



# Nya direktiv för hållbarhetsrapportering

En analys av de krav CSRD ställer på företag och deras behov av externa tjänster

Kandidatarbete inom teknikens ekonomi och organisation

ELSA DELSHAMMAR  
FIA FJELDDAHL  
SIMON FORSBERG

JOHANNA HJORTSBERG  
IDA WÅGESSON  
HANNA ÅGREN

**INSTITUTIONEN FÖR TEKNIKENS EKONOMI OCH ORGANISATION  
AVDELNINGEN FÖR SUPPLY & OPERATIONS MANAGEMENT**



# **Nya direktiv för hållbarhetsrapportering**

En analys av de krav CSRD ställer på företag och deras behov av externa tjänster

# **New directives for sustainability reporting**

An analysis of the demands CSRD places on companies and their need for external services

ELSA DELSHAMMAR  
FIA FJELDDAHL  
SIMON FORSBERG

JOHANNA HJORTSBERG  
IDA WÅGESSON  
HANNA ÅGREN

TEKNIKENS EKONOMI OCH ORGANISATION  
Avdelningen för Supply & Operations Management  
CHALMERS TEKNISKA HÖGSKOLA  
Göteborg, Sverige 2023

Nya direktiv för hållbarhetsrapportering

En analys av de krav CSRD ställer på företag och deras behov av externa tjänster

New directives for sustainability reporting

An analysis of the demands CSRD places on companies and their need for external services

ELSA DELSHAMMAR  
FIA FJELDDAHL  
SIMON FORSBERG

JOHANNA HJORTSBERG  
IDA WÅGESSON  
HANNA ÅGREN

© ELSA DELSHAMMAR, 2023

© FIA FJELDDAHL, 2023

© SIMON FORSBERG, 2023

© JOHANNA HJORTSBERG, 2023

© IDA WÅGESSON, 2023

© HANNA ÅGREN, 2023

Kandidatarbete TEKX18-VT23-16  
Teknikens ekonomi och organisation  
Chalmers Tekniska Högskola  
412 96 Göteborg  
Sverige  
Telefon +46 (0)31-772 1000

Göteborg, Sverige 2023

Gothenburg, Sweden 2023

ELSA DELSHAMMAR  
FIA FJELDDAHL  
SIMON FORSBERG

JOHANNA HJORTSBERG  
IDA WÅGESSON  
HANNA ÅGREN

Department of Technology Management and Economics  
Chalmers University of Technology

## Abstract

**Problem:** Sustainability is becoming an increasingly central issue for companies, and the European Union (EU) is now presenting the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), which imposes new and higher requirements on companies' sustainability reporting. Companies that have not previously reported on sustainability and those that need to expand their reporting must change their routines and increase their knowledge. Therefore, many consulting firms offer services to meet companies' needs during the transition. However, there is a lack of understanding of how the directive will affect companies' external support needs and how consulting firms can design their service offerings to meet these needs. A related issue is how the directive will affect the relationship between consulting firms and their customers.

**Aim:** The aim of this bachelor thesis is to provide an understanding of how the CSRD affects companies' needs for external support in their sustainability reporting. As part of the work, variations in support needs are described and analysed, as well as how accounting and consulting firms may need to adapt their service offerings to meet their customers' needs, and how the interaction between the two parties may be affected.

**Theoretical framework:** The theoretical framework focuses on the interaction between buyers and suppliers in business relationships. Moreover, it addresses the special conditions that concern situations when consultancy services are exchanged in buyer-supplier relationships.

**Method:** To address the research questions of the report, a qualitative study was conducted. The study is based on primary data collected through semi-structured interviews with one consulting firm and three companies that use consultancy services in various ways. In addition, a literature review was conducted by capturing the context around the focal issue. The results were then analysed based on the theoretical framework.

**Results and Implications:** The study indicates that companies have varying needs for external assistance depending on their resources, ambitions and prior experience. Companies with a limited number of employees in sustainability are more likely to seek external help compared to those with more expertise in this area. Companies with sufficient expertise and capabilities tend to manage their sustainability reporting internally, as they view it as advantageous for their business development. However, they might seek external assistance at the beginning of the process and during the formulation of the new reporting, as well as for interpreting the new

directives, before carrying out the reporting internally. To meet these different demands, consulting firms should tailor their services to meet the companies' needs and keep up-to-date with new directives to assist and guide them in appropriate reporting. The study suggests that the relationship between partners is strengthened due to increased information exchanged and expanded interface.

**Keywords:** *CSRD, CSR, Sustainability consulting, Sustainability reporting, Sustainability services, Auditing.*

**Note:** The report will be written in Swedish.

# Sammandrag

**Problem:** Hållbarhet blir en allt mer central fråga för företag och Europeiska Unionen (EU) presenterar nu Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) som ställer nya och högre krav på företags hållbarhetsredovisning. Företag kommer behöva förändra sina rutiner och öka sin kunskap. Flera konsultföretag har därför ett tjänsteerbjudande som ska möta företagens behov under omställningen. Det saknas dock förståelse för hur direktivet kommer påverka företags behov av extern hjälp samt hur konsultföretag kan utforma sina tjänsteerbjudande för att möta dessa behov. Ett relaterat problem är hur direktivet kommer att påverka relationen mellan konsultföretag och deras kunder.

**Syfte:** Kandidatarbetet syftar till att ge förståelse för hur CSRD påverkar företags behov av extern hjälp för att upprätta sin hållbarhetsrapport. Som en del i arbetet beskrivs och analyseras variation i behovet av stöd, hur redovisnings- och konsultföretag kan behöva anpassa sina tjänsteerbjudanden till kundernas behov samt hur interaktionen mellan de två parterna kan komma att påverkas.

**Teoretiskt ramverk:** Det teoretiska ramverket fokuserar på interaktionen mellan kunder och leverantörer i företagsrelationer. Vidare tar det upp de specifika förhållanden som gäller situationer när tjänster utbyts i relationer mellan kunder och leverantörer.

**Metod:** För att besvara rapportens frågeställningar utfördes en kvalitativ undersökning. Undersökningen grundar sig på primärdata som samlats in genom semistrukturerade intervjuer med ett konsultföretag samt tre företag som på olika sätt tar in konsulthjälp. En litteraturstudie genomfördes även för att fånga sammanhanget kring de centrala frågeställningarna. Resultatet analyserades därefter utifrån det teoretiska ramverket.

**Resultat och implikationer:** Undersökningen visar att företag har varierande behov av extern hjälp beroende på deras resurser, ambitioner och tidigare erfarenhet. Företag med få anställda inom hållbarhet är mer benägna att söka extern hjälp jämfört med företag som har mer expertis inom detta område. Företag som har tillräcklig expertis och kapacitet försöker själva hantera sin hållbarhetsredovisning internt eftersom de uppfattar det som en fördel för sin affärsutveckling. De kan dock anlita extern hjälp i början av processen och vid utformningen av den nya redovisningen, samt vid tolkning av de nya direktiven, för att sedan genomföra redovisningen internt. För att konsultföretag ska möta dessa olika behov bör de anpassa sina tjänster efter företagens behov och vara uppdaterade på de nya direktiven för att kunna stödja och hjälpa företagen att redovisa på lämpligt sätt. Studien indikerar även att relationen mellan parterna stärks på grund av större informationsutbyte och utökad kontaktyta.

**Nyckelord:** CSRD, CSR, hållbarhetskonsultation, hållbarhetsrapportering, hållbarhetstjänster, revision.

**Notera:** Rapporten är skriven på svenska.

# Förord

Detta kandidatarbete har skrivits våren 2023 på Chalmers Tekniska Högskola av sex civilingenjörstudenter varav fyra från Industriell Ekonomi och två från Globala System. Arbetet motsvarar 15 av totalt 180 högskolepoäng på kandidatexamensnivå.

Vi vill rikta ett stort tack till alla som har varit en del av arbetet och gjort det möjligt för oss i kandidatgruppen att lära oss dels om hur det är att genomföra ett arbete som detta, dels om ämnet vi jobbat med. Stort tack till alla experter på området och representanter från företag som ställt upp på intervjuer, utan er hade det inte kunnat bli något kandidatarbete.

Vi vill också rikta det största av tack till vår handledare Anna Dubois som väglett och stöttat oss på ett engagerat och pedagogiskt sätt.

Tack!



# Innehållsförteckning

1 Inledning .....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte .....	2
1.3 Rapportens struktur .....	2
2 Hållbarhetsrapportering under utveckling .....	4
2.1 Historik av hållbarhetsrapportering .....	4
2.1.1 Lagstadgade direktiv för hållbarhetsrapportering.....	4
2.1.2 Frivilliga ramverk för hållbarhetsredovisning .....	5
2.2 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).....	5
2.3 Omställning i hållbarhetsrapportering .....	7
2.3.1 Hållbarhetsrapport i lagstadgad årsredovisning.....	7
2.3.2 Granskning av hållbarhetsrapporter .....	8
2.3.3 Utbildningskrav på revisorer.....	8
3 Teoretiskt ramverk och tidigare forskning.....	10
3.1 Interorganisatorisk teori .....	10
3.1.1 Interaktion mellan kund och leverantör .....	10
3.1.2 Interaktion vid köp och försäljning av tjänster .....	11
3.2 Behov och erbjudanden av tjänster för hållbarhetsrapportering .....	12
3.3 Problemformulering .....	13
3.3.1 CSRD:s påverkan på kundföretags arbetssätt .....	14
3.3.2 Utvecklingen av konsultföretags tjänsteerbjudande .....	14
3.3.3 CSRD:s påverkan på relationen mellan konsult- och kundföretag.....	14
4 Metod .....	16
4.1 Litteraturstudie .....	16
4.2 Empirisk undersökning .....	16
4.3 Val av företag och hur det påverkat studien .....	18
4.3.1 Alfa .....	18
4.3.2 Kundföretag .....	19
4.4 Reflektion kring processen .....	20
5 Resultat: leverantörernas perspektiv .....	22

5.1 Nuläge .....	23
5.2 Påverkan på arbetssätt .....	23
5.3 Tjänsteerbjudande och kundbehov .....	24
5.4 Kundrelationer .....	24
5.5 Framtiden .....	25
6 Resultat: kundernas perspektiv .....	26
6.1 Chalmers Tekniska Högskola AB .....	26
6.1.1 Nuläge .....	26
6.1.2 Chalmers syn på hållbarhetsarbete .....	27
6.1.3 Branschen .....	27
6.1.4 Datainsamling .....	28
6.1.5 Konsulthjälp .....	29
6.2 Telefonaktiebolaget LM Ericsson .....	30
6.2.1 Nuläge .....	31
6.2.2 Ericssons syn på hållbarhetsrapportering .....	32
6.2.3 Branschen .....	33
6.2.4 Datainsamling .....	33
6.2.5 Konsulthjälp .....	33
6.3 Sandvik AB .....	34
6.3.1 Nuläge .....	35
6.3.2 Sandviks syn på hållbarhetsrapportering .....	35
6.3.3 Branschen .....	36
6.3.4 Datainsamling .....	36
6.3.5 Konsulthjälp .....	37
7 Analys .....	39
7.1 Kundföretags arbetssätt .....	39
7.1.1 Kompetens inom företagen .....	39
7.1.2 Datahantering och datainsamling .....	39
7.2 Konsultföretags tjänsteerbjudande .....	40
7.2.1 Efterfrågan av konsulttjänster .....	40
7.2.2 Kompetensutveckling inom hållbarhetsrapportering .....	41
7.2.3 Variation i arbetssätt mellan kunder .....	42
7.3 Interorganisatoriska relationer .....	44

8 Slutsats och rekommendation .....	46
Källförteckning .....	
Appendix A.....	
Appendix B.....	

## Lista med förkortningar

Nedan presenteras en lista i alfabetisk ordning med förkortningar som använts i studien.

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
ESG	Environmental, Social and Governance
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EU	European Union
FN	Förenta Nationerna
GRI	Global Reporting Initiative
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SBTi	Science Based Targets initiative

# 1 Inledning

I en tid där torka, bränder, översvämningar, extrema temperaturer och krig har blivit allt vanligare är hållbarhet mer aktuellt än någonsin. År 2015 antog medlemsstaterna i Förenta Nationerna (FN) sjutton globala mål i handlingsplanen Agenda 2030 (Regeringskansliet, 2016). Enligt Globala Målen definieras hållbar utveckling vanligtvis som "...en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov". Målen syftar till att bidra till hållbar utveckling över hela världen utifrån de tre dimensionerna: det sociala, miljön samt ekonomin.

Även Europeiska Unionen (EU) har tillämnat mål och handlingsplaner för att kunna bidra till hållbar utveckling, där EU-taxonomin är en del som ska kunna identifiera och möjliggöra hållbara investeringar ur ett miljöperspektiv (European Commission (a), u.å.). Likheter går att se mellan de mål som EU och FN har satt upp, till exempel gällande marina resurser, cirkulär ekonomi och klimatförändringar. EU:s arbete med att skapa en hållbar ekonomi, med låga utsläpp och hög resurseffektivitet, har länge varit i framkant och inneburit åtgärder på EU-nivå (European Commission (b), u.å.). Några av åtgärderna från EU har varit riktlinjer gällande hållbarhetsrapportering för att främja mer hållbara verksamheter och finansieringen av dessa.

## 1.1 Bakgrund

Enligt Borglund et al. (2010) har begreppet Corporate Sustainability Reporting (CSR) fått fäste i näringslivet under senaste decenniet tack vare krav från såväl EU som från exempelvis investerare, kunder och media. För företagen innebär CSR en större angelägenhet att påvisa att deras verksamhet inte endast är ekonomiskt hållbar utan även socialt och miljömässigt, varav hållbarhetsrapportering har blivit ett viktigt verktyg. Redovisningen av hållbarhetsdata har ökat och över tid har olika riktlinjer implementerats. Kvaliteten och strukturen på tidigare hållbarhetsrapporter har dock varierat vilket gjort dem svåra att jämföra (Europeiska Kommissionen, 2021). Syftet med rapportering, att underlätta hållbara investeringar, faller till viss del när rapporterna ej är jämförbara. Ett antal initiativ har cirkulerat och skapat en djungel av riktlinjer för att strukturera upp rapporterna. EU lanserade år 2014 direktivet Non-Financial Reporting Directive (NFRD) med syftet att skapa en standard för företags hållbarhetsrapportering (OJEU, 2014). Detta direktiv har sedan dess varit den vedertagna mallen för hur de företag som omfattas av NFRD ska rapportera gällande hållbarhet.

Under senare år har NFRD dock fått kritik av forskare för att vara för generell och för att det saknas konsensus om hur företagen ska redovisa sitt hållbarhetsarbete (Hummel & Jobst, 2022). För att bemöta denna kritik har EU nu antagit ett nytt, mer omfattande direktiv: Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Förslaget till CSRD godkändes år 2021 med syftet att modernisera, tydliggöra och stärka reglerna kring vilka hållbarhetsaspekter företag ska rapportera (Finansinspektionen, 2022; Europaparlamentets och rådets direktiv, 2022). Vidare är direktivets mål att öka hållbarhetsarbetet och skapa ett globalt partnerskap, vilket ska uppnås genom ett mer harmoniserat redovisningsarbete. Harmoniseringen syftar till

att underlätta kommunikationen mellan intressenter och företag. De tre dimensionerna i hållbar utveckling framgår tydligare i CSRD än vad de tidigare gjort i NFRD. Dimensionerna skapar en röd tråd som ska dra företagen i samma riktning och bli en konsensus att jobba kring (European Commission (c), u.å.). En indikation på om en organisations arbete bidrar till den hållbara utvecklingen kan fås genom att beakta FN:s globala hållbarhetsmål i Agenda 2030 varpå dessa mål är en faktor som tagits hänsyn till i utformningen av CSRD. Mer specifikt kan man se att CSRD har kopplingar till mål 12: hållbar konsumtion och produktion och mål 13: bekämpa klimatförändringarna.

CSRD innebär dessutom att många företag, som inte tidigare har behövt hållbarhetsrapportera, nu befinner sig i en position där de behöver ha kunskap gällande vad som ska redovisas och vilken data som behöver tillgängliggöras för rapporteringen. De behöver även revisorer som kan granska rapporterna. Om kunskap saknas internt kan en lösning bli att ta in extern hjälp. Genom tjänsteerbjudanden inom hållbarhet, till exempel konsultation och revision av hållbarhetsrapporter, hoppas flera konsultföretag på att kunna möta kundernas behov (KPMG (a), u.å.).

CSRD ska vara förtydligande och klargörande, men kommer också innebära nya utmaningar både för företag som tidigare omfattats av NFRD och företag som tidigare ej haft lagkrav på sig att hållbarhetsrapportera (Regeringskansliet, 2021). Enligt Bolagsverket (2021) är det vanligt för företag att tillgodose sig den kunskap de saknar genom att anlita konsulter. Konsultföretagens tjänsteerbjudanden är ofta varierande och präglade av konkurrens. Det är möjligt att behovet av extern hjälp varierar mellan olika typer av företag vilket kan skapa utmaningar för konsultföretag som måste anpassa sina tjänsteerbjudanden utan att veta hur stor efterfrågan är eller vilka tjänster som efterfrågas. I denna rapport kommer dessa utmaningar att undersökas och analyseras i syfte att öka förståelsen för hur efterfrågan kan komma att se ut. Detta kommer att grundas i beskrivningar av dels hur hållbarhetsfunktionen hos kundföretag som använder sig av extern hjälp påverkas, dels i hur konsulternas arbetssätt påverkas. För enkelhetens och tydlighetens skull kommer företagen i denna rapport beskrivas med de två begreppen kundföretag och konsultföretag, där konsultföretag är leverantörer av konsultations- och revisionstjänster medan kundföretag är intressenter av dessa tjänster.

## 1.2 Syfte

Kandidatarbetet syftar till att ge förståelse för hur CSRD påverkar företags behov av extern hjälp för att upprätta sin hållbarhetsrapport. Som en del i arbetet beskrivs och analyseras variation i behovet av stöd, hur redovisnings- och konsultföretag kan behöva anpassa sina tjänsteerbjudanden till kundernas behov samt hur interaktionen mellan de två parterna kan komma att påverkas.

## 1.3 Rapportens struktur

Rapporten består av sju primära delar, *2 Hållbarhetsrapportering under utveckling*, *3 Teoretiskt ramverk och tidigare forskning*, *4 Metod*, *5 Resultat: leverantörernas perspektiv*, *6*

*Resultat: kundernas perspektiv, 7 Analys* samt *8 Slutsats och rekommendation*. Hållbarhetsrapportering under utveckling syftar till att ge läsaren relevant kunskap för att förstå hållbarhetsrapportering, utvecklingen av kraven på hållbarhetsrapportering över tid samt vad som skiljer dagens situation mot tidigare. Detta görs genom att först presentera de redan existerande ramverkens omfattning och syfte. Vidare beskrivs vad CSRD innebär, vilken data som ska redovisas, vilka krav det ställer på rapporteringen samt vilka typer av företag som kommer omfattas av direktivet.

Det teoretiska ramverket består av interorganisatorisk teori som beskriver relationen mellan olika typer av företag utifrån den typ av tjänster som erbjuds samt omgivande faktorer. Teori och tidigare forskning används sedan för att förstå vilka mönster som kan finnas i interaktionen mellan kund och leverantör av konsulttjänster. Vidare presenteras forskningsstudier som beskriver kundernas utmaningar kopplat till hållbarhetsrapportering samt konsulternas utmaningar med att anpassa sitt tjänsteerbjudande till hållbarhetsrapportering. Sist i detta avsnitt görs en problemanalys som presenterar ett antal frågeställningar rapporten syftar till att besvara i *7 Analys*.

