



**CSRD-DIREKTIIVIN MUKAISEN KESTÄVYYSRAPORTOINNIN  
KÄYNNISTÄMINEN PK-YRITYKSESSÄ**

Raportointivaatimukset ja toimintojen välinen yhteistyö kestävyysraportoinnin  
organisoinnissa

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

Tietojohtaminen ja johtajuus

2024

Taina Kärki

Tarkastajat: Apulaisprofessori Laura Olkkonen

Tutkijaopettaja Mika Vanhala

## TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Taina Kärki

### **CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin käynnistäminen pk-yrityksessä**

Raportointivaatimukset ja toimintojen välinen yhteistyö kestävyysraportoinnin organisoinnissa

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2024

91 sivua, 6 kuvaa, 1 taulukko ja 3 liitettä

Tarkastaja(t): Apulaisprofessori Laura Olkkonen ja tutkijaopettaja Mika Vanhala

Avainsanat: Kestävyysraportointi, CSRD, toimintojen välinen yhteistyö, pk-yritys

Euroopan Unionin asettama Corporate Sustainability Reporting Directive eli CSRD-direktiivi yritysten kestävyysraportoinnista laajentaa raportointivelvoitteet koskemaan asteittain myös pk-yrityksiä. Yritysvastuusta raportoinnilla on tutkitusti merkittävä rooli yrityksen johtamisessa, sidosryhmäyhteistyössä, viestinnässä ja tuloksellisuudessa. Sisäinen yhteistyö puolestaan on yksi tärkeimmistä tekijöistä, jotka vaikuttavat yrityksen vastuullisuustoimien onnistumiseen. Tämä pro gradu -tutkimus tarkastelee CSRD-direktiivin mukaista kestävyysraportointia erityisesti toimintojen välisen eli poikkitoiminnallisen yhteistyön näkökulmasta.

Tutkimuksen empiirinen osa on toteutettu laadullisena tutkimuksena, jonka aineistona toimi kohdeorganisaatiossa tehty puolistrukturoitu haastattelututkimus. Tutkimuksessa kartoitettiin kestävyysraportoinnin aloittamisen kannalta olennaisia toimintojen väliseen yhteistyöhön ja kestävyysraportointiprosessin onnistumiseen vaikuttavia tekijöitä. Haastattelu ja sisällönanalyysi toteutettiin teorialähtöisesti ja teemoittelua hyödyntäen.

CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi edellyttää yritykseltä olennaisten aihealueiden, sidosryhmien, vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamista. Raportin laatiminen vaatii laaja-alaista osaamista ja yhteistyötä yrityksen sisällä. Tavoitteiden asettamista, johtamista ja tiimin yhteistyötaitoja voidaan pitää poikkitoiminnallisen yhteistyön menestyksen kannalta erityisen tärkeinä tekijöinä. Näiden tekijöiden huomioimista kestävyysraportoinnin käynnistämässä voidaan suositella myös muille pk-yrityksille.

## ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

LUT Business School

Business Administration

Taina Kärki

### **Initiating CSRD reporting in an SME**

Reporting requirements and cross-functional cooperation in organizing sustainability reporting

Master's thesis

2024

91 pages, 6 figures, 1 table and 3 appendices

Examiners: Associate Professor Laura Olkkonen and Associate Professor Mika Vanhala

Keywords: Sustainability reporting, CSRD, cross-functional cooperation, SME

The European Union's Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD, gradually extends sustainability reporting requirements to apply also to small and medium-sized enterprises (SMEs). Reporting on sustainability issues is proven to have a significant role in business management, stakeholder relations, communications and profitability of a company. Internal co-operation is one of the most important factors affecting the success of sustainability efforts. This master's thesis examines CSRD reporting from the view point of cross-functional co-operation.

The empirical part of the study was conducted as a qualitative study. Research material was gathered through semi-structured interviews in the case company. The study mapped out the factors related to cross-functional co-operation that are critical to starting and implementing sustainability reporting process successfully. The interviews and content analysis were theory-based and thematization was utilized in analyzing the interview responses.

Sustainability reporting in accordance with the CSRD directive requires companies to identify material sustainability issues, value chains, stakeholders, impacts, risks and opportunities associated with the business. Compiling the report requires comprehensive expertise and co-operation within the company. Goal setting, leadership and team co-operation skills were identified as particularly important factors for the success of cross-functional co-operation. Considering these factors can be recommended also to other SMEs starting CSRD reporting process.

## KIITOKSET

Tämä gradu kertoo CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin aloittamisesta, mutta kuten monessa tarinassa, itse aihetta kiinnostavampia ovat taustalla kulkevat teemat. Terveystieteen, joka opiskelun aikana kantoi ryhmätyöstä, luennosta ja tentistä toiseen. Hyväntahtoisuus ja tuki, jota tutkimuksen kohdeorganisaatio osoitti tutkijalle. Tutkimuksen vastaajien ystävällinen ja avoin suhtautuminen haastatteluihin. Asiantunteva ja empaattinen ohjaus reitin varrella. Näistä kaikista haluan antaa lämpimän kiitoksen kaikille matkan varrella mukana kulkeneille.

Toki sankaritarinoihin liittyy aina myös synkkiä sävyjä. Pitkät, pimeät illat ja epätoivon hetket suunnattomalta tuntuvalta kirjoitustyön äärellä. Murheet, joita elämä antoi kannettavaksi tämän projektin rinnalla. Tässäkin tapauksessa ystävyys oli se voima, joka raivasi tien kaikkien haasteiden läpi. Satu ja Maiju, ilman teitä kaikki olisi ollut kurjaa ja vaikeaa.

Opiskelumatka on opettanut paljon muun muassa resilienssistä, minäpystyvyydestä ja omista aineettomista pääomista. Niin teoriassa kuin käytännössä. Nämä kaikki opit kannan ylpeänä mukaan valmistumisen jälkeiseen elämään.

Lahdessa 5.5.2024

Taina Kärki

## LYHENNELUETTELO

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive, kestävyysraportointidirektiivi
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group, Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä
ESRS	European Sustainability Reporting Standards, eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit
NFRD	Non-Financial Reporting Directive, muiden kuin taloudellisten tietojen raportointidirektiivi

## Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

Kiitokset

Lyhenneluettelo

1	Johdanto.....	10
1.1	Tutkielman tausta ja tarve .....	11
1.2	Keskeiset käsitteet.....	13
1.3	Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset.....	14
1.4	Tutkielman rakenne.....	15
2	Teoreettinen tausta.....	16
2.1	Yritysvastuuraportointi .....	16
2.1.1	Yritysvastuuraportoinnin tavoitteet .....	17
2.1.2	Olellisuus.....	18
2.1.3	Sidosryhmäyhteistyö.....	19
2.1.4	Yritysvastuuraportointi prosessina .....	21
2.1.5	Yritysvastuuraportoinnin sudenkuopat .....	23
2.1.6	Pk-yritysten erityispiirteet.....	24
2.2	Kestävyyseraportointidirektiivi CSRD .....	25
2.2.1	ESRS-standardin raportointivaatimukset.....	27
2.2.2	Kaksinkertainen olellisuus ja olellisuusanalyysi .....	28
2.2.3	ESRS-standardien rakenne .....	30
2.2.4	Annettavien ESRS-tietojen määrittäminen.....	31
2.3	Toimintojen välinen yhteistyö / poikkitoiminnallinen yhteistyö .....	34
2.3.1	Poikkitoiminnallisten tiimien menestystekijät.....	35
2.3.2	Poikkitoiminnallisten tiimien haasteet.....	38
2.4	Yhteenveto tutkimuksen teoriapohjasta .....	40
3	Empiirinen tutkimus .....	42
3.1	Tutkimusstrategia ja -menetelmät .....	42
3.2	Haastatteluaineisto .....	43
3.3	Haastatteluaineiston analyysi .....	45

3.4	Tutkimuksen luotettavuus ja laatu .....	47
4	Tutkimustulokset .....	50
4.1	Lähtöasetelmatekijät .....	50
4.1.1	Tavoitteet .....	50
4.1.2	Resurssit .....	53
4.1.3	Ilmapiiri .....	55
4.2	Mahdollistavat tekijät .....	56
4.2.1	Tiimin johtaminen .....	56
4.2.2	Ylemmän johdon tuki .....	58
4.2.3	Tsempparit .....	60
4.3	Tiimitoiminnan tavat .....	61
4.3.1	Yhteistyö .....	61
4.3.2	Sitoutuminen .....	63
4.3.3	Omistajuus .....	64
4.3.4	Kunnioitus .....	65
4.4	Yhteenveto tutkimustuloksista .....	67
5	Pohdinta ja johtopäätökset .....	70
5.1	Pohdinta .....	70
5.1.1	Lähtöasetelmatekijät .....	70
5.1.2	Mahdollistavat tekijät .....	72
5.1.3	Tiimitoiminnan tavat .....	74
5.2	Johtopäätökset .....	76
5.3	Tulosten käytännön suositukset .....	80
5.4	Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset .....	81
	Lähdeluettelo .....	83

## Liitteet

Liite 1. Aihekohtaiset ESRS-standardit ja niiden kattamat kestävyysseikat

Liite 2. Toimintojen välisen yhteistyön edellytyksiä kartoittavan haastattelun runko

Liite 3. Suostumuslomake

# 1 Johdanto

Euroopan Unioni (EU) on sitoutunut erittäin kunnianhimoisiin ympäristötavoitteisiin, joiden saavuttamista se jouduttaa erinäisin lainsäädännöllisin keinoin. Vuoden 2023 alusta voimaan astunut Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) eli yritysten kestävyysraportointidirektiivi tuo lakisääteisen kestävyysraportoinnin piirin yli 50 000 uutta yritystä (Niskala & Palmuaro, 2023). Raportointi tulee uutena koskemaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä (pk-yrityksiä), joiden EU määrittelee olevan omistukseltaan, kumppanuussuhteiltaan ja kytköksiltään itsenäisiä yrityksiä, joiden palveluksessa on vähemmän kuin 250 työntekijää ja joiden vuosiliikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai vuositase enintään 43 miljoonaa euroa (Euroopan komissio, 2019). Tähän kategoriaan kuuluu 99 prosenttia EU:n kaikista yrityksistä. Nämä yritykset luovat noin kaksi kolmasosaa yksityissektorin työpaikoista ja yli puolet kaikesta EU:n yritysten luomasta lisäarvosta. (Cordina, 2023.)

Myöskään globaalien markkinoiden lisääntyneiden vaatimusten vuoksi pienet ja keskisuuret yritykset eivät voi keskittyä enää vain taloudelliseen tuottoonsa vaan niiden on huomioitava myös ympäristölle ja yhteiskunnalle aiheuttamansa vaikutukset (Arena ja Azzone 2012, 670-671). Uusien raportointivaatimusten täyttäminen edellyttää pk-yrityksiltä aivan uudenlaisia ponnisteluja. Tämä tarkoittaa myös monen suomalaisen yrityksen kohdalla sitä, että kestävyysasioista raportoimiseen on panostettava entistä enemmän voimavaroja. Moni yritys aloittaa direktiivin myötä yritysraportoinnin ensimmäistä kertaa.

Vaikkakin yritysraportoinnista on tehty paljon tutkimusta, erityisesti pk-yritysten näkökulmasta tutkimusta ei vielä ole laajasti saatavilla (Martins, Branco, Melo ja Machado, 2022). On todettu, että verrattuna suurempiin yrityksiin, pk-yritykset kohtaavat monenlaisia resurssihaasteita niin ajan, osaamisen, prosessien kuin johtamisen suhteen (Arena ja Azzone 2012; Shields ja Shelleman 2015). Schneider, Wallenburg ja Fabel (2014) tunnistavat sisäisen koordinaation eri organisaatioyksiköiden välillä onnistuneiden vastuullisuus toimien tehokkaimmaksi edistäjäksi (Schneider ym., 2014, 487). Yritysraportointiin liittyvät vastuut ovat tyypillisesti jakautuneet yrityksen eri osastojen välille. Erillisen vastuullisuusosaston lisäksi esimerkiksi ympäristö-, henkilöstö- ja markkinointiosastot sekä johtoryhmät ovat osallistuneet yritysraporttien tuottamiseen. (Adams ja Frost 2008, 299; Lozano, Nummert ja Ceulemans, 2016, 179-180) Onnistunut raportointi voi yhdistää yrityksen eri

toimintoja myös strategisessa mielessä ja avata yrityksen sisällä keskusteluja, jotka johtavat liiketoimintastrategioiden ja johtamisen kehittymiseen (Niskala, Puroila, Pajunen & Tarna-Mani, 2019). Tämä tutkimus keskittyykin juuri toimintojen välisen yhteistyön näkökulmaan tulevan CSRD-direktiivin kontekstissa, pyrkien kartoittamaan sekä kestävyysraportointidirektiivin vaatimuksia että poikkitoiminnallisen yhteistyön edellytyksiä pk-yrityksessä.

## 1.1 Tutkielman tausta ja tarve

Euroopan vihreän kehityksen ohjelma on strategia, jolla EU pyrkii ohjaamaan unionia kohti vihreää siirtymää ja ilmastoneutraaliuden tavoitetta. Strategian lähtökohta on Euroopan maiden sitoumus saavuttaa ilmastoneutraalius vuoteen 2050 mennessä Pariisin ilmastopöytäkirjan linjausten mukaisesti. Tavoitteena on luoda Euroopasta ensimmäinen ilmastoneutraali maanos. EU pyrkii myös vahvistamaan kykyään sietää ilmastonmuutosta, edistämään biologista monimuotoisuutta ja torjumaan ympäristön tilan heikkenemistä. (Euroopan komissio, 2023a.)

Ohjatakseen sekä julkista että yksityistä rahoitusta sijoituksiin, jotka tukevat ympäristötavoitteiden saavuttamista, EU pyrkii täydentämään ympäristölainsäädäntöä kestäväan talouden siirtymisen rahoitusstrategialla. Tämä kestäväan rahoituksen kehys perustuu 1) kestäväan toiminnan luokitusjärjestelmään, 2) rahoitusalan ulkopuolisia yrityksiä ja rahoitusalan yrityksiä koskevaan tietojen antamisen kehykseen ja 3) sijoitusvälineisiin, kuten rahoitustuotteet, standardit ja merkinnät. (Euroopan komissio, 2021.)

Tukeakseen vihreän kehityksen ohjelmaa EU on perustanut luokittelujärjestelmän eli taksonomian, joka pyrkii ohjaamaan investointeja sekä ympäristön kannalta että sosiaalisesti ja hallinnollisesti kestäviin toimintoihin. Kestäväan toiminnan luokitusjärjestelmän tarkoituksena on luoda järjestelmä, jonka puitteissa sekä rahoitusalan yritykset että rahoitusalan ulkopuoliset yritykset ymmärtävät kestävyuden samalla tavalla ja voivat suojautua viherpe-sulta. Vuonna 2020 voimaan tulleen taksonomia-asetuksen 2020/852 teemat ovat ilmastonmuutoksen lieventäminen ja siihen sopeutuminen, veden ja merialueiden käyttö ja suoje-lu, saastumisen torjuminen ja hallinta, biodiversiteetin ja ekosysteemien suoje-lu sekä siirtymi-nen kiertotalouteen. (European Commission, 2023a.) Taksonomia-asetuksen tavoitteena on kiinnittää sijoittajien huomiota liiketoiminnan kestävyuteen ja helpottaa rahoituksen saata-vuutta kestävästi toimiville yrityksille (Kallunki, 2022).

Osana vihreän kehityksen ohjelmaa ja taksonomia-asetusta EU velvoittaa yritykset raportoi-  
maan toimintansa ympäristöön ja yhteiskuntaan kohdistamista vaikutuksista, riskeistä ja  
mahdollisuuksista. Tarkoituksena on auttaa eri sidosryhmiä arvioimaan yritysten vastuulli-  
suuden tasoa. 2023 vuoden alusta astuikin voimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston di-  
rektiivi 2022/2464 koskien yritysten kestävyysraportointia. Corporate Sustainability Repor-  
ting Directive (CSRD) laajentaa aiemmin voimassa olleen, muiden kuin taloudellisten tieto-  
jen raportointia koskevan NFRD-direktiivin vaatimukset koskemaan muitakin kuin suuria  
yhtiöitä. (European Commission, 2023b.)

Kansainvälinen konsulttiyritys KPMG arvioi vuoden 2022 vastuullisuusraportointitutki-  
muksessaan, että suuryritysten keskuudessa vastuullisuusraportointi on jo muuttunut vakio-  
käytännöksi. Maailman suurimmista 250 yrityksestä jo 96 prosenttia raportoi vastuullisuu-  
destaan ja maailmanlaajuisesti 58 eri valtion 100 suurimmasta yrityksestä 79 prosenttia jul-  
kaisee vastuullisuusraportteja. Vastuullisuusraportointi tulee lisääntymään entisestään tiu-  
kentuvan raportointisääntelyn myötä. (KPMG, 2022.) Vastuullisuusraportoinnin lisääntymi-  
nen on johtanut sen institutionaalistumiseen, tarkoittaen että raportoinnista on tullut itsestään  
selvä liike-elämän käytäntö (Larrinaga ja Bebbington, 2021; van Bommel, Rasche ja Spicer,  
2023).

Elinkeinoelämän keskusliitto EK (2022) kuvaa Euroopan unionin lisääntyvää vastuullisuus-  
sääntelyä tsunamina, mutta uskoo vastuullisuushaasteisiin tarttumisen tuovan kunnianhimoii-  
sille pk-yrityksille myös kilpailukykyä ja kestävää kasvua. Vähintäänkin epäsuorasti vas-  
tuullisuussääntely tulee vaikuttamaan rahoitusneuvotteluihin pankkien kanssa, raportointi-  
velvoitteisiin ja kansainvälisten toimitusketjujen kilpailutuksiin osallistumiseen ja niissä me-  
nestymiseen. (Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2022.)

Yritysvastuusta raportointi yhdistää yrityksessä monia verrattain erillisinä toimivia funkti-  
oita. Koska raportoinnin toteuttaminen edellyttää mm. viestinnän, talouden, henkilöstöhal-  
linnon, ympäristöjohtoon, hankinnan ja tuotekehityksen yhteistyötä, voidaan sen katsoa yh-  
distävän toimintoja jopa strategisessa mielessä. Erityisesti yhteistyön myötä syntyvät uudet  
keskusteluyhteydet ja näkökulmat voivat olla hyödynnettävissä liiketoiminnan ja strategian  
kehittämisessä. (Niskala ym., 2019, 99.) Toimintojen välinen eli poikkitoiminnallinen yh-  
teistyö onkin yksi tärkeimmistä käytännöistä, jotka parantavat organisaation suorituskykyä  
ympäristöasioissa (Albelda Perez, Correa Ruiz & Carrasco Fenech, 2007; Teixeira, Moraes,  
Teixeira, Battistelle, Araújo & de Seabra, 2023, 14).

Toimintojen välistä yhteistyötä on tutkittu esimerkiksi toimitusketjun hallinnan (Pellathy, Mollenkopf, Stank & Autry, 2019), innovoinnin ja tuotekehityksen (Holland, Gaston ja Gomes, 2000) sekä toiminnanohjausjärjestelmäprojektien (El Amrani, Rowe ja Geffroy-Maronnat, 2006) näkökulmasta, mutta vastuullisuuden liittyvässä yrityksen sisäisen yhteistyön kontekstissa tutkimusta ei juurikaan ole julkaistu (Szalavetz, 2018). Erityisesti pk-yrityksessä, jossa resurssit ovat usein hyvin rajalliset, toimivalla yhteistyöllä saattaa olla suuri vaikutus raportointiprojektin onnistumiseen. Tässä työssä pyritäänkin tuomaan esille tärkeimmät poikkitoiminnallisen yhteistyön onnistumiseen ja kestävyysraportoinnin toteuttamiseen vaikuttavat tekijät erityisesti pk-yrityksessä. Työn empiirisessä osuudessa kartoitetaan kohdeyrityksen tilanne toimintojen välisen yhteistyön osalta ja tuodaan esille, mitä tekijöitä erityisesti tutkimuksen kohteena olevassa pk-yrityksessä tulisi huomioida vaativaa raportointiprosessia käynnistettäessä.

## 1.2 Keskeiset käsitteet

### **Yritysvastuuraportointi / kestävyysraportointi**

Yritysvastuuraportointi on prosessi, joka pyrkii muokkaamaan yritystoimintaa sosiaalisesti ja ympäristön kannalta vastuullisempaan suuntaan (Bebbington, Unerman ja O'Dwyer, 2014,4) ja jonka tavoitteena on arvioida organisaation nykytilaa ja viestiä sidosryhmille tehdystä työstä ja saavutetusta kehityksestä liittyen talouteen, ympäristöön ja sosiaaliseen kestävyteen (Lozano ja Huisingh 2011, 100).

Tässä työssä käsitteellä yritysvastuuraportointi viitataan aihetta käsittelevään yleiseen teoriaan, kun taas termillä kestävyysraportointi viitataan nimenomaisesti EU:n CSRD-direktiivin ja ESRS-standardien määrittelemään vastuullisuusraportointiin.

### **CSRD ja ESRS**

Euroopan Unionin Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) eli yritysten kestävyysraportointistandardi velvoittaa yritykset raportoimaan tilinpäätöksensä yhteydessä myös ei-taloudellista informaatiota koskien ympäristövaikutuksia, sosiaalisia näkökohtia ja yrityksen hallintoa. Raportoinnin sisällön määrittelee kestävyysraportoinnin standardi European Sustainability Reporting Standard (ESRS). (Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2022.)

## **Toimintojen välinen yhteistyö / poikkitoiminnallinen yhteistyö**

Toimintojen välisellä yhteistyöllä tai poikkitoiminnallisella yhteistyöllä (cross-functional collaboration) viitataan tilanteeseen, jossa yksilöt yrityksen eri osastoilta tai eri tiimeistä työskentelevät yhdessä jonkin tavoitteen, projektin tai vastualueen puitteissa. Yhteistyö voi syntyä luonnostaan yksilöiden kesken tai muodostua yrityksen johdon toiveesta. (Yin, Caldas, de Oliveira, Kermanshachi ja Pamidimukkala, 2023, 2)

### 1.3 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa yritysvastuuraportoinnin peruseriaatteen ja erityishaasteet keskittyen pk-yrityksen näkökulmaan. Lähtökohtana ovat EU:n CSRD-direktiivin vaatimukset, jotka laajenevat lähivuosina koskemaan myös pk-yrityksiä. Tutkimuksessa tarkastellaan CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin käynnistämistä pk-yrityksessä erityisesti yrityksen sisäisen yhteistyön näkökulmasta.

Tutkimuksen päätutkimuskysymys on:

**Kuinka käynnistää CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi pk-yrityksessä?**

Päätutkimuskysymystä tulevat alakysymykset ovat:

**Millaisia raportointivelvoitteita CSRD-direktiivi asettaa pk-yritykselle?**

**Mitä kestävyysraportoinnin käynnistäminen vaatii yrityksen sisäisen yhteistyön kannalta?**

Yritysvastuuraportointia käynnistettäessä raportoitavista asioista päättäminen on merkittävä osuus prosessista. Yritykselle ja sidosryhmille merkittävien olennaisuuksien määrittäminen liittyy vahvasti yrityksen strategiaan ja pitkän tähtäimen suunnitelmiin. Vaikkakin tämä tutkielma sivuaa myös strategisia valintoja, on aihe kuitenkin rajattu koskemaan nimenomaan raportointia aloitettaessa huomioitavia näkökulmia ja laajempi, vastuullisuuden strategiseen johtamiseen liittyvä näkökulma on rajattu työn ulkopuolelle. EU on ottanut käyttöön tai valmistelee parhaillaan myös muita raportointiin liittyviä direktiivejä, kuten yritysten huolellisuusvelvoitteeseen liittyvä Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) ja hiilirajamekanismi Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM), jotka on rajattu tämän tutkimuksen ulkopuolelle, vaikkakin työ sivuaa myös näitä aiheita.

#### 1.4 Tutkielman rakenne

Tämä pro gradu -tutkielma alkaa johdantoluvulla, jossa kuvataan tutkielman tausta, tavoitteet ja tutkimuskysymykset sekä sen rakenne.

Toisessa luvussa käsitellään työn teoreettista taustaa. Luvun ensimmäisessä osassa perehdytään yritysvastuuraportointiin käsitteenä ja tunnistetaan yritysvastuuraportoinnin tärkeimmät osa-alueet, raportointi prosessina ja erityisesti pk-yrityksiä koskevat erityispiirteet. Teorialuvun toisessa osassa avataan tarkemmin Euroopan Unionin kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) sisältöä sekä direktiivin ja siihen liittyvien kestävyysraportointistandardien (ESRS) asettamia vaatimuksia. Teorian kolmas osa keskittyy toimintojen väliseen yhteistyöhön.

Tutkielman kolmannessa luvussa käydään läpi työn empiirisen tutkimuksen toteuttamista koskevat yksityiskohdat, kuten tutkimusstrategia ja -menetelmät, haastatteluaineisto ja tutkimuksen luotettavuus.

Tutkielman neljäs luku kuvaa empiirisen tutkimuksen tulokset.

Lopuksi tutkielman viidennessä luvussa empiirisen tutkimuksen tuloksia pohditaan työn teoriataustaa vasten, vastataan tutkimuskysymyksiin, esitetään tutkimuksen perusteella muodostettuja suosituksia ja arvioidaan tutkimuksen rajoituksia ja jatkotutkimusaiheita.

## 2 Teoreettinen tausta

Työn teoreettinen tausta koostuu kolmesta osasta. Ensimmäisessä osassa käsitellään yritys-vastuuraportoinnin perusteita ja yritysvastuuraportointia koskevaa tutkimusta. Toisessa osassa avataan EU:n CSRD-direktiivin ja ESRS-standardien taustoja ja vaatimuksia, joita ne asettavat yrityksille. Kolmannessa osassa pureudutaan yritysvastuuraportoinnissa vaadittavaan yrityksen sisäiseen, toimintojen väliseen yhteistyöhön.

### 2.1 Yritysvastuuraportointi

Suomessa yritysvastuu on vakiintunut termi yritysten ympäristövastuun, taloudellisen vastuun ja sosiaalisen vastuun kokonaisuudelle. Puhutaan myös yritysten yhteiskuntavastuusta, vastuullisesta yritystoiminnasta ja kestävästä kehityksestä. (Niskala ym., 2019, 15.) Dyllick ja Hockers (2002) ovat määritelleet yritys vastuun tarkoittavan yrityksen suorien ja epäsuorien sidosryhmien, kuten osakkeenomistajien, työntekijöiden, asiakkaiden ja ympäröivän yhteiskunnan, tarpeiden täyttämistä niin, että myös tulevaisuuden sidosryhmien tarpeisiin pystytään vastaamaan (Dyllick ja Hockerts, 2002, 131). Yritys vastuuta voidaan siis ajatella lyhyen tähtäimen taloudellisten, sosiaalisten ja ympäristönäkökulmien toteuttamisena niin, että pitkän tähtäimen tavoitteet eivät vaarannu (Slawinski ja Bansal, 2009, 1). Yritys vastuun käsittää yhteiskunnan odotukset siitä, että yritys toimii vastuullisesti suhteessa ympäristöön ja yhteiskuntaan (Herzig ja Kühn, 2017, 187).

Yritys vastuuraportointi on kehittynyt ajan saatossa yritysten, voittoa tavoittelemattomien järjestöjen ja julkisen hallinnon organisaatioiden vaikutuksesta. Yritykset alkoivat laajemmin julkaista vastuuraportteja 1990-luvulla. Raportointitavat olivat kuitenkin hajanaisia, sillä yhtenäisiä raportointi- tai tarkastuskäytäntöjä ei ollut. (Mion ja Loza Adai, 2023, 57-58) Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi yritysten tilinpäätösraportoinnin yhteydessä on jatkuvasti yleistynyt 2000-luvun alusta lähtien mm. IIRC:n (International Integrated Reporting Council) vaikutuksesta. Yleisimpiä yritys vastuusta raportointiin käytettyjä kansainvälisiä viitekehyksiä ovat esimerkiksi YK:n Global Compact -aloite, Global Reporting Initiative GRI ja hiilijalanjälkilaskentaan käytetty GHG-protokolla (Greenhouse Gas

Protocol). Myös erilaiset standardit, kuten ISO (International Organization for Standardization) ovat kattaneet vaihtelevasti yritysvastuuseen kuuluvia aiheita. (Siew, 2015.)

Niin sanottu integroitu raportointi, joka yhdistää taloudellisen ja vastuullisuuteen liittyvän raportoinnin sekä yritysten johtamisen ja arvonluontistrategiat, lisääntyy jatkuvasti lakien ja standardien vaikutuksesta (Lai ja Stacchezzini, 2021, 408). Sidosryhmäodotukset, lisääntynyt medianäkyvyys sekä lukuisat liike-elämän skandaalit ja hallinnolliset väärinkäytökset ovat lisänneet vaatimuksia läpinäkyvästä, luotettavasta ja raportoitavasta vastuullisuudesta liike-elämässä (Herzig ja Kühn, 2017, 188). Suurelta osin vapaaehtoisuuteen perustuva vastuullisuusraportointi onkin muuttumassa yhä enenevässä määrin pakolliseksi valtioiden ja esimerkiksi Euroopan Unionin ottaessa käyttöön pakottavaa lainsäädäntöä (Jackson, Bartosch, Avetisyan, Kinderman ja Knudsen, 2020).

### 2.1.1 Yritysvastuuraportoinnin tavoitteet

Laajassa mittakaavassa vastuullisuusraportointia voidaan pitää prosessina, joka pyrkii muokkaamaan yritystoimintaa sosiaalisesti ja ympäristön kannalta vastuullisempaan suuntaan (Bebbington, Unerman ja O'Dwyer, 2014). Itse vastuullisuusraportin tavoitteena on arvioida organisaation nykytilaa ja viestiä sidosryhmille tehdystä työstä ja saavutetusta kehityksestä liittyen talouteen, ympäristöön ja sosiaaliseen kestävyys (Lozano ja Huisin, 2011, 100). Erilaisia intressejä tavoittelevat sidosryhmät, kuten työntekijät, asiakkaat, toimittajat, luotonantajat ja viranomaiset vaikuttavat organisaation menestykseen (Hahn ja Kühnen, 2013, 5). Yritykset vastaavat näiden sidosryhmien odotuksiin vastuullisuusraportoinnin keinoin, tavoitteenaan esimerkiksi avoimuus ja päätösten läpinäkyvyys, brändin tai maineen vahvistaminen, työntekijöiden motivointi tai kilpailukyvyyn ja sisäisten tietoprosessien vahvistaminen (Herzig ja Schaltegger, 2006, 302).

