

Lauri Laihonon

KESTÄVYYSRAPORTOINNIN KÄYTTÖÖNOTON HAASTEET PK-YRITYKSESSÄ

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Yrityksen johtaminen
Kandidaatin tutkielma

Ohjaaja: Kari Lohivesi ja Riikka Tapaninaho
Toukokuu 2025

TIIVISTELMÄ

Lauri Laihonen: Kestävyysraportoinnin käyttöönoton haasteet pk-yrityksessä
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma, yrityksen johtaminen
Toukokuu 2025

Kestävä kehitys ja vastuullisuus ovat nousseet yhä keskeisimmiksi teemoiksi yritysten liiketoiminnassa. Samaan aikaan esimerkiksi yritysten eri sidosryhmien, kuten kuluttajien kiinnostus yritysten yhteiskuntavastuullista toimintaa kohtaan on kasvanut. Lisäksi Euroopan unionin (EU) kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) astuttua voimaan yrityksillä on entistä suuremmat paineet osoittaa liiketoimintansa kestävyys- ja vastuullisuuteen liittyviä vaikutuksia ja toimia kestävyysraportointiaan kehittämällä.

Suuryritysten kestävyysraportointimäärien kasvaessa pienet ja keskisuuret yritykset ovat jääneet tämän kehityksen ulkopuolelle. Samaan aikaan pk-yritysten kestävyysraportoinnin tutkimisen kenttä on myös jäänyt suurten yritysten varjoon. Euroopan unionin uuden CSRD-direktiivin myötä nämä raportointivelvoitteet kuitenkin kiristyvät koskettamaan yhä pienempiä yrityksiä. Pk-yritysten kestävyysraportoinnin haasteiden ymmärtäminen on hyvin keskeistä, jotta pk-yrityksiä voidaan tukea nopeasti muuttuvassa sääntely-ympäristössä.

Tämän kandidaatintutkielman tavoitteena on selvittää, mitä haasteita pk-yritys kohtaa kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, jolla pyrittiin saamaan yleinen ymmärrys kestävyysraportoinnin käyttöönoton haasteista pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Tutkimuksen aineisto koostuu kahdesta haastattelusta, jotka analysoitiin teoriaohjaavan analyysin kautta.

Tutkimuksesta saatujen tulosten perusteella pk-yritykset kohtaavat uniikkeja yrityksen kokoon liittyviä haasteita kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa. Tällaisiksi haasteiksi korostuivat pk-yritysten pienemmät resurssit, heikko ymmärrys kestävyysraportoinnista ja sen osa-alueiden mittaamisesta sekä vielä tällä hetkellä kaikkia pk-yrityksiä velvoittavan lainsäädännön puute. Tutkimuksessa havaittiin kuitenkin, että useista pk-yrityksistä löytyvä kiinnostus kestävyys- ja vastuullisuuden osa-alueita kohtaan ja pk-yrityksille ominainen joustavuus tukevat näiden haasteiden ratkaisemisessa. Myös CSRD-direktiivin lainsäädännön velvoittavuuden laajentuminen tiettyihin pk-yrityksiin voi ratkaista tulevaisuudessa pk-yritysten kohtaamia haasteita.

Avainsanat: kestävyysraportointi, pk-yritys, CSRD-direktiivi

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla.

TEKOÄLYN KÄYTTÖ OPINNÄYTTEESSÄ

Opinnäytteessäni on käytetty tekoälysovelluksia:

- Ei
- Kyllä

Ilmoitukseni mukaan olen käyttänyt opinnäytteessäni tutkielmaprosessin aikana seuraavia tekoälysovelluksia:
ChatGPT

Tekoälysovellusten nimi ja versio: ChatGPT-4o sekä ChatGPT-4.1 nano

Käyttötarkoitus: ChatGPT -tekoälyohjelmaa on hyödynnetty opinnäytetyön aikana tutkielman näkökulmien tarkastelemiseen ja lisänäkökulmien arviointiin. Lisäksi tekoälyä on hyödynnetty oikeinkirjoituksen tarkistamisessa.

Osiot, joissa tekoälyä on käytetty: Opinnäytetyön ensimmäisessä luvussa tekoälyä hyödynnettiin tutkielman aiheen rajaamiseen ja näkökulmien arviointiin. Lisäksi tekoälyä käytettiin oikeinkirjoituksen tarkistamiseen luvuissa 1-5.

Olen tietoinen siitä, että olen täysin vastuussa koko opinnäytteeni sisällöstä, mukaan lukien tekoälyllä tuotetut osat, ja hyväksyn vastuun mahdollisista hyvän tieteellisen käytännön ohjeiden rikkomuksista.

Sisällysluettelo

1	JOHDANTO	4
1.1	TUTKIMUKSEN TAUSTA.....	4
1.2	TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA TUTKIMUSKYSYMYKSET.....	5
1.3	KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ.....	6
1.4	RAJAUKSET.....	7
1.5	TUTKIELMAN RAKENNE.....	8
2	KIRJALLISUUSKATSAUS	10
2.1	KESTÄVYYSRAPORTOINNIN SÄÄDÄNTÖ JA SEN VAIKUTUKSIA.....	10
2.2	SIDOSRYHMÄT JA KESTÄVYYSRAPORTOINTI.....	11
2.3	YRITYKSEN SUORITUSKYKY JA KESTÄVYYSRAPORTOINTI.....	12
2.5	PK-YRITYKSET JA VASTUULLISUUSTYÖ.....	14
2.6	KESTÄVYYSRAPORTOINNIN KÄYTTÖÖNOTON HAASTEITA.....	16
2.7	TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	17
3	AINEISTO JA MENETELMÄT	20
3.1	LAADULLISET MENETELMÄT.....	20
3.2	AINEISTO.....	21
3.3	AINEISTON KÄSITTELY JA ANALYSOINTI.....	22
3.4	AINEISTON LUOTETTAVUUDEN ARVIOINTI.....	25
4	TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET	27
4.1	VASTUULLISUUDEN MERKITYS PK-YRITYKSILLE.....	27
4.2	KESTÄVYYSRAPORTOINNIN KÄYTTÖÖNOTON YLEISKUVA PK-YRITYKSESSÄ.....	28
4.3	SIDOSRYHMIEN VAIKUTUS KESTÄVYYSRAPORTOINNIN KÄYTTÖÖNOTTOON.....	30
4.4	HAASTEET KESTÄVYYSRAPORTOINNIN KÄYTTÖÖNOTOSSA PK-YRITYKSESSÄ.....	31
4.4.1	TALOUDELLISET RESURSSIT.....	31
4.4.2	YMMÄRRYS KESTÄVYYSRAPORTOINNISTA.....	33
4.4.3	HENKILÖSTÖRESURSSIT.....	34
4.5	YHTEENVETO.....	36
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO	37
5.1	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	37
5.2	TUTKIMUKSEN LUOTETTAVUUDEN ARVIOINTI.....	40
5.3	JATKOTUTKIMUSEHDOTUKSET.....	41
	LÄHTEET	43

LIITE 1: 2023 SME COUNTRY FACT SHEET - FINLAND	47
LIITE 2: TOIMIJAHAASTATELUN HAASTATELURUNKO	48
LIITE 3: ASiantuntijahaastattelun haastattelurunko	50

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Ihmisten vaikutusta maailman luonnon ja ympäristön tilaan ei voida kiistää. Ilmastonmuutos ja sen aiheuttamat lieveilmiöt tulevat muuttamaan maailmaa peruuttamattomasti, jos ihmiset elävät yli maailman rajallisten luonnonvarojen ja ympäristöä käytetään voiton luomiseen seurauksista piittaamatta (Portney, 2015). Nämä merkittävät ihmiskuntaa uhkaavat tekijät ovat osittain jo käsinkosketeltavia. Pitkällä aikavälillä ilmastonmuutos nostaa maailman lämpötilaa sekä merenpintoja ja keskeyttää kansantalouksia ympäri maailmaa (Brundtland, 1987). Ilmastonmuutos, luontokato ja luonnonvarojen hupeneminen muodostavat merkittävän haasteen, jonka ratkaiseminen on ihmiskunnan tulevaisuuden keskiössä.

Edellä mainittujen uhkien ratkaisuun liittyvä keskeinen tekijä pyrkimys kestävään kehitykseen. Jo vuonna 1987 julkaistussa Brundtlandin raportissa kestävä kehitys kuvataan kehityksenä, joka tyydyttää nykyelämän tarpeet ilman, että se vaarantaa tulevien sukupolvien mahdollisuudet tyydyttää omansa. (Brundtland, 1987.) Kestävään kehitykseen siis linkittyä läheisesti myös liiketoiminnan vastuullisuuden kasvu, joka näkyy tänä päivänä yhteiskunnassa niin Euroopan unionin (EU) tasoisina direktiiveinä, kansallisina lakeina kuin myös asenteiden ja toimintatapojen muutoksena. Samaan aikaan myös yritysten sidosryhmät ja kuluttajat ovat alkaneet asettamaan suurempia odotuksia yrityksille sekä vaatimaan yrityksiltä toimia, jotka ottavat liiketoiminnan lisäksi huomioon myös ympäristön ja eettisen toiminnan (Andersson & Sweet, 2002, 2). Keskeiseksi kysymykseksi onkin siis noussut myös se, millä tavoilla yritykset voivat mitata ja tuoda esille omaa vastuullisuuteen liittyvää toimintaansa.

Liiketoiminnan vastuullisuuden keskeiseksi raportointikeinoksi on noussut viimeisten vuosikymmenten aikana ESG-, vastuullisuus- tai kestävyysraportointi. Kestävyysraportilla tarkoitetaan julkisesti julkaistavaa raporttia, joka kertoo organisaation ympäristöllistä, sosiaalisista sekä taloudellisista ja hallinnollisista (*Environmental, Societal ja Governance*)

vaikutuksista (Gbangbola & Lawler, 2020, 26–27). ESG-raportointia käytetään esimerkiksi investoinnin näkökulmasta tarkastelemaan, millaisilla tavoilla tietty yritys toteuttaa vastuullisuuden erilaisia osa-alueita (Soyka, 2012). Yritysten raportoinnista kiinnostuneita sidosryhmiä on paljon ja sidosryhmien vaatimukset kestävyysraportoinnin laadusta kasvavat jatkuvasti (Gbangbola & Lawler, 2020, 27). Kestävyysraportoinnin merkitystä on nostanut myös siihen liittyvän säädännön lisääntyminen. Vuonna 2023 voimaan tullut EU:n kestävyysraportointidirektiivi 2022/2464 (CSRD-direktiivi) velvoittaa nyt kaikkia tietyt raamit täyttäviä yrityksiä tuottamaan ESG-tekijöitä huomioivaa raportointia (Euroopan Komissio, n.d.-a). Tämän direktiivin myötä kestävyysraportoinnin velvoittavuus on laajentunut koskemaan myös aiempaa pienempiä yrityksiä.

Edellä mainittujen pienempien yritysten merkitystä päästöissä ja vastuullisessa liiketoiminnassa ei voida aliarvioida. Yli 99 % Euroopan yrityksistä on kooltaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä (pk-yrityksiä) ja näiden yritysten vastuullisuustoimilla on aito vaikutus ympäröivään yhteiskuntaan (Euroopan Komissio, n.d.-b). Raportointivelvollisuuden laajentuessa pienempiin yrityksiin on yhä tärkeämpää ymmärtää niitä haasteita, joita juuri pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnissa ja erityisesti sen käyttöönotossa. Tällä hetkellä suurin osa vastuullisuuden tutkimuksesta painottuu suuriin yrityksiin (Bos-Brouwers & Jacke, 2010). Tätä aihetta tutkimalla näitä pk-yritysten haasteita voidaan ymmärtää paremmin.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymys

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia pk-yritysten kykyä ottaa kestävyysraportointi osaksi yritysten raportointikäytäntöjä. Tutkimuksessa tarkastellaan erityisesti sitä, millaisia haasteita pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa. Tällaisia haasteita voivat olla esimerkiksi rahoitus-, hallinnolliset, alakohtaiset tai henkilöstöhaasteet. Aiheen tutkiminen on merkittävää, sillä esimerkiksi EU:n uusi kestävyysraportointidirektiivi osoittaa, että vastuullisuuden raportoinnin velvollisuus laajentuu yhä pienempiin yrityksiin.

Tutkimuksen tutkimuskysymyksenä on:

1. Millaisia keskeisiä haasteita pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa?

Tutkimuskysymyksen lisäksi on valittu seuraavat alakysymykset, joiden avulla pyritään laajentamaan tutkimuksen näkökulmaa ja ottamaan huomioon tutkimuksen kannalta merkittäviä tekijöitä. Nämä alakysymykset auttavat myös ymmärtämään pk-yrityksen kestävyysraportointia ilmiönä. Tämän ymmärryksen myötä myös pk-yritysten käyttöönottoprosessia ja sen haasteita voidaan ymmärtää paremmin. Alakysymykset ovat seuraavat:

- 1. Miten kestävyysraportoinnin käyttöönotto tapahtuu pk-yrityksessä?*
- 2. Miten sääntelyn puute vaikuttaa pk-yritysten kestävyysraportointiin?*

Tutkimuksen tehtävänä on analysoida pk-yritysten kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessia ja sen haasteita liittyen pk-yritysten kokoon. Tämä tehtävä toteutetaan tarkastelemalla aiheesta löytyvää aikaisempaa kirjallisuutta, muodostamalla tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen ja analysoimalla sen kautta tutkimuksen empiiristä aineistoa.

1.3 Keskeisiä käsitteitä

Tutkimukselle kolme keskeistä käsitettä ovat kestävyysraportointi, pk-yritys ja sidosryhmä. Nämä käsitteet muodostavat keskeisen osan tutkimuksen sisällöstä ja linkittyvät tutkimuksessa esitettäviin tutkimuskysymyksiin.

Kestävyysraportti on kooste yrityksen toimintatavoista liittyen sen toiminnan ympäristöön kohdistuviin, sosiaalisiin sekä taloudellisiin ja hallinnollisiin vaikutuksiin (Gbangbola & Lawler, 2020, 26–27). Kestävyysraportointi pyrkii heijastamaan kuvaa yrityksen vastuullisuustoimista ja sen askelista kestävä kehityksen eteen (Herzig & Schaltegger, 2011). Kestävyysraportointi -käsitteen rinnalla käytetään myös muita termejä, kuten ESG-raportointi, CSRD-raportointi tai vastuullisuusraportointi. Lisäksi eri yritykset saattavat julkaista omilla nimillään erilaisia vastaavia raportteja. Tämä eri termien paljous johtuu pitkälti siitä, että yrityksillä ei ole velvoittavia standardeja, joiden mukaan raportit tulee tehdä. (Hahn & Kühnen, 2013.) Tässä tutkielmassa käytetään termiä kestävyysraportointi.

