.

Euroopan komissio: Euroopan vihreän kehityksen ohjelmassa esitellään keinot tehdä Euroopasta vuoteen 2050 mennessä ensimmäinen ilmastoneutraali maanosa, piristää taloutta, parantaa ihmisten terveyttä ja elämänlaatua, pitää huolta luonnosta ja huolehtia siitä, ettei ketään jätetä jälkeen. Lehdistötiedote 11.12.2019. Saatavilla: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_19_6691. Viitattu 30.4.2023.

Euroopan komissio: Komission tiedonanto - Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevat suuntaviivat (muiden kuin taloudellisten tietojen raportointimenetelmä). 2017/C 215/01.

Euroopan komissio: Komission tiedonanto - Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskevat suuntaviivat: Ilmatoon liittyvien tietojen raportointia koskeva täydennysosa. 2019/C 209/01.

Euroopan komissio: Oikeudenmukainen ja kestävä talous: Komissio edellyttää yrityksiltä ihmisoikeuksien ja ympäristön kunnioittamista globaaleissa arvoketjuissa. Lehdistötiedote 23.2.2022. Saatavilla: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_22_1145. Viitattu 1.2.2023.

Euroopan komissio: Verkkosivustojen tehotarkastus viherpesun havaitsemiseksi: puolet ympäristövääntämistä on perusteettomia. Lehdistötiedote 28.1.2021. Saatavilla:

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/ip_21_269. Viitattu 1.2.2023.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2019/2088, annettu 27 päivänä marraskuuta 2019, kestävyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2020/852, annettu 18 päivänä kesäkuuta 2020, kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2001/42/EY, annettu 27 päivänä kesäkuuta 2001, tiettyjen suunnitelmien ja ohjelmien ympäristövaikutusten arvioinnista.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU, annettu 22 päivänä lokakuuta 2014, neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta.

Euroopan parlamentti: Euroopan vihreän kehityksen ohjelma: avain ilmastoneutraaliin EU:hun. Julkaistu: 14.7.2020. Päivitetty: 18.8.2022. Saatavilla: https://www.europarl.europa.eu/news/fi/headlines/society/20200618STO81513/euroopan-vihrean-kehityksen-ohjelma?at_campaign=20234-Green&at_medium=Google_Ads&at_platform=Search&at_creation=DSA&at_goal=TR_G&at_audience=&at_topic=Climate_policies&gclid=EAIaIQobChMIuvDvxfT_gIVAwWiAx2z0QALE- AAYASAAEgKhfPD_BwE. Viitattu: 23.4.2023.

Euroopan unionin neuvosto: Neuvoston päätelmät pääomamarkkinaunionin syventämisestä. Julkaistu: 5.12.2019. Saatavilla: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14815-2019-INIT/fi/pdf>. Viitattu: 5.5.2023.

Euroopan yhteisöjen komissio: Vihreä kirja yritysten sosiaalisen vastuun eurooppalais-ten puitteiden edistämisestä. KOM(2001) 366 lopullinen.

EUR-Lex: Vihreä kirja. Saatavilla: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:green_paper#:~:text=Vihre%C3%A4t%20kirjat%20ovat%20Euroopan%20komission,ja%20keskusteluihin%20esitettyjen%20ehdotusten%20pohjalta. Viitattu: 2.6.2023.

Finnwatch: Yli 600 suomalaisen yrityksen vastuullisuudesta saadaan pian lisää tietoa. Julkaistu: 3.10.2022. Saatavilla: <https://finnwatch.org/fi/uutiset/988-yli-600-suomalaisen-yrityksen-vastuullisuudesta-saadaan-pian-lisaae-tietoa-->. Luettu: 10.6.2023.

Freeman, R. Edward, Harrison, Jeffrey S., Wicks, Andrew C., Parmar, Bidhan L. & de Colle, Simone: Stakeholder theory: The state of the art. Cambridge. Cambridge 2010.

Global Compact Network Finland: Selvitys: Suomalaisyriykset tuottavat yhteiskunnallista hyvää vielä liian usein ympäristön kustannuksella. Julkaistu 9.5.2023. Saatavilla: <https://www.globalcompact.fi/uutiset/selvitys-suomalaisyriykset-tuottavat-yhteiskunnallista-hyvaa-viela-liian-usein-ympariston-kustannuksella>. Viitattu: 17.5.2023.

Gray, Rob: Accounting for the environment. Chapman. London 1993.

Gray, Rob: Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. Accounting, organizations and society, Vol.35 (1) 2010, s. 47–62.

Gray, Rob: Social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? Accounting, organizations and society, Vol.27 (7) 2002, s. 687–708.

GRI: Interoperability between ESRS and GRI Standards good news for reporters. Julkaistu: 24.11.2022. Saatavilla: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/interoperability-between-esrs-and-gri-standards-good-news-for-reporters/>. Viitattu: 5.5.2023.

GRI: Our mission and history. Saatavilla: <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>. Viitattu 30.4.2023.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Finanssivalvonnasta annetun lain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. HE 255/2020 vp.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. HE 208/2016 vp.

Husa, Jaakko, Mutanen, Anu & Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum. Helsinki 2008.

ILO Kansainvälinen työtoimisto: Kolmikantainen periaatejulistus, joka koskee monikansallisia yrityksiä ja sosiaalipolitiikkaa. Työministeriö. 3. painos, 2001. Saatavilla: <https://tem.fi/documents/1410877/9097147/ilokolmikanta.pdf>. Viitattu 20.4.2023.

Juholin, Elisa: Cosmopolis – Yhteiskuntavastuusta yrityskansalaisuuteen. Infor. Helsinki 2004.

Jussila, Markku: Yhteiskuntavastuu. Nyt. Infor. Vantaa 2010.

Juutinen, Sirpa & Steiner, Maj-Lis: Strateginen yritysvastuu. WSOYpro. Helsinki 2010.

Komission delegoitu asetus (EU) 2018/815, annettu 17 päivänä joulukuuta 2018, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämisestä yhtenäisen sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla.

Komission delegoitu asetus (EU) 2021/2178, annettu 6 päivänä heinäkuuta 2021, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 täydentämisestä täsmentämällä niiden tietojen sisältö ja esitystapa, jotka direktiivin 2013/34/EU 19 a tai 29 a artiklan soveltamisalaan kuuluvien yritysten on annettava ympäristön kannalta kestävästä taloudellisista toiminnoista, sekä kyseisen tiedonantovelvollisuuden noudattamiseksi käytettävä menetelmä.

KPMG: Big shifts, small steps – Survey of sustainability reporting 2022. Saatavilla: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>. Viitattu 20.4.2023.

Lausuntopalvelu: Luonnos: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilitarkastuslain muuttamisesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi. VN/30930/2022.

Saatavilla osoitteessa: <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/Participation?proposalId=c47eac33-ea13-4529-89ff-4f470f418ea3>. Viitattu 8.6.2023.

Lautjärvi, Kari: Yhtiön johto ja yritysvastuun oikeudellinen ulottuvuus. Teoksessa Vanhala, Anne, Ristaniemi, Michael & Dahlqvist, Meri (toim.): Yritysvastuu & oikeus. Kauppakamari. Helsinki 2022.

Mähönen, Jukka: Hallinnointikoodi ja yritysvastuu: Corporate governance -koodin yrityskuvan suhde pörssiyritysten kestävään yritystoimintaan. Teoksessa Paloranta, Paula (toim.): Keskuskauppakamarin liiketapalautakunta 80 vuotta. Alma Talent. Helsinki 2017, s. 203–218.

Mähönen, Jukka: Kestävyysraportointi. Teoksessa Vanhala, Anne, Ristaniemi, Michael & Dahlqvist, Meri (toim.): Yritysvastuu & oikeus. Kauppakamari. Helsinki 2022.

Määttä, Kalle: Oikeustaloustieteen perusteet. Edita. Helsinki 2016.

Niskala, Mikael, Tarna-Mani, Kaisa, Puroila, Jenni & Pajunen, Tomi: Yritysvastuu: Raportointi- ja laskentaperiaatteet. 3. uudistettu paino. ST-Akatemia. Helsinki 2019.

OECD: Who we are, Saatavilla osoitteessa: <https://www.oecd.org/about/>. Viitattu 16.12.2022.

Oikeusministeriö: Perus- ja ihmisoikeudet. Saatavilla: <https://oikeusministerio.fi/perus-ja-ihmisoikeudet>. Viitattu 30.4.2023.

PricewaterhouseCoopers Oy: Yritysvastuubarometri 2018. Saatavilla: <https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/yritysvastuubarometri-2018.html>. Viitattu 30.4.2023.

Rinaldi, Leonardo, Unerman, Jeffrey & Tilt, Carol: The role of stakeholder engagement and dialogue within the sustainability accounting and reporting process. Teoksessa Bebbington, Jan, Unerman, Jeffrey & O'Dwyer, Brendan: Sustainability accounting and accountability. Routledge. New York 2014, s. 86–107.

Simnett, Roger, Vanstraelen, Ann & Chua, Wai Fong: Assurance on sustainability reports: An internal comparison, Accounting Review 84(3). American accounting association. Sarasota 2009, s. 937–967.

Talousvaliokunta: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. TaVM 33/2016 vp.

Timonen, Pekka: Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 1998.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Hallituksen esitys, yritysten kestävyysraportointi (CSRD-direktiivi). TEM082:00/2022 säädösvalmistelu. Saatavilla: <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>. Viitattu: 8.6.2023.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Kansainvälinen työjärjestö ILO. Saatavilla: <https://tem.fi/kansainvalinen-tyojarjesto-ilo1>. Viitattu 29.4.2023.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Luonnokset kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattamisen edellyttämiksi säännöksiksi – esittelytilaisuus 12.12.2022. Lausuntopyyntö 18.11.2022. Saatavilla: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3bcbdac5-4b29-49fb-8e72-15d460318755/0acf122e-0032-43ea-a6ca-aa750aa7effd/LAUSUNTO-PYYNTO_20221118143647.PDF. Viitattu: 5.5.2023.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Opas OECD:n toimintaohjeisiin monikansallisille yrityksille. TEM oppaat ja muut julkaistut 1/2017. Saatavilla osoitteessa: https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/80005/TEM_oppaat_1_2017_Opas_OECDn_toimintaohjeisiin_monikansallisille_yrityksille.pdf. Viitattu: 22.12.2022.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Yhteiskunta- ja yritys vastuun neuvottelukunta. Saatavilla: <https://tem.fi/yhteiskunta-ja-yritysvastuun-neuvottelukunta>. Viitattu 29.4.2023.

United Nations: Transforming our world: The 2030 Agenda for Sustainable Development. United Nations A/RES/70/1. 2015. Saatavilla: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf>. Viitattu: 22.4.2023.

United Nations Sustainable Development: Agenda 21. United Nations Conference on Environment & Development. 1992. Saatavilla: <https://sdgs.un.org/sites/default/files/publications/Agenda21.pdf>. Viitattu: 22.4.2023.

Valtioneuvoston kanslia. Valtioneuvoston selonteko kestävän kehityksen globaalista toimintaohjelmasta Agenda 2030:sta: Kohti hiilineutraalia hyvinvointiyhteiskuntaa.

Valtioneuvoston kanslian julkaisuja 2020:7. Helsinki 2020. Saatavilla: https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/162475/VNK_2020_7.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Vanhala, Anne, Ristaniemi, Michael & Dahlqvist, Meri (toim.): Yritysvastuu & oikeus. Kauppakamari. Helsinki 2022.

WWF: Luonnonvarat loppuivat tänään – kasvanut hiilijalanjälkemme aikaisti maailman ylikulutuspäivää lähes viikolla. Mediatiedotteet 13.8.2015. Saatavilla osoitteessa: <https://wwf.fi/tiedotteet/2015/08/luonnonvarat-loppuivat-tanaan-kasvanut-hiilijalanjälkemme-aikaisti-maailman-ylikulutuspaivaa-lahes-viikolla/>. Viitattu 29.4.2023.

WWF: Ylikulutus. Saatavilla osoitteessa: <https://wwf.fi/uhat/ylikulutus/>. Viitattu 20.12.2022.

Yhdistyneet kansakunnat: Kokoukset, sopimukset ja keskeiset asiakirjat. Julkaistu 22.2.2011. Saatavilla: <https://unric.org/fi/kokoukset-sopimukset-ja-keskeiset-asiakirjat/>. Viitattu 29.4.2023.

LYHENTEET

CDP	<i>Carbon Disclosure Project</i>
CDSB	<i>Climate Disclosure Standards Board</i>
CSR	<i>Corporate Sustainability Reporting (Directive)</i> . Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta. Myös <i>Corporate Social Responsibility</i> .
EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i> eli Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antava ryhmä
ESG	<i>Environmental, Social, Governance</i>
ESMA	<i>European Securities and Markets Authority</i> eli Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen
ESRS	<i>European Sustainability Reporting Standards</i>
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
HE	Hallituksen esitys
IIRC	<i>International Integrated Reporting Council</i> eli Integroitua raportointia käsittelevä kansainvälinen komitea
ILO	<i>International Labour Organization</i> eli Kansainvälinen työjärjestö
ISO	<i>International Organization for Standardization</i> eli kansainvälinen standardisointijärjestö
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
NFR	<i>Non-Financial Reporting (Directive)</i> . Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU, annettu 22 päivänä lokakuuta 2014, neuvoston

direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta.

OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
SASB	<i>Sustainability Accounting Standards Board</i>
SFDR	<i>Sustainable Finance Disclosure Regulation</i> . Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2019/2088, annettu 27 päivänä marraskuuta 2019, kesätyyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla.
TCFD	<i>Task Force on Climate-Related Financial Disclosures</i> eli Ilmaston liittyen taloudellisten tietojen julkistamista käsittelevä työryhmä
TaVM	Talousvaliokunnan mietintö
UN	<i>United Nations</i> eli Yhdistyneet kansakunnat
UNEP	<i>United Nations Environment Programme</i> eli Yhdistyneiden kansakuntien ympäristöohjelma
WWF	<i>World Wildlife Fund</i> eli Maailman luonnonsäätiö
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 JOHDANTO

1.1. Tutkielman teema

Yritystoiminnalla on mahdollisuus aikaansaada huomattavia positiivisia vaikutuksia yhteiskunnalle. Liiketoiminnallaan yritykset voivat löytää ratkaisuja niin maailmanlaajuisille kuin paikallisille haasteille. Osa vaikutuksista on helpommin mitattavissa ja ne näkyvät välittömästi toiminnan yhteydessä. Toiset vaikutuksista ovat pidempikestoisia tai niiden mittaaminen voi olla muuten haastavaa. Sama koskee yritystoiminnan negatiivisia ulkoisvaikutuksia.

Yritystoiminnalla voidaan aiheuttaa merkittäviä haittavaikutuksia yhteiskunnalle. Negatiivisten ulkoisvaikutusten tunnistaminen vaatii yritykseltä kykyä analysoida toimintaansa laajasti. Pitkän aikavälin ulkoisvaikutukset voivat ulottua useille sukupolville¹. Vaikutusten hallitseminen edellyttää kykyä löytää uusia toimintatapoja. Yhteiskunta voi turvata tulevaisuuttaan kehittämällä lainsäädäntöään. Lainsäädännöllä rakennetaan toimintaedellytykset yhteiskunnan toimijoille, kuten yrityksille, ja ohjataan vaikutusten hallinnassa. Ulkoisvaikutusten tunnistaminen ja todentaminen voi viedä aikaa. Pitkällä aikavälillä yritysten toimintatavat vakiintuvat ja liiketoiminta-alueet vahvistuvat. Yrityksen kynnys muuttaa ydinliiketoimintaansa kasvaa ja muutosten läpivieminen vaatii huomattavia ponnisteluja. Tämä haaste voi korostua, kun muutosvaatimukset ovat sidosryhmälähtöisiä. Yritykset eivät hallitse muutoksen suuntaa elleivät ne itse pääse olemaan osallisina sen kehityksessä.

Muutostarpeiden taustalla ovat todelliset huolenaiheet ympäristöstä, yhteiskunnasta ja tulevaisuuden uhkista. Vaikka teknologian, tieteen, tuotannon ja tiedonsiirron vaikutukset yhteiskunnalle ovat olleet laajalti positiivisia, talouskasvua pidetään vastuullisena monista negatiivisista ulkoisvaikutuksista. Liiketoiminnan kasvu vaatii jatkuvasti enemmän luonnonvaroja haastaen maapallon kantokykyä. Uhat eivät ole vain paikallisia tai rajoitu maahan, jossa yritys liiketoimintaansa harjoittaa. Ulkoisvaikutukset ovat osin arvaamattomia. Vastuullisuushaasteita voidaan mitata eri arvoin ja mittarein. Eräs kokonaisvaltainen mittari on maailman ylikulutuspäivä.

¹ Jussila 2010, s. 7–12.

”Maailman ylikulutuspäivä on laskennallisesti se päivä, jona ihmisten ekologinen jalanjälki ylittää maapallon biokapasiteetin, eli kyvyn tuottaa uusiutuvia luonnonvaroja ja käsitellä fossiilisten polttoaineiden käytön aiheuttamia kasvihuonekaasupäästöjä.” WWF.²

Mittarin mukaan kulutuksella on jo pitkään ylitetty maapallon luonnonvarojen riittävyys. Maailmanlaajuisesti suurimpia luonnonvarojen tuhlaajia ovat energiantuotanto, liikenne ja ruoantuotanto. Maailman ylikulutuspäivä on vuonna 2022 ollut heinäkuun lopussa ja Suomen maakohtainen ylikulutuspäivä huomattavasti aiemmin. Eri maiden välillä vallitsee huomattavat erot. Merkittävä osa ulkoisvaikutuksista kohdentuu varakkaiden maiden ulkopuolelle.³ Päivämäärä on koko maailman yhteinen, mutta on selvää, että luonnonvarat ja niiden käyttö jakautuvat hyvin eri tavoin ja eriarvoisesti. Luonnonvaroja haetaan eri alueelta kuin missä niiden pääasiallinen käyttö tapahtuu. Koska ulkoisvaikutukset toteutuvat usein muualla kuin itse käyttömaassa, toiminnan välittömät vaikutukset eivät ole kuluttajan nähtävissä tai arvioitavissa. Vastuullisuustavoitteita onkin syytä lähestyä kokonaisvaltaisesti ja globaalisti.

Ulkoisvaikutusten hallinnassa yrityksillä on olennainen rooli. Vastuullinen yritys mitoitaa toimintansa tasolle, jolla se kykenee hallitsemaan ulkoisvaikutuksensa myös pitkällä aikavälillä⁴. Luonnonvaroja käyttävät yritykset ovat asemassa, jossa ne voivat itse arvioida liiketoimintansa vaikutuksia ympäristölle. Koska vaikutukset eivät välttämättä ole näkyviä kuluttajille, sijoittajille tai muille sidosryhmille, kallistuu vastuu yrityksen itsesääntelyyn. Itsesääntelyllä yritysten on sallittu ottaa haluamansa suuruista vastuuta toimintansa ulkoisvaikutuksista. Toisaalta itsesääntelyllä on täydennetty lainsäädännön puutteita ja odotettu yritysten tekevän päätöksensä parhaan asiantuntijuutensa perusteella. Vastuullisuudesta on käyty niin julkista kuin akateemista keskustelua jo useita vuosikymmeniä. Tänä aikana yritysten vaikutusmahdollisuudet on tunnistettu ja yrityksille on asetettu merkittäviä odotuksia.

Itsesääntely on sallinut yrityksen raportoida valitsemansa vastuullisuustiedot. Tämä asettaa yritykselle kohtuuttoman suuret odotukset. Lisäksi se heikentää tiedon luotettavuutta.

² WWF 2015.

³ WWF, Ylikulutus.

⁴ Vanhala – Ristaniemi (toim.) 2022, s. 30.

Vapaaehtoinen raportointi tarkoittaa, että raportointi on ollut heikosti sitovaa ja suosituksin tai ohjeistuksin ohjattua. Vapaaehtoisesti raportoitu vastuullisuustieto on ennalta-arvaamatonta ja heikosti vertailukelpoista. Yritykselle mieluisten lukujen julkaisu ei ole palvellut tiedon käyttäjiä, eli yrityksen sidosryhmiä. Vapaaehtoinen raportointi on tehontonta. Tehottomuuden tunnistaminen on sittemmin aikaansaanut oikeudellista kehitystä.⁵

Vuodesta 2017 alkaen on sovellettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2014/95/EU muiden kuin taloudellisten tietojen julkistamisesta (myöhemmin NFR-direktiivi⁶). Direktiivi on annettu neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta ja koskee muita kuin taloudellisia tietoja sekä monimuotoisuutta koskevia tietoja. Ensimmäiset direktiivin mukaiset selvitykset on julkaistu vuonna 2018, vuoden 2017 tilikauden tiedoista.

Tammikuussa 2023 on tullut voimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 eli direktiivi kestävyysraportoinnista (myöh. CSR-direktiivi⁷ tai kestävyysraportointidirektiivi). Direktiivi on annettu kestävyystietojen raportointivelvollisuudesta ja se kehittää lainsäädäntöä kestävyysraportoinnista. Ensimmäiset direktiivin mukaiset kestävyysraportit tullaan julkaisemaan vuonna 2025, vuoden 2024 tilikauden tiedoista. CSR-direktiivi on korvannut NFR-raportointidirektiivin.

Vastuullisuusraportoinnin itsesääntely on NFR- ja CSR-direktiivien myötä muuttunut oikeudellisesti sitovaksi kestävyysraportoinniksi. Oikeudellistuminen on ollut välttämätöntä raportointitavoitteiden saavuttamiseksi. CSR-direktiivillä on vastattu NFR-direktiivin puutteisiin, sillä direktiivillä muista kuin taloudellisista tiedoista ei ole saavutettu kestävyysraportoinnin tavoitteita.⁸

Vapaaehtoisen tai vain heikosti velvoittavan raportointivelvollisuuden vajavuus näkyy kahdessa ulottuvuudessa. Ensinnäkään kaikki yritykset eivät raportoi, jos raportointi on niille vapaaehtoista. Kestävyysraporttien toimialakohtainen vertailukelpoisuus edellyttää kansallista tai jopa kansainvälistä raportointivelvollisuutta ja velvollisuuden noudattamista. Toinen ulottuvuus koskee raportoitavia tietoja. Lainsäädännöllä on määriteltävä,

⁵ Vanhala – Ristaniemi (toim.) 2022, s. 5–6.

⁶ NFRD eli *Non-Financial Reporting Directive*.

⁷ CSRD eli *Corporate Sustainability Reporting Directive*.

⁸ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 kohta.

mitä tietoja kestävyysraportoinnilta edellytetään, sillä muuten kaikki raportoiijat eivät julkaise yhdenmukaisia kestävyystietoja.

Lainsäädäntö on ohjauksena hidas, haastava ja vaikeasti ennustettavissa. Lainsäädännön on yksinkertaisempaa asettaa kielto tietyille toiminnalle, jolloin se luo minimistandardin. Haastavaa on luoda myönteinen kannustin, jolla tavoitellaan mahdollisimman hyvää lopputulosta. Kestävyysasioissa toivotun tuloksen määrittäminen ei ole yksiselitteistä. Kestävyysraportointi on esimerkki pakottavasta säännöksestä, jolla tavoitellaan hyvää lopputulosta. Se velvoittaa toimintamalliin, jonka noudattaminen voi parantaa lopputulosta eli kestävyysraportointia. Hyvän lopputuloksen saavuttaminen on kuitenkin epävarmaa.⁹

CSR-direktiivillä on päivitetty vastuullisuuskäsitteistöä. Vastuullisuusraportin sijaan yrityksen julkaisevat kestävyysraportin. Käsitteen päivityksen taustalla on tarve korostaa muiden kuin taloudellisten tietojen merkitystä. Käsite muista kuin taloudellisista tiedoista harhaanjohtavasti vähättelee vastuullisuustiedon merkitystä.¹⁰ Taloudellisen raportoinnin tietojen, kuten perinteisten investointi- ja kannattavuuslaskelmien ei koeta antavan yrityksestä tai sen liiketoimintaympäristöstä oikeaa ja riittävää kokonaiskuvaa¹¹. Kestävyystietojen selvittämisellä täydennetään yritysraportoinnin kokonaisuutta.¹²

Kestävän kehityksen tavoitteet velvoittavat varsinkin yhtiön johtoa eli yhtiön hallitusta ja toimitusjohtajaa. Johdon päätöksentekoa ohjaa yhtiön pitkäaikainen arvonnousu. Vastuullisuuden nähdään parantavan kannattavuutta ja laatua pitkällä aikavälillä. Johto kykenee vaikuttamaan yhtiön toimintaan, joten yrityksen vastuullisuustyö ja siitä raportointi on erityisesti heidän vastuullansa. Päätöksenteossaan johto huolehtii yhtiön edusta ja liiketoiminnan jatkuvuudesta, mikä näkyy sidosryhmäsuhteissa, investoinneissa, arvoketjun hallinnassa, sopimuksissa ja verosuunnittelussa. Vastuullinen yhtiö ei vain noudata lainsäädäntöä vaan lisäksi huomioi toiminnassaan vapaaehtoisen sääntelyn, yhtiön toiminnan tarkoituksen sekä liiketoiminnan jatkuvuuden. Johdon vastuulla on ohjata

⁹ Vanhala – Ristaniemi (toim.) 2022, s. 34.

¹⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 8 kohta.

¹¹ Niskala ym. 2019, s. 110.

¹² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 3 kohta.

toimintaa yli lainsäädännön asettamien vähimmäisvelvoitteiden. Lisäksi johto ohjaa vuoropuhelua vastuullisuudesta yrityksen ja sen ulkoisten sidosryhmien välillä.¹³

Yrityksen sidosryhmät, kuten sijoittajat, odottavat yrityksen raportoivan kestävyystiedoistaan. Julkaisemalla kestävyystietoja, joita sidosryhmät tarvitsevat päätöksenteoonsa, voidaan vauhdittaa kasvua ja lisätä luottamusta markkinassa.¹⁴ Niin sanottu viherpesu heikentää luottamusta markkinassa ja voi vaikuttaa kestävä liiketoiminnan saamaan rahoitukseen¹⁵. Viherpesulla viitataan vastuullisuustietoon, joka on liioiteltua tai harhaanjohtavaa. Viherpesun arvioidaan lisääntyneen, mikä on vääristänyt todellista kuvaa liiketoiminnan ympäristövaikutuksista.¹⁶ Puutteet raportoitujen tietojen olennaisuudessa ja vertailukelpoisuudessa ovat esimerkkejä lainsäädännön uudelleentarkastelun tarpeesta. NFR-direktiivin uudelleentarkastelu on osoittanut lainsäädännössä aukkoja, joihin CSR-direktiivillä on pyritty vastaamaan.¹⁷

Kestävyysraportointidirektiivin myötä on ajankohtaista tarkastella vastuullisuusraportoinnin lakisääteistä viitekehystä ja direktiivin vaikutuksia raportoinnille. Raportoinnin sääntely on muuttunut nopeasti ja yritysten on seurattava tarkasti sääntelyn kehitystä. Lakisääteinen raportointivelvollisuus voi olla yritykselle työläs vastuu etenkin, kun raportoituun tietoon kohdistuu merkittävien sidosryhmien odotuksia. Kestävyysraportoinnista säätävä lainsäädäntö on kehittynyt huomattavasti viime vuosina ja lainsäädännön kehitystarpeiden uudelleentarkastelua jatketaan yhä.

1.2. Tutkimuskysymys ja tutkielman rajaus

Tutkimuksessa tarkastellaan kestävyysraportointiin velvoittavaa lainsäädäntöä. Yrityksellä voi olla lakisääteinen velvollisuus antaa selvitys kestävyystiedoistaan. Tarkastelun keskiössä on lainsäädännön soveltamisala eli se, keneen lainsäädäntöä kestävyysraportoinnista sovelletaan. Tutkimuskohteen tarkastelu perustuu kahteen tutkimuskysymykseen. Näiden tukena toimivat alatutkimuskysymykset. Alatutkimuskysymysten tehtävänä

¹³ Lautjärvi 2022, s. 98–110.