Vastuullisuusraportoinnilta odotetaan yhä enenevässä määrin myös viestintää siitä, kuinka vastuullisuus näkyy yrityksen hallinnossa, visiossa ja strategiassa (Lai ja Stacchezzini, 2021, 406). Vastuullisuusraportointi onkin muodostunut myös johdon työkaluksi, joka auttaa tunnistamaan vastuullisuuteen liittyviä haasteita, tarttumaan niihin ja kohentamaan yrityksen toimintaa (Higgins ja Coffey, 2016, 18). Raportointi myös mahdollistaa vastuullisuus toimien kehittämisen seuraamisen ja vertaamisen (benchmarking) muihin yrityksiin (Lozano ym., 2016, 169). Raportoinnilla voidaankin katsoa olevan merkittävä rooli

yrityksen strategisessa johtamisessa, niin yrityksen sisäisiä toimintoja yhdistävä tekijänä, riskienhallinnan välineenä kuin viestinnän apuvälineenä. Laajemmin vastuullisuusraportointi voi auttaa myös tunnistamaan liiketoiminnallisia uhkia ja mahdollisuuksia ja jopa vaikuttaa pääoman saatavuuteen (Niskala ym., 2019). Tutkimukset ovatkin osoittaneet, että vastuullisuusraportoinnilla on positiivinen vaikutus yritysten taloudelliseen tulokseen (Fonseca ja Ferro 2016).

Viestinnällä on tärkeä rooli vastuullisuustyössä ja myös vastuullisuusraporttia julkaistaessa sen strateginen merkitys on tunnistettava. Sekä sisäisille että ulkoisille sidosryhmille suunnattu viestintä on esimerkiksi sosiaalisen media myötä entistä julkisempaa ja myös sidosryhmien edustajat osallistuvat keskusteluihin enenevässä määrin. Yrityksen johdon onkin kiinnitettävä huomiota viestinnän keinoihin ja sanomaan, jotta sen uskottavuus ja maine ei kärsi. (Morsing, 2017, 282.)

### 2.1.2 Olennaisuus

Olennaisuus (materiality) on yksi yritysraportoinnin tärkeimmistä käsitteistä (Jones, Comfort ja Hillier, 2016; Calabrese, Costa, Levaldi ja Menichini, 2019). Olennaisuus tarkoittaa yrityksen ja sen sidosryhmien kannalta tärkeimpien ympäristöön, talouteen ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvien tekijöiden tunnistamista. Näiden tekijöiden määrittelyssä näkökulma on perinteisesti ollut yrityksen taloudellisessa suoriutumisessa. Vaikka alakohtaisten olennaisuuksien määrittelyyn on yhä enenevää kiinnostusta, käytännössä olennaisuuksien määrittely on ollut täysin kunkin yrityksen tai organisaation oman harkinnan varassa eli hyvin vaihtelevaa. (Jones ym., 2016, 82-83.) Vaikka olennaisuuksien määrittelyssä pyritään tarkkuuteen ja objektiiviseen tulkintaan, suositaan arviointiprosessissa helposti yrityksen taloudellisia intressejä kestävä kehityksen monimutkaisten kysymysten jäädessä vähemmälle huomiolle (Puroila ja Mäkelä, 2019, 1064).

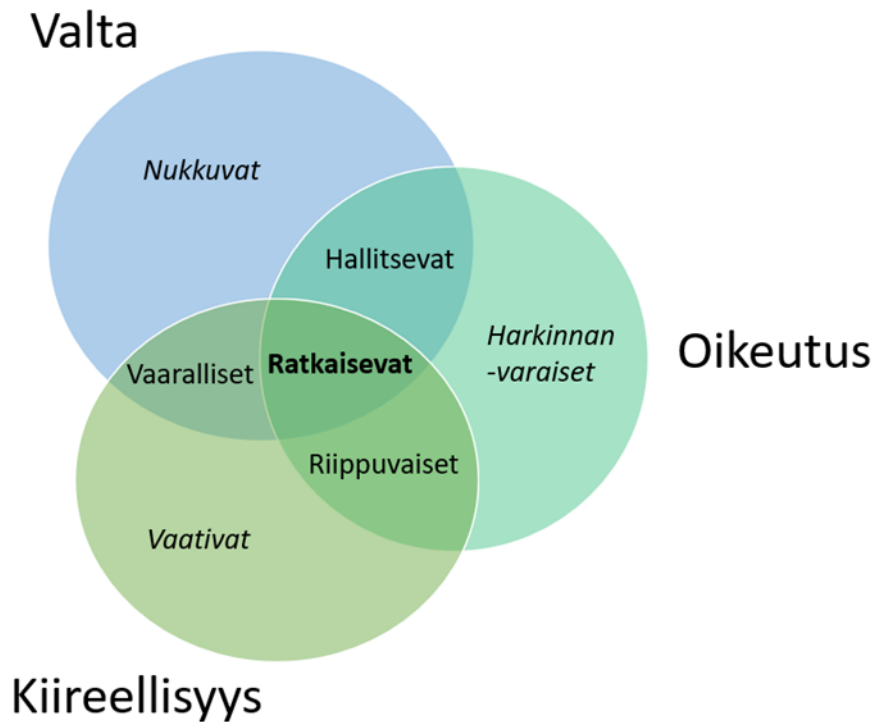
Olennaisuusanalyysi on systemaattinen ja perusteellinen prosessi, jonka tavoitteena on tunnistaa yritysraporttiin liittyvät merkittävät, sidosryhmiin painottuvat mittarit. Tätä mitattavaa tietoa yritys voi hyödyntää vastuullisuustyössään, raportoinnissaan ja tiedottamisessaan. Olennaisuusanalyysi voi auttaa yritystä suuntaamaan vastuullisuus- ja raportointipyrkimyksiään niin, että niin että yrityksen ja sidosryhmien tavoitteiden yhdistäminen luo arvoa molemmille osapuolille. Ottamalla sidosryhmät osaksi olennaisuusanalyysiprosessiaan

yritys saa myös paremman kuvan omasta toiminnastaan. Tavoitteena tulisikin olla keskinäinen kunnioitus ja yhteistyö sidosryhmien kanssa. Sidosryhmien tavoitteet voivat olla erilaiset eikä tarkoituksena olekaan varsinaisesti hallita ryhmien erilaisia odotuksia vaan luoda luottamukselliset suhteet eri sidosryhmiin. (Calabrese ym., 2019, 1019-1020)

### 2.1.3 Sidosryhmäyhteistyö

Yksi vastuullisuusraportoinnin perusedellytyksistä on sidosryhmäyhteistyö (Rinaldi, Unerman ja Tilt, 2014). Sidosryhmiä ovat mitkä tahansa yksilöt tai ryhmät, joihin yritys vaikuttaa toiminnallaan tai jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan. Ensisijaisina sidosryhminä voidaan pitää tahoja, joihin yrityksellä on sopimuksellinen suhde, esimerkiksi työntekijät, omistajat, asiakkaat, alihankkijat ja toimittajat. Toissijaisia sidosryhmiä edustavat esimerkiksi tiedotusvälineet, yrityksen lähiyhteisö, kansalaisjärjestöt ja muu ympäröivä yhteiskunta. (Niskala ym., 2019) Vastuullisuusraportointia aloitettaessa onkin tärkeää tunnistaa sidosryhmät, joille raportointi suunnataan, mitä informaatiota raportin halutaan sisältävän ja missä muodossa raportit halutaan julkaista (Rinaldi, Unerman ja Tilt, 2014).

Yksi malli keskeisten sidosryhmien määrittelyyn on Mitchellin, Aglen ja Woodin (1997) laatima kontekstisidonnaisen luokittelu, jonka avulla eri sidosryhmien painoarvoa voidaan hahmottaa. Malli on hahmoteltu alla kuvassa 1. Tässä luokittelussa sidosryhmän tärkeys määräytyy kolmen eri ominaisuuden kautta. Nämä ominaisuudet ovat valta, oikeutus ja kiireellisyys. Valta viittaa siihen, onko sidosryhmällä valtaa ja kykyä vaikuttaa yritykseen ja saada vaatimuksiaan läpi. Oikeutus puolestaan käsittää lailliset, normatiiviset ja moraaliset velvoitteet, joita yrityksellä on suhteessa sidosryhmään. Kiireellisyys taas viittaa siihen, onko sidosryhmän vaatimus pakottava, kriittinen ja aikasidonnainen. (Mitchell ym., 1997)

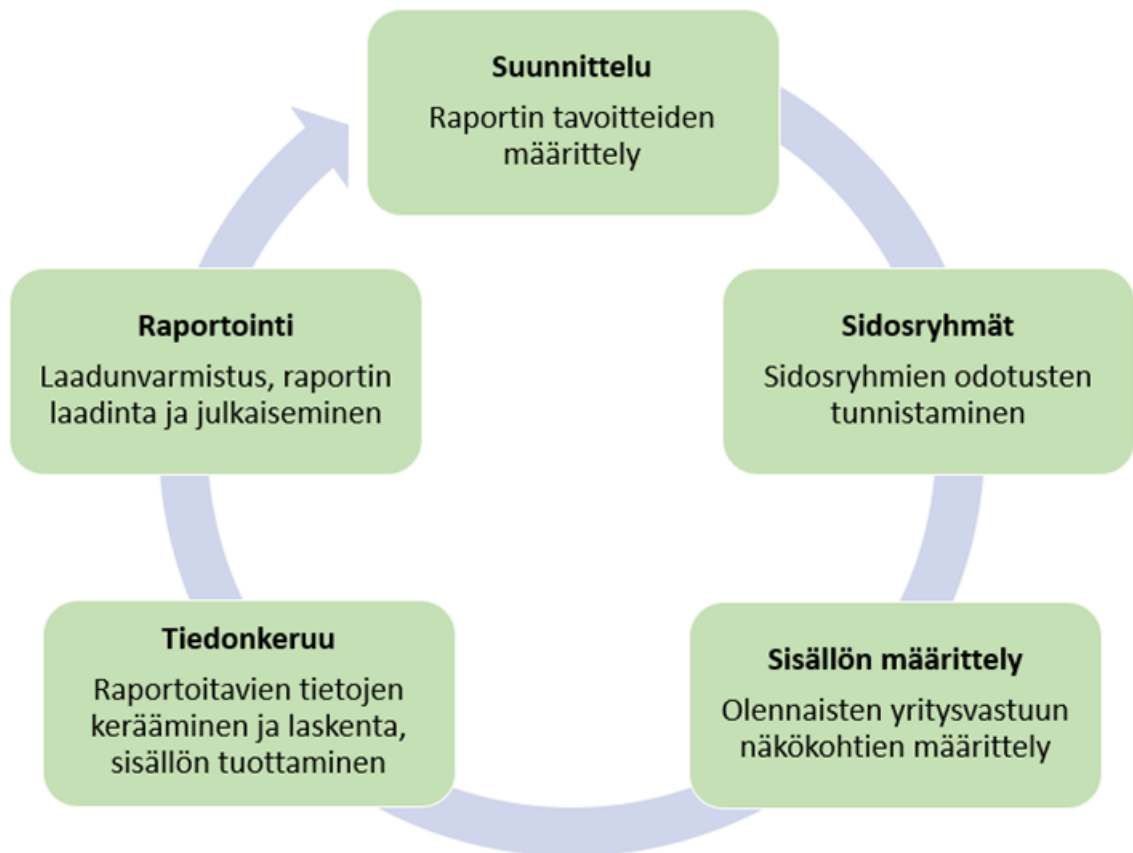


Kuva 1. Sidosryhmien painoarvon tunnistaminen (mukaiillen Mitchell ym., 1997)

Sidosryhmät, jotka asettuvat kuvion keskiöön ja joilla on vaatimuksiensa taustalla sekä valta-, oikeutus- että kiireellisyysperuste, ovat yrityksen kannalta ensisijaisia ja niitä voidaan kutsua ratkaiseviksi sidosryhmiksi. Kohtuullisen tärkeinä voidaan pitää sidosryhmiä, joilla on perustanaan kaksi ominaisuutta. Hallitsevat, riippuvaiset ja vaaralliset sidosryhmät kaikki odottavat saavansa yritykseltä jotain. Hallitsevilla tämä perustuu oikeutettuun valtaan, kuten johtajuuteen tai omistajuuteen. Riippuvaisia sidosryhmiä voi muodostua esimerkiksi yrityksen ympäristövaikutusten seurauksena. Vaarallisia sidosryhmiä ovat tahot, jotka voivat kohdistaa yritykseen kyseenalaisia tai laittomia toimia, kuten laittomia työtaistelutoimia tai ympäristöterrorismia. Vähiten tärkeinä olennaisuusmäärittelyssä voidaan pitää tässä mallissa ulkokehälle jääviä sidosryhmiä. Nukkuvassa ryhmässä kuuluvilla tahoilla voi olla valtaa, jota ne voivat käyttää esimerkiksi mediassa. Harkinnanvaraiset sidosryhmät voivat olla esimerkiksi voittoa tavoittelemattomia organisaatioita tai hyväntekeväisyysjärjestöjä, joita yritys voi tukea oman harkintansa mukaan. Vaativia sidosryhmiä voi luonnehtia äänekkäiksi, mutta vaarattomiksi, esimerkkinä yksittäinen henkilö, joka protestoi jostain syystä voimakkaasti yritystä vastaan. (Mitchell ym., 1997)

### 2.1.4 Yritysvastuuraportointi prosessina

Kuten todettua, yritysvastuuraportointiin vaikuttavat niin ulkoiset vaatimukset kuin monet yrityksen sisäiset tekijät. Käytettävät raportointiohjeistot ja viitekehykset antavat puitteet raportoinnille, mutta raportointiprosessi ja raportin suunnittelu toteutetaan aina yrityskohtaisesti. Raportointi liittyykin kiinteästi yritysvastuun johtamiseen, jossa yrityksen vastuullisuudelle asetetaan tavoitteet ja määritetään tavoitteet ja tunnusluvut, joilla toimenpiteiden tuloksia mitataan. (Niskala ym., 2019) Niskala ym. (2019) kuvaavatkin raportointia viisivaiheisena prosessina, joka käynnistyy suunnitteluvaiheesta, jossa raportoinnin tavoitteet määritellään. Tämän jälkeen prosessi etenee sidosryhmien ja niiden odotusten tunnistamiseen ja sen jälkeen yritysvastuun olennaisuuksien määrittelyyn. Kun raportin sisältö on määritetty, siirrytään tiedonkeruuseen, laskentaan ja varsinaiseen sisällöntuotantoon. Lopuksi, laadunvarmistuksen jälkeen, raportti voidaan julkaista. Prosessi on havainnollistettu alla kuvassa 2.



Kuva 2. Yritysvastuuraportoinnin prosessi (mukaiillen Niskala ym., 2019)

Yritysvastuuraportointia tulisi tarkastella jatkuvana prosessina, jossa julkistetuista raporteista kerätään palautetta ja kerätyn tiedon laatuun ja luotettavuuteen kiinnitetään huomiota, jotta raportointia voidaan kehittää edelleen (Niskala ym., 2019). Yritysvastuuraportointiprosessin käynnistäminen muokkaa yrityksen vastuullisuuskäytäntöjä, jotka puolestaan vastuovaroisesti vaikuttavat tulevien raporttien laatuun. Raportoinnilla on siis merkittävä rooli vastuullisuuteen liittyvien organisaatiomuutosten ajurina. (Lozano ym., 2016, 168)

Johdon haasteena on määritellä vastuullisuuden johtamisen strategiset tavoitteet, organisoida operatiiviset toimet niiden saavuttamiseksi ja kommunikoida tavoitteista, toimenpiteistä ja tuloksista sekä sisäisille että ulkoisille sidosryhmille. Operatiivisella tasolla on huolehdittava, että tiedon kerääminen järjestelmät, työkalut ja työntekijöiden osaaminen on tehtävien tasalla. Vastuullisuustoimet vaativat osallistumista organisaation eri tasoilla ja toiminnoissa työskenteleviltä henkilöiltä, joten on tärkeää, että kaikki jakavat yhteisen näkemyksen vastuullisuudesta yrityksessä. (Lankoski, 2016, 855.) Halme, Rintamäki, Knudsen, Lankoski ja Kuisma (2020) määrittelevät vastuullisuuden operatiivisen johtamisen päätekijöiksi vastuullisuusorganisaation muodostamisen, vastuullisuusjärjestelmien käytön ja vastuullisuuden integroinnin ydinliiketoimintaan.

Bebbington, Higgins ja Frame (2009) ovat koostaneet Adamsin (2002) tutkimuksen perusteella yrityksen sisäisiä tekijöitä, jotka vaikuttavat raportoinnin luonteeseen ja laatuun. Niihin kuuluvat yrityksen johdon näkemykset, raportointitoimikunnan olemassaolo, hallinnolliset rakenteet ja käytännöt, sidosryhmien osallisuus, johdon päätöksenteon pitkäjänteisyys, aktiivinen strateginen ajattelu ja käsitys kuluista ja hyödyistä. (Bebbington ym., 2009, 591) Traxler, Schrack ja Greiling (2020) tunnistivat kirjallisuuskatsauksessaan vastuullisuusraportoinnin laatuun vaikuttavina tekijöinä esimerkiksi johdon sitoutumisen, naisten määrän hallituksessa, yrityksen arvot ja riittävät tietotekniset järjestelmät (Traxler ym., 2020, 13). Adams ja McNicholas (2007) puolestaan kartoittivat olennaisia prosesseja raportoinnin aloittamisessa. Näihin kuuluivat toistuvat johtoryhmätapaamiset, vastuullisuuden itsearviointin kehittäminen, muiden yritysten raportteihin tutustuminen, raportointijärjestelmiin perehtyminen ja suorituskykykymittareiden (Key Performance Indicator, KPI) kehittäminen.

Kun organisaation vastuullisuustavoitteita tukevat prosessit ja päätunnusluvut (KPI:t) on vakiinnutettu osaksi yrityksen hallintoa, vastuullisuutta todennäköisesti pystytään toteuttamaan menestyksellisesti pidemmällä aikavälillä. Yrityksen päivittäiseen toimintaan upotetut rakenteet ja järjestelmät mahdollistavat vastuullisuustoimien ylläpitämisen silloinkin, kun

vastuullisuutta johtamaan ei ole nimetty ketään yksittäistä henkilöä tai vastuullisuudesta vastaavat henkilöt vaihtuvat. (Strand, 2014, 703.)

### 2.1.5 Yritysvastuuraportoinnin sudenkuopat

Thijssens, Bollen ja Hassink (2016) tuovat esiin, että laadukkaan yritysvastuuraportin pystyy tuottamaan, vaikka vastuullisuutta ei olisikaan kytketty yrityksen käytännön johtamiseen. Esimerkiksi julkisen paineen vuoksi julkaistu yritysvastuuraportti, joka mekaanisesti vastaa raportointivaatimuksiin, saattaa kuitenkin johtaa uskottavuusongelmiin, mikäli yritys ei pysty osoittamaan vastuullisuuden todellisuudessa integroituneen osaksi sen päivittäistä toimintaa. (Thijssens ym., 2016, 100.) Vastuullisuuden suhteen voidaankin tunnistaa kuilu puheen ja tekojen välillä. Vastuullisuudesta saatetaan muodostaa vaikutelmia julkaisujen ja mielikuvien avulla ilman, että se toteutuu käytännön ja yrityksen toimintaperiaatteiden tasolla. (Wickert, Scherer ja Spence, 2016.) Myös Larrinaga ja Bebbington (2021) huomauttavat, että irrallinen yritysvastuuraportti, jota ei ole sidottu yrityksen toimintaan, ei hyödytä yritystä itseään tai sen sidosryhmiä eikä lisää yrityksen vastuunottoa kestävyysaiheista.

Epäselvä vastuullisuusraportointi voi aiheuttaa jopa mainehaittaa yritykselle, mikäli sidosryhmät eivät pysty tulkitsemaan raporttia objektiivisesti tai raportin tietosisältö jää monitulkintaiseksi (Christensen, Hail ja Leuz, 2021, 1217). Erittäin laaja ja yksityiskohtainen raportti saattaa sisältää niin paljon tietoa, että kokonaisuuden ymmärtäminen vaikeutuu. Runsaiden yksityiskohtien avulla yritys voi myös yrittää piilottaa todellisen, mahdollisesti heikonkin, vastuullisuuden tasonsa ja johtaa sidosryhmiä harhaan. (Calabrese ym., 2017, 524.) Raportointia voidaan käyttää myös tarkoituksellisesti harhaanjohtavaan viestintään eli korostamaan yrityksen vastuullisuussavutuksia ilman, että väitteillä olisi todellisuudessa pohjaa yritysten toiminnassa tai käytännöissä. Tätä julkisuudessaakin paljon esiintynyttä ilmiötä kutsutaan viherpesuksi (greenwashing). Yksi viime vuosien puhutuimpia esimerkkejä viherpesusta on ollut Volkswagenin vuonna 2015 paljastunut päästöhuijausskandaali. (Siano, Vollero, Conte ja Amabile, 2017.)

Bebbington ym. (2009) totesivat tutkimuksessaan, että yrityksessä entuudestaan olemassa olevat käytännöt vaikuttavat raportoinnin luonteeseen eivätkä raportointia aloittavat henkilöt välttämättä täysin ymmärrä myöskään raportoinnin mahdollisuuksia muuttaa toimintatapoja ja aikaansaada uusia tuloksia (Bebbington ym., 2009, 616). Myös Adams ja Frost (2008) tunnistivat, että yrityksen olemassa olevat prosessit asettavat rajoitteita vastuullisuusraportoinnille ja vaikuttavat siten raportoinnin aloittamiseen. Samoin huomattiin yritys vastuuraportteja luovien henkilöiden vaikutus raportoinnin laatuun. Myös johtoryhmän kokemattomuus raportoinnin suhteen ja sidosryhmien osallistuminen prosessiin todettiin haasteiksi. (Adams ja Frost, 2008.)

Jackson ym. (2020) ovat tutkineet lakisääteisen ei-taloudellisen raportoinnin suhdetta yritysten vastuullisuuteen ja toteavat, että vaikkakin lakisääteinen raportointi lisää yritysten vastuullisuustoimia ja yhtenäistää niitä, tämä prosessi ei välttämättä johda vastuuttomien käytäntöjen vähenemiseen samassa suhteessa. Yritykset välttävät raportoimasta merkittäviä negatiivisia vaikutuksia eivätkä aktiivisesti pyri tunnistamaan uusia sosiaalisen vastuun ulottuvuuksia. (Jackson ym., 2020.) Riskinä raportoinnin kannalta onkin juuri raportoivan yrityksen liiallinen itesensuuri, joka saattaa jättää raportin vajaaksi ja vaikeuttaa raporttien verrattavuutta (Baumüller ja Sopp, 2022, 9).

### 2.1.6 Pk-yritysten erityispiirteet

Pienissä ja keskisuurissa yrityksissä vastuullisuustoimenpiteiden toteuttamista rajoittavat usein rajalliset resurssit. Tyypillisesti taloudelliset tekijät, henkilökunnan vähyys ja puuttuvat organisaatorakenteet hidastavat vastuullisuuskäytäntöjen omaksumista ja vastuullisuusprosessien toimeenpanoa. Myös vastuullisuusraportoinnin työkalut on kehitetty suuria yrityksiä silmällä pitäen ja pk-yritysten haasteet niiden suhteen liittyvätkin juuri rajattuihin resursseihin niin ajan, osaamisen kuin prosessien kehittämisen suhtaan. (Arena ja Azzone, 2012; Shields ja Shelleman, 2015). Voi myös olla, että pk-yrityksissä ei ole tietoa vastuullisuuden johtamiseen tarkoitetuista työkaluista ja järjestelmistä, minkä vuoksi vastuullisuustyö ei etene (Hörisch, Johnson ja Schaltegger, 2015). Asiantuntemuksen puute myös rajoittaa yritysten mahdollisuuksia kehittää osaamista, tunnistaa keskeisiä kysymyksiä ja arvioida realistisesti vastuullisuustyöhön tarvittavaa aikaa ja resursseja (Arena ja Azzone, 2012, 670).

Verrattuna suuriin yrityksiin, pk-yrityksissä on myös vastuullisuustyötä helpottavia tekijöitä. Muun muassa vähemmän hierarkkinen johtaminen, joustavuus ja mukautuvuus auttavat pk-yrityksiä tarttumaan vastuullisuustoimenpiteisiin. Myös sidosryhmäsuhteet saattavat olla helpommin hallittavissa, koska sidosryhmät ovat lähempänä yritystä ja suhteet niihin vähemmän muodollisia. Vastuullisuusviestintä voi näin olla kohdistetumpaa. (Dias, Rodrigues, Craig ja Neves, 2019, 141.) Tyypillistä on, että pk-yrityksissä vastuullisuudesta raportoidaan sidosryhmille kasvokkain työläiden kirjallisten raporttien sijaan. Tämä ei kuitenkaan välttämättä tarkoita, etteikö vastuullisuutta huomioitaisi yrityksen toiminnassa. Voi jopa olla, että vastuullisuus toteutuu pk-yrityksessä raportoinnin puuttumisesta huolimatta paremmin kuin monikansallisessa yrityksessä, jossa raportoinnin ja viestinnän kustannus on suhteessa pienempi kuin itse vastuullisuuskäytäntöjen toteutuksen. (Baumann-Pauly, Wickert, Spence ja Scherer, 2013) Morsing ja Spence (2019) tuovatkin esiin, että tyypillisesti pk-yrityksissä vastuullisuudesta viestiminen toteutuu pikemminkin implisiittisesti arvoihin, yrityskulttuuriin ja epämuodolliseen viestintään sitoutuneena kuin eksplisiittisesti yrityksen strategiaan, vastuullisuusstandardeihin tai raportteihin kirjattuna.

Cantele ja Zardini (2018) tutkivat vastuullisuutta kilpailukykytekijänä pk-yritysten kontekstissa ja toteavat, että vastuullisuuden kytkeminen strategiseen ja operationaaliseen johtamiseen tukee yrityksen taloudellisen tuloksen kehitystä ja kilpailukykyä. Vastuullisuudella todettiin olevan vaikutusta erityisesti yrityksen maineeseen, asiakastyytyväisyyteen ja työntekijöiden sitoutumiseen ja näiden tekijöiden hyödyntäminen kilpailukykytekijänä toi taloudellista hyötyä yritykselle. (Cantele ja Zardini, 2018.) Vastuullisuusraportoinnin integroiminen osaksi yrityksen johtamisprosesseja saattaa auttaa pk-yrityksiä ymmärtämään paremmin arvonluontiaan, tunnistamaan riskejä ja mahdollisuuksia sekä suhtautumaan tavoitteisiinsa yhteisöllisemmin. Integroitu vastuullisuusraportointi voi myös tehostaa päätöksentekoa, koska siinä painopiste on pitkän aikavälin tuloksellisuudessa. (Dyczkowska, Szirmai Madarasine ja Tiron-Tudor, 2021, 179.)

## 2.2 Kestävyysraportointidirektiivi CSRD

Direktiivi 2014/95/EU muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista (Non-Financial Reporting Directive, NFRD) hyväksyttiin Euroopan parlamentissa vuonna 2014 ja otettiin käyttöön tilivuonna 2018. NFRD-direktiivi koskee vain suuria pörssiyrityksiä, pankkeja,

vakuutusyhtiöitä ja muita yhtiöitä, jotka on katsottu yleisen edun kannalta merkittäviksi. Nämä yritykset on jo velvoitettu esittämään toimintakertomuksessa tai erillisessä selvityksessä yrityksen liiketoimintamalli, toimintaperiaatteet, toiminnan tulokset ja riskit ja yrityksen toiminnan kannalta tärkeimmät muut kuin taloudelliset tunnusluvut. (Euroopan parlamentti, 2014.) NFRD-direktiivi ei määrittele raportointimenetelmiä eikä edellytä ulkoista tarkastusta, vaan jättää yritysten päätettäväksi mitä tietoja ja missä muodossa ne julkaisevat (Hahnkamper-Vandenbulcke, 2021).

Vuoden 2023 alusta astui voimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022/2464 koskien yritysten kestävyysraportointia. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) laajentaa NFRD-direktiivin vaatimukset koskemaan muitakin kuin suuria yhtiöitä ja tuo asteittain vuodesta 2024 alkaen kestävyysraportoinnin piiriin yli 50 000 uutta yritystä. (Euroopan komissio, 2023b.) Euroopan komission tavoitteena on CSRD-direktiivin avulla parantaa raportoinnin kattavuutta, vertailtavuutta ja luotettavuutta (Baumüller ja Grbenic, 2021). Läpinäkyvyyden lisäksi tarkoituksena on varmistaa, että sidosryhmät, kuten sijoittajat, pystyvät arvioimaan kestävyysseikkojen riskejä (Euroopan komissio, 2023a).

Direktiivin velvoitteet astuvat voimaan seuraavasti:

- Yli 500 henkilöä työllistävät listatut yritykset julkaisevat raportin vuonna 2025 vuoden 2024 tiedoilla
- Yritykset, jotka täyttävät kaksi näistä ehdoista: vähintään 250 työntekijät, nettoliiketoiminta 40 miljoonaa tai taseen loppusumma 20 miljoonaa, raportoivat vuonna 2026 vuoden 2025 tiedoilla
- Kaikki listatut pk-yritykset julkaisevat vuonna 2027 kestävyysraportin vuoden 2026 tiedoilla.

CSRD-direktiivin mukainen raportointi pohjaa EU:n kestävyysraportointistandardiin, European Sustainability Reporting Standards (ESRS), joka määrittelee raportin sisällön. Standardit laatii EFRAG (ent. European Financial Reporting Advisory Group), yksityinen järjestö, jonka tehtävä on räätälöidä standardit yhteensopiviksi EU:n politiikan kanssa ja saattaa yhteen erilaisia sidosryhmiä. (European Commission, 2023b.) Kesäkuussa 2023 julkaistu standardien viimeinen luonnos tuli kommentointikierroksen jälkeen voimaan 31.7.2023 (European Commission 2023c).

### 2.2.1 ESRS-standardin raportointivaatimukset

ESRS-standardi velvoittaa yritykset raportoimaan osana toimintakertomustaan olennaiset tiedot koskien yrityksen ympäristö-, yhteiskunta- ja hallintotapavaikutuksia ja niihin liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia. Vaikutuksia arvioitaessa huomioidaan sekä positiiviset että negatiiviset vastuullisuusvaikutukset, joita yrityksen toiminnalla saattaa olla. Riskit ja mahdollisuudet kattavat yrityksen vastuullisuuteen liittyvät taloudellisesti olennaiset tekijät. Edellä kuvattujen vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien (impacts, risks, opportunities) eli IRO-tiedonantovelvoitteiden määrittelyyn ja tunnistamiseen johtaneet prosessit tulee kuvata kestävyysraportissa. Kestävyystietojen tulee olla luettavissa yrityksen verkkosivuilla, minkä lisäksi toimintakertomus laaditaan sähköisessä, koneluettavassa muodossa. Yritysten on myös varmennettava kestävyystiedot ulkopuolisen ja riippumattoman varmentajan kuten tilintarkastajan toimesta. (Euroopan komissio, 2023b.)

Raportoitujen kestävyystietojen on oltava vertailukelpoisia suhteessa edellisiin raportointijaksoihin ja esitystavan on oltava selkeä. Yrityksen tulee kertoa käyttämänsä mittarit ja menetelmät ja kertoa myös mikäli laskennassa on käytetty esimerkiksi alakohtaisia keskiarvoja tai muita arvioituja arvoja. Arvoketjun alku- ja loppupään tietoja voi olla mahdotonta saada ja tällöin keskiarvojen ja estimaattien käyttäminen on perusteltua ja hyväksyttävää. Kohtuullisia oletuksia voidaan käyttää laskennassa, kunhan laskelmien perusteet ja käytetyt menetelmät on kuvattu selkeästi. (Euroopan komissio, 2023b.)

