

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteellinen tiedekunta

Laskentatoimi

YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN ULKOI- NEN VARMENTAMINEN

Työn tarkastajat: professori Minna Martikainen

tutkijaopettaja Ulla Kotonen

Joutsenossa 16.5.2008

Terhi Hyvärinen

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Hyvärinen, Terhi
Tutkielman nimi:	Yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen
Tiedekunta:	Kauppatieteellinen tiedekunta
Pääaine:	Laskentatoimi
Vuosi:	2008
Pro gradu -tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 161 sivua ja 4 liitettä
Tarkastajat:	prof. Minna Martikainen tutkijaopettaja Ulla Kotonen
Hakusanat:	yhteiskuntavastuu, yhteiskuntavastuuraportointi, luotettavuus, ulkoinen varmentaminen
Keywords:	corporate social responsibility, CSR, corporate responsibility reporting, confidence, external assurance

Tutkimuksen päätavoitteena oli tutkia miten suomalaiset suuret pörssiyritykset ulkoisesti varmentavat yhteiskuntavastuuraporttinsa. Lisäksi tavoitteena oli tutkia miten yritykset arvioivat varmentamisen vaikuttavan raporttien luotettavuuteen. Työn teorian muodosti kansainväliset ja kotimaiset kirjat ja artikkelit. Empiirinen aineisto kerättiin yritysten yhteiskuntavastuuraporteista, yritysten internetsivuilta ja haastatteluilla. Teemahaastatteluja tehtiin neljälle yrityksen edustajalle ja kahdelle tilintarkastusyhteisön ulkoiselle varmentajalle. Tutkimusmenetelmä oli kvalitatiivinen ja kuvaileva.

Yhteiskuntavastuun huomioiminen ja siitä raportoiminen on yleistynyt Suomessa ja maailmalla 2000-luvulla. Yritykset koetaan tänä päivänä merkittäviksi tekijöiksi yhteiskunnassa ja näin ollen yrityksiltä vaaditaan vastuullista ja ehdottoman luotettavaa toimintaa. Vastuun kantamista vaaditaan erityisesti kansainvälisiltä yrityksiltä. Sidosryhmät odottavat yritysten yhteiskuntavastuuraporttien tarjoavan luotettavaa tietoa päätöksenteon tueksi. Luotettavuuden ja uskottavuuden lisäämiseksi, jotkut yritykset ovat alkaneet käyttää yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmennusta. Ulkoisella varmentamisella tarkoitetaan sellaista toimintaa, jossa kolmas riippumaton taho varmentaa yrityksen ei-taloudellisen raportin.

ABSTRACT

Author: Hyvärinen, Terhi
Title: Corporate responsibility reports external assurance
Faculty: LUT, School of Business
Major: Accounting
Year: 2008
Master's Thesis: Lappeenranta University of Technology
161 pages and 4 appendixes
Examiners: prof. Minna Martikainen
senior lecturer Ulla Kotonen
Keywords: corporate social responsibility, CSR, corporate responsibility reporting, confidence, external assurance

The main object of this Master's Thesis was to study how big Finnish listed companies external assure their corporate responsibility reports. The aim was also study how listed companies evaluate that the external verification affects to the reliability of the corporate responsibility reports. The theory of the study were based on international journals and international and local books. The empirical data was gathered from listed companies corporate responsibility reports, internet pages and interviews. Interviews were made to four listed companies and two external auditors. Research methodology was qualitative and descriptive.

The observations of CSR and corporate responsibility reporting have increased in Finland and in the world in twentieth century. Nowadays companies are important authors in society and for this reason people require that especially international companies notice corporate social responsibility and act absolutely assuredly. Interest groups expect that corporate responsibility reports offer reliability information to support their decision. Some companies have begun to use external assurance that their CSR reports reliability and credibility increase. External assurance is action in which independent third part assure company's non-financial report.

ALKUSANAT

Lopultakin olen saanut opiskeluni päätökseen. Mieleni tekisi sanoa ”Ei ikinä...”, mutta parempi kun jätän sanomatta. Toivottavasti jotakin on jäänyt mieleen tästä viiden vuoden aherruksesta, vaikka syksyllähän totuus paljastuu. Erityisesti haluan kiittää Ulla Kotosta tämän työni ohjaamisesta, sillä hänen arvokkaat kommentit, neuvot ja kannustus johtivat lopulta siihen, että tutkimukseni on valmis. Suuri kiitos kuuluu myös opiskelukave-reilleni, erityisesti Sannalle ja Tainalle ja muille ystäville, jotka ovat potki-neet eteenpäin ja kaikin puolin olleet jakamassa tätä ”graduahdistusta”.

Vaikka viimeisimpänä, mutta ei vähäisimpänä, haluan kiittää perhettäni ja etenkin Jannea kaikesta tuesta, kannustuksesta ja jaksamisesta, jota olen opiskelun ja gradun tekemisen aikana saanut.

Joutsenossa toukokuussa 2008

Terhi Hyvärinen

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset.....	3
1.3 Aikaisempi tutkimus aiheesta	5
1.4 Tutkimusaineisto ja tutkimusmenetelmät	7
1.5 Tutkimuksen rakenne	11
2 YHTEISKUNTAVASTUU	13
2.1 Yhteiskuntavastuun määritelmä	13
2.2 Sidosryhmäajattelu yhteiskuntavastuun taustalla	18
2.2.1 Kenelle ollaan vastuussa?	18
2.2.2 Mikä on sidosryhmä?	20
2.2.3 Miksi toimitaan vastuullisesti?	21
2.3 Yhteiskuntavastuun ulottuvuudet	29
2.3.1 Triple Bottom Line.....	31
2.3.2 A Four-Part Definition of CSR	33
2.4 Yhteenveto	38
3 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTOINTI.....	43
3.1 Yhteiskuntavastuuraportoinnin tavoitteet, raportointiin johtaneet syyt ja raportoinnissa noudatettavat ominaisuudet.....	43
3.2 Raportointiin vaikuttavat tekijät.....	55
3.3 Yhteiskuntavastuuraportoinnin sisältö ja raportointimuoto.....	58
3.3.1 Raportoinnin sisältö	58
3.3.2 Miten ja missä raportoidaan?	61
3.4 Raportointiohjeistukset	66
3.5 Yhteenveto	74
4. YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENTAMINEN	77
4.1 Ulkoisen varmennuksen tarkoitus, hyöty ja pyrkimykset.....	77
4.1.1 Mitä varmennuksella tarkoitetaan?	77
4.1.2 Varmentamisen tavoitteet ja varmentamisesta tulevat hyödyt..	79

4.2 Ulkoista varmennusta koskevat ohjeistot	97
4.2.1 AA1000AS	99
4.2.2 ISAE 3000.....	100
4.3 Ulkoisen varmennuksen tekeminen	104
4.4 Eri tahojen tekemä varmennus.....	116
4.5 Kritiikkiä ulkoista varmentamista kohtaan	121
4.6 Yhteenveto	125
5 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	130
LÄHTEET	138
LIITTEET	

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Yhteiskuntavastuuraportoinnista on havaittu joitakin merkkejä jo monia vuosikymmeniä sitten, mutta muutaman vuosikymmenen ajan asiaa on alettu korostaa ja se on tullut selvemmin mukaan yritysten käytäntöihin. (Deegan 2002, 302; Gray et al. 1995, 78) Viime vuosina raportoinnin suhteen on kuitenkin tapahtunut paljon ja raportointi on muuttunut. Enää ei riitä, että raportoidaan yrityksen taloudellisesta asemasta vaan yritysten velvollisuus on raportoida myös ympäristö- ja yhteiskuntavastuusta (Näsi 2006, 63). Ennen julkaistiin vain erilaisia ympäristöraportteja, mutta nykyään raportointiin on lisätty myös sosiaalista ja taloudellista vastuuta, josta muodostuu yhteiskuntavastuun käsite (Gao & Zhang 2006, 734; Kallio & Nurmi 2005, 5-6). Laaja-alaisempi yhteiskuntavastuuraportointi on yleistynyt 2000-luvulla niin maailmalla kuin Suomessakin. (Näsi 2006, 63) KPMG:n tutkimuksen mukaan erillisten yhteiskuntavastuuraporttien määrä on kasvanut merkittävästi vuodesta 2002 vuoteen 2005 (KPMG 2005, 9).

Miksi yrityksiä ja kansalaisia sitten kiinnostaa yritysten vastuullisuus? Yhteiskuntavastuu ei ole mikään uusi ilmiö, mutta viimeaikaiset eettisesti kyseenalaiset tapahtumat (esimerkiksi Enron, World Com ja Arthur Andersen -skandaalit) ovat saaneet yritykset sekä kansalaiset hereille asian suhteen ja tänä päivänä yleisö vaatii yrityksiltä vastuullista ja luotettavaa toimintaa (Lindfelt & Törnroos 2006, 330; Kolk 2003, 279), joka huomioi taloudelliset, sosiaaliset sekä ympäristöasiat (Carroll 2004, 114; Silberhorn & Warren 2007, 352). Näiden skandaalien jälkeen on tullut valtava tarve määrittellä mitä eettinen yritys oikeasti tarkoittaa. (Wilenius 2005, 136) Yhtenä ohjaavana tekijänä vastuulliseen toimintaan on ainakin se, että suuret kansainväliset yritykset omaavat valtaa joka vaikuttaa myös yksilön elämänlaatuun. On myös huomattu, että mitä tunnetumpi yritys sitä enemmän vastuulliseen toimintaan täytyy kiinnittää huomiota (Talvio & Välimaa

2004, 137). Näin ollen yrityksen täytyy vallan kautta ottaa myös vastuuta tekemisistään, mitä enemmän valtaa sen enemmän myös vastuuta. Vastuullisuus korostuu erityisesti jos toimitaan globaaleilla markkinoilla (Panapanan et al. 2003, 138). Ihmisiä ja yrityksiä kiinnostavat suuresti ympäristövastuu, johon kuuluu muun muassa saasteet ja ympäristövahingot, koska erilaiset ympäristöön liittyvät ongelmat eivät noudata tiettyjä rajoja vaan ne ovat globaali ilmiö. (Juholin 2004, 14–16)

Tällä hetkellä yhteiskuntavastuuraportoinnin toteuttaminen on yritysten omassa harkinnassa, koska toteuttamista ei määrätä laissa eikä määräyksissä (Golob & Bartlett 2007, 3; Wilmshurst & Frost 2000, 10). Yhteiskuntavastuuraporttien odotetaan olevan luotettavia, ja että niihin voi perustaa erilaisia päätöksiä. Luotettavuus onkin yhteiskuntavastuuraportoinnin keskeinen ominaisuus. Erityisesti yrityksen sidosryhmät odottavat yhteiskuntavastuuraportoinnilta käyttöarvoa ja näin ollen tietojen on oltava luotettavia, jotta päätöksiä voidaan tehdä (PricewaterhouseCoopers 2004, 1). Yksi tapa parantaa luotettavuutta on ulkoinen riippumattoman tahon tekemä varmennus (Jenkins & Yakovleva 2006, 274; Niskanen & Nieminen 2001, 30; Line et al. 2002, 76).

Ulkoisella varmennuksella tarkoitetaan sitä, että taho joka omaa riittävän pätevyyden käy läpi ja todentaa, että yrityksen yhteiskuntavastuuseen liittyvät käytännöt ja järjestelmät toimivat. Lisäksi ulkopuolinen taho käy läpi ennalta määrätyt yhteiskuntavastuuraportin tiedot. (Niskala & Tarna 2003, 191) Ulkopuolista varmennusta yritetään ohjeistaa eri tavoin ja varmennusta koskevaa ohjeistusta onkin jo julkaistu jonkin verran eri kansainvälisiltä tahoilta. Muun muassa ISAE 3000-ohjeisto (International Standard on Assurance Engagements) ja AA1000AS-ohjeisto (AccountAbility:n luoma varmennusstandardi) ovat kansainvälisellä tasolla käytettyjä ohjeistoja yhteiskuntavastuuraporttien ulkoiseen varmentamiseen. Muun muassa KPMG:n tutkimuksen (2005, 30) mukaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen on myös lisääntymään päin.

Tämän tutkielman aihe on tällä hetkellä ajankohtainen, koska yhteiskuntavastuun käsite muodostuu koko ajan tärkeämmäksi nykypäivän yritystoiminnassa. Yhteiskuntavastuu -käsite ei ole mikään uusi ilmiö ja sitä onkin tutkittu paljon (esim. Takala, 1993; Carroll, 1979; Sethi, 1975) ja jo monia kymmeniä vuosia (Carroll 1999, 269). Suomalaisissa yrityksissä yhteiskuntavastuuraportointi on melko uutta, mutta kuitenkin sitä jonkin verran tehdään. Yritys ei saata julkaista vielä erillistä raporttia, mutta ainakin jonkinlaisia tietoja yhteiskuntavastuusta annetaan vuosikertomuksen yhteydessä. Yhteiskuntavastuusta raportointi muodostaakin aivan uudenlaisen haasteen suomalaisille yrityksille. Raporttien ulkoinen varmentaminen on tullut myös entistä tärkeämmäksi maailmalla tapahtuneiden eri kirjanpitoskandaalien jälkeen ja onkin hyvä hieman tutkia kuinka Suomessa raportteja ulkoisesti varmennetaan. Erilaisia kansainvälisiä käytäntöjä ja sääntöjä kehitetään jatkuvasti yhteiskuntavastuuraportoinnin ja ulkoisen varmentamisen suhteen, joten on hyvä tarkastella suomalaisten suurten pörssiyritysten tilannetta tämän asian suhteen, koska kuitenkin voisi olettaa että suomalaiset suuret pörssiyritykset ovat edelläkävijöitä tässä asiassa.

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tämän työn tavoitteena on tutkia suomalaisten suurten pörssiyritysten yhteiskuntavastuuraportointia, raporttien ulkoista varmentamista ja sitä miten tutkittavat yritykset kokevat raporttien luotettavuuden.

Tutkimusongelmana tässä tutkielmassa on:

Miten suomalaiset suuret pörssiyritykset ulkoisesti varmentavat yhteiskuntavastuuraporttinsa ja miten yritykset arvioivat varmentamisen vaikuttavan raporttien luotettavuuteen?

Alaongelmina ovat:

- Mitä tarkoitetaan yhteiskuntavastuulla?

- Miksi, mitä ja miten yhteiskuntavastuusta raportoidaan? Mitä eri ohjeistuksia raportoinnissa ja ulkoisessa varmentamisessa käytetään ja mitä nämä ohjeistukset edellyttävät raportoinnilta ja raporttien varmentamiselta?
- Mitä tarkoitetaan ulkoisella varmentamisella ja miten se käytännössä toteutetaan?
- Mikä on tilintarkastusyhteisön rooli ja tehtävät ulkoisessa varmentamisessa?
- Kuinka varmennus suoritetaan jos ulkoista varmentamista ei ole?
- Kuinka kohdeyritykset kokevat raporttien luotettavuuden ja lisääkö ulkoinen varmentaminen yritysten mielestä luotettavuutta?

Tutkimusta rajataan siten, että työssä keskitytään yritysten osalta vain suomalaisiin suuriin pörssiyrityksiin. Tutkimuksen alussa kartoitettiin suuria pörssiyrityksiä ja tuloksena oli, että tutkimukseen otetaan mukaan vain suuria suomalaisia pörssiyrityksiä. Kartoituksen mukaan yritykset huomioivat yhteiskuntavastuun jokapäiväisessä toiminnassaan ja ovat edistyneimpiä myös yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Alustava kartoitus tehtiin tutustumalla suurten suomalaisten pörssiyritysten yhteiskuntavastuuraportteihin ja muuhun yhteiskuntavastuusta julkaistuun materiaaliin, myös yritysten internetsivut olivat merkittävässä asemassa tutkittaessa yrityksen julkaisemaa tietoa yhteiskuntavastuusta. Lopuksi saatavilla olevat tiedot taulukoitiin ja tietojen kattavuutta vertailtiin toisiinsa, jonka pohjalta valinnat lopulta tehtiin. Liitteessä 1 on taulukko suurista suomalaisista pörssiyrityksistä ja yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnista ja yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisesta varmentamisesta.

Työssä käsitellään yhteiskuntavastuuraportointia ja tutkimuksesta rajataan pois konkreettinen yritysten raportointiprosessi. Tällä tarkoitetaan sitä, että työssä ei tutkita yksityiskohtaisesti miten yritykset yhteiskuntavastuuraportointia yrityksissä suorittavat. Tutkimuksessa keskitytään näin ollen lähinnä raportoinnin tavoitteisiin, siihen mitä ja miten yritysten pitäisi raportoida.

Varmennuksen osalta tässä työssä keskitytään ulkoiseen varmentamiseen ja ulkoisten varmentajien osalta erityisesti tilintarkastusyhteisöjen tekemään varmennukseen. Tarkoituksena ei ollut selvittää ulkoisen varmennuksen prosessia yksityiskohtaisesti vaan pääpiirteissään, jotta saadaan jonkinlainen kuva kuinka juuri tutkimuksessa mukana olevissa suurissa suomalaisissa pörssiyrityksissä ulkoinen varmentaminen tapahtuu ja kuinka erityisesti tilintarkastusyhteisöt ulkoista varmentamista tekevät. Tämä valinta perustuu myös aikaisempaan kartoitukseen siitä, mikä taho suomalaisten suurten pörssiyritysten yhteiskuntavastuuraportit varmentaa. Myös kansainvälisellä tasolla on ollut huomattavissa, että haluttaisiin että ulkoista varmennusta suorittaisi tilintarkastusyhteisöt (KPMG 2005, 33). Muiden tekemää varmennusta käsitellään sen verran kuin mitä tutkimuksen tavoitteet sitä edellyttävät. Myös sisäistä varmennusta käsitellään sen verran mitä tutkimuksen tavoitteet edellyttävät. Raportointiohjeistosta käsitellään tarkemmin vain GRI-ohjeisto, koska aiemman kartoituksen mukaan suomalaiset suuret pörssiyritykset käyttävät raportoinnissa lähes ainoastaan GRI-ohjeistoa. Muita raportointiohjeistoja sivutaan sen verran mitä tutkimusongelma antaa aihetta käsitellä. Varmentamista koskevista ohjeistoista käsitellään tarkemmin ISAE 3000 ja AA1000AS. Tämä rajausta perustuu myös alustavaan kartoitukseen siitä mitä ohjeistoja suomalaisten yritysten varmentamisessa käytetään.

1.3 Aikaisempi tutkimus aiheesta

Yhteiskuntavastuuta on tutkittu ja määritelty paljonkin aikaisemmin, ensimmäiset artikkelit ja teokset löytyvät jo 1950-luvulta. Tällöin yhteiskuntavastuuta on määritellyt muun muassa Bowen (1953) tunnetussa teoksessaan "Social responsibility and accountability". 1970-luvulla Davis (1973 ja 1975) tutki yhteiskuntavastuuta muun muassa teoksissaan "The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities" ja "Five propositions for Social Responsibility". 1970-luvulta löytyy myös tutkijoita jotka jatkavat yhteiskuntavastuun tutkimista vielä tänäkin päivänä. Näistä

esimerkkinä Carroll (1979) artikkelillaan "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance". Suomalaisista tutkijoista yhteiskuntavastuuta ja etiikkaa ovat eniten tutkineet Tuomo Takala (1985 ja 1986) esimerkiksi teoksissaan "Yrityksen yhteiskunnallisen vastuun kaksi ideologiaa" ja "Social Responsibility of Business and Ideologies of Business in the 1930's and in 1972–82" ja Meri Vehkaperä (2003) teoksessaan "Yrityksen yhteiskuntavastuu – vastuuta voittojen vuoksi?" Nämä suomalaiset tutkijat ovat myös tämän päivän tilanteeseen perehtyneitä (Kallio & Nurmi 2005, 76).

Yhteiskuntavastuuraportointia kansainvälisellä tasolla on tutkinut muun muassa Gray, Kouhy ja Lavers (1995) artikkelissaan "Methodological themes: Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies". Suomalaisen yritysten yhteiskuntavastuuraportointia ovat tutkineet muun muassa Juholin (2004) artikkelissaan "For business or the good of all? A Finnish approach to corporate social responsibility" ja Panapanaan, Linnanen, Karvonen ja Phan (2003) artikkelissa "Roadmapping corporate social responsibility in Finnish companies".

O'Dwyer ja Owen (2005) ovat tutkineet yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista artikkelissaan "Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation". Artikkelissaan tutkijat esittävät erilaista kritiikkiä varmentamista kohtaan ja lisäksi siinä käydään läpi miten varmennus tulisi suorittaa. Park ja Brorson (2005) ovat taas tuoneet esille näkemyksiään ja kokemuksiaan ulkoisesta varmentamisesta artikkelissa "Experiences of and third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports". Adams ja Evans (2004) ovat tutkineet artikkelissaan "Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap" taas hyvin pitkälti sitä miten varmentaminen tulisi suorittaa. Kuten yllä käy ilmi, niin suomalaiset tutkijat ovat tutkineet lähinnä yhteiskuntavastuuta ja yhteiskuntavastuuraportointia. Kansainväliset tilintarkastusyrietykset muun muassa KPMG ja PricewaterhouseCoopers, jotka suomessakin toimivat ovat kyllä tutkineet jonkin ver-

ran yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista. Tämä johtuu varmasti pitkälti siitä, että nämä yritykset suorittavat myös paljon yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista.

Suomessa on myös erilaisia instituutioita jotka tutkivat yhteiskuntavastuuta. Turun kauppakorkeakouluun on perustettu vuonna 2004 erityinen Vastuullisen liiketoiminnan keskus (Centre for Responsible Business eli CeReB). Tämä on Suomen ensimmäinen vastuullisen liiketoiminnan keskus joka on erikoistunut akateemisenä ja monitieteisenä tutkimus-, koulutus- ja kehittämissyksikkönä. (Kallio & Nurmi 2005, 12) Tampereen yliopistossa tutkitaan myös yhteiskuntavastuuta, sillä siellä on Yhteiskuntatutkimuksen instituutti joka on Tampereen yliopiston erillislaitos. Sen tehtävänä on muun muassa harjoittaa ja edistää yhteiskuntaan kohdistuvaa korkeatasoista tutkimusta. Suomessa muita ehkä tunnetumpia yhteiskuntavastuun tutkimusta tekeviä ovat muun muassa Finnish Business & Society, Kauppa- ja teollisuusministeriö ja Keskuskauppakamari.

1.4 Tutkimusaineisto ja tutkimusmenetelmät

On sanottu että laadullinen tutkimus tarvitsee teorian (Eskola & Suoranta 1999, 82). Tässä työssä teoria näyttelee myös tärkeää roolia. Työn teoria rakentuu alhaalta ylöspäin eli ensin tutkitaan yleisellä tasolla yhteiskuntavastuuta, tämän jälkeen yhteiskuntavastuusta raportointia ja lopuksi kuinka näitä raportteja varmennetaan. Teoriasta syntyy niin sanottu taustateoria, jota vasten empiiristä aineistoa tarkastellaan (Eskola & Suoranta 1999, 82). Tässä työssä teoria ja empiria kulkevat käsi kädessä läpi työn, sillä laadullisessa tutkimuksessa teoriaa ei tarvitse esittää omana päälukuna (Eskola & Suoranta 1999, 83).

Tutkimusongelmiin etsitään vastauksia tarkastelemalla valittujen suurten suomalaisten pörssiyritysten yhteiskuntavastuuraportointia ja raporttien ulkoista varmentamista. Tutkimusaineistona käytetään teoriaosuudessa

suomalaista ja kansainvälistä lähdemateriaalia: kirjoja ja tieteellisiä artikkeleita. Empiirisestä aineistosta tutkitaan suomalaisten suurten pörssiyritysten kirjoittamia yhteiskuntavastuuraportteja, vuosikertomuksia ja internet-sivuja. Materiaalia hankittiin sähköisesti saatavilla olevia. Tutkimuksessa keskitytään empiirisen kirjallisen aineiston osalta vuoden 2006 materiaaliin, koska näin tutkimus on tasapuolisempi. Vuoden 2007 materiaalia ei ole vielä kaikki tutkimuksessa mukana olevat yritykset tutkimuksen aikana julkaissut. Työn luvuissa kaksi ja kolme käytetään empiirisenä lähdeaineistona pääasiassa sähköisesti saatavilla olevaa materiaalia yrityksistä. Tämä sen takia, että suurin osa yrityksistä on julkaissut melko kattavasti näihin lukuihin liittyviä tietoja. Luvussa neljä käytetään empiirisenä aineistona sekä edellä mainittua empiiristä aineistoa että haastatteluilla kerättyä aineistoa.

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Lähtökohtana laadullisessa tutkimuksessa on todellisen elämän kuvaaminen. Laadullisessa tutkimuksessa pyritään myös tutkimaan tilannetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. On todettu, että laadullisessa tutkimuksessa on tavoitteena ennemminkin löytää tai paljastaa tosiasioita kuin todentaa jo olemassa olevia väittämiä. (Hirsjärvi et al. 2005, 152) Laadullisessa tutkimuksessa ei myöskään pyritä tilastollisiin yleistyksiin (Eskola & Suoranta 1999, 61). Lisäksi tutkimus on kuvaileva eli deskriptiivinen, jolloin tarkoituksena on kuvailla tiettyä ilmiötä eli yhteiskuntavastuuraportointia ja raporttien ulkoista varmentamista. Nämä tutkimusmenetelmät sopivat tähän tutkimukseen parhaiten, koska aihe on monimuotoinen ja tarkoituksena ei ole saada aikaan yleistyksiä vaan kuvailla ja tutkia tiettyä ilmiötä. Tutkimuksessa on tarkoituksena pikemminkin tutkia yksityiskohtaisemmin ja syvällisemmin juuri tutkimukseen valittujen yritysten käytäntöjä ja toimia.

Helsingin pörssissä on Kauppalehden 15.2.2008 mukaan listattuna 34 suurta pörssiyritystä, näistä suomalaisia suuria pörssiyrityksiä on 31. Näistä kaikista yrityksistä tähän tutkimukseen mukaan otetaan 14 yritystä. Tutkimukseen otetaan mukaan yritykset sen perusteella onko yrityksellä eril-

listä yhteiskuntavastuuraportointia. Yhteiskuntavastuuraportoinnilla tarkoitetaan tässä raportointia kolmesta eri näkökulmasta eli taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristönäkökulmasta. Kolmella yrityksellä ei ole täysin erillistä yhteiskuntavastuuraportointia, mutta Fortum on mukana tutkimuksessa, koska yritys on ennen raportoinut yhteiskuntavastuusta vuosikertomuksesta erillään ja raportit on myös varmennettu ulkopuolisen tahon toimesta, mutta tästä käytännöstä on luovuttu vuoden 2004 jälkeen. Stockmann ja Wärtsilä taas ovat tutkimuksessa mukana sen takia, että yritykset raportoivat yhteiskuntavastuusta omana osana vuosikertomuksen yhteydessä. M-real osalta yhteiskuntavastuuraporttina käytetään koko Metsäliitto-konsernin yhteiskuntavastuuraporttia ja OKO:n osalta käytetään koko OP-ryhmän yhteiskuntavastuuraporttia. M-real on Metsäliiton tytäryhtiö samoin kuin OKO on OP-ryhmän ja nämä yritykset noudattavat koko konsernissa laadittuja yhteiskuntavastuuperiaatteita ja raportointi tapahtuu koko konsernin osalta samassa raportissa. Tässä työssä kuitenkin läpi työn puhutaan ainoastaan OKO:sta ja M-realista väärinkäsitysten välttämiseksi ja selvyuden antamiseksi.

Työn empiirisen aineiston hankintaan käytetään haastatteluja ja Suomessa haastattelu onkin yleisesti yksi laadullisen tutkimuksen käytetyin aineiston keräysmenetelmä. Tässä tutkimuksessa haastattelun tarkoituksena on selvittää, mitä yritysten yhteiskuntavastuuasioista vastuussa olevilla henkilöillä ja tilintarkastusyhteisön varmentajilla on sanottavaa tutkittavasta asiasta. Haastatteluissa pyritään, että ne etenisivät keskustelemalla. Vaikka haastattelu tapahtuu tutkijan aloitteesta ja on tutkijan johdattamaa niin haastattelu on kuitenkin vuorovaikutusta, jossa molemmat osapuolet vaikuttavat toisiinsa. Haastattelut jaetaan useaan eri tyyppiin ja tässä työssä käytetään puolistrukturoitua haastattelua, jota Suomessa kutsutaan myös teemahaastatteluksi, jossa kysymykset ovat valmiiksi laadittu ja haastateltava vastaa kysymyksiin omin sanoin. (Eskola & Suoranta 1999, 86–87) Teemahaastattelu on selkeästi käytetyin kvalitatiivinen aineistonkeruumenetelmä yhteiskunta- ja liiketaloustieteissä. (Koskinen et al. 2005, 105) Tähän tutkimukseen teemahaastattelu soveltuu parhaiten koska tarkoituk-

sena ei ole tehdä kaikkia koskevia yleistyksiä vaan tutkia aihetta syvällisemmin ja löytää yritysten eri käytäntöjä. Teemahaastattelun avulla asian käsittely on monipuolisempaa ja ehkä yksityiskohtaisempaa.

Tutkittavista yrityksistä haastatteluun valittiin neljä yritystä. Haastatteluihin valittiin tutkittavista yrityksistä mahdollisimman monipuolisesti eri kehitysvaiheissa olevia yrityksiä yhteiskuntavastuun saralla. Haastatteluun valittiin Fortum, koska yritys on aikaisemmin raportoinut yhteiskuntavastuusta erillään muusta raportoinnista ja raportit ovat olleet myös ulkoisesti varmennetut, mutta vuoden 2004 jälkeen tästä käytännöstä on luovuttu. Fortumilta haastattelin kestävän kehityksen päällikkö Hannu Härköstä. Lisäksi haastatteluun valittiin Stora Enso, koska tämä on tutkittavista yrityksistä ainut, jolla yhteiskuntavastuuraportin ulkoisen varmentamisen on suorittanut muu taho kuin tilintarkastusyhteisö. Stora Ensolta haastattelin yritys vastuun viestintäpäällikkö Heidi Puusaa. Kolmantena yrityksenä haastatteluun valittiin Kesko, koska Keskolla varmentamisen suorittaa tilintarkastusyhteisö sekä konsulttiyritys. Keskolta haastattelin yhteiskuntavastuuasiantuntija Anne-Maria Flanagania. Lisäksi haastatteluun valittiin Outokumpu, sillä tämä yritys ei ole vuonna 2006 ulkoisesti varmentanut yhteiskuntavastuuraporttia, mutta vuoden 2007 raportti on ulkoisesti varmennettu. Outokummulta haastattelin yritys vastuujohtaja Liisa Jalankoa.

Yrityksille tekemilläni haastatteluilla pyrin saamaan lisätietoa sekä yksityiskohtaisempaa tietoa yritysten näkemyksistä liittyen yhteiskuntavastuuraporttien ulkoiseen varmentamiseen ja hieman yhteiskuntavastuuraportointiin. Haastatteluiden avulla pyritään pääsemään hieman syvällisempään ajatteluun tietyssä kehitysvaiheessa olevista yrityksistä. Haastatteluihin valittiin juuri sen takia eri tilanteissa olevia yrityksiä, jotta saatiin mahdollisimman monipuolinen kuva siitä missä tilanteissa tutkittavat yritykset ovat yhteiskuntavastuun ulkoisessa varmentamisessa ja miten yrityksissä tilanteet koetaan ja hallitaan. Haastatteluissa yrityksiltä kyseltiin muun muassa yleisiä näkemyksiä yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisesta sekä

yksityiskohtaisempia kysymyksiä yrityksen omista käytännöistä ja näkemyksistä.

Ulkoista varmennusta tekevistä tilintarkastusyhteisöistä haastateltaviksi valittiin KPMG ja PricewaterhouseCoopers. Alustavan kartoituksen mukaan, nämä tilintarkastusyhteisöt suorittavat ulkoista varmentamista juuri suomalaisissa suurissa pörssiyrityksissä. PricewaterhouseCoopersilta haastattelin yritysvastuujohtaja Sirpa Juutista ja KPMG:ltä yritysvastuuasiantuntija Olli Miettistä. Varmentajilta kysyttiin haastattelussa heidän näkemyksiään ulkoisesta varmentamisesta sekä selvitettiin, että miten he varmennusta käytännössä tekevät.

Haastattelurunko yrityksille on liitteessä 2 ja ulkoisille varmentajille liitteessä 3. Haastattelut tapahtuivat puhelinhaastatteluina kiireisen aikataulun vuoksi. Haastattelut kestivät 25–60 minuuttia. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin melko sanatarkasti. Litterointia on yhteensä noin 54 sivua. Haastattelut liittyivät lähes pelkästään yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisosioon, joten tulokset esitän myös tässä neljännessä luvussa. Haastattelutuloksia on esitetty empirian seassa sattumanvaraisesti eikä niinkään järjestelmällisesti.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkielman ensimmäisenä kappaleena on johdanto, jossa on esitetty tutkimuksen taustaa, tavoitteet ja tutkimusongelmat. Johdannossa on käsitelty myös lyhyesti alan aikaisempaa tutkimusta, tutkimusmenetelmää ja työn rajauksia.

Tutkielman toisessa kappaleessa käsitellään ensin yhteiskuntavastuumääritelmiä ja tämän jälkeen sidosryhmäajattelua, johon kytkeytyy ajatukset miksi toimitaan vastuullisesti ja kenelle ollaan vastuussa. Viimeisenä käsi-

tellään vielä yhteiskuntavastuun eri ulottuvuuksia. Teorian jälkeen asiat liitetään tutkittaviin suomalaisiin suuriin pörssiyrityksiin.

Kolmannessa kappaleessa käsitellään miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan ja miten ja mitä yritykset raportoivat. Kappaleen lopussa käsitellään GRI-ohjeistoa. Viimeiseksi tutkittavat suuret suomalaiset pörssiyritykset käsitellään teorian mukaisessa järjestyksessä yhteiskuntavastuuraportoinnin osalta.

Neljännessä kappaleessa käsitellään raporttien ulkoista varmentamista. Varmentamisen osalta tässä kohdin pyritään antamaan selkeä näkemys siitä, mihin varmennusta tarvitaan, mihin ulkoisella varmennuksella pyritään, kuinka ulkoinen varmennus toteutetaan ja kenen tulisi ulkoinen varmennus toteuttaa. Varmentamisen ohjeistuksesta pyritään antamaan myös selkeä kuva. Myös neljännessä kappaleessa yhteiskuntavastuuraporttien varmentamista ja luotettavuutta tutkitaan tutkimukseen valittujen suurten suomalaisten pörssiyritysten osalta.

Viimeisessä, viidennessä kappaleessa on johtopäätökset ja yhteenveto. Johtopäätöksissä esitetään vastaukset tutkimusongelmiin ja esitetään tutkimustulokset.

2 YHTEISKUNTAVASTUU

2.1 Yhteiskuntavastuun määritelmä

Yrityksen yhteiskuntavastuuta selitetään yleensä yrityksen ja yhteiskunnan välisellä suhteella (Snider et al. 2003, 157). Pohjaa yhteiskuntavastuulle on muodostettu jo teollistumisen aikakaudella, jolloin muokattiin muun muassa perheeseen ja kirkkoon liittyviä arvoja. Aluksi käsitteeseen ei kuitenkaan liitetty niin vahvasti yritystä kuin nykypäivänä (Carroll 1999, 269). Tällöin oli erilaisia sosiaalisia verkostoja, jotka ylläpitivät ja turvasivat monien ihmisten elämää ja vastuu siirtyi pikkuhiljaa yksilöiltä myös yrityksiin. (Vehkaperä 2005, 33). Tämä on ilmentynyt muun muassa siinä, kun yritykset ovat tuottaneet yhteiskunnassa tarvittavia tavaroita ja palveluja sekä yritykset ovat tarjonneet työtä kansalaisille. Eli vaikka käsite yhteiskuntavastuu on melko uusi, niin itse ilmiö on ollut olemassa aina kun on ollut olemassa yrityksiä ja yhteisöjä (Moilanen & Haapanen 2006, 4; Juholin 2004, 36; Pohjola 2003, 37). Yhteiskuntavastuun käsitettä ei tällöin vielä ymmärretty kovinkaan laajasti ja vastuun mittakaava oli paljon pienempi kuin mitä tänä päivänä. (Siltaoja, 2005, 50)

Corporate social responsibility (CSR) eli suomeksi yhteiskuntavastuu - käsitteellä on pitkä ja vaihteleva historia. (Carroll 1999, 269) Aihepiiriä käsittelevää kirjallisuutta on julkaistu jo 1930- ja 1940-luvuilla, mutta varsinainen keskustelu alkoi vasta 1950-luvulta alkaen (Pihkola 2004, 167). Läpi 1960- ja 1970-luvun eri tutkijat määrittelivät mitä yhteiskuntavastuu tarkoittaa ja mitä se ei tarkoita (Wood 1991, 694). 1980- ja 1990-luvuilla ei enää niinkään määritely mitä yhteiskuntavastuu tarkoittaa vaan alettiin kehittää erilaisia malleja ja teorioita yhteiskuntavastuun ympärille. Lisäksi 1990-luvulla etiikka käsitteen rinnalle nousi käsitys yrityksen yhteiskuntavastuu. Tämä myös pitkälti korvasi yritysetiikan käsitteen myöhemmin. Viimeistään 2000-luvulla on tapahtunut se, että vastuullinen liiketoiminta ja ympäristöjohtaminen ovat jopa jossain määrin yhdistyneet yhdeksi ja sa-

maksi käsitteeksi. Onkin alettu puhua vastuullisesta liiketoiminnasta, joka pitää sisällään vastuullisuuden kokonaisuuden. (Kallio & Nurmi 2006, 5-6)

Yrityksen yhteiskuntavastuuta käsittelevä terminologia ei ole täysin vakiintunutta vieläkään. Yhteiskuntavastuusta puhuttaessa nousevat esille myös termit yritysvastuu, vastuullinen yritystoiminta, sosiaalinen vastuu, yrityskansalaisuus ja kestävä kehitys. Kansainvälisellä tasolla yhteiskuntavastuuta käsittelevä terminologia on myös vaihtelevaa. Kansainvälisessä kirjoittelussa käytetään muun muassa termejä corporate social responsibility, corporate social responsiveness, corporate social performance, corporate citizenship, corporate responsibility, sustainability ja responsibility. Yhteistä näille kaikille termeille kuitenkin on, että ne koostuvat taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. (Niskala 2004, 41; Vehkaperä 2003, 19) Tässä työssä pyritään käyttämään johdonmukaisesti käsitettä yhteiskuntavastuu, vaikka käytössä on edelleenkin monia muita käsitteitä.

Siitä miten yhteiskuntavastuu määriteltiin käsitteen synnyn alkutaipaleilla, ollaan montaa eri mieltä. Bowen määritteli yhteiskuntavastuun jo 50-luvulla seuraavasti: ”Yhteiskuntavastuu on yrittäjien velvoite tavoitella sellaisia menettelytapoja, päätöksiä tai linjauksia jotka ovat sopivia yhteiskunnan tavoitteiden ja arvojen kanssa”. (Bowen 1953, 270) Lisäksi Bowen oli maininnut jo tuolloin, että hänen määrittelemänsä yhteiskuntavastuu ei ole ainut ja oikea määritelmä, mutta yhteiskuntavastuu tulee kuitenkin olemaan tulevaisuudessa tärkeä asia, jonka jokainen yritys joutuu huomiomaan jollakin tasolla. (Carroll 1999, 270)

Hieman myöhemmin McGuiren (1963, 144) mielipide asiaan oli, että organisaatiolla ei ole pelkästään taloudellisia ja laillisia velvoitteita, vaan myös tiettyjä, edelliset velvoitteet ylittäviä vastuita yhteiskunnalle. Davisin (1960) mukaan yrityksen sosiaalinen vastuu taas viittaa siihen, että liikemiesten päätökset ja toiminnot eivät perustu pelkästään taloudelliseen tai tekniseen intressiin. Davis jatkoi yhteiskuntavastuun pohtimista vielä 70-luvulla

ja esitti mielipiteen, että yrityksen sosiaalinen vastuu alkaa siitä mihin laki loppuu (Davis 1973, 313).

Friedmanin (1962, 133) mukaan yrityksen ainut vastuu liiketoiminnassa on toimia ja käyttää resursseja niin, että voitot lisääntyvät. Tämä traditionaalinen tai fundamentalistinen käsitys yrityksen yhteiskuntavastuusta perustuu siihen näkemykseen, että yritys on sitoutunut tuottamaan palveluita ja tuotteita muille yhteiskunnan jäsenille siten, että yritys sekä tuotteita ja palveluita käyttävät yksilöt saavat optimaalisen hyödyn vaihdon kautta. Tämän ajattelutavan mukaan suurimman voiton tavoittelu takaa yritykselle ja yhteiskunnalle suurimman mahdollisen utilitaarisen hyvän. (Takala 1985, 3–4) Vaikka voiton tavoittelua yrityksen päämääränä kritisoidaan melko paljon, niin koskaan ei tulla pääsemään siitä tosiseikasta, että jos yritys ei tuota voittoa, niin sen olemassaolo lakkaa ja tästä seurauksena yritys ei voi toimia millään tavalla yhteiskunnan hyödyksi. (Moilanen & Haapanen 2006, 6) Yritys voi myös toimia niin, että kaikki sen tekemät toiminnot eivät lyhyellä tähtäyksellä lisää yrityksen tuottamaa voittoa. (Takala 1985, 18; Jacoby 1973, 197) Yritys ei voi kuitenkaan pyrkiä taloudellisuuteen ja voittojen tavoitteluun hinnalla millä hyvänsä vaan nimenomaan kokonaisvaltaisen vastuullisuuden kautta. (Kalpala 2004, 14)

Kaikkien näiden määritelmien jälkeen yritykset ovat kuitenkin joutuneet muuttamaan käsitystään yritysten ja yhteiskunnan välisistä suhteista. Yritykset ovat joutuneet ottamaan entistä enemmän huomioon ympäröivän yhteiskunnan ja toimimaan koko ajan enenevässä määrin yhteiskunnan ehdoilla. Tämä ilmiö on tapahtunut osaksi pakosta, mutta myös siitä syystä, että moraalikäsitteet ovat muuttuneet ajan edetessä. Onkin puhuttu modernista yhteiskuntavastuun ideologiasta. Tämän mukaan yritys hoitaa erilaisia sosiaalisia velvoitteita joita laki ei kuitenkaan edellytä. Lait eivät voi taata eettisten periaatteiden toteutumista, vaan lait määrittävät vain toiminnan vähimmäisstandardit. (Takala 1993, 12; Takala 1986, 5)

Tänä päivänä yhteiskuntavastuu liitetään osaksi yrityksen kokonaislaatua. (Rissa 2001, 14) Mähösen mukaan yhteiskuntavastuussa on kysymys siitä, että yhtiön johdolla on velvollisuuksia yli osakkeenomistajiin kohdistuvien fidusiaarivelvollisuuksien ja näitä velvollisuuksia täydentävien, lakiin perustuvien yhtiön muihin sidosryhmiin sekä yritystä ympäröivään yhteiskuntaan ja muuhun ympäristöön kohdistuvien velvollisuuksien. (Mähönen 2005, 38) Yleisesti yritysten yhteiskuntavastuu tarkoittaa osallistumista yhteiskunnan hyvinvoinnin tuottamiseen sekä vastuullisuutta ympäristöä ja sidosryhmiä kohtaan. Voidaan sanoa myös, että aktiivinen yhteiskuntavastuun toteuttaminen on kestävän kehityksen toteuttamista yrityksissä. Tähän toteuttamiseen liittyy kolme osaa: taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristöllinen vastuu. (Teollisuus ja Työnantajat 2001, 7) Yksinkertaisimmillaan yrityksen yhteiskuntavastuu tarkoittaa, että yritykset ja yhteiskunta ovat tiiviissä vuorovaikutuksessa enemmän kuin erilliset toimijat. (Wood 1991, 695)

Loppujenlopuksi yhteiskuntavastuu määräytyy yrityksen omien arvojen tavoitteiden sekä lainsäädännön ja sidosryhmien odotusten perusteella (Teollisuus ja työnantajat 2001, 2). Yritysten täytyy itse määrittellä ja arvioida mitä yhteiskuntavastuu merkitsee tai voisi merkitä yritykselle (Wood 1991, 699). Tämä kaikki johtuu yritysten hyvin erilaisesta toimintaympäristöstä, yritysten moninaisuudesta, kulttuurista (Vehkaperä 2003, 3; Juholin 2004, 49; Talvio & Välimaa 2004, 29) ja historiallisesta taustasta (Pohjola 2003, 40). Pääasia on kuitenkin, että jokaisen yrityksen niin pienen kuin suurenkin tulisi itse määrittellä mitä yhteiskuntavastuu yritykselle tarkoittaa, kuinka yritys kantaa vastuuta ja kuinka siitä viestitään yrityksen ulkopuolelle. Yhteiskuntavastuulliseen toimintaan kuuluu, että yritys on yhteiskuntaan tiiviissä vuorovaikutuksessa, laajimmin ajateltuna yrityksen tulisi kaikessa toiminnassa huomioida kaikki vaikutukset koko muuhun maailmaan. Asian voi esittää näin laajasti, koska esimerkiksi suuren kansainvälisen yrityksen ympäristövaikutukset voivat olla jopa maailmanlaajuiset.

Tutkittavista suomalaisista suurista pörssiyrityksistä alle puolet eli kuusi yritystä puhuu yhteiskuntavastuuta ja loput yritykset puhuu muun muassa kestävästä kehityksestä tai yritys vastuusta. Tutkittavissa yrityksissä yhteiskuntavastuuasioita on alettu huomioidaan 2000-luvun alkupuolella. Monessa yrityksessä, muun muassa Sampo, Stockmann, Stora Enso ja Wärtsilä on merkkejä siitä, että vuonna 2002 on siirrytty käsittelemään yhteiskuntavastuuta kokonaisvaltaisemmin. Kaikissa yrityksissä ympäristövastuu on huomioitu jo paljon muuta vastuuta aiemmin. Tämä voi johtua osaksi siitä että tutkittavista yrityksistä moni on raskaan teollisuuden yritys, joille ympäristöasiat ovat olleet tärkeitä jo kauemmin.

Kaikki 14 yritystä lähtevät määrittelemään yhteiskuntavastuuta kolmen eri vastuualueen mukaan, eli taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun mukaan. Määritelmät ovat näin ollen melko samankaltaisia. Kuitenkin yritykset painottavat yhteiskuntavastuussaan eri asioita ja pieniä eroja esiintyy mutta, ne johtuvat pitkälti yrityksen historiasta ja arvoista. Osa yrityksistä on huomionnut yhteiskuntavastuun jo kauemmin ja näin ollen osalle yrityksistä viitekehys on tuttu ja kehitelty pidemmälle mutta, osalle hieman uudempi asia. Yritysten mukaan nämä kolme vastuualuetta täytyy kuitenkin olla täysin hallinnassa ja tasapainossa, jotta tarvittava vastuullisuuden taso voidaan saavuttaa. Määritellesään yhteiskuntavastuuta yritykset liittävät vahvasti määritelmään myös yrityksen kannattavuuden ja kilpailukykyyn. Tutkittavissa yrityksissä ajatellaan, että ilman kannattavuutta ei voida toimia vastuullisesti ja päinvastoin. Yhteiskuntavastuun määrittelyssä ei ole noussut eroja esille oli kyseessä sitten todella suuri yritys tai mikä tahansa teollisuuden ala, eli koolla ja toimialalla ei näyttäisi olevan vaikutusta yhteiskuntavastuun määrittelyssä.

Tutkittavat yritykset sitovat yhteiskuntavastuun osaksi yrityksen arvoja, missiota ja strategiaa, tällä turvataan, että vastuullisuutta kannetaan kaikessa yrityksen toiminnassa. Jokainen yritys kokee erittäin tärkeäksi, että vastuullisuus ohjaa jokapäiväistä toimintaa, vastuullisuus täytyy olla osa arkea. Tämän kokoluokan yritykset ja kansainväliset yritykset eivät voi yk-

sinkertaisesti menestyä ilman yhteiskuntavastuun huomioimista. Vaikka yhteiskuntavastuun huomioimisessa on vielä suuria eroja tutkittavien yritysten kesken, niin silti jokainen yritys tuo esille sen, että yhteiskuntavastuu on tärkeä osa yrityksen liiketoimintaa. Muutamat yritykset tuovat selkeästi esille, että yhteiskuntavastuu on yksi yrityksen johtavista toimintaperiaatteista.

2.2 Sidosryhmäajattelu yhteiskuntavastuun taustalla

Kun pohditaan sitä mikä on yrityksen rooli yhteiskunnassa, niin pitäisi löytää vastauksia seuraaviin kysymyksiin: kenelle tai mistä yritys on vastuussa tai millä taholla on oikeus esittää yritykselle vaatimuksia ja mitkä ovat vastuun kantamisen perimmäiset syyt. (Lähdesmäki 2005, 70)

2.2.1 Kenelle ollaan vastuussa?

Ennen ajateltiin, että päämääränä on maksimoida oma rahallinen etu yksilölle, liikemiehelle, omistajalle tai johtajalle ja samalla tuotettiin tuotteita ja palveluita joita kuluttajat tarvitsivat. (Carroll 1991, 41) Ajateltiin, että näin saavutetaan myös paras yhteiskunnallinen hyvä, joka tarkoitti palkkaa työläisille heidän työnsä kautta ja tämä taas vaati mahdollisimman tehokkaan tuotantokoneiston ja vetävät markkinat. Yrityksen yhteiskuntavastuuksi koettiin ainoastaan rahallinen vastuu yrityksen omistajaa kohtaan. (Takala 1993, 22,26) Jotkut taas ajattelivat, että juuri omistajakeskeisessä yritystoiminnassa yhteiskuntavastuu unohtuu kokonaan (Mähönen 2005, 40). Koska yrityksellä on kuitenkin paljon valtaa markkinamekanismin ulkopuolella niin tästä seuraa se, että yrityksellä on myös muita velvollisuuksia kuin voiton maksimointi omistajille (Wartick & Cochran 1985, 760).

Monia kymmeniä vuosia sitten on tunnistettu yrityksen ulkopuolella ja myös markkinoiden ulkopuolella toimivia ryhmiä. Samalla alettiin pohtia myös yrityksen vastuita ja velvollisuuksia muita ulkopuolisia ryhmiä koh-

taan (Vehkaperä 2005, 37). Ulkopuoliset ryhmät vaativat, että yrityksen tulee osallistua yleisellä tasolla ihmisen elämän laadun kohottamiseen (Takala 1993, 22). Kun ajatellaan yrityksen vastuuta kokonaisuudessaan, niin yritys saa oikeutuksen toiminnalleen todellisuudessa juuri yhteiskunnalta, joten yritys vastaa toiminnastaan myös muille kuin omistajille (Juholin 2004, 13; Sillanpää 1990, 35; Davis 1975, 20). Joten yrityksen kannattaa myös omien intressien takia toimia vastuullisesti, koska yritys on kuitenkin loppujenlopuksi yhteiskunnasta todella riippuvainen. (Jacoby 1973, 197) Yrityksen tärkein tehtävä vain voiton tuottaminen osakkeenomistajille ei ollutkaan enää liiketaloudellisesti järkevää eikä eettisesti oikein (Kujala & Kuvaja 2002, 61).

