

Examensarbete, Högskolan på Åland, Utbildningsprogrammet för Företagsekonomi

# CSRD i teori och praktik

- Utveckling från frivillig redovisning  
till lagstadgad rapportering

Veronica Sjöblom, Susanne Mattsson



2023:07

Datum för godkännande: 17.05.2023

Handledare: Johan Sjölund

# EXAMENSARBETE

## Högskolan på Åland

<b>Utbildningsprogram:</b>	Företagsekonomi
<b>Författare:</b>	Veronica Sjöblom, Susanne Mattsson
<b>Arbetets namn:</b>	CSRD i teori och praktik – Utveckling från frivillig redovisning till lagstadgad rapportering
<b>Handledare:</b>	Johan Sjölund
<b>Uppdragsgivare:</b>	Högskolan på Åland

<b>Abstrakt</b>
<p>I detta arbete klargör vi skillnaden mellan hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering och arbetet omfattar utvecklingen till CSRD och innebörden av det.</p> <p>Syftet är att få en förståelse för vad hållbarhetsrapportering är, vilka reglementen, lagar och krav som ställs på den idag och vilka förändringar som är på kommande.</p> <p>I arbetet använder vi oss av en kvalitativ undersökningsmetod där vi vill undersöka hur ett åländskt företag förbereder sig för implementeringen av CSRD och vad detta innebär för dem.</p>

<b>Nyckelord (sökord)</b>
Hållbarhetsredovisning, Hållbarhetsrapportering, lagkrav, NFRD, CSRD, ESRS

<b>Högskolans serienummer:</b>	<b>ISSN:</b>	<b>Språk:</b>	<b>Sidantal:</b>
2023:07	1458-1531	Svenska	53 sidor

<b>Inlämningsdatum:</b>	<b>Presentationsdatum:</b>	<b>Datum för godkännande:</b>
18.04.2023	17.05.2023	17.05.2023

# EXAMENSARBETE

## Högskolan på Åland

<b>Utbildningsprogram</b>	Business Administration
<b>Författare</b>	Veronica Sjöblom, Susanne Mattsson
<b>Arbetets namn</b>	CSRD in theory and practice - Development from voluntary reporting to statutory reporting
<b>Academic Supervisor:</b>	Johan Sjölund
<b>Technical Supervisor:</b>	Åland University of Applied Sciences

### Abstract

In this work, we clarify the difference between sustainability accounting and sustainability reporting, and the work includes the development to CSRD and its meaning.

The aim is to gain an understanding of what sustainability reporting is, which regulations, laws and requirements are placed on it today and which changes are forthcoming.

In the work, we use a qualitative research method where we want to investigate how an Åland company prepares for the implementation of CSRD and what this means for them.

### Keywords

Sustainability reporting, Sustainability reporting, legal requirements, NFRD, CSRD, ESRS

<b>Serial number:</b>	<b>ISSN:</b>	<b>Language:</b>	<b>Number of pages:</b>
2023:07	1458-1531	Swedish	53 pages

<b>Handed in:</b>	<b>Date of presentation:</b>	<b>Approved on:</b>
18.04.2023	17.05.2023	17.05.2023

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1. INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund och val av ämne	6
1.2 Syfte	7
1.3 Frågeställning	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
<b>2. METOD</b>	<b>8</b>
2.1 Forskningsmetoder	9
2.1.1 Sekundärdata och primärdata	9
2.1.2 Kvantitativ eller kvalitativ forskningsmetod	10
<b>3. TEORI</b>	<b>11</b>
3.1 Bakgrund	11
3.2 Hållbarhetsredovisning	13
3.3 Hållbarhetsrapportering	15
3.4 NFRD - Non-financial Reporting Directive	15
3.4.1 Syfte och mål med NFRD	16
3.4.2 Brister med NFRD	16
3.5 CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive	17
3.5.1 Syfte och mål med CSRD	17
3.5.2 ESRS - European Sustainability Reporting Standards	18
3.5.3 CSRD följer ESRS upplysningskrav	19
3.6 Standarder för hållbarhetsrapportering	22
3.6.1 EU-Taxomin	22
3.6.1.1 Syfte och mål	23
3.6.2 GRI - Global Reporting Initiative	24
3.6.2.1 Syfte och mål	24
3.6.2.2 GRI:s 10 principer för redovisning; innehåll	25
3.6.2.3 GRI:s 10 principer för redovisning; kvalitet	27
3.7 Revision	29
3.8 Vilka omfattas av CSRD	30
3.9 Budgetära konsekvenser vid hållbarhetsrapportering	31
3.10 Förändringar i hållbarhetsrapportering	34
<b>4. EMPIRI</b>	<b>34</b>
<b>5. ANALYS</b>	<b>40</b>
<b>6. SLUTDISKUSSION</b>	<b>42</b>
6.1 Förslag till vidare forskning	45
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>46</b>
<b>BILAGA 1</b>	<b>54</b>
<b>BILAGA 2</b>	<b>57</b>

*”Vi är den första generationen som kan utrota fattigdomen  
och den sista som kan bekämpa klimatförändringarna”.*

FN:s tidigare generalsekreterare Ban Ki-moon

# 1. INLEDNING

## 1.1 Bakgrund och val av ämne

Begreppet hållbarhet är idag ett begrepp som blivit mer omtalat och som används för att inge hopp om en bättre framtid. Genom utvalda kurser på Högskolan på Åland har vi fått kunskap om vad hållbara inköp, hållbar finansiering och ESG (Environmental, Social, Governance) är. Däremot är hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering två uttryck som ofta dyker upp i olika avseenden, men som vi inte har någon större kännedom om. Så vad är egentligen hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering? Vad är syftet med detta, vad särskiljer dem åt och hur tillämpas de i praktiken? Valet av ämne till vårt examensarbete grundar sig i nyfikenheten kring dessa aktuella områden - vi vill få samt ge en insikt i vad hållbarhetsredovisning och rapportering är, vad som skiljer dem åt samt få en förståelse för vad den mer reglerade hållbarhetsrapporteringen innebär.

Hållbarhetsredovisning är idag ytterst aktuellt och innefattar hur företag i dagsläget samt även långsiktigt implementerar sina åtgärder för att bidra till en hållbar utveckling. Men den visar även på hur företaget motverkar negativa konsekvenser som deras verksamhet medför utifrån ett hållbarhetsperspektiv. Denna information redovisas därefter i en så kallad hållbarhetsrapport och kan utgående från resultaten förbättras.

Från att frångå en frivillig redovisning finns det idag krav på att redovisa hållbarhet genom den lagstadgade hållbarhetsrapporteringen. Denna regleras av EU och kraven på hållbarhetsrapportering baserar sig på företagets storlek och omsättning.

Hållbarhetsrapporten ska belysa och redogöra för hur företaget påverkar och påverkas av miljön, inom det sociala samt bolagsstyrningen och utgående från detta redovisa huruvida verksamheten förhåller sig till, åtgärdar och påverkar dessa faktorer långsiktigt för en hållbar framtid. Därtill finns ytterligare standarder för hållbarhetsrapportering. Dessa obligatoriska standarder innehåller krav som tillämpas för att en hållbarhetsrapportering ska anses vara korrekt. Utgående från hur krav och reglementen ser ut i dagsläget gällande rapporteringen,

kommer det successivt bli mer skärpta bestämmelser framöver, vilket även kommer att påverka och inkludera fler verksamheter än vad som berörs i dag.

## 1.2 Syfte

Hållbarhet i allmänhet är ett aktuellt och viktigt ämne som fortsätter att ligga i tiden. Förutsättningen att företag ska ta större ansvar ur ett hållbarhetsperspektiv blir mer betydande och i synnerhet kraven på hållbarhetsrapportering som utvecklas hela tiden. Syftet med detta arbete är att få en förståelse för vad hållbarhetsrapportering är, vilka reglementen, lagar och krav som ställs på den idag och vilka förändringar som är på kommande. Vi vill också ta reda på hur ett åländskt företag upprättar den lagstadgade hållbarhetsrapporten i förhållande till teorin. Vi avser även att klargöra hur hållbarhetsrapporteringen åtskiljer sig från den frivilliga hållbarhetsredovisningen och belysa att det de facto är två separata områden trots att man generellt sett förväxlar dessa.

## 1.3 Frågeställning

De frågeställningar vi kommer att basera vårt arbete på är följande:

- Vad är hållbarhetsredovisning respektive hållbarhetsrapportering och hur skiljer sig dessa från varandra?
- Vad är syftet med hållbarhetsrapportering? Hur utformas den och vilka är det som berörs av den?
- Hur har hållbarhetsrapporteringen utvecklats under tid och hur kommer en hållbarhetsrapport att tillämpas i praktiken?
- Finns det några ekonomiska konsekvenser som införandet av CSRD medför?

## 1.4 Avgränsningar

Hållbarhetsrapportering är ett väldigt komplext och brett område. Med denna vetenskap om dess omfattning, avgränsar vi oss därför till att följa EU:s rapporteringskrav där vi fokuserar på de miljörelaterade delarna vid en hållbarhetsrapportering. Då ämnet fortsättningsvis är väldigt omfattande, även inom ramen för dessa miljöaspekter, begränsar vi oss ytterligare till att lyfta fram de delar inom miljö som vi upplever är de mest belysta gällande

hållbarhetsrapportering. Hållbarhetsrapportering innefattar NFRD (Non-financial Reporting Directive) och CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive). CSRD bygger på hållbarhetsstandarder; gemensamma EU-standarder kallade ESRS (European Sustainability Reporting Standards). Dessa standarder ämnas inkluderas fem områden inom miljö vilka omfattas av EU-taxonomin. Därmed blir EU-taxonomin ett ämne som vi avgränsar oss till då det direkt belyser miljön och är en av de hållbarhetsstandarder som CSRD kommer att utgå från. Övriga standarder CSRD utgår från är GRI (Global Reporting Initiative), TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) och GHG-protokollet (GreenHouse Gas Protocol). GHG-protokollet syftar till miljöfrågor men för att begränsa uppsatsens omfattning har vi valt att av dessa övriga 3 standarder, avgränsa oss till GRI då det är den största internationella rapporteringsstandarderna.

Med beaktande av hållbarhetsrapporteringens magnitud kommer vi inte att beröra exempelvis ESG, SFDR, Agenda 2030, Triple Bottom Line, ISO-standarderna med flera. För att underlätta för läsaren finns bifogad bilaga med förklaringar av de förkortningar och termer vi använder oss av i detta arbete ([BILAGA 1](#)).

## 1.5 Disposition

Vårt innehåll kommer att i teoridelen beskriva bakgrunden till hållbarhet, hur hållbarhetsredovisningen uppkom och utvecklades för att sedan mynna ut i en lagstadgad hållbarhetsrapportering inom EU (Europeiska Unionen). Vi kommer att klargöra skillnaderna mellan dessa för att sedan beskriva hållbarhetsrapportering utgående från frågeställningarna *vad*, *varför* och *hur*, med syftet att ge en inblick i och förståelse för ämnet för läsarna. Avslutningsvis kommer vi att intervjua en åländsk bank för att få svar på frågan hur en hållbarhetsrapportering implementeras i praktiken och vilket arbete det medför.

## 2. METOD

En uppsats eller en rapport är en dokumentation som ofta skrivs inom skol- och universitetsvärlden. Syftet med uppsatsen är att eleven ska visa mognad och kunskap i att



fördjupa sig i fakta och information och sedan skriftligen dokumentera en redogörelse över det (Backman, 2016).

## 2.1 Forskningsmetoder

Teoridelen av denna uppsats utförs på sekundärdata, där vi använder oss av litteratur, myndighetsinformation, artiklar samt information från olika sidor på Internet vilka vi kritiskt granskat genom triangulering. Detta kommer vi att ha som utgångspunkt för vår tolkning i analysen av empirin. Därefter har vi även valt att samla in information via primärdata, då vi ämnar intervjua en representant från en bank på Åland. Syftet med intervjun är att svara på frågan om teorin gällande hållbarhetsrapportering de facto förankras i praktiken. I och med vårt val att göra en intervju har vi således valt en kvalitativ metod för att få fram fakta, då denna metod lämpar sig bättre utgående från vår frågeställning. Intervjun kommer att göras på ett semistrukturerat sätt med öppna frågor. Detta för att personen vi intervjuar ska få utrymme att, utifrån de förutbestämda frågorna, även kunna utveckla svaren på ett mer individuellt plan.

### 2.1.1 Sekundärdata och primärdata

I allmänhet finns det två typer av data som används vid undersökningar, sekundärdata och primärdata (*Skillnad mellan primär och sekundär data (med jämförelsedigram)*, n.d.).

**Sekundärdata** är den information som är insamlad sedan tidigare, är tillgänglig och som har betydelse för den undersökning man gör. Datan kan bestå av information från hemsidor, dokument, myndighetsinformation, tidningsartiklar, litteratur, undersökningsresultat, mötesanteckningar med mera. Vid sekundärdata är det viktigt att hitta relevanta källor så att referenserna blir korrekta. Det är även av stor betydelse att hitta sekundärdata som är anpassade efter de behov man har, både gällande datans syfte, mål och metod, samt att informationen är daterad och inte föråldrad. Fördelen med sekundärdata är att det är mycket kostnadseffektivt, tar betydligt mindre tid och ger möjligheter till jämförelse och utvärderingar (Zakrisson, n.d.).

**Primärdata** är istället den information som man själv samlar in med hänsyn till den aktuella undersökningen. Datan kan samlas in genom till exempel observationer, intervjuer, enkäter eller experiment. Insamlingen av informationen anpassas efter undersökningens syfte och behov. Vid tillämpande av primärdata är det viktigt att vara medveten om att det kan vara tidskrävande att samla in eget material. Det kostar både tid och pengar och det krävs dessutom en viss kompetens för att behandla informationen. Fördelen är däremot att materialet både är up-to-date och unikt för ändamålet (Zakrisson, n.d.).

### 2.1.2 Kvantitativ eller kvalitativ forskningsmetod

Utifrån den frågeställning man har för sitt arbete samt vilka svar man önskar åstadkomma, gör man ett val utgående från om arbetet ska grunda sig på kvantitativ eller kvalitativ forskning. Med en **kvantitativ** metod får man fram data bestående av mätbara fakta, det vill säga siffror, för att därefter kunna göra statistiska analyser. En **kvalitativ** metod ger istället insamling av information via ord och bilder (Nyberg et al., 2012).

Utgående från det vi vill undersöka, frågeställningen samt syftet med denna uppsats har vi valt att använda oss av en kvalitativ forskningsmetod. För denna forskningsmetod finns en mängd olika tillvägagångssätt, bland annat genom intervjuer eller enkäter. Vi har valt att genomföra en intervju med en av bankerna på Åland där vi kommer att utgå från en så kallad semistrukturerad intervju. I denna metod är frågorna förutbestämda och samtliga frågor ställs till deltagaren, i förutbestämd följd. Utifrån det som deltagaren berättar ställs sedan följdfrågor. Personen som intervjuas får alltså utvalda huvudfrågor, vilket genererar i ett bedömningsunderlag - på samma gång som intervjun delvis utformas utgående från deltagarens svar (*Intervjuguide: 3 intervjutekniker – vilken väljer du?*, n.d.).