¹⁴ HE 208/2016 vp, s. 3.

¹⁵ HE 255/2020 vp, s. 37.

¹⁶ Euroopan komissio: Verkkosivustojen tehotarkastus viherpesun havaitsemiseksi: puolet ympäristövaihtämistä on perusteettomia 2021.

¹⁷ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 kohta.

on johdatella ja taustoittaa tarkastelua. Niiden merkitys korostuu tutkimuskohteen ja sen viitekehyksen hahmottamisessa.

Tutkimuskysymykset on muotoiltu seuraavasti:

- Miten CSR-direktiivi kestävyysraportoinnista vastaa NFR-direktiivin puutteisiin vastuullisuusraportoinnissa?
- Miten CSR-direktiivi vaikuttaa yrityksen raportointivelvollisuuteen kestävyystiedoista?

Tutkimuksessa on tarkasteltu CSR-direktiivin implementointia ja direktiivin vaikutuksia raportointivelvollisuuden määräytymiseen. Nykytilan arviointia on tehty NFR-direktiivin kautta ja tarkastellen kirjanpitolain 1336/1997 3 a lukua. Taustoituksessa on tarkasteltu tilaa ennen lakisääteistä raportointivelvollisuutta. Alatutkimuskysymyksenä selvitetään, mitä aukkoja on tunnistettu NFR-direktiivissä ja voimaan saatetussa kirjanpitolain 3 a luvussa muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista. Tähän vastattua voidaan tarkastella, miten NFR-direktiivin puutteet on huomioitu CSR-direktiivissä.

Aiheen tarkastelu on ajankohtaista, koska CSR-direktiivi on tullut voimaan vuonna 2023. Tutkielmassa on tarkasteltu raportointivelvollisuuden laajentumista CSR-direktiivin myötä. Soveltamisalan laajentumista on tarkasteltu, jotta voidaan selvittää, keitä raportointivelvollisuus koskee suoraan ja välillisesti. Tutkimuskysymysten asettelu mahdollistaa kokonaisvaltaisen raportointivelvollisuuden tarkastelun. Muutoksia on tarkasteltu soveltamisalaa laajemmin, sillä raportointivelvollisen vastuut muuttuvat uuden direktiivin myötä. Onkin syytä selvittää, miten CSR-direktiivin mukainen raportointivelvollisuus eroaa NFR-direktiivin mukaisesta velvollisuudesta.

Taustoittaminen ohjaa tutkielman kulkua ja alleviivaa käsitteiden merkitystä ajankohtaisessa keskustelussa. Tarkastelussa on, mitä puutteita on tunnistettu NFR-direktiivissä vastuullisuusraportoinnista. Tutkielmassa arvioidaan, miten puutteita ja tarpeita käsitellään CSR-direktiivissä. CSR-direktiivi päivittää käsitteistöä koskemaan kestävyysraportointia. Käsitteiden tarkastelu on välttämätöntä, jotta ymmärretään niissä tapahtuvien muutosten perusteet ja vaikutukset. Vastuullisuusraportoinnin muuttuminen kestävyysraportoinniksi on osa teeman käsitteistön pitkäaikaista kehitystä.

Soveltamisalaa tarkastellessa on arvioitava, miten CSR-direktiivi vaikuttaa soveltamisalaan sisältyvien yritysten velvollisuuksiin. Direktiivi vaikuttaa välillisesti myös soveltamisalan ulkopuolisiin yrityksiin. Onkin syytä tarkastella, miten vaikutukset laajenevat direktiivin myötä. NFR- ja CSR-direktiiveillä on asetettu hyvin erilaiset lakisääteiset viitekehykset raportointivelvollisille.

Lakisääteinen viitekehys ohjaa yritystoimintaa, joten on perusteltua tarkastella, millaiset edellytykset lainsäädännöllä asetetaan kestävyysraportointivelvollisuuden onnistuneelle toteuttamiselle. Ongelmanasettelussa on otettava huomioon ero vapaaehtoisen ja pakollisen raportointivelvollisuuden välillä. Siirtymä ensimmäisestä jälkimmäiseen on olennainen yrityksen velvollisuuksien kannalta. Erityisesti on haluttu tuoda esiin, miten vapaaehtoiset kokonaisuudet ovat vaikuttaneet lakisääteisen kestävyysraportoinnin muodostumisessa ja millainen keskustelu on edeltänyt lainsäädännön jatkokehitystä. Direktiivi on saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä jäsenmaassa, jotta se tulisi sitovaksi. Näin ol-
len tutkimuskohdetta tarkastellaan suomalaisen yhtiöoikeuden näkökulmasta.

Tutkimus on rajattu tarkastelemaan CSR-direktiivin soveltamisalaa. Muuta vastuullisuusraportointiin velvoittavaa lainsäädäntöä on tuotu esiin siinä määrin kuin on tarpeellista lakisääteisen viitekehyksen ymmärtämiseksi. Yritys, joka harjoittaa laillista liiketoimintaa, noudattaa lainsäädännön asettamia reunaehtoja. Tutkimuksen ulkopuolelle rajautuu yritystoiminnan todellisen vastuullisuuden sekä vastuullisuusraportin sisällön arviointi. Lakisääteistä raportointivelvollisuutta muista kuin taloudellisista tiedoista toteutetaan huolimatta yritystoiminnan vastuullisuuden tasosta. Tutkimus ei analysoi vastuullisuusraportoinnin sisältöä. Tutkimuksen kannalta olennaista on keskittyä raportoinnin lakisääteiseen viitekehykseen. Soveltamisalan tarkastelu on syytä rajata ensisijaisesti Suomeen.

1.3. Tutkimusmetodi

Tutkielman metodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Lainoppi on ensisijaisesti lain tulkintaa. Tutkielmassa selvitetään voimassa olevan oikeuden sisältö käsiteltävässä oikeusongelmassa. Lainopin tarkoitus on vastata kysymykseen, miten oikeuden mukaan tulisi toimia.¹⁸ Tutkielmassa on selvitettävänä kirjanpitolain 3 a luvun sisältö sekä luvun

¹⁸ Husa ym. 2008, s. 19–20.

lainvalmisteluaineisto. Luvussa sovelletaan NFR-direktiiviä. CSR-direktiivi on saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sitä sovelletaan vuodesta 2024 alkaen.

Tutkimusmetodilla tarkoitetaan tapaa tehdä tutkimusta. Lainopissa tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus. Tehtävänä on selvittää oikeussäännösten sisältö. Tieteenalana lainopille on ominaista vuorovaikutus lainvalmistelun ja oikeuskäytännön kanssa. Aineiston hallinta ja jäsentämisen taito ovat keskeisiä lainopilliselle kirjoittamiselle. Onnistunut ongelmanasettelu sekä kysymysten jäsentely edistää onnistunutta aineiston keräämistä, jota seuraa kokonaisuuden hahmotus osakysymyksillä. Perusteltu kannanotto rakennetaan oikeudellisen lähdemateriaalin tukemana.¹⁹ Tutkielmassa tarkastellaan voimassa olevaa soveltamisalaa, jolla säädetään vastuullisuustietojen raportointivelvollisuudesta ja CSR-direktiivillä voimaan tullutta soveltamisalaa kestävyysraportoinnista.

Oikeustiede tulkitsee ja esittää perusteltuja tulkintasuosituksia. Sen tehtävänä ei ole selittää. Lainoppi eli oikeusdogmatiikka selvittää ja tulkitsee oikeussääntöjen sisältöä sekä systematisoi oikeussäännöksiä. Oikeusdogmatiikan praktiset ja teoreettiset ulottuvuudet ovat vuorovaikutuksessa keskenään. Oikeusdogmatiikka on suosituksia antavaa lainoppia.²⁰ Tässä tutkielmassa on keskeistä tulkita, miten kestävyysraportointivelvollisuutta toteutetaan täyttämällä lainsäädännön vaatimukset ja selvitetään, mikä on uusi direktiivi kestävyysraportoinnista. NFR-direktiiviä ja lainsäädäntöä vastuullisuusraportoinnista arvioidaan de lege ferenda -menetelmällä. Puutteiden ja toimivuuden tarkastelulla tunnistetaan aukot lainsäädännössä ja siihen kohdistuvia muospaineita. Menetelmällä arvioidaan sääntelyn vaikutuksia ja tarkastellaan CSR-direktiivin esittämää viitekehitystä.

Koska lainopin keskeinen tehtävä on laintulkinta, on lähtökohtana voimassa olevan säädännäisen oikeuden tunteminen. Tässä tutkielmassa otetaan erityisesti normikeskeinen näkökulma tutkimuksen kohteeseen ja selvitetään, milloin olennaiseksi määriteltyjä säännöksiä tulkitaan. Soveltamisalaa tulkitessa selvitetään, mikä on ollut lainvalmisteluaineiston suhtautuminen ja mitkä muut säännökset ovat merkityksellisiä arvioinnissa.²¹ Lainopin tehtävä on tulkita ja systematisoida voimassa olevia säädöksiä. Systematisointi on voimassa olevan oikeuden jäsentämistä. Tämä ohjaa kokonaiskuvan hahmottamisessa ja

¹⁹ Timonen 1998, s. 1–12.

²⁰ Aarnio 2006, s. 238–373.

²¹ Timonen 1998, s. 21–22.

oikeudellisten keskinäissuhteiden ymmärtämisessä.²² Voimassa olevan oikeuden lisäksi keskusteluun on tuotu historiallista kehitystä siinä määrin kuin on teeman käsittelyn kannalta tarpeen.

Tutkielmassa käsitellään aiheita, jotka eivät ole puhtaasti kansallisen oikeuden tutkimusta. Tämä tutkielma koostuu voimassa olevan kotimaisen ja olennaisen kansainvälisen oikeuden tutkimuksesta. Sääntelyyn kohdistuvan tutkimuksen yhteydessä on keskeistä analysoida sääntelyn tarkoituksenmukaisuutta, asetettujen tavoitteiden saavuttamista ajallaan, ulkoisvaikutusten selvittämistä sekä tavoitteiden muotoilua²³. Tulkinnessa on siten otettava huomioon raportointivelvollisen lisäksi myös muut toimijat, joihin lakimuutokset vaikuttavat. Näitä ovat niin raporttien varmentajat kuin raportointivelvollisten sidosryhmät.

Lainopin hallinnan kannalta on keskeistä onnistua käsitteenmäärittelyssä.²⁴ Määrittelyssä ja käsitteiden valinnassa on kuvattu haasteet ja tehdyt valinnat, jotta käsitteistö olisi täsmällistä. Tämä tutkimus on ajankohtainen katsaus CSR-direktiivin myötä tuleviin muutoksiin. Nopeasti kehittyvä kestävä kehityksen teema hyötyy aktiivisesta tutkimuksesta. Lainsäädännöllä on pyritty vastaamaan tunnistettuihin kehitystarpeisiin, mikä vaatii säännöllistä uudelleentarkastelua. Lisätutkimus on tarpeen lakimuutosten yhteydessä ja kun tarkastellaan vastuullisuusraportoinnin lainsäädännön kehitystä. Käsitteistön päivittymisen tarkastelu on osa tutkimusta.

1.4. Tutkimuksen lähdeaineisto

Tutkielman lähteinä on käytetty oikeuslähteitä. Tässä tutkimuksessa näihin on valikoitu laki ja lainsäätäjän tarkoitus. Osa lähteistä on informaatiolähteitä eli lainvalmistelutöitä, kuten valiokuntien mietintöjä. Oikeuslähteitä ovat argumentit, joita käyttäen löydetään tai oikeutetaan juridiset kannanotot ja ratkaisut. Oikeuslähteen vaikutus kannanottoon tai ratkaisuun voi olla vahvistava tai heikentävä riippuen sen positiivisesta tai negatiivisesta

²² Husa ym. 2001, s. 20.

²³ Määttä 2016, s. 58.

²⁴ Näin Aarnio 2011, s. 13.

painoarvosta. Pro- ja contra-argumenttien lisäksi oikeuslähteen painoarvo voi olla neutraali silloin, kun sen suhde lakitekstiin on selventävä.²⁵

Oikeuslähteoppi on teoria oikeudellisen tulkinnan perusteista ja sen tulkinta voi olla suppeaa tai laajaa. Suppeaan oikeuslähderyhmittelyyn sisältyy vain velvoittavat ja heikosti velvoittavat oikeuslähteet. Näitä ovat säädöstekstit, lainvalmistelutyöt ja ennakkoratkaisut. Laajan ryhmittelyn oikeuslähteitä voidaan kutsua käytännöllisiksi argumenteiksi. Määritelmä laajennetaan sallittuihin oikeuslähteisiin, joista mainittakoon niin moraaliset, yhteiskunnalliset kuin taloudelliset argumentit. Oikeuslähteet ovat jaettavissa kategorioihin velvoittavuusasteensa mukaan. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet koostuvat kansallisen oikeuden ulkopuolisista normistoista, kansallisen oikeuden normistoista ja maan tavasta.²⁶

Oikeuslähteiden lisäksi tutkielman lähteissä on kirjallisuuslähteitä. Merkittävä osa tutkimuksen lähdekirjallisuudesta on ajalta ennen lakisääteistä vastuullisuusraportointia ja lähes kaikki ajalta ennen direktiiviä kestävyysraportoinnista. Tutkimusten määrä on lisääntynyt huomattavasti viime vuosina. Yleisesti tutkimusaihe on vielä nuori. Vastuullisuudesta on kansainvälistä keskustelua 1900-luvulta, ja tätä keskustelua sekä sen etenemistä on tuotu esille tutkimuksessa. Kehityksen myötä termit ja asenteet ovat muuttuneet.

Kestävä kehitys on kansainvälinen haaste ja eri puolilla maailmaa keskustelua käydään niin paikallisista kuin globaaleista näkökulmista. Lähtökohta onnistumiselle vaatii yhteisiä näkemyksiä ja tavoitteita. Paikallisten haasteiden ratkaiseminen on hyödyksi kansainvälisesti, ja kansainvälisen viitekehyksen rakentaminen ohjaa paikallista tekemistä. Vastuullisuuden teema koskettaa yhteiskuntaa globaalisti, mikä näkyy lähteiden valinnassa.

Lähdeaineiston valinnassa on korostettu teeman historiallista kehitystä ja teeman alkupe-
räislähteitä. Aineistoa on haettu ajalta, jolloin vastuullisuusraportointi oli pitkälti vapaaehtoista. Yritysvastuun ulottuvuudet ja olennaiset käsitteet on määritelty pitkälti jo silloin ja kyseisiä aineistoja hyödynnetään laajalti nykyisinkin. Nykytilaa tarkastellessa on hyödynnetty erityisesti NFR- ja CSR-direktiivejä sekä hallituksen esityksiä. Kestävyysraportoinnin keskeinen aineisto on Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 eli CSR-direktiivin lopullinen ja julkaistu versio. Tarkastelussa on otettu

²⁵ Aarnio 2006, s. 287.

²⁶ Aarnio 2006, s. 292–294.

huomioon julkaistu luonnos hallituksen esityksestä. Hallituksen esitys kestävyysraportointidirektiivin kansallisesta voimaansaattamisesta annetaan vuoden 2023 aikana eduskunnalle²⁷.

Tutkimusaihe on kokenut merkittäviä muutoksia viime vuosina, minkä takia teemaan liittyvää kirjallisuutta tai sen osia on rajattu pois. Kestävyysraportointia koskevan lainsäädännön päivittyminen ei suoraan vaikuta kaiken materiaalin vanhenemiseen tai johda aiheiston poissulkemiseen tutkimuksesta. Tämä valinta on olennainen osa tutkimustyötä sekä olennaisen ja epäolennaisen tiedon erottamista toisistaan²⁸. Tutkielmassa ei kuitenkaan voida yksinomaan siirtyä kestävyysraportoinnin käsitteeseen. Vastuullisuusraportoinnin käsitteellä viitataan raportoinnin historialliseen kehitykseen ja aiempaan lainsäädäntöön.

1.5. Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu viidestä pääluvusta. Toisessa pääluvussa on tarkasteltu teemaa ja määriteltä tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet. Luvussa on selvitetty käsitteissä tapahtunut kehitystä ja kestävä kehityksen viitekehystä. Käsitteiden määrittelyn yhteydessä on selvitetty, mitä ovat yritys vastuun ulottuvuudet.

Kolmannessa pääluvussa on tarkasteltu vastuullisuusraportoinnin juridista viitekehystä ja siirtymää vastuullisuusraportoinnista kestävyysraportointiin. Luvussa on selvitetty, mitä lakisäätöinen vastuullisuusraportointi on, missä siitä on säännelty ja mitä lainvalmisteluaineistoa aiheesta on. Tässä pääluvussa on selvitetty kestävyysraportoinnin lakisäätöinen viitekehys, mutta lisäksi on tarkasteltu siihen liittyviä muita aloitteita ja raportointia ohjaavia periaatteita. Kestävyysraportointidirektiivin voimaantulon lisäksi on tarkasteltu sen sisältöä ja muita aloitteita, jotka ohjaavat CSR-direktiivin mukaista raportointivelvollisuutta.

Neljännessä pääluvussa on selvitetty, mitkä yritykset ovat kestävyysraportointivelvollisia ja syvennytty lainsäädäntöön kestävyysraportoinnin soveltamisalasta. Luvussa on selvitetty, kenen on julkaistava kestävyysraportti. Tarkastelussa on NFR-direktiivin mukainen

²⁷ Työ- ja elinkeinoministeriö, TEM082:00/2022 säädösvalmistelu.

²⁸ Timonen 1998, s. 101–102.

raportointivelvollisuus sekä CSR-direktiivin mukainen kestävyysraportointivelvollisuus. Soveltamisalan lisäksi on tarkasteltu kestävyystiedon käyttäjäryhmiä, kestävä rahoituksen merkitystä kestävyysraportoinnille, kestävyysraportoinnin onnistumista sekä suunnitelmalla direktiivin uudelleentarkastelulle. Viidennessä pääluvussa on esitetty tutkimuksen johtopäätökset.

2 VASTUULLINEN YRITYS

2.1. Vastuullisuuskäsitteiden merkityksellisyys

2.1.1. Vastuullinen kehitys

Vastuullisuuteen liittyy paljon tavoitteita, odotuksia, ulkoisvaikutuksia ja epämääräisyyttä. Vastuullisuuden merkitystä yritystoiminnalle kuvataan niin yhteisenä haasteena kuin elinehtona. Se ei ole yksi yrityksen liiketoiminta-alueista, eikä sitä voi harjoittaa irrallisena muusta yritystoiminnasta. Vastuullisuus on kokonaisvaltaisesti läsnä kaikessa yrityksen tekemisessä, ja siinä onnistuminen edellyttää yritykseltä arvojen asettamista, selkeitä tavoitteita, mittareita ja viestintää.

Akateeminen keskustelu vastuullisuuteen kytkeytyvistä aiheista on lisääntynyt. Tästä huolimatta käsitteiden määrittely ei ole yksiselitteistä tai kata riittävän laajoja kokonaisuuksia. Vuosikymmeniä kestäneestä kehityksestä huolimatta termien käyttö vaihtelee vielä tänäkin päivänä. Käsitteet muuttuvat aihealueesta, asiayhteydestä ja käsitteen käyttäjästä riippuen. Aikakauden mukaan vastuullisuuteen on liitetty eri kokonaisuuksia²⁹. Asiakirjasta ja -yhteydestä riippuen termeissä on eroja ja ajankohtaisen sanaston valinta trendinomaista.

Käsitteen valinta on viesti yrityksen suhtautumisesta vastuullisuuteen. Käsitteellä voidaan tuoda esiin arvoja ja niiden priorisointia. Yhteiskuntavastuu, kestävä kehitys ja yritysvastuu ovat vain muutamia poimintoja vastuullisuussanastosta. Se asettaa haasteensa vastuullisuudesta käytävälle keskustelulle. Käsitteiden määrittelyssä ja käytössä on eroavaisuuksia, toisinaan jopa virheitä, mikä voi heikentää vastuullisuustutkimusten vakuuttavuutta³⁰.

Yhteisesti sovittujen käsitteiden puutteesta huolimatta yleinen ymmärrys vastuullisuudesta on olemassa. Eräs tunnettu määritelmä 1980-luvulta asettaa vastuullisuustyölle sekä haasteen että tavoitteen. Brundtlandin raporttina tunnettu julkaisu on yli 30 vuoden takaa, mutta kyseiseen käsitteenmäärittelyyn on viitattu laajalti. Raportti antoi yleisen kuvauksen kestäväälle kehitykselle.³¹

²⁹ Ks. tarkemmin Simnett ym. 2009, s. 937 ss.

³⁰ Bebbington – Thomson 2013, s. 281.

³¹ Ks. Blowfield – Murray 2011, s. 58–60.

”Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.” Brundtland.³²

Määritelmä korostaa kestävän kehityksen tarkoittavan toimia, joilla eletään nykyhetkessä vaarantamatta tulevien sukupolvien mahdollisuuksia täyttää tarpeitaan. Se mittaa nykyhetkeä suhteessa tulevaisuuteen ja korostaa toiminnan tämänhetkistä vastuuta. Tarpeilla viitataan erityisesti heikommassa asemassa olevien tarpeisiin, jotka on ensisijaisesti turvattava³³. Kestävän kehityksen määritelmää on hyödynnetty kuvaamaan myös vastuullisuutta, mikä on korostanut aiheen pitkän aikavälin merkityksellisyyttä. Tulevilla sukupolvilla ei ole mahdollista puolustaa itseään, jolloin vastuu maailmantilan tulevaisuudesta on edeltävien sukupolvien käsissä.

Kuten ylikulutuspäivä, myös Brundtlandin raportti on edistänyt keskustelua kestävyiden mittaamisesta. Vastuullisuudelta on puuttunut kokonaisvaltainen mittari, jolla seurata kestävää kehitystä. Kestävän kehityksen alati muuttuva luonne sekä kehittyneiden maiden velvollisuus korjata toimintaansa vastuullisemmaksi ovat siivittäneet kasvanutta kiinnostusta vastuullisuutta kohtaan. Alan tutkimukset ovat lisääntyneet ja näkemys vastuullisuuden teemasta laajentunut³⁴.

Käsitteiden määrittely ja täysin kattavan termistön puute vaikuttaa teemasta käytävään keskusteluun. Tämä näkyy niin akateemisessa kirjallisuudessa, lainsäädännössä, julkisessa keskustelussa kuin yritysten vastuullisuusraporteissa. Yrityksiä on arvosteltu löyhästä käsitteiden käytöstä. Vastuullisuudesta on keskusteltu ja raportoitu ilman riittävää todenmukaisuutta ja konkretiaa, aloitteiden on kritisoitu olevan liian puutteellisia aikaansaamaan muutosta sekä toimenpide-ehdotusten olevan tavoitteisiin nähden retorisia³⁵. Arvostelu on tuonut esiin tarpeen asettaa täsmällisiä tavoitteita. Tavoitteilta on odotettu mitattavuutta ja läpinäkyvyyttä.

Viime vuosikymmeninä tavoitteita on asetettu entistä enemmän ja näin myös odotukset ovat kasvaneet. Lisäksi, että aikakauden trendit näkyvät yritysten arvoissa ja viestinnässä, ajankohtainen ja aktiivinen keskustelu liiketoiminnan välittömistä ja välillisistä

³² Brundtland 1987, s. 16.

³³ Brundtland 1987, s. 41.

³⁴ Näin Bebbington ym. 2014, s. 4–5.

³⁵ Gray 2010, s. 50.

vaikutuksista näkyy mittareiden määrittelyssä. Taloudelliseen raportointiin verrattuna, mittareista on jäänyt puuttumaan vertailukelpoisuus, jatkuvuus ja toisinaan myös olenaisuus.

2.1.2. Yhteiskuntavastuu

Yrityksen yhteiskuntavastuu eli CSR³⁶, on ollut terminä tuttu jo vuoden 1953 teoksen *Social responsibilities of a Businessman* myötä.³⁷ Tätä on kuvailtu ratkaisevaksi kirjallisuudeksi vastuullisuudesta.³⁸ Sittemmin seurannut kirjallisuus on antanut lisää merkityksiä yhteiskuntavastuulle. Euroopan komissio on määritellyt yhteiskuntavastuun olevan yrityksen velvoitteiden toteuttamista yhteiskuntaa ja ympäristöä kohtaan sekä kuvannut yhteiskuntavastuun etenkin sosiaalisena vastuuna sosiaalisista ja ekologisista huolenaiheista³⁹.

Kyseinen yhteiskuntavastuustrategia on sittemmin vanhentunut. Sen syrjäyttäneitä käsitteitä ovat kestävä yritystoiminta ja yritysvastuu.⁴⁰ Käsitteen valinnalla voidaan tarkentaa käsitteen merkityksellisyyttä, minkä takia yhteiskuntavastuu jää epätarkaksi. Se kuvaa yleisesti yritysvastuun historiallisia kehitysvaiheita, jolloin vastuullisuus haki asemaansa yrityksen arvoissa. Aiemman aikakauden kirjallisuudessa termi on laajalti käytössä. Se osoittaa, kuinka käsitteillä on vahva rooli näkökulmien kehittymisessä. Keskustelu yhteiskuntavastuusta korostaa yhteistä päämäärää vastuullisuusasioissa. Sekä yksityishenkilöt että yhteisöt tarkkailevat yhteiskuntavastuuta eri lähtökohdista, samoin julkisvalta ja yritykset. Yhteiskuntavastuun käsitettä käytetään nykyisin harvemmin, mutta CSR⁴¹ on edelleen käytössä raportoinnin yhteydessä.

³⁶ *Corporate Social Responsibility*.

³⁷ Ks. tarkemmin Bowen 1953.

³⁸ Carroll 1979, s. 497.

³⁹ Euroopan komissio, KOM(2011) 681 lopullinen, s. 4 ja Euroopan yhteisöjen komissio, KOM(2001) 366 lopullinen, s. 7.

⁴⁰ Mähönen 2017, s. 203–218.

⁴¹ *Corporate Sustainability Reporting*.

2.1.3. Yritysvastuu ja kestävä kehitys

Sittemmin 2000-luvun alussa käyttöön otettu termi, yritysvastuu, on kapeampi tulkinta yhteiskuntavastuusta. Se tarkastelee yritystoimintaa vastuullisuuden kannalta.⁴² Yritysvastuun teema on laaja. Se ei kuvaa yrityksen toimintatapoja eikä tarkenna, mitä vastuuta yritys ottaa. Tämä kuvaa teeman haastavuutta. Vastuullinen yritys ei ole pysyvässä tilassa. Vastuullisena pysyminen vaatii jatkuvaa työskentelyä tavoitteiden eteen sekä liiketoiminnan kehittämistä. Vastuullisuuden tavoittelu on mahdollista usein eri tavoin, eikä lopputulosta voi kuvata yhtenä ratkaisuna⁴³.

Yritysvastuun muuttuva ja dynaaminen luonne vaikuttaa käsitteiden määrittelyyn ja täydellisen määritelmän puuttumiseen. Kuten todettu, määritelmään vaikuttaa maantieteen lisäksi niin alakohtaisuus kuin ajankohta.⁴⁴ Erityisen haastavaa on verrata eri toimialojen vastuullisuutta. Näin käsitteiden määrittelyn haastavuuden kautta tunnistetaan vastuullisuusraportoinnin perustarpeita. Onnistumiselta voidaan odottaa läpinäkyvyyttä, ennakoivuutta, yhteisiä termejä sekä mittareita.