Tämä perustellaan sillä, että Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivissä käytetään kyseistä termiä ja tämän tutkimuksen sisältö linkittyy keskeisesti tähän säädäntöön.

Pk-yritys -termiä käytetään kuvaamaan sekä pieniä että keskisuuria yrityksiä. Pk-yrityksen määritelmä kattaa alle 250 työntekijän yritykset, joiden vuosittainen liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai joiden taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa. Tämän lisäksi pk-yrityksen määritelmään kuuluvat yritykset, ”joiden pääomasta tai äänivaltaisista osakkeista 25 prosenttia tai enemmän ei ole yhden sellaisen yrityksen omistuksessa tai sellaisten yritysten yhteisomistuksessa, joihin ei voida soveltaa tilanteen mukaan joko pk-yrityksen tai pienen yrityksen määritelmää”. (Tilastokeskus, n.d.)

Sidosryhmällä tarkoitetaan henkilöä tai ryhmiä, jotka ovat esimerkiksi asiakkaita, toimittajia, omistajia tai muita yrityksen yhteisöjä. Sidosryhmät ovat erittäin keskeisessä roolissa kestävyysraportoinnissa ja sen ymmärtämisessä. Sidosryhmien ymmärtäminen on olennaista, jotta voidaan ymmärtää kestävyysraportoinnin käyttöönottoa ja siihen liittyviä haasteita. Näitä yhdistää liittymäkohta yritykseen ja yrityksen toiminta vaikuttaa sidosryhmiin ja/tai he voivat vastavuoroisesti vaikuttaa yritykseen. (Bundy ym., 2017.) Sidosryhmät ovat hyvin keskeisiä kestävyysraportoinnin näkökulmasta, sillä kestävyysraportoinnin tarkoituksena on välittää tietoa yrityksestä henkilöille, jotka ovat kiinnostuneita yrityksen ei-taloudellisista mittareista (White, 2015, 15).

1.4 Rajaukset

Tutkimuksessa keskitytään kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessiin pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Erityisesti pk-yrityksiin keskitytään siksi, että kyseistä aihetta on tutkittu lähtökohtaisesti vain suurien yritysten näkökulmasta. Kandidaatintyön laajuus asettaa kuitenkin rajoitteita sille, mitä osa-alueita on mahdollista tarkastella. Tämän vuoksi tämä tutkimus keskittyy yksinomaan juuri käyttöönottoprosessin haasteisiin pk-yrityksissä. Tutkimuksen kannalta on lisäksi olennaista saada yleiskuva kestävyysraportoinnin käyttöönotosta, jotta siihen linkittyviä haasteita voidaan ymmärtää.

Tutkimuksessa keskitytään vain organisaatioihin, jotka ovat ottaneet kestävyysraportoinnin osaksi vakiintunutta toimintaa. Tätä valintaa voidaan perustella sillä, että haasteiden

analysointi on helpompaa sellaisissa pk-yrityksissä, jotka ovat jo käyttöönotanneet raportointiprosessin osaksi vakituista toimintaa. Haastavissa tilanteissa rajoitusta voidaan laajentamista myös sellaisiin organisaatioihin, jotka eivät ole yrityksiä, mutta täyttävät pk-yritysten henkilöstön ja resurssien kriteerit.

Tutkimuksessa ei tarkastella tai oteta huomioon esimerkiksi sitä, millaisilla mittareilla vastuullisuutta yrityksissä tarkastellaan. Kestävyysraportoinnin käyttöönottoon keskitytään erityisesti haasteiden näkökulmasta, eikä raportoinnin sisällön analysointi ole tutkimuskysymyksen kannalta olennaista. Käyttöönottoprosessissa on mielekästä kuitenkin tarkastella erilaisia haasteita ja siihen liittyviä näkökulmia mahdollisimman laajasti, jotta kokonaisvaltainen ymmärrys aiheesta voidaan saada.

1.5 Tutkielman rakenne

Tämän tutkielman johdantoluvussa käsittelen aiheenvalinnan taustaa ja aiheen valintaa. Aiheenvalintaa perustellaan sen yhteiskunnallisella merkityksellä sekä sillä, että aiheesta on tällä hetkellä tehty suhteellisen vähän tutkimusta. Aiheenvalinnan lisäksi ensimmäinen luku esittelee tutkimuksen tavoitteet, tutkimuskysymyksen ja määrittelee tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet. Ensimmäisen luvun tarkoituksena on antaa tutkimukselle perusta ja raamit sen toteuttamiselle.

Tutkielman toinen luku perehtyy tutkimuksen kannalta olennaiseen kirjallisuuteen ja alla tehtyyn tutkimukseen. Tämä kirjallisuus liittyy kestävyysraportointiin, pk-yritysten erityispiirteisiin ja toiminnan haasteisiin, kestävyysraportoinnin säädäntöön ja sen yleisiin haasteisiin. Toisen luvun tavoitteena on ymmärtää kestävyysraportointia ilmiönä ja saada näkökulmia erilaisiin haasteisiin, jotka saattavat haastaa juuri pieniä ja keskisuuria yrityksiä kestävyysraportoinnin käyttöönotossa. Kirjallisuuden perusteella muodostetaan tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Teoreettisen viitekehystä käytetään rakentamaan kyselyrunko, jolla tutkimuksen aineisto kerätään.

Kolmannessa luvussa esitellään tutkimuksessa käytetyt laadulliset tutkimusmenetelmät. Luvussa perehdytään näiden tutkimusmenetelmien valintaan ja perustellaan niiden käyttöä. Tarkoituksena on valita tutkimusmenetelmät, jotka tukevat parhaiten tutkimuskysymykseen

vastaamista. Kolmannessa luvussa arvioidaan myös tutkimuksen luotettavuuteen vaikuttavia seikkoja.

Neljännessä luvussa esitellään laadullisin tutkimusmenetelmin saadut aineistot. Tämä aineisto analysoidaan ja sieltä nostetaan tutkimuksen kannalta merkittäviä havaintoja. Neljännessä luvussa esitellään myös tutkimuksen merkittävimmät tulokset.

Viidennessä luvussa esitellään tutkimusprosessin ja analyysin perusteella tehdyt johtopäätökset. Näitä johtopäätöksiä tarkastellaan myös suhteessa aikaisemmin aiheesta tehtyyn tutkimukseen ja kirjallisuuteen. Tämän lisäksi johtopäätöksien perusteella esitellään mahdollinen jatkotutkimuksen tarve ja arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta.

2 KIRJALLISUUSKATSAUS

2.1 Kestävyyseraportoinnin säädäntö ja sen vaikutuksia

Vuonna 2014 toimeenpantu EU:n direktiivi 2014/95/EU, toiselta nimeltään NFRD (*Non-Financial Reporting Directive*) luotiin parantamaan avoimuutta liittyen yritysten vastuullisuutta koskevaan raportointiin Euroopan unionissa ja velvoitti säädännöllään vain suuryrityksiä ja -yhtiöitä (EUR-Lex, n.d.). Kyseisen EU:n direktiivin sisältö mukautettiin Suomen lakiin 29.12.2016, kun kirjapitolain muutos tehtiin eduskunnassa. Tämä raportointivelvoite koski vain suuria, yhteiskunnallisesti merkittäviä yhtiöitä, kuten luottolaitoksia tai lista- ja vakuutusyhtiöitä. Näiden yhtiöiden liikevaihdon tuli ylittää 40 miljoonaa euroa, niiden taseen tuli ylittää 20 miljoonaa euroa tai henkilömäärän tuli olla tilikauden aikana keskimäärin yli 500 henkeä. (Työ- ja elinkeinoministeriö, n.d.) Tämä laki ei kuitenkaan velvoittanut pieniä ja keskisuuria yrityksiä. 2014/95/EU -direktiivin myötä myös myöhemmin voimaan tulleet direktiivit ovat vaikuttaneet yritysten kestävyysraportointiin. Näistä keskeisin on vuoden 2023 CSRD-direktiivi (*Corporate Sustainability Reporting Directive*).

EU:n uusi CSRD eli kestävyysraportointidirektiivi 2022/2464/EU tuli voimaan 5. tammikuuta 2023, josta sen käyttöönotto on edennyt portaittain. Vuodesta 2024 lähtien ensimmäisten yritysten tulee ottaa uudet raportointikäytännöt osaksi liiketoimintaa ja vuodesta 2025 lähtien julkaista ensimmäiset direktiivin mukaiset raportit. Direktiivin alla olevien listattujen pk-yritysten tulee ottaa raportointikäytännöt käyttöön vuonna 2026 ja tuottaa ensimmäiset direktiivin mukaiset raportit vuonna 2027. Direktiivin sisältö ei koske listattuja mikroyrityksiä, sillä se koskee vain yli 250 henkilöä työllistävää yritystä. (Taloushallintoliitto n.d.)

Uudesta sääntelystä huolimatta suuri osa pk-yrityksistä jää sääntelyn ulkopuolelle ja tämä voi osaltaan haastaa yrityksiä raportoinnin käyttöönottoprosessissa. Esimerkiksi Christensen, Hail ja Leuz (2021) nostavat esille, että raportoinnin lainsäädännöllinen velvoittavuus voi kasvattaa kestävyysraportoinnin uskottavuutta ja tuoda todennäköisemmin oikeita

vaikutuksia yrityksille. Lisäksi kestävyysraportointiin liittyvän lainsäädännön lisääntymisellä on havaittu aiemmin olevan suuria hyötyjä raportointia käyttöönottavalle yritykselle (Wilhelm, 2013). Esimerkiksi vuoden 2014 NFRD-direktiivin toimeenpanolla havaittiin olevan positiivisia vaikutuksia kestävyysraportointiin. Direktiivin seurauksena kestävyysraporttien määrä lisääntyi ja niiden laadun havaittiin parantuvan. Muita positiivisia vaikutuksia oli esimerkiksi vapaaehtoisen raportoinnin lisääntyminen, joka osoittaa vaikutusta myös säädännön ulkopuolelle jäävien yritysten osalta. (Ottenstein ym., 2022.) EU-säädännön muutos koskettaa siis myös pk-yrityksiä olennaisella tavalla, ja vaikuttaa keskeisesti pk-yritysten kestävyysraportointiin.

2.2 Sidosryhmät ja kestävyysraportointi

Kestävyysraportointi on ilmiönä suhteellisen tuore ja se oli alun perin sijoittajien vaatima tapa tunnistaa yrityksen menestymisen kannalta tärkeitä ei-taloudellisia kriteerejä (White, 2015, 15). Toiminnan tarkoituksena oli tuoda keskeisille sidosryhmille tietoa yrityksen tekemistä toimenpiteistä, jotka saattoivat vaikuttaa sijoittajien päätöksiin. Tämä sidosryhmien tarve saada tietoa yrityksen toiminnasta on edelleen hyvin keskeinen kestävyysraportoinnin ulottuvuus, ja esimerkiksi yritysten on tiedettävä kestävyysraporttia tehdessään millaista tietoa sidosryhmät tarvitsevat (Adams, 2004, 732). Sidosryhmien vaikutus on kaikenlaisten kestävyysraportteja tuottavien yritysten kannalta olennainen. Yritys ei kykene toimimaan sosiaalisesta viitekehyksestään eristyksessä, vaan yrityksen toiminnan määrittelevät loppujen lopuksi yrityksen eri sidosryhmät (Herzig & Schaltegger, 2006, 301).

Kestävyysraportoinnin prosessi käsittää yrityksille juuri sidosryhmien näkökulmasta erilaisia haasteita. Kestävyysraportoinnin monimutkaisuutta on havaittu lisäävän usein iso määrä raportoinnista kiinnostuneita sidosryhmiä, joiden mielipiteet kestävyysraportoinnin sisällöstä vaihtelevat suuresti (Luo & Tang, 2022; Herzig & Schaltegger, 2006; Adams, 2004). Yrityksen tuleekin valita liiketoiminnan kannalta tärkeät sidosryhmät ja perustaa kestävyysraportin sisältö ainakin osittain heidän tarpeisiinsa (Pohl & Tolhurst, 2011, 116). Sidosryhmät siis tuovat kestävyysraportoinnin käyttöönottoon haasteita, jotka liittyvät yritykselle tärkeimpien sidosryhmien valintaan. Tämän lisäksi kestävyysraportointia

tehdessä nousee haasteita siitä, mitä tietoa sidosryhmät yritykseltä vaativat. Sidosryhmien tarpeiden huomiointi avaa kuitenkin kestävyysraportteja toteuttaville yrityksille myös mahdollisuuksia.

Sidosryhmille kommunikointi vastuullisuusasioissa on aiemmissa tutkimuksissa havaittu antavan konkreettisia etuja yrityksen toiminnalle. Esimerkiksi ei-taloudellisten asioiden tuominen julki tärkeille sidosryhmille mahdollistaa yrityksen toiminnan legitimoinnin sekä mahdollistaa tärkeiden resurssien saamisen. (Herzig & Schaltegger, 2006.) Sidosryhmillä on myös havaittu olevan tapana palkita kilpailutilanteessa paremmin suoriutuva yritys (Luo & Tang, 2022).

Bos-Brouwers ja Jacke (2010) nostavat myös yrityksen maineen ja viestinnän motiivit sellaisiksi syiksi, joiden vuoksi suuret yritykset tuottavat kestävyysraportointia. Tällaisia samanlaisia sidosryhmien paineita ei heidän mukaansa ole pk-yrityksillä, sillä näiden tahojen julkinen näkyvyys on suuria yrityksiä pienempää. On kuitenkin mainittava, että yritykset suosivat usein toimitusketjuissaan yrityksiä, jotka toteuttavat sosiaalisesti ja ympäristöllisesti vastuullisia käytäntöjä (Dai ym., 2020). Nämä ulkoiset paineet ovat kuitenkin pienemmät pk-yrityksillä.

Kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessi liittyy siis keskeisesti sidosryhmien vaatimuksiin ja sidosryhmien huomiointi raportointiprosessissa on yritysten näkökulmasta äärimmäisen tärkeää. Kestävyysraportoinnin avulla yritykset voivat sidosryhmien silmissä kasvattaa muun muassa toimintansa avoimuutta, yrityksen brändin arvoa tai lisätä yrityksen mainetta (Herzig & Schaltegger, 2006, 302). Yrityksen sidosryhmät, kuten asiakkaat ovat keskeisiä yrityksen liiketoiminnan menestymiselle ja myös kestävyysraportointi perustuu tähän sidosryhmien tiedon tarpeeseen.

2.3 Yrityksen suorituskyky ja kestävyysraportointi

Kestävyysraportoinnin taloudellisista vaikutuksista on tehty vähän laajaa tutkimusta ja erityisesti pk-yrityksiin keskittyvää tällaista tutkimusta on erittäin vähän. Kuitenkin aiheen kannalta merkityksellisestä vastuullisesta liiketoiminnasta ja sen taloudellisista vaikutuksista on tehty tutkimusta. Chang ym. (2022) havaintojen mukaan aikaisempi tutkimus on

osoittanut, että vastuullinen liiketoiminta ja ESG-tekijöiden huomioiminen voivat vaikuttaa yrityksen arvoon ja johtaa myös investoinnin tuottoon, mikäli yritys on listattu yritys. Christensen, Hail ja Leuz, (2021) puolestaan toteavat, että yleisesti ottaen yrityksen määrällisesti ja laadullisesti paremmalla raportoinnilla voi olla positiivinen vaikutus muun muassa yrityksen arvon kasvuun, yrityksen päätöksentekoon sekä yrityksen parantuneeseen likviditeettiin.

Vastuullisen liiketoiminnan taloudellisista vaikutuksista on kuitenkin osittain ristiriitaista tutkimustulosta. Esimerkiksi edellä mainittu Chang ym. (2022) tutkivat yrityksen yhteiskuntavastuun vaikutusta osakkeen arvoon. Tutkimuksessa tultiin tulokseen, että korkeasti arvostettujen ESG-yritysten osakkeen arvo ei tuonut suurempia tuottoja sijoittajille pitkällä aikavälillä. He kuitenkin tiedostavat, että kyseisen tutkimuksen tulokset ovat ristiriidassa yleisen ajattelun kanssa. Tutkimuksessa on kuitenkin pidettävä mielessä, että se keskittyi vain listattuihin yrityksiin. Tutkimusta ei siis välttämättä voida pitää soveltuvana esimerkiksi listaamattomiin pk-yrityksiin, jotka toteuttavat vapaaehtoista raportointia. Tutkimuksesta nousee kuitenkin esille, että raportoinnin käyttöönoton rahallinen kannustin ei ole tällä hetkellä merkittävä. Tämä voi haastaa pk-yrityksiä raportoinnin käyttöönotossa jo aloitusvaiheessa, sillä merkittäviä kannustimia vapaaehtoiseen raportointiin ei ole.

2.4 Pk-yritysten ominaispiirteet

Pk-yritykset käsittävät suurimman osan suomalaisista yrityksistä ja Euroopan komission mukaan Suomessa vuonna 2023 toimineista yrityksistä 99,7 prosenttia on ollut pk-yrityksiä (Euroopan Komissio, 2023, liite 1). Pk-yritysten prosentuaalisesti suuri määrä heijastuu selkeästi esimerkiksi kansantalouteen ja sekä kehittyneiden että kehittyvien maiden talous perustuu suurelta osin näiden toimintoihin (Szczeńska-Woszczyńska & Kurowska-Pysz, 2016, 57). Eurooppalaisen määritelmän mukaan pk-yritysten liikevaihto, tase ja henkilöstön määrä on aina pienempi kuin suurella yrityksellä (Tilastokeskus, n.d). Tämä resurssien puute luo pk-yrityksille uniikkeja, yrityksen kokoon liittyviä haasteita, joita suuret yritykset eivät usein kohtaa samalla tavalla.

EU:n pk-yrityksiä tutkinut raportti nostaa esille suomalaisten pk-yritysten haasteita ja vahvuuksia vuonna 2023. Vahvuuksiksi nostetaan esimerkiksi suomalaisten pk-yritysten

kyky integroida teknologiaa omiin liiketoimintoihinsa. Lisäksi vahvuuksiksi nostetaan pk-yritysten suoritustaso verrattuna EU:n keskiarvoon ja pk-yritysten mahdollisuudet vastuullisuuden saralla. Raportin mukaan kolmasosalla tarkastelluista pienistä ja keskisuurista yrityksistä oli liiketoimintastrategia, joka perustui kestävän kehityksen ulottuvuuksiin. Haasteiksi puolestaan nousivat esimerkiksi osaavien työntekijöiden puutteet, suomalaisten pk-yritysten suhteessa vähäinen tuotteiden myynti internetissä ja pk-yritysten matala osallistumien julkisiin hankintoihin. (Euroopan Komissio, 2023, liite 1.) Erityisesti osaavien työntekijöiden puute voi vaikuttaa keskeisenä haastavana tekijänä myös kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa siitä huolimatta, että monet pk-yritykset huomioivat vastuullisuuttaan liiketoimintastrategiassa.

Näitä pk-yrityksen ominaispiirteitä on tunnistettu myös muissa tutkimuksissa. Pk-yrityksen etuja kestävyystekijöihin liittyen ovat Bos-Bouwersin ja Jacken (2010) mukaan muun muassa organisaation joustavuus, pienempi byrokratia, nopeampi sisäinen viestintä ja mahdollisuus mukautua uusiin olosuhteisiin. Haasteita pk-yrityksissä aiheuttavat puolestaan liiallinen riippuvuus johtajasta tai yksittäisestä henkilöstä, vaikeuksia saada sijoittajia, isommat riskit esimerkiksi innovoinnin suhteen sekä vaikeus houkuttaa parhaita työntekijöitä. (Bos-Brouwers & Jacke, 2010.) Pk-yritysten ominaispiirre suuriin yrityksiin verrattuna on myös herkkyys ulkoisen ympäristön vaikutukselle (Passaro et al., 2020).

2.5 Pk-yritykset ja vastuullisuustyö

Vaikka pk-yrityksillä on usein suuriin yrityksiin verrattuna pienemmät päästöt, tuottavat ne silti suurimman osan yhteiskunnan päästöistä (Passaro ym., 2022). Pk-yrityksillä on näin ollen merkittävä rooli kestävässä kehityksessä ja sen ongelmien ratkaisussa (Szczepeńska-Woszczyna & Kurowska-Pysz, 2016, 57; Bos-Brouwers & Jacke, 2010). Yrityksen koolla onkin havaittu olevan monia vaikutuksia vastuullisuustyön toteuttamiseen. Quintás, Martínez-Senra ja Sartal (2018) havaitsivat esimerkiksi tutkimuksessaan, että tarkastellut pk-yritykset osallistuivat heikosti toimiin, jotka vähensivät yrityksen hiilijalanjälkeä. Tutkimuksessa syiksi tähän nostettiin esimerkiksi osaamisen puute, pienemmät henkilöstö- ja taloudelliset resurssit sekä riippuvuus pienestä määrästä asiakkaita, jotka eivät anna

tarpeeksi syitä osallistua hiilijalan pienentämiseen. (Quintás ym., 2018, 14.) Näitä kokoon liittyviä haasteita on havaittu myös kestävyysraportointiin liittyen.

Hahn ja Kühnen vuonna 2013 julkaistu kirjallisuuskatsaus käsitteli pk-yritysten kestävyysraportointia. Kirjallisuuskatsauksessa havaittiin, että yrityksen suurella koolla voidaan katsoa olevan positiivinen vaikutus kestävyysraportoinnin käyttöönottoon ja raportoinnin laatuun. Tutkimuksessa lisäksi havaittiin, että suurten yritysten saattaa olla helpompi kantaa kestävyysraportoinnin vastuut, esimerkiksi sen aiheuttamat mahdolliset mainehaitat ja kustannukset. (Hahn & Kühnen, 2013.) Bos-Brouwers ja Jacke (2010) ovat puolestaan nostaneet esille, että pk-yritysten tuottamien kestävyysraporttien pieni määrä kertoo esimerkiksi pk-yritysten pienemmistä resursseista, raportoinnin näkyvyyden puutteesta ja yleisesti raportoinnin prioriteetin alhaisuudesta. Suurilla yrityksillä etuna kestävyysraportoinnin toteuttamisessa taas ovat muun muassa vahvat hallinnolliset järjestelmät sekä motivaatio ylläpitää yrityksen mainetta ja viestintää. (Bos-Brouwers & Jacke, 2010.)

Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö pk-yrityksillä olisi uniikkeja etuja verrattuna suuriin yrityksiin vastuullisuuden saralla. Etuja ovat esimerkiksi monet pk-yritysten ominaispiirteet, kuten pk-yritysten epävirallinen ja yrittäjämäinen johtamistyyli, joustava organisaatio ja motivoituneet työntekijät, jotka mahdollistavat vastuullisuustoimissa innovoimista (Bos-Brouwers & Jacke, 2010).

Pk-yritysten uniikit haasteet vastuullisuuden saralla voidaan katsoa linkittyvän vahvasti kestävyysraportointiin. Kestävyysraportointi on osa yritysten vastuullisuustoimintaa ja pk-yrityksillä kestävyysraportoinnin käyttöönottoa voivat vaikeuttaa erityisesti resurssiköyhyys ja osaavien työntekijöiden puute. Toisaalta kestävyysraportoinnin käyttöönottoa tukevat muun muassa pk-yritysten koosta johtuva joustavuus. Tutkimus vaikuttaa kuitenkin osoittavan, että yritysten pieni koko haastaa pienempiä yrityksiä kestävyysraportoinnin käyttöönotossa ja sen laadun ylläpidossa.

2.6 Kestävyyseraportoinnin käyttöönnoton haasteita

Kestävyyseraportoinnin käyttöönnoton haasteita on tutkittu melko vähän, joten on mielekästä tarkastella esimerkiksi yritysten vastuullisuusprosessien sekä kestävyyseraportoinnin haasteita yleisesti. Esimerkiksi Epstein ja Buhovac (2014) nostavat esille, että kestävyystekijät haastavat yrityksen johdon ymmärtämään monimutkaisia yhteiskuntaan, ympäristöön, talouteen ja yrityksen suorituskykyyn liittyviä keskinäisiä suhteita. Kestävyyseraportointi on monimutkainen prosessi, jonka ymmärtämiseen vaaditaan asiantuntijuutta aihepiiristä. Raportointi pitää sisällään aina vaiheita tiedon hankkimisesta ja keräämisestä sen analysointiin ja tietojen esittämisen yrityksen johdolle. (Herzig & Schaltegger, 2006, 303.)

Kestävyyseraportoinnin lainsäädännölliseen velvoittavuutta vaaditaan yhä enemmän, mutta kestävyseraportoinnin ja raportointikäytäntöjen monimutkaisuuden haasteet näkyvät edelleen (Juusola & Srouji, 2023). Kestävyyseraportoinnin käyttöönottoprosessin yksi keskeisimmistä haasteista on siis yleisesti hyväksytyjen standardien puuttuminen ja eri kestävyseraporttien huono vertailupohja (Herzig & Schaltegger, 2006). Eri yritykset raportoivat omasta yritysvastuustaan hyvin eri tavoilla, jolloin niiden standardisointi on sen vuoksi hyvin vaikeaa (Christensen, Hail & Leuz, 2021, 17). Tätä on yritetty ratkaista esimerkiksi luomalla systeemejä, kuten Global Reporting Initiative (GRI) (Herzig & Schaltegger, 2006, 310). GRI:n tarkoituksena on luoda yleiset periaatteet, joka yhdistäisi useampia eritasoisia suosituksia ESG-mittareiden raportoinnista. Tavoitteena oli luoda yleisesti hyväksyttävät standardit kestävyuden raportointiin, joka ohjaisi hyvään raportointiin ja kehittäisi raportointikäytäntöjä. (Niskala & Palmuaro, 2023, 15–16.)

Kestävyyseraportoinnin käyttöönnoton haasteet vaihtelevat todennäköisesti hyvin paljon yritysten välillä. Esimerkiksi erilaiset toimintaympäristöt tai sidosryhmät aiheuttavat yrityksille kestävyseraportoinnin näkökulmasta erilaisia haasteita. Tällaisia haasteita ovat esimerkiksi ongelmat käsitteiden kanssa. Eri käsitteen muodostavat eri käsityksen kestävyseraportoinnista ja tämä haastaa yrityksen johdon valitsemaan tietyn lähestymistavan raportointiin (Herzig & Schaltegger, 2006, 308). Muiksi haasteiksi nousevat esimerkiksi vastuullisuustekijöiden tunnistaminen ja analysointi. Tämän lisäksi Herzig ja Schaltegger

(2006) nostavat myös esille järjestelmällisen laskenta- ja tiedonhallintajärjestelmien tärkeyden, jonka tulee antaa perustan kestävyyskysymyksille olematta liian suuri. Yritykselle nousee kestävyteen liittyen haasteita liittyen käytäntöönpanoon, mittaamiseen ja kommunikointiin, mutta näiden järjestelmien olemassaolo tukee pk-yrityksiä näissä haasteissa. (Herzig & Schaltegger, 2006, 308–309.)

Vaikka uusi kestävyysraportointidirektiivi kasvattaa lainsäädännön velvoittavuutta, puuttuu erityisesti listaamattomilla pienillä ja keskisuurilla yrityksillä toiminnan velvoittavuutta, standardisointia tai suhteellisuutta ohjaavia tekijöitä (Ozkan ym., 2023). Aikaisemmin mainitut kestävyysraportoinnin melko heikosti määritetyt raamit vaikeuttavat myös osaltaan raportoinnin käyttöönottoprosessia. Yritysten on itse löydettävä heille parhaiten soveltuva kestävyysraportoinnin tapa, jonka löytäminen vie jo itsessään resursseja yrityksiltä.

2.7 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Kirjallisuuden perusteella kestävyysraportoinnin voidaan havaita olevan prosessi, jonka käyttöönotossa kaikenlaiset organisaatiot voivat kohdata erilaisia haasteita. Tutkimuskirjallisuuden perusteella on kuitenkin tunnistettavissa sellaisia tekijöitä, jotka koskettavat erityisesti pieniä ja keskisuuria yrityksiä.