Fördelen med en semistrukturerad intervju är att deltagaren känner sig trygg och intervjun upplevs mer som ett samtal, snarare än en utfrågning. Samtidigt har de förutbestämda frågorna en röd tråd som gör att intervjun uppfattas som professionell och seriös (Almvide, n.d.). Nackdelen med en semistrukturerad intervju är att deltagaren, vid följdfrågor, kan glida iväg från ämnet, och när svaren sedan ska tolkas från personen man intervjuat, kan vissa saker upplevas irrelevanta (*Intervjuguide: 3 intervjutekniker – vilken väljer du?*, n.d.).

Då vi använder oss av semistrukturerad intervju med följdfrågor använder vi oss även av så kallade *öppna frågor*. En öppen fråga bjuder in deltagaren i intervjun att beskriva och utveckla sitt svar, då frågan man ställer ofta börjar med orden “vad”, “hur”, “när”, “vem”, “vilken” och så vidare. Motsatsen är *slutna frågor* som istället ställs på ett sådant sätt att deltagaren uppmanas att endast svara *ja* eller *nej* på frågan. Dessa frågor börjar vanligtvis med ett verb såsom “tycker”, “vill”, “menar”, “ser”, “har” och så vidare (Almvide, n.d.).

## 3. TEORI

### 3.1 Bakgrund

Genom globaliseringen har livet förbättrats för många människor världen över. Tack vare den har vi tillgång till avancerad teknologi, informationsteknik och ökad handel över hela världen. Trots dessa positiva perspektiv har globaliseringen tillfört en viss oro. Den globaliserade ekonomiska utvecklingen har resulterat i både ökad konsumtion och ökad konkurrens och den stigande nivån på tillverkning och konsumtion har enorm påverkan på miljön. Råvaror levereras till konsumenter runt om i världen och transporterna av dessa står för 75 procent av de världsomfattande koldioxidutsläppen (*Miljö och hållbarhet*, n.d.).

Genom den ökade konsumtionen och industrialiseringen världen över stiger även utsläpp av miljöfarliga ämnen, skogar avverkas för snabbt, haven blir överfiskade och den biologiska mångfalden minskar. På grund av de förhöjda koldioxidutsläppen har konsekvensen lett till en temperaturhöjning på vår planet som resulterar i smältning av snö och glaciärer, ökade havsnivåer samt förändring av nederbörden. Allt detta är tydliga bevis på den rådande klimatförändringen. Det krävs åtgärder mot klimatförändringarna för att säkra en hållbar utveckling (Rimmel et al., 2018).

Ban-Ki Moon, FN:s tidigare generalsekreterare 2007-2016, tillsatte år 2010 panelen “Global Sustainability Panel”. Syftet med panelen var att utforma en “ny vision för en hållbar framtid” vilken år 2012, kom att resultera i en rapport panelen utarbetat. Innehållet i rapporten, *Resilient People, Resilient Planet: A Future Worth Choosing*, innefattar 56 rekommendationer (Nagata, n.d.) med 3 huvudområden:

- Att människor får möjlighet att göra hållbara val.
- Man ska sträva efter att arbeta för en hållbar ekonomi.
- Institutionell styrning stärks för att stödja hållbar utveckling (Prachi, 2012).

I rapporten betonas bland annat vikten av hur de riktiga kostnaderna för miljöförstöring och resursutnyttjande behöver sammansmälta i det ekonomiska systemet samt hur den ekonomiska debatten präglas av hållbar utveckling (Nagata, n.d.).

Men går det att redovisa vad som är hållbart? Bevisligen kan man det. Den nya visionen om en hållbar framtid mynnade ut i att EU-kommissionen år 2014 antog direktiv om så kallad icke-finansiell rapportering, NFRD, Non-financial Reporting Directive (EU 2014/95). Syftet med direktiven, vilket blev ett lagkrav från och med räkenskapsåret 2017 (Noonan, n.d.), var att företag utöver den finansiella informationen de rapporterade om i årsredovisningen även måste inkludera att redovisa det icke finansiella genom en hållbarhetsrapportering.

Rapporteringen var uppbyggd genom att följa EU-kommissionens icke bindande riktlinjer och utifrån dessa kunde företagen mäta och redovisa de miljömässiga och sociala avtryck de lämnade samt redovisa strategin för hur dessa ska hanteras (Non-financial Reporting Directive, n.d.).

En undersökning som revisionsfirman KPMG har utfört under 2022, visar att 96 procent av de 250 största företagen i världen tillhandahåller någon form av redovisning för hållbarhet. I samma undersökning fastställdes det att hållbarhetsredovisningen är mer en regel än ett undantag bland de 100 största företagen i 49 olika länder (*Sverige i topp när världens största företag förbättrar klimatrapporteringen*, n.d.).

Det är inte längre en fråga om företag ska hållbarhetsredovisa, utan snarare en fråga om *vad* som ska tas fram och *hur* det ska göras (Frostenson, 2021). Med bakgrund till detta och EU:s eftersträvan till en hållbar framtid, skapades alltså den lagstadgade hållbarhetsrapporteringen NFRD, som framledes kom att utvecklas till den mer reglerade hållbarhetsrapporteringen CSRD, Corporate Sustainability Reporting Directive (Non-financial Reporting Directive, n.d.).

## 3.2 Hållbarhetsredovisning

Hållbarhetsredovisning har alltså varit etablerad inom företagsverksamheten under många år. Men vad menas egentligen med hållbarhetsredovisning? Ett sätt att beskriva det är att hållbarhetsredovisning är en ram för att redogöra för miljömässiga, sociala och ekonomiska aspekter av en verksamhet. Man kan även framställa hållbarhetsredovisning som ett sätt att mäta, presentera och ta ansvar gentemot intressenter, dels inom organisationen, men även utanför, för att visa vad verksamheten åstadkommit i sitt arbete mot en hållbar utveckling (Frostenson, 2021). Begreppet hållbarhetsredovisning är översatt från engelskans *sustainability reporting*, som tillsammans med andra definitioner beskriver redovisning av ekonomisk, social och miljömässig påverkan (*What a Sustainability Report Is for (I)*, n.d.).

Hållbarhetsredovisning, tidigare kallat miljöredovisning, blev aktuellt redan på 1970-talet. Insikten från allmänheten gällande miljöfrågor såsom miljöskydd, miljöföroreningar och miljöutveckling resulterade i påtryckningar från olika intresseorganisationer, såsom Greenpeace, som krävde att företag skulle visa på vilka avtryck de gjorde på miljön i och med det då redan ökade miljöproblem som förekom (Rimmel et al., 2018). Att redovisa hållbarhet var då och är än idag frivilligt men kom till att även utvecklas till att lagstadgat redovisa hållbarhet (*Hållbarhetsrapport-Behov-Transparens-Jamforbarhet-16dec2020.pdf*, n.d.). Hållbarhetsredovisning som begrepp rotade sig på allvar i slutet av 1980-talet, huvudsakligen i samband med två händelser förknippade med Förenta Nationerna (FN). Den ena var den så kallade **Brundtlandrapporten** (1987), "*Vår gemensamma framtid*", som beställdes av FN, och den andra var FN:s konferens om miljö och utveckling (1992) i Rio de Janeiro (Frostenson, 2021). **Riokonferensen** är sannolikt mest känd som **Agenda 21-konferensen**, då regeringschefer från mer än 170 länder tillsammans utformade Agenda 2030 för en hållbar utveckling och som därmed omfattas av flertalet miljömål (Bild 1) (Riksdagsförvaltningen, n.d.-a).



Figur 1. De 17 globala målen (Globala målen – Läs om Globala målen – 17 mål för hållbar utveckling, 2021).

Brundtlandrapporten påvisar vikten av hur tillväxt och utveckling inte ska belasta miljön utan istället ske på dess villkor. Den beskriver även hur en överexploatering av naturresurserna och risken med att ödelägga miljön behöver motverkas i förhållande till den ekonomiska tillväxten och en hållbar social utveckling (Nagata, n.d.).

Sammanfattningsvis ligger fattigdom, utveckling och miljö i fokus och det finns ett tydligt budskap som kräver rättvisa mellan generationerna. En del från Brundtlandrapporten som ofta citeras är ett referat av Gro Harlem Brundtland: *”En hållbar utveckling är den som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov”*. Definitionen uppmanar till eftertanke, exempelvis vid nyttjande av olika naturtillgångar som klassas som begränsade, till exempel gas, kol, olja med flera. Dagens användning riskerar kommande generationers möjligheter att ta del av dessa resurser för att tillgodose sina behov, vilket därmed medför en orättvisa i förhållande till generationers potential till liv på jorden. Visionen av hållbar utveckling handlar om att efterlämna planeten till kommande generationer i samma skick som den var när den ärvdes (*Begreppet hållbar utveckling - FN, n.d.*).

I stor omfattning medför miljöredovisning identifiering, mätning, kalkylering och fördelning av miljökostnader och avslutningsvis ska upplysningar från miljöredovisningen förmedlas ut till företagets intressenter, då det är en del av årsredovisningen. Således är syftet med

miljöredovisningen att ett företag ska ge information till intressenterna rörande företagets miljöprestationer. Information kan innefatta bland annat påverkan på miljön, hanteringen av dessa effekter, samt bidrag till ekologi och hållbar utveckling (Rimmel et al., 2018).

I praktiken betyder det att företagen identifierar och tydliggör de resurser som används samt de kostnader som uppkommer på miljön till följd av företagets verksamhet. Det betyder att företagen ska klargöra risker och konsekvenser av verksamheten (*Hållbarhetsredovisning - Hållbar Framtid*, 2021). Uppsatta hållbarhetsmål ska redovisa framsteg och resultera i en öppen och transparent rapport. Alltså är hållbarhetsredovisning ett slags system som försöker göra en kvantitativ värdering av kostnader och fördelar för ett företag till följd av vilka olika miljöskyddsåtgärder som företaget beslutar sig för. Exempel på dessa åtgärder kan betyda att företaget byter material för produktionen eller ändrar tillverkningsprocessen till ett miljövänligare alternativ (Rimmel et al., 2018). Vanligtvis används olika nyckeltal, hållbarhetsfaktorer, riktlinjer, index, certifieringar och principer med flera för att tydliggöra och uppskatta hur effektivt hållbarhetsarbetet är (*Hållbarhetsredovisning - Hållbar Framtid*, 2021).

Redovisning för hållbarhet har under det senaste årtiondet ökat internationellt och även utvecklats från välgörenhet och en frivillig upplysning till reglerad hållbarhetsinformation genom den lagstadgade hållbarhetsrapporten (Rimmel et al., 2018).

### **3.3 Hållbarhetsrapportering**

Hållbarhetsrapporter ska, liksom hållbarhetsredovisning, avspegla de miljömässiga avtrycken ett företag lämnar och som således inte redovisas i den finansiella redovisningen (*Hållbarhetsrapport-Behov-Transparens-Jamforbarhet-16dec2020.pdf*, n.d.). Det som däremot särskiljer hållbarhetsrapporteringen från hållbarhetsredovisningen är att rapporten är lagstadgad medan redovisningen inte är reglerad i lag och därmed är frivillig (*Frivillig eller lagstadgad hållbarhetsrapportering?*, n.d.).

### **3.4 NFRD - Non-financial Reporting Directive**

Direktiven för hållbarhetsrapportering NFRD antogs, som nämns i rubrik 3.1, av EU-kommissionen år 2014 (Non-financial Reporting Directive). Direktivet innefattar att stora

börsbolag, försäkringsbolag och banker i EU-länder som är av allmänt intresse och som har fler än 500 anställda, ska rapportera om icke-finansiell information från och med räkenskapsåret 2017 (Non-financial Reporting Directive, n.d.). NFRD gäller alla EU:s medlemsländer vilka alla har anpassat direktiven till nationell lagstiftning (*Corporate Sustainability Reporting Directive: what companies should know about new CSRD requirements, 2022*).

### **3.4.1 Syfte och mål med NFRD**

Den icke-finansiella informationen som rapporteras, ska ge en större affärstransparens och ansvarsskyldighet hos företagen (Non-financial Reporting Directive, n.d.) och relatera till så kallade ESG frågor och ramverk syftar därmed till att ge hållbarhetsupplysningar som omfattar miljöfrågor, sociala frågor samt frågor gällande bolagsstyrning (*Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the C... - EUR-Lex, n.d.*). Transparensen uppklarar fördelningen av miljömässigt hållbara aktiviteter utgående från omsättning, driftskostnader och kapitalkostnader (Safdie, n.d.). Detta kommer att ge investerare och intressenter en utförlig bild av hur hållbarhetsfrågorna påverkar både företagens resultat samt huruvida effekten av verksamheten påverkar miljö och människor (*Corporate Sustainability Reporting Directive: what companies should know about new CSRD requirements, 2022*).

### **3.4.2 Brister med NFRD**

NFRD är flexibelt och för direktivet finns flera olika rapporteringsstandarder och ramverk. Det finns dock ingen överenskommelse eller något beslut om vad som är det faktiska som företagen ska rapportera. Utifrån detta har det konstaterats att hållbarhetsrapporteringen som syftar till NFRD inte är tillräckligt relevant och jämförbar, att den inte är tillförlitlig samt att den är svår att använda (Tichy, 2021). Ytterligare är NFRD svåråtkomligt då det är valbart för företagen var rapporten ska finnas tillgänglig, då den antingen kan inkluderas i verksamhetsberättelsen eller finnas tillgänglig separat från verksamhetsberättelsen (Sverige, 2021).

I EU-kommissionens konsekvensbedömning som publicerades i januari 2020, framkom det ett flertal brister med NFRD. Man kunde konstatera att den offentliga informationen gällande NFRD och främst området hållbarhet var oreglerad och bristfällig gällande hur företagen



själva påverkas tillika som hur företagen i sig de facto påverkar samhället och miljön (Non-financial Reporting Directive, n.d.). Bristen på korrekt information skapar investeringsrisker, både för det civila samhället och investerare och bildar därtill en ansvarsklyfta mellan företagen och samhället (Tichy, 2021). Ytterligare saknas krav på vilka riktlinjer som ska följas och huruvida en hållbarhetsrapport utformas, vilket har resulterat i merkostnader för företag utav själva rapporteringen (Non-financial Reporting Directive, n.d.). Med bakgrund till konsekvensbedömningen gällande bristerna med NFRD samt för att öka jämförbarheten och höja kvaliteten på informationen i hållbarhetsrapporten, har EU-kommissionen utarbetat en tydligare lagstiftning, CSRD (Almér, n.d.).

### **3.5 CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive**

CSRD, som är den nya lagen för företags hållbarhetsrapportering, antogs av EU-parlamentet 10 november 2022. Lagen är en av grundpelarna “Den Europeiska gröna given”, “**EU Green Deal**” och ersätter NFRD (*Vad innebär CSRD för ditt företag? - KPMG Sverige, 2023*).