Kestävä kehitys on eräs alan kattotermeistä. Kestävän kehityksen kuvataan olevan toimintaa, jolla maapallon resurssien taataan riittävän myös tuleville sukupolville. Koska käsitteellä kuvataan yleistä maapallon ja sen asukkaiden hyvinvoinnin edistämistä, se voi näyttäytyä yritykselle etäisenä terminä. Yritykset ovat ottaneet sen käyttöönsä asettaessaan periaatteita ja tavoitteita, joilla on huomioitu pitkän aikavälin ulkoisvaikutuksia.⁴⁵ Käsite on yleistynyt uudestaan viime vuosina. CSR-direktiivin myötä, käsite kestävyysraportoinnista on palannut Suomessa aktiiviseen käyttöön. Yritykseltä odotetaan konkreettisia toimia ja tämän on näytävä niin ulkoisessa kuin sisäisessä viestinnässä.

Kestävyys tarkastelee toimintaa kokonaisvaltaisesti ja pitkällä aikavälillä. Sen ulottuvuudet ovat jaettavissa eri osa-alueisiin, mutta ekologinen kestävyys on ulottuvuuksista tärkein. Maapallon kantokyky rajoittaa toimintaa, sillä sen rajoja ei voida ylittää. Ympäristön huomioiminen on lähtökohta kestäväälle toiminnalle. Taloudellinen kestävyys

⁴² Jussila 2010, s. 12–13.

⁴³ Gray 2010, s. 57.

⁴⁴ Blowfield – Murray 2011, s. 33–48.

⁴⁵ Jussila 2010, s. 7–12.

mahdollistaa sosiaalisen kestävyuden. Kestävä kehitys on koko yhteiskunnan vastuulla, mutta yritystoiminta on siinä erityisen tärkeässä asemassa.⁴⁶

Kestävyyttä edistetään useiden tavoitteiden kautta. Tavoitteet voivat olla kansainvälisiä, kansallisia tai paikallisia. Käsitteestä huolimatta, yritystä koskevat vastuullisuusasiat ovat jaettavissa eri osa- ja vastuualueisiin. Vastuullisuudella viitataan erityisesti vastuunottoon ja -kantoon, minkä takia on olennaista, että kaikki toimijat hahmottavat teeman mahdollisimman monipuolisesti. Olennaisten tietojen tunnistaminen edellyttää käsitteiden määrittelyä ja määritelmien sisäistämistä. Tiedon julkaisijan on asetettava tiedon käyttäjän asemaan pohtiessaan käyttämiään mittareita ja viestintätapoja.

2.2. Teeman historiallinen kehitys

2.2.1. Viitekehyksen poliittinen kehitys

Euroopan komissio julkaisi vuonna 2001 vihreän kirjan yritysten sosiaalisen vastuun eurooppalaisten puitteiden edistämisestä⁴⁷. Asiakirjassa pohdittiin Euroopan unionin roolia yritysten vastuullisuuden kehittämisessä. Vastuullisuutta on poliittisesti edistetty jo ennen komission vihreää kirjaa. Vuoden 2000 Lissabonin huippukokouksessa yrityksiä kehoitettiin ottamaan sosiaalista vastuuta. Nizzan ja Tukholman huippukokouksissa yrityksiä kannustettiin vuoropuheluun muiden työmarkkinaosapuolien kanssa ja aloitteisiin sosiaalisen vastuun edistämiseksi. Göteborgissa keskusteluun lisättiin politiikan vaikutus yritysten vastuullisuustyöhön. Kansainvälisiä aloitteita ovat UN Global Compact, ILO:n kolmikantajulistus monikansallisista yrityksistä ja sosiaalipolitiikasta sekä OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille.⁴⁸

Yhdistyneiden kansakuntien Global Compact perustuu YK:n ihmisoikeuksien yleismaailmalliseen julistukseen, ILO:n työelämän perusoikeuksia koskevaan julistukseen sekä Rion julistukseen ympäristönsuojelusta. Aloite edistää ihmisoikeuksia, työoloja ja ympäristönsuojelua. Se on viitekehys, joka auttaa yrityksiä toimintansa ohjaamisessa. Myös

⁴⁶ Vanhala – Ristaniemi (toim.) 2022, s.30–33.

⁴⁷ Vihreät kirjat ovat asiakirjoja, joilla Euroopan komissio edistää EU-tasoista keskustelua tietyistä aiheista. Asiakirjalla kutsutaan organisaatiot ja yksityishenkilöt keskustelemaan ehdotuksesta ja osallistumaan kuulemismenettelyyn. EUR-Lex, Vihreä kirja.

⁴⁸ Euroopan yhteisöjen komissio, KOM(2001) 366 lopullinen, s. 3–6.

Global Compact on linjannut yritysten säännöllisen raportoinnin tärkeydestä. Yritysten on raportoitava, miten ne edistävät aloitteen periaatteita omassa vaikutuspiirissään. Lisäksi tulosten raportointiin suositellaan Global Reporting Initiative -ohjeiston (myöh. GRI) tunnuslukuja. Aloite on vapaaehtoinen. Se ei korvaa normisääntelyä, standardeja tai muita toiminnan sääntöjä.⁴⁹ Vuosien 2006 ja 2011 välillä periaatteen allekirjoittaneiden EU-alueen yritysten määrä kolminkertaistui, ja vuonna 2023 yrityksiä on mukana yli 18 000.⁵⁰ Yritys voi virallisesti sitoutua viitekehyksen periaatteisiin ja tukea niitä. Periaatteet ovat keskeisiä myös yrityksille, jotka eivät ole ilmoittaneet sitoutumisestaan.

Kansainvälinen työjärjestö ILO laatii kansainvälisiä työelämän yleissopimuksia. Järjestön tavoitteet ovat työllisyys, sosiaalinen suojeleminen, työmarkkinavuoropuhelu ja kolmikantaperiaate sekä työelämän perusperiaatteiden ja -oikeuksien kunnioittaminen. ILO:n periaatteita jäsenvaltioille on yhdistymisen vapauden ja ihmisarvoisen työn takaaminen sekä pakkotyön, lapsityön ja syrjinnän poistaminen.⁵¹ ILO:n kolmikantainen periaatejulistus, joka koskee monikansallisia yrityksiä ja sosiaalipolitiikkaa julkaistiin ensimmäinen kerran vuonna 1977. Julistuksella vastattiin huoleen monikansallisten yritysten toiminnasta. Periaatteena on kehittää kolmen osapuolen eli hallitusten, työnantaja- ja työntekijäjärjestöjen sekä monikansallisten yritysten vuoropuhelua. Tarkoituksena on edistää yritysten positiivisia ja vähentää negatiivisia vaikutuksia taloudelliseen sekä sosiaaliseen kehitykseen.⁵²

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD on hallitusten välinen organisaatio, jonka keskeisiä tavoitteita ovat jäsenmaidensa taloudellinen kasvu, elintason nousu ja maailmankaupan edistäminen. OECD:n toiminta-alueisiin kuuluvat talous ja kauppa, sosiaalinen kehitys, ympäristö ja kestävä kehitys sekä hyvä hallintotapa.⁵³ Järjestöllä on keskeinen kansainvälinen rooli osana yritysvastuun kehittämistä.

Järjestö on pyrkinyt kasvattamaan yhteiskunnallista hyvinvointia ja yhdenmukaistamaan jäsenmaidensa talouskasvua. OECD:n toimintaohjeet kansainvälisille yrityksille on hyväksytty ja julkaistu ensimmäisen kerran vuonna 1976. Toimintaohjeet ovat valtioiden

⁴⁹ Niskala ym. 2019, s. 45–47.

⁵⁰ Allekirjoittaneiden yritysten lukumäärä kasvoi 600 yrityksestä 1900 yritykseen. Euroopan komissio, KOM(2011) 681 lopullinen, s. 5. Global Compact Network Finland 2023.

⁵¹ Työ- ja elinkeinoministeriö, Kansainvälinen työjärjestö ILO.

⁵² ILO Kansainvälinen työtoimisto 2001, s. 1–3.

⁵³ OECD, Who we are.

suosituksia monikansallisille yrityksille. Suositukset ovat ohjanneet yrityksiä vastaamaan yhteiskuntavastuuseen. Uusittu ohje on vuodelta 2011. Suomi on OECD:n jäsen ja sitoutunut toimintaohjeiden noudattamiseen.⁵⁴

OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille ovat eräs merkittävimpiä kansainvälisiä julkaisuja, joilla yritys vastuuta ohjataan. Toimintaohjeet ovat esimerkki sitoumustyyppisistä aloitteista. Sitoumustyyppiset aloitteet ohjeistavat yrityksiä kohti vastuullista yritystoimintaa. Ne eivät kuitenkaan ota kantaa vastuullisen yritystoiminnan käytännön toteutukseen. Aloitteiden pääpaino on muodostaa politiikka ja määritelmä vastuulliselle yritystoiminnalle. OECD:n toimintaohjeiden lisäksi näihin sitoumustyyppisiin aloitteisiin lukeutuu esimerkiksi YK:n Global Compact.⁵⁵

OECD tarjoaa viitekehyksen maailmanlaajuiseen toimimiseen. Sen suositukset perustuvat sekä vapaaehtoiisiin vastuullisuuden periaatteisiin ja normeihin että kansainväliseen liiketoimintaan sovellettavaan lainsäädäntöön. Suomi on sitoutunut edistämään OECD:n toimintaohjeiden noudattamista, ja kansallisena yhteyselimenä toimii työ- ja elinkeinoministeriö yhdessä yhteiskunta- ja yritys vastuun neuvottelukunnan kanssa. Tästä on säädetty Valtioneuvoston asetuksessa yhteiskunta- ja yritys vastuun neuvottelukunnasta (591/2008). Neuvottelukunta vahvistaa ja edistää Suomen yhteiskuntavastuupolitiikkaa niin kansallisesti kuin kansainvälisesti. Se edistää yhteiskunta- ja yritys vastuuta tukevilla organisaatioilla sekä huomioiden voimassa olevan kansallisen lainsäädännön, Suomea sitovat kansainväliset sopimukset ja muut kansainväliset ohjeistot⁵⁶.

2.2.2. Yritys vastuun ulottuvuudet

Kansainväliset sopimukset ja julistukset antavat lähtökohdan monille yritys vastuun ulottuvuuksille. EU on julkaissut niiden pohjalta kannanottoja ja suosituksia yritys vastuusta. Yritys vastuun ulottuvuuksia ei ole kehitetty samanaikaisesti tai alusta alkaen yhtenä kokonaisuutena. Osa-alueiden taustalla on eri tarpeita ja näitä varten rakennettuja ratkaisuja. Vastuullisuutta on edistetty niin ohjeistoin, sopimuksin, laein kuin julistuksin. Vastuulliseen toimintaan liittyy laajoja kokonaisuuksia, mutta yleisimmät osa-alueet ovat

⁵⁴ Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, s. 5.

⁵⁵ Niskala ym. 2019, s. 45–47.

⁵⁶ Työ- ja elinkeinoministeriö, Yhteiskunta- ja yritys vastuun neuvottelukunta.

kansainvälisesti hyvinkin yhteneviä. Kirjanpitolain 3a:2 §:ssä on säädetty raportoitavista vastuullisuustiedoista, joita ovat ympäristöasiat, sosiaaliset asiat ja henkilöstöasiat, ihmisoikeuksien kunnioittaminen sekä korruption ja lahjonnan torjunta.

Ennen 2000-lukua keskusteltiin erityisesti ympäristöhuolista.⁵⁷ Ympäristön suojelemiseksi ja ympäristövaikutusten hallitsemiseksi on laadittu useita globaaleja aloitteita. Keskeisiä julkistuksia ja sopimuksia kestävän kehityksen ja ympäristön kannalta ovat olleet Rion julistus ja Agenda 21. Rio de Janeiron ilmastokokouksessa vuonna 1992 on hyväksytty ympäristöä ja kehitystä koskeva Rion julistus.⁵⁸ Kokouksen tuloksena on syntynyt Agenda 21, joka on kansainväliseksi, kansalliseksi ja paikalliseksi tarkoitettu toimintaohjelma. Ohjelmaan sisältyy muun muassa sosiaaliset ja taloudelliset kokonaisuudet sekä luonnonvarojen turvaaminen ja hallitseminen.⁵⁹ Ympäristönsuojelu on osa kestävän kehityksen edistämistä ja huomioitava päätöksenteossa. Ympäristövaikutuksia on arvioitava valmistellessa toimintaohjelmia, jotta voidaan varmistaa vaikutusten hallittavuus, kuten luonnon monimuotoisuuden turvaaminen yli valtiorajojen.⁶⁰

Komissio on tiedonannossaan todennut, että sukupolvemme tärkein tehtävä on löytää ratkaisut ilmasto- ja ympäristöhaasteisiin. Haasteet ovat maailmanlaajuisia. Ratkaisut on löydettävä samalla tavoitellen modernia, resurssitehokasta ja kilpailukykyistä taloutta. Yritysten kestävyysaasteet ovat erisuuruisia ja -laatuisia.⁶¹ Yritykset voivat olla toisiinsa nähden hyvinkin eri asemassa, jolloin haasteisiin etsitään ratkaisuja monin tavoin.

Vihreän kehityksen ohjelma on Euroopan komission suunnitelma ratkaista ilmasto- ja ympäristöhaasteita. Kasvustrategiaksi kuvaillun ohjelman myötä ehdotetaan maailmanlaajuisia toimia kattaen kaikki talouden alat. Tavoitteiden saavuttaminen edellyttää huomattavia investointeja, minkä takia ohjelma vaatii harkitun rahoitusstrategian.⁶² Etenemissuunnitelman myötä tavoite ilmastoneutraaliudesta saavutettaisiin Euroopassa vuoteen 2050 mennessä. Tämän lisäksi EU tavoittelee päästönegatiivisuutta ja vuoteen 2030 mennessä on saavutettava 55 % päästövähennystavoitteesta. Suunnitelmaa on

⁵⁷ Ks. esim. Juholin 2004, s. 241–244.

⁵⁸ Yhdistyneet kansakunnat 2011.

⁵⁹ United Nations Sustainable Development 1992.

⁶⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2001/42/EY, s. 30 ss.

⁶¹ Euroopan komissio, KOM(2019) 640 lopullinen, s. 2.

⁶² Euroopan komissio, lehdistötiedote 2019.

toteutettu lainsäädännöllä ja se hyödyttää useissa sukupolvissa ilmastoa, puhdasta luontoa, terveellisen ravinnon saatavuutta sekä koteja ja liikennettä.⁶³

Sosiaalisia ja henkilöstöön kohdistuvia asioita ovat sukupuolten tasa-arvosta huolehtiminen, työolojen, -terveyden ja -turvallisuuden varmistaminen, vuoropuhelu niin työmarkkinaosapuolten kuin paikallisyhteisöjen kanssa ja työntekijöiden kuuleminen ja heidän oikeutensa tiedonsaantiin. Lisäksi on huolehdittava kansainvälisen työjärjestö ILO:n tärkeimpien yleissopimusten täytäntöönpanosta ja ammattiyhdistysoikeuksien kunnioittamisesta.⁶⁴

Lähtökohta ihmisoikeuksille on määritelty ihmisoikeuksien yleismaailmallisessa julistuksessa vuonna 1948. Julistus oli yleismaailmallisista asiakirjoista ensimmäinen. Ihmisoikeuksien julistus on kansainvälisen yhteisön antama julistus, ei valtioiden välinen sopimus. Sen oikeudellinen merkitys on toimia perustana kansainvälisille ihmisoikeussopimuksille.⁶⁵ Sopimuksilla on turvattu ihmisoikeudet ja Suomen perustuslaissa on turvattu perusoikeudet.⁶⁶

Ihmisoikeussopimukset ovat valtioiden välisiä sopimuksia. Valtioilla on ensisijainen vastuu huolehtia sopimusten edistämisestä ja valvonnasta. Sopimukset ovat oikeudellisesti velvoittavia, ja yleismaailmallisuutensa takia vaikutus kohdistuu niin yrityksiin kuin muihin yhteiskunnallisiin toimijoihin. Kasvanut kiinnostus yritysten ihmisoikeuskysymyksiä kohtaan on ohjannut YK:n laatimaan toimintaperiaatteita, joiden pohjalta se on edelleen laatinut viitekehyksen, joka ohjaa yrityksiä ihmisoikeuksien normi- ja käytäntökentällä. Yrityksiä ja ihmisoikeuksia käsittelevän viitekehyksen periaatteet suojelevat ihmisiä kolmansien osapuolien aiheuttamilta loukkauksilta politiikan sääntelyn ja oikeustoimien avulla. Ne velvoittavat yrityksen kunnioittamaan ihmisoikeuksia ja valtiot varmistamaan ihmisoikeusloukkausten uhrien pääsyn oikaisukeinojen piiriin. Näistä toiseen periaatteen sisältyy prosessi, jolla huolellisuusvelvoitetta noudatetaan. Prosessi sisältää ihmisoikeusvaikutusten arvioinnin, integroimisen, seurannan sekä tiedottamisen.⁶⁷

⁶³ Euroopan parlamentti, Euroopan vihreän kehityksen ohjelma: avain ilmastoneutraaliin EU:hun 2020.

⁶⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 7 kohta.

⁶⁵ Niskala ym. 2019, s. 35–37.

⁶⁶ Oikeusministeriö, Perus- ja ihmisoikeudet.

⁶⁷ Niskala ym. 2019, s. 35–39.

Korruptiolla on taloudellisia ja sosiaalisia vaikutuksia EU:n kaikkiin jäsenmaihiin. Eräitä lahjontaan pureutuvia kansainvälisiä korruptiontorjuntavälineitä ovat Euroopan neuvoston yleissopimus lahjonnasta, siviilioikeudellinen yleissopimus lahjonnasta ja lahjonnan vastainen OECD:n yleissopimus. Haasteena on ollut välineiden laaja ratifioiminen ja kansalliseen lainsäädäntöön saattaminen. Täytäntöönpanoon on oltu tyytymättömiä ja sen toteuttaminen ei ole ollut tasaista jäsenvaltioiden välillä.⁶⁸

2.2.3. Yhteiskuntavastuun neljä vastuualuetta

Carroll on jakanut yhteiskuntavastuun neljään osa-alueeseen – taloudelliseen, juridiseen, eettiseen ja harkinnanvaraiseen vastuuseen.⁶⁹ Taloudellisella vastuulla on viitattu yrityksen yhteiskunnalliseen asemaan taloudellisena toimijana ja tämän tavanomaisiin vastuisiin. Taloudellinen vastuu on yhteiskunnan ehto yrityksen olemassaololle. Yritys on velvollinen täyttämään juridiset vastuunsa. Lainsäädäntö muodostaa sopimuksen yrityksen ja yhteiskunnan välille. Yhteiskunnan näkemys on, että yritys on velvollinen toimimaan lain asettamien sääntöjen mukaan. Yrityksen taloudelliset tavoitteet asettuvat niin taloudellisen kuin juridisen vastuun viitekehyksiin, joten ne eivät voi olla toisistaan täysin erillisiä. Eettiset vastuut ohjaavat edelleen yrityksen toimintaa. Yhteiskunta odottaa yrityksen täyttävän eettiset velvollisuutensa. Näitä ovat yrityksen sidosryhmien ja yhteiskunnan odotukset yrityksen toiminnalle sekä arvot, jotka voivat muuttua ajan myötä. Yrityksellä ei ole lakisääteistä velvollisuutta täyttää eettistä vastuutaan.⁷⁰

Harkinnanvarainen tai filantrooppinen vastuu on vapaaehtoinen osa liiketoimintaa. Yhteiskunta ei odota yrityksen täyttävän tätä vastuuta, mutta toivoo sitä yritykseltä. Yritys tekee vastuuta koskevat päätökset vapaaehtoisesti. Harkinnanvaraiseen vastuuseen liittyvät yhteiskunnan odotukset hyvästä yrityskansalaisuudesta. Erotuksena eettiseen vastuuseen on, että yrityksen ei katsota olevan epäeettinen, vaikka se ei toteuttaisi harkinnanvaraista vastuutaan.⁷¹ Yritys, joka ei toteuta eettisiä vastuitaan, ei täytä sidosryhmiensä

⁶⁸ Euroopan komissio, KOM(2011) 308 lopullinen, s. 4–11.

⁶⁹ *Economic, legal, ethical and discretionary responsibilities.*

⁷⁰ Carroll 1991, s. 39–43.

⁷¹ Carroll 1991, s. 41–43.

odotuksia. Harkinnanvarainen vastuu tuo esiin yrityksen omia arvoja, mutta ei välttämättä vaikuta kuvaan liiketoiminnan arvoista.

Kuvauksen mukaan yhteiskuntavastuu sisältää samanaikaisesti neljä vastuun osa-aluetta. Carroll on huomauttanut, että yksin harkinnanvaraisen vastuun toteuttaminen ei riittävästi toteuta yrityksen yhteiskuntavastuuta. Tämä vastuu on yhteiskuntavastuun kannalta toivottua, mutta mahdollisesti jopa vähiten merkittävä osa.⁷² Vastuuta on otettava ja kannettava sen kaikissa ulottuvuuksissa, erityisesti taloudellisen ja juridisen vastuun alueilla. Koska talous ja juridiikka ovat välttämättömiä osia yritystoimintaa, on vastuun huolellinen kantaminen merkityksellinen keino tuoda esiin yrityksen vastuullisuusarvot. Vastuullisuutta ei voi irrottaa liiketoiminnasta erilliseksi ulottuvuudeksi. Vastuullisuuden, kutsua sitä kestäväksi kehitykseksi tai yhteiskuntavastuuksi, on oltava kiinteä osa yrityksen kaikkia toimintaa.

Keskustelun edetessä yhteiskuntavastuusta yritys vastuuseen ja myöhemmin kestäväan kehitykseen myös termit ovat muuttuneet. Ajankohtaiset käsitteet vaihtelevat riippuen aihealueesta. Eräs näistä on perusjaottelu, jonka alakäsitteitä ovat taloudellinen vastuu, sosiaalinen vastuu ja ympäristövastuu.⁷³ Kokonaisuuden jakaminen osa-alueisiin korostaa yritystoiminnan merkityksellistä roolia kestäväan kehityksen tavoittelemisessa ja sen onnistumisen arvioimisessa. Osa-alueet ovat edelleen jaettavissa ulottuvuuksiin, joiden priorisointia voidaan toteuttaa niin maantieteellisen sijainnin, alakohtaisten käytäntöjen kuin yrityskohtaisten arvojen perusteella.

Taloudellisella vastuulla tarkastellaan yrityksen vakavaraisuutta ja riskienhallintaa sekä yrityksen sidosryhmien saamaa taloudellista hyötyä. Vakavaraisuuden ja riskienhallinnan tarkastelulla varmistetaan yrityksen taloudelliset toimintaedellytykset pitkällä aikavälillä. Taloudellinen vastuu keskittyy arvioimaan yrityksen kannattavuutta ja kykyä harjoittaa liiketoimintaa myös tulevaisuudessa. Riskienhallinnalla arvioidaan, mitä vaikutuksia erinäisillä ilmiöillä voi olla yrityksen toimintaan ja mitä taloudellisia riskejä niiden toteutumiseen liittyy. Arviointi sidosryhmien saamasta taloudellisesta hyödystä tehdään erityisesti liiketoiminnan kannalta. Tässä seurataan liiketoiminnasta syntyvien rahavirtojen

⁷² Carroll 1991, s. 42–43.

⁷³ Englannin kielessä on käytössä termi *triple bottom line*. Käsitteen mukaan yrityksen kokonaistuloksia mitataan verraten niitä taloudellisen hyvinvoinnin, ympäristön laadun ja sosiaalisen pääoman kokonaistalouteen. Euroopan komissio, KOM(2001) 366 lopullinen, s. 29.

jakautumista sidosryhmille. Keskeistä on arvioida, hyödyttääkö yritys tasapuolisesti kaikkia sidosryhmiään ja millaisia riippuvuussuhteita osapuolten välille syntyy. Rahavirtojen tarkastelua ovat voitonjako, hankinnat, palkat ja muut yrityksen kulut.⁷⁴

Yhtiön johdon on määriteltävä, miten taloudellista vastuuta toteutetaan yrityksen sidosryhmäsuhteissa. Johto voi pitää rahoituksen saamista ensisijaisen tärkeänä, mutta työntekijöiden palkanmaksun laiminlyöminen ei näyttäydy vastuullisena, vaikka yritys huomioisi osakkeenomistajansa esimerkiksi. Kestävän yritystoiminnan johtaminen edellyttää sidosryhmien tasapuolista huomioimista. Toisaalta taloudellisen vastuun toteutustapoja on useita.

Yrityksen sosiaalisella vastuulla kehitetään parempaa yhteiskuntaa erityisesti työntekijöille ja sidosryhmille. Yrityksen suhteet sidosryhmiinsä vaikuttavat sen toimintamahdollisuuksiin, joten sosiaalisella vastuulla on taloudellista merkitystä.⁷⁵ Sosiaaliseen vastuuseen kuuluu etenkin henkilöstön oikeuksista ja turvasta huolehtiminen, sillä yritys kykenee suoraan vaikuttamaan oman yrityksensä työoloihin ja -oikeuksiin. Toisaalta sosiaalisen vastuun yhteydessä voidaan arvioida yrityksen koko arvoketjua ja missä määrin yritys kykenee vaikuttamaan alihankkijayrityksensä työoloihin.

Ympäristövastuu tarkastelee yritystoiminnan suoria vaikutuksia ja välillisvaikutuksia ympäristölle. Vaikutuksia mitataan suhteessa maapallon resursseihin. Toimintaa tarkastellessa on otettava huomioon tuotteiden elinkaari, käyttö ja käytön vaikutukset. Suorien ja epäsuorien vaikutusten tarkastelu voi johtaa koko arvoketjun arvioimiseen. Toisaalta voi olla hyvinkin vaikea määrittää, mitä vaikutukset ovat ja minkä yrityksen on otettava niistä vastuu. Ympäristön tarkasteluun sisältyvät ilmasto, vesistöt, luonnonvarat ja päästöt.⁷⁶

Ympäristövastuu on ollut huomioituna jo ensimmäisissä vastuullisuuslaeissa. Tiedot on alun perin julkaistu osana taloudellista raportointia.⁷⁷ Historiallisesti ympäristövastuun lakisääteisen viitekehys on korostunut aloilla, joilla luonnonvarojen hyödyntäminen on kiinteä osa ydinliiketoimintaa ja joissa ulkoisvaikutukset syntyvät joko välittömästi tai ovat kiistatta negatiivisia. Ulkoisvaikutukset voivat olla niin paikallisia kuin globaaleja.

⁷⁴ Jussila 2010, s. 15–65.

⁷⁵ Euroopan komissio, KOM(2001) 366 lopullinen, s. 3 ss.

⁷⁶ Jussila 2010, s. 15.

⁷⁷ Juutinen – Steiner 2010, s. 211–216.

Vaikutusten arviointia voidaan suhteuttaa luonnonvaroihin ja niiden uusiutumiseen. Maapallon resurssit eivät jakaudu tasaisesti, kuten eivät vastuukysymyksetkään.

3 VASTUULLISUUS- JA KESTÄVYYSRAPORTOINTI

3.1. NFR- ja CSR-direktiivit

Muiden kuin taloudellisten tietojen julkistamisesta on annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU eli NFR-direktiivi. Direktiivi on annettu neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta ja koskee muita kuin taloudellisia tietoja sekä monimuotoisuutta koskevia tietoja. NFR-direktiiviä on sovellettu vuodesta 2017 alkaen. Ensimmäiset direktiivin mukaiset selvitykset on julkaistu vuonna 2018, vuoden 2017 tilikauden tiedoista.

Tammikuussa 2023 on tullut voimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 eli CSR-direktiivi. CSR-direktiiviä sovelletaan vuodesta 2024 alkaen. Se on annettu kestävyystietojen raportointivelvollisuudesta. Ensimmäiset direktiivin mukaiset kestävyysraportit on julkaistava vuonna 2025, vuoden 2024 tilikauden tiedoista.