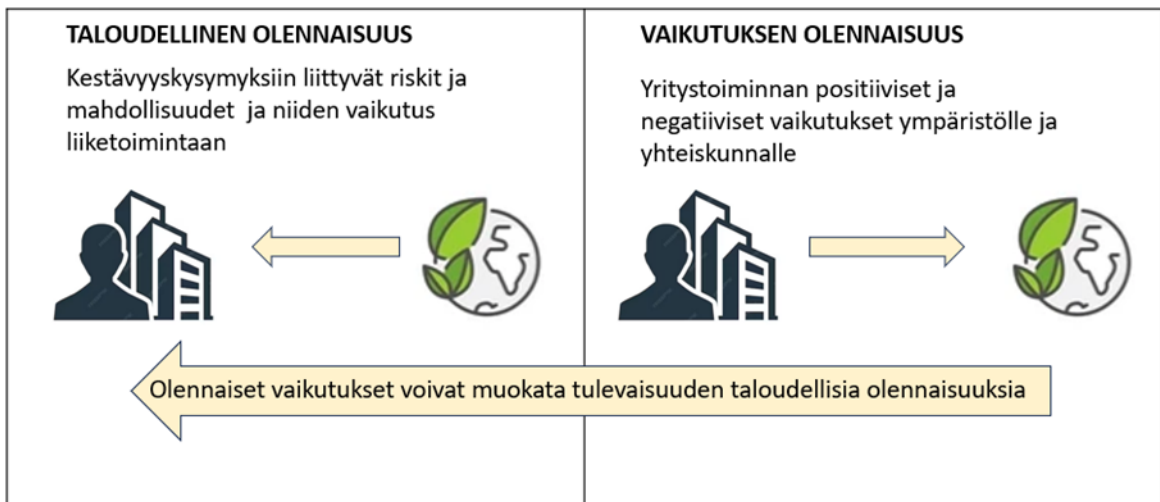
Raportoinnin aikahorisontti kattaa niin taloudellisessa raportoinnissa määritellyn, yleisimmin yhden vuoden lyhyen aikavälin kuin keskipitkän ja pitkän aikavälin tiedot. Raportointi velvoitetaan tekemään due diligence -huolellisuusvelvoitetta noudattaen. Tämä tarkoittaa sitä, että haitallisten kestävyysvaikutusten havainnointi, käsittely, lieventäminen ja estäminen tulee hoitaa aihetta kokonaisvaltaisesti lähestyen ja hallittuna prosessina. Due diligence -arvioinnin tulisi kattaa yrityksen koko arvoketju sen alusta aina lopputuotteeseen ja sen kierrätykseen. Huolellisuusvelvoitteen osalta ESRS-standardi ei anna tarkkoja ohjeita vaan viittaa YK:n ja OECD:n periaatteisiin ja toimintaohjeisiin. (Niskala ja Palmuaro, 2023.)

Kestävyysraportointitietojen kerääminen on erityisesti ensimmäisellä raportointikerralla työläs prosessi, sillä esimerkiksi olennaisten arvoketjujen osalta raportoinnin on katettava koko arvoketju alusta loppuun. Myös olennaisuusanalyysi on dokumentoitava niin, että

esimerkiksi ulkopuolinen varmentaja ymmärtää analyysiprosessin ja raportointipäätösten perusteet. (Niskala ja Palmuaro, 2023.)

### 2.2.2 Kaksinkertainen olennaisuus ja olennaisuusanalyysi

ESRS-standardi asettaa olennaisuuden arvioinnin kestävyysraportoinnin lähtökohdaksi (Euroopan Komissio 2023d). EU on ottanut kestävyysraportointistandardiensa peruseriaateksi kaksinkertaisen olennaisuuden käsitteen. Kaksinkertaista olennaisuutta arvioitaessa tunnistetaan se, millainen vaikutus yrityksen toiminnalla on ympäröivään yhteiskuntaan ja ympäristöön ja lisäksi myös taloudelliset vaikutukset, joita ympäristötoimilla ja kestävyysseikoilla on yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan. (Baumüller ja Sopp, 2022) Havainnollistus kaksinkertaisesta olennaisuudesta kuvassa 3.



Kuva 3. Kaksinkertainen olennaisuus. (Mukaiillen Wunder, 2023.)

Kestävyysseikka on olennainen ja näin ollen raportoitava, mikäli molemmat tai kumpi tahansa yllä kuvatuista olennaisuuksista liittyy yrityksen toimintaan. On huomioitava, että olennaisuus on dynaaminen käsite. Seikat, jotka tällä hetkellä ovat olennaisia vaikutuksen kannalta, voivat muuttua taloudellisesti olennaisiksi tulevaisuudessa ja vaikuttaa yrityksen kilpailukykyyn ja markkina-asemaan. Näin ollen olennaisuuksien määrittelyllä voi olla kauaskantoisia strategisia vaikutuksia. (Wunder, 2023.) Olennaisuusanalyysin pohjana onkin

yrittäjien kestävyyskonteksti kokonaisuudessaan, sisältäen sen toimintaympäristön, liiketoiminta- ja hallintomallit, arvoketjun ja sidosryhmät (Niskala ja Palmuaro, 2023).

Olenaisuusanalyysin osana yrityksen on laadittava olennaisista kestävyysaiheistaan määräämätön kestävyysarviointi, jolla luetellaan yhtiön olennaisiksi katsomat kestävyysaiheet ja jonka perusteella raportilla annettavat tiedot määräytyvät aihekohtaisten ESRS-standardien mukaisesti (Euroopan komissio, 2023d). Kun kestävyysarviointia tehdään ensimmäistä kertaa, suositellaan tehtäväksi eroanalyysi, jossa kartoitetaan yritykseltä puuttuvat tiedot ja niiden saamiseksi tarvittavat toimenpiteet. Eroanalyysin yhteydessä voidaan myös kuvata olemassa olevat tiedot, joita tullaan käyttämään raportoinnissa. Lisäksi on hyvä kuvata ja kirjata prosessit, mittarit, toimintatavat ja vastuulliset henkilöt koskien koko kestävyysraportointiprosessia. Tämä vaatii monen eri toiminnon yhteistyötä ja selkeää vastuiden määrittelyä. (Niskala ja Palmuaro, 2023.)

Erottamaton osa olenaisuusarviointia on arvoketjulaskenta. Yritysten tulisi laatia liiketoiminnalleen olennaisista arvoketjuista kuvaus, joka avaa arvoketjun rakenteen, keskeiset toimijat ja myös maantieteellisen sijainnin. Arvioinnissa on huomioitava niin arvoketjun alku- kuin loppupäättäjien tahot, joiden kanssa yrityksellä ei ole suoraa sopimussuhdetta (Euroopan komissio, 2023b.) Olennaisia liiketoimintaa ja vaikutuksia koskeva tarkastelu tulee ulottaa myös Euroopan Unionin ulkopuolelle, mikäli arvoketju ylittää sinne (Niskala ja Palmuaro, 2023).

Sidosryhmien osalta yrityksen tulisi due diligence -menettelyn mukaisesti huomioida kaikki negatiiviset vaikutukset, joita sen toiminnalla, tuotteilla, palveluilla ja liikesuhteilla on ihmisiin ja ympäristöön (Moratis ja van Liedekerke 2024). ESRS-standardi jakaa sidosryhmät kahteen pääryhmään, jotka ovat

- 1) yritystoiminnan vaikutuksen kohteena olevat sidosryhmät, kuten henkilökunta, asiakkaat, ympäristö ja arvoketjun jäsenet
- 2) kestävyysarviointien käyttäjät, kuten sijoittajat, liikekumppanit, työmarkkinaosapuolet ja kansalaiset (Euroopan komissio, 2023d)

Osa sidosryhmistä voi kuulua molempiin pääryhmiin. Luontoa pidetään hiljaisena sidosryhmänä, johon liittyvät tiedot voivat tukea olenaisuuden arviointia. Olenaisuuden arvioinnin perusteena on yrityksen käymä vuoropuhelu vaikutusten kohteena olevien sidosryhmien kanssa. (Euroopan komissio, 2023b.) Vuoropuhelu voidaan toteuttaa kyselyinä, joissa

sidosryhmät kertovat relevanteiksi kokemistaan aiheista tai ottavat kantaa yrityksen alustavaan kestävyysaihekartoitukseen (Niskala ja Palmuaro, 2023).

Olenaisuusanalyysiprosessissa tunnistettujen merkityksellisten aiheiden osalta määritetään niiden mittakaava ja laaja-alaisuus. Vaikutusten osalta on huomioitava potentiaalisten vaikutusten todennäköisyys ja kielteisten vaikutusten korjaamattomuus. Yrityksen tulisi määrittellä olenaisuuksille laadulliset tai määrälliset kynnsarvot ja mittarit ja dokumentoida määrittely perusteluineen. (Niskala ja Palmuaro, 2023.)

Ilmastostandardin tiedonantovaatimukset linkittyvät EU:n ilmastolakiin ja kestävän rahoituksen sääntelyyn. Koska ilmastonmuutos katsotaan EU:ssa kriittiseksi aiheeksi, on myös kaksinkertaisessa olenaisuusanalyysissä huomioitava tämä näkökulma ja perusteltava yksityiskohtaisesti mikäli ilmastonmuutoksen hillintä, siihen sopeutuminen ja energiakysymykset eivät ole yrityksen toiminnalle olennaisia tekijöitä. Sijoittajien, rahoittajien ja vakuuttajien on saatava tieto yrityksen ilmastovaikutuksista ja näin ollen näistä tiedonantovaatimuksista poikkeaminen on aina perusteltava. (Niskala ja Palmuaro, 2023.)

### 2.2.3 ESRS-standardien rakenne

Tällä hetkellä hyväksytyt ESRS-standardit jakautuvat kolmeen luokkaan, jotka ovat monialaiset, aihekohtaiset ja alakohtaiset standardit. Monialaisia ja aihekohtaisia standardeja sovelletaan kaikkiin yrityksiin. Monialaiset standardit jakautuvat kahteen osaan, joista ESRS 1 määrittelee yleiset vaatimukset kestävyteen liittyvien tietojen laitimiselle ja esittämiselle. ESRS 2 määrittelee tiedonantovaatimukset olennaisista kestävyysseikoista, jotka yritysten on annettava koskien hallintotapaa, strategiaa, vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaa sekä mittareita ja tavoitteita. (Euroopan komissio, 2023d.)

10 eri aihekohtaista standardia jakautuvat erilaisiin ympäristö-, yhteiskunta- ja hallintotapastandardeihin. Ympäristöä koskevien standardien aiheet ovat ilmastonmuutos (E1), pilaantuminen (E2), vesivarat ja merten luonnonvarat (E3), biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit (E4) sekä resurssien käyttö ja kiertotalous (E5). Yhteiskuntaa koskevat standardit käsittävät oman työvoiman (S1), arvoketjun työntekijät (S2), vaikutusten kohteena olevat yhteisöt (S3) ja kuluttajat ja loppukäyttäjät (S4). Hallintoa koskevia aiheita on

tämänhetkisessä standardissa yksi, liiketoiminnan harjoittaminen (G1). (Euroopan komissio, 2023d.) Havainnollistus standardeista kuvassa 4.

TOIMIALASTA RIIPPUMATTOMAT STANDARDIT			
YLEISET STANDARDIT	AIHEKOHTAISET STANDARDIT		
	YMPÄRISTÖSTANDARDIT	YHTEISKUNTASTANDARDIT	HALLINTOTAPA-STANDARDIT
ESRS 1 Yleiset periaatteet	ESRS E1 Ilmastonmuutos	ESRS S1 Oma työvoima	ESRS G1 Liiketoiminnan harjoittaminen
ESRS 2 Yleiset, strategia-, hallinto- ja olennaisuusarviointivaatimukset	ESRS E2 Saastuminen	ESRS S2 Työntekijät arvoketjussa	
	ESRS E3 Vesien ja merien luonnonvarat	ESRS S3 Vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt	
	ESRS E4 Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit	ESRS S4 Kuluttajat ja loppukäyttäjät	
	ESRS E5 Resurssien käyttö ja kiertotalous		

Kuva 4. ESRS-standardien luokittelu. (Mukaiillen Rödl & Partner, 2023.)

Standardista riippuen nämä aiheet jakavat kestävyysseikat edelleen 37 osa-aiheeksi ja 73 osaosa-aiheeksi, jotka yrityksen on huomioitava raportoinnissaan, mikäli kyseinen seikka on olennaisuuden arvioinnissa osoittautunut yrityksen toiminnan kannalta olennaiseksi (Euroopan komissio, 2023d). Tarkka luettelo aihekohtaisten ESRS-standardien kattamista kestävyysseikoista liitteenä 1.

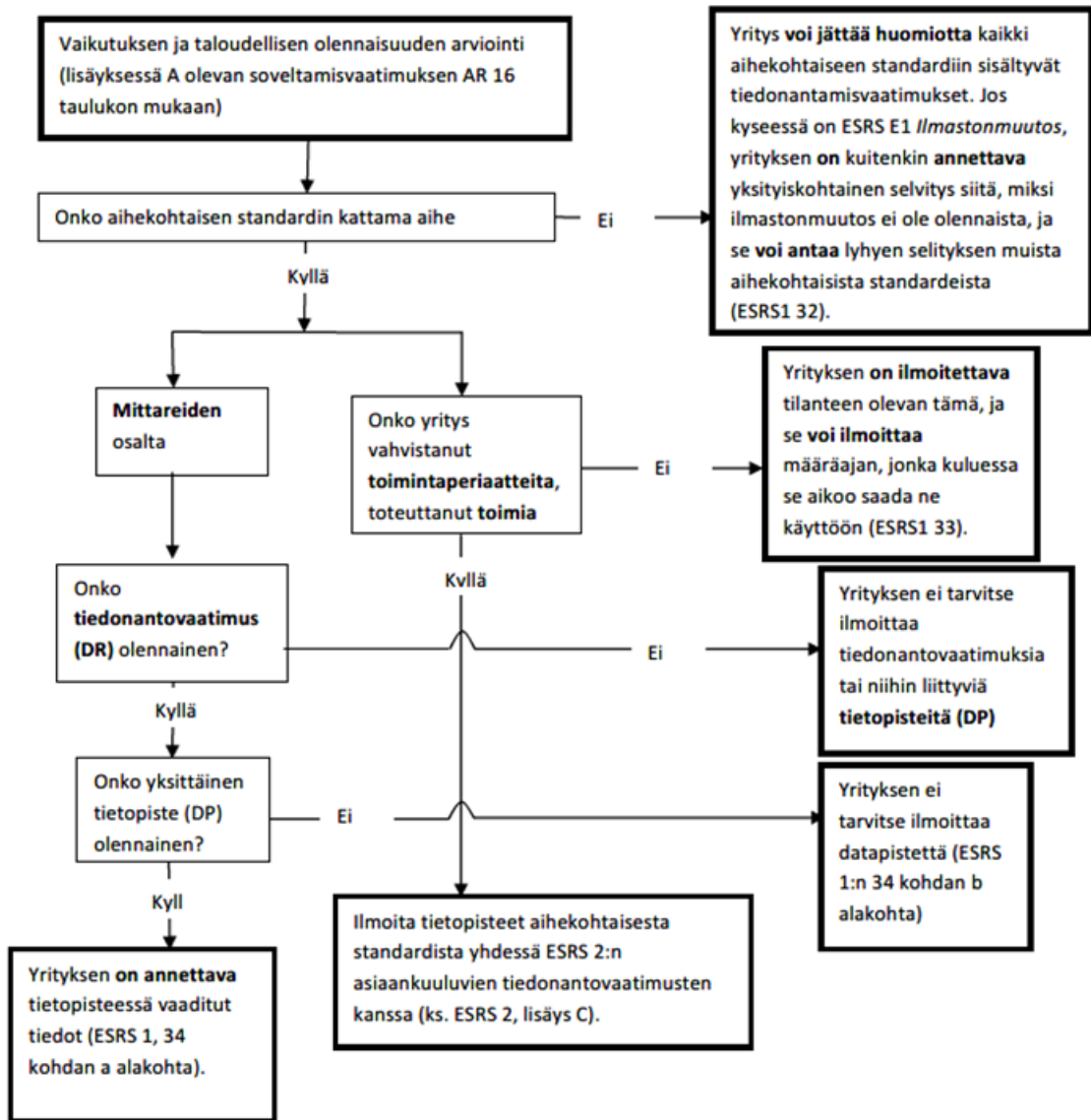
#### 2.2.4 Annettavien ESRS-tietojen määrittäminen

Yleiset standardit ESRS 1 ja ESRS 2 ovat kaikille yrityksille pakollisia raportoitavia, samoin kuin ilmastonmuutosta koskeva ESRS E1. Mikäli yritys arvioi, ettei ilmastonmuutos ole sen toiminnan kannalta olennainen tekijä, on olennaisuusarvion perusteet raportoitava. Myös omaa työvoimaa koskeva ESRS S1 -standardi sisältää pakottavia raportointivaatimuksia. Muiden standardien osalta yritysten odotetaan arvioivan kaksinkertaisen olennaisuuden

näkökulmasta, mitkä kestävyysaiheista ovat yritykselle relevantteja ja näin ollen raportoitavia. (Euroopan komissio, 2023b.)

ESRS 2 standardi asettaa yrityksille vähimmäistiedonantovaatimukset koskien yrityksen hallintoon, strategiaan, mittareihin ja tavoitteisiin sekä vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaan liittyvien olennaisten kestävyysseikkojen seuraamista. Standardi vaatii yritystä ilmoittamaan kaikki mittarit, joita se käyttää toimintansa tuloksia tai vaikuttavuutta arvioitaessa. Mittareiden on oltava johdonmukaisia eri aikoina ja mikäli mittareita muutetaan tai uusitaan, on yrityksen mahdollisuuksien mukaan annettava oikaistut vertailuluvut. (Euroopan komissio, 2023b.)

ESRS 2:n asettamien yleisen tason tiedonantovaatimusten lisäksi kullakin aihekohtaisella standardilla on omat tiedonantovaatimuksensa, joita sovelletaan yhdessä ESRS 2 tiedonantovaatimusten kanssa ESRS-standardin määrittelemällä tavalla. Kullakin tiedonantovaatimuksella on yksi tai useampi tietopiste, jotka määrittelevät raportoitavat tiedot. (Euroopan komissio, 2023b.) Kuvassa 5 vuokaavio annettavien ESRS 2 -tietojen määrittämisestä.



Kuva 5. ESRS-standardin lisäys E: Vuokaavio annettavien ESRS-tietojen määrittämisestä (Euroopan komissio, 2023b)

Euroopan komissio on lykännyt alle 750 henkilöä työllistävien yritysten raportointivelvoitetta vuodella Scope 3 -hiilidioksidipäästöjen ja omaa työvoimaa koskevan S1 standardin raportoinnin osalta. Monimuotoisuutta, arvoketjun työntekijöiden, vaikutuksen kohteena olevien yhteisöjen sekä kuluttajien ja loppukäyttäjien osalta raportoinnin aloittamisvelvoitetta on lykätty kahdella vuodella. Luettelo vaiheittain käyttöön otettavista tiedonantovaatimuksista on julkaistu ESRS-asetuksen liitteessä C. (Euroopan komissio, 2023b.)

### 2.3 Toimintojen välinen yhteistyö / poikkitoiminnallinen yhteistyö

Schneider, Wallenburg ja Fabel (2014) kuvaavat vastuullisuuden toteuttamisen edellyttävän sen erityispiirteiden ymmärtämistä. He tuovat esiin, että vastuullisuus on kokonaisvaltainen lähestymistapa, joka vaikuttaa kaikkiin yrityksen toimintoihin. Lisäksi se on monelle yritykselle strategisesti uusi vaatimus, joka myöskin tuo kokonaisuuteen näkökulmia sidosryhmiltä, esimerkiksi kansalaisjärjestöiltä, jotka eivät aiemmin ole olleet erityisen tärkeitä yrityksen strategisessa toiminnassa. (Schneider ym., 2014, 466.)

Yritysvastuuraportoinnin osalta esimerkiksi Schneider ym. (2014) tunnistavat sisäisen koordinoinnin eri organisaatioyksiköiden välillä onnistuneiden vastuullisuustoimien tehokkaimmaksi edistäjäksi (Schneider ym., 2014, 487). Teixeira ym. (2023) totesivat hankintaketjujen ympäristövastuullista johtamista käsittelevässä tutkimuksessaan toimintojen välisen yhteistyön olevan yksi tärkeimmistä käytännöistä, jotka parantavat organisaation suorituskykyä ympäristöasioissa (Teixeira ym., 2023, 14). Myös Albelda Perez ym. (2007) nostavat toimintojen välisen yhteistyön yhdeksi tärkeimmistä aineettomista pääomista, jotka edesauttavat ympäristöasioiden johtamista.

Toimintojen välisellä yhteistyöllä tai poikkitoiminnallisella yhteistyöllä (cross-functional collaboration) viitataan tilanteeseen, jossa yksilöt eri osastoilta tai eri tiimeistä työskentelevät yhdessä jonkin tavoitteen, projektin tai vastualueen puitteissa. Yhteistyö voi syntyä luonnostaan yksilöiden kesken tai muodostua yrityksen johdon toiveesta. (Yin ym., 2023, 2.) Holland ym. (2000) korostavat, että poikkitoiminnallisen tiimin jäsenten tehtävät ovat keskenään riippuvaisia ja tiimin jäsenet tarvitsevat toisiaan onnistuakseen. Tiimin jäsenet käyttävät erilaisia taitojaan ja osaamistaan yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi. (Holland, Gaston ja Gomes, 2000, 232.) Tyypillisesti poikkitoiminnallisen tiimin jäsenillä on organisaatiossa erilaiset sosiaaliset identiteetit ja velvollisuutensa omissa alayksiköissään (Denison, Hart ja Kahn, 1996, 1005).

Toimintojen rajoja ylittäviä, poikkitoiminnallisia tiimejä on tyypillisesti hyödynnetty esimerkiksi uusien tuotteiden kehittämisessä ja lanseerauksessa, organisaatiomuutoksissa ja muissa laajempaa ongelmanratkaisukykyä vaativissa projekteissa (Daspit, Tillman, Boyd ja Mckee, 2013, 35). Toimintojen välistä yhteistyötä on tutkittu esimerkiksi toimitusketjun hallinnan (Pellathy ym., 2019), innovoinnin ja tuotekehityksen (Holland ym., 2000) sekä toiminnanohjausjärjestelmäprojektien (El Amrani, Rowe ja Geffroy-Maronnat, 2006)

näkökulmasta. Tyypillisesti poikkitoiminnallisen tiimin odotetaan luovan uutta tietoa ja myös edesauttavan oppimista organisaatiossa (Denison, Hart ja Kahn, 1996, 1006).

Poikkitoiminnallisuus voidaan nähdä myös integroituna prosessina, joka muodostuu yhteistyöstä, koordinoinnista ja viestinnästä yksittäisten organisaation yksiköiden välillä. Integroivan lähestymistavan peruskomponentit ovat tavoitteiden yhdistäminen, aktiviteettien koordinointi ja tietojen kommunikointi. (Pellathy ym., 2019, 84.) Vad Baunsgaard ja Clegg katsovat toimintojen välisen yhteistyön integroinnin pitävän sisällään suhteiden rakentamista, kommunikaatiota ja ongelmien ratkaisua. Poikkitoiminnallinen integraatio muodostuu muodollisesti koordinoidusta vuorovaikutuksesta, kuten rutiinikokouksista ja dokumentoinnin standardoinnista, ja toisaalta yhteistyöstä, joka perustuu yhteiseen näkemykseen ja visioon, jaettuihin resursseihin ja tavoitteisiin sekä osaltaan osallistujien vapaaehtoisuuteen ja tunteisiin. (Vad Baunsgaard ja Clegg, 2013, 1301.)

Toimintojen välinen yhteistyö rikkoo organisaatioissa rajoja ja siiloja, joita eri toimintojen välille muodostuu ja auttaa muodostamaan yhteyksiä toimintojen välille. Sen on todettu vaikuttavan positiivisesti johtamisprosesseihin, organisaation suorituskykyyn, innovointiin sekä projektien suunnitteluun, toteutukseen ja tuloksiin. Toimintojen välisen yhteistyön hyödyiksi voidaan todeta:

- 1) eri toimintojen välisen integraation ja koordinaation helpottuminen
- 2) tiedon määrän ja laadun lisääntyminen eri osaamisalueiden yhdistämisen myötä
- 3) mahdollisuus löytää uutta tietoa ja uusia perspektiivejä
- 4) luovuuden lisääntyminen
- 5) tiimin lisääntynyt kyky käsitellä monimukaisia ongelmia
- 6) päätöksenteon nopeutuminen sen hajautumisen myötä
- 7) mahdollisuus päätösten laadun parantumiseen (Yin ym., 2023, 2.)

### 2.3.1 Poikkitoiminnallisten tiimien menestystekijät

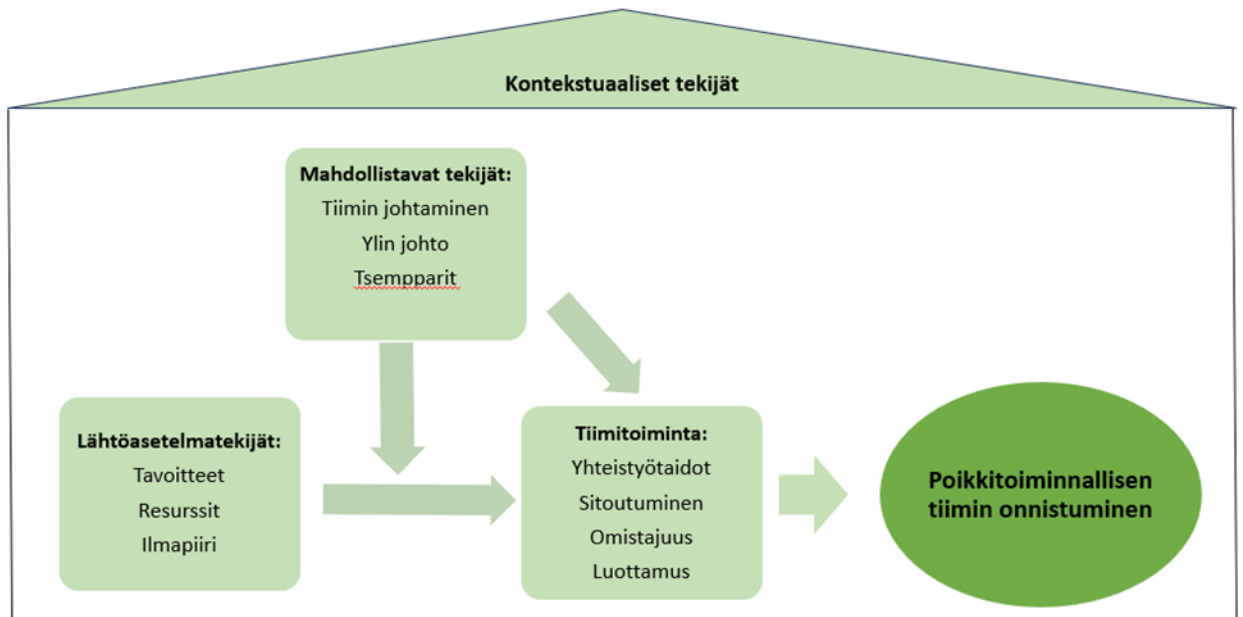
McDonough'n (2000) mallissa onnistuneen poikkitoiminnallisen tiimityön perustana ovat lähtöasetelmatekijät. Nämä tekijät muodostavat projektin alussa pohjan, jonka päälle muu

yhteistyö rakentuu. Lähtöasetelmatekijöitä ovat tavoitteet, tiimin jäsenten valtuuttaminen, ilmapiiri ja henkilöstöresurssit. Näistä erityisesti tavoitteiden asettaminen ja niiden viestiminen tiimille on tärkeää, jotta työn lähtökohtana on yhteinen ymmärrys tehtävästä ja yhteistyön lopputuloksesta. Tätä kautta myös tiimin jäsenille syntyy käsitys omasta tehtävästä ryhmässä. Myös oikeanlaisten resurssien varaaminen työhön ja positiivisen ilmapiirin luominen vaikuttavat poikkitoiminnallisen tiimin työn lähtöasetelmaan. (McDonough, 2000.)

Mahdollistavat tekijät vaikuttavat sekä lähtöasetelmatason välittämiseen tiimille että omalla toiminnallaan suoraan tiimiläisten käyttäytymiseen. Näitä tekijöitä ovat tiimin johtaminen, ylemmän johdon tuki ja tsempparit. Tiimin johtaminen on merkittävin yksittäinen tekijä, sisältäen niin prosessiin ja tehtäviin liittyvän konkreettisen johtamisen kuin tiimin ilmapiirin ja kommunikaation ylläpitämisen. Myös ylemmän johdon tuki, niin henkinen kuin resursseihin liittyvä, vaikuttaa tiimin menestykseen. Yhtenä tekijänä voidaan nähdä myös innostuneet yksilöt, niin sanotut tsempparit, jotka vaikuttavat tiimin toimintaan epäsuorasti omalla kiinnostuksellaan aihetta kohtaan. (McDonough, 2000.)

Kolmantena tekijänä poikkitoiminnallisen tiimin onnistumiseen vaikuttavat tiimitoiminnan tavat. Yhteistyötaidot eli kyky toimia tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden kanssa näytetään näistä merkittävimpana. Myös tiimin jäsenten sitoutuminen tehtävään ja koettu omistajuus eli halu onnistua tehtävässä vaikuttavat lopputulokseen. Myös keskinäinen kunnioitus tiimin jäsenten kesken on välttämätöntä ja mahdollistaa avoimen kommunikaation ja luottamuksen tiimin jäsenten kesken. (McDonough, 2000.)

McDonough'n (2000) mallissa avaintekijänä poikkitoiminnallisen yhteistyön onnistumisen kannalta ovat tiimitoiminnan tavat. Lähtöasetelmatekijät vaikuttavat epäsuorasti poikkitoiminnallisen projektin onnistumiseen vaikuttamalla tiimin käyttäytymiseen. Johtamisella on olennainen osansa lähtöasetelmien luomisessa, mutta se vaikuttaa myös tiimin kokemaan yhteistyöhalukkuuteen, sitoutumiseen, omistajuuteen ja keskinäiseen luottamukseen. Nämä tekijät puolestaan ovat kriittisiä poikkitoiminnallisen tiimin onnistumisen kannalta. Kaikkein merkittävimpinä yksittäisinä tekijöinä McDonoughin tutkimuksessa näyttäytyivät tavoitteiden asettaminen, tiimin johtaminen ja yhteistyötaidot. Kontekstuaalisilla, esimerkiksi yrityksen tilanteeseen ja toimintaympäristöön liittyvillä tekijöillä voi olla vaikutusta kaikkiin kolmeen osatekijään. (McDonough, 2000.) Eri tekijöiden välinen vuorovaikutus havainnollistettuna kuvassa 6.