#### **3.5.1 Syfte och mål med CSRD**

CSRD ska ge de upplysningar som krävs för att ur ett hållbarhetsperspektiv förstå ett företags resultat, ställning, utveckling och konsekvenser av dess verksamhet (*Hållbarhetsredovisning, n.d.*). Rapporten ger således mer transparens genom att öka tillgången av information gällande hur företag påverkar människor och miljö tillika som hur företag påverkas av hållbarhetsfrågor (*Vad innebär CSRD för ditt företag? - KPMG Sverige, 2023*).

CSRD kan förklaras som en förlängning av NFRD men mer reglerad (*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals, 2022*) och omfattar att:

- Rapporteringskrav följer standarder
- Klimatpåverkan rapporteras utifrån ESG
- Dubbel väsentlighet redovisas d.v.s hur ett företag påverkar och påverkas av sin omgivning ur ett hållbarhetsperspektiv
- Hållbarhetsrapporten granskas av oberoende revision och certifiering
- Hållbarhetsrapporten inkluderas i verksamhetsberättelsen

- Hållbarhetsrapporten redovisas separat i digitalt format (XHTML) för att göra rapporten maskinläsbar (Almér, n.d.).

CSRD möjliggör jämförelse mellan företag. Resultat och information från hållbarhetsrapporten kan även användas av beslutsfattare och miljöorgan för att övervaka miljö- och sociala trender samt vid behov vidta åtgärder samt använda informationen som underlag för den offentliga politiken och dess utformning (*Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the C... - EUR-Lex*, n.d.).

Målsättningen utifrån ovanstående är att avsluta greenwashing, stärka den sociala marknadsekonomi i EU samt på global nivå lägga grunden för rapporteringsstandarder (*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals*, 2022).

### **3.5.2 ESRS - European Sustainability Reporting Standards**

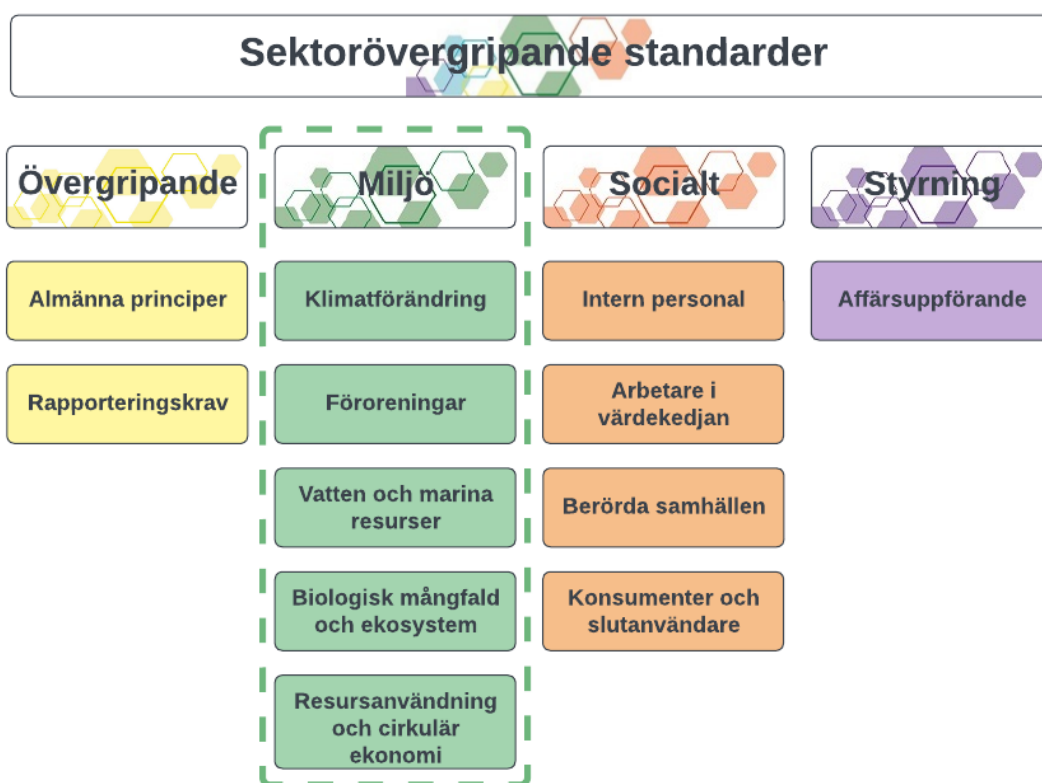
För att CSRD dock ska vara jämförbart i EU-länderna, kommer CSRD att följa nya gemensamma europeiska hållbarhetsstandarder för hållbarhetsrapportering kallat ESRS, European Sustainability Reporting Standards (Brightest, n.d.).

ESRS är EU:s obligatoriska standarder som företag måste anpassa sin CSRD-rapportering till (*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals*, 2022). För att förtydliga betyder det att CSRD är lagen som kräver att hållbarhetsrapporter utfärdas hos specifika företag medan ESRS beskriver vilken information hållbarhetsrapporten ska innehålla (Brightest, n.d.).

ESRS ska generera jämförbarhet tillika som företagen blir mer offentliga och bidrar till transparens genom att företagen forceras att ständigt redovisa tillräcklig och kvalitativ information (*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals*, 2022).

Idag finns 12 olika ESRS standarder publicerade, vilka förväntas att antas av EU-kommissionen juni 2023. Dessa standarder (Bild 2) omfattar:

- **Övergripande frågor**, vilka inkluderar allmänna principer och rapporteringskrav
- **Ämnesspecifika områden** vilka definieras som nyckelkomponenter och sammanfattas av ESG. Miljöfrågorna i de ämnesspecifika områdena omfattas av klimatförändringar, föroreningar, vatten och marina resurser, biologisk mångfald och ekosystem samt resursanvändning och cirkulär ekonomi (*Vad innebär ESRS - EU:s nya standard för hållbarhetsredovisning? - KPMG Sverige, 2023a*). Det är således detta miljöblock i de sektorsövergripande standarderna taxonomiförordningen syftar till (*EU:s taxonomi - Sweco Sverige, n.d.*).



Figur 2. ESRS 12 sektorsövergripande standarder (Sjöblom Veronica, 02.2023).

### 3.5.3 CSRD följer ESRS upplysningskrav

En hållbarhetsrapport är offentlig och ska ge både mätbara och icke mätbara upplysningar. Innehållet i en hållbarhetsrapport måste påvisa ett företags eller en verksamhets sociala och miljömässiga påverkan. Detta ger därmed förståelse för konsekvenserna av verksamheten inom följande 4 områden:

- **Miljö**, såsom förbrukning av vatten och energi, växthusgasutsläpp samt övriga föroreningar.
- **Social- och personalrelaterade frågor**, såsom hälsa och säkerhet, jämställdhet och arbetsvillkor.
- **Respekt för mänskliga rättigheter.**
- **Motverkande av korrupktion.**

CSRD ska även ge upplysningar om:

- **Hållbarhetsrisker** i verksamheten, såsom affärsförbindelser, tjänster och produkter. Företagen eller verksamheten analyserar sedan hållbarhetsriskerna och redogör för vilka åtgärder de vidtar för att skydda miljön och samhället.
- **Affärsmodellen**, vilken beskriver och innehåller information om hur affärsmodellen påverkar hållbarhet genom företagets sätt att göra affärer.
- **Organisationens hållbarhetsarbete** redovisas med policys, mål och resultatindikatorer. Ett företag som avviker från att följa en policy är skyldiga att redovisa samt motivera orsaken till det (PricewaterhouseCoopers, n.d.-b).

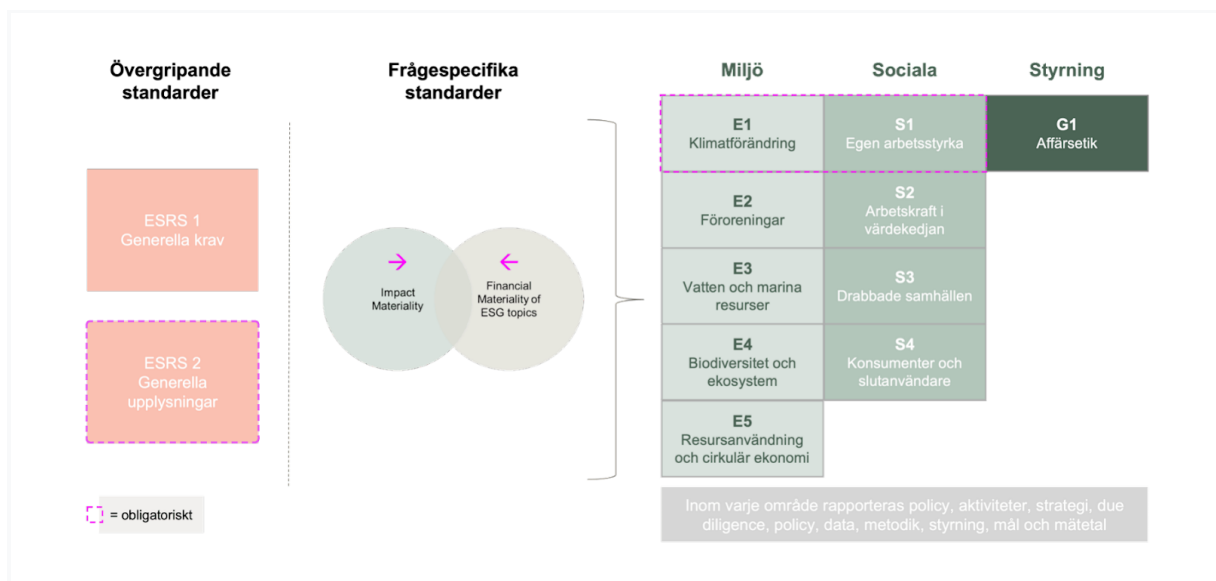
Informationen och innehållet i CSRD följer ESRS upplysningskrav. ESRS är sammanställda av EFRAG SRB (European Reporting Advisory Group, Sustainability Reporting Board) som ansvarar för hållbarhetsrapportering i EU. De 12 sektorövergripande standarderna, oberoende sektor, omfattar i dagsläget 1144 datapunkter, vilka i sig är fördelade på 82 områden (*Deloitte-Webinarium-ESRS-2022-12-16\_shared.pdf*, n.d., “EU-Direktiv Höjer Hållbarhetsribban,” 2023; Lindvall, n.d.). Dock är det företagets **dubbla väsentlighetsanalys** som avgör relevansen av vilka av dessa 1144 datapunkter som slutligen rapporteras (Lindvall, n.d.).

I den dubbla väsentlighetsanalysen ser man till hur företaget påverkar människor och miljö utgående från **impact-analysen**, tillika som man med den **finansiella analysen** analyserar vilka finansiella risker och möjligheter som påverkar företaget ur ett hållbarhetsperspektiv. Utgående från dessa frågor avgörs sedan väsentligheten för vilka datapunkter som ska

rapporteras; om en fråga uppkommer i antingen impact-analysen eller den finansiella analysen eller i båda, anses frågan och därmed datapunkten relevant och måste således rapporteras (Lindvall, n.d.).

Av de 1144 datapunkterna förväntas cirka 300 av dem bli obligatoriska. Dessa inkluderas i **ESRS 2** (Generella upplysningar/Rapporteringskrav) och **Miljö E1** (Klimatförändringar) samt vissa obligatoriska punkter i **Sociala S1** (Egen arbetsstyrka) (Bild 3) (Deloitte-Webinarium-ESRS-2022-12-16\_shared.pdf, n.d.; Lindvall, n.d.).

Sammanfattningsvis kommer ca 35 % av den information som hållbarhetsrapporten ska innehålla utgöras av obligatoriska datapunkter och upplysningskrav (Q&A om CSRD och ESRS – Handelskammaren, n.d.). EU-kommissionen avser i juni 2023, att fatta sitt beslut om den första uppsättningen förslag av datapunkterna och standarderna som är överlämnade till kommissionen av EFRAG SRB i juni 2023 (Swesif, 2022).



Figur 3. Standarder samt obligatoriska standarder ESRS (Lindvall, n.d.)

Inom varje område rapporteras de obligatoriska datapunkterna samt de datapunkter som är aktuella genom väsentlighetsanalysen. Rapporteringen ska innehålla data men även inkludera policy, styrning, mätetal, aktiviteter och mål (Lindvall, n.d.).

### 3.6 Standarder för hållbarhetsrapportering

För att rapportera de datapunkter som förfaller som obligatoriska och väsentliga, följer ESRS rapporteringsstandarder. Dessa utgår från olika hållbarhetsstandarder för rapportering, bland annat GRI, EU-taxonomin och TCFD (Alm, 2022). Hållbarhetsrapportering enligt CSRD kommer att utgå från dessa samt därtill även från GHG-protokollet (Almér, n.d.).

- **Taxonomiförordningen** - kriterier som fastställer hur en ekonomisk verksamhet anses miljömässigt hållbar i EU (*Taxonomi*, n.d.).
- **GRI** - Global Reporting Initiative, en internationell standard för riktlinjer vid hållbarhetsredovisning och rapportering (*About GRI*, n.d.).
- **TCFD** - Task Force on Climate-related Financial Disclosures är ett ramverk för att identifiera klimatrelaterade finansiella risker och möjligheter hos en verksamhet (Englund, n.d.).
- **GHG-protokollet** - står för Greenhouse Gas Protocol och är en internationell standard som fungerar som ett hjälpmedel för att företag kan mäta, hantera och rapportera sina växthusgasutsläpp (*GHG-protokollet*, 2022).

Att CSRD följer ovanstående standarder möjliggör att informationen som rapporteras blir jämförbar, relevant och tillförlitlig i samtliga EU-länder (*What Are the ESRS, the EU's New Mandatory Sustainability Reporting Standards?*, n.d.)

#### 3.6.1 EU-Taxonomin

EU:s “Den gröna given” är ett paket som omfattar olika politiska initiativ som beskriver en hållbar ekonomi och som inkluderas i målsättningen att EU ska vara klimatneutralt år 2050 (*Den Europeiska Gröna given*, n.d.). Taxonomiförordningen integreras i “Den gröna given”, antogs av Europaparlamentet och Europeiska unionens råd juni 2020 och trädde i kraft den 1 januari 2022. Förordningen är ett klassificeringssystem för ekonomiska aktiviteter som anses hållbara och som grundar sig i EU:s miljömål och regler (*Hållbarhetsrapport-Behov-Transparens-Jamforbarhet-16dec2020.pdf*, n.d.).

### 3.6.1.1 Syfte och mål

Syftet med taxonomiförordningen är att investerare och företag, utgående från det som taxonomin anser vara hållbart, ska identifiera och jämföra miljömässigt hållbara verksamheter och således kunna styra investerares och företags kapital mot målet om ett klimatneutralt EU (PricewaterhouseCoopers, n.d.-d).