CSR-direktiivi kestävyysraportoinnista korvaa NFR-direktiivin muista kuin taloudellisista tiedoista. CSR-direktiivi saatetaan ensisijaisesti voimaan täydentämällä kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. NFR- ja CSR- direktiivien keskeiset periaatteelliset erot koskevat laajentunutta raportointivelvollisuutta, kestävyysraportin lakisääteistä varmennusvelvollisuutta ja julkaisutapaa. Direktiivi määrää useita muutoksia, joilla vastataan NFR-direktiivin puutteisiin ja aukkoihin. Raportointivelvollisia ovat kaikkien suuryritysten lisäksi julkisesti noteeratut yhtiöt, lukuun ottamatta mikroyrityksiä.⁷⁸ NFR-direktiivin mukainen raportointivelvollisuus on koskenut EU:ssa noin 12 000 yritystä ja Suomessa noin 100 yritystä. CSR-direktiivi koskee EU:ssa noin 49 000 yritystä ja Suomessa 600–800 yritystä. Raportointivelvollisuus laajenee asteittain ja laajenemisen vaikutukset soveltamisalaan ovat merkittävät.⁷⁹

NFR-direktiivin myötä vapaaehtoisesta vastuullisuusraportoinnista on siirrytty lakisääteiseen. Se on ensimmäinen varsinainen lainsäädäntö vastuullisuusraportoinnista. Vapaaehtoisen raportoinnin oikeudellistaminen on edistänyt vastuullisuusriskien tunnistamista ja lisännyt luottamusta yrityksen sidosryhmissä. Raportointivelvollisuudella on pyritty vastaamaan tarpeeseen mitata ja seurata yrityksen vastuullisuustoimintaa, jotta

⁷⁸ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 ja Mähönen 2022, s. 144.

⁷⁹ Finnwatch 2022.

sidosryhmät saavat vertailukelpoista tietoa yrityksen ulkoisvaikutuksista. Direktiivin tarkoituksena on ollut edistää läpinäkyvyyttä yrityksen toiminnassa. Lainsäädäntö on pidetty kevyenä tukeutumalla itsesääntelyyn, jolloin yrityksille jää enemmän joustavuutta. Joustavuutta on pidetty perusedellytyksenä moniulotteisen aiheen hallinnassa.⁸⁰ Itsesääntelyllä on pyritty välttämään monimutkaista lainsäädäntöä. Joustavuus on kuitenkin heikentänyt NFR-direktiivin tavoitteiden saavuttamista⁸¹. Itsesääntelyyn kehottaminen siirtää vastuuta julkisvallalta yritykselle. Kun yrityksellä on vapaus toteuttaa raportointivelvollisuuttaan parhaan näkemyksensä mukaisesti, sillä ei välttämättä ole riittävää syytä raportoida kestävyystietojaan perusteellisesti.

Yrityksen johdon toimiessa parhaaksi näkemällään tavalla, raportoitu tieto ei ole yhdenmukaista tai vertailukelpoista. Kun kestävyysraportointia ja sen sisältöä ei säännellä, kestävyysraportoinnin laatu heikkenee. NFR-direktiivi on jättänyt näkyviä puutteita ja aukkoja vastuullisuusraportointiin.⁸² Sittemmin EU:ssa on tarkasteltu kestävyystavoitteita Euroopan vihreän kehityksen ohjelman mukaisesti. Tavoite kestävästä talouskasvusta on edellyttänyt lakisääteisen viitekehityksen päivittämistä. CSR-direktiivillä on päivitetty niin käsitteistöä kuin muitakin edellytyksiä kestävyystietojen raportoimiseksi. Kestävyystiedoista raportoiminen on tullut ajankohtaiseksi yhä laajemmalle joukolle yrityksiä. Soveltamisalan laajentuminen parantaa kestävästä talouskasvun edellytyksiä onnistua ja lisää ymmärrystä markkinassa.⁸³

3.2. Vastuullisuusraportointi ja sen sisältö

3.2.1. Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista

NFR-direktiivi on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä kirjanpitolain (1336/1997, myöh. KPL) 3 a luvulla, jolla on säädetty yrityksen velvollisuudesta antaa selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista eli vastuullisuusraportoinnista. Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista sisältää tietoja ympäristöstä, sosiaalisista näkökohdista ja työntekijöistä, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta.

⁸⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 1 ja 3 kohdat.

⁸¹ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 kohta.

⁸² Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 kohta.

⁸³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 1, 8 ja 17 kohdat.

Tietojen on oltava EU:n laajuisesti yhdenmukaisia ja vertailukelpoisia. Yrityksen on raportoitava jo toteutuneista riskeistä, senhetkisistä riskeistä ja ennakoitavissa olevista tulevaisuuden riskeistä. Ennakointiin on sisällytettävä tiedot asioista, jotka todennäköisimmin aiheuttaisivat merkittävien tai vakavien riskien toteutumisen. Arvioinnissa on otettava huomioon riskin laajuus, vakavuus, oman toiminnan vaikutus riskin muodostumiseen sekä riskin kohdistuminen toimintoihin, kuten yrityksen tuotteisiin ja palveluihin tai toimitus- ja alihankintaketjuihin sekä liikesuhteisiin. Riskeissä on arvioitava niiden olemassaoloa ja oikeasuhtaisuutta.⁸⁴

NFR-direktiivin täytäntöönpanoa on ehdotettu hallituksen esityksessä eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Muutoksella on lisätty kirjanpitolakiin säännöksiä kirjanpitovelvollisen antamasta selvityksestä muista kuin taloudellisista tiedoista. Tietojen julkaiseminen on edistänyt avoimuutta, läpinäkyvyyttä, kasvua ja luottamusta markkinoilla.⁸⁵

Kirjanpitolain 3 a luku selvityksen antamisesta muista kuin taloudellisista tiedoista on tullut voimaan 2016 ja lakia on säädetty sovellettavan ensimmäisen kerran vuonna 2017 päättyvältä tilikaudelta. Laissa säädetään selvityksen soveltamisalasta, selvityksen sisällöstä, poikkeuksesta tietojen esittämiseen, selvityksen muodosta ja tietojen tarkistamisesta. Selvityksen sisällöstä on säädetty KPL 3a:2 §:ssä, miten kirjanpitovelvollinen huolehtii:

- 1) ympäristöasioista;*
- 2) sosiaalisista asioista ja henkilöstöasioista;*
- 3) ihmisoikeuksien kunnioittamisesta;*
- 4) korruption ja lahjonnan torjunnasta.*

Yrityksen on raportoitava tiedoista riittävällä laajuudella, jotta toiminnan vaikutukset voidaan ymmärtää. Selvitykseen muista kuin taloudellisista tiedoista on sisällytettävä tiedot ympäristöasioista, KPL 3a:2.1 §:n 1 kohdan mukaan. Kirjanpitolaki ei määrittele tarkasti, mitä tiedot ovat. Tietojen sisällyttäminen on osa kirjanpitovelvollisen toteuttamaa

⁸⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 6–8 kohdat.

⁸⁵ HE 208/2016 vp, s. 1–3.

olennaisuusarviointia. Asianmukaiset tiedot on annettava todellisista ja mahdollisista ympäristövaikutuksista. Lisäksi on arvioitava niin nykyisten kuin ennakoitavissa olevien ympäristöseikkojen vaikutus yhtiön tulokseen, asemaan ja kehitykseen. Selvityksessä käsiteltäviä ympäristöasioita on annettu esimerkinomaisesti EU:n komission tiedonannossa.⁸⁶ Sisällytettävien tietojen valinnassa yritys arvioi tietojen olennaisuutta sidosryhmilleen ja näin harjoittaa itsesääntelyä raportin sisällön suhteen.

Sosiaalisia ja työntekijöihin liittyviä seikkoja ei ole määritelty tarkasti. Yritys voi päättää annettavat tiedot olennaisuusarvioinnilla. EU:n komission tiedonanto on antanut esimerkin näistä tiedoista.⁸⁷ Yleisesti on todettavissa, että yrityksen antama selvitys muista kuin taloudellisista tiedosta perustuu vahvasti yrityksen vastuunottoon, vastuunkantoon sekä lainsäädännön sallimaan joustavuuteen. Olennaisuusperiaate siirtää tietojen harkinnan ja valitsemisen yritysten vastuulle.

Yleisperusteluissaan valiokunta on todennut raportointia voitavan kehittää itsesääntelyn keinoin.⁸⁸ Jälkeenpäin on voitu arvioida yritysten toimintaa ja onko itsesääntelyllä ylletty tavoitteisiin. Itsesääntelyä tarkastelemalla voidaan tunnistaa yritysten näkemys olennaisista raportoitavista tiedoista. Toimialakohtainen tarkastelu tarjoaa katsauksen yritysten omaksumiin mittareihin. Tarkastelussa on tunnistettavissa toimialojen edelläkävijät. Aktiivinen raportointi vastuullisuustiedoista ohjaa raportointikäytäntöjen kehitystä. Toisaalta yrityksen syy raportoida vastuullisuustiedoista voi olla täysin lainsäädäntöön perustuva. Yrityksellä, jonka velvollisuus on julkaista tiedot, ei välttämättä ole muuta halua raportoida vastuullisuudestaan. Tämä huomioiden itsesääntely ei ole riittävä toimenpide vastuullisuusraportoinnin toteuttamiseksi.

Kirjanpitolain 3a:2.3 §:n mukaan, selvityksessä on oltava:

- 1) lyhyt kuvaus kirjanpitovelvollisen liiketoimintamallista;*
- 2) kuvaus toimintaperiaatteista, joita kirjanpitovelvollinen noudattaa huolehtiessaan 1 momentissa mainituista asioista sekä sen soveltamat riittävän huolellisuuden turvaavat menetelmät;*

⁸⁶ Niskala ym. 2019, s. 278–279.

⁸⁷ Niskala ym. 2019, s. 279–280.

⁸⁸ TaVM 33/2016 vp.

3) tämän momentin 2 kohdassa tarkoitettujen toimintaperiaatteiden noudattamisen tulokset;

4) kuvaus kirjanpitovelvollisen liikesuhteet, tuotteet ja palvelut sekä muu toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen keskeisistä 1 momentissa mainittuihin asioihin liittyvistä riskeistä, joiden toteutuminen todennäköisesti haittaa sen toimintaa sekä selostus siitä, miten kirjanpitovelvollinen hallitsee näitä riskejä;

5) tärkeimmät muut kuin taloudelliset tunnusluvut, jotka ovat merkityksellisiä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnalle.

Kirjanpitovelvollisen on annettava 2 kohdan mukaisesti kuvaus toimintaperiaatteista, joita se itse noudattaa huolehtiessaan ympäristöasioista, sosiaalisista asioista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Kirjanpitovelvollisen on kuvattava, mitä ovat ne menetelmät, joilla tämä turvaa riittävän huolellisuuden toimintaperiaatteissaan. Jos kirjanpitovelvollinen ei noudata omia toimintaperiaatteitaan on noudattamatta jättämisestä annettava perusteltu syy, jossa kuvataan, miksi kirjanpitovelvollinen toimii näin. Noudattamatta jättämisestä on säädetty pykälän 4 momentissa.

Riittävän huolellisuuden turvaavia prosesseja voivat olla ostokäytäntöjen arvioinnit, auditoinnit, yhteistyökumppanien huolellinen valinta tai toimet, joilla ennaltaehkäistään riskien toteutumista. Näitä kutsutaan myös due diligence -prosesseiksi. Niillä arvioidaan ja kuvataan, mitä vaikutuksia yrityksen toiminta aiheuttaa. Arvioidut ja kuvatut vaikutukset voivat olla todellisia tai potentiaalisia. Vaikutukset voivat syntyä yhteisön toiminnan lisäksi myös yrityksen liikesuhteiden kautta.⁸⁹ Näin ollen yrityksen voidaan odottaa huolellisesti arvioivan koko arvoketjunsä ulkoisvaikutuksia.

Selvityksen sisällöstä on säädetty KPL 3a:2.3 §:n 1 kohdassa, jossa veloitetaan kirjanpitovelvollista antamaan lyhyt kuvaus liiketoimintamallistaan. Kuvaus tarkentaa yrityksen arvonluonnin perustaa sekä sitä, miten yrityksen arvioidaan luovan ja säilyttävän arvoaan tulevaisuudessa. Kestävä liiketoimintamalli huomioi yrityksen taloudelliset, sosiaaliset ja ympäristön vaikutukset koko arvoketjussa. Olennaisia vaikutuksia voi syntyä

⁸⁹ HE 208/2016 vp, s. 12.

yrityksen alihankinta- ja toimintaketjussa. Yrityksen on kuvattava toimintaperiaatteitaan selvityksessä annettavista tiedoista. Olennaisuuden lisäksi, tietojen annossa on huomioitava yrityksen erityisolosuhteet. Toimintaperiaatteiden noudattamisesta seuraavien tulosten kuvaaminen selvittää tilikauden aikaisia saavutuksia suhteessa tavoitteisiin. Tuloksesta on annettava hyödyllinen, oikea ja tasapuolinen kuva. Sijoittajille ja sidosryhmille nämä ovat tuloksia, jotka eivät selviäisi taloudellisten tietojen raportoinnilla. Selostuksessa voidaan painottaa taloudellisten ja muiden kuin taloudellisten tulosten välisen suhteen kuvaamista. Taloudellista raportointia täydennetään esittämällä tulosindikaattoreita muista kuin taloudellisista tiedoista. Tunnuslukuja ei ole määritelty, mutta tietyt tunnusluvut sopivat kuvaamaan useita yrityksiä toimialasta huolimatta.⁹⁰

Selvityksellä voidaan antaa lisätietoja tilinpäätöksessä esitetyistä luvuista tai viitata niihin, kuten on säännelty KPL 3a:2.5 §:ssä. Tarvittaessa yrityksen taloudellinen raportointi ja vastuullisuusraportointi voivat keskustella keskenään ja tuoda esiin tietoa, joka ei tulisi olennaisesti esiin vain toisella raportointitavalla. Lisätiedoin edistetään avoimuutta ja läpinäkyvyyttä sekä ymmärrystä liiketoiminnasta ja sen vaikutuksista yhteiskunnalle. Onnistuessaan tämä lisää luottamusta yrityksen ja sen sidosryhmien välillä⁹¹.

Jäljempänä KPL 3a:2.6 §:ssä kirjanpitovelvollista on ohjattu halutessaan noudattamaan kansallisia, Euroopan unionin tai kansainvälisiä toimintakehyksiä. Noudatettavan toimintakehyksen valinnasta on ilmoitettava. Ilman velvoitetta, kirjanpitovelvollista on kehoitettu hyödyntämään ulkoisia viitekehyksiä vastuullisuusraportoinnissaan. Yritys voi näin valita omalle toiminnalleen sopivimman työkalun ja harjoittaa itsesääntelyä vastuullisuusraportoinnissaan.

NFR-direktiivillä on laajennettu kirjanpitovelvollisen raportointivelvollisuutta. Yrityksen on arvioitava liiketoiminnan luomaa arvoa sekä sen muodostumista laajemmin kuin taloudellisen raportoinnin keinoin. Raportoinnin kehittymisen myötä vastuullisuusriskejä on voitu hallita paremmin. Tarkastelemalla yrityksen liiketoimintaympäristöä on tunnistettu uusia liiketoimintamahdollisuuksia. Lakisääteinen raportointivelvollisuus on eduksi yrityksen sidosryhmille. NFR-direktiivi on parantanut tiedonkäyttäjien oikeutta saada vastuullisuustietoa. Tiedon lisääntymisen on toivottu edistävän sijoittajien ymmärrystä

⁹⁰ Niskala ym. 2019, s. 280–282.

⁹¹ HE 208/2016 vp, s. 8.

vastuullisuuden vaikutuksista arvonmuodostukseen. Ymmärryksen lisääntyminen kehittää uusia tapoja hyödyntää tietoa ja näin vastuullisuusraportoinnilla on voitu edistää rahoituksen järjestymistä.⁹² Yrityksen sidosryhmät ovat tunnistanee, että kokonaisvaltainen yritystoiminnan arvioiminen edellyttää muutakin kuin taloudellisia tietoja. Vastuullisuusraportointi vastaa tiedontarpeeseen.⁹³

Yhtiön johdon vastuulla on huolehtia, että yrityksen sidosryhmät saavat tarvitsemansa tiedot. Vaikutus voi näkyä yrityksen liiketoimintasuhteissa tai saamassa rahoituksessa. Liiketoimintapäätösperiaatteen mukaan yrityksen johdon huolellisuusvelvollisuus edellyttää johdolta aktiivista toimintaa. Tämä tarkoittaa, että johdon on puututtava ongelmaan, jos se on tiennyt siitä ja myös, jos sen olisi pitänyt tietää siitä. Laiminlyödessään päätöksentekoa tai valvontaa, johto rikkoo huolellisuusvelvollisuuttaan.⁹⁴ Kuitenkin, jos vastuullisuusraportoinnin lakisääteinen viitekehys on riittämätön, yrityksen vastuu korostuu ja erityisesti johdon vastuu vastuullisuusraportoinnista jää epämääräiseksi. Yhdenmukaisen vastuullisuusraportoinnin tavoittelemisen, tarkentaa johdon huolellisuusvelvoitteen määräytymistä.

NFR-direktiivillä ja kirjanpitolailla on säännelty raportointivelvollisen vapaudesta valita noudattamansa toimintakehitykset ja raportoimansa olennaiset tiedot. Joustavuus heikentää tiedon luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta. Epämääräisyys asettaa haasteen niin raportoijille kuin tiedon käyttäjille. Lakisääteisen vastuullisuusraportointivelvollisuuden perusteena onkin huolehtia, että vastuullisuusraportin sisältö vastaa odotuksia ja tiedon käyttäjien tarpeita. NFR-direktiivi on kuitenkin jättänyt kehittämistä raportin sisällön lakisääteiseen viitekehukseen.

3.2.2. Raportin julkaiseminen erillisenä toimintakertomuksesta

Kirjanpitolain 3a:5 §:ssä säädetään, että kirjanpitovelvollinen saa halutessaan julkaista selvityksen muista kuin taloudellisista tiedoista erillisenä toimintakertomuksesta. NFR-direktiivillä on säädetty jäsenvaltio-optiosta ja kirjanpitovelvollisen mahdollisuudesta antaa selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista joko osana toimintakertomusta,

⁹² HE 208/2016 vp, s. 8.

⁹³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 11 kohta.

⁹⁴ Lautjärvi 2022, s. 106.

samanaikaisena erillisenä selvityksenä toimintakertomuksen kanssa tai erillisenä selvityksenä toimintakertomuksen antamisen jälkeen kuuden kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä⁹⁵. Erillinen selvitys on julkaistava kirjanpitovelvollisen verkkosivuilla ja toimintakertomuksessa on viitattava erilliseen selvitykseen.

Luonteeltaan toimintakertomus on tulevaisuuteen suuntautunut, kuvaa yrityksen kehitysuuntaa ja jakaa tietoa yrityksen pitkän aikavälin tavoitteista.⁹⁶ Sen laatimisesta on säädetty KPL 3:1 a §:ssä. Toimintakertomuksessa on KPL 3:1 a §:n mukaisesti kuvattava kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittyminen ja tuloksellisuus, taloudellinen tilanne sekä annettava tiedot merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä. Jos on tarpeen, toimintakertomukseen on sisällytettävä sekä taloudelliset tunnusluvut että muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista, kuten KPL 3:1 a §:n 1 momentissa on säädetty.

Suuri osa EU-maista on käyttänyt jäsenvaltio-option ja sallinut erillisen julkaisun. Yritykset ovat laajalti omaksuneet käytännön. Vastuullisuusraportin julkaiseminen toimintakertomuksesta erillisenä antaa yritykselle laatimisaikaa. Tieto ei kuitenkaan ole käytettävissä samanaikaisesti taloudellisten tietojen kanssa heikentäen vastuullisuustietojen asemaa taloudellisen tiedon rinnalla.⁹⁷ Yrityksen kokonaisvaltainen raportointi yritystoiminnasta sekä sen kestävydestä ei toteudu.

3.2.3. Poikkeus tietojen esittämiseen

Tiedonannon velvoittavuutta on kevennetty joltain osin. Olennaisten tietojen ei tarvitse sisältää asioita, joiden julkaiseminen saattaisi vahingoittaa vakavasti kirjanpitovelvollisen kaupallista asemaa. Poikkeuksesta tietojen esittämiseen on säädetty KPL 3a:3 §:ssä. NFR-direktiivissä on tarkennettu poisjättämisen poikkeustapauksia niin, että hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenet, jotka jakavat yhteisen vastuun, voivat muodostaa mielihalun tietojen poisjättämisestä.⁹⁸

⁹⁵ HE 208/2016 vp, s. 3–4.

⁹⁶ Niskala ym. 2019, s. 317–318.

⁹⁷ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 57 kohta.

⁹⁸ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 1 artiklan 1 kohta.

Direktiivin turvasatamalauseke tarkoittaa, että poikkeuksellisesti kirjanpitovelvollisen ei tarvitse raportoida keskeneräisiä asioita. Hallituksen esityksessä on tarkennettu, että keskeneräisiä neuvotteluita voivat olla merkittäviin fuusioihin liittyvät hankkeet. Tiedon poisjättäminen vaatii perustelut, joiden riittävyyden arvioi yrityksen johto. Johdolla on vastuu selvityksen eli vastuullisuusraportin laatimisesta. On suositeltavaa kirjata poisjättämisen perustelut pöytäkirjaan, jotta päätös voidaan esittää jälkikäteisarvioijille. Poisjätettäviä tietoja voivat olla neuvotteluiden yhteydessä ilmenevät asiat. Kirjanpitovelvollinen arvioi itse haitallisuuden perustellun käsityksensä mukaan. Ehtona tietojen poisjättämiselle on, että se ei estä toiminnan kehityksen ja tuloksen arviointia tai taloudellisen aseman vaikutusten oikeaa ja tasapuolista ymmärtämistä. Perusteluita ei tarvitse sisällyttää selvitykseen.⁹⁹

3.2.4. Selvityksen tietojen tarkistaminen ja vapaaehtoinen varmennus

Muista kuin taloudellisista tiedoista annetun selvityksen tarkistamisesta on säädetty KPL 3a:6 §:ssä. Tarkistamisvastuu on kirjanpitovelvollisen tilintarkastajalla. Tämän tehtävä on tarkistaa, että selvitys on annettu. Kun vastuullisuusraportti on julkaistu erillisenä selvityksenä toimintakertomuksesta, tilintarkastajan on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa, jos tilinpäätöksen ja erillisen selvityksen yhdenmukaisuudessa on puutteita. NFR-direktiivin mukainen vastuullisuusraportointi ei ole ollut lakisääteisen tilintarkastuksen tai varmennuksen alainen. Tilintarkastajan rooli on ollut vastuullisuusraportoinnissa suppea.

NFR-direktiivillä ei ole säädetty pakollisesta varmennusvelvollisuudesta. Varmennuksen poisjättämisellä on kevennetty yrityksen hallinnollista taakkaa. Direktiivissä on huomioitu varmennuksen vaativan raporteilta tiettyä tasoa, jotta sen toteuttaminen on mahdollista. NFR-direktiivissä itsesääntely on merkittävässä asemassa ja näin joustavuuden salliminen on heikentänyt raporttien varmennuskelpoisuutta. CSR-direktiivillä kestävyysraportin ulkoisesta varmennuksesta tulee pakollista ja ulkopuolisen tilintarkastajan tai riippumattoman varmennustoimijan on varmennettava raportti.¹⁰⁰

⁹⁹ HE 208/2016 vp, s. 13.

¹⁰⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 ja 60 kohta.

NFR-direktiivissä on säädetty varmentamisen jäsenvaltio-optiosta. Vastuullisuusraportin varmennusvaatimuksesta ei ole säädetty velvoittavaa, mutta sen hankinta on kuitenkin kirjanpitovelvollisen harkittavana.¹⁰¹ Varmennuksen vapaaehtoisuuteen ovat vaikuttaneet nykylainsäädännössä tunnistetut puutteet. Vastuullisuusraportointia on kehitettävä pidemmälle, jotta se vastaisi varmennuksen vaatimuksiin. Tiedon laatu vaikuttaa sen varmennettavuuteen. Yhteisten raportointikäytäntöjen omaksumisella voidaan edistää varmennustehtävän toimittamista. Ulkoisen ja riippumattoman tahon toteuttama varmennus on prosessi, jossa pätevä taho tarkistaa ja todentaa yritys vastuun hallintokäytännöt ja johtamisjärjestelmät sekä vastuullisuusraportoinnin tiedot. Todentamalla arvioidaan tietojen luotettavuutta, olennaisuutta, kattavuutta, oikeellisuutta, vertailukelpoisuutta sekä keruuta ja raportointijärjestelmien toimivuutta.¹⁰²

Vastuullisuusraportin varmentaminen on ollut vapaaehtoista, tosin suositeltavaa.¹⁰³ Vastuullisuusraportin tarkastuttaminen ulkopuolisella taholla on prosessi, jolla voidaan parantaa raportoinnin luotettavuutta ja tarkastaa yritys vastuun raportoidut osa-alueet. Varmentaja takaa johtopäätökset varmennuskriteerien perusteella.¹⁰⁴ Varmennuksella voidaan lisätä luottamusta raportoitua tietoa kohtaan. Tämä vaikuttaa siihen, miten sidosryhmät suhtautuvat raportoituun tietoon ja hyödyntävät varmennettua julkaisua. Vapaaehtoisen varmennuksen hyödyntäminen on ollut yleisempää niiden yritysten keskuudessa, joilla on merkittävä sosiaalinen jalanjälki ja korostunut tarve sidosryhmiensä luottamukselle.¹⁰⁵

Varmennuksen teettäminen aiheuttaa kuluja yritykselle. Vapaaehtoisesti vastuullisuusraporttinsa varmentavat yritykset ovat laskeneet varmennuksen arvon kattavan vähintään sen teettämisen kulut.¹⁰⁶ Tiedon luotettavuuden todentamisella on voitu saavuttaa taloudellisia hyötyjä, kun sillä on edistetty yrityksen yhteistyösuhteita tai rahoituksen saantavuutta.

¹⁰¹ HE 208/2016 vp, s. 6.

¹⁰² Niskala ym. 2019, s. 355–364.

¹⁰³ Raportointiohjeistot GRI ja ESG suosittelevat muista kuin taloudellisista tiedoista raportoinnin varmentamista.

¹⁰⁴ Niskala ym. 2019, s. 359–360.

¹⁰⁵ Simnett ym. 2009, s. 961–967.

¹⁰⁶ Simnett ym. 2009, s. 939.

3.2.5. Komission suuntaviivat vastuullisuusraportoinnille

NFR-direktiivin tueksi on julkaistu kaksi komission tiedonantoa vastuullisuusraportoinnista. Ensimmäinen komission tiedonanto on annettu muista kuin taloudellisista tiedoista raportoinnin suuntaviivoista. Tiedonannoista toinen on annettu ilmastoon liittyvien tietojen raportointia koskevan täydennysosan suuntaviivoista. Asiakirjat on julkaistu NFR-direktiivin 2 artiklan mukaisesti. Tiedonannoista ei aiheudu oikeudellisia velvoitteita eivätkä ne ole teknisiä määräyksiä. Direktiivin soveltamisalaan kuulumattomat yritykset voivat suhtautua suuntaviivoihin kuten parhaisiin käytäntöihin raportoinnista.¹⁰⁷ Muita parhaita käytäntöä on luotu vapaaehtoisilla ohjeistuksilla kuten toimintakehyksillä, aloitteilla ja ohjeistoilla.