I metoden redogörs för hur den empiriska undersökningen är gjord. Val av företag, intervjuobjekt samt intervjumetod presenteras och motiveras. Avsnittet avslutas med en reflektion av arbetsprocessen för att försöka fånga upp eventuella brister som kan påverka resultatet. I de två efterföljande avsnitten, *5* och *6*, beskrivs de resultat som intervjuerna och den sekundära datainhämtningen givit. Det första avsnittet består av ett leverantörsperspektiv medan det andra innehåller tre kundföretags perspektiv. Vidare analyseras och diskuteras resultaten i avsnitt *7* för att försöka uppnå rapportens syfte. Slutligen presenteras en slutsats och rekommendation i avsnitt *8*.

## 2 Hållbarhetsrapportering under utveckling

De senaste åren har stora förändringar skett kring EU:s direktiv gällande hållbarhetsrapportering. I detta avsnitt presenteras denna utveckling, samt vilken omställning detta innebär för hållbarhetsrapporteringen.

### 2.1 Historik av hållbarhetsrapportering

Under denna rubrik beskrivs historiken av direktiven kring hållbarhetsrapportering för att skapa en bakgrund till vilken utveckling som skett. Först presenteras EU:s lagstadgade direktiv och sedan de frivilliga ramverk som företag kunnat ta del av.

#### 2.1.1 Lagstadgade direktiv för hållbarhetsrapportering

Non-Financial Reporting Directive (NFRD) lanserades av EU år 2014 (Europaparlamentet, 2014). Syftet med detta lagkrav var att, genom tillgänglig och jämförbar information om företagens arbete kring hållbarhet, bidra till att skapa hållbar tillväxt och sysselsättning på EU:s inre marknad. Genom lagstiftningen ämnades även investerare och andra berörda parter få en mer fullständig bild av ett företags utveckling, resultat, ställning samt konsekvenserna av deras verksamhet. Den typ av företag som omfattas av detta direktiv är, enligt Europaparlamentet (2014), bland annat stora börsnoterade bolag, banker, försäkringsbolag samt andra företag som av nationella myndigheter ansetts vara av allmänt intresse. Det innefattar även bolag med mer än 500 anställda. NFRD ställer krav på att dessa företag ska publicera en beskrivning av sin affärsmodell och policy samt sina resultat, väsentliga risker och centrala resultatindikatorer, exempelvis

- miljöfrågor
- sociala och personalrelaterade frågor
- respekt för mänskliga rättigheter
- frågor om bekämpning av korruption och mutor
- mångfald i bolagsstyrelser.

I de fall då företagen saknar en policy på något av dessa områden ska detta motiveras i den icke-finansiella rapporten (Europaparlamentet, 2014).

År 2021 uttryckte Europeiska kommissionen (2021) att NFRD inte i tillräcklig utsträckning förbättrat kvaliteten på den information som företag offentliggör i enlighet med direktivet. Den information som rapporteras av företag tillgodoser inte de behov som användare, såsom investerare och andra intressenter, har. Då direktivet enbart omfattar omkring 11 600 företag såg Europeiska kommissionen (2021) även en efterfrågan på information från företag som inte hållbarhetsrapporterar. I de fall där hållbarhetsrapporter finns att tillgå är innehållet i vissa fall ej relevant, jämförbart, tillförlitligt eller lättillgängligt i tillräcklig utsträckning. Användarnas efterfrågan på hållbarhetsrapportering förväntas öka kraftigt och bristen på adekvat icke-finansiell information för användare skapar investeringsrisker, hämmar finansiella flöden till verksamheter som aktivt arbetar med hållbarhet och bidrar till en bristande ansvarsskyldighet mellan företag och medborgare. Osäkerhet kring vad som ska ingå i hållbarhetsrapporten, då

detta inte klart specificeras i NFRD, bidrar tillsammans med överlappande rapporteringsstandarder och rapporteringsregler till en brist på konsensus om vad företagen ska rapportera. Med bakgrund i detta presenterade Europeiska kommissionen i april 2021 förslaget om en utvecklad hållbarhetsrapportering; CSRD.

### 2.1.2 Frivilliga ramverk för hållbarhetsredovisning

Parallellt med EU:s direktiv finns det ett flertal frivilliga ramverk att följa för hållbarhetsrapportering. Enligt KPMG (2022) tillhandahåller Global Reporting Initiative (GRI) och Sustainability Accounting Standards Board (SASB) de två vanligaste ramverken att utgå ifrån i Europa. GRI och SASB är båda oberoende organisationer vars syfte är att vägleda företag i deras hållbarhetsredovisning (Global Reporting Initiative, 2022; Sustainability Accounting Standards Board u.å.). Science Based Target initiative (SBTi) är ett ytterligare initiativ för att stärka hållbarhetsarbete i den kommersiella sektorn (Science Based Target initiative, u.å.). SBTi fokuserar på klimatfrågan och innefattar en kartläggning av företagets koldioxidavtryck, en målsättning för att minska detta avtryck samt uppföljning av hur arbetet går.

## 2.2 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

CSRD trädde i kraft i januari 2023 och avser säkerställa att företag rapporterar relevant, jämförbar, tillförlitlig information som är lättillgänglig och enkel att använda (Europeiska kommissionen, 2021). Genom tillgång till jämförbar icke-finansiell information från investeringsobjekt i hela EU förväntas det bli enklare för investerare att utvärdera hållbarhetsrisker och konsekvenser av en investering, menar Europeiska kommissionen (2021). Direktivet syftar även till att stärka det sociala kontraktet mellan samhälle och företag genom att hålla företagen ansvariga för deras påverkan på miljön och samhället. Enligt Europeiska kommissionen anses ett EU-direktiv nödvändigt då gemensamma regler i hela EU behövs för att minska risken för olika rapporteringskrav i olika medlemsstater. Att ha olika krav skulle skapa ökade kostnader för företag med gränsöverskridande verksamhet och därmed vara skadligt för EU:s inre marknad. En EU-insats av detta slag förväntas även ha en positiv inverkan på den globala politiska utvecklingen kring hållbarhetsrapportering (Europeiska kommissionen, 2021). Det nya direktivet har utökat både kraven från NFRD och vilka företag som behöver hållbarhetsredovisa, vilket sammanfattas i Tabell 1:

**Tabell 1. Skillnaden mellan NFRD och CSRD** (Deloitte, 2022; Europaparlamentet, 2014; Europaparlamentet, 2022)

	NFRD	CSRD
Omfattning	Företag >500 anställda  Börsnoterade företag inom EU  Bank och försäkringsföretag	Företag utanför EU med noterade dotterbolag inom EU  Samtliga företag som omfattades av NFRD samt företag som uppfyller minst två av följande kriterier:  >250 anställda  >40 miljoner EURO i omsättning  >20 miljoner EURO i balansräkning
Antal berörda företag	Cirka 11 600 företag	Cirka 50 000 företag
Krav på innehåll	Beskrivning av företagets policys och risker relaterat till följande områden:  Miljöskydd  Socialt ansvar och bemötande av anställda  Mänskliga rättigheter  Anti-korruption och mutor  Mångfald i bolagsstyrelser	Allt som tidigare behövde redovisas enligt NFRD samt:  Information om immateriella tillgångar inklusive socialt, mänskligt och intellektuellt kapital  Beskrivning av planer för att uppnå hållbarhetsrelaterade mål  Rapportering som är förenlig med förordningen om hållbar finansiell information och EU:s taxonomi  Dubbel väsentlighetsanalys
Krav på granskning	Granskning är frivillig, men rapporteringens existens måste verifieras	Obligatorisk granskning av en tredje part

Rapporteringen baseras på principen om dubbel väsentlighet (Grant Thornton (a), u.å.). Det innebär att hållbarhetsrapporteringen ska möta krav från investerare och andra intressenter på de aspekter som anses väsentliga att inkludera i rapporten utifrån ett påverkansperspektiv. Detta inkluderar både den inverkan företaget har på omvärlden, genom bland annat utsläpp och föroreningar, men även hur företaget påverkas av omvärlden, exempelvis genom klimatförändringar.

De företag som omfattas av CSRD behöver göra förändringar gällande hur de tar fram och offentliggör hållbarhetsinformation (EY (a), u.å.). Det innefattar att all offentlig

hållbarhetsinformation ska vara både kvalitativ och kvantitativ samt både framåt- och tillbakablickande. Den bör även beakta hela företagets värdekedja och ta hänsyn till olika tidsperspektiv. En ytterligare förändring är att företag behöver använda digital märkning genom att förbereda förvaltningsberättelsen och de finansiella rapporterna i XHTML-format, märka hållbarhetsinformation enligt en digital taxonomi och publicera sin hållbarhetsrapport i digitalt format på en gemensam plattform. Detta ska göra det enklare för användare att söka efter, samt att maskinellt läsa av, hållbarhetsinformation.

Till följd av övergången från NFRD till CSRD kommer antalet företag som omfattas öka från dagens cirka 11 700 till cirka 50 000 (Brightest, 2023). Direktivet kommer dessutom att inkludera vissa företag utanför EU. Företag som inte är noterade i EU men som har en nettoomsättning större än 150 miljoner EURO inom EU, samt uppfyller övriga krav som nämns i Tabell 1, kommer behöva hållbarhetsrapportera från och med räkenskapsåret 2028 och framåt.

För företag inom EU kommer lagstiftningen att implementeras i tre steg (Finansinspektionen, 2022):

- Räkenskapsåret 2024 för företag som redan omfattas av NFRD.
- Räkenskapsåret 2025 för stora företag som inte redan omfattas av NFRD.
- Räkenskapsåret 2026 för noterade små och medelstora företag, små och icke-komplexa kreditinstitut och captivebolag.

För att i praktiken möta kraven från CSRD har detaljerade rapporteringsstandarder tagits fram. Dessa kallas European Sustainability Reporting Standards (ESRS) (European Commission (d), u.å.). Dessa standarder är fortfarande under utveckling men European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) har tagit fram ett utkast för sektorsövergripande standarder som förväntas antas av EU i slutet av juni 2023. Branschspecifika standarder kommer att publiceras löpande. ESRS tar även hänsyn till befintliga ramverk för frivillig hållbarhetsrapportering, till exempel GRI, för att undvika dubbelrapportering (EY, 2022).

## 2.3 Omställning i hållbarhetsrapportering

Till skillnad från NFRD ställer CSRD krav på att hållbarhetsrapporten ska finnas med i årsredovisningen samt att den ska granskas av en oberoende revisor som är utbildad inom hållbarhetsrapportering (Europaparlamentet, 2022). I följande stycken redogörs för de ökade kraven och den omställning som krävs på grund av CSRD.

### 2.3.1 Hållbarhetsrapport i lagstadgad årsredovisning

CSRD föreskriver att hållbarhetsrapporten ska vara en del av förvaltningsberättelsen, vilket är den lagstadgade delen av årsredovisningen (Europaparlamentet, 2022). Det finns lagar som reglerar vad som ska redovisas i en årsredovisning (Lantz et al., 2014). Årsredovisningen syftar till att informera intressenter om företagets resultat, ställning och utveckling. Årsredovisningen regleras i Sverige av Årsredovisningslagen (ÅRL), som syftar till att årsredovisningen skall vara rättvisande, enhetlig och jämförbar samt specificera vad som ska ingå. Årsredovisningen

styrts även av ett antal principer, däribland konsekvens- och jämförbarhetsprincipen som innebär att ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper varje år. De redovisningslagar som reglerar årsredovisningen är bland annat ramlagar, vilket innebär att lagarna anger grundläggande värderingar, principer och riktlinjer snarare än detaljreglering.

### 2.3.2 Granskning av hållbarhetsrapporter

CSRD ställer krav på att hållbarhetsrapporten kvalitetsgranskas av en oberoende revisor som även måste uppfylla specifika kompetenskrav, vilka specificeras närmare i 2.3.3 *Utbildningskrav på revisorer* (Europeiska kommissionen, 2022). Att revisorn behöver vara oberoende innebär exempelvis att ett bolag som genomför revision åt ett kundföretag inte får ge samma kundföretag konsultation. Revisorn förlorar då sitt oberoende. Kraven på kvalitetsgranskning av en oberoende revisor innebär att revisorrollen kommer att utökas och förändras, i takt med de ökade behoven kring granskning av hållbarhetsrapporter. Det finns två begrepp som associeras med granskning av en oberoende tredje part; revision och granskning.

Revision är en oberoende granskning och resulterar i ett uttalande om information eller vissa förhållanden (Revisionskansliet, u.å.). Vid revision riktas arbetet på de områden där det kan förekomma risker för felaktigheter samt där eventuella fel skulle vara betydande för rapporterna. För att en revisor ska kunna revidera ett företags årsredovisning krävs det därför att denne har god kunskap om företaget. Revisorn ska besitta tillräcklig nivå av säkerhet för att kunna uttala sig om att rapporten i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Precis som för revision är syftet med granskning att öka förtroendet för att innehållet i en rapport är pålitligt (Main & Hespenheide, 2011). Standarderna kring granskning är dock mindre utvecklade än de är för revision och vad granskningen innefattar kan variera. Detta gör att granskningens trovärdighet är begränsad i jämförelse med vad den är för revision. Granskning av rapporter innebär ofta att adressera noggrannheten hos specifika prestationsindikatorer, att utvärdera rapporteringsprocessen samt att försäkra sig om att påståenden i rapporten är korrekta och kompletta.

### 2.3.3 Utbildningskrav på revisorer

Tidigare har samma utbildningskrav gällt för en revisor som granskar hållbarhetsrapporter som för de som granskar finansiella rapporter, i enlighet med EU:s direktiv 2006/43/EG (Europaparlamentet, 2006). EU redogör för tio teoretiska ämnesområden som ska omfattas av utbildningen. Några exempel är allmän redovisningsteori, redovisningsprinciper, internationella redovisningsstandarder samt yrkesetik. Införandet av CSRD innebär en utökning av de tidigare utbildningskraven på de revisorer som idkar granska hållbarhetsrapporter (Europaparlamentet, 2022). För att en revisor ska godkännas att genomföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering ska utbildningen, utöver de tio utbildningsområden som omfattades av 2006/43/EG, även omfatta minst följande ämnen:

- Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncernen.
- Hållbarhetsanalys.

- Förfaranden för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor.
- Rättsliga krav och standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering som avses i artikel 26a i 2006/43/EG.

Utöver dessa teoretiska utbildningskrav behöver revisorn även ha genomgått minst åtta månaders praktisk utbildning inom hållbarhetsrapportering (Europaparlamentet, 2022). Lagstadgade revisorer som godkänts före den 1 januari 2026 behöver förvärva kunskap inom kvalitetsgranskning samt hållbarhetsrapportering motsvarande de nya utbildningskraven.

## 3 Teoretiskt ramverk och tidigare forskning

För att uppnå rapportens syfte presenterar detta avsnitt en teoretisk modell och tidigare forskning som problemformulering och analys utgår från. Modellen fokuserar på interaktion mellan kunder och leverantörer där utbytet av tjänster i dessa relationer är specifikt adresserat. Vidare presenteras under denna rubrik en översikt av forskning som beskriver kundernas utmaningar och behov. Avslutningsvis problematiseras teorin varpå ett antal frågeställningar formuleras.

### 3.1 Interorganisatorisk teori

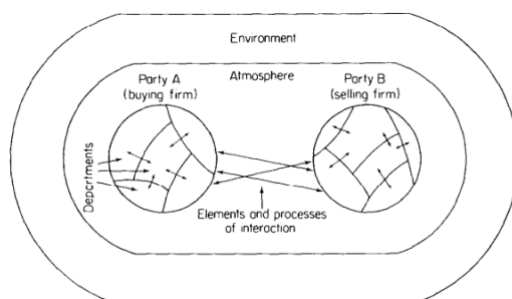
I detta avsnitt presenteras först en teoretisk modell gällande interaktionen mellan kund och leverantör vid utbyte av varor och tjänster. Därefter följer en sammanställning av tidigare forskning kring interaktionen vid köp och försäljning av tjänster.

#### 3.1.1 Interaktion mellan kund och leverantör

Interorganisatorisk forskning beskriver kommersiella relationer mellan företag. Tidigare har fokus främst legat på inköp av varor, men i takt med att marknaden för tjänster har ökat har fokus förflyttats mot interaktionen mellan kund och leverantör av tjänster (Mota & Santos, 2021).

Håkansson (1982) diskuterar hur relationen mellan interagerande företag beror på olika variabler. Vidare beskriver Håkansson att utformningen av relationen mellan kund och leverantör till viss del beror på interaktionens karaktär. Detta sammanfattas i Figur 1, där fyra typer av variabler presenteras:

- Variabler som beskriver de involverade parterna.
- Variabler som beskriver interaktionselementen och interaktionsprocessen.
- Variabler som beskriver miljön som interaktionen sker i.
- Variabler som beskriver atmosfären som påverkar och blir påverkad av interaktionen.



**Figur 1.** Håkanssons interaktionsmodell (Håkansson, 1982).

Enligt Håkansson grundas interaktionen till stor del på utbytet av varor eller tjänster mellan parterna. Karaktären av detta utbyte har därför en betydande påverkan på relationen i helhet. Utöver detta påverkar även det sociala utbytet mellan parterna hur relationen ser ut. Ett välfungerande socialt utbyte ger förutsättningar för mer långsiktiga relationer och kan reducera

osäkerheter. Woo och Ennew (2005) har studerat kundens förväntningar och uppfattning av en tjänst utifrån fem dimensioner av servicekvalitet; materiella bevis, tillförlitlighet, responsivitet, förtroende och empati. De framhäver, likt Håkansson, det sociala utbytet och samarbetet mellan kund och leverantör som särskilt viktiga aspekter för kundens övergripande upplevelse av servicekvaliteten.

Utöver karaktären hos utbytet beskriver Håkansson (1982) även den signifikans som ligger i atmosfären som påverkar och påverkas av interaktionen mellan kund och leverantör. Atmosfären beskrivs i termer av den makt- och beroendebalans som finns mellan parterna, ifall samarbetet domineras av konflikt eller samarbete samt generell distans mellan företagen. Distansen kan vara allt från geografisk till organisatorisk eller värderingsmässig. Atmosfären är oftast inte något som går att mäta exakt, utan det handlar om mjuka värden och en grupp överlappande variabler som kombineras på olika sätt för att skapa en helhetsbild. De två viktigaste variablerna i interaktionsatmosfären som Håkansson presenterar är den ekonomiska och den kontrollmässiga. Den ekonomiska variabeln påverkas bland annat av hur nära relationen är mellan kund och leverantör. En nära relation kan möjliggöra kostnadsreduceringar genom effektivisering av distribution, förhandlingar och administration. Dessutom kan de olika parterna i en sådan relation dra nytta av den andra partens resurser, såsom kompetens och faciliteter. Den kontrollmässiga variabeln handlar om att minska osäkerheter parterna emellan och därigenom öka chansen för mer precis planering och prognostisering. Då båda variablerna i interaktionsatmosfären beror på nära relationer är interorganisatoriska relationer direkt kopplat till dessa. Relationens utformning avgörs dock av samarbetets karaktär samt eventuell makt- och beroendebalans.

### 3.1.2 Interaktion vid köp och försäljning av tjänster

I definitionsprocessen av en tjänst tar kunden och leverantören olika roller beroende på tjänstens komplexitet samt vilken kompetens som parterna besitter (Mota & Santos, 2021). Tidigare har kunden oftast, utifrån sina behov, specificerat tjänsten. Tjänsternas komplexitet har dock ökat, vilket har medfört att tjänster istället definierats gemensamt av parterna. Mota och Santos (2021) menar även att leverantörens roll i processen, att definiera en tjänst, kan förändras över tid som en konsekvens av interaktionen mellan kund och leverantör. Studien visade också att leverantörens tidigare kundrelationer spelade roll för huruvida leverantören besatt kunskap inom det kundspecifika sammanhanget, vilket hade inflytande på vilken roll leverantören tog i definitionsprocessen. I de fall där leverantören hade tidigare erfarenhet av liknande kundsamarbeten tog leverantören större ansvar för definitionsprocessen.