Taxonomiförordningen omfattar idag 11 olika branscher, vilka tillsammans står för 95 % av de globala utsläppen (Stiernstedt, 2021), och består av **6 fastställda miljömål**:

1. Begränsningar av klimatförändringar.
2. Anpassning till klimatförändringar.
3. Hållbar användning och skydd mot vatten och marina resurser.
4. Övergång till cirkulär ekonomi, vilket innefattar såväl förebyggande av avfall som ökad användning av sekundära råmaterial.
5. Förebyggande och begränsningar av föroreningar.
6. Biologisk mångfald och sunda ekosystem ska skyddas och skadade ekosystem ska återställas.

För att en aktivitet hos ett företag anses vara tillräckligt miljömässigt hållbar enligt taxonomiförordningen ska

- en eller flera av de ovanstående miljömålen uppfyllas väsentligt
- verksamheten inte orsaka skada som är betydande för något av de övriga fastställda miljömålen
- verksamheten uppfylla minimikrav på skyddsåtgärder inom hållbarhet som framgår i taxonomiförordningen (*Taxonomi*, n.d.)

Från år 2023 måste företagen även påvisa hur stor del av företagets eller verksamhetens omsättning som uppfyller EU-taxonomin definierade krav (*EU:s taxonomi - Sweco Sverige*, n.d.).

### 3.6.2 GRI - Global Reporting Initiative

GRI (Global Reporting Initiative) är en internationell standard för riktlinjer med avseende på hållbarhetsredovisning, och har ett av världens mest tillförlitliga och använda ramverk inom detta område (*About GRI*, n.d.). Med hjälp av GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning blir hållbarhetsrapporten heltäckande, tydlig, transparent och trovärdig. Det ger en tydlig bild av den påverkan verksamheten har inom olika områden, hur företagen arbetar gällande hållbarhet, vad som vill uppnås samt hur långt de kommit inom hållbarhetsarbetet. En viktig del i processen är också vilka intressegrupper som blir påverkade. Riktlinjerna inom GRI är en inspirationskälla åt alla företag och organisationer som strävar efter en hög standard på sitt hållbarhetsarbete, oavsett eventuella krav på att redovisa i enlighet med standarden eller inte (*Ramverk och riktlinjer för hållbarhet*, n.d.).

#### 3.6.2.1 Syfte och mål

Den miljörelaterade kategorin inom GRI:s riktlinjer syftar på företagens påverkan på naturen och omfattar nio delar, vilka är:

- Material
- Vatten
- Energi
- Utsläpp, avlopp samt avfall
- Biologisk mångfald
- Produkter och tjänster
- Compliance (regelansvarig person som ser till att verksamheten följer aktuella lagar och regler)
- Transport
- Generellt miljörelaterade indikatorer

Dessa avser vilken påverkan verksamheten har på det naturliga systemet under hela livscykeln från exempelvis inköp av material till produktion som även omfattar utsläpp, avlopp och avfall. De nio olika miljödelarna innehåller cirka 30 olika indikatorer som kan användas för att mäta, bedöma och analysera miljörelaterad prestanda med syftet att beskriva hur företaget arbetar med olika resurser, såsom exempelvis material, vatten och energiförbrukning (Rimmel et al., 2018). Ett exempel på en indikator från området gällande



material är GRI 301-2. Denna indikator visar hur många procentandelar återvunnet material som används i produktionen. De flesta indikatorer inom kategorin miljöpåverkan mäter kvantitativa resultat, till exempel för energianvändning och utsläpp, men det finns även flera indikatorer som ska redogöra för kvalitativa mätningar, till exempel hur företaget arbetar med biologisk mångfald (Frostenson, 2021).

Väsentlighet och hållbarhetssammanhang är två innehållsmässiga principer som GRI lagt speciellt mycket värde på. Företagen ska redogöra för sin väsentliga påverkan och även kunna påvisa sammanhanget de befinner sig i. Förutom dessa två principer bygger även hållbarhetsrapporten på innehållsmässiga principer om kommunikation med intressenter och fullständighet. För alla principer finns en avgränsning, en förklaring och utvecklande tester. Testerna är en typ av anvisning som ger en vägledning om hur principerna används. Denna uppbyggnad eftersträvar till att förenkla för redovisaren att förstå ramverket och på det sättet höja kvaliteten på rapporten (*GRI – riktlinjer för hållbarhetsredovisning - KPMG Sverige, 2023*).

Att redovisa i enlighet med GRI:s standard innefattar alla väsentliga frågor inom hållbarhet. Detta implementerar **10 redovisningsprinciper** som berör både innehållet och kvaliteten i redovisningen samt även att uppgifterna slutligen publiceras (*Bli ett proffs på GRI, n.d.*).

### 3.6.2.2 GRI:s 10 principer för redovisning; innehåll

1. **Involvera** - Denna princip betyder att organisationen antas särskilja och kommunicera med de intressenter som huvudsakligen påverkar samt påverkas av själva verksamheten. Konkret kan det vara anställda, kunder, leverantörer, användare av produkter, underleverantörer, aktieägare, myndigheter med flera. Det är viktigt att ta hänsyn till dessa intressenters förväntningar utgående från ett hållbarhetsperspektiv. Detta påverkar både innehållets ändamål och utsträckning (Westermarck, 2013). Ett företag som köper in varor från exempelvis underleverantörer i Asien redovisar rimligtvis hur de kommunicerar med varandra på ett sätt, medan ett serviceföretag med lokalt anställda och som utför sina tjänster i lokalsamhället troligtvis redovisar sin kommunikation med intressenterna på ett annat vis (Frostenson, 2021).

Hållbarhetsredovisning är både en redovisning *för* intressenter, så att de kan ta ändamålsenliga beslut, och en redovisning *om* intressenter, för att förevisa vilka av dem som påverkas av företagets verksamhet. *Syftet med att involvera är att det blir en tydlighet runt vilka som påverkar och påverkas av verksamheten. Utifrån detta får organisationen kunskap om vad som är betydelsefullt och hur de ska ta hänsyn till detta i hållbarhetsarbetet*

*(Stratsys\_Guide\_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf, n.d.).*

2. **Hållbarhetssammanhang** - Detta innebär att verksamhetens resultat sätts in i rätt sammanhang. Företaget redogör för hur de relaterar sin verksamhet till relevanta hållbarhetsfrågor. De ska upplysa om hur organisationen bidrar till att förbättra - eller försämma - miljömässiga förhållanden, både lokalt och globalt. Företag redovisar exempelvis sin påverkan på miljön, inte bara i förhållande till sin egen verksamhet sedan tidigare år, utan även i förhållande till andra jämförbara företag samt utgående ifrån vad ekosystemet tål (Frostenson, 2021). Mer konkret betyder detta att olika värden i indikatorerna svarar upp mot mål, gränsvärden och jämförelsemått som är relaterade till de villkor och målsättningar som finns i respektive bransch. *Syftet är att skapa förståelse och tydlighet angående utmaningar och villkor för verksamheten, "hur det hänger ihop" helt enkelt*

*(Stratsys\_Guide\_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf, n.d.).*

3. **Väsentlighet** - Med väsentlighet menas att det som är betydelsefullt för verksamhetens miljömässiga påverkan och som samtidigt är relevant för intressenters beslutsfattande ska redovisas. Det som inte ingår inom ramen för detta kan anses som oväsentligt och behöver inte poängteras i redovisningen. I den finansiella redovisningen används vanligen olika kvantitativa gränsvärden för vad som anses väsentligt, men vad gäller miljömässiga aspekter är detta naturligtvis svårare (Westermarck, 2013). För att uppskatta vad som är väsentlig information ska hänsyn tas både till de interna och de externa delarna. De innefattar aspekter som har att göra med företagets övergripande mål, strategi och organisation samtidigt som verksamhetens intressenter, till exempel kunder och leverantörer är lika viktiga i sammanhanget (Frostenson, 2021). *Syftet med väsentlighet skapar en tydlighet utifrån hur mycket*

*verksamheten i själva verket påverkar miljön och vilken betydelse hållbarhetsarbetet får utifrån detta*

*(Stratsys\_Guide\_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf, n.d.).*

4. **Fullständighet** - Fullständigt har framför allt att göra med frågor angående redovisningens väsentliga områden, tid och avgränsningar. Principen garanterar att omfattningen av redovisningen är fullt tillräcklig för att ge läsaren en heltäckande och tydlig bild av vilken påverkan verksamheten har på miljön. Detta gäller dels omfattningen av själva redovisningen, tidsperioden som avses samt vilken verksamhet som företaget påverkar. Det kan betyda att principen fordrar en tydlig förklaring till hur redovisningen har avgränsats (Westermarck, 2013). Gällande redovisningens fullständighet angående tid finns det en motsvarighet till det man i finansiell redovisning benämner för periodisering. Det betyder att händelser, påverkan och åtgärder så långt som möjligt, redovisas för den period som de ägde rum. Utifrån detta ska även processer med minimal påverkan på kort sikt, men som har stor betydelse på längre sikt, redovisas (Frostenson, 2021). Exempel på detta är vissa typer av föreningar, men också åtgärder som görs mot föreningar. *Syftet med fullständighet är alltså att intressenterna ska få en möjlighet att kunna bedöma verksamhetens resultat*

*(Stratsys\_Guide\_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf, n.d.).*

### 3.6.2.3 GRI:s 10 principer för redovisning; kvalitet

5. **Precision** - Precision i både mätningar och vid presentationen av information är viktigt för att redovisningen ska vara trovärdig och relevant som beslutsunderlag för olika intressenter. Det avser både den kvantitativa datan, liksom kvalitativ information. Gällande den kvantitativa datan är det viktigt att använda väl beprövade metoder och rutiner så att datan inte förvrängs eller förbättras på något sätt. Den kvalitativa redovisningen ska vara noga avvägd för att ge en tydlig, saklig och lagom detaljerad definition av det aktuella området (Frostenson, 2021). *Syftet med precision är att verksamhetens verkliga resultat måste vara möjligt att bedöma.*

6. **Balans** - Principen som handlar om balans betyder att företagets redovisning visar en objektiv och neutral bild av verksamheten. Det innebär att både positiva och negativa aspekter av verksamheten ska framkomma. All den information som kan antas påverka intressenters beslutsfattande tas med. Det är också viktigt att skilja på fakta och verksamhetens tolkning av dessa fakta. Hållbarhetsredovisningar får inte utgöras av information som är utvald och som bara framhäver företagets fördelaktiga sidor ur ett hållbarhetsperspektiv. Denna princip motverkar sådan utveckling (Frostenson, 2021). *Syftet med balans är att det möjliggör en rimlig bedömning av verksamhetens övergripande resultat.*
7. **Tydlighet** - Med tydlighet menas att en användare utan svårighet kan förstå informationen som framställs. Olika intressenter ska inte behöva ha speciella förkunskaper varken gällande verksamheten eller det som hanteras. De miljöindikatorer som redovisas ska vara lättförstådda. Tabeller, grafer och texter formuleras så att läsaren enkelt får en överblick över informationen. Ofta har hållbarhetsredovisningen en målgrupp av betydligt fler olika intressenter än den vanliga finansiella årsredovisningen och detta är något som måste tas i beaktande när den utformas (Frostenson, 2021). *Syftet med tydlighet är att informationen både ska vara lätt att hitta och lätt att förstå.*
8. **Jämförbarhet** - Jämförbarhet mellan verksamhetens resultat både över tid samt gentemot andra företag är en viktig princip. Därmed är konsekvens viktigt så att intressenter relativt enkelt kan göra jämförelser och fatta olika beslut. Det betyder att företag ska följa etablerade standarder för hur olika indikatorer mäts och redovisas. Därefter underlättar det för läsaren om samma indikatorer mäts och redovisas från år till år och att redogörelsen följer samma ordning. Ifall förändringar görs borde även tidigare år räknas om med avseende på detta. Förändringar som till exempel kan vara viktiga är ifall nya, relevanta frågor har påvisats, att redovisningens avgränsningar har förändrats eller att redovisningsperioden är ändrat (Frostenson, 2021). *Jämförbarhetens syfte är att förändringar i resultaten över tid ska vara möjliga att analysera och även kunna jämföras med andra verksamheter.*
9. **Tillförlitlighet** - Tillförlitlighet behövs för att de olika intressenterna kan känna att de kan lita på redovisningen. Den information som framställs ska ha genomförts med välbeprövade metoder. Utöver detta behöver bearbetningen för insamling,

dokumentation, sammanställning, analysering och presentation av data vara väl dokumenterad och kunna kontrolleras av någon annan. Principen handlar därmed om processens innehåll och trovärdighet. En del av arbetet är att interna kontroller utvecklas för att garantera tillförlitligheten (Frostenson, 2021). *Syftet med tillförlitligheten är alltså att de processer och den information som används vid upprättande av redovisningen ska sammanställas, analyseras, dokumenteras och presenteras så att informationen går att granska.*

10. **Tid (aktualitet)** - Denna princip redogör för frågan tidsprecision och aktualitet. För att informationen ska vara relevant och användbar för intressenterna måste den vara uppdaterad och följa en tidsplan. Dessutom ska den offentliggöras så att alla läsare får tillgång till den samtidigt, till exempel på företagets webbplats. Hållbarhetsredovisningar levereras mestadels årsvis. Utöver detta kan det vara aktuellt att lämna löpande information eller om någon speciell händelse inträffat som intressenterna snabbt borde informeras om (Frostenson, 2021). *Syftet med aktualitet är att informationen ska vara tillgänglig i tid så att intressenter kan fatta rätt beslut utifrån dessa upplysningar.*

Under oktober 2021 införde GRI en uppdatering av riktlinjerna, GRI Standards, som ytterligare ökar transparensen över företagens påverkan på klimatet och samhället. Även den kommande EU-lagstiftningen angående hållbarhetsrapportering integreras i GRI-standarderna. Även synsättet på vad som är obligatoriskt, rekommenderat eller vägledande finns med i ändringarna. Betoningen på väsentlighetsprincipen och väsentliga områden av verksamheten är stark, vilket ställer stora krav på det redovisande företaget att identifiera sin viktigaste miljöpåverkan och att redogöra för denna påverkan - men inte bara i siffror, utan också beskriva hur man arbetar för att styra hållbarhetsarbetet. Alla rapporteringar som görs enligt GRI och som offentliggörs från och med den 1 januari 2024 måste följa dessa nya standarder (*Det här innebär GRI:s nya riktlinjer, n.d.*).

### 3.7 Revision

Hållbarhetsrapporten måste inkluderas i verksamhetsberättelsen. Därtill ska den redovisas separat i digitalt format (XHTML) för att göra rapporten maskinläsbar. Detta för att verkställa

att rapporten blir tillgänglig i den Europeiska gemensamma planerade åtkomstpunkten för finansiell- och hållbarhetsinformation i vilken rapporten ska, utan dröjsmål, göras tillgänglig (Riksdagsförvaltningen, n.d.-b). Därtill kommer rapporten certifieras av tredje part i form av en icke ackrediterad oberoende revisor eller certifierare. Dennes uppgift är att se till att rapportens hållbarhetsinformation är förenlig med de standarder som antagits av EU.