NFR-direktiivin 2 artiklassa on säädetty raportointia koskevasta ohjeistuksesta. Komission laatimat viitteelliset suuntaviivat sisältävät yleisiä ja alakohtaisia tulosindikaattoreita. Tavoitteena on tukea yritysten merkityksellistä, hyödyllistä ja vertailukelpoista raportointia. Laatiessaan raportoinnin suuntaviivoja komissio on tarkastellut tuloksia, jotka on saavutettu aiemmilla parhailta käytännöillä, kansainvälisellä kehityksellä ja EU:n aloitteilla. Asianmukaiset sidosryhmät on huomioitu suuntaviivoissa.¹⁰⁸ Suuntaviivat ovat täydentäneet joustavaa viitekehystä ilman velvoitetta noudattaa ohjeistuksia. Yrityksen on mahdollisuus säännellä itse hyödyntääkö se suuntaviivoja. Itsensäntelyn vaikuttavuutta voidaan arvioida mittaamalla, miten vapaaehtoiset aloitteet on otettu vastaan yrityksen raportoinnissa. NFR-direktiivin suuntaviivojen käyttöönottoa on suositeltu, mutta siihen ei ole velvoitettu, joten tämän joustavuuden arviointi on auttanut tunnistamaan, onko perusteet ottaa käyttöön pakolliset raportointistandardit.

Suuntaviivoja laatiessaan komission työskentely on perustunut toimintakehyksille kuten GRI-ohjeistolle, OECD:n aloitteille, Global Compact -aloitteelle ja YK:n kestävän kehityksen tavoitteille. Yhteensä toimintakehyksiä on ollut yli 20. Tavoitteena on ollut tasapuoliset ja joustavat suuntaviivat ilman liiallista kahlitsevuutta sekä välttämällä yleispätevää tarkastelutapaa. Ohjeistus on sisältänyt keskeiset periaatteet ja sisältöohjeet esimerkkeineen ja tulosindikaattoreineen.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Euroopan komissio, 2017/C 215/01, s. 4 ja 2019/C 209/01, s. 1.

¹⁰⁸ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 2 artikla ja 17 kohta.

¹⁰⁹ Euroopan komissio, 2017/C 215/01, s. 3 ss.

Komission tiedonannot ovat tarjonneet NFR-direktiivillä määrättyt suuntaviivat yrityksille, jotka ovat raportointivelvollisia vastuullisuusasioistaan. Suuntaviivat tarkentavat vastuullisuuteen sisältyviä kokonaisuuksia ja tarjoavat tukea yrityksille. Suuntaviivat ovat perustuneet tunnetuille toimintakehyksille, joten sisältöineen ne ovat olleet yrityksille jo ennestään tuttuja. Suuntaviivat eivät niinkään ole tarjonneet lisätietoa vaan ovat toimineet kokooma-asiakirjana eri toimintakehyksistä. Eriävät käytännöt tiedon esittämiseen tai mittareiden laatimiseen ovat heikentäneet vertailukelpoisuutta ja olennaisuuden arviointia.

3.3. Kestävyyseraportointi ja sen sisältö

3.3.1. NFR-direktiivin uudelleentarkastelu

Vihreän kehityksen ohjelmassaan Euroopan komissio ilmoitti uudelleentarkastelevansa direktiiviä muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista. Ohjelma on esitellyt kasvustrategian EU:n talouden kehittämiseksi moderniksi, resurssitehokkaaksi ja kilpailukykyiseksi. Samanaikaisesti tavoitteena on ollut varmistaa luonnonpääoman turvaaminen sekä ympäristöriskeihin varautuminen. Vihreän kehityksen ohjelma on kasvustrategia, jonka eräitä tavoitteita ovat kasvihuonekaasujen nettopäästöjen poistaminen vuoteen 2050 mennessä ja oikeudenmukaisen mutta kestävä talousjärjestelmän rakentaminen.¹¹⁰

Komission uudelleentarkastelussa NFR-direktiivin vaikuttavuutta on arvioitu riittämättömäksi. Yritykset eivät ole julkistaneet kaikkia olennaisia kestävyystietoja ja tietojen vertailukelpoisuus on arvioitu heikoksi. Tietoja ei ole pidetty luotettavina. Direktiivillä ei ole tarkennettu, onko yrityksen julkaistava mennyttä tietoa vai ennakoivaa vastuullisuustietoja. Yritykset ovat pääosin julkaisseet mennyttä tietoa ja ennakointi on jäänyt puutteelliseksi. Uudelleentarkastelulla on havaittu tarve luotettavalle ja tehokkaalle raportointikehykselle. Kehystä on vahvistettava liittämällä siihen tilintarkastuskäytäntöjä.¹¹¹

Uudelleentarkastelulla on tunnistettu puutteita lainsäädännössä. Puutteisiin on vastattu EU:n kestävyysraportointidirektiivillä (2022/2464). Direktiivi on annettu marraskuussa 2022 ja se on tullut voimaan tammikuussa 2023. Direktiivi on saatettava osaksi

¹¹⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 1 kohta.

¹¹¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 ja 33 kohta.

kansallista lainsäädäntöä EU:n jäsenmaissa. CSR-direktiivi on pääosin saatettava osaksi lainsäädäntöä viimeistään 6.7.2024¹¹². Direktiivin muutokset nykylainsäädäntöön koskevat erityisesti raportin rakennetta, sisältövaatimuksia, varmennusta ja soveltamisalaa. CSR-direktiivi on raamisäännös, jonka sisältö määrittyy edelleen komission asetuksilla eli raportointistandardeilla¹¹³.

Raportointivelvollisuus muista kuin taloudellisista tiedoista on ilmaisuna saanut kritiikkiä. Nimeä on pidetty epätarkkana ja sen on koettu vähättelevän taloudellisten tietojen merkitystä. Jotta vastuullisuustietojen taloudellinen merkitys tulee riittävästi ilmi, on esitelty termi kestävyystiedoista.¹¹⁴ Kestävyystiedot ovat kestävästä kehitystä ja kestävien valintojen tekemistä. Kestävä kehitys ottaa vastuuta tulevaisuudesta ja entistä paremmin sitoo vastuullisuuden osaksi liiketoimintaa kokonaisuudessaan, myös taloudellisella puolella. Kestävyysraportoinnilla parannetaan asianmukaisen tiedon saatavuutta, kehitetään kestävästä, vakaata ja osallistavaa talousjärjestelmää sekä mahdollistetaan vuoropuhelua markkinoilla¹¹⁵. Kestävä kehitys edellyttää työkaluja, jotta raportoidut tiedot ovat vertailukelpoisia, olennaisia ja käytettäviä.

Kestävyysraportointidirektiivi vastaa NFR-direktiivissä havaittuihin puutteisiin raportoinnin toteutustavassa ja raportin sisältämissä vastuullisuustiedoissa. NFR-direktiivillä olennaisista tiedoista raportoimista on ohjattu vain kevyesti, mikä on jättänyt vastuullisuusraportoinnissa tilaa itsesääntelylle. CSR-direktiivi ja raportointistandardit määrittävät tiedot, jotka raportointivelvollisen on julkaistava ja miten julkaisu on toteutettava. Yrityksen toiminta ei sisälly tämän sääntelyn piiriin, vaikka kestävästä kehityksestä viestiminen voikin motivoida yrityksiä kehittämään liiketoimintaansa. Kestävyysasioissa toimiminen sisältyy asianmukaista huolellisuutta koskevaan direktiiviin.¹¹⁶

CSR-direktiivillä on paikattu aukkoja vastuullisuusraportin julkaisutavassa. NFR-direktiivillä jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus säätää selvityksen julkaisemisesta erillisenä toimintakertomuksesta. Suurin osa EU-maista on käyttänyt mahdollisuuden. Erillisen julkaisun on kuitenkin arvioitu haittaavan tietojen löydettävyyttä ja saatavuutta

¹¹² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 5 artikla.

¹¹³ Työ- ja elinkeinoministeriö, lausuntopyyntö 2022, s. 1.

¹¹⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 8 kohta.

¹¹⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 9 kohta.

¹¹⁶ Työ- ja elinkeinoministeriö, lausuntopyyntö 2022, s. 1.

etenkin silloin kun tiedoissa yhdistyvät taloudelliset tiedot ja kestävyysasiat. Tiedon käytettävyys heikentyy ja eriaikaisuus voi vaikuttaa tiedon luotettavuuteen. Jälkikäteen julkaistut tiedot voivat vaikuttaa vähäpätöisemmiltä kuin ensin julkaistut taloudelliset tiedot. CSR-direktiivin myötä tiedot on julkaistava kestävyysraporttina, joka on osa toimintakertomusta. Yhdessä tilinpäätöksen kanssa kokonaisuus on yhtenäinen.¹¹⁷

3.3.2. CSR-direktiivin muutokset kirjanpitolakiin

Ensisijaisesti kestävyysraportointidirektiivi saatetaan voimaan täydentämällä kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Direktiiviä saattaessa voimaan voidaan muuttaa lisäksi osakeyhtiölakia, osuuskuntalakia ja rikoslakia. Kestävyysraportointidirektiivi esittelee merkittäviä muutoksia, jotka asettavat tavoitteet, joihin jäsenvaltioiden on päästävä. Yrityksiä ne velvoittavat kansallisen sääntelyn muodossa.¹¹⁸

CSR-direktiivillä on laajennettu säännösten soveltamisalaa. Euroopan parlamentti on kehottanut soveltamisalan ulottamista uusiin yritysluokkiin.¹¹⁹ CSR-direktiivin 1 artiklan 4 kohdalla muutetaan direktiivin 2013/34/EU 19 a artiklaa niin, että suurten yritysten ja mikroyrityksiä lukuun ottamatta pienten ja keskisuurten yritysten, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, on julkaistava kestävyysraportti osana toimintakertomusta. Kestävyystiedot on julkaistava, kun ne vaikuttavat yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan.

Direktiivin 2013/34/EU 19 a artiklan mukainen mahdollisuus julkaista vastuullisuusraportti erillisenä toimintakertomuksesta poistuu. Jäsenvaltiot eivät voi vapauttaa yrityksiä veloitteesta julkaista kestävyysraportti osana toimintakertomusta. Tiedot on raportoitava selkeästi erottuvassa osassa. Kestävyysraportointidirektiivin 1 artiklan 9 kohdan mukaan yrityksen on julkaistava toimintakertomus yhtenäisessä sähköisessä raportointimuodossa. Digitaalinen muoto edistää löydettävyyden lisäksi tiedon koneellista luettavuutta.

CSR-direktiivin 1 artiklan 4 kohta korvaa direktiivin 2013/34/EU 19 a artiklan ja sääntelee yrityksen toimintakertomukseen sisällytettävistä tiedoista. Kestävyysasioiden

¹¹⁷ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 57 kohta.

¹¹⁸ Lausuntopalvelu, VN/30930/2022, s. 1.

¹¹⁹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 5 kohta.

huomioiminen on tuotava erityisesti esiin raportoitavissa tiedoissa. Tietoihin on sisällytettävä kuvaukset liiketoimintamallista ja -strategiasta. Aikasidonnaisiin tavoitteisiin kuuluvat kasvihuonekaasujen päästövähennystavoitteet vähintään vuosille 2030 ja 2050. Yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelinten asiantuntemus ja asema kestävyysasioiden suhteen on kuvattava, sekä mahdollinen kannustinjärjestelmä. Tietoihin on sisällytettävä kestävyysseikkojen toimintaperiaatteet ja mikä on yrityksen due diligence -prosessi. Tähän liittyy haittavaikutusten arviointi koko arvoketjussa ja haittavaikutusten ehkäiseminen, lieventäminen, korjaaminen ja poistaminen, sekä kestävyysriskien arviointi. CSR-direktiivissä 1 artiklan 2 kohdan b alakohdassa kestävyysseikoiksi on määritelty ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin liittyvät asiat sekä hallintotapaan liittyvät tekijät.

CSR-direktiivin 1 artiklan 4 kohdan 6 alakohdassa on säännelty, että tietyt yritykset voivat julkaista kestävyysraporttinsa suppeampana. Sisältöä on näin rajattu. Poikkeus koskee pieniä ja keskisuuria yrityksiä, pieniä tai rakenteeltaan yksinkertaisia laitoksia ja vakuutusalan kytkösyhtiöitä. Raportin on sisällettävä liiketoimintamalli ja -strategia, toimintaperiaatteet kestävyysseikoille, tiedot haittavaikutuksiin liittyen sekä kestävyysriskien hallinta.

CSR-direktiivin 1 artiklan 8 kohdan mukaan komission antamat delegoidut säädökset täydentävät kestävyysraportointidirektiiviä. Kestävyysraportointistandardeissa täsmennetään tiedot ympäristötekijöistä, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin liittyvistä tekijöistä ja hallintotapaan liittyvistä tekijöistä. Pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevat standardit on mitoitettu oikeasuhteisiksi ja merkityksellisiksi pienemmän yrityksen laajuuteen ja monimutkaisuuteen nähden. Standardeilla varmistetaan tiedon vertailukelpoisuus ja olennaisuus. Standardeissa on seurattava kaksinkertaista olennaisuutta¹²⁰.

CSR-direktiivin 2 artiklan 18 kohdassa säännellään lakisääteisestä varmennuksesta. Kestävyysraportti on varmennettava ja varmennuksesta on julkaistava varmennusraportti. Raportoinnin suorittaa tilintarkastaja tai riippumaton varmennustoimija. Jäljempänä 3 artiklan 5 kohdassa säännellään kestävyysraportoinnin varmennusstandardeista. Vuonna 2026 komissio antaa delegoidun säädöksen rajoitetun varmuuden varmennusstandardeista. Vuonna 2028 komissio antaa delegoidun säädöksen kohtuullisen varmuuden

¹²⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 kohta.

varmennusstandardeista. Kohtuullisen varmuuden suhteen on arvioitava, onko sen saavuttaminen mahdollista tilintarkastajalle tai yritykselle.

3.3.3. Kestävyyseraportin varmentaminen

Tiedonantovelvollisuuden laajenemisen myötä on kiinnitetty huomiota tiedon laatuun ja luotettavuuteen. Raportin laatimiskäytäntöjä on kehitettävä yhä edelleen, jotta laatu vastaa tiedon käyttäjien tarpeita. Tiedon luotettavuuden on oltava todennettavissa. CSR-direktiivin 2 artiklan 18 kohdassa säännellään kestävyysraportin varmennuksesta tilinpäätöksen tavoin. Lakisääteisellä varmennusvelvollisuudella turvataan se, että kestävyysraporttien varmennusta toteutetaan laajalti ja varmennus ei jää yrityksen harkittavaksi.

Varmennuksessa tarkastetaan raportin laatu sekä käytetyt tiedonkeruuprosessit. Organisaation ulkopuoliset asiantuntijat toteuttavat riippumattoman ja puolueettoman varmennuksen, joka noudattaa järjestelmällisiä, dokumentoituja, todennettuja ja yleisesti hyväksytyjä käytäntöjä. Varmennuksessa voidaan arvioida käytetyt raportointiviitekehukset ja periaatteet. Varmennus toteutetaan joko rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden antavana toimeksiantona.¹²¹

Tilinpäätösinformaation varmennukselta vaaditaan kohtuullista varmuutta. Kestävyysraportin varmennukselta edellytetään rajoitettua varmuutta. Rajoitetusta varmuudesta tilintarkastaja antaa päätelmän, että tarkastelun kohteen ei ole havaittu olevan oleellisesti väärin. Rajoitettu varmuus on työmäärältään kevyempi tarkastaa. Kohtuullisesta varmuudesta annetaan myönteinen päätelmä. Kestävyystietojen varmentamiselta ei näin vaadita samaa tasoa kuin tilinpäätöstiетоjen varmentamiselta. Komissio antaa delegoidun säädöksen rajoitetun varmuuden standardista vuonna 2026. Delegoitu säädös kohtuullisen varmuuden tarkastusmenettelystä annetaan tämän jälkeen vuonna 2028, jos se arvioidaan toteuttamiskelpoiseksi.¹²² Kestävyysraportin varmentaminen edellyttää raportoinnin kehittämistä, sillä raportin sisällön on oltava riittävän yhdenmukainen ja seurattava selkeitä käytäntöjä. Varmennusta ei ole vaadittu samassa aikataulussa kuin kestävyysraportointia.

¹²¹ Niskala ym. 2019, s. 360–364.

¹²² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 60 kohta ja 3 artiklan 15 kohdan 3 alakohta.

Raportointikäytäntöjen on saavutettava riittävän korkea taso koko EU:n laajuudella ennen kuin kohtuullisen varmuuden varmennus on toteutettavissa.

Varmentamisen toteuttaa riippumaton taho. Varmentaja voi olla tilintarkastaja, jolta on vaadittu erikoispätevyys. Jäsenvaltiot voivat sallia muut varmentajat, jolloin on huolehdittava, että varmentajille asetetaan yhdenmukaiset vaatimukset varmennuksen suorittamiseksi. CSR-direktiivissä on jäsenvaltio-optio, joka koskee ulkomaisia kestävyysvarmennuslaitoksia. ETA-alueella toimivien ulkomaisten kestävyysvarmennuksen tarjoajien salliminen lisää kilpailua varmennusmarkkinassa sekä edistäisi palvelujen vapaata liikkuuutta. Kilpailun lisäksi tämä edistää resurssien riittävyyttä.¹²³

CSR-direktiivillä on kehitetty tiedon varmennettavuutta eri tavoin. Tiedon yleinen käytettävyys on edistettävissä sen saatavuuden varmistamisella. Kestävyysraportoinnilla edellytetään digitaalista julkaisua, jolloin raportit ovat tallennettavissa yhteiseen tietokantaan. Kestävyysraportoinnin digitalisointi edellyttää toimintakertomuksen antamista ja kestävyystietojen esittämistä koneellisesti luettavassa digitaalisessa muodossa, jolloin tiedot ovat vertailukelpoisia ja helposti löydettäviä. Digitaalisella taksonomialla viitataan raportoitaviin tietoihin liitettäviin tunnisteisiin, joista komissio on antanut tiedonannon.¹²⁴ Tunnistein olennainen vastuullisuustieto on helpommin sekä nopeammin löydettävissä. Kirjanpitolain 3a:5 §:ssä säädetään jo nyt, että kun vastuullisuusraportti julkaistaan erillisenä toimintakertomuksesta, on kirjanpitovelvollisen julkaistava raportti verkkosivuillaan. CSR-direktiivillä tiedon saatavuus ja käytettävyys paranee.

3.3.4. Raportointistandardit

Kestävyysraportointidirektiivi on raamisäännös, jonka sisältö tarkentuu komission asetuksissa. Komission julkaisemat raportointistandardit ohjaavat, mitkä tiedot raportointivelvollisen on julkaistava ja miten tiedot on esitettävä.¹²⁵ CSR-direktiivin 1 artiklan 8 kohdan mukaan komission on annettava delegoidut säädökset täydentämään

¹²³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 61–62 kohta.

¹²⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 55 kohta. Ks. myös Komission delegoitu asetus (EU) 2018/815 tilinpäätöstietojen digitaalisuusvelvoitteesta.

¹²⁵ Työ- ja elinkeinoministeriö, lausuntopyyntö 2022, s. 1.

kestävyysraportointidirektiiviä. Kestävyysraportointistandardeilla säädetään yrityksen antamista tiedoista ympäristökäytännöistä, yhteiskunnasta, ihmisoikeuksista ja hallintotavasta.

Delegoidut säädökset täydentävät CSR-direktiiviä ja ovat suoraan sovellettavaa oikeutta. EU:n neuvosto on ehdottanut raportointistandardien laatimista vuoden 2019 päätelmisensä siirtymisestä kestäväan talouteen. Raportointistandardien laatimisessa on huomiotava kansainväliset aloitteet, ja niillä on vahvistettava tiedon luotettavuutta sekä vertailukelpoisuutta. Standardien tavoitteena on huolehtia tiedon vertailukelpoisuudesta, todennukaisuudesta, merkityksellisyydestä ja ymmärrettävyydestä lisäämättä hallinnollista rasitetta tarpeettomasti. Kestävyysraportointistandardien osa-alueista on säännelty CSR-direktiivillä.¹²⁶

Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvonantava ryhmä (myöh. EFRAG) on yhdistys, joka neuvoo komissiota kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisessä. Voittoa tavoittelematon yhdistys on Belgian lain mukaisesti perustettu. Se on yritysraportoinnin asiantuntija, joka edistää kestävyysraportoinnin ja kansainvälisten aloitteiden johdonmukaisuutta.¹²⁷ EFRAG julkaisee ESRS-standardit¹²⁸, joista ensimmäisissä on huomioituna jo olemassa olevat toimintakehykset. ESRS-standardeja on kehitetty yhdessä GRI:n kanssa.¹²⁹ Yritys, joka on jo raportoinut GRI-standardin mukaisesti, on edullisessa asemassa ESRS-standardiosaamisessaan.

Ensimmäiset standardit on julkaistava vuonna 2023. Vuonna 2024 on julkaistava seuraavat standardit, jotka sisältävät toimialakohtaisesti raportoitavat tiedot. Toimialakohtaisissa ohjeissa komissio punnitsee erityisesti vaikutusten ja riskien jakautumista eri aloilla.¹³⁰ Toimialakohtaiset standardit parantavat yhtenäisen kestävyystiedon saataavuutta. Standardit ovat hyödyksi niin yrityksille kuin niiden sidosryhmille. Yritykset saavat työvälineet kestävyystiedoista raportoimiseen ja hyötyvät vertailukelpoisista sekä

¹²⁶ Euroopan unionin neuvosto 2019, s. 11 ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 1 artiklan 8 kohta 2 alakohta.

¹²⁷ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 39 kohta.

¹²⁸ ESRS eli *European Sustainability Reporting Standards*.

¹²⁹ GRI 2022.

¹³⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/ 2464 1 artiklan 8 kohta.

olennaisista mittareista. Sidosryhmät hyötyvät tiedon olennaisuudesta ja läpinäkyvyydestä.

Koko Euroopan unionin laajuinen kestävyysraporttien vertailukelpoisuus edellyttää asianmukaisia standardeja ja aiempien aloitteiden huomioimista. Näiden lisäksi on pidettävä kiinni asetetusta tavoitetasosta, jota raportointistandardein haetaan.¹³¹ Useiden toimialojen sääntely maantieteellisesti laajalla alueella nostaa kestävyysraportointia kohti taloudellista raportointia. Kuitenkin verrattuna tilinpäätösinformaatioon, vastuullisuusraportteihin on sovellettu lukuisia raportointistandardeja, jotka ovat keskenään päällekkäisiä¹³². Kestävyysraporttien yhtenäistäminen edistää raporttien hyödynnettävyyttä ja tekee raporteista merkityksellisiä käyttäjäryhmilleen.

ESRS-standardien odotetaan kehittävän kestävyysraportoinnin säädäntökenttää. Standardien luoma viitekehys on askel raportoitavan tiedon yhdenmukaistamiseksi. Olennaisuusarviointia oikeudellistetaan ja samalla parannetaan kestävyysraportoinnin varmennettavuutta. Aiemmin itsesääntelyn piiriin jätetty raportoinnin sisältö on jatkossa toimialakohtaisesti säänneltyä. Standardien käyttönotolle on asetettu kunnianhimoinen aikataulu. Muut toiminnot, kuten varmuksen toteuttaminen, ovat riippuvaisia standardien onnistumisesta. Lisäksi digitaalinen taksonomia edellyttää, että toimialakohtaiset ja olennaiset standardit ovat määriteltävissä¹³³.

3.4. Toimintakehykset ja aloitteet

3.4.1. Kaksinkertainen olennaisuus raportointiperiaatteena

Yritysvastuun mittaamisen ja siitä raportoimisen vaatimukset ovat kasvaneet. Kestävälle kehitykselle on vakiintunut tunnuslukuja ja tunnusluvuille laskentakaavoja. Standardoituneilta tiedoilta vaaditaan samanlaista varmennettavuutta ja jäljitettävyyttä kuin tilinpäätöstiedoilta. Yritysvastuun mittaaminen ja vastuusta raportoiminen ovat lähestyneet

¹³¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 kohta.

¹³² Mähönen 2022, s. 131.

¹³³ Ks. Komission delegoitu asetus (EU) 2018/815 tilinpäätöstietojen digitaalisuusvelvoitteesta.

kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöjä. Lisätoimet ovat kuitenkin tarpeen, jotta kestävyystiedot saavuttavat taloudellisten tietojen aseman osana yrityksen raportointia¹³⁴.

Olenaisuusperiaate on käytössä taloudellisten tietojen laatijoilla, tarkastajilla ja käyttäjillä. Tieto, jonka poisjättäminen tai väärin ilmoittaminen voi vaikuttaa päätöksentekoon, on olennainen. Periaate on perustana myös muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnissa.¹³⁵ Olenaisuusajattelulla on kiinnitetty huomiota toimenpiteisiin, päätöksiin ja suunnitelmiin, sekä niiden merkityksiin yhteiskunnalle. Yrityksen allokoitessa resurssejaan, voidaan kysyä, ovatko yrityksen yhteiskunnalliset vaikutukset merkittäviä verrattuna vaihtoehtoihin toimenpiteisiin. Olenaisuusperiaatteen perimmäisenä tarkoituksena on varmistaa, että yrityksen panostukset vastuullisuuteen ohjautuvat oikeasuuntaisesti. Vastuullisten toimien ei tulisi olla irrallisia yrityksen liiketoiminnasta.¹³⁶ Raportoinnin yhteydessä yrityksen on suotavaa kuvata, miten olenaisuus täyttyy yritysvastuussa. Kestävä kehitys ei ole yrityksen harjoittamaa hyväntekeväisyyttä, vaan sen on ilmentävä yrityksen ydinliiketoiminnassa.

Olenaisuuden periaate ohjaa yritystä arvioimaan yritysvastuun ulottuvuuksia ja liiketoiminnan vaikutuksia. Vaikutusten arvioinnilla on merkitystä niin yritykselle itselleen kuin sen keskeisille sidosryhmille. Olennainen tieto voi vaikuttaa sidosryhmien päätöksentekoon, liiketoimiin ja tuloksiin.¹³⁷ Olenaisuuden määrittelyyn vaikuttaa, mistä yrityksen sidosryhmästä on kyse ja mikä on kyseisen sidosryhmän suhde yritykseen. Kestävyystiedon kannalta olennaisia sidosryhmiä on useita. Yrityksen on tunnistettava ja tunnettava sidosryhmänsä.

Kirjanpitolain mukaan julkistettavan tiedon tulee olla olennaista. Tiedon on oltava tarpeellista yhteisön toiminnan kehittymisen ja taloudellisen aseman kannalta. Lisäksi tiedon on oltava olennaista vaikutusten ymmärtämiselle. Kirjanpitovelvolliselle on annettu laissa harkintavaltaa luovutettavien tietojen laajuudesta. Yhtiöt voivat myös itse valita tietojen esittämismuodon. Lainsäädännössä on aukko tietojen yksilöintiohjeiden kohdalla. Määrittelystä puuttuu, miten tiedot on kerrottava ja mitkä tiedot sekä luvut yhtiön on esitettävä. Toimialakohtaiset erikoisuudet vaativat yksityiskohtaisempia

¹³⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 kohta.

¹³⁵ Niskala ym. 2019, s. 275.

¹³⁶ Jussila 2010, s. 9–20.

¹³⁷ Niskala ym. 2019, s. 94.

raportointiohjeita.¹³⁸ NFR-direktiivin joustavuus on mahdollistanut laajan sovellettavuuden eri toimialoille. Yrityksen vastuu korostuu, kun sen on itse arvioitava tiedon olennaisuus. NFR-direktiivin uudelleentarkastelussa on tunnistettu puutteita olennaisuuden määrittelyssä. Puutteita on paikattu CSR-direktiivillä, mikä on heikentänyt joustavuutta, mutta parantanut raportoitavan tiedon olennaisuutta.