Wynstra et al. (2006) presenterar hur interaktionen mellan parterna varierar mellan olika typer av företagstjänster. Studien delar in tjänsterna i fyra huvudkategorier: konsumtionstjänster, instrumentella tjänster, halvtillverkade tjänster och komponenttjänster. Utifrån denna uppdelning har samspelet mellan kund och leverantör för respektive kategori undersökts. Instrumentella tjänster är tjänster som påverkar det köpande företagets verksamhet men som inte når slutkunden, vilket är särskilt intressant för denna rapport eftersom revision och konsultation av hållbarhetsrapporter kan betraktas som instrumentella tjänster.

Wynstra et al. (2006) beskriver vidare hur målet med samspelet mellan kund och leverantör av instrumentella tjänster främst är att integrera resultatet av tjänsten i verksamheten så att nyttan av tjänsten blir långsiktig. För att uppnå målet är leverantörens förmåga att förstå kundens produktionsprocess av betydelse. Interaktionen mellan kund och leverantör, för denna typ av tjänst, involverar i regel fler personer i jämförelse med andra företagstjänster (Wynstra et al., 2006). På kundsidan kan de involverade vara interna användare av tjänsten, övergripande ledning, specialister på tjänsten samt representanter från produktion och affärsutveckling. Kommunikationen mellan de två parterna av en instrumentell tjänst kännetecknas av utbyte av kritisk information samt diskussioner om hur tjänsten kan påverka kundföretagets primärprocesser (Van der Valk et al., 2008). Wynstra et al. (2006) poängterar att dessa interaktionsmönster är mer framträdande för tjänster som har inverkan på det köpande företaget och dess kunder. Baptista et al. (2022) påpekar att mönstret för interaktionen mellan kund och leverantör inte följer kategoriseringen av tjänster som Wynstra et al. (2006) presenterar fullt ut, utan att det finns en variation i gränssnittet mellan tjänster som faller inom samma kategori.

De mönster som Wynstra et al. (2006) påvisat i sin rapport fokuserar på den initiala fasen av ett samarbete, det vill säga under upphandling av en tjänst. Vad som händer mellan leverantör och kund efter att ett avtal har signerats är också av betydelse. Den senare fasen är speciellt viktig när tjänster betraktas eftersom dessa karaktäriseras av interaktionen mellan de två parterna. Van der Valk et al. (2008) visar att samspelet mellan kund och leverantör i den senare fasen följer samma mönster som Wynstra et al. (2006) föreslår. Baptista et al. (2022) beskriver en förändring i samspelet mellan kund och leverantör över tid. I takt med att de två parterna skaffar sig ömsesidig kompetens och att kundens tillit till leverantören stärks kan interaktionen komma att förändras. Lärandet mellan de två parterna kan leda till större frihet för leverantören att utforma och implementera sin tjänst (Baptista et al., 2022).

Sammanfattningsvis går det att identifiera mönster i interaktionen mellan kund och leverantör för olika typer av företagstjänster. För instrumentella tjänster är samspelet mellan kund och leverantör av betydelse då interaktionen utgör en del av tjänsten. Interaktionen involverar ofta personer från olika avdelningar på kundföretaget. Generellt för samtliga företagstjänster påverkar det sociala utbytet mellan kund och leverantör kundens upplevelse av tjänsten. När leverantören har mer erfarenhet av tjänsteerbjudandet eller vid en långtgående relation mellan kund och företag, får leverantören oftast ett större ansvar samt mer spelrum att definiera tjänsten.

### 3.2 Behov och erbjudanden av tjänster för hållbarhetsrapportering

Företagsstorlek påverkar vilka utmaningar företag ställs inför i sin hållbarhetsrapportering. Hållbarhetsrapportering har historisk utformats efter större företags struktur och senare även applicerats på mindre företag. Rapporteringen tar därför inte hänsyn till organisatoriska och ledningsmässiga skillnader, vilket är problematiskt (Sen & Cowley, 2013). Bergmann och Posch (2018) menar att det finns en skillnad i hur stora och små till medelstora företag arbetar med hållbarhet. I en artikel baserad på företag i Nederländerna menar Graafland et al. (2003)

att företag använder olika strategier för att behandla hållbarhet inom företaget. CSRD innebär att många företag behöver hållbarhetsrapportera för första gången.

En av utmaningarna i att upprätta hållbarhetsrapporter är att förse företaget med den kunskap som krävs (Lai & Stacchezzini, 2021). För att hållbarhetsfunktionen ska besitta nödvändig kompetens gällande hållbarhetsrapportering kan de behöva förvärva ny kunskap inom hållbarhet. Det kan exempelvis göras genom att utnyttja kunskap inom andra delar av företaget eller ta in extern kompetens från konsulter. Enligt Lai och Stacchezzini (2021) beror ett företags val av strategi på flera aspekter, däribland företagets storlek, öppenheten till ny kunskap och trycket från intressenter. Företag med tidigare erfarenhet har, enligt Schrettle et al. (2014), lättare att implementera ytterligare hållbarhetsdirektiv då de redan besitter kunskap inom området.

I en fallstudie av ett företags utmaningar relaterat till hållbarhetsrapportering beskriver De Micco et al. (2019) ytterligare utmaningar. Företaget i studien började frivilligt hållbarhetsrapportera år 2015 och kom senare att omfattas av NFRD. Resultatet av studien visade att de främsta utmaningarna var variationen av de ämnen som skulle redovisas, heterogeniteten bland intressenter, informationsasymmetri mellan företaget och dess intressenter, datatillförlitlighet samt legitimitet. Studien utvärderade också olika åtgärder som vidtogs för att hantera utmaningarna med hållbarhetsrapportering. Spridning och organisatoriskt lärande, anställdas engagemang, ledningens engagemang, införande av rutiner och institutionalisering av hållbarhetspraxis hade en positiv inverkan på hållbarhetsrapporteringen. När NFRD trädde i kraft tillkom nya utmaningar på grund av att informationen som direktivet krävde var omfattande och komplex. Direktivet medförde, enligt studien, även problem i koordinationen av datainsamling eftersom företaget saknade ett IT-system för en effektiv hantering av icke-finansiell information.

Som beskrivet i 2.3 *Omställning i hållbarhetsrapportering* kräver CSRD granskning av utbildade revisorer, vilket direkt påverkar konsultföretagens tjänsteerbjudande. Huruvida redovisning- och rapporteringsfunktioner på konsultföretag kommer besitta den kompetens som krävs för hållbarhetsrapportering är starkt förknippat med revisionsyrkets förmåga att fokusera på hållbarhet samt viljan att anse det vara inom ramen för yrket (Lai & Stacchezzini, 2021). För några år sedan var det otänkbart att vidga ramen för vad revisionsyrket innefattar, men detta har ändrats. De redovisnings- och revisionsföretag som har identifierat hållbarhetsrapportering som ett nytt affärsområde driver på denna förändring.

### 3.3 Problemformulering

För att uppfylla de krav CSRD medför kommer företag behöva genomföra en mer omfattande hållbarhetsrapportering, vilket antagligen blir en utmaning. Direktivets omfattning och hur rapporteringen ska genomföras kan vara svårförståeligt. Tänkbart är att nya rutiner och ett grundligare hållbarhetsarbete kommer att krävas för att uppfylla kraven. Vissa företag kan som konsekvens behöva anlita extern hjälp för att genomföra sin hållbarhetsrapportering. För konsultbranschen innebär direktiven förmodligen inte enbart en utökning av tjänsteutbudet

utan även större utmaningar för att tillgodose ett förändrat behov av granskning och framställning av hållbarhetsrapporter.

### 3.3.1 CSRD:s påverkan på kundföretags arbetssätt

Företag kommer troligtvis ställas inför utmaningar när de ska hållbarhetsrapportera enligt de nya direktiven. En variation i efterfrågan av extern hjälp förväntas uppstå som ett resultat av skillnader i erfarenhet hos kundföretag när det gäller hållbarhetsrapportering. För företag med en redan etablerad rapporteringsstruktur kan CSRD innebära mindre förändringar medan andra, mindre erfarna, företag kan behöva göra en större omställning. Behovet av extern kompetensförsörjning väntas variera beroende på graden av omställning. Denna variation är något som i sin tur kan komma att påverka konsultföretagen och kommer därför vara en del av analysen i detta kandidatarbete. Frågor som kommer vara i fokus för denna analys är:

- Hur ändras företags arbetssätt kring hållbarhetsrapportering när CSRD implementeras?
- Finns kompetensen för omställningen inom företagen och i vilken utsträckning behöver de ta in extern hjälp?
- Hur kommer arbetssättet variera mellan olika företag?

Med bakgrund i hur kundernas behov av extern hjälp varierar kan även frågor ställas kring hur konsultföretagens arbetssätt och tjänsteerbjudande påverkas.

### 3.3.2 Utvecklingen av konsultföretags tjänsteerbjudande

CSRD kommer att påverka företag i olika omfattning. Variationen kommer förmodligen spegla deras behov av extern hjälp där vissa företag kommer genomföra hållbarhetsrapporteringen själva medan andra kommer behöva ta in extern hjälp. För de företag som tar hjälp förväntas konsultföretagens tjänster anpassas individuellt efter kundens behov. Detta kommer antagligen öka komplexiteten av omställningen hos konsultföretagen eftersom ingen arbetsrutin kommer kunna appliceras på samtliga företag. Vad tjänsteerbjudandet kan komma att innefatta är ett av de områden som studeras djupare i denna rapport och följande frågor kommer vara i fokus:

- Hur ska konsultföretagen arbeta med direktivet? Var ligger deras huvudfokus?
- Kommer de klara av omställningen själva? Finns kompetensen inom branschen? Om inte, går det att hämta den utifrån eller står de inför ett läge där alla är lika nya på området?
- Kommer arbetssättet behöva variera mellan olika kunder?

Ett nytt sätt att arbeta skulle även påverka relationen mellan konsultföretaget och dess kunder vilket skapar ytterligare komplexitet i införandet av CSRD.

### 3.3.3 CSRD:s påverkan på relationen mellan konsult- och kundföretag

När konsultföretag och deras kunder lägger om sitt arbete enligt de nya kraven kommer relationen mellan dem förmodligen att påverkas. Analysen av relationen mellan köpare och leverantör, vilket i detta fall handlar om utbytet av konsultationstjänster, kommer att grunda

sig i Håkanssons teori kring interorganisatoriska relationer som presenteras i 3.1 *Interorganisatorisk teori*.

Relationerna kan ses som en följd av hur behovet hos kunderna och tjänsteerbjudandet hos konsulterna ser ut. Analysen av relationerna utgår därför från kundbehov och tjänsteerbjudande.

Frågor som kommer vara fokus för denna analys är:

- Hur kommer relationen mellan konsulter och kunder påverkas av direktivet?
- På vilket sätt påverkar kundbehovet och konsulternas tjänsteerbjudande relationen mellan parterna?
- I hur stor omfattning påverkar faktorer på högre nivå, exempelvis interaktionens atmosfär och makt- och beroendebalans? Är detta något som beaktas i interaktionen mellan företagen?

## 4 Metod

Arbetet syftar till att ge ökad förståelse för hur CSRD påverkar företags behov av extern hjälp för hållbarhetsrapportering. Eventuell variation i behovet av stöd samt de interorganisatoriska relationerna mellan kund och konsult ska även beskrivas och analyseras. För att uppnå detta bedömdes en kvalitativ undersökning vara mest lämplig. Primärdata samlades in genom intervjuer och har kompletterats med sekundärdata i form av hållbarhetsrapporter och konsultföretagens tjänstebeskrivningar. Den teoretiska referensramen bygger på en generell modell av affärsrelationer där interaktion mellan parterna är central (Håkansson, 1982). Utöver denna modell har studier som beskriver affärsrelationer som baseras på köp och försäljning av tjänster identifierats. Tidigare forskning om hur kunder och konsulter förhåller sig till hållbarhetsrapportering har också sökts och analyserats. Intervjuer med tre olika företag som berörs av CSRD har genomförts och bidragit med insyn i företagen hållbarhetsarbete. Företagen som intervjuats är Chalmers Tekniska Högskola AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson och Sandvik AB. För att fånga konsulternas perspektiv på framtida behov av anpassning av tjänsteerbjudande för hållbarhetsrapportering har två intervjuer med experter på ett stort konsultföretag genomförts. Konsultföretaget har valt att vara anonymt och kommer att refereras till som Alfa.

### 4.1 Litteraturstudie

Under arbetets gång har en litteratursökning genomförts i syfte att bygga ett teoretiskt ramverk. Ramverket har skapats med utgångspunkt i forskning som modellerar interorganisatoriska relationer av Håkansson (1982). Den valda modellen har bidragit med begrepp och begreppssamband för beskrivning och analys av affärsrelationer samt lagt grunden till det fortsatta sökandet efter teori till den gjorda problemanalysen. Ytterligare litteratur som sökts och presenterats i det teoretiska ramverket är forskning som beskriver interaktionsmönster mellan kund och leverantör vid köp och försäljning av tjänster. Slutligen har forskning som studerat hur företag arbetar med hållbarhetsrapportering inhämtats. Litteraturöversikten har reviderats och utökats kontinuerligt under arbetets gång. Önskvärt hade varit att inkludera forskning om kunders och leverantörers utmaningar, möjligheter och behov i samband med CSRD men ingen sådan har hittats. En tänkbar anledning till att det inte förefaller finnas så mycket forskning om hur företag arbetar med hållbarhetsrapportering kan vara att det är ett förhållandevis nytt fenomen. Google Scholar är den databas som primärt använts på grund av dess breda utbud av akademiska källor från olika discipliner och publiceringsplattformar, vilket möjliggjorde omfattande sökningar efter relevant litteratur.

### 4.2 Empirisk undersökning

Studien inleddes med informationsinhämtning i form av sekundärdata gällande direktivet samt tidigare regelverk. Informationen har syftat till att ge förståelse för konsekvenserna av CSRD för kundföretag samt ge studiens huvudfokus en kontext. De källor som använts för att beskriva CSRD, och NFRD, är främst Europeiska kommissionen samt Europaparlamentets officiella hemsidor. Dessa källor har ansetts relevanta och trovärdiga då det är EU som tagit fram

direktiven. Komplettering av information har gjorts för att beskriva andra aspekter som revision, granskning och utbildning av revisorer. Eftersom det första förslaget till CSRD offentliggjordes 2021 är de källor som behandlar direktivets innehåll publicerade därefter. Google har till stor del använts som sökmotor då informationen gällande direktivet snarare har funnits på hemsidor, som Europeiska kommissionen och Europaparlamentet, än i akademiska publikationer. Sökord som primärt använts är

- CSRD
- sustainability consulting
- sustainability reporting
- obstacles during sustainability reporting
- auditing
- challenges with CSRD.

Ytterligare sökord har använts. Samtliga sökord har syftat till att söka så mycket relevant information som möjligt för att förstå konsekvenserna av CSRD och för att kunna besvara frågeställningarna som presenterats.

Sekundärdata har även samlats in för att komplettera den primärdata som redan inhämtats. En del av denna insamlade data består av hållbarhetsrapporter som tidigare publicerats av de intervjuade företagen. Dessa har bidragit med en inblick i vad, och hur, företagen rapporterat de senaste åren. Observationerna har möjliggjort anpassning av intervjufrågorna till respektive intervjuobjekt och djupare analyser av företagets förhållningssätt till hållbarhetsrapportering. Informationen har därmed även gett förutsättningar för att genomföra meningsfulla intervjuer baserade på rapporterad data. Ytterligare sekundärdata har inhämtats från olika konsultföretags hemsidor i form av tjänster som erbjuds i samband med CSRD. Syftet var att komplettera informationen som inhämtats i intervjuerna med Alfa och skapa en bild av företagets erbjudanden. Tjänstebeskrivningarna har strukturerats efter ett antal kategorier, som skapats av skribenterna. Kategoriseringen av de tjänster som erbjuds har bidragit till analysen av hur kundernas behov kan mötas av leverantörernas tjänsterbidanden.

Studiens huvudsakliga resultat har utgått från en empirisk undersökning med insamlad primärdata. Intervjuer har använts som metod då det ansågs ge en djupare inblick jämfört med enkäter, som snarare är lämpliga när önskat resultat är statistiskt utfall utan djupare inblick i dess bakgrund och sammanhang (E.Bohlin, personlig kommunikation, 17/1 2023). Eftersom studien utgår från en kvalitativ undersökning ansågs semistrukturerade intervjuer vara den bäst lämpade intervjumetoden. I den typen av intervjuer är den intervjuade parten i fokus och de har därmed möjlighet att vara flexibla och styra intervjun åt det hållet de anser vara relevant (E. Bohlin, personlig kommunikation, 17/1 2023). Vid strukturerade intervjuer, som liknar enkäter, är den intervjuade parten mer låst och risken finns att önskad information utelämnas på grund av att frågorna är ofullständiga eller ledande. För denna rapport har det ansetts viktigt att ställa mer öppna intervjufrågor så att den mest relevanta informationen kommit fram, utifrån de intervjuades perspektiv. Dessutom har intervjuobjekten i dessa fall praktisk erfarenhet inom området där intervjuerna endast har kunskap. Intervjuerna har genomförts med fyra företag: Alfa, Chalmers Tekniska Högskola AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson och Sandvik AB.

Dessa kommer härnäst refereras till som Chalmers, Ericsson respektive Sandvik. Närmare presentation och motivation av företagen återfinns i *4.3 Val av företag och hur det påverkat studien*.

Undersökningen inleddes genom att utföra intervjuer med experter på Alfa. Två intervjuer med olika anställda på Alfa genomfördes vid separata tillfällen. Kontakt har funnits med representanter från Alfa sedan idén för arbetet introducerades och var utgångspunkten för datainsamlingen. Den första intervjun var av mer explorativ art för att undersöka vilka möjligheter företaget hade att bistå studien med innehåll och få en uppfattning om vilka problem Alfa ansåg vara mest relevanta. Andra intervjun var semistrukturerad och fokuserade på förväntad efterfrågan, konsultföretagens utveckling samt anpassningar av tjänsteerbjudande och förändringar i kundrelationer. Intervjumallen för denna intervju presenteras i *Appendix A*. Dessa intervjuer bidrog till att uppnå syftet och frågeställningarna genom att ge leverantörernas perspektiv på implementeringen av CSR.

För att fånga kundernas behov och utmaningar genomfördes intervjuer med tre företag som skulle kunna vara tänkbara kunder för tjänster förknippade med CSR. Företagen som kontaktades var Chalmers, Ericsson och Sandvik. Intervjuerna följde samma struktur men viss anpassning av frågor skedde utifrån företagets hållbarhetsrapporter och branschtillhörighet. Syftet med anpassningarna var att göra intervjuerna mer givande och frågorna mer relevanta för intervjuobjektet. En ambition var att utföra intervjuerna på liknande vis för att undvika variation i svaren som resultat av inkonsekvent intervjuteknik. Respektive intervju med de tre kundföretagen har dock genomförts av tre olika personer. Inför och efter varje intervju har diskussioner förts inom gruppen för att undvika oönskad variation. Intervjumallen med standardfrågor till kundföretagen presenteras i *Appendix B*. Eftersom CSR som tidigast påverkar räkenskapsåret 2024 har intervjuerna till stor del fokuserat på framtiden och hur hållbarhetsarbetet och relationen med konsulter förväntas utvecklas.

### 4.3 Val av företag och hur det påverkat studien

Nedan motiveras valet av de företag som har intervjuats. I samband med detta ges en kortare beskrivning av företagets verksamhet och storlek. Då Alfa är anonyma beskrivs istället det sammanhang de verkar i. Stycket avslutas med en diskussion om hur valet av kundföretag potentiellt har påverkat studien.