Tämä yhteiskunnan huomioiminen yritystoiminnassa juontaa juurensa jo 1950-luvulle ja vaikka sidosryhmäajattelun mallia on ollut olemassa jo vuosikausia ja tavallaan se on vanha konsepti ja viitekehys, niin vasta vuonna 1984 R.E. Freeman esitteli uuden strategisen johtamisen mallin jonka peruselementtinä oli sidosryhmänäkökulma (Näsi 1995, 97). Sidosryhmäajattelu lähtee siitä, että vastuun objekti, yhteiskunta on niin laaja ja epämääräinen käsite, että tässä mallissa yhteiskunta jäsennetään täsmällisemmin niiden yksilöiden ja ryhmien mukaan, jotka voivat vaikuttaa yrityksen toimintaan ja toisaalta niihin joihin yritys voi vaikuttaa toiminnallaan (Freeman 1984, 46). Yrityksen tuleekin kaikissa eri tilanteissa varmistaa, että sidosryhmien yritystoimintaan antamat resurssit ovat käytössä jatkuvasti, sillä yritys voi selvitä pitkällä aikavälillä vain jos yritys pystyy tyydyttämään kaikkien sidosryhmien tarpeet. (Davis 1975, 20) Sidosryhmäajattelu nähdäänkin erittäin tärkeänä linkkinä ja työkaluna liiketoiminnan ja yhteiskunnan välillä. (Jones 1995, 432; Könnölä & Rinne 2001, 42)

Elämme koko ajan muuttuvassa yhteiskunnassa jolloin sidosryhmäajattelulle on ollut selkeä tilaus. (Näsi 1995, 97) Sidosryhmäajattelusta on sittemmin tullutkin vallitseva viitekehys yhteiskuntavastuun tutkimuksessa ja yhteiskuntavastuu liitetään usein juuri sidosryhmäkeskeiseen ajatteluun ja sidosryhmistä on muotoutunut yritysten yhteiskuntavastuun kohde. (Mä-

hönen 2005, 40; Kurki 1999, 52) Yhteiskuntavastuun käsite muuttuu jatkuvasti ja yritysten onkin jatkuvasti oltava yhteydessä sidosryhmiinsä ja kuunneltava heidän tarpeitaan. (Forsman-Hugg et al. 2006, 28; Rohweder 2004, 112) Vastuullisessa liiketoiminnassa olennaista roolia esittää sidosryhmien ja yrityksen keskinäinen vuoropuhelu, vain tämän avulla yritys voi saavuttaa vastuullisuuden (Moilanen & Haapanen 2006, 23; Niskala & Lovio 2004, 230; Kalpala 2004, 16; Golob & Bartlett 2006, 2). Yrityksen johdolla ja hallituksella tulee olla käytössään sellaiset kanavat ja yhteydet joiden avulla tietoa sidosryhmien näkemyksistä saadaan tarpeeksi. (Niskala & Tarna 2003, 55, 60–61) Yhteiskuntavastuuraportointi nähdään yhtenä erittäin tärkeänä vuoropuhelun keinona yrityksen ja sidosryhmien välillä. Jos yritys raportoi säännöllisesti ja suunnitelmallisesti yhteiskuntavastuusta, niin silloin vuoropuhelusta tulee jatkuvaa. (Niskala & Lovio 2004, 231; Rohweder 2004, 231) Keskeistä vuoropuhelussa on avoimuus ja pyrkimys luottamukseen. Tämä edellyttää, että yrityksen kertomat tiedot ovat ehdottoman oikein ja että yrityksessä suhtaudutaan vakavasti sidosryhmävuoropuheluun. (Teollisuus ja Työnantajat 2001, 28) Nämä kriteerit liittyvätkin suuresti yritysten tuottamiin yhteiskuntavastuuraportteihin.

2.2.2 Mikä on sidosryhmä?

Freeman (1984, 46) määritteli sidosryhmän, että se on ryhmä tai yksilö joka voi vaikuttaa tai vaikuttaa teoillaan yrityksen päätöksiin. Myös sidosryhmät voivat vaikuttaa organisaatioon, eli vuorovaikutus nähdään kaksisuuntaisena. (Kujala & Kuvaja 2002, 134; Talvio & Välimaa 2004, 49) Carroll (1993, 22) puolestaan määritteli sidosryhmän hieman laajemmin, hän esitti että sidosryhmä on yksilö tai ryhmä joka selittää yhden tai useamman erilaisen panoksen liiketoiminnassa. Rhenman (1964) esitteli jo 1960-luvulla, että sidosryhmät ovat yksilöitä tai ryhmiä, jotka ovat riippuvaisia yrityksestä, jotta he saavuttavat henkilökohtaiset tavoitteet ja josta vastaavasti yrityksen olemassaolo on riippuvainen (Zink 2007, 396). Kuten huomataan, on olemassa lukuisia määritelmiä siitä mitä termi ”sidosryhmä” tarkoittaa, yleensä se riippuu määrittelijän tai käyttäjän näkökulmasta

(Clarkson et al. 1994, 90). Laajemmin ajateltuna yritys vaikuttaa laajemmalle kuin yrityksen lähimpiin sidosryhmiin. Yrityksellä on laajaa ajallista ja paikallista vaikutusta ja voidaankin ajatella, että yrityksen sidosryhmän joukon tulisi sisältää kaikki ne tahot joille yrityksen toiminnalla on merkitystä. (Niskala & Näsi 1995, 129)

Kaiken kaikkiaan sidosryhmät käsittävät omistajat, johdon, työntekijät, asiakkaat, tavarantoimittajat, lainanantajat, julkisen vallan, yhteiskunnan, median, ammattijärjestöt, kuluttajaryhmät ja ympäristössä olevat muut ryhmät. Tärkeimmiksi sidosryhmiksi yritykselle voidaan kuitenkin määritellä henkilöstö, asiakkaat ja rahoittajat. Ilman näitä yrityksellä ei useinkaan ole toimintaedellytyksiä (Juholin 2004, 47). Sidosryhmiin voidaan nykyään lisätä myös kansalaisjärjestöt, media, työmarkkinajärjestöt ja ympäristöjärjestöt (Vehkaperä 2003, 26). Yritys ja sen sidosryhmät ovat kiinteässä suhteessa keskenään ja ne eivät voi toimia toisistaan erillisinä. Se, kuinka tärkeä ja kiinteä suhde jollakin sidosryhmällä on yritykselle, vaihtelee yrityksittäin. (Moilanen & Haapanen 2006, 22) Kun yritys määrittelee tärkeitä ja vähemmän tärkeitä sidosryhmiä niin samalla tulisi kiinnittää huomiota myös siihen miten erilaiset ja eri tavoin tärkeät sidosryhmät huomioidaan yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Eri sidosryhmillä on erilaiset tarpeet ja kuten yllä kävi ilmi, sidosryhmävuoropuhelun paras keino on juuri yhteiskuntavastuuraportointi, niin todella vastuun tunteva yritys huomioi kaikki sidosryhmät yhteiskuntavastuuraportoinnissa.

2.2.3 Miksi toimitaan vastuullisesti?

Yritys on nykyajan yhteiskunnan merkittävimpiä instituutioita ja yritys voi vaikuttaa ratkaisevasti yhteiskunnan hyvinvointiin ja elämän laatuun sekä negatiivisesti että positiivisesti. (Sillanpää 1990, 1) Inhimilliset arvot ovat tulleet entistä tärkeämmäksi johtamisen saralla ja ne ovat merkittävä tekijä myös kaikessa päätöksenteossa. Ihmiset yrityksissä ja erityisesti ihmiset yrityksen ympärillä ovat yhä enemmän kiinnostuneita liiketoiminnan ja yh-

teiskunnan suhteesta ja yrityksen vastuu kiinnostaa kaikkia osapuolia (Takala 1989, 4). Ihmiset vaativat, että yritykset seuraavat yhteiskunnan hyvinvointia, (Näsi 1995, 97) suuri yleisö odottaa vastuullista toimintaa ja tämä kehitys on kasvussa jatkuvasti (Vehkaperä 2003, 3). Samalla on kuitenkin alettu kiinnittää huomiota siihen millä ehdoilla ja arvoilla hyvinvointia tuotetaan. Hyvinvointia ja elämän laatua tulisi yritysten tuottaa lähinnä positiivisin keinoin ja niitä keinoja yrityksellä on kyllä käytettävissä. (Teollisuus ja työnantajat 2001, 6)

Jo 1970-luvulla on katsottu, että yrityksellä on yhteiskunnallisena instituutina velvollisuus osallistua yhteisten ongelmien ratkaisuun, huolehtia voiton ja hyödykkeiden tuottamisesta ja huomioida myös muuten toiminnan yhteiskunnallisista seuraamuksista siinä missä muillakin yhteiskunnan jäsenillä. (Sillanpää 1990, 35) Tämä näkemys perustuu osaksi siihen, että yritys hyötyy paremmasta yhteiskunnasta yhtä paljon kuin muutkin yhteiskunnan osapuolet. (Davis & Bloström 1975, 39) Koska yhteiskunta ja yritykset ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa keskenään, niin jos yritys vahvistaa yhteiskunnan myönteistä mielipidettä yritystä kohtaan omilla toimillaan, niin samalla yritys turvaa myös tuotannon tekijöiden saannin ja olemassaolon oikeuden ja yhteiskunta hyötyy myös tästä positiivisesta suhteesta. (Davis 1973, 313–314)

Ympäristöasiat ovat vahvassa kasvussa maailmalla ja tämä on osa yhteiskuntavastuuta. Maailmanlaajuiset skandaalit ja ympäristöongelmat ovat myös osoittaneet mitä tapahtuu jos yrityksen toiminta ei ole täysin kaikilta osin vastuullista. (Aaltonen 2002, 47; Vehkaperä 2003, 24) Juuri globaalissa ympäristössä toimiminen asettaa vastuullisen toiminnan yritystoiminnassa merkittävämmälle tasolle, koska tieto yrityksen toiminnasta leviää nopeasti ympäri maailman. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2006, 4) Sidosryhmiä kiinnostaa enenevässä määrin myös yrityksen tuotteiden alkuperämaa, valmistusolosuhteet ja eettisyys. Kiinnostus näitä asioita kohtaan on herännyt, koska yrityksen vastuunpiiri on laajentunut normaalin juridisen yrityskokonaisuuden rajojen ulkopuolelle, tämä johtuu muun muassa

ulkoistamisesta ja koko yritystoiminnan kansainvälistymisestä. (Niskala 2004, 39; Vehkaperä 2003, 24)

Vaikka onkin haasteellista määritellä yhteiskuntavastuun käsitettä, niin kuitenkin vastuullisen liiketoiminnan katsotaan tuovan erilaisia etuja ja hyötyjä yritykselle. Yhteiskuntavastuun huomioiminen voi tuoda kilpailuetua sellaisiin toimijoihin nähden jotka eivät huomioi vastuullisuutta toiminnassaan. (Takala 2003; Takala 1994, 31) Yhteiskuntavastuusta on noussemassa yksi kilpailutekijä hinnan ja laadun rinnalle (Teollisuus ja työnantajat 2001, 6). Yhteiskuntavastuullisuudella yritys voi erottua muista yrityksistä ja näin ollen yritys on muutenkin vahvoilla markkinoilla. (Aaltonen 2002, 47) Oletetaan myös, että kun yritys toimii yhteiskuntavastuun puolesta, niin silloin yrityksestä tulee uskottavampi ja avoin ja tätä kautta tuotteet ja palvelut ovat korkealaatuisia. (McWilliams & Siegel 2000, 605; Näsi 1995a, 97) Vastuullisesti toimivat yritykset ymmärtävät eri kulttuureja ja toimintaympäristöjä ja havaitsevat myös pienemmät muutokset markkinoilla. Tämän avulla yritykset pystyvät toimimaan kilpailijoita nopeammin, löytävät uusia mahdollisuuksia ja välttävät virheitä. Vuorovaikutuksen kautta yritykset saavat korvaamatonta tietoa siitä mitä sidosryhmät yritykseltä odottavat ja tämä tuo myös kilpailuetua. (Könnölä & Rinne, 2001, 12) Kansainvälisessä toimintaympäristössä vastuullinen toiminta on edellytys yrityksen pitkän ajan kannattavuudelle ja menestymiselle markkinoilla (Rohweder 2004, 82; Rissa 2001, 14). Yhteiskuntavastuunhallinta heijastuu myös nopeasti yrityskuvaan, joten se on myös maineriskin hallintaa. (Teollisuus ja työnantajat 2001, 6)

Sijoittajat ovat myös kiinnostuneita enemmän vastuunottavista yrityksistä ja tätä kautta taloudellisesti menestyvistä yrityksistä. (Könnölä & Rinne, 2001, 12) Vastuullisuuden tiedostaminen ja julkistaminen voi lisätä myös yrityksen tuotteiden tai palvelujen kysyntää. Samoin myös jos yritys on yhteiskuntavastuun kautta saanut lisättyä yrityksen imagoa, niin se voi vaikuttaa positiivisesti kysyntään. (Rohweder 2004, 82) Imagokysymys on silloinkin tärkeä kun yrityksen imago paranee yhteiskuntavastuunasioiden

huomioimisen takia niin sidosryhmien luottamus kasvaa, jolloin taas yrityksen toimiminen yhteiskunnassa helpottuu. (Evans 1981, 13) Vastuullisuuden huomioiminen toiminnassa voi hyödyttää yritystä myös niin, että yritys saa siitä asiakkaita, työntekijöitä ja muita etuja. Huomioimalla yhteiskunnan toiminnassaan yrityksen perimmäinen tavoite eli voiton tavoittelu toteutuu, koska vastuullisen yrityksen kysyntä on parempi ja kun tuotteilla on menekkiä niin yritys voi myös tehdä voittoa pitkällä aikavälillä. Samalla yhteiskunta antaa olemassaolonoikeuden yritykselle kun se toimii vastuullisesti tuottamalla yhteiskunnan tarvitsemia palveluja ja tavaroita. (Davis 1973, 313–314) Tärkeintä on kuitenkin uskottavuus, tällä tarkoitetaan että yritys todella uskottavasti sitoutuu eettisiin periaatteisiin joiden nimeen se julkisesti vannoo. (Mähönen 2005, 38) Yrityksen maineen kannalta epäeettisestä toiminnasta voi olla sellaiselle yritykselle tuhoisat seuraukset, joka on aiemmin julistautunut yhteiskuntavastuulliseksi yritykseksi. (Siltaja & Takala 2003, 33)

Jokainen tutkittava suomalainen suuri pörssiyritys kokee tärkeäksi sidosryhmät tai sidosryhmävuoropuhelun, lisäksi jokaisessa yrityksessä koetaan, että yhteiskuntavastuuraportointi on juuri sitä sidosryhmävuoropuhelua. Tutkittavien yritysten mukaan sidosryhmävuoropuhelu on jatkuva prosessi ja vuoropuhelussa huomioidaan jokainen yrityksen sidosryhmä. Yritykset kehittävät yhteiskuntavastuuraportointia ja ylipäänsä koko yritystoimintaa sidosryhmien kanssa vuorovaikutuksessa. Vuorovaikutuksessa pyritään muun muassa avoimuuteen, hyödyllisyyteen ja luottamukseen. Lisäksi tällä sidosryhmien huomioimisella yritys osoittaa että sidosryhmät ovat arvokkaita ja että ne oikeasti huomioidaan. Osa yrityksistä painottaa sidosryhmävuoropuhelun tärkeyttä kuitenkin eri tavoin kuin toiset. Tutkittavista yrityksistä yhdeksän yritystä (Fortum, Kesko, Metso, Nokia, Outokumpu, Ruukki, Stora Enso, UPM-Kymmene, Wärtsilä) kokee sidosryhmävuoropuhelun erittäin tärkeäksi ja nostavat tämän asian selvemmin esille esimerkiksi yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Näillä yhdeksällä yrityksellä tulee selvästi ilmi, että sidosryhmät ja niiden huomioiminen on tärkeää koko yritystoiminnalle eikä vain yhteiskuntavastuuasioissa. Nämä yritykset

myös osoittavat, että kaikki sidosryhmien antamat resurssit ovat oikeasti käytössä ja näin ollen yritykset lunastavat tavallaan olemassaolon oikeuden. Lopuilla viidellä yrityksellä oli kyllä mainittu yhteiskuntavastuuraportoinnissa sidosryhmien vaikutus yhteiskuntavastuuseen ja liiketoimintaan, mutta asioita ei ole ilmaistu niin selkeästi ja yksityiskohtaisesti. Jokainen yritys raportoi eri tavoin sidosryhmilleen, toisilla yrityksillä on laajemmat yhteiskuntavastuuraportit ja toisilla yrityksillä hieman suppeammat. Tämäkin kyllä kertoo paljon sidosryhmien huomioimisesta, sillä pelkän yhteiskuntavastuuraportin perusteella joidenkin yritysten yhteiskuntavastuusta ei voi saada selkeää kuvaa, vaan on etsittävä lisätietoa esimerkiksi yritysten internetsivuilta. Yksityiskohtaisempaan yritysten yhteiskuntavastuuraportointiin palataan myöhemmin raportointikappaleessa.

Yritykset myös huomioivat hyvin tätä yhteiskunnan muutosta ja sidosryhmien tarpeiden muutosta, koska välineitä tähän sidosryhmävuoropuheluun kehitetään jatkuvasti ja sidosryhmien ajattelun muutosta halutaan seurata. Muun muassa Outokumpu on lähtenyt kehittämään vielä eteenpäin sidosryhmävuoropuhelua ja Jalangon mukaan heillä oli tänä vuonna ensimmäistä kertaa käytössä yritysvastuuasioista verkkopohjainen sidosryhmädialogi, joka lähetettiin sidosryhmille ympäri maailmaa. Tässä yritys halusi keskustella sidosryhmien kanssa muun muassa siitä mitkä ovat yritys vastuuseen liittyviä tulevaisuuden huolenaiheita ja uhkia ja lisäksi haluttiin tietää mihin huolenaiheisiin Outokummun pitäisi sidosryhmien mielestä vastata. Yritys näkee erittäin tärkeänä, että sidosryhmien kanssa keskustellaan ja tavoitteena on, että tämä vuoropuhelu ei jää ainoaksi kerraksi. Jalangon mukaan tavoitteena on, että Outokummun ja sidosryhmien kanssa käytävä vuoropuhelu olisi jatkuvaa ja suunnitelmallista.

Jokainen tutkittava yritys määritteli hieman eritavalla sidosryhmänsä. Tutkittavista yrityksistä 12 laittoi yhteiskuntavastuuraportoinnin perusteella kaikista tärkeimmäksi sidosryhmäksi asiakkaat eli julkaisuissa korostettiin erityisesti asiakaslähtöisyyttä. Stockmann ja TietoEnator pitivät tärkeimpänä henkilöstöä. Toiseksi tärkeimpinä sidosryhminä pidettiin henkilöstöä ja

omistajia tai sijoittajia. Loput tärkeät sidosryhmät vaihtelivat suuresti yrityksittäin. Metso (2006, 8) nosti tärkeimmiksi sidosryhmiksi yllä mainittujen lisäksi yhteistyökumppanit ja median. Rautaruukin (2006, 4) mukaan tärkeitä sidosryhmiä ovat myös oppilaitokset ja viranomaiset. Nokia (2006, 12) taas määritteli asiakkaiden, henkilöstön ja osakkeenomistajien lisäksi tärkeäksi sidosryhmäksi koko toimitusketjun, joka voidaan tässä tapauksessa ymmärtää todella laajasti. Eli Nokia odottaa koko toimitusketjun toimivan vastuullisesti ja huomioimaan vastuullisuuden taloudellisen, ympäristö ja sosiaalisen vastuun kautta (Nokia 2006, 15).

Yritykset toivat esille monia eri syitä miksi yritys toimii vastuullisesti. Nokia (2006, 3) ja Sampo (2006, 5) esittävät yhteiskuntavastuureportsissaan, että heillä on velvollisuus toimia vastuullisesti. Tämä sen takia, että sidosryhmät yksinkertaisesti odottavat vastuullista toimintaa. Sammon osalta erityisesti esille nousevat osakkeenomistajat ja asiakkaat jotka vaativat vastuullisuutta mutta muutkin sidosryhmät tässä kohtaa huomioidaan (Sampo 2006, 5). Nokian toimitusjohtajan mukaan yritys on toimialan markkinajohtaja ja yrityksen toiminta vaikuttaa miljardien ihmisten elämään joten tästä voidaan päätellä velvollisuus toimia vastuullisesti (Nokia 2006, 3). Myös Outokumpu (2008) näkee vastuullisuuden eräänlaisena velvollisuutena eli yrityksen mielestä vastuullisuuden täytyy olla osa kaikkea yrityksen toimintaa. Ainoastaan Sampo, Nokia ja Outokumpu näkivät yhteiskuntavastuun kantamisen velvollisuutena, positiivisessa mielessä. Näillä yrityksillä muut yhteiskuntavastuun kautta tulevat positiiviset asiat, muun muassa kannattavuus, kasvu ja kilpailuasema olivat yhteiskuntavastuureportsien mukaan toissijaisia.

TietoEnator (2008) taas ilmoittaa olevansa vastuussa ihmisille ja ympäristölle ja tämä taas vastaavasti sitten parantaa yrityksen pitkän ajan taloudellista suorituskykyä. UPM (2008) tuo selväsanaisesti julki ainoana yrityksenä, että ihmisten ja yhteiskunnan hyvinvointi on kestävä taloudellisen kasvun todellinen päämäärä, tällaisella toiminnalla varmistetaan sitten kilpailukyky, kannattavuus ja menestyminen. TietoEnator ja UPM olivat tutkit-

tavista yrityksistä ainoat jotka näkivät yrityksen ympärillä olevan maailman ensisijaisena ja vasta tämän jälkeen voidaan olettaa, että parannetaan itse liiketoimintaa.

Rautaruukki (2006, 4) taas näkee vastuun ottamisen niin, että yritys ei voi olla kannattava ja kasvava ilman vastuullisuutta eli vastuullisuudella turvataan yrityksen pitkän aikavälin toimintaedellytykset. Myös Stockmannin yhteiskuntavastuuraportissa (2006, 37) painotetaan, että kilpailukyky ja hyvä taloudellinen tulos luovat mahdollisuuden panostaa henkilöstön ja yhteiskunnan hyvinvoinnin kehitykseen. Stora Enson (2008) mukaan yhteiskuntavastuu on yksi menestystekijä eli ilman vastuullisuutta yritys ei voi menestyä, samalla vastuullisuus lisää kannattavuutta ja vähentää sidosryhmiin kohdistuvaa riskiä. Wärtsilän (2008) mukaan yhteiskuntavastuun huomioiminen on tärkeä tekijä kun mitataan yrityksen kysyntää. Fortum (2006, 35) on taas kytkenyt selvästi vastuullisuuden ensisijaisesti yrityksen strategiaan eli kun toimitaan vastuullisesti, niin silloin voidaan saavuttaa strateginen tavoite joka on olla halutuin energiatoimittaja. Lisäksi Fortum kytkee yhteiskuntavastuun motiiviin ihmisten elämän edesauttamisen nykyisin sekä myös tulevaisuudessa (Fortum 2006, 35).

Metso (2006, 6) taas lähestyy vastuullisuuden tavoitetta niin, että yrityksen tavoitteena on olla kannattava ja kestävä, tästä taas seuraa että menestyvä ja kannattava yritys luo sidosryhmille taloudellista ja sosiaalista hyvinvointia samalla yritys kontrolloi kustannusten nousua ja inflaation vaikutuksia. M-real ei selväsanaisesti tuonut missään julkisesti esille mitkä ovat yrityksen motiivit toimia vastuullisesti, mutta yhteiskuntavastuuraportista käy kuitenkin ilmi että jonkinlaisena tavoitteena tai periaatteena voidaan pitää vastuullista tuloksentekeä. Eli puolet tutkittavista yrityksistä laittaa motiivin määrittelyssä ensimmäiselle sijalle muun muassa kannattavuuden, kysynnän ja kilpailukyvyn ja tätä kautta sitten voidaan parantaa yhteiskunnan hyvinvointia. Ei voida kuitenkaan sanoa, että nämä yritykset eivät ottaisi sidosryhmiä huomioon vaan näillä yrityksillä painottuu tavoitteen asettelussa sidosryhmät hieman eritavoin. Oikeastaan ei voida

myöskään arvottaa sitä, että kumpi on parempi olla ensin taloudellisesti menestyvä ja sitten vastuullinen vai toisinpäin, koska näiden asioiden pitää olla sopivassa tasapainossa, jotta voidaan saavuttaa kumpikin. Yritys myös erottuisi ehkä negatiivisessa mielessä joukosta jos haettaisiin pelkästään hyvää taloudellista tilannetta tai vain vastuun kantamista.

Kesko (2006, 8) tuo esille yhteiskuntavastuuraportissaan kaikista monipuolisesti vastuullisuuden motiivit. Raportissa luetellaan kaikkiaan kahdeksan motiivia, näitä ovat: sidosryhmät vaativat paljon tietoa, vastuullisuus vaikuttaa kilpailukykyyn ja maineeseen, vastuullisuus parantaa yrityskuvaa, vastuullisuus vaikuttaa taloudelliseen tulokseen, vastuullisuus on parempaa johtamista, hyvä taloudellinen tulos auttaa parantamaan ympäristö- ja sosiaalista vastuuta ja edelläkävijyys yhteiskuntavastuun saralla mahdollistaa vaikuttaa alan kansalliseen ja kansainväliseen kehittämiseen (Kesko 2006, 8). Ainoastaan OKO:n osalta jää hieman epäselväksi miksi yritys toimii vastuullisesti. Voi olla, että OKO:ssa yhteiskuntavastuun motiivi on jotenkin itsestäänselvyys, koska yhteiskuntavastuuraportissa mainitaan (OKO 2006, 4), että yritys on aina ollut kuitenkin sidoksissa suomalaiseen yhteiskuntaan mutta avoimeksi jää, miten.

Näyttää siltä, että kaikki tutkittavat yritykset ymmärtävät täysin sidosryhmävuoropuhelun merkityksen ja sen tärkeyden. Enää ei ole jälkeäkään siitä, että yritys on olemassa vain tuottaakseen mahdollisimman suuret voitot omistajille, vaan yritykset näkevät itsensä vaikuttamassa koko yhteiskunnan hyvinvointiin. Totta kai yritykset mainitsevat ehdottoman tärkeäksi yrityksen kannattavuuden, tuottavuuden ja kilpailukyvyn, mutta näiden asioiden huomioiminen ei kuitenkaan yhtään vähennä juuri sidosryhmien huomioimista. Tutkittavien yritysten määrittelemä sidosryhmäjoukko oli moninainen ja laaja. Päällimmäisiksi sidosryhmiä tutkittavilla yrityksillä nousi teorian mukaisesti asiakkaat, henkilöstö ja sijoittajat tai omistajat ja näiden jälkeen yritysten määrittelemä loppu sidosryhmäjoukko oli pitkälti yrityskohtaista. Jokainen yritys näkee lopulta sidosryhmät omalla tavalla, yritykset painottavat eri asioita ja pitävät eri sidosryhmiä tärkeämpänä kuin

muita. Yritykset eivät kuitenkaan laittaneet itse määrittelemiään keskeisimpiä sidosryhmiä paremmuusjärjestykseen, vaan kaikkia sidosryhmiä pidettiin tasavertaisina.

Kaikki suomalaiset suuret pörssiyritykset tuntevat vastuuta ympäröivää yhteiskuntaa kohtaan. Tähän tutkimukseen valittiin kuitenkin vain parhaat eli sellaiset yritykset, jotka tuovat julki yrityksen yhteiskuntavastuuasioita laajemmin, eli julkaisevat erillisen melko monipuolisen yhteiskuntavastuuraportin. Huomattavissa näin ollen on, että toisille yrityksille yhteiskuntavastuun huomioiminen on tärkeämpää kuin toisille. Jokainen yritys muotoilee hieman eri tavoin syyt tai tavoitteet minkä takia yritys toimii vastuullisesti ja yritys on kytenyt vastuullisuuden yrityksen jokapäiväiseen toimintaan ja yritykset toimivat uskottavasti. Tärkeintä tässä ei ole määrittellä kuka on paras vaan se, että jokainen yritys kuitenkin huomioi vastuullisuuden. Ja kuka tai mikä on oikea taho sanomaan, milloin yritys toimii oikealla tavalla vastuullisesti.

2.3 Yhteiskuntavastuun ulottuvuudet

Yhteiskuntavastuun osa-alueiden sisältö, sisällön muodostavat painoarvot ja vastuun laajuus eivät ole samanlaisia jokaisessa yrityksessä. Erilaisista syistä johtuen eri kansainväliset tutkijat ovat kehitelleet erilaisia teorioita, malleja tai teemoja yhteiskuntavastuukäsitteen ympärille. Tätä tapahtui eniten 1980- ja 1990-luvulla, tällöin oli päästy irti jo pelkästä yhteiskuntavastuun määrittelystä. (Carroll 1999, 284)

Tuzzolino ja Armandi (1981, 21) kehittivät mekanismin määrittellä yhteiskuntavastuun ulottuvuuksia, tämä perustui tarve-hierarkia viitekehykseen, joka taas pohjautui Maslowin (1954) tarvehierarkiaan. Tuzzolinon ja Armandin (1981, 24) mielestä organisaatiolla on kriteerejä jotka pitää täyttää tai kohdata kuten ihmisetkin tekevät ja tästä johtuu heijastus Maslowin tarvehierarkiaan. Tutkijoiden mielestä hierarkia on käsitteellinen työkalu, jon-

ka avulla organisaation yhteiskunnallinen vastuu voidaan perustellusti täyttää (Tuzzolino ja Armandi 1981, 24). Wartick ja Cochran (1985, 758) kehittivät myös mallin yhteiskuntavastuusta, joka oli heidän mielestään yhteiskuntavastuun kehittynyt malli. Tämä malli käsitti myös kolmiulotteisen liiton vastuullisuuden, herkkyyden ja yhteiskunnallisten asioiden välillä. Nämä kolme ulottuvuutta laitetaan vielä viitekehykseen joka käsittää periaatteet, menetelmät ja menettelytavat. Tämä malli perustui pitkälti Carrollin (1979) jo 1970-luvulla kehittämään malliin. (Wartick ja Cochran 1985, 758) Muita 1980-luvun teorioita ja malleja muodostivat muun muassa Jones (1980, 61), Dalton ja Cosier (1982, 27) ja Epstein (1987, 104). 1990-luvulla kehitettiin vielä lisää teorioita ja malleja, vaikkakin ne perustuivat pitkälti jo aiemmin julkaistuihin teorioihin ja malleihin. Yhden teorian kehitti Wood (1991). (Carroll 1999, 289)

Seuraavaksi nostetaan esille muutama 1970- ja 1990-luvulla kehitettyä teoriaa yhteiskuntavastuun ulottuvuuksista. Carroll ja Elkington ovat kansainvälisiä tutkijoita, jotka ovat määritelleet ja hahmottaneet, mitä yhteiskuntavastuun käsite pitää sisällään ja mitkä ovat käsitteen ulottuvuudet. Nämä teoriat ovat Triple Bottom Line (TBL) ja A Four-Part Definition of CSR, joiden avulla yritykset voisivat ottaa yhteiskuntavastuun osaksi omaa toimintaa. (Pihkola 2004, 167) Elkingtonin muodostama malli Triple Bottom Line käsitellään tässä työssä, koska monet yritykset näkevät yrityksen yhteiskuntavastuun tällä tavoin. Triple Bottom Line on yksi käytetyimpiä esitysmuotoja yhteiskuntavastuuraportoinnissa muun muassa Euroopassa (Colman 2005, 28). Vehkaperä (2005, 39) on myös sitä mieltä, että Suomessakin lähes kaikki yritykset julkaisevat yhteiskuntavastuuraportin kolmeosaisen raportoinnin avulla. Monien tutkijoiden mielestä (Joyner & Payne 2002, 300; Maignan & Ferrell 2004, 4; Knox & Maklan 2004, 509) Carroll on luonut myös yhden käyttökelpoisen käsityksen yhteiskuntavastuun ulottuvuuksista.

2.3.1 Triple Bottom Line

John Elkington (1997) on määritellyt yhden keskeisen ja tunnetun mallin yhteiskuntavastuun ulottuvuuksista. Tästä lähtien yhteiskuntavastuun käsite laajeni ja sen merkitys muuttui. (Vehkaperä 2005, 39) Triple bottom line on käsite, jossa Elkington perää laajempaa näkökulmaa yritysten toimintaan kuin vain kannattavuuden mittaamista. Elkingtonin (1997) mukaan vuosikertomuksissa esitetyt taloudelliset tunnusluvut eivät riitä, vaan mukaan on otettava myös yrityksen sosiaalinen vastuu ja ekologinen vastuu. Tästä muodostuu käsite triple bottom line. Tämän mallin mukaan yrityksen täytyy harmonisoida pyrkimyksiä niin, että yritys on taloudellisesti elinkelpoinen, ympäristöystävällinen ja sosiaalisesti vastuullinen. (Elkington 1997) Yritykset ovat omaksuneet hyvin yhteiskuntavastuun käsitteen laajemman ulottuvuuden ja nykyisin yritykset mittaavat ja raportoivat yhteiskuntavastuuta usein kolmeosaisen mallin kautta. GRI on kansainvälinen hanke jonka tarkoituksena on luoda yhteinen viitekehys yhteiskuntavastuuraportointia varten, jossa huomioidaan taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu. (Jamali 2006, 811, 812)

Näiden yhteiskuntavastuun kolmen osa-alueen väliset rajat ovat häilyviä ja osa-alueita pitäisi huomioida tasavertaisesti. (Pohjola 2003, 223; Talvio & Välimaa 2004, 42; Jamali 2006, 812) Yrityksissä vastuullisuuden kolme ulottuvuutta pitäisi nivoutua tiiviisti toisiinsa, mutta on huomattu, että taloudellinen ja ympäristövastuu saavat usein enemmän huomioita yrityksissä kuin sosiaalinen vastuu (Panapanaan et al. 2003, 134; Ratanajongkol et al. 2006, 80). On myös huomattu, että ympäristöasioiden puolesta merkitävät alat julkaisevat erityisesti ympäristövastuuta koskevaa tietoa (Van Wijk & Persoon, 2006, 391; Tilt 2001, 201). Hyvä taloudellinen tilanne luo perustan vastuullisuuden muille ulottuvuuksille ja jos yrityksen taloudellinen vastuu ei ole kunnossa, niin se ei voi huolehtia sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Yritys ei voi kuitenkaan menestyä sittenkään jos se ei huolehdi sosiaalisista ja ympäristövelvoitteistaan. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2006, 5; Ernie 2007, 24)

Yksi yhteiskuntavastuun kolmesta osatekijästä on taloudellinen vastuu. Yrityksen taloudellinen vastuu liittyy kannattavaan taloudelliseen toimintaan, riskienhallintaan ja hallintokäytäntöihin. (Rohweder 2004, 97) Tämän vastuualueen ulottuvuuksia on muun muassa kannattavuus, kilpailukyky, tehokkuus, kyky vastata omistajien tuotto-odotuksiin ja yhteiskunnan taloudellisen hyvinvoinnin tuottaminen. Vastuullinen yritys ottaa kaikessa taloudellisessa toiminnassaan huomioon vastuullisuuden. (Niskala & Tarna 2003, 19; Teollisuus ja Työnantajat 2001, 9) Konrad et al. (2006, 93) erottavat taloudellisesta vastuusta kolme eri osaa: taloudellinen suoritus, pitkäaikainen näkökulma ja taloudelliset vaikutukset. Taloudellisen suorituksen mittaamiseen käytetään tässä perinteisiä mittareita kuten maksuvalmiutta, myyntiä, voittoa ja kannattavuutta. Pitkäaikaisen kilpailukykyyn taloudellisia asioita osoitetaan tuotekehittelyllä ja pitkäaikaisella strategisella johtamisella/suunnittelulla. Taloudelliset vaikutukset sidosryhmille osoitetaan taas kertomalla veronmaksukyvyistä, voitto-osuuksista ja palkoista. (Konrad et al. 2006, 93)

Toinen vastuualue eli sosiaalinen vastuu kuvaa yrityksen pehmeitä puolia. Tämä alue kattaa julkisen hyvinvoinnin, taidot ja koulutuksen, oikeudenmukaisuuden, työpaikan turvallisuuden, työolot, ihmisoikeudet, tasavertaiset mahdollisuudet ja työoikeudet. (Jamali 2006, 812) Jotkut taas jakavat yrityksen sosiaalisen vastuun kahteen osaan, välilliseen ja välittömään sosiaaliseen vastuuseen. Tässä välitön vastuu kattaa kokonaisuudessaan työntekijöiden sosiaalisen vastuun eri osa-alueet kun taas välillinen vastuu kattaa sosiaalisen vastuun sidosryhmistä laajemmin, paikallisesta vastuusta globaaliin vastuuseen. (Rohweder 2004, 103) Konrad et al. (2006, 93) jakavat sosiaalisen vastuun yrityksen omaan pääomaan, kansainväliseen pääomaan ja sisäiseen ja ulkoiseen sosiaaliseen kehitykseen. Aiheesta tehdyn tutkimuksen mukaan edellä mainituista neljästä asiasta sisäinen ja ulkoinen sosiaalinen kehitys on saanut yrityksissä eniten huomiota (Konrad et al. 2006, 93).

1990-luvulla yhteiskuntavastuu käsitti melkein ainoastaan kolmannen vastualueen eli ympäristöasiat. (Kallio & Nurmi 2006, 66) Ympäristövastuu kuitenkin käsittää vastuun ekologisesta ympäristöstä. (Niskala & Tarna 2003, 20) Keskeistä tässä on organisaation vaikutus elolliseen ja elottomaan ympäristöön, tämä sisältää koko ekosysteemin, maan, ilman ja veden. Tämä vastuualue käsittää myös kierrätyksen ja energiatehokkuuden. Ympäristönäkökulmassa kytketään yhteen taloudellisuus ja ympäristöystävällisyys niin, että yrityksen pitäisi maksimoida tehokkuus ja taloudellisuus varojen ja resurssien suhteen, mutta tämän pitäisi kuitenkin tapahtua vähentämällä jätteitä ja päästöjä ja vähentämällä muutenkin sellaisia toimia, jotka vaikuttavat maapallon varoihin vahingollisesti. (Jamali 2006, 812) Konrad et al. (2006, 95) jakavat ympäristövastuun kolmeen eri kategoriaan, jotka ovat päästöt, voimavarat ja ympäristövahingot/riskit. Tutkimuksen mukaan näistä kolmesta kategoriasta ympäristövahingot/riskit koetaan tärkeimmäksi ja ympäristövoimavarat vähiten tärkeäksi. (Konrad et al. 2006, 95)

2.3.2 A Four-Part Definition of CSR

Joidenkin tutkijoiden mielestä ehdottomasti kuitenkin tunnetuimman ja kestävimmän yhteiskuntavastuun teorian kehitti Carroll 1970-luvulla. Tämä teoria on luultavasti laajimmin hyväksytty yrityksen yhteiskuntavastuun ulottuvuuksien määritelmä vielä 2000-luvullakin. (Vehkaperä 2005, 35–36) Carrollin (1979, 500) mukaan yhteiskuntavastuu koostuu neljästä eri elementistä. Nämä neljä elementtiä ovat harkinnanvarainen vastuu, eettinen vastuu, juridinen vastuu ja taloudellinen vastuu. Yhteiskunta odottaa, että nämä neljä eri vastuun muotoa toteutuu kaikessa yrityksen toiminnassa.

Taloudellinen vastuu on tärkeimpiä yhteiskuntavastuun osa-alueita. Tämän mukaan yritys on yksi taloudellinen yksikkö koko yhteiskunnassa. Yrityksen vastuu on tuottaa tavaroita ja palveluita joita yhteiskunta tarvitsee ja myydä niitä voitolla. Vaikka yhteiskunta vaatii yritykseltä tuottavaa toimintaa niin silti juridisen vastuun myötä yhteiskunta odottaa, että yrityk-

set toimivat myös lain mukaisesti. Kaksi edellä mainittua osa-aluetta, taloudellinen vastuu ja juridinen vastuu sisältävät paljon eettisiä periaatteita, mutta silti on vielä sellaisia käyttäytymismalleja ja toimia joita ei ole tarpeen määrittää laissa, mutta ne ovat kuitenkin sellaisia joita yhteiskunta odottaa yrityksiltä ja tästä muodostuu yrityksen eettisen vastuun elementti. Neljänteen elementtiin eli harkinnanvaraiseen vastuuseen kuuluvat tavallaan jäljelle jäävät yksilölliset valinnat ja arvioinnit. Tähän kuuluvat toimet ovat täysin vapaaehtoisia ja niitä ei ole missään laissa määritelty. (Carroll 1979, 499–500; Carroll 1991, 40) Nämä neljä vastuun tasoa Carroll asettaa vielä pyramidiin päällekkäin tasoiksi ja lisäksi Carrollin mukaan yrityksen on toteutettava kaikki neljä vastuun tasoa, jotta se toimisi yhteiskunnassa vastuullisella tavalla. Yhteiskuntavastuullisen yrityksen on tuotettava voittoa, noudatettava lakeja, oltava eettisiä ja oltava vielä hyvä yrityskansalainen. (Carroll 1991, 42, 43)

Carrollin ja Elkingtonin yhteiskuntavastuun ulottuvuuksia verrattaessa tulee ilmi joitakin samankaltaisuuksia ja eroavaisuuksia. Ensinnäkin molemmat painottavat sitä, että yhteiskuntavastuu toteutuu yrityksissä vain silloin kun kaikki vastuun ulottuvuudet on huomioitu yhtäaikaisesti. Ulottuvuuksilla on positiivinen riippuvuussuhde. Molempien käsityksen mukaan yhteiskuntavastuu lähtee taloudellisesta vastuusta, jonka jälkeen muut yhteiskuntavastuun ulottuvuudet ovat mahdollisia toteuttaa. Eroavaisuudet syntyvät kun Carroll ja Elkington määrittivät loput taloudellisen vastuun ylimenevät yhteiskuntavastuun ulottuvuudet. Elkingtonin ympäristö- ja sosiaalisessa vastuussa ja Carrollin juridisessa, eettisessä ja harkinnanvaraisessa vastuussa on joitakin samoja seikkoja, mutta kumpikin ovat ryhmitelleet asiat kuitenkin eri tavoin. Elkington on määritellyt ehkä hieman tarkemmin mitä kaikkea yhteiskuntavastuu koskee, kun taas Carroll on lähtenyt selkeämmin siitä, että toiminnan täytyy olla lainmukaista ja että yrityksen täytyy tavallaan tietää mitä yhteiskunta heiltä odottaa ja toimia sitten sen mukaisesti. Carrollin ulottuvuuksista ei käy niin selkeästi ilmi ympäristö ja sosiaalisia vastuun elementtejä kun taas Elkingtonin mukaan ne kuuluvat yhteiskuntavastuuseen.

Yritysten käyttöönoton kannalta voisi olettaa, että Elkingtonin malli on helpompi sisäistää, koska siinä ilmaistaan selkeämmin mitä kaikkea yhteiskuntavastuu tarkoittaa ja mihin kaikkiin asioihin se ulottuu. Carrollin malli on hieman yleisempi ja siinä ei tarkasti sanota mihin se ulottuu ja yrityksen onkin tässä käytettävä runsaasti omaa harkintaa. Yrityksen on ehkä vaikea määritellä niitä toimia mitä yhteiskunta heiltä odottaa eettisen vastuun kohdalla ja toisaalta Carrollin harkinnanvarainen vastuu koostuu pitkälti yksilöllisistä valinnoista ja arvoista, joita myös yrityksen on ehkä vaikea määritellä. Tästä näkökulmasta katsottuna voisi olettaa, että väitteet siitä, että Elkingtonin malli on suositumpi kuin Carrollin, pitäisi paikkaansa.

Lopulta Elkingtonin malli ottaa huomioon monipuolisimmin yhteiskuntavastuun taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun kannalta. Elkingtonin malli sopii varmasti parhaiten yrityksille kokonaisvaltaiseen käyttöön, koska siinä otetaan huomioon myös yhteiskuntavastuuraportointi, joka taas muodostaa tärkeän osan yritysten ja yhteiskunnan välisessä vuoropuhelussa. Carrollin mallia ei nähdä niinkään siinä muodossa, että mallin mukaan voisi yritykset myös raportoida yhteiskuntavastuusta.

Kuten jo yhteiskuntavastuun määritelmiä kappaleessa kävi ilmi, niin kaikki tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset määrittelevät yhteiskuntavastuun taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun kautta. Yrityksillä ei vielä ihan toteudu tasapuolinen esittäminen kolmen vastualueen osalta. On nimittäin huomattavissa, että ympäristöasiat ovat kaikista eniten käsiteltyjä yritysten yhteiskuntavastuuraporteissa. Tutkittavista yrityksistä kahdeksalla (Kesko, M-real, Nokia, Outokumpu, Ruukki, Stockmann, TietoEnator ja UPM-Kymmene) oli laajimmin kerrottu ympäristövastuusta. Tämä voi johtua pitkälti siitä, että ympäristövastuu on alue josta on kerrottu eniten jo pidemmän ajan ja toisaalta Suomessa ainakin yrityksiä vaaditaan ihan jo viranomaisten puolesta kertomaan ympäristövastuusta melko laajasti tietoja. Sosiaalisesta vastuusta oli kerrottu eniten neljällä yrityksellä (Fortum, Metso, Stora Enso ja Wärtsilä). OKO:lla ja Sammolla on kerrottu eniten sekä sosiaalisesta että ympäristövastuusta. Kuten huomataan

yrietykset kertovat taloudellisesta vastuusta kaikista vähiten. Tämä ei tietenkään tarkoita, että yritykset eivät kertoisi taloudellisesta vastuusta ollenkaan, vaan yritykset selvittävät taloudellista vastuuta vähäisessä määrin yhteiskuntavastuun yhteydessä tai sitten kokonaan vain yrityksen vuosikertomuksessa ja tilinpäätöksessä.

Tutkittavien yritysten välillä on melko suuria eroja siinä miten yritykset käsittelevät taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun. Tutkittavista yrityksistä kymmenen (Fortum, Kesko, Metso, M-real, OKO, Outokumpu, Rautaruukki, Stockmann, Stora Enso, Wärtsilä) määritteli selkeästi, mutta vaihtelevasti kaikki kolme vastuun aluetta. Kolme yritystä (Sampo, TietoEnator, UPM-Kymmene) määritteli julkaistuissa tiedoissa vain sosiaalisen ja ympäristövastuun, eli taloudellisesta vastuusta ei ollut erillistä tietoa. Nokian yhteiskuntavastuuraportissa on laajat osat sosiaalisesta ja ympäristövastuusta, mutta taloudellisesta vastuusta ei ollut kuin lyhyt selostus Nokian toiminnan taloudellisista vaikutuksista.

Kuten kävi ilmi jo aiemmin, niin tutkittavien yritysten määrittellessä yhteiskuntavastuun toteuttamisen motiiveja niin tärkeiksi tavoitteiksi nousi muun muassa kannattavuus, kilpailukyky, omistajien tuotto-odotuksiin vastaaminen ja yhteiskunnan taloudellisen hyvinvoinnin tuottaminen eli nämä kaikki ovat yrityksen taloudellisen vastuun tekijöitä. Monet tutkittavat yritykset näin ollen nostavat päällimmäiseksi tekijäksi taloudellisen vastuun tekijöitä, vaikka taloudellinen vastuu jää muuten kaikista vähimmälle huomiolle selvitetäessä yrityksen yhteiskuntavastuun osa-alueita. Tästä voidaan päätellä, että tutkittavien yritysten keskuudessa ollaan pitkälti sitä mieltä, että ilman taloudellisen vastuun elementtejä ei voida toimia sosiaalisesti ja ympäristövastuullisesti. Tavallaan taloudellista vastuuta pidetään tutkittavissa yrityksissä selviönä, josta on kautta aikojen raportoitu yritysten vuosikertomuksissa tai tilinpäätöksissä. Yrietykset eivät voi kuitenkaan osoittaa vastuullisuutta pelkästään viittaamalla yrityksen vuosikertomukseen tai tilinpäätöstietoihin, vaan jokaisen yrityksen tulisi nostaa selvästi esille miten taloudellista vastuuta yrityksissä kannetaan. Lisäksi taloudellinen vas-

tuu pitäisi nostaa samalla tasolle sosiaalisen ja ympäristövastuun kanssa. Tutkittavista yrityksistä neljä yritystä (Nokia, Sampo, TietoEnator ja UPM-Kymmene) eivät raportoi selkeästi taloudellisesta vastuusta ollenkaan. Esimerkiksi UPM-Kymmenen yhteiskuntavastuuraportissa (2006, 1) on selkeä maininta että taloudellista tulosta ja yhtiön toimintaa käsitellään yrityksen vuosikertomuksessa. Taloudellisen vastuun osalta vastuun kantaminen tutkittavissa yrityksissä ulotetaan kuitenkin melko laajalle yhteiskuntaan. Monet yritykset huomioivat taloudellisessa vastuussa kaikki yrityksen itse määrittelemänsä sidosryhmät, eli huomioituiksi tulevat muun muassa omistajat, henkilökunta, valtio, asiakkaat ja laajemmin yhteistyökumppanit.

Seitsemän tutkittavaa yritystä (Kesko, Metso, M-real, OKO, Outokumpu, Rautaruukki ja Stockmann) lähtee määrittelemään sosiaalista vastuuta pääasiassa henkilöstön kautta, eli näille yrityksille henkilöstö on todella tärkeässä asemassa ja yritystoiminnan yksi kulmakivistä. Henkilöstöstä halutaan huolehtia kaikin mahdollisin tavoin. Loput seitsemän yritystä (Fortum, Nokia, Sampo, TietoEnator, UPM-Kymmene, Wärtsilä ja Stora Enso) ajattelevat sosiaalisen vastuun laajemmin joko koko yhteiskunnan kautta tai sidosryhmien kautta johon kuuluu myös henkilöstö. Yllä olevan teorian mukaan sosiaalinen vastuun pitäisi kattaa koko julkinen hyvinvointi eli välitön vastuu joka tarkoittaa yrityksen henkilöstöä sekä välillisen vastuun joka ulottuu paikallisesta vastuusta globaaliin vastuuseen. Tutkittavat yritykset jäävät näin ollen käsittelemään pitkälti välitöntä sosiaalista vastuuta, joka ei kuitenkaan tänä päivänä pelkästään riitä. Yritysten pitäisi yhdistää voimakkaammin myös sosiaaliseen vastuuseen yrityksen sidosryhmänäkemyks.