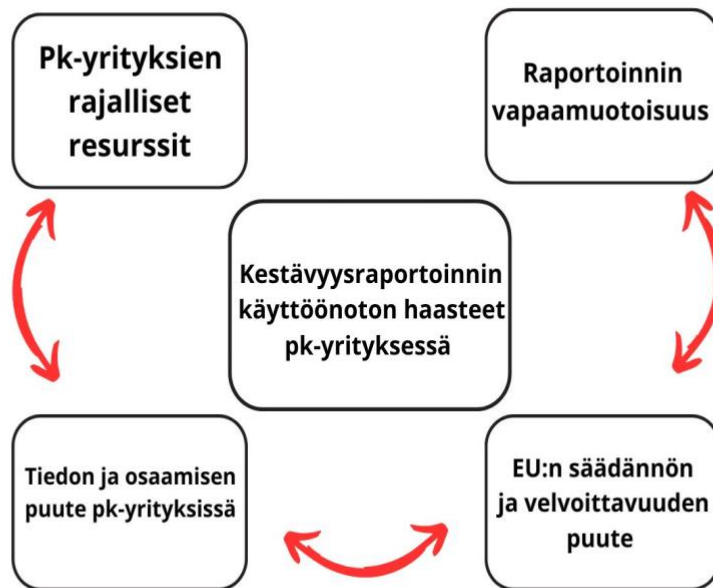
Kirjallisuuden perusteella pk-yrityksen uniikit haasteet kestävyysraportoinnissa liittyvät usein resursseihin. Pk-yritysten henkilöstömäärä ja liikevaihto ovat aina suuria yrityksiä pienempi ja näin ollen resurssit kestävyysraportoinnin käyttöönottoon ja raportoinnin ylläpitoon ovat myös pienemmät. Pk-yritysten on vaikeampi houkuttaa osaavimpia työntekijöitä, joka luo haasteita henkilöstöresursseihin liittyen. Myös pk-yritysten suuria yrityksiä pienempi liikevaihto voi hankaloittaa kestävyysraportoinnin kulujen hallintaa. Nämä resurssien puutteet näkyvät yrityksissä myös tiedon ja osaamisen puutteena, joka johtuu esimerkiksi siitä, että pk-yritykset eivät ole tietoisia sidosryhmien vaatimuksista.

Myös velvoittavan lainsäädännön ja julkisilta tahoilta tulevien asetusten puute havaittiin olevan pk-yrityksiä haastava tekijä. Kirjallisuudessa on havaittu erityisesti suurien yritysten tapauksessa, että velvoittava säädäntö nostaa vapaaehtoisen kestävyysraportoinnin määrää sekä parantaa raportoinnin ymmärrystä ja laatua. Tämän säädännön puuttuminen on siis

todennäköisesti keskeinen tekijä, joka haastaa pk-yrityksiä. Lisäksi kirjallisuudessa nousi esiin ajatus, että kestävyysraportoinnin velvoittavuus tekee raportoinnista uskottavampaa. Vaikka CSRD velvoittaa myös joitain pk-yrityksiä, on vielä suurin osa pk-yrityksistä rajattu direktiivin velvoittavuuden ulkopuolelle.

Pk-yritykset kohtaavat tutkimuskirjallisuuden perusteella kestävyysraportointiin liittyviä moninaisia haasteita verrattuna suuriin yrityksiin. Kokonaisuudessaan kirjallisuuskatsauksen avulla pyrittiin luomaan yleistä kuvaa kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessin haasteista pk-yrityksessä. Kirjallisuuden ja tutkimuskysymysten perusteella tehtiin useita eri havaintoja, joiden perusteella on luotu kuviossa 1 esitelty teorettinen viitekehys.

Kuvio 1. Tutkimuksen teorettinen viitekehys.



Teorettinen viitekehys rakentuu neljästä eri osa-alueesta, jotka muodostavat kirjallisuuden perusteella pk-yrityksille haasteita liittyen kestävyysraportoinnin käyttöönottamiseen. Teorettisen viitekehysten avulla on myös muodostettu kysymysrunko, jota hyödynnetään myöhemmin haastatteluissa. Haasteiksi teorettisessa viitekehyksessä nostetaan kirjallisuuden perusteella kestävyysraportoinnin heterogeenisyys ja sen vapaa toteutustapa,

pk-yritysten pienemmät resurssit, tiedon ja osaamisen puute pk-yrityksissä sekä olemassa olevan lainsäädännön puute, joka koskettaa juuri pk-yrityksiä. Kuviossa 1 havainnollistetaan myös, millä tavoilla nämä osa-alueet myös vaikuttavat toisiinsa. Esimerkiksi pk-yritysten pienemmät resurssit liittyvät keskeisesti osaamisen ja tiedon puutteeseen, sillä pk-yritysten pienemmät resurssit voivat esimerkiksi hankaloittaa osaavan henkilökunnan palkkaamista. Tiedon puute kytkeytyy myös osaltaan esimerkiksi velvoittavan lainsäädännön puutteeseen.

3 AINEISTO JA MENETELMÄT

3.1 Laadulliset menetelmät

Tämä tutkimus on toteutettu käyttäen kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Kvalitatiivisia eli laadullisia tutkimusmenetelmiä suositaan tutkimuksissa, joissa suositaan kokonaisvaltaista tiedon keräämistä ja joissa aineisto kerätään aidoissa tilanteissa (Hirsjärvi ym., 2009, 164). Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on myös ymmärtää tutkittavaa aihealuetta (Hirsjärvi ym., 81). Pk-yritysten kestävyysraportointien käyttöönoton haasteet vaihtelevat merkittävästi yrityksistä toisiin ja tutkimuksen tavoitteena on löytää yhtenäisiä teemoja, joita voidaan löytää useissa eri toimijoissa. Kestävyysraportointi ei ole pk-yritysten keskuudessa erityisen yleistä, joten kvantitatiivisen tutkimuksen tekeminen aiheesta ei olisi esimerkiksi tästä syystä käytännöllistä.

Tutkimuksen aineisto koostuu kahdesta eri haastattelusta. Haastattelut ovat kvalitatiivisessa tutkimuksessa tiedonkeräämisen päämenetelmänä ja tämän vuoksi soveltuivat myös tähän tutkimukseen parhaiten (Hirsjärvi ym., 2009, 205). Hirsjärvi, Remes ja Salovaara (2009) painottavat myös haastattelun etuja tiedonkeruumuotona. Haastatteluja toteuttamalla voidaan säädellä tiedon keruuta joustavasti tilanteen edellyttämällä tavalla.

Tutkimuksen haastattelut toteutettiin puolistrukturoituna teemahaastatteluna. Puolistrukturoidulla teemahaastattelulla tarkoitetaan haastattelua, jonka näkökohtia ei olla lyöty lukkoon ennen haastattelua sekä kysymysten muotoilu ja järjestys voi vaihdella haastattelun aikana (Ruusuvuori & Tiittola, 2005, 10). Lähestymistapa soveltuu tämän tutkimuksen aiheeseen, sillä tämä esimerkiksi mahdollisti joustavuuden haastattelutilanteissa. Esimerkiksi asiantuntijahaastattelussa on erittäin hyödyllistä, että aiheesta voidaan tarpeen tullen joustaa. Asiantuntijaa haastatellessa on mahdollisuus, että nousee esiin sellaisia näkökulmia, jota tutkimuksen toteuttaja ei ole osannut ajatella. Teemahaastattelun avulla pystyttiin myös käsittelemään tutkimuksen aihepiiriä ja kysymyksiä joustavasti.

3.2 Aineisto

Tutkimuksen aineisto kerättiin haastattelemalla tutkimuksen kannalta keskeisiä toimijoita. Tutkimuksessa lähdettiin lähtökohdasta, että mahdollisimman hyvä ymmärrys aiheesta saadaan haastattelemalla sekä alan asiantuntijaa että pk-yritysten edustajia, jotka toteuttavat jonkinlaista kestävyysraportointia organisaatiossaan. Asiantuntijaa haastattelemalla pystytään saamaan enemmän tietoa yleisistä standardeista ja käytännöistä, kun taas yrityksen edustajaa haastatellessa onnistutaan saamaan tietoa kestävyysraportoinnin käytännön toteutuksesta. Koska haastateltavien taustat ja näkökulmat erosivat merkittävästi toisistaan, erosivat haastateltaville esitetyt kysymykset osittain toisistaan.

Haastattelut toteutettiin anonyyminä yhden haastateltavan pyynnöstä, jonka vuoksi molemmat haastateltavat on jätetty nimeämättä. Anonymiteetin turvaamiseksi haastateltavien nimet ja muut paljastavat tiedot on jätetty pois aineistosta. Haastattelut toteutettiin etäyhteyksin Microsoft Teams -haastatteluina. Etäyhteys soveltui parhaaksi aineiston keräämisen muodoksi keinoksi useista eri syistä. Tämä mahdollisti haastattelujen aikatauluttamisen tehokkaasti kiireisten haastateltavien kanssa sekä mahdollisti myös kauempana asuvien henkilöiden haastattelemisen. Etäyhteys mahdollisti myös haastattelun varanauhoittamisen videomuodossa. Tähän videomuotoon pystyi palaamaan myöhemmin, joka helpotti esimerkiksi sanattoman kommunikoinnin havainnoimista analysointivaiheessa.

Taulukko 1 Haastattelut

Haastateltava	Ajankohta	Kesto	Paikka	Rooli
H1	26.08.2024	38 min	Teams	Toimitusjohtaja asuntosäätiössä
H2	27.08.2024	35 min	Teams	Vastuullisuuskonsultti

Tutkimuksen aineisto koostuu kahdesta haastattelusta, jotka on esitetty taulukossa 1. Ensimmäinen haastateltava on suomalaisen opiskelija-asuntosäätiön toimitusjohtaja. Haasteeksi haastattelua suunnitellessa nousi se, että toimija on oikeudelliselta muodoltaan

säätiö. Haastattelu kuitenkin päätettiin toteuttaa tästä huolimatta, sillä säätiö täytti pk-yrityksen määritelmän työntekijämääränsä ja liikevaihtonsa osalta. Toimijan liiketoimintaperiaatteet olivat hyvin samankaltaisia monien yritysten kanssa ja säätiön voidaan nähdä olevan jokseenkin vertailukelpoinen pk-yritysten kanssa. Toimija toteuttaa kestävyysraportointia määrällisesti samankaltaisilla resursseilla kuin pk-yritykset ja se on kohdannut käyttöönottoprosessissa haasteita liittyen toimijan kokoon.

Toisena haastateltavana on vastuullisuuskonsulttina toimiva henkilö suomalaisessa konsulttiyrityksessä. Haastateltava on erikoistunut kestävyysraportointiin ja EU-lainsäädäntöön. Haastateltava valittiin, sillä hänellä oli asiantuntemusta kestävyysraportoinnista ja hän kykeni tarjoamaan yleisiä näkemyksiä erilaisten yritysten raportointikäytännöistä ja aihealueen lainsäädännöstä. Yhdessä haastattelut antoivat monipuolisen kuvan kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessista ja sen haasteista pk-yrityksissä sekä muissa vastaavan kokoluokan organisaatioissa.

Ensimmäinen haastattelu sujui pitkälti haastattelurunkoa mukaillen (liite 2). Haastattelun aikana esitettiin muutamia haastattelurungon ulkopuolisia jatkokysymyksiä, jotka liittyivät haastateltavan esittämiin ajatuksiin. Toinen haastattelu toteutettiin joustavammin ja kysymyslomakkeesta poikettiin haastattelun aikana hieman (liite 3). Myös osa kysymyksistä jätettiin kysymättä haastateltavan pyynnöstä. Molemmat haastattelut aloitettiin kertomalla haastateltaville tutkimuksen sisällöstä, sen tavoitteista ja kerrottiin haastattelujen anonymiteetistä sekä tietojen käsittelystä. Tällä tavoin pyrittiin lisäämään tutkimuksen eettisyyttä ja luomaan rento ilmapiiri. Lisäksi tämä mahdollisti sen, että haastateltavat ymmärtävät täysin, minkälaiset asiat olivat tutkimuksessa keskiössä.

3.3 Aineiston käsittely ja analysointi

Haastattelusta saatu aineiston käsittely aloitettiin litterointiprosessilla, joka tehtiin samana päivänä haastattelujen kanssa. Samana päivänä litteroimalla pyrittiin varmistamaan, että aineisto pysyy mahdollisimman eheänä alkuperäiseen haastatteluun nähden. Myös Ruusuvoori, Nikander ja Hyvärinen (2005) nostavat esille, että aineistoon tutustuminen ja sen alustava analyysi on hyödyllistä aloittaa mahdollisimman nopeasti. Tutkimusaineisto

litteroitiin kirjalliseen muotoon, jota hyödynnettiin niin aineistoa puhtaaksi kirjoittaessa kuin sitä analysoidessa.

Aineiston tulkinta ja analyysi toteutettiin teoriaohjaavan sisältöanalyysin avulla. Teoriaohjaavalla analyysillä tarkoitetaan aineiston tulkintaa käyttäen aiempaa kirjallisuutta ja tutkimusta apuna (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Teoriaosuus rakennettiin kirjallisuudessa tunnistettujen haasteiden ympärille ja aineiston analysointi lähti liikkeelle näistä kirjallisuudesta tunnistetuista haasteista.

Aineiston sisällön analysointi aloitettiin lukemalla sisältö useaan kertaan läpi. Tämän jälkeen aineisto luokiteltiin erilaisiin teemoihin. Ruusuvuori, Nikander ja Hyvärinen (2005) nostavat esille, että luokittelun tehtävänä on käydä läpi tutkimuksesta saatu aineisto tavalla, joka soveltuu yhteen tutkimusongelman ja lähtökohtien kanssa. Tässä tutkimuksessa luokittelun avulla pyrittiin tuomaan aineisto helpommin ymmärrettävään muotoon. Tämä prosessi aloitettiin valitsemalla teoreettisessa viitekehyksessä mainitut tekijät eli, *pk-yritysten rajalliset resurssit, raportoinnin vapaamuotoisuus, ymmärrys raportoinnista ja sen vaatimuksista sekä olemassa olevan lainsäädännön puute*.