#### 4.3.1 Alfa

Alfa är ett konsultföretag och ett av världens största internationella revisionsföretag som ingår i vad som i finansvärlden brukar kallas för Big 4 (Investopedia, 2022). Big 4 är ett samlingsnamn för de fyra största revisionsbolagen i USA, sett till omsättning. Bolagen som ingår är Deloitte, Ernst & Young (EY), Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) och PricewaterhouseCoopers (PwC). Samtliga bolag består av tiotusentals specialister världen över och har ett brett utbud av tjänster. Gällande hållbarhet finns tjänsteområdena "Sustainability & Climate" (Deloitte (a), u.å.), "Climate change and sustainability services" (EY (b), u.å.), "Hållbarhetstjänster/ESG" (KPMG (b), u.å.) och "ESG och Hållbarhet" (PwC (a), u.å.) på

företagens hemsidor. Samtliga områden inkluderar hjälp med hållbarhetsrapporter vilket gör dem relevanta för studiens analys. Valet att inkludera Alfa baserades på deras tidigare erfarenhet av revision och granskning. Eftersom syftet med CSRD delvis är att föra finansiell rapportering och hållbarhetsrapportering närmare varandra blir Alfas erbjudanden och perspektiv kring detta ämne särskilt relevanta.

Från Alfa intervjuades två personer. Det första intervjuobjektet arbetar främst med processlösningar och interimslösningar. Rollens arbetsuppgifter handlar i huvudsak om resursförsörjning oavsett område och därmed inte enbart om att hjälpa kunder med hållbarhetsrapportering. Intervjun innehöll därför snarare konsultföretagets generella arbete med CSRD. Den andra intervjun genomfördes med en anställd som arbetar med rådgivning och granskning. Detta innefattar att se över hur kundernas rapporteringsprocesser ser ut och förhåller sig till de frivilliga rapporteringsstandarderna.

#### 4.3.2 Kundföretag

Intervjun med Chalmers genomfördes med Katarina Ekman, rådgivare till vicerektor för campus och hållbar utveckling. Från Ericsson intervjuades Eric Lindholm, Director of Environmental, Social samt Governance (ESG)-rapportering. Intervjun med Sandvik genomfördes i sin tur med Mats W Lundberg, som är hållbarhetschef. Samtliga intervjuobjekt är ansvariga för respektive företags hållbarhetsrapport.

**Tabell 2.** Information om de intervjuade företagen (Chalmers, 2023; Ericsson, 2023; Sandvik, 2023).

Företag	Antal anställda	Omsättning	Verksamma i flera länder?	Huvudsaklig verksamhet
Chalmers	3 000	4 Mn SEK	Nej	Utbildning
Ericsson	105 000	270 Md SEK	Ja	Leverantör av informations- och kommunikationsteknologi till tjänsteleverantörer.
Sandvik	44 000	112 Md SEK	Ja	Leverantör av produkter, tjänster och service som ska förbättra produktivitet, lönsamhet och hållbarhet i industrier inom tillverkning, gruvarbete och infrastruktur.

*Kommentar.* I Tabell 2 går att observera att de tre kundföretagen är olika med avseende på antal anställda, omsättning, geografisk utspridning och produkt- eller tjänsteerbjudande.

Att intervju enbart tre, helt olika, företag var ett val av skribenterna utifrån resurstillgångar i form av tid och företagskontakter. Det finns troligtvis skillnader i hur CSRD påverkar företag

inom olika branscher, men detta har inte fångats upp på grund av valet att endast intervjua tre företag. Ifall fler intervjuer genomförts med ytterligare företag hade fler liknelser och skillnader kunnat observeras och slutsatser dras. Trots den begränsning som det inneburit att endast fånga tre kundföretags perspektiv har en viss variation mellan hur företagen förhåller sig till köp av tjänster för hållbarhetsrapportering kunnat identifieras. Denna variation skulle kunna ligga till grund för fortsatta studier av interaktionen mellan kundföretag och konsulter.

#### 4.4 Reflektion kring processen

Inledningsvis var avsikten att intervjua Alfas kunder för att observera behovet av konsulttjänster kopplade till CSR. Emellertid hindrade sekretessbestämmelserna Alfa från att avslöja information om deras samarbeten. Att identifiera lämpliga intervjuobjekt visade sig vara omständligt. Processen fördröjdes dels på grund av svårigheten att avgöra vilken typ av företag som var bäst lämpade, dels på grund av bristande respons från företag eller intervjuer som inte kunde genomföras inom studiens tidsramar. Med endast ett begränsat antal företag intervjuade var det svårt att fånga en bred variation i faktorer som storlek och bransch. Följaktligen begränsades möjligheterna att analysera hur CSR påverkar olika typer av företag.

Trots utmaningar att hitta passande företag bidrog de kundföretag som intervjuades till studiens resultat då de var väl insatta i CSR och hållbarhetsrapportering. Samtliga företag förde utförliga resonemang kring eventuella behov av konsulttjänster och kunde motivera valet att anlita, eller inte anlita, konsultföretag på ett sätt som gav förståelse för tjänsteutbudet. Intervjuobjekten visade sig därför vara väl lämpade för att vara en del av den explorativa studien och identifiera eventuella faktorer vilka kan ligga till grund för vidare undersökningar.

Under arbetets förlopp modifierades intervjufrågorna på grund av förändrat fokus i undersökningen, ny kunskap eller lärdomar från tidigare intervjuer. För att förbättra frågornas utformning hade det varit fördelaktigt att genomföra pilotintervjuer med företag för att öva och utvärdera svaren. Därefter kunde en standardmall utvecklas för samtliga företag. Detta hade gett författarna en bättre förståelse för hur de som arbetar med CSR på företagen resonerar, vilka begrepp de använder samt möjlighet att reflektera över intervjuprocessen. Istället har en flexibel ansats valts, vilket har möjliggjort anpassning till ökande kunskap och förståelse under arbetets gång. Som tidigare nämnts i *4.2 Empirisk undersökning* var det olika personer som intervjuade kundföretagen. Trots åtgärder för att minska variation, i form av diskussioner inom gruppen samt en gemensam frågemall, har skillnader i intervjusvar och genomförande observerats. Frågor har ibland formulerats annorlunda och följdfrågor förbisett då olika bedömningar av relevans har gjorts av intervjuaren. Det går inte heller att bortse från att frågor ställda på olika vis ger olika svar.

Eftersom direktivet är under implementation och området därmed är outforskat har det varit utmanande att hitta tillräckligt med lämplig litteratur för studien. Detta gäller inte minst utmaningar med CSR varpå litteraturen i viss mån fått utgå från studier gällande företags utmaningar att implementera NFRD. För att säkerställa att den insamlade litteraturen är

relevant och bidrar till att öka förståelsen för frågeställningarna har en betydande mängd tid ägnats åt att analysera och bearbeta den skrivna texten. Detta innefattar att bearbeta den data som inkluderas i studien i förhållande till tidigare forskning om affärsrelationer och tjänster. Dessutom finns det en brist på forskning som fokuserar på interorganisatoriskt samarbete inom hållbarhetsredovisning i konsulttjänster. Detta har gjort det nödvändigt att använda mer generell forskning och sedan applicera denna utefter likheter med konsulttjänster för att få en mer heltäckande förståelse av ämnet.

Sammanfattningsvis har denna rapport brottats med flera utmaningar och begränsningar, såsom svårigheten att hitta lämpliga företag att intervjua och bristen på relevant forskning. Trots dessa hinder har studien ändå bidragit med insikter om hur företags hållbarhetsfunktioner påverkas av CSRD och vilka konsulttjänster som efterfrågas.

## 5 Resultat: leverantörernas perspektiv

Följande avsnitt presenterar de resultat som erhållits under arbetets empiriska undersökning. Som presenterats i 4 *Metod* består denna del av intervjuer som genomförts med företaget Alfa och representerar därmed perspektivet från leverantörer av konsulttjänster.

Nedan kartläggs tjänster inom hållbarhetsredovisning för att få en överblick över dagens marknad. De tjänsteerbjudanden som presenteras kommer i denna rapport kategoriseras efter tre rubriker: utbildning, redovisning och granskning. Aktiviteter som går under rubriken utbildning syftar till att upplysa och utbilda företag om CSRD och därmed öka deras förmåga att möta de nya kraven. Den andra rubriken, redovisning, omfattar tjänster som innebär praktiskt stöd för att upprätta en hållbarhetsrapport i linje med CSRD. Den tredje kategorin, granskning, behandlar de konsulttjänster som rör granskning av hållbarhetsrapporter i enlighet med CSRD. I Tabell 3 återfinns exempel på konsulttjänster som i denna rapport klassificeras som utbildning, redovisning och granskning.

**Tabell 3.** Tre tjänstekategorier med exempel.

Utbildning	Redovisning	Granskning
CSRD-utbildning med stakeholderförankring (PwC (b), u.å.).	Stöd kring data och systemfrågor i samband med CSRD (PwC (b), u.å.).	Granskning av hållbarhetsrapporten som en oberoende part (PwC (b), u.å.)
Planering för hur kundföretag kan påbörja hållbarhetsrapporteringen utifrån de nya kraven. (KPMG (c), u.å.).	Utveckling av rapporteringssystem, processer och struktur för hållbarhetsdata och nyckeltalstabeller för hållbarhetsrelaterad redovisning. (KPMG (c), u.å.).	Granskning av hållbarhetsredovisning för att tydliggöra utvecklingspotential, effektivisera rutiner samt stärka kundens positioner gentemot olika intressenter. (Grant Thornton (b), u.å.)
Utbildning och information om det nya klassificeringssystemet, nya direktiv och rapporteringsstandarder. (KPMG (c), u.å.).	Stöd kring intern uppföljning och avstämning mot bokföring och finansiella rapporter. (KPMG (c), u.å.).	
	Stöd kring dubbel väsentlighetsanalys (PwC (b), u.å.)	

Deloitte beskriver sitt tjänsteerbjudande kring CSRD som “Våra erfarna experter inom företagsrapportering kan hjälpa dig med råd och stöd på er resa mot framtidens årsredovisning” (Deloitte (b), u.å.). EY är ett annat konsultföretag som erbjuder revision, redovisning samt skatte-, transaktions- och affärsrådgivning. På sin hemsida beskriver de att de kan bistå med vägledning inom hållbarhetsområdet och kopplingen mellan hållbarhetsinformation och

finansiell rapportering. De fokuserar på hur enskilda företags finansiella rapportering påverkas (EY (c), u.å.).

## 5.1 Nuläge

CSRD är en del av de direktiv som EU implementerat för att möta målet med den gröna given som avser att ställa om Europas ekonomi. För att uppnå transformationen har ökad transparens och mer datadelning identifierats som nödvändigt för att kunna styra kapital rätt. Alfes syn på direktivet är positiv och de menar att det är gynnsamt för företag som redan jobbar med hållbarhetsrapportering. CSRD kommer, enligt Alfa, innebära ett skifte i narrativ när företagen inte längre enbart behöver redovisa vad de gör, utan även vilka konsekvenser detta ger. Detta skifte beskrivs både som nyttigt och utmanande för de berörda företagen, men uppfattningen om förändringarnas relevans antar Alfa varierar beroende på exempelvis företagsstorlek och branschtillhörighet.

## 5.2 Påverkan på arbetssätt

CSRD ställer utbildningskrav på de revisorer som ska granska hållbarhetsrapporter. Dessa krav ska, enligt Alfa, inte skapa några stora utmaningar då de redan anser sig ha kompetensen inom företaget och kan erbjuda interna utbildningar. Det vidhålls dock att en generell kompetensförsörjning behövs hos alla medarbetare på Alfa för att kunna prata med kunder om CSRD. Kunskapen är inte enbart aktuell för de som arbetar direkt med hållbarhet utan även andra avdelningar, exempelvis finansfunktionen, ska veta vad CSRD är utan att nödvändigtvis vara specialister.

Utöver generell kompetensförsörjning kan CSRD påverka arbetssättet desto mer, då hållbarhetsredovisningen ska närma sig ekonomisk redovisning. De kompetenser som kommer behövas för denna transformation bedöms till två separata delar: förståelse för innehållet i rapporteringen samt kunskap inom rapportering i sig. För att tillgodose kompetensbehovet behöver de med kunskap om sakfrågan kombineras med de som kan rapportering. För Alfa innebär detta ett ökat samarbete mellan deras finans- och hållbarhetsfunktion när hållbarhetsdata och åtgärder ska uppskattas och kopplas till finansiella siffror. Alfes hållbarhetsfunktioner kan använda sig av kompetenser som finns på den finansiella delen av verksamheten, exempelvis internkontroll eller rapporteringsprocesser, och applicera dessa på arbetet med CSRD. Utmaningen ligger enligt Alfa i att lyckas få ihop det bästa av två världar och fylla gapet däremellan.

Ett liknande samarbete, mellan olika avdelningar och kompetenser, antas ske inom kundföretagens egna organisationer för att kunna etablera nödvändiga processer. Vidare förväntar Alfa sig en ökad involvering från styrelser i hållbarhetsrapportens utformning. Detta då hållbarhetsrapporten kommer ha större betydelse för organisationerna.

## 5.3 Tjänsteerbjudande och kundbehov

I och med införandet av CSRD ser Alfa att behovet av deras hållbarhetstjänster kommer öka. Kundföretag kommer behöva stöttning i att möta de nya rapporteringskraven och förväntas efterfråga mer rådgivning, granskning, kompetensförsörjning samt gapanalyser. Gapanalyser syftar till att förstå vad kundföretagen saknar enligt de nya kraven. När en sådan analys är gjord blir frågan vad kunderna kan göra själva och vad de behöver hjälp med utifrån. Ytterligare förändringar i kundernas behov förväntas vara en ökad efterfrågan på kunskapsförsörjning till styrelser. CSRD ändrar styrelsens ansvar samt trycker på att dess involvering ska rapporteras. För att befattningshavare framöver ska förstå vad de undertecknar ser Alfa en möjlighet att utbilda dessa personer. Vidare tror Alfa att kundföretagen behöver anställa fler personer för att få saker gjorda i tid. Då kunderna inte har gjort det proaktivt är det möjligt att behovet av humanresurser från Alfa ökar. På lång sikt kommer kunderna snarare behöva bygga solida processer och en stabil styrning än höja antalet anställda.

Alfa har även tidigare bistått företag med samtliga tjänster, men det förändrade behovet kommer skapa en möjlighet att skala upp dessa. De mest efterfrågade tjänsterna är sedan tidigare granskning, förbättring av rapporteringsprocesser samt upprättande av väsentlighetsanalyser och dylikt. Behovsvariationen mellan kunder är oftast liten och geografiskt tros kunderna komma främst från EU då CSRD är ett EU-direktiv. Däremot kan företag utanför EU:s gränser också vara potentiella kunder om de har verksamhet inom EU, eftersom CSRD även innefattar dem.

Olika direktiv driver generellt mycket affärer för Alfa, oavsett affärsområde. Förutom ökad efterfrågan av Alfas tjänsteerbjudande gentemot hållbarhet så förväntas CSRD påverka utformningen av tjänsterna både internt och externt. I och med nya roller med fokus på hållbarhet hos kundföretagen har Alfa skapat ett nytt tjänsteerbjudande i form av interim hållbarhetssupport som kan bidra med den nödvändiga kompetensen. CSRD beskrivs som en anledning, men inte den enda, till kundföretags nya roller och förändrade kompetensbehov.

Att granskning av hållbarhetsrapporter nu blir obligatoriskt skapar ett större behov av denna tjänst, men Alfa har även tidigare bistått företag med detta. Det framhävs dock att CSRD inte kräver revision av rapporterna utan en översiktlig granskning, vilket innebär en skillnad i hur tjänsten utformats. Kundföretag som nyttjat granskningstjänster innan CSRD har varit ambitiösa och säkra på sina processer då de nyttjat en tjänst som ej varit kravställd. Att fler företag tvingas rapportera kan innebära en större variation i kundernas ambitioner, erfarenhet och initiativtagande.

## 5.4 Kundrelationer

Enligt Alfa beror utformningen av kundrelationer på hur långt kunden kommit i sitt hållbarhetsarbete, respektive rapportering, eftersom det avgör hur mycket och vad de behöver hjälp med. Det beror även på vilka utbildningar och kompetenser som finns på marknaden. Om fler utbildar sig inom hållbarhet eller om det blir mer integrerat på ingenjörs- och ekonomiutbildningar kommer kompetenser finnas tillgängliga internt för kundföretagen. Om

resurserna och kompetensen inte finns kommer företag antagligen i högre grad att behöva söka sig externt för att få hjälp.

De kunduppdrag Alfa har erhålls både genom proaktivt samt reaktivt arbete. Olika avdelningar arbetar i olika utsträckning med att kontakta potentiella kunder. Redan etablerade relationer är den viktigaste grunden för nya uppdrag och intervjuobjektet menar att det på senare år har skett en ökning av kunder som själva söker sig till Alfa. När det kommer till CSRD handlar en del av dessa jobb om att göra en bedömning av hur väl kunderna skulle leva upp till de krav som ställs och vad de har kvar att arbeta på.

Den informationsinhämtning som görs i samband med granskning av hållbarhetsrapporter kommer till viss del förändra Alfas relation med sina kunder. Kunder som redan använder sig av Alfa tros ha förtroende för företaget och vara trygga med att ge information. Däremot tror Alfa att nya kunder, som ej har granskat sin hållbarhetsredovisning tidigare, kan vara skeptiska till denna nya typ av informationsinhämtning. Informationen som hämtas under granskningen bedöms komma från nya avdelningar på kundföretagen jämfört med de som Alfas hållbarhetsfunktion haft kontakt med tidigare. Behovet av ökad information kommer därmed generera bredare kontaktytor med mer koppling till seniora befattningshavare. Den ökade kontakten med anställda högre upp i företagen tros stärka relationerna till kundföretagen.

## 5.5 Framtiden

Interna processer för hållbarhet hos kunder är, enligt Alfa, svagare än de finansiella processerna. Om kunderna vill nå kvalitet och smidighet i hållbarhetsprocesserna menar Alfa att det kommer krävas fortsatt utveckling och förbättring gällande hur utsläpp beräknas eller hur påverkan, risker och möjligheter kopplas till tillgångar. Förbättringsarbetet kommer behöva vara långtgående och fortsättas med även efter år 2025. Beslut antas i framtiden tas utifrån hållbarhetsinformationen, varpå det är en viktigare del av det kontinuerliga arbetet. I det läget är det därmed viktigt att ha solida processer med ökad professionalisering.

På längre sikt tror Alfa att hållbarhetsarbete kopplat till CSRD kommer att bli en integrerad del i tjänsteerbjudanden även på andra avdelningar eftersom det påverkar flera områden. Troligtvis blir ett fåtal personer områdesexperter och kan vara med och ge extra stöttning i olika processer. Exakt vilka expertområden som skapas beror på hur efterfrågan utvecklas.

## 6 Resultat: kundernas perspektiv

Detta avsnitt presenterar den andra delen av resultaten som erhållits under arbetets empiriska undersökning. Intervjuer har genomförts med Chalmers, Ericsson samt Sandvik för att skapa en förståelse kring behovet hos kundföretagen. Intervjuerna kompletteras med information hämtad från bolagens egna hållbarhetsrapporter.

### 6.1 Chalmers Tekniska Högskola AB

Chalmers etablerades 1829 och är ett svenskt lärosäte (Chalmers, 2023). Chalmers verksamhet är unik då det till skillnad från andra lärosäten är ett privat universitet med en stiftelse som koncernmoder. Detta gör dem till ett av få lärosäten som omfattas av CSRD. I Chalmers årsredovisning beskrivs att stiftelsekoncernen är uppdelad i 13 institutioner som ansvarar för den ämnesdisciplinära utvecklingen i var sitt vetenskapligt område. Chalmers lyder även under lagen om offentlig upphandling, vilket är en lagreglerad inköpsprocess som ska se till att offentliga inköp öppnas för konkurrens och att offentliga medel används så effektivt som möjligt. Chalmers har sedan tidigare publicerat hållbarhetsrapporter i samband med sin årsredovisning. Utformningen av dessa följer ÅRL, och innefattar omfattande redovisning av företagets hållbarhetsarbete. Chalmers finansiella revision och verifieringen av hållbarhetsrapporten utförs av konsultföretaget EY (Chalmers, 2023). Rapporteringen kopplas återkommande till Agenda 2030 och de globala hållbarhetsmålen. Verksamheten som bedrivs är utbildning, forskning samt nyttiggörande inom till exempel sjöfart och naturvetenskap. I Chalmers hållbarhetsrapport för 2022 lyfts CSRD som en faktor till att deras kommande hållbarhetsrapporter kommer utvecklas framöver. I vilka avseenden detta kommer ske beskrivs inte i detalj. Verksamhetens medvetna hållbarhetsarbete kan illustreras genom följande citat från den senaste hållbarhetsrapporten: "Chalmers har valt att vara en föregångare när det gäller hur ett lärosäte kan minska sin klimatpåverkan och där forskare och anställda ska vara delaktiga i utvecklingen av hållbara och klimatsmarta campus."