Kuva 6. Malli poikkitoiminnallisen tiimin menestystekijöiden vuorovaikutuksesta (McDonough, 2000)

Daspit ym. (2013) kiinnittävät huomiota nimenomaan tiimikäyttäytymiseen ja toteavat, että poikkitoiminnalliset tiimit menestyvät parhaiten silloin, kun niiden sisäinen dynamiikka toimii hyvin. Erityisesti tiimin jäsenten toisilleen antama keskinäinen tuki ja selvä käsitys ryhmän tehtävästä, suunnasta ja tarkoituksesta ovat tekijöitä, joita johdon tulisi pyrkiä tukemaan ja ylläpitämään. Erityisesti painopisteen tulisi olla ilmapiirissä, joka kannustaa ryhmän jäseniä osallistumaan ja kommunikoidaan keskenään. Osallistuminen ryhmän toimintaan luo kokemuksen yhteisestä johtajuudesta ryhmässä ja kommunikointi puolestaan lisää yhteenkuuluvuuden tunnetta. Näiden kahden tekijän on todetaan edistävän ryhmän tehokkuutta ja parantavan tiedollisten resurssien jakamista ryhmässä. (Daspit ym., 2013, 49.) Pk-yrityksissä erityisesti poikkitoiminnallisuus, limittyvät tehtävät ja fyysinen läheisyys työtiloissa edistävät tiedon jakamista (Wee ja Chua, 2013, 969).

Proehl (1996, 7) nostaa johtajuuden kriittiseen rooliin poikkitoiminnallisten tiimien onnistumisessa, erityisesti jäsenten sitoutumisen, innostuksen ja oikean perspektiivin löytymisen kannalta. Johtajan jatkuva kontakti ja kommunikaatio auttavat organisaatiossa hajallaan olevia tiimin jäseniä pysymään omien tehtäviensä tasalla, osallisina yhteisessä projektissa ja tietoisina muiden tekemisestä. (Proehl, 1996, 7.) Myös Anibaba ja Akaighe (2018) tunnustavat päätöksentekoa käsittelevässä tutkimuksessaan poikkitoiminnallisten tiimien

onnistumisen yhdeksi kriittiseksi tekijäksi johtamisen. Kontrolloituva, autoritäärinen johtaminen rajoittaa vapaata kommunikaatiota, innovointia ja luovuutta poikkitoiminnallisissa tiimissä, kun taas demokraattisempi ja osallistavampi tyyli edistää tiimin jäsenten osallistumista ryhmän päätöksentekoprosesseihin. (Anibaba ja Akaighe, 2018.)

### 2.3.2 Poikkitoiminnallisten tiimien haasteet

Poikkitoiminnallisissa tiimeissä suoritettavat tehtävät eivät usein liity suoraan tiimin jäsenten päivittäiseen työhön ja saattavat näin ollen jäädä muiden velvollisuuksien jalkoihin. Myös johto saattaa painostaa tiimin jäsentä keskittymään varsinaisiin tehtäviinsä ja näin estää täysipainoisen osallistumisen poikkitoiminnallisiin projekteihin. (Proehl, 1996, 7.) Tiimien toimintaa määrittelee usein keskinäinen riippuvuus, sillä yksittäisten tiimin jäsenten suoriutuminen tehtävistään riippuu yhteistyöstä muiden tiimiläisten kanssa. Myös tiimit voivat olla luonteeltaan hyvin erilaisia, vaihdellen kokoaikaisista, itsenäisistä ja johdetuista tiimeistä työryhmiin, jotka koostuvat hyvin jäykästi erillisissä funktioissa työskentelevistä henkilöistä. (Holland ym., 2000, 232.)

Tyypillisesti poikkitoiminnallisten tiimien jäsenet identifioituvat sosiaalisesti ja psykologisesti omaan toimintoonsa enemmän kuin koko organisaatioon. Tällaiset tiimit ovat usein myös väliaikaisia työryhmiä, joilta odotetaan aikarajojen puitteissa korkeatasoisia suorituksia. Toimintojen välistä yhteistyötä tekevien tiimien tehokkuutta rajoittavat ristiriitaiset tavoitteet organisaatiossa, kilpailu resursseista, päällekkäiset velvollisuudet, ristiriidat henkilökohtaisissa tavoitteissa, tavoitteiden tai prioriteettien epämääräisyys ja yhteistyön puute. Tiimin jäsenet saattavat kokea, että aika ja resurssit eivät riitä yhteisen projektin tavoitteiden täyttämiseen ja myös yhteistyö tiimin sisällä saattaa osoittautua ongelmalliseksi. (Holland ym., 2000, 233.)

Vad Baunsgaard ja Clegg (2013) tuovat esiin, että eri ryhmiin tai osastoihin kuuluvilla henkilöillä voi olla hyvin erilaiset ajatusmaailmat ja tapa tulkita kokonaisuutta. Tämä voi johtaa näkemysten yhdenmukaistumiseen ja puutteelliseen vaihtoehtojen punnitsemiseen, mikäli enemmistön näkemys ohjaa muita organisaation jäseniä. Tämä hallitseva näkemys voi muodostua organisaatiossa vallitsevaksi totuudeksi organisaation jäsenten ammatti-identiteetin ja voimasuhteiden muokatessa sosiaalisia käytäntöjä. Tämä riski on suurempi pk-yrityksissä, joissa organisaatiot ovat vähemmän säädeltyjä ja henkilökuntaa vähemmän. (Vad

Baunsgaard ja Clegg, 2013, 1302.) Myös Anibaba ja Akaighe (2018) nostavat esiin tiimin jäsenten persoonallisuuksien mahdolliset vaikutukset tiimin toimintaan. Yksilöt, joilla on vahvoja henkilökohtaisia mielipiteitä tai kokemukseen perustuva asiantuntija-asema, saattavat ohjata tiimin suuntaa ja dominoida keskustelussa pidättyvämpiä tiimin jäseniä.

Vad Baunsgaard ja Clegg (2013) toteavat toimintojen välistä yhteistyötä käsittelevän tutkimuksen koskevan lähes yksinomaan suuria yrityksiä. He ovat tarkastelleet toimintojen välisen yhteistyön integrointia pk-yrityksissä erityisesti innovoinnin näkökulmasta. Pk-yrityksissä johdon rooli korostuu, sillä pienessä organisaatiossa johtohahmojen ammatti-identiteetti ja voimasuhteet voivat muokata organisaation ideologioita ja sulkea esimerkiksi innovointiprosesseista pois omistaan eroavia taitoja, osaamista ja asiantuntemusta.

Poikkitoiminnalliset tiimit, joita hallitsee pelkästään yksi toiminto, eivät tyypillisesti tavoita täyttä potentiaaliaan keskinäisen oppimisen ja yhteistyön osalta eivätkä sen tähden suoriudu optimaalisesti. Mikäli käytännön syistä poikkitoiminnallisen tiimin johtajuus on yhden toiminnon vastuulla, tulisi tiimin johtajan luoda tiimille psykologisesti turvallinen ilmapiiri olemalla tasapuolinen, rohkaisemalla osanottoon ja antamalla objektiivista palautetta. (Malhotra, Ahire ja Shang, 2016.)

Yin ym. (2023) toteavat, että toimintojen välinen yhteistyö ei synny automaattisesti eikä myöskään johda automaattisesti hyviin tuloksiin. Yhteisen tehtävän parissa työskentelevillä yksilöillä voi olla erilaiset tavoitteet ja prioriteetit liittyen heidän varsinaisiin toimenkuviinsa. Toimintojen välinen yhteistyö vaatii myös luottamusta ja uusia tapoja työskennellä. Esteinä toimintojen välisen yhteistyön onnistumiselle kirjallisuus tunnistaa seuraavia tekijöitä:

- yksilöllisten tavoitteiden ristiriitaisuus
- ristiriidat tai tavoitteiden yhteensopimattomuus organisaation päämäärien kanssa
- fyysinen välimatka ja hajanaiset työskentelypaikat
- tunnustuksen ja palkitsemisen puute
- henkilöiden väliset konfliktit
- roolien ja vastuiden määrittelemättömyys
- kommunikation, yhteistyön ja osallisuuden puute

- koulutuksen ja määriteltyjen työprosessien puute
- keskinäisen kunnioituksen ja luottamuksen puute
- työsuoritusten arvioinnin puute
- ylemmän johdon tuen puute
- rajallinen tai puuttuva johtaminen
- resurssien rajallisuus tai kilpailu resursseista
- epäselvät tai puuttuvat tavoitteet ja päämäärät
- tiimin toimivallan tai autonomian epäselvyys tai puuttuminen (Yin ym., 2023, 3.)

Rakennusalan suunnitteluprojektien suhteen Yin ym. (2023) tunnistivat alkuvaiheen toiminnallista yhteistyötä koskevassa tutkimuksessaan merkittävimmit onnistumisen esteiksi epäselvät liiketoiminnalliset tavoitteet, toimintojen puutteellisen yhteensovittamisen ja epärealistiset tavoitteet ja odotukset (Yin ym., 2023, 6). Moses ja Åhlström (2008) tunnistivat tutkimuksessaan toimintojen välisen yhteistyön prosessiin negatiivisesti vaikuttavia tekijöitä. Ongelmien havaittiin pohjautuvan kolmeen taustavaikuttajaan, jotka ovat toimintojen keskinäinen riippuvuus, strategiaan liittyvät ongelmat ja toimintokohtaisten tavoitteiden riskikäsitys. (Moses ja Åhlström, 2008.) Ehrhardt, Miller, Freeman ja Hom (2014) toteavat tutkimuksessaan, että tiimin jäsenten sitoutuminen yhteiseen tavoitteeseen vaikuttaa merkittävästi koko tiimin ja projektin onnistumiseen, erityisesti tilanteessa, joissa yksilöt joutuvat priorisoimaan erilaisia henkilökohtaisia tai muihin projekteihin liittyviä tavoitteitaan (Ehrhardt ym., 2014, 454).

Epäonnistuessaan poikkitoiminnallinen yhteistyö johtaa poikkitoiminnallisen tiimin kohtaamien keskinäisten haasteiden lisäksi myös lisääntyneeseen työmäärään ja kuluihin sekä huonompaan lopputulokseen (Ehrhardt ym., 2014, 444).

## 2.4 Yhteenveto tutkimuksen teoriapohjasta

Tämä pro gradu -tutkimus ottaa pohjaksi aiemman tutkimuksen yritysraportoinnin peruselementeistä. Yritysraportointia käynnistettäessä on syytä hahmottaa strategisen suhtautumisen merkitys vastuullisuuteen ja siitä raportointiin yrityksen kilpailukykyyn ja

menestyksen kannalta. Myös yritykselle olennaisten vastuullisuustekijöiden ja sidosryhmien tunnistaminen ja erilaisiin sidosryhmäodotuksiin vastaaminen ovat yritysvastuuraportoinnin kulmakiviä. Yritysvastuuraportoinnilla on myös tärkeä rooli sisäisessä ja ulkoisessa viestinnässä. Raportointiprosessin tulisi kehittyä ajan myötä ja myös kehittää liiketoimintaa.

CSRD-direktiivi ja siihen liittyvä ESRS-standardisto luovat lainsäädännölliset puitteet kestävyysraportoinnille. Direktiivi tuo olennaisuuksien määrittelyn lähtökohdaksi kaksinkertaisen olennaisuuden, joka velvoittaa tarkastelemaan sekä ympäristötekijöiden taloudellista merkitystä yritykselle että yritystoiminnan vaikutusta ympäristöön ja yhteiskuntaan. ESRS-standardin mukaisesti yrityksen on kartoitettava arvoketjunsä ja niihin liittyvät kestävyysaiheet. Ympäristövaikutusten arvioinnin lisäksi direktiivi määrittelee myös sidosryhmiä, jotka yrityksen on otettava huomioon kestävyysraportoinnissaan.

Kestävyysraportoinnin toteuttaminen eli olennaisuuksien määrittely, raportointiprosessin luominen, kestävyysmittareiden määrittely, raportoinnin käytännön järjestelyt ja raportin julkaiseminen tuovat yhteen joukon yrityksen johtoa ja työntekijöitä, joilla ei välttämättä ole entuudestaan työtehtävien osalta yhteistä kosketuspintaa. Tämä toimintojen välinen yhteistyö ja sen onnistuminen on suuressa roolissa sekä yrityksen vastuullisuustyön että itse kestävyysraportoinnin onnistumisessa. Ilman toimivaa poikkitoiminnallista yhteistyötä saattaa olla, että yritysvastuuraportoinnista ei saada toimivaa työkalua, joka täyttää sekä lakisääteiset raportointivaatimukset että toimii yrityksen strategiaa, kilpailukykyä ja sidosryhmäyhteistyötä vahvistavana työkaluna.

### 3 Empiirinen tutkimus

Tässä luvussa kuvaillaan, kuinka tutkielman empiirinen osuus toteutettiin. Ensin käydään läpi tutkimusstrategia ja valittu tutkimusmenetelmä. Seuraavaksi kuvaillaan tutkimuksen haastatteluaineisto ja tutkimusprosessin eteneminen. Lopuksi esitetään arvio tutkimuksen laadusta ja luotettavuudesta.

#### 3.1 Tutkimusstrategia ja -menetelmät

Laadulliselle tutkimukselle on ominaista yksittäisten tapausten tarkastelu luonnollisissa olosuhteissa. Tutkimus keskittyy tutkittavien subjektiivisiin kokemuksiin, joiden perustana ovat tajunta, vuorovaikutus ja kieli, joilla niitä jäsennetään. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena voi olla pyrkiä ymmärtämään, kuvaamaan tai tulkitsemaan jotain ilmiötä, hankkimaan uutta tietoa tai kyseenalaistamaan tulkintoja. (Puusa, Juuti ja Aaltio, 2020.) Hirsjärvi, Remes, Sajavaara ja Sinivuori (2009) kuvaavat laadullisen tutkimuksen muodostavan kokonaisvaltaisen kuvan todellisen elämän tilanteesta.

Kun tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa yksityiskohtaista tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta toisiinsa liittyviä tapauksia, kutsutaan tutkimusstrategiaa tapaustutkimukseksi. (Hirsjärvi ym., 2009, 134.) Tapaustutkimukset ovat usein lähtökohtaisesti toiminnallisia ja mahdollistavat tulosten soveltamisen käytännössä. Tiedonhankintastrategiana tapaustutkimus mahdollistaa ilmiön ymmärtämisen ja siitä oppimisen, mutta antaa yhdessä muun tutkimuksen kanssa myös mahdollisuuden löytää yleistettävää tietoa. (Metsämuuronen, 2006, 91) Koska tämän pro gradu -tutkimuksen tavoitteena on kuvata kestävyysraportointiprosessiin osallistuvien henkilöiden kokemusta toimintojen välisen yhteistyön onnistumisen edellytyksistä tapausyrityksessä, on laadullinen tapaustutkimus perusteltu valinta tutkimusstrategiaksi.

Tutkimusmenetelmänä haastattelu antaa haastateltaville mahdollisuuden tuoda vapaasti esille näkemyksiään ja haastattelijalle myös mahdollisuuden tarkentaa ja selventää vastauksia tarvittaessa (Hirsjärvi ym., 2009). Se sopii siksi erilaisiin tilanteisiin, joissa pyritään selvittämään ihmisten kokemuksia tutkittavasta aiheesta (Puusa ym., 2020). Haastattelu on

kuitenkin ennalta suunniteltua ja päämäärähakuista toimintaa, joka tähtää informaation keräämiseen. Puolistrukturoidussa haastattelussa eli teemahaastattelussa kaikille haastateltaville esitetään samat kysymykset, joihin haastateltavat vastaavat omin sanoin. Haastattelun aihepiirit eli teemat ovat siis kaikille samat, mutta tutkittavat antavat teemoille oman tulkintansa ja merkityksensä vuorovaikutuksessa haastattelijan kanssa. (Hirsjärvi ja Hurme, 2022.)

Laadullisen aineiston analyysi pyrkii luomaan aineistosta kokonaisuuden, joka auttaa muodostamaan monipuolisen ja perustellun tulkinnan, johon perustuen tutkittavasta aiheesta voidaan tehdä johtopäätöksiä (Puusa, ym., 2020). Sisällönanalyysi tarkoittaa dokumentoidun aineiston analysointia tarkoituksena muodostaa tutkittavasta ilmiöstä tiivistetty ja yleismuotoinen kuvaus. Tavoitteena on säilyttää alkuperäinen informaatio, mutta tehdä siitä havainnollisempaa tiivistämällä hajanainen aineisto sanalliseen ja selkeään muotoon. Teorialähtöinen sisällönanalyysi nojaa aiempaan teoriaan tai malliin, jonka pohjalta aineiston analysointi suoritetaan ja tutkittava ilmiö määritellään. Tutkimuksen teoriaosassa on voitu esimerkiksi hahmotella erilaiset kategoriat ja käsitteet, joihin analysoitavaa aineistoa peilataan. Myös tutkimuskysymykset on asetettu pohjautuen valittuun teoriapohjaan ja aineisto analysoidaan suhteessa valittuun teoriaan ja näkökulmaan. (Tuomi ja Sarajärvi, 2018.)

Tässä tutkimuksessa empiirisen osan kysymyksenasettelua ohjasi aiempi teoria poikkitoiminnallisesta yhteistyöstä, joten haastattelujen teemat ja haastattelukysymykset muodostuivat tämän teorian pohjalta. Myös tutkimustulosten analysoinnin lähestymistapa on siis teorialähtöinen sisällönanalyysi. Tämän teemoittelun pohjalle rakentui myös tutkimustulosten analysointimalli, jossa haastateltavien kommentit koottiin kunkin teoriasta esiinnoitettuihin teeman alle.

### 3.2 Haastatteluaineisto

Tämän tapaustutkimuksen kohteena on pk-yritys, jossa parhaillaan suunnitellaan CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportointiprosessin luomista ja raportoinnin aloittamista. Kohdeyritys toimii valmistavassa teollisuudessa teknologiateollisuuden toimialalla. Vuonna 2023 kohdeyritys työllisti kaikissa toimipisteissään yhteensä noin 110 ihmistä vuotuisen liikevaihdon ollessa noin 100 miljoonaa euroa. Liikevaihdosta yli 90 prosenttia muodostuu viennistä ja tuotteet toimitetaan erilaisiin teollisuuden loppukäyttäjäkohteisiin. Kestäväydestä raportoinnin osalta yrityksessä on jo tehty GHG-protokollan (Greenhouse Gas

Protocol) mukaista päästölaskentaa ja laadittu tuotteille kolmannen osapuolen todentamia EPD-ympäristöselosteita (Environmental Product Declaration). Myös EU:n hiilirajamekanismivelvoitteet (CBAM) koskevat toimialasta johtuen yritystä ja sen puitteissa on luotu raportointiprosessi EU:n ulkopuolelta ostettavien raaka-aineiden hiilipäästöjen osalta. CSRD-kestävyysraportti on kuitenkin ensimmäinen ympäristövastuun, taloudellisen vastuun ja sosiaalisen vastuun yhdistävä raportti yrityksen historiassa. Direktiivi velvoittaa yrityksen julkaisemaan raportin vuoden 2025 kestävyysseikoista 2026 tilinpäätöksen yhteydessä.

Laadullinen tutkimus ei pyri tilastollisiin yleistyksiin vaan kuvaamaan tiettyä ilmiötä tai tapahtumaa. Näin ollen tiedonantajien valinnan tulee olla harkittua ja tarkoituksenmukaista. (Tuomi ja Sarajärvi, 2018, 98.) Tutkimuksen puitteissa haastateltiin yrityksen kestävyysraportoinnista vastaavia ja raportointiprosessiin oletettavasti työnsä puolesta osallistuvia henkilöitä. Näin saatiin läpileikkaus tapaustutkimuksen kohteena olevan yrityksen lähtötilanteesta kestävyysraportointiin liittyvän toimintojen välisen yhteistyön kannalta. Haastateltavaksi valikoitui yrityksen toimitusjohtaja, varatoimitusjohtaja, talousjohtaja, viestintä- ja markkinointijohtaja, EQHS-päällikkö (lyhenne sanoista Environment, Quality, Health ja Safety eli ympäristö, laatu, terveys ja turvallisuus), EQHS- ja vastuullisuusinsinööri, ostaja, HR-päällikkö ja Business Control & ICT-päällikkö. 9 haastateltavasta 4 kuuluu yrityksen johtoryhmään operatiivisten tehtäviensä ohella.

Haastattelun pohjaksi ja haastattelukysymysten teemoiksi valittiin McDonough'n (2000) mallissa onnistuneen poikkitoiminnallisen tiimityön perustana olevat lähtöasetelmatekijät, mahdollistavat tekijät ja tiimitoiminnan tavat, joista haastateltavilta kysyttiin erityisesti kestävyysraportointiprosessin näkökulmasta. Haastattelun runko tutkimuksen liitteenä 2. Haastattelukysymyksiä ei lähetetty haastateltaville etukäteen, sillä tutkija halusi todenmukaisen kuvan haastateltavien osaamisesta CSRD-raportoinnin osalta ja kokemuksista toimintojen välisessä yhteistyössä juuri haastatteluhetkellä. Haastattelukysymysten saaminen ennakkoon olisi saattanut ohjata haastateltavia hakemaan ennakkoon tietoa aiheesta ja vääristänyt siten tutkimustuloksia. Esimerkiksi Puusa ym. (2020) tunnistavat tutkimuskysymysten saamisen ennakkoon saattavan vaikuttaa haastatteluiden sisältöön suuntaamalla, rajaamalla tai jopa kahlitsemalla haastateltavien ajatuksia.

Aineiston kerääminen toteutettiin 1.12.2023 – 24.1.2024 välisenä aikana kahdenkeskinä haastatteluina, joihin haastateltavat oli pyydetty sähköpostikutsulla. Haastatteluajat sovittiin yhdessä haastateltavien kanssa ja haastatteluihin varattiin riittävästi aikaa ja rauhallinen

ympäristö. Kaikkia haastateltavia informoitiin aineiston keräämisestä, käsittelystä ja tietosuojakäytänteistä, minkä jälkeen heiltä pyydettiin kirjallisesti suostumus haastatteluun ja henkilötietojen keräämiseen tutkimusrekisteriin. Suostumuslomake tutkimuksen liitteenä 3. Haastateltavia myös informoitiin haastattelun luottamuksellisuudesta ja siitä, että haastatteluissa esiin nousseet havainnot esitetään tutkimuksessa täysin anonymieinä. Haastattelut nauhoitettiin Teams-tallenteina aineiston myöhemmän analysoinnin mahdollistamiseksi.

Haastattelujen kestot vaihtelivat 25 ja 48 minuutin välillä ja yhteensä haastattelutallennuksia kertyi noin 5 tuntia ja 15 minuuttia. Litteroitua tekstimateriaalia syntyi haastatteluista yhteensä 87 sivua. Yhteenveto haastattelujen kestoista ja sivumääristä taulukossa 1.

		kesto	sivumäärä
Vastaaja 1	Viestintä- ja markkinointijohtaja	25 min	7
Vastaaja 2	EQHS- ja vastuullisuusinsinööri	48 min	11
Vastaaja 3	Business Control & ICT-päällikkö	46 min	10
Vastaaja 4	Talousjohtaja	25 min	8
Vastaaja 5	EQHS-päällikkö	36 min	9
Vastaaja 6	Toimitusjohtaja	25 min	8
Vastaaja 7	HR-päällikkö	35 min	13
Vastaaja 8	Ostaja	35 min	10
Vastaaja 9	Varatoimitusjohtaja	40 min	11
		5h 15 min	87

### *Taulukko 1. Haastattelumateriaalin määrä*

Haastateltavien vastaukset teemoiteltiin Microsoft Excel -ohjelmaa hyödyntäen valitun toimintojen välisen yhteistyön teorian mukaisesti kategorioihin. Lisäksi tutkija kirjasi ylös haastateltavien mahdolliset kommentit, jotka eivät suoranaisesti liittyneet haastattelun valmiisiin teemoihin, mutta toivat aineistoon lisänäkökulmaa joko raportoinnin tai toimintojen välisen yhteistyön kannalta.

### 3.3 Haastatteluaineiston analyysi

Haastattelutallenteet olivat laadultaan riittävän korkeatasoisia, jotta haastattelujen sisällöt saatiin kokonaisuudessaan tallennettua. Tutkija purki tallenteet tekstiksi Microsoft-litterointityökaluja hyödyntäen, minkä jälkeen hän tarkisti litteroinnit ja korjasi koneellisesti

luotujen litterointien virheet nauhoitteita kuuntelemalla. Samalla litteroinnit selvennettiin poistamalla asiaan kuulumattomia osia kuten alku- ja loppukeskustelut ja turhat täytesanat ja toistot. Tämä litterointitarkkuus on tyypillisesti riittävä liiketalouden alan tutkimuksessa, joissa tulkinnat tehdään pelkästään sanallisen sisällön perusteella (Eriksson ja Kovalainen, 2016, 98). Näin muodostetut tekstiaineistot vastasivat kunkin haastattelun kulkua mahdollisimman tarkasti ollen silti luettavia ja ymmärrettäviä kokonaisuuksia. Aineiston lukeminen onkin tärkeä osa analysointiprosessia, sillä mitä paremmin aineisto on tuttua, sitä laadukkaammin sitä voi analysoida (Hirsjärvi ja Hurme, 2022). Tutkija luki litteroidun haastatteluaineiston useaan kertaan analysointiprosessin aikana niin kokonaisuutena kuin kutakin teemaa koskevana osakokonaisuuksina.

Laadullisen tutkimuksen analysoinnissa tutkimusaineisto pilkotaan osiin, sen pohjalta tehdään synteesejä ja aineisto kootaan jälleen tieteeseen pohjautuvien johtopäätösten muodostamiseksi (Puusa ym., 2020). Tässä tutkimuksessa haastateltavien vastaukset purettiin teorialähtöisesti kunkin haastattelussa määritellyn teeman mukaisesti Microsoft Excel -ohjelmaa hyödyntäen. Teemoittelun tavoitteena oli pilkkoa ja ryhmitellä vastaukset, jotta niistä löytyvät eri teemoja kuvaavat näkemykset (Tuomi ja Sarajärvi, 2018, 105-107). Kutakin toimintojen välistä yhteistyötä edesauttavaa tekijää koskevien vastausten olennainen, tiivistetty sisältö koostettiin omalle Excel-välilehdelleen vastaajakohtaisesti jaoteltuna, jotta ne pystyttiin erottamaan selkeästi ja niistä voitiin helpommin muodostaa kokonaiskäsitys ja yhteenvedo. Puusa ym. (2020) kuvaavat tämän kaltaisen pelkistämisen tavoitteeksi aineiston ja sen keskeisen sisällön tiivistämisen ja muokkaamisen selkeäksi ja yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Analyysin tarkoitus on nostaa aineistosta tutkimuksen tavoitteen kannalta olennaiset asiat. (Puusa ym., 2020.)

Kunkin haastattelu-teeman vastaukset koottiin tiivistettynä tutkimuksen kappaleeseen neljä. Tavoitteena oli muodostaa synteesi kustakin teemasta annetuista vastauksista ja muodostaa niistä kokonaiskuva. Jotta haastateltavien vastaukset välittyisivät lukijalle mahdollisimman aitoina, tutkimustulosten analyysiä täydennettiin suorilla lainauksilla vastauksista. Lainauksen tarkoituksena on tehdä tutkijan päättelyketju läpinäkyvämmäksi ja antaa lukijalle mahdollisuus arvioida tutkijan tekemien tulkintojen taustaa (Puusa ym., 2020). Vastaajien anonymiteetin varmistamiseksi lainauksia ei ole nimetty tai numeroitu tässä työssä.

### 3.4 Tutkimuksen luotettavuus ja laatu

Tieteellisessä kontekstissa tutkimuksen luotettavuutta on perinteisesti arvioitu erityisesti sen reabiliteetin eli tutkimuksen ja tulosten toistettavuuden näkökulmasta. Laadullisen tutkimuksen ja haastattelututkimuksen kyseessä ollessa ei kuitenkaan voida olettaa, että eri tilanteissa tai ajankohdissa annetut haastatteluvastaukset olisivat täysin yhteneväisiä. Tutkimuksen reabiliteetista kertoo myös se, että kaksi arvioijaa tulkitsee tuloksia samalla tavalla. Myöskään tämä ei välttämättä sovi haastattelututkimuksen arviointikeinoksi, sillä jokainen yksilö tulkitsee toisen sanomaa omien kokemustensa ja tulkintansa kautta. (Hirsjärvi ja Hurme, 2022.) Tutkimuksen luotettavuuden kannalta myös tutkimuksen toteutustavan tulisi olla menetelmiltään soveltuvia tutkimuksen tarkoitukseen ja tutkittavaan ilmiöön. Tutkijan tulisi pystyä huomioimaan tutkittavan aiheen tai ilmiön monimuotoisuus ja nostaa tutkimuksessaan esille olennaiset seikat tehdäkseen merkityksellisiä tulkintoja. (Puusa ym., 2020.)

Tätä tutkimusta varten tehty haastattelurunko ja kysymyspatteristo ovat toistettavissa, mutta on mahdollista, että haastateltavien keskustelu toisen haastattelijan kanssa olisi muodostunut erilaiseksi. Haastattelu on kuitenkin rakennettu teoriasta johdettujen teemojen pohjalle ja haastattelukysymykset julkaistu tämän tutkimuksen yhteydessä, joten tältä osin tutkimus on toistettavissa. Tutkimuksen lähtökohtana oli kartoittaa juuri tämän hetken tilannetta kohdeyrityksessä, joten tutkimuksen toistaminen esimerkiksi myöhempanä ajankohtana tuottaisi väistämättä erilaisia tuloksia, koska sekä yritys että haastateltavat olisivat tuolloin erilaisessa tilanteessa kestävyysraportointiprosessissa.

Tutkimuksen pätevyys eli validius, tutkimuksen kyky mitata juuri haluttua ilmiötä, on tärkeä luotettavuuden arvioinnin lähtökohta. Haastattelututkimuksen kyseessä ollessa validiteettiin vaikuttaa esimerkiksi se, ovatko haastateltavat ymmärtäneet kysymykset haastattelijan tarkoittamalla tavalla. Laadullisen tutkimuksen luotettavuus edellyttää tutkijalta tarkkaa selostusta tutkimuksen toteuttamisesta sen kaikissa vaiheissa samoin kuin perusteluja tehtyjen tulkintojen ja päätelmien synnystä. (Hirsjärvi ym., 2009, 231.) Tämän tutkimuksen luotettavuutta on pyritty parantamaan rakentamalla haastattelun runko huolellisesti teorian pohjalta valittujen teemojen ympärille. Haastattelija on esittänyt tarkentavia kysymyksiä, mikäli on vaikuttanut siltä, että haastateltava ei ole ymmärtänyt kysymystä tai ei ole osannut selkeästi ilmaista mielipidettään. Tutkimusprosessi on avattu yksityiskohtaisesti kappaleessa 3.3.