Aineiston jaottelun tavoitteena oli löytää aineistossa käsiteltyjä toistuvia tekijöitä. Luokiteltavat tekijät alleviivattiin litteroidussa tiedostossa antaen jokaiselle teemalle oman värinsä. Tätä kautta voitiin havaita, miten paljon eri asiat toistuivat haastatteluissa. Tämän jälkeen haastatteluaineisto luettiin uudelleen, jotta voitiin havaita, nousiko esille muita toistuvia teemoja. Tällaisiksi teemoiksi nousi yrityksen sisäinen motivaatio käyttöönottaa raportointi sekä aiemmin tehdyt toimenpiteet vastuullisuuden saralla. Nämä tekijät eivät kuitenkaan suoranaisesti ole aineiston perusteella käyttöönoton haasteita, vaan pk-yritysten ominaispiirteitä liittyen raportointiin, joten niitä ei huomioitu yhtä tarkasti, vaikka ne esiintyivät useaan kertaan haastatteluista. Luokittelujen perusteella on muodostettu taulukko 2, josta haastattelujen sisältö tulee selkeästi ilmi.

Taulukko 2 Kestävyysraportoinnin käyttöönoton haasteet pk-yrityksessä

Alaluokka	Yläluokka	Yhdistävä luokka
Pk-yritysten pienemmät taloudelliset resurssit	Pk-yritysten rajalliset resurssit	Kestävyysraportoinnin käyttöönoton haasteet pk-yrityksessä
Pk-yrityksen pienemmät henkilöstölliset resurssit		
Aineettomat resurssit		
EU:n kestävyysraportoinnin lainsäädäntö ei koske pk-yrityksiä	Kestävyysraportoinnin säädännön ja velvoittavuuden puute	
Kansallisen säädännön puute		
Tulevan säädännön ennakoiminen		
Kestävyysosaamisen puute pk-yrityksissä	Ymmärrys kestävyysraportoinnista	
Yhteiskunnan nopea muutos		
Vastuullisuuden nopea lisääntyminen		
Eri sidosryhmien vaatimukset	Raportoinnin vapaamuotoisuus	
Uskottavan raportin muodostaminen		

Aineiston analyysin perusteella muodostettu taulukko 2, jossa esitellään aineistosta saadut tulokset. Aineistosta analyysin perusteella yleisimmät teemat yhdistettiin kirjallisuuskatsauksesta muodostettuihin yläkäsitteisiin. Lisäksi yläkäsitteiden perusteella luotiin alaluokat, jotka tarkensivat havaittuja teemoja entisestään.

Analyysissä aineisto tullaan esittämään osittain erillä toisistaan. Aineistot eivät ole sisällöltään ja näkökulmaltaan suoraan rinnastettavia, joten molempia analysoidaan erikseen. Aineiston avulla pyritään kuitenkin löytämään yhteisiä tekijöitä ja teemoja, jotka esiintyvät niin organisaation kuin asiantuntijan näkökulmasta. Aineistossa organisaation näkökulmasta kerrottavia näkökulmia kuvataan termillä *johtajanäkökulma* ja konsulttinäkökulmaa kuvataan termillä *asiantuntijanäkökulma*. Näitä termejä käyttämällä pyritään lisäämään tutkimuksen tulosten ja aineiston ymmärrettävyyttä. Aineiston analysoinnin avulla pyritään vastaamaan tutkielman alakysymyksiin sekä tutkimuskysymykseen.

3.4 Aineiston luotettavuuden arviointi

Tutkimusta tehdessä on koko prosessin aikana arvioitava tutkimuksen luotettavuutta. Hirsjärvi, Remes ja Salovaara (2009) painottavat, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuutta nostaa erityisesti tutkijan tarkka selostus tutkimuksen toteuttamisesta. On tärkeää selostaa erityisesti aineiston hankkimiseen liittyviä keskeisiä tekijöitä, kuten haastattelujen olosuhteet, mahdolliset virhetekijät ja tutkijan oma itsearviointi tilanteesta. (Hirsjärvi ym., 2009, 232.)

Tutkimuksen ja erityisesti aineiston luotettavuutta on pyritty tässä tutkimuksessa lisäämään kertomalla tarkasti haastattelujen suunnitteluprosessista, haasteista liittyen haastattelujen saamiseen sekä haastattelujen toteuttamisesta. Tämän lisäksi aineiston luotettavuutta on pyritty arvioimaan tiedostamalla erilaiset tekijät, jotka ovat voineet vaikuttaa tutkimuksen oikeellisuuteen. Tätä luotettavuuden lisäämistä prosessin kokonaisvaltaisella kuvaamisella korostavat myös Ruusuvoori, Nikander ja Hyvärinen (2005).

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on tärkeä arvioida aineiston yleistettävyyttä ja läpinäkyvyyttä (Ruusuvoori ym., 2005, 27). Keskeiseksi tutkimuksen luotettavuutta heikentävänä tekijänä voidaan pitää sitä, vertautuvatko kestävyysraportointia toteuttavan

säätiön lähtökohdat pk-yritysten lähtökohtiin. Tätä luotettavuutta lisää kuitenkin se, että haastattelun säätiön resurssit menevät tavallisen pk-yritysten mittareihin. Samankaltaiset resurssit ja kestävyysraportoinnin toteuttaminen lisäävät aineiston luotettavuutta. Luotettavuutta lisää myös se, että aineisto ei koostu vain säätiön haastattelusta, vaan asiantuntijanäkökulma auttaa hahmottamaan ja arvioimaan säätiön aineiston luotettavuutta myös analysointivaiheessa. Tutkimuksen luotettavuutta olisi kuitenkin lisännyt oikean pk-yrityksen haastattelu, joka olisi soveltunut raameiltaan täysin tutkimuskysymykseen.

4 TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET

4.1 Vastuullisuuden merkitys pk-yrityksille

Haastateltavien näkökulmasta pk-yritysten vastuullisuusnäkökulmat ja erityisesti kestävyysraportointi ovat ilmiöitä, joiden merkittävyys on kasvanut viimeisten vuosien aikana. Molemmissa haastatteluissa myös nousi esille ajatus siitä, että pk-yritysten kestävyysraportoinnin merkitys tulee vain kasvamaan tulevaisuudessa.

Vastuullisuusasioita noin 4–5 vuotta ollut pinnalla, vahvistunut vain. H1

No merkitys on ehdottomasti kasvava, ihan siis senkin takia, että monesti nämä isommille yrityksille asetetut velvoitteet alkaa valumaan sieltä arvoketjusta niille pk-yrityksille. Kyllä se tulee seuraavina vuosina tai jatkossa olemaan yhä merkityksellisempää. H2

Pk-yritysten vastuullisuusnäkökulmat nähtiin myös sekä johtajanäkökulmasta ja asiantuntijanäkökulmasta merkittävänä. Erityisesti asiantuntijanäkökulmasta nousi kuitenkin esille, miten vastuullisuudesta saatava kilpailuetu voi vaihdella merkittävästi yrityksestä toiseen.

No se vähän riippuu yrityksen omasta tilanteesta. Kyllä minä ajattelen henkilökohtaisesti itse sitä, että aina on hyvä olla tietoinen oman liiketoimintansa kestävyysvaikutuksista ja myös kannattaa nähdä se mahdollisuutena, että voisiko sieltä löytää uudenlaisia liiketoimintamahdollisuuksia tai jonkinnäköistä kilpailuetua. H2

Asiantuntijanäkökulmasta korostui siis ajatus siitä, että pk-yritykset eroavat merkittävästi toisistaan ja ei voida aina sanoa varmaksi, tuottaako kestävyysraportoinnin käyttöönotto kilpailuetua.

4.2 Kestävyyseraportoinnin käyttöönnoton yleiskuva pk-yrityksessä

Jotta pk-yrityksen näkökulmasta voitiin havaita kestävyysraportoinnin käyttöönnoton haasteita, tuli tutkimuksen avulla saada yleiskuva siitä, miten kestävyysraportin käyttöönnotto pk-yrityksessä tapahtuu. Lisäksi analyysin avulla pyrittiin tulkitsemaan, mitkä ovat tämän prosessin keskeiset erot suuriin yrityksiin nähden.

Asuntosäätiön toimitusjohtaja kuvasi haastattelussa kestävyysraportoinnin käyttöönnottoa. Asuntosäätiön ensimmäinen kestävyysraportti lähti liikkeelle ajatuksesta, että raportin tulee lähteä organisaation omasta halusta toteuttaa raportointia. Raportoinnin käytännönläheisimmän toteutustavan selvittämiseksi palkattiin pro gradu -tutkielman tekijä, jonka tavoitteena oli tehdä organisaatioon parhaiten soveltuva muotti. Tämä käyttöönottoprosessi kuitenkin epäonnistui ja pro gradu -työ ei koskaan valmistunut. Ensimmäinen versio säätiön kestävyysraportista syntyi viime kädessä säätiön johtoryhmän voimin.

Sitten tuli tuumaustauko ja mietittiin, miten meidän pitäisi raportoida. Johtoryhmätasolla palvelujohtaja ja talousjohtaja ottivat enemmän roolia, ja käytiin tiiviisti keskustelua johtoryhmän kesken. Minulla on siis johtoryhmässä neljä osastoa, jotka ovat kaikki vastuullisia esimiehiä, ja niin me oikeastaan kirjoitettiin käytännössä omin voimin. HI

Kyseisessä käyttöönottoprosessissa organisaatio kohtasi uniikin haasteen ja tämä ratkaistiin lopulta organisaation johtoryhmän aktiivisuudella. Tätä johtajanäkökulmasta noussutta haastetta ei kuitenkaan avata enempää tässä tutkimuksessa. Keskeisenä tekijänä näkyi kuitenkin johtoryhmän joustavuus haasteen ratkaisemiseksi. Johtajanäkökulmasta nousi myös esille se, miten pienet organisaatiot saattavat omata tekijöitä, jotka tukevat raportoinnin käyttöönnottoa haasteellisissa tilanteissa.

Käyttöönottoprosessista puhuttaessa aineistossa nousi esille, miten kyseisen raportin ensimmäistä versiota tehtäessä huomattiin, että monet vastuullisuuden tekijät oli jo huomioitu organisaation toiminnassa. Myös aineiston asiantuntijanäkökulmasta nousi esiin

havaintoja siitä, että pk-yrityksen kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessia helpottaa organisaation aito kiinnostus ja aikaisemmat teot kestävyiden osa-alueilla.

Kaikki pitää huomioida ja oikeastaan meidänkin toiminnassamme sitten, kun tätä tarkemmin on alettu raportoidaan, niin on huomattu, että meillä on kaikenlaisia osa-alueita, jotka ovat olleet jo hyvinkin kaukaista juontoa. Sitä ei vain silloin ole välttämättä punottu sen vastuullisuusotsikon alle, mutta tämä ei ole yhtäkkäinen prosessi vaan jatkumo, ehdottomasti jatkumo ja silloin se on aidosti osa sitä arkea.
H1.

Mitä itse olen havainnoinut niin kyllä se, että lähdetään tekemään ja rakentamaan sen päälle mitä on jo tehty, ja mistä on jo kerätty tieto, niin se on hyvä lähtökohta.
H2.

Aineistossa siis nousi vahvasti esille se, että juuri pk-yrityksissä raportoinnin keskiössä on jo valmiiksi tehdyt toimet vastuullisuuden eri osa-alueilla. Molempien näkökulmien mukaan aikaisemmin huomioitua kestävä kehityksen osa-alueet auttavat pk-yrityksiä ehkäisemään niitä haasteita, joita käyttöönotto vaiheessa ilmenee. Päinvastoin kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessi voi haastaa pk-yrityksiä, mikäli yrityksessä ei ole aiemmin kiinnitetty huomiota kestävä kehityksen osa-alueisiin. Pk-yrityksen kestävyysraportoinnin käyttöönoton erikoispiirteenä korostuu siis juuri organisaatiossa olemassa oleva osaaminen tai sen puute.

Tutkimuksessa toisena kestävyysraportoinnin käyttöönoton erityispiirteenä nousi pk-yritysten raporttien suppeus verrattuna suuriin yrityksiin. Pk-yritysten toiminnan ollessa pienempää, on myös raportoitavien osa-alueiden määrä pienempi. Tämä oli asiantuntijanäkökulman mukaan keskeinen ero suurten ja pienten yritysten kestävyysraportoinnissa.

No siis sanoisin, että ehkä laajuudeltaan. Koska jos mietit sitä mitkä asiat on olennaisia kestävyysraportoinnissa pk-yritykselle, niin todennäköisesti niitä raportteja raportoitavia aiheita on paljon vähemmän, kuin mitä suurella

kansainvälisellä yhtiöllä. Mä sanoisin, että se ero tulee nimenomaan sitten raportoinnin laajuudesta. H2

Pk-yritysten kestävyysraportoinnin erityispiirteiksi nousi aineiston perusteella aiemman kestäväen kehityksen huomioimisen merkitys, pk-yritysten raporttien suppeus verrattuna suuriin yrityksiin sekä pk-yritysten joustavuuden merkitys. On kuitenkin pidettävä mielessä, että aineistossa nousee esille vain yksi kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessi, ja käyttöönottoprosessin yksityiskohdat ja toteutustavat eroavat merkittävästi yrityksistä toiseen.

4.3 Sidosryhmien vaikutus kestävyysraportoinnin käyttöönottoon

Sidosryhmät asettavat paineita yrityksille, ja sidosryhmien merkitys pk-yritysten kestävyysraportoinnissa oli keskeinen analyysin pohjalta noussut havainto. Kysyttäessä sidosryhmien vaatimuksista tuli esille esimerkiksi isompien yritysten vaatimukset liittyen tuotantoketjuihin sekä asiakaskunnan odotukset. Johtajanäkökulmasta tarkasteltuna erityisen merkittäväksi sidosryhmäksi nousi asiakaskunta, joka ei kuitenkaan ole antanut toistaiseksi merkittäviä paineita toimijalle.

Mulla on se käsitys, että olemme ehtineet tehdä näitä toimenpiteitä niin, että ainakin se, millaisia arvosanoja yleensä saamme meidän palveluista ja toiminnasta, asukkaat ovat toistaiseksi olleet tyytyväisiä siihen tasoon, mihin olemme pystyneet toimenpiteiden ja näyttöjen osalta. H1

Johtajanäkökulmasta nousee siis esille, että sidosryhmät eivät ole asettaneet merkittäviä vaatimuksia toimijalle. Tämä liittyy todennäköisesti ainakin osittain siihen, että organisaatio ei ole yritys. Sidosryhmien merkitys kuitenkin painottui tutkimuksessa. Asiantuntijanäkökulmasta päinvastoin nousi esille se, että kestävyysraportoinnin lainsäädännön velvoittavuus suuriin yrityksiin on vaikuttanut myös pk-yritysten kestävyysraportointiin erityisesti sidosryhmien paineiden kautta. Asiantuntijanäkökulman mukaan suuret yritykset ovat alkaneet vaatia tuotantoketjun jokaiselta alueelta sekä alihankkijoilta tietoa näiden vastuullisuudesta. Tämä on johtanut tilanteeseen, jossa myös pienempien yritysten tulee raportoida ja ymmärtää omia kestäväen kehityksen mittareita.