Medlemsländerna i EU kommer att fastställa olika krav på revisorerna, såsom utbildning, examination, fortbildning och kvalitetssäkringssystem. Såvida EU-kommissionen inte antagit en revisionsstandard som täcker samma ämne i hållbarhetsrapporteringen, får EU-länderna tillämpa nationella revisionsstandarder- och förfaranden (*Corporate Sustainability Reporting Directive: what companies should know about new CSRD requirements, 2022*).

### **3.8 Vilka omfattas av CSRD**

CSRD var tänkt att träda i kraft redan från 1 januari 2023. Dock ansåg EU-parlamentet och Europarådet att tidsramen för CSRD var för snäv för att implementeras, varpå tidsplanen för CSRD ändrades till ikraftträdande fr.o.m. januari 2024 (*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals, 2022*).

Idag omfattas omkring 11700 företag av icke-finansiell rapportering och siffran beräknas öka till omkring 50 000 företag efter införandet av CSRD. Slutsatsen är att alla företag, utom noterade mikroföretag, ska hållbarhetsrapportera enligt CSRD. Direktivet kommer även att omfatta att icke EU-företag inom EU, med en nettoomsättning om 150 miljoner euro och med minst ett dotterbolag eller en filial i EU, måste tillhandahålla en hållbarhetsrapport enligt CSRD (*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals, 2022*). Hur företag inom EU omfattas av tidsplanen beskrivs enligt tabell 1 nedan:

Tabell 1. Tidsplan för tillämpning av CSRD samt företag som omfattas av lagkravet (Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals, 2022).

<b>Tillämpning av CSRD</b>	<b>Gäller för</b>	<b>Rapporteras</b>
1 januari 2024	Företag med allmänt intresse och över 500 anställda som redan omfattas av NFRD	Rapporteras 2025 för räkenskapsåret 2024
1 januari 2025	Stora företag som inte omfattas av NFRD  Fler än 250 anställda och/eller  40 miljoner euro i omsättning och/eller  20 miljoner euro i totala tillgångar	Rapporteras 2026 för räkenskapsåret 2025
1 januari 2026	Små och medelstora börsnoterade företag (SME)  Små och icke komplexa kreditinstitut och captivebolag  <i>En undantagsklausul gör det dock möjligt för dessa att undantas från tillämpningen av CSRD fram till år 2028</i>	Rapporteras 2027 för räkenskapsåret 2026

### 3.9 Budgetära konsekvenser vid hållbarhetsrapportering

Konsultföretaget Milieu och organisationen CEPS (Centre for European Policy Studies) har tillsammans tagit fram en konsekvensanalys med beräkning av både direkta och indirekta kostnader som kraven i ESRS och CSRD förväntas innebära för rapporterande företag. De direkta kostnaderna utgörs av administrativa kostnader beträffande själva rapporteringen, kostnader för att skapa rapporten i det digitala format som krävs av direktivet samt kostnader för revision. De indirekta kostnaderna för att följa direktivet kommer ifrån stigande kostnader

i och med att företag måste erhålla information från andra verksamheter i värdekedjan. På grund av att kostnadsbilden beror på faktorer såsom företagets storlek, såvida det är börsnoterat eller inte, alternativt om det är ett företag av så kallat allmänt intresse, har beräkningen i konsekvensanalysen fördelats utifrån olika segment av företag (*Vad kostar CSRD?*, n.d.).

I den största typen av verksamhet innefattas företag som är börsnoterade och som har fler än 500 anställda. För dessa verksamheter bedöms de direkta engångskostanderna för att uppfylla kraven på att hållbarhetsrapportera i enlighet med ESRS och CSRD uppgå till ett genomsnitt på 395 000 euro för varje företag. De regelbundna kostnaderna för att utföra rapporteringen uppskattas att bli cirka 680 000 euro per år i genomsnitt. I det segment som merparten av alla företag (95 %) som behöver rapportera enligt CSRD blir placerade i, det vill säga onoterade företag som har över 250 anställda, uppskattas de direkta kostnaderna bli betydligt lägre. Genomsnittet där ligger på 49 000 euro i engångskostnader samt 85 000 euro i de återkommande årliga kostnaderna för själva rapporteringen (*Vad kostar CSRD?*, n.d.). Många av dessa företag i denna kategori är avsevärt mycket mindre. Procentuellt, utgående från omsättningen, kan kostnaderna därför bli relativt omfattande. Mindre verksamheter har ofta mer begränsade möjligheter samt kompetens på plats för att ha möjlighet att rapportera. Med tanke på detta är det rimligt att anta att implementeringen av direktivet kommer att orsaka en extra stor utmaning för dem (*Hållbarhetsrapporteringslagen – Vad Innebär Den För Din Organisation?*, n.d.).

I konsekvensanalysen bedöms de obligatoriska upplysningarna angående utsläpp från växthusgaser vara de som blir mest resurskrävande av dem alla (*Hållbarhetsrapporteringslagen – Vad Innebär Den För Din Organisation?*, n.d.).

Utifrån konsekvensanalysen har bedömningen gjorts att cirka 50 000 europeiska företag kommer att bli rapporteringspliktiga när CSRD är fullt implementerat år 2026 (PricewaterhouseCoopers, n.d.-a). De sammanlagda direkta kostnaderna till följd av CSRD för dessa företag bedöms bli cirka 2,9 miljarder euro i engångskostnader samt cirka 5,1 miljarder euro i de årliga kostnaderna för att upprätta rapporterna (*Vad kostar CSRD?*, n.d.).



Tabell 2. Beräknade kostnader för CSRD (Hållbarhetsrapporteringslagen – Vad Innebär Den För Din Organisation?, n.d.).

<b>Bolag</b>	<b>Engångskostnader</b>	<b>Årliga kostnader</b>
Börsnoterade bolag med fler än 500 anställda	Ca 395.000 euro	Ca 680.000 euro
Onoterade företag med fler än 250 anställda:	Ca 49.000 euro	Ca 85.000 euro
Alla företag som berörs av CSRD, sammanlagda kostnader	Ca 2,9 miljarder euro	Ca 5,1 miljarder euro

Beräkningen har som utgångspunkt att hållbarhetsrapporten granskas av revisor i avseende på den lägsta graden av säkerhet, så kallad översiktlig granskning, vilket är en ganska liten arbetsinsats och följaktligen blir kostnaden mindre. Om kravet på den högre graden av revision granskningen införs, uppskattas de årliga kostnaderna för själva rapporteringen att bli mer än dubbelt så höga (Johnson & Raun, n.d.).

Konsekvensanalysen grundar sig på det man kallar för **standardmodellen**. Bakgrundsfakta för beräkningarna har erhållits med hjälp av ett antal olika intervjuer och enkäter utifrån ett axplock av rapporterande företag, olika intressenter och revisorer. Både kostnader och nyttor med avseende av rapporteringen har undersökts. Men trots en hög ambitionsnivå kommer resultatet för sent för att analysen ska påverka den praktiska betydelsen av själva beslutsunderlaget. CSRD är som redan nämnt, antaget och processen angående ESRS är långt framskriden (*Vad kostar CSRD?*, n.d.).

Detta är ett orosmoln inför framtiden. Om överdrivet mycket resurser förläggs på formella rapporteringsregler och administrativa krav, finns det en risk för att annat hållbarhetsarbete istället blir lidande. Och det var sannolikt inte så det var tänkt (Wollmert & Hobbs, 2021).

### 3.10 Förändringar i hållbarhetsrapportering

Det är bekräftat att ett företags eller en organisations hållbarhetsinformation kommer att behöva redovisas i årsredovisningen enligt de reglementen om vilka som omfattas av CSRD. Inom de närmaste åren förväntas nya lagkrav och uppdaterade ramverk angående rapportering och hur företag ska hållbarhetsrapportera. Utvecklingen är tydlig och har mynnat ut i en **integrerad rapportering**. Med det menas att all icke finansiell information, det vill säga hållbarhetsinformationen, ska vara en del av den finansiella informationen vid årsredovisningen. EU har tydligt tillkännagett att man inte kommer skilja på finansiell och icke-finansiell information i kommande rekommendationer och lagstiftning. De menar att all information som betraktas vara viktig ur ett intresseperspektiv ska presenteras i årsredovisningen (Sverige, 2022).

Det finns en mängd fördelar med en integrerad rapportering. Det blir enklare att bedriva och följa upp hållbarhetsarbetet samt att utföra en riktig bedömning angående företagets framtid för verksamhetens intressenter. Beträffande den integrerande rapporten är kopplingen mellan de finansiella och de icke-finansiella resultaten tydliga och det går att fullfölja hur en verksamhets styrning, strategi och resultat kan hjälpa till att skapa värde för både aktieägare och andra intressenter gällande både på kort, medellång och lång sikt. På så sätt blir det möjligt för olika intressenter att både utvärdera verksamhetens resultat och samtidigt kunna göra ordentliga bedömningar om potentialet att etablera och bevara ett hållbart värde. Den integrerade rapporten ska inte på något sätt vara en biprodukt till den traditionella redovisningen, utan den bör vara verksamhetens huvudsakliga rapport till intressenterna (*Redovisning för hållbarhet – kommunikation genom integrerad rapportering*, 2016).

## 4. EMPIRI

Ålandsbanken grundades 1919 som ett resultat av att åländska entreprenörer önskade ha en egen, åländsk bank. Benämningen var från början Ålands Aktiebank och år 1942 blev den registrerad på Helsingforsbörsen. 1980 bytte banken officiellt namn till Ålandsbanken. Huvudkontoret ligger fortfarande i Mariehamn på Åland, men företaget har expanderat och har nu även sex stycken kontor runt om i Finland samt tre kontor i Sverige. Koncernen har

idag cirka 980 anställda och där ingår också deras två dotterbolags verksamheter, Ålandsbanken Fondbolag AB samt Crosskey Banking Solutions AB Ltd (*Fakta om Ålandsbanken*, 2015).

Redan då banken grundades 1919 var engagemanget för samhällsutveckling en viktig filosofi. Att medverka till en utveckling av det åländska samhället samtidigt som de tagit ansvar och föregått med ett gott exempel för en positiv utveckling globalt sett, har varit viktigt för dem (*Ålandsbanken i samhället*, 2015).

Ålandsbankens strategi är att den ska vara den värdeskapande bank som är ett självklart val för alla målmedvetna personer och företag som värdesätter relationer. De strävar även efter att bedriva sin verksamhet på ett långsiktigt hållbart sätt, både gällande de finansiella, sociala och miljömässiga delarna. Genom sin hållbarhetsstrategi skapar Ålandsbanken en riktlinje och en medvetenhet angående sina prioriteringar utifrån hållbarhetsarbetet (*Ålandsbanken i samhället*, 2015).

Strukturen på styrningen beträffande hållbarhet vid Ålandsbanken är uppbyggd enligt följande:

- Styrelsen är aktivt engagerade i hållbarhetsfrågorna och har det största ansvaret för styrningen angående hållbarhetsarbetet. Styrelsen fastställer strategin angående hållbarhet vartannat år.
- Koncernchefen/VD har ansvaret för att garantera leverans i överensstämmelse med bankens strategiska målsättning, som ger en bild av vart banken är på väg samt vad som behöver göras för att nå de uppsatta målen. Detta ansvar inkluderar även hållbarhet.
- Koncernledningen har ansvar för det planerade hållbarhetsarbetet på Ålandsbanken. Utgående från den årliga hållbarhetsstrategin och väsentlighetsanalysen utformas hållbarhetsplaner för hållbarhetsfrågornas respektive område.
- Bankens hållbarhetsteam, som innefattar hållbarhetschef, hållbarhetsutvecklare, hållbarhetsstrateg samt chefen av ansvarsfulla investeringar, har hand om det generella hållbarhetsarbetet och verkar som ett forum för olika frågor och beslut.
- Regelverksgruppen ställer samman all omvärldsbevakning samt sköter även

förteckningar över olika regelverk som ska implementeras.

- Arbetsgruppen för miljöområdet utgörs av engagerade kollegor som är insatta i övergripande miljöfrågor, har hand om miljö- och klimatomfattande utvecklingsfrågor som är kopplade till bankens hållbarhetsstrategi samt gör uppföljningar av miljöarbetet.
- Projektorganisationen på banken har hand om projekt inom utveckling - och implementering gällande hållbarhet (*Hållbarhetsstyrning*, 2022).

Banken har även som mål att:

- Deras CO2 utsläpp ska minska med 50 % fram till år 2030 jämfört med år 2021
- I linje med Finlands klimatpolitiska beslut ska Ålandsbanken vara klimatneutrala före år 2035.
- Nå nettonollutsläpp år 2050

Ålandsbanken har som ett led i sitt engagemang beträffande miljön även skapat ett konto, Östersjökontot, som medverkar till förbättring av miljön. Syftet med kontot är att erbjuda sina kunder ett sparkonto som samtidigt bidrar till faktiska insatser för miljön. Genom detta konto fokuserar de även på att finansiera olika projekt som hjälper till att förbättra tillståndet i Östersjön. Utöver att finansiera olika miljöprojekt vill de även förmedla kunskap samt uppmana till eftertanke både i vardagen och på längre sikt (*Östersjökonto – för ett friskare hav*, 2015).

Ålandsbanken, som med andra ord har hållbarhet i fokus, omfattas redan av NFRD och kommer således även att omfattas av CSRD. Med detta som bakgrund valde vi att intervjua dem för att få svar på de mest relevanta frågorna rörande CSRD och för att få svar på hur man kommer att tillämpa CSRD i praktiken. Vendela Lindvall, ansvarig för hållbarhetsrapportering vid Group Finance på Ålandsbanken, delger oss hur deras företag förbereder sig på införandet av CSRD.

Ålandsbanken har inte upprättat någon frivillig hållbarhetsredovisning tidigare, utan det var i samband med att lagen om NFRD tillämpades som det blev aktuellt för dem att implementera detta i sin verksamhet. Vid införandet av NFRD var det ett brett samarbete inom

Ålandsbanken med att komma igång genom att läsa på om både själva ämnet och lagkravet, för att därefter börja formulera mer beskrivande texter om hållbarhet i årsredovisningen. Lagkravet satte ramarna för vad Ålandsbanken skulle arbeta med men vad som de facto var relevant uppenbarade sig successivt under arbetets gång. Själva hållbarhetsrapporten inkluderades i årsredovisningen, men inte som en separat bilaga utan de frågor som lyfte fram information angående personal och även ett rent allmänt förhållningssätt gentemot miljö, förmedlades istället i en löpande text i själva årsredovisningen.

Vid sin hållbarhetsrapportering utgående från NFRD, har Ålandsbanken inte använt sig av några specifika standarder. De har studerat rapporteringsstandarderna GRI och ser det som ett bra verktyg att använda sig av. Ålandsbanken har tagit stöd av GRI men inte rapporterat efter denna standard. Nu, då det nya lagkravet om CSRD ska införas, säger Lindvall att företag som redan har använt sig av GRI troligtvis har en fördel av det men att det trots detta ändå troligtvis blir en stor omställning för dem.