Ympäristövastuuta käsitellään kaikista laajimmin suurimmassa osassa tutkittavista yrityksistä ja käsittely on monipuolista ja melko paljon samoja asioita nostetaan esille mitä yritykset näkevät ympäristövastuuseen kuuluvan. Ympäristövastuu ulotetaan myös kattamaan kaikista laajimmalle yhteiskuntaan ja jopa maailmanlaajuisesti. Tutkittavien yritysten keskuudessa ympäristövastuusta nousi esille muun muassa seuraavia teemoja: il-

mastonmuutos, uusiutuva energia, ympäristösertifiointi, koko toimitusketjun ympäristövaikutukset, kierrätys, päästöt, jätehuolto, energiatehokkuus ja saastuttaminen. Elkingtonin ajatusmallin mukaan ympäristövastuu tulee huomioida koko ekosysteemin kautta, johon kuuluu maa, ilma ja vesi, yritykset toteuttavat tätä vastuun aluetta kaikista tarkimmin. Tässä kohtaa tulee selkeästi ilmi, että ympäristövastuulla on kaikista pitkät perinteet yhteiskuntavastuun alueella eli ennen yhteiskuntavastuu nähtiin vaan ympäristövastuuna. Toisaalta taas ympäristövastuun huomioimisessa tulee esille myös toimialan vaikutukset, sillä raskaan teollisuuden yritykset raportoivat laajasti ympäristövastuusta. Lisäksi tutkittavien yritysten kansainvälistymisellä voi olla jonkinlainen vaikutus ja ympäristövastuu ei tunne maan rajoja vaan vaikutukset voivat olla maailmanlaajuiset.

Kaiken kaikkiaan voidaan lähteä siitä, että tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset huomioivat yhteiskuntavastuun kaikkien kolmen vastuualueen kautta, mutta parannettavaa on vielä jonkin verran. Ensinnäkin yritysten pitäisi panostaa taloudelliseen ja sosiaaliseen vastuuseen enemmän. Toiseksi sosiaalinen vastuu pitäisi ulottaa laajemmin koskemaan koko yhteiskuntaa tai vähintään ainakin kaikkia yrityksen sidosryhmiä. Eli tähän vastuualueeseen pitää liittää myös sidosryhmävuorovaikutus. Kolmanneksi taloudellista vastuuta ei pitäisi pitää niin itsestään selvyytensä vaan yritysten pitäisi selvittää tätä vastuualuetta tarkemmin ja laajemmin ja ulottuvuudet pitäisi tuoda selvemmin esille.

2.4 Yhteenveto

Yhteiskuntavastuu -käsitteellä on pitkä historia ja yhteiskuntavastuuta koskevaan kirjallisuutta on julkaistu jo 1930-luvulla. Tätä aiemminkin yhteiskuntavastuukäsite on ollut tavallaan olemassa, mutta sitä ei ole tiedostettu ja vastuullisuudesta ei ole muutenkaan ajateltu samalla tavoin kuin mitä esimerkiksi nykypäivänä. Erityisesti yhteiskuntavastuu -käsitteen määrittely tapahtui 1960- ja 1970-luvuilla, mutta vasta 1980-luvulla käsitteeseen

liitettiin myös yritykset ja niiden vastuullisuus. 1980- ja 1990-luvuilla alettiin kehitellä erilaisia teemoja ja viitekehyksiä yhteiskuntavastuun ympärille ja vasta 2000-luvulla alettiin puhua yrityksen yhteiskuntavastuusta. Yhteiskuntavastuuseen liitetään muun muassa erilaisia sosiaalisia velvoitteita joita laki ei edellytä, johdon vastuu yhtiön sidosryhmiä kohtaan, yrityksen osallistumista yhteiskunnan hyvinvoinnin tuottamiseen, taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu. Loppujen lopuksi yhteiskuntavastuu -käsite koetaan laajaksi ja lähes jokainen yritys määrittelee käsitteen melko yksilöllisesti.

Tässä tutkimuksessa mukana olevat suuret suomalaiset pörssiyritykset määrittelevät kukin tavallaan yhteiskuntavastuun, mutta pohjalla on kuitenkin ajatus vastuullisuuden kolmesta eri osa-alueesta eli taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Aluksi näissä tutkittavissa yrityksissä vastuu on määritelty lähes pelkästään ympäristövastuuksi ja kokonaisvaltaisempaa vastuuta on alettu huomioidaan 2000-luvun alussa, jotkut vähän aikaisemmin ja jotkut myöhemmin. Tutkittavat yritykset sitovat yhteiskuntavastuu-ajattelun osaksi yrityksen arvoja, missiota ja strategiaa, jolla turvataan se, että yhteiskuntavastuu huomioidaan kaikessa yrityksen toiminnassa.

Tämän jälkeen kun oli pohdittu mitä tarkoitetaan yrityksen yhteiskuntavastuulla, alettiin miettiä kenelle yritys oikeasti on vastuussa, miksi yhteiskuntavastuu liitetään yrityksen toimintaan ja kuka oikeasti vaatii yrityksen toiminnalta vastuullisuutta. Ennen ajateltiin, että yrityksen päämääränä on vain maksimoida oma rahallinen etu, mutta tänä päivänä tästä käsityksestä on luovuttu tai jouduttu luopumaan. On todettu, että voiton tuottaminen ei ollutkaan enää liiketaloudellisesti järkevää eikä eettisesti oikein. Vaikka tällaista ajattelua on ollut jo 1950-luvulta asti, että pelkkä voiton tuottaminen ei riitä niin silti vasta vuonna 1984 R.E. Freeman esitteli uuden johtamismallin jonka peruselementtinä on sidosryhmänäkökulma. Tässä mallissa yhteiskunta jäsennetään yksilöiden ja ryhmien mukaan jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan ja joiden toimintaa yritys voi myös vaikuttaa omalla

toiminnallaan. Sittemmin tästä ajattelutavasta on tullut vallitseva viitekehys yhteiskuntavastuun tutkimukseen ja yhteiskuntavastuu liitetään usein juuri sidosryhmäkeskeiseen ajatteluun ja sidosryhmistä on muotoutunut yritysten yhteiskuntavastuun kohde. Sidosryhmien ja yritysten on käytävä koko-aikaista vuoropuhelua, jotta tiedetään puolin ja toisin mikä on vastuullista nyt ja mikä ehkä huomenna, koska yhteiskuntavastuun käsite kuitenkin muokkautuu koko ajan.

Se miten yrityksen sidosryhmät määritellään, riippuu yleensä yrityksen näkökulmasta. Yleensä kuitenkin sidosryhmät määritellään että ne ovat yksioita tai ryhmiä jotka vaikuttaa teoillaan yrityksen toimintaan, mutta joihin myös yrityksen voivat vaikuttaa. Sidosryhmien ja yritysten vuorovaikutus on kaksisuuntaista. Sidosryhmät voidaan nähdä laajasta tai suppeammasta näkökulmasta, mutta tämä riippuu myös pitkälti siitä mitä yritys kokee tärkeäksi. Koska yrityksellä on laajaa ajallista ja paikallista vaikutusta niin yrityksen sidosryhmien pitäisi käsittää kaikki ne tahot joille yrityksen toiminnalla on merkitystä. Tämän jälkeen on pohdittu vielä mikä saa yritykset toimimaan loppujen lopuksi vastuullisesti tai miksi yritykset huomioivat yhteiskuntavastuun toiminnassaan. Yleisesti katsotaan, että yritykset ovat nykyajan yhteiskunnan merkittävimpiä instituutioita ja yritykset voivat ratkaisevasti vaikuttaa yhteiskunnan hyvinvointiin ja elämän laatuun sekä negatiivisesti että positiivisesti. On alettu kiinnittämään huomiota siihen, miten yhteiskunnan hyvinvointia tuotetaan, millä arvoilla ja ehdoilla. Yrityksiä ohjaavat monenlaiset motiivit toimimaan vastuullisesti, mutta tärkeintä on että vastuun kantaminen on uskottavaa ja että vastuuta kannetaan kaikessa yrityksen toiminnassa. Yhteiskuntavastuuraportointi on tähän hyvä väline eli yritys voi viestiä sidosryhmille toimintaa ohjaavista motiiveista ja kertoa siitä, mitä yritys on oikeasti tehnyt jotta se voidaan katsoa vastuulliseksi.

Tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset toimivat vastuullisesti juuri sidosryhmiä varten ja koetaan, että yhteiskuntavastuuraportointi on juuri sitä sidosryhmävuoropuhelua. Yritykset kokevat tärkeäksi, että tätä vuoro-

puhelua eli yhteiskuntavastuuraportointia kehitetään jatkuvasti ja että vuoropuhelussa tulee huomioitua kaikki yrityksen sidosryhmät, niitä mitenkään arvottomatta. Sidosryhmävuorovaikutuksessa pyritään muun muassa avoimuuteen, hyödyllisyyteen ja luottamukseen. Vaikka kaikki yritykset kokevat sidosryhmävuoropuhelun tärkeäksi niin silti esille nousee muutamia yrityksiä joilla tämä vuoropuhelu ja ylipäänsä sidosryhmien huomioiminen on pidemmällä. Tutkittavat yritykset määrittelevät yritykselle tärkeät sidosryhmät hieman eri tavoin, mutta tärkeiksi sidosryhmiksi yleisesti nousivat asiakkaat, henkilöstö, omistajat ja sijoittajat. Loppu sidosryhmäjoukko oli hyvin kirjavaa mutta tässä tulee taas huomioida, että tutkimuksessa mukana olevat yritykset ovat kuitenkin melko erilaisia ja eri tilanteessa olevia joten vaihtelua esiintyy. Kaikista eniten erilaisia näkemyksiä syntyi siitä, miksi yritykset toimivat vastuullisesti ja mitä hyötyjä vastuun kantamisesta kenties yritykselle syntyy. Tärkeintä kuitenkin oli, että yritykset kantavat vastuullisuutta uskottavasti ja että tämä asia tuodaan julki. Lisäksi on tärkeää, että yhteiskuntavastuu huomioidaan jokapäiväisessä toiminnassa ja että yritystä ohjaa jokin todellinen motiivi.

Yrityksissä yhteiskuntavastuu nähdään koostuvan monesta eri asiasta ja yhteiskuntavastuun sisällön muodostavat paino-arvot ja vastuun laajuus eivät ole samanlaisia jokaisessa yrityksessä. Tämä johtaa taas siihen, että kansainväliset tutkijat ovat kehittäneet erilaisia malleja, teorioita ja teemoja yhteiskuntavastuukäsitteen ympärille. Tässä tutkimuksessa esitettiin kaksi eri teoriaa yhteiskuntavastuusta ja ne ovat Elkingtonin ”Triple Bottom Line (TBL)” ja Carrollin ”A Four-Part Definition of CSR”. Nämä molemmat mallit ovat kansainvälisesti merkittäviä mutta Elkingtonin malli on siinä mielessä mahdollisesti käytetympi, että sen mallin mukaan yritykset määrittelevät yhteiskuntavastuun ja sen ulottuvuudet ja lisäksi tämän mallin mukaan voidaan myös muodostaa yrityksen yhteiskuntavastuuraportti. Elkingtonin malli muodostuu taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Carrollin malli taas sisältää neljä eri vastuualuetta: harkinnanvarainen vastuu, eettinen vastuu, juridinen vastuu ja taloudellinen vastuu. Näissä kahdessa mallissa on samanlaisuuksia sekä myös eroavaisuuksia. Selkeimmät erot

syntyvät pitkälti siitä että Carrollin vastuu ei huomioi niin laajasti vastuuta, koska mallista puuttuu lähes kokonaan sosiaalinen ja ympäristövastuu, lisäksi Carrollin mallin mukaan ei ole tästä syystä myöskään helppo raportoida.

Kuten aiemmin tuli jo ilmi niin tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset määrittelevät yhteiskuntavastuun näiden kolmen osa-alueen mukaan mutta lisäksi yritysten yhteiskuntavastuu ulotetaan kattamaan juuri nämä kolme vastuun aluetta. Tässäkin on kuitenkin huomattavissa sellaisia eroja, että näitä kolmea eri osa-aluetta painotetaan tutkittavissa yrityksissä eri tavoin. Toiset yritykset painottivat ympäristövastuuta ja toiset sosiaalista vastuuta, taloudellinen vastuu jäi heikoimmalle. Tämä ei kuitenkaan tarkoittanut, että taloudellisesta vastuuta ei huomioitaisi ollenkaan vaan yleensä viitattiin yrityksen taloudelliseen raportointiin, koska se on yrityksissä laajaa ja pakollista. Se mitä kussakin yrityksessä jokainen vastuualue piti sisällään, vaihteli suuresti. Taloudellisessa ja sosiaalisessa vastuualueessa oli vaihtelevuutta ja myös laajuuseroja eniten ja ympäristövastuu taas koettiin kaikista samankaltaisesti ja toisaalta myös laajimmin.

3 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTOINTI

Viime vuosina on ollut havaittavissa, että pääasiallisesti suuret kansainväliset yritykset julkaisevat yhteiskuntavastuuraportteja, raportti on joko itsenäinen yhteiskuntavastuuraportti tai internetissä oleva raportti (O'Dwyer & Owen 2005, 206). Aluksi raportointi keskittyi pitkälti ympäristöraportointiin, mutta 2000-luvun alussa yritykset ovat alkaneet omaksua nopeasti yhteiskuntavastuuraportoinnin periaatteita (Rohweder 2004, 211). Kun on tehty paljon erilaisia empiirisiä tutkimuksia asioista mitkä vaikuttavat yrityksen yhteiskuntavastuun sisältöön ja yhteiskuntavastuuraportointiin, niin huomataan, että lähes joka yrityksellä on oma lähestymistapa yhteiskuntavastuuta kohtaan ja näin ollen on olemassa paljon eri variaatioita yhteiskuntavastuuraportointiprosessin ominaisuuksista, sisällöstä ja laajuudesta. (Jones et al. 2005, 891)

3.1 Yhteiskuntavastuuraportoinnin tavoitteet, raportointiin johtaneet syyt ja raportoinnissa noudatettavat ominaisuudet

Kun yritys alkaa suunnitella mahdollista yhteiskuntavastuuraportointia, niin olisi hyvä lähteä liikkeelle siitä, miten yhteiskuntavastuu sisällytetään osaksi yrityksen päivittäistä toimintaa. Vasta tämän jälkeen yrityksellä on edellytyksiä raportoida yhteiskuntavastuusta. (Teollisuus ja Työnantajat 2001, 33) Raportoinnin yksi kulmakivi on se, että yritys määrittelee selkeästi yhteiskuntavastuuraportoinnin tavoitteet, eli mitä yritys oikeasti yhteiskuntavastuuraportoinnilta haluaa ja mitä raportoinnilla tavoitellaan (Kurki 1999, 36).

Kuten edellisessä luvussa huomattiin, yhteiskuntavastuu-käsitteelle ei ole olemassa vain yhtä määritelmää ja samaa voidaan sanoa myös yhteiskuntavastuuraportointi-käsitteestä. Jackson ja Bundgård (2002, 253) näkevät

yhteiskuntavastuuraportoinnin selontekona yrityksen yhteiskunnallisesta suorituksesta, joka on suunnattu yrityksen sidosryhmille. Yhteiskuntavastuuraportointi on myös tärkeä kommunikoinnin työkalu tai kanava, jolla voidaan varmistaa parempi yrityksen läpinäkyvyys, sitoutuminen, avoimuus ja luottamus sidosryhmien kanssa. (Kujala & Kuvaja 2002, 175; Gollob & Bartlett 2007, 1; Niskala & Lovio 2004, 229) Myös Gray et al. (1996, 3) määrittelevät, että yhteiskuntavastuuraportointi on prosessi, jossa kommunikoidaan organisaation taloudellisten toimien yhteiskunnallisista ja ympäristövaikutuksista sidosryhmille. Kansainvälisellä tasolla yksinkertaisimpia määritelmiä yhteiskuntavastuuraportoinnista on, että se on organisaation kommunikaatiota julkisuuteen mitä yritys on tehnyt vastuullisesti ja selityksiä teoista, jotka eivät ole olleet niin vastuullisia (Grunig & Hunt 1984, 48). Yhteiskuntavastuuraportointi voidaan nähdä myös tarkoituksena antaa kokonaisvaltainen kuva vuorovaikutuksesta organisaation ja sen ulkopuolisen ympäristön kanssa (Gray et al. 1996, 101). Rohwederin (2004, 211) mukaan yhteiskuntavastuuraportointi tarkoittaa, että yritys tekee selvityksen yhteiskuntavastuuseen liittyvistä asioista tietyltä raportointikaudelta. Niskalan et al. (2004, 63) mukaan yhteiskuntavastuuraportointia voitaisiin pitää tilinpäätöstä täydentävänä ja laajemman kuvan antamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista. Niskalan ja Tarnan (2003, 14, 82) mielestä yhteiskuntavastuuraportointi on uudenlaista raportointia, jolla yritys voi mitata ja kertoa toiminnan laajemmista yhteiskunnallisista vaikutuksista, joita taloudellinen raportointi ei pysty tarpeeksi tuomaan julki. Lisäksi raportoinnilla voidaan viestiä riskeistä ja mahdollisuuksista taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun osa-alueilla (Niskala & Tarna 2003, 12). Lotilan mukaan (2004, 28) yhteiskuntavastuuraportointi parhaimmillaan on osoitettu vastaanottajalle ja sen tarkoituksena on antaa kokonaisvaltainen kuva yrityksen toimista.

Yritykset asettavat kukin omat tavoitteet miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan. Keskeinen tavoite on kuitenkin yleensä se että raportointi nähdään toimivaksi välineeksi kun rakennetaan ja kehitetään sidosryhmäluot-

tamusta (Niskala & Lovio 2004, 231). Joskus voidaan nähdä, että yhteiskuntavastuuraportoinnin motivoijana on mahdollisuus jopa johtaa sidosryhmiä (Belal & Owen 2007, 487). Yhteiskuntavastuuraportoinnilla voidaan auttaa sidosryhmiä raportoimalla yhteiskuntavastuusta käyttökelpoista tietoa päätöksenteon tueksi. (Kujala & Kuvaja 2002, 175; Niskala & Tarna 2003, 12–14; Lotila 2004, 28) Tavoitteeksi yritys voi määritellä myös yhteiskuntavastuuraportoinnin tuen yrityksen asettamien tavoitteiden saavuttamiseksi (Kurki 1999, 36). Lisäksi yritys voi raportoinnilla lisätä sisäistä yhteiskuntavastuutietoisuutta, vakuuttaa ulkopuoliset arvioijat suorituskyvystään ja osoittaa yhteistyökumppaneille ne alueet, jotka yritys kokee tärkeiksi. (Mätäsaho et al. 1999, 133; Talvio & Välimaa 2004, 124) Yhteiskuntavastuuraportointi voidaan nähdä myös yrityksen imagon hallintana. (Hemingway & Maclagan 2004, 34; Lotila 2004, 3) Raportointi voidaan nähdä myös osana yrityksen riskienhallintaa. (Niskala & Lovio 2004, 227) Yhteiskuntavastuuraportointi vähentää myös yrityksen maineriskiä ja yhteiskuntavastuuraportointi tuo paljon lisäarvoa eri sidosryhmille (Niskala & Tarna 2003, 12–14) Peltolan (2002, 126) mukaan yhteiskuntavastuusta raportoiminen erottaa oikean yhteiskuntavastuun toteuttamisen pelkästä aikomisesta.

Pörssiyhtiöiden näkökulmasta yhteiskuntavastuuraportoinnilla voi olla vaikutusta osakkeen arvon vaihteluihin, epävarmuuteen ja pääoman kuluihin (Niskala & Lovio 2004, 230). Usein yhteiskuntavastuu mielletään myös menestyvän ja hyvin johdetun yrityksen tunnusmerkiksi (Niskala 2004, 39). Sijoittajien huomioiminen raportoinnissa voi vahvistaa myös osakkeenarvoa ja kasvattaa pääsyä markkinoille (KPMG 2005, 21). Säännöllinen yhteiskuntavastuusta raportointi voi tuoda myös yritykselle vakautta, koska sijoittajat eivät reagoi tällöin yllättävästi, kun raportointi on kaikin puolin oikea-aikaista. (Niskala & Tarna 2003, 83)

Tutkittaessa yhteiskuntavastuuraportointia on huomattu, että monikansalliset yritykset omaksuvat yhteiskuntavastuun mieluummin kuin sellaiset yritykset, jotka toimivat vain kotimaan markkinoilla. (Chapple & Moon 2005,

416) Lisäksi on huomattu, että monikansalliset yritykset osaavat paremmin ottaa käyttöön strategioita ja tekniikoita, joilla vastataan sidosryhmien tarpeisiin liittyen yhteiskuntavastuuseen (Evuleocha 2005, 328). Monikansalliset yritykset ovat myös erityisesti kohdanneet erilaista kansallista ja maailmanlaajuista painostusta yhteiskuntavastuun ja raportoinnin suhteen. (Golob & Bartlett 2007, 2) Yleensä painostajina ovat ne ryhmät jotka oikeasti käyttävät yhteiskuntavastuuraportteja ja painostamalla yritystä yrittään vaikuttaa myös yrityksen raportointikäytäntöihin (Tilt 1994, 47). Onkin huomattu, että monikansallisille yrityksille luodaan paineita myös kansainvälisten sidosryhmien (Waddock & Boyle 1995, 129) ja osakkeenomistajien suunnasta, kuten eettisten sijoittajien ja erilaisten ympäristöryhmien tai aktivistien suunnasta (Tilt 1994, 49; Idowu & Towler 2004, 421).

Monissa länsimaissa suurin osa yhteiskuntavastuuraportointia on vapaaehtoista. (Campbell et al. 2003, 558) Seuraavassa on kolmen tutkijan näkemys siitä miksi yritykset tekevät vapaaehtoista yhteiskuntavastuuraportointia: 1) se edistää raportoinnin läpinäkyvyyden mainetta 2) se vähentää informaatoriskiä koskien yrityksen osakkeita 3) se korjaa pakollisen raportoinnin puutteita. (Graham et al. 2005, 65–68) On myös olemassa monia syitä miksi yritykset eivät haluaisikaan julkaista vapaaehtoisesti tietoja. Yksi selkeä syy vapaaehtoisen raportoinnin välttämiseen on se, että ei välttämättä haluta paljastaa sellaista tietoa jota ei ehkä voidakaan täyttää tulevaisuudessa. Toisena syynä nähdään oikeudenkäyntiuhka, joka voi johtua siitä, että johto julkaisee esimerkiksi huonoja uutisia (Skinner 1994, 57) tai sitten, että tämän uhan alla johto ei ole niin halukas julkaisemaan tietoja jotka koskevat tulevaisuuden näkymiä. (Graham et al. 2005, 59) Lisäksi vapaaehtoista raportointia voidaan vältellä, koska pelätään sen muun muassa riskeeraavan kilpailuaseman markkinoilla (Verrecchia 2001, 97) tai aiheuttavan huonoja uutisia (Skinner 1994, 38).

Gray et al. (1993, 211) tuovat myös esille monia eri syitä miksi yritys vapaaehtoisesti raportoi yhteiskuntavastuusta: 1) jos ei raportoida vapaaehtoisesti, niin kohta siitä tulee pakollista 2) se laillistaa nykyistä toimintaa 3)

raportoinnilla viedään huomio pois muilta alueilta 4) sillä kehitetään yrityksen imagoa 5) sillä rakennetaan sääntelyn ammattitaitoa etukäteen 6) raportoinnilla on positiivista vaikutusta osakekurssille 7) raportointi vähentää huomattavasti yritys ja tietoriskiä 8) raportoinnista on poliittista hyötyä 9) raportointi on hyödyllistä kilpailun kannalta 10) osakkeenomistajilla ja muilla sidosryhmillä on oikeus tietää raportoitavista asioista 11) raportoinnilla voidaan selittää menoja 12) raportoinnilla voidaan kertoa ihmisille mitä yritys on tehnyt tai saanut aikaiseksi 13) raportoinnilla ennätetään tiedottamaan ennen muita osapuolia.

KPMG on tehnyt tutkimuksen siitä minkä takia yritykset yhteiskuntavastuuasioista raportoivat tai minkä takia he ylipäänsä huomioivat yhteiskuntavastuun. Tutkimuksen mukaan 74 prosentilla taloudelliset syyt ovat päälimmäisenä yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Taloudelliset syyt liittyvät kasvavaan osakkeen arvoon tai markkinaosuuteen tai ne linkittyvät epäsuorasti liiketoiminnan mahdollisuuksiin, innovaatioihin, maineeseen tai vähentyneeseen riskiin. Toinen syy yhteiskuntavastuuraportointiin on sääntelyn kehittyminen ja hyvä hallintotapa. Tämä sen takia, että eri yritysskandaalien jälkeen yritysten julkaisuilta vaaditaan ehdotonta uskottavuutta. (KPMG 2005, 18,19)

Teorian mukaan yrityksiä motivoi melko pitkälti samat asiat kun mietitään miksi yritykset huomioivat yhteiskuntavastuun ja miksi siitä raportoidaan. Lisäksi teoria osoittaa, että yritykset haluavat ottaa yhteiskuntavastuun jokapäiväiseen toimintaan ja myös raportoida siitä yleisölle. Sidosryhmävuorovaikutus ja ylipäänsä vuorovaikutus ihmisten ja yrityksen välillä nähdään tärkeiksi asioiksi. Tästä voisi olettaa, että yritykset ymmärtävät nykypäivänä, että jos otetaan yhteiskuntavastuu osaksi toimintaa niin, se tarkoittaa myös sitä, että siitä raportoidaan. Eli voisi olettaa että yritykset ajattelevat yhteiskuntavastuuta kokonaisuutena. Teoriasta löytyy pikemminkin positiivisia näkemyksiä miksi raportoidaan kuin että haluttaisiin nähdä raportoinnista koituvan jotakin negatiivista. Näin ollen raportoinnista kyllä saadaan enemmänkin hyötyjä kuin haittoja.

Tämän jälkeen kun yhteiskuntavastuuraportoinnin tavoitteet on asetettu ja raportointiin johtaneet syyt ovat selvät, niin yrityksen on mietittävä kuinka noudattaa raportoinnilta vaadittavia ominaisuuksia ja kuinka nämä ominaisuudet huomioidaan raportoinnissa. Vaikka yhteiskuntavastuuraportointia ei ole säänneltykään laissa tai muissa ohjeissa niin silti raportojien odotetaan huomioivan joitakin seikkoja. Yksi tärkeä seikka raportoinnissa on olennaisuus. Tärkeintä on, että yritys löytää ne asiat joita pitää raportoida ja joita raportoidun tiedon käyttäjät tarvitsevat tai haluavat. Avainkysymys monille yrityksille on juuri kuinka tehdä päätöksiä siitä, mitä pitäisi raportoida, mitkä tiedot ovat todella merkityksellisiä ja konkreettisia käyttäjille. Kysymys kuuluukin kuinka yritys asettaa tavoitteen raportoinnille. (KPMG 2005, 20) Myös Rohwederin mukaan (2004, 211) raportoinnin tärkeä piirre on läpinäkyvyys, jolla tarkoitetaan että yritys todella kertoo kaikesta yhteiskuntavastuuseen liittyvästä, jota yritys on tehnyt tietyn ajanjakson aikana. Raporteissa esitettävien tietojen on oltava myös oikeita, ymmärrettäviä ja puolueettomia (Lotila 2004, 28). Yrityksen tulisi lisäksi laatia totuudenmukaisia, kattavia ja systemaattisia yhteiskuntavastuuraportteja, jotka toimivat tarvittaessa jatkossa todisteena tehdyistä toimenpiteistä. (Kurki 1999, 37; Mätäsaho et al. 1999, 135) Uskottava raportointi on mahdollista vain toiminnan ja tulosten seurannan pohjalta. Jotta raportointi onnistuu, niin raportoinnin perusta eli itse toiminta on oltava hyvin hallinnassa. (Teollisuus ja Työnantajat 2001, 33; Elinkeinoelämän keskusliitto 2006, 32) Ballou et al. (2006, 66) ovat myös sitä mieltä, että yritysten odotetaan raportoivan yrityksen avoimesti ja läpinäkyvästi ja lisäksi raportti pitäisi olla suunnattu yrityksen sidosryhmille.

Yhteiskuntavastuuraportin tulee myös antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnasta (Wilmshurst & Frost 2000, 14). Olennaisuutta ei tässä tapauksessa kuitenkaan arvioida tuloksen ja taloudellisen aseman näkökulmasta, vaan yhteiskunnallisten vaikutusten ja sidosryhmien odotusten näkökulmasta. Viimeaikainen kehitys on kuitenkin muotoutunut siihen suuntaan, että lakisääteisistä tilinpäätöksistä ja erillisistä yhteiskunta-

vastuuraporteista on tullut lähemmin toisiinsa liittyviä raporteja. Tämän vuoksi juuri tietojen johdonmukaisuuteen ja tietojen vastuukysymyksiin tulisi kiinnittää erityistä huomiota. (Niskala et al. 2004, 63) Tiltin (1994, 54) tutkimuksessa on noussut esille erityisesti raportoinnin olennaisuus eli tutkimuksen mukaan monet tutkimukseen osallistuneet olivat sitä mieltä, että tietoa ei ole riittävästi saatavilla yritysten yhteiskuntavastuusta ja sitten jos joidenkin mielestä tietoa oli saatavilla riittävästi, niin sillä ei kuitenkaan ollut suurta käyttöarvoa. Nämä kaikki raportointikriteerit ovat sellaisia, että kun ne täyttää niin yhteiskuntavastuuraportointi on yrityksillä kunnossa. Yritysten pitää siis tiedostaa ja sisäistää nämä vaaditut ominaisuudet ja vastata niihin mahdollisimman hyvin.

Tutkittavat yritykset tuovat julki hieman vaihtelevasti syitä tai yrityksen tavoitteita miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan. Ainoastaan kolme yritystä (OKO, Sampo ja TietoEnator) eivät selväsanaisesti kerro miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan. OKO:n osalta jäi hieman epäselväksi myös se, miksi yritys ylipäänsä toimii vastuullisesti joten syytä raportointiin ei voida oikein siitäkään päätellä. Sampo ja TietoEnator kertovat olevansa vastuussa sidosryhmille ja ihmisille ja ympäristölle, joten näillä yrityksillä raportointi luultavammin kohdistuu yrityksen määrittelemille sidosryhmille, vaikka sitä ei niin suoraan sanotakaan. Näillä yrityksillä raportointia voidaan kuitenkin myös pitää kommunikointivälineenä ulkoisen ympäristön kanssa. Nämä kolme yritystä eivät vain esitä mahdollisia saatavia hyötyjä mitä yhteiskuntavastuuraportointi voi tuoda. Tätäkään tapaa ei voi nähdä negatiivisena, koska kuitenkin on vielä paljon yrityksiä jotka eivät raportoi yhteiskuntavastuusta lainkaan.

Loput yksitoista yritystä tuovat kukin omalla tavallaan esille syyt miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan. Pitkälti syyt voidaan päätellä siitä miksi yritys ylipäänsä toimii vastuullisesti, mutta myös joitakin erityisiä raportoinnin syitä halutaan korostaa. Fortumin mukaan (2008) se raportoi yhteiskuntavastuusta koska halutaan raportoida yrityksen edistymisestä, eli miten asetettuja tavoitteita saavutetaan. Fortum (2006, 35) korostaa myös

erityisesti sidosryhmävuoropuhelua, jonka välineenä yhteiskuntavastuura-portointi nähdään. Nokia on samoilla linjoilla Fortumin kanssa, sillä Nokia (2006, 9) haluaa myös raportoida yhteiskuntavastuun edistymistä ja kehittymistä ja avoimuutta myös korostetaan. Nokian mielestä avoimuutta ei voi olla koskaan liikaa, sillä sidosryhmät vaativat aina enemmän ja enemmän ja avoimuutta pitää pystyä näyttämään faktoihin perustuen, eli todella yrityksen pitää tuoda ilmi miten yritys toimii vastuullisesti. Lisäksi Nokia korostaa sidosryhmien kanssa pidettävää yhteyttä jota auttaa nimenomaan yhteiskuntavastuuraportointi. (Nokia 2006, 9)

Myös Outokummun mukaan yhteiskuntavastuusta raportointi auttaa pääsemään asetettuihin tavoitteisiin ja näin pystytään kehittämään jatkuvasti toimintoja ja toimintatapoja. Outokumpu haluaa kertoa myös sidosryhmille miten yritys kantaa vastuuta taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristöasioista. Lisäksi Outokumpu haluaa kertoa raportoinnin avulla sidosryhmille mitä vastuullisuus tarkoittaa yrityksen toiminnassa. Raportoinnilla halutaan syventää myös ihmisten ymmärrystä siitä mitä vaikutuksia yrityksen toimilla on luontoon, talouteen ja ihmisten hyvinvointiin. Lopuksi Outokumpu painottaa vielä läpinäkyvyyttä, avoimuutta ja oleellisuutta. (Outokumpu 2006, 1) Stockmann (2006, 36) haluaa yksinkertaisesti viestiä yhteiskuntavastuusta sidosryhmilleen. Stora Enso (2006, 6) raportoi yhteiskuntavastuusta sidosryhmille avoimesti ja haluaa, että raportointi edistää läpinäkyvyyttä ja vuorovaikutusta yrityksen ja sidosryhmien välillä. UPM-Kymmenen (2006, 1) yhteiskuntavastuuraportti on tarkoitettu yrityksen sidosryhmille. Wärtsilä korostaa kaikista eniten yhteiskuntavastuuraportoinnin syynä sidosryhmävuorovaikutusta. Wärtsilän mukaan toiminta pitää olla avointa ja läpinäkyvää sidosryhmille, jota edistetään yhteiskuntavastuuraportoinnilla. Sidosryhmävuorovaikutusta pyritään koko ajan rakentamaan avoimemmaksi, rakentavaksi ja aktiiviseksi. Wärtsilän mukaan on lisäksi tärkeää kehittää yhteiskuntavastuuraportointia siihen suuntaan mihin sidosryhmät sen palautteen mukaan haluavat menevän. (Wärtsilä 2006, 85–86)

Kesko (2006, 8) on myös vahvasti sillä linjalla, että tuloksista on kerrottava julkisesti ja raportointi pitää olla läpinäkyvää. Kesko (2006, 8) haluaa myös painottaa, että erityisen tärkeää yhteiskuntavastuuraportointi on kansainvälisille pörssiyrityksille. Metso (2006, 10–11) määrittelee kolme keskeistä periaatetta raportoinnissa, näitä ovat rehellisyys, avoimuus ja läpinäkyvyys. Metson mukaan kaiken liiketoiminnan tulee olla rehellistä ja rehellisyyttä pidetään myös kestävän kehityksen elinehtona, näin ollen rehellisyyttä halutaan tuoda esille raportoinnilla. Avoimuutta ja läpinäkyvyyttä Metso haluaa korostaa, koska kaikista toimista myös yhteiskuntavastuusta halutaan raportoida koko yhteiskunnalle ja erityisesti yrityksen sidosryhmille. Lisäksi yhteiskuntavastuuraportointi nähdään tärkeänä vuorovaikutusmenetelmänä. (Metso 2006, 11) Rautaruukki (2008) haluaa myös tiedottaa avoimesti ja aktiivisesti asioista jotka liittyvät yhteiskuntavastuuseen. M-real:n mukaan (2006, 18) raportoinnin avulla halutaan kertoa totuudenmukaisesti toiminnan merkittävistä taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista.

Tutkittavien yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnin syistä nousee esille pitkälti samoja syitä kuin mitä teoriassa esitettiin edellä. Yhteiskuntavastuuraportointi nähdään apuvälineeksi, jolla kerrotaan miten tavoitteita saavutetaan tai toisaalta raportointi koetaan tueksi, jotta tavoitteet saavutetaan. Yhteiskuntavastuuraportointi nähdään pitkälti läpinäkyvyyden ja avoimuuden välineeksi ja jokaisella yrityksellä nousee vahvasti esille sidosryhmät. Eli raportointi nähdään erittäin hyväksi välineeksi miten sidosryhmien tiedon tarpeita voidaan tyydyttää. Ainoastaan kaksi yritystä (Stora Enso ja UPM-Kymmene) halusivat tuoda esille asioita miksi yritys ei ole toiminut niin vastuullisesti joissakin asioissa, näitä olivat muun muassa työntekijöiden irtisanomiset. Muiden yritysten keskuudessa yhteiskuntavastuuraportointi haluttiin nähdä positiivisena asiana eli mitä kaikkea yrityksissä on tehty vastuullisuuden eteen ja lisäksi tämä halutaan tuoda myös selvästi julki. Herää kysymys, kuinka avoimia loput yritykset todella ovat.

Teorian mukaisesti pelkästään yhteiskuntavastuuraportointia ei nähdä niinkään imagokysymyksenä tai riskien hallintana vaan koko yhteiskuntavastuun huomioiminen nähdään pikemminkin imagoa parantavana ja riskinhallintana. Toisaalta nämä imagokysymykset ovat kuitenkin yhteiskuntavastuun taustalla toissijaisia tekijöitä yrityksillä, sillä ensisijaisesti halutaan kantaa oikeasti kokonaisvaltaista vastuuta. Metso painotti rehellisyyttä kaikessa liiketoiminnassa ja samoilla linjoilla on myös Fortumin Härkönen, sillä hänen mukaansa suurten yritysten pitää pysytellä totuudessa kaikessa yrityksen viestinnässä, jolloin rakennetaan yrityksen ja ulkopuolisen maailman välistä luotettavuutta ja uskottavuutta. Tavallaan näitä rehellisyys ja luotettavuuskysymyksiä pidetään melko selvinä asioina näin suurten yritysten keskuudessa, sillä suuret yritykset ovat kuitenkin niin monen valvovan silmän alla, että kyllä totuuden kiertämisestä aina ennen pitkää jää kuitenkin kiinni. Vielä lisäksi kannattaa huomioida se, että tutkimuksessa on mukana vain suomalaisia suuria pörssiyrityksiä joten voidaan olettaa, että kuitenkin Suomessa rehellisyys ja luotettavuus ovat selviä asioita yritystoiminnassa, joten sitä ei ehkä sen takia erityisesti korosteta yhteiskuntavastuuraportoinnissa.

Teoriassa on esitetty, että monikansalliset yritykset omaksuvat yhteiskuntavastuun helpommin, osaksi pakosta ja osaksi vapaaehtoisesti. Tässä tutkimuksessa kansainvälistymisellä näyttäisi olevan suuri merkitys tutkittavien yritysten yhteiskuntavastuuraportointiin. Ne tutkittavat yritykset jotka toimivat maailmanlaajuisesti (Metso, M-real, Nokia, Outokumpu, Rautaruukki, Stora Enso, UPM-Kymmene ja Wärtsilä), niin näillä yrityksillä yhteiskuntavastuuraportointi on laajaa ja monipuolista, kun taas ne tutkittavat yritykset jotka toimivat Suomessa, muissa Pohjoismaissa, Baltiassa ja ehkä Venäjällä (Fortum, OKO, Sampo ja Stockmann) niin niiden yritysten yhteiskuntavastuuraportointi on huomattavasti vähäisempää. Selvästi voidaan huomata, että ne yritykset jotka ovat kansainvälisiä ja haluavat seurata koko maailman kehitystä yhteiskuntavastuuraportoinnissa niin niillä tämä käy selvästi ilmi raportoinnissa. Ainoastaan TietoEnator ja Kesko tekevät poikkeuksen. TietoEnator on kansainvälinen yritys, mutta rapor-

tointi on todella vähäistä ja Kesko taas toimii ainoastaan Suomessa, muissa Pohjoismaissa, Baltiassa ja Venäjällä ja raportointi on täysin omaa luokkaa verrattuna mihinkään muuhun tutkittavan yrityksen raportointiin. Toisaalta Keskolla toiminta on myös maailmanlaajuista, koska Keskolla on tavarantoimittajia ympäri maailmaa ja vastuuta kannetaan myös näidenkin osalta. Tässä huomataan, että koska kansainvälisellä tasolla ollaan kiinnostuneita yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnista niin tähän tarpeeseen myös yritykset vastaavat.

Koska tutkittavat yritykset ovat suurimmaksi osaksi maailmanlaajuisia pörssiyrityksiä, niin yritysten on pakko olla suomessa yhteiskuntavastuun saralla edelläkävijöitä ja tavallaan suunnannäyttäjiä. Kuten on tutkimuksen tässä vaiheessa tullut ilmi, niin yhteiskuntavastuuraportointi on melko vaihtelevaa noin määrällisesti tutkittavilla yrityksillä, mutta raportoinnin tavoitteista ja syistä ollaan sitten paljon samaa mieltä, joka taas viittaisi siihen, että on otettu mallia muista ja lisäksi monet tutkittavat yritykset noudattavat eri kansainvälisiä sääntöjä, joilla juuri pyritään mahdollisimman yhdenmukaiseen yhteiskuntavastuun noudattamiseen ja raportointiin. Lisäksi koska tutkittavat yritykset ovat maailmanlaajuisia, niin yritysten on pakko huomioida yhteiskuntavastuu jollakin tavalla toiminnassaan, koska varmasti yritykset kokevat maailmanlaajuista painostusta yhteiskuntavastuun suhteen. Teorian mukaan on osoitettu monia eri syitä mitkä yhteiskuntavastuuraportointiin vaikuttavat, mutta tässä tutkimuksessa päälimmäisiksi tekijöiksi nousevat joka tapauksessa sidosryhmävuorovaikutus ja halu kertoa vastuullisesta toiminnasta koko yhteiskunnalle avoimesti, läpinäkyvästi ja rehellisesti.

Raportoinnilta vaadittava tärkeä ominaisuus teorian mukaan on olennaisuus. Sivumäärien mukaan laskettuna voidaan olettaa, että koska Stockmannin ja TietoEnatorin yhteiskuntavastuuraportti on suppeinta, verrattuna muihin yrityksiin niin raportointi ei voi kattaa kaikkea oleellista ja raportointi ei välttämättä myöskään anna oikeaa ja riittävää kuvaa yrityksen yhteiskunnallisista vaikutuksista ja raportointi ei ehkä vastaa kaikkiin sidosryh-

mien odotuksiin. Enemmän raportoivilla yrityksillä on havaittavissa enemmän sidosryhmävuorovaikutusta ja sidosryhmien mielipiteillä ja tarpeilla on suurempaa merkitystä. Tämä tarve on huomioitu todella raportoinnissa. Muun muassa Stora Ensolla, Keskolla, Outokummulla ja Wärtsilällä panostetaan erityisesti sidosryhmien kanssa käytävään vuorovaikutukseen esimerkiksi hankkimalla yhteiskuntavastuuraportoinnista ja yleisesti yrityksen toteuttamasta yhteiskuntavastuupolitiikasta palautetta sidosryhmiltä ja muun muassa raportointia yritetään kehittää annetun palautteen mukaisesti. Stora Enson Puusan mukaan yhteiskuntavastuuraportista saatava palaute on arvokasta yritykselle ja palautteeseen pyritään vastaamaan ja tällä nimenomaan sitten lisätään yrityksen ja sidosryhmien välistä avoimuutta ja vuorovaikutusta. Lisäksi Stora Ensossa katsotaan, että mahdollisuus palautteen antamiseen yhteiskuntavastuuraportista kuuluu hyvään yhteiskuntavastuuraportointiin. Outokummun Jalangon mukaan yritys saa aivan liian vähän rakentavaa palautetta yhteiskuntavastuuraportista. Outokummussa ollaan kuitenkin menossa oikeaan suuntaan sen suhteen, että palautteen saamiseen on oikeasti panostettu, sillä yrityksessä on tänä vuonna kokeiltu ensimmäistä kertaa verkkopohjaista sidosryhmädialogia jolla palautetta pyritään saamaan.

Muita yhteiskuntavastuuraportoinnilta vaadittavia ominaisuuksia tutkittavat yritykset toteuttavat melko hyvin. Yritysten mielestä raportoinnin pitää olla avointa, läpinäkyvää, rehellistä, oleellista ja aktiivista. Yritykset myös kytkivät nämä noudatettavat ominaisuudet yrityksen tavoitteisiin ja tavallaan hyötyihin. On huomattavissa, että yritykset jotka raportoivat määrällisesti enemmän (Kesko, Metso, M-real, Nokia, Outokumpu, Ruukki, Stora Enso, UPM-Kymmene, Wärtsilä) panostavat myös tärkeinä pidettäviin raportointiominaisuuksiin sekä kertovat näistä vaadittavista ominaisuuksista paremmin. Sidosryhmävuorovaikutuksen laadulla ja määrällä on näin ollen positiivista vaikutusta yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnin määrään ja laadullisiin ominaisuuksiin. Koska nämä yritykset kuuntelevat sidosryhmien tarpeita hyvin niin tällöin voidaan olettaa, että yritykset raportoivat kaiken oleellisen.

Stora Enson Puusan mukaan he ovat saaneet paljon kiitosta yhteiskuntavastuuraportista, koska se on hyvin läpinäkyvä, laaja ja kattava. Mutta toisaalta tällä asialla on ollut myös kääntöpuoli eli yritys on saanut Puusan mukaan asiakkailta jonkin verran palautetta siitä, että yhteiskuntavastuuraportti on liian monimutkainen. Tästä johtuen Puusan mukaan yritys on hieman muuttanut yhteiskuntavastuuraportoinnissa lähestymistapaa ja hieman on karsittu raportin sisältöä ja raportista on yritetty nostaa olennaiset yritys vastuuasiat paremmin esille

Haastatteluilla selvitettiin vielä lisää, että mihin ominaisuuksiin tilintarkastusyhteisöjen varmentajien mielestä yritysten pitäisi vielä kiinnittää huomiota yhteiskuntavastuuraportoinnissa. KPMG:n Miettisen mukaan yrityksissä pitäisi kiinnittää huomiota rooleihin ja vastuisiin eli, että jokainen tietää mitä tekee ja että nämä roolit ja vastuujaot olisi mahdollisimman selkeästi määritelty. Vielä lopuksi Miettinen korosti, että yrityksen tulisi määrittellä hyvin raportoitavan tiedon olennaisuus. PricewaterhouseCoopersin Juutinen oli hieman samoilla linjoilla KPMG:n Miettisen kanssa. Juutinen korosti myös olennaisuutta eli yritysten on vielä edelleen kiinnitettävä huomiota asioiden olennaisuuteen, mutta hän näki, että tässä asiassa GRI:n G3 ohjeisto auttaa paljon niitä yrityksiä jotka tätä ohjeistoa käyttävät.

3.2 Raportointiin vaikuttavat tekijät

Kun yritys on asettanut yhteiskuntavastuuraportoinnille tavoitteet ja määritellyt raportoinnista saatavat hyödyt, niin seuraavaksi yrityksen on hyvä huomioida raportointiin mahdollisesti vaikuttavat tekijät. Yhteiskuntavastuuraportointiin voi vaikuttaa monia eri syitä ja seuraavassa tuodaan Adamsin näkemyksiä syistä. Yhteiskuntavastuuraportointiin voivat vaikuttaa niin ulkopuoliset kuin myös yrityksen sisäiset tekijät, yrityksen yleiset ominaisuudet ja muut yleiset tekijät. Adamsin (2002, 223) mukaan tutki-

muksissa keskitytään paljon yrityksen yleisiin ominaisuuksiin ja muihin yleisiin tekijöihin, kun arvioidaan mitkä tekijät vaikuttavat yhteiskuntavastuuraportointiin. Yrityksen yleisiä ominaisuuksia ovat muun muassa yrityksen koko, yrityksen ikä, toimiala, voitto ja osakekaupan määrä ja hinta. Muita yleisiä tekijöitä ovat taas muun muassa yrityksen alkuperämaa, taloudellinen, poliittinen ja kulttuurillinen konteksti. Paljon vähemmän huomiota eri tutkimuksissa ovat saaneet yrityksen sisäiset tekijät, jotka vaikuttavat myös yhteiskuntavastuuraportointiin. Adamsin (2002, 244) tutkimuksen mukaan on olemassa monia sisäisiä tekijöitä, jotka vaikuttavat raportoinnin laajuuteen, laatuun, määrään ja ehjyyteen. Sisäiset tekijät jotka vaikuttavat yhteiskuntavastuuraportointiin, voidaan jakaa kahteen eri kategoriaan, raportointiprosessiin ja raportointiasenteeseen. Prosessiin vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa yrityksen johto ja hallitus, yhteiskuntavastuuraportoinnin toimikunta ja yrityksen rakenne. Asenteisiin vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa yrityskulttuuri, raportoinnin kulut ja hyödyt, raportoinnin sääntely ja varmentaminen. (Adams 2002, 223; 246)

Myös raportointikäytännöt voivat vaihdella laajasti eri maiden välillä ja jopa maan sisällä. (Hope 2003, 218) Seuraavassa tuodaan esille muutamia syitä miksi raportointikäytännöt voivat vaihdella esimerkiksi maittain niin paljon. On huomattu, että maitten välisiä eroja selittää erityisesti oikeusjärjestelmä ja sen alkuperä (Hope 2003, 218), mutta myös ympäristö jossa yritys toimii, maan politiikka, kulttuuri ja siviilioikeudellinen järjestelmä. (Ho & Wong 2001, 100; Gray 1998, 6) Tsangin (1998, 624) mielestä myös maan taloudellisen kehityksen taso voi vaikuttaa raportointikäytäntöihin. Adams ja McNicholas (2007, 398) ovat löytäneet näyttöä myös siitä, että omistuksen luonne vaikuttaa yhteiskuntavastuuraportointiin. On myös oletettu, että johdon henkilökohtaiset arvot vaikuttavat yrityksen yhteiskuntavastuuseen ja yhteiskuntavastuuraportointikäytäntöihin. (Hemingway & Maclagan 2004, 33; Wood 1991, 691 Belal ja Owen (2007, 473) ovat taas sitä mieltä, että länsimaiset kehittyneet standardit ja säännöt pakottavat ajattelemaan yhteiskuntavastuuta piittaamatta paikallisesta kulttuurista, taloudellisista ja yhteiskunnallisista tekijöistä. On myös osoitettu, että

maalla jossa toimitaan ja liiketoiminnan koolla on vaikutusta raportointiin (Deegan 2002, 290). Se minkälainen yritys on kyseessä ja minkälaiset ovat yrityksen asettamat tavoitteet, voivat vaikuttaa erityisesti raportoinnin rakenteeseen ja raportointiprosessiin. (Niskala & Lovio 2004, 231).

Yhteiskuntavastuuraportointimenetelmiä ja raporttien sisältöä on tutkittu paljon teollistuneissa maissa kuten Euroopassa, USA:ssa ja Australiassa, mutta vähemmän kehittyneissä maissa näitä seikkoja on tutkittu vähemmän. Onkin vaarallista yleistää tuloksia koskemaan vähemmän kehittyneitä maita, sillä näissä maissa erityisesti kulttuurilliset ja kansalliset erot ovat hyvin suuret. (Tsang 1998, 624; Teoh & Thong 1984, 189) Raportointiin voi siis vaikuttaa merkittävästi jokin todella pieni tekijä, jota kehittyneissä maissa ei edes huomioida yhteiskuntavastuuraportteja laadittaessa.