Kaksinkertaisella olennaisuudella arvioidaan olennaisuuden kahta eri suuntaa. Yrityksen liiketoiminnan ulkoisvaikutukset kohdistuvat ihmisiin ja ympäristöön. Samalla kestävyysasioilla on vaikutusta myös yritykseen. Yritykseen kohdistuvat vaikutukset voivat olla toteutuvia ympäristöriskejä tai muita muutoksia toimintakentässä. Usein keskustelussa on vain yrityksen aiheuttamat ulkoisvaikutukset. Kaksinkertainen olennaisuus lisää olennaisuuspohdintaa siten, että yrityksen on yhä raportoitava tiedot, jotka ovat yhden-suuntaisesti olennaisia. Lisäksi yrityksen on raportoitava tiedot, kun kaksinkertainen olennaisuus on sovellettavissa.¹³⁹

Konsernien kaksinkertaista olennaisuutta on arvioitava tytäryhtiökohtaisesti. Jos konsernin tai sen tytäryhtiön riskit tai vaikutukset ovat merkittävästi poikkeavat muista tytäryhtiöistä, on yrityksen selvitettävä nämä erot¹⁴⁰. Näin olennaisuutta tarkastellaan tilannekohtaisesti. Esimerkiksi ilmastonmuutoksen vaikutukset EU-maissa näkyvät hyvin eri tavoin. Kansainvälisen yrityksen on kyettävä arvioimaan kaksinkertaista olennaisuutta jopa markkinakohtaisesti.

3.4.2. Toimintakehyksiä kestävyysraportointiin

Maailmanlaajuisesti on perustettu lukuisia vapaaehtoisia aloitteita ja periaatteita, jotka joko ohjaavat yritysten vastuullisuustoimintaa tai siitä raportointia. Kestävyysraportoinnin ohjeistot ja aloitteet eivät ole taloudellisen raportoinnin kaltaisen raportinlaatimismiston alaisuudessa. Normiston puuttumista on aikaisemmin perusteltu vastuullisuusraportoinnin vapaaehtoisuudella. Ohjeistot ja aloitteet ovat olleet keskeisiä lakisääteisen kestävyysraportoinnin kokonaisuutta rakentaessa ja toimivat viitekehyksenä raportin

¹³⁸ Niskala ym. 2019, s. 274.

¹³⁹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 29 kohta.

¹⁴⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 7 kohta 4 alakohta.

laatimiselle.¹⁴¹ Kansainvälisesti ohjeistot ovat olleet erilaisissa asemissa. Yleisesti aloitteet ovat olleet laajalti vapaaehtoisia.¹⁴²

Toimintakehysten käytöstä on säädetty KPL 3a:2.6 §:ssä. Selvitystä laatiessaan yritykset voivat halutessaan seurata kansallisia, EU:n tai maailmanlaajuisia toimintakehyksiä. Yrityksen on ilmoitettava toimintakehyksen käytöstä ja valinnasta. NFR-direktiivissä on tuotu esiin toimintakehyksiä, joita yritykset voivat halutessaan hyödyntää. Toimintakehyksistä on mainittu Global Reporting Initiative -ohjeisto, ympäristöasioiden hallinta- ja auditointijärjestelmä, YK:n Global Compact -aloite, YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevat ohjaavat periaatteet, Kansainvälisen työjärjestön kolmikantainen periaatejulistus monikansallisista yrityksistä ja sosiaalipolitiikasta, OECD monikansallisia yrityksiä koskevat toimintaohjeet ja Kansainvälisen standardisoimisjärjestön ISO standardi 26000.¹⁴³

Kirjanpitovelvollista on näin kehoitettu hyödyntämään vapaaehtoista viitekehystä vastuullisuusraportoinnissaan. Toimintakehykset ovat yritys vastuun aloitteita ja globaaleja työkaluja. Yritys voi valita haluamansa työkalun, jonka se arvioi sopivimmaksi omalle toiminnalleen. Koska NFR-direktiivin mukaan kirjanpitovelvollisen ei ole välttämätöntä valita viitekehystä, yritys harjoittaa itsesääntelyä vastuullisuusraportoinnin suhteen.

Aloitteiden asema suhteessa lainsäädäntöön nähdään osin lainsäädännön jatkokehittäjänä, toisaalta täydentäjänä. Ennen kaikkea ne tuovat yrityksen vastuullisuustyölle lisäarvoa sen tukijana, mutta niiden tehtävänä on myös haastaa yrityksiä tavoittelemaan uusia onnistumisia vastuullisuustyössään. Aloitteita kehitetään niin tutkimustyöllä kuin edelläkävijäyritysten tekemällä työllä. Ohjeistoin on valmisteltu kestävyysraportoinnin lakisäasteistä viitekehystä. Tästä huolimatta osa aiemmasta tutkimuksesta on pitänyt vapaaehtoisia aloitteita epäonnistuneina ja samalla lainsäädännön puutteita on pidetty vastahakoisuutena poliitikkojen sekä yritysten itsensä suunnalta¹⁴⁴. Aloitteiden määrä on yhä edelleen lisääntynyt, minkä lisäksi jo olemassa olevia aloitteita on jatkokehitetty.

¹⁴¹ Juutinen – Steiner 2010, s. 241–249.

¹⁴² Esimerkkinä poikkeuksesta annettakoon Etelä-Afrikka, jossa IIRC on ollut pakollinen jo vuodesta 2010. Ks. tarkemmin Bebbington ym. 2014, s. 10–11.

¹⁴³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 9 kohta.

¹⁴⁴ Buhr ym. 2014, s. 62–65.

Vapaaehtoiset toimintakehykset eivät ole täyttäneet aukkoa NFR-direktiivin lakisääteisessä viitekehyksessä. Vapaaehtoiset aloitteet voivat täydentää lainsäädäntöä, mutta niillä ei saavuteta jokaista kirjanpitovelvollista. Puutteita on täydennetty CSR-direktiivillä ja ESRS-raportointistandardein. Kestävyyssraportoinnin vertailukelpoisuuden edellytyksenä ovat asianmukaiset toimintakehykset.¹⁴⁵ EFRAG:n julkaisemissa ESRS-standardeissa huomioidaan jo olemassa olevat toimintakehykset. GRI on ollut mukana kehittämässä standardeja.¹⁴⁶

Vapaaehtoiset toimintakehykset ovat tehneet pohjatyötä kestävyysraportoinnin lakisääteisen viitekehysten rakentumiselle. Huolimatta siitä, että aloitteet eivät ole olleet velvoittavia, on niillä merkitystä lainsäädännön kehitystyössä. Yritykset, jotka ovat olleet raportointivelvollisia NFR-direktiivin myötä, ovat voineet raportoida näiden toimintakehysten pohjalta. ESRS-standardit voivat näin hyödyntää jo tehtyä työtä raportointikäytäntöjen standardoimiseksi. Toisaalta verrattuna tilinpäätösinformaatioon, kestävyysraportteihin sovelletaan lukuisia raportointistandardeja, jotka ovat keskenään päällekkäisiä¹⁴⁷. Yhdenmukaistamisen onnistuminen edellyttää ESRS-standardeilta selkeitä toimintaohjeita.

3.4.3. Raportointistandardeja asettaneita toimielimiä

Standardien ja eri toimintakehysten haasteena on ollut niiden vertailukelpoisuus sidosryhmien käytössä. Raportointistandardeja asettaneita suuria toimielimiä ovat Global Reporting Initiative eli GRI, integroitua raportointia käsittelevä kansainvälinen komitea eli IIRC, Sustainability Accounting Standards Board eli SASB, Climate Disclosure Standards Board eli CDSB ja Carbon disclosure project eli CDP. Toimintakehysten yhdenmukaistamiseksi on työskennelty etenkin ilmastoon liittyvässä raportoinnissa. Ilmastoon liittyen taloudellisten tietojen julkistamista käsittelevä työryhmä (myöh. TCFD) on suositellut julkaistavia tietoja ja työskennellyt tietojen yhdenmukaistamiseksi muissa

¹⁴⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 kohta.

¹⁴⁶ GRI 2022.

¹⁴⁷ Mähönen 2022, s. 131.

toimintakehyksissä. TCFD on ehdottanut, että tiedot sisällytetään yrityksen vuosikertomukseen.¹⁴⁸

Yritysvastuun raportointimalleista GRI on kansainvälisesti laajimmin käytössä.¹⁴⁹ Se on raportointiohjeistus ja merkittävä yritysvastuun määrittelijä. GRI on voittoa tavoittelematon säätiö, joka on syntynyt kansainvälisen aloitteen myötä luodakseen toimintamallin yritysvastuusta ja kestävästä kehityksestä raportoimiselle. GRI:n organisaatio perustuu raportointiohjeistukseen, jonka Yhdistyneiden kansakuntien ympäristöohjelma, UNEP, julkaisi vuonna 1999. Kehitystyön päämääränä on luoda ohjeisto ympäristö- ja yritysvastuuraportointiin. Sen tärkein tavoite on parantaa raporttien vertailukelpoisuutta.¹⁵⁰

Ensimmäiset GRI-suuntaviivat on julkaistu vuonna 2000 ja ensimmäiset kansainväliset GRI-standardit on julkaistu vuonna 2016.¹⁵¹ GRI on luonut viitekehyksen, joka ohjeistaa seurannassa, toteuttamisessa, kehittämisessä ja johtamisessa. Ensisijaisesti se on kuitenkin raportointistandardi huolimatta siitä, että se määrittää tavoitetasoja myös johtamismenetelmille.¹⁵²

Useat maat viittaavat GRI-standardeihin lainsäädännössään, sillä se on työväline niin yrityksille kuin muillekin toimijoille. YK:n Global Compact ja OECD:n toimintaohje monikansallisille yrityksille tunnustavat GRI:n raportointimallina. Viitekehystä on kuvailtu joustavana. Sen on arvioitu lisänneen raporttien julkaisua jo aikana, jolloin raportointi oli lähtökohtaisesti vapaaehtoista. Huolimatta GRI-viitekehyksen onnistumisista ja kehitysmatkasta, se ei ole onnistunut rakentamaan yleisesti käyttöönotettua kokonaisuutta.¹⁵³ Se on kehittänyt ja julkaissut standardikokoelman, joka on suunnattu kestävyysraportointia tekeville yrityksille. Standardeilla yritykset voivat raportoida sosiaalisista, taloudellisista ja ympäristövaikutuksistaan.¹⁵⁴

Raportointimalli toimii yhdistävänä tekijänä myös muille ohjeistoille ja suosituksille. Ohjeiston ja laskentaperiaatteiden kehittämisen lisäksi GRI ohjaa hyvän raportointikäytännön kehittymistä sekä ottaa kantaa erityiskysymyksiin antamalla tulkintaohjeita.

¹⁴⁸ Euroopan komissio, 2019/C 209/01, s. 4–8.

¹⁴⁹ KPMG 2022, s. 23–24.

¹⁵⁰ Niskala ym. 2019, s. 118–119.

¹⁵¹ GRI, Our mission and history.

¹⁵² Jussila 2010, s. 50.

¹⁵³ Buhr ym. 2014, s. 63–64.

¹⁵⁴ Niskala ym. 2019, s. 118–120.

Kohderyhmä on laaja. Raportointistandardien on laadittu soveltuvan kaikille raportoiville organisaatioille, huolimatta yritysmuodosta, sijainnista, koosta tai toimialasta. Standardien tavoitteena on toimia vastuullisuusraportoinnin yleisesti hyväksyttynä viitekehystenä, edistää organisaatioiden läpinäkyvyyttä ja parantaa vertailukelpoisuutta vastuullisuusraporttien välillä.¹⁵⁵

Tavoitteena on luoda hyväksytty toimintamalli kestävyysraportoinnille, jotta raportointi olisi laadukasta, yhdenmukaista ja käytettävissä olevaa. GRI-ohjeistuksen periaatteita sisällön määrittelylle ovat olennaisuus, sidosryhmätoiminta, kestävän kehityksen viitekehys ja kattavuus. Laadun määrittelyperiaatteita ovat tasapainoisuus, vertailukelpoisuus, oikeellisuus, oikea-aikaisuus, selkeys ja luotettavuus.¹⁵⁶

Suomessa GRI on ollut kestävyysraportoinnin keskeinen kehittäjä. Ohjeistoa on hyödynnetty laajalti yritysten julkaisemissa vastuullisuusraporteissa. GRI:n joustavuus sallii yrityksen tunnistaa omat merkittävimmät raportointikohteensa. Näin GRI on myös ohjannut yrityksiä määrittelemään omat kohteensa raporteissaan. Joustavuudella varmistetaan ohjeiston laaja sovellettavuus. GRI-ohjeisto on syntynyt sidosryhmien avulla ja perustunut vapaaehtoisuudelle. Yritysvastuusta raportoinnin kehitys eroaakin tässä taloudellisesta raportoinnista, joka sen sijaan on kehittynyt lainsäädännön ohjaamana.¹⁵⁷

Kestävyysraportoinnin johtaminen vaatii yritykseltä vahvaa osaamista toimintakehyksistä. Raportoinnin ohjaaminen eri kehysten välillä on haastavaa, sillä tavoitteena on tuottaa sidosryhmille merkityksellistä ja vertailukelpoista tietoa. Toimintakehysten seuraaminen ja soveltaminen ei itsessään tuota laadukasta raportointia, jos yritys ei koe kestävyystietoja merkityksellisiksi. Kun kestävyysraportoinnin sisältöä ei koeta merkitykselliseksi, yrityksellä ei ole kannustinta kehittää kestävyysraportointiaan ja se jää standardien toteuttamiseksi.

Huolimatta kestävyysraportoinnin lakisääteisen viitekehysten rakentumisesta, kestävän kehityksen vapaaehtoinen luonne säilyy. Vastuullinen yritys ei raportoisi vain lakisääteisiä kestävyystietojaan, vaan huomioi yritystoimintansa toimialakohtaiset ominaispiirteet. NFR-direktiivin ja vapaaehtoisten toimintakehysten mahdollistama joustavuus on

¹⁵⁵ Niskala ym. 2019, s. 118–119.

¹⁵⁶ Juutinen – Steiner 2010, s. 241–242.

¹⁵⁷ Juutinen – Steiner 2010, s. 233.

korvattu CSR-direktiivillä ja ESRS-standardeilla. Itsesäätelyn ja joustavuuden puutteet on tunnistettu ja kestävyysraportointidirektiivin myötä sovitaan yhteisistä vähimmäisvaatimuksista kestävyystiedoista raportoiselle. Jatkossa raportoitu tieto tulee koostumaan pakollisesta osuudesta, johon sisältyvät toimialakohtaiset raportointiohjeet. Tämän lisäksi yritykset voivat halutessaan raportoida yli vähimmäisvaatimusten.

4 KESTÄVYYSRAPORTOINTIVELVOLLINEN YRITYS

4.1. Soveltamisala kestävyysraportoinnille

4.1.1. Soveltamisala kirjanpitolaissa

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta on julkaistu vuonna 2014. Direktiivi on annettu muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisesta. Jäsenvaltiot on velvoitettu saattamaan direktiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä niin, että säädöstä sovelletaan kaikkiin soveltamisalan yrityksiin¹⁵⁸. Lainsäädäntö vastuullisuusraportoinnista on tullut voimaan vuoden 2016 lopussa osana lakia kirjanpitolain muuttamisesta (1376/2016). Lakia on säädetty sovellettavan ensimmäisen kerran 31.12.2017 päättyvältä tilikaudelta. Ensimmäiset NFR-direktiivin mukaiset vastuullisuusraportit on julkaistu vuonna 2018.

Vastuullisuusraportoinnista eli selvityksestä, joka on annettava muista kuin taloudellisista tiedoista, säädetään KPL 3 a luvussa. Kirjanpitolaki on kaikkiin kirjanpitovelvollisiin sovellettava yleislaki. Kirjanpitovelvollisia ovat KPL 1:1 §:ssä säädetty yhteisöt, säätiöt, yhdistykset ja uskonnolliset yhdyskunnat. Suomessa vastuullisuusraportointi on pitkään ennen NFR-direktiiviä ollut yrityksille vapaaehtoista. Poikkeuksia ovat olleet eräät kirjanpitolain raportointivaatimukset ympäristö- ja henkilöstöasioista.¹⁵⁹

Soveltamisalasta on säädetty KPL 3a:1 §:ssä, jonka mukaan yleisen edun kannalta merkittävän suuren yhteisön on sisällytettävä selvitys toimintakertomukseensa. Yhtiön keskimääräisen työntekijämäärän on oltava yli 500 henkilöä tilikauden aikana. Yleisen edun kannalta Suomessa merkittävästä yhteisöstä on säädetty KPL 1:9 §:ssä. Näitä ovat suomalainen yhteisö, kun sen liikkeeseen laskemat osakkeet, velkakirjat tai muut arvopaperit ovat kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2:5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla, luottolaitos, joka on luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1:7 §:n mukainen ja vakuutusyhtiö, josta on säädetty vakuutusyhtiölain (521/2008) 1:1 §:ssä.

¹⁵⁸ HE 208/2016 vp, s. 3.

¹⁵⁹ HE 208/2016 vp, s. 4.

Soveltamisalaa selvittäessä on ensin tarkistettava täyttyykö KPL 1:4c §:n mukaiset suuryrityksen raja-arvot. Suuryritys on kirjanpitovelvollinen, jonka kohdalla täyttyy vähintään kaksi seuraavasta kolmesta raja-arvosta:

- 1) *Taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa*
- 2) *Liikevaihto 40 miljoonaa euroa*
- 3) *Tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä*

Kahden raja-arvon on ylityttävä päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. Näin soveltamisalaa selvittäessä varmistetaan ensin suuren kirjanpitovelvollisen edellytysten täytyminen ja sen jälkeen 500 henkilön ylittyminen. Suurin osa kirjanpitovelvollisista jää soveltamisalan ulkopuolelle eikä näin ole velvollinen antamaan selvitystä muista kuin taloudellisista tiedoista.

Lain soveltamisalan mukaan yrityksen, jonka raja-arvot täyttyvät, on sisällytettävä toimintakertomukseen selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista. Kirjanpitovelvollisen ollessa konserni, raportointivelvollisuudesta on säädetty KPL 3a:4 §:ssä. Tällöin emoyhtiön on laadittava selvitys konsernista. Tytäryhteisölle ei synny velvollisuutta antaa erillistä selvitystä muista kuin taloudellisista tiedoista niiden sisältyessä emoyhtiön selvitykseen.

Yrityksen toimintaa koskevat tiedot on julkistettava ihmisoikeuksista, sosiaalisista asioista, työntekijöistä, ympäristöasioista, lahjonnasta ja korruption torjunnasta. Lisäksi yritysten on julkistettava monimuotoisuuspolitiikkansa osana selvitystä hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä. Yrityksen on annettava monimuotoisuutta koskevat toimintaperiaatteensa hallinto-, johto- ja valvontaelinten tiedoista kuten iästä, sukupuolesta tai koulutus- ja ammattitaustasta. Avoimuudella kannustetaan monimuotoisten hallitusten muodostamiseen.¹⁶⁰ Monimuotoisuudesta on annettava tiedot, kun yhteisö täyttää suuryrityksen raja-arvot.

NFR-direktiivi on saatettu osaksi lainsäädäntöä, eikä soveltamisalaa ole kansallisesti laajennettu sen enempää kuin mitä direktiivillä on velvoitettu. Näin hallinnollista taakkaa ei ole lisätty yli vähimmäisedellytysten.¹⁶¹ NFR-direktiivin soveltamisala ulottuu

¹⁶⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU 18–19 kohta.

¹⁶¹ HE 208/2016 vp, s. 6.

yhteisöihin, joista osa on jo ennestään raportoinut muista kuin taloudellisista tiedoista ja julkaissut vapaaehtoisen vastuullisuusraportin.

Euroopan komissio on pitänyt merkityksellisenä, että NFR-direktiivin kehittämistä on jatkettu. Raportoinnin toteuttajia ja tietoa hyödyntäviä tahoja on kuultu kehittäessä vastuullisuusraportointia eteenpäin. Euroopan komissio on vuonna 2020 käynnistänyt konsultaation direktiivin muutostarpeista. Selvityksellä on kartoitettu NFR-direktiivin vaihtelevaa sisältöä ja tasoa. Osana kartoitusta on ollut soveltamisalan tarkastelu ja sen riittävyden arviointi. Kuulemisen tarkoituksena on ollut tunnistaa organisaatioiden ja sidosryhmien tarpeet uudelle kestävyysraportointia ohjaavalle lainsäädännölle. Kartoituksen avulla on arvioitu NFR-direktiivin onnistumista.¹⁶²

4.1.2. CSR-direktiivin soveltamisala

Kestävyysraportointidirektiivillä (2022/2464) on laajennettu NFR-direktiivin mukaista soveltamisalaa. EU-jäsenmaiden on saatettava kestävyysraportointidirektiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä. Kestävyysraportointidirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään direktiivin 1–3 artiklan saattamisesta osaksi jäsenvaltion lainsäädäntöä. Direktiivin edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset on saatettava voimaan viimeistään 6.7.2024.

Säädöksiä sovelletaan yrityskoon mukaan asteittain. Tarkemmin kestävyysraportointidirektiivin 5 artiklan 2 kohdassa on määritelty, että ensimmäisten yritysten on sovellettava säädöksiä vuonna 2024 alkavalta tilikaudelta. Ensimmäiset kestävyysraportit julkaistaan vuonna 2025. Toisen asteen soveltamisala alkaa vuodesta 2025 ja raportit julkaistaan vuonna 2026. Kolmannen asteen raportointivelvolliset julkaisevat raporttinsa vuonna 2027.

Jäljempänä 5 artiklan 2 kohdan a alakohdassa on säädetty ensimmäisen asteen soveltamisalasta. Ensimmäinen aste on yhtenevä NFR-direktiivin mukaisen soveltamisalan kanssa. Raportointivelvollisuus koskee alkuun suuria yrityksiä tai suuren konsernin emoyrityksiä, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, ja joiden keskimääräinen

¹⁶² Euroopan komissio, Yritysten kestävyysraportointi 2020.

työntekijämäärä tilikauden aikana on 500 henkilöä. Kirjanpitolain 1:9 §:ssä on säädetty yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä. CSR-direktiivin täytäntöönpano vaikuttaa ensin niihin yrityksiin, jotka jo raportoivat NFR-direktiivin mukaisista tiedoista. Direktiivillä säännellään muutoksista kestävyysraportin sisältöön ja laatimistapaan, joten raportointivelvollisuus muuttuu merkittävästi.

Toisen asteen soveltamisala sisältää suuret yritykset sekä suuren konsernin emoyritykset. Soveltamisalasta on säädetty 5 artiklan 2 kohdan b alakohdassa. Suuryritykset ovat kirjanpitovelvollisia, joilla täytyvät KPL 1:4c §:n mukaiset suuryrityksen raja-arvot. Soveltamisalan yritysten kokoluokka antaa paremmat valmiudet lisäresurssointiin, jota kestävyysraportoinnin toteuttaminen edellyttää.

Jäljempänä 5 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetään soveltamisalan kolmannesta asteesta, johon kuuluvat pienet ja keskisuuret yritykset, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, mutta eivät mikroyrityksiä. Raportointivelvollisia ovat lisäksi pienet tai rakenteeltaan yksinkertaiset laitokset, edellyttäen niiden olevan suuria yrityksiä tai pieniä ja keskisuuria yrityksiä, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Mikroyritykset on poissuljettu soveltamisalasta. Vakuutus- ja jälleenvakuutusalan kytösyritykset kuuluvat soveltamisalaan, jos ne ovat suuria yrityksiä tai yleisen edun kannalta merkittäviä pieniä tai keskisuuria yrityksiä. Mikroyritykset eivät ole raportointivelvollisia.

Pienyritykset ovat kirjanpitovelvollisia, joilla täytyy enintään yksi kolmesta KPL 1:4a §:n mukaisista pienyrityksen raja-arvoista päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. Raja-arvoja ovat:

- 1) *Taseen loppusumma 6 miljoonaa euroa*
- 2) *Liikevaihto 12 miljoonaa euroa*
- 3) *Tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä*

Kirjanpitolain 1:4b §:n mukaan kirjanpitovelvollinen on mikroyritys, kun päättyneellä ja sitä edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista raja-arvoista:

- 1) *Taseen loppusumma 350 000 euroa*
- 2) *Liikevaihto 700 000 euroa*
- 3) *Tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä*

Kestävyysraportointivelvollisen yrityksen on huomioitava tiedoissa lyhyt, keskipitkä ja pitkä aikaväli. Luonteeltaan tietojen on oltava yhdenmukaisia ja vertailukelpoisia. Mahdollisuuksien mukaan on hyödynnettävä yhdenmukaisia indikaattoreita. Raportoitavien kestävyystietojen on perustuttava vakuuttavaan tieteelliseen näyttöön ja sisällettävä niin ennakoivia kuin takautuvia tietoja sekä laadullisia että määrällisiä tietoja.¹⁶³

Euroopan unionin ulkopuolisten maiden yritykset voivat olla raportointivelvollisia kestävyystiedoista, kun ne toimivat EU-jäsenmaissa. EU:n alueella toimivan tytäryrityksen on julkaistava kestävyysraportti emoyrityksensä konsernin tasolla silloinkin, kun emoyritys on kolmannen maan lainsäädännön alainen. Kolmannet maat ovat EU:n sisämarkkina-alueen ulkopuolisia maita, joilla ei ole vapaakauppasopimusta. Velvoite koskee suuria sekä yleisen edun kannalta merkittäviä pieniä ja keskisuuria tytäryrityksiä. Sivuliike on raportointivelvollinen silloinkin, kun yritys ei kuulu konserniin, mutta on kolmannessa maassa sijaitsevan yrityksen hallinnassa. Konserniin kuulumaton yritys raportoi yrityksen tasolla. Velvoitetta sovelletaan, kun sivuliikkeen edellisen tilikauden nettoliikevaihto on yli 40 miljoonaa euroa ja kolmannen maan konsernin tai hallitsevan yrityksen nettoliikevaihto on yli 150 miljoonaa euroa kahtena edeltävänä tilikautena. Soveltamisalan mukaisen kolmannen maan yrityksen on sovellettava raportointisäännöksiä vuoden 2028 tilikaudesta alkaen.¹⁶⁴

Soveltamisalaa on kevennetty tietyiltä osin. Siirtymäkauden aikana pienten ja keskisuurten yritysten on mahdollista jättää raportti toimittamatta tuomalla toimintakertomuksessa esiin perusteet tietojen poisjättämiselle.¹⁶⁵ Yritys voidaan vapauttaa kokonaan kestävyysraportoinnista, jos sen tiedot sisältyvät toisen konsernin toimintakertomukseen. Tällöin yrityksen on ilmoitettava toimintakertomuksessaan, minkä yrityksen toimintakertomuksessa kestävyystiedot julkaistaan ja varmistettava pääsy tarkastelemaan tietoja sähköisesti.¹⁶⁶

Luonnoksessa hallituksen esityksestä on esitetty kansallinen laajennusehdotus osuuskunnista. CSR-direktiivin soveltamisalaan kuuluvien osakeyhtiöiden lisäksi velvoitteiden ehdotetaan kohdistuvan osuuskuntiin, jotka ovat suuria KPL 1:4c §:n mukaisesti tai joiden

¹⁶³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 33 kohta.

¹⁶⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 1 artiklan 14 kohta ja 5 artiklan 2 kohta.

¹⁶⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 21 kohta.