Vi frågar om Lindvall anser att de har fått "en bra manual" för hur CSRD ska tillämpas och hur man ska förverkliga rapporteringen. Lindvall anser att Ålandsbanken inte har fått någon bra beskrivning på hur CSRD ska tillämpas men säger samtidigt att det högst troligtvis inte är någon annan heller som har fått det. Nya regelverk kommer sällan med en manual utan med gedigna regelverkstexter. Lagkravet träder i kraft 1 januari 2024 och det finns inget facit för hur detta omfattande arbete ska se ut. Detta medför därför att företagen själva behöver kunna ha utbyte av information, erfarenhet och tillvägagångssätt med de som ansvarar för regelverket samt även med övriga aktörer i olika samarbetsforum. ESRS, som ligger bakom CSRD, är i dagsläget inte heller helt färdigställt ännu, men där finns det dock lite olika tutorials att ta hjälp av. Lindvall betonar att det finns otroligt mycket information att ta del av angående detta nya regelverk och att man kan förvänta sig att ytterligare information kommer att uppdagas vartefter som. Hon menar att CSRD som ett nytillkommet krav kan jämföras med då exempelvis GDPR blev aktuellt - det är av samma magnitud.

Vilken mätbar information som anses som relevant och riktig och som behöver rapporteras om är ännu inte fastställt. I nuläget arbetar Ålandsbanken med den dubbla väsentlighetsanalysen för att komma fram till vilka påverkansområden de har och vilka av

dem som anses vara väsentliga. Det är ett befintligt och omfattande arbete med att bland annat klimatberäkningar som samlas in från flera olika håll men som de även ser att kommer att behöva utvecklas. Exempelvis redovisar Ålandsbanken negativ påverkan där de sammanställer koldioxidekvivalenterna för sina utsläpp. Att få fram datan är en utmaning. Frågeställningen är även om datan är korrekt och om den är av rätt kvalitet? Strategin för Ålandsbanken är att börja småskaligt för att sedan bygga vidare utgående från den data de har.

Ålandsbanken har redan i dagsläget både en hållbarhetsstrategi och en klimatstrategi i vilka de försökt specificera mer exakta åtgärder som de ämnar göra inom vissa områden. I den rapportering som de gör nu beskriver de i text om vad de olika avdelningarna har för aktiviteter för att jobba mot våra uppsatta mål. Därmed finns det en del handlingsplaner men hur dessa ska beskrivas i CSRD-rapporteringen är ännu oklart. Det som de säkert vet är att CSRD kräver att företagen ska sätta upp mål, beskriva handlingsplanen och sedan följa upp detta. Vilket verktyg Ålandsbanken kommer att använda sig av för att beskriva detta är ännu oklart.

CSRD är ett stort regelverk och rapporteringarna kommer att skilja från varandra beroende på vilken verksamhet man har. Vilka av de sektorsövergripande standarderna enligt ESRS som Ålandsbanken anser är viktigast för dem har de ännu inte klargjort. Lindvall anser att den dubbla väsentlighetsanalysen är en väldigt bra tanke i och med att verktyget visar på vad Ålandsbanken gör som faktiskt påverkar omvärlden och hur Ålandsbanken påverkas av omvärlden. Avvägningen gällande väsentlighetsanalysen handlar inte bara om vad som är en påverkan utan vad som är en väsentlig påverkan. Att få detta klargjort genom att få tillgång till vissa datapunkter kan vara både mer eller mindre svårt. Lindvall tillägger dock att väsentlighetsanalysen kommer att generera till att olika verksamheter kommer att få olika svar. Väsentlighetsanalysen blir således inte endast svart eller vit utan det kommer att finnas väldigt många gråa nyanser.

Kalkylen för själva tidsåtgången för att sammanställa en hållbarhetsrapport i enlighet med CSRD kan Lindvall inte svara på, men de vet att det kommer att bli tidskrävande. Att endast sammanställa själva rapporten, inkludera alla siffror och layouta den är redan i sig ett stort

arbete. Och bakom detta ligger all datainsamling samt sammanställning av siffror och data, sammanställningar som samlas in från hela organisationen. Informationen som samlas in handlar bland annat om information om socialt ansvar och personalstatistik, information om affärsetik och riskhantering samt klimatberäkningar avseende deras operativa verksamhet och investeringar, placeringar och kreditgivning samt diverse övriga områden. Utgående från den information som tas fram ska det sedan beslutas om vad som *ska* rapporteras, vad som *kan* rapporteras och vad de *vill* rapportera om. Ålandsbanken är medvetna om omfattningen av rapporteringen och att det kommer kräva väldigt mycket jobb och därmed mycket tid och resurser.

Hållbarhetsarbetet på Ålandsbanken är förankrat överallt ute i organisationen där varje enhet arbetar med hållbarhet. CSRD kommer därmed att beröra all personal och samtliga enheter vilka alla kommer att vara delaktiga att ta fram den relevanta informationen som ska redovisas. Att ta fram denna information är ett grupparbete men att sedan sammanställa allt till den färdiga redovisningen av rapporten kommer troligtvis bli Lindvalls uppgift. Vem eller vilka som sedan kommer att revidera hållbarhetsrapporten är ännu inte fastställt men troligtvis hamnar det arbetet på Ålandsbankens befintliga revisorer. Däremot kan Lindvall inte svara på vilka resurser de har men det är högst troligt att alla revisionsbyråer idag arbetar med att sätta sig in i vad det innebär att revidera en hållbarhetsrapport enligt CSRD.

En möjlig svaghet med CSRD kan vara jämförbarheten. Tanken med CSRD är att man ska kunna jämföra data mellan olika bolag men i och med att alla har så olika verksamheter kan det nog ändå bli väldigt svårt att jämföra. Däremot tror Lindvall att kvaliteten på rapporten kommer att bli mycket bättre eftersom företag tvingas jobba mer aktivt med hållbarhetsfrågorna än vad de tidigare gjort. Det har varit väldigt fria krav och man har därmed kunnat bygga upp rapporteringen utefter vad man själv ämnar vilja redovisa men nu blir det mer strikta ramar att förhålla sig till. Regelverket kommer inte att rädda världen men det har ett fint syfte för eftertanke genom att tvinga företagen att agera, förbereda sig inför framtiden, komma igång med och påskynda hållbarhetsarbete, säger Lindvall. Det handlar inte idag mer endast om pengar utan om hur man förhåller sig till om omvärlden.

Vilka kostnader som implementerandet av CSRD medför, både engångskostnader och löpande kostnader, är för Ålandsbanken svårt att svara på. De bokför inte "timme för timme" vilken tid personalen sätter ner på detta arbete. CSRD är heller inte ett system de köper in utan för dem handlar det om att utveckla befintliga processer och i vissa fall system för att sammanställa datan för CSRD. Ytterligare att tillägga finns ingen budgeterad öronmärkning för införandet av CSRD. Däremot är Lindvalls tjänst nyligen tillsatt och det finns en generell planering. Nya regelverk är inte för Ålandsbanken ovanligt och således är det något de räknar med att inkludera i det dagliga arbetet. Hållbarhet sammanställs inte på samma sätt som debet och kredit i en vanlig bokföring utan de behöver "uppfinna" ett sätt att bokföra hållbarheten på och att uppskatta kostnaden för detta är för dem väldigt svårt. Lindvall uppger att det givetvis blir en större kostnad, speciellt vid uppstartsfasen, då de måste sätta sig in i ämnet och lagkravet, utvidga och säkerställa att de har resurser på plats. Därtill tillkommer den dubbla väsentlighetsanalysen, vilket bara i sig är ett stort jobb. CSRD är i uppstartsfasen och det de kan se framför sig är ett stort projekt med ej helt klara konturer och ännu ej helt fastställda krav. Däremot, då de får in en rutin och kan hålla det löpande underhållet, även om det tar tid i anspråk, kommer det förhoppningsvis att flyta på.

CSRD är framtidens hållbarhetsrapportering. Idag gäller inte CSRD för mikroföretag men det kommer troligtvis förr eller senare att rullas ut till alla företag bitvis. Inför det kommande lagkravet förbereder Ålandsbanken sig genom att planera, de försöker få resurser på plats och säkerställer att de har personal som kan arbeta med detta. De söker även information och försöker få erfarenhetsutbyten och samarbete med andra företag som står inför samma frågor. De vet även att det finns mer kontakter med andra banker på den svenska sidan och de bevakar då även hur deras rapportering ser ut. "CSRD är ett stort och spännande område och jag tror att man kommer att rita kartan medan man går", säger Lindvall

## **5. ANALYS**

EU höjer förväntningarna rejält gentemot företag som står inför kommande krav på hållbarhetsrapporteringen CSRD. Denna rapportering kommer att vara både omfattande och komplex, och förberedelserna kräver mycket tid såväl som resurser.



Utgående från den teori vi har tagit del av angående införandet av CSRD kan vi konstatera att spelplanen för hållbarhetsrapportering är under förändring. Allt fler företag kommer att omfattas av detta och kraven blir högre jämfört med i dagsläget. Det medför samtidigt gemensamma och tydliga spelregler för vad som ska ingå i rapporten. Tanken är att förbättra verksamhetens hållbarhetsrapportering och informationen som framkommer, få ökad transparens, jämförbarhet och spårbarhet. Det kommer även ställas högre krav på att underleverantörer till rapporteringsskyldiga bolag påvisar hur de arbetar med hållbarhetsfrågor, även om de själva inte omfattas av själva lagkravet. Mer och mer vikt läggs på hur produkterna blir producerade samt hur hela leverantörskedjan ser ut när det gäller hållbarhet. Om en verksamhet arbetar aktivt angående hållbarhetsfrågor inom sitt eget företag, men ifall något i produkten innehåller material som i sin tur påverkar miljön negativt, blir slutprodukten likväl inte hållbar.

CSRD har som ovan nämnt till viss del påverkat spelplanen angående hållbarhetsrapportering. Men även om allt fler företag nu måste hållbarhetsrapportera medför det fortsättningsvis inte att lagstiftningen i detalj reglerar vad som faktiskt ska redovisas. Med hänvisning till både teorin och vår intervju med Ålandsbanken kan man påvisa att CSRD idag är ett regelverk som består av gedigna lagtexter men som saknar detaljerad manual gällande hur rapporten ska upprättas. Däremot beskriver ESRS vilket innehåll som ska finnas med i hållbarhetsrapporten.

En av de stora nyheterna är den obligatoriska dubbla väsentlighetsanalysen, som betyder att företagen ska redogöra för både hur deras verksamhet påverkar människor och miljön, men också hur hållbarhetsfrågorna berör företaget finansiellt. Genom den identifieras och tas beslut om vilka områden och indikatorer som är av betydelse för varje enskilt företag och utifrån detta avgörs vad som ska ingå i rapporten. Olika slags verksamheter resulterar i olika sorters påverkan på omgivningen och på grund av detta måste företag särskilja vad som är nödvändigt att rapportera om. Med andra ord finns det datapunkter som företagen kommer att fylla på olika sätt. Detta medför att jämförbarheten mellan olika branscher inte kommer att vara helt likvärdig, något som framkommer i teorin men är något som även Lindvall reflekterar över. Om man exempelvis jämför en hållbarhetsrapport från flygbranschen med en rapport från kläindustrin, framkommer det att dessa företag rapporterar om olika indikatorer

utgående från den dubbla väsentlighetsanalysen (Rimmel et al., 2018). För att hålla sig i linje med CSRD samt för att ha möjlighet att uppfylla dessa krav kommer företagen vara tvungna att koppla ihop hållbarhet med sin kärnverksamhet i en mycket större omfattning än vad de gjort tidigare. Detta är en omställning som behöver förberedas och inledas i god tid.

Med hänvisning till vår intervju med Ålandsbanken kan det konstateras att GRI är ett verktyg som har varit fördelaktigt för företag att använda sig av. I och med att GRI är en av de rapporteringsstandarder som CSRD kommer att utgå ifrån, har de företag som redan har nyttjat GRI därmed ett försprång vid genomförandet och sammanställningen av CSRD.

Utgående från informationssökning samt intervjun framkommer det att implementeringen av CSRD inte är självklar. ESRS, som CSRD utgår från, är inte färdigställt i sin helhet och en manual för hur rapporten ska utformas finns inte. Det finns vetskap om hur det ska göras och vilken information som ska samlas in men inte hur själva hållbarhetsrapporten ska se ut.

Vilka faktiska kostnader som införandet av CSRD kommer att medföra kan man i dagsläget endast göra uppskattningar på. I teorin framkommer det att det gjorts aktuella konsekvensanalyser där beräkning på både indirekta och direkta kostnader tagits i beaktande. I intervjun med Ålandsbanken framkom att det varken finns budgeterade medel, förutom den tillsatta hållbarhetstjänsten, eller någon budgeterad öronmärkning för implementering och upprättande av hållbarhetsrapporteringen hos deras företag. Teorin betonar dock att företagens budgetära konsekvenser är små i förhållande till konsekvenserna på miljön.

## **6. SLUTDISKUSSION**

Syftet med det här arbetet var att få en inblick i samt svara på frågeställningen vad hållbarhetsrapportering de facto är och vad som skiljer rapporteringen mot den frivilliga hållbarhetsredovisningen. Med hjälp av teorin har vi även svarat på hur rapporteringen utvecklats under tid; vi har fått vetskap om när och varför hållbarhetsredovisningen blev aktuell och varför den sedan utvecklades till den reglerade och lagstadgade hållbarhetsrapporteringen NFRD. EU konstaterade dock, några år efter införandet av

direktivet, att NFRD visade sig vara bristfälligt och att rapporteringen därefter utvecklades till den nu aktuella hållbarhetsrapporteringen CSRD.

Att lagkravet om hållbarhetsrapportering infördes först år 2017 och inte tidigare är något vi ifrågasätter. EU har länge jobbat med hållbarhets- och miljöfrågor och insyn och medvetenheten gällande hållbarhet har generellt sett varit relevant och viktigt redan i årtionden. Att det konstaterats att den största delen av koldioxidutsläppen kommer från företag torde ha medfört en lagstiftning i ett mycket tidigare skede. Vi ser det dock som positivt att utvärderingen av NFRD konstaterade att den som sådan inte var ändamålsenlig vilket därmed relativt snabbt genererat till en striktare reglering och lagstiftning i form av CSRD.

CSRD är ett stort, komplext och omfattande område som berör miljöfrågor ur alla aspekter. Det är ett regelverk som baserar sig på NFRD och som i dagsläget är under utveckling och som fortsättningsvis kommer att utvecklas under tid. Direktiven är inte helt tydliga och hur sammanställningen av rapporten ska se ut är fortfarande inte klargjord. CSRD bygger på ESRS men svarar inte direkt på frågan hur hållbarhetsrapporten kommer att utformas. Inte heller svarar det på frågeställningen hur CSRD kommer att tillämpas i praktiken. CSRD är ännu inte infört och varken teorin eller intervjun kan ge svar på detta. Vi vet att CSRD ska generera till jämförbarhet men inte hur jämförbarheten de facto ska tillämpas.