No kyllä se minun näkemykseni mukaan aika monesti lähtee siitä, että arvoketjussa on näitä vaatimuksia. Eli isompi yritys on ehkä velvoitettu raportoimaan nyt jatkossa CSRD:n mukaisesti ja sieltä sitten yritykset saattaa lähettää arvoketjussa oleville yrityksille tietopyyntöjä, ja sitten näiden pienempien yritysten täytyy ruveta selvittämään. H2.

Kysyttäessä esimerkiksi julkisen tahon asettamista vaatimuksista nousi esille se, miten sidosryhmien vaatimukset ovat ainakin jollain tasolla melko kirjaamattomia. Asiantuntijanäkökulman mukaan merkittävä säädäntö tulee nykyisin EU:lta ja kaikkia pk-yrityksiä velvoittavaa säädäntöä ei vielä ole. Esille nousi kuitenkin se, miten EU:n kestävyysraportointidirektiivi velvoittaa pian myös listattuja pk-yrityksiä.

Ja tokihan tässä nyt täytyy muistaa, että listatut pk-yrityksethän tulee mukaan tähän CSRD -raportointiin vuodesta 2026–2027 elikkä toki niillä on sitten vähän erilainen tilanne. Niille tulee myös lainsäädännön kautta se vaatimus ehdottomasti. H2.

Aineistossa sidosryhmät olivat keskeinen esiin noussut ulottuvuus liittyen kestävyysraportoinnin käyttöönottoon ja haasteisiin. Näitä esille nousseita sidosryhmiä olivat yritysten asiakkaat, kumppaniyritykset sekä erilaiset julkiset tahot. Nämä haasteet liittyivät laajalti sidosryhmiltä tulleeseen paineeseen raportoida vastuullisuudesta. Sidosryhmien antamat tavoitteet yrityksille saattavat haastaa pienempiä toimijoita, sillä heillä ei ole samanlaisia lähtökohtia alkaa toteuttamaan kestävyysraportointia. Erityisinä haasteina voitiin tunnistaa, että julkiselta sektorilta tulevia kannustimia ja velvoittavaa lainsäädäntöä ei juurikaan ole.

4.4 Haasteet kestävyysraportoinnin käyttöönotossa pk-yrityksessä

4.4.1 Taloudelliset resurssit

Kirjallisuuden ja olemassa olevan tutkimuksen perusteella tehty teoreettinen viitekehys nosti esiin neljä keskeistä haastetta, jotka liittyivät kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessiin pk-yrityksissä. Nämä ulottuvuudet liitettiin osaksi tutkimuksen haastattelurunkoa ja niistä esitettiin kysymyksiä haastateltaville. Keskeisessä roolissa olivat erityisesti resurssit, jotka voivat olla niin aineellisia kuin aineettomia. Myös asiantuntijanäkökulmasta pk-yritysten

määrällisesti heikkomat resurssit nousivat keskeisenä kestävyysraportoinnin käyttöönoton haasteena.

Juuri suuret yritykset on näissä ehkä etulyöntiasemassa, kun löytyy se resurssi ja löytyy taito. H2.

Mun mielestä on realismia sanoa se ääneen, että kyllä isoilla yrityksillä on isommat hartiat näiden ”velvollisuuksien” täyttämiseen. H2.

On kuitenkin huomattava, että molemmissa haastatteluissa nousi esille ajatus siitä, että myös pienemmät organisaatiot pystyvät aloittamaan oman kestävyysraportointinsa pienillä resursseilla. Raportointiin pystytään käyttämään suuria määriä resursseja, mutta aiempi työ vastuullisuuden saralla tukee tämän haasteen ratkaisemista.

Sitten se on juuri, että pitää lähteä siitä valmiista jutusta, mitä teillä on jo pohjalla, ja rakentaa siitä. Silloin se on helpompaa ja se pienikin yritys pärjää silloin. H1.

No kyllähän se voi olla mielestäni (liittyen siihen, onko kestävyysraportointi kallista). Se liittyy myös siihen, että mitä on jo tehty aikaisemmin. Eli jos tulee vaikka asiakkailta tällaisia vaateita, niin kyllähän se liittyy myös siihen minkälaista tietoa siellä organisaatiossa on jo esimerkiksi kerätty omasta toiminnasta. Mutta kyllä tähän saa myös rahallisia resursseja laitettua. H2

Aineiston perusteella taloudellisten resurssien merkitys kestävyysraportoinnin käyttöönoton haasteena jäi pk-yrityksillä oletettua pienemmäksi. Aineiston perusteella on kuitenkin vaikea saada suoraa vastausta taloudellisten resurssien merkityksestä, sillä kestävyysraportoinnin vaatimat taloudelliset resurssit ovat yksilöllisiä eri yrityksille.

Aineistoanalyysin perusteella vaikuttaa siltä, että pk-yritysten raportointiin on mahdollista käyttää taloudellisia resursseja ja se voi haastaa tiettyjä yrityksiä. Kääntöpuolena on kuitenkin se, että yritykset voivat torjua näitä haasteita erilaisilla tavoilla. Erityisesti yrityksessä aiemmin tehty työ kestävän kehityksen osa-alueiden saralla vaikuttaa positiivisesti raportoinnin käyttöönottovaiheessa ja vähentää taloudellisiin resursseihin liittyviä haasteita.

4.4.2 Ymmärrys kestävyysraportoinnista

Kestävyysraportoinnin säätely ja prosessit voivat olla monitahoisia ja aiheuttaa haasteita raportointia käyttöönottavassa yrityksessä. Sekä asiantuntija- että johtajahaastattelussa korostui kestävyysraportoinnin monimutkaisuuden ja vapaamuotoisuuden haaste. Johtajanäkökulmasta haasteeksi muodostui datan kerääminen ja olemassa olevan tiedon käyttäminen kestävyysraportissa.

No ehkä juuri tämä, että sitten kun piti koota tämä (kestävyysraportti), niin mihin me otetaan sitä faktaa siitä tekemisestä - kun meillä oli niin paljon olemassa olevaa tietoa, mutta eihän se ole mitään proosaa mitä sinne kirjoitetaan vaan, että sitten löydetään ne tavat, miten me mittaamme niitä asioita. H1.

Käyttöönoton keskeiseksi haasteeksi muodostuu aineistoanalyysin näkökulmasta raportin kokoaminen. Kestävyysraportoinnin vapaamuotoisuus haastaa yrityksiä valitsemaan esimerkiksi raportoinnin viitekehyksen, raportissa käsiteltävät asiat ja niiden mittarit. Myös asiantuntijanäkökulma mukaili ajatusta, että kestävyysosaamisen puute organisaatiossa on merkittävä raportoinnin haaste.

...miten varmistaa, että on tarpeeksi sitä kestävyysosaamista siellä organisaatiossa. Se on kyllä varmaan se keskeinen haaste. H2.

Aineiston analyysissä havaittiin, että raportoinnin kokoamisen haasteet liittyvät ainakin osittain siihen, miten nopeasti yhteiskunta on muuttunut. Uudet vaatimukset ovat tulleet yrityksille nopeasti ja samaan aikaan kestävä kehityksen osa-alueet ovat tulleet osaksi normia. Nopea muutos on saattanut haastaa joitakin pk-yrityksiä ottamaan nopeasti raportoinnin osaksi toimintaansa, mikä on puolestaan aiheuttanut haasteita käyttöönotossa.

...nämä vaateet on tullut aika nopeasti eri yrityksille, ja niin miten voidaan varmistaa, että riittää ikään kuin tietotaitoa ja osaamista, taikka arvioida tällöin kestävyysvaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia yrityksille. Kyllä se on ehdottomasti semmoinen että ”että mistä se osaaminen löytyy”? H2.

Vaikka kestävyysraportoinnin vaatimukset ovat tulleet yrityksille nopeasti, vaikuttaa siltä, että yritysten ymmärrys kestävyysraportoinnista ja vastuullisuudesta on myös kasvanut merkittävästi. Yritykset ymmärtävät yhä paremmin, mitä kestävyysraportointi on, vaikka sen tietyt osa-alueet ovat asiantuntijan näkemyksen mukaan vielä melko tuntemattomia.

No musta tuntuu, että yleiskuva alkaa aika hyvä olemaan. Tiedätkö perinteinen triple bottom line ja tämmöiset perinteiset vastuullisuuden osa-alueet alkaa olemaan aika hyvin tiedossa ihmisillä, mutta kyllä se liittyy niihin ehkä yksityiskohtiin. Mutta musta tuntuu, että miten osataan, vaikka arvioida yrityksissä jotakin biodiversiteettiin liittyviä vaikutuksia, niin ne on oikeasti aika haastavia asioita. H2

Niin ehkä yksityiskohtiin menevät aihealueet ja myöskin sellaiset, että kyllähän meillä alkaa olemaan jo päästölaskenta esimerkiksi, että yritykset ymmärtää vaikka ilmastovaikutuksia. Mutta sitten on paljon muitakin ympäristövaikutuksia esimerkiksi juuri tää mainitsemani biodiversiteetti, niin ne voi olla aika tuntemattomia aiheita, että miten tavallaan osataan sitten arvioida ikään kuin tällaisten aiheiden merkittävyyttä suhteessa siihen omaan liiketoimintaan. H2

Aineiston analyysissä kestävyysraportoinnin ymmärtäminen ja osaaminen nousivat esille hyvin keskeisinä tekijöinä. Nämä tekijät tuovat merkittäviä haasteita pk-yrityksille, jotka pyrkivät käyttöönottamaan kestävyysraportoinnin osaksi vakiintunutta liiketoimintaa.

4.4.3 Henkilöstöressit

Viimeinen analyysissä keskeisesti esille noussut tekijä oli pk-yritysten henkilöstöressseihin liittyvät haasteet. Pk-yritysten henkilöstön pienempi määrä vaikuttaa keskeisesti kestävyysraportoinnin käyttöönottoon. Johtajanäkökulmasta mukaan keskeisenä haasteena liittyen henkilöstöressseihin voi olla raportoinnin henkilöityminen pk-yrityksessä.

Meillä johtoryhmässä kaikki ovat kiinnostuneet asiasta, mutta silloin se henkilöityy, ja se henkilöityy hyvässä. Mutta myös riskinä on, että jos joku henkilö vaihtaisi työpaikkaa niin hänen mukanaan menee todella paljon aineetonta pääomaa. H1.

Pk-yritysten pieni henkilöstömäärä ja henkilöstön resurssit ovat aineistoanalyysin sekä olemassa olevan kirjallisuuden perusteella keskeisiä haasteita pk-yritykselle niin päivittäisessä kestävässä kehitykseen liittyvässä toiminnassa kuin kestävyysraportoinnin käyttöönottoaiheessa.

Aineiston analyysissä on kuitenkin havaittavissa, että monet henkilöstöresursseihin liittyvät haasteet linkittyvät keskeisesti aiemmin mainittuun ymmärrykseen kestävyysraportoinnista. Esimerkiksi pienempi henkilöstön määrä pk-yrityksissä voi näkyä myös osaamisen puutteena. Asiantuntijanäkökulmasta kestävyysraportoinnin käyttöönoton henkilöstöresursseihin liittyvä haaste on se, miten raportointi voi vaatia yrityksen henkilöstöltä ajallisia resursseja. Tämä liittyy osittain myös kestävyysraportoinnin ymmärtämiseen organisaatiossa, sillä ymmärrys kestävyysraportoinnin prosessista voi selkeyttää ja ratkoa aikaan liittyviä haasteita.

Sitten tavallaan, kun miettii sitä pk-yritysten puhtaisiin resursseja niin ennen näitä voimassa olevia pk-yritys standardeja niin kyllä se on aika haastavaa. Ja sitten kun ihmisillä on kuitenkin se sama kaksikymmentäneljä tuntia vuorokaudessa aikaa niin kyllä tähän saa paljon uppoamaan aikaa. H2.

Ajallisiin resursseihin liittyvä haaste voi osittain selittyä sillä, että suurilla yrityksillä on usein paremmin jalkautettu vastuullisuuden osa-alueet organisaatioon henkilöstön osalta. Esimerkiksi suurissa organisaatioissa on usein vastuullisuuteen määritettyjä työntekijöitä tai osastoja, kun taas pienet ja keskisuuret yritykset joutuvat tasapainottelemaan osa-alueiden kanssa enemmän.

Itsellä nyt ensimmäisenä tulee mieleen, että suurilla yrityksillä on vaikka niin kun määrätyt vastuullisuushenkilöt tai osastot tai näin. H2.

Mutta pienen firman on aina tasapainoilua, että jos on se konsultti apuna, kuten sanottu varmasti auttaisi ja tekisi ja tekisi ne kysymykset valmiina. Mutta sitä ei saa käyttää niin, että sä ulkoistat sen asian. Mutta tiedän meidänkin kokoisilla, että on yksi henkilö sitten otettu ja hän tekee sitä asiaa kokonaan. H1

Henkilöstöresurssit nousevat analyysissä keskeiseksi haastavaksi tekijäksi kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessissa. Henkilöstöresurssien puute voi vaikuttaa negatiivisesti yrityksen raportoinnin osaamiseen sekä pk-yrityksen ajallisiin resursseihin. Henkilöstöön liittyväksi haasteeksi voidaan mieltää myös aiemmin johtajanäkökulmasta noussut ajatus siitä, miten pk-yrityksissä korostuu organisaation jäsenten kiinnostus vastuullisuudesta ja kestävästä kehityksestä. Erityisesti vapaaehtoisessa kestävyysraportoinnissa organisaation jäsenten kiinnostus on hyvin keskeistä ja sen puuttuminen voi haastaa kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessia.

4.5 Yhteenveto

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tutkia, millaisia erilaisia haasteita pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa. Analyysin perusteella esiin nousi monia tekijöitä, jotka voivat haastaa pk-yrityksiä keskeisellä tavalla. Nämä haasteet kirjallisuuden perusteella jaettiin neljään eri teemaan, jotka olivat pk-yritysten rajalliset resurssit, kestävyysraportoinnin säädännön ja velvoittavuuden puute, ymmärrys kestävyysraportoinnista sekä raportoinnin vapaamuotoisuus.