Tuomi ja Sarajärvi (2009) nostavat lisäksi laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnin yhdeksi osatekijäksi tutkijan puolueettomuuden. Koska laadullisen tutkimuksen lähtökohta on tulkinnallisuus, on väistämätöntä, että tutkijan taustalähtökohdat vaikuttavat havaintojen muodostumiseen. On kuitenkin tärkeää tunnistaa tutkijan mahdolliset sidonnaisuudet tutkittavaan aiheeseen esimerkiksi asenteiden tai aseman osalta. Tutkijan tulisi tunnistaa oma subjektiivisuutensa ja tuoda se esiin tutkimuksessa (Puusa, ym., 2020). Shenton (2004) asettaa tutkimuksen luotettavuuden yhdeksi osatekijäksi sen, että tutkija on riittävän perehtynyt kohdeorganisaation kulttuuriin ymmärtääkseen sitä ja muodostaakseen luottamukselliset suhteet vastaajiin, mutta ei kuitenkaan niin syvällä organisaatiossa, että se vaikuttaa tämän arvostelukykyyn (Shenton 2004, 65).

Tässä tapauksessa, vaikkakin tutkija työskentelee samassa organisaatiossa vastaajien kanssa, tällä ei ole henkilökohtaista roolia kestävyysraportointiprosessissa, joten voidaan ajatella, että tutkija on pystynyt tarkastelemaan sekä kestävyysraportointia että sen ympärille muodostuvaa yhteistyötä ikään kuin ulkopuolisena tarkkailijana. Haastatteluja arvioitaessa on myös huomattava, että haastattelijan rooli organisaatiossa on samantasoinen tai alempi kuin haastateltavilla eikä haastateltavien ja haastattelijan välillä ollut esimerkiksi suoraa esihenkilö-alaisuhdetta, joten oletettavasti haastateltavat eivät ole kokeneet paineita muokata vastauksiaan tästä syystä. On kuitenkin tiedostettava, että haastateltavat olisivat ainakin osin saattaneet vastata eri tavalla täysin organisaation ulkopuoliselle haastattelijalle.

Hyvän tutkimuksen kriteerinä voidaan pitää tutkimuksen sisäistä johdonmukaisuutta, eli sitä että tutkija käyttää korkeatasoisia lähteitä ja suhtautuu tutkimukseen eettisesti kestävästi, mikä tarkoittaa hyvän tieteellisen käytännön noudattamista. Hyvän tieteellisen käytännön mukaista on esimerkiksi tiedeyhteisön tunnustamien toimintatapojen noudattaminen, kriteerien mukainen ja eettisesti kestävä tiedonhankinta ja tutkiminen, avoimuus tutkimuksen tuloksista, muiden tutkijoiden työn kunnioittaminen, koko tutkimusprosessin toteuttaminen vaatimusten edellyttämällä tavalla, tutkimusryhmän oikeuksista ja aineiston säilyttämisestä huolehtiminen sekä sidonnaisuuksien ilmoittaminen ja raportointi. (Tuomi ja Sarajärvi, 2018, 149-151.)

Tutkija on pyrkinyt parhaan taitonsa mukaan täyttämään edellä mainitut vaatimukset niin tutkimuksen tieteellisen lähdeaineiston, tutkimusprosessin kuin haastateltavien oikeuksien suhteen. Eettiseltä näkökannalta tutkimuksesta ei saa aiheutua haastateltaville tai tutkimuskohteelle haittaa (Puusa, ym., 2020). Koska kohdeyrityksen henkilökunta on pieni joukko,

on tutkija pyrkinyt erityisesti kiinnittämään huomiota siihen, että yksittäisten vastaajien kommentit eivät ole tunnistettavissa.

Haastatteluilla kerätty aineisto on aina haastateltavien subjektiivinen ja omakohtainen tulkinta käsiteltävästä aiheesta. Vaikka haastattelija onnistuisi heijastamaan tutkimuksessaan haastateltavien tunteja, on tehty analyysi kuitenkin loppujen lopuksi hänen omaa puhettaan. Myös haastatteluaineisto on tilannesidonnaista, joten sen yleistettävyys on rajallista. Laadullisen tutkimuksen luotettavuus riippuukin siitä, kuinka tutkija tulkitsee havainnon ja pukee sen ymmärrettäväksi muille. (Puusa ym., 2020) Tässä tutkimuksessa tutkija on pyrkinyt kuvaamaan haastattelujen tulokset mahdollisimman neutraalisti kunnioittaen vastaajien näkökulmia ja kokemuksia. Haastateltavien oma ääni on tuotu osaksi tutkimustuloksia lainausten muodossa, mikä antaa lukijalle mahdollisuuden luoda omia tulkintoja ja peilata niitä tutkijan tulkintoja vasten.

Tieteellisesti kestävien johtopäätösten tekeminen laadullisen aineiston pohjalta on haastavaa ja edellyttää huolellisesti pohdittua tutkimusasetelmaa, asianmukaisin menetelmin kerättyä tarkoituksenmukaista aineistoa sekä kykyä käsitellä kerättyä, sisällöltään tyypillisesti runsasta ja vivahteikasta materiaalia (Puusa ym., 2020). Tutkija on parhaan osaamisensa mukaan pyrkinyt huomioimaan nämä vaatimukset koko tutkimusprosessin aikana.

## 4 Tutkimustulokset

Luvussa neljä kuvataan kootusti haastatteluaineiston perusteella tehdyt havainnot. Tutkimuksen tavoitteena oli kartoittaa kohdeyrityksessä työskentelevien henkilöiden näkemyksiä kestävyysraportoinnin aloittamisesta ja yrityksen sisäiseen yhteistyöhön vaikuttavista tekijöistä. Tehdyt haastattelut pohjautuivat McDonough'n (2000) jaotteluun onnistuneen poikkitoiminnallisen yhteistyön edellytyksistä ja tulokset on alla jaoteltu noudattaen samaa luokittelua lähtöasetelmatekijöihin, mahdollistaviin tekijöihin ja tiimitoiminnan tapoihin. Kurssivoidut tekstit ovat suoria lainauksia haastateltavien kommentteista.

### 4.1 Lähtöasetelmatekijät

Onnistuneen poikkitoiminnallisen yhteistyön lähtöasetelmatekijät, jotka rakentavat pohjan yhteistyön kehittymiselle, ovat tavoitteiden asettaminen, resurssit ja ilmapiiri (McDonough, 2000). Seuraavissa kappaleissa kuvataan kunkin lähtöasetelmatekijän osalta haastatteluissa tehdyt havainnot.

#### 4.1.1 Tavoitteet

Tavoitteiden osalta haastattelussa pyrittiin selvittämään haastateltavien näkemyksiä siitä, mihin kestävyysraportoinnilla yleisellä tasolla pyritään, kuinka siitä voitaisiin kohdeyrityksessä hyötyä sekä haastateltavien käsitystä omasta tehtävästä kestävyysraportoinnissa ja raportointiryhmässä. Kysymysten tavoitteena oli hahmottaa, kokivatko haastateltavat kestävyysraportoinnin ja oman roolinsa siinä merkityksellisenä sekä yleisemmällä tasolla että erityisesti juuri kohdeyrityksen kannalta.

Niillä haastateltavilla, jotka olivat osallistuneet yrityksessä alustaviin keskusteluihin kestävyysraportointivaateista, oli jonkinlainen käsitys CSRD-direktiivin sisällöstä ja tavoitteista yleisellä tasolla. Haastatteluissa mainittiin esimerkiksi päästöjen vähentäminen, muiden kuin ympäristövastuuteemojen merkittävyyden nostaminen sekä vertailukelpoisten ja

yhteismitallisten tietojen saaminen yrityksiltä. Harva kuitenkaan osasi kertoa, mitä CSRD-raportoinnilla heidän näkemyksensä mukaan yleisellä tasolla saavutetaan.

*”Sanoisin, että siihen perustaan olen perehtynyt kyllä ja tavallaan siihen ideaan mikä siellä taustalla on, eli että taloudellisten tietojen lisäksi ne ei-taloudelliset tiedot täytyy saada samantyyppiseen formaattiin kuin on nykyinen tilinpäätös. Niin, mutta se mitä se käytännössä tarkoittaa, niin se on aika sellaista vielä harmaata.”*

Osa haastateltavista ei kokenut tietävänsä mitään aihepiiristä. Useampi nosti esiin myös skeptisiä näkemyksiä, jotka perustuivat menneisiin kokemuksiin vastaaviksi koetuista hankkeista, jotka ovat sittemmin menettäneet merkitystään. Myös EU-direktiivi koettiin käsitteenä sellaiseksi, joka saattaa osassa ihmisiä aiheuttaa vastareaktioita.

*”...pitäisi pystyä sisäisesti myös sitten myymään, että tästä on oikeasti hyötyä, että me tehdään tää. Ettei se ole vaan sitä, että koska EU sanoo ja tilintarkastajat vaatii, niin meidän pitää tämmöinen tehdä, niin se ei motivoi hirveästi sen tekemiseen.”*

*”Esimerkiksi GDPR on mun mielestä yks tämmöinen tyypillinen asia, että se oli esillä muutama vuosi sitten ja tietyn EU:n tuoman säädösten kautta, että jokaisen piti näyttää ainakin jollain tapaa, että he olisi asian huomioineet, mutta sen jälkeen se on niin kun... ei siitä ole hirveästi kuulunut sitten.”*

Esille nousi myös pelko siitä, että kestävyysraportointi kokonaisuutena rapautuu väärinkäytösten tai kaunisteltujen raportointitapojen myötä:

*”Mä toivon, että tämä pysyy sitten EU-tasolla vaikkapa sellaisena, että tää ei missään vaiheessa ryvety tai tähän ei tule sellaisia elementtejä, että kaikki firmat vaan niin kun ilmoittaa vääriä tietoja jotta he näyttäisivät paremmilta. Ilmoittavat jotain sellaista mikä ei olekaan oikeasti toteutunut. Niin todella toivon ettei mennä sellaiseen, koska sitten se syö pohjan tältä ihan kaikelta.”*

Kysyttäessä, mitä hyötyä kestävyysraportoinnista voisi olla kohdeyritykselle, miltei kaikki vastaajat osasivat kuitenkin nimetä lukuisia erilaisia mahdollisuuksia. Kestävyysraportointi nähtiin toki keinona täyttää lakisääteinen velvollisuus ja työkaluna rahoitusmarkkinoilla, mutta moni näki raportoinnin antavan mahdollisuuksia myös toiminnan kehittämiseen

yrityksen sisällä. Erityisesti pitkäjänteisen kehittämisen ja kehityksen seuraamisen kannalta raportointi nähtiin yritykselle potentiaalisena työkaluna. Tavoitteiden kirjaamiseen, seuraamiseen ja mittarointiin liittyvät tavoitteet nousivat esille useammassa vastauksessa samoin kuin kestävyuden merkitys yrityksen strategiassa. Vastuullisuus nähtiin myös arvona, johon yritys on sitoutunut. Onnistunut kestävyysraportointi nähtiin lisäksi kilpailukykytekijänä, markkinointikeinona ja mahdollisuutena kohentaa työnantajamielikuvaa. Lisäksi uhkana nähtiin se, että yritys saattaisi jäädä joidenkin kansainvälisten projektien tai toimitusketjujen ulkopuolelle, mikäli vastuullisuusasiat eivät ole vaaditulla tasolla. Kaiken kaikkiaan suhtautuminen raportoinnin mahdollisuuksiin oli hyvin positiivista.

*”Mutta sitten myöskin kun miettii ihan avoimin mielin tätä, niin sitten siitä tulisi jotain hyötyä ihan meidän bisnestä ajatellen, että me voitaisiin löytää uusia käyttökohteita meidän tuotteille, potentiaalisia uusia asiakkaita ja sillä tavalla löytää uusia markkinoita myöskin tän työn tuloksena.”*

Mahdollisuus vaikuttaa raportoitaviin asioihin ja niiden määrittelyyn kiinnosti miltei kaikkia haastateltavia. Erityisesti omaan tehtävälueeseen liittyvien kestävyysseikkojen määrittely koettiin kiinnostavana ja oman toiminnon merkitys kokonaisuuteen tunnistettiin. Moni myös koki oman roolinsa merkityksellisenä kestävyysraportoinnin kokonaisuuden kannalta. Myös strategian kannalta esimerkiksi olennaisuuksien määrittely koettiin tärkeänä prosessina, joka tukee yrityksen kasvutavoitteita. Yksi motiivi osallistumisinnokkuuteen oli halu oppia uutta ja mahdollisuus löytää työhön uusia haasteita:

*”Kyllä ihan jo pelkästään senkin takia, että se lisäisi omaa ymmärrystä ja käsitystä niistä asioista. --- Ja sitten ihan uteliaisuus siinä, että siellä voi olla sitten vaikka kuinka kiehtovia asioita, niin kuin työtehtävien kannalta sellaisia kiehtovia haasteita, mitä sitten lähteä ratkomaan.”*

Toki osa vastaajista tunsi, että oma kompetenssi tai aika ei riitä asioiden kokonaisvaltaiseen tarkasteluun ja näin ollen näki oman roolinsa kestävyysraportoinnissa rajoittuvan omaan tehtäväkenttään ja tukemaan raportoinnin kokonaisuutta. Myös pelätty mahdollinen päällekkäinen vaivannäkö liittyen esimerkiksi jo aiemmin tehtyihin GHG- ja CBAM-laskelmiin ja -raportteihin vähensi innokkuutta lähteä perehtymään ja määrittämään uutta raportointitapaa.

*”Mut se jotenkin vähän mikä tuskastuttaa tässä on se, että nyt tavallaan samaa asiaa väännetään taas uudestaan vähän eri näkökulmasta. Että onko tårta på*

*tärta, että kuinka paljon sitä aikaa käytetään sitten taas tähän että tulee joku uusi.”*

#### 4.1.2 Resurssit

Kestävyysraportointiprojektin vaatimien resurssien osalta haastateltavilta tiedusteltiin heidän osaamisestaan kestävyysraportoinnin suhteen, koetuista koulutustarpeista sekä raportointityöhön vaadittavista resursseista.

CSRD-direktiivi ja siihen liittyvä ESRS-standardisto ovat verrattain tuoreita, haastatteluja tehtäessä ESRS-standardit oli hyväksytty vain noin puoli vuotta aikaisemmin. Kohdeyrityksessä ei myöskään ole aiemmin raportoitu vastuullisuudesta minkään muun viitekehyksen mukaisesti. Odotetusti miltei kaikki haastateltavat totesivat, että heillä ei ole osaamista tällä osa-alueella. Ainoastaan tehtäviensä puolesta asiaan perehtyneet kokivat tietävänsä perusteet aiheesta, mutta heistäkin kaikki toivoivat tukea prosessin läpikäymiseen.

Vaadittavan koulutuksen ja perehtymisen osalta haastateltavien mielipiteet vaihtelivat. Puolet haastateltavista toivoi selkeästi, että kestävyysraportointiin perehdytys tulee talon sisältä esimerkiksi EQHS-organisaation vetämänä. Tällöin toiveena oli, että asia käytäisiin läpi kohdeyrityksen tarpeisiin sopivana, jalostuneena kokonaisuutena, joka olisi jo valmiiksi pilkottu osiin yksityiskohtaisine vastuineen ja vaikutuksineen. Henkilöt, joilla tulee olemaan suurempi vastuu raportointiprosessista, toivoivat puolestaan selkeästi ulkopuolista apua esimerkiksi kaksoisolennaisuusmäärittelyihin, sidosryhmäanalyysiin ja raportin verifiointiin. Myös referenssien tutkiminen mainittiin keinona perehtyä raportin muodostamiseen.

Haastateltavista asiaan jo jollain tasolla perehtyneet olivat huomanneet, että palvelutarjonta tuoreen lainsäädännön osalta ei ole vielä kovin laajaa:

*”koulutuksen suhteen me ollaan kyselty kaikilta ja kartoitettu kurssitarjontaa. Se taso varsinkin CSRD:ssä on vielä ollut sellaista, että tällainen on tulossa ja tällaiset on ne yleiset raamit ja tää viitekehys, mutta sellaista tosi käytännönläheistä ei ole tarjottu, että aika monet on sanonut, että ei mene vielä näihin ESRS-standardeihin ja niiden sisältöön esimerkiksi sisälle.”*

Resurssien osalta miltei kaikki haastateltavat tunnistivat ajan puutteen merkittäväksi haasteeksi kestävyysraportoinnin osalta. Moni nosti esille yrityksessä samaan aikaan käynnissä olevan toiminnanohjausjärjestelmäprojektin, joka on todella merkittävä investointi ja sitoo paljon työaikaa useasta eri prosessista:

*”On kuitenkin rajallinen määrä resursseja ja nyt kun on tää ERP-projektikin tässä. Ne kaikki vanhatkin pitää siinä rinnalla tehdä. Että kuinka paljon meillä on oikeasti aikaa käyttää siihen resursseja, se siinä huolestuttaa eniten.”*

Vastauksissa nousi esiin myös epätietoisuus siitä, kuinka paljon aikaa kestävyysraportointiin osallistuminen tulee kultakin osallistujalta vaatimaan. Osa vastaajista huomautti, että kestävyysraportointi ei ole toistaiseksi näkynyt tavoitekorteilla, joita yrityksessä laaditaan niin toiminto- kuin tehtäväkohtaisesti. Uusia raportointivaatimuksia ja säädäntöä lähestyttiin ”pelonsekaisella kunnioituksella” ja haasteena, mutta useimmat vastaajat tunnistivat myös työn välttämättömyyden ja strategisen merkityksen. Jotkut olivat jo osallistuneet esimerkiksi hiilijalanjälkilaskentaan ja hiilirajamekanismiraportointiin ja pelkäsivät työlään laskennan lisääntyvän ja vievän yhä enemmän aikaa. Kuten yksi haastateltava asian muotoili:

*”Me ei pystytä ihan tarkkaan ennakoimaan ja sitten aina suunnitelmille on tyyppillistä, että ei ne etuajassa valmistu. Lähinnä ollaan liian optimistisia, kun mietitään, että mitä keritään tehdä, mutta oletuksena on, että kyllä me selvitään.”*

Toisaalta raportoinnin aloittamiseen suhtauduttiin myös ikään kuin harjoituksena tulevaa varten. Ajatuksena oli, että vasta raportointiin perehdyttäessä selviää tarkalleen mitä se vaatii resurssien osalta:

*”Mä jotenkin ajattelen niin, että kun tää eka on harjoituskierron tavallaan että siinä me sitten joudutaan ehkä toteamaan, että meidän resurssit ei ole riittävät ja että asialle pitää sitten tehdä jotain. Koska se raportointivastuu meillä on ja pysyy.”*

### 4.1.3 Ilmapiiri

Ilmapiiriä koskevalla kysymyksenasettelulla pyrittiin selvittämään haastateltavien näkemystä yrityksen ilmapiiristä vastuullisuuden ja kestävyystyön suhteen. Kysymykset käsitelivät vastuullisuutta yleisesti, suhtautumista raportoinnin aloittamiseen sekä yrityksen johdon suhtautumista kestävyysraportointiin.

Lähtökohtaisesti haastateltavat kokivat, että yrityksessä suhtaudutaan vastuullisuuteen positiivisesti. Muutama vastaaja toi kuitenkin esille suhtautumisen jakautumisen. Näkemys oli, että osa henkilöstöstä on vahvasti vastuullisuuden takana ja osaa ei asia kovinkaan paljoa kiinnosta. Keskusteluissa esille nousivat myös motiivit vastuullisuustyön takana. Vastuullisuus nähtiin markkinointikeinona, kilpailukykytekijänä ja kasvun ajurina, mutta puolet haastateltavista kyseenalaisti sitä, ohjaako vastuullisuus yrityksen toimintaa tällä hetkellä. Kuten yksi haastateltavista asian muotoili, ”hyvin pitkälti kaikessa toiminnassa vielä raha ratkaisee enemmän kuin se kestävä kehitys”. Nämä vastaajat kokivat, että taloudelliset tekijät, kuten raaka-aineiden hinta ja tullimaksut, ohjaavat yrityksen toimintaa kestävyiden sijasta eikä yrityksessä vielä tehdä esimerkiksi hankintapäätöksiä vastuullisuuslähtökohdista käsin. Yksi vastaaja toi myös esiin, että yrityksen taloudellisen tilanteen ollessa hyvä, on kestävyteenkin helppo suhtautua positiivisesti:

*”miten paljon siinä on sitten sellaista tosiasiallista toimintaa näiden asioiden kehittämiseksi kontra sitten tällaista imagon ylläpitämistä. --- Usein se tulee niin kun esille sellaisissa kohdissa, että jos yrityksellä on haasteellinen taloudellinen ajankohta, niin mistä asioista he silloin karsii ja tinkii ja siinä tulee esille sitten se, että mitenkä vahvasti tiettyjä asioita pidetään arvossa.”*

Myös suhtautuminen raportoinnin aloittamiseen oli kaksijakoista. Kestävyysraportointi tunnistettiin lainsäädännön kautta pakolliseksi, mutta mahdolliset hyötynäkökulmat, kuten kilpailukyky ja kasvu, nähtiin positiivisessa valossa. Raportoinnin aiheuttaman lisätyökuorman koettiin kuitenkin vähentävän innokkuutta tarttua raportointiin. Yhden haastateltavan sanoin:

*”Näillä EU-jutuilla on helposti sellainen kaiku, että nyt taas kerätään jotain tietoa ja on hirveä byrokratia, että onko siitä mitään hyötyä ja kuinka paljon se meitä työllistää.”*

Yrityksen johdon tunnistettiin tässäkin kohtaa suhtautuvan kestävyYTEEN yrityksen strategiaan pohjautuen positiivisesti. Strategian pohjana nähtiin yleisimmin kuitenkin kilpailukyvyn ja kasvun varmistaminen, ei niinkään varsinaisesti kestävyysnäkökulma itsessään. Kaikilta osin ei myöskään koettu, että vastuullisuus pohjautuisi niinkään esimerkiksi yrityksen johtoryhmän henkilökohtaisiin arvoihin.

*”Musta se tulee enemmän sieltä strategian näkökulmasta, että me halutaan olla kestäväN kehityksen asialla, koska se edesauttaa meidän liiketoimintaa. Mä en näe sieltä semmoista niin henkilökohtaista, eikä tietenkään tarvikaan.”*

Raportoinnin osalta moni vastaaja ei kuitenkaan uskonut, että johdolla olisi vielä selkeää käsitystä raportoinnin vaatimuksista tai tavoitteista. Pikemminkin moni toi jälleen esiin raportoinnin roolin lakisääteisten velvollisuuksien täyttäjänä. Silti vastaajat viittasivat jälleen myös erottautumisen ja kilpailukyvyn mahdollisuuksiin ja muihin hyötyihin, joita raportoinnista voitaisiin löytää liiketoimintaa tukemaan.

## 4.2 Mahdollistavat tekijät

McDonough’n (2000) mallissa poikkitoiminnallisen yhteistyön mahdollistavina tekijöinä nähdään tiimin johtaminen, ylemmän johdon tuki ja asialle omistautuneet tsempparit organisaation eri tasoilla. Haastatteluissa näiden tekijöiden osalta saadut vastaukset käydään läpi seuraavissa kappaleissa.

### 4.2.1 Tiimin johtaminen

Kestävyysraportointitiimin johtamisen osalta haastateltavilta kysyttiin heidän näkemyksiään siitä, kenellä vastuu raportointiprosessista pitäisi olla, kuinka raportointi pitäisi organisoida ja kenen pitäisi koordinoida raportointiin liittyvät tehtävät.

Vastaajat olivat lähes yksimielisiä siitä, että suuri osa kestävyysraportointiprosessin vastuista lankeaa yrityksen EQHS-toiminnon vastuulle. Kaksi vastaajista tunnisti toimitusjohtajan kantavan lopullisen vastuun kestävyysraportoinnista ja myös taloustiimin rooli tilinpäätöksen laatijana huomioitiin. Yksi vastaaja näki vastuun jakautuvan sen mukaan, pyritäänkö raportoinnilla pelkästään lakisääteisten vaatimusten täyttämiseen vai onko

tavoitteena pyrkiä laajempiin hyötyihin esimerkiksi liiketoiminnan kehittämisessä tai markkinoinnissa. Erityisesti itse EQHS-organisaatiossa työskentelevät vastaajat näkivät kestävyysraportointivastuiden jakautuvan organisaatiossa huomattavasti laajemmin kuin missään aikaisemmissa aihepiiriin liittyvässä projektissa. Näin ollen myös vastuiden esimerkiksi raportoitavien sosiaalisen vastuun aiheiden tai hallinnollisten seikkojen osalta voisi ajatella jakautuvan myös muille toiminnoille.

*”tavallaan itse mitä jotain artikkeleita tai kirjoituksia on lukenut, niin välillä puhutaan vähän että kokonaan taloushallinnon tiimiin menisi tää aihealue. Sitten joissain yhteyksissä puhutaan, että vastuullisuustiimi. Mä vähän karsastan sitä tavallaan semmoista vastuullisuustiimin, se ehkä eriyttää sitten sitä, sitten se vastuullisuustiimi vaan tekee sitä. Miten se sitten järkevästi laskeutuisikaan koko organisaation päälle? Että se olisi niin kuin ylätasolla totta kai strategiassa ja siitä sitten jakautuisi tiimien vuosisuunnitelmiin, jokaisen omiin tehtäväkortteihin tai niin kun tavoitekorttiin ja ihan toimenkuviin.”*

Myös raportointiin liittyvien tehtävien organisointi ja koordinointi nähtiin vahvasti EQHS-organisaation tehtävänä. Raportointiin liittyvien pienempien ja yksinkertaisempien tiedonkeruutehtävien osa haastateltavista näki voivan tulla suoraan EQHS-päälliköltä tai muulta projektista vastaavalta henkilöltä suoraan asianosaisille. Sen sijaan usea haastateltava nosti esiin, erityisesti suurempien tehtäväkokonaisuuksien kohdalla, että ne pitäisi nostaa yrityksessä käytössä olevan tavoitejohtamisen mallin mukaisesti sekä toimintojen että yksittäisten henkilöiden tavoitekorkeille. Tehtävien tunnistaminen ja niiden ohjaaminen myös esihenkilötasolla nähtiin haastatteluissa tärkeänä. Myös vaadittavien resurssien ja projektin aikataulutuksen määrittämisen osalta tämä koettiin hyväksi toimintatavaksi.

*”tärkeähän se on tuommoisessa raportointiprojektissa, että jos nyt meidän tehtäväksi vaikka tulee se, että meidän tarvitsee jotain osaa tästä nyt sitten hoitaa, niin että saataisiin ajoissa se tieto, että mitä meiltä vaaditaan. Niin pystyttäisiin sitten lähteä rakentamaan sitä tapaa mikä se meidän raportointiprosessi on. Saadaan semmoinen järjestelmällinen, ettei se ole sitten semmoista päätöntä tietojen etsimistä.”*

Esiin nousi myös toive siitä, että tarvittaessa muut toiminnot voisivat velvoittaa EQHS-organisaatiota noudattamaan annettuja aikatauluja, jotta mahdolliset viivästykset tai ongelmat

eivät viivästyä prosessia tai hankaloita muiden tehtäväkokonaisuuksien hoitamista. Tulevaisuuden osalta esiin nousi toive siitä, että sopivien työkalujen avulla kestävyysraportointiin vaatiman datan kerääminen muodostuisi automaattiseksi ja tiedot voitaisiin koota raportille samaan tapaan kuin esimerkiksi muut tilinpäätöstiedot.

#### 4.2.2 Ylemmän johdon tuki

Poikkitoiminnallisen tiimin menestymiseen vaikuttavaa ylemmän johdon tukea kartoitettiin tiedustelemalla haastateltavilta näiden käsitystä yrityksen johdon osaamisesta ja tuesta kestävyysraportointityön osalta. Samalla tiedusteltiin myös yrityksen johdon asenteita kestävyystyötä kohtaan. Haastateltavilta kysyttiin myös, uskovatko he saavansa johdolta riittävästi resursseja kestävyystyöhön.

Ylemmän johdon osaaminen ja perehtyneisyys kestävyysraportointiin arvioitiin haastateluissa heikoksi. Kaksi vastaajista ei osannut muodostaa minkäänlaista mielipidettä asiasta ja loput vastaajat olettivat tai tiesivät asian vaativan vielä perehdytystä ja osaamisen kehittämistä. Kuitenkin vastaajat olivat lähes yksimielisesti sitä mieltä, että yrityksen johto tukee kestävyystyötä ja on tunnistanut sen tärkeyden. Kestävyys tunnistettiin kuuluvan yrityksen arvoihin ja olevan osa strategiaa. Yksi vastaaja mainitsi myös yrityksen hallitukselta saadun ”*vähintään vaaleanvihreää valoa*” koskien kestävyystyötä. Operatiivisten suuntaviivojen osalta linjausta ei vielä koettu olevan olemassa, mutta vastaajan mukaan kestävyysasioiden merkitys oli tunnistettu myös hallitustasolla.

Asenteiden osalta haastateltavat nostivat esille samoja näkemyksiä kuin yrityksen yleistä kestävyysilmapiiriä koskevissa kysymyksissä. Johdon asenteet koettiin pääosin myönteisiksi, henkilöstä riippuen enemmän tai vähemmän, ja strateginen suhtautuminen kestävyysasteen tunnistettiin. Kuitenkin vastuullisuusnäkökulman painoarvo liiketoiminnassa nostettiin esille myös tämän kysymyksen kohdalla:

*”Kyllähän se mun mielestä välittyi sieltä, että musta se tulee enemmän sieltä strategian näkökulmasta, että me halutaan olla kestävä kehityksen asialla, koska se edesauttaa meidän liiketoimintaa.”*

Vastaajat pohtivat esimerkiksi sitä, että vihreät arvot eivät ohjaa yrityksen liiketoimintaa eikä selkeitä tavoitteita ole mm. hiilijalanjälkilaskennan osalta määritelty. Vastuullisuuden

eri osa-alueet saattavat myös joissain tilanteissa olla keskenään ristiriitaisia. Kustannuksiltaan halvemman materiaalin hankkiminen Aasiasta saattaisi parantaa yrityksen kannattavuutta, mutta aiheuttaa negatiivisia ympäristövaikutuksia. Kestävyysnäkökulmasta tehdyt ostopäätökset taas voisivat pakottaa tekemään sosiaalisen vastuun piiriin kuuluvia ikäviä ratkaisuja:

*”Sanotaanko näin, että vaikka jos liiketoiminnassa että kauppa ei kävisikään niin hyvin, mutta sitten päätetään investoida vaikka vihreään sähkөөn. Tää nyt on yksi esimerkki. Niin kumpi on vastuullisempaa se, että me lisätään kustannuksia ostamalla sitä vihreätä sähkөөä ja sitten joudutaan lomauttamaan ihmisiä eli varmaan tulee tällöisiä eettisesti vähän vaikeitakin kysymyksiä ratkaistavaksi johtoryhmässä.”*

Kestävyysraportointityön resurssoinnin osalta näkemykset vaihtelivat vastaajien kesken. Esiin nousi luonnollisesti se, että kestävyysraportointiprosessia ei ole vielä johdon taholta määriteltä, joten resursointiakaan ei ole vielä mietitty. Toiset vastaajat ilmaisivat selkeästi huoltaan siitä, kuinka paljon aikaa raportointitehtävät tulevat vaatimaan suhteessa nykyisiin työtehtäviin ja tullaanko tätä huomioimaan työn resursoinnissa. Osa lähti arvioissaan siitä, että koska raportointityö tulee olemaan pakollista, siihen myös järjestyy ja järjestetään resursseja. Mahdollisina keinoina nähtiin esimerkiksi toimenkuvien tai tehtävien muokkaaminen. Myös rekrytointi nähtiin yhtenä mahdollisuutena, mutta vastaajat arvioivat rekrytointitarpeen perustelemisen edellyttävän tarkempia määrittelyjä vaadittavasta työmäärästä ja yrityksen tavoitteista. Myös taloudellinen tilanne nähtiin resursseja ohjaavana tekijänä.