¹⁶⁶ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 1 artiklan 7 kohdan 8 alakohta.

joukkolainalla tai muulla arvopaperilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Laajennusta soveltamisalaan on perusteltu Suomen neutraliteettiperiaatteella, jolloin tiedonantovelvoitteiden sääntely on velvoittavaa huolimatta raportointivelvollisen juridisesta muodosta liiketoiminnassaan. Yhdenmukaiset vaatimukset koskevat tilinpäätöksen laatimista. Soveltamisalan laajentamisella edistetään tasapuolista kilpailutilannetta sekä tiedonjakoa ja varmistetaan, että osuuskunnat eivät jää kestävyysääntelyn ulkopuolelle.¹⁶⁷

NFR-direktiivin soveltamisala velvoittaa vastuullisuusraportointia noin 100 yritykseltä Suomessa. CSR-direktiivin mukaisen soveltamisalan arvioidaan nostavan raportojien määrän 600–800 yritykseen.¹⁶⁸ Suuri osa yhtiöistä ei ole aiemmin julkaissut vastuullisuusraporttia tai mahdollisesti vielä arvioinut yritystoimintansa kestävyyttä raportoinnin näkökulmasta. Soveltamisalan laajenemisen myötä raportointivelvollisuus koskee yhä useampaa kirjanpitovelvollista.

Aiemmin on tavoiteltu hallinnollisen taakan kevyenä pitämistä. NFR-direktiivin puutteet ja nykytarpeet huomioiden on välttämätöntä edellyttää kestävyystiedoista raportointia, minkä takia on perusteltua laajentaa soveltamisalaa merkittävästi. Hallinnollinen rasite ei riitä syyksi luopua raportointivelvollisuudesta. Tiedonkäyttäjien tarpeiden kasvaessa, raportointivelvoitetta laajennetaan uusiin yritysluokkiin¹⁶⁹. Erityisen haasteen edessä ovatkin yritykset, jotka eivät ole aiemmin raportoineet vastuullisuudestaan, mutta sisältyvät CSR-direktiivin soveltamisalaan. Nämä yritykset ovat soveltamisalan toisen ja kolmannen asteen raportointivelvollisia ja raportoivat mahdollisesti ensimmäistä kertaa kestävästä kehityksestä.

Lakisääteisen kestävyysraportointivelvollisuuden taustalla onkin varmistaa, että yritykset todella julkaisevat kestävyysraportit. Lainsäädännöllä huolehditaan niin raportin sisällystä kuin sen soveltamisalasta. NFR-direktiivillä raportointivelvollisuus on asetettu vain pienelle osalle kirjanpitovelvollisista. CSR-direktiivillä on varmistettu, että merkittävästi laajempi joukko yrityksiä sisältyy soveltamisalaan.

¹⁶⁷ Lausuntopalvelu, VN/30930/2022, s. 10–11.

¹⁶⁸ Ks. tarkemmin Lausuntopalvelu, VN/30930/2022, s. 5.

¹⁶⁹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 17 kohta.

4.1.3. CSR-direktiivin soveltamisalan laajennettu tarkastelu

Yritys, joka ei lakisääteisesti raportoi kestävyystietojaan, voi siitä huolimatta joutua julkaisemaan kestävyysraportin. Suuremmat yhtiöt voivat vaatia alihankkijoiltaan raportointia, jotta yhtiöt itse saavuttavat omat tavoitteensa¹⁷⁰. Näin yhteistyön ehtona on toimittaa riittävät kestävyystiedot. Tämä on huolimatta siitä, että pieni yritys ei olisi lain mukaan velvollinen tuottamaan kestävyysraporttia.

Kestävyysraportointidirektiivin 1 artiklan 4 kohdan 3 alakohdassa on säännelty, että kestävyysraportointivelvollisen on sisällytettävä tiedot arvoketjustaan, kun arvoketju toimii EU-alueella tai ulottuu kolmansiin maihin¹⁷¹. Raportointivelvollisen arvoketjuun kuuluvilta pienyrityksiltä voidaan kohtuudella olettaa saatavan samantasoisia tietoja kuin kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalaan kuuluvilta pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä¹⁷². Pienyritys ei kuitenkaan välttämättä omaa riittävästi resursseja tiedon keräämiseen, jotta se täyttäisi arvoketjunsä vaatimukset. Toimiessaan alihankkijana suuryritykselle voidaan ajautua tilanteeseen, jossa pientoimija joutuu jättäytymään pois liikesuhteesta.¹⁷³ Direktiivin tosiasiallinen soveltamisala voikin näin ulottua entistä laajemmalle, kun raportointia odotetaan yrityksiltä, joihin ei kohdistu lakisääteistä raportointivelvoitetta.

CSR-direktiivin myötä yrityksen arvoketjun hallinta korostuu. Raportointivelvollisen yrityksen on kyettävä arvioimaan koko arvoketjunsä kestävyyttä. Riskit eivät toteudu vain mainehaittoina, sillä niillä on taloudellista ja oikeudellista vaikutusta.¹⁷⁴ Ongelma arvoketjussa voi vaikuttaa yrityksen liiketoimintaan tai saamaan rahoitukseen. Tässäkin tilanteessa yhtiön johdon on oltava tietoinen tilanteesta, jotta se voi huolehtia yritystoiminnan jatkuvuudesta ja riskienhallinnasta¹⁷⁵. Yhtiön johdon on varmistettava, että yritys saa riittävät tiedot arvoketjultaan ja työskentelee vain velvollisuutensa täyttävien yritysten kanssa. Lisäksi yhtiön on oltava valmis toimittamaan kestävyystietoja toisille yrityksille.

¹⁷⁰ Fiskars Groupin tavoite on, että 60 % yhtiön tavara- ja palvelutoimittajista sitoutuu tieteeseen perustaviin päästövähennyksiin vuoden 2024 loppuun mennessä. Global Compact Network Finland 2023.

¹⁷¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 33 kohta.

¹⁷² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 21 kohta.

¹⁷³ Näin Lausuntopalvelu, VN/30930/2022, s. 13–14.

¹⁷⁴ Vanhala – Ristaniemi (toim.) 2022, s. 6.

¹⁷⁵ Lautjärvi 2022, s. 104–105.

Johdon vastuulla on näin varmistaa arvoketjun vaatimusten täyttäminen, sillä toimittaja-ongelmat voivat olla merkittävä riski yritystoiminnalle.

Yrityksen odotetaan raportoivan koko arvoketjustaan. Arvoketjun tiedot, jotka eivät ole saatavilla on pyrittävä hankkimaan. Yrityksen on mahdollista työstää tietojen hankkimista kolmen soveltamisvuoden ajan. Sen on ilmoitettava, millä tavoin tietoja on hankittu, miksi tiedot eivät ole olleet saatavilla ja miten tiedonhankintaa suunnitellaan toteuttavan tulevaisuudessa.¹⁷⁶

NFR-direktiivin mukaisen suppean soveltamisalan vaikutukset ovat heikot, kun vain harva yritys raportoi vastuullisuustiedoistaan. Raportit jäävät irrallisiksi ja toimialakohmainen vertailukelpoisuus ei toteudu. CSR-direktiivin mukaisen laajan soveltamisalan vaikutukset ovat moninkertaiset, sillä kestävyysraportointi vaikuttaa yrityksen koko arvoketjuun. Soveltamisala moninkertaistaa kestävyysraporttien määrän ja samalla vaikuttaa lukuisiin muihin yrityksiin Suomessa, EU:ssa ja EU:n ulkopuolella. Samalla myös vapaaehtoisen kestävyysraportoinnin määrä voi lisääntyä, kun raportit vaikuttavat rahoituksen saamiseen ja yhtiön johto tunnistaa helpommin raportoinnin hyödyt.

4.2. Kestävyysraportin käyttäjäryhmiä

4.2.1. Sidosryhmät

Yrityksen vastuullisuustyö on erityisesti heidän vastuulla, ketkä kykenevät vaikuttamaan yhtiön toimintaan. Yhtiön johdon vastuulla on huolehtia kestävästä kehityksestä, mikä näkyy niin sidosryhmäsuhteissa, investoinneissa, arvoketjun hallinnassa kuin sopimuksissa ja verosuunnittelussa. Vastuu kestävydestä korostuu päätöksenteossa.¹⁷⁷ Sidosryhmät tarjoavat yhtiön johdolle välittömän perusteen huolehtia yritystoiminnan kestävydestä ja kestävyysraportoinnista. Yritysvastuuta koskevan keskustelun on kritisoitu korostavan liiallisesti sidosryhmien tarpeita¹⁷⁸. Sidosryhmien ylikorostuminen voi heikentää johdon kokonaisvaltaista velvollisuutta huolehtia yritysvastuusta. Toisaalta lakisääteisen perusteen lisäksi sidosryhmäsuhteista huolehtiminen on merkittävä syy toteuttaa

¹⁷⁶ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 1 artiklan 4 kohdan 3 alakohta.

¹⁷⁷ Lautjärvi 2022, s. 98–102.

¹⁷⁸ Mähönen 2017, s. 207–210. Ks. myös Bebbington ym. 2014, s. 5.

kestävyysraportointia tunnollisesti, sillä yritystoiminnan jatkuvuus tai saama rahoitus voi edellyttää siitä.

Organisaation sidosryhmillä viitataan yksilöihin tai ryhmiin, joihin organisaatio toimintoillaan voi vaikuttaa. Määritelmän laajuuden mukaan, sidosryhmä voi sijaita lähellä organisaation toimintaa tai olla osapuoli, johon toiminta vain välillisesti vaikuttaa. Kaupan määritelmän mukaisilla sidosryhmillä on mahdollisuus vaikuttaa organisaation toimintaan suoraan. Tästä esimerkkinä yrityksen omistajat.¹⁷⁹ Jokaisella sidosryhmällä on oma suhteensa yritykseen ja eroja esiintyy sidosryhmien sisälläkin. Yritysten on tunnistettava sidosryhmänsä ja kunkin sidosryhmän arvot.

Yrityksen sidosryhmät ovat yksilöitä tai ryhmiä, jotka luovat yrityksen kanssa arvoa sen liiketoiminnalle. Ymmärtämällä omia sidosryhmiään, yritys kykenee arvioimaan oman liiketoimintansa kokonaisvaikutukset. Yrityksen ensisijaiset sidosryhmät koostuvat rahoittajista, toimittajista, työntekijöistä, asiakkaista ja läheisistä yhteisöistä, kuten yrityksen kotikunnasta. Toissijaiset sidosryhmät ovat yrityksen vaikutuspiirissä, mutta ne sijaitsevat kauempana ydinliiketoiminnasta. Näitä toimijoita voivat olla valtio, kilpailijat, media tai muut yrityksen toiminnasta kiinnostuneet.¹⁸⁰ Kestävyysraportti kiinnostaa useita sidosryhmiä, joten se on osoitettava niin viranomaisille, sijoittajille kuin yhteistyökumppaneille.

Kestävyysraportoinnissa on olennaista huomioida tiedon kohderyhmät. CSR-direktiivissä kestävyysraportoinnin tavoitteeksi on määritelty ensisijaisten käyttäjäryhmien tavoittaminen. Ensimmäisenä ovat sijoittajat. Kestävyyskysymykset vaikuttavat sijoitusten menestymiseen ja sijoitukset vaikuttavat ympäristön ja yhteiskunnan kestäväan kehitykseen. Lisääntynyt tiedontarve johtuu osin sijoitustuotteiden lisääntymisestä. Uudet tuotteet mahdollistavat yhä paremmin kestävien sijoituskohteiden huomioimisen.¹⁸¹

Asettamalla sijoittajat muiden sidosryhmien edelle yritys ei ota vastuuta kaikista ulkoisvaikutuksistaan.¹⁸² Välittömiä vaikutuksia voi kohdistua niin yrityksen asiakkaisiin kuin tuotantopaikkakunnan asukkaisiin. Vastuullinen yritys ei voi priorisoida vain rahoitustaan. Onnistunut kestävyysraportointi tuottaa merkityksellistä tietoa useille sidosryhmille

¹⁷⁹ Rinaldi ym. 2014, s. 86–87.

¹⁸⁰ Freeman ym. 2010, s. 24–27.

¹⁸¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 9 kohta.

¹⁸² Adams 2004, s. 752.

ja koko arvoketjulle. Laadukas tieto vaatii myös sen käyttäjältä ymmärrystä toimialasta ja liiketoiminnasta. Kuluttajat eivät kuitenkaan ole kestävyysraportoinnin ensisijainen kohderyhmä¹⁸³. Yrityksen on laadittava kestävyysraportti olettaen, että tiedon käyttäjä on selvillä toimialasta tai kestävästä kehityksestä.

4.2.2. Kestävän rahoituksen sääntely

Erityisesti sijoittajien keskuudessa on huomattu merkittävää kasvua kestävyystietojen kysynnässä. Kysyntää ovat lisänneet muutokset niin lainsäädännössä kuin ihmisten tietoisuudessa ja mieltymyksissä. Kestävyysriskit vaikuttavat yrityksen taloudellisiin seurauksiin ja kysyntää on lisännyt sekä yritystoiminnan kestävyysriskien nopeasti muuttuva luonne että nopeat muutokset markkinoiden käytännöissä.¹⁸⁴ Rahoittajat ottavat merkittävää vastuuta kestävästä kehityksestä. Sijoittajat voivat rahoittaa haluamaansa liiketoimintaa ja näin vaikuttaa kestävien alojen kehitykseen. Rahoittajilla on päätösvaltaa ohjata rahoitusta kestävä kehityksen kohteisiin, mutta samalla he ottavat riskin, jos raportoidut kestävyystiedot eivät kuvaa yritystoimintaa oikein.

Onnistuneella kestävyysraportoinnilla voidaan kehittää sijoittajien ymmärrystä yritys vastuusta. Olennaisista asioista raportoiminen kertoo yrityksen arvonmuodostuksesta ja näin vaikuttaa rahoituspäätöksiin. Harhaanjohtavan tiedon antaminen voi johtaa luottamuksen menettämiseen. Viime vuosina kestävä rahoituksen markkinat ovat kasvaneet.¹⁸⁵ Edellytys kasvun jatkumiselle on kyky raportoida luotettavasti ja vertailukelpoisesti olennaisista kestävyystiedoista.

Vihreän kehityksen ohjelmassa Euroopan komissio on linjannut yksityisen sektorin olevan merkittävässä asemassa kestävä rahoituksen strategiassaan. Strategiassa onnistuminen edellyttää toimivaa luokitusjärjestelmää.¹⁸⁶ Luokitusjärjestelmä on luotu kestäville taloudellisille toiminnoille, jotka lisäävät ympäristön kannalta kestäviä sijoituksia sekä tarjoavat viherpesua rahoitustuotteissa.¹⁸⁷ Taksonomia-asetuksena tunnettu asetus on

¹⁸³ Näin Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 9 kohta.

¹⁸⁴ Näin Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 11 kohta.

¹⁸⁵ HE 255/2020 vp, s. 37.

¹⁸⁶ Euroopan komissio, KOM(2019) 640 lopullinen, s. 18.

¹⁸⁷ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 2 kohta.

annettu kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja SFDR-asetuksen¹⁸⁸ muuttamisesta. Luokitusjärjestelmä selkeyttää määrittelyä vihreistä ja kestäväistä toiminnoista. Yhtenäinen luokittelu on pyritty rakentamaan olemassa olevien ympäristöindikaattorien, raportointikehysten ja standardien mukaisesti.¹⁸⁹ Taksonomia-asetusta on täydennetty delegoidulla tiedonantovelvoitesäädöksellä.¹⁹⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston SFDR-asetus on annettu kestävyystietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla. Asetukset sitovat kaikkia EU-jäsenmaita. Asetuksia ei erikseen tarvitse saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä.

Taksonomia on EU:n kestävä rahoituksen luokittelujärjestelmä. Taksonomia-asetuksen myötä KPL 3a:2.7 §:ään on tehty lisäys kestävästä sijoittamisesta. Taustalla ovat Pariisin ilmastopöytäkirja ja YK:n kestävä kehityksen Agenda 2030 -toimintaohjelma, joka on julkaistu vuonna 2015. Toimintaohjelma sisältää 17 talouden, hyvinvoinnin ja ympäristön tavoitetta, jotka on saavutettava vuoteen 2030 mennessä. Tavoitteet ovat yhteiset, mutta niiden painotukset vaihtelevat maittain. Suomi on sitoutunut ohjelmaan.¹⁹¹

Yhtenevien määritelmien, mittareiden sekä merkintöjen puute haastaa tiedon vertailukelpoisuutta. Luokittelun myötä kestävä sijoitushanke saa rahoitusta helpommin ja edullisemmin kuin yritys, joka ei julkaise kestävyysmittareitaan. Luokitusjärjestelmällä edistetään kestävä sijoittamista. Järjestelmässä käytettävät mittarit tulevat rahoitusvaateiden kautta yritysten laajaan käyttöön. Taksonomia-asetus tarvitsee yhdenmukaisen määritelmän ympäristön kestävyydelle. Kestävät toiminnot voivat näyttää erilaisilta eri sektoreilla.¹⁹² Taksonomia-asetuksen taustalla on tarve tukea kestävä kasvua. Komission vuonna 2018 julkaisemaa kestävä kasvun toimintaohjelmaa toteutetaan asetusehdotuksilla kestävien sijoitusten kehyksistä sekä tiedonantovelvollisuuksista. Komission julkaisemat lainsäädäntöehdotukset ovat toimintasuunnitelman ensimmäisiä lainsäädännöllisiä toimia kestävä kasvun rahoittamiseksi.¹⁹³

¹⁸⁸ SFDR eli *Sustainable Finance Disclosure Regulation*.

¹⁸⁹ Ks. tarkemmin taksonomia-asetus eli Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2020/852 ja SFDR-asetus eli Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2019/2088.

¹⁹⁰ Ks. tarkemmin Komission delegoitu asetus (EU) 2021/2178.

¹⁹¹ United Nations 2015 ja Valtioneuvoston kanslia 2020.

¹⁹² HE 255/2020 vp, s. 13–47.

¹⁹³ HE 255/2020 vp, s. 6.

Tiedonantovelvoiteasetuksella tavoitellaan avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. Asetuksella ohjataan finanssimarkkinatoimijoita, rahoitusneuvoja ja rahoitustuotteita. Vaikutusten myötä rahoittajilla on paremmat edellytykset vertailla sijoitustuotteita sekä tehdä kestäviä päätöksiä sijoituksissaan. Tiedonantovelvoiteasetuksen ollessa suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä, sitä ei ole tarve kirjoittaa suoraan kansalliseen lakiin. Informatiivisia viittauksia voidaan käyttää.¹⁹⁴

Kestävyysraportointidirektiivi parantaa pienempien yritysten edellytyksiä saada rahoitus-pääomaa samalla välttämällä syrjinnän kohteeksi joutumista. Direktiivin myötä finanssi-markkinatoimijat saavat tarvitsemansa tiedot sijoituskohteiltaan. Kestävyystiedoista raportoiminen edesauttaa pienempien yritysten pääsyä sijoitussalkkuihin.¹⁹⁵ Kestävyysraportointi voi olla kaikenkokoisille yrityksille rahoituksen saamisen ehto, ja yhtiön johdon etu on huolehtia, että raportoinnin laatu vastaa suuryritysten raportoinnin laatua.

4.3. Kestävyysraportoinnin kehitys

4.3.1. Lakisääteisen kestävyysraportoinnin onnistuminen

Vastuullisuusasioista tiedottaminen ennen NFR-direktiiviä oli pitkään vapaaehtoista ja säännöstelemätöntä. Ensimmäisten kansainvälisten velvoitteiden myötä on huomattu, että lainsäädäntöön kirjatut raportointivaatimukset ovat silti johtaneet epämääräiseen viestintään yrityksen vastuullisuustoimista. Epämääräisyys on johtunut osin siitä, että yrityksiltä pyydettyä tietoa ei ole tarkennettu lainsäädännössä.¹⁹⁶ Yrityksiltä saadaan riittävän tarkkaa tietoa toiminnasta vain, jos niiltä vaaditaan standardoitua raportointia.

Merkittävän osan vapaaehtoisesta raportoinnista on arvioitu olevan markkinointiviestintää, mainostamista ja imagonhallintaa. Yrityksiltä on kaivattu vastuunottoa ja läpinäkyvyyttä. Vähimmäisvaatimuksia on kutsuttu kolmiosaiseksi ohjeeksi. Ensinnäkin organisaatioiden on ilmoitettava lakisääteiset vähimmäistiedot. Toiseksi luotettavuus ja uskottavuus on todennettava ulkoisen toimijan avulla. Kolmanneksi tieto on raportoitava ymmärrettävässä muodossa muillekin kuin asiantuntijoille. Lukijan on kyettävä arvioimaan

¹⁹⁴ HE 255/2020 vp, s. 7.

¹⁹⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 21 kohta.

¹⁹⁶ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 kohta.

raportin täydellisyyttä ja ymmärrettävä annettua tietoa.¹⁹⁷ Nykytilaa voidaan arvioida kolmiosaisella ohjeella tarkastellen, täytyvätkö vähimmäisvaatimukset nykyisin.

Vapaaehtoinen raportointi on ollut edelläkävijäyrityksille mahdollisuus vaikuttaa raportointikäytäntöihin ja lainsäädäntöön. Huolimatta siitä, että vastuullisuusraportointia sääntelevä lainsäädäntö puuttui, asenne lainsäädäntöä kohtaan oli 1990-luvulla kaksijakoinen. Lainsäädäntö nähtiin taakkana ja huolta herätti sen mahdollinen epäonnistuminen, jos laki tulisi voimaan. Samalla tutkimuksissa oli tunnistettu, että lainsäädännön kehitys tulee olemaan väistämätön. On vain ajankysymys, milloin laki tulisi voimaan.¹⁹⁸ Sittemmin direktiiveissä onkin kunnioitettu olemassa olevien aloitteiden asemaa ja jo tehtyä työtä vastuullisuusraportoinnin eteen, jotta vältyttäisiin tarpeettomilta tai irrallisilta käytännöiltä.

Vastuullisuusraportoinnin on mitattu lisääntyneen jo ennen lakisäätteistä raportointivelvollisuutta muista kuin taloudellisista tiedoista.¹⁹⁹ Ilman lainsäädäntöä, yhteiskunnan vastuullisuustavoitteiden saavuttaminen oli jäänyt yksin yritysten varaan. Tehtävä oli kohtuuton. Lähestymistavaltaan lainsäädäntö on alkuun ollut joustava, ja raportointimuoto on ollut yritysten valittavissa. NFR-direktiivillä osaa kirjanpitovelvollisista on velvoitettu raportoimaan muista kuin taloudellisista tiedoistaan. Raportointivelvollisten on julkaistava lakisäätteiset vähimmäistiedot. Direktiivin mukainen vastuullisuusraportointi on kuitenkin koettu riittämättömäksi, joten lainsäädännön kehittämistä on jatkettu.²⁰⁰

NFR-direktiivillä ei ole täytetty kolmiosaisen ohjeen vähimmäisvaatimuksia. CSR-direktiivi on määrännyt entistä tarkemmat velvoitteet raportoinnin laadulle ja samalla laajentanut soveltamisalaa koskemaan yhä useampaa kirjanpitovelvollista. Direktiivin myötä raportointivelvollisen on huolehdittava raportin ulkoisesta varmennuksesta. Näin vastuullisuusraportoinnista on tullut entistä säännellympää ja lainsäädännöllä on turvattu tietojen yhdenmukaisuus. CSR-direktiivin implementoinnissa seurataan, onnistuvatko yritykset raportoimaan tiedot ymmärrettävästi myös muille kuin aiheen asiantuntijoille. Uudelleen-tarkastelun yhteydessä arvioidaan jatkokehityksen tarve.²⁰¹

¹⁹⁷ Gray 1993, s. 204–243.

¹⁹⁸ Gray 1993, s. 208–217.

¹⁹⁹ HE 208/2016 vp. Ks. myös PricewaterhouseCoopers Oy:n Yritysvastuubarometri.

²⁰⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 kohta.

²⁰¹ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 81 kohta.

Tarkastellessa vapaaehtoista raportointia ja NFR-direktiiviä, itsesääntelyn oikeudellistuminen on ollut välttämätöntä. Ilman pakollista kestävyysraportointivelvoitetta, kaikki yritykset eivät toteuta raportointia. Vastuullisuusraportointivelvollisuuden soveltamisalan on oltava lakisääteinen, jotta yritykset todella julkaisevat vastuullisuusraportin. Toisaalta myös raportin sisällön on oltava lakisääteinen, jotta yritykset julkaisevat olennaisia ja vertailukelpoisia tietoja. CSR-direktiivin myötä kestävyysraportoinnin soveltamisala on laajentunut ja raportin sisältövaatimukset tarkentuneet.

Onnistunut kestävyysraportointi vastaa kaikkien tiedonkäyttäjien merkityksellisiin tietotarpeisiin. Lakisääteistä viitekehystä rakentaessa on tunnistettava, mitä tarpeelliset tiedot ovat.²⁰² Kestävyysraportoinnilta odotetaan luotettavuutta, vertailukelpoisuutta ja käytettävyyttä. Yrityksen on huolehdittava sidosryhmiensä tiedonsaannista, sillä tämä voi vaikuttaa merkittävästi yritystoiminnan jatkuvuuteen, rahoituskustannuksiin tai liikesuhteisiin. Kestävyysraportointia on tarkasteltava tiedonkäyttäjien oikeutena saada raportoitua tietoa yrityksestä. Raportoinnin onnistumista voidaan mitata tätä kautta.

4.3.2. Kestävyysraportointi taloudellisen raportoinnin rinnalla

Perinteisen taloudellisen raportoinnin puutteena on ollut kyky kuvata yrityksen liiketoimintaa riittävän laajasti. Perinteiset taloudelliset tunnusluvut eivät mittaa yrityksen yhteiskunnallisia vaikutuksia.²⁰³ Osin siksi, jo ennen lakisääteistä raportointivelvollisuutta vastuullisuusasioista, yritykset ovat julkaisseet raportteja vastuullisuustiedoistaan.²⁰⁴ Vastuullisuusraportointi on lähentynyt kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöjen kanssa. Kestävyysraportointi ei kuitenkaan ole täysin taloudellisen raportoinnin rinnalla²⁰⁵.

Laskentatoimi ei ole ensisijainen keino kestävän kehityksen läpiviemiseen, mutta se on olennainen työväline.²⁰⁶ Kriittisimmät ovat kommentoineet vastuullisen laskentatoimen olevan muuta kuin laskentatoimea. Vastuullisen laskentatoimen on arvioitu jopa häiritsevän rahoitusmarkkinoita ja horjuttavan kannattavuutta. Sen harjoittamista on pidetty

²⁰² Mähönen 2022, s. 134.

²⁰³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 11 kohta.

²⁰⁴ Simnett ym. 2009, s. 938.

²⁰⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 kohta.

²⁰⁶ Bebbington – Thomson 2013, s. 282.

epäolennaisena.²⁰⁷ Epäonnistuessaan kestävyysraportointi voikin heikentää luottamusta markkinoilla. Sidosryhmillä on odotuksia kestävyysraportoinnin lakisääteisen viitekehysten ja yritystoiminnasta raportoinnin onnistumiselle.

NFR-direktiivi on ensimmäisenä tuonut vastuullisuustiedoista raportointia lähemmäs taloudellista raportointia. Muutos on parantanut tietojen vertailtavuutta, tiedon olennaisuutta sekä nostanut raportoinnin vähimmäistasoa. Uudelleentarkastelussa NFR-direktiivin käsitteiden käytössä on tunnistettu harhaanjohtavuutta. Keskustellessa vastuullisuustiedoista muina kuin taloudellisina tietoina on vähätelty tietojen taloudellista merkitystä, minkä takia on siirrytty ilmaisuun kestävyystiedoista.²⁰⁸ Käsitteen tarkoituksenmukaisuus edesauttaa teemasta käytävää keskustelua.

Yhteisten kestävyysraportointistandardien asettamisella ja kehittämällä pyritään nostamaan kestävyystiedot taloudellisten tietojen rinnalle.²⁰⁹ Euroopan unionin laajuisilla raportointikäytännöillä edistetään tiedon vertailukelpoisuutta, käytettävyyttä ja luotettavuutta. ESRS-standardeja on odotettu pitkään, mutta ensin on pitänyt rakentaa perusta käsitteillä, aloitteilla ja sääntelyllä. Standardien laatiminen on kehitysvaiheessa, mutta CSR-direktiivillä on jo asetettu yhteisiä tavoitteita ja toimintakehyksiä sekä korostettu teeman ajankohtaisuutta.