Analyysin perusteella voidaan havaita pk-yritysten kohtaavan merkittäviä haasteita liittyen kestävyysraportoinnin käyttöönottoon. Nämä haasteet vaikuttavat pk-yrityksien monilla eri osa-alueilla ja ne haastavat pk-yrityksiä prosessin kaikissa vaiheissa. Aineiston analyysin perusteella pk-yritysten syyt lähteä raportoimaan ovat kasvaneet, vaikka velvoittavuus ja vaatimukset pk-yrityksille ovat vielä melko muodollisia. Aineiston perusteella pk-yritysten kestävyysraportointi tapahtuukin usein yritysten omasta halusta tai sidosryhmien vaatimuksista, ei niinkään lainsäädännöllisistä velvoitteista. Itse käyttöönottovaiheessa pk-yritykset kohtaavat monenlaisia haasteita, joista useat liittyvät pk-yritysten ominaispiirteisiin. Kokonaisuudessaan pk-yritysten pienemmät resurssit, lainsäädännön velvoittavuuden puute sekä ymmärrys raportoinnista ja sen vaatimuksista luovat kokonaisuuden, jotka koskettavat erityisesti pk-yrityksiä.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

5.1 Johtopäätökset

Tämän kandidaatintyön tavoitteena oli selvittää, millaisia haasteita pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnin käyttöönottovaiheessa. Lisäksi tutkimuksen alakysymyksinä olivat, miten kestävyysraportoinnin käyttöönotto tapahtuu pk-yrityksessä ja miten sääntelyn puute vaikuttaa pk-yritysten kestävyysraportointiin. Pk-yrityksiin ja kestävyysraportointiin liittyvä kirjallisuus ja tutkimuksen aineiston perusteella tehty analyysi toivat esille samankaltaisia haasteita ja teemoja. Tutkimuksen perusteella pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessin aikana moninaisia haasteita, jotka eivät haasta samalla tavalla suuria yrityksiä.

Tutkimuksen tulosten perusteella suurilla yrityksillä on pk-yrityksiä paremmat lähtökohdat lähteä toteuttamaan kestävyysraportointia. Suurten yritysten laajemmat resurssit ja osittain velvoitettavat raportointikäytännöt tukevat kestävyysraportoinnin käyttöönottoa. Myös aiempi kirjallisuus tukee tutkimuksessa tehtyjä havaintoja. Yrityksen suuren koon on aiemmin huomattu vaikuttavan positiivisesti kestävyysraportoinnin käyttöönottoon, jonka lisäksi yrityksen suuri koko auttaa kantamaan kestävyysraportoinnin vastuuta ja kustannuksia (Hahn & Kühnen, 2013). Kokoon liittyvät haasteet näkyivätkin tutkimuksen tuloksissa merkittävä tekijänä.

Tutkimuksen tulosten perusteella pienemmät resurssit ja niistä johtuvat haasteet korostuivat ensimmäisenä keskeisenä käyttöönoton haasteena pk-yrityksille. Nämä haasteet liittyvät niin aineellisiin kuin aineettomiin tekijöihin, joista merkittävimpana nousi esiin suurten yritysten resurssilliset mahdollisuudet henkilöstön suhteen. Suurten yritysten suuremmat resurssit mahdollistavat osaavan henkilöstön, joka voi näkyä yrityksessä esimerkiksi parempana vastuullisuusosaamisena. Aikaisemmassa tutkimuksessa esimerkiksi Bos-Brouwers ja Jacke (2010) korostivat pk-yritysten haasteita houkutella osaavimpia työntekijöitä sekä niiden toiminnan riippuvuutta tietyistä avainhenkilöistä. Samoja tekijöitä korostivat lisäksi muun muassa Euroopan Komission pk-yrityksiä käsittelevä raportti (Euroopan Komissio, 2023,

liite 1). Tutkimuksen perusteella pk-yritysten pieni henkilöstön määrä näkyy yrityksessä niin osaamisen kuin ajankäytön haasteina. Pienen henkilöstön omaavan pk-yrityksen voi olla vaikeaa varata ajallisia resursseja kestävyysraportoinnin toteuttamiseen verrattuna suuryritykseen, jossa työvoimaa on enemmän.

Näistä havaituista haasteista huolimatta tutkimustuloksissa näkyy, että myös henkilömäärällisesti pienempien organisaatioiden on mahdollista tehdä laadukasta kestävyysraportointia yritysten ollessa aidosti kiinnostuneita vastuullisuuden edistämisestä. Myös kirjallisuuden perusteella pk-yritysten ominaispiirteenä havaittu joustavuus voi osaltaan tukea kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessissa ja ratkoa siihen liittyviä haasteita (Bos-Brouwers & Jacke, 2010). Joustavuus pk-yrityksen ominaispiirteenä mahdollistaa näin osaltaan sopeutumisen määrällisesti pienempiin resursseihin.

Tutkimuksessa jokseenkin yllättävänä resursseihin liittyvänä havaintona huomattiin, että pk-yritysten määrällisesti pienempi liikevaihto ei vaikuta olevan merkittävä pk-yrityksiä haastava tekijä. Taloudelliset resurssit eivät korostuneet merkittävänä haasteena niin aineistossa kuin tutkimuskirjallisuudessakaan. Tätä selittävät todennäköisesti useat eri tekijät. Esimerkiksi pk-yritysten kestävyysraportoinnin melko vapaamuotoinen toteutustapa ja yritysten heterogeenisyys mahdollistavat raportointikäytäntöjen räätälöimisen yrityksen erityispiirteisiin soveltuviksi. Vaikka tutkimustuloksista voidaan havaita, että kestävyysraportointi voi viedä paljonkin taloudellisia resursseja, niiden merkitys ei korostunut tässä tutkimuksena. Taloudellisia resursseja merkittävämpänä tekijänä nousi esimerkiksi pk-yrityksen aiempi kiinnostus vastuullisuuden osa-alueita kohtaan.

Tutkimuksen tulosten perusteella toisena keskeisenä käyttöönoton haasteena on se, miten kestävyysraportoinnin ilmiön monimutkaisuus ja tiedon puute haastavat pk-yrityksiä. Tämä raportointikäytäntöjen ymmärryksen puute korostui sekä johtaja- että asiantuntijanäkökulmasta tarkasteltuna. Tutkimustulokset ovat myös linjassa aiemman kirjallisuuden kanssa, jossa kestävyysraportoinnin standardisoinnin puutteesta aiheutuvia haasteita on korostettu (Christensen, ym., 2021).

Tutkimuksessa havaittiin, että heikko ymmärrys kestävyysraportoinnista liittyy osittain kestävyysraportoinnin pitkälti vapaamuotoiseen toteutustapaan. Kestävyysraportointia

aloittaessa pk-yrityksillä voi olla hyvinkin paljon dataa, mutta haasteeksi voi nousta se, mitä asioita mitataan ja millä tavalla. Tutkimuskirjallisuudessa tätä näkökulmaa toivat esille Herzig ja Schaltegger (2006), jotka painottivat keskeisenä kestävyysraportoinnin haasteena yleisesti hyväksytyjen standardien puuttumista sekä eri raporttien huonoa vertailupohjaa. Kestävyysraportoinnin vapaamuotoisuuteen ja ymmärrykseen liittyvät haasteet linkittyvät todennäköisesti siihen, että raportointikäytännöt eivät ole vielä laajalti vakiintuneet pk-yrityksissä.

Vaikka lainsäädäntö kestävyysraportoinnin ympärillä kiristyy, puuttuu erityisesti listaamattomilta pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä toiminnan velvoittavuutta, standardisointia tai suhteellisuutta ohjaavia tekijöitä (Ozkan ym., 2023). Tutkimuksessa kuitenkin havaittiin, että EU:n kestävyysraportointidirektiivi tulee todennäköisesti muuttamaan tätä pk-yritysten velvoittavuutta lähivuosina. Tutkimuksessa kestävyysraportointidirektiivin kaltaisella säädännöllä havaittiin olevan keskeinen rooli pk-yritysten kestävyysraportoinnille tulevaisuudessa. (Emt.)

Tutkimusten tulosten perusteella kolmantena keskeisenä haasteena korostui pk-yrityksien kestävyysraportointiin liittyvän säädännön ja velvoittavuuden puute. Lainsäädännön puute saattaa näkyä pk-yrityksissä esimerkiksi siinä, että kannustimia käyttöönottaa raportointia on vähän. Tutkimuksen perusteella kannustimet tulevat tällä hetkellä esimerkiksi asiakkailta ja kumppaniyrityksiltä, ei niinkään julkisilta tahoilta. Kirjallisuudessa Bos-Brouwers ja Jacke (2010) korostivat raportoinnin näkyvyyden puutetta ja yleisen raportoinnin prioriteetin alhaisuutta syynä sille, miksi pk-yritykset tuottavat suhteessa pieniä määriä kestävyysraportointia. Tämä raporttien näkyvyyden puute ja prioriteetin alhaisuus voi osittain johtua juuri velvoittavuuden puuttumisesta.

Tutkimuksessa kuitenkin havaittiin, että suuria yrityksiä pakottava sääntely vaikuttaa myös pk-yrityksien kestävyysraportointiin, sillä suuret, raportointivelvolliset yritykset voivat asettaa lisätietopyyntöjä tai vaatimuksia arvoketjussa oleville pk-yrityksille. Tutkimuksen tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että lainsäädännön lisääntyminen voi madaltaa pk-yritysten kestävyysraportoinnin kynnystä ja parantaa raporttien standardisointia. Aiemmin esimerkiksi EU:n NFRD-direktiivin havaittiin lisäävän vapaaehtoista raportointia ja parantavan raporttien laatua ja määrää suurissa yrityksissä (Ottenstein ym., 2022). Myös Hail

ja Leuz (2021) nostivat esille, että lainsäädännöllinen velvoittavuus voi parantaa raportoinnin uskottavuutta ja tuoda oikeita vaikutuksia yrityksille. Jää kuitenkin nähtäväksi aiheuttaako CSRD-direktiivi pitkällä aikavälillä samankaltaisia vaikutuksia.

Kokonaisuudessaan tutkimuksen tulokset antavat mielenkiintoisia näkökulmia pk-yritysten kestävyysraportointiin. Tutkimuksen avulla pystyttiin tunnistamaan joitakin yleisiä haasteita, jotka liittyivät pk-yritysten suhteessa pienemään kokoon. On kuitenkin mainittava, että myös pk-yrityksiä tukevia piirteitä havaittiin tutkimuksessa useita. Pk-yritysten joustava rakenne, keskimääräisesti suuri kiinnostus kestävän kehityksen ulottuvuuksia kohtaan ja lainsäädännön kiristäminen vaikuttavat tutkimuksen perusteella tukevan kestävyysraportoinnin käyttöönottoa. Vaikka pienet resurssit, velvoittavuuden ja ymmärryksen puute sekä vapaamuotoisuus haastavat pk-yrityksiä, eivät pk-yritykset vaikuta tutkimuksen perusteella olevan kestävyysraportoinnin suhteen täysin altavastajia.

5.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen tuloksia voidaan pitää pääosin luotettavina. Tutkimuksessa käytetty teoriaohjaava analyysi lisää aineiston analyysin luotettavuutta, ja voidaankin nähdä, että tutkimuksesta saadut tulokset ovat linjassa tutkimuskirjallisuuden ja aiheesta vallitsevan keskustelun kanssa. Tutkimuksen luotettavuutta heikentää kuitenkin eniten tutkimuksessa käytetyn aineiston suppeus ja siksi aineiston luotettavuuden lisääminen on ollut tutkimuksen keskeinen tavoite. Luotettavuutta on yritetty lisätä tuomalla rehellisesti ja avoimesti esille tutkimuksen eri vaiheita ja haasteita. Lisäksi erityisesti analyysien luokittelut ja niiden syntymäkohdat on pyritty avaamaan lukijalle. Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (2009) mukaan nämä kaksi tekijää ovat keskeisiä tutkimuksen luotettavuutta lisääviä tekijöitä. On kuitenkin huomioitava, että tutkimuksen laajuuden ja aineiston rajallisuus asettaa rajoitteita tutkimuksen tulosten yleistettävyydelle.

Voidaan todeta, että useammalla haastattelulla olisi saatu monipuolisempi näkemys aiheesta. Useampaa toimijaa haastatteleamalla aineiston luotettavuutta olisi voitu lisätä ja analyysivaiheessa olisi voitu verrata useita eri vastauksia toisiinsa. Kuitenkin vain yhden toimijan haastattelulla voi olla tutkimuksen näkökulmasta myös etua. Tutkimuksessa pystyttiin keskittymään vain yhteen toimijaan, joka mahdollisti yksilöllisten haasteiden

tarkemman käsittelyn. Lisäksi asiantuntijanäkökulma tarjosi arvokasta tietoa pk-yritysten raportointikäytännöistä ja haasteista yleisesti. Voidaan ajatella, että kahdesta haastattelusta koostuva aineisto mahdollistaa joidenkin yleisten ja toistuvien teemojen tunnistamisen. Myös Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2009) korostavat, miten jo yhden yksilöllisen tapauksen tutkiminen voi paljastaa ilmiön merkittäviä, toistuvia teemoja.

Tutkimuksen toisena keskeisenä luotettavuutta heikentävä tekijä on se, että tutkimuksessa ei saatu mahdollisuutta haastatella pk-yritystä, vaan tutkimuksessa jouduttiin tyytymään pk-yrityksen määritelmiin soveltuvaan säätiöön, joka toteuttaa kestävyysraportointia. Tämän samaan määritelmään menevän säätiön tuloksia voidaan pitää pääosin luotettavina, mutta säätiön toimintaympäristö ja haasteet eivät todennäköisesti täysin vastaa pk-yrityksen kohtaamia haasteita. Tämän aineistorajoitteen vuoksi tutkimuksen löydöksiä on tulkittava varovaisesti. Tutkimus tarjoaa kuitenkin tuloksia, joita voidaan hyödyntää mahdollisessa jatkotutkimuksessa.