*”Ehkä projektia vetämään voitaisiin joku valita, mutta en usko että oma toimintoni saa lisäresurssia tämän takia. Meillä on kapea organisaatio ja osa porukasta on jo kuormittunutta, joten sen perusteella en luota siihen, että tätä varten palkattaisiin lisäresurssia.”*

Haasteena mainittiin myös perustella raportointihankkeen hyödyt ja näin ollen se, kannattaako siihen ylipäänsä käyttää resursseja.

*”Se on varmaan se suurin haaste. Että äkkiä se vastustus syntyy, jos nähdään, että tästä ei ole mitään hyötyä minulle tai mun tiimille tai meidän bisnekselle tai yritykselle.”*

### 4.2.3 Tsempparit

Poikkitoiminnallisen tiimin onnistumista edesauttavat myös yksittäiset yksilöt, jotka omalla kiinnostuksellaan innostavat muita aiheen pariin. Tämän piirteen osalta haastattelussa tiedusteltiin vastaajilta heidän omaa suhtautumistaan kestävyysasioihin ja raportoinnin aloittamiseen. Lisäksi heitä pyydettiin arvioimaan, onko yrityksessä tällä hetkellä niin sanottuja tsemppareita, jotka omalla esimerkillään tai asenteella innostavat kestävyysaiheiden pariin.

Kaikki vastaajat kertoivat olevansa henkilökohtaisella tasolla kiinnostuneita kestävyydestä ja aihe koettiin omassa elämässä merkitykselliseksi. Huoli maapallon tulevaisuudesta ja omista arvoista lähtöisin oleva kiinnostus esimerkiksi ympäristönsuojeluun mainittiin monessa haastattelussa. Haastateltavat kertoivat arjessa tekemistään valinnoista, osin myös syyllisyyden sävyttämästä näkökulmasta tunnistaen, että paljon enemmänkin voisi ja pitäisi tehdä. Kuten yrityksen kohdalla, vastaajat kokivat myös omassa elämässään kustannusten ohjaavan vielä monia valintoja enemmän kuin kestävyysnäkökohtien.

*”On vähän semmoinen huono omatunto, että pitäisi olla vihreämpi, että ajan autolla ihan huoletta ja käytän maapallon resursseja liikaa. Mutta sitten semmoiseen turhaan ostamiseen ja turhaan kulutukseen on tosi paljon kiinnittänyt huomiota.”*

*”Musta se aina tosi kiva, jos joku yritys tarjoaa tarjottimella sen, että tämä on ekologinen vaihtoehto, valitse meidät ja sitten perustelee sen. Ja sitten vielä on luotettavat ne perustelut, niin semmoinenhan on aina minkä haluaa sitten valita. Edellyttäen että se ei ole sitten ihan törkeän paljon kalliimpi.”*

Moni mainitsi olevansa myös ammatillisesti kiinnostunut työskentelemään kestävyysteemojen parissa ja oppimaan lisää esimerkiksi laskentamenetelmistä ja sosiaalisesta vastuusta. Kestävyysasioiden nähtiin tulleen pysyvästi osaksi työelämää ja siitäkin syystä kehityksessä haluttiin pysyä mukana.

*”Mä näen sen semmoisena tulevaisuuden aiheena, missä haluaisin olla mukana kehittymässä itse ja kehittämässä tätä yritystä, tavallaan molempia samanaikaisesti. Näen, että se on tärkeä asia.”*

Puolet haastateltavista ei kysyttäessä mieltänyt yrityksessä olevan ketään kestävyysasioista innostunutta tai niihin innostavaa henkilöä.

*”Ei ehkä tällä hetkellä ole, ollaan aika keskitason taapertajia kaikki. Ehkä vaatisi omistajalta, hallitukselta tai johdolta vahvempia esiintuloja, jos haluttaisiin oikeasti profiloitua vastuullisiksi.”*

Osin nähtiin myös, että niilläkään, joille vastuullisuusasiat roolinsa puolesta kuuluvat, ei ehkä ollut aikaa nostaa aihetta pinnalle ja tukea muuta organisaatiota tarvittavalla tasolla. Esimerkiksi kestävyysasioiden terminologian koettiin olevan toistaiseksi epäselvää. Haastateltavat, jotka kokivat saaneensa inspiraatiota työtovereistaan, mainitsivat toimitusjohtajan, EQHS-tiimin, markkinoinnin sekä myynnin johdon nostaneen kestävyysasioita pinnalle yrityksessä.

### 4.3 Tiimitoiminnan tavat

Tiimitoiminnan tavat ovat kolmas McDonough'n (2000) mallissa poikkitoiminnallisen tiimin onnistumiseen vaikuttava tekijä. Teemoja, joita haastatteluissa käytiin tämän aihealueen osalta läpi, ovat yhteistyötaidot, sitoutuminen, omistajuus ja kunnioitus. Näistä teemoista tehdyt havainnot kuvataan seuraavissa kappaleissa.

#### 4.3.1 Yhteistyö

Kaikki vastaajat kuvailivat yhteistyötä muiden toimintojen kanssa pääasiallisesti helpoksi. Myös yrityksen yhteishenkeä kuvattiin hyväksi. Esille nousi myös yrityksen historiaan liittyvä havainto siitä, että eri osastojen välinen yhteistyö toimii paremmin kuin ennen. Henkilökemioista tai säännöllisemmästä yhteistyöstä johtuen osan kanssa työskentely saatettiin kokea helpommaksi kuin toisten, mutta kaiken kaikkiaan esimerkiksi prosessirajojen ei nähty hankaloittavan yhteistyötä. Organisaatio koettiin niin pieneksi, että eri osastojen väliset kontaktit ovat päivittäisiä ja suoria. Tarvitsemansa henkilöt tavoittaa nopeasti ja asioista pystyy keskustelemaan suoraan. Organisaation pieni koko myöskin pakottaa ihmiset tekemään yhteistyötä.

*”On sen verran pieni joukko, että siinä vielä oppii ihmiset niin kun tuntemaan, tietää suunnilleen mitä kukakin tietää ja osaa ja muuta. Ja sitten kun on pieni porukka, niin on pakkokin niin kun tukeutua muihin, että itse tai edes sillä omalla osastolla ei tahdo oikein pärjätä.”*

Kommunikoinnin osalta keskusteluyhteyden muodostaminen koettiin helpoksi, mutta haasteiden nähtiin syntyvän siitä, että keskustelukumppanit eivät aina ymmärrä asioita samalla tavalla tai samantasoisesti. Ymmärryksen puute voi johtua esimerkiksi siitä, että toisen henkilön työtä tai tehtäviä ei tunneta riittävän hyvin. Myös tiedon jakaminen ja avoimuus nähtiin kommunikoinnin haasteina, asioiden koettiin jäävän toisinaan niin sanotusti omalle työpöydälle sen sijaan, että niitä jaettaisiin organisaation kanssa. Kommunikaation ei myöskään aina nähty johtavan toimenpiteisiin vaan esimerkiksi päätöksenteko koettiin hitaaksi vaikka keskustelu olisikin avointa ja välitöntä. Liika konsensushakuisuus nousikin joissain vastauksissa esiin, pienestä organisaatiosta johtuen työtovereiden näkemyksiä ei ehkä aina haluta haastaa riittävästi.

*”Kyllä me edelleen ollaan varmasti aika huonoja antamaan suoraan palautetta, että kyllä se valitettavan usein niin menee sitten.”*

Kommunikointihaasteiden lisäksi erilaisten tai ristiriitaisten tavoitteiden koettiin hankaloitettavan toimintojen välistä yhteistyötä. Asiat, jotka eivät edistä omia tavoitteita ja vievät paljon aikaa, voivat johtaa näkemuseroihin organisaation sisällä. Resurssit eli lähinnä ajanpuute mainittiinkin monessa vastauksessa mahdolliseksi ongelmakohtaksi myös yhteistyön kannalta. Epätasaisesti jakautunut työkuorma tai kokemus tehtävän työläyden ja hyötyjen epäsuhdasta nähtiin riskeinä sujuvan yhteistyön kannalta.

*”Kyllä mä näen, että tässä helposti, jos ei se ole selvä se scope mihin keskitytään, mihin se raja vedetään, niin sitten siitä alkaa helposti tulemaan ristiriitoja. Vaikka joku toiminto, sanotaan vaikka myynti tai hankinta, voi kokea, että tää menee liian työlääksi ja tää vie liikaa resursseja pois siitä operatiivisesta toiminnasta.”*

### 4.3.2 Sitoutuminen

Haastateltavien sitoutumista kestävyysraportointiprojektiin selvitettiin tiedustelemalla kokevatko nämä olevansa vastuussa raportointiasioista ja raportin lopputuloksesta. Myös kiinnostusta jatkaa raportoinnin parissa pidemmällä tähtäimellä tiedusteltiin.

Kaikki haastateltavat kokivat vastuuta raportista, vähintäänkin omaan toimintoonsa ja tehtäväänsä liittyvin osin. Myös raportin onnistuminen kokonaisuudessaan ja sen lopullinen julkaisu kiinnostivat kaikki haastateltavia. Raportilla nähtiin tärkeä rooli esimerkiksi asiakasviestinnässä, yrityksen sisäisessä viestinnässä ja työntajamielikuvan luomisessa. Kaikki vastaajat kokivat julkaistun materiaalin laadun tärkeänä ja kiinnostavana vähintäänkin oman ammatillisen osaamisensa osalta. Useammasta vastauksesta kävi ilmi halu huolehtia siitä, että yrityksen julkaisema raportti on korkealaatuinen:

*”Jos raportti on vaan semmoinen, että pakolliset asiat on vaan tavallaan tehty, niin ei se näytä yrityksestä hyvää kuvaa. Kaikki näkee, että on vaan tämmönen tehty äkkiä vaan.”*

*”Kyllä usein kai asenne on se, että tehdään kunnolla sitten kun tehdään ja silleen että sen voi julkaista.”*

Vastuuta koettiin myös siitä, että teknisen alan kyseessä ollen raportoidulla datalla voi olla suora vaikutus asiakkaiden tai tuotteiden loppukäyttäjien prosesseihin tai päätöksentekoon. Julkaistuja tietoja todennäköisesti tullaan käyttämään esimerkiksi tuotteista valmistettujen rakenteiden tai laitteiden kokonaishiilijalanjäljen laskennassa tai toimitusketjun vastuullisuuden todentamisessa. Näin ollen yrityksen ja raportointiin osallistuvien henkilöiden velvollisuudeksi nähtiin julkaista korkealaatuista ja todennettua dataa.

Myös halukkuus toimia tulevaisuudessa kestävyysraportoinnin parissa, vähintäänkin oman työroolin puitteissa, kiinnosti kaikki haastateltavia. Perusteluina nähtiin ensisijaisesti kehittämismahdollisuudet ja potentiaalisten liiketoiminnallisten hyötyjen saavuttaminen. Useampi haastateltava toi esiin kuitenkin myös sen, että kestävyysraportointi saattaa menettää merkitystään tulevaisuudessa, kuten on tapahtunut joillekin muille yritys-elämässä painottuneille tai muodikkaiksi muodostuneille osa-alueille:

*”Nyt tän hetken isompia megatrendejähän tää kehitys on, että varmaan siinä tulee jonkinlainen vastaliike sitten jossain kohtaa. Olettais, että kun tää buumaa nyt merkittävydessä ja kehityksessä ja kaikessa konsulttipöhinässä, niin sitten jossain kohtaa tulee joku toinen asia. En tiedä. Totta kai tää planeetan elinkelpoisuus ja kaikki tällainen on tietysti tärkeimpiä asioita, mitä voidaan edesauttaa. Mutta että näkis, että kyllä se rauhoittuu jossain kohtaa sitten. Vähän samaa kehitystä oli joitain vuosia takaperin ehkä työturvallisuudessa, että se nousi tosi isoksi tekijäksi kaikissa yrityksissä ja panostettiin siihen tosi vahvasti, niin nyt se on laajentunut tai siirtynyt tähän vastuullisuuteen.”*

#### 4.3.3 Omistajuus

Haastateltavien kokemaa kestävyysraportointiprosessin omistajuutta kartoitettiin mielekkyyden kokemuksen kautta. Lisäksi haastateltavilta tiedusteltiin, kuinka aktiivisen rooli he kokevat haluavansa prosessissa.

Kaikki haastateltavat kokivat kestävyysraportointiprojektiin osallistumisen mielekkäänä. Näkökulmat mielekkyyden kokemisen syistä vaihtelivat jonkin verran, moni peilasi kestävyysraportointiin osallistumisen mielekkyyttä suhteessa omaan tehtäväkenttäänsä kuuluvien osa-alueiden tai ammatillisen kompetenssinsa kehittämiseen. Mielekkyys oli vahvasti sidoksissa raportin hyödyllisyyteen työkaluna ja mahdollisuuteen hyötyä siitä liiketoiminnan ja johtamisen tukena. Osaltaan mielekkyyden kokemiseen vaikutti myös se, että kestävyys nähtiin tämän hetken megatrendinä, joka tulee näkymään työelämässä voimakkaasti myös jatkossakin.

*”Mä näen pelkkää hyötyä myös siinä mielessä että, jos ajatellaan nyt, että X ei ole hirveän ryvettynyt firma erilaisissa skandaaleissa tai ongelmissa ja muuta. Että meillä on hyvä pohja mistä me lähdetään eteenpäin ja, tää nyt on ehkä tällainen vähän vaaleanpunainen ajatelma, mutta mä uskoisin että tää hyödyttää meitä taas sitten uusien asiakkuuksien löytämisessä, että me ollaan vakavarainen hyvällä tasolla oleva yritys. Jos näitä asioita mittaroidaan siellä asiakkaiden keskuudessa, niin voidaan saada sitten taas projekteja sillä tavalla, että me ollaan kilpailijoita paremmalla tasolla.”*

Suurin osa vastaajista myös toivoi saavansa jollain lailla aktiivisen roolin kestävyysraportointiprojektissa, vähintäänkin oman työroolinsa vuoksi. Yksi vastaaja koki osaamisensa rajoittavan muihin kuin oman toiminnon osuuksiin osallistumista. Toinen puolestaan oli kiinnostunut raportista laajemmastakin mittakaavassa, mutta koki tämän hetkisen raskaan työkuorman rajaavan automaattisesti hänen osallistumisensa koskemaan ainoastaan omaa vastuualuetta. Moni kuitenkin katsoi olevansa kiinnostunut katsomaan raporttia laajemmastakin näkökulmasta kuin pelkästään omasta tehtävästään käsin.

*”Kyllähän se tietyllä tavalla voisi olla mielenkiintoista olla itsekin aktiivinen siinä, kun sitten kuitenkin joutuu niitä lukuja ja mittareita tekemään tai toteuttamaan, lukemaan, arvioimaan... Että silleen olisi kyllä, ja ehkä siihen syntyisi sitten enemmän semmoista sitoutumista ja motivaatiotakin, jos voisi olla siinä enemmän mukana.”*

#### 4.3.4 Kunnioitus

Haastateltavien keskinäiseen kunnioitukseen liittyviä näkemyksiä kartoitettiin tiedustelemalla heiltä luottamuksesta muihin raportointiin osallistuviin henkilöihin. Heiltä tiedusteltiin myös, ovatko tiimin osaaminen ja asenteet oikealla tasolla raportointia ajatellen. Lopuksi haastateltavia pyydettiin vielä kertomaan, kuinka mahdollisten ongelma- tai konfliktitilanteiden ratkaiseminen heidän näkemyksensä mukaan onnistuu.

Kaikki haastateltavat kokivat voivansa luottaa siihen, että toiset raportointitiimin jäsenet hoitavat oman osuutensa työstä. Osin tämä nähtiin työnjohdollisena asiana, joka toteutuu tavoitekorttien ja esihenkilötyön kautta:

*”Se vaan vaatii esihenkilötyöskentelyä ja tavoitekorttien hyödyntämistä ja sitten tosiaan, että se scope on rajattu ja se on kaikille selvä.”*

Luottamuksen koettiin rakentuvan myös yrityskulttuurille ja yhteiselle tekemisen meinigille.

*”Ei meillä mun mielestä ei ole semmoista kulttuuria, että yleensäkkään kukaan jättäisi tekemättä.”*

*”Musta täällä on kaikilla semmoinen hyvä asenne siihen ja tekemisen meininki, että kyse ei ole siitä, että halutaanko tässä olla, vaan hoidetaan tää asia minkä ääreillä ollaan.”*

Mahdollisten ongelma- tai konfliktitilanteiden suhteen haastateltavat näkivät asioiden ratkeavan keskustelemalla, mutta moni toi esille havainnon siitä, että avoin keskustelu saattaa yrityksessä olla hankalaa. Pieni työyhteisö, jonka yhteistyön kannalta koettiin helpottavan asioista sopimista, aiheutti monen vastaajan mielestä haasteita ristiriitatilanteiden hoitamisessa.

*”kun on pieni porukka niin on ollaan tiedostettu se, että meidän on pakko tehdä yhdessä hommia, että ne tulee hoidetuksi. Mutta ehkä jossain määrin varotaan, ollaan niin kun ylivarovaisia, että se ikään kuin se harmonia säilyy, ettei käy sillä tavalla, että kohta kaveria ei olekaan mua auttamassa enää tai jotain muuta. Että siinä mielessä ei ihan varmaan kaikkia sanota, mitä joskus voisi sanoakin.”*

Suoran palautteen antamista arasteltiin kohteliaisuudesta työtovereita kohtaan ja myös siinä pelossa, että palaute tai konflikti aiheuttaa kaunoja työtovereiden välille. Jotkut haastateltavat kokivat, että hankalia asioita sysätään helposti esihenkilöiden tai johdon ratkaistavaksi, vaikka asianosaiset pystyisivät ratkomaan ristiriidat myös kahden kesken.

Kaikki vastaajat arvioivat asenteiden organisaatiossa olevan kohdallaan, viitaten juurikin koettuun yhdessä tekemisen kulttuuriin. Mahdollisten ongelmien nähtiin johtuvan tässäkin kohdin lähinnä resurssikysymyksistä, erityisesti oman ajankäytön priorisoinnista. Tämän nähtiin heijastuvan myös siihen, että annetuissa aikatauluissa ei aina onnistuta pysymään. Myös EU-direktiivin aiheuttaman henkisen vastarinnan ja tavoitteiden epäselvyyden arvioitiin saattavan heijastua osallistujien asenteisiin kestävyysraportointiprojektia kohtaan. Asenteita katsottiinkin edesauttavan ensisijaisesti raportoinnista saatavien hyötyjen todentaminen.

*”Kun nyt nähdään ja tavoitteena on, että nää asiat vaikuttaisi jo, nää ei ois pelkkää sisäistä kehitystä vaan näillä olisi jo liiketoiminnallinen merkitys, positiivinen sellainen, tässä jo ensi vuoden aikana, että me saataisiin näistä hyötyä liiketoimintaan sillä, että me tehdään näitä. Silloin näkisin, että se lisää motivaatiota tehdä.”*

Johtamisella ja organisaatorakenteilla nähtiin olevan oma roolinsa yhteistyön sujumisessa erityisesti vastuuden määrittymisen ja sitä kautta tiedon välittymisen osalta.

*”Mun mielestä sinänsä organisaatio toimii nyt tosi hyvin, mutta siellä on myös muutoksia, mitä ei ole välttämättä perusrakenteeseen päivitetty silleen täysin selkeäksi, jotain vastuualueita tai tämmöistä yrityksen toiminnan rakennetta esimerkiksi näiden prosessikarttojen tai sen tyyppisten asioiden kautta. Ideaalitalanteessa, jos ne olisi ihan viimeisen päälle kunnossa ja siellä olisi mietitty vastuut, mietitty tiedon siirtyminen, niin se loisi pohjaa kaikille kehityksen tekemiselle, että siellä olisi paikka mihin dokumentoida näitä asioita nopeasti, että se hyöty tulisi sieltä kautta. Nyt vähän vielä on kysymyksiä ja epävarmuutta siitä, että mitkä on ne vastuualueiden rajapinnat ja miten tieto siirtyy siellä ja kuka vastaa mistäkin? Ja näin pois päin, niin se tietysti heijastelee välillisesti tällaisen kaikkeen kehitystyöhön. Ei pelkästään näiden vastuullisuusasioiden vaan ihan ylipäänsä.”*

#### 4.4 Yhteenvedo tutkimustuloksista

Seuraavassa yhteenvedo tutkimuksessa kunkin toimintojen välistä yhteistyötä edistävän osa-alueen osalta tehdyistä päähavainnoista.

##### **Lähtöasetelmatekijät**

Toimintojen välistä yhteistyötä määrittävien lähtöasetelmatekijöiden osalta haastateltavilta tiedusteltiin kestävyysraportoinnin tavoitteista. Enemmistö vastaajista ei kokenut osaavansa selvästi kertoa, mitä ylätasolla esimerkiksi EU tavoittelee CSRD-raportoinnilla. Sen sijaan miltei kaikki vastaajat näkivät kestävyysraportoinnilla olevan itse kohdeyritykselle annettavaa ja hahmottivat erilaisia hyötyjä, joita kestävyysraportoinnista olisi saavutettavissa. Enemmistö haastateltavista myös koki kiinnostusta raportointiprosessia kohtaan ja ilmaisi haluavansa osallistua raportoinnin määrittelyyn.

Resurssien osalta oli selvää, että riittävää osaamista ei kohdeyrityksessä luonnollisesti vielä ole. Tarvittavaa koulutusta toivottiin sekä ulkopuolisilta tahoilta että sisäisesti yrityksen tarpeisiin ja raportoitaviin osa-alueisiin räätälöitynä. Resurssien eli lähinnä ajan riittäminen

raportointiprosessiin nähtiin haasteena johtuen organisaation pienestä koosta, työkuormasta ja muista käynnissä olevista projekteista.

Ilmapiirin vastuullisuuden suhteen koettiin yleisesti ottaen olevan positiivista, joskin vastaukset olivat hieman jakautuneita. Vaikkakin raportoinnin aloittamiseen suhtauduttiin myönteisesti, innokkuutta vähensi pelko raskaasta lisätyökuormasta ja epäluulo lisääntyvää EU-byrokratiaa kohtaan. Myös yrityksen johdon koettiin suhtautuvan raportoinnin aloittamiseen positiivisesti, perusteena suurelta osin mahdollisuus hyötyä raportoinnista liiketoiminnassa. Yleisemmällä tasolla vastaajat vaikuttivat olevan sitä mieltä, että kestävyysnäkökulmaa ei yrityksessä vielä priorisoida esimerkiksi taloudellisten hyötyjen edelle, mistä johtuen raportointiakin ohjaavat lähinnä ulkoiset vaatimukset ja hyötynäkökulma.

### **Mahdollistavat tekijät**

Kestävyysraportointitiimin johtamisen katsottiin vastauksissa lähes yksimielisesti kuuluvan yrityksen EQHS-organisaation vastuulle. Myös tehtävien organisoinnin ja käytännön toimien organisoinnin nähtiin kuuluvan pääasiallisesti EQHS-tiimille ja jakautuvan organisaatiossa joko suoraan EQHS-tiimiltä tai esihenkilöiden kautta. Esiin nousi kuitenkin, että kestävyysraportointi kattaa yrityksen toimintoja niin laajalti, että voi olla tarpeen miettiä vastuukysymyksiä laajemmin eri toiminnoille jaettuna.

Yrityksen johdolla ei ollut vielä haastatteluhetkellä riittävää osaamista ja perehtyneisyyttä kestävyysraportoinnin vaatimuksiin. Johdon asenteet ja suhtautuminen kestävyysteemoihin koettiin pääasiallisesti positiivisena. Haastateltavien vastauksista välittyi kuitenkin, että vaikka kestävyyttä arvona ja strategisena tekijänä arvostetaan, sen painoarvoa ei kuitenkaan oltu täysin määritelty liiketoiminnallisissa ratkaisuissa kuten hankinnoissa.

Resursoinnin osalta vastaukset vaihtelivat huolestuneista optimistisiin. Johdon tasolta kestävyysraportointiprosessia ei ole vielä määritelty, joten resursointiakaan ei ole vielä tehty sitä silmällä pitäen. Osa vastaajista suhtautui ajan ja muiden resurssien suhteen optimistisesti siihen, että yrityksen johto osoittaa kestävyysraportointiin riittävästi voimavaroja, kun taas osa ilmaisi huolta oman ajankäyttönsä riittämisestä eikä uskonut saavansa lisätukea raportointitehtäviin.

Kestävyystyöhön oli henkilökohtaista innostusta kaikilla vastaajilla ja vastuullisuus koettiin tärkeäksi aiheeksi etenkin ympäristönsuojelun osalta. Organisaatiossa osa koki joidenkin työtovereiden innostaneen aiheen pariin, mutta kaikilla ei tällaista kokemusta ollut.

### **Tiimitoiminnan tavat**

Yhteistyö koettiin yrityksessä pääasiallisesti helpoksi ja mutkattomaksi. Keskusteluyhteys on helppo muodostaa ja kommunikaatio pääasiallisesti onnistuu hyvin. Ristiriitojen nähtiin johtuvan erilaisista tasoista ymmärryksessä ja resurssien riittämättömyydestä. Pienessä organisaatiossa suoran palautteen ja negatiivisista asioista keskustelemisen koettiin olevan vaikeaa ja haasteellista.

Sitoutumisen osalta kaikki vastaajat kokivat vastuuta kestävyysraportoinnista vähintään oman tehtävänsä puitteissa. Myös kestävyysraportoinnin parissa toimiminen jatkossa koettiin kiinnostavana niin yrityksen toiminnan kehittämisen kuin henkilökohtaisen ammatillisen kehittymisen kannalta. Raportin laatu nähtiin tärkeänä tekijänä niin yrityksen kehittämisen, viestinnän kuin asiakassuhteiden kannalta ja kaikki vastaajat ilmaisivat vastuuta ja kiinnostusta raportin lopputuloksesta.

Myös omistajuuden kokemus välittyi haastateltavien suhtautumisessa kestävyysraportointiprosessiin osallistumiseen. Erityisesti toiminnan kehittäminen näyttöytyi vastaajien suhtautumisessa mielekkyyttä lisäävänä näkökulmana. Raportointiprosessissa myös haluttiin ottaa aktiivinen rooli, vähintäänkin oman tehtäväkentän ja vastuiden osalta.

Luottamus muihin yrityksessä työskenteleviin henkilöihin vaikutti haastattelujen perusteella olevan hyvällä tasolla. Vastaajat ilmoittivat voivansa luottaa siihen, että jokainen hoitaa oman osuutensa prosessista eikä työtovereiden asenteista löytynyt moitittavaa. Mahdollisten ongelmien nähtiin juontuvan lähinnä ajan tai kommunikaation puutteesta. Ongelmatilanteiden ratkaiseminen koettiin haastavana, organisaation pienestä koosta johtuen liika kohteliaisuus ja suoran palautteen antamisen vaikeus vaikuttivat negatiivisesti konfliktitilanteiden ratkaisemiseen.

## 5 Pohdinta ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tunnistaa pk-yrityksen näkökulmasta, mitkä ovat yritys-vastuuraportoinnin ja nimenomaisesti CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin peruseriaatteen ja haasteet. Osana kestävyysraportoinnin käynnistämisen kokonaisuutta tutkimuksessa haluttiin pureutua erityisesti toimintojen väliseen yhteistyöhön, koska sillä on tutkitusti suuri vaikutus kestävyystyön onnistumiseen ja silti se on erityisesti pk-yritysten osalta vähän tutkittu aihe.

Tämän luvun ensimmäinen alaluku käsittelee tutkimuksen tuloksia suhteessa aiempaan tutkimukseen toimintojen välisestä yhteistyöstä ja kestävyysraportoinnista. Toinen osa keskittyy tutkimuksen johtopäätöksiin ja vastaa työn alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Kolmannessa osassa tulosten pohjalta esitetään käytännön suosituksia kohdeyritykselle ja soveltuvin osin myös muille pk-yrityksille. Luvun päättää arvio tutkimuksen rajoituksista ja ehdotus mahdollisista jatkotutkimusaiheista, joita tutkimus on nostanut pintaan.

### 5.1 Pohdinta

Tässä tutkimuksessa toimintojen välinen yhteistyö on otettu lähtökohdaksi, jonka pohjalle kestävyysraportointityö rakentuu. Tässä alaluvussa tehdyn haastattelututkimuksen tärkeimpiä tuloksia tarkastellaan työn teoriapohjaa vasten. Tavoitteena on tunnistaa, kuinka kohdeyrityksestä saadut tutkimustulokset peilautuvat kestävyysraportointia ja toimintojen välistä yhteistyötä koskevaan tutkimukseen.

#### 5.1.1 Lähtöasetelmatekijät

Niin kestävyysraportointia koskeva tutkimus (Lankoski, 2016) kuin toimintojen välistä yhteistyötä käsittelevä tutkimus (McDonough, 2000, Daspit ym., 2013) kiinnittävät huomiota yhteisten tavoitteiden ja vastuullisuuskäsityksen merkitykseen. Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että kohdeorganisaatiossa suhtaudutaan yhteiseen vastuullisuustavoitteeseen positiivisesti. Tämän tutkimuksen tuloksissa nousi positiivisena havaintona esiin

haastateltavien kiinnostus kestävyystyötä kohtaan niin henkilökohtaisella kuin yleisellä tasolla ja myös yrityksen tuloksellisuutta parantavana, strategisena valintana. Vaikkakin haastatteluissa todettiin, samoin kuin esimerkiksi Thijssens ym. (2016) huomauttavat, että yrityksen on mahdollista tuottaa kriteerit täyttävät kestävyysraportti ilman kytköstä päivittäiseen toimintaan tai johtamiseen, haastateltavat eivät nähneet tätä hyvänä vaihtoehtona vaan jopa mahdollisena mainehaittana. Vastaajat olivatkin selvästi tietoisia niin sanotun viherpepsun riskeistä.

Bebbington ym. (2009) näkevät riskinä, että yrityksissä ei ymmärretä raportoinnin mahdollisuuksia, mutta haastattelujen perusteella muodostui kuva siitä, että haastateltavat tunnisti-  
vat kestävyysraportoinnin mahdollisuutena muokata toimintatapoja ja aikaansaada uutta liiketoimintaa. Vastaajat nostivat esille samoja potentiaalia positiivisia vaikutuksia, kuten parantunut maine ja kilpailukyky, joita esimerkiksi Cantele ja Zardini (2018) ovat tunnistaneeet pk-yritysten kontekstissa.