Tässä tutkimuksessa joillakin ulkoisilla tekijöillä ei ole vaikutusta, koska tutkimuksessa on mukana vain suomalaisia suuria pörssiyrityksiä. Ainoat tekijät jotka voivat vaikuttaa ovat yrityksen ikä, toimiala ja yritysten sisäiset tekijät, jotka taas vaikuttavat yhteiskuntavastuuraportointiprosessiin ja asenteisiin. Yrityksen iällä ei näyttäisi olevan vaikutusta yhteiskuntavastuuraportointiin. Yrityksen toimialalla taas näyttäisi olevan pientä vaikutusta, nimittäin tutkittavista yrityksistä rahoitusalan yritykset (Sampo ja OKO) poikkeavat joissakin asioissa muista yrityksistä. Nämä kaksi yritystä eivät muun muassa kerro suoraan yhteiskuntavastuun kantamiseen johtaneita syitä tai syitä jotka vaikuttavat raportointiin ja lisäksi raportointi on hieman suppeampaa kuin muilla tutkittavilla yrityksillä. Sampo ja OKO keskittyvät pääasiassa vain yhteiskuntavastuutietojen esittämiseen. Toisaalta taas metsäteollisuudessa vastuullisuus tuntuu olevan tärkeä asia, jolloin sen huomaa raportoinnin määrässä ja laadussa. Näillä metsäteollisuuden yrityksillä on tässä tutkimuksessa melko samantasoinen näkemys vastuullisuusasioista. Koska Keskon yhteiskuntavastuuraportointi on aivan omaa luokkaansa niin tähän raportoinnin määrään voi vaikuttaa juuri yrityksen toimiala, sillä Keskon toimii sellaisella alalla joka koskettaa tavallaan jokaisen ihmisen elämää ja näin ollen yritys ehkä haluaa tuoda vastuulli-

suutta monipuolisesti esille jolloin mahdollisimman moni ihminen valitsisi heidän palvelunsa ja tuotteensa. Toisaalta taas kaikkia raportointiin vaikuttavia tekijöitä voi tasoittaa se, että tutkittavien yritysten yhteiskuntavastuuraportointiin vaikuttaa kansainvälinen GRI-raportointiohjeisto jota lähes kaikki tutkittavat yritykset noudattavat jollakin tasolla.

Tässä tutkimuksessa sisäiset syyt nousevat melko merkittävään asemaan. Sellaiset asiat kuten yrityksen painopistealueet raportoinnissa, tapa raportoida ja raportoinnin muotoseikat saavat pitkälti vaikutteet yrityksen sisäisistä tekijöistä. Myös yrityksille tehtyjen haastattelujen perusteella moneen kysymykseen tuli vastauksena, että raportointiprosessi koetaan melko pitkälti yrityksen omaksi asiaksi siinä mielessä, että yritykset itse päättävät raportointiin vaikuttavista seikoista. Koska yhteiskuntavastuuraportointi on vapaaehtoista ja melko vapaamuotoista niin toki silloin myös sisäisillä tekijöillä on vaikutusta raportointiin. Karkeasti voisi jakaa, että yhteiskuntavastuuraportoinnin suurempia linjoja ohjaavat ulkoiset tekijät ja pienempiä ja yksittäisiä asioita ohjaavat sisäiset tekijät.

3.3 Yhteiskuntavastuuraportoinnin sisältö ja raportointimuoto

Yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnin odotetaan sisältävän tiettyjä asioita ja raportoinnin oletetaan olevan tietynlaista. Seuraavassa tuodaan esille mitä teoriassa esitetään yllä olevista asioista ja lopuksi verrataan kuinka tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset näihin odotuksiin vastaavat.

3.3.1 Raportoinnin sisältö

Kun yritys on päättänyt yhteiskuntavastuuraportoinnin tavoitteet, tulee seuraavana kysymyksenä tarkasteltavaksi raportoinnin tietosisältö ja rakenne. Kun yritys päättää raportoinnin sisällöstä ja rakenteesta, niin Mätäsaho et

al. (1999, 135) lähtevät siitä ajatuksesta, että yrityksen pitäisi miettiä miten edelläkävijäyritykset ovat ratkaisseet raportoinnin, mitkä ovat merkittävimmät yrityksen suorituskykyyn vaikuttavat tekijät, mitä sidosryhmät odottavat, mitä yhdenmukaisuuksia on yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnissa ja taloudellisessa raportoinnissa. Nielsenin ja Thomsenin (2007, 30) mielestä yrityksen pitäisi miettiä yrityksen kokoa, erityisiä sidosryhmiä, asioiden monimutkaisuutta, yrityksen kunnianhimoa ja yrityksen sitoutumista yhteiskuntavastuuraportointiin, kun aletaan suunnitella raportoinnin sisältöä ja rakennetta.

Mitä yrityksen pitäisi yhteiskuntavastuuraportissa oikeasti kertoa? Koska raportointi perustuu edelleen vapaaehtoisuuteen, niin yritys voi melko vapaasti päättää mitä raportoidaan, kuinka paljon raportoidaan ja minkälaisia raportteja tehdään (Niskala & Lovio 2004, 231; Campbell et al. 2003, 558). Kirjallisuudessa määritellään yleensä neljä eri aihetta, joista yritykset raportoivat: elollinen ympäristö, työntekijät, lähiympäristö/yhteiskunta ja asiakkaat. (Silberhorn & Warren 2007, 352; Idowu & Towler 2004, 420; Jones et al. 2006, 329) Nielsen ja Thomsen (2007, 38) lisäävät yllä olevaan listaan vielä hyvän hallintotavan ja tulosvastuun, yrityksen strategian ja yhteiskuntavastuun oma-aloitteellisuuden mittauksen. KPMG:n tutkimuksen (2005, 20) mukaan yritysten yhteiskuntavastuuraporttien sisältöä ohjaa pääasiassa GRI-ohjeistot, sidosryhmät ja muut seikat johon sisältyy muun muassa kansalliset standardit ja sääntely. Empiiriset tutkimukset (Deegan & Rankin 1996, 50; Imam 2000, 133) osoittavat, että monet yritykset kertovat vain hyvistä yhteiskuntavastuuseen liittyvistä asioista, jotka ovat suotuisia yrityksen imagon kannalta. Ratanajongkol et al. (2006, 73) on tehnyt empiirisen tutkimuksen jonka mukaan hyviä uutisia kerrotaan yhteiskuntavastuuraportoinnissa eniten, huonoja uutisia kerrotaan hyvin vähän ja neutraalien uutisten kertominen on lisääntymässä hieman. Deeganin ja Rankinin (1996, 54) tutkimus osoittaa, että organisaatiot kertovat yhteiskuntavastuuraporteissa pääasiallisesti suotuisista ympäristöasioista vaikka yhtiötä syytettäisiin jonkinlaisesta ympäristörikkeestä. Idowun ja Towlerin tutkimuksen (2004, 434) mukaan yhteiskuntavastuuraporteissa kerrotaan

asioista vaihtelevasti ja tämän takia raporttien sisältö pitäisi ehdottomasti standardisoida, jotta esimerkiksi raporttien käyttö olisi helpompaa.

Yhteiskuntavastuuraportti on tarkoitettu sekä ulkoiseen että sisäiseen käyttöön. Rohwederin (2004, 211) mukaan yrityksen tulisi kertoa selkeästi raportissa seuraavat seikat: mitä yritys on tehnyt yhteiskuntavastuun saralla, mitkä ovat edellä mainittujen toimien vaikutukset kestävän kehityksen prosessiin sekä mitä vaikutuksille on tehty tai mitä niille aiotaan tehdä. Talvion ja Välimaan (2004, 125) mukaan raportoinnin avulla yritys kertoo sidosryhmilleen mitkä ovat sen arvot ja periaatteet sekä tavoitteet yhteiskuntavastuun alueella, raportoinnin avulla kerrotaan: Mihin yritys on sitoutunut? Miten se on näihin sitoumuksiin nähden pärjännyt? Mitä se aikoo tulevaisuudessa tehdä, että se pärjää sitoumuksiin nähden entistä paremmin? Mätäsaho et al. (1999, 144) korostavat, että yrityksen tulisi laatia erillinen yhteiskuntavastuuraportti tai sisällyttää raportti vuosikertomukseen, josta tulisi käydä ilmi koko toiminnan taso ja yhteiskuntavastuuseen liittyvien kysymysten tilan kuvaaminen.

Monet yritykset lähtevät triple bottom line-ajatukselta jolloin raportoidaan taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Lotilan (2002, 7) mukaan on olemassa yleinen sopimus siitä, että yhteiskuntavastuu sisältää kolme eri elementtiä eli taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun. Jotkut puhuvat pelkästään triple bottom line-raportoinnista, jolla tarkoitetaan yhteiskuntavastuuraporttia (Ballou et al. 2006, 66; Silberhorn & Warren 2007, 353). Raportoinnissa olevien kolmen peruspilarin (taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu) painotukset vaihtelevat kuitenkin melko suuresti toimialoittain. (Pohjola 2003, 173) Colmanin (2005, 28) mukaan monet Eurooppalaiset yritykset julkaisevat yhteiskuntavastuuraportin triple bottom line-raportoinnin mukaan, mutta joissakin maissa ollaan tämän käytännön suhteen jäljessä, esimerkiksi Kanadassa. On kuitenkin ollut havaittavissa, että verrattaessa ympäristövastuuta ja sosiaalista vastuuta, niin raportoinnin osalta ympäristövastuusta raportointi on paljon kehittyneempää kuin sosiaalisesta vastuusta raportointi. Sanotaan jopa, että

sosiaalisesta vastuusta raportointi on vielä kokeilun asteella. (Line et al. 2002, 72) GRI-ohjeisto on juuri kehitetty vastaamaan triple bottom line-ajatusta, sillä tässä ohjeistossa yhteiskuntavastuu huomioidaan juuri näiden kolmen eri vastualueen mukaan (Moerman & Van Der Laan 2005, 382). Gray (2006, 807) tukee Moermanin ja Van Der Laanin näkemystä, mutta hän lisää, että tehtävää GRI-ohjeiston eteen on vielä paljon.

Jenkins ja Yakovleva (2006, 282) ovat sitä mieltä, että yhteiskuntavastuuraportoinnista on tulossa erityistoimintaa ja muodikasta. Tällä he tarkoittavat sitä, että raportointi kattaa entistä enemmän asioita, suuntana on tuottaa kestävä kehitys ja yhteiskuntavastuuraportteja, kehitetään kokonaisvaltaisia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja raportoinnille, toimitaan GRI-ohjeiden kanssa sopusoinnussa, lisätään yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista ja lisätään raportointia internetissä. Loppujen lopuksi ei ole löydetty yhteisymmärrystä siitä mitä yhteiskuntavastuuraportointi sisältää. Jotkut tutkimukset (Teoh & Shiu 1990, 76; Milne & Chan 1999, 452) tukevat näkemystä, että on parempi kertoa määrällistä tietoa kuin laadullista tietoa kertomuksen muodossa. Tiltin (1994, 54) tutkimuksen mukaan taas yhteiskuntavastuuraportissa pitäisi olla sekä laadullista, että numeerista tietoa. Kun taas tämän päivän tutkimukset (Imam 2000, 140; Solomon & Solomon 2006, 585) osoittavat, että parempi olisi jos yhteiskuntavastuusta raportoitaisiin kertomalla ei-rahallisista laadullisista tiedoista.

3.3.2 Miten ja missä raportoidaan?

Miten yritykset raportoivat yhteiskuntavastuusta vaihtelee suuresti yrityksittäin. Yhteiskuntavastuuseen liittyviä asioita yritys voi raportoida monessa eri yhteydessä. Periaatteessa kun yritys ottaa yhteiskuntavastuuasiat osaksi jokapäiväistä käytäntöä, niin myös yhteiskuntavastuuraportointi tulee osaksi yrityksen raportointirutiineja. (Mätäsaho et al. 1999, 144) Jotkut yritykset haluavat pitää taloudellisen raportoinnin täysin erillään muusta raportoinnista, johon myös yhteiskuntavastuuraportointi luetaan, kun taas

osa yrityksistä sisällyttää muun muassa yhteiskuntavastuuraportointia vuosikertomukseen. (Line et al. 2002, 74) Empiirisen tutkimuksen mukaan yhteiskuntavastuuraportointia esiintyy enemmän yritysten internetsivuilla kuin vuosikertomuksissa. (Douglas et al. 2004, 393; Kujala & Kuvaja 2002, 185) Myös Campbell et al. (2003, 558) korostavat internetsivujen roolia yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Monet yritykset julkaisevat myös erityisiä yhteiskuntavastuuselostuksia, kuten kestävän kehityksen raportteja, sosiaalisen ja ympäristövastuun raportteja, sosiaalisia raportteja, ympäristöraportteja tai yhteiskuntavastuuraportteja joka kattaa taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun. Nämä raportit julkaistaan yleensä samaan aikaan ja säännöllisesti vuosikertomuksen kanssa (Kujala & Kuvaja 2002, 185) ja tämän takia pelkkä vuosikertomus antaa yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnista vajaan kuvan. (Perrini 2006, 76)

Adams (2002, 238) on listannut esimerkiksi erilaisia tiedotusvälineitä ja kanavia joilla yhteiskuntavastuusta on raportoitu saksalaisissa ja englantilaisissa yrityksissä, näitä ovat muun muassa intranet, uutislehdet, mainokset, lehdistötiedotteet, konferenssit, aktiivinen seuratyöskentely, epäviralliset keskustelut, CD-ROM-levyt, videot, kirjeet, aikakauslehtiartikkelit, ja muut tieteelliset julkaisut, tuoteselostukset, tapaamiset ja lentolehtiset. Näiden tiedotusvälineiden ja kanavien soveltaminen vaihtelee suuresti paikallisesti, valtiollisesti, alueellisesti ja maailmanlaajuisesti. (Adams 2002, 238) Yhteiskuntavastuuraportoinnin suhteenkaan yritys ei voi unohdtaa raportoinnin ulkoasun ja teknisen toteutuksen merkitystä. Yrityksen tulisikin tehdä viestinnän ammattilaisen kanssa yhteistyötä jo silloin kun raportointia suunnitellaan. (Mätäsaho et al. 1999, 139)

Vaikka yhteiskuntavastuuraportointi on ollut määrällisessä kasvussa, niin silti raportointi on vielä melko alkutekijöissä ja raportointikäytännöt vaihtelevat suuresti. Joillakin yrityksillä on erityinen ja hyvin vakiintunut raportointijärjestelmä kun taas joillakin yrityksillä on lyhyt maininta yhteiskuntavastuusta vuosikertomuksen yhteydessä. (Idowu & Towler 2004, 434; Holton 2005, 72) Yritykset kokevat yhteiskuntavastuusta kommunikoinnin silti on-

gelmallisena vaikka yhteiskuntavastuuraportointi käytäntöjä ja tekniikoita on yritetty jäsenellä ja määritellä. (Dawkins 2004, 108; Lewis 2003, 356) Adamsin ja McNicholasin (2007, 396) tutkimus näyttää, että merkittävimpiä esteitä kehittää yhteiskuntavastuuraportointia on kokemuksen ja tiedon puute, ymmärryksen puute kytkettäessä raportointi strategiseen suunnitteluun, vaikeus valita käytettävissä olevien raportointiohjeiden ja tyylien välillä ja ymmärryksen puute erotettaessa rahoituksellisia ja taloudellisia mittareita.

Kuten aikaisemmin yhteiskuntavastuun ulottuvuuksia ja määrittelyä pohdittaessa kävi ilmi niin kaikki tutkittavat yritykset määrittelevät yhteiskuntavastuun kolmen vastuualueen mukaan ja lisäksi vastuu ulotetaan koskemaan näitä kolmea eri vastuualuetta. Näin ollen tästä on helppo päätellä, että tutkittavat yritykset myös pääsääntöisesti raportoivat näiden vastuualueiden mukaisesti. Ainoastaan Nokia, Sampo, TietoEnator ja UPM-Kymmene eivät raportoi taloudellisesta vastuusta yhtä selkeästi kuin sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Mutta esimerkiksi UPM-Kymmenen yhteiskuntavastuuraportissa on selkeä maininta, että taloudellinen vastuu löytyy yrityksen vuosikertomuksesta. Tässä kohtaa tulee ilmi jonkinlainen ristiriita, sillä Nokian ja UPM-Kymmenen mukaan raportoinnin pitäisi tuoda ilmi kaikki oleellinen ja lisäksi raportoinnin pitäisi olla avointa, mutta jos yhteiskuntavastuuraportti kattaa vain kaksi vastuualuetta niin oleellisuus ja avoimuus -vaatimukset eivät tule täytetyksi. Aiemmin on myös tullut ilmi, että tutkittavilla yrityksillä on suurta vaihtelua eri vastuualueiden raportoinnissa, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta raportoidaan eniten ja taloudellisesta vastuusta vähiten tai ei jopa ollenkaan. Vaikka yritykset raportoivat kolmen vastuualueen mukaan, niin silti raportteja on vaikea vertailla keskenään ja on vaikea sanoa, mikä raportti on hyvä ja mikä huono, koska jokainen yritys raportoi kolmesta vastuualueesta niin eri tavoin. Tähän vaikuttaa vahvasti yrityksen toimiala ja yhteiskuntavastuun sekä raportoinnin tavoitteet, sillä yritykset pitävät toisia asioita tärkeämpinä kuin toisia ja asioiden painotukset vaihtelevat suuresti yrityksittäin. Raporttien esitysjärjestys ja muoto vaihtelevat myös suuresti yritysten välillä.

Tutkittavilla suurilla suomalaisilla pörssiyrityksillä yhteiskuntavastuuraportoinnin määrä vaihtelee suuresti. Stockmannin raportti sisältää vain 5 sivua kun taas Keskon yhteiskuntavastuuraportti sisältää 84 sivua. Tutkittavien yritysten yhteiskuntavastuuraporttien keskimääräiseksi sivumääräksi tuli 35 sivua. Eli Stockmannin raportointi on keskiarvoon nähden kovin vähäistä kun taas Keskon raportointi on todella monipuolista. Puolella tutkitavista yrityksistä (Metso, M-real, Nokia, Outokumpu, Stora Enso, UPM-Kymmene ja Wärtsilä) yhteiskuntavastuuraportointia on 44–55 sivua ja kuudella yrityksellä (Fortum, OKO, Ruukki, Sampo, Stockmann, TietoEnator) on 5–20 sivua ja Kesko on sitten oma lukunsa 84 sivulla.

Tutkittavista yrityksistä määrällisesti eniten raportoivat ovat sisällyttäneet yhteiskuntavastuuraporttiin myös muutakin tietoa kuin nämä kolme vastuualuetta. Kesko, Outokumpu, Stora Enso ja Metso raportoivat monipuolisesti lisäksi esimerkiksi yrityksen johtamisjärjestelmistä ja sidosryhmäyhteistyöstä. Tässä voidaan puhua jo, että jotkut yritykset ovat edelläkävijäyrityksiä raportoinnissa ja toiset ovat hieman alhaisemmalla tasolla ja ehkä aloittavat vasta raportointia.

Tässä on myös hyvä huomioida se, että tutkittavista yrityksistä eniten raportoivat yritykset noudattavat kaikki GRI-ohjeistoa joten tälläkin on oma vaikutuksensa raportoinnin määrään ja laatuun. Tässä kuitenkin on hyvä muistaa, että yritykset voivat melko vapaasti säädellä sitä miten ohjeistoa noudatetaan joten näin ollen ohjeistolla ei ole ehkä kuitenkaan sellaisia vaikutuksia raportoinnin sisältöön ja määrään kuin haluttaisiin. GRI-ohjeiston käyttäminen ja noudattaminen vaatii kuitenkin yritykseltä oman panostuksen joten voidaan olettaa, että kunhan yritykset alkavat panostamaan raportointiohjeiston käyttöön kunnolla niin yhteiskuntavastuuraporttien sisältö ja laatu muuttuu yhtenäisemmäksi ja kaikin puolin positiiviseen suuntaan.

Tutkittavat yritykset raportoivat pääasiassa yhteiskuntavastuusta erillisellä raportilla. Kaikilla tutkittavilla yrityksillä on myös kattavat tiedot internetissä

yhteiskuntavastuusta paitsi Sampo ja OKO raportoivat enemmän paperi-
raportissa kuin internetissä. Kaikilla yrityksillä löytyy yhteiskuntavastuura-
portit vähintään suomeksi ja englanniksi ja raportit ovat kaikilla kielillä sa-
manlaiset, paitsi Nokian suomenkielinen yhteiskuntavastuuraportti on vain
lyhennelmä englanninkielisestä. Fortumin kohdalla ei voida puhua yhteis-
kuntavastuuraportista, koska yhteiskuntavastuutiedot on esitetty vain vuo-
sikertomuksessa. Fortumilla muutenkin yhteiskuntavastuuraportointi kes-
kittyy internetiin. Fortumin Härkönen oli sitä mieltä, että sidosryhmät ovat
tyytyväisiä Fortumin toteuttamaan nykyiseen yhteiskuntavastuuraportoin-
tiin. Tähän Härkönen kuitenkin lisäsi, että joidenkin ulkopuolisten tahojen
toimesta ollaan sitten kuitenkin hieman sillä linjalla, että kun ei ole paperi-
versiota raportista niin Fortum ei raportoi ollenkaan. Tähän on kuitenkin
tulossa muutos, sillä Härkösen mukaan Fortumilla aiotaan työstää verk-
koon tietynlainen kokonaisuus yhteiskuntavastuusta jonka voi halutessaan
myös tulostaa. Näin ollen kaikki oleellinen tieto löytyy yhdestä paikasta,
koska kuitenkin osa on kokenut, että verkossa oleva tieto on myös hajal-
laan eikä niin yhtenäistä. Lisäksi Fortumin linja on ollut Härkösen mukaan
se, että vuosikertomukseen on lisätty erillisen raportoinnin lopettamisen
jälkeen tietoa yhteiskuntavastuusta. Tässä nähdään se positiivinen asia,
että yhteiskuntavastuu luetaan Fortumilla kuuluvaksi koko liiketoimintaan
joten kaikki tärkeä asia kerrotaan vuosikertomuksen yhteydessä ja on hy-
vä jos mitään erillistä yhteiskuntavastuuraporttia ei ole. Härkösen mukaan
tiedon määrä ei kuitenkaan ole mihinkään vähentynyt erillisen yhteiskun-
tavastuuraportoinnin lopettamisen jälkeen, vaan pikemminkin lisääntynyt,
mutta nyt se vain esitetään vuosikertomuksessa sekä yrityksen nettisivuil-
la.

Stockmannin ja Wärtsilän yhteiskuntavastuuraportti on yksi erillinen osa
yrityksen vuosikertomusta, muilla yrityksillä on itsenäinen yhteiskuntavas-
tuuraportti. Raportoinnin erillisuus tai vuosikertomuksen yhteydessä rapor-
toiminen ei näytä vaikuttavan mitenkään raportointiin, esimerkiksi rapor-
toinnin määrään tai laatuun. Stora Enso siirtyi vuoden 2007 raportoinnissa
myös siihen suuntaan, että yhteiskuntavastuuraportti integroitiin vuosiker-

tomuksen yhteyteen. Tätä Stora Enson Puusa perusteli muun muassa sillä, että yrityksen uusi toimitusjohtaja halusi integroida yhteiskuntavastuuraportoinnin osaksi muuta raportointia. Stora Ensossa nähdään, että yhteiskuntavastuu ei ole mikään erillinen osa toimintaa, vaan yhteiskuntavastuu on yrityksen liiketoiminnan olennainen osa. Lisäksi Stora Enson Puusa oli sitä mieltä, että mahdollisesti ollaan siirtymässä yleiselläkin tasolla pikkuhiljaa siihen suuntaan, että yritys yhdistää kaiken raportoinnin, yhteiskuntavastuuraportin mukaan lukien samaksi kokonaisuudeksi. Sampo on myös siirtynyt uudenaikaiseen raportointiin vuoden 2007 osalta, sillä erillisestä raportoinnista on luovuttu ja yhteiskuntavastuutiedot on esitetty vain vuosikertomuksessa ja huomattavasti suppeammin kuin ennen erillisessä raportissa. Myös Rautaruukki on siirtänyt yhteiskuntavastuuraportin osaksi yrityksen vuosikertomusta. Raportointi on noin muuten, muun muassa laadullisesti ja määrällisesti pysynyt ennallaan. Muilla yrityksillä yhteiskuntavastuuraportointi on pysynyt ennallaan kaikilta osin verrattuna vuoden 2006 ja 2007 raportointia. Vaikka tähän tutkimukseen on valittu osa suomalaisia parhaita pörssiyrityksiä ja kansainvälisestikin tunnettuja yrityksiä, niin silti yritysten välillä on suuria eroja yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Eroja on niin laadullisia kuin määrällisiä.

3.4 Raportointiohjeistukset

Vapaaehtoisen raportoinnin muoto ja sisältö on nähty ongelmallisena (DeTienne & Lewis 2005, 373), tästä taas johtuu se, että raportointi on riittämätöntä ja uskottavuus on alhaista (Tilt 1994, 54). Erityisesti ongelmaksi koetaan raportoinnin vapaaehtoisuus, koska tällöin yritykset voivat vapaasti päättää mitä haluavat julkaista. (Kurki 1999, 46) Jenkins ja Yakovleva (2006, 274) tuovat artikkelissaan esille kolme eri seikkaa joiden takia yhteiskuntavastuuraporttien standardisointi on ehdottoman tärkeää. Nämä kolme seikkaa ovat: yhteiskuntavastuuraportti voi olla muutoin epäluotettava, toiseksi monet yritykset voivat valikoida tietoja mitä yhteiskuntavas-

tuuraportissa julkaistaan ja kolmanneksi raportin tiedot eivät ole muutoin vertailukelpoisia. (Jenkins & Yakovleva 2006, 274)

Yllä mainituista syistä johtuen jotkut hallintoelimet ovat luoneet raportointikäytäntöjä ja lainsäädäntöä (Moir 2001, 16). Jotkut kansainväliset instituutiot ovat esitelleet myös erityisiä laajasti hyväksytyjä periaatteita, ohjeita ja standardeja joita voidaan käyttää yhteiskuntavastuuraportoinnissa ja yhteiskuntavastuun huomioimisessa yrityksen liiketoiminnassa. (Golob & Bartlett 2007, 9; Painter & Morland 2006, 362) Merkittävää on, että yhteiskuntavastuuraporttien määrän kasvaessa, ovat lisääntyneet myös erilaiset standardit ja ohjeistot, joilla turvataan tehtyjen yhteiskuntavastuuraporttien laatua. Näistä ohjeista ja standardeista tunnetuimpia ovat Global Reporting Initiative (GRI) ja AA1000. (Owen 2003, 13; Adams 2004, 735) AA1000 on ISEA:n (The Institute of Social and Ethical AccountAbility) vuonna 1999 kehittämä viitekehys, jossa keskitytään lähinnä prosesseihin, joilla yritykset raportoivat toimistaan. Keskittyminen prosesseihin perustuu olettamukseen, että ellei esimerkiksi yrityksen arvot ole sisäisiä ja ellei hallitusjärjestelmät, tiedonkeräysjärjestelmät, raportointijärjestelmät ja tarkastusprosessit ole yhtenäisiä, niin yhteiskuntavastuuraportointi on epäuskottavaa ja se ei heijasta sidosryhmien tarpeita. (Adams 2004, 735) AA1000 viitekehys korostaa erityisesti sidosryhmävuorovaikutusta. (Niskala & Tarna 2003, 95)

Raportointiohjeistot ovat suosituksia, jotka on tarkoitettu yritysten raportoinnin suunnittelun tueksi lisäämään raportoinnin uskottavuutta ja raporttien vertailukelpoisuutta. (Rohweder 2004, 217) Raportointiohjeistojen etuna on vertailukelpoisen ja ymmärrettävän tiedon tuottaminen sidosryhmien tarpeisiin. Haittana taas on huomion kiinnittyminen pelkästään raportointivaatimuksiin ja tiettyihin mittareihin, tästä on seurauksena, että yhteiskuntavastuun sisällöllinen ja kontekstisidonnainen pohdinta unohdetaan kokonaan. (Vehkaperä 2005, 39) Tiltin tutkimuksen (1994, 55) mukaan juuri lainsäädännöllä tai eri standardeilla saadaan ainoastaan yrityk-

set pakotettua raportoimaan organisaation sellaisista toimista, jotka vaikuttavat yhteiskuntaan.

Näyttäisi siltä, että maailmanlaajuiset raportointiohjeet sopivat paremmin monikansallisille yrityksille jotka toimivat monilla markkinoilla, kuin sellaisille jotka toimivat kansallisella ja paikallisella tasolla. Tämä on selvästi tämän hetken heikkous ja ongelma yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Ratkaisuna tähän ongelmaan on, että kehitetään yhdenlainen raportointijärjestelmä joka sopii kaikille yrityksille. (Golob & Bartlett 2007, 9)

Eräs suurimpia vaikuttajia yrityksen yhteiskuntavastuun sisältöön on GRI (Global reporting Initiative), kansainvälinen aloite, jonka tavoitteena on luoda yhteisesti hyväksytty toimintamalli yhteiskuntavastuuraportointiin. Vuonna 2006 GRI-ohjeistosta julkaistiin uusi laaja raportointiohjeisto nimeltään: G3 Reporting Framework (Ballou et al. 2006, 66). Aloite GRI-ohjeiston kehittämiseksi tuli vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelmasta UNEP:lta ja vuodesta 2002 GRI on ollut YK:n alainen yhteistyöelin. Tavoitteena on, että yhteiskuntavastuuraportointi vastaisi tilinpäätösraportoinnin toimintamallia. (GRI 2002, 2) GRI on ehkä tämän päivän hallitsevin, laaja-alaisin ja uskottavin raportointikäytäntö (Kujala & Kuvaja 2002, 178; Dubigeon 2006, 282) ja se on saanut tukea lukuisilta ryhmiltä, esimerkiksi yrityksiltä, ei-voittoa tuottavilta organisaatioilta, laskentatoimen sääntelyelimiltä, sijoittajilta ja ammatillisilta järjestöiltä. Vuonna 2006 lähes 1000 yritystä yli 60 maasta oli rekisteröitynyt käyttämään GRI-raportointiohjeistoa. Yritykset käyttävät joko osaa tai kaikkia standardeja raportoinnissa. (Ballou et al. 2006, 66) Tällä halutaan antaa yrityksille mahdollisimman paljon joustavuutta yhteiskuntavastuuraportoinnin kehittämiseen. (Niskala & Tarna 2003, 106)

GRI:n tavoitteena on olla kestävä kehityksen mukaisen raportoinnin ohjeisto, jossa huomioidaan kolme eri vastuualuetta eli taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu. GRI tarjoaa raportointiperiaatteet ja raportin rakenteen kolmelle eri vastuualueelle (Owen 2003, 18). Ohjeiden avulla

kolmen vastualueen kuvaaminen on totuudenmukaisempaa ja tasapainoisempaa, ohjeistot edistävät myös raporttien keskinäistä vertailtavuutta sekä jos halutaan vertailla organisaatioiden suorituskyvyn kestävyden vertailua suhteessa erilaisiin standardeihin ja vapaaehtoiisiin suosituksiin (Kujala & Kuvaja 2002, 177). Yksi tärkeä tavoite jota raportointiohjeistolla halutaan parantaa, on raporttien luotettavuus maailmanlaajuisella tasolla (Dubigeon 2006, 279). GRI-ohjeiston yksi tärkeä tavoite on, että ohjeistoa käytettäessä myös yrityksen sidosryhmät tulisi huomioitua. (GRI 2002, 9) Sidosryhmävuoropuhelu on yksi tärkeimpiä asioita yhteiskuntavastuusta raportoitaessa. Owenin (2003, 14) mukaan GRI-ohjeistossa on huomioitu hyvin sidosryhmävuoropuhelu. GRI-ohjeisto on työväline jonka avulla voidaan tuottaa tilinpäätöstä täydentävää ja laajempaa informaatiota eri sidosryhmille. Ohjeisto antaa suuntaviivat raportoinnin kehittämiseen ja muodostaa yhdenmukaisen mallin yhteiskuntavastuun eri osa-alueiden kehityksen seurantaan ja kun raporttien vertailtavuus paranee niin se helpottaa yhteiskuntavastuun kehityksen ja tulosten ymmärtämistä. Ohjeiston käyttö tuottaa johdolle myös tärkeää tietoa koko organisaatiosta sisäiseen päätöksentekoon. (Niskala 2004, 43) Kaikki yritykset, yrityksen koosta ja toiminnan luonteesta riippumatta ja missä päin tahansa maailmaa, voivat ottaa GRI-ohjeiston käyttöön. (PricewaterhouseCoopers 2004, 2)

Yksi syy miksi GRI-ohjeisto on niin suosittu, on että se on lähes kaikkien saatavilla, koska vuoden 2000 versio on käännetty kahdeksalle eri kielelle. (Leipziger 2003, 427) Toisaalta heikkoutena nähdään, että yhteiskuntavastuuraportointi GRI-ohjeiston mukaan on kallista, varsinkin suurille yrityksille. (Downing 2003, 33) Wileniuksen (2005, 135) mielestä GRI-ohjeisto on hyvä pohja yrityksille lähestyä yhteiskuntavastuuta, mutta nykyisessä muodossaan se ei ole tarpeeksi yksityiskohtainen ja edistyksellinen tuottaakseen tarpeeksi selväpiirteisen viitekehyksen tai menetelmän yrityksille kohdata tämän päivän haasteet. Lisäksi Wileniuksen (2005, 135) mielestä yritys voi piiloutua hieman vajaiden GRI-standardien taakse ja näin välttää tekemästä oikeita muutoksia yrityksen toimintaan. Nämä kaikki kuitenkin lopulta riippuu yrityksen tavoitteista. Hopkinsin (2003) mukaan

GRI raportointiohjeet sisältävät joitakin standardeja muista säännöistä kuten ISO 14000, SA8000 ja OECD. Tällainen kehitys kertoo halusta luoda maailmanlaajuisesti hyväksytyt yhtenäiset raportointistandardit. (Golob & Bartlett 2007, 4)

GRI-ohjeisto sisältää mittareita/ilmaisimia, joilla mitataan ja raportoidaan taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristösuorituksista. (Dubigeon 2006, 279) Raportointiohjeisto sisältää myös yhtenäisen raportointirakenteen, raportointiperiaatteet ja yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen liittyvät ohjeet. (Niskala & Tarna 2003, 93) GRI-ohjeiston mukaan raportti rakentuu viidestä eri kokonaisuudesta, jotka ovat visio ja strategia, yritysprofiili, hallintokäytännöt ja johtamisjärjestelmät, GRI-sisältöindeksi ja tunnukset. (Juholin 2004, 237) Raportoinnin tulee noudattaa GRI-ohjeiden yhtätoista periaatetta jotka ovat: 1) asiallisuus ja ajoitus 2) läpinäkyvyys 3) sidosryhmien huomioiminen 4) tietojen tarkistettavuus/todistettavuus 5) luotettavuus 6) kattavuus/kokonaisvaltaisuus 7) vertailtavuus 8) ehjyys 9) tarkkuus 10) puolueettomuus 11) toistuvuus. (Dubigeon 2006, 280)

GRI-raportointiperiaatteet voidaan tiivistää kahteen osa-alueeseen: läpinäkyvyyteen ja täydellisyyteen. Nämä periaatteet tulee hyväksyä raportointia aloitettaessa ja periaatteita on noudatettava läpi koko raportoinnin. Läpinäkyvyys tarkoittaa, että raportoitava tieto on saatavissa ja sen laatu ja luotettavuus on tarkistettu. Täydellisyys tarkoittaa, että kaikki asiaan liittyvä tieto raportoidaan, tämä koskee myös negatiivisia tietoja. Kolmas tärkeä vaatimus on todennettavuus eli raportin verifiointi. Raportin oikeellisuuden tarkistaa aina ulkopuolinen, organisaatiosta riippumaton taho. (Pohjola 2003, 190,195)

Tutkittavista suomalaisista suurista pörssiyrityksistä 12 yritystä noudattavat osa tiukemmin osa löyhemmin GRI-ohjeistoa. Kuusi yritystä (Kesko, M-real, Nokia, OKO, Rautaruukki ja Stora Enso) noudatti vuoden 2006 yhteiskuntavastuuraportoinnissa GRI:n uutta G3-ohjeistoa kokonaan tai osittain ja loput kuusi yritystä (Fortum, Metso, Outokumpu, Sampo, UPM-

Kymmene ja Wärtsilä) noudatti vielä G2-ohjeistoa. Monessa yrityksessä ei ollut ennätetty ottaa uutta G3-ohjeistoa käyttöön kun vain osittain tai ei ollenkaan, koska tämä ohjeisto julkaistiin vasta vuoden 2006 loppupuolella. Näistä yrityksistä jotka ovat jo vuoden 2007 yhteiskuntavastuuraportin julkaisseet niin ainakin Outokumpu ja Wärtsilä ovat siirtyneet käyttämään G3-ohjeistoa. Ainoastaan Stockmann ja TietoEnator eivät kerro noudattavansa GRI-ohjeistoa. Näistä kahdestatoista GRI-ohjeistoa noudattavasta yrityksestä jopa kymmenen yritystä noudattaa tarkasti ohjeistoa ja vertailevat raportoituja tietoja ja GRI-ohjeiston vaatimia tietoja toisiinsa, joko yhteiskuntavastuuraportissa tai internet-sivuilla. Ainoastaan OKO ja Sampo eivät vertaa raportoituja tietoja GRI-ohjeiston vaatimiin tietoihin, näillä on näin ollen selvästi huomattavissa että GRI-ohjeistoa ei noudateta niin tarkasti ja raportointi on suppeampaa kuin muilla. OKO ja Sampo tuovat asian myös esille, että he raportoivat OKO soveltuvien osin ja Sampo väljästi GRI-ohjeiston mukaan. Kuten on aiemmin tullut jo ilmi, niin UPM-Kymmene ei raportoi taloudellisesta vastuusta suoranaisesti mitään yhteiskuntavastuuraportissa ja samoin taloudellisia seikkoja ei ole raportoitu myöskään GRI-ohjeiston mukaan. Kaikilla muilla yrityksillä (Fortum, Kesko, Metso, M-real, Nokia, Outokumpu, Rautaruukki, Stora Enso ja Wärtsilä) on vertailu tehty hyvin kattavasti ja selvästi. Jokaisen tietoa tarvitsevan on helppo löytää haluamansa tiedot.

GRI-ohjeisto on teorian mukaan hyvä ohjeisto ja se parantaa paljon yritysten yhteiskuntavastuuraportointia, mutta laadun parantuminen on kyllä kyseenalaista. Ensinnäkin raportointiohjeisto on suositus, ei pakollinen, joten yritykset voivat soveltaa ohjeistoa haluamallaan tavalla ja ohjeistoa ei ole pakko edes käyttää. Se, että ohjeisto on suositus, näkyy selvästi tutkittavissa yrityksissä, sillä vaikka vain kaksi yritystä ei todennäköisesti noudata ohjeistoa niin ohjeistoa noudattavien yritystenkin kesken raportointi on todella kirjavaa ja jopa ajoittain sekavaa. GRI-ohjeiston sanotaan parantavan vertailtavuutta ja yhtenäisyyttä, mutta tämän tutkimuksen pohjalta näin ei voida sanoa, koska yritykset voivat jättää ohjeistoa joiltakin osin noudattamatta. GRI-ohjeiston vaatimat tiedot voidaan lisäksi esittää

kukin omalla tavallaan, että vaikka kaksi yritystä noudattaa täsmälleen samalla lailla ohjeistoa niin, silti yhteiskuntavastuuraportointi voi olla täysin erilaista. Myöskään se, että ohjeiston tarkoituksena on parantaa kolmen eri yhteiskuntavastuu-ulottuvuuden (taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu) tasapuolista huomioimista ei toteudu, sillä ainakaan tutkittavista yrityksistä muun muassa UPM-Kymmene ei raportoi ohjeiston mukaisesti taloudellisesta vastuusta, vaikka ohjeistoa noudattaakin. Muillakin tutkittavilla yrityksillä yhteiskuntavastuuraportointi on epätasapainossa näiden kolmen vastuualueen mukaan, vaikka GRI-ohjeistoa noudatetaankin. Tämäkin voi johtua siitä, että raportointia voi toteuttaa ohjeiston mukaan vain soveltuvien osien.

Teorian mukaan on myös sanottu, että GRI-ohjeisto huomioi hyvin sidosryhmät niin ainoastaan seitsemän yritystä (Fortum, Kesko, Metso, Nokia, Rautaruukki, Stora Enso, Wärtsilä) noudattaa ohjeistoa jollakin tasolla sidosryhmien osalta. Kuten on myös aiemmin tullut ilmi, niin tutkittavilla yrityksillä on sidosryhmien huomioimisessa suurta vaihtelua ja näin ollen se heijastuu myös GRI-ohjeiston noudattamisessakin. Sidosryhmien huomioiminen GRI-ohjeiston mukaan on hieman ristiriidassa sen kanssa mitä yritykset tuovat esille kuitenkin sidosryhmävuorovaikutuksen tärkeydestä yhteiskuntavastuuraporteissa. Jokainen yritys tuo jollakin tapaa ilmi, että sidosryhmien huomioiminen yhteiskuntavastuuasioissa on yritykselle todella tärkeää, ja sitten ei kuitenkaan raportoida GRI-ohjeiston mukaisesti, vaikka se toisi varmasti lisäarvoa yritykselle sekä raportin käyttäjille.

Raportoinnin riittävyttä on myös käsitelty teoriassa ja tässäkin on huomattavissa, että GRI-ohjeisto on vain suositus, eli ne jotka noudattavat ohjeistoa tarkemmin, raportoivat myös riittävästi ja ne jotka eivät noudata kuin viitteellisesti ohjeistoa niin näiden yritysten raportointi on huomattavasti vähäisempää. Tässä tulee ilmi myös toinen teoriassa arvioitu ongelma, että yrityksillä on mahdollisuus liikaa valita tietoja mitä raportissa tuodaan julki. Tutkittavien yritysten kohdalla raportoinnin määrä vaihtelee suuresti ja tiedot jotka raportissa tuodaan esille, ovat suurimmaksi osaksi pelkäs-

tään hyviä tai positiivisia tietoja. Tämä kaikki raportoitavan tiedon valitseminen ja määrällinen vaihtelu heikentää selvästi raportoinnin luotettavuutta. Tämän ongelman muutamit tutkittavat yritykset ovat ratkaisseet yhteiskuntavastuuraportin ulkopuolisella varmentamisella, jolloin tietojen luotettavuuden pitäisi lisääntyä. Toisaalta kuten jo aiemmin tässä tutkimuksessa on käynyt ilmi, niin tämän tasoisten yritysten kaikkeen raportointiin pitäisi pystyä luottamaan ja yritysten pitäisi jo omaksi parhaaksi raportoida täysin rehellisesti. Tämän tutkimuksen avulla voidaan myös hieman vahvistaa sitä teoriassa esitettyä väitettä, että maailmanlaajuiset raportointiohjeistot sopivat paremmin monikansallisille yrityksille kuin paikallisille ja kansallisille yrityksille. Nimittäin lähes kaikki yritykset jotka kokonaisvaltaisemmin tätä GRI-ohjeistoa noudattaa, toimivat maailmanlaajuisilla markkinoilla. Toisaalta taas, kun GRI-ohjeistoa saa noudattaa omaan toimintaan sopivalla tavalla niin tällä halutaan lisätä joustavuutta ja näin ollen voidaan myös nähdä hyvänä se, että pakottaminen ei yleensä välttämättä johda pelkästään positiivisiin tuloksiin. Näin ollen myös yritysten on helpompi ottaa ohjeisto käyttöön kun sitä voi lähteä noudattamaan yritykselle sopivimmalla tavalla. Lisäksi voidaan huomata, että loppujenlopuksi GRI-ohjeisto voi olla myös juuri sen takia suosittu yritysten keskuudessa, koska yritykset katsovat, että muut yritykset ovat myös kykeneviä käyttämään ohjeistoa.

Olisi selvää, että jos GRI-ohjeistosta tehtäisiin tietyllä tavalla pakollinen eli ne yritykset jotka sitä käyttävät on käytettävä tietyllä tavalla, niin kaikki yllä olevat raportointiin liittyvät ongelmat poistuisivat tai ainakaan ongelmat eivät olisi niin selviä. Lisäksi tästä voisi seurata, että kun yhteiskuntavastuuraportoinnilta vaadittavat ominaisuudet paranisivat tai lisääntyisivät niin tästä päästäisiin taas eteenpäin eli tämä taas helpottaisi yhteiskuntavastuun kehityksen ja tulosten ymmärtämistä. Toisaalta taas GRI-ohjeiston noudattamisessa yritykset ovat juuri tässä kohtaa murrosvaiheessa kun vasta osa on siirtynyt käyttämään G3-ohjeistoa ja osa taas siirtyy vasta vuoden 2007 raportoinnissa. Voidaan olettaa että yhteiskuntavastuuraportointi tulee näillä G3-ohjeistoa noudattavilla yrityksillä paranemaan, koska

on sanottu, että G3-ohjeisto on parempi kuin edellinen versio. Lisäksi tällaisen ohjeiston muuttaminen käytäntöön vie aina oman aikansa joten vertailukelpoisia tuloksia voidaan odottaa ehkä vasta muutaman vuoden kulluttua. Kuten huomataan, yhteiskuntavastuuraportointi on vapaaehtoista ja eri ohjeistojen ja sääntöjen noudattaminen on myös vapaaehtoista. Tämä johtaa pitkälti siihen, että tutkittavilla yrityksillä raportointi vaihtelee suuresti, todella hyvästä raportoinnista hieman heikompaan. Positiivista kuitenkin on, että kaikki tutkittavat yritykset ovat ottaneet sen linjan, että jotain raportoidaan.

3.5 Yhteenveto

Yhteiskuntavastuuraportointi on lisääntynyt vasta 2000-luvun alussa ja yrityksillä on paljon erilaisia näkemyksiä yhteiskuntavastuusta ja sama vaihtelevuus jatkuu myös yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Yhteiskuntavastuuraportoinnin alussa yrityksen on määriteltävä yhteiskuntavastuuraportoinnille tavoitteet ja mitä hyötyjä raportoinnilla haetaan. Toisaalta on esitelty myös syitä siihen miksi yritykset eivät raportoi yhteiskuntavastuusta ollenkaan. Tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset tuovat vaihtelevasti esille tavoitteita ja syitä miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan. Kuitenkin vain kolmen yrityksen kohdalta jää hieman epäselväksi miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan. Yleisesti ottaen yritykset haluavat avoimesti tuoda esille sidosryhmille miksi yhteiskuntavastuu nähdään tärkeäksi, mitä yritys on tehnyt vastuullisuuden eteen ja miten asetetut tavoitteet on saavutettu yhteiskuntavastuun saralla. Yritykset pyrkivät raportimaan luotettavasti ja avoimesti ja läpinäkyvästi. Lisäksi raportointi todellakin nähdään hyväksi välineeksi käydä keskinäistä vuoropuhelua sidosryhmien ja yritysten välillä. Kuten huomataan yritykset raportoivat yhteiskuntavastuusta pitkälti samoista syistä kuin miksi yritys toimii vastuullisesti.

Yritysten tulee huomioida yhteiskuntavastuuraportoinnissa myös erilaisia tekijöitä joilla voi olla vaikutusta yrityksen raportointiin. Kansainvälistymi-

sellä on ehkä suurin vaikutus yhteiskuntavastuuraportointiin ja toimialalla pieni vaikutus sekä noudatettavalla raportointiohjeistuksella. Sisäiset tekijät vaikuttavat myös jonkin verran yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnin ja tämä näkyy siinä, että yrityksillä on eri tapoja raportoida, erilaisia muotoja ja painopistealueita raportoinnissa. Yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnin oletetaan täyttävän myös monia eri ominaisuuksia, näitä ominaisuuksia ovat muun muassa olennaisuus, läpinäkyvyys, oikeellisuus ja systemaattisuus. Tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset vastaavat näihin vaadittaviin ominaisuuksiin kohtuullisen hyvin. Ainoastaan ne yritykset, jotka raportoivat vähemmän niin voidaan olettaa, että nämä kaikki vaadittavat ominaisuudet ei välttämättä tule täytetyksi. Näitä vähemmän raportoivia oli vain kolme yritystä.

Kun yritykset ovat sisäistäneet yllä mainitut tekijät, niin sen jälkeen tulisi miettiä mitä raportoinnin tulisi sisältää ja miten yrityksen tulisi raportoida, missä ja miten. Vaikka yhteiskuntavastuuraportoinnista ei määrätä laissa eikä muissakaan säännöissä niin, silti yrityksillä raportointi on melko yhdenmukaista koska yritykset raportoivat useasti taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Lisäksi yhteiskuntavastuuraportoinnin sisältöä ohjaa pitkälti GRI-ohjeisto, sidosryhmät ja kansallinen sääntely ja ohjeistus. Tämän jälkeen tulisi tarkastella miten yritys raportoi yhteiskuntavastuusta ja missä. Jotkut yritykset tekevät erillisen yhteiskuntavastuuraportin, jotkut raportoivat vuosikertomuksen yhteydessä tai verkossa. Yrityksillä on valittavissa myös paljon eri kanavia minkä kautta yritys haluaa raportoida. Tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset raportoivat kaikki kolmiosaisen mallin mukaan eli taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta. Kaikki yritykset eivät kyllä raportoi kaikista osa-alueista. Toisaalta taas jotkut tutkittavat yritykset raportoivat näiden kolmen osa-alueen lisäksi myös muista vastuullisuuteen liittyvistä asioista esimerkiksi sidosryhmävuorovaikutuksesta. Tutkittavat yritykset raportoivat kaikki paitsi kaksi yritystä, erillisellä yhteiskuntavastuuraportilla ja kahdella yrityksellä on erillinen yhteiskuntavastuosio vuosikertomuksen yhteydessä. Kuitenkin vaikka tähän tutkimukseen on pyritty valitsemaan melko samantasoisia

yrietyksiä, niin silti raportoinnissa on vielä melko suuria eroavaisuuksia, lähinnä määrällisiä ja myös laadullisia.

Yhteiskuntavastuuraportointia varten on kehitetty erilaisia ohjeistoja tukemaan raportointia kaikissa sen osa-alueissa. GRI-ohjeisto on näistä tunnetuin ja käytetyin. Ohjeistoa kehitetään jatkuvasti ja vuonna 2006 GRI:stä julkaistiin uusi versio G3. Ohjeistolla pyritään tietenkin ohjaamaan yritysten yhteiskuntavastuuraportointia yhtenäisemmäksi kautta maailman ja lisäksi ohjeistolla halutaan lisätä raportoinnin luotettavuutta ja sidosryhmävuorovaikutusta. Heikkoutena ehkä vielä kuitenkin on se, että GRI-ohjeistoa voivat yritykset soveltaa lähes haluamallaan tavalla eli sitä voi soveltaa osittain tai kokonaan. Tutkittavista suomalaisista suurista pörssiyrityksistä 12 noudattaa GRI-ohjeistoa, osa tiukemmin osa löyhemmin. Kuusi yritystä noudatti vuoden 2006 raportoinnissa uutta G3-ohjeistoa ja loput vanhempaa versiota. Tutkittavien yritysten keskuudessa myös huomasi sen, että yritykset voivat noudattaa GRI-ohjeistoa lähes omalla tavallaan. Vaikka lähes kaikki tutkittavat yritykset käyttävät ohjeistoa, niin silti raportoinnissa on suuria eroja.

4. YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENTAMINEN

Yhteiskuntavastuuraportoinnin lisääntyminen on kasvattanut myös kolmannen riippumattoman tahon tekemää yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista. (O'Dwyer & Owen 2005, 206) On alettu kiinnittää huomiota raporttien laatuun, luotettavuuteen ja uskottavuuteen ja tämän takia yritykset ovat alkaneet varmennuttaa yhteiskuntavastuuraportteja kolmannella riippumattomalla taholla, jotta raporttien edellä mainitut ominaisuudet lisääntyisivät. (Emtairah 2002, 14) KPMG:n tutkimuksen mukaan Global Fortuneen 250 yrityksestä vuonna 1999 varmennettuja yhteiskuntavastuuraportteja oli 19 %, vuonna 2002 varmennettuja oli 29 % ja vuoden 2005 tutkimuksessa varmennettuja oli 30 % raporteista. (KPMG 2005, 30) Myös KPMG:n tutkimuksen mukaan varmennuksen tarve on kasvanut, koska halutaan luotettavaa ja uskottavaa tietoa johdosta/hallinnosta ja halutaan johtaa yrityksen ympäristö ja sosiaalisia riskejä, lisäksi sidosryhmät haluavat, että raportti todella esittää yrityksen pyrkimyksiä ja saavutuksia. (KPMG 2002, 18)

4.1 Ulkoisen varmennuksen tarkoitus, hyöty ja pyrkimykset

4.1.1 Mitä varmennuksella tarkoitetaan?

Varmentamisella tarkoitetaan riippumatonta ammattitaitoista toimintaa. Määritelmä perustuu ensinnäkin päätöksentekoon, jossa vaaditaan, että tieto on korkealaatuista, lisäksi tieto voi olla taloudellista tai ei-taloudellista. Toiseksi varmentaminen edistää tiedon laatua ja asiayhteyttä. Kolmanneksi määritelmä sisältää riippumattomuuden, eli varmentajan täytyy toimia täysin riippumattomasti, jotta muut varmennuksen tunnusmerkit voivat täyttyä. Viimeiseksi määritelmä sisältää termin ammattilaisen palvelut, jolla vaaditaan ammattitaitoista harkintakykyä. Varmentamisen laatutekijät ovat

luotettavuus, uskottavuus, merkityksellisyys ja ajankohtaisuus. (Messier et al. 2006, 14) Yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisesta käytetään kirjallisuudessa montaa eri termiä, englanninkielisiä termejä ovat muun muassa auditing, verification ja assurance (Deegan et al. 2006a, 331) ja suomenkielisiä termejä ovat taas verifiointi, auditointi, tarkastus, todentaminen ja varmentaminen. Tässä työssä käytetään ainoastaan varmentaminen -termiä.

AccountAbility (2003, 7) määrittelee varmentamisen, että se on arviointia joka suoritetaan erityisten periaatteiden ja standardien mukaan ja arvioitava on erityinen julkinen raportti, joka on tarkoitettu yrityksen sidosryhmille ja raportissa kerrotaan organisaation suorituksista. FEE:n (2002, 16) mukaan varmentaminen on kasvavassa määrin tärkeä osa yhteiskuntaa, jossa yritysten oletetaan olevan tilivelvollisia, vastuuntuntoisia ja raportoitavan suorituksistaan. Waddockin (2001, 341) mukaan yhteiskuntavastuuraportoinnin varmennus tarkoittaa yrityksen sisäisten käytäntöjen arviointia ja/tai määrittellään sidosryhmien näkemystä yrityksen käytännöistä kuinka hyvin yritys on elänyt asettamiensa näkemysten ja arvojen mukaan. Kujalan ja Kuvajan (2002, 184) mukaan raportoinnin varmentamisella tarkoitetaan jonkin riippumattoman organisaation ulkopuolisen tahon suorittamaa, raportoitavien tietojen ja mahdollisesti myös tiedon tuottamis- ja keruujärjestelmien tarkastusta ja varmentamista.

On myös esitetty väite, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen on sellaista toimintaa, jossa varmennetaan vain mitä voidaan varmentaa, kun varmentamisen lähtökohtana pitäisi olla se, mitä pitää varmentaa. Jos varmennetaan vain niitä tietoja mitä voidaan varmentaa, niin tällöin varmentamiselta puuttuu oikea kohde, koska tällöin ei raporttien käyttäjiä huomioida lainkaan eli mitä tietoa he tarvitsevat. (KPMG 2005, 35) KPMG:n Mieltisen mukaan varmentaminen on tietojen läpikäyntiä ja tietojen oikeaksi osoittamista kolmannen osapuolen toimesta ja lisäksi varmentamisella viestitään sidosryhmille, että tiedot on oikein mitä yhteiskuntavastuuraportissa on esitetty.

4.1.2 Varmentamisen tavoitteet ja varmentamisesta tulevat hyödyt

Perinteisen tilintarkastuksen tavoitteet ovat kaikille itsestäänselvyys, mutta yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisen tavoitteet ja tarkoitus ja siitä mahdollisesti saatavat hyödyt eivät sitä ole. On huomattu, että varmentamiselle asetetaan erilaisia tavoitteita tilanteesta riippuen ja lisäksi yritykset hyötyvät eri tavoin kun yhteiskuntavastuuraportti on ulkoisesti varmennettu. Yhteiskuntavastuuraportin luotettavuus on noussut selkeimmin esille kun tutkitaan varmentamisen tarkoitusta ja siitä saatavia hyötyjä. Riippumatonta varmennusprosessia halutaan edistää koska, sillä lisättäisiin sidosryhmien saamien raporttien luotettavuutta ja samalla ulkoinen varmennus on keino tarjota lisäarvoa sidosryhmille. (O'Dwyer & Owen 2005, 209; Adams & Evans 2004, 98) Luotettavuudella tarkoitetaan tässä sekä sisäistä, että ulkoista luotettavuutta. Ulkoista luotettavuutta voidaan parantaa juuri kolmannen osapuolen antamalla lausunnolla eli yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisella. Sisäiseen luotettavuuteen vaikuttaa muun muassa menettelytapojen laatu, organisaatorakenne, sisäinen johtamisjärjestelmä, riskijohtaminen, sisäinen varmistusjärjestelmä. Kaikki nämä sisäisen varmennuksen seikat tulee huomioida myös ulkoista varmennusta tehtäessä. (Adams & Evans 2004, 98) Myös GRI G3-varmennusohjeiston mukaan organisaatioilla voi olla sisäisiä järjestelmiä joilla luotettavuutta parannetaan. Kuitenkin varmennusohjeistossa suositellaan, että sisäisten järjestelmien lisäksi luotettavuuden parantamisessa pitäisi käyttää juuri ulkopuolista riippumatonta varmentamista. (Ballou et al. 2006, 70)

Monaghanin (2001, 65) mukaan varmennusprosessin puuttuminen horjuttaa koko yhteiskuntavastuuraportointia, koska raportointi kuitenkin pitäisi perustua luottamukseen. Parkin ja Brorsonin (2005, 1096) näkemyksen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisen tavoitteena on lisätä vapaaehtoisen raportin luotettavuutta samoin kuin tilintarkastuksen tarkoitus on lisätä tilinpäätöksen luotettavuutta. Samoin Gray (2000) on sitä mieltä, että yhteiskuntavastuuraportti ei voi olla luotettava ilman kolman-

nen riippumattoman tahon varmentamista. (Park & Brorson 2005, 1096) Doanen (2000) mukaan samalla kun yhteiskuntavastuuraportoinnin määrä kasvaa niin yrityksiä painostetaan eri tahoilta siihen, että raporttien tietojen pitäisi olla luotettavia ja raportoivan organisaation tulisi olla kaikin puolin rehellinen. (Dando & Swift 2003, 195) Line et al. (2002, 76) ovat taas sitä mieltä, että kolmannen osapuolen tekemä yhteiskuntavastuuraportin varmennus antaa raportille riippumattomuuden leiman ja lisäksi varmennuksella vakuutetaan lukijalle tai raportin käyttäjälle, että raportissa olevat tiedot ovat päteviä. Uskotaan, että ulkopuolinen varmennus ja siihen liittyvä lausunto lisää raportoinnin, raportin sekä raportoivan organisaation uskottavuutta ja luotettavuutta. (Kujala & Kuvaja 2002, 184) Varmentaminen rakentaa luotettavuutta raportoitaessa organisaation sosiaalisesta ja eettisestä suorituksesta. Lisäksi ulkoinen varmentaminen auttaa vakuuttamaan organisaation ja sen sidosryhmät sosiaalisen ja eettisen laskennan, varmentamisen ja raportointiprosessin laadusta. (AccountAbility 1999, 37) Owenin mukaan (2003, 1) varmentamisella halutaan lisätä vain yhteiskuntavastuuraporttien luotettavuutta. Myös Dando ja Swift (2003, 195) kannattavat Owenin näkemystä.

Lotilan (2004, 24) mukaan riippumatonta varmentamista pitäisi suorastaan vaatia yrityksiltä. Kun raporttien luotettavuus lisääntyy, niin tällöin päätösten tekeminen raporttien varassa on varmempaa. (FEE 2002, 16) Deegan et al. (2006a, 332) ovat sitä mieltä, että juuri varmentaminen lisää yhteiskuntavastuuraporttien lukijoiden tai käyttäjien luottamusta tiedoista joita raportissa esitetään. Koska yhteiskuntavastuuraportointi on vapaaehtoista ja raportoinnille ei olemassa pakottavaa ohjeistusta niin tämä aiheuttaa sen, että yritys voi melko pitkälti vaikuttaa raportointiin. Tästä taas seuraa se että raportointia ei koeta käyttäjien keskuudessa välttämättä kovinkaan käyttökelpoiseksi tai luotettavaksi. Juuri tästä syystä yrityksen pitäisi antaa raportti kolmannen riippumattoman osapuolen varmennettavaksi jolloin raportin luotettavuus kasvaa. (Jenkins & Yakovleva 2006, 274)

Parkin ja Brorsonin tutkimuksesta (2005, 1099) kävi ilmi, että yritykset lisäävät raporttien luotettavuutta juuri varmentamisella. PricewaterhouseCoopersin (2004, 20) tutkimuksen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen on tärkeää, vaikkakaan ei elintärkeää. Varmentaminen on kuitenkin merkki tehokkaasta, uskottavasta ja luotettavasta yhteiskuntavastuuraportoinnista. (PricewaterhouseCoopers 2004, 20)

Lisäksi ulkoisella varmentamisella halutaan korostaa myös raportoinnin ehjyyttä. Yhteiskuntavastuuraporttien ehjyydellä tarkoitetaan tässä organisaation toimien laajuutta ja merkittävien vaikutusten laajuutta jotka raportissa esitetään. (O'Dwyer & Owen 2005, 209) Adamsin ja Evansin (2004, 104) mukaan ehjyydellä tarkoitetaan laajuutta miten kaikki merkityksellinen ja aineellinen tieto on sisällytetty raporttiin yrityksen suorituksista, lisäksi varmentamisen yhteydessä raportin ehjyyteen vaikuttaa myös se, kuinka sidosryhmien tiedontarve on huomioitu, onko kaikki tärkeät sidosryhmät huomioitu raportoitaessa. Adams (2004, 731) on tutkinut yhteiskuntavastuuraporttien ehjyyttä ja hän on tehnyt havainnon, että yritykset laiminlyövät raportointia negatiivisista sosiaalisen ja ympäristövastuun asioista joita yritys on kenties kohdannut. Yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisen tarkoitus on arvioida ja antaa raportti yrityksen yhteiskuntavastuuraportin ehjyydestä. (Adams & Evans 2004, 107, 114)

Luotettavuuden ja ehjyyden lisäksi on esitetty monenlaisia muita syitä miksi yrityksen kannattaa varmentaa yhteiskuntavastuuraportti ulkopuolisen riippumattoman tahon toimesta. Nähdään, että ulkoisella varmentamisella on vaikutusta muun muassa yrityksen menestymiseen, yrityksen arvoihin ja tavoitteisiin sekä oikeiden tietojen esittämiseen. Mätäsaho et al. (1999, 140) ovat sitä mieltä, että mitä keskeisempiä yhteiskuntavastuuseen liittyvät asiat ovat yrityksen taloudellisen menestymisen kannalta, sitä tärkeämpää olisi, että ulkopuolinen taho tarkastaa yhteiskuntavastuuraportin. Peltolan (2002, 126) mukaan erityisesti yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisella varmentamisella tuodaan esille oikeanlainen yhteiskuntavastuun toteuttaminen. Varmistamisen tavoitteena voi olla, että organisaation toi-

minta vastaa organisaation määrittelemiä arvoja, periaatteita ja tavoitteita ja että toiminta olisi joka tasolla yhtenäistä ja johdonmukaista (Talvio & Välimaa 2004, 118; Forsman-Hugg et al. 2006, 26). Gao ja Zhang (2005, 735) ovat sitä mieltä, että yrityksen yhteiskuntavastuun ulkoisen varmentamisen tarkoituksena on edistää organisaation taloudellista, sosiaalista ja ympäristövastuuta koko ajan sidosryhmät huomioiden. Varmentamisen tavoitteena voi olla myös varmistua, että yhteiskuntavastuuraporttiin sisältyvät luvut ja liitetiedot sekä järjestelmää koskevat kuvaukset antavat oikean ja tasapainoisen kuvan yhteiskuntavastuuasioiden tilasta kyseessä olevasta yrityksestä. Lisäksi varmennuksen tavoitteena on muodostaa kokonaisvaltainen kuva kohteesta, tavoitteista, raportoinnin kohderyhmästä, varmennuskriteereistä ja raportointitavasta. (Sjöblom & Niskala 1999, 157–166) Ballou et al. (2006, 67) ovat sitä mieltä, että jos yhteiskuntavastuuraporttia ei ole varmennettu niin se heikentää raportin laatua ja raportoidun tiedon käytettävyyttä.

IFAC (The International Federation of Accountants, 2000) määrittelee varmentamisen tavoitteeksi seuraavaa: varmentamisen tavoitteena on arvioida tai mitata tietoa, järjestelmiä, prosesseja tai käytöstä joiden takia yritys on vastuussa toiselle osapuolelle ja tämä arviointi tai mittaus tehdään määriteltäviä sopivia kriteerejä vastaan ja tästä tehdään yhteenveto joka tuottaa tarkoitetuille raportin käyttäjille varmuuden tason esitetystä asioista. PricewaterhouseCoopersin mukaan (2008) yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen auttaa yritystä saamaan luotettavan käsityksen omasta vaatimustenmukaisesta raportoinnista ja lisäksi yritys pystyy ulkopuolisen varmentajan lausunnon avulla viestimään raportin vaatimustenmukaisuudesta myös yrityksen ulkopuolella. Raporttien varmentamisella yritykset voivat karttaa kritiikkiä yhteiskuntavastuuraportteja kohtaan (Adams & Evans 2004, 98). Euroopan Komissio on myös ottanut kantaa yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen ja Komission kanta on, että kolmannen osapuolen varmentama julkinen yhteiskuntavastuuraportti torjuu kritiikkiä, että raportti olisi vailla sisältöä. (Commission of the European Communities 2001, 18)

Myös ulkoisessa varmentamisessa tärkeäksi tekijäksi muodostuvat yrityksen sidosryhmät. Nähdään, että sidosryhmät hyötyvät ulkoisesta varmentamisesta ja lisäksi varmentamista tehdään tavallaan sidosryhmiä varten. Varmentamisen tavoitteeseen voi vaikuttaa myös raportin lukijoiden odotukset. (Sjöblom & Niskala 1999, 157) Varmentamisen tarkoituksena ei ole etsiä epäkohtia ja antaa rangaistuksia vaan tarkoituksena on kehittää raportointia niin, että siitä olisi mahdollisimman paljon hyötyä yritykselle ja sidosryhmille. (Talvio & Välimaa 2004, 118; Forsman-Hugg et al. 2006, 26) Toivottavaa olisi, että raportoiva organisaatio yhdessä sidosryhmien kanssa määritteli yhteiskuntavastuuraportin varmentamisen tarkoituksen ja tavoitteet. (Deegan et al. 2006a, 344) Grayn mukaan (2000) sidosryhmät vaativat entistä enemmän, että yrityksen esittämät yhteiskuntavastuuraportit todella ja reilusti esittävätkin mitä yritys on saanut aikaiseksi ja mitä yritys aikoo tulevaisuudessa saada aikaiseksi. (Park & Brorson 2005, 1096) Tätä parannetaan juuri yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisella varmentamisella. Gao ja Zhang (2005, 733) korostavat myös erityisesti yhteiskuntavastuuraportin varmentamisessa sidosryhmien merkitystä, koska he ovat kuitenkin raporttien pääasiallisia käyttäjiä. He jopa toteavat, että sidosryhmät toimivat toisena varmentajana ulkoisen riippumattoman tahon lisäksi. (Gao & Zhang 2005, 733) Gonella ja Woo (2000) korostavat sidosryhmien merkitystä kun rakennetaan luottamusta ja luotettavuutta ja sidosryhmävuorovaikutus on tämän takia ehdottoman tärkeää varmennusprosessissa. (Adams & Evans 2004, 98) Dando ja Swift (2003, 195) kannattavat edellistä mielipidettä ja ovat sitä mieltä, että jos yrityksen ja sidosryhmien välillä ei ole luotettavuussuhdetta niin yhteiskuntavastuuraportti ei voi vastata sidosryhmien vaatimuksiin. On kuitenkin huomattu, että yhteiskuntavastuuraporttien läpinäkyvyys ei kuitenkaan tuota luottamusta. (Dando & Swift 2003, 195) Owenin mukaan (2003, 19) varmentamisessa pitäisi korostaa ja kehittää sidosryhmille tarjottavan tiedon ymmärrettävyyttä ja käyttökelpoisuutta.

Park ja Brorson (2005) ovat tehneet tutkimuksen yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisesta varmentamisesta ja he tuovat esille muutamia syitä miksi

yrietykset kenties raportteja varmentavat tai sitten eivät varmenna ulkopuolisen riippumattoman tahon toimesta. Sellaiset yritykset jotka toimivat alalla joita kohtaan julkinen paine on kovaa, niin varmentaminen on yleisempää, lisäksi nämä yritykset näkevät hyväksi keinoksi varmentamisen, jotta voidaan vastata sidosryhmien vaatimiin kysymyksiin. Lisäksi tutkimuksen mukaan, varmentaminen ohjaa kehittämään tehokasta sisäistä raportointia. Toisaalta taas ne yritykset jotka eivät varmentaneet raporttia, olivat sitä mieltä, että varmentaminen on kallista ja ei ole olemassa näyttöä siitä, että varmentaminen edistäisi raporttien luotettavuutta. (Park & Brorson 2005, 1099) Tästä tutkimuksesta kävi myös selkeästi ilmi neljä eri syytä miksi yritykset eivät ulkopuolisesti varmenna yhteiskuntavastuuraportteja. Ensimmäisenä syynä oli, että varmentaminen on liian kallista ja toiseksi varmentamien ei lisää yhtään raportoinnin arvoa. Kolmanneksi oltiin sitä mieltä, että yrityksessä on vielä paljon muuta tehtävää ennen kuin ryhdytään yhteiskuntavastuuraportin ulkoiseen varmentamiseen. Neljäntenä oli, että yritykset eivät nähneet pakottavaa tarvetta ryhtyä varmentamaan yhteiskuntavastuuraporttia, katsottiin että yhteiskuntavastuuraporttien varmentamien on vain suurten kansainvälisten yritysten toimintaa. (Park & Brorson 2005, 1100) Ne yritykset jotka eivät varmenna raportteja ulkopuolisella taholla ovat sitä mieltä, että luotettavuusaste on korkea kun tiedot perustuvat tarkastettuun kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sekä systemaattiseen laatu-, ympäristö-, ja henkilöstöasioiden hallintaan. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2006, 32)

Tutkimuksessa on käynyt ilmi myös sellainen seikka, että yritykset jotka eivät varmenna yhteiskuntavastuuraportteja ulkoisella taholla väittävät, että raporttien varmentaminen tapahtuu muilla keinoin. Seuraavia toimenpiteitä tehdään yrityksissä jotta varmistutaan, että yhteiskuntavastuuraportin tiedot ovat luotettavia ja sanotaan, että tuodaan julki kaikki oleellinen tieto, ilman erillistä kolmannen tahon riippumatonta varmentamista. Näitä toimia ovat muun muassa sisäinen tarkastus tai sisäinen laadun tarkkailu, oma arviointi raportoinnista, arviointi ympäristöasioiden asiantuntijalta, työskentely ulkopuolisten asiantuntijoiden kanssa, noudatetaan GRI-

ohjeistoa ja lisätään sidosryhmien huomiointia. (Park & Brorson 2005, 1100)

Kuitenkin näkyvissä on, että yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen lisääntyy tulevaisuudessa. Park ja Brorson (2005, 1105) esittävät, että varmentamisen lisääntymiseen vaikuttaisi ainakin seuraavat syyt: otetaan edelläkävijäyrityksistä mallia, yleisesti hyväksytyt raportointiohjeistot ja varmennusohjeistot lisääntyvät, sidosryhmiltä kasvava paine ja yleisen käsityksen lisääntyminen, että raporttien ulkoinen varmentaminen on hyödyksi yritykselle ja sidosryhmille.

Tässä tutkimuksessa selvitettiin yrityksiltä ja muutamalta varmentajalta heidän näkemiään mahdollisia yleisiä syitä miksi ulkoista varmentamista yrityksissä tehdään tai ei tehdä. PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan yritykset käyttävät ulkoista varmentamista, koska yritykset haluavat vakuuttaa ulkopuolisille tahoille, että tiedot yhteiskuntavastuuraportissa ovat luotettavia ja että ne on tarkastettu. Lisäksi Juutisen mukaan ulkoinen varmennusprosessi on myös yritykselle itselleen suuri oppimisprosessi ja samalla yritys saa tukea muutoksenhallintaan. Eli se henkilökunta joka tähän yhteiskuntavastuuraportointiprosessiin osallistuu voi oppia paljon uutta yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnista tämän ulkoisen varmentamisen kuluessa ja yritys saa ulkoisen varmentamisen jälkeen korjattua mahdolliset virheet. Lisäksi Juutisen mukaan tätä kautta syntyy myös johdolle se hyöty, miten paljon esitettyä tietoa voi käyttää johtamisessa hyväksi, koska johtamisen pitää perustua oikeille ja varmoille luvuille. KPMG:n Miettinen oli melko samoilla linjoilla PricewaterhouseCoopersin Juutisen kanssa, sillä Miettisen mukaan ulkoisella varmentamisella käydään yrityksen raportoimia tietoja läpi ja samalla tiedot osoitetaan oikeaksi kolmannen osapuolen toimesta. Samoin Miettinen näkee, että ulkoisella varmentamisella viestitään yrityksen sidosryhmille tietojen oikeellisuudesta, mitä yhteiskuntavastuuraportissa esitetään.

Ulkoiset varmentajat näkevät monia eri syitä siihen miksi yritykset eivät välttämättä varmenna yhteiskuntavastuuraportin tietoja ulkopuolisella taholla. PricewaterhouseCoopersin Juutinen oli sitä mieltä, että yritykset voivat nähdä, että ulkoinen varmentaminen on kallista ja että se vaatii muitakin resursseja yritykseltä muun muassa ajankäyttöä ja toisaalta yrityksen henkilökunta joutuu olemaan monessa apuna ulkoiselle varmentajalle, joten se vaatii erityistä panostusta. KPMG:n Miettinen oli sitä mieltä, että ulkoisen varmentamisen puuttuminen voi olla yrityksessä linjauskysymys ja toisaalta voi olla niin, että ei tiedetä mitä kaikkea ulkoinen varmentaminen pitää sisällään ja lisäksi voi olla, että yritys ei välttämättä näe niitä kaikkia hyötyjä mitä ulkoisella varmentamisella yritys saavuttaa. Lopuksi Miettinen oli sitä mieltä, että koska ulkoinen varmentaminen ei ole lakisääteistä niin yrityksissä voidaan ajatella, että ei tarvita ulkoista varmentamista, koska osataan myös itse tehdä työ oikealla tavalla. Eli pitkälti Miettinen oli sitä mieltä, että ulkoinen varmentaminen on yrityksessä linjauskysymys, mutta toisaalta voidaan taas miettiä siltäkin kannalta, pitääkö koko yhteiskuntavastuuraporttia sitten julkaista tai mitä hyötyä raportista on.

Samoin haastatteluissa selvitettiin yleisellä tasolla, mitä syitä yritykset näkevät mahdollisesti, että miksi yhteiskuntavastuuraporttia ei ulkoisesti varmenneta tai miksi se varmennetaan. Outokummun Jalangon mukaan yritykset varmennuttavat ulkoisesti yhteiskuntavastuuraporttinsa eri syistä. Ulkoinen varmennus voidaan esimerkiksi nähdä yrityksessä sisäisenä kehitysprojektina eli silloin voidaan kiinnittää yrityksessä huomiota mahdollisiin esille tulleisiin heikkoihin kohtiin ja kehityskohteisiin. Outokummun Jalangon mukaan tämän suuntaisia näkemyksiä ulkoisen varmentamisen hyödyistä voi olla nimenomaan sellaisilla yrityksillä, jotka ovat melko alussa tässä yhteiskuntavastuuraportoinnissa ja haluavat saada vahvan näkemyksen ja kommentteja ulkopuoliselta ammattimaiselta taholta, jolloin yhteiskuntavastuuraportointia lähdetään kehittämään oikeaan eikä väärään suuntaan. Samoin Outokummun Jalanko oli sitä mieltä, että ulkoisella varmentamisella parannetaan yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuutta ja uskottavuutta, koska tällöin ulkopuolinen taho on tarkastanut yrityksen

väittämät eivätkä asiat jää vain yrityksen sanomisen varaan. Härkönen oli myös sitä mieltä, että käynnistettäessä tai kehitettäessä raportointiprosessia ulkoinen varmentaja antaa palautetta tähän kehittämistyöhön. Toisaalta Fortumin Härkönen oli sitä mieltä, että jotkut yritykset voivat kokea tai nähdä, että kyseisen yrityksen sidosryhmät arvostavat ulkoista varmentamista. Jotkut yritykset voivat myös Härkösen mukaan nähdä, että ulkoinen varmentamien parantaa raportoitujen tietojen uskottavuutta kun ulkopuolinen taho on tiedot käynyt läpi.

Myös Stora Enson Puusa oli sillä linjalla, että ulkoisen varmentamisen pääsyy on juuri nimenomaan tiedon luotettavuuden ja uskottavuuden lisääntyminen. Keskon Flanagan oli samoilla linjoilla edellisten kanssa, että ulkoisen varmennuksen myötä halutaan tavallaan avata ovet varmentajalle ja toisaalta halutaan tuoda esiin läpinäkyvyyttä eli, ei ole mitään salattavaa. Flanaganin mukaan ulkoisella varmentamisella juuri läpinäkyvyys ja luotettavuus kasvavat ja tämä on tarpeellista kun ajatellaan sidosryhmien tarpeita myös. Lisäksi Flanagan toi esille, että ulkoinen varmentaminen on erittäin hyvä työkalu yritykselle itselleen, koska siitä saatavat hyödyt ovat lopulta todella suuret, tähän vaikuttaa kyllä myös se, että yrityksen täytyy osata käyttää oikealla tavalla hyväksi ulkoisesta varmentamisesta saatavaa tietoa, tällä hän viittasi koko yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnin sisäisen laadun paranemiseen. Haastattelujen perusteella vahvistettiin myös se, että ulkoisen varmentamisen tarkoituksena ei ole etsiä virheitä vaan ulkoinen varmentaminen koetaan muunlaiseksi toiminnaksi ja siitä saadaan suuria hyötyjä yrityksille.

Mitä mieltä haastateltavissa yrityksissä sitten oltiin siitä, miksi yritykset eivät välttämättä käytä ulkoista varmentamista. Keskon Flanagan, Stora Enson Puusa ja Outokummun Jalanko esittivät yhdeksi mahdolliseksi syyksensä, että ulkoinen varmentaminen on kallis projekti. Lisäksi Keskon Flanaganin ja Stora Enson Puusan mukaan pienemmät yritykset joutuvat varmasti miettimään, mikä on kustannusten ja saavutettavan edun tasapaino eli onko se liian kallista hyötyihin nähden vai toisinpäin. Outokummun Ja-

lanko oli lisäksi sitä mieltä, että yritykset eivät välttämättä katso, että ovat riittävän pitkällä yhteiskuntavastuuraportoinnissa varmennuttaakseen raporttinsa, jolloin katsotaan, että ulkoisesta varmentamisesta ei ole etuja yritykselle. Lisäksi Jalangon mukaan yrityksissä voi olla epätietoisuutta siitä, mikä taho on oikea tekemään varmennuksen tai sitten ei yksinkertaisesti tiedetä ulkoisesta varmentamisesta tarpeeksi. Keskon Flanagan tukee myös edellistä väitettä, että yritys voi jostain syystä myös nähdä, että yrityksen yhteiskuntavastuuraportti ei ole valmis vielä varmennettavaksi. Fortumin Härkönen oli taas sitä mieltä, että yrityksessä voidaan katsoa myös, että varmentaminen voi olla joiltakin kohdin hankalaa tai sitten sidosryhmät eivät välttämättä vaadi koko ulkoista varmentamista. Keskon Flanagan lisäsi tähän mahdollisiksi syiksi miksi yritykset eivät käytä varmentamista, että yritykset eivät mielestään hyödy varmentamisesta ja tämä voi myös olla totta osassa tapauksissa, mutta usein Flanagan pitää tätä jonkinlaisena asenteellisena ongelmana eli yritykset eivät näe tai ymmärrä ulkoisesta varmennuksesta saatavia hyötyjä.

Tutkittavista yrityksistä vain neljä on varmentanut yhteiskuntavastuuraportin ulkopuolisella taholla. Näitä yrityksiä ovat Kesko, M-real, Stora Enso ja Wärtsilä. Lisäksi Outokumpu siirtyi vuoden 2007 raportoinnin osalta ulkoiseen varmentamiseen. Stora Enson varmentamisen tarkoituksena on varmentaa raportin sisältämät väittämät ja käydä läpi sosiaalisen vastuun ja ympäristöasioiden johtamis- ja tiedonkeruujärjestelmät. Lisäksi varmentamisen avulla saadaan riippumattoman tahon lausunto siihen, että esitetyt tiedot ovat kattavia ja että kaikki oleellinen tieto on esitetty yrityksen yhteiskuntavastuuraportissa. (Stora Enso 2006, 52) Stora Enson Puusa oli lisäksi sitä mieltä, että luotettavuuden ja uskottavuuden varmentaminen ulkoisesti on yritykselle ehdoton edellytys eli Stora Ensossa ei nähdä edes olevan sellaista vaihtoehtoa, että ulkoista varmentamista ei tähtäisi. Stora Enson Puusan mukaan yhteiskuntavastuuraportin ulkoinen varmentaminen on yritykselle myös erittäin tärkeä sisäisen johtamisen työkalu eli saadaan esille kehityskohteita yrityksen yritys vastuutyössä ja toisaalta voidaan käyttää näitä varmennusprosessista saatuja tietoja sisäisesti asioi-

den eteenpäin viemiseen. Puusan mukaan heillä Stora Ensossa tulevat hyödyt ovat ensimmäisenä sisäisiä ja toiseksi ulkoisia.

Myös Wärtsilän mukaan ulkopuolisen varmentamisen avulla tiedot ovat oikeellisia ja esitetyt tiedot ovat kattavia ja vertailukelpoisia. Lisäksi Wärtsilä saa varmentamisen avulla kohtuullisen varmuuden tietojen luotettavuudesta. (Wärtsilä 2006, 125–126) Keskon mukaan ulkoisella puolueettomalla varmentamisella parannetaan tietojen luotettavuutta ja lisäksi varmentaminen edistää tunnuslukujen ja mittausmenetelmien jatkuvaa kehittämistä. Keskon ulkoiseen varmentamiseen on käytetty kahta eri tahoja. Taloudelliset tiedot on varmentanut tilintarkastusyhteisö ja muut tiedot on varmentanut konsultointiyritys. (Kesko 2006, 25,84) Keskon Flanagan lisää tähän, että Kesko on saavuttanut tietynlaisen aseman ja siihen liittyy laadukas raportointi, joten yrityksessä yhteiskuntavastuuraportointi ja raportin ulkoinen varmentaminen yksinkertaisesti kuuluu koko yrityksen liiketoimintaan ja yhteiskuntavastuu on todella syvällä yrityksen toiminnassa, joten voidaan sanoa, että myös ulkoinen varmentaminen kuuluu olennaisena osana raportointiprosessia. M-realin yhteiskuntavastuuraportin varmentamisella on haettu tiedon esittämisen täydellisyyttä, tarkkuutta ja vertailukelpoisuutta. (M-real 2006, 46)

Näin ollen loput kymmenen yritystä eivät varmenna yhteiskuntavastuuraportteja ulkopuolisen tahon toimesta. Yritykset esittävät monia eri syitä miksi ulkopuolista varmentamista ei tarvita ja tapoja tai keinoja kuinka tiedot sitten varmennetaan kun ulkopuolista varmentamista ei ole. Metson mukaan tiedot yhteiskuntavastuuraportissa jotka perustuvat tilinpäätökseen ovat tilintarkastettu. Lisäksi ympäristötietojen laatua on arvioitu yhdessä ulkopuolisen konsultin kanssa. Ympäristökustannusten ja vastuiden ilmoittaminen perustuu lisäksi Suomen kirjanpitolakiin. Metson ei-taloudellisten tietojen laatu ja luotettavuus on varmistettu sisäisesti. Tätä ei-taloudellisen tiedon keruujärjestelmiä ja ohjeistusta, erityisesti henkilötietojen ja hankintatietojen osalta on kehitetty paremmaksi vielä vuonna 2006. (Metso 2006, 48) Outokumpu on Metson kanssa samoilla linjoilla

varmentamisen suhteen, eli yhteiskuntavastuuraportissa olevat tiedot jotka perustuvat yrityksen tilinpäätökseen on tilintarkastajan tarkastamat. (Outokumpu 2006, 1) Outokummussa on vuoden 2007 yhteiskuntavastuuraportin osalta siirrytty ulkoiseen varmentamiseen. Outokummun Jalanko sanoo ensimmäisenä syynä tähän, että ulkoista varmentamista käytetään yrityksen sisäisenä kehitysprojektina eli saadaan tietää mihin suuntaan yhteiskuntavastuuraportointia kannattaa lähteä viemään ja että saadaan ulkopuolisen tahon arvio ja palaute raportointimenetelmistä ja nähdään myös ne kehitettävät ja heikot kohdat sekä mahdolliset riskit.

Rautaruukki ei myöskään varmennuta yhteiskuntavastuuraporttia ulkopuolisella taholla ja yhteiskuntavastuuraportissa mainitaankin, että taloustiedot ovat tilintarkastuksen alaisia ja ympäristötiedot ovat suurimmaksi osaksi sertifioitu. (Rautaruukki 2006, 5) Stockmann varmistaa yhteiskuntavastuuseen liittyviä vastuualueita myös erilaisin laein ja auditointijärjestelmien avulla. Stockmann noudattaa muun muassa ympäristöasioiden kirjaamisessa, laskemisessa ja esittämisessä osana tilinpäätöstä kirjanpitolautakunnan (KILA) yleisohjetta. Sosiaalista vastuuta edistetään liittymisellä eurooppalaiseen sosiaalisen laadunvalvonnan yhteistyöorganisaatioon Business Social Compliance Initiativeen (BSCI). Keskeisintä tässä järjestelmässä on varsinainen auditointi eli työolojen ja -ehtojen tarkastus, jonka suorittaa valtuutettu auditoija. (Stockmann 2006, 37, 40)

Fortum on muuttanut varmentamiskäytäntöjä muutamana viime vuotena, koska yritys on vuosina 2000–2004 julkaissut erillisen yhteiskuntavastuuraportin ja se on myös ollut ulkopuolisen tahon varmentama, mutta vuonna 2006 yhteiskuntavastuusta on raportoitu vain yrityksen vuosikertomuksessa ja internetissä ja varmentamisesta on myös luovuttu. Fortumin internetisivuilla mainitaan, että vuoden 2006 ympäristötiedot on esitetty pääosin myös yhtiön vuosikertomuksessa ja näihin tietoihin on sovellettu yhtiön sisäisiä tarkastusmenettelyjä. (Fortum 2008) Fortumilla tultiin vuoden 2004 jälkeen Härkösen mukaan siihen tulokseen, että ei oikeastaan kukaan pitänyt ulkoista varmentamista kauhean tärkeänä. Tähän päätökseen ei

Härkösen mukaan tehty mitään kovinkaan kattavaan tieteellistä tutkimusta, mutta jokin aika sitten Fortumilla tehtiin eräänlainen sidosryhmäselvitys ja sekin hieman osoitti, että ulkoista varmentamista ei koeta kovin tärkeäksi. Härkösen mukaan Fortum ei ole saanut oikein minkäänlaisilta sidosryhmiltä sellaista viestiä, että ulkoista varmentamista tarvittaisiin. Lisäksi Härkönen Fortumilta vielä totesi, että ulkoisen varmentamisen lopettamisen jälkeen siitä ei olla edelleenkään oltu kiinnostuneita, että miksi varmentamisesta luovuttiin tai että sitä täytyisi edelleen jatkaa. Fortumilla ollaan Härkösen mukaan tultu myös siihen tulokseen, että ei ulkoisella varmentamisella ainakaan heidän kohdalla kovinkaan paljon raportoinnin luotettavuutta ja uskottavuutta lisätä. Tätä Härkönen perusteli sillä, että ylipäänsä tällaisten isojen yritysten kaikki viestintä pitää olla totuudenmukaista.

UPM-Kymmenen toimintaohjeessa (2006, 36) mainitaan, että yrityksen antama tieto viranomaisille ja muille tahoille on virheetöntä, täydellistä ja perustuu todennettuun tietoon ja siten antaa yhtiön toiminnasta oikean kuvan. Eli kaikki julkisuuteen tuleva tieto on yrityksen mukaan varmennettu. Lisäksi UPM-Kymmene tuo esille raportin viimeisellä sivulla, että raportti voi sisältää joitakin epävarmuus- ja riskitekijöitä, koska raportissa on tulevaisuutta koskevia asioita. (UPM-Kymmene 2006, 48) Myös Nokia tuo julki tietynlaisia seikkoja jotka voivat tuoda riskejä tai epävarmuustekijöitä raportointiin. Loput kolme yritystä (OKO, Sampo ja TietoEnator) eivät esitä syytä siihen miksi yhteiskuntavastuuraporttia ei varmenneta.

Yllä tuli mainittua millä keinoin yritykset sitten varmentavat yhteiskuntavastuuraportit jos ulkoista varmentamista ei ole. Toisaalta nämä yritykset jotka ulkoista varmentamista eivät käytä pitivät pitkälti tietoja luotettavana ja uskottavana joka tapauksessa. Nämä sisäiset menetelmät, joilla yrityksen yhteiskuntavastuutietoja seurataan ja taataan luotettavuutta ovat varmasti pitkälti yrityskohtaisia. KPMG:n Miettisen mukaan sisäinen varmentaminen yrityksissä koskien yhteiskuntavastuutietoja on pitkälti henkilöriippuvaista kussakin yrityksessä, koska aika pitkälti ne henkilöt jotka ovat vastuullisel-

la tasolla tietojen keräilyssä ja konsolidoinnissa niin ne päättävät menetelmistä miten tietojen oikeellisuutta tarkastellaan. Mieltisen mukaan hän ei kuitenkaan sanoisi, että raportit olisi huonosti varmennettuja tällä tavalla. Myös ne yritykset joilla on ulkoinen varmentaminen, käyttävät myös joitakin sisäisen varmentamisen keinoja.

Stora Enson Puusan ja Outokummun Jalangon mukaan sisäinen varmentaminen on pitkälti näissä yrityksissä sellaista uusien ja vanhojen tietojen vertailua ja mahdollisten poikkeamien selvittämistä ja muutenkin useampi ihminen tai kyseisistä tiedoista vastaava käy tietoja läpi ennen yhteiskuntavastuuraportointia. Stora Ensolla ja Outokummulla ei ole mitään erityisiä menetelmiä siihen, miten sisäisesti näitä yhteiskuntavastuuraportin tietoja käydään läpi. Fortumin Härkönen oli Puusan ja Jalangon kanssa samoilla linjoilla Fortumin yhteiskuntavastuutietojen sisäisestä varmentamisesta, vaikka heillä ei ulkoista varmennusta olekaan. Mutta esimerkiksi Stora Enson Puusa oli sitä mieltä, että heillä tämä tavallaan sisäinen varmentaminen kuuluu itsestään selvänä asiana yrityksen yhteiskuntavastuuraportointiprosessiin ja tämä menetelmänä ei missään tapauksessa riitä, vaan tiedot täytyy myös ehdottomasti varmentaa ulkopuolisen tahon toimesta. Haastateltujen yritysten edustajat näkivät pitkälti sisäisen varmentamisen raportointiprosessin yhtenä osana, mutta sitä ei kuitenkaan haluttu nostaa mitenkään erityisesti esille, koska kuitenkin kaikki ulkoista varmennusta käyttävät yritykset näkivät että sisäinen varmentaminen ei yksistään riitä. Kuten yllä huomataan, haastatteluissa ei tullut esille mitään erityisiä keinoja joita käytettäisiin sisäisessä varmentamisessa, vaan sisäinen varmentaminen on pitkälti yrityskohtaista.

Kaiken kaikkiaan haastatellut yhteiskuntavastuuraportteja varmentavat yritykset sekä ulkoiset varmentajat näkevät ulkoisen varmentamisen luotettavuutta ja uskottavuutta lisäävänä menetelmänä ja lisäksi näitä ominaisuuksia pidetään erittäin tärkeinä yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Jotkut yritykset pitävät uskottavuuden ja luotettavuuden lisäämistä ulkoisella varmentamisella ehdottoman tärkeänä yrityksen toiminnalle. Keskon Fla-

nagan oli sitä mieltä, että yhteiskuntavastuuta ja siitä raportointia ajateltaessa luotettavuus ja uskottavuus ovat erittäin tärkeitä tekijöitä ja yhteiskuntavastuuta ja siitä raportointia ei voi olla ilman sidosryhmien luottamusta ja raportoinnin uskottavuutta. Flanaganin mielestä nämä tekijät ovat tavaltaan sisäänrakennettuja yhteiskuntavastuukäsitteeseen eli niitä ei voi erottaa toisistaan. Flanaganin mukaan lisäksi riippuu tapauksesta, mutta luotettavuus yleisesti ottaen lisääntyy ulkoisen varmentamisen myötä mutta uskottavuuden kanssa on eri asia koska uskottavuus koostuu useasta eri asiasta. Toki Flanaganin mukaan uskottavuutta voidaan ulkoisella varmentamisella lisätä, mutta tämäkin tietysti riippuu siitä, mitä sidosryhmää täytyy vakuuttaa. Stora Enson Puusa oli myös sitä mieltä, että heillä luotettavuus ja uskottavuus ovat yhteiskuntavastuuraportoinnin erittäin tärkeitä ominaisuuksia ja ne muodostavat pohjan koko raportoinnille. Eli uskottavuuden lisääntyminen ulkoisella varmentamisella on todella monitahoinen ja tapauskohtainen. Fortumilla ollaan taas Härkösen mukaan sitä mieltä, että yritysten pitää kaikessa raportoinnissa ja yrityksen viestinnässä pysyä totuudessa ja Fortum ei Härkösen mukaan kokenut, että ulkoinen varmentaminen kovasti olisi yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuutta ja uskottavuutta lisännyt. Haastateltujen ulkoisten varmentajien mukaan varmentamisprosessi on niin systemaattinen ja kattava prosessi ja siinä käydään niin paljon yrityksen yhteiskuntavastuuseen liittyviä asioita läpi kolmannen tahon puolesta, että ei luotettavuus ja uskottavuus voi olla lisääntymättä.

Vielä lisäksi ne yritykset, jotka eivät varmennuta yhteiskuntavastuuraporttia ulkopuolisella taholla raportoivat monet GRI-ohjeiston mukaan ja huomioivat kuitenkin sidosryhmien tarpeita. Jolloin voidaan katsoa, että nämäkin yritykset vastaavat sidosryhmien tarpeisiin ja toisaalta luotettavuus ja uskottavuus lisääntyvät koska käytetään yhtenäisyyttä lisäävää GRI-ohjeistoa. Tähän kategoriaan voidaan lukea Fortum, Metso, Nokia, Rautaruukki ja UPM-Kymmene. Nämä tutkittavat ei-varmennusta haluavat yritykset raportoivat suurin osa vielä melko laajasti yhteiskuntavastuusta ja osassa yhteiskuntavastuutietojen analysoinnissa ja varmentamisessa käytetään muuta ulkopuolista apua tai erilaisia sertifiointeja ja tietysti tilintar-

kastusta. Tähän kategoriaan voidaan lukea samat yritykset kuin yllä on mainittu. Eli sellaisiksi yrityksiksi joiden yhteiskuntavastuutietojen luotettavuus on ehkä kyseenalaista voitaisiin katsoa tutkittavista yrityksistä vain OKO, Sampo, Stockmann ja TietoEnator. Tämä päättely perustuu ainoastaan yrityksen julkisesti esittämiin tietoihin yrityksen tietojen varmentamisesta ja lisäksi tämä perustuu teoriassa Parkin ja Brorsonin (2005) esittämiin kriteereihin, jotka täytettyään yrityksen tietoja voidaan pitää luotettavina. Tähän kyllä täytyy lisätä vielä sellainen näkökulma, että OKO ja Sampo ovat suomalaisia rahoitusalaalla olevia, menestyviä ja tunnettuja yrityksiä joita seurataan eri tahoilta erittäin tarkasti (muun muassa Rahoitustarkastus), joten en kuitenkaan näitäkään yrityksiä pitäisi mitenkään vastuuttomina. Tähän voi vaikuttaa myös se, että nämä yritykset eivät ole sellaisia yrityksiä jotka toimisivat ympärimaailman joten yrityksiltä ei välttämättä odoteta niin paljon yhteiskuntavastuuraportointia kuin täysin kansainvälisiltä yrityksiltä. Kuten jo aiemmin huomattiin kansainvälistymisen vaikuttavan melko suuresti yrityksen yhteiskuntavastuuraportointiin niin samoin se voi vaikuttaa tähän ulkoisen varmentamisen käyttämiseen.

Loppujen lopuksi näyttäisi olevan satunnaista näiden tutkittavien yritysten kesken mitkä yhteiskuntavastuuraportteja ulkopuolisen tahon toimesta varmentavat ja mitkä ei. Sillä ei näyttäisi olevan suurta vaikutusta, että sidosryhmät vaatisivat erityisesti ulkoista varmentamista tai että yrityksen ulkopuolella yrityksen ulkoinen varmentaminen nähtäisiin kovinkaan tärkeänä tai arvostettuna toimena, ainakaan pienempien sidosryhmien puolesta. Pikemminkin nähtiin, että ne yritykset joilla yhteiskuntavastuuraportti on ulkoisesti varmennettu niin ne arvostavat ulkoista varmennusta ja pitävät sitä tärkeänä osana yhteiskuntavastuuraportointia. Outokummun Jalanko toi esille, että heillä eivät sidosryhmät ole ainakaan vielä olleet kovinkaan kiinnostuneita tai vaatineet yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista. Jalangon mukaan analyytikot ja sijoittajat pitävät toki tärkeänä sitä, että yritys kuuluu kestävän kehityksen indekseihin - Outokumpu kuuluu muun muassa Dow Jones Sustainability -indekseihin. Indeksien taholla arvostetaan raporttien varmentamista, mutta Jalangon mielestä

näiden yllä mainittujen kyselijöiden takia ei yksin kannata yrityksen yhteiskuntavastuuraporttia ulkoisesti varmentaa, vaan varmentamiseen olisi oltava muitakin tärkeitä syitä. Ainoat sidosryhmät, jotka nähtiin jossain määrin kiinnostuneiksi yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisesta varmentamisesta, ovat rahoittajat ja sijoittajat ja joissain määrin yritysten asiakkaat. KPMG:n Miettisen mukaan voi joissakin tapauksissa ulkoinen varmentaminen olla myös ratkaisevat tekijä jos esimerkiksi kaksi yritystä kilpailee sijoittajista ja toisen yhteiskuntavastuuraportti on ulkoisesti varmennettu ja toisen ei. Miettisen mukaan tässä on kuitenkin hyvä muistaa, että tällaisessa tilanteessa on kyse suurista sijoittajista ja myös suurista yrityksistä. Keskon Flanagan kertoi myös haastattelussa, että kun Kesko kuuluu moneen eri kestävän kehityksen indeksiin, niin sieltä ollaan kiinnostuneita varmentamisesta, lisäksi kriittiset sidosryhmät ovat myös kiinnostuneita varmentamisesta ja jollakin toimialalla myös kilpailijat voivat olla kiinnostuneita siitä, onko yhteiskuntavastuuraportti ulkoisesti varmennettu. Pitkälti oltiin haastattelujen perusteella sitä mieltä, että satunnaiset tai tavalliset yhteiskuntavastuuraporttien lukijat eivät tiedä mitä ulkoinen varmentaminen tarkoittaa tai eivät yksinkertaisesti kiinnitä koko prosessiin minkäänlaista huomiota.

Yrityksissä ei huomioida varmentamisprosessissa erityisesti sidosryhmiä vaan sidosryhmät huomioidaan jo yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnin puitteissa. Muutamassa haastattelussa tuli todetuksi, että sidosryhmien huomiointi on tavallaan myös koko yhteiskuntavastuukäsitteessä jo mukana oleva elementti ja erittäin tärkeä ja jopa itsestäänselvyys. Koska voidaan sanoa, että jos ei sidosryhmiä varten tehdä yhteiskuntavastuuraporttia tai raportoida näistä asioista niin ketä varten sitten? Lisäksi haastattelussa tuotiin esille, että ne jotka käyttävät yhteiskuntavastuuraportoinnin kriteeristönä GRI:n G3-ohjeistoa niin tavallaan tässä tulee itsestään huomioitua jo sidosryhmien tarpeet ja odotukset, että tavallaan tämä sidosryhmävuoropuhelu toteutuu yrityksessä jos GRI:tä noudatetaan. Keskon Flanagan ja Stora Enson Puusa toivat esille vielä sen, että heillä kun varmentajana toimii csrnetwork niin tämä varmentajataho selvittää ulkoisen

varmentamisen yhteydessä myös sitä mitä sidosryhmät haluavat ja odottavat kyseisen yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnilta, tähän on syynä se, että csrnetwork käyttää AA1000AS-ohjeistoa ulkoisessa varmentamisessa, jossa sidosryhmien huomiointi on selvempää.

Tutkimuksessa haettiin lisäksi selvitystä ja mielipidettä yrityksiltä ja varmentajilta siitä koetaanko, että yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen pitäisi olla pakollista tai että kuinka välttämätön osa ulkoinen varmentaminen on yhteiskuntavastuuraportointia. Kukaan tutkittavien yritysten haastateltavista henkilöistä tai haastateltavista varmentajista ei ollut sitä mieltä, että ulkoiseen varmentamiseen pitäisi pakottaa. Nähtiin pitkälti, että koska yhteiskuntavastuuraportointi on vapaaehtoista, niin tätä on oltava myös ulkoisen varmentamisenkin. KPMG:n Miettinen oli hieman eri mieltä, sillä hänen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen voisi olla pakollista, mutta toisaalta hän näki, että on vielä paljon tehtävää sen eteen, että varmentaminen voisi olla pakollista, ehkä jossain muualla päin maailmaa ollaan valmiimpia, mutta ei vielä Pohjoismaissa. Toisaalta PricewaterhouseCoopersin Juutinen oli sitä mieltä, että pakottamisella voidaan saada sitten sellaista toimintaa aikaiseksi mikä ei ole tarkoitus eli että täytetään se minkä laki vaatii, mutta tavallaan sisältö puuttuu tai toisaalta sitten tehdään vain se minkä laki vaatii. Keskon Flanagan oli myös samalla lailla ulkoisen varmentamisen vapaaehtoisuuden kannalla ja lisäksi hän esitti sellaisen näkökulman, että on vaikea vetää sitä rajaa sitten jos yhteiskuntavastuuraportointi pysyy tämän kaltaisena niin mikä katsotaan yhteiskuntavastuuraportoinniksi ja mikä ei. Pitääkö esimerkiksi pienen yrityksen varmentaa muutaman sivun teksti henkilöstöstä ja ympäristöasioista, vai mihin raja vedetään, eli mikä on se osuus yhteiskuntavastuuraportoinnista jota varmentamisen pakollisuus koskee?