Att CSRD nu införs enligt en snar tidsplan ses som positivt. Undersökningen svarar på frågan vem som kommer att omfattas av CSRD. Det innebär en stor ökning av företag som kommer att omfattas av lagen om hållbarhetsrapportering och det kommer således förhoppningsvis att lämna positiva miljöavtryck. Därtill är sannolikheten stor att även mikroföretag i framtiden kommer att omfattas av CSRD. Detta ser vi som en positiv del i utvecklingen för en hållbar framtid, men frågeställningen är vilka konsekvenser detta medför gällande bland annat kostnader. Har microföretagen samma ekonomiska förutsättningar gentemot större bolag eller föreligger kostnaderna en risk för dessa verksamheters framtida existens?

Negativa konsekvenser för miljön kan inte jämföras med budgetära konsekvenser men CSRD kommer att påverka företagen ekonomiskt, vilket i sig säkerligen kommer att medföra eventuella sparåtgärder för vissa företags överlevnad. Vår frågeställning om vilka

ekonomiska konsekvenser CSRD kommer att medföra ger oss inte ett direkt och tillförlitligt svar. I både teorin och empirin framkommer att man i dagsläget endast kan spekulera i detta, då CSRD är i uppstartsfasen. Vi hade i vår intervju hoppats att få svar på vilka beräknade engångskostnader införandet av CSRD bedöms medföra samt vilka de uppskattade årliga kostnaderna skulle ligga på för ett företag i Ålandsbankens storlek. Det framkom dock att Ålandsbanken, förutom den tillsatta tjänsten, inte har direkt budgeterade medel för CSRD eller någon öronmärkning för detta i budgeten. Vi anser att det rimligtvis borde finnas en tydligare budgetindikation för detta i och med det merarbete det medför för både företaget men även för insamlingen av all data och revisionen.

Även gällande revisionen ställer vi oss frågande till hur stor inblick de revisorer som ska revidera hållbarhetsrapporten de facto har. Hur väl hinner de sätta sig in i ämnet innan CSRD träder i kraft? Har de tilldelats tillräcklig information om vad som anses korrekt information och data då hållbarhetsrapporten revideras? Alla revisorer behöver vara beredda på att de i en eller annan utsträckning påverkas av det nya kravet på bestyrkt hållbarhetsinformation. En del frågetecken uppstår säkerligen men pusselbitarna kommer att falla på plats vartefter och revisionen antas utvecklas kontinuerligt under tid.

Reliabilitet innebär kvaliteten vid en mätning. En undersökning anses vara reliabel om samma eller liknande resultat uppnås vid upprepade mätningar (*LibGuides: Metoddoktorn - vägledning för uppsatser och PM i företagsekonomi: Reliabilitet*, 2020). Vi anser inte att vår kvalitativa undersökning är reliabel. Skulle vi intervjua respondenten vid ett senare skede, kan vi anta att det inte kommer att bli upprepade och lika svar på alla frågor. Samma gäller även om vi skulle ha valt att intervjua respondenter från andra företag, men inom samma bransch och samma tidsperiod. Svaren skulle högst troligen även då vara olika.

Validitet avser trovärdighet. Uppsatsen beskriver datainsamling, innefattar triangulering och respondenten har fått deltagarkontroll (*Validitet Och Reliabilitet*, n.d.). Vi anser att uppsatsens trovärdighet är valid och resultatet av intervjun kan förankras i teorin.

Sammanfattningsvis är vi positiva till utvecklingen av EU:s hållbarhetsarbete och införandet av CSRD. Vi tror på denna lagstiftning men tror att det kommer att finnas flera fallgropar till

en början, vilket inte är främmande då ett nytt regelverk ska genomföras. Misstag, brister och felaktigheter genererar förändringsprocesser till färdighet och utveckling.

Alla, både gemene man liksom verksamheter, måste ta sitt ansvar för en hållbar framtid och dra sitt strå till stacken. “Företag borde inte fokusera på att ha en strategi för hållbarhet, utan istället en hållbar strategi” (Karin Juslin, PwC).

## **6.1 Förslag till vidare forskning**

Som förslag till vidare forskning vill vi lyfta implementeringen av CSRD. Vi anser det synnerligen intressant och viktigt att få vidare vetskap i hur en hållbarhetsrapport enligt CSRD ser ut då lagkravet träder i kraft 1 januari 2024. Viktigt att veta är till exempel vilken tidsåtgång den har medfört och vilka engångskostnader och löpande kostnader samt eventuella konsekvenser den innefattat. Önskvärt är även att få en redogörelse till hur en dubbelväsentlighetsanalys ser ut i praktiken och hur datapunkterna sammanställs.

# KÄLLFÖRTECKNING

*About GRI.* (n.d.). Retrieved February 15, 2023, from <https://www.globalreporting.org/about-gri/>

*Agenda 2030 - globala mål för hållbar utveckling - Svenska FN-förbundet.* (2016, July 4). Svenska FN-förbundet.

<https://fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn/fns-arbete-for-utveckling-och-fattigdomsbekampning/agenda2030-och-de-globala-malen/>

Almér, C. (n.d.). *Så förbereder ni er hållbarhetsrapportering för CSRD.* Retrieved February 22, 2023, from <https://www.stratsys.com/sv/kunskapshub/hallbarhetsrapportering-csrd>

Alm, O. (2022, June 20). *Rapporterar ni enligt GRI? Då har ni ett försprång inför det nya CSRD-direktivet.* Rippler; Rippler communications AB.

<https://www.ripler.se/rapporterar-ni-enligt-gri-da-har-ni-ett-forsprang-infor-det-nya-csrd-direktivet/>

Almvide, S. (n.d.). *Intervjuteknik - att effektivt använda intervjuer vid kravinsamling.* Retrieved February 20, 2023, from

<https://www.qestit.se/inspiration-kunskap/intervjuteknik-att-effektivt-anvanda-intervjuer-vid-kravinsamling>

Backman, J. (2016). *Rapporter och uppsatser* (3 uppl.). Studentlitteratur.

*Begreppet hållbar utveckling - FN.* (n.d.). Boverket. Retrieved February 22, 2023, from

<https://www.boverket.se/sv/PBL-kunskapsbanken/planering/oversiktsplan/fysisk-planering/begreppet-hallbar-utveckling/fn/>

*Bli ett proffs på GRI.* (n.d.). Retrieved February 21, 2023, from

<https://www.gidas.se/se/bli-ett-proffs-pa-gri/>

Brightest. (n.d.). *EU CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) vs ESRS (European Sustainability Reporting Standards) - what's the difference?* Brightest. Retrieved February 27,

2023, from <https://www.brightest.io/eu-csrd-esrs-difference>

*Corporate Sustainability Reporting Directive: what companies should know about new CSRD requirements.* (2022, August 5).

<https://www.celsia.io/sv/blogs/corporate-sustainability-reporting-what-will-the-new-csrd-requirements-mean-for-companies>

*Deloitte-webinarium-ESRS-2022-12-16\_shared.pdf.* (n.d.).

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/about-deloitte/Deloitte-webinarium-ESRS-2022-12-16\\_shared.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/about-deloitte/Deloitte-webinarium-ESRS-2022-12-16_shared.pdf)

*Den europeiska gröna given.* (n.d.). Retrieved February 15, 2023, from

<https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/green-deal/>

*Det här innebär GRI:s nya riktlinjer.* (n.d.). Hallå Hållbarhetsbyrå | Strategisk hållbarhet |

Hållbarhetskommunikation. Retrieved February 15, 2023, from

<https://www.hallahallbarhet.se/case/blog-gri>

*Directive 2014/95/EU of the European parliament and of the C... - EUR-Lex.* (n.d.). Retrieved

February 22, 2023, from

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=CELEX:32014L0095>

Englund, E. (n.d.). *Vad är TCFD och hur påverkar det mitt bolag?* Retrieved March 9, 2023, from

<https://www.stratsys.com/sv/kunskapshub/vad-ar-tcfd>

*EU behöver en målsättning om ett netto-noll klimatutsläpp 2050.* (n.d.). Svenskt Näringsliv. Retrieved

April 12, 2023, from

[https://www.svensktnaringsliv.se/sakomraden/hallbarhet-miljo-och-energi/eu-behover-en-malsattning-om-ett-netto-noll-klimatutslapp-2050\\_1129320.html](https://www.svensktnaringsliv.se/sakomraden/hallbarhet-miljo-och-energi/eu-behover-en-malsattning-om-ett-netto-noll-klimatutslapp-2050_1129320.html)

EU-direktiv höjer hållbarhetsribban. (2023, January 13). *Dagens Industri.*

<https://www.di.se/brandstudio/workiva/eu-direktiv-hojer-hallbarhetsribban/>

*EU:s taxonomi - Sweco Sverige.* (n.d.). Sweco Sweden. Retrieved February 15, 2023, from

<https://www.sweco.se/vart-erbjudande/miljo-och-hallbarhet/strategisk-hallbarhet/eus-taxonomi/>

*Fakta om Ålandsbanken.* (2015, May 27). Ålandsbanken; #creator.

<https://www.alandsbanken.ax/om-oss/fakta-om-alandsbanken>

*Frivillig eller lagstadgad hållbarhetsrapportering?* (n.d.). FAR. Retrieved February 21, 2023, from

<https://www.far.se/kunskap/hallbarhet/far-forklarar-hallbarhet/frivillig-eller-lagstadgad-hallbarhet-srapportering/>

Frostenson, M. (2021). *Hållbarhetsredovisning - Grunder, praktik och funktion* (3 uppl.). Liber.

*GHG-protokollet*. (2022, October 19). Atmoz Consulting AB.

<https://atmozconsulting.se/ghg-protokollet/>

*Globala målen – Läs om Globala målen – 17 mål för hållbar utveckling*. (2021, September 30).

Globala målen. <https://www.globalamalen.se/globala-malen-pa-lattlast-svenska/>

*GRI – riktlinjer för hållbarhetsredovisning - KPMG Sverige*. (2023).

<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/gri.html>

*hallbarhetsrapport-behov-transparens-jamforbarhet-16dec2020.pdf*. (n.d.).

<https://www.fi.se/contentassets/e749f2da7b384ad485a1e21da27305d5/hallbarhetsrapport-behov-transparens-jamforbarhet-16dec2020.pdf>

*Hållbarhetsrapporteringslagen – vad innebär den för din organisation?* (n.d.). Retrieved March 3,

2023, from <https://blog.worldfavor.com/sv/hallbarhetslagen-vad-innebar-det-for-din-organisation>

*Hållbarhetsredovisning*. (n.d.). Retrieved March 7, 2023, from

<https://fi.se/sv/hallbarhet/regler/redovisning/>

*Hållbarhetsredovisning - hållbar framtid*. (2021, August 20). Hållbar Framtid.

<https://hallbarframtid.se/hallbarhetsredovisning/>

*Hållbarhetsstyrning*. (2022, June 29). Ålandsbanken; #creator.

<https://www.alandsbanken.ax/hallbarhet/hallbarhetsstyrning>

Hufvudstaden, A. B. (n.d.). *Hufvudstaden*. Retrieved April 12, 2023, from

<https://hufvudstaden.se/hallbarhet/hallbarhetsredovisning-gri/>

*Intervjuguide: 3 intervjutekniker – vilken väljer du?* (n.d.). Retrieved February 20, 2023, from

<https://www.academicwork.se/insights/arbetsgivare/intervjutekniker>



- Johansson, L. (2021, June 29). *Greenwashing: vad är det och hur upptäcker du det?* Packhelp.  
<https://packhelp.com/sv-se/greenwashing-vad-det-ar-hur-man-upptacker-det-och-undviker-det/>
- Johnson, A., & Raun, E. (n.d.). *Granskning av hållbarhetsredovisning*. Grant Thornton Sverige.  
Retrieved March 3, 2023, from  
<https://www.grantthornton.se/tjanster/revison/granskning-av-hallbarhetsredovisning/>
- Klimatkartläggning enligt Greenhouse Gas Protocol*. (n.d.). RISE. Retrieved April 12, 2023, from  
<https://www.ri.se/sv/vad-vi-gor/expertiser/greenhouse-gas-protocol>
- LibGuides: Metoddoktorn - vägledning för uppsatser och PM i företagsekonomi: Reliabilitet*. (2020).  
<https://libguides.mdu.se/c.php?g=678062&p=4832301>
- Lindvall, K. (n.d.). *Vad är CSRD och hur förbereder ni er bäst för direktivet?* Retrieved March 3, 2023, from  
<https://blogg.knowit.se/digital-transformation/vad-%C3%A4r-csrd-och-hur-f%C3%B6rbereder-vi-oss>
- Miljö och hållbarhet*. (n.d.). SO-rummet. Retrieved February 22, 2023, from  
<https://www.so-rummet.se/kategorier/geografi/miljo-och-hallbarhetsfragor>
- Nagata, F. F. (n.d.). *FN-fakta Hållbar utveckling*. Retrieved February 12, 2023, from  
<https://fn.se/wp-content/uploads/2016/08/Faktablad-2-12-H%C3%A5llbar-utveckling.pdf>
- Non-financial Reporting Directive. (n.d.). *Implementation Appraisal*. Retrieved February 13, 2023, from  
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS\\_BRI\(2021\)654213\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BRI(2021)654213_EN.pdf)
- Noonan, D. (n.d.). *The evolution of NFRD to CSRD*. Retrieved February 13, 2023, from  
<https://greenomy.io/blog/evolution-nfrd-csrd>
- Nyberg, R., Tidström, A., Aspfors, J., & Eklund, G. (2012). *Skriv vetenskapliga uppsatser, examensarbeten och avhandlingar* (2 uppl.). Studentlitteratur.
- Östersjökonto – för ett friskare hav*. (2015, May 25). Ålandsbanken; #creator.

<https://www.alandsbanken.ax/banktjanster/konton/ostersjokonto>

Prachi. (2012, January 30). *UN Global Sustainability Panel report advocates people-centered sustainable development (2012)*. WEDO.

<https://wedo.org/un-global-sustainability-panel-report-advocates-people-centered-sustainable-development-2012/>

PricewaterhouseCoopers. (n.d.-a). *Har du koll på CSRD-direktivet?* PwC. Retrieved March 13, 2023, from <https://www.pwc.se/csr>

PricewaterhouseCoopers. (n.d.-b). *Lagstadgad hållbarhetsrapportering*. PwC. Retrieved February 22, 2023, from <https://www.pwc.se/sv/hallbar-utveckling/hallbarhetsrapport-krav.html>

PricewaterhouseCoopers. (n.d.-c). *[No title]*. Retrieved January 25, 2023, from <https://www.pwc.se/sv/esg/csr.html>

PricewaterhouseCoopers. (n.d.-d). *Taxonomiförordningen*. PwC. Retrieved February 15, 2023, from <https://www.pwc.se/sv/esg/taxonomiforordningen.html>

*Q&A om CSRD och ESRS – Handelskammaren*. (n.d.). Retrieved April 14, 2023, from <https://handelskammaren.com/2023/03/14/qa-om-csr-d-och-esrs/>

*Ramverk och riktlinjer för hållbarhet*. (n.d.). Ledarna. Retrieved February 15, 2023, from <https://www.ledarna.se/stod-i-chefsrollen/hallbarhet-ekonomisk-ekologisk-social/ramverk-och-riktlinjer-for-hallbarhet/>

*Redovisning för hållbarhet – kommunikation genom integrerad rapportering*. (2016, May 11).