4.3.3. Kestävyysraportointidirektiivin uudelleentarkastelu

CSR-direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa on velvoitettu, että direktiivi otetaan uudelleentarkasteluun, kun on mahdollista arvioida, onko direktiivin tavoitteet saavutettu onnistuneesti ja mitä ehdotuksia on syytä esittää lainsäädännön kehittämiseksi. Komissio antaa direktiivin täytäntöönpanosta kertomuksen, joka julkaistaan viimeistään huhtikuussa 2029. Kertomus julkaistaan tästä eteenpäin kolmen vuoden välein ja siihen voidaan liittää lainsäädäntöehdotuksia. Kertomus sisältää arvion tavoitteiden saavuttamisesta, raportointia koskevien käytäntöjen lähenemisestä jäsenmaissa ja vapaaehtoisten raportojien määrästä näiden hyödyntäessä kestävyysraportointistandardeja. Lisäksi on luotava käsitys soveltamisalan edelleen laajentamisesta. Soveltamisala on laajennettavissa pieniin ja

²⁰⁷ Gray 2002, s. 688.

²⁰⁸ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 8 kohta.

²⁰⁹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 37 kohta.

keskisuuriin yrityksiin sekä kolmansien maiden yrityksiin, jotka toimivat unioniin sisämarkkinoilla itse tai sivuliikkeen kautta. Kertomuksessa on tarkasteltava, kuinka moni kolmannen maan tytäryritys tai sivuliike on raportointivelvollinen CSR-direktiivin myötä.

Kestävyysraportoinnissa onnistuminen vaatii oikeita työkaluja kestävyystiedon mittaamiseen. Yrityksille on asetettava oikeasuhtaiset kannustimet viestiä kestävyystiedoistaan aidosti ja olennaisesti. Kannustin voi liittyä esimerkiksi riskienhallintaan tai rahoituksen saamiseen, jolloin on yrityksen itsensä etu toteuttaa huolellista kestävyysraportointia. Lainsäädännöllä asetetaan vaatimuksia tiedon laadulle ja vertailukelpoisuudelle, mikä auttaa riittävän raportointilaajuuden määrittelemisessä. Yhtiön johdon on huolehdittava, että yritys vastaa myös sidosryhmiensä odotuksiin.

Lakisääteisen viitekehyksen salliman joustavuuden on oltava oikeasuhtaista, jotta yrityksillä on riittävästi vastuuta ja vapautta kestävyysraportoinnissaan. Haasteena onnistumiselle ovat muutokset sidosryhmien tarpeissa ja odotuksissa, viiveet lainsäädännön täytäntöönpanossa ja raportoinnin puutteiden havainnoinnissa. Odotuksia asetetaan niin julkisvallalle kuin yrityksille. Tekojen lisäksi yrityksen on toteutettava viestintää sopusuhtaisesti, läpinäkyvästi ja olennaisesti.

Liiketoiminnan vastuullinen kehittäminen vaatii sääntelyä ja muutoksen toteuttaminen aikaa. Tarkastelun yhteydessä on huomioitava viiveet eri vaiheissa. Havaintoviive on aikaväli muutosta vaativasta tapahtumasta sen havaitsemiseen. Päätösviive kuuluu havaitsemisesta päätöksentekoon. Voimaantuloviive alkaa päätöksenteosta ja päättyy voimaansaattamiseen. Vaikutusviiveen aikaväli jatkuu vaikutusten ilmenemiseen.²¹⁰

Vastuullisuustiedoista raportoimiseen on odotettu mittavaa sääntelyä useiden vuosikymmenien ajan. Tänä aikana tarpeita on kartoitettu ja itsesääntelyn onnistumista arvioitu. Päätösviiveen voi vastuullisuusraportoinnissa arvioida olevan jopa vuosikymmenten kesto. Merkittävässä laajuudessa lakisääteisen vastuullisuusraportoinnin voidaan katsoa syntyneen NFR-direktiivin myötä. Lain voimaantulon vaikutukset on havaittu ja tämän myötä on pystytty uudelleentarkastelemaan kehitystarpeita. CSR-direktiivillä vastataan tunnistettuihin kehitystarpeisiin ja aukkoihin lainsäädännössä.

²¹⁰ Määttä 2016, s. 60–61.

NFR-direktiivin puutteita, jotka on havaittu uudelleentarkastelun yhteydessä, on paikattu CSR-direktiivillä. Havainto- ja päätösviive ovat olleet huomattavasti lyhyemmät NFR-direktiivin jälkeen. CSR-direktiivin voimaantuloviive on asteittainen. Direktiivin soveltamisala laajenee asteittain lähivuosina, mutta kokonaisuutena viive on pieni. Ensimmäiset vaikutukset tullaan havaitsemaan lähes välittömästi, vaikka kestävä kehitys tavoittelee ensisijaisesti pitkän aikavälin tuloksia. Todellisia vaikutuksia voidaan arvioida vasta vuosia myöhemmin, sillä kestävä kehitys keskittyy nykytilan turvaamiseen ja sen hallittuun kohentamiseen.

NFR-direktiivin sääntely vastuullisuusraportoinnista on perustunut joustavuudelle ja itesesäntelylle. Joustavalla sääntelyllä on tavoiteltu laajempaa toiminnanvapautta ja kustannustehokkuutta²¹¹. Ero taloudelliseen raportointiin on ollut merkittävä. CSR-direktiivillä on säännelty hyvin erilaisista lähtökohdista raportoinnille. Liika tukeutuminen itesesäntelyyn on tunnistettu ja puutteita on paikattu parantaen vertailukelpoisuutta, tarjoten yhteneviä raportointistandardeja ja laajentaen soveltamisalaa koskemaan yhä useampia kirjanpitovelvollisia.

Kestävyysraportointidirektiivin uudelleentarkastelussa on huomioitava myös muut direktiivin kehityskohdat. Uudelleentarkastelu ei koske vain raportointia ja raportin sisältöä. Kestävyysraportointidirektiivin 6 artiklan 2 kohdassa on tarkennettu, että komission on tarkasteltava viimeistään vuoden 2028 loppuun mennessä kestävyysvarmennusmarkkinoiden kehittymistä. Tarkastelun yhteydessä arvioidaan tarve lainsäädäntötoimenpiteille varmennusmarkkinoiden monipuolistamiseksi ja laadun takaamiseksi. Tarkastelun aikaväli antaa riittävästi aikaa kehittää niin raportointia kuin sen varmentamista. Tarkastelun aikataulussa on huomioitu CSR-direktiivin asteittainen soveltamisala.

NFR-direktiivin uudelleentarkastelussa on ehdotettu huomattavia lainsäädäntötoimenpiteitä. Direktiiviä asettaessa on tasapainoteltu joustavuuden ja raportin luotettavuuden välillä. Tämä on jättänyt tilaa puutteille ja aukoilta vastuullisuusraportoinnin lainsäädännössä. CSR-direktiivin mukaiselle kestävyysraportoinnille on asetettu odotuksia ja tarpeita, mitkä lakisääteisen viitekehyksen on saavutettava. Kestävyysraportointiin on veloitettu suurempi joukko yrityksiä ja sisällölle on asetettu tarkemmat määritelmät.

²¹¹ Määttä 2016, s. 61.

Uudelleentarkastelulle on asetettu aikataulu ja säännöllisen tarkastelun myötä on todennäköistä, että merkittäviä lainsäädäntötoimenpiteitä tullaan vielä tekemään.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielmassa on selvitetty, miten CSR-direktiivillä kestävyysraportoinnista on vastattu NFR-direktiivin puutteisiin vastuullisuusraportoinnista. Euroopan komissio on ottanut NFR-direktiivin uudelleentarkasteluun osana kestävän kehityksen ohjelmaansa. Tarkastelussa NFR-direktiivi on todettu riittämättömäksi, sillä huolimatta siitä, että direktiivi on saatettu voimaan kirjanpitolain 3 a lukuna, yritysten vastuullisuusraportointi ei ole saavuttanut tavoitteitaan. Yritykseltä on odotettu, että se raportoi kestävyystiedot laajuudessa, joka tekee toiminnan vaikutusten ymmärtämisen mahdolliseksi. Uudelleentarkastelussa on havaittu, että yritykset eivät ole julkaisseet kaikkia olennaisia tietoja ja tietojen vertailukelpoisuus on ollut heikkoa. Vastuullisuusraportoinnin sääntelyssä on oltu joustavia. NFR-direktiivin mukainen lakisääteinen viitekehys on rakennettu yrityksen vastuunotolle ja vastuunkannolle eli itsesääntelylle, mikä on siirtänyt vastuuta yritykselle ja sen harkintakyvylle tietojen olennaisuudesta. Joustavuus raportoitavaksi valittavissa tiedoissa ja raportointikäytännöissä on heikentänyt vastuullisuusraporttien vertailukelpoisuutta. Yritykset ovat raportoineet mennyttä tietoa herkemmin, jolloin ennakoivien tietojen raportointi on jäänyt heikoksi. Raporttien epämääräisyys on heikentänyt niiden varmennuskelpoisuutta. Olennaisten tietojen julkaisematta jättäminen on heikentänyt luottamusta vastuullisuusraportteihin.²¹²

Itsesääntelyllä on täydennetty aukkoja NFR-direktiivin lakisääteisessä viitekehyksessä. Vastuullisuusraportin julkaiseminen on sallittu erillisenä toimintakertomuksesta, mikä on laajalti omaksuttu käytäntö EU-alueella. Aikataulu on sallinut raportointivelvolliselle lisää laatimisaikaa. Toisaalta tieto ei ole ollut käytettävissä samanaikaisesti taloudellisen tiedon kanssa, minkä on arvioitu haittaavan tietojen saatavuutta, löydettävyyttä ja saavutettavuutta²¹³. Erillinen julkaisu ja myöhempi ajankohta on luonut vaikutelman, että tiedot ovat vähemmän merkityksellisiä kuin taloudelliset tiedot. Tiedon merkityksellisyyttä on vähätelty ilmaisu muista kuin taloudellisista tiedoista. Tiedoilla on taloudellista merkitystä, minkä takia käsite on harhaanjohtava. CSR-direktiivin myötä on siirrytty käsitteisiin kestävyystiedoista ja kestävyysraportoinnista.²¹⁴

²¹² Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 13 ja 33 kohta.

²¹³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 57 kohta.

²¹⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 8 kohta.

Tutkielmassa on selvennetty teeman keskeisiä käsitteitä. Käsitteiden käyttö on vaihdellut eri ajankohtina ja murroskohtia on ollut useita. Kestävyydellä viitataan maapallon kantokykyyn ja luonnonpääomasta huolehtimiseen. CSR-direktiivin 1 artiklan 2 kohdan b alakohdassa kestävyysseikat on määritelty ympäristöön, yhteiskuntaan, ihmisoikeuksiin ja hallintotapaan liittyvinä tekijöinä. Olennaista on tunnistaa, että ekologisen kestävyuden rajoja ei voida ylittää kannattavasti, sillä maapallolla on rajallinen kantokyky. Yrityksen pitkän aikavälin toimintaedellytyksistä ja vakavaraisuudesta huolehtiminen, eli taloudellinen vastuu yritystoiminnan jatkuvuudesta, on perusedellytys yrityksen sosiaaliselle vastuulle. Käsitteiden määrittely viestii teeman ajankohtaisuudesta sekä siitä, keneltä odotetaan vastuunottoa kestävyysasioissa. Toisaalta käsitteiden vaihtuminen kuvaa teeman nopeasti kehittyvää luonnetta.

NFR-direktiivi vastuullisuusraportoinnista on korvattu CSR-direktiivillä kestävyysraportoinnista. Tutkielmassa on keskeistä tarkastella, miten CSR-direktiivillä säännellyn kestävyysraportoinnin soveltamisala eroaa NFR-direktiivin mukaisesta raportointivelvollisuudesta. Kirjanpitolain 3 a luvulla toteutettu NFR-direktiivin soveltamisala on koskenut suhteellisen harvaa kirjanpitovelvollista. Soveltamisala on koskenut Suomessa noin 100 yritystä. CSR-direktiivi laajentaa merkittävästi soveltamisalaa, minkä myötä Suomessa noin 600–800 yrityksen on julkaistava kestävyysraportti.²¹⁵

CSR-direktiivi laajentaa soveltamisalaa koskemaan uusia yritystyypppejä. CSR-direktiivin 5 artiklan 2 kohdassa on pääasiassa säädetty, että kaikki suuret yritykset sekä pienet ja keskisuuret yritykset, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, ovat velvollisia julkaisemaan kestävyysraportin. Mikroyritykset on poissuljettu soveltamisalasta. NFR-direktiivin raportointivelvolliset ovat yhä velvollisia julkaisemaan kestävyystietonsa. Alkuun soveltamisala velvoittaa vain näiltä yrityksiltä kestävyysraportteja. Ensimmäiset kestävyysraportit on julkaistava vuonna 2025. Ensimmäisen asteen raportointivelvollisuus koskee näin yrityksiä, jotka ovat jo NFR-direktiivin mukaan raportointivelvollisia. Toisen ja kolmannen asteen raportointivelvollisuus koskee pääosin uusia raportoijia. Aikataulu sallii enemmän valmistautumisaikaa yrityksille, jotka eivät välttämättä ole aiemmin mitanneet tai arvioineet yritystoimintansa kestävästä kehitystä.

²¹⁵ Finnwatch 2022.

Kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalan laajenemisella vaikutetaan merkittävästi yritysten velvollisuuksiin. Ennakoivien ja takautuvien tietojen lisäksi yrityksen on raportoitava niin laadullisia kuin määrällisiä tietoja, jotka perustuvat tieteelliseen näyttöön²¹⁶. Puutteet tiedon laadussa heikentävät luottamusta markkinassa ja vaikuttavat kestävyysraporttien käytettävyyteen. Kevyt raportoitavien tietojen määrittely ei palvele tavoitteiden saavuttamista. Kestävyysraportoinnin sisällön määrittelemisen suojaaa niin yritystä kuin tiedon käyttäjäryhmiä. Kestävyystiedon käyttäjien oikeus vertailukelpoiseen ja oleelliseen tietoon on varmistettava lakisääteisen viitekehyksen rakentamisella.

NFR-direktiivin 2 artiklan mukaisesti on julkaistu kaksi komission tiedonantoa vastuullisuusraportoinnin suuntaviivoista. Raportointia koskevat suuntaviivat eivät velvoita raportointivelvollisia oikeudellisesti. NFR-direktiivillä on suositeltu niiden käyttöönottoa, mutta ei veloitettu siihen. Suuntaviivoilla on koottu tunnettuja toimintakehyksiä ja aloitteita sekä tarkemmin pyritty määrittelemään parhaita käytäntöjä vastuullisuusraportointiin. Koska toimintakehykset ovat olleet jo ennestään yritysten tiedoissa, suuntaviivat lähinnä vahvistavat niiden asemaa raportoinnissa. NFR-direktiivin mukaisten suuntaviivojen mahdollisesti merkittävin puute on ollut käytön vapaaehtoisuus, mikä ei ole edistänyt kestävyysraportoinnin vertailukelpoisuutta tai yhdenmukaisuutta.

CSR-direktiiviä täydennetään 1 artiklan 8 kohdan mukaan komission delegoiduilla säädöksillä, jotka ovat suoraan velvoittavaa oikeutta. Raportointistandardeissa huomioidaan jo olemassa olevat toimintakehykset, joita yritys on voinut vapaaehtoisesti soveltaa. Yritykset veloitetaan standardien käyttöönottoon, millä tavoitellaan yhdenmukaista kestävyysraportointia huolimatta siitä, että se tulee lisäämään yrityksen hallinnollista rasitetta. Standardeilla määrätään, että yrityksen on raportoitava ympäristökijöistä, yhteiskunnasta, ihmisoikeuksista ja hallintotavasta edistäen tiedon merkityksellisyyttä ja todenmukaisuutta. Standardit kehittävät kestävyysraportoinnin säädäntökenttää, minkä takia kestävyysraportoinnin lakisääteisellä viitekehyksellä säännellään aiempaa selvemmin toimialakohtaisista kestävyystiedoista. Raportointistandardien ulottuminen useille toimialoille koko EU:n alueella lähentää kestävyysraportointia taloudellisen raportoinnin rinnalla. Raportoidun tiedon laatu ja saatavuus kehittyvät, mikä parantaa kestävyysraporttien

²¹⁶ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 33 kohta.

varmennettavuutta. Raportointistandardit julkaistaan kunnianhimoisella aikataululla, mikä edellyttää ketteryyttä ja valppautta niin yrityksiltä kuin niiden sidosryhmiltä.

CSR-direktiivillä muutetaan kestävyysraportointikäytäntöjä. NFR-direktiivin jäsenvaltio-optio raportin julkaisemisesta erillisenä toimintakertomuksesta poistuu. CSR-direktiivin 1 artiklan 4 kohdan mukaan raportointivelvollisen on sisällytettävä kestävyysraportti toimintakertomukseen. Raportti on yhä julkaistava omana erillisenä osanaan, mutta laajalti omaksuttu käytäntö julkaista se eriaikaisesti poistetaan. Muutoksen myötä tiedon luotettavuus ja käytettävyys taloudellisen tiedon rinnalla kehittyi. CSR-direktiivin 1 artiklan 9 kohdan mukaan raportin on oltava saatavilla digitaalisessa muodossa, mikä edistää EU:n laajuista saatavuutta, sekä tiedon koneellista luettavuutta. Digitaalisen muodon myötä tiedon käyttäjät voivat kehittää keinoja hyödyntää raportoitua tietoa esimerkiksi toimialavertailuissa tai kestävässä sijoitustuotteissa.

Kestävyysraportointiin on sisällytettävä, miten kestävyysasiat on huomioitu raportoita- vissa tiedoissa, miten kestävyystavoitteet saavutetaan, mitkä ovat kestävyysseikkojen toi- mintaperiaatteet ja kuinka kestävyysriskejä arvioidaan. Tiedot on julkaistavat niiden vai- kuttaessa yrityksen kehitykseen, asemaan ja tulokseen. Direktiivissä on huomioitu, että raportissa julkaistavat tiedot voidaan antaa rajatussa laajuudessa, kun raportointivelvolli- nen on pieni tai keskisuuri yritys. Yrityksen koko on huomioitu lisäksi raportointistan- dardeissa. Tällä raportointivelvollisuutta mitoitetaan oikeasuhtaiseksi ja merkityksel- liseksi yrityksen laajuuteen nähden. Kestävyysraportointi vaatii yritykseltä lisäresurs- sointia ja synnyttää uusia kuluja. Yrityskoon huomioiminen on osoitus lainsäädännön joustavuudesta, luopumatta raportointivelvollisuudesta kokonaan.

Raportointiperiaatteista olennaisuus on ollut erityisesti edistettävänä CSR-direktiivillä. NFR-direktiivin uudelleentarkastelussa on havaittu, että raportointivelvolliset yritykset eivät julkaise kaikkia olennaisia tietoja kestävydestä. Direktiivi mahdollisti, että yrityk- set harkitsivat itse, mitkä tiedot ovat olennaisia. Vähimmäisvaatimusten puuttuminen kui- tenkin aiheutti sen, että olennaisuusperiaate jäi epämääräiseksi. CSR-direktiivillä on säännelty kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteesta, joka on edistänyt pohdintaa vas- tuullisuuden vaikutuksista ja riskeistä. Olennaisuutta on arvioitu kahdensuuntaisesti. Yri- tystoiminnalla on ulkoisvaikutuksia ympäristöön, mutta samalla ympäristöriskit ja muut muutokset vaikuttavat yrityksen toimintakenttään. Yrityksen sidosryhmät haluavat tietää,

mistä ulkoisvaikutuksista yritys on vastuussa sekä mitkä ulkoiset muutokset vaikuttavat yritystoiminnan kustannuksiin tai jatkuvuuteen. Kaksinkertaisen olennaisuuden arviointi ohjaa kestävyysraportoinnissa ja on huomioitava raportointistandardeja kehittäessä.

Olennainen kestävyystieto on raportoitava parhaita käytäntöjä noudattaen, jotta kestävyysraportti on yhdenmukainen ja vertailukelpoinen. Luottamus raportointia kohtaan on kehitettävissä ulkoisella todentamisella. CSR-direktiivin 2 artiklan 18 kohdassa on säännelty kestävyysraportin varmennuksesta. Direktiivi voidaan saattaa voimaan niin, että varmentamisen toteuttaa riippumaton taho, joka on joko erikoispätevyyden omaava tilintarkastaja tai muu varmentava taho. Varmentajille on näin asetettava yhdenmukaiset vaatimukset varmennukselle. Kestävyysraportin ulkoisesta varmennuksesta tulee CSR-direktiivin myötä ensimmäistä kertaa raportointivelvolliselle pakollista. NFR-direktiivillä ei säädetty lakisääteisestä varmennusvelvollisuudesta. Velvoitteen poisjättämistä on perusteltu yrityksen hallinnollisen rasitteen keventämisellä. Toisaalta NFR-direktiivi ei ole tuottanut riittävän yhdenmukaista kestävyysraportointia, joten sen pakollinen varmentaminen olisi ollut haastavaa.

Tavoitteena on velvoittaa kestävyysraporteilta samanlaista varmennusta kuin tilinpäätökseltä. Tilinpäätökseltä kuitenkin vaaditaan kohtuullista varmuutta ja kestävyysraportoinnin varmennukselta vain rajoitettua varmuutta. Toistaiseksi samantasoista varmennusta ei saavuteta. Komissio antaa delegoidun säädöksen rajoitetun varmuuden standardista vuonna 2026, minkä jälkeen selvitetään kohtuullisen varmuuden antavan varmennuksen toteuttamiskelpoisuutta. Kohtuullisen varmuuden tarkastusmenettelystä voidaan antaa delegoitu säädös vuonna 2028, jos se arvioidaan mahdolliseksi. Kestävyysraportin määrälliset ja laadulliset tiedot vaikuttavat sen varmennuskelpoisuuteen. Raportoinnin kehittäminen ja yhdenmukaistaminen parantaa kohtuullisen varmuuden tarkastusmenettelyn toteuttamiskelpoisuutta.

Ulkoisen varmennus on riippumattoman tahon suorittama prosessi, jolla arvioidaan keuru- ja raportointijärjestelmien toimivuutta, mikä on merkittävä osa kestävyysraportoinnissa onnistumista ja tiedon luotettavuutta. Arvioitavana on tiedon vertailukelpoisuus, oikeellisuus ja kattavuus, mitä CSR-direktiivi on erityisesti pyrkinyt kehittämään. Varmennus todentaa tiedon olennaisuutta ja luotettavuutta, joita on tavoiteltu myös lakisääteisillä raportointistandardein. CSR-direktiivin onnistuminen perustuu näin

raportointistandardien onnistumiselle, koska ne luovat edellytykset muiden toimintojen, kuten ulkoisen varmennuksen, toteutumiselle. Varmennusvelvollisuuden lisäksi CSR-direktiivi on säännellyt tavoitteesta turvata varmennusmarkkinan muodostuminen, jotta palveluntarjoajia ja kilpailua on riittävästi.

Yhtiön johdon vastuu huolehtia yhtiön edusta ja yritystoiminnan jatkuvuudesta näkyy yrityksen sidosryhmäsuhteissa. Sidosryhmät hakevat yrityksestä tietoa, jonka laatu vaikuttaa päätöksentekoon. Kestävyysraportointi tarjoaa tietoja, jotka eivät selviä yksin taloudellisen tiedon raportoinnilla. Yrityksen on todennettava kestävyysraportoinnin luotettavuus ulkoisella varmentamisella ja parhaiden raportointikäytäntöjen noudattamisella. Raportointistandardit parantavat yhtenäisen tiedon saatavuutta ja vertailukelpoisuutta. Yrityksen vastuulla on soveltaa kaksinkertaista olennaisuutta, jotta sidosryhmille muodostuu oikea kuva yritystoiminnan kestävyydestä.

Sidosryhmien luottamus kestävyysraportointiin vaikuttaa tiedon hyödyntämiseen. Raportoivan yrityksen on tunnistettava tiedon käyttäjäryhmät ja käyttäjien oikeus tiedonsaantiin. Tiedonkäyttäjien oikeus vertailukelpoiseen ja olennaiseen tietoon on varmistettava kestävyysraportoinnin lakisääteisellä viitekehyksellä. Kestävyysraportointi eroaa merkittävästi taloudellisesta raportoinnista siinä, että taloudellinen raportointi on pääasiassa lainsäädännön ohjaamaa ja kestävyysraportointi on sen sijaan kehittynyt sidosryhmien avulla²¹⁷. Sidosryhmien vaikutusta korostaa, että odotukset kestävyysraportoinnille voivat olla edellytys yritystoiminnan jatkuvuudelle. Yhtiön johdon kannustin kestävyysraportointiin voi olla rahoituksen saaminen, mikä edelleen lisää laadukkaan raportoinnin määrää koko markkinassa. Kestävyysraportin käyttäjien oikeus tietoon on turvattava kuitenkin lakisääteisesti, sillä yritystoiminnan ulkoisvaikutukset eivät välttämättä ole selvillä muilla kuin yrityksellä itsellään. Yrityksen sidosryhmätyö ja lainsäätäjän työ ovat jatkuvia, sillä tiedon käyttäjien tarpeet ja odotukset muuttuvat sekä kehittyvät.

Onnistunut kestävyysraportointi arvioi yritystoiminnan kestävyyttä ja haittavaikutuksia koko arvoketjun laajuudella. Kestävyysraportoinnin soveltamisalan laajeneminen aiheuttaa velvoitteita yrityksen arvoketjulle. CSR-direktiivin mukainen raportointivelvollinen, on velvoitettu antamaan tiedot arvoketjustaan siirtymäajan puitteissa. Tosiasiallisesti arvoketjuun kuuluvien yritysten on kyettävä antamaan tiedot. Näin CSR-direktiivi ulottuu

²¹⁷ Ks. Juutinen – Steiner 2010, s. 233.

myös arvoketjuun kuuluviin yrityksiin, jotka eivät muuten olisi raportointivelvollisia. Yrityksiltä odotetaan kohtuudella samantasoisia tietoja kuin pieniltä ja keskisuurilta raportointivelvollisilta. Kestävyysraportointidirektiivi korostaa kokonaisvaltaista vastuullisuuden hallintaa. Kestävyysraportoinnin yleistyessä voidaan odottaa, että yhä useampi yritys kohtaa kestävyysraportointivelvoitteita suoraan tai välillisesti. Yhtiön johdon vastuulla on varmistaa niin tietojen saaminen kuin toimittaminen ja huolehtia sekä riskienhallinnasta että yritystoiminnan jatkuvuudesta.

CSR-direktiivin lakisääteinen viitekehys on rakennettu huomioiden, että yritykset eivät raportoi kestävyystiedoistaan elleivät ne ole lainsäädännön soveltamisalan mukaisia raportointivelvollisia. Yritykset eivät raportoi yhdenmukaisia tietoja ilman velvoittavia raportointistandardeja. Yrityksellä ei välttämättä ole halua raportoida kestävydestään vapaaehtoisesti. Itsesääntely ei tällöin ole riittävää kestävyysraportoinnin toteuttamiseksi. Raportointivelvollisen oikeusturvaa on parannettu CSR-direktiivin myötä. Velvoitteet on kuvattu aiempaa yksiselitteisemmin ja raportointivelvollisen tekemää olennaisuuden arviointia on tuettu raportointistandardein. Tutkielmassa on todettu CSR-direktiivin vaikutusten olevan huomattavia. Soveltamisalan laajeneminen näkyy raportoitvien yritysten määrän kasvuna niin suoraan kuin välillisesti. Raportointivelvollisen on julkaistava aiempaa säännellymmät kestävyystiedot ja noudatettava EU:n laajuisia raportointistandardeja.