Lisäksi ei nähty myöskään ulkoista varmentamista niin, että se olisi aivan välttämätön osa yhteiskuntavastuuraportointia. Haastateltavien varmentajien mielestä ne yritykset jotka haluavat aidosti kehittää yhteiskuntavastuuraportointia ja vastuullista toimintaa niin, ne yritykset näkevät ulkoisen

varmentamisen tärkeänä osana yhteiskuntavastuuraportointia. Haastattelussa tuli esille, että yhteiskuntavastuuraportin tiedot voivat olla aivan hyvin luotettavia ja uskottavia myös ilman ulkopuolisen tahon varmentamista ja Keskon Flanaganin mukaan yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnin laatua voidaan parantaa myös sisäisellä työllä. Mutta toisaalta Flanagan oli sitä mieltä, että ulkoinen varmentaminen voi olla ulkopuolisille lukijoille jossain määrin välttämätöntä ja ulkoista uskottavuutta ei Flanaganin mukaan voida lisätä kuin ulkoisella varmentamisella, joten Flanaganin mukaan asiassa on puolensa. Lisäksi Flanaganin mukaan aina pitäisi ulkoisessa varmentamisessa muistaa ne yrityksen saamat hyödyt kun ulkoisen varmentamisen tärkeyttä mietitään. Stora Enson Puusa oli taas sitä mieltä, että heillä ulkoinen varmentaminen nähdään välttämättömäksi osaksi ja siitä ei edes keskustella, kuuluuko ulkoinen varmentaminen yhteiskuntavastuuraportointiin vai ei, mutta toisaalta Puusa vielä lisäsi, että tämä on heidän kanta ja jokaisen yrityksen täytyy miettiä asia omalla kohdalla järkevästi. Lisäksi Keskon Flanagan ja Stora Enson Puusa olivat myös sitä mieltä, että on hieman vallalla sellainen käsitys, että ei luoteta yrityksen tekemisiin ja sanomisiin ilman erillistä todistelua, jos silläkään. Eli tästä näkökulmasta ulkoinen varmentaminen olisi hyvä osa yhteiskuntavastuuraportointia. Lisäksi ainakin Kesko, Stora Enso ja Outokumpu eivät haluaisi enää ulkoisesta varmentamisesta luopua vaan se nähdään tärkeäksi osaksi yhteiskuntavastuuraportointia ja jopa välttämättömänä osana.

4.2 Ulkoista varmennusta koskevat ohjeistot

Ulkoiseen varmentamiseen ei vielä ole olemassa vakiintuneita menettelytapoja. Käytännössä varmentamisen laajuus ja tavoitteet vaihtelevat. Varmentaminen on ollut osin lähinnä sovittuja varmennustoimenpiteitä joissa varmentaja on yrityksen pyynnöstä käynyt läpi yhteiskuntavastuuraportissa esitetyt lausumat, tiedot sekä tietojen tuottamismenetelmät. (Mätäsaho et al. 1999, 140) Dando ja Swift (2004, 195) ovat sitä mieltä, että on ehdot-

toman tärkeää kehittää maailmanlaajuiset standardit tai ohjeet yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen.

Owenin ja O'Dwyerin (2004, 3) mielestä, periaatteessa kaikki varmentamista varten tarkoitettut ohjeistot sisältävät erilaisen ohjelman, mutta silti kaikilla ohjeistoilla on yhteinen tarkoitus lisätä yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuutta ja lisäksi ohjeistot tarjoavat mittapuun, jolla voidaan arvioida onko varmennuskäytännöt luotettavia, ehjiä, puolueettomia ja asianmukaisia. (Owen & O'Dwyer 2004, 3) Vaikka varmennusohjeistoja on olemassa, niin silti on tehtävä vielä paljon työtä, että kehitetään yksityiskohdalliset yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisstandardit. Tällä hetkellä ei ole olemassa sellaisia ohjeistoja jotka tarpeeksi huomioisivat kaikki näkökulmat koko yhteiskuntavastuun saralla, eli huomioisi tarpeeksi taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun. (Dando & Swift 2003, 196) Owen ja O'Dwyer (2004, 16) ovat sitä mieltä, että erityisten varmennusstandardien puute on suurin rajoitus joka vaikuttaa yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen tasoon. On olemassa laaja hyväksyntä siitä, että on olemassa periaatteita raportoinnissa ja varmennuksessa jotka ovat ensiarvoisia ja monia tärkeitä kiintopisteitä varmennuksen laadusta on jo selvitetty tai on keskustelun alla. Seuraavassa esitetään raportoinnin ja varmentamisen tärkeät periaatteet jotka pitäisi huomioida ohjeistusta kehitettäessä, näitä ovat: ehjyys, laajuus, sisältö, herkkyys, luotettavuus ja näyttö, järjestelmä ja kontrolli, ymmärrys, vertailtavuus ja tasapuolisuus. (Adams & Evans 2004, 109)

On esitetty, että hyviä varmennusohjeistoja ovat julkaisseet vaikutusvaltaiset tahot ja näitä ohjeistoja ovat AA1000, FEE ja GRI. (Adams & Evans 2004, 102; O'Dwyer & Owen 2005, 207) KPMG:n tutkimuksen (2005, 34) mukaan taas varmennusta hallitsee kaksi kansainvälistä ohjeistoa jotka ovat AA1000AS ja ISAE 3000. Tässä työssä nämä kaksi ohjeistoa käsitellään tarkemmin, koska Suomessa tilintarkastusyhteisöjen tekemää varmennusta koskee ISAE 3000. Taas toisaalta alustavassa kartoituksessa tutkittaessa suomalaisia suuria pörssiyrityksiä ja heidän varmennusta, tuli

ilmi, että toinen varmennusohjeisto jota kohdeyrityksissä käytetään, on juuri AA1000AS.

4.2.1 AA1000AS

AA1000-ohjeiston on kehittänyt ISEA (the Institute of Social and Ethical Accountability) vuonna 1999. AA1000 on kokonaisvaltainen viitekehys yhteiskuntavastuulle (Leipziger 2003, 374). AA1000-ohjeisto antaa yhden menetelmän yhteiskuntavastuun varmentamiseen, tilinpäätökseen ja raportointiin. Tässä ohjeistossa halutaan laittaa ensimmäiselle sijalle sidosryhmien huomioiminen kaikissa edellä mainituissa toiminnoissa. (Adams 2004, 735, Wallage 2000, 55; Leipziger 2003, 375) Viitekehys on tarkoitettu auttamaan yrityksiä, sidosryhmiä, tilintarkastajia, konsultteja ja standardien asettajia. AA1000-ohjeistoa voidaan käyttää täysin itsenäisesti, mutta sitä voidaan käyttää myös muiden standardien kanssa. Viitekehys sisältää itse yhteiskuntavastuun prosessin, mutta myös periaatteita jotka auttavat raportoinnissa, tilinpäätöksessä ja varmentamisessa. (AccountAbility 2003)

Vuonna 2003 AccountAbility esitteli AA1000AS-ohjeiston, joka on yleisesti hyväksyttävä ohjeisto yhteiskuntavastuuraporttien luotettavuuden ja laadun arviointiin, todistamiseen ja vahvistamiseen. Lisäksi ohjeiston avulla voidaan arvioida yhteiskuntavastuuraportoinnin taustalla vaikuttavia järjestelmiä, menetelmiä ja näiden suorituskykyä. AA1000AS-ohjeisto kattaa laajan valikoiman organisaation julkaisuja ja se liittyy yhteiskuntavastuuraportointiin ja suoritukseen. (Gao & Zhang 2006, 726) On nähty, että on ollut suuri tarve tällaiselle ohjeistolle, erityisesti maailmalla tapahtuneiden kirjanpitoskandaalien jälkeen. Yhteiskuntavastuun ja raporttien varmentaminen ovat keskeisessä roolissa kun rakennetaan luottamusta. (Leipziger 2003, 414) Ja tässä varmentamisprosessissa nimenomaan nämä ohjeistojen kehittämiset auttavat.

AA1000AS-ohjeisto sisältää neljä eri elementtiä, joita ovat: varmennusperiaatteet, menetelmä ja laatustandardit ja ohjeet, ohjeet organisaatiolle ja varmentajan kelpoisuusvaatimukset. (Leipziger 2003, 415) AA1000AS-ohjeiston sisältämät kolme eri varmennusperiaatetta joita varmentajien olisi hyvä noudattaa, ovat: ehjyys, olennaisuus ja herkkyys. Ehjyydellä tarkoitetaan, että varmentajan on arvioitava kaikki organisaation raportoima materiaali yhteiskuntavastuusta. Toisena on olennaisuus, jolla tarkoitetaan, että varmentajan on arvioitava onko raportoiva organisaatio sisällyttänyt yhteiskuntavastuuraporttiin kaiken asianmukaisen ja oikea-aikaisen tiedon organisaation toimista, suorituksista ja vaikutuksista joilla voi olla sidosryhmille merkitystä. Kolmantena periaatteena on herkkyys, jolla tarkoitetaan, että varmentajan on arvioitava onko raportoiva organisaatio osannut arvostaa ja vastata sidosryhmien vaatimuksiin. (Dando & Swift 2003, 199) Lisäksi on korostettu, että AA1000AS-ohjeiston mukainen varmentaminen lähtee sidosryhmien tarpeesta ja sidosryhmien tarpeet huomioidaan koko varmentamisen ajan. Varmentajan täytyy tuoda esille varmentamisen aikana kaikki sellaiset asiat jotka saattavat vaikuttaa raportin käyttäjän tekemiin päätöksiin. (AccountAbility & KPMG 2005, 7)

4.2.2 ISAE 3000

ISAE 3000 (The International Standard on Assurance Engagements) -ohjeisto on julkaistu joulukuussa 2003. Ohjeiston on julkaissut IAASB (the International Auditing and Accounting Standards Board). IAASB on IFAC:n (International Federation of Accountants) alla oleva elin. ISAE 3000 on perusohjeisto yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen (KPMG 2005, 34) ja se sisältää varmentamisen perusperiaatteet ja menetelmät (AccountAbility & KPMG 2005, 14). ISAE 3000-ohjeisto on tilintarkastusyhteisöä sitova ohje ei-rahamääräisen varmennukset toteuttamiseen. (Ernie 2007, 26) Tämä käytäntö tuli voimaan 1.1.2005 (AccountAbility & KPMG 2005, 6). KHT-Median julkaisuun ”Tilintarkastusalan standardit ja suositukset” ISAE 3000 on otettu mukaan vuonna 2007. Tämä on tarkoitettu tilintarkastusammattissa toimiville tilintarkastajille, jotka suorittavat muita varmennus-

toimeksiantoja kuin menneitä kausia koskevaa taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta. (KHT-Media 2007, 801)

ISAE 3000-ohjeistossa käsitellään varmennusprosessin seuraavia asioita: eettiset vaatimukset, laadunvalvontaa, toimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen, sopiminen toimeksiannon ehdoista, toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen, erityisasiantuntijan työn käyttäminen, evidenssin hankkiminen, myöhempien tapahtumien huomioon ottaminen, dokumentointi, varmennusraportin laatiminen ja muut raportointivelvoitteet. (KHT-Media 2007, 800)

Tutkittavista suomalaisista suurista pörssiyrityksistä ulkoista varmennusta yhteiskuntavastuuraportoinnissa käyttää tutkittavana vuonna 2006 neljä yritystä. Nämä yritykset ovat Kesko, M-real, Stora Enso ja Wärtsilä. Outokumpu siirtyi ulkoiseen varmentamiseen vasta vuoden 2007 yhteiskuntavastuuraportoinnin osalta. Näistä yrityksistä ainoastaan Stora Enso käyttää varmentamisessa muuta kuin tilintarkastusyhteisöä. Kesko käyttää ulkoisessa varmentamisessa sekä tilintarkastusyhteisöä että muuta tahoa. Kesko ja Stora Enso ovat käyttäneet ulkoisessa varmentamisessa csrnetworkia, joka on isobritannialainen yritysvastuun konsultointiorganisaatio. Näissä varmennuksissa taas on käytetty AA1000AS-ohjeistoa.

Haastateltujen ulkoisten varmentajien PricewaterhouseCoopersin Juutisen ja KPMG:n Miittisen mukaan ISAE 3000-ohjeisto on hyvä ohjeisto ulkoiseen varmentamiseen ja nähtiin, että ongelmat joita ehkä ulkoisessa varmentamisessa esiintyy, eivät johdu tästä ohjeistosta, vaan muista syistä. Juutinen näki, että ISAE 3000 on tavallaan tilintarkastusyhteisön ulkoisen varmentajan tuki ja turva. Yhteisen varmennustyön toteuttamista ohjaavan varmennusstandardin, kuten ISAE 3000, käytöllä pyritään siihen, että ulkoisen varmentaminen olisi mahdollisimman yhtenäinen. Mutta haastatellut varmentajat olivat myös sitä mieltä, että koska yrityksissä on paljon eroavaisuuksia muun muassa yhteiskuntavastuuraportoinnissa, niin ul-

koista varmentamista ei saada myöskään täysin yhtenäiseksi, vaan varmennuksessa on eroja johtuen yrityksen toimista. Juutinen vielä kuitenkin lisäsi, että ulkoisessa varmentamisessa pienet erot johtuvat muun muassa yritysten toiminnasta ja organisoinnista, mutta tavallaan suuret linjat määrää ISAE 3000-ohjeisto, jolloin suuret linjat ovat samanlaisia kaikissa ulkoisissa varmennuksissa. Muut ohjeet ja ohjeistot joita varmentajat käyttävät ulkoisessa varmentamisessa, ovat varmentavien yritysten omia ohjeistoja joita myös kehitetään jatkuvasti paremmiksi. Tällä tavalla katsottuna tilintarkastusyhteisöjen ulkoinen varmentaminen on melko samanlaista riippumatta yrityksestä.

Sekä PricewaterhouseCoopersin Juutisen että KPMG:n Miettisen mukaan on olemassa mahdollisesti myös sellaisia ulkoisia varmentajatahoja joita ei koske samat ohjeistot ja toimintamallit kuin ehkä tilintarkastusyhteisöjä. Miettisen mielestä olisi hyvä jos jollakin tasolla saataisiin sellaiset ohjeistot jotka koskisivat kaikkia ulkoisia varmentajia, mutta tähän on kuitenkin hänen mielestä pitkä matka vielä. Myös yrityksille tehtyjen haastattelujen perusteella tuli ilmi, että voidaan sanoa, että ulkoisen varmentamisen puolella on olemassa sellaisia varmentajia joita ei päde samat ohjeistot ja säännöt kuin esimerkiksi tilintarkastusyhteisöjä. Stora Enson Puusa nostikin esille, että olisi hyvä jos ulkoista varmentamista ohjeistettaisiin vielä lisää niin, että varmentamisesta tulisi yhdenmukaisempi. Puusan mielestä esimerkiksi varmennuslausunnoissa on suurta eroa, jolloin vertailtavuus on heikkoa. Fortumin Härkösen mukaan ulkoinen varmentaminen on niitä toteuttavilla yrityksillä ihan hyvin ohjeistettu ja hänen mukaan niin kauan kun yhteiskuntavastuuraportointi ja ulkoinen varmentaminen ovat vapaaehtoista, niin niitä ei ehkä ole tarpeen myöskään ohjeistaa enempää. Outokummun Jalangon mielestä ammattimaisilla varmentajilla on omat ohjeistukset joita seurataan ja hänen mielestä näiden tällaisten varmentajien laatuun ja luotettavuuteen voi luottaa. Keskon Flanaganin mukaan olisi tärkeää, että ulkoinen varmentaminen olisi standardoitua ja että olisi tietyt ohjeet kuinka toimitaan, mutta pitäisi olla myös jossain asioissa joustoa. Eli Flanaganin mukaan olisi hyvä jos lukija voisi olla vakuuttunut ulkoisen

varmennuksen myötä, että tietyt toimenpiteet on varmasti tehty ja että tietyllä kaavalla ja otoksella on varmennus suoritettu.

PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan ISAE 3000 sekä myös AA1000AS-ohjeistossa pyritään molemmissa siihen, että ulkoinen varmentamien olisi yhdenmukainen prosessi. Juutisen mukaan tilintarkastusyhteisöjen työtä myös valvotaan, tätä voisi sanoa eräänlaiseksi laaduntarkkailuksi jossa toinen henkilö käy läpi satunnaisotannalla joidenkin varmennustoimeksiantojen kaikki varmennuksen dokumentit ja merkinnät ja lopuksi tässä prosessissa tämä toinen taho kertoo tuleeko tämä samaan johtopäätökseen kuin mihin ulkoiset varmentajat ovat päätyneet. Samalla tässä katsotaan myös, ovatko ulkoiset varmentajat noudattaneet ISAE 3000-ohjeistoa. Juutisen mukaan tämä tietysti parantaa työn laatua ja yhtenäisyyttä ja nimenomaan asiakkaan kannalta katsottuna. Juutinen toi kuitenkin tähän sellaisen näkökulman, että voivathan muutkin ulkoiset varmentajat käyttää ISAE 3000-ohjeistoa, mutta näitä ei sitten välttämättä valvota samalla tavalla, että kuinka he lopulta ohjeistoa noudattavat.

Yleisesti ottaen tulee haastattelujen perusteella vaikutelma, että yritykset pitävät tärkeänä, että jonkun ohjeiston mukaan ulkoinen varmentaminen suoritetaan ja sitten taas varmentajille tietyn ohjeiston noudattaminen parantaa työn laatua ja on tavallaan varmentajan tuki. ISAE 3000 ja AA1000AS nähtiin molemmat hyvinä ja toimivina ohjeistoina juuri yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen. Ainut ero joka nousi esille näiden kahden ohjeiston välille, oli se että AA1000AS ottaa paremmin huomioon sidosryhmien odotukset. Toisaalta tässä pätee sama kuin jo edellä on mainittu, että jos yritys käyttää raportoinnissa GRI:n G3-ohjeistoa niin sidosryhmävuorovaikutus tulee huomioitua tavallaan itsestään. Toisaalta tätä ohjeistojen noudattamista pidettiin jollakin tasolla selvänä asiana ja että se kuuluu varmentamiseen. Koska tutkittavat yritykset käyttävät kuitenkin vain yllä mainittua kahta eri ohjeistoa niin ei se ainakaan heikennä yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuutta ja uskottavuutta ja voidaan

myös sanoa, että näitä ohjeistoja noudattamalla varmennuksen laatukin pysyy hyvänä ja melko tasalaatuisena.

4.3 Ulkoisen varmennuksen tekeminen

Koska yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen ei ole olemassa maailmanlaajuisia yhtenäistä ohjeistoa, niin varmennusprosessi vaihtelee suuresti. (Line et al. 2002, 76) Yhteiskuntavastuuraportin varmentamisessa kohteena on yhteiskuntavastuuasioita koskeva informaatio. Varmistettava raportti voi olla koko konsernia koskeva tai yksittäisen yrityksen tai toimipaikan raportti. (Sjöblom & Niskala 1999, 157–166) Koska nykyään raportointi tapahtuu osaksi internetin välityksellä ja tämä tapa on koko ajan lisääntymässä ja raportointi muuttuu ja kehittyy koko ajan, niin olisi hyvä jos varmentaminen olisi myös jatkuva prosessi. (Talvio & Välimaa 2004, 125) Varmentamisessa kaikista tärkeintä on saada varmistus siitä, että raportti on hyvä kokonaisuus ja että prosessit ovat tarpeeksi laajat. (Adams & Evans 2004, 101)

On olemassa monen tasoista yhteiskuntavastuuraporttien varmentamista, koska se riippuu pitkälti luottamuksen tasosta jota sidosryhmät tai johto odottavat. (Deegan et al. 2006a, 332) Muun muassa ISAE 3000-ohjeiston mukaan varmentamisesta voidaan antaa kohtuullinen tai rajoitettu varmuus. Kohtuullisen varmuuden antavien toimeksiantojen tavoitteena on alentaa positiivisessa muodossa ilmaistavan johtopäätöksen perustaksi varmennustoimeksiantoriski toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Rajoitetun varmuuden antavan varmennuksen tavoitteena on alentaa negatiivisessa muodossa ilmaistavan johtopäätöksen perustaksi varmennustoimeksiantoriski tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä, mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. (KHT-Media 2007, 801) Wallagen mukaan (2000, 62) yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisessa on lähes mahdotonta tai vähintäänkin ei kannattavaa antaa korkeatasoista tai -laatuista varmuutta

koko yhteiskuntavastuuraportista. Varmentaja voi antaa eritasoisia varmennuksia eri yhteiskuntavastuuraportin osista. Varmentajan on otettava kantaa kaikkiin eri yhteiskuntavastuuraportin osiin. (Wallage 2000, 62)

Yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisprosessi vaihtelee suuresti maittain sekä myös maan sisällä. Eroja on muun muassa mielipiteiden esittämisessä, standardeissa joita kytketään varmentamiseen, varmentamisen laajuudessa, varmennuslausunnon nimeämisessä, kenelle varmentamislausunto osoitetaan, jne. (Deegan et al. 2006a, 333) Riippuu toimeksiantosta, mutta pääpiirteissään varmentamisessa tarkastetaan tietojen laatu, oikeellisuus, olennaisuus ja raportoinnin kattavuus. Varmentamisen sisältö ja toteutustapa ovat pitkälti tilaavan yrityksen ja varmentajan välinen asia. (Kujala & Kuvaja 2002, 184)

Koska yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen on vasta kehittymässä, niin varmentamisessa tulisi kiinnittää erityistä huomiota seuraaviin seikkoihin: 1) Yrityksen ylin johto hyväksyy raportoinnin sisällön ja on vastuussa esitetyistä tiedoista. 2) Varmentajan tulee todeta onko kaikki varmennuksen kannalta olennainen tieto annettu käyttöön pyydettyäessä. 3) Jos kaikki toimipaikat eivät ole sisältyneet varmennukseen tulee täsmentää toimipaikat, jotka eivät kuuluneet varmennukseen tai esittää varmennukseen sisällytettyjen toimipaikkojen suhteellinen osuus koko yhtiön toiminnasta. (Sjöblom & Niskala 1999, 155) Nämä asiat olisi myös hyvä mainita varmennuslausunnossa.

Varmennuksen laajuutta suunniteltaessa yrityksen sidosryhmiä ei useinkaan huomioida, joten olisi hyvä, että varmentaja ottaisi myös kantaa varmentamisen laajuuteen jos varmennuslausunnossa tuodaan julki, että yrityksen yhteiskuntavastuuraportti kattaa tarpeeksi yrityksen toimintaa ja vaikutuksia joilla on vaikutusta sidosryhmille. (Adams & Evans 2004, 104) GRI-ohjeistossa suositellaankin sidosryhmien konsultointia varmennusprosessissa. Konsultointi vahvistaa raportoinnin uskottavuutta ja antaa organisaatiolle mahdollisuuden kehittää raportointia sidosryhmien vaati-

maan suuntaan. (Kujala & Kuvaja 2002, 185) Lisäksi ainoastaan sidosryhmävuoropuhelulla varmistetaan siitä mitä havaintoja ja odotuksia sidosryhmillä on rakennettaessa luotettavuutta. (GRI 2002, 17) Luotettavuus määriteltiin aikaisemmin ulkoisen varmentamisen yhdeksi tärkeäksi tavoitteeksi ja päämääräksi.

Varmennusprosessi pitäisi edetä peräkkäisin askelin perustuen kuitenkin vakiintuneisiin sekä laskenta että ympäristöraportointistandardeihin ja yhteiskuntavastuuraportoinnin varmennusstandardeihin (esimerkiksi AA1000 ja ISEA 3000). Adams ja Evans ovat esittäneet seuraavan järjestyksen jonka mukaan varmennusprosessi voisi edetä: 1) sopimus 2) suunnitelma 3) varmennuksen tekeminen 4) varmennuslausunto. (Adams & Evans 2004, 109–111) Seuraavassa esitetään asioita joihin varmentajan olisi hyvä ottaa kantaa arvioidessaan yrityksen yhteiskuntavastuuraporttia: esitettävien asioiden laajuus ja ehjyys, asioiden olennaisuus, evidenssin/näytön laatu, sidosryhmien huomioiminen ja raportin tasapaino ja esittäminen. (Adams & Evans 2004, 111–113)

Park ja Brorson (2005, 1101) ovat jakaneet varmentamisen tekemisen viiteen eri vaiheeseen. Ensimmäisessä vaiheessa on suunnittelua, jossa päätetään muun muassa varmennuksen laajuudesta, varmennuksen perusteista, tapaamismääristä ja muista oleellisista seikoista. Toisessa vaiheessa tehdään taustatyötä, jolloin käydään yrityksessä, haastatellaan johtoa ja tavataan henkilöitä jotka ovat vastuussa yhteiskuntavastuuta käsittelevästä tiedosta, myös tässä vaiheessa analysoidaan tiedonkeräysjärjestelmien arviointia. Toisessa vaiheessa yritys itse kerää tarvittavaa tietoa varmentamista varten. Kolmannessa vaiheessa varmentaja analysoi kerättyä tietoa ja tekee mahdollisia korjauksia. Tämän jälkeen tehdään varmennuslausuntoluonnos ja tähän tehdään neljännessä vaiheessa mahdollisia korjauksia ja muutenkin arvioidaan tulevaa varmennuslausuntoa. Tämän jälkeen annetaan virallinen varmennuslausunto ja viidennessä vaiheessa käydään palautekeskusteluja varmentajan ja raportoivan organisaation välillä, samalla keskustellaan myös mahdollisista raportointimuu-

toksista tulevaisuudessa. Käytetty aika ja vaiheet voivat hieman vaihdella eri tapauksissa. Myös todellinen työmäärä jokaisessa eri vaiheessa voi vaihdella riippuen varmennuksen tavoitteesta ja tasosta joka varmennuksella halutaan tuottaa. (Park & Brorson 2005, 1101) Sjöblomin ja Niskalan mukaan (1999, 157) ulkoisen varmentamisen prosessi käsittää seuraavat vaiheet: 1) varmennusstrategian laatiminen 2) varmennuksen suunnittelu 3) varmennusevidenssin hankinta 4) varmennushavaintojen läpikäynti ja tulkinta 5) raportointi. Sjöblomin ja Niskalan (1999, 157) mukaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen on pitkälti samanlainen prosessi kuin tilintarkastuksessa. Varmennuksen tekijän pitäisi valita asianmukainen tarkastustapa ja menetelmä jonka mukaan varmennusta aletaan tehdä. Tarkastustapaan ja menetelmään vaikuttaa suuresti varmennukselle asetetut tavoitteet ja varmennuksen laajuus sekä myös organisaation ja sidosryhmien odotukset. (Deegan et al. 2006a, 353)

Jotta yhteiskuntavastuuraportista voi varmentaja antaa jonkinlaisen yhteenvedon tai päätöksen niin tätä tukemaan on hankittava asianmukaista evidenssiä. Yhteiskuntavastuuraportin varmentamista ei voi suorittaa ilman tarvittavaa evidenssiä. Evidenssin hankinnalla tarkoitetaan sitä, että saadaan riittävä määrä luotettavaa ja tarkoituksenmukaista evidenssiä varmennuslausunnon perustaksi (Sjöblom & Niskala 1999, 156). Monet eri tekijät voivat vaikuttaa varmentajan näkemykseen siitä, minkä laajuista ja minkälaista evidenssiä varmentamiseen tarvitaan. Vaikuttavia tekijöitä voivat olla muun muassa: 1) varmentamisen tavoitteet 2) raportoivan organisaation odotukset varmentamisen tasosta 3) sidosryhmien odotukset varmentamisen tasosta 4) riskit jotka liittyvät yhteiskuntavastuuraportin väliaikaisuuteen tai epätasoisuuteen. Jos varmennuslausunnossa ei ole esitetty tarpeeksi selvästi toimenpiteitä, joilla tarvittavaa evidenssiä on hankittu, niin se voi vähentää arvoa jota lausunnon pitäisi tarjota. (Deegan et al. 2006a, 352, 353)

Itse työ joka tehdään varmennettaessa yrityksen yhteiskuntavastuuraporttia voi sisältää seuraavia tehtäviä. 1) Haastatellaan johtoa ja henkilökun-

taa, jotta ymmärretään kuinka erityiset menetelmät, johdon tietojärjestelmät ja kontrollit on suunniteltu ja saadaan näkemys niiden tehokkuudesta. Erityisesti keskustelu keskittyy järjestelmiin joita on muutettu viimeisen varmennuksen jälkeen tai järjestelmiin joissa katsotaan olevan mahdollisesti heikkouksia tai riskejä. 2) Testataan järjestelmiä ja tulostuksia kohtuullisesti. 3) Tarkastetaan laskentamenetelmiä ja kysellään sisäiseltä varmentajalta tietoja. 4) Haastatellaan johtoa ja henkilökuntaa siitä, mitä he ovat tehneet uusien ja nykyisten sidosryhmien eteen ja muutenkin konsultoidaan sidosryhmäagenttia jos tarpeen. 5) Testataan kaikki raportin tiedot ja tietojen virheettömyys ja tässä yhteydessä huomioidaan myös aiemmin tehty riskikartoitus. 6) Tarkastetaan kaikki yhteiskuntavastuureportissa olevat selitykset ja graafiset esitykset ja näiden yhteys esitettyyn muuhun informaatioon ja varmistetaan että näissä ei esitetä väärin yrityksen suorituksia. 7) Tehdään riippumaton katsaus siitä onko yritys käyttänyt asettamiensa arvojen mukaan. 8) Lopuksi tutkimus ja tulokset dokumentoidaan. (Adams & Evans 2004, 110)

Ulkoisen varmentajan pitäisi saada suorittaa työtä täysin vapaasti ja niin että työtä ei ohjattaisi ulkopuoliselta taholta. Mahdolliset rajoitukset ja rajoitteet pitäisi pystyä yksilöimään varmentamislauseunossa. Jos rajoitukset ovat tarpeeksi ankaria, niin varmentajalla voi ainut mahdollisuus olla kieltäytyä antamasta koko varmentamislauseuntoa. (Deegan et al. 2006a, 358) Varmentajan tulisi kieltäytyä antamasta lauseuntoa yhteiskuntavastuureportista myös silloin jos käy ilmi, että yritys on selvästi laiminlyönyt raportoinnissa jotakin merkittävää, esimerkiksi oleellista tietoa on jätetty pois yhteiskuntavastuureportista. (Adams & Evans 2004, 105, 106)

Kun tehdään yhteiskuntavastuureporttien varmennus huolella, niin siitä tehtävän lauseunnon pitäisi antaa vastaus seuraaviin kysymyksiin: Antaako varmennuslauseunto selvityksen yrityksestä ja sen suorituksista joihin lukijat voivat luottaa? Onko tämä raportti eheä, huolellisesti laadittu, avoin ja sopusoinnussa kuvaillun organisaation kanssa? Sidoryhmien on voitava luottaa yrityksestä esitettyyn tietoon ja tähän on voitava perustaa erilaisia

ratkaisuja. (Adams & Evans 2004, 101) Lisäksi lausunto pitäisi olla suunniteltu vastaamaan sidosryhmien tarpeita. Sidosryhmien tarpeet ohjaavat varmentamislauseannon merkitystä. Näiden syiden takia lausunnon pitäisi olla mieluummin pitkä kuin lyhyt ja standardien mukainen. KPMG:n tutkimuksen (2005, 33) mukaan vuodesta 2002 vuoteen 2005 varmennuslausuntojen pituus on kasvanut hieman ja lisäksi lausunnoissa on alettu esittämään korjaustoimenpiteitä, jotta yritysten yhteiskuntavastuuraportit saataisiin vielä paremmaksi. Wallagen (2000, 62) mukaan lausunnossa pitäisi tuoda selkeästi julki varmennuksen laajuus, varmennuksen tavoitteet, suoritettavat tehtävät ja yhteenveto.

Adams ja Evans (2004, 108) ovat laatineet esimerkin siitä mitä olisi hyvä mainita varmennuslausunnossa: 1) yksilöidään varmennuksen tekijä ja varmentajan kelpoisuus 2) lausunto, että varmennuksen tekijällä ei ole minkäänlaisia suhteita yritykseen tai sidosryhmiin jotka voivat vaarantaa objektiivisen lausunnon antamisen ja arvioinnin yrityksen johdosta, varmentaja ei saa myöskään olla yhteydessä yrityksen raportointijärjestelmään tai ei saa olla kirjoittanut yhtään yrityksen raporttia 3) yrityksen johto on vastuussa yhteiskuntavastuuraportin sisällöstä 4) varmennusperiaatteet, joita varmentaja käyttää pitäisi olla sidosryhmille merkitykselliset eikä yrityksen johdolle 5) kuvaus raportointi- ja varmennusohjeista, varmennuksen laajuudesta ja menetelmistä joita on käytetty arvioitaessa yrityksen raportointia ja johdon järjestelmiä 6) varmentajan mielipide raportoinnin sosiaalisista, ympäristö ja taloudellisista vaikutuksista ja mielipide siitä onko yritys toiminut aina asettamien arvojen mukaan 7) lopuksi varmentajan allekirjoitus ja päiväys. On hyvin tärkeää yhteiskuntavastuuraportin lukijalle, että varmennuslausunto sisältää selvityksen tehtävistä, joita varmentaja on suorittanut ja lisäksi selvityksen periaatteista joita varmentamisessa on noudatettu, ilman näitä varmentajan muodostama mielipide tai arviointi on kelvoton. (PricewaterhouseCoopers 2004, 20)

Julkinen varmentajan lausunto perustuu viimeiseksi julkaistuun yrityksen yhteiskuntavastuuraporttiin. Yleensä jos varmennuksessa on huomattu

joitain asioita jotka eivät vaikuta raportin luotettavuuteen, ehjyyteen tai tiedot eivät ole epätasapainossa julkaistun yhteiskuntavastuuraportin kanssa, mutta joilla voi olla vaikutusta yllä mainittuihin asioihin tulevaisuudessa niin varmentaja antaa huomautukset erillisessä ei-julkisessa lausunnossa. (Adams & Evans 2004, 111)

Varmennusohjeistoissa on myös määritelty mitä varmennuslausunnon tulisi vähimmillään sisältää. (O'Dwyer & Owen 2005, 210) Tässä työssä esitellään ISAE 3000:n mukainen varmennuslausunnon sisältö, koska tämän tutkimuksen kannalta tämä ohjeisto on merkittävin. Lisäksi liitteessä neljä on esitetty oikeanlainen ja riittävän kattava varmennuslausunto. ISAE 3000:n mukaan varmennuslausunnossa tulisi olla: 1) otsikko 2) vastaanottaja 3) kohdetta koskevan tiedon ja milloin se on asianmukaista, kohteen yksilöiminen ja kuvaus 4) kriteerien yksilöiminen 5) tarvittaessa kuvaus merkittävistä luontaisista rajoituksista, jotka liittyvät kohteen arvioimiseen kriteerien perusteella tai sen mittaamiseen kriteerejä käyttäen 6) mahdollinen käyttörajoitus, jolla varmennusraportti rajataan vain kyseisten käyttäjien käyttöön tai kyseiseen tarkoitukseen 7) maininta, jossa yksilöidään vastuussa oleva osapuoli sekä kuvataan vastuussa olevan osapuolen ja tilintarkastajan velvollisuudet 8) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE-standardin mukaisesti 9) yhteenveto tehdystä työstä 10) tilintarkastajan johtopäätös 11) varmennusraportin päiväys 12) tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan nimi ja raportin antamispaikka.

Varmentamislausunto on saanut osakseen myös paljon negatiivista ajattelua, koska yhteiskuntavastuuraporttien varmentamislausuntojen käytännöt eroavat melko paljon toisistaan, niin tämä herättää kysymyksiä siitä mikä on loppujen lopuksi yhteiskuntavastuuraportin käytettävyys ja lisäarvo. (Deegan et al. 2006b, 2) Deegan et al. (2006a, 334) ovat sitä mieltä, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisesta annetut lausunnot ovat liian moniselitteisiä ja vaihtelua on liikaa. Lausunto kuitenkin on ainut osa varmentamisesta joka kertoo sidosryhmille mitä varmentamisprosessissa on tehty. Deegan et al. ovatkin sitä mieltä, että nykyinen varmennuslausunto

on vajaa kun mietitään yrityksen ja sidosryhmien välistä vuoropuhelua. Tutkijoiden mielestä kaikki panostus pitäisi täten laittaa siihen, että varmennuslausunnosta saataisiin selvempi. (Deegan et al. 2006a, 334) Yleensä yhteiskuntavastuuraportoinnista annettu lausunto on suunnattu yrityksen johdolle kun se pitäisi olla suunnattu yrityksen sidosryhmille, jotka raporteja käyttävät päätöksenteossa. (Dando & Swift 2003, 196) Deegan et al. (2006a, 340) tutkivat yritysten varmennuslausuntoja ja tutkimuksen mukaan ainoastaan yksi yritys sadasta osoitti varmentamislauseannon sidosryhmille, tosin 82 yritystä sadasta eivät kohdentaneet varmentamislauseunta kenellekään. KPMG:n tutkimuksen (2005, 30) mukaan varmennuksen laajuudessa, ajatustavoissa ja käytetyissä menetelmissä oli aika-koisia eroavaisuuksia, nämä myös osaltaan johtivat hyvin erilaisiin varmennuslausuntoihin. Yleisesti ottaen Deegan et al. (2006a, 333) ovat sitä mieltä, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentamislauseunnot ovat epäselviä sen suhteen mitä varmentettaessa on tehty ja varmennuslausunnossa käytetty kieli on myös epäselvää. KPMG:n tutkimuksen (2005, 35) mukaan vaikka varmennuslausuntojen sisältö ja muoto on muuttunut vuoteen 2005 mennessä niin, silti varmennuslausuntojen koossa, laajuudessa ja mallissa on vielä kohtalaisia eroja ja paljon parannettavaa.

Pääpiirteissään kaikissa tutkittavissa suomalaisissa suurissa pörssiyrityksissä ulkoinen varmentaminen etenee lähes samankaltaisesti. Tähän ei suuresti vaikuttanut se, tekikö ulkoisen varmentamisen tilintarkastusyhteisö vai muu taho. Tätä vahvistaa myös tilintarkastusyhteisöjen näkemys siitä kuinka ulkoinen varmentaminen etenee. Ensin pidetään tarjouskilpailu ja valitaan varmentaja jo ajoissa syksyllä kun aloitellaan myös yhteiskuntavastuuraportointia. Tämän jälkeen tehdään esimerkiksi suunnitelmia, aikataulutuksia, riskikartoituksia ja valitaan varmennuksen painopistealueita sekä kerätään taustatietoja. Suunnittelu nousi erittäin tärkeäksi osaksi varmentamisprosessia, koska kaikkea ei kuitenkaan voida varmentaa joka vuosi, vaan varmentamisen painopistettä on muutettava joka vuosi. Tämän jälkeen kun suunnitelma on hyväksytty niin varmentajat tekevät haastatteluja ja tekevät toimipaikkakäyntejä. Tässä vaiheessa selvitetään ko-

konaisuudessaan sitä tiedonmuodostamisketjua ja varmentaja yrittää selvittää mahdollisimman hyvin kuinka ja mistä tieto yhteiskuntavastuuraporttiin tulee. PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan haastatteluissa selvitetään yleensä johdolta johdon odotukset ja se miten johto aikoo käyttää raportin tietoja, koska nämä taas pitää ottaa varmentamisprosessissa huomioon kun määritellään toimiiko yhteiskuntavastuuraportointi niin kuin on haluttu tai aiottu. Stora Enson Puusan mukaan heillä haastattelut ovat niin sanottuja syvähaastatteluja ja ne tehdään johdolle ja aihepiirinä voi olla esimerkiksi riskinhallinta ja hallintomallin toteutus.

Näiden jälkeen vuorossa on toimipaikkakäynnit ja ne valitaan joko yrityksen kanssa keskustelemalla tai sitten varmentaja valitsee ja päällimmäisenä syynä voisi sanoa, että varmentajat menevät riskipohjalta, eli varmentajat menevät niihin toimipaikkoihin missä ei välttämättä ole kaikki hyvin tai missä on tapahtunut jotain muutoksia tai sitten sinne mikä on yrityksen toiminnan kannalta oleellinen paikka, muitakin syitä toki oli. PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan tässä vaiheessa varmennusprosessia yleensä annetaan myös väliraportti jossa käydään läpi poikkeamat ja korjausehdotukset. Lisäksi Juutisen mukaan tässä kohdin katsotaan myös se onko tarvetta tehdä lisää toimipaikkakäyntejä. Yleensä sitten koko konsernitason varmentaminen tapahtuu vuodenvaihteen jälkeen kun kaikki vuoden tiedot on käytettävissä ja tämän jälkeen varmentajat alkavat muodostamaan käsitystä yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnista ja alkavat hahmottelemaan varmennuslausuntoa.

Koko tämän varmennusprosessin aikana ilmapiiri varmentajien ja yrityksen välillä on keskustelevalta eli pyydetään lisäselvityksiä, perusteluja, selvityksiä, korjauksia jne. Yleensä tämä varmentamislauseannon antaminen tapahtuu juuri ennen kuin yhteiskuntavastuuraportti menee painoon eli keväällä suunnilleen maaliskuussa. Tämän varmennuslauseannon jälkeen yleensä yritykset saavat yksityiskohtaisemmat selvitykset varmentamisesta ja lopuksi käydään palautekeskustelu. Haastatteluista voidaan jollakin tasolla päätellä, että loppujen lopuksi varmentamisprosessit ovat hyvin

samankaltaiset tutkittavilla yrityksillä. Tähän voi osaksi vaikuttaa se, että käytetään hyviksi havaittuja ja melko samankaltaisia ohjeistoja. Kaiken kaikkiaan tämä varmentamisprosessi kestää pääsääntöisesti syksystä keväeseen ja lisäksi varmentaminen on suuritoinen prosessi eli siihen käytetään paljon aikaa. Molemmilla tahoilla luultavasti on päämääränä saavuttaa tietty luotettavuuden taso varmentamisella eli tehdään niin paljon varmennuksessa työtä, että voidaan tietyllä varmuudella todeta tietojen luotettavuudesta. Ainakaan tämän itse prosessin perusteella ei voi laittaa paremmuusjärjestykseen, kumpi tilintarkastusyhteisö vai muu taho tekee parempaa työtä varmennuksessa.

Varmentamisen alussa päätetään siitä mitä varmennukseen kuuluu sekä varmennuksen laajuus. KPMG:n Miettisen mukaan olisi hyvä jos organisaatio olisi siinä kehityksen vaiheessa, että pystyy raportoimaan kattavasti ja luotettavasti sekä varmennuttamaan koko raportin. Aina organisaatio ei halua tai ole valmis, että koko raportti varmennetaan ja tällöin sekä raportin, että varmentajan tulee selkeästi esittää, mikä osa raportista on varmennettu. Varmentaja esittää varmennuksen laajuuden varmennuslausunnossa. Tämän jälkeen kun on päästy sopimukseen siitä mitä varmentamiseen kuuluu niin PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan ISAE 3000-ohjeisto määrää, kuinka tästä eteenpäin toimitaan, mitä tietoja esimerkiksi varmentajalla on oikeus vaatia. Jos tähän ei yrityksen puolelta suostuta, niin tästä laitetaan merkintä varmennuslausuntoon, jossa varmentamatta jääneet tiedot tai yrityksen osa rajataan pois varmennuksen piiristä. Lisäksi KPMG:n Miettinen toi haastattelussa esille, että jos jotain tietoja rajataan varmennuksen ulkopuolelle, niin totta kai varmentaja on myös näistä tiedoista kiinnostunut, mitä niille aiotaan tehdä. Haastattelusta pääsi sellaiseen käsitykseen, että tilintarkastusyhteisöjen varmentamiseen ei kuuluisi kaikki raportoitu tieto vaan, että tilintarkastusyhteisöjen varmentaminen olisi pikemminkin numeroiden tarkastelua ja enemmän taloudellisen vastuun tarkastamista. Mutta sitten taas ne jotka varmennuttavat tilintarkastusyhteisöllä yhteiskuntavastuuraportteja ja lisäksi haastateltujen varmentajien mielestä varmentamiseen kuuluu kaikki koko yhteis-

kuntavastuuraportin tiedot, mutta tietenkin sopimuksen mukaan. Tutkittavien yritysten varmennuslausunnoista kävi myös ilmi, että varmentaminen on kattanut pääasiassa kaiken tiedon mitä yhteiskuntavastuuraportoinnissa esitetään. Tietenkin joitakin poikkeuksia on, että jotakin yksittäistä tietoa on jätetty pois, mutta ei varmastikaan mitään oleellista.

Haastattelujen perusteella ainoat erot mitä tilintarkastusyhteisöjen ja muiden tahojen varmentamisessa mahdollisesti on niin, muut tahot huomioivat paremmin sidosryhmien tarpeet varmentamisessa ja muilla tahoilla voi olla syvällisempiä ja suurempi määrä haastatteluja ja muut tahot antavat laajemman varmennuslausunnon. PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan myös tilintarkastusyhteisöt ovat ottaneet kantaa, kuten AA1000AS:n mukaisessa varmentamisessa, sidosryhmien odotuksiin joissain tapauksissa, mutta tämä tehdään niin, että määritellään ja yksilöidään mahdollisimman tarkasti ajankohta ja prosessi, jolla sidosryhmien kartoitus on tehty. Tähän Juutinen sanoi syyksi, että sidosryhmien odotukset voivat vaihdella varmennusprosessin aikana joten tämän takia on vaikea antaa pysyviä lausumia siitä, vastaako raportointi sidosryhmien odotuksia. Mutta tässä voidaan taas palata siihen, että jos yritys käyttää GRI:n G3-ohjeistoa yhteiskuntavastuuraportoinnissa niin tällöin myös varmentajan pitää Juutisen mukaan tarkastaa että onko sidosryhmät olleet mukana määrittelemässä sitä mitkä ovat olennaisia asioita eli onko sidosryhmien odotukset ja näkemykset otettu raportoinnissa huomioon. Tällöin myös tavallaan tilintarkastusyhteisön ulkoisessa varmentamisessa tulee huomioiduksi sidosryhmien odotukset eli kuten jo aikaisemmin on mainittu, niin sidosryhmät tulisi huomioida jo yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnissa.

Varmennuslausunnot eroavat toisistaan jos varmennuksen tekee tilintarkastusyhteisö tai muu taho. Tilintarkastusyhteisöjen lausunto on suppeampi ja siinä on jokainen sana mietitty PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan tarkkaan, mutta varmennuksesta annetaan sitten sisäisesti enemmän kommenttia eli kehittämisraportti, mutta tämä raportti on tarkoitettu vain sisäiseen käyttöön. Juutisen mukaan tässä sisäisessä raportissa

käydään hyvin yksityiskohtaisestikin läpi kaikki havainnot, missä on ollut poikkeamia ja mikä on suositus asian korjaamiseksi ja lisäksi raportissa on asian kohdalla riskitaso eli onko se merkittävä vai erittäin merkittävä vai huomioitava. Ilmeisesti sitten osa yrityksistä loppujen lopuksi vain haluaa että mahdollisimman paljon koko varmentamisesta raportoitaisiin julkisesti. Tässä tutkimuksessa ei käynyt ilmi, mikä on se perimmäinen syy miksi yritykset haluavat niitä laajempia lausuntoja, koska kuitenkin itse varmentamisprosessi on hyvin samankaltainen, oli sitten kyseessä tilintarkastusyhteisö tai muu taho. Tutkimuksessa ei käynyt myöskään ilmi, onko eri tahojen varmentamisen aikana tekemissä haastatteluissa ja haastattelujen määrissä juurikaan eroa. Tässä kohtaa varmaan suurimmaksi eroksi nousee se, että haastattelut tehdään kullekin yritykselle sopiviksi ja sellaiseksi, että mahdollisimman paljon saadaan tietoja irti juuri kyseisestä yrityksestä ja yrityksen tilanteesta.

Kuten on jo aiemmin tullut ilmi niin tilintarkastusyhteisön ja muun tahon antamissa varmennuslausunnoissa on ainakin erona lausunnon laajuus ja pituus. Kun verrataan Stora Enson vuoden 2006 muun tahon antamaa ja Keskon vuoden 2006 tilintarkastusyhteisön antamaa varmennuslausuntoa keskenään, niin huomattavissa on joitakin eroja. Käytetään kriteeristönä vertailussa Adamsin ja Evansin (2004, 108) teoriassa esittämiä kohtia mitä varmennuslausunnon olisi hyvä sisältää. Tämän kriteeristön mukaan molemmat varmennuslausunnot täyttävät vaadittavat tiedot. Ainoat erot syntyvät siitä, että Stora Enson lausunnossa kaikki on selvitetty yksityiskohtaisemmin ja laajemmin. Keskon lausunnossa on todettu johtopäätöksissä, että kaikki on esitetty niin kuin pitääkin, mutta sitten taas Stora Enson lausunnossa on esitetty myös mahdolliset virheet ja niille suositukset. Keskon lausunnossa ei ole myöskään eritelty toimenpiteitä miten tarvittavaa evidenssiä on hankittu kun taas Stora Enson raportissa tämä on tuotu esille.

Tämän tutkimuksen perusteella voidaan sanoa että ulkoisessa varmennuksessa näiden tutkittavien yritysten välillä löytyy hieman eroja, mutta ei välttämättä mitään oleellista. Molempien varmentajatahojen varmennus

kattaa ne kriteeristöt mitä ulkoiselta varmentamiselta tällä hetkellä vaaditaan. Näille tutkittaville yrityksille tehtyihin varmennuksiin voi ulkopuolinen lukija luottaa täysin. On hyvin yrityskohtaista mitä kaikkea haluaa ulospäin näyttää ulkoisesta varmentamisesta eli haluaako, että esimerkiksi julkisesti tuodaan ilmi eroavaisuuksia ja parannusehdotuksia vai haluaako vain, että joku ulkopuolinen taho toteaa kaiken olevan hyvin. Tämän tutkimuksen aikana ei noussut esille, että tutkittavilta yrityksiltä vaadittaisiin erityisesti jonkun tietyn tahon tekemää tai tietynlaista ulkoista varmennusta vaan lähinnä pääasiaksi nousi se, että ylipäänsä ulkoinen varmentaminen on tehty. Tämä tietysti vaatisi lisää tutkimusta, että mitä mieltä oikeasti yhteiskuntavastuuraporttien käyttäjät ovat ulkoisen varmennuksen laadusta ja tasosta.