Tavoitteiden ja mahdollisesti raportointiin osallistuvien henkilöiden motivaation kannalta kiinnostavana teemana haastatteluissa nousi esiin kriittisyys EU-lainsäädäntöä kohtaan. Haastateltavat eivät olleet selvillä raportoinnin poliittisista tavoitteista tai taustoista. He myös viittasivat päällekkäisiin raportointivaatimuksiin, menneisiin hankkeisiin ja turhaan byrokraatiaan. Tiimin jäsenten sitoutuminen vaikuttaa merkittävästi poikkitoiminnallisten tiimien onnistumiseen (Ehrhardt ym., 2014), joten näiltä osin kohdeorganisaatiossa ja pk-yrityskentässä laajemminkin lienee olemassa riski siihen, että suhtautuminen kestävyysraportointiin liiaksi ulkoisena, pelkästään byrokraattisena vaatimuksena vaarantaa kestävyysraportointiprosessin optimaalisen onnistumisen.

Sekä tavoitteiden että ilmapiirin osalta tutkimuksessa haastateltavilta saatiin pääosin positiivisia kommentteja. Kuitenkin jotta sekä vastuullisuuteen että poikkitoiminnalliseen yhteistyöhön yhdistetty yhteinen tavoite saavutetaan, tulisi yrityksessä kiinnittää huomiota siihen, että kestävyysraportointityön hyödyt ovat selkeät koko organisaatiolle ja myös yrityksen johdon sitoutuminen kestävyysarvoihin tukee yhteisiä tavoitteita. Tutkimus toi esiin hyvin positiivisia asenteita vastuullisuutta kohtaan niin vastaajien henkilökohtaisella tasolla kuin yrityksen tahtotilana, mutta silti kestävyysasioiden ei nähty ohjaavan liiketoimintaa tai olevan kaikilta osin näkyvissä johdon arvoissa. Nähtävissä lienee siis riski puheen ja tekojen väliselle ristiriidalle, jota esimerkiksi Wickert ym. (2016) ovat tutkineet. Tähän ristiriitaan

on syytä kiinnittää kohdeyrityksessä huomiota, jotta mahdolliset vastakkainasettelut asenneilmapiirissä eivät heikennä kestävyysraportointitiimin motivaatiota.

Laajemmin pk-yritysten tilannetta tarkasteltaessa on oletettavaa, että vastuullisuuden sitoutumisessa on nähtävissä samanlaista problematiikkaa kuin tutkimuksen kohdeyrityksessä. Vaikkakin asenteet kestävyystyötä kohtaan saattavat yksilötasolla olla hyvinkin positiivisia, pienessä yrityksessä esimerkiksi kustannusten nousu saattaa vaikuttaa tuloksellisuuteen todella voimakkaasti. Lieneekin syytä kiinnittää huomiota siihen, että mikäli vastuullisuuden liittyvissä asioissa joudutaan taloudellisista syistä tinkimään, poikkeusten taustoista kommunikoidaan yrityksessä avoimesti. Näin puheiden ja tekojen välille ei synny niin suurta epäsuhtaa ja esimerkiksi henkilökunta ymmärtää mahdollisesti keskenään ristiriitaiset valinnat paremmin.

Pk-yritysten vastuullisuustyötä koskeva tutkimus on nostanut haasteina esiin erityisesti rajalliset resurssit koskien niin käytettävissä olevaa aikaa kuin osaamistakin (Arena ja Azzone, 2012; Shields ja Shelleman, 2015). Tämän tutkimuksen tulokset vahvistavat tätä käsitystä, sillä suuri osa haastateltavista ilmaisi huolta juurikin siitä, riittävätkö heidän resurssinsa kestävyysraportointityöhön. Myös toimintojen välistä yhteistyötä koskeva tutkimus tunnistaa onnistunutta yhteistyötä hidastavina tai estävinä tekijöitä resurssien rajallisuuden, kilpailun resurssista ja yksilöllisten tavoitteiden ristiriitaisuuden (Holland, Gaston ja Gomes, 2000; Yin ym., 2023). Resurssihaasteiden lisäksi tämän tutkimuksen haastateltavat nostivat myös omalta osaltaan esiin riskin sille, että henkilökohtaiset tavoitteet aiheuttavat ristiriitaa tai näkemyseroja kestävyysraportointiprosessissa.

### 5.1.2 Mahdollistavat tekijät

Johtaminen vaikuttaa yritysraportoinnin onnistumiseen monella tasolla. Strategisella tasolla tehdyt päätökset voivat vaikuttaa suoraan yrityksen tuloksellisuuteen (Dyczkowska ym., 2021) ja kilpailukykyyn (Cantele ja Zardini, 2018). Raportointia voidaan käyttää strategisen johtamisen lisäksi myös sisäisten toimintojen yhdistämiseen, riskienhallintaan ja viestintään (Niskala ym., 2019). Johdon näkemykset, pitkäjänteisyys ja sitoutuminen vaikuttavat niin raportoinnin laatuun (Bebbington ym., 2009; Traxler ym., 2020) kuin poikkitoiminnallisen tiimin menestykseen (McDonough, 2000; Proehl, 1996). Tutkimuksen vastauksista kävi selvästi ilmi, että yrityksen johdon tasolla kestävyysraportointiprosessin vaatimaa

osaamista ei kaikilta osin vielä ole. Tämä on toki luonnollista vaiheessa, jossa yrityksessä ollaan vasta selvittämässä kestävyysraportoinnin edellytyksiä ja vaatimuksia ja käynnistämässä raportointia. Kuitenkin asenteiden osalta vastaajat pääosin luottivat yrityksen johdon vastuullisuuteen, joskin eri henkilöiden suhtautumisessa kestävyysteemoihin koettiin olevan eroja. Myös resurssien ohjautuminen kestävyysraportointityöhön koettiin epävarmaksi.

Vaikkakin haastateltavat pääosin arvioivat yrityksen johdon asennoituvan vastuullisuuteen myönteisesti, haastatteluissa nousivat esiin väistämättömät valinnat vastuullisuuden eri osalueiden ja liiketoiminnan kannattavuuden välillä. Vastausten perusteella vaikutti siltä, että haastateltavat eivät olleet täysin selvillä siitä, mikä yrityksessä loppujen lopuksi on vastuullisuuden painoarvo suhteessa esimerkiksi tulosvaikutuksiin. Vaikka näitä periaatteellisia linjoja ei olisikaan vielä vedetty, on syytä kiinnittää huomiota siihen, että johdon näkemys ja sitoutumisen taso muodostuvat yhteneviksi ja myös välittyvät organisaatiossa eteenpäin selkeästi. Pk-yrityksissä, joissa resurssit ovat usein rajalliset, joudutaan varmasti puntaroimaan kannattavuuden ja vastuullisuustoimien suhdetta ja eri tekijöiden taloudellisia vaikutuksia hyvin tarkasti. Kuten myös lähtöasetelmia käsittelevässä kappaleessa todettiin, on syytä kiinnittää huomiota siihen, etteivät kestävyysaiheet muodostu juhlapuheiden ja markkinoinnin tasolla eläväksi teemaksi, jota ei kuitenkaan toteuteta jokapäiväisessä työssä.

Johtamista kokonaisuutena tarkasteltaessa tulisi muistaa, että kohdeyrityksessä myös johtoryhmä on lähtökohtaisesti poikkitoiminnallinen tiimi, jossa kukin jäsen edustaa omaa toimintoaan. Kuten Vad Baunsgaard ja Clegg (2013) huomauttavat, erityisesti pienessä organisaatiossa ammatti-identiteetit ja voimasuhteet voivat muokata vallitsevaa näkemystä. Tämä onkin hyvä ottaa huomioon, jotta esimerkiksi olennaisuuksien määrittelyssä näkökulmat ovat riittävän laajoja ja huomioivat liiketoiminnan eri aspektit koko laajuudessaan.

Kestävyysraportointiprosessin käytännön johtamisen haastateltavat katsoivat lähes yksimielisesti olevan yrityksen EQHS-toiminnon vastuulla. Kestävyysraportoinnin laadun osalta hallinnolliset rakenteet ja käytännöt (Bebbington ym., 2009) sekä prosessien vakiintuneisuus (Adams ja McNicholas, 2007) on tunnistettu tärkeiksi tekijöiksi, samoin kuin tiimin johtaminen poikkitoiminnallisen yhteistyön osalta (McDonough, 2000). Haastateltavien vastauksista heijastuu se, että kestävyysraportointiprosessille halutaan löytää selkeät vastuut. Tästä kertoi myös toive siitä, että raportointiin liittyvät tehtävät jalkautettaisiin organisaatiossa hallitusti esihenkilötyön ja tavoitejohtamismallin mukaisesti. Toimintojen välisen yhteistyön onnistumisen osalta tunnistettuja riskejä ovat mm. puuttuva johtaminen sekä roolien

ja vastuiden määrittelemättömyys (Yin ym., 2023), joita vastausten perusteella myös haastateltavat halusivat välttää. Myös resursoinnin näkökulmasta tavoitejohtaminen, jossa keskeiset tehtävät nostetaan niin yksittäisen työntekijän kuin toimintojen tavoitekorteille, tukevat kestävyyssraportointitehtävät näkyväksi myös muulle organisaatiolle ja auttaa allokoimaan resursseja.

### 5.1.3 Tiimitoiminnan tavat

Haastattelututkimus nosti positiivisesti esiin useita McDonough'n (2000) teoriassaan esiin tuomia poikkitoiminnallisen tiimin menestystekijöitä. Erityisesti tiimitoiminnan tavat ja yhteistyötaidot nousivat haastateltavien vastauksissa esiin kohdeorganisaation vahvuutena. Pk-yritysten kohdalla vastuullisuustyötä tutkitusti tukee juuri matala organisaatiohierarkia (Dias ym., 2019), joka myös tutkimuksen kohdeorganisaatiossa näyttäytyi yhteistyötä ja ihmisten välistä vuorovaikutusta helpottavana tekijänä. Positiivinen käsitys organisaation muista jäsenistä luo myös psykologisen turvallisuuden tunnetta, jonka Malhotra ym. (2016) nimeävät tärkeäksi onnistumisen edellytykseksi tilanteessa, jossa esimerkiksi yksi toiminto johtaa ja hallinnoi poikkitoiminnallista yhteistyötä. Tämä on hyvin todennäköinen tilanne myös kohdeyrityksessä ja toive selkeästä tiimin johtajuudesta välittyi myös haastateltavien vastauksista.

Haasteena tiimitoiminnalle vastaajat nostivat tutkimuksessa esiin konfliktitilanteiden ratkaisemisen. Pieni ja tiivis työyhteisö, joka osaltaan madaltaa yhteistyön kynnystä ja helpottaa kommunikaatiota muiden tiimiläisten kanssa, luo toisaalta paineita välttää vaikeita keskusteluja ja avointa ristiriitaa. Tämä saattaa aiheuttaa henkilöiden välille konflikteja tai resurskilpailua, jotka luonnollisesti heikentävät yhteistyön laatua. McDonough'n (2000) määritelmän mukaan yhteistyötaidot tarkoittavat kykyä toimia tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden kanssa. Vaikka yhteistyö päällisin puolin näyttäytyy haastatteluvastauksissa helpoana ja välittömänä, voidaan toisaalta kyseenalaistaa, onko vuorovaikutus todella toimivaa ja tehokasta, mikäli vaikeita asioita ei uskalleta ottaa avoimesti puheeksi tai konflikteja pystytään ratkaisemaan työtovereiden kanssa. Tilanne lienee tyypillinen monessa pienessä organisaatiossa, jossa lähimpien työtovereiden kanssa välit saattavat muodostua hyvinkin tiiviiksi. Tiimin johtamisen kannalta asetelma haastaa esimerkiksi kestävyyssraportointia

johtavat henkilöt puuttumaan jo varhaisessa vaiheessa mahdollisiin ristiriitatilanteisiin, jotta niistä ei kerry kaunaa tiimiläisten välille.

Kestävyyseraportoinnin prosessinomainen luonne, joka mahdollistaa raportin jatkuvan kehittämisen (Niskala ym., 2019) ja sen käyttämisen organisaatiomuutosten työkaluna (Lozano ym., 2016), edellyttää organisaatiolta sitoutumista ja pitkäjänteistä työskentelyä. Myös ESRS-standardin vaatimusten täyttäminen edellyttää yrityksissä toimintojen välistä yhteistyötä ja olennaisuusanalyysin jatkuvaa kehittämistä muuttuvassa liiketoimintaympäristössä (Niskala ja Palmuaro, 2023). Näiltä osin tutkimuksen tuloksista välittyi positiivinen kuva haastateltavien sitoutumisesta ja halukkuudesta kehittää sekä raportointia että yrityksen toimintoja. Koetusta sitoutumisesta huolimatta vastuu kestävyyseraportointiprosessista haluttiin vastausten perusteella kuitenkin vankasti yhdelle toiminnolle, tässä tapauksessa useimmissa vastauksissa EQHS-tiimille. Kestävyyseraportointia johtavan toiminnon tulisikin muistaa prosessin eri vaiheissa huomioida ja sitouttaa muita toimintoja, jotta kaikilla säilyy kosketus raportointiin osana omaa työnkuvaa. Näin myös raportoinnissa huomioitavat asiat elävät aktiivisesti mukana päivittäisessä työssä ja esimerkiksi kehityskohteet nousevat luontevasti esiin.

Kuten myös lähtöasetelmatekijöitä koskevissa vastauksissa nousi esiin, asenteet EU-lähtöistä raportointia kohtaan saattavat heikentää raportointiprosessiin osallistuvien asenteita työtä kohtaan. Näin ollen onkin ensiarvoisen tärkeää, että raportointi sidotaan yrityksen omiin tavoitteisiin ja raportointi koetaan näin ollen mielekkäänä tehtävänä. Raportin hyödyllisyyden varmistaminen näyttää olevan olennaista henkilöstön sitoutumisen kannalta eli raportista on rakennettava työkalu, jonka todella nähdään kehittävän toimintaa.

Yhtenä poikkitoiminnallisen työskentelyn haasteena nähdään tiimin jäsenten identifioituminen nimenomaisesti omaan toimintoonsa (Holland ym., 2000). Myös tässä tutkimuksessa nousi esiin haastateltavien innokkuus kehittää nimenomaan itseään tai omaa työtään kestävyyseraportoinnin kautta. Kiinnostusta raportin laajempaan tarkasteluun oli kuitenkin myös havaittavissa, joten sitoutumisen kannalta olisi hyvä antaa tiimin jäsenille mahdollisuus osallistua raportointiin oman kiinnostuksen mukaan myös oman tehtäväkentän ulkopuolella. Toiminnan kehittämisen kannalta olisi huolehdittava siitä, että kestävyyseraportti toimii yritystoimintaa kehittävästi ja myöskin itse raportti kehittyy joka raportointikierröksellä, kuten esimerkiksi Niskala ym. (2019) tuovat esiin. Myös ESRS-standardi edellyttää tietojen olevan ajallisesti vertailukelpoisia (Euroopan komissio, 2023b), mikä edellyttää pitkäjänteisyyttä

raportointityössä. Kestävyysraportointitiimin omistautuminen asialle ja heidän osallisuutensa raportin kehittämisessä ovat siis avainasemassa ja tätä prosessia tulisi myös tukea johdon toimesta.

## 5.2 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tunnistaa yritysraportoinnin ja erityisesti EU:n CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin peruseriaatteen ja vaatimukset. Aihetta tarkasteltiin pk-yrityksen näkökulmasta erityisesti toimintojen välisen yhteistyön kontekstissa. Tässä luvussa vastataan tutkimuksen pääkysymykseen ”*Kuinka käynnistää CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi pk-yrityksessä?*”, jonka selvittämiseksi valittiin kaksi alatutkimuskysymystä: ”*Millaisia raportointivelvoitteita CSRD-direktiivi asettaa pk-yritykselle?*” ja ”*Mitä kestävyysraportoinnin käynnistäminen vaatii yrityksen sisäisen yhteistyön kannalta?*”. Vastaukset tutkimuskysymyksiin esitetään seuraavaksi alatutkimuskysymyksistä päätutkimuskysymykseen edeten.

### **Millaisia raportointivelvoitteita CSRD-direktiivi asettaa pk-yritykselle?**

CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi edellyttää yritykseltä syvälle menevää analyysiä sen liiketoimintaympäristöstä, liiketoimintaan vaikuttavista tekijöistä ja liiketoiminnan vaikutuksista arvoketjussa ja ympäröivässä yhteiskunnassa. Vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia arvioitaessa on noudatettava kaksinkertaista olennaisuutta eli on huomioitava sekä yritystoiminnan vaikutukset ulospäin että ympäristössä tapahtuvien muutosten vaikutus yritystoimintaan. Analyysin on ajallisesti katettava niin lyhyen tähtäimen näkymät kuin hyvin pitkälle tulevaisuuteen sijoittuvat uhat ja mahdollisuudet. Tietojen on oltava vertailukelpoisia ja ne on raportoitava vuosittain yrityksen tilinpäätöksen yhteydessä. Kestävyysraportti on myös varmennettava riippumattoman, ulkopuolisen tahon, kuten tilintarkastajan toimesta. Lisäksi raportti on laadittava sähköisessä, koneluettavassa muodossa ja sen tulee olla luettavissa tekstimuotoisena yrityksen verkkosivuilla. (Euroopan komissio, 2023b.)

Yritysten on CSRD-direktiiviin kuuluvan ESRS-standardin mukaisesti laadittava olennaisista kestävyysaiheistaan määrämuotoinen kestävyyselvytys, joka kattaa liiketoiminnalle

olennaiset kestävyysaiheet ja määrittelee näin yhdessä ESRS-standardin aihekohtaisten tiedonantovaatimusten kanssa varsinaisella kestävyysraportilla annettavat tiedot. Olennaisuusanalyysiin kuuluu myös arvoketjulaskenta, jossa yritys huomioi toiminnalleen olennaisten arvoketjujen rakenteet, toimijat ja sijainnit mukaan lukien sekä ketjujen alku- että loppupää. Niin sisäiset kuin ulkoiset sidosryhmät on huomioitava olennaisuusarvioinnissa ja olennaisten sidosryhmien kanssa on käytävä vuoropuhelua, jotta kaikki olennaiset sidosryhmiä koskettavat vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet tulevat huomioiduksi olennaisuusanalyyseissa. (Euroopan komissio, 2023b.)

CSRD-direktiivin edellyttämä ESRS-standardin mukainen raportointi on toteutettava järjestelmällisesti ja myös perusteet, joiden pohjalta yritykselle olennaiset kestävyysaiheet ja niiden raportointiperiaatteet on määritelty, on dokumentoitava selkeästi. Standardin osa-alueet ja osaosat-alueet on käytävä lävitse huolellisesti ja yritykselle olennaisten kestävyysseikkojen tietopisteet raportoitava standardin mukaisesti. Myös käytetyt mittarit ja laskennan pohjana käytetyt joko mitatut tai arvioidut arvot on ilmoitettava ja perusteltava. Due diligence -huolellisuusvelvoitetta on noudatettava yritystoiminnan haitallisia kestävyysvaikutuksia arvioitaessa koko yrityksen arvoketjun laajuudessa. (Euroopan komissio, 2023b.)

### **Mitä kestävyysraportoinnin käynnistäminen vaatii yrityksen sisäisen yhteistyön kannalta?**

Kestävyysraportointi edellyttää laaja-alaista ja perinpohjaista perehtymistä yrityksen toimintaan ja liiketoimintaympäristöön ja asettaa siksi vaatimuksia yrityksen sisäiselle yhteistyölle. Käytännössä raportointivelvollisuuksien täyttäminen tuo yhteen toimintoja, jotka eivät välttämättä aikaisemmin ole työskennelleet yhdessä. Kuten Niskala ja Palmuaro (2023) toteavat, ESRS-standardien vaatimusten mukaisesti raportoitavien tietojen kerääminen ja prosessin dokumentointi vaatii monen eri toiminnon välistä yhteistyötä ja selkeää vastuiden määrittelyä.

Tutkimuksessa tunnistettiin toimintojen välisen yhteistyön peruselementit ja poikkitoiminnallisten tiimien menestymisen edellytykset lähtöasetelmien, työn mahdollistavien tekijöiden ja tiimitoiminnan tapojen osalta Mc Donough'n (2000) mallia hyödyntäen. Poikkitoiminnallisen yhteistyön onnistumisen kannalta erityisen tärkeinä tekijöinä pidetään tavoitteiden asettamista, johtamista ja yhteistyötaitoja.

Lähtökohtaisesti toimintojen välisen yhteistyön onnistumisen edellytyksenä ovat selkeät ja yhteisesti ymmärretyt tavoitteet, joita kohden poikkitoiminnallinen tiimi työssään etenee (McDonough, 2000; Daspit ym., 2013). Raportointiin osallistuvien henkilöiden motivaation ja sitoutumisen kannalta on tärkeää, että kestävyysraportoinnin mielekkyys suhteessa juuri oman organisaation toimintaan varmistetaan. Näin torjutaan myös sitä motivaatiota heikentävää vaaraa, että raportointi nähdään yrityksessä pelkkänä pakon sanelemana lisätyönä. Tavoitteiden asetannassa on huomioitava myös se, etteivät eri henkilöiden tai toimintojen tavoitteet ole ristiriitaisia (Yin ym., 2023).

Huomioiden kestävyysraportoinnin vaatiman perusteellisen taustatyön, kuten olennaisuuksien määrittelyn, sidosryhmäyhteistyön ja arvoketjujen kartoittamisen, on tärkeää varata kestävyysraportointiprosessiin riittävät resurssit. Erityisesti pk-yrityksessä resurssikysymykset voivat muodostua merkittäviksi, sillä aikaa oman tehtävän ohessa tehtävälle raportointityölle ei pienessä organisaatiossa välttämättä helposti löydy. Kestävyysraportointi onkin syytä huomioida myös johto- ja esihenkilötasolla, jotta sen vaatima aika järjestyy. Riittävät resurssit myös parantavat poikkitoiminnallisen yhteistyön edellytyksiä niin työn käytännön toteutuksen kuin osallistujien kokeman myönteisen ilmapiirin ja motivaation kannalta.

Johtaminen onkin ensiarvoisen tärkeässä asemassa niin lähtöasetelmien, kuten tavoitteiden määrittelyn ja resurssien varaamisen kannalta, kuin myös positiivisten tiimitoiminnan tapojen luomisessa ja tukemisessa. Tärkeimpänä kokoavana tekijänä toimintojen välisen yhteistyön kannalta voidaan pitää tiimitoiminnan tapoja yrityksessä (McDonough, 2000). Tutkimuksen valossa raportointitiimin jäsenten kokema sitoutuminen, omistajuus ja luottamus tiimiin ovat tekijöitä, jotka loppukädessä takaavat poikkitoiminnallisen tiimin parhaan mahdollisen suoriutumisen tehtävässään. Tiimin yhteistyötaidot, sisäinen dynamiikka ja positiivinen ilmapiiri edesauttavat yhteistyötä, tehokkuutta ja tiedon jakamista (Daspit, 2013). Roolien ja vastuiden määrittely selkeästi tukee tavoitteiden saavuttamista (Yin ym., 2023). Onkin on tärkeää määritellä kestävyysraportointitiimin tehtävät ja vastuut, johtaa tiimin toimintaa ja mahdollistaa avoin ja keskusteleva ilmapiiri työn eri vaiheissa.

### **Kuinka käynnistää CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi pk-yrityksessä?**

Siirryttäessä vapaaehtoisesta vastuullisuusraportoinnista lakisääteiseen, EU:n kontrolloimaan kestävyysraportointiin, lisääntyy myös tuotetun raportin kompleksisuus merkittävästi.

Siinä missä aiemmin yritykset saattoivat vapaasti valita vastuullisuusteemansa ja myös viestiä niistä itse valitsemastaan näkökulmasta, mahdollisesti itse valitsemansa viitekehyksen puitteissa, asettaa CSRD-direktiivi tiukat rajat raportoitaville aiheille ja myös niiden julkaisemiselle. Lähtökohtana käytettävä kaksinkertaisen olennaisuuden käsite pakottaa tarkastelemaan yritystoimintaa sekä sisä- että ulkopuolelta ja vaatii myös huomioimaan ajallisesti laajoja ja mahdollisesti dramaattisestikin muuttuvia kokonaisuuksia. Näiden eri tasojen tunnistaminen edellyttää raportoivalta yritykseltä strategista näkemystä ja paneutumista. Tutkitusti integroitu kestävyysraportointi voi auttaa pk-yrityksiä tehostamaan arvonluontia, riskien tunnistamista ja päätöksentekoa (Dyczkowska ym., 2021). Näin ollen onkin suositeltavaa, että kestävyysraportointiin suhtaudutaan alusta alkaen mahdollisuutena kartoittaa yritystoiminnan kannalta kriittisiä osa-alueita ja myös varautua mahdollisiin toimintaympäristön muutoksiin. Tämä myös tekee raportointityöstä organisaatiossa mielekkäämpää ja sitouttaa raportointiin osallistuvia henkilöitä.

Toimintojen välinen yhteistyö on tutkitusti yksi tärkeimmistä tekijöistä, jotka vaikuttavat kestävyystoimien onnistumiseen yrityksessä (Schneider ym., 2014; Teixeira ym., 2023; Albelda Perez ym., 2007). ESRS-standardin eri aiheiden tunnistaminen, olennaisuuksien ja arvoketjujen määrittäminen ja raportin laatiminen vaatii paljon aikaa ja laaja-alaista osaamista. Onkin perusteltua, että kestävyysraportointiprosessiin osallistuu ammattilaisia yrityksen eri toiminnoista. Kestävyysraportointi edellyttää asiantuntemusta yritystoiminnan monelta eri osa-alueelta, kuten taloudesta, henkilöstöhallinnosta, hankinnasta, laatu- ja ympäristöasioista ja viestinnästä. Raportointiin osallistuvat henkilöt on siis valittava harkiten niin, että käytettävissä on paras mahdollinen osaaminen kustakin toiminnosta. Kestävyysraportin kehittäminen vaatii pitkäjänteisyyttä, niin tulevaisuuden näkymien määrittämisessä kuin itse raportin jalostamisessa yrityksen johtamista ja kehittämistä tukevaksi työkaluksi. Raportoinnissa käytettäviä mittareita on seurattava ja tarvittaessa muokattava tai uudistettava toimintaympäristön eläessä. Myös itse liiketoimintaa on oltava valmis kehittämään, mikäli raportointi paljastaa kehityskohteita tai indikoi puutteita toiminnassa. Tämän pitkäjänteisen työn kannalta on ensiarvoisen tärkeää, että kestävyysraportointiin osallistuvat henkilöt ovat sitoutuneita tehtäväänsä ja koko raportointitiimin yhteistyö onnistuu hyvin.

Strategisen näkökulman, toimintojen välisen yhteistyön ja CSRD-direktiivin vaatimusten yhdistäminen kestävyysraportointiin mielekkäällä tavalla vaatii paljon yrityksen johdolta. Direktiivin konkreettiset vaatimukset olennaisuusanalyysiin liittyvine vaatimuksineen,

mittareiden luominen ja työn resursointi on mietittävä alusta asti huolellisesti. Erityisesti huomiota on kiinnitettävä siihen, että kestävyysraportoinnin parissa työskentelevät henkilöt saavat käyttöönsä riittävät resurssit työhön. Myös työn tavoitteet yrityksessä on selkiytettävä kaikille, raportoinnin vastuut määriteltävä ja huolehdittava siitä, että johtaminen tukee poikkitoiminnallista työtä raportoinnin parissa.

### 5.3 Tulosten käytännön suositukset

ESRS-standardin mukainen raportointi saattaa olla raskas prosessi erityisesti pk-yrityksille, jotka eivät aiemmin ole raportoineet kestävyysaiheista ja joissa ei ehkä ole ennestään raportoinnin vaatimaa osaamista ja resursseja. Riskinä voi olla, että kestävyysraportointi suoritetaan mekaanisesti lain kirjainta noudattaen, mutta ilman varsinaista strategista yhteyttä yrityksen pitkän tähtäimen toimintaan. Huomioiden kestävyysraportoinnin joka tapauksessa vaatimat ponnistelut, kannattaa jo oman organisaation motivaation kannalta yrityksissä tarkastella kestävyysraportointia strategisesta näkökulmasta ja lähteä työstämään raporttia niin, että se tukee omaa yritystoimintaa mahdollisimman hyvin.

Jokainen pk-yritys on erilainen ja erilaiset liiketoimintaympäristöt asettavat erilaisia haasteita myös kestävyysraportoinnin osalta. Kestävyysraportointiprosessissa tunnistetut olennaisuudet, niihin liittyvät vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä näiden tekijöiden tulevaisuuden näkymät kannattaa hyödyntää liiketoiminnan johtamisessa ja varautumisessa liiketoimintaympäristön muutoksiin. Kestävyysraportoinnilla voi olla myös vaikutuksia esimerkiksi rahoituksen saatavuuteen tai kansainvälisiin toimitusketjuihin pääsemiseen, joten raportointiin kannattaa suhtautua vakavasti myös pienemmissä organisaatioissa, jotka haluavat varmistaa kilpailukyönsä.

Jotta CSRD-direktiivin vaatimukset läpinäkyvästä ja vertailukelpoisesta raportoinnista pystytään täyttämään, on raportoinnissa käytettävät mittarit määriteltävä ja laadittava huolella. On myös muistettava, että annettu raportti sekä konkreettisine laskelmineen että kestävyysväitteineen on julkaistava ja varmennettava. Yrityksen johdolla on huolellisuusvelvoite annettujen tietojen ja itse raportointiprosessin toteuttamisen suhteen. Kestävyysraportointiprosessi onkin syytä pitää selkeänä ja määritellä vastuuhenkilö tai -henkilöt vastaamaan

raportoinnin valmistelusta ja toteuttamisesta. Etenkin alkuvaiheessa vaatimuksiin perehtyminen ja prosessin käynnistäminen vie aikaa, joten resurssit työlle on mietittävä huolella.

Erityisen tärkeää on tunnistaa poikkitoiminnallisuuden merkitys kestävyysraportointiprosessissa. Alusta eli olennaisuuksien määrittelyä alkaen kestävyysraportoinnin kokonaisuutta rakentaa pk-yrityksessä tyypillisesti joukko eri operatiivisia toimintoja edustavia henkilöitä. Onkin huolehdittava siitä, että jokainen prosessiin osallistuva saa äänensä kuuluviin ja kaikki näkökohdat huomioidaan, jotta kestävyysraportointi muodostaa kattavan ja perinpohjaisesti harkitun kuvan liiketoiminnan eri ulottuvuuksista.

#### 5.4 Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset

Tämä tutkimuksen ilmeisenä rajoitteena voidaan pitää melko suppeaa, yhdestä kohdeyrityksestä koottua aineistoa. Näin ollen myöskään tutkimuksen tulokset eivät ole sellaisenaan yleistettävissä tai sovellettavissa suoraan muihin organisaatioihin. Tutkimuksessa tehdyt havainnot kuvaavat kohdeyrityksessä haastateltujen henkilöiden mielipiteitä ja henkilökohtaisia kokemuksia, joten esimerkiksi yhteistyötä yrityksessä havainnoimalla olisi voinut muodostua kattavampi kuva yhteistyön tasosta ja toimivuudesta. Huomioiden johtamisen tärkeän roolin sekä kestävyysraportoinnin että toimintojen välisen yhteistyön onnistumisessa, olisi tutkimus esimerkiksi johtoryhmätasolla voinut avata mielenkiintoisia näkymiä raportoinnin strategiaan ulottuvuuksiin kohdeyrityksessä.