5.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tutkimuksen aihe on äärimmäisen ajankohtainen ja hyötyisi täten laajemmasta aihealueen tutkimuksesta. Aiheesta löytyy edelleen melko vähän tutkimusta. Tutkimusaiheen tarkempi tutkiminen auttaisi identifioimaan pk-yritysten kokemia haasteita kestävyysraportoinnin käyttöönoton saralla ja näin ollen tarjoamaan ratkaisuja niihin.

Jatkotutkimuksen kannalta suositeltavaa olisi esimerkiksi tutkia laajempaa joukkoa erilaisia pk-yrityksiä ja toimialoja. Tämä auttaisi tunnistamaan esimerkiksi sitä, millaisia mahdollisia eroja toimialoilla on kestävyysraportoinnin suhteen. Mahdollista on myös tutkia tietyn toimialan kohtaamia haasteita. Tiettyyn toimialaan keskittyvä tutkimus tarjoaisi mahdollisuuden paneutua syvällisemmin raportoinnin käyttöönoton haasteisiin toimialan erityispiirteet huomioiden.

Toiseksi kiinnostavaksi jatkotutkimuksen aiheeksi voidaan nostaa kestävyysraportoinnin käyttöönoton hinta pk-yritykselle. Analyysissä nousi esille esimerkiksi pk-yritysten pienemmät raportoinnin osa-alueet ja muut raportoinnin hintaan vaikuttavat tekijät. Tämä voitaisiin toteuttaa esimerkiksi case-tutkimuksena. Aihe tarjoaa kaiken kaikkiaan

mielenkiintoisia mahdollisuuksia lisätutkimukselle, ja tämä tutkimus on osaltaan keskustelunavaus aiheeseen.

LÄHTEET

- Adams, C.A. (2004). The Ethical, Social and Environmental Reporting-Performance Portrayal Gap. *Accounting, auditing & accountability journal*, 17(5), 731.
- Andersson, P., & Sweet, S. (2002). Towards a framework of ecological strategic change in business networks. *Journal of Cleaner Production*, 10(5), 465–478.
- Bos-Brouwers, H., & Jacke, E. (2010). Corporate Sustainability and Innovation in SMEs: Evidence of Themes and Activities in Practice. *Business strategy and the environment* 19(7), 417–435.
- Bundy, J., Vogel, R.M., & Zachary, M.A. (2017). Organization–stakeholder fit: A dynamic theory of cooperation, compromise, and conflict between an organization and its stakeholders. *Strategic Management Journal*, 39(2), 476–501.
- Caradonna, J.L. (2014). *Sustainability: A History*. Oxford: Oxford University Press.
- Christensen, H.B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and Sustainability Reporting: Economic Analysis and Literature Review. *Review of accounting studies* 26(3), 1176–1248.
- Chang, X., Fu, K., Jin, Y., & Liem, P. F. (2022) Sustainable Finance: ESG/CSR, Firm Value, and Investment Returns. *Asia-Pacific journal of financial studies* 51(3), 325–371.
- Dai, R., Liang, H., & Ng, L. (2021). Socially Responsible Corporate Customers. *Journal of financial economics* 142(2), 598–626.
- Epstein, M.J., & Buhovac, R.A. (2014). A New Day for Sustainability. *Strategic finance (Montvale, N.J.)* 96(1), 25
- Euroopan unionin oikeusportaali. (n.d.). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU. EUR-Lex. Viitattu 15.03.2025. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=celex:32014L0095>.

- European Commission. (n.d. a). Corporate sustainability reporting. European Commission. Viitattu 15.03.2025. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en.
- European Commission. (n.d., b). SMEs. European Commission. Viitattu 15.03.2025. https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en
- Gbangbola, K., & Lawler, N. (2020). *Gold standard sustainability reporting: a step by step guide to producing a sustainability report*. Oxford: Taylor and Francis
- Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of Sustainability Reporting: A Review of Results, Trends, Theory, and Opportunities in an Expanding Field of Research. *Journal of cleaner production* 59, 5–21.
- Herzig, C., & Schaltegger, S. (2006). Corporate Sustainability Reporting. An Overview. *Sustainability Accounting and Reporting* 21, 301–324.
- Juusola, K., & Srouji, R. (2023). Challenges Associated with Sustainability Accounting and Reporting Practices: A Legitimacy Perspective. *International journal of law and management* 65(1), 64–87.
- Luo, L., & Tang, Q. (2023). The Real Effects of ESG Reporting and GRI Standards on Carbon Mitigation: International Evidence. *Business strategy and the environment* 32(6), 2985–3000.
- Niskala, M., & Palmuaro, S. (2023). *Uudet kestävyysraportointivaatimukset: mitä ne tarkoittavat käytännössä?* Helsinki: Alma Talent.
- Our Common Future*. (1987). Oxford: Oxford University Press.
- Ozkan, S., Romagnoli, S., & Rossi, P. (2023). A Novel Approach to Rating SMEs' Environmental Performance: Bridging the ESG Gap. *Ecological indicators* 157, 111151-.

- Ottenstein, P., Erben, S., Jost, S., Weuster, C. W., & Zülch, H. (2022). From Voluntarism to Regulation: Effects of Directive 2014/95/EU on Sustainability Reporting in the EU. *Journal of applied accounting research* 23(1), 55–98.
- Passaro, R., Quinto, I., Scandurra, G., & Thomas, A. (2023). The Drivers of Eco-innovations in Small and Medium-sized Enterprises: A Systematic Literature Review and Research Directions. *Business strategy and the environment* 32(4), 1432–1450.
- Pohl, M., & Tolhurst, N. (2011). *Responsible Business: How to Manage a CSR Strategy Successfully*. Hoboken, N.J. : Wiley.
- Portney, K.E. (2015). *Sustainability*. Cambridge: MIT Press.
- Quintás, M., Martínez-Senra, A., & Sartal, A. (2018). The Role of SMEs' Green Business Models in the Transition to a Low-Carbon Economy: Differences in Their Design and Degree of Adoption Stemming from Business Size. *Sustainability* (Basel, Switzerland) 10(6), 2109-.
- Ruusuvuori, J., Nikander, P., & Hyvärinen, M. (2010). *Haastattelun analyysi*. Tampere: Vastapaino.
- Soyka, P.A. (2012). *Creating a Sustainable Organization: Approaches for Enhancing Corporate Value through Sustainability*. FT Press.
- Szczepańska-Woszczyzna, K., & Kurowska-Pysz, J. (2016). Sustainable Business Development Through Leadership in SMEs. *Ekonomia i Zarzadzanie = Economics and Management* 8(3), 57–69.
- Taloushallintoliitto. (n.d.). Yritysvastuu ja kestävyysraportointi. Taloushallintoliitto. Viitattu 15.03.2025. <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/yritysvastuu-ja-kestavyysraportointi/>.
- Tilastokeskus. (n.d.). pk-yritys. Tilastokeskus. Viitattu 15.03.2025. https://stat.fi/meta/kas/pk_yritys.html.

Tuomi, J., & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.

Työ- ja elinkeinoministeriö. (n.d.). Vastuullisuusraportointi. Työ- ja elinkeinoministeriö. Viitattu 15.03.2025. <https://tem.fi/vastuullisuusraportointi>.

White, G.B. (2015). *Sustainability Reporting: Getting Started*. New York: Business Expert Press.

Wilhelm, K. (2013) *Making Sustainability Stick: The Blueprint for Successful Implementation*. Upper Saddle River, NJ: Pearson.

LIITE 1: 2023 Sme country fact sheet - Finland



LIITE 2: Toimijahaastattelun haastattelurunko

Haastattelu - Johtaja

Taustatietoja:

- Nimi, tehtävä yrityksessä, työkokemus lyhyesti
- Kerro vapaamuotoisesti toiminnastanne? Mikä on liiketoimintanne ydin ja mitä tuotetta/palvelua tuotate?
- Kerro lyhyesti, miten vastuullisuustoimintaa toteutetaan yrityksessänne?
- Onko vastuullisuus kuinka keskeinen teema organisaatiossanne ja miten se näkyy päivittäisessä toiminnassanne?
 - o Onko yrityksellänne vastuullisuusstrategiaa?
- Onko teillä sidosryhmiä, jotka vaativat teiltä vastuullisuustoimia?
 - o Vaativatko julkiset toimijat esimerkiksi mitään toimia?
 - o Entä asiakkaanne?

Raportointikäytännöt:

- Toteutate vastuullisuuden raportointia, miten olette toteuttaneet tämän prosessin yrityksessänne? Onko teillä toiminta ulkoistettu toisille toimijoille vai onko teillä kyseiseen tehtävään erikseen palkattu työntekijä tai vastaava?
- Voitteko kertoa vastuullisuusraportoinnin käyttöönottoprosessista osana toimintaanne?
 - o Milloin aloititte toiminnan?
 - o Mikä sai teidät käyttöönottamaan vastuullisuusraportin.
- Millaisia haasteita koitte käyttöönottovaiheessa. Kerro vapaamuotoisesti
 - o Koitteko käyttöönottovaiheessa esimerkiksi tiedon tai raamien puutteen prosessia vaikeuttavaksi? Onko esimerkiksi yleinen vastuullisuusraportoinnin ymmärtäminen vaikeaa
 - o Koitteko käyttöönottovaiheessa rahallisten- tai muiden resurssien puutteen prosessia vaikeuttavaksi.
 - o Onko kestävyysraportoinnin käyttöönotto ollut kallis prosessi tai onko se vaatinut paljon resursseja?

- Koetteko käyttöönottovaiheessa henkilöstönne pienen koon vuoksi vaikeuksia implementoida kestävyysraportointia. Koetteko, että isommilla yrityksillä on paremmat valmiudet käyttöönottaa kestävyysraportoinnin osaksi liiketoimintaa.
- Onko muita huomioita liittyen kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessiin?
 - o Oletteko saaneet apua miltään tahoilta liittyen kestävyysraportoinnin käyttöönottoon (esim kunta. Valtio. Yksityiset toimijat jne.
- Oletteko huomanneet mitään positiivisia tai negatiivisia vaikutuksia kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessin jälkeen? Kerro vapaamuotoisesti
 - o Koetteko, että asiakkaanne arvostavat kestävyysraportointia
 - o Koetteko, että muut sidosryhmänne arvostavat kestävyysraportointia.
 - o koetteko, että kestävyysraportointi on parantanut tai helpottanut liiketoimintaanne millään tavalla? Esimerkiksi markkinoinnin yms näkökulmasta.
 - o koetteko, että kestävyysraportointi on vaikuttanut negatiivisesti liiketoimintaanne millään tavalla? Esimerkiksi tuloksen yms näkökulmasta.
- Koetteko, että yrityksen on helpompi tehdä vastuullisuuteen ja kestävyteen liittyviä valintoja kestävyysraportoinnin implementoinnin seurauksena? Perustele, mikäli mahdollista.
- Miten kokisitte sen, että EU:n kestävyysraportoinnin velvoittavuus ulottuisi myös pk-yrityksiin. Miten se vaikuttaisi toimintaanne?

^[1]_{SEP}Lopuksi:

- Onko teillä mitään muita huomioita tai kommentteja liittyen PK-yritysten kestävyysraportointiin tai sen käyttöönottoprosessiin.

LIITE 3: Asiantuntijahaastattelun haastattelurunko

Haastattelu – Asiantuntija

Taustatietoja:

- Nimi, tehtävä yrityksessä, työkokemus lyhyesti
- Kerro vapaamuotoisesti yrityksestänne? Mikä on liiketoimintanne ydin ja mitä tuotetta/palvelua tuotatte?
- Työskentelettekö paljon pk-yritysten vastuullisuustyön parissa? Millaiset ovat tyypillisiä yritykset, joiden kanssa työskentelette?
- Kerro lyhyesti millä tavoin teette käytännössä työtä asiakkaidenne kanssa?
- Miten koet vastuullisuusraportoinnin merkityksen pk-yrityksille?
- Miten asiakkaanne ja erityiset pk-yritykset suhtautuvat kestävyysraportointiin tai vastuullisuusnäkökulmien ajamiseen?
- Koetteko, että kestävyysraportoinnin käyttöönotto tuo kilpailuetua yrityksille?

Käyttöönottoprosessista:

- Mistä syystä pk-yritys yleisimmin lähtee toteuttamaan kestävyysraportointia/ajamaan vastuullisuustoimintaa yrityksessä?
- Millä tavoin pk-yritys tyypillisimmin lähtee toteuttamaan vastuullisuuden raportointia?
- Tekeekö yritys raportoinnin alusta loppuun vai käyttävätkö he esimerkiksi konsulttipalveluita?
- Millaisia haasteita juuri pk-yritykset kohtaavat kestävyysraportoinnin käyttöönottoprosessista?
 - o Millaisia eroja tässä prosessissa on verrattavissa suurin yrityksiin?
 - o Millainen ymmärrys pk-yrityksillä on kestävyysraportoinnin vaatimuksista tai standardeista?

- Millaisia haasteita pk-yritykset kohtaavat juuri resursseihin liittyen. Viekö kestävyysraportointi resursseja ylipäätään?

- Koetteko, että isommilla yrityksillä on paremmat valmiudet käyttöönottaa kestävyysraportoinnin osaksi yrityksen toimintaa?
 - Jos kyllä, miksi?

Lainsäädännöstä:

- Millaisia lainsäädännöllisiä veloitteita erikokoisille toimijoille on asetettu tai ollaan asettamatta vastuullisuuden raportointiin liittyen?
- Onko raportoinnin kansallisilla ja kansainvälisillä säädännöillä eroa?
- Onko esimerkiksi kestävyysraportointidirektiivi nostanut sellaisten pk-yritysten määrää, jotka toteuttavat kestävyysraportointia?
- Millaista tukea pk-yritykset saavat vastuullisuuden raportointiin esimerkiksi julkisilta tahoilta?
- Miten kokisitte sen, että EU:n kestävyysraportoinnin velvoittavuus ulottuisi täysin myös pieniin ja keskisuuriin yrityksiin?

Lopuksi:

- Millaisia vaikutuksia pk-yrityksissä havaitaan vastuullisuuden raportoinnin käyttöönoton jälkeen?
- Oletko tietoinen tilanteista, joissa pk-yritys olisi lopettanut raportoinnin tekemisen? Jos olet, millaisista syistä?
- Koetteko, että yrityksen on helpompi tehdä vastuullisuuteen ja kestävyteen liittyviä valintoja? Perustele, mikäli mahdollista.
- Onko teillä mitään muita huomioita tai kommentteja liittyen pk-yritysten kestävyysraportointiin tai sen käyttöönottoprosessiin?