#### 6.1.1 Nuläge

Tidigare hade Chalmers en diplomerad hållbarhetsstrateg som arbetade heltid med hållbarhetsfrågor. Efter en omstrukturering togs denna roll bort och idag har Chalmers ingen funktion som enbart arbetar med hållbarhet. Istället har de en vicerektor med ansvar för campus- och hållbarhetsfrågor. Denna vicerektor har en rådgivare, utan tidigare erfarenhet av hållbarhetsrapportering, som sedan ett och ett halvt år tillbaka arbetar halvtid med hållbarhet. Även styrelsen har blivit mer aktiv i hållbarhetsarbetet och efterfrågar information om hur CSRD ska hanteras. Styrelsen är mer intresserad av, och involverar sig i, hållbarhetsarbetet i större utsträckning än tidigare. Chalmers olika institutioner arbetar också till viss del med hållbarhetsarbete, men det är ingen som har det som huvudsyssla.

Det planeras att tillsammans med Chalmers ledning göra en dubbel väsentlighetsanalys, alltså en analys av hur bolaget påverkas finansiellt av klimatförändringar samt hur verksamheten påverkar klimatfrågor. Detta gör de för att skapa en bild av vad som behöver göras för att bli CSRD-kompatibla men de ser redan nu ett behov av att fånga in bättre data från olika delar av

organisationen. Ett exempel Chalmers ger är de personalbilar som används, där det krävs en uppdelning i bensin, diesel och el för att rapporteringen ska bli korrekt. Anpassningar och förändringar beskrivs gå långsamt vilket dels beror på att Chalmers gör offentliga upphandlingar som ibland kan sträcka sig över tre till fyra år vilket begränsar deras anpassningsförmåga och flexibilitet. Det gör att det tar länge tid för dem att ställa nya krav på hållbarhetsanpassningar.

### 6.1.2 Chalmers syn på hållbarhetsarbete

Chalmers antar att införandet av CSRD generellt kommer bidra till minskad greenwashing i företags hållbarhetsrapporter eftersom det kräver förklaringar på varför, eller varför inte, de gör på ett visst sätt. De menar att hållbarhetsrapporter tidigare har kunnat ha ett bredare scope medan det nu blir större koncentration på några få områden. Förändringarna tros resultera i att rapporterna görs mer utförligt och skapar en mer likartad rapportering för företag. Det kan också möjliggöra för företag att jämföra sig med andra företag för att se hur långt de har kommit i sitt hållbarhetsarbete.

CSRD ställer högre krav på Chalmers i och med den dubbla väsentlighetsanalys som behöver göras, vilket kan innebära att direktivet uppfattas som krångligt inom organisationen. Chalmers har tidigare sett klimat, miljö och hållbar utveckling som tre olika områden med tre olika handlingsplaner. En ytterligare svårighet är att finanser inte tidigare setts som en hållbarhetsfråga vilket har skapat förvirring, och resurser har gått till att strukturera om området för att göra hållbar utveckling till ett paraplybegrepp som innefattar alla dessa områden. Trots att rapporteringen kan bli utmanande ser Chalmers det överlag som en konkurrensfördel att ligga i framkant i hållbarhetsrapportering och positivt att få möjlighet att beskriva sitt hållbarhetsarbete.

Hållbarhetsrapporteringen sker i nuläget en gång om året och går upp till styrelsen. Det beskrivs dock som svårt att nå ut med informationen till institutionerna, vilket blir problematiskt eftersom det är dessa som ska genomföra arbetet. De som arbetar inom hållbarhetsfunktionen har upplevt svårigheter i att få acceptans ute i organisationen för hållbarhetsfrågorna och ser väldigt positivt på direktivet, eftersom de aktualiserar hållbarhetsfrågorna på ett nytt sätt.

### 6.1.3 Branschen

Som universitet är Chalmers huvudsyssla utbildning och forskning, vilka båda relaterar till hållbarhet. Dock är det svårt att visa de positiva effekterna av dessa sysslor i hållbarhetsrapporteringen eftersom den endast innehåller effekterna av den interna verksamheten. Exempelvis kommer det rapporteras hur mycket energi som används, mängden el Chalmers kraftverk drar eller vilka inventarier som köps in. Utbildningen och forskningen kommer inte att rapporteras på samma sätt eftersom effekten av dessa främst kommer utanför organisationen och i framtiden. Ett exempel på detta är ett billigt sätt att ta fram biogas som Chalmers tog fram för några år sedan. Då var gasen billig och nyttan av upptäckten var låg vilket gjorde att de inte gick vidare i projektet. I och med dagens energikris hade tekniken haft

ett högt värde om den funnits ute på marknaden. Detta gör att främst de negativa delarna redovisas och det blir svårt att visa det positiva Chalmers bidrar med.

Ytterligare ett område som beskrivs som problematiskt är vilka företag de samarbetar med. Chalmers kan samarbeta med oljeproducerande företag i ett forskningsprojekt där syftet är att ta fram mer hållbara alternativ inom branschen. Om de som företag samtidigt vill ha en hållbar profil beskrivs det som svårt att etiskt försvara dessa samarbeten eftersom de jobbar i en bransch som inte är omtalad som hållbar. Ett problem är även att Chalmers forskare arbetar externt vilket gör att de inte kan ta med forskningen i den interna hållbarhetsrapporten.

Social hållbarhet beskrivs som ett brett begrepp som innefattar olika delar. För att driva jämlikhet inom akademien driver Chalmers Gender Initiative for Excellence (Genie). Vid redovisning av den sociala hållbarheten är det arbetet i Genie och liknande initiativ som Chalmers använder sig av. Utöver det kommer arbetet med breddad rekrytering kanske tas upp nu, vilket inte skrivits mycket om tidigare i rapporteringen. Detsamma gäller rekrytering av studenter och mastersstudenter från andra länder vilket skulle kunna redovisas som likabehandling.

I social hållbarhet brukar även etik innefattas. Chalmers har en etikpolicy och en etiknämnd men det är inget av detta som redovisas i hållbarhetsrapporten. Det ämne som redovisats relaterat till etik är korrupktion inom företaget eftersom det finns krav på detta. Gällande forskning som bedrivs granskas denna inte av Chalmers, utan forskare granskar varandra genom peer review för att säkerställa etisk försvarbarhet. Det anses svårt att gå in utifrån, utan kunskap i ämnet, och granska forskningen. Möjlighet att uppmärksamma eventuella etiska fel finns genom en visselblåsarfunktion på Chalmers hemsida, samt anmälan till disciplinnämnden.

#### 6.1.4 Datainsamling

När det kommer till insamling av data gällande den egna, leverantörernas samt slutanvändarnas hållbarhetspåverkan är slutanvändarna till största del Chalmers själva, varpå extra datainsamling inte behövs i den aspekten. Intern data fås genom manuellt jobb, till exempel datainhämtning om tjänsteresor från deras resebyrå och SJ som Chalmers anser att de behöver redovisa.

Data från leverantörer fås genom regelbundna uppföljningar av inköps- och upphandlingsavdelningen. Vid uppföljningarna kollas även leverantörerna av tjänsterna. Chalmers ställer krav på leverantörerna i sina upphandlingar gällande vilken data som ska redovisas, samt hur. En utveckling av dessa krav är att leverantörerna nu ska redovisa sin klimatpåverkan i mängd koldioxidutsläpp. Tidigare har detta gjorts i svenska kronor som Chalmers sedan själva har omräknat till koldioxidutsläpp genom schabloner. Genom det nya kravet hoppas de slippa använda för många egna schabloner för utsläppen. Chalmers har dock inte möjlighet att ha upphandlingar och krav gällande data för alla leverantörer, vilket gör det krångligare att få tag på relevant information. Detta gäller främst specifika tjänster med små kostnader där inga upphandlingar behövs enligt lagen om offentlig upphandling. Företagen som utför tjänsterna är främst små utan samma möjlighet att hålla reda på olika miljöfaktorer.

Därför ställer Chalmers inte heller samma krav på dessa företag. Eftersom de strävar efter att kunna redovisa data från sina leverantörer görs dock upphandlingar i den mån det är möjligt med stora aktörer där de kan ställa krav på detta.

Upphandlingarna och kraven på data har bemötts utan motstånd. Anledningen till mängden aktörer som är samarbetsvilliga antas ha att göra med en medvetenhet om att det är hela företagsvärlden är på väg. Det gör att inget företag gynnas av att argumentera med Chalmers om datakrav, eftersom även nästa kund kommer ställa samma krav. Trots samarbetsviljan kan företagen ha svårt att leva upp till vad de lovade med en gång om de inte har redovisat data innan. Aktörerna kan därmed snarare lova att redovisa det efterfrågade inom ett närstående tidsintervall. Gällande omvandlingen av utsläppens påverkan till ekonomiska kostnader antas det innebära en stegvis process att få fram data. Enligt Chalmers är det en utmaning för hela Sverige att beräkna den efterfrågade kostnaden med schabloner. Vidare påpekas att trots medvetenheten om att CSRD kommer kräva mer exakt data kan de inte göra allt på en gång.

Chalmers menar att kontroll av data och dess korrekthet aldrig kan garanteras vara helt rätt. Anledningen är bland annat de schabloner som används för att beräkna utsläppen, eftersom de endast är uppskattningar. Chalmers kan i det avseendet enbart göra arbetet så noggrant som möjligt med det som finns tillgängligt för att sedan försöka förfinas och revidera arbetet. En del i arbetet med att ta fram korrekt data blir att försöka hitta fler källor för datainhämtning. Det arbetet har redan påbörjats genom att exempelvis börja redovisa transportpåverkan även i lönesystemet.

Chalmers använder sig till viss del av internationella leverantörer, vilket bidrar till svårigheten att redovisa och kontrollera data. Den enda data som i nuläget redovisas för dessa köp är reseräkningarna. Troligen kommer det att dröja några år till innan insamlingen av denna data kommer kunna vara mer omfattande.

### 6.1.5 Konsulthjälp

Chalmers nyttjar konsulter för att få hjälp med sin hållbarhetsrapportering och har gjort det i ett antal år. De har tidigare anlitat ett konsultföretag för att beräkna sitt koldioxidavtryck, men bytte år 2022 till ett nytt, mindre företag. Båda har hållbarhet som fokusområde. Anledningen till bytet av konsultföretag var att hållbarhetsfunktionen upplevde att de tidigare inte fick den hjälp de behövde. I och med att det är en relativt ny avdelning, och kompetens och resurser förlorades i omorganisationen, måste de ha stöttning i arbetet med sin rapportering för att förstå hur och vad som behöver rapporteras. Chalmers vill också se att deras hållbarhetskonsulter är aktiva i kvalitetssäkring av rapporteringen, samt datainsamlingen, genom att ifrågasätta och utmana de uppgifter de lämnar. De tidigare anlitate konsulterna upplevdes inte göra detta utan snarare köpa alla svar och all data rakt av. Det beskrivs som slentrianmässigt arbete vilket kan fungera bättre för andra kunder med en hållbarhetsstrateg som redan kan hela området, inte för de företag som behöver mer hjälp. Det nya konsultföretag Chalmers anlitat är litet, men engagerat och noggrant, vilket de uppskattar. Av dessa konsulter fås istället en helt ny dialog med uppmaningar om vilken data som ska redovisas, vilket enbart upplevs som positivt och givande.

Chalmers avser ta del av en rad tjänster som deras nya konsultföretag erbjuder, inklusive utbildning om CSRD samt stöd vid framtagning av klimatrapporter och dubbla väsentlighetsanalyser. Syftet med utbildningen som konsultföretaget ska tillhandahålla är primärt att informera ledningen om innebörden av CSRD. Även om hållbarhetsfunktionen skulle kunna anordna utbildningen internt, hävdar Chalmers att det ger mer tyngd om en extern part tas in. En fördelaktig faktor är även att konsultföretaget är experter och kan ge svar på exakta krav som ställs.

Hållbarhetsfunktionen upplever det nuvarande humankapitalet som otillräckligt för att genomföra arbetet framöver. För att förse Chalmers med den kompetens som behövs tänker de börja med att nyttja den tillgängliga expertis som finns på andra avdelningar som HR, juridik och ekonomi. Detta ska ske genom utvecklade samarbeten. I början av arbetet kommer de troligtvis behöva någon konsulttjänst, men upplever att det är dumt att enbart ta in extern kompetens i form av konsulter. Därför kommer behovet att tillgodoses genom en kombination av olika metoder. Chalmers ser också att behovet kommer att fluktuera över tid beroende på vilka nya utmaningar de tar sig an. Behovet är som störst nu när de ska göra sin första hållbarhetsrapport med de nya kraven. När den första rapporten har gjorts kommer de att ha förståelse och rutin för hur hållbarhetsrapporten ska göras. Därmed kommer Chalmers behov av konsulthjälp minska och det kan dröja flera år innan behovet ökar igen.

Chalmers har tidigare låtit sin finansiella revisor skriva under att de har gjort en hållbarhetsrapport och att den följer ÅRL. Den granskning som gjorts av hållbarhetsrapporten har skiljt sig mot den finansiella revisionen, som varit mer uppstyrd med krav på hur rapporterna ska genomföras. I och med CSRD tros granskningen bli mer lik den finansiella revisionen. Ett och samma konsultföretag kommer troligtvis revidera både den finansiella rapporten och hållbarhetsrapporten även i framtiden. Chalmers menar att detta möjligen kommer kräva en kompetensutveckling för revisorerna, precis som för företagen som revideras. En önskan Chalmers har för framtiden är att årsrapporten och hållbarhetsrapporten skulle integreras ytterligare så att verksamheten tydligare presenteras i form av en sammanhängande verksamhetsberättelse, särskilt med hänsyn till den relevans som hållbarhetsaspekterna har för beslut.

## 6.2 Telefonaktiebolaget LM Ericsson

Ericsson är en av världens ledande leverantörer av informations- och kommunikationsteknik (Ericsson, 2023). I mars 2023 publicerade Ericsson sin årsredovisning för 2022 som består av fyra delar; en finansiell rapport, en bolagsstyrningsrapport, en ersättningsrapport samt en rapport om hållbarhet och ansvarsfullt företagande. Den sistnämnda innehåller information om Ericssons sociala, miljö- och bolagsstyrningsmässiga prestationer och aktiviteter samt bolagets påverkan inom dessa områden (Ericsson, 2023). Hållbarhetsrapporten är upprättad i enlighet med GRI Standards. Som en del av rapporteringen tar Ericsson även hänsyn till andra ramverk inom hållbarhet så som SASB, FN:s Global Compact och FN:s globala mål för hållbar utveckling (Ericsson, u.å.).

I hållbarhetsrapporten presenteras status och utfall för Ericssons mål kopplade till hållbarhet (Ericsson, 2023). Ett av målen är att nå nettonollutsläpp av växthusgaser i hela värdekedjan fram till år 2040, med delmålet att minska utsläppen med 50% fram till år 2030. Enligt livscykelanalyser som Ericsson genomfört utgör utsläppen från Ericssons direkta verksamhet mindre än 1% av värdekedjans totala utsläpp. Merparten av utsläppen, cirka 91%, sker nedströms i värdekedjan, det vill säga av användarna av Ericssons produkter och tjänster. Utsläpp från uppströms i värdekedjan, det vill säga leverantörer, utgör cirka 9% av de totala utsläppen. För att nå målet kring nettonollutsläpp krävs alltså en påverkan och samverkan i företagets leverantörskedja och tillsammans med kunder.

Årsredovisningen, inklusive hållbarhetsrapporten, har genomgått revision, respektive granskning, av Deloitte AB (Ericsson, 2023). Hållbarhetsrapporten har genomgått en översiktlig granskning av hållbarhetsredovisningen som helhet och en revision av utvald information kring utsläpp av växthusgaser, samt information avseende andel kvinnor per personalkategori.

### 6.2.1 Nuläge

Ericssons gruppfunktion Sustainability & Corporate Responsibility består av cirka 30 personer som arbetar med olika typer av hållbarhetsfrågor, varav en handfull anställda ägnar sig åt hållbarhetsrapportering på heltid. De anställda tillhör inte en egen organisatorisk avdelning utan en bredare som heter Sustainability and Corporate Responsibility (SCR) och innefattar ytterligare arbetsuppgifter än enbart rapportering. Utöver de anställda på SCR finns det anställda med hållbarhetsrelaterade ansvar på andra avdelningar och affärsområden. Hållbarhetsrapporten som Ericsson tar fram involverar personer på olika avdelningar, utöver de som är anställda inom hållbarhet specifikt, vilket de menar är ett måste för att det ska vara möjligt att ta fram rapporten.

Eftersom Ericssons styrelse inte är en operationell sådan är deras främsta roll relaterat till hållbarhet att hålla sig uppdaterade och informerade om relevanta delar av hållbarhetsarbetet, snarare än att ta beslut och detaljstyra. Ericsson menar dock att deras roll kan anses vara större om man ser hållbarhet i ett vidare perspektiv. Anledningen till detta är att energiförbrukningen i nätverken som byggs har identifierats som Ericssons största miljöpåverkan. Frågan ligger dock på styrelsens bord snarare som en teknologifråga än miljö, vilket gör att uppfattningen om styrelsens involvering beror på den definition de väljer av hållbarhet samt vilka ämnen som lämpar sig på styrelsens bord.

En utmaning för Ericsson inom hållbarhetsrapportering är att endast ett fåtal anställda arbetar på heltid med denna verksamhet. Att hålla sig uppdaterade på de nya ram- och regelverken, och förstå hur Ericsson påverkas av dessa, hade kunnat omfatta all deras arbetstid. Emellertid måste dessa anställda även hantera andra uppgifter och behöver därför fördela sin tid mellan dessa uppgifter. En annan utmaning för Ericsson är att få personer som internt hanterar hållbarhetsdata att implementera riskbedömning och granskning i sina processer på samma sätt som finansfunktionen. Ofta saknas vana vid att utföra denna typ av kvalitetssäkringar hos dem som lämnar hållbarhetsdata och det är utmanande att implementera riskbedömning och

granskning i processerna. Ericsson påpekar att denna brist på kunskap skiljer sig från deras finansiella rapportering, där dessa delar rutinmässigt ingår.

### 6.2.2 Ericssons syn på hållbarhetsrapportering

Ericsson har lång erfarenhet av hållbarhetsrapportering och ser sig själva som en ganska avancerad rapportör, med utgångspunkt i att rapporteringen ska vara “on par with global best practices”. Med krav från traditionella användare av extern rapportering, exempelvis finansmarknadsaktörer, ägare, analytiker och långivare, ser de hållbarhetsrapportering som obligatoriskt för ett stort, multinationellt företag. En av anledningarna till att rapporten publiceras är för att uppfylla dessa intressenters förväntningar och krav. Ytterligare en anledning till att Ericsson hållbarhetsrapporterar är konsekvenserna av rapporteringen snarare än rapporten i sig. De menar att det för med sig fördelar i form av strukturerade processer för att samla in hållbarhetsdata som kan användas som internt beslutsunderlag. Den data som samlas in ger möjlighet att hantera eventuella risker och genom att ha en etablerad process i form av hållbarhetsrapportering kan effektiviteten av datainsamlingen förhoppningsvis ökas.