4.4 Eri tahojen tekemä varmennus

Ei ole olemassa yhteistä käsitystä siitä kenen pitäisi suorittaa yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen. Ei ole myöskään erityisiä vaatimuksia kuka voi toimia yhteiskuntavastuuraporttien varmentajana. Ei ole myöskään yhteisiä kelpoisuusvaatimuksia, joita varmentajalta pitäisi edellyttää. (Deegan et al. 2006a, 336) Koska yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiselle ei ole olemassa maailmanlaajuisia yhtenäistä ohjeistoa, niin varmentajan valinta vaihtelee suuresti. (Line et al. 2002, 76) Varmennusta voi suorittaa joko jokin taho yrityksen sisällä tai sitten ulkopuolinen taho. (Talvio & Välimaa 2004, 118)

Yhteiskuntavastuuraportin varmentajan tehtävänä on varmistaa, että sidosryhmät saavat kaiken tarpeellisen tiedon. Jos yritys ei kerro sellaista tietoa jota yrityksen sidosryhmien kuului laillisesti ja moraalisesti tietää, niin varmentajalla on vastuu puuttua tähän asiaan. Tilanteen hankaluutta lisää se, että varmentajan nimittää yrityksen johto eikä suinkaan sidosryhmät. (Adams & Evans 2004, 105, 106)

Vaikka varmentajan valintaa ei ohjata tai säännellä millään tavoin, niin silti varmentajalta odotetaan tiettyjä ominaisuuksia. Riippumattomuus nousee tärkeäksi ominaisuudeksi, kuten myös tavallisen tilintarkastajan valinnan yhteydessä. Owenin (2003, 19) mukaan vielä entisestään pitäisi varmentamista kehittää siihen suuntaan, että varmennuksen tekijä olisi täysin riippumaton varmennettavasta organisaatiosta. Kun yritys valitsee yhteiskuntavastuuraportille varmentajaa, niin yleinen mielipide on, että varmentajan riippumattomuutta pitäisi korostaa. (AccountAbility 2002, 17) Dando ja Swift (2003, 197) pitävät riippumattomuutta luotettavan varmentamisen kriittisenä elementtinä. Muun muassa yrityksen johto ei saisi vaikuttaa siihen miten yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen tapahtuu. Varmeneminen pitäisi olla kaikin puolin täysin riippumatonta. (Dando & Swift 2003, 197)

Varmenemislauseunnossa pitäisi olla maininta varmentajan riippumattomuudesta mutta Owenin ja O'Dwyerin (2004, 12) tutkimuksessa vain hieman alle puolet, 46 prosenttia oli maininnut varmentajan riippumattomuudesta. Näistä riippumattomuudesta kertovista varmentajista 65 prosenttia oli konsultteja ja 39 prosenttia tilintarkastajia. Tästä huomataan että konsultit haluavat erityisesti tuoda julki riippumattomuutta kun taas tilintarkastajat eivät niinkään. Lisäksi tutkimuksessa kävi ilmi että konsultit selvittävät laajemmin varmennuslausunnossa riippumattomuuttaan kun tilintarkastajilla on yleensä vain maininta että toimitaan riippumattomana varmentajana. (Owen & O'Dwyer 2004, 12)

Emtairah (2002, 14) pitää tärkeimpänä varmentajaa valittaessa varmentajan yleistä pätevyyttä. Myös jos oletetaan, että varmentajan pitäisi ensisijaisesti lisätä yhteiskuntavastuuraporttien luotettavuutta, niin silloin myös itse varmentajan täytyy olla ehdottoman luotettava. Onkin ollut ilmassa merkkejä siitä, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentajilta aletaan vaatia samoja ominaisuuksia kuin tilintarkastajilta. (Emtairah 2002, 14) Varmennuksen tekijän mielipidettä varten varmentajalla pitäisi olla tietämystä organisaatiosta ja raportoinnista, kokemusta sidosryhmävuoropuhelusta ja

laskentajärjestelmistä ja tilintarkastustekniikoista. (Adams & Evans 2004, 108) On tärkeää, että varmentaja on pätevä tai kelpaava ottamaan varmennustoimeksiannon vastaan. Tämä tarkoittaa, että varmentajalla täytyy olla tietämystä varmentamisedellytyksistä ja varmennusprosessista, joka sisältää asianmukaisen varmennusevidenssin ja otantatekniikat. Pitää olla myös riittävä ymmärrys yrityksen toimialasta ja asioista jotka koskevat taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristösuorituksia ja näiden mittaamista. Varmentajan täytyy myös seurata yleisesti hyväksytyjä varmennusohjeita. (Adams & Evans 2004, 111)

KPMG:n tutkimuksen (2005, 33) mukaan 58 prosenttia ulkoisista varmenuksista tekee suuret tilintarkastusyrietykset, tämä koskee sekä kansainvälistä että kansallista tasoa. Deegan et al. (2006a, 336) tutkivat yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista ja heidän tutkimuksessaan kävi ilmi, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisessa on mukana monia eri tahoja, muun muassa erilaisia konsultteja ja tilintarkastajia. Line et al. (2002, 76) tutkivat yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisia varmentajia ja tästä tutkimuksesta kävi ilmi, että suurin osa maailmanlaajuisista suurista yrityksistä käyttää varmentamisessa yhtä suurta tilintarkastusyrietystä enemmän kuin konsultteja. Tutkimuksessa oli mukana 100 suurta kansainvälistä yritystä. Lisäksi Parkin ja Brorsonin tutkimuksen (2005, 1102) mukaan yritykset valitsevat yhteiskuntavastuuraporttien ulkoiseksi varmentajaksi mieluiten varmentajan, joka on toiminut myös taloudellisten raporttien tilintarkastajana.

Voidaan olettaa, että kuka tahansa varmennuksen viime kädessä suorittaa niin varmentaja voi joutua käyttämään joissakin tilanteissa apuna asiantuntijaa. Asiantuntijan käyttöä ei tarvitse dokumentoida varmentamislauseunnossa, mutta voidaan olettaa, että varmentamisen luotettavuuden kannalta asiasta mainitsemisesta ei ole haittaa. Toisaalta tämä asiantuntijoiden käyttö voi selittää osaksi sen, miksi yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen käytetään suuria yrityksiä joista löytyy valmiiksi eri alojen

asiantuntijoita yhteiskuntavastuuseen liittyviin asioihin. (Deegan et al. 2006a, 358)

Kuten on aiemmin jo tullut ilmi, niin tutkittavista yrityksistä viidellä on ulkoinen varmentaminen tehty ja kolmella sen tekee tilintarkastusyhteisö, yhdellä csrnetwork eli muu taho ja yhdellä on varmentajana kumpikin taho. Vaikka yhteisiä kelpoisuusvaatimuksia ei ole vielä olemassa niin hyvin haastateltujen tutkittavien yritysten edustajat osasivat määritellä mitä ulkoiselta varmentajalta tulisia vaatia tai vaaditaan. Ulkoista varmennusta käyttävien yritysten mielestä on olemassa lähes yksimielinen käsitys siitä, että ulkoista varmentamista tekevän tahon on oltava luotettava, riippumaton, ammattitaitoinen ja suuren yleisön mielestä myös hyvän maineen omaava ja luottamusta nauttiva. Missään nimessä yritykset eivät halua käyttää kyseenalaista varmentajaa ja monessa haastattelussa tuli ilmi, että yrityksen kannattaa tarkkaan miettiä, minkälaisen varmentajan valitsee. Lisäksi nähtiin hyvänä, että ulkoinen varmentaja noudattaa jotakin ohjeistoa varmennuksessa ja että myös ulkoisen varmentajan työtä valvotaan. Koska suurimmaksi osaksi tutkittavat yritykset näkevät, että ulkoinen varmennus lisää raportoinnin luotettavuutta ja toisaalta ulkoista uskottavuutta niin ulkoiselta varmentajalta vaaditaan myös näitä samoja ominaisuuksia.

Haastateltujen ulkoisten varmentajien puolesta KPMG:n Miettinen nosti varmentajalta vaadittavaksi tärkeäksi ominaisuudeksi luotettavuuden ja PricewaterhouseCoopersin Juutinen riippumattomuuden. KPMG:n Miettinen piti luotettavuutta erittäin tärkeänä, koska siitä kuitenkin lähdetään, että tarkoituksena ei ole vain antaa varmennuslausuntoa vaan varmentajan pitää pystyä antamaan sellainen lausunto johon pystyy oikeasti luottamaan. Tavallaan näitä varmentajan luotettavuutta ja riippumattomuutta voidaan pitää toistensa vastineina, koska jos ei ole riippumattomuutta ei ole myöskään luotettavuutta ja toisinpäin. Lisäksi hyväksi ominaisuuksiksi nousi varmentajien valvonta, ammattitaito, ISAE 3000-ohjeiston pakollinen käyttäminen ja laadukas työn toteuttaminen. Lisäksi KPMG:n Miettinen oli sitä mieltä, että tilintarkastusyhteisön valitseminen ulkoiseksi varmentajak-

si ei ole sen takia myöskään huono vaihtoehto, että tällaisilla yrityksillä on tiukat säännöt ja rajat miten toimitaan ja tavallaan tilintarkastusyhteisöillä on pitkät perinteet tietojen oikeellisuuden tarkastamisesta ja varmentamisesta. Samoilla linjoilla oli myös PricewaterhouseCoopersin Juutinen koska hänen mielestä tilintarkastusyhteisöillä tällainen tietojen varmentaminen ja tarkastaminen ja siitä raportointi on heille tavallaan sitä peruspalvelua. Yritysten haastattelujen mukaan kukaan ei pitänyt tilintarkastusyhteisöä huonona varmentajana, mutta yleensä sanottiin, että ne osaavat hyvin tämän taloudellisen puolen ja lukujen varmentamisen, mutta ei sitten välttämättä niin hyvin muuta varmentamiseen kuuluvaa, koska se loppuosa ei ole tilintarkastusyhteisön ominta alaa. Tilintarkastusyhteisöjen tekemissä ulkoisissa varmentamisissa on ainakin tutkittavien yritysten varmennuslausuntojen perusteella ollut aina yhtenä vastuullisena osapuolena KHT-tilintarkastaja ja toisena yhteiskuntavastuun asiantuntijan kaltainen henkilö, että tältä kannalta katsottuna ei voisi sanoa, että osaaminen olisi välttämättä sen huonompaa.

Fortumin Härkösen mukaan heillä ei ole mitään keskusteluja käyty siitä, että ulkoiseen varmentamiseen palattaisiin, mutta hänen omasta mielestä jos ulkoiseen varmentamiseen käyttäisi samaa tilintarkastusyhteisöä kuin mitä talouden tilintarkastukseen käytetään, niin siitä saattaa kyllä olla etua yritykselle kaikkiaan. Härkösen mukaan tilintarkastusta tekevä yritys tuntee jo yrityksen organisaation ja toimintaa muilta osin, että kyllä siitä varmasti hyötyä olisi. Keskon Flanaganin mukaan heillä toimii hyvin se, että taloudelliset tiedot varmentaa tilintarkastusyhteisö ja muut tiedot csrnetwork, molemmat tavallaan varmentaa sitä ominta aluetta ja sitä missä kyseisen tahon asiantuntemus on suurin. Tämän tutkimuksen mukaan voidaan ainakin todeta, että ulkoiseksi varmentajaksi valitaan tarkoituksella tai sitten sattumalta aika pitkälti sama kuin mikä on yrityksen tilintarkastajana.

Keskon Flanaganin mukaan on hyvä, että ulkoinen varmentaja pyrkii koko ajan eteenpäin ja kehittää omaa osaamista ja työskentelyä. Samoin yrityksen on oltava myös koko ajan tavoitteellisempi ja kunnianhimoisempi, jotta

Flanaganin mielestä saadaan suurin hyöty varmentamisesta. Lisäksi Flanaganin mielestä olisi hyvä jos yritykset käyttäisivät useamman vuoden samaa varmentajaa, ei tietysti loputtomiin, jotta varmentamista pystyttäisiin kehittämään pitkäjänteisesti ja jotta saataisiin suurin hyöty irti. Myös Stora Enson Puusan mielestä ulkoista varmentajaa ei voida loputtomasti pitää samana ja varmentajan vaihtaminen tietyin väliajoin on myös hyvän raportointikäytännön mukaista. Toisaalta, koska esimerkiksi Stora Ensolla koko yhteiskuntavastuu on niin monimutkainen asia, joten ei ole mielekäästä, että lähes joka vuosi olisi uusi varmentaja opettelemassa.

4.5 Kritiikkiä ulkoista varmentamista kohtaan

On myös esitetty joitakin väitteitä siitä, että miten varmentaminen loppujen lopuksi raporttien luotettavuutta parantaa. O'Dwyerin & Owenin (2005, 208) mukaan vaikka varmennusohjeistot ja varmentamisten tekeminen on lisääntynyt, niin silti on olemassa epäily, että varmentamismenetelmät ovat vailla luotettavuutta ja nämä käytännöt voivat vain rajallisesti estää liikkeenjohdon toimet jotka vaikuttavat tulostavastuuseen ja läpinäkyvyyteen. Myös Dando ja Swift (2003, 196) ovat sitä mieltä, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen ei tuota riittävää luottamuksen tasoa sidosryhmille. Park ja Brorson (2005, 1105) ovat taas sitä mieltä, että sekä yhteiskuntavastuuraportteja varmentaville yrityksille että yrityksille jotka eivät raportoita varmenna, on vaikeaa luottaa siihen että varmentaminen todella lisää yhteiskuntavastuuraporttien luotettavuutta. Myös Kurki (1999, 24) on esittänyt väitteen, että on kyseenalaista parantavatko nämä ulkoiset varmennukset yhteiskuntavastuuraportointia, koska ei ole olemassa normeja raportoinnille eikä myöskään varmentamiselle. Toinen ongelmakohta ulkoisessa varmennuksessa on kuka varmennuksen suorittaa, tällöin ongelmaksi nousee varmentajan pätevyys. (Kurki 1999, 24) Park ja Brorson nostavat esille vielä muutamia ongelmakohtia varmentamisessa, sillä aikaisemmat ja nykyiset varmennuskäytännöt ovat nostaneet esiin kysymyksiä koskien varmennuksen laatua ja sitä lisääkö varmennus kuitenkin

kaan raporttien arvoa. Yksi esille noussut kysymys on myös se, että monissa varmentamistapauksissa raportoiva organisaatio ja varmentaja ovat yhdessä johtaneet varmentamisprosessia, katsotaan että tämä voi johtaa raporttien läpinäkyvyyden heikkenemiseen. Lisäksi on myös oletettu, että varmentamisen laajuus on liian kapea. Näistä kaikista edellä mainituista syistä voidaan ajatella, että varmennuslausunto ei heijasta tarpeeksi raportoinnin ehjyyttä. (Park & Brorson 2005, 1095)

Lisää kritiikkiä yhteiskuntavastuuraporttien varmentamista kohtaan on esittänyt Kamp-Roelands (2002, 292), jonka mukaan ongelmana on varmennuksen laajuus, varmennuksen tavoitteet ja perusteet, tehdyn varmennuksen taso, varmennusmenetelmät ja varmennustulosten esille tuominen tai sanamuoto. Ball et al. (2000, 1) ovat sitä mieltä, että merkittäviä kysymyksiä varmentamisen suhteen ovat varmentajien riippumattomuus ja soveltuminen työhön. Adams ja Evans (2004, 99) ovat taas sitä mieltä, että ongelmia ovat muun muassa yrityksen sidosryhmien poisjätto varmennusprosessista, johdon rajoitukset koskien varmennusprosessia, varmentajien puutteellinen ajattelu mietittäessä raporttien ehjyyttä, varmentajien ajankäyttö varmentamiseen ja varmentajien pätevyys tuottaa mielipiteitä varmentamisesta. Lisäksi ongelmana on, että yhteiskuntavastuuraporttien varmentamista ei ole laissa säädelty, on monta eri ohjeistoa jonka mukaan yhteiskuntavastuusta voidaan raportoida ja varmennuksen osalta ei ole määritelty minkälaisen mielipiteiden esittäminen johtaa tiettyyn varmennuksen tasoon. (Adams & Evans 2004, 99) Myös Wallage (2000, 57) on sitä mieltä, että koska yhteiskuntavastuuraportointi ei ole yhtenäistä ja raportointiin ei ole olemassa vakiintunutta käytäntöä, niin tästä seuraa suuria vaikeuksia raporttien varmentamisessa. Owen et al. (2000, 85) taas näkevät ongelmaksi sen, että liikkeenjohdollinen näkemys on kasvavassa määrin tullut ydinajatuksiksi varmentamisessa, tällä tarkoitetaan, että varmentaminen vahvistaa ja lisää organisaation strategisen johdon menettelytapoja. Myös Ball et al. (2000, 1) tulivat tutkimuksessaan siihen tulokseen, että varmennuskäytäntö ilmentää enemmän johdon näkemystä asiasta, kun varmentamisen pitäisi ilmentää yrityksen sidonnaisuutta yhteiskunta-

vastuuraporttien läpinäkyvyyteen ja tulosvastuuseen. Kujalan ja Kuvajan mukaan (2002, 184) koska ulkoiselle varmentamiselle ei ole olemassa yhteisiä sääntöjä, niin saatetaan uskoa, että se vähentää halua käyttää ulkopuolista varmennusta ja lisäksi se voi vähentää myös varmentamisen uskottavuutta.

Teoriassa on esitetty jonkin verran kritiikkiä siitä että ulkoinen varmentaminen ei kuitenkaan paranna yhteiskuntavastuuraporttien luotettavuutta. Kuten yllä kävi ilmi, niin ainakin näiden tutkittavien yritysten keskuudessa ulkoisella varmentamisella voidaan lisätä yhteiskuntavastuuraportoinnin luotettavuutta. Ei ole myöskään esitetty sitä, etteikö yhteiskuntavastuuraportointi voisi olla luotettavaa ilman ulkoista varmentamistakin. Toisaalta missään koko tutkimuksen aikana tai haastateltavien keskuudessa ei ollut epäilystäkään siitä, että yhteiskuntavastuuraportointi tämän kaltaisilla yrityksillä kuin nämä tutkittavat yritykset ovat, olisi vailla luotettavuutta tai että siihen ei uskota. Ainoastaan Keskon Flanagan ja Stora Enson Puusa nosivat esille, että suuren yleisön keskuudessa on hieman vallalla käsitys, että mihinkään yritysten toimiin tai sanomisiin ei uskota tai luoteta. Flanagan totesi, että tavallaan ihmiset ajattelevat, että yritykset vain puhuvat, mutta eivät todellisuudessa tee sitten kuitenkaan niin kuin puhuvat. Puusa taas totesi, että juuri ulkoisella varmentamisella ja sillä, että todistetaan asioiden oikeellisuutta, luotettavuus ja uskottavuus lisääntyvät. Voisi karkeasti sanoa, että luotettavuuden ja uskottavuuden puute ei ole suomalaisten yritysten toimintaa lähellä. Tavallaan tässä nousee esille se, että tutkimuksessa mukana olevat yritykset ovat niin suuren luokan yrityksiä ja osa todella kansainvälisiä ja tunnettuja, jolloin ei kyllä epärehellisellä toiminnalla ja vastuuttomalla toiminnalla kovin pitkälle edetä.

Lisäksi on esitetty, että kun ei ole normeja ja sääntöjä raportoinnille ja varmentamiselle niin luotettavuus on kyseenalaista ja lisäksi varmentajatahojen vaihtelevuus ja pätevyys ovat nousseet esille negatiivisessa muodossa. Kuten on aikaisemmin käynyt esille, niin tutkittavista yrityksistä lähes kaikki noudattavat GRI-ohjeistoa ja vielä tästä sitä uudempaa G3-ohjeistoa

ja lisäksi ulkoisessa varmentamisessa tilintarkastusyhteisöjen täytyy noudattaa ISAE 3000-ohjeistoa ja muut varmentajatahot ovat noudattaneet AA1000AS-ohjeistoa varmentamisessa. Tässä tutkimuksessa GRI, ISAE 3000 ja AA1000AS on todettu hyviksi ja kattaviksi ohjeistoiksi sekä maailmanlaajuisesti hyväksytyiksi. Toki yhteiskuntavastuuraportoinnissa on vielä eroja paljonkin näiden tutkittavien yritystenkin keskuudessa ja yleisestikin, mutta kuitenkin yhteiskuntavastuuraportointi on koettu tärkeäksi ja siitä halutaan raportoida avoimesti ja läpinäkyvästi. Lisäksi näillä ulkoisilla varmentajilla, joita nämä tutkittavat yritykset ovat käyttäneet ulkoiseen varmentamiseen, niin niillä on hyvä maine ja luotettavuusasiat myös kunnossa, joten on melko varmaa, että tämä luotettavuusongelma ja uskottavuusongelma, ei koske tässä tutkimuksessa esiintyneitä varmentajia. Lähes kaikissa haastatteluissa tuli ilmi, että kyseenalaisia ulkoisia varmentajatahojakin on olemassa, mutta tuli myös sellainen käsitys, että tätä ei koeta tämän tasoissa ja kokoisissa yrityksissä ongelmaksi, mutta tietenkin se hieman pilaa yleisesti ulkoisten varmentajien mainetta ja luotettavuutta. Tässä suhteessa kaivattiin paljon yhdenmukaisia toimintatapoja ja kaikkea sellaista toimintaa joka parantaisi vertailtavuutta.

Tässä tutkimuksessa haastateltujen varmentajien ja yritysten yhteiskuntavastuun asiantuntijoiden mukaan tällaisia teoriassa esitettyjä ongelmia ei noussut esille vaan koettiin, että ongelmat ovat, ehkä voisi sanoa vähäisempiä. PricewaterhouseCoopersin Juutisen mukaan ongelmana voidaan ainakin pitää sitä, että ulkoinen varmentaminen ajoittuu koko vuoteen nähden juuri siihen aikaan kun yrityksellä on muutenkin kiire. Mutta tätä on yritetty ratkaista niin, että varmentamista on alettu joissakin yrityksissä jakaa tasaisemmin vuoden eri kuukausille. Myös Fortumin Härkönen oli samaa mieltä, että kun heillä tehtiin varmennusta ja yhteiskuntavastuuraportointia 2000-luvun alussa niin ongelmaksi koettiin kiireinen aikataulu. Lisäksi Juutinen oli sitä mieltä, että koko ajan on kehitettävä koko yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista kaikilta osin yhteneväisempään suuntaan. Tässä toki ISAE 3000 ja AA1000AS-ohjeistot auttavat, mutta on muutakin mitä voidaan tehdä, jotta varmentamisprosessista tulisi yhtenäi-

sempi. Stora Enson Puusa koki ongelmaksi myös sen, että ulkoisten varmentajien joukko on vielä melko kirjavaa ja tästä syystä vertailtavuus on hankalaa ja jos vielä vertaa varmennuslausuntoja niin on vaikea saada tietää, mitä kaikkea työtä on tehty kunkin varmennuslausunnon eteen, eli mitä siihen varmentamiseen oikeasti on kuulunut. Nämä oli sellaista suu-
rempaa keskustelua aiheuttavaa kritiikkiä mitä ulkoiseen varmennukseen kuuluu tutkittavien yritysten kohdalla. Tietysti tuli esille joitain yksittäisiä pienempiä ongelmia, mutta ne olivat yleensä sellaisia pikemminkin yritys-
kohtaisia.

4.6 Yhteenveto

Yhteiskuntavastuuraportoinnin määrän kasvaessa on kasvanut myös tarve varmentaa raportti ulkopuolisella taholla. Ulkoisella varmentamisella tarkoitetaan kolmannen riippumattoman tahon tekemää varmentamista, jossa kohteena on yrityksen ei-taloudellinen raportointi. Ulkoinen varmentaminen tulisi suorittaa valitun ohjeiston mukaan ja yrityksen yhteiskuntavastuuraportointia pitäisi peilata yrityksen valitsemaa kriteeristöä vasten. Teorian mukaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisella varmentamisella haetaan raportille lisää luotettavuutta ja tätä kautta sidosryhmille lisäarvoa. Lisäksi yhteiskuntavastuuraportin pitäisi olla kaikin puolin eheä kokonaisuus jolloin raportissa olisi kaikki oleellinen, tätä myös ulkoinen varmentaja tutkii ja arvioi. On myös esitetty, että yhteiskuntavastuuraportointi ei voi olla luotettavaa ilman kolmannen osapuolen tekemää varmentamista eli tavallaan yrityksiltä pitäisi vaatia raporttien ulkoista varmentamista. Lisäksi on sanottu, että yrityksiä painostetaan siihen, että yhteiskuntavastuuraportti on ulkoisesti varmennettava, tavallaan ei muuten luoteta olemassa olevaan tietoon. On myös esitetty joitakin syitä miksi yritykset eivät yhteiskuntavastuuraporttia varmenna ulkopuolisella taholla. Jos yritykset eivät ulkoisesti varmennuta yhteiskuntavastuuraporttia, niin yrityksissä on kuitenkin olemassa monia eri keinoja joilla sitten tiedot varmennetaan sisäisesti.

Näitä yllä olevia asioita selvitettiin myös tutkittavilta suomalaisilta suurilta pörssiyrityksiltä sekä ulkoisten varmentajien näkemyksiä näihin asioihin haastattelujen avulla. Haastateltavat eivät olleet täysin yksimielisiä kaikista asioista, mutta pääosin kuitenkin. Tutkimuksessa tultiin siihen tulokseen, että pääsyy yritysten haluamaan ulkoiseen varmentamiseen on tietojen luotettavuuden ja ulkoisen uskottavuuden lisääntyminen sekä se, että ulkoinen varmentaminen koetaan todella tärkeäksi sisäiseksi työvälineeksi yhteiskuntavastuun käsittelyyn ja siitä raportointiin. Toisaalta taas kävi ilmi joitakin syitä miksi yritykset eivät ehkä sitten varmenna yhteiskuntavastuuraporttia ulkopuolisella. Näitä syitä olivat muun muassa se, että sitä ei nähdä hyödylliseksi toiminnaksi, se on kallis prosessi ja voidaan kokea, että yhteiskuntavastuuraportointi ei ole vielä sellaista, että sitä pitäisi ulkoisesti varmentaa.

Tutkittavista suomalaisista suurista pörssiyrityksistä vain neljä yritystä on varmentanut yhteiskuntavastuuraportin ulkopuolisella taholla. Yksi yritys ryhtyi ulkoisesti varmennuttamaan yhteiskuntavastuuraportin vuonna 2007. Nämä yritykset noudattavat pitkälti yllä mainittuja syitä miksi yhteiskuntavastuuraportti halutaan ulkoisesti varmentaa. Ne yritykset jotka eivät ulkoisesti varmennuta yhteiskuntavastuuraporttia yleensä esittivät, että taloudelliset tiedot on tilintarkastettu ja ympäristötiedot ovat eri sertifikaattien mukaisia tai sitten ympäristötiedot on raportoitu kirjanpitolain tai kirjanpitolautakunnan suositusten mukaan. Yleisesti ottaen haastattelujen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien tietojen luotettavuus ja ulkoinen uskottavuus kasvavat ulkoisella varmentamisella ja jotkut tutkittavat yritykset kokivat, että ei ole olemassa yksinkertaisesti muuta vaihtoehtoa kuin ulkoinen varmentaminen. Toisaalta ne yritykset jotka eivät käytä ulkoista varmentamista ovat pitkälti sitä mieltä, että tiedot ovat muutenkin luotettavia ja ulkoinen uskottavuus on kunnossa. Yrityksillä on erilaisia sisäisiä järjestelmiä ja monenkertaista tietojen läpikäyntiä ja tarkkailua, joilla varmistutaan siitä, että tiedot ovat oikeita ja täten niihin voi luottaa ja uskoa.

Kaiken kaikkiaan haastatteluissa todettiin, että ne yritykset arvostavat ulkoista varmentamista jotka sitä itse suorittavat ja välttämättä ei muut tahot. Jotkut sidosryhmät nähtiin niin, että ne tavallaan painostavat siihen, että yhteiskuntavastuuraportti ulkoisesti varmennetaan. Yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisen varmentamisen pakollisuutta ei kannatettu yhdessäkään haastattelussa. Nähtiin, että koska yhteiskuntavastuuraportointi on vapaaehtoista, niin ulkoisen varmentamisen tulee olla sitä myös. Ei myöskään nähty, että ulkoinen varmentaminen olisi välttämätön osa yhteiskuntavastuuraportointia, mutta yleisesti oli todettavissa, että ne yritykset jotka haluavat oikeasti kehittää yhteiskuntavastuuraportointia niin silloin ulkoinen varmentaminen olisi tässä hyvä keino.

Ulkoista varmentamista voi tehdä monien eri ohjeiden mukaan tai sitten jopa ilman ohjeita. Tässä työssä käsiteltiin kaksi ohjeistoa AA1000AS ja ISAE 3000. ISAE 3000 on tilintarkastusyhteisöjen käyttämä varmennusohjeisto ja AA1000AS on muiden tahojen käyttämä. Molemmat ohjeistot ovat hyviä ohjeistoja, mutta AA1000AS painottuu enemmän sidosryhmävuorovaikutus. Teorian mukaan olisi hyvä jos saataisiin kehitettyä yhteiset maailmanlaajuiset ohjeet ulkoiseen varmentamiseen, jolloin ulkoinen varmentaminen olisi yhtenäisempää ja luotettavampaa sekä kaikin puolin laadukkaampaa. Haastateltujen ulkoisten varmentajien mielestä ISAE 3000 on tällä hetkellä hyvä ja toimiva ohjeisto, heidän mukaan ulkoisen varmentamisen jotkut ongelmat eivät johdu ohjeistosta, vaan jostain muusta. Myös haastateltujen yritysten mielestä on hyvä, että heidän ulkoiset varmentajat käyttävät jotakin ohjeistoa varmentamisessa.

Kansainvälisellä tasolla ulkoinen varmentaminen prosessina koetaan vaihtelevaksi ja moninaiseksi. Tätä samaa ei kuitenkaan voida vahvistaa tässä tutkimuksessa. Tutkittavien yritysten ulkoinen varmentaminen etenee hyvin samankaltaisesti ja sisältää paljon samoja asioita. Tähän voidaan nähdä yhtenä syynä, että tilintarkastusyhteisöjen ulkoista varmennusta ohjataan paljon ja muutenkin ISAE 3000-ohjeistoa on noudatettava. Toinen tässä tutkimuksessa esiintynyt varmentajataho käytti taas AA1000AS-

ohjeistoa ja aiemmin jo todettiin, että ohjeistot ovat melko samankaltaisia ja toimivia yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisessa varmentamisessa. Myös ulkoisesta varmentamisesta annetun lausunnon toivottaisiin olevan vertailukelpoinen ja tämän tutkimuksen mukaan tilintarkastusyhteisöt ja muu tässä tutkimuksessa esiintyvä taho antavat melko samanlaisen lausunnon, mutta muun tahon antama lausunto on laajempi sanamuodoiltaan ja siinä esitetään julkisesti, mitä virheitä on havaittu ja mitä korjausehdotuksia tai suosituksia annetaan. Tämä nähtiin myös yhdeksi syyksi, miksi jotkut yritykset haluavat ulkoisen varmentamisen jonka tekijänä on muu taho.

Ei ole esitetty yhteistä näkemystä teoriassa siitä, mikä taho on oikea tekemään ulkoisen varmentamisen. Ei ole myöskään olemassa erityisiä vaatimuksia sille mitä ulkoiselta varmentajalta tulisi vaatia. Tässä tutkimuksessa pidettiin sekä tilintarkastusyhteisöä, että muuta tahoja pätevänä yhteiskuntavastuuraporttien ulkoiseen varmentamiseen. Lisäksi tässä tutkimuksessa oli mukana sellainen yritys joka käytti sekä tilintarkastusyhteisöä että muuta tahoja ulkoisena varmentajana. Haastatteluissa selvisi, että ulkoiselta varmentajalta vaaditaan riippumattomuutta, luotettavuutta, ammattitaitoa ja työn laatua, johon kuuluu muun muassa ulkoisen varmentajan valvonta ja hyväksi todetun ohjeiston noudattaminen. Oli myös yhteinen näkemys siitä, että kyseenalaisiakin ulkoisia varmentajia on olemassa ja että yritysten täytyy olla tarkkana, ettei tällaista valitse.

On myös esitetty teoriassa jonkin verran kritiikkiä ulkoista varmentamista kohtaan. Lähinnä tämä kritiikki koskee sitä, että loppujen lopuksi on kyseenalaista parantaako ulkoinen varmentaminen yhteiskuntavastuuraportin luotettavuutta ja tavallaan nähdään myös, että ulkoinen varmentamismenetelmä on vailla luotettavuutta sekä myös ulkoiset varmentajat nähdään epäpätevinä. Muutakin kritiikkiä on esitetty, mutta nämä oli kovimmat kritiikit. Tässä tutkimuksessa ei ainakaan haastattelujen perusteella yritykset eivätkä myös ulkoiset varmentajat kokeneet tämän kaltaisia ongelmia tai että ylipäänsä ulkoista varmentamista koskisi tämän kaltaiset asiat. Yritysten ja varmentajien haastatteluissa esittämät haasteet koskivat pikem-

minkin sellaisia asioita kuin, että ulkoinen varmentaminen tapahtuu juuri kiireisimpään aikaan yrityksessä ja että ulkoisen varmentamisen vertaaminen on melko hankalaa ja varsinkin varmennuslausuntojen. Näitä ongelmia ei kuitenkaan nähty kovinkaan kriittisiksi, koska ainakin tilintarkastusyhteisöjen ulkoista varmentamista on alettu joidenkin yritysten kohdalla jakamaan tasaisemmin koko vuodella ja toisaalta taas tutkittavien yritysten kohdalla ulkoisen varmentamisen vertailtavuus on melko hyvää, koska kaikki käyttävät luotettavaa tahoja ja ulkoinen varmentamisprosessi on suurin piirtein samankaltainen.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkimuksessa oli tarkoituksena ja pääongelmana tutkia miten suomalaiset suuret pörssiyritykset ulkoisesti varmentavat yhteiskuntavastuuraporttinsa ja miten yritykset arvioivat varmentamisen vaikuttavan raporttien luotettavuuteen. Tavoitteena oli saada kokonaisvaltainen näkemys siitä, kuinka yritysten ulkoinen varmentaminen käynnistyy ja mihin se tavallaan päättyy. Tässä tutkimuksessa teoriaan perehtymiseen käytettiin apuna kansainvälistä ja kotimaista kirjallisuutta ja artikkeleita. Empiirinen aineisto koostui tutkittavien yritysten julkaisemista yhteiskuntavastuuraportteista, vuosikertomuksista ja internetsivuista, lisäksi tehtiin kuusi haastattelua. Haastattelut olivat neljälle tutkittavalla yritykselle ja kahdelle ulkoiselle varmentajalle. Tavoitteena oli haastattelujen avulla selvittää tarkemmin kuinka tutkimusongelmaan liittyvät asiat tutkittavissa yrityksissä nähdään ja kuinka taas ulkoiset varmentajat näkevät nämä asiat. Tutkimuksen menetelmänä oli kuvaileva ja kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus.

Tutkimusta alettiin rakentaa alhaalta ylöspäin, koska tutkimuksen aihe on tutkijalle uusi ja näin ollen ei ole mielekästä tutkia vain yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista jos ei tiedä mitä tarkoitetaan yhteiskuntavastuulla ja mitä taas on yhteiskuntavastuuraportointi. Ensimmäisenä selvitettiin mitä tarkoitetaan yhteiskuntavastuulla ja tuloksena oli, että käsite on todella laaja ja monimuotoinen. Ei ole myöskään olemassa yksimielisyyttä siitä mitä tämä käsite oikeasti pitää sisällä ja mielipiteitä tuntuisi olevan yhtä paljon kuin esittäjiäkin. Oli mielenkiintoista huomata, että yhteiskuntavastuu on ilmiönä vanha juttu, jota on vain tutkittu eteenpäin vuosien kuluessa ja tavallaan maailman muuttuessa yhteiskuntavastuusta on tullut todella tärkeä asia sekä yksilöille että yrityksille. Kaikenlaiset kyseenalaiset maailman tapahtumat ovat varmasti suurimpana syynä siihen, että on alettu etsimään vastuun kantajaa eri tapahtumille.

Tänä päivänä yritykset huomioivat yhteiskuntavastuun tavalla tai toisella. Ei ole olemassa väärää tai oikeaa tapaa ottaa vastuuta ja viestiä siitä muille. Tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset määrittelevät yhteiskuntavastuun kolmen eri osa-alueen mukaan eli triple bottom line -mallin mukaan. Näitä osa-alueita on taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu. Jokainen yritys määritteli mitä näihin vastuualueisiin kuuluu eli kuinka laajalle yhteiskuntavastuu ulotetaan ja lisäksi yrityksillä oli huomattavissa omat painopistealueet. Koska ei ole olemassa yhteistä käsitystä siitä mitä yhteiskuntavastuu sitten lopulta tarkoittaa niin tutkittavien yritysten keskuudessa on huomattavissa, että yritykset sitten lopulta kuitenkin määrittelevät käsitteen kukin omalla tavallaan. Toisaalta tämä taas kertoo siitä, että yhteiskuntavastuu koetaan jokaisessa yrityksessä tärkeäksi, koska sitä on lähdetty miettimään yritystasolla ja on mietitty myös sitä käsitteen oikeaa sisältöä.

Erityisesti yhteiskuntavastuuajattelun taustalla vallitsee käsitys sidosryhmäajattelusta. Sidosryhmäajattelussa lähdetään siitä, että yritys on vastuussa sidosryhmille ja sidosryhmiä varten yritys toimii vastuullisesti tai sidosryhmät vaativat yritysten toimivan vastuullisesti. Yritys itse määrittelee itselleen tärkeät sidosryhmät ja sidosryhmävuorovaikutuksesta saadut hyödyt ja edut. Tässä tutkimuksessa sidosryhmävuoropuhelu ja sidosryhmävuorovaikutus nousivat todella merkittävään asemaan ja jopa yhdeksi johtavaksi tekijäksi. Ensinnäkin kaikki tutkittavat suomalaiset suuret pörssiyritykset pitävät yrityksen sidosryhmiä todella suurella arvolla ja yhteiskuntavastuu ja siitä raportointi suunnataan juuri sidosryhmille. Tämän tutkimuksen mukaan nähdään vahvasti, että jos yritys ei toimi sidosryhmien toivomalla ja vaatimalla tavalla, niin yrityksen olemassaolo on vaarassa. Sidosryhmät kattavat niin suuren joukon eri tahoja, että yrityksellä ei ole mahdollisuutta selvitä ilman sidosryhmien huomioimista ja yrityksillä ei ole varaa olla vastaamatta sidosryhmien vaatimuksiin. Kaikkiaan sidosryhmäajattelu johtaa ensin siihen, että yhteiskuntavastuuraportointi nähdään juuri sidosryhmävuoropuheluna, jota tutkittavat yritykset yrittävät kehittää jatkuvasti. Tutkittavat yritykset haluavat todella vastata sidosryhmien

odotuksiin ja tarpeisiin. Sidosryhmät odottavat yhteiskuntavastuuraportoinnin täyttävän erilaisia ominaisuuksia ja tietojen oletetaan olevan ehdottoman luotettavia. Tämä taas johtaa siihen, että yhteiskuntavastuuraportteja julkaisevat yritykset haluavat lisätä luotettavuutta ja uskottavuutta raporttien ulkoisella varmentamisella. Tässä tutkimuksessa kävi ilmi, että kaikki tutkittavat yritykset kokevat sidosryhmävuoropuhelun tärkeänä, mutta muutamat yritykset kokivat vuoropuhelun erityisen tärkeänä.

Jokainen tutkittava yritys raportoi yhteiskuntavastuusta sidosryhmille ja tällä raportoinnilla halutaan viestiä kuinka yhteiskuntavastuu huomioidaan yrityksen jokapäiväisessä toiminnassa ja minkälaisia tavoitteita yritys on asettanut. Lisäksi yritykset haluavat kertoa kuinka tavoitteet on saavutettu ja jos ei, niin minkä takia. Yritykset saavat tästä toki muitakin hyötyjä, mutta tärkeimpänä pidettiin sitä, että yhteiskuntavastuuraportointi toimii vuoropuhelun välineenä yrityksen ja sidosryhmien välillä. Tutkittavien yritysten yhteiskuntavastuuraportointia ohjaa pitkälti samat syyt kuin miksi yritys ylipäänsä toimii vastuullisesti. Koska ei ole määritelty sitä, mitä yhteiskuntavastuu tarkoittaa niin samoin ei ole määritelty myöskään sitä, mitä yhteiskuntavastuuraportointiin kuuluu. Koska tutkittavat yritykset huomioivat yhteiskuntavastuun jokapäiväisessä toiminnassa kolmen vastualueen mukaisesti, niin yritykset myös raportoivat näiden kolmen osa-alueen mukaan. Jotkut tutkittavat yritykset raportoivat vähemmän ja jotkut enemmän näistä osa-alueista, lisäksi jotkut yritykset raportoivat myös vielä muustakin yhteiskuntavastuuseen kuuluvasta. Tutkittavilla yrityksillä oli kaikilla erillinen vuosikertomuksen yhteydessä tai vuosikertomuksen kanssa samaan aikaan julkaistava erillinen yhteiskuntavastuuraportti. Tämän tutkimuksen mukaan ollaan taas mahdollisesti siirtymässä siihen suuntaan, että yhteiskuntavastuuraportointi siirtyy vuosikertomuksen yhdeksi osaksi. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan todeta että ne yritykset jotka raportoivat yhteiskuntavastuusta laadullisesti paremmin ja määrällisesti enemmän ovat edelläkävijäyrityksiä ja yksinkertaisesti pidemmällä yhteiskuntavastuuraportoinnissa. Lisäksi nähdään todella suuret ja kansainvälisesti toimivat tutkittavat yritykset ovat juuri näitä edelläkävijäyrityksiä. Tämän tutkimuk-

sen perusteella ei mielestäni voida kuitenkaan sanoa, että muut vähemmän raportoivat yritykset ja laadullisesti heikommin raportoivat yritykset olisivat vastuuttomia tai jotenkin huonompia. Mielestäni voidaan nähdä, että näiltä yrityksiltä eivät sidosryhmät vaadi tämän enempää tai yritykset ovat vasta siinä kehitysvaiheessa, että yhteiskuntavastuuraportointi on tällä tutkimuksessa ilmi tulleella tasolla.

Lähes kaikki tutkittavat yritykset käyttivät yhteiskuntavastuuraportoinnissa kansainvälistä GRI-ohjeistoa. Tämä on hyvä ja suosittu ohjeisto, mutta löytyy siitä myös joitakin ongelmia. Tässä tutkimuksessa esille tulleet ongelmat johtuvat pitkälti siitä, että GRI-ohjeistoa voidaan käyttää yrityksen haluamalla tavalla eli ohjeistoa voidaan noudattaa joko löyhemmin tai tiukemmin. Nähdäkseni tässä oli suurin syy siihen, että vaikka tutkittavat yritykset käyttävätkin GRI-ohjeistoa niin silti, ei vertailtavuus parantunut ja yritysten yhteiskuntavastuuraportit olivat kukin omanlaisensa. Hyvänä asiana taas nousi esille se, että uusi GRI:n G3-ohjeisto huomioi sidosryhmävuoropuhelun erityisen hyvällä tavalla. Yritys hyötyy tästä monella eri tavalla jos tältä kohdin GRI:tä noudatetaan. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että ne tutkittavat yritykset jotka raportoivat laajemmin käyttivät GRI-ohjeistoa tarkemmin ja toisaalta näillä yrityksillä oli raportoinnissa huomattavissa joitain samankaltaisuuksia, vaikkakin vähäisiä.

Oli selvästi havaittavissa, että ne tutkittavat yritykset jotka toimivat kansainvälisillä markkinoilla ja maailmanlaajuisesti niin niillä yhteiskuntavastuuraportointi on laajempaa ja monipuolisempaa. Lisäksi nämä yritykset käyttivät GRI-ohjeistoa kattavammin. Tästä tullaankin siihen, että yhteiskuntavastuuraportoinnilta vaaditaan monia eri ominaisuuksia tai raportoinnin olisi hyvä täyttää tietyt ominaisuudet. Tärkeimpiä ominaisuuksia ovat tietojen luotettavuus, läpinäkyvyys, avoimuus ja olennaisuus. Tutkimuksessa tuli ilmi, että toisaalta koetaan niin, että tämän kokoluokan yritysten luotettavuutta epäillään jatkuvasti tai sitten toisaalta, tämän kokoluokan yritysten pitää olla luotettavia ja raportoida luotettavasti ihan itsestään selvästi. Mielestäni tässä voi kallistua siihen, että tämän tutkimuksen kaltaiset

yrietykset raportoivat yhteiskuntavastuusta ehdottoman luotettavasti eikä sitä tarvitse epäillä. Tietysti inhimilliset erehdykset ovat aina tosiasiaa, mutta millä keinoin niitä pystytään kokonaan välttämään. Eli jos joku yritys ei ole joka hetki täysin luotettavasti toiminut niin aina pitää huomioida kokonaisuus. Mielestäni näiden tutkittavien yritysten ongelmana ei voida nähdä sitä että yritys raportoisi yhteiskuntavastuusta epäluotettavasti tai että yhteiskuntavastuuraportointiin ei uskottaisi.

Tämän tutkimuksen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisella varmentamisella tarkoitetaan ulkopuolisen kolmannen tahon tekemää varmentamista, jossa kohteena on yrityksen ei-taloudellinen raportointi. Ulkoinen varmentaminen tulisi suorittaa valitun ohjeiston mukaan ja yrityksen valitsemaa kriteeristöä vasten peilaten. Tämän tutkimuksen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen on juuri oikea ratkaisu, jolla lisätään tietojen luotettavuutta ja näin ollen ulkopuolinen uskottavuus lisääntyy myös. Lisäksi ulkoinen varmentaminen tarjoaa todella hyvän sisäisen välineen yhteiskuntavastuuraportoinnin kehittämiseen. Yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen tehdään juuri sidosryhmiä varten ja sidosryhmät saavat tästä lisäarvoa. Mutta koska moni tutkittava yritys ei käytä tätä ulkoista varmentamista niin yhtenä syynä voidaan nähdä, että yhteiskuntavastuuraportin tiedot ovat luotettavia ja uskottavia jo valmiiksi jolloin tällaista ylimääräistä palvelua ei tarvita. Lisäksi yritykset voivat katsoa, että ulkoisesta varmentamisesta ei ole hyötyä yritykselle ja että se on vain kallis menoerä. Toisaalta yritykset, jotka eivät yhteiskuntavastuuraportteja varmennuta ulkopuolisella taholla, niin yrityksillä on keinoja kuinka sitten luotettavuutta parannetaan. Tämä sisäisen varmentamisen keinovalikoima on todella monipuolinen ja hyvin yritysکوhtainen. Yleensä kuitenkin vedotaan siihen, että taloustiedot on tilintarkastettu ja ympäristötiedot kuuluvat johonkin yrityksen valitsemaan sertifikaattiin tai että esitetään niitä ympäristötietoja mitä kirjanpitolautakunta ja kirjanpitolaki määrää joten näin ollen nekin on oikeaksi todistettu.

Tutkittavissa yrityksissä ulkoinen varmentaminen suoritetaan hyvin samalla tavalla vaikka varmentajatahoina oli kaksi erilaista tahoa. Lisäksi ulkoinen varmentamisprosessi kulki käytännössä hyvin pitkälti, kuten teoriassa on myös esitetty. Tässä kohtaa tullaan taas siihen, että nämä varmentajatahot jotka tässä tutkimuksessa esiintyivät, koettiin luotettaviksi ja ammattitaitoisiksi ja lisäksi ulkoiset varmentajat noudattivat joko ISAE 3000- tai AA1000AS-varmennusohjeistoa. Tämä ulkoisen varmentajan käyttämä ohjeisto varmentamisessa lisää juuri sitä, että ulkoinen varmentamisprosessi on hyvin samankaltainen vaikka tekijänä on eri taho. Tutkimuksen mukaan ulkoisen varmentamisen suuret linjat määrää juuri käytetty ohjeisto ja pienemmät linjat määrää varmentaja.

Tällä hetkellä näyttäisi siltä, että tilintarkastusyhteisöillä on vahva rooli ja asema yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisessa varmentamisessa. Tämä on kuitenkin sellainen taho, että heihin luotetaan, heillä on vahva ammattitaito samankaltaisessa toiminnassa eli tilintarkastuksessa ja lisäksi heitä sitoo ehdottoman tarkat riippumattomuussäännöt. Ei voida kuitenkaan sanoa, että tässä tutkimuksessa käytetty muu taho kuin tilintarkastusyhteisö olisi mitenkään huono vaihtoehto. Ainoa huolenaihe joka tutkimuksessa nousi esille, tilintarkastusyhteisön tekemästä ulkoisesta varmentamisesta on, että he ovat hyviä taloudellisen vastuun tarkastamisessa ja että varmentaminen keskittyisi vain yhteiskuntavastuuraportin lukuihin. Tässä on mielestäni menty hieman harhaan, sillä tilintarkastusyhteisön ulkoisessa varmentamisessa voidaan yhtä hyvin huomioida koko yhteiskuntavastuuraportti ja ulkoiset varmentajat eivät ole kaikki vain tilintarkastajia vaan joukossa on muun muassa yhteiskuntavastuun asiantuntijoita ja muita osajia. Mutta kuten sanottu, myös tässä ulkoisen varmentajan valinnassa yritykset käyttävät pitkälti omaa harkintaa ja valitsevat itselleen sopivimman varmentajan.

Tutkittavien yritysten yhteiskuntavastuuraportit koettiin luotettaviksi ilman ulkoista varmentamista ja pikemminkin ulkoisella varmentamisella haluttiin vain lisätä raporttien luotettavuutta ja sitä, että ulkoinen uskottavuus myös

lisääntyy. Sitten taas ne yritykset jotka eivät käytä ulkoista varmentamista voivat kokea, että yrityksen ulkopuolella ei epäillä raporttien luotettavuutta. Nähdäkseni tämä teoriassa esitetty luotettavuuden puute ei ehkä ole ainaakaan kaikkien näiden tutkittavien yritysten asia vaan joidenkin muun tasoisten yritysten asia. Kuten tässä tutkimuksessa on todettu jo useasti niin tutkimuksessa mukana olevat yritykset ovat suuria ja suurimmaksi osaksi maailmanlaajuisia ja erittäin tunnettuja yrityksiä, joten osaltaan todettiin, että tämän kaltaisilla yrityksillä ei ole muuta mahdollisuutta kuin toimia luotettavasti. Toisten yritysten kohdalla nousi esille, että yrityksellä ei ole muuta vaihtoehtoa kuin käyttää uskottavuuden ja luotettavuuden lisäämisessä yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan mielestäni todeta, että yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen ei ole kaikille yrityksille ajankohtainen ja tärkeä asia. Voidaan mielestäni sanoa, että ulkoinen varmentaminen on tärkeää todella suurille, kansainvälisille ja tunnetuille yrityksille vaikkakaan ei mielestäni kuitenkaan elintärkeää. Toisaalta tutkimuksessa kävi ilmi, että yhteiskuntavastuuraportointi ja raporttien ulkoinen varmentaminen kuuluu hyvään yritystoimintaan ja koko kokonaisuuteen eli jos yritys haluaa menestyä ja olla ehkä edelläkävijäyritys tai kenties markkinajohtaja, niin silloin yhteiskuntavastuuraportointi ja raporttien ulkoinen varmentaminen kuuluu tähän kokonaisuuteen. Lisäksi voidaan mielestäni sanoa, että yhteiskuntavastuuraportointi ja raporttien ulkoinen varmentaminen on ainakin näillä näkymin tullut jäädäkseen yritystoimintaan ja lisäksi tämä on lisääntymään päin.