Organisation & Samhälle.

<https://org-sam.se/redovisning-for-hallbarhet-kommunikation-genom-integrerad-rapportering-kristina-jonall-och-gunnar-rimmel/>

Riksdagsförvaltningen. (n.d.-a). *Agenda 21-kommittén Kommittédirektiv 1995:34 - Riksdagen*.

Retrieved February 22, 2023, from

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/kommittedirektiv/agenda-21-kommitten\\_GJB134](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/kommittedirektiv/agenda-21-kommitten_GJB134)

- Riksdagsförvaltningen. (n.d.-b). *Direktiv om företagens hållbarhetsrapportering*. Retrieved March 7, 2023, from [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/fakta-pm-om-eu-forslag/direktiv-om-foretagens-hallbarhetsrapportering\\_H806FPM108](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/fakta-pm-om-eu-forslag/direktiv-om-foretagens-hallbarhetsrapportering_H806FPM108)
- Rimmel, G., Arvidsson, S., Beusch, P., Hartmann, B., Jonäll, K., Sabelfeld, S., & Skoog, M. (2018). *Redovisning för hållbarhet*. Sanoma utbildning.
- Safdie, S. (n.d.). *What is the Non-Financial Reporting Directive (NFRD)?* Retrieved February 22, 2023, from <https://greenly.earth/en-us/blog/company-guide/what-is-the-non-financial-reporting-directive-nfrd>
- Skaaret, A. (2016, June 3). *Då får man kalla sig klimatneutral*. Atmoz Consulting AB. <https://atmozconsulting.se/2016/06/03/nar-far-man-kalla-sig-klimatneutral/>
- Skillnad mellan primär och sekundär data (med jämförelsedigram)*. (n.d.). Web logo graphic. Retrieved February 20, 2023, from <https://sve.weblogographic.com/difference-between-primary>
- Stiernstedt, J. (2021, January 21). Så vet du om ditt bolag omfattas av EU-taxonomin. *Dagens Industri*. [https://www.di.se/hallbart-naringsliv/sa-vet-du-om-ditt-bolag-omfattas-av-eu-taxonomin/Stratsys\\_Guide\\_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf](https://www.di.se/hallbart-naringsliv/sa-vet-du-om-ditt-bolag-omfattas-av-eu-taxonomin/Stratsys_Guide_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf). (n.d.). [https://f.hubspotusercontent30.net/hubfs/2714638/ContentOffers/Stratsys%20SV/H%C3%A5llbarhets%20Linn/Stratsys\\_Guide\\_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf](https://f.hubspotusercontent30.net/hubfs/2714638/ContentOffers/Stratsys%20SV/H%C3%A5llbarhets%20Linn/Stratsys_Guide_%2010%20Principer%20som%20hj%C3%A4lper%20dig%20att%20h%C3%A5llbarhetsredovisa.pdf)
- Strid, P. (2021, December 10). *Verkyget: Så gör du en dubbel väsentlighetsanalys*. Aktuell Hållbarhet. <https://www.aktuellhallbarhet.se/strategi/hallbarhetsredovisning/verkyget-sa-gor-du-en-dubbel-vasentlighetsanalys/>

*Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals.* (2022, October 11).

<https://www.europarl.europa.eu/news/sv/press-room/20221107IPR49611/sustainable-economy-parliament-adopts-new-reporting-rules-for-multinationals>

Sverige, B. in. (2021, June 3). *Högre krav på företags hållbarhetsinformation.* BDO in SVERIGE.

<https://www.bdo.se/sv-se/artiklar-insikter/hogre-krav-pa-foretags-hallbarhetsinformation>

Sverige, B. in. (2022, June 22). *Integrerad rapportering på frammarsch.* BDO in SVERIGE.

<https://www.bdo.se/sv-se/artiklar-insikter/integrerad-rapportering-pa-frammarsch>

*Sverige i topp när världens största företag förbättrar klimatrapporeringen.* (n.d.). News Powered by Cision. Retrieved February 22, 2023, from

<https://news.cision.com/se/kpmg/r/sverige-i-topp-nar-varldens-storsta-foretag-forbatttrar-klimatrapporeringen,c3653817>

Swesif. (2022, December 20). *Första steget mot standardiserad hållbarhetsinformation inger hopp.*

<https://swesif.org/2022/12/forsta-steget-mot-standardiserad-hallbarhetsinformation-inger-hopp/>

*Taxonomi.* (n.d.). Retrieved February 15, 2023, from <https://www.fi.se/sv/hallbarhet/regler/taxonomi/>

Tichy, G. (2021, May 8). *SFDR – CSRD – NFRD – What's it about?* STRATECTA.

<https://www.stratecta.exchange/sfdr-csrd-nfrd-whats-it-about/>

*Vad är biologisk mångfald?* (n.d.). Retrieved April 12, 2023, from

<https://jordbruksverket.se/vaxter/odling/biologisk-mangfald/vad-ar-biologisk-mangfald>

*Vad är EU:s gröna taxonomi?* (n.d.). Retrieved April 12, 2023, from

<https://www.sgbc.se/utveckling/eu-taxonomi/vad-ar-eus-grona-taxonomi/>

*Vad innebär CSRD för ditt företag? - KPMG Sverige.* (2023).

<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/csrd-corporate-sustainability-reporting-directive.html>

*Vad innebär ESRS - EU:s nya standard för hållbarhetsredovisning? - KPMG Sverige.* (2023a).

<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/esrs.html>

*Vad innebär ESRS - EU:s nya standard för hållbarhetsredovisning? - KPMG Sverige.* (2023b).

<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/esrs.html>

*Vad kostar CSRD?* (n.d.). Svenskt Näringsliv. Retrieved March 3, 2023, from

[https://www.svensktnaringsliv.se/blogg/fokus-pa-skatterna/hur-mycket-kostar-csrd\\_1195051.htm](https://www.svensktnaringsliv.se/blogg/fokus-pa-skatterna/hur-mycket-kostar-csrd_1195051.htm)

1

*Validitet och reliabilitet.* (n.d.). Retrieved April 25, 2023, from

<https://www.infovoice.se/fou/bok/10000035.shtml>

*Vår uppgift efter Rio : svensk handlingsplan inför 2000-talet : rapport från Miljövårdsberedningen*

(*Jo 1968:A*). (n.d.). Retrieved April 12, 2023, from <https://lagen.nu/sou/1992:104>

Westermarck, C. (2013). *Hållbarhetsredovisning - teori, standarder och praktisk tillämpning.*

Studentlitteratur.

*What are the ESRS, the EU's new mandatory Sustainability Reporting Standards?* (n.d.). Retrieved

February 27, 2023, from

<https://blog.worldfavor.com/what-are-the-esrs-the-eus-new-mandatory-sustainability-reporting-standards>

*What a sustainability report is for (I).* (n.d.). Retrieved February 22, 2023, from

[https://www.activesustainability.com/sustainable-development/what-a-sustainability-report-is-for-i/?\\_adin=02021864894](https://www.activesustainability.com/sustainable-development/what-a-sustainability-report-is-for-i/?_adin=02021864894)

Wollmert, D. P., & Hobbs, A. (2021, July 28). *Hur EU:s nya hållbarhetsdirektiv förändrar spelreglerna.* EY.

[https://www.ey.com/sv\\_se/assurance/how-the-eu-s-new-sustainability-directive-will-be-a-game-changer](https://www.ey.com/sv_se/assurance/how-the-eu-s-new-sustainability-directive-will-be-a-game-changer)

Zakrisson, E. (n.d.). [*No title*]. Retrieved February 20, 2023, from

<https://www.attitydikarlstad.se/metoder/primardata-och-sekundardata/>

*Ålandsbanken i samhället.* (2015, May 27). Ålandsbanken; #creator.

<https://www.alandsbanken.ax/om-oss/fakta-om-alandsbanken/alandsbanken-i-samhallet>

# BILAGA 1

## Begrepp och förkortningar

**Agenda 2030** - FN:s globala handlingsplan och mål för omställning till en hållbar utveckling. Den innehåller 17 övergripande mål samt 169 delmål, som mäts med hjälp av 230 olika nyckeltal (*Agenda 2030 - globala mål för hållbar utveckling - Svenska FN-förbundet, 2016*).

**Biologiska mångfald** - innebär att naturen är rik på variation. Att det finns flera olika ekosystem och naturtyper som utgör livsmiljöer; många olika arter i livsmiljöerna och ekosystemen; och dessutom genetisk variation inom varje art (*Vad är biologisk mångfald?, n.d.*).

**Brundtlandrapporten**, "*Vår gemensamma framtid*" - En rapport som togs fram av Världskommissionen på uppdrag av Förenta Nationerna 1987. Kommissionen leddes av Norges dåvarande statsminister Gro Harlem Brundtland, därav namnet på rapporten. I rapporten konstaterades att hållbar social utveckling och ekonomisk tillväxt är omöjlig att uppnå om miljön ödeläggs och naturresurserna överexploateras (*Begreppet hållbar utveckling - FN, n.d.*).

**CSRD** (Corporate Sustainability Reporting Directive) - är ett nytt EU-direktiv som syftar till att genom mer transparent rapportering skapa de bästa förutsättningarna för att EU ska klara sina netto nollmålsättningar till 2050. Direktivet träder i kraft under räkenskapsåret 2024 (*Hållbarhetsredovisning, n.d.*).

**Den Europeiska gröna given, "EU Green Deal"** - är ett omfattande åtgärds paket med initiativ från Europeiska kommissionen. Genom Given siktar EU på att Europa ska bli den första klimatneutrala världsdelen 2050. Målet är att betydligt minska utsläpp och att bevara den europeiska naturen (*Den Europeiska Gröna given, n.d.*).

**Dubbel väsentlighetsanalys** - innebär att man ska identifiera vilka hållbarhetsfrågor som företaget gör påverkan på men också vad företaget blir påverkat av, både gällande risk- och möjlighetsperspektiv (Strid, 2021).

**ESG** (Environmental, Social, Governance) - är ett hållbarhetsmått som används för att utvärdera bolag utifrån kriterier kring miljö, socialt ansvar och styrningsfrågor (PricewaterhouseCoopers, n.d.-c).

**ESRS**, (European Sustainability Reporting Standards) - är en ny gemensam rapporteringsstandard för hållbarhetsrapportering. Förändringen innebär att betydligt mer information kopplad till miljö- och sociala frågor samt bolagsstyrning, kommer att behöva ingå i hållbarhetsrapporter (*Vad innebär ESRS - EU:s nya standard för hållbarhetsredovisning? - KPMG Sverige, 2023b*).

**EU-taxonomin** - Taxonomi betyder klassificering. Syftet med ett nytt klassificeringssystem inom EU är att om saker benämns likadant, kan man lättare styra mot gemensamma mål. EU-taxonomin är ett verktyg för att nå EU:s klimatmål och målsättningarna inom EU:S gröna tillväxtstrategi, den gröna given (*Vad är EU:s gröna taxonomi?, n.d.*).

**GHG-protokollet** (Greenhouse Gas Protocol) - Är en global standard som används för att underlätta verksamheters rapportering av växthusgasutsläpp (*Klimatkartläggning enligt Greenhouse Gas Protocol, n.d.*).

**Greenwashing** - är en process där företag förmedlar felaktiga intryck eller vilseledande information om hur dess produkter är miljövänliga (Johansson, 2021).

**GRI** (Global Reporting Initiative) är det mest kända och spridda ramverket för redovisning och rapportering av hållbarhetsinformation. Detta ramverk ger riktlinjer för vad en hållbarhetsredovisning ska innehålla (Hufvudstaden, n.d.).

**Klimatneutralt** - innebär att den totala klimatpåverkan från en viss produkt eller aktivitet har nettosumman noll (Skaaret, 2016).

**Netto noll-målsättning** - Tanken med netto noll är att utsläppen ska försöka minskas så mycket som möjligt, och att de då återstående utsläppen ska klimatkompenseras. Netto noll handlar alltså om en ekvation som går ut på att klimatkompensera lika mycket som släpps ut (*EU behöver en målsättning om ett netto-noll klimatutsläpp 2050*, n.d.).

**NFRD** (Non-financial Reporting Directive) - Ett direktiv som innehåller krav på att vissa företag måste ta fram en hållbarhetsrapport. Direktivet trädde i kraft 2014, och blev sedan lagstadgat år 2017 (*Hållbarhetsredovisning*, n.d.).

Riokonferensen (Agenda-21 konferensen) - Blev uppkallad efter FN:s konferens om miljö- och utveckling i Rio de Janeiro i juni 1992 då man antog handlingsprogrammet Agenda 21. Agendan ger mål och riktlinjer för att uppnå en hållbar utveckling genom att utrota fattigdom och undanröja hoten mot miljön (*Vår Uppgift Efter Rio : Svensk Handlingsplan Inför 2000-Talet : Rapport Från Miljövårdsberedningen (Jo 1968:A)*, n.d.).

**TCFD** (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures) - Är ett ramverk för att identifiera klimatrelaterade finansiella risker och möjligheter hos en verksamhet (Englund, n.d.).



## BILAGA 2

### Intervjufrågor

1. Upprättade Ni hållbarhetsredovisning innan det blev lagkrav på att rapportera enligt NFRD?
2. Vilka rapporteringsstandarder har Ni följt tidigare då ni rapporterade enligt NFRD?
3. Upplever Ni att ni har fått en bra “bruksanvisning” på hur man upprättar en hållbarhetsrapport enligt CSRD?
4. Vem sammanställer hållbarhetsrapporten CSRD?
5. Hur ser kalkylen ut för tidsåtgången för att sammanställa en hållbarhetsrapport?
6. Vilka kostnader medför CSRD? (Engångskostnader för att implementera systemet samt löpande årskostnader för upprättande av själva rapporten).
7. Hur får Ni fram den relevanta och riktiga mätbara informationen som ska rapporteras?
8. Anser Ni att det är någon av de sektorsövergripande standarderna enligt ESRS som är svårare att uppnå?
9. Hur kan negativa konsekvenser redovisas och använder Ni er av något särskilt verktyg för att åtgärda och minska dem?
10. Vem kommer att revidera hållbarhetsrapporten och finns det tillräckligt med kunskap?
11. Ser Ni att det finns någon svaghet med CSRD?
12. Hur förbereder man sig på framtidens hållbarhetsrapportering?