Ericssons tidigare hållbarhetsrapporter följer de frivilliga ramverk för hållbarhetsrapportering som de anser håller högst nivå i dagsläget. Anledningen till att de utformat sin hållbarhetsrapportering efter frivilliga ramverk är att de utgått från en egen hypotes om att eventuella framtida rapporteringskrav skulle vara baserade på de frivilliga ramverken. De menar att erfarenheten av de frivilliga ramverken ger en fördel i förberedelserna inför CSRD, eftersom de redan lagt ner hårt arbete för att uppfylla de frivilliga ramverk som direktivet är byggt på. Ericsson påpekar att bolag vilka aldrig hållbarhetsrapporterat saknar denna erfarenhet och kan ha större svårigheter i att uppfylla kraven.

Ericsson har en positiv inställning till införandet av CSRD som, av dem, betraktas som ett enhetligt ramverk för europeiska företag. Den dubbla väsentlighetsanalysen, som definierar vad som ska rapporteras, har Ericsson inte integrerat i sin rapportering tidigare. De ser även positivt på att hållbarhetsrapporteringen blir en del av företagets finansiella rapportering. De anser dock att utformningen av integrationen av hållbarhetsrapporten i förvaltningsberättelsen kan ifrågasättas. Då hållbarhetsrapporten uppskattas bli mer omfattande, sett till sidantal, tror de att detta kan göra att det uppstår viss obalans i förvaltningsberättelsen och snarare blir en hållbarhetsrapport med bifogad förvaltningsberättelse än tvärtom. Ericsson påpekar att denna utformning kan vara annat än det användarna för finansiell rapportering primärt efterfrågar.

Det framhävs att direktivet kommer innebära stora förändringar för Ericsson och deras hållbarhetsavdelning. De menar att arbetet med att anpassa sig till förändringarna för med sig utmaningar. Ett exempel är medvetenheten om att behöva rapportera enligt obligatoriska standarder utan att idag veta exakt vilka, vilket gör det utmanande att förbereda sig för detta. De beskriver att ovissheten grundas i att ESRS, ramverket för CSRD, inte är helt klart än. En annan utmaning Ericsson nämner är utformningen av rapporteringsprocesser i termer av internkontroll och kvalitetssäkring.

### 6.2.3 Branschen

Sektorn Ericsson tillhör är ICT (Information and Communications Technology), vilken innefattar aktörer som erbjuder tjänster, mjukvara och/eller hårdvara, och Ericsson tillhandahåller alla tre. Hårdvaran ingår som delkomponenter i de nätverk Ericsson bygger åt sina kunder, men användandet av dem är inte oproblemiskt. Tillverkningen av hårdvara ger ökad resursförbrukning av kritiska metaller och andra råvaror. Elektroniskt avfall är även en av de snabbast växande avfallskategorierna i världen, varpå cirkularitet i användandet av produkterna blir mer kritiskt. Å andra sidan är digitaliseringen av samhället och ekonomin, samt utbyggnad av digital infrastruktur och nätverk, en förutsättning för både ekonomisk tillväxt och en hållbar omställning av ekonomin, enligt Ericsson. Detta skapar en balansgång för samhälle och företag att välja mellan behovet att digitalisera och bygga ut samt den miljöpåverkan som skapas.

Utöver skapandet av produkter menar Ericsson att en viktig fråga i deras bransch är mänskliga rättigheter. Deras kunder tillhandahåller kommunikationslösningar där yttrandefrihet så väl som sekretess är viktiga rättigheter och då Ericsson gör denna kommunikation möjlig med sina lösningar tar de även denna faktor i beaktning.

### 6.2.4 Datainsamling

Datainsamlingen som genomförs på Ericsson är till största del manuell och består av att skicka ut förfrågningar gällande den data som behövs. Det pågår ett arbete kring automatisering av dessa processer, och Ericsson uttrycker ett behov av att utveckla detta ytterligare. Redovisning av data gällande leverantörernas utsläpp bygger till stor del på sekundärdata och livscykelanalyser som Ericsson gjort för sina produkter. När de vet den uppskattade påverkan på en produkt kombinerar de dessa siffror med mängden material och komponenter som inhandlats samt antalet produkter som nått marknaden. I och med nyttjandet av sekundärdata och överslagsberäkningar upplever de inga problem med datainsamling från andra länder. Ericsson har ett pågående arbete för att samla in mer primärdata från leverantörerna, men i nuläget är sekundärdata fortfarande mest använd i deras beräkningar. Två av anledningarna till att de valt att inte enbart utgå från primärdata är att den är svår att få tag i och att den är svår att verifiera.

### 6.2.5 Konsulthjälp

Enligt Ericsson finns det främst två anledningar till att företag väljer att ta in konsulter, vilka båda är kopplade till interna resurser. Den ena är kunskapsförsörjning, som kommer av att kunskap saknas internt, och den andra är brist på resurser i form av anställda som har tid och möjlighet att kunna utföra arbetet. Gällande antal anställda har de en bred kapacitet och ser inget behov av att nyttja konsulter för att få mer arbetskraft. Även kunskap har de tillgång till internt, och de har inget specifikt de behöver hjälp med i dagsläget, men de utesluter inte möjligheten att ta in konsulter för enskilda frågor där de saknar kunskap. Ytterligare en anledning till att Ericsson väljer bort konsulthjälp är att de ser positiva bieffekter med att driva processerna internt. Det ligger, enligt Ericsson, ett värde i att förvärva kunskapen själva då det

gör att kompetensen stannar inom företaget, jämfört med att kunskapen går förlorad när konsulternas tjänst avslutats.

Ericsson har tillämpat både granskning och revision på sina tidigare hållbarhetsrapporter. De har själva valt ut vilka delar som skulle genomgå revision istället för att enbart bli översiktligt granskade. Anledningen till att detta gjordes var att de ville öka trovärdigheten i leveransen på ett antal utsläppsmål de satt upp till 2022. Även efter har dock revision tillämpats då de bestämde att delar av den verkställande ledningens långsiktiga rörliga ersättning skulle kopplas till ESG-mål. Vid införandet av dessa kriterier kopplade till hållbarhet för rörlig ersättning ansågs det även lämpligt att ha revision på de berörda punkterna. Granskningen av hållbarhetsrapporten gör att även hållbarhetsavdelningen behöver ha en relation till företagets revisorer. Kommunikationen görs för att kunna vara överens om de tolkningar som görs av exempelvis ramverk och definitioner av KPI:er, så att slutpubliceringen kan ske utan några oväntade, alternativa tolkningar.

Den översiktliga granskningen och revisionen av hållbarhetsrapporten genomförs av Deloitte, vilka är samma revisorer som de har för sin finansiella revision. Ericsson ser stordriftsfördelar i att låta de som reviderar den finansiella informationen även granska hållbarhetsrapporten. Det grundar sig i att det tar lång tid att sätta sig in i en så stor organisation som Ericsson. Revisorerna byts dock ut med jämna mellanrum, på grund av regler inom EU och för att undvika beroendeproblematik, varpå ett skifte ibland är nödvändigt. Den omställning som sker vid ett sådant byte är omfattande och inga fördelar ses i att ha revisorer från ett annat företag för att genomföra hållbarhetsrapporten, då även de regelbundet behövs bytas ut.

### 6.3 Sandvik AB

Sandvik AB är ett globalt bolag som tillhandahåller lösningar för tillverkning-, infrastruktur- och gruvindustrin med en omsättning på 112 Md SEK 2022 (Sandvik AB, 2023). 98% av Sandviks utsläpp av växthusgaser kommer uppströms eller nedströms, där den största andelen kan härledas till kundens användning av produkter. Sandvik driver flera hållbarhetsinitiativ, ett exempel är att de har anslutit sig till Science Based Targets initiativ (SBTi) vilket innebär att de måste kartlägga sina utsläpp, sätta mål för hur dessa ska minska samt följa upp arbetet att nå målsättningen. Målen måste vara i linje med vad som krävs för att målen från Parisavtalet ska nås (Science Based Target initiative, u.å.). För att klara av de hållbarhetsmål som Sandvik har satt upp har de ett forum för kompetensutbyte och samarbete relaterat till hållbarhetsfrågor mellan olika avdelningar inom företaget (Sandvik AB, 2023).

Sedan 2016 har Sandvik publicerat en integrerad årsrapport som inkluderar finansiell, miljö- och social data (Sandvik AB, u.å.). Företaget rapporterar i enlighet med SASB:s ramverk för industrigods- och maskiner, Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) samt GRI Standards 2021 (Sandvik AB, 2023). Sandvik har påbörjat förberedelser inför CSRD, bland annat genom en pilotstudie, för att undersöka hur en dubbel väsentlighetsanalys skulle kunna göras.

PwC var ansvariga revisorer för Sandviks årsrapport 2022 och har, utöver den finansiella revisionen, genomfört en översiktlig granskning av Sandviks “Sustainable Business Report” samt verifierat Sandviks “Statutory Sustainability Report” (Sandvik AB, 2023). Utöver den översiktliga granskningen av hållbarhetsrapporten utfördes även revision av viss information i rapporten. Revisionen omfattade data på totalt avfall, växthusutsläpp i scope 1 och 2 samt andel kvinnor i chefspositioner.

### 6.3.1 Nuläge

Organisatoriskt är Sandvik väldigt decentraliserade. Hållbarhetsfunktionen är organisatoriskt inte helt fristående utan ingår i en funktion som heter kommunikation och hållbarhet. Gruppen som ansvarar för hållbarhet på denna nivå består av totalt två personer. Antalet som jobbar med hållbarhet på Sandvik är dock högre. Organisationen består av fyra affärsområden vilka alla har en hållbarhetschef, som antingen har hållbarhet som hela, eller en del, av sitt ansvarsområde. Varje affärsområde innehåller 21 divisioner, varav nästan alla har en tjänst som ansvarar för hållbarhet. Ytterligare hållbarhetsansvariga finns även på vissa större sajter.

Styrelsen är väl insatt i hållbarhetsarbetet på Sandvik och är tydligt involverade, engagerade och intresserade. De får en skriven rapport innehållande hållbarhet till varje revisionsutskottsmöte, som sker minst nio gånger per år, och har även möten med hållbarhetschefen. Vidare var det styrelsen som godkände Sandviks 2030-mål samt godkände och stöttade deltagandet i SBTi.

Sandvik initierade under hösten 2022 ett projekt för att förbereda sig inför införandet av CSRD. Detta projekt har bestått av ett första utkast av en dubbel väsentlighetsanalys som testimplementerats. Syftet har varit att bygga processen och träna inför kommande arbete. De menar att detta projekt var nyttigt då de gjorde en mängd fel, vilka de nu har möjlighet att korrigera. Eftersom Sandvik har arbetat med CSRD under ett antal månader och har gjort stora ansträngningar för att sätta sig in i direktivet anser de sig ha relativt god förståelse för rapporteringskraven. De menar dock att direktivet är väldigt komplext och att troligen ingen, intern eller extern, kan påstå att man har full koll på innebörden. Att starta arbetet tidigt blir på grund av komplexiteten mer en fråga om självbevarelsedrift än strävan efter att vara bäst i klassen.

### 6.3.2 Sandviks syn på hållbarhetsrapportering

Sandvik har publicerat hållbarhetsrapporter årligen sedan 2006. På senare år har hållbarhetsfunktionen strategiskt utvecklat en tydligare koppling mellan hållbarhet och affär. Hållbarhetsrapporteringen har därmed fungerat som ett stöd till affären och sätt att visa det hållbarhetsarbete som görs. Arbetet menar att de har en ingenjörsmässig approach med stort fokus på siffror, mätetal och konkreta start, slut samt delmål. Att rapporteringen, och arbetet, utgår från siffror och data, menar Sandvik möjliggör framsteg och verkliga skillnader för kunder i sina hållbarhetsutmaningar. Vidare trycker de på att göra verklig skillnad är deras enda intresse, rapportera siffror för att det ska se snyggt ut, eller annan greenwashing, är de inte intresserade av. Sandvik ser inte enbart sina kunder som intressenter av sin hållbarhetsrapport

utan vill även att studenter, aktieägare och samhället i stort ska ha möjlighet att ta del av deras arbete.

Införandet av CSRD anses positivt och bra av Sandvik. De menar att den enhetliga rapporteringen ger lika och genomlysta måttetal samt möjlighet till jämförelse med andra företag. Transparensen och möjligheten, både för Sandvik och andra, att granska och jämföra sig med konkurrenter eller andra bolag är något de omfamnar. Vidare anser de att kraven på granskning av hållbarhetsrapporten är bra och gör att man kan korrigera det som behöver förbättras. Införandet av CSRD tror de även kommer föra finans och hållbarhet närmre varandra. Finans- och hållbarhetsfunktioner kommer därför behöva förstå varandra bättre och organisera sig under samma tak. Utan lyckat hållbarhetsarbete anser de inte att bolaget är attraktivt för investeringar eller uppköp. Sandvik ser dock CSRD som mer än bara rapportering. De menar att de försöker använda siffror, nya policyers eller andra förändringar till affärsfördelar och har konstant fokus på att det ska stödja affären, utveckla och hjälpa deras intressenter.

Att Sandvik gått med i SBTi är en fördel i form av förståelse i organisationen även för CSRD. Deltagandet blir även en validering på att de utför arbetet. Då CSRD är omfattande menar dock Sandvik att andra ramverk för hållbarhetsrapportering kan försvinna eftersom dessa inkluderas i det nya direktivet. Detta eftersom ingen är intresserad av dubbelrapportering. CSRD blir dock en utmaning att anpassa sig efter. En del av utmaningen är att kompetensmässigt hänga med på olika frågor gällande hållbarhet inom alla områden utefter samtliga riktlinjer. Den andra utmaningen Sandvik upplever är att lyckas med datakvalitet och rapporteringsmognad. Förbättringen som ska göras är stor och involverar hela organisationen. Att få med alla delar som kvalitetssäker rapportering, storsystem, databaser och måttetal kommer vara svårt. Ytterligare en utmaning kommer vara kompetensbehovet som skapas. De menar att erfarenhet inom olika områden och en förståelse för andra delar, gärna ingenjörsmässiga, är en fördel. Personer som matchar denna beskrivning samt kompletterar gruppen är eftertraktade på arbetsmarknaden och därmed svåra att anställa.

### 6.3.3 Branschen

Sandvik tillhandahåller produkter som används i gruvindustrin, vilket för med sig utmaningar gällande den miljöpåverkan produkten har vid användandet. Att anlägga en gruva påverkar den biologiska mångfalden. Gruvorna tillhör dock kunderna varpå det blir utmanande att identifiera hur den biologiska mångfalden påverkas och vilka möjligheter som finns för att stödja en hållbar process. Enligt Sandvik behöver även frågor gällande mätning av mänskliga rättigheter förstås bättre, något som kan göras genom stöttning från externa parter.

### 6.3.4 Datainsamling

I Sandviks CSRD-projekt driver de fyra huvudspår varav ett är en ESRS-analys för att förstå hur data ska rapporteras, vilken datainsamling som krävs och vilka gap som finns. Anledningen till att projektet och analyserna redan är så långt gångna är att de anser CSRD vara komplext. Insamlandet av data från leverantörer och kunder tror de kan vara en av de mest utmanande

delarna. På grund av företagets storlek kommer det att krävas minst ett halvår för att implementera arbetet globalt.

En stor del av den data som efterfrågas i CSRD kommer att finnas internt. Den data som är extern kommer byggas upp successivt, menar Sandvik. Antalet leverantörer är stort och det är inte alla som har en väsentlig påverkan på hållbarhet. Planen är därför att börja med ett begränsat antal leverantörer på ett område där man vet att påverkan är stor. En del data finns redan från Enterprise Risk Management eller från andra övningar de har gjort. Som del i att bli CSRD-kompatibla har man även köpt en IT-mjukvara där bland annat datarapporteringen ska integreras med siffror och texter. Systemet ska även innefatta processen för dubbel väsentlighetsanalys och dialoger med olika aktörer. Att inkludera alla dessa delar ska göra systemet reviderbart och möjligt att granska.

### 6.3.5 Konsulthjälp

Sandvik anlitar inte extern hjälp för att skapa hållbarhetsrapporterna. Konsulttjänster kopplade till CSRD upplever de kan lova mer än vad de faktiskt kan utföra. De menar att uppmålandet av CSRD som ett område konsulterna enkelt kan hjälpa till med kan skapa en falsk trygghet för företagen som de anlitas av. Sandvik har dock använt sig av extern hjälp i vissa specifika projekt, till exempel framtagandet av ett första utkast till den dubbla väsentlighetsanalys som krävs av CSRD samt SBTi-projektet. Projektet har anlitat olika konsultföretag. Det som anlitas vid väsentlighetsanalysen ingår i Big 4 medan det andra är ett mindre företag specialiserat inom hållbarhet. Vid val av konsultföretag uttrycker Sandvik att de värderar kompetens och resursutnyttjande snarare än att personer dyker upp på alla möten utan att fylla något syfte, vilket de menar lätt kan hända annars.

Hjälpen de fick i samband med framtagningen av ett första utkast till den dubbla väsentlighetsanalysen var i form av tolkning av texter och metodik. Eftersom hållbarhetsfunktionen består av enbart två personer snabbade den externa hjälpen på arbetet med att skapa ett första utkast för Sandvik att utgå ifrån. Utkastet var dock guidat och framtaget utifrån hållbarhetsfunktionens tankar och åsikter. Arbetet har därmed till största del bedrivits av Sandvik själva. Sandvik framhäver att resultatet av detta samarbete inte var en perfekt process eller dubbel väsentlighetsanalys utan kunskap och förutsättningar för att kunna bygga en bättre process när den väl ska användas. En del av utkastet som skapades var att identifiera eventuellt resursbehov, för att kunna lyckas själva framöver utan ytterligare konsulthjälp. Valet av konsultföretag i detta fall grundades på att personerna som arbetade med hållbarhet var ytterst kompetenta med verklig erfarenhet av färdigutvecklade dubbla väsentlighetsanalyser. En ytterligare anledning till att dessa konsulter valdes var på grund av bra personkemi och framgångsrik utveckling. Samarbetet har fortsatt mellan parterna av samma anledning.

I SBTi-projektet bidrog den externa hjälpen med stöttning i form av metodik, verktyg, förberedelse för inskick till validering och resonemang. Sandvik lät divisionerna själva samla in och skapa sin data istället för att göra det på högsta nivån. Anledningen var att man ville utveckla kunskap nere i affären gällande problemen och utmaningarna med hållbarhetsarbetet. Konsulterna och Sandvik utförde ungefär halva arbetet var. Detta upplägg var medvetet då de

värderade att bygga och behålla kunskapen internt. Efter att valideringen var klar har Sandvik förlängt avtalet med konsultföretaget för att hjälpa till med mindre arbete, som att agera bollplank. Tjänsterna de har nyttjat har varit praktiska såväl som utbildningar. Konsultföretaget är kompetenta och duktiga, enligt Sandvik, men de menar att arbetet successivt utbildar organisationen, varpå man vid något läge inte längre kommer ha behovet av denna hjälp.

En annan konsulttjänst Sandvik har nyttjat gällande hållbarhetsrapportering är granskning och revision av rapporten. Dessa konsulter väljs inte av hållbarhetsfunktionen utan av den finansiella revisionen. Även om granskningen av hållbarhetsrapporter har varit frivillig uttrycker Sandvik att det är en viktig del som de prioriterar. Rapporten i helhet genomgår översiktlig granskning för att täcka allt, varpå man sedan väljer ut specifika nyckeltal kopplade till deras interna mål. Dessa nyckeltal kommenteras på kvartalsbasis och för att säkerställa att de håller rätt nivå. Sandvik tror att även revision av hållbarhetsrapporten kommer att bli obligatorisk i framtiden, varpå det är bra att börja träna inför detta redan. De menar att den finansiella rapporteringen är på en mycket högre nivå än den hållbarhetsrelaterade. Eftersom EFRAG, den finansiella rådgivande kommittén, har utvecklat ESRS tror de att även denna rapportering kommer lyftas till samma nivå som den finansiella. Att nyttja granskning som tjänst anses även bra då värdet av hållbarhetsdata och ESG-data kommer att stiga och jämföras mer som finansiella nyckeltal. Granskningen möjliggör transparens och att jämföra olika företag med lätthet.