Mielestäni tutkimuksen empiria tukee monilta osin teoriaa. Lisäksi juuri yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisen varmentamisen osalta mielestäni tutkittavien yritysten toiminta on hyvin samankaltaista ja asioista oltiin paljon samaa mieltä, joten syntyi joitakin yleistettäviä asioita, vaikka se ei tässä tutkimuksessa päätarkoitus ollutkaan. Toisaalta jos tutkimukseen olisi valittu kaikki suomalaiset suuret pörssiyritykset eikä vain osa, niin tulokset olisivat olleet todennäköisesti toisenlaiset. Tutkimus olisi kuitenkin voinut olla hieman syvällisempi ja yksityiskohtaisempi ainakin ulkoisen varmentami-

sen osalta, sillä haastatteluissa tuli monia sellaisia asioita esille, joita olisi voinut selvittää vielä lisää, mutta toisaalta sitten tutkimus olisi laajentunut liikaa. Oma käsitykseni yhteiskuntavastuusta, yhteiskuntavastuuraportoinnista ja raporttien ulkoisesta varmentamisesta laajeni todella huomattavasti, kun ajatellaan, että lähtötilanteessa tietämys oli lähes olematonta. Tästä näkökulmasta katsottuna tutkimuksen oli pakko olla hieman yleisempi ja ei niin syvällinen, koska aihetta piti lähteä käsittelemään aivan alusta. Tutkimuksen edetessä kävi nimittäin ilmi, että yhteiskuntavastuu on todella laaja ja monimutkainen aihe, joka osaltaan aiheutti mielestäni ongelmia, etenkin laajuusongelmia. Tästä tutkimuksesta voi olla hyötyä ainakin sellaisille yrityksille, jotka harkitsevat yhteiskuntavastuuraportointia ja mahdollisesti jo raporttien ulkoista varmentamista. Lisäksi tutkimuksesta voi olla hyötyä sellaisille ihmisille tai yrityksille, jotka haluavat saada yleisellä tasolla enemmän tietoa yhteiskuntavastuun liittämistä yritystoimintaan.

Mielestäni puolistrukturoitu eli teemahaastattelu sopi ulkoisen varmentamisen tutkimiseen hyvin. Koska tutkimuksen aiheena oli yhteiskuntavastuuraporttien ulkoinen varmentaminen, niin mielestäni tässä suhteessa haastattelun otos oli myös onnistunut. Syvyyttä tutkimukseen olisi saanut mahdollisesti lisää jos haastatteluun olisi valittu kaikki tutkittavat yritykset, jotka yhteiskuntavastuuraporttien ulkoista varmentamista käyttävät. Haastattelukysymykset olisivat voineet olla vielä yksityiskohtaisempia ja vielä tarkemmin mietittyjä, vaikka vastaukset olivatkin lopulta hyviä.

Jatkossa aihetta voisi tutkia niin, että keskityttäisiin ainoastaan yhteiskuntavastuuraporttien ulkoiseen varmentamiseen ja laajennettaisiin otosta yritysten osalta. Olisi mielenkiintoista nähdä tulokset, jos otoksena olisi kaikki pörssissä noteeratut yritykset, jotka käyttävät yhteiskuntavastuuraportoinnissa ulkoista varmentamista tai sitten yritykset, jotka eivät käytä ulkoista varmentamista. Näin saataisiin syvällisempi käsitys yhteiskuntavastuuraporttien ulkoisesta varmentamisesta tai varmentamisen puuttumisesta.

LÄHTEET

Aaltonen, T. 2002. Yrityksen yhteiskuntavastuu. Tilintarkastus – Revision, 46. vuosikerta, 3/2002, sivut 47–48.

AccountAbility 1999. AccountAbility 1000 (AA1000) Framework: Standard, Guidelines and Professional Qualification. London: AccountAbility.

AccountAbility 2002. AccountAbility 1000 (AA1000) Assurance Standard: Guiding Principles. London: AccountAbility.

AccountAbility 2003. AccountAbility 1000 (AA1000) Assurance Standard. London: AccountAbility.

AccountAbility & KPMG 2005. Assurance Standards Briefing - AA1000 Assurance Standard & ISAE3000. The Netherlands, April 2005. [viitattu 5.4.2008] Saatavilla:
<http://www.kpmg.com.au/Portals/0/AA1000AS%20&%20ISAE3000.pdf>

Adams, C. A. 2002. Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting – Beyond current theorising. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 15, nro. 2, sivut 223–250.

Adams, C.A. 2004. The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 17, nro. 5, sivut 731–757.

Adams, C. & Evans, R. 2004. Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. Journal of Corporate Citizenship, nro. 14, sivut 97–115.

Adams, C. A. & McNicholas, P. 2007. Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, nro. 3, sivut 382–402.

Ball, A. & Owen, D.L. & Gray, R.H. 2000. External transparency or internal capture? The role of third party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, vol. 9, nro. 1, sivut 1–23.

Ballou, B. & Heitger, D.L. & Landes, C.E. 2006. The Future of Corporate Sustainability Reporting – A rapidly growing assurance opportunity. *Journal of Accountancy*, nro. 6, sivut 65–74.

Belal, A. T. & Owen, D. L. 2007. The views of corporate managers on the current state of, and future prospects for, social reporting in Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, nro. 3, sivut 472–494.

Bowen, H. R. 1953. *Social responsibility and accountability*. New York University Press.

Campbell, D. & Craven, B. & Shrivs, P. 2003. Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 16, nro. 4, sivut 558–581.

Carroll, A. B. 1979. A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, vol. 4, nro. 4, sivut 497–505.

Carroll, A. B. 1991. The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, July-August 1999, sivut 39–48.

Carroll, A. B. 1999. Corporate Social Responsibility – Evolution of a Definition Construct. *Business and Society*, vol. 38, nro 3, sivut 268–295.

Carroll, A. B. 1993. *Business & Society: Ethics and stakeholder management*. 2nd Ed. Cincinnati, South-Western.

Carroll, A. B. 2004. Managing ethically with global stakeholders: A present and future challenge. *Academy of Management Executive*, vol. 18, nro. 2, sivut 114–120.

Chapple, W. & Moon, J. 2005. Corporate Social Responsibility (CSR) in Asia. A Seven-Country Study of CSR Web Site Reporting. *Business and Society*, vol. 44, nro. 4, sivut 415–441.

Clarkson, M. & Starik, M. & Cochran, P. & Jones, T. M. & Wood, D. J. & Donaldson, T. & Preston, L. E. & Deck, M. C. & Wartick, S. Brooks, L. & Collins, D. & Weber, J. & Logsdon, J. M. & Carroll, A. B. 1994. The Toronto Conference: Reflections on Stakeholder Theory. *Business and Society*, vol. 33, nro 1, sivut 82–131.

Colman, R. 2005. Corporate Social Responsibility – Where do we really stand? *CMA Management*, vol. 78, nro 9, sivut 28–31.

Commission of the European Communities 2001. Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility. Green Paper, COM.

Dalton, D. R. & Cosier, R. A. 1982. The four faces of social responsibility. *Business Horizons*, nro. 3, sivut 19–27.

Dando, N & Swift, T. 2003. Transparency and assurance: minding the credibility gap. *Journal of Business Ethics*, vol. 44, nro. 2, sivut 195–200.

Davis, K. 1960. Can business afford to ignore social responsibilities? *California Management Review*, vol. 2, sivut 70–76.

Davis, K. 1973. The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities. *Academy of Management Journal*, vol. 16, nro 2, sivut 312–322.

Davis, K. 1975. Five propositions for Social Responsibility. *Business Horizon*. June 1975.

Davis, K. & Bloström, R. 1975. *Business and Society: Environment and Responsibility*. New York: McGraw-Hill.

Dawkins, J. 2004. Corporate responsibility: the communication challenge. *Journal of Communication Management*, vol. 9, nro. 2, sivut 108–119.

Deegan, C. 2002. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, nro. 3, sivut 282–311.

Deegan, C. & Cooper, B.J. & Shelly, M. 2006b. An Investigation of TBL Report Assurance Statements: Australian Evidence. *Australian Accounting Review*, vol. 16, nro. 2, sivut 2–18.

Deegan, C. & Cooper, B.J. & Shelly, M. 2006a. An Investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, nro. 4, sivut 329–371.

Deegan, G. & Rankin, M. 1996. Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, nro. 2, sivut 50–61.

DeTienne, K. B. & Lewis, L. W. 2005. The Pragmatic and Ethical Barriers to Corporate Social Responsibility Disclosure: The Nike Case. *Journal of Business Ethics*, sivut 359–376.

Doane, D. 2000. *Corporate Spin: The Troubled Teenage Years of Social Reporting*. New Economics Foundation, London.

Douglas, A. & Doris, J. & Johnson, B. 2004. Corporate social reporting in Irish financial institutions. *The TQM Magazine*, vol. 16, nro. 6, sivut 387–395.

Downing, P. 2003. The GRI and Corporate Reporting. *Ethical Corporation* 13 (January 2003), sivut 32–35.

Dubigeon, O. 2006. *Legal Obligations and Local Practices in Corporate Social Responsibility*. Teoksessa: Allouche, J. *Corporate Social Responsibility – Volume 1: Concepts, Accountability and Reporting*. Palgrave Macmillan, New York.

Elinkeinoelämän Keskusliitto 2006. Vastuullinen yritystoiminta – käytäntöjä suomalaisissa yrityksissä. [viitattu 3.12.2007] Saatavilla http://www.ek.fi/ek_suomeksi/ajankohtaista/tutkimukset_ja_julkaisut/ek_julkaisuarkisto/2006/Vastuullinen_yritystoim.pdf

Elkington, J 1997. *Cannibals with Forks. The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone Publishing Ltd.

Emtairah, T. 2002. *Corporate Environmental Reporting – Review of Policy Action in Europe*. [viitattu 30.1.2008] Saatavilla http://www.enviroreporting.com/others/cer_europe.pdf

Epstein, E. M. 1987. The corporate social policy process: Beyond business ethics, corporate social responsibility, and corporate social responsiveness. *California Management Review*, nro. 29, sivut 99–114.

Ernie 2/2007. Kilpailuetua varmennetusta yhteiskuntavastuuraportoinnista. [viitattu 30.1.2008] Saatavilla: http://www.ey.com/global/content.nsf/Finland/Ernie_2_2007?OpenDocument&ExpandSection=11%2C13#_Section11

Eskola, J. & Suoranta, J. 1999. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 3. painos. Jyväskylä: Gummerus.

Evans, W. 1981. *Management ethics- An intercultural perspective*. Martinus Nijhoff Publishing. London.

Evuleocha, S.U. 2005. Managing indigenous relations: Corporate social responsibility in a new age of activism. *Corporate Communications: An International Journal*, vol. 10, nro. 4, sivut 328–340.

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), 2002. *Providing Assurance on Environmental Reports*. Discussion paper. Brussels. Saatavilla: <http://www.fee.be/fileupload/upload/DP%20Assurance%20Environmental%20Reports173200531524.pdf>

Forsman-Hugg, S. & Paananen, J. & Isoniemi, M. & Pesonen, I. & Mäkelä, J. & Jakosuo, K. & Kurppa, S. 2006. *Laatu- ja vastuunäkemyksiä elintarviketjussa*. Helsinki: MTT Taloustutkimus.

Freeman, R.E. 1984. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Marchfield, MA, Pitman Publishing.

Friedman, M 1962. *Capitalism and Freedom*. Chicago, University of Chicago Press.

Gao, S. & Zhang, J.J. 2006. Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability. *Business Process Management Journal*, vol. 12, nro. 6, sivut 722–740.

Golob, U. & Bartlett, J. L. 2007. Communicating about corporate social responsibility: A comparative study of CSR reporting in Australia and Slovenia. *Public Relations Review*, vol. 33, nro. 1, sivut 1–9.

Gonella, C. & Woo, C.M. Total Assurance. *AccountAbility Quarterly* 13, sivut 12–14.

Graham, J. R. & Campbell, H. R. & Rajgopal, S. 2005. The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, nro. 40, sivut 3–73.

Gray, S. J. 1998. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, vol. 24, nro. 1, sivut 1–15.

Gray, R. 2000. Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: a review and comment. *International Journal of Auditing*, vol. 4. nro. 3, sivut 247–268.

Gray, R. 2006. Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability*, vol. 19, nro. 6, sivut 793–819.

Gray, R. & Bebbington, J. & Walters, D. 1993. *Accounting for the Environment. The Greening of Accountancy, Part II.* Paul Chapman Publishing Ltd: London.

Gray, R. & Kouhy, R. & Lavers, S. 1995. Methodological themes: Constructing a research database of social and environmental reporting by UK

companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, nro. 2, sivut 78–101.

Gray, R. & Owen, D. & Adams, C. 1996. *Accounting & Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall Europe: London.

GRI (Global Reporting Initiative), 2002. *Sustainability Guidelines on Economic, Environmental and Social Performance*. Saatavilla: <http://www.fee.be/fileupload/upload/DP%20Assurance%20Environmental%20Reports173200531524.pdf>

Grunig, J. E. & Hunt, T. 1984. *Managing public relations*. Thomson Wadsworth, Belmont.

Hemingway, C. A. & MacLagan, P. W. 2004. Managers' Personal Values as Drivers of Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, vol. 50, nro. 1, sivut 33–41.

Hirsjärvi, S. & Remes, P. & Sajavaara, P. 2005. *Tutki ja kirjoita*. 11. painos. Jyväskylä: Gummerus.

Ho, S. S. M. & Wong, K. S. 2001. A Study of Corporate Disclosure Practice and Effectiveness in Hong Kong. *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 12, nro. 1, sivut 75–102.

Holton, V. 2005. *Research Report: Diversity reporting: how European business is reporting on diversity and equal opportunities*. *Women in Management Review*, vol. 20, nro. 1, sivut 72–77.

Hope, O-K. 2003. Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 14, nro. 3, sivut 218–248.

Hopkins, M. 2003. The business case for CSR: Where are we? *International Journal for Business Performance Management*, vol. 5, nro. 2-3, sivut 125–140.

Idowu, S. O. & Towler, B. A. 2004. A comparative study of the contents of corporate social responsibility reports of UK companies. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, vol. 15, nro. 4, sivut 420–437.

IFAC (International Federation of Accountants) 2000. *International Standard on Assurance Engagement*. New York.

Imam, S. 2000. Corporate social performance reporting in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, vol. 15, nro. 3, sivut 133–141.

Jackson, C & Bundgård, T. 2002. Achieving quality in social reporting: the role of surveys in stakeholder consultation. *Business Ethics: European Review*, vol. 11, nro. 3, sivut 253–259.

Jacoby, N. 1973. *Corporate Power and Social Responsibility: A Blueprint for the Future*. New York: Macmillan.

Jamali, D. 2006. Insights into triple bottom line integration from a learning organization perspective. *Business Process Management*, vol. 12, nro. 6, sivut 809–821.

Jenkins, H. & Yakovleva, N. 2006. Corporate social responsibility in the mining industry: Exploring trends in social and environmental disclosure. *Journal of Cleaner Production*, nro. 14, sivut 271–284.

Juholin, E. 2004. *Cosmopolis – Yhteiskuntavastuusta yrityskansalaisuuteen*. Keuruu: Otava.

Juholin, E. 2004. For business or the good of all? A Finnish approach to corporate social responsibility. *Corporate Governance*, vol. 4, nro. 3, sivut 20–31.

Jones, T. M. 1980. Corporate social responsibility revisited, redefined. *California Management Review*, nro. 2, sivut 56–67.

Jones, T. M. 1995. Instrumental Stakeholder Theory: A Synthesis of Ethics and Economics. *The Academy of Management Review*, vol. 20, nro. 2, sivut 404–437.

Jones, P. & Comfort, D. & Hillier, D. 2005. Corporate social responsibility and the UK's top ten retailers. *International Journal of Retail & Distribution Management*, vol. 33, nro. 12, sivut 882–892.

Jones, P. & Comfort, D. & Hillier, D. 2006. Reporting and reflecting on corporate social responsibility in the hospitality industry: A case study of pub operators in the UK. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 18, nro. 4, sivut 329–340.

Joyner, B. E. & Payne, D. 2002. Evolution and Implementation: A Study of Values, Business Ethics and Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, vol. 41, nro. 4, sivut 297–311.

Kallio, T.J. & Nurmi, P. 2006. VASTUULLINEN LIIKETOIMINTA - Peruskysymyksiä ja esimerkkejä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisu.

Kalpala, A. 2004. Johdantopuheenvuoro. Teoksessa: Järvinen, R. (toim.) *Yhteiskuntavastuu - Näkökulmia yritysten ja julkisyhteisöjen yhteiskunnalliseen vastuuseen*. Tampere: Tampere University Press.

Kamp-Roelands, N. 2002. Towards a Framework for Auditing Environmental Reports. Unpublished PhD Thesis, Tilburg University, The Netherlands.

KHT-Media 2007. Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2007. Jyväskylä: Gummerus.

Knox, S. & Maklan, S. 2004. Corporate Social Responsibility: Moving Beyond Investment Towards Measuring Outcomes. *European Management Journal*, vol. 22, nro. 5, sivut 508–516.

Kolk, A. 2003. Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250. *Business Strategy and the Environment*, vol. 12, nro. 5, sivut 279–291.

Konrad, A. & Steurer, R. & Langer, M.E. & Martinuzzi, A. 2006. Empirical Findings on Business-Society Relations in Europe. *Journal of Business Ethics*, (2006) 63: sivut 89–105.

Koskinen, I. & Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Jyväskylä: Gummerus.

KPMG, 2002. KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002. [Viitattu 10.12.2007] Saatavilla: <http://www.gppi.net/fileadmin/gppi/KPMG2002.pdf>

KPMG Global Sustainability Services, 2005. KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005. [Viitattu 10.12.2007] Saatavilla: http://www.kpmg.nl/Docs/Corporate_Site/Publicaties/International_Survey_Corporate_Responsibility_2005.pdf

Kujala, J. & Kuvaja, S. 2002. Välittävä johtaminen – Sidosryhmät eettisen liiketoiminnan kirittäjinä. Jyväskylä: Gummerus.

Kurki, H. 1999. Ympäristöraportointi ja ekotaseterävyyttä raportointiin. Helsinki: Edita.

Könnölä, T. & Rinne, P. 2001. Elinehtona eettisyys- vastuullinen toiminta kilpailuetuna. Tampere: Tammer-Paino Oy.

Leipziger, D. 2003. The corporate responsibility code book. Greenleaf Publishing, UK.

Lewis, S. 2003. Reputation and corporate responsibility. *Journal of Communication Management*, vol. 7, nro. 4, sivut 356–364.

Lindfelt, L-L & Törnroos, J-Å 2006. Ethics and value creation in business research: comparing two approaches. *European Journal of Marketing*, vol. 40, nro. 3/4, sivut 328–351.

Line, M. & Hawley, H. & Krut, R. 2002. The Development of Global Environmental and Social Reporting. *Corporate Environmental Strategy*, vol. 9, nro. 1, sivut 69–78.

Lotila, P. 2004. Communicating corporate social responsibility: Reporting Practice in Retailing. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja: Keskusteluja ja raportteja 6:2004.

Lähdesmäki, M. 2005. Pienyritykset yritysetiikan tutkimuskohteena. Teoksessa: Lämsä, A-M. & Uusitalo, O. & Lämsä, V. 2005. Yritysetiikan suuntia ja johtajuuden suuntia. Jyväskylän Yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta. No 145/2005.

Lämsä, A-M. & Uusitalo, O & Lämsä, V. 2005. Yritysetiikan ja johtajuuden suuntia. Jyväskylän Yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta. No. 145/2005.

Maignan, I. & Ferrell, O. C. 2004. Corporate Social Responsibility and Marketing: An Integrative Framework. *Academy of Marketing Science*, vol. 32, nro. 1, sivut 3–19.

Maslow, A. H. 1954. *Motivation and personality*. New York: Harper & Row.

McGuire, J.W. 1963. *Business and Society*. New York: McGraw-Hill.

McWilliams, A. & Siegel, D. 2000. Research notes and communications. Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Correlation or Misspecification? *Strategic Management Journal*, vol. 21, nro 5, sivut 603–609.

Messier, W. F. & Glover, S. M. & Prawitt, D. G. 2006. *Auditing & Assurance Services – A Systematic Approach*. Fourth edition. McGraw-Hill Companies.

Milne, M.J. & Chan, C.C.C. 1999. Narrative corporate social disclosures: how much of a difference do they make to investment decision-making? *British Accounting Review*, 31, sivut 816–841.

Moerman, L. & Van Der Laan, S. 2005. Social reporting in the tobacco industry: all smoke and mirrors? *Accounting, Auditing & Accountability*, vol. 18, nro. 3, sivut 374–389.

Moilanen, L. & Haapanen A. 2006. Yhteiskuntavastuun sosiaalinen ulottuvuus – Hyvät käytännöt yrityksen arjessa. Työministeriö, Työpoliittinen tutkimus 299.

Moir, L. 2001. What do we mean by corporate social responsibility? *Corporate Governance*, vol. 1, nro. 2, sivut 16–22.

Monaghan, P. 2001. Who Watches the Watchmen? AccountAbility Quarterly 13, sivut 65–68.

Mähönen, J. 2005. Kansainväliset tilinpäätösstandardit ja yhtiöoikeus. Helsinki: Edita.

Mätäsaho, R. & Niskala, M. & Tuomala, J. 1999. Ympäristölaskenta johdon työvälineenä. Porvoo: WSOY.

Nielsen, A.E. & Thomsen, C. 2007. Reporting CSR – what and how to say it? Corporate Communications: An International Journal, vol. 12, nro. 1, sivut 25–40.

Niskala, M. & Lovio, M. 2004. Yhteiskuntavastuuraportti. Teoksessa: Juholin, E. 2004. Cosmopolis – Yhteiskuntavastuusta yrityskansalaisuuteen. Keuruu: Otava, 227–244.

Niskala, M. & Näsi, S. 1995. Stakeholder Theory as a Framework for Accounting. Teoksessa: Näsi, J. Understanding Stakeholder Thinking. Jyväskylä: LSR-julkaisut, 119–134.

Niskala, M. & Tarna, K. 2003. Yhteiskuntavastuun raportointi. Jyväskylä: Gummerus.

Niskala, M. & Vahala, K. & Lovio, M. 2004. Vastuullisen yritystoiminnan kansainväliset suuntaviivat ja eteneminen Suomessa. MONIKA - Kansainvälisen sijoitustoiminnan ja monikansallisten yritysten neuvottelukunta. [viitattu 3.12.2007] Saatavilla: http://www.ktm.fi/index.phtml?s=1155#onbody_29

Niskala, M. 2004. GRI laajentaa raportoinnin kokonaiskuvaa. Tilisanomat, 25. vuosikerta, 4/2004, sivut 39–43.

Niskanen, J. & Nieminen, T. 2001. The objectivity of corporate environmental reporting: a study of Finnish listed firms' environmental disclosures. *Business Strategy and the Environment*, vol. 10, nro. 1, sivut 29–37.

Näsi, J. 1995. A Scandinavian Approach to Stakeholder Thinking: An Analysis of Its Theoretical and Practical Uses 1964-1980. Teoksessa: Näsi, J. 1995. Understanding stakeholder thinking. Jyväskylä: LSR-julkaisut, sivut 97–115.

Näsi, S. 2006. Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. [viitattu 9.1.2008] Saatavilla: http://www.edu.fi/teemat/liiketoimintaosaaminen/kty_75v_nasi.pdf

O'Dwyer, B. & Owen, D.L. 2005. Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2005), sivut 205–229.

Owen, D.L. 2003. Recent developments in European social and environmental reporting and auditing practice – A critical evaluation and tentative prognosis. No. 03-2003 ICCSE Research Paper Series. International Centre for Corporate Social Responsibility, Nottingham University Business School.

Owen, D.L. & O'Dwyer, B. 2004. Assurance Statement Quality in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation of Leading Edge Practice. No. 23-2004 ICCSR Research Paper Series. International Centre for corporate Social Responsibility, Nottingham University Business School.

Owen, D.L. & Swift, T.A. & Humphrey, C. & Bowerman, M. 2000. The New Social Audits: Accountability, Management Capture or the Agenda of Social Champions? *European Accounting Review*, vol. 9, nro. 1, sivut 81–98.

Painter-Morland, M. 2006. Triple bottom-line reporting as social grammar: integrating corporate social responsibility and corporate codes of conduct. *Business Ethics: A European Review*, vol. 15, nro. 4, sivut 352–364.

Panapanaan, V.M. & Linnanen, L. & Karvonen, M-M. & Phan, V.T. 2003. Roadmapping Corporate Social Responsibility in Finnish Companies. *Journal of Business Ethics*, 44: 133–148.

Park, J. & Brorson, T. 2005. Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13:2005, sivut 1095–1106.

Peltola, P. 2002. Yritysten yhteiskunnallinen vastuu. Työministeriö: Työpoliittinen aikakauskirja 2/2002. Helsinki.

Perrini, F. 2006. The Practitioner's Perspective on Non-Financial Reporting. *California Management Review*, vol. 48, nro. 2, sivut 73–103.

Pihkola, H. 2004. Yritysten yhteiskunnallinen vastuu ja ympäristö. Teoksessa: Ketola, T. 2004. Yritysten ympäristöjohtaminen – Päämäärät, käytännöt ja arviointi. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja B-2:2002, sivut 167–176.

Pohjola, T. 2003. Johda ympäristöasioita tehokkaasti - Ympäristöosaaminen menestystekijänä. Helsinki: Talentum.

PricewaterhouseCoopers 2004. Nothing but the Truth – Best Practice Guide for Sustainability Reporting (2004). [viitattu 21.1.2008] Saatavilla: <http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/C6F4847BFDEF7BC985257186007C7B6C>

PricewaterhouseCoopers 2008. Yritysvastuu. [viitattu 21.2.2008] Saatavilla: <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/997810056C73633B802570EC0042FF43>

Ratanajongkol, S. & Davey, H. & Low, M. 2006. Corporate social reporting in Thailand – The news is all good and increasing. *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 3, nro. 1, sivut 67-83.

Rhenman, E. 1964. *Företagsdemokrati och företagsorganisation*. Stockholm, Thule.

Rissa, K. 2001. *Ekotehokkuus – enemmän vähemmästä*. Ympäristöministeriö. Helsinki: Edita.

Rohweder, L 2004. *Yritysvastuu – kestävä kehitys organisaatiotasolla*. Porvoo: WSOY.

Sethi, S.P. 1975. Dimensions of corporate social performance: an analytical framework. *California Management Review*, vol. 17, nro. 3, sivut 58–64.

Silberhorn, D. & Warren, R. 2007. Defining corporate social responsibility – A view from big companies in Germany and the UK. *European Business review*, vol. 19, nro. 5, sivut 352–372.

Sillanpää, M. 1990. Yrityksen yhteiskunnallisen vastuun käsite ja sen implikaatiot yrityksen strategiselle päätöksenteolle. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 53. Tampere.

Siltaoja, M. 2005. *Arvomääritelmät, yhteiskuntavastuu ja mainepääoma – vastuullisen liiketoiminnan tunnusmerkkejä*. Teoksessa: Lämsä, A-M. &

Uusitalo, O. & Lämsä, V. 2005. Yritysetiikan suuntia ja johtajuuden suuntia. Jyväskylän Yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta. No 145/2005.

Siltaoja, M & Takala, T. 2003. Yrityksen yhteiskuntavastuu ja maine - fenomenografinen tutkimus. Jyväskylän yliopisto, taloustieteiden tiedekunta. Working paper No 254/2003.

Sjöblom, H & Niskala, M. 1999. Ympäristöraportointi – Luotettavan ympäristöinformaation tuottaminen ja hyödyntäminen. KHT-yhdistyksen palvelu Oy. Jyväskylä: Gummerus.

Skinner, D.J. 1994. Why voluntarily disclose bad news? *Journal of Accounting Research* 32, sivut 38–61.

Snider, J. & Hill, R. & Martin, D. 2003. Environmental citizenship in multinational corporations: Social responsibility and sustainable development. *European Management Journal*, vol. 18, nro. 1, 157–187.

Solomon, J.F. & Solomon, A. 2006. Private social, ethical and environmental disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability*, vol. 19, nro. 4, sivut 564–591.

Takala, T. 1985. Yrityksen yhteiskunnallisen vastuun kaksi ideologiaa. Jyväskylän yliopisto, Taloustieteen laitos. Working paper No. 56/1985.

Takala, T. 1986. Social Responsibility of Business and Ideologies of Business in the 1930's and in 1972-82. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos. Working paper No 63/1986.

Takala, T. 1989. The discourse of Business Social Responsibility - Managerial talk about social responsibility in Finland. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos. Working paper No 86/1989.

Takala, T. 1994. Yrityksen yhteiskunnallisesta vastuusta ympäristövastuuseen. Teoksessa: Takala, T. Esseitä taloudesta, johtamisesta ja ympäristöstä. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos. Working paper No 96/94.

Takala, T. 1993. Yritysetiikka ja yrityksen yhteiskunnallinen vastuu - historiallinen tausta ja käsitteellistä pohdintaa. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos. Julkaisuja No 89/93.

Takala, T. 2003. Yrityksen yhteiskunnallinen vastuu. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies* 8 (1). [viitattu 5.12.2007] Saatavilla: <http://www.ejbo.jyu.fi>.

Talvio, C. & Välimaa, M. 2004. Yhteiskuntavastuu ja johtaminen. Helsinki: Edita.

Teoh, H.Y. & Shiu, G.Y. 1990. Attitudes towards corporate social responsibility and perceived importance of social responsibility information characteristics in a decision context. *Journal of Business Ethics*, 9, sivut 71–77.

Teoh, H.Y. & Thong, G. 1984. Another look at corporate social responsibility and reporting: an empirical study in a developing country. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, nro. 2, sivut 189–206.

Teollisuus ja Työnantajat 2001. Yrityksen Yhteiskuntavastuu – Työvälineitä itsearviointiin ja oman toiminnan kehittämiseen. [viitattu 3.12.2007] Saatavilla <http://www.ek.fi/arkisto/ekarchive/20010124-144202-178.pdf>

Tilt, C. A. 1994. The Influence of External Pressure Groups on Corporate Social Disclosure: Some Empirical Evidence. *Accounting, Auditing & Accountability*, vol. 7, nro. 4, sivut 47–72.

Tilt, C.A. 2001. The content and disclosure of Australian corporate environmental policies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, nro. 2, sivut 190–212.

Tsang, E. W. K. 1998. A longitudinal study of corporate social reporting in Singapore: The case of the banking, food and beverages and hotel industries. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 11, nro. 5, sivut 624–630.

Tuzzolino, F. & Armandi, B. R. 1981. A need-hierarchy framework for assessing corporate social responsibility. *Academy of Management Review*, vol. 6, sivut 21–28.

Van Wijk, J. & Persoon, W. 2006. A Long-haul Destination: Sustainability Reporting Among Tour Operators. *European Management Journal*, vol.24, nro. 6, sivut 381–395.

Vehkaperä, M. 2005. Liikemiesten sosiaalisesta vastuusta yrityksen yhteiskuntavastuuseen. Teoksessa: Lämsä, A-M. & Uusitalo, O. & Lämsä, V. 2005. Yritysetiikan ja johtajuuden suuntia. Jyväskylän Yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta. No 145/2005.

Vehkaperä, M. 2003. Yrityksen yhteiskuntavastuu – vastuuta voittojen vuoksi? Jyväskylän Yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta. No 135/2003.

Verrecchia, R.E. 2001. Essays in disclosure. *Journal of Accounting and Economics* 32 (1-3), 97–180.

Waddock, S. 2001. The Multiple Bottom Lines of Corporate Citizenship: Social Investing, Reputation and Responsibility Audits. *Business and Society Review*, 105:3, sivut 323–345.

Waddock, S.A. & Boyle, M.-E. 1995. The Dynamic of Change in Corporate Community Relations. *California Management Review*, vol. 37, nro. 4, sivut 125–137.

Wallage, P. 2000. Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 19, sivut 53–65.

Wartick, S. & Cochran, P. 1985. The Evolution of the Corporate Social Performance Model. *Academy Management Review*, vol. 10, nro. 4, sivut 758–769.

Wilenius, M. 2005. Towards the age of corporate responsibility? Emerging challenges for the business world. *Futures*, 37(2005), sivut 133–150.

Wilmshurst, T.D. & Frost, G.R. 2000. Corporate environmental reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 13, nro. 1, sivut 10–26.

Wood, D. J. 1991. Corporate Social Performance Revisited. *The Academy of Management Review*, vol. 16, nro. 4, sivut 691–713.

Zink, K.J. 2007. From total quality management to corporate sustainability based on a stakeholder management. *Journal of Management History*, vol. 13, nro. 4, sivut 394–401.

Yritysten yhteiskuntavastuuraportit:

Fortum 2006. Vuosikertomus: Energiaa hyvään elämään. Saatavilla: http://www.fortum.com/gallery/Investors2007/Annual_Reports_2006/Fortum_AR06_fin.pdf

Kesko, 2006. Yhteiskuntavastuun raportti. Saatavilla: <http://www.kesko.fi/index.asp?id=D17D43F73D2E46A9BCEE31B70581525D>

Metso, 2006. Globaalisti lähellä. Saatavilla:
[http://www.metso.com/corporation/ir_eng.nsf/WebWID/WTB-070313-2256F-6F3AF/\\$File/Metso_SR2006_fin.pdf](http://www.metso.com/corporation/ir_eng.nsf/WebWID/WTB-070313-2256F-6F3AF/$File/Metso_SR2006_fin.pdf)

M-Real, 2006. Metsäliitto-konsernin yritysraportti. Saatavilla:
<http://www.metsaliitto.com/page.asp?path=1;2785;2800;2887;3024>

Nokia, 2006. Making a human connection. Saatavilla:
http://www.nokia.com/NOKIA_COM_1/Corporate_Responsibility/CR_Report_2006/nokia_cr_2006.pdf

OKO, 2006. OP-Ryhmän yhteiskuntavastuu. Saatavilla:
<https://www.op.fi/media/liitteet?cid=150608388&srcpl=4>

Outokumpu, 2006. Outokumpu ja ympäristö. Saatavilla:
<http://www.outokumpu.com/36537.epibrw>

Rautaruukki, 2006. Yritysraportti. Saatavilla:
[http://www.ruukki.com/www/publications.nsf/materials/D5E8A20D1DB0C99AC225729D002B8E8B/\\$File/Yritysraportti_2006.pdf?openElement](http://www.ruukki.com/www/publications.nsf/materials/D5E8A20D1DB0C99AC225729D002B8E8B/$File/Yritysraportti_2006.pdf?openElement)

Sampo, 2006. Yritysraportti. Saatavilla:
http://www.sampo.com/vuosikertomus/2006/pdf/Sampo_YVR06_fi.pdf

Stockmann, 2006. Yhteiskuntavastuu. Saatavilla:
http://www.stockmann.com/attachments/jatteet/yhteiskuntavastuu/yhteiskuntavastuu__vuosikertomus_2006.pdf

Stora Enso, 2006. Yritysraportti. Saatavilla:
<http://www.storaenso.com/CDAvgn/showDocument/0,,4621,00.pdf>

TietoEnator, 2006. Corporate responsibility. Saatavilla:
<http://www.tietoerator.com/default.asp?path=1,92,1639,28867>

UPM-Kymmene, 2006. Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportti. Saatavilla:
[http://w3.upm-kymmene.com/upm/internet/cms/upmcmsfi.nsf/\\$all/C06906FA914F6049C2256FAF002A9931?OpenDocument&qm=menu,7,1,0&smtitle=Yhteiskuntavastuu](http://w3.upm-kymmene.com/upm/internet/cms/upmcmsfi.nsf/$all/C06906FA914F6049C2256FAF002A9931?OpenDocument&qm=menu,7,1,0&smtitle=Yhteiskuntavastuu)

Wärtsilä, 2006. Kestävä kehitys. Saatavilla:
http://www.wartsila.com/Wartsila/global/docs/fi/press/Vuosikertomus/Annual_Report_Wartsila_2006_fin.pdf

Muu materiaali yrityksistä:

Fortum, 2008. Kestävä kehitys. [viitattu 14.3.2008] Saatavilla:
<http://www.fortum.fi/document.asp?path=14020;14028;14029;14055;14211;14214;31208>

Outokumpu, 2008. Outokumpu Corporate Responsibility Policy. [viitattu 14.3.2008] Saatavilla: <http://www.outokumpu.com/37253.epibrw>

Stora Enso, 2008. Committed to sustainability. [viitattu 14.4.2008] Saatavilla: http://www.storaenso.com/CDAvgn/main/0,,1_EN-2089-15325-00.html

TietoEnator, 2008. Corporate responsibility. [viitattu 14.4.2008] Saatavilla: <http://www.tietoenator.com/default.asp?path=1,92,1639>

UPM-Kymmene, 2008. Yhteiskuntavastuu. [viitattu 15.4.2008] Saatavilla:
[http://w3.upm-kymmene.com/upm/internet/cms/upmcmsfi.nsf/\\$all/C06906FA914F6049C2256FAF002A9931?OpenDocument&qm=menu,7,1,0&smtitle=Yhteiskuntavastuu](http://w3.upm-kymmene.com/upm/internet/cms/upmcmsfi.nsf/$all/C06906FA914F6049C2256FAF002A9931?OpenDocument&qm=menu,7,1,0&smtitle=Yhteiskuntavastuu)

Wärtsilä, 2008. Financial goals and operational targets. [viitattu 14.4.2008] Saatavilla: <http://www.wartsila.com/,en,sustainability,0,generalcontent>,

B8FF0168-F9BD-4FCD-A9F0-971C116399DD,F366CC23-D37E-4F6C-8199-7D9DC0D2A5B6,,6900.htm

Puhelinhaastattelut:

- 1.4.2008 Yritysvastuujohtaja Sirpa Juutinen
PricewaterhouseCoopers
- 2.4.2008 Yritysvastuujohtaja Liisa Jalanko
Outokumpu
- 7.4.2008 Yritysvastuuasiantuntija Olli Miettinen
KPMG
- 8.4.2008 Yritysvastuun Viestintäpäällikkö Heidi Puusa
Stora Enso
- 10.4.2008 Kestävän kehityksen päällikkö Hannu Härkönen
Fortum
- 14.4.2008 Yhteiskuntavastuuasiantuntija Anne-Maria Flanagan
Kesko

LIITTEET

LIITE 1. TAULUKKO SUURISTA PÖRSSIYRITYKSISTÄ

Yritykset Kauppalehden 18.2.2008 mukaan, jotka ovat listattuna Helsingin pörssissä

Yritys	Yhteiskuntavastuuraaportointi	Tiedot vuosikertomuksessa	Ulkoinen varmennus
Amer Sports		x	
Cargotec		x	
Elisa		x	
Finnair		x	
Fiskars		x	
Fortum		x	
Kemira		x	
Kesko	x		x
Kone		x	
Konecranes		x	
Metso	x		
M-Real	x		x
Neste Oil		x	
Nokia	x		
Nokian renkaat		x	
<i>Nordea</i>			
OKO	x		
<i>OMX</i>			
Orion, jakautuminen vuonna 2006, tiedot vähäisiä			
Outokumpu	x		x (2007)
Outotec, yhteiskuntavastuutiedot vähäisiä			
Pöyry, yhteiskuntavastuutiedot vähäisiä			
Ramirent		x	
Rautaruukki	x		
Sampo	x		
Sanoma WSOY		x	
Stockmann	x		
Stora Enso	x		x
<i>TeliaSonera</i>			
Tietoerator	x		
UPM-Kymmene	x		
Uponor		x	
Wärtsilä	x		x
YIT		x	

Tarkasteluvuosi 2006

Lihavoinnilla merkityt yritykset mukana tutkimuksessa

Kursivoinnilla merkityt ovat ruotsalaisia yrityksiä

LIITE 2. HAASTATTELURUNKO YRITYSTEN EDUSTAJILLE

(Kysymykset vaihtelivat hieman yrityksittäin)

Yleiset kysymykset varmentamisesta

1. Mikä on näkemyksenne siitä, miksi yritykset käyttävät/eivät käytä ulkoista varmentamista yhteiskuntavastuuraportoinnissa? Mitä hyötyä ulkoisesta varmentamisesta on yritykselle, entäs hyödyt yrityksen ulkopuolelle esim. sidosryhmille?
2. Kuinka tärkeitä tekijöitä luotettavuus ja uskottavuus mielestänne ovat kun ajatellaan yhteiskuntavastuuta ja yhteiskuntavastuuraportointia? Lisääntyykö yhteiskuntavastuutietojen luotettavuus ja uskottavuus ulkoisella varmentamisella?
3. Mikä on näkemyksenne siitä pidetäänkö ulkoista varmentamista tärkeänä yrityksen ulkopuolella? Mitkä tahot pitävät mahdollisesti ulkoista varmentamista tärkeänä?
4. Onko ulkoinen varmentaminen mielestänne välttämätön osa yhteiskuntavastuuraportointia? Tai kuinka tärkeä osa yhteiskuntavastuuraportointia ulkoinen varmentaminen on?
5. Onko Teillä esittää mahdollisesti jotakin hyvää tai huonoa yleisesti ulkoisesta varmentamisesta? Tai mahdollisesti jotain ongelmia tai kokemuksia?
6. Pitäisikö ulkoista varmentamista mielestänne ohjeistaa enemmän tai tehdä siitä kenties pakollinen osa yhteiskuntavastuuraportointia?
7. Mikä taho on mielestänne oikea tekemään ulkoisen varmentamisen ja miksi? Mitä ominaisuuksia ulkoiselta varmentajalta vaaditaan tai tulisi vaatia? Miten eri varmentajatahojen tekemä ulkoinen varmennus mahdollisesti eroaa toisistaan?

Kysymyksiä yrityksen ulkoisesta varmentamisesta

8. Miksi yrityksenne yhteiskuntavastuuraportti on ulkoisesti varmennettu?

Mikä on yrityksenne tavoite/tarkoitus varmentamisessa? Mitä ulkoisia/sisäisiä hyötyjä/vaikutuksia ulkoisella varmentamisella haetaan/saavutetaan?

9. Miten sidosryhmät huomioidaan yrityksenne yhteiskuntavastuutietojen/-raportin ulkoisessa varmentamisessa?

10. Kuinka tärkeitä tekijöitä luotettavuus ja uskottavuus ovat ajateltaessa yrityksenne yhteiskuntavastuuraportointia? Miten yhteiskuntavastuutietojen/-raportin luotettavuudesta ja uskottavuudesta huolehditaan yrityksessänne jos ulkoista varmennusta ei huomioida? Mitä yrityksessänne kuuluu sisäiseen yhteiskuntavastuutietojen varmentamiseen? Mikä on sisäisen ja ulkoisen varmentamisen suhde yrityksessänne?

11. Millä perusteella yrityksessänne on valittu ulkoinen varmentaja/varmentajat? Mitä ominaisuuksia odotatte/vaaditte varmentajaltanne?

12. Miten ulkoinen varmentaminen yrityksessänne pääpiirteissään tapahtuu? Mihin asioihin ulkoisessa varmentamisessa kiinnitetään erityistä huomiota?

13. Millaista palautetta olette saaneet yhteiskuntavastuuraportoinnistanne? Ja erityisesti ulkoisesta varmentamisesta?

14. Haluaisitteko kertoa vielä jotain muuta yhteiskuntavastuuraportin ulkoiseen varmentamiseen liittyen?

LIITE 3. HAASTATTELURUNKO ULKOISILLE VARMENTAJILLE

(Kysymykset vaihtelivat hieman varmentajittain)

Yleiset kysymykset ulkoisesta varmentamisesta

1. Mikä on näkemyksenne siitä, miksi yritykset käyttävät/eivät käytä ulkoista varmentamista yhteiskuntavastuuraportoinnissa? Mitä hyötyä ulkoisesta varmentamisesta on yritykselle, entäs hyödyt yrityksen ulkopuolelle esim. sidosryhmille?

2. Miten yhteiskuntavastuutietojen/-raporttien varmentaminen yrityksissä hoidetaan jos ulkoista varmentamista ei ole?

3. Kuinka tärkeitä tekijöitä luotettavuus ja uskottavuus ovat kun ajatellaan yhteiskuntavastuuta ja yhteiskuntavastuuraportointia? Lisääntykö yhteiskuntavastuutietojen luotettavuus ja uskottavuus ulkoisella varmentamisella?

4. Mikä on näkemyksenne siitä pidetäänkö ulkoista varmentamista tärkeänä yrityksen ulkopuolella? Mitkä tahot pitävät mahdollisesti ulkoista varmentamista tärkeänä?

5. Onko ulkoinen varmentaminen välttämätön osa yhteiskuntavastuuraportointia? Tai kuinka tärkeä osa yhteiskuntavastuuraportointia ulkoinen varmentaminen on?

6. Onko Teillä esittää mahdollisesti jotakin hyvää tai huonoa yleisesti ulkoisesta varmentamisesta? Tai mahdollisesti jotain ongelmia tai kokemuksia?

7. Pitäisikö ulkoista varmentamista ohjeistaa enemmän tai tehdä siitä kenties pakollinen osa yhteiskuntavastuuraportointia?

8. Mikä taho on oikea tekemään ulkoisen varmentamisen ja miksi? Mitä ominaisuuksia ulkoiselta varmentajalta vaaditaan tai tulisi vaatia? Miksi juuri tilintarkastusyhteisön tulisi tehdä ulkoinen varmentaminen? Miten eri varmentajatahojen tekemä ulkoinen varmentaminen mahdollisesti eroaa toisistaan?

9. Mihin suuntaan Teidän mielestänne ulkoinen varmentaminen on yleisesti ottaen menossa tulevaisuudessa?

Tilintarkastusyhteisön ulkoista varmennusta koskevat kysymykset

10. Miten ulkoinen varmentaminen toteutetaan noin pääpiirteissään? Onko yrityskohtaisia/varmentajakohtaisia eroja? Onko eri varmennuskohteiden tarkastuksessa eroja? Millaisia eroja?

11. Mitä ohjeistoa/ohjeistoja tilintarkastusyhteisöt ulkoisessa varmentamisessa käyttävät? Miksi valittu juuri tietty/tietyt ohjeisto/ohjeistot?

12. Onko ISAE 3000 hyvä ja toimiva varmentamiseen käytettävä ohjeisto? Miten ohjeistoa tulisi mahdollisesti kehittää?

13. Missä yhteiskuntavastuuraportointiin ja ulkoiseen varmentamiseen liittyvissä asioissa yrityksillä olisi kehitettävää varmentajan näkökulmasta?

14. Haluaisitteko sanoa vielä jotain muuta yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen tai yleisemmin yhteiskuntavastuuraportointiin liittyen?

LIITE 4. ESIMERKKI VARMENNUSLAUSUNNOSTA

Esimerkkinä käytetään Metsäliitto-konsernin varmennuslausuntoa

1) Varmennuslausunto

2) Metsäliitto-konsernin johdolle

Olemme Metsäliitto konsernin pyynnöstä toteuttaneet sovitut jäljempänä kuvatut tarkastustoimenpiteet konsernin vuotta 2006 koskevalle yritysraportille (raportti). 3) Metsäliitto-konsernin johto vastaa raportin laatimisesta ja sen sisältämien tietojen keräämisestä ja esittämisestä. Tätä 4) riippumatonta 5) varmennusraporttia ei sellaisenaan voi käyttää pohjana arvioitaessa Metsäliitto-konsernin suoriutumista määrittelemiensä yritys vastuun periaatteiden toteuttamisessa.

8) Varmennuksen laajuus

Toimeksiantomme käsitti niiden yritysraportin henkilöstö- ja ympäristötunnuslukujen tietosisällön varmentamisen, jotka on raportoitu myös hallituksen toimintakertomuksessa.

Käytetty kriteeristö

Toimeksiantomme toteutettiin viitekehyksessä, joka on määritelty dokumentissa 6) International Standard on Assurance Engagements 3000 (revised) ja tarkoitettu ei-taloudellisen informaation varmennukseen. Kriteeristönä on käytetty 7) Global Reporting Initiative (GRI) G3-versiota niiltä osin kuin se koskee varmennuksen piiriin kuuluneiden tunnuslukujen sisältöä ja laskentatapaa, Kirjanpitolautakunnan yleisohjetta toimintakertomuksen laatimisesta, Metsäliitto-konsernin yritys vastuun raportointiohjeistoa sekä tavoitteita, jotka Metsäliiton johto on asettanut yritys vastuun raportoinnille.

8) Yhteenveto tekemästämme työstä

Olemme toteuttaneet seuraavat varmennukseen kuuluvat toimenpiteet:

- Haastattelimme konsernin johtoa varmistaaksemme tavoitteet, jotka

Metsäliitto on asettanut yritys vastuulle osana liiketoimintastrategiaa ja toimintoja

- Arvioimme kvantitatiivisen tiedon keräämiseen ja raportointiin käytetyt tiedonhallinnan menettelytavat
- Arvioimme raportissa esitetyn informaation täydellisuuden, tarkkuuden ja vertailukelpoisuuden.

Haastattelimme vastuuhenkilöitä tiedonkeruun luomisen, tallentamisen ja yhdistelyn käytännöistä ja menettelytavoista sekä konsernin pääkonttorissa että liiketoiminta-alueiden tehtailla. Kvantitatiivisen tiedon arviointi perustuu näiden tehtaiden alkuperäiseen numeeriseen tietoon. Tänä vuonna käytiin Metsä-Botnian Äänekosken tehtaalla sekä Ää-nevoimalla, M-realin Biberistin (Sveitsi), Äänekoski Boardin ja Äänekoski Paperin tehtailla, Metsä-Tissuen Mäntän ja Kat-rinfor sin (Ruotsi) tehtailla sekä Metsäliit-to Osuuskunnan Puuteollisuuden Suo-lahden ja Bostonin (Iso-Britannia) tehtail-la.

9) Johtopäätöksemme

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aihetta olettaa, ettei Metsäliitto-konsernin vuotta 2006 koskeva yritysraportti varmentamillamme osin anna edellä esitettyjen varmennuskriteerien tarkoittamalla tavalla tasapainoista ja asianmukaista selvitystä Metsäliitto-konsernin yritys vastuun tuloksista. Tietoomme ei myöskään ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aihetta olettaa, etteivät aikaisempina vuosina raportoitu- jen alueiden tiedot ole vertailukelpoisia vuoden 2006 raportin tietojen kanssa. Tähän johtopäätökseen liittyy yritys vastuun tietojen oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevia luontaisia rajoituksia, jotka tulee ottaa huomioon.

10) Espoossa, 21.3.2007

PricewaterhouseCoopers Oy

10) Göran Lindell
KHT

10) Sirpa Juutinen
Director, Sustainable Business Solutions

Tekstissä olevat alleviivaukset korostavat tutkielman tekijän merkintöjä, mitä varmennuslausunnossa tulisi olla.

- 1) otsikko
- 2) kenelle lausunto on osoitettu
- 3) johdon vastuu raportista
- 4) varmentajan riippumattomuus
- 5) käyttörajoitus, eli tämä lausunto ei yksistään riitä tehtäessä johtopäätöksiä Metsäliiton yritys vastuusta
- 6) varmennuksessa käytetty ohjeisto
- 7) kriteeristö, jota vasten raportti on varmennettu
- 8) varmennuksen laajuuden rajaus ja selostus tehdystä työstä
- 9) varmentajan mielipide yrityksen raportoinnista
- 10) varmentajan allekirjoitus, päiväys ja paikka