Vaikkakin tutkimuksessa kuvatut yritysraportoinnin, CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin ja toimintojen välisen yhteistyön teoriat ja toimintamekanismit pätevät myös muihin pk-yrityksiin, luovat erilaiset liiketoiminta-alueet, organisaatorakenteet ja olosuhteet kullekin yritykselle uniikin toimintaympäristön, mikä on huomioitava esimerkiksi kestävyysraportointiprosessia rakennettaessa ja toimintojen välistä yhteistyötä koordinoitaessa. Toimintojen välisen yhteistyön teorioita ei ole laajalti yhdistetty kestävyysraportointia koskevaan tutkimukseen, mikä toisaalta mahdollisti tämän tutkimuksen tekemisen tuoreista lähtökohdista, mutta myös rajoitti mahdollisuutta peilata tutkimustuloksia aiempaan tutkimukseen.

CSRD-raportointi on erityisesti pk-yritysten kontekstissa niin tuore ilmiö, että sen toteuttamisesta ja vaikuttavuudesta ei ole vielä olemassa aiempaa tutkimusta, mikä osaltaan rajoitti

myös lähdemateriaalien saatavuutta tähän työhön. CSRD-direktiivin ja raportoinnin vaikutukset ovatkin mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe, johon varmasti tullaan tarttumaan tulevaisuudessa. Vaikkakin integroidun vastuullisuusraportoinnin on todettu parantavan pk-yrityksen tuloksellisuutta (Dyczkowska ym., 2021), olisi mielenkiintoista nähdä jatkossa tutkimustuloksia CSRD-direktiivin mukaisen raportoinnin konkreettisista ja koetuista vaikutuksista esimerkiksi Suomen pk-yrityksissä.

EU-sääntelyn kenttä elää jatkuvasti ja lainsäädäntö tulee raportoinnin osalta kiristymään entisestään. Tässäkin työssä esiin tullut hiilirajamekanismi CBAM sekä vireillä olevat palkka-avoimuus- ja kyberturvallisuusdirektiivit ovat esimerkkejä laajenevasta raportointia koskevasta lainsäädännöstä. Tätä tutkimusta kirjoitettaessa julkisuudessa on keskusteltu laajasti esimerkiksi suuryrityksiä velvoittavasta yritystoiminnan kestävästä toimintaa koskevasta huolellisuusveloitteesta (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD). Lisääntyvä regulaatio tulee vaikuttamaan vähintään epäsuorasti myös pk-sektorilla, joten esimerkiksi erilaisten raportointimääräysten täyttäminen ja raportointiprosessien integroiminen sekä suhteessa toisiinsa että yrityksen toimintaan on aihe, joka kaipaa selkiyttämistä ja tarjoaa tutkimusaiheita.

Kestävyysraportointi on luonteeltaan toimintoja ja strategisia аспекteja laaja-alaisesti yhdistävää, joten tutkimuksessa on syytä pitää mielessä myös toimintojen välisen yhteistyön näkökulma. Poikkitoiminnallisuuden merkitys muuttunee yhä merkittävämmäksi tekijäksi erilaisten raportointivaatimusten kehittyessä yhtä kompleksisemmiksi ja monialaisemmiksi.

## Lähdeluettelo

- Adams, C. A. & Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32(4), 288–302.
- Adams, C. A. & McNicholas, P. (2007) Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, auditing & accountability journal*. 20 (3), 382–402.
- Albelda Pérez, E., Correa Ruiz, C. & Carrasco Fenech, F. (2007) Environmental management systems as an embedding mechanism: a research note. *Accounting, auditing & accountability journal*. 20 (3), 403–422.
- Anibaba, Y. & Akaighe, G. (2018) Dynamics of Decision Making in Cross-Functional Teams. *Contemporary economics*. 12 (4), 485–496.
- Arena, M. & Azzone, G. (2012) A process-based operational framework for sustainability reporting in SMEs. *Journal of small business and enterprise development*. 19 (4), 669–686.
- Baumann-Pauly, D., Wickert, C. M. J., Spence, L., & Scherer, A. G. (2013) Organizing Corporate Social Responsibility in Small and Large Firms: Size Matters. *Journal of business ethics*. 115 (4), 693–705.
- Baumüller, J. & Grbenic, S. (2021) Moving from non-financial to sustainability reporting: analyzing the EU Commission's proposal for a Sustainability Reporting Directive (CSRD). *Facta Universitatis Series Economics and Organization*. 18, 369-381.
- Baumüller, J. & Sopp, K. (2022). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8–28.
- Bebbington, J., Higgins, C. & Frame, B. (2009) Initiating sustainable development reporting: evidence from New Zealand. *Accounting, auditing & accountability journal*. 22 (4), 588–625.

Bebbington, J. Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2014) *Introduction to sustainability accounting and accountability*. Kirjassa Bebbington, J. et al. (2014) *Sustainability accounting and accountability*. 2nd ed. Abingdon: Routledge.

van Bommel, K., Rasche, A., & Spicer, A. (2023) From Values to Value: The Commensuration of Sustainability Reporting and the Crowding out of Morality. *Organization & Environment*, 36(1), 179–206.

Calabrese, A., Costa, R., Leviaidi, N. & Menichini, T. (2017) To be, or not to be, that is the Question. Is Sustainability Report Reliable?. *European Journal of Sustainable Development*, 6(3), 519-526.

Calabrese, A., Costa, R., Leviaidi, N. & Menichini, T. (2019) Materiality analysis in sustainability reporting: A tool for directing corporate sustainability towards emerging economic, environmental and social opportunities. *Technological and Economic Development of Economy*, 25(5), 1016-1038

Cantele, S. & Zardini, A. (2018) Is sustainability a competitive advantage for small businesses? An empirical analysis of possible mediators in the sustainability–financial performance relationship. *Journal of cleaner production*. 182166–176.

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.

Cordina, C. (2023) Pienet ja keskisuuret yritykset. Faktatietoja Euroopan Unionista[Verkkosivu]. [Viitattu 30.10.2023] Saatavilla: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fi/sheet/63/pienet-ja-keskisuuret-yritykset>

Daspit, J., Tillman, C., Boyd, N.G. & Mckee, V. (2013) Cross-functional team effectiveness: An examination of internal team environment, shared leadership, and cohesion influences. *Team performance management*. 19 (1/2), 34–56.

Denison, D. R., Hart, S.L. & Kahn, J.A. (1996) From Chimneys to Cross-Functional Teams: Developing and Validating a Diagnostic Model. *Academy of Management journal*. 39 (4), 1005–1023.

Dias, A., Rodrigues, L. L., Craig, R. & Neves, M. E. (2019) Corporate social responsibility disclosure in small and medium-sized entities and large companies. *Social responsibility journal*. 15 (2), 137–154.

Dyczkowska, J., Szirmai Madarasine, A. & Tiron-Tudor, A. (eds.) (2021) *Development of integrated reporting in the SME sector : case studies from European countries*. Cham, Switzerland: Springer.

Dyllick, T. & Hockerts, K. (2002) Beyond the business case for corporate sustainability. *Business strategy and the environment*. 11 (2), 130–141.

Ehrhardt, K., Miller, J. S., Freeman, S. J. & Hom, P. W. (2014). Examining Project Commitment in Cross-Functional Teams: Antecedents and Relationship with Team Performance. *Journal of Business and Psychology*, 29(3), 443–461.

El Amrani, R., Rowe, F. & Geffroy-Maronnat, B. (2006) The effects of enterprise resource planning implementation strategy on cross-functionality. *Information systems journal (Oxford, England)*. 16 (1), 79–104.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK (2022). Vastuullisuuden EU-sääntely etenee – mihin pk-yritysten on varauduttava? [PDF-dokumentti]. [Viitattu 13.8.2023] Saatavilla: [https://ek.fi/wp-content/uploads/2023/01/EK\\_Vastuullisuus\\_EU\\_ok.pdf](https://ek.fi/wp-content/uploads/2023/01/EK_Vastuullisuus_EU_ok.pdf)

Eriksson, P. & Kovalainen, A. (2016) *Qualitative methods in business research*. 2nd edition. London ; Sage Publications.

Euroopan komissio (2019) Käyttöopas: Pk-yrityksen määritelmä. Euroopan unionin julkaisutoimisto. [PDF-dokumentti]. [Viitattu 13.8.2023] Saatavilla: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/756d9260-ee54-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-fi>

Euroopan komissio (2021). Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle. Kestävään talouteen siirtymisen rahoitusstrategia. [Verkkosivu]. [Viitattu 13.6.2023] Saatavilla: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0390&from=ES>

Euroopan komissio (2023a). Euroopan vihreän kehityksen ohjelma. [Verkkosivu]. [Viitattu 13.8.2023] Saatavilla: [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_fi](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_fi)

Euroopan komissio (2023b) Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit (ESRS). [PDF-dokumentti]. [Viitattu 13.8.2023] Saatavilla: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_en)

Euroopan parlamentti (2014) Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.6.2023] Saatavilla: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>

European Commission (2023a). EU taxonomy for sustainable activities. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.6.2023] Saatavilla: [https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities\\_en](https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en)

European Commission (2023b). Corporate sustainability reporting. [Verkkosivu]. [Viitattu 13.8.2023] Saatavilla: [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)

European commission (2023c) The Commission adopts the European Sustainability Reporting Standards. [Verkkosivu]. [Viitattu 13.8.2023] Saatavilla: [https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31\\_en](https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en)

Fonseca, L. M. & Ferro, R. L. (2016) Does it pay to be social responsible? Portuguese SMEs feedback. *Intangible capital*. 12 (2), 487–505.

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*. 595–21.

Hahnkamper-Vandenbulcke, N. (2021) Non-Financial Reporting Directive. *EPRS European Parliamentary Research Service* [PDF-dokumentti]. [Viitattu 18.6.2023] Saatavilla: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS\\_BRI\(2021\)654213\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BRI(2021)654213_EN.pdf)

Halme, M., Rintamäki, J., Knudsen, J. S., Lankoski, L. & Kuisma, M. (2020) When Is There a Sustainability Case for CSR? Pathways to Environmental and Social Performance Improvements. *Business & society*. 59 (6), 1181–1227.

- Herzig, C. & Schaltegger, S. (2006) Corporate Sustainability Reporting – An Overview. Kirjassa Schaltegger, S. et al. (2006) *Sustainability Accounting and Reporting*. Springer.
- Herzig, C. & Kühn, A-L. (2017) *Corporate Responsibility Reporting* kirjassa Rasche, A. et al. (2017) *Corporate social responsibility : strategy, communication, governance*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Higgins, C. & Coffey, B. (2016) Improving how sustainability reports drive change: a critical discourse analysis. *Journal of cleaner production*. 13618–29.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P., & Sinivuori, E. (2009) *Tutki ja kirjoita*. 15. uud. p. Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2022) *Tutkimushaastattelu : teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. [2. painos]. Helsinki: Gaudeamus.
- Holland, S., Gaston, K. & Gomes, J. (2000) Critical success factors for cross-functional teamwork in new product development. *International journal of management reviews : IJMR*. 2 (3), 231–259.
- Hörisch, J., Johnson, M. P. & Schaltegger, S. (2015) Implementation of Sustainability Management and Company Size: A Knowledge-Based View. *Business Strategy and the Environment*, 24(8), 765–779.
- Jackson, G., Bartosch, J., Avetisyan, E., Kinderman, D., & Knudsen, J. S. (2020) Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison. *Journal of business ethics*. 162 (2), 323–342.
- Jones, P., Comfort, D. & Hillier, D. (2016) Materiality in corporate sustainability reporting within UK retailing: Materiality in sustainability reporting and UK retailers. *Journal of public affairs*. 16 (1), 81–90.
- Kallunki, J.-P. (2022) *Tilinpäätösanalyysi*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent
- KPMG (2022). Big shifts, small steps, Survey of Sustainability Reporting. [Verkkosivu]. [Viitattu 10.6.2023]. Saatavilla: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>

- Lai, A. & Stacchezzini, R. (2021) Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: a theoretical framework and an agenda for future research. *Meditari accountancy research*. 29 (3), 405–429.
- Lankoski, L. (2016) Alternative conceptions of sustainability in a business context. *Journal of Cleaner Production*, 139, 847–857.
- Larrinaga, C. & Bebbington, J. (2021) The pre-history of sustainability reporting: a constructivist reading. *Accounting, auditing & accountability journal*. 34 (9), 162–181.
- Lozano, R. & Huisingh, D. (2011) Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting. *Journal of cleaner production*. 19 (2), 99–107.
- Lozano, R., Nummert, B. & Ceulemans, K. (2016) Elucidating the relationship between Sustainability Reporting and Organisational Change Management for Sustainability. *Journal of cleaner production*. 125168–188.
- Malhotra, M.K., Ahire, S.L. & Shang, G. (2016) Mitigating the Impact of Functional Dominance in Cross-Functional Process Improvement Teams: Mitigating the Impact of Functional Dominance. *Decision sciences*. 48, 39–70.
- Martins, A., Branco, M.C., Melo, P.N. & Machado, C. (2022) Sustainability in Small and Medium-Sized Enterprises: A Systematic Literature Review and Future Research Agenda. *Sustainability* 2022. 14, 6493.
- McDonough III, E. F. (2000) Investigation of Factors Contributing to the Success of Cross-Functional Teams. *The Journal of product innovation management*. 17 (3), 221–235.
- Metsämuuronen, J. (2006) *Laadullisen tutkimuksen käsikirja*. Helsinki: International Me-thelp.
- Mion, G. ja Loza Adai, C.R. (2023) The effect of mandatory publication of nonfinancial disclosure in Europe on sustainability reporting quality: First insights about Italian and German companies. Kirjassa Songini L. et al. (2023) *Non-financial disclosure and integrated reporting. Practices and critical issues*. Emerald Publishing Limited.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J. (1997) Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, 22(4), 853–886.

- Moratis, L. & Van Liedekerke, L. (2024) Materiality in sustainability reporting according to the European Sustainability Reporting Standards - (What) does it matter?. [PDF-dokumentti]. [Viitattu 22.3.2024] Saatavilla: <https://ssrn.com/abstract=4702851>
- Morsing, M. (2017) *CSR Communication: What is it? Why is it important?*. kirjassa Rasche, A. et al. (2017) *Corporate social responsibility: strategy, communication, governance*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Morsing, M. & Spence, L. J. (2019) Corporate social responsibility (CSR) communication and small and medium sized enterprises: The governmentality dilemma of explicit and implicit CSR communication. *Human relations (New York)*. 72 (12), 1920–1947.
- Moses, A. & Åhlström, P. (2008) Problems in cross-functional sourcing decision processes. *Journal of purchasing and supply management*. 14 (2), 87–99.
- Niskala, M., Puroila, J., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. (2019) *Yritysvastuu : raportointi- ja laskentaperiaatteet*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Niskala, M. & Palmuaro, S. (2023) *Uudet kestävyysraportointivaatimukset*. Alma Talent.
- Pellathy, D. A., Mollenkopf, D.A., Stank, T.P. & Autry, C.W. (2019) Cross-Functional Integration: Concept Clarification and Scale Development. *Journal of business logistics*. 40 (2), 81–104.
- Proehl, R. A. (1996) Enhancing the effectiveness of cross-functional teams. *Leadership & organization development journal*. 17 (5), 3–10.
- Puroila, J. & Mäkelä, H. (2019) Matter of opinion: Exploring the socio-political nature of materiality disclosures in sustainability reporting. *Accounting, auditing & accountability journal*. 32 (4), 1043–1072.
- Puusa, A., Juuti, P. & Aaltio, I. (2020). *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus.
- Rinaldi, L., Unerman, J. & Tilt, C. *The role of stakeholder engagement and dialogue within the sustainability accounting and reporting process*. Kirjassa Bebbington, J. et al. (2014) *Sustainability accounting and accountability*. 2nd ed. Abingdon: Routledge.

Rödl & Partner (2023) ESRS 1 and 2: Materiality, reporting structure and disclosure requirements. [Verkkosivu]. [Viitattu 22.10.2023] Saatavilla: <https://www.roedl.com/insights/esg-news/2023-4/esrs-1-and-2-materiality-reporting-structure-disclosure-requirements>

Schneider, L., Wallenburg, C.M. & Fabel, S. (2014) Implementing sustainability on a corporate and a functional level: Key contingencies that influence the required coordination. *International journal of physical distribution & logistics management*. 44 (6), 464–493.

Shenton, A. K. (2004) Strategies for Ensuring Trustworthiness in Qualitative Research Projects. *Education for information*. 22 (2), 63–75.

Shields, J. & Shelleman, J. M. (2015) Integrating sustainability into SME strategy. *Journal of small business strategy*. 25 (2), 59–.

Siano, A., Vollero, A., Conte, F. & Amabile, S. (2017) “More than words”: Expanding the taxonomy of greenwashing after the Volkswagen scandal. *Journal of business research*. 7127–37.

Siew, R. Y. J. (2015) A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs). *Journal of environmental management*. 164, 180–195.

Slawinski, N. & Bansal, P. (2009) Short on Time: The Role of Time in Business Sustainability. *Academy of Management Annual Meeting Proceedings*. 2009 pp. 1–6.

Strand, R. (2014). Strategic Leadership of Corporate Sustainability. *Journal of Business Ethics*, 123(4), 687–706.

Szalavetz A. (2018) Sustainability-oriented cross-functional collaboration to manage trade-offs and interdependencies. *International Journal of Management and Economics*, Vol.54 (Issue 1), pp. 3-17.

Teixeira, A. A., Moraes, T.E.C., Teixeira, T.B., Battistelle, R.A.G., Araújo, E.G. & de Seabra, Q.A.C. (2023) The Role of Green Supply Chain Management Practices on Environmental Performance of Firms: An Exploratory Survey in Brazil. *Sustainability* 2023. 15, 11843.

Thijssens, T., Bollen, L. & Hassink, H. (2016) Managing sustainability reporting: many ways to publish exemplary reports. *Journal of cleaner production*. 13686–101.

- Traxler, A. A., Schrack, D. & Dreiling, D. (2020) Sustainability reporting and management control – A systematic exploratory literature review. *Journal of cleaner production*. 276, 122725–.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vad Baunsgaard, V. & Clegg, S. (2013) “Walls or Boxes”: The Effects of Professional Identity, Power and Rationality on Strategies for Cross-Functional Integration. *Organization studies*. 34 (9), 1299–1325.
- Wee, J. C. N. & Chua, A. Y. K. (2013) The peculiarities of knowledge management processes in SMEs: the case of Singapore. *Journal of knowledge management*. 17 (6), 958–972.
- Wickert, C., Scherer, A. G. & Spence, L. J. (2016) Walking and Talking Corporate Social Responsibility: Implications of Firm Size and Organizational Cost. *Journal of Management Studies*, 53(7), 1169–1196.
- Wunder, T. (2023) Wesentlichkeitsanalyse nach CSRD. *Zeitschrift Führung + Organisation*. 92 (2), 113–117.
- Yin, Z., Caldas, C., de Oliveira, D., Kermanshachi, S. & Pamidimukkala, A. (2023) Cross-functional collaboration in the early phases of capital projects: Barriers and contributing factors. *Project leadership and society*. 4 (2023), 1-10.

## LIITTEET

Liite 1. Aihekohtaiset ESRS-standardit ja niiden kattamat kestävyysseikat

	<b>Aihe</b>	<b>Osa-aihe</b>	<b>Osaosa-aiheet</b>
<b>ESRS E1</b>	Ilmastonmuutos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ilmastonmuutokseen sopeutuminen</li> <li>• ilmastonmuutoksen hillintä</li> <li>• energia</li> </ul>	
<b>ESRS E2</b>	Pilaantuminen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ilman pilaantuminen</li> <li>• veden pilaantuminen</li> <li>• maaperän pilaantuminen</li> <li>• elävien organismien ja elintarvikkeiden pilaantuminen</li> <li>• Ongelma-aineet</li> <li>• Erityistä huolta aiheuttavat aineet</li> <li>• Mikromuovit</li> </ul>	
<b>ESRS E3</b>	Vesivarat ja merten luonnonvarat	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vesi</li> <li>• Merten luonnonvarat</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vedenkulutus</li> <li>• Vedenotto</li> <li>• Jätevesipäästöt</li> <li>• Jätevesipäästöt valtameriin</li> <li>• Merten luonnonvarojen hyödyntäminen ja käyttö</li> </ul>
<b>ESRS E4</b>	Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Biologisen monimuotoisuuden vähenemisen suorat vaikutustekijät</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ilmastonmuutos</li> <li>• Maankäytön muutokset, makean veden ja merten käytön muutokset</li> <li>• Suora hyödyntäminen</li> <li>• Haitalliset vieraslajit</li> <li>• Pilaantuminen</li> <li>• Muut</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vaikutukset lajien tilaan</li> </ul>	<p>Esimerkkejä:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lajin populaation koko</li> <li>• Lajin maailmanlaajuisen sukupuuton riski</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vaikutukset ekosysteemien laajuuteen ja tilaa</li> </ul>	<p>Esimerkkejä:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Maaympäristön tilan heikkeneminen</li> <li>• Aavikoituminen</li> <li>• Maaperän sulkeminen rakentamisella</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vaikutukset ekosysteemipalveluihin ja riippuvuudet niistä</li> </ul>	
<b>ESRS E5</b>	Kiertotalous	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resurssien sisäänvirtaukset, mukaan lukien resurssien käyttö</li> <li>• Tuotteisiin ja palveluihin liittyvät resurssien ulosvirtaukset</li> <li>• Jäte</li> </ul>	
<b>ESRS S1</b>	Oma työvoima	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Työolot</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Työllisyysturva</li> <li>• Työaika</li> <li>• Riittävä palkka</li> <li>• Työmarkkinaosapuolten vuoropuhelu</li> <li>• Yhdistymisvapaus, yritysneuvostojen olemassaolo sekä työntekijöiden tiedonsaanti-, kuulemis- ja osallistumisoikeudet</li> <li>• Työehtosopimusneuvottelut, mukaan lukien työehtosopimusten piiriin kuuluvien työntekijöiden osuus</li> <li>• Työ- ja yksityiselämän tasapaino</li> <li>• Terveys ja turvallisuus</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sukupuolten tasa-arvo ja sama palkka samanarvoisesta työstä</li> <li>• Koulutus ja taitojen kehittäminen</li> <li>• Vammaisten ja toimintarajoitteisten henkilöiden työllistäminen ja inkluusio</li> <li>• Toimenpiteet työpaikalla esiintyvän väkivallan ja häirinnän torjumiseksi</li> <li>• Moninaisuus</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Muut työhön liittyvät oikeudet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lapsityövoima</li> <li>• Pakkotyö</li> <li>• Asianmukaiset asuinolot</li> <li>• Puhdas vesi ja sanitaatio</li> <li>• Yksityisyys</li> </ul>

<b>ESRS S2</b>	Arvoketjun työntekijät	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Työolot</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Työllisyysturva</li> <li>• Työaika</li> <li>• Riittävä palkka</li> <li>• Työmarkkinaosapuolten vuoropuhelu</li> <li>• Yhdistymisvapaus, yritysneuvostojen olemassaolo sekä työntekijöiden tiedonsaanti-, kuulemis- ja osallistumisoikeudet</li> <li>• Työehtosopimusneuvottelut</li> <li>• Työ- ja yksityiselämän tasapaino</li> <li>• Terveys ja turvallisuus</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sukupuolten tasa-arvo ja sama palkka samanarvoisesta työstä</li> <li>• Koulutus ja taitojen kehittäminen</li> <li>• Vammaisten ja toimintarajoitteisten henkilöiden työllistäminen ja inklusio</li> <li>• Toimenpiteet työpaikalla esiintyvän väkivallan ja häirinnän torjumiseksi</li> <li>• Moninaisuus</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Muut työhön liittyvät oikeudet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lapsityövoima</li> <li>• Pakkotyö</li> <li>• Asianmukaiset asuinolot</li> <li>• Puhdas vesi ja sanitaatio</li> <li>• Yksityisyys</li> </ul>
<b>ESRS S3</b>	Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhteisöjen taloudelliset, sosiaaliset ja sivistykselliset oikeudet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Asianmukaiset asuinolot</li> <li>• Riittävä ruoka</li> <li>• Puhdas vesi ja sanitaatio</li> <li>• Maahan liittyvät vaikutukset</li> <li>• Turvallisuuteen liittyvät vaikutukset</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhteisöjen kansalaisoikeudet ja poliittiset oikeudet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sananvapaus</li> <li>• Kokoontumisvapaus</li> <li>• Vaikutukset ihmisoikeuksien puolustajiin</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alkuperäiskansojen oikeudet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vapaa ja tietoon perustuva ennako-suostumus</li> <li>• Itsemääräämisoikeus</li> <li>• Sivistykselliset oikeudet</li> </ul>

<b>ESRS S4</b>	Kuluttajat ja loppukäyttäjät	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tietoihin liittyvät kuluttajiin ja/tai loppukäyttäjiin kohdistuvat vaikutukset</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yksityisyys</li> <li>• Sananvapaus</li> <li>• (Laadukkaiden) tietojen saatavuus</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kuluttajien ja/tai loppukäyttäjien henkilökohtainen turvallisuus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Terveys ja turvallisuus</li> <li>• Henkilönsuoja</li> <li>• Lasten suojeleminen</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kuluttajien ja/tai loppukäyttäjien sosiaalinen inklusio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Syrjimättömyys</li> <li>• Tuotteiden ja palvelujen saanti</li> <li>• Vastuulliset markkinointikäytännöt</li> </ul>
<b>ESRS G1</b>	Liiketoiminnan harjoittaminen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yrityskulttuuri</li> <li>• Väärinkäytösten paljastajien suojelu</li> <li>• Eläinten hyvinvointi</li> <li>• Poliittinen vuorovaikutus</li> <li>• Suhteet tavaran- ja palveluntoimittajiin, mukaan lukien maksukäytännöt</li> </ul>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Korruptio ja lahjonta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ehkäiseminen ja havaitseminen, mukaan lukien koulutus</li> <li>• Tapaukset</li> </ul>

Liite 2. Toimintojen välisen yhteistyön edellytyksiä kartoittavan haastattelun runko

	Aihealueet	Kysymykset	Tarkentavat kysymykset
	Taustatiedot	- Nimi - Toimenkuva ja työtehtävät	
	Käsitteet	- CSRD-direktiivi ja tulevat raportointivaatimukset lyhyesti - Kestävyysraportointitiimin todennäköinen kokoonpano	
Lähtöasetelmatekijät	Tavoitteet	- Mihin sinun käsityksesi mukaan kestävyysraportoinnilla pyritään? - Mitä hyötyä kestävyysraportoinnista on yritykselle? - Millaisena näet oman roolisi kestävyysraportointiryhmässä? - Millä lailla oma toimintosi on merkityksellinen kestävyysraportoinnin suhteen?	- Haluatko vaikuttaa raportoitaviin asioihin ja osallistua niiden määrittelemiseen?
	Resurssit	- Onko sinulla mielestäsi riittävästi osaamista kestävyysraportointia koskien? - Millaiset resurssit sinulla on kestävyysraportointityöhön osallistumiseen? (aika, työvälineet jne.)	- Millaista lisätietoa tai koulutusta toivoisit kestävyysraportointia koskien? - Toivotko koulutusta yrityksen sisällä vai ulkopuolisena toteutuksena?
	Ilmapiiri	- Miten yrityksessä suhtaudutaan vastuullisuuden ja siitä raportointiin? - Suhtaudutaanko yrityksessä positiivisesti kestävyysraportoinnin aloittamiseen? - Miten yrityksen johto suhtautuu kestävyysraportoinnin aloittamiseen?	- Millaista hyötyä kestävyysraportista on yritykselle, onko yrityksessä kiinnostusta asiaa kohtaan?
Mahdollistavat tekijät	Tiimin johtajat	- Kenen pitäisi mielestäsi johtaa kestävyysraportointitiimiä, mille toiminnolle vastuu siitä kuuluu? - Miten raportointi pitäisi organisoida ja kenen koordinoita tehtävät?	
	Yrityksen johto	- Onko yrityksen johtoryhmällä hyvä käsitys kestävyysraportoinnin merkityksestä ja vaatimuksista? - Onko johtoryhmässä riittävä osaamista ja perehtyneisyyttä kestävyysraportoinnin suhteen? - Koetko, että yrityksen johto tukee kestävyystyötä?	- Millaiset asenteet yrityksen johdolla on kestävyystyötä kohtaan? - Annetaanko kestävyystyöhön riittävästi resursseja?

	Tsempparit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oletko itse henkilökohtaisesti kiinnostunut kestävyysasioista?</li> <li>- Onko yrityksessä henkilöitä, joiden koet edistävän kestävyystyötä ja jotka innostavat sinua aiheen pariin?</li> </ul>	
Tiimitoiminnan tavat	Yhteistyö	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Koetko helpoksi tehdä yhteistyötä muiden osastojen ja kaikkien kestävyysraportointitiimiläisten kanssa?</li> <li>- Miten kuvailisit yhteistyötä yrityksessä?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Onnistuuko kommunikointi muiden toimintojen edustajien kanssa?</li> <li>- Jos koet yhteistyössä haasteita, niin millaisia?</li> </ul>
	Sitoutuminen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Koetko itse olevasi vastuussa kestävyysraportointiasioista?</li> <li>- Kiinnostaako sinua millainen raportista muodostuu?</li> </ul>	- Haluatko mahdollisesti toimia jatkosakin kestävyysraportoinnin parissa?
	Omistajuus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Koetko kestävyysraportointiprojektiin osallistumisen mielekkäänä?</li> <li>- Haluatko aktiivisen roolin raportointiprojektissa?</li> </ul>	
	Kunnioitus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Luotatko kaikkiin kestävyysraportointitiimissä työskenteleviin henkilöihin?</li> <li>- Pystytkö keskustelemaan avoimesti muiden tiimiläisten kanssa?</li> </ul>	- Ovatko kaikkien osaaminen ja asenteet sillä tasolla, että luotat yhteistyön ja raportoinnin onnistuvan?

Tuleeko sinulla mieleen muita asioita tai havaintoja, jotka haluaisit mainita koskien kestävyysraportointiprojektia tai yhteistyötä yrityksessämme?

### Liite 3. Suostumuslomake

#### Suostumus

Pro gradu -opinnäytetyön aihe: CSRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportoinnin aloittaminen pk-yrityksessä

Tutkija: Taina Kärki

Suostun vapaaehtoisesti osallistumaan tähän opinnäytetyöhön liittyvään tutkimukseen. Antamani haastattelu taltioidaan ja litteroidaan sen analysoimiseksi. Kaikki haastattelusta tehdyt taltioinnit ja litteroinnit tuhoetaan 6 kuukauden kuluessa tutkimuksen valmistumisesta. Tutkimuksessa haastattelutulokset esitetään anonyymisti.

Lisäksi annan suostumukseni henkilötietojeni keräämiseen opinnäytetyön laadinnassa syntyvään tutkimusrekisteriin. Minua on informoitu henkilötietojen käsittelystä tutkimuksen yhteydessä.

---

Aika ja paikka

---

Allekirjoitus ja nimenselvennys