## 7 Analys

Efter att ha intervjuat Alfa samt tre företag som rapporterar sitt hållbarhetsarbete har resultatet analyserats tillsammans med litteratur från det teoretiska ramverket. Under denna rubrik analyseras inledningsvis kundföretagens arbetssätt. Därefter analyseras konsultföretagens tjänsteerbjudande följt av de interorganisatoriska relationerna mellan leverantör och kund.

### 7.1 Kundföretags arbetssätt

Under denna rubrik analyseras kundföretags arbetssätt efter intern kompetens inom företaget och därefter deras datahantering och datainsamling.

#### 7.1.1 Kompetens inom företagen

Det finns en skillnad mellan de företag som intervjuades gällande deras humankapital och resurser som påverkar hur kompetensen är fördelad inom företaget. Chalmers har idag ingen funktion som enbart arbetar med hållbarhet utan har valt att ha en vicerektor som är ansvarig för bland annat hållbarhetsfrågor och en rådgivare till vicerektorn som arbetar med hållbarhet på halvtid. Vid Chalmers omorganisering förlorades kompetens inom hållbarhet och den rådgivare som finns idag saknar tidigare erfarenhet av hållbarhetsrapportering. Chalmers menar att de behöver stöttning gällande hållbarhetsrapporteringen eftersom kompetensen förlorades i omorganisationen. Ericsson uppger istället att de har tillräckligt humankapital och kompetens inom företaget och ser därför inte något behov att ta in konsult hjälp. Även Sandvik skapar till stor del sin hållbarhetsrapport själva men tar in konsulter för att exempelvis bidra med kompetens i vissa projekt. Företag med en mindre hållbarhetsfunktion, som Chalmers, kan bli beroende av några få personer vilket skapar ett kompetensbehov om dessa personer byts ut. Ett sådant företag kan eventuellt söka mer extern hjälp för att stödja deras arbete inom hållbarhetsrapportering, vilket Chalmers bekräftar. Företag med större hållbarhetsfunktion har däremot inte samma behov av konsulttjänster i form av resursförsörjning. Eftersom kompetensen på företaget finns hos fler personer påverkas inte företagets interna kompetens i samma utsträckning om enstaka personer byts ut.

#### 7.1.2 Datahantering och datainsamling

Att datainsamlingen blir mer omfattande i och med CSRD kan vara en utmaning för företagen. Ericsson ser att datainsamlingen kommer kräva kommunikation mellan olika avdelningar vilket kan bli en utmaning. Detta då leverantörer av hållbarhetsdata inte har samma vana av riskbedömning och granskning som exempelvis finansfunktionen. De ser därför att de kommer behöva utveckla ett mer standardiserat arbetssätt för att redovisa hållbarhetsdata. Både Chalmers och Ericsson hanterar datainsamlingen relativt manuellt. I en fallstudie av ett företags utmaningar relaterat till hållbarhetsrapportering, av De Micco et al. (2019), framkommer det liknande problem i koordinationen av datainsamling. Anledningen var att företaget i studien saknade ett IT-system för en effektiv hantering av icke-finansiell information i samband med införandet av NFRD. Detta kan kopplas till hur Ericsson önskar att dessa processer ska

automatiseras ytterligare för att effektivisera och standardisera arbetet. Av samma anledning har Sandvik valt att köpa in en IT-mjukvara för att stödja datarapporteringen.

När det gäller datainsamling använder Chalmers schabloner för att räkna ut klimatpåverkan. För Ericsson bygger en stor del av dataredovisningen på sekundärdata för hållbarhetspåverkan från leverantörer. På grund av CSRD ser både Chalmers och Ericsson ett behov av mer direkt datainsamling för att undvika användningen av schabloner respektive sekundärdata. Ericsson har därför ett pågående arbete med att samla in mer primärdata från leverantörer, men på grund av utmaningarna med att framställa och verifiera denna data används fortsatt främst sekundärdata. Chalmers ser hur kraven på mer exakt data från leverantörer kommer att öka efterhand. Även Sandvik ser att den externa datainsamlingen kommer att utvecklas successivt. Sandviks fokus ligger främst på de områden med större påverkan på hållbarhet vilket innebär ett begränsat antal av deras leverantörer. En möjlig tolkning av detta resultat är att ju fler företag som tillämpar hållbarhetsredovisning enligt CSRD, desto fler företag kommer gå från sekundärdata till primärdata för att klara sina leverantörer eller kunders krav. Dessutom kommer fler företag successivt omfattas av CSRD vilket kan medföra att dessa företag i sin tur kan bidra med mer data. Detta kan göra att inhämtningen av data från leverantörerna blir mer integrerad i både leverantörernas och företagets processer.

## 7.2 Konsultföretags tjänsteerbjudande

Under denna rubrik analyseras konsultföretags tjänsteerbjudande. Tjänsteerbjudandet analyseras utifrån studiens resultat, samt tidigare forskning på området. Avsnittet delas in utifrån efterfrågan på konsulttjänster, kompetens inom hållbarhetsrapportering samt variationen i kundbehov mellan företag.

### 7.2.1 Efterfrågan av konsulttjänster

Behovet av Alfas hållbarhetstjänster förväntas öka, men det kommer antagligen inte röra sig om nya typer av tjänster. Istället kommer Alfas nuvarande hållbarhetstjänster såsom granskning, förbättring av rapporteringsprocesser samt uppsättandet av väsentlighetsanalyser att skalas upp och utvecklas. Kundföretag kommer behöva stöttning i att möta de nya rapporteringskraven och förväntas efterfråga mer rådgivning, granskning, kompetensförsörjning samt gapanalyser. På längre sikt tror de även att hållbarhetsarbete kopplat till CSRD kommer att bli en integrerad del i tjänsteerbjudanden även på andra avdelningar eftersom det påverkar flera områden.

Flera av Alfas tjänster kopplade till CSRD är bedömningar av hur väl kunderna i dagsläget lever upp till de krav som ställs och vad de har kvar att arbeta på. Något annat de förutspår är ett ökat behov av kunskapsförsörjning till styrelser, då CSRD ökar styrelsens hållbarhetsansvar. Alfa menar även att företag som saknar tillräckligt humankapital för att kunna genomföra det rapporteringsarbete som krävs ser ett behov av interim hållbarhetssupport, där Alfas konsulter går in och tar dessa roller temporärt i olika företag. Detta nya tjänsteerbjudande har främst tagits fram utifrån det ökade behov CSRD har skapat. Efterfrågan på denna tjänst är något Sandvik bekräftar. De har enbart två anställda inom hållbarhetsfunktionen och uttrycker en

problematik med att hinna utföra arbetet tillräckligt snabbt, samt lyfter möjligheten att köpa in extern personal från konsultföretag som en lösning de tidigare använt sig av i specifika projekt. Detta kan även kopplas till teorin av Lai och Stacchezzini (2021) som menar att kompetensbehovet kan täckas genom extern hjälp från konsulter. Chalmers använder sig av denna typ av tjänster. De har enbart en person som arbetar deltid med hållbarhetsrapportering och som har bristfällig erfarenhet inom området och tar därför in extern kompetens.

Det framtida behovet av konsulttjänster beror även på hur kompetensen på marknaden ser ut. Sandvik uttrycker att det i dagsläget saknas kompetens inom hållbarhet på arbetsmarknaden och att efterfrågan av personer som besitter denna kompetens överstiger utbudet. Alfa lyfter att om fler i framtiden utbildar sig inom hållbarhet eller om det blir mer integrerat på ingenjör- och ekonomiutbildningar kommer kompetensen finnas tillgänglig internt på kundföretagen. Kundföretagen kommer då, likt Ericsson, antagligen inte att se samma behov av extern hjälp. Skulle denna kompetens fortsatt saknas på arbetsmarknaden förväntas däremot behovet fortsatt vara stort.

Tidigare studier av Mota och Santos (2021) visar en förändring i hur tjänster specificeras. Från att kunden utifrån sina behov har specificerat tjänsten till att leverantör och kund definierar tjänsten tillsammans. Detta skulle kunna påverka utvecklingen av de hållbarhetsrelaterade tjänster Alfa erbjuder, genom att tillsammans med kunden specificera vilka tjänster som behövs för att uppfylla kundens behov. Mota och Santos (2021) menar att den roll respektive part tar beror på tjänstens komplexitet samt vilken kompetens som parterna besitter. En möjlighet är att större företag, med hög kompetens och en komplex produkt, kan specificera konkreta tjänster de ser ett behov av medan andra, mindre företag kan behöva stöd från konsultföretaget med att tillsammans definiera vilka tjänster de efterfrågar. Detta stämmer överens med Chalmers situation. Chalmers uttrycker att de värderar konsultföretag som de kan ha en dialog med och som är aktiva, ifrågasätter och utmanar de uppgifter Chalmers lämnar i högre utsträckning än andra konsultföretag. Tidigare har de anlitat ett konsultföretag som lade ett större ansvar på Chalmers och tog emot de siffror de fick rapporterade till sig utan att ifrågasätta dem. Chalmers själva beskriver de tidigare konsulternas arbete som slentrianmässigt, vilket de upplever fungerar bättre för de kunder med en hållbarhetsstrateg som redan besitter hög kompetens inom området, inte för de bolag som behöver mer hjälp. Detta resonemang kan kopplas till Mota och Santos (2021) tidigare studier på området. De menar även att leverantören, i de fall de hade tidigare erfarenhet av liknande kundsamarbeten, tog större ansvar för definitionsprocessen. Detta kan tyda på att Alfa, som har en bred kundportfölj och erfarenhet inom området, kan komma att ta initiativ i utformningen av tjänster tillsammans med sina kunder.

### 7.2.2 Kompetensutveckling inom hållbarhetsrapportering

På grund av CSRD ser Alfa ett behov av en generell kompetensförsörjning för alla medarbetare på Alfa för att kunna prata med kunder om direktivet. Kunskap kring hållbarhetsrapportering är numera inte enbart aktuellt i dialog med hållbarhetschefer utan även med exempelvis personer i företagsstyrelsen, på finansfunktioner och CFO:s.

CSRD medför även ökade utbildningskrav på de revisorer som ska granska hållbarhetsrapporter. Granskningen kommer att närma sig revisionen av den finansiella rapporten och Chalmers tror att detta kan komma att kräva en kompetensutveckling för revisorer, något som även Alfa uttrycker. Majoriteten av Alfas konsultverksamhet är finansiell och företaget har även lång erfarenhet av revision av finansiella rapporter. Alfa ser detta som en möjlighet att sprida kompetens gällande granskning till de som redan besitter kompetens kring hållbarhetsarbete och själva innehållet i hållbarhetsrapporterna. Det innebär ett ökat samarbete mellan Alfas finans- samt hållbarhetsfunktion när hållbarhetsdata och åtgärder ska uppskattas och kopplas till finansiella siffror. Alfa ser utmaningen i att få ihop det bästa av dessa två världar, men anser att de har tillräcklig kompetens inom företaget. Sandviks uppfattning är däremot att många konsultföretag inte besitter den kunskap kring CSRD som utlovas och de menar att deras egna anställda inom hållbarhet i många fall besitter högre kompetens på området än den externa hjälp som finns att tillgå. Sandviks uppfattning kan tänkas bero på att de ligger i framkant vad gäller hållbarhetsrapportering vilket innebär att de ställer högre krav på konsulter kompetens i de fall där syftet med den externa hjälpen är kompetensförsörjning. Trots detta valde Sandvik att anlita ett företag inom Big 4 för konsultation kring sin hållbarhetsrapport i höstas, med motivationen att de specifika konsulterna de anlitat besitter mycket hög kompetens.

Alfas prognos kring ökat samarbete mellan avdelningarna styrks av tidigare forskning kring hur rapporteringsavdelningar kan förvärva ny kunskap inom hållbarhet för att besitta nödvändig kompetens gällande hållbarhetsrapportering. Lai & Stacchezzini (2021) anser, precis som Alfa, att det med fördel kan göras genom att utnyttja kunskap inom andra delar av företaget. Författarna menar också att huruvida konsultföretag lyckas förvärva den kompetens som krävs är starkt förankrat i revisionsyrkets förmåga att fokusera på hållbarhet, samt viljan att anse hållbarhetsrapportering vara inom ramen för revisionsyrket. Detta går att applicera på Alfa som utvecklar sitt tjänsteerbjudande i just denna riktning och som, i enlighet med Lai & Stacchezzini (2021), därmed bör ha goda möjligheter att förvärva nödvändig kompetens.

### 7.2.3 Variation i arbetssätt mellan kunder

De konsulttjänster som efterfrågas i samband med CSRD förväntas enligt Alfa variera beroende på faktorer såsom kundföretagets storlek, branschtillhörighet samt hur omfattande företagets hållbarhetsrapportering är i dagsläget. De lyfter att utformningen av deras tjänster därmed kommer se olika ut beroende på hur långt kunden kommit i sitt hållbarhetsarbete respektive hållbarhetsrapportering, då det avgör vilken typ av tjänst de efterfrågar samt hur omfattande arbete det gäller. Ericsson, som är ett företag med en historia av utförlig hållbarhetsrapportering, uttrycker att de inte ser ett behov av extern hjälp kring rapporteringen i sig, då de redan besitter hög kompetens inom det området. De ser även värdet av att förvärva ny kunskap inom företaget då det kan resultera i positiva bieffekter. Enligt Wynstra et al. (2006) är målet med instrumentella tjänster, vilket konsult hjälp kan betraktas som, att kunna integrera resultatet av tjänsten i verksamheten så att nyttan av tjänsten blir långsiktig. Ericssons uppfattning är dock att detta inte stämmer i praktiken och menar att kompetensen lätt går förlorad när konsulterna avslutat tjänsten. Därför genomför de hellre arbetet själva så att kunskapen stannar inom den egna organisationen. Eftersom Ericsson har en

hållbarhetsavdelning med många anställda ser de inte heller behovet av interimslösningar, i form av extern arbetskraft från konsultföretag under en kortare tidsperiod. Intervjuobjektet på Ericsson framhäver dock att han upplever behovet av extern kunskapsförsörjning högre för mindre företag, med enbart ett fåtal anställda som arbetar kring hållbarhetsrapportering.

Ericssons påståenden stämmer överens med bilden Chalmers ger. Chalmers har enbart en anställd som arbetar deltid med hållbarhetsrapportering, och personen har haft denna tjänst i endast ett och ett halvt år och saknar tidigare erfarenhet inom området. I enlighet med Alfas uppfattning uttrycker Chalmers att deras behov av konsulttjänster är som störst i nuläget, då de för första gången ska hållbarhetsrapportera enligt CSRD och i dagsläget inte har tillräcklig förståelse eller rutin för rapporteringsarbetet. Detta kan även kopplas till tidigare forskning kring att företag med tidigare erfarenhet har lättare att implementera ytterligare hållbarhetsdirektiv då de redan besitter kunskap inom området (Schrettle et al., 2014). Chalmers hållbarhetsfunktion upplever det nuvarande humankapitalet som otillräckligt för att genomföra arbetet framöver och i dagsläget är planen att ta stöd av andra avdelningar inom verksamheten. Detta behov hade dock även kunnat fyllas genom interimslösningar från konsultföretag, likt det nya tjänsteerbjudande Alfa utvecklat. Chalmers har, både tidigare och i dagsläget, valt att anlita ett mindre konsultföretag som är specialiserat på just hållbarhet och nämner att de inte hade varit intresserade av att ta in konsulter från ett företag inom Big 4. För granskningen av hållbarhetsrapporten har de dock valt att använda sig av ett sådant företag, något som stärker Alfas uppfattning om att lång erfarenhet inom finansiell revision är fördelaktigt när det kommer till granskning av hållbarhetsrapporter.

Ericsson, som är ett större företag än de övriga som intervjuats utifrån både omsättning och antal anställda, använder främst konsultföretag som enbart en revisions- och granskningstjänst för hållbarhetsrapporten. Då rapporteringsstandarderna har varit föränderliga och öppna för tolkning har de värderat att ha revisorer som är proaktiva och för en kontinuerlig dialog kring vad som ska rapporteras. Detta stämmer överens med Alfas uppfattning om att de kundföretag som redan innan CSRD nyttjat granskningstjänster har varit ambitiösa och säkra på sina processer, då de nyttjat en tjänst som inte varit kravställd. Detta kan nu innebära en förändring i kundbeteende, då vissa företag kommer behöva granskningstjänster för första gången. Det kommer även gälla mindre och medelstora företag som eventuellt inte är lika säkra på sina hållbarhetsprocesser, något som kan komma att förändra utformningen av tjänsteerbjudandet.

Sandvik, som är ett större företag än Chalmers men mindre än Ericsson, har valt en medelväg mellan de andra två företagen. Vid implementationen av CSRD tog Sandvik inledningsvis in mer omfattande hjälp av konsulter medan hjälpen i dagsläget främst rör sig om rådgivning i specifika frågor. Detta liknar Ericssons behov av hjälp kring tolkningsfrågor och liknande men Sandvik har istället för att diskutera tolkningar med sina revisorer, valt att anlita ett konsultföretag inom Big 4. Det finns tidigare forskning av Sen & Cowley (2013) som lyfter ett problem kring att hållbarhetsrapportering historiskt har utformats efter större företags behov och applicerats på mindre företag utan att ta hänsyn till organisatoriska och ledningsmässiga skillnader. Denna struktur är något som kan innebära ytterligare utmaningar för Alfa gällande både konsultation och granskning av mindre företags hållbarhetsrapporter. Resultatet som Sen & Cowley (2013) presenterade kan vara en förklaring till att Chalmers ser ett större behov av

extern hjälp än Ericsson och Sandvik gällande hållbarhetsrapporten, då Chalmers är ett mindre företag än de andra två. Alfa menar även att behovet av extern hjälp kan variera beroende på branschtillhörighet. Då enbart ett företag från respektive bransch har intervjuats har dock inga mönster kunnat observeras gällande detta.

### 7.3 Interorganisatoriska relationer

Chalmers beskrev att de bytte konsultföretag för att få hjälp med sin hållbarhetsrapportering. De nya konsulterna är mer aktiva i utformandet av vilken hjälp de kan bistå med och fungerar som ett bollplank i frågor som till exempel vilken data som ska redovisas. Detta kan bero på att de nya konsulterna har högre kompetens och erfarenhet inom hållbarhetsrapportering vilket Mota och Santos (2021) menar har betydelse för vilken roll en konsult tar i definitionsprocessen. Sandvik påpekar också intresset av att använda konsulter som bollplank i arbetet med CSRD. Vid valet av konsultföretag är de avgörande faktorerna kompetens och personkemi vilket Sandvik anser vara viktiga för att kunna ha diskussioner på en hög intellektuell nivå. Håkansson (1982) framhäver också vikten av ett välfungerande socialt utbyte och menar att det kan reducera osäkerheter och bygga långsiktiga relationer. Sandviks förtroende för sitt konsultföretag byggde på vetskapen om specifika personers kompetens inom organisationen vilket skulle kunna härledas till en tidigare relation där förtroende byggts upp över tid.

Alfa spekulerar i att granskning av hållbarhetsrapporter kan komma att påverka relationen till kunder. Granskning av hållbarhetsrapporter innebär att kunder måste utlämna information till granskaren. Alfa upplever att kunder som redan samarbetar med dem är trygga med att delge informationen medan nya kunder som inte har granskats ur ett hållbarhetsperspektiv är mer skeptiska. Varken Chalmers, Ericsson eller Sandvik uttrycker att det skulle vara obekvämt att delge den typen av information utan de är positivt inställda till granskning. Detta kan möjligen bero på att de har erfarenhet av granskning och därför funnit trygghet i processen. Ericsson uppger att CSRD kan innebära utökad kontakt med revisorerna för att en dialog kommer att föras med revisorerna angående tolkning av direktivet. Det är möjligt att denna utökade kontakt kan innebära en närmare relation mellan parterna.

Granskning av hållbarhetsrapporter kan också tänkas påverka interaktionsgränssnittet mellan kund och leverantör. Wynstra et al. (2006) beskriver att interaktionen mellan kund och leverantör för instrumentella tjänster, i regel, involverar flera personer. Detta tycks även gälla för Alfa som beskriver att granskning av hållbarhetsrapporter kan innebära en utökad kontaktyta mellan kund och leverantör eftersom information måste hämtas från olika avdelningar. Alfa menar vidare att granskning av hållbarhetsrapporter även kan medföra ökad kontakt med seniora befattningshavare och detta tros kunna stärka relationen till kundföretagen.

I motsats till ökad kontakt mellan konsult och seniora befattningshavare har Sandvik tagit in extern hjälp på en lägre nivå inom organisationen när de kartlagt sina utsläpp för SBTi, vilket är ett fristående hållbarhetsprojekt som bland annat innebär att redovisa företagets utsläpp av växthusgaser. Insamling av data och beräkningar utfördes av Sandvik och konsultföretaget

hade endast en stöttande funktion. Anledningen till detta var att de ville bygga upp kunskap inom hela organisationen och behålla den internt. Även Ericsson betonar värdet av att inte outsourca hållbarhetsrapporteringen fullständigt utan att fokusera på att bygga upp kunskap internt. Samtliga intervjuobjekt poängterar att hållbarhetsrapportering inte enbart handlar om rapporteringen i sig utan också de konsekvenser det medför. Att inte outsourca rapporteringen kan tänkas skapa medvetenhet och diskussion om företagets hållbarhetsarbete och därför vara ett motiv för företag att utföra rapporteringen själva. Det är möjligt att detta ger incitament för konsultföretag, likt Alfa, att fokusera på tjänster som i denna rapport kategoriseras som utbildning.

## 8 Slutsats och rekommendation

Kundföretags behov av extern hjälp med hållbarhetsrapportering varierar beroende på faktorer såsom dess storlek och erfarenhet. Större företag, med lång erfarenhet av hållbarhetsrapportering, har mindre behov av konsult hjälp medan mindre företag med en liten hållbarhetsfunktion ser stora behov av extern hjälp kring utformandet av en hållbarhetsrapport. I dessa fall innefattar det inte enbart kompetens utan även resurser i form av arbetskraft. En trend som går att urskilja från resultatet är att företag tar in konsulter i perioder vid uppstartande av nya processer kopplade till hållbarhetsrapportering, men även värdesätter sitt eget lärande och den interna kunskapen. Utöver grundläggande förståelse för de nya direktiven behöver konsultföretagen därför erbjuda tjänster som på olika sätt kan bidra till lärande och kunskapsuppbyggnad hos kunderna.

Samtliga intervjuade kundföretag har anlitat något företag inom Big 4 för sin revision och granskning av hållbarhetsrapporter, och i vissa fall även gällande konsultation. Behovet av hjälp med tolkningar av direktivet är stort och för att möta den ökade efterfrågan krävs att konsultföretagen förvärvar nödvändig kunskap kring hållbarhetsrapportering samt granskningen av rapporterna. I de fall då en avdelning för finansiell revision finns på konsultföretaget kan kunskap med fördel utvecklas med hjälp av den finansiella funktionen, då hållbarhetsrapportering allt mer närmar sig finansiell rapportering. Konsultföretagen menar att de besitter den kompetens som krävs för att möta kundbehoven medan företag som själva har lång erfarenhet av hållbarhetsrapportering anser sig ha högre kompetens än konsultföretagen och ser därför inte behovet av extern hjälp. Detta är något konsultföretag bör ha i åtanke vid utformningen av sina tjänster samt i sin egen kunskapsförsörjning.

Gällande relationen mellan konsultföretag och kundföretag går det att se indikationer på att relationen kommer att bli närmare och djupare. Båda sidorna menar att det kommer krävas större utbyte av information och starkare samarbete. Kontaktytan mellan parterna verkar också breddas, vilket beror på att fler avdelningar på kundföretaget behöver involveras för att upprätta en hållbarhetsrapport i linje med CSRD. Detta kan då leda till en starkare relation mellan parterna. Däremot värderar kundföretag att bygga upp kompetens internt eftersom detta kan generera positiva bieffekter, såsom att kunskapen stannar inom företaget. Därför kan relationen mellan konsulter och kunder den närmsta tiden handla om att utbyta tjänster och kompetens på en högre nivå än tidigare utan att kundföretag förlorar sin interna kompetens.

Sammanfattningsvis går det att utifrån rapportens resultat landa i slutsatsen att det finns både likheter och skillnader mellan konsultföretag och kundföretags syn på hur arbetet med CSRD kommer se ut. I och med att direktivet är under implementation handlar det mest om spekulationer och antaganden vilket gör det svårt att säga hur situationen kommer se ut i praktiken. Därmed blir det intressant att följa den fortsatta forskningen om hur företagen och deras relationer påverkas under och efter implementeringen av CSRD. För framtida forskning vore det även intressant att studera ett bredare urval av företag för att kunna dra slutsatser kring hur exempelvis företags branschtillhörighet påverkar behovet av extern hjälp.

# Källförteckning

Baptista, C. S., Mota, J., Santos, J. N. (2022). Buyer–supplier interactions in business services: variety in relational interfaces. *Service Business*, 16, 621–643.  
<https://doi.org/10.1007/s11628-022-00494-9>

Bergmann, A., & Posch, P. (2018). Mandatory sustainability reporting in Germany: does size matter?. *Sustainability*, 10(11), 3904. <http://dx.doi.org/10.3390/su10113904>

Bolagsverket. (29 december 2021). *Anlita hjälp för företag och föreningar*.  
<https://www.bolagsverket.se/foretag/anlitahjalpforforetagochforeningar.3079.html>

Borglund, T., Frostenson, M., & Windell, K. (2010). *Effekterna av hållbarhetsredovisning: En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag*.  
<https://www.regeringen.se/contentassets/ae1b2a3db1a34b6491f2324ed526a657/effekterna-av-hallbarhetsredovisning-n2010.30>

Brightest. (2023). *What is the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)?*.  
brightest.io.<https://www.brightest.io/csr-d-corporate-sustainability-reporting-directive>

Chalmers. (2023). *Årsredovisning 2022*.  
[https://chalmeriana.lib.chalmers.se/annual\\_report/Chalmers\\_arsb\\_2022/html5forpc.html?page=null&bbv=1&pcode=](https://chalmeriana.lib.chalmers.se/annual_report/Chalmers_arsb_2022/html5forpc.html?page=null&bbv=1&pcode=)

De Micco, P., Rinaldi, L., Vitale, G., Cupertino, S., & Maraghini, M. P. (2021). The challenges of sustainability reporting and their management: the case of Estra. *Meditari Accountancy Research*, 29(3), 430-448. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2019-0555>

Deloitte. (2022). *Timeline for the Corporate Sustainability Reporting Directive* [Broschyr].  
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/deloitte-nl-sustainability-eu-tax-csrd-timeline-june-2022.pdf>

Deloitte (a). (u.å.). *Sustainability & Climate*. [https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/about-deloitte/articles/sustainability-and-climate.html?icid=wn\\_sustainability-and-climate](https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/about-deloitte/articles/sustainability-and-climate.html?icid=wn_sustainability-and-climate)

Deloitte (b). (u.å.). *Direktiv om hållbarhetsrapportering (CSRD)*.  
<https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/audit/articles/Direktiv-om-hallbarhetsrapportering.html>

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv

78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

*Europeiska Unionens Officiella Tidning*, L 157/87.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043>

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464 av den 14 december 2022 om ändring av förordning (EU) nr 537/2014, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och direktiv 2013/34/EU vad gäller företagens hållbarhetsrapportering. *Europeiska Unionens Officiella Tidning*, L 322/15.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464&from=EN>

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy. *Europeiska Unionens Officiella Tidning*, L 330/1.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

European Commission (a). (u.å.). *EU taxonomy for sustainable activities*.

[https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities\\_en](https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en)

European Commission (b). (u.å.). *Green Claims*.

[https://environment.ec.europa.eu/topics/circular-economy/green-claims\\_en](https://environment.ec.europa.eu/topics/circular-economy/green-claims_en)

European Commission (c). (u.å.). *Overview of sustainable finance*.

[https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/overview-sustainable-finance\\_en](https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/overview-sustainable-finance_en)

European Commission (d). (u.å.). *Corporate sustainability reporting*.

[https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)

Europeiska Kommissionen (2021). *Arbetsdokument från kommissionens avdelningar*.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021SC0151&from=EN>

Ericsson. (2023). *Årsredovisning 2022*.

<https://www.ericsson.com/493d1e/assets/local/investors/documents/2022/annual-report-2022-se.pdf>

Ericsson. (u.å.). *Rapportering och data*

<https://www.ericsson.com/sv/investors/esg-resource-hub/reporting-and-data>

EY. (2022). *New sustainability reporting rules for multinational companies*.

[https://www.ey.com/en\\_gl/ifrs-technical-resources/new-sustainability-reporting-rules-for-multinational-companies](https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/new-sustainability-reporting-rules-for-multinational-companies)

EY (a). (u.å.). *Hur EU:s nya hållbarhetsdirektiv förändrar spelreglerna.*  
[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)

EY (b). (u.å.). *Climate Change and Sustainability Services.*  
[https://www.ey.com/sv\\_se/assurance/climate-change-and-sustainability-services](https://www.ey.com/sv_se/assurance/climate-change-and-sustainability-services)

EY (c). (u.å.). *Redovisning av klimatpåverkan i de finansiella rapporterna.*  
[https://www.ey.com/sv\\_se/ifrs-och-god-redovisningssed/redovisning-av-klimatpaverkan-i-de-finansiella-rapporterna](https://www.ey.com/sv_se/ifrs-och-god-redovisningssed/redovisning-av-klimatpaverkan-i-de-finansiella-rapporterna)

Finansinspektionen. (2022). *Hållbarhetsredovisning.*  
<https://fi.se/sv/hallbarhet/regler/redovisning/>

Global Reporting Initiative. (2022). *GRI and the European Sustainability Reporting Standards (ESRS).* <https://www.globalreporting.org/media/q10htdar/q-and-a-gri-and-the-esrs.pdf>

Global Reporting Initiative. (2021). *GRI 1: Foundation 2021.*  
<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>

Graafland, J., Van de Ven, B., & Stoffele, N. (2003). Strategies and instruments for organising CSR by small and large businesses in the Netherlands. *Journal of business ethics*, 47(1), 45-60. <https://doi.org/10.1023/A:1026240912016>

Grant Thornton (a). (u.å.). *Nya EU-krav på hållbarhetsrapportering – så påverkas ditt bolag.*  
<https://www.grantthornton.se/insikt/tipsochrad/nya-eu-krav-pa-hallbarhetsrapportering--sa-paverkas-ditt-bolag/>

Grant Thornton (b). (u.å.). *Granskning av hållbarhetsredovisning.*  
<https://www.grantthornton.se/tjanster/revision/granskning-av-hallbarhetsredovisning/>

Greenstep. (u.å.). *Beräkning av koldioxidavtryck.*  
<https://greenstep.se/hallbarhetstjanster/berakning-av-koldioxidavtryck>

Hummel, K. & Jobst, D. (2022). *The Current State of Corporate Sustainability Reporting Regulation in the European Union.* WU Vienna University of Economics and Business. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3978478>

Håkansson, H. (1982). *International Marketing and Purchasing of Industrial Goods.* John Wiley & Sons, Ltd.

Investopedia. (2022). *What are the Big 4 accounting firms? Definition and critique.*  
<https://www.investopedia.com/terms/b/bigfour.asp>

KPMG (a). (u.å.). *Vad innebär CSRD för ditt företag?*  
<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/csrd-corporate-sustainability-reporting-directive.html>

KPMG (b). (u.å.). *Vi hjälper dig att hitta rätt i ESG-landskapet.*  
<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande.html>

KPMG (c). (u.å.). *Hållbarhetsrapportering.*  
[https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera.html?gclid=CjwKCAjw586hBhBrEiwAQYEnHf-WVCq1Q5z-pqUYpvvHwNiGl1n19SwSRfraw5QMNIQcZ1\\_wBoC5ZQQAvD\\_BwE](https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera.html?gclid=CjwKCAjw586hBhBrEiwAQYEnHf-WVCq1Q5z-pqUYpvvHwNiGl1n19SwSRfraw5QMNIQcZ1_wBoC5ZQQAvD_BwE)

KPMG International. (2022). *Big shifts, small steps.*  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-small-steps-big-shifts.pdf>

Lai, A., & Stacchezzini, R. (2021). Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: a theoretical framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*, 29(3), 405-429. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2021-1199>

Lantz, B., Isaksson, A., & Löfsten, H. (2014). Industriell ekonomi - grundläggande ekonomisk analys (1:3). Studentlitteratur.

Main, N., & Hespenheide, E. (2011). *Completing the puzzle.*  
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/risk/Corporate%20Governance/Audit%20Committee/in-gc-completing-the-puzzle-financial-sustainability-and-governance-reporting-noexp.pdf?fbclid=IwAR0aC5e2GCYLAPIko\\_uQ\\_r-LqLYC0SeWIAKp50-Sp3\\_xwv0QoAHdGfT2qfU](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/risk/Corporate%20Governance/Audit%20Committee/in-gc-completing-the-puzzle-financial-sustainability-and-governance-reporting-noexp.pdf?fbclid=IwAR0aC5e2GCYLAPIko_uQ_r-LqLYC0SeWIAKp50-Sp3_xwv0QoAHdGfT2qfU)

Mota, J., & Santos, J. N. (2021). *Dynamic roles of suppliers in the specification of business services.* *Technological Forecasting and Social Change*.  
<https://doi.org/10.1016/j.techfore.2020.120523>

Naturvårdsverket. (u.å.). *Industri, utsläpp och växthusgaser.*  
<https://www.naturvardsverket.se/data-och-statistik/klimat/vaxthusgaser-utslapp-fran-industrin/>

Official Journal of the European Union (OJEU) (2014) 57(1). 1-10. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L\\_.2014.330.01.0001.01.ENG&toc=OJ%3AL%3A2014%3A330%3AFULL](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2014.330.01.0001.01.ENG&toc=OJ%3AL%3A2014%3A330%3AFULL)

PwC (a). (u.å.). *ESG och Hållbarhet*. <https://www.pwc.se/esg>

PwC (b). (u.å.). *Har du koll på CSRD-direktivet?*. PwC.  
<https://www.PwC.se/sv/esg/csrd.html>

Regeringskansliet. (2016). *Agenda 2030 för hållbar utveckling*.  
<https://www.regeringen.se/regeringens-politik/globala-malen-och-agenda-2030/agenda-2030-for-hallbar-utveckling/>

Regeringskansliet. (2021). *Direktiv om företagens hållbarhetsrapportering*.  
<https://www.regeringen.se/faktapromemoria/2021/05/202021fpm-108/>

Revisionskansliet. (u.å.). *Revision & annan granskning*. Revisorsinspektionen.  
<https://www.revisorsinspektionen.se/om-revision/revision--annan-granskning/>

Sandvik AB. (2023). *Sandvik Annual Report 2022*.  
<https://www.annualreport.sandvik/en/2022/servicepages/downloads/files/entire-en-svk-ar22.pdf>

Sandvik AB. (u.å.). *Reports and key figures*. <https://www.home.sandvik/en/about-us/sustainable-business/reports-and-key-figures/>

Schrette, S., Hinz, A., Scherrer-Rathje, M., & Friedli, T. (2014). Turning sustainability into action: Explaining firms' sustainability efforts and their impact on firm performance. *International Journal of Production Economics*, 147, 73-84.  
<https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2013.02.030>

Science Based Target initiative. (u.å.). *How it works*. <https://sciencebasedtargets.org/how-it-works>

Sen, S., & Cowley, J. (2013). The relevance of stakeholder theory and social capital theory in the context of CSR in SMEs: An Australian perspective. *Journal of business ethics*, 118, 413-427. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2013.02.030>

Sustainability Accounting Standards Board. (u.å.). *About Us*. <https://www.sasb.org/about/>

Van der Valk, W., Wynstra, J. Y. F., & Axelsson, B. (2008). An empirical investigation of interaction processes between buyers and sellers of business services. *IMP Journal*, 2(2), 3-24.

Woo, K. S. & Ennew, C. (2005). Measuring Business-to-Business Professional Service Quality and its Consequences. *Journal of Business Research*, 58(9),1178-1185.

<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2004.05.003>

Wynstra, F., Axelsson, B., van der Valk, W. (2006). An application-based classification to understand buyer-supplier interaction in business services. *International Journal of Service Industry Management*, 17(5), 474-496. <https://doi.org/10.1108/09564230610689786>

# Appendix A

Här presenteras mallen som använts för intervjuerna med konsultföretaget Alfa:

## **Introduktion:**

- Kan du berätta lite om dig själv, din bakgrund, utbildning och din nuvarande roll på Alfa?

## **Allmänna:**

- Vad är er syn på de nya direktiv som kommit genom CSRD?
- Vad innebär direktiven för er?
  - Skillnader?
- Har ni arbetat med konsultation eller revision av hållbarhetsredovisningar tidigare, trots att det inte varit lagstadgat?

## **Arbetsätt och kompetens:**

- Förväntar ni er några förändringar i arbetsbelastning, uppgifter eller andra aspekter på grund av CSRD?
- Vilken typ av kompetens behövs för arbetet? Hur kommer ni säkerställa att denna finns inom företaget?
- CSRD ställer krav på utbildning inom hållbarhet för revisorer, hur ser ni på detta?
  - Är det en utbildning ni kommer erbjuda till era anställda eller besitter de redan kompetensen idag?
- Vilka skillnader och likheter ser du mellan revision av hållbarhetsrapporter och finansiella rapporter? Hur har det sett ut tidigare och hur kommer det se ut nu?
- Vad innebär granskning av hållbarhetsrapporter för er? Är det några specifika parametrar ni kommer kolla på? Hur kontrollerar ni att dessa stämmer?

## **Kundbehov och -relationer:**

- Vad är det för tjänster era kunder brukar söka?
  - Är det stor variation mellan olika kunder?
- Ser ni några förändringar i kundbehoven kopplade till CSRD?
- Jobbar ni proaktivt eller reaktivt när det kommer till att hitta nya kunder?
  - Är det ni eller kunderna som tar första steget?
  - Har efterfrågan ökat just när det kommer till hållbarhetsrapportering?
- Är det någon ny information som behöver inhämtas nu jämfört med vad ni haft tillgång till innan?
- Hur inhämtas relevant information för att kunna utföra arbetet?
  - Kommer ni behöva ha kontakt med nya personer/avdelningar hos kunden?
- Vad tror ni det innebär för existerande och framtida kundrelationer? Ändrar de form?
- Tror ni främst att det kommer röra sig om nationella eller internationella företag?
  - Kommer det vara någon skillnad mellan olika länder och hur hanterar ni det som global organisation?

# Appendix B

Mallen som använts för intervjuer med kundföretag (Chalmers, Ericsson och Sandvik):

## **Nuläge:**

- Har ni någon funktion som arbetar specifikt med hållbarhetsrapportering inom företaget?
- Är styrelsen aktiva i hållbarhetsarbetet?

## **Er syn på hållbarhetsrapportering:**

- Vad är er syn på de nya direktiv som kommit genom CSRD?
  - konkurrensfördelar? värderar kunder/anställda detta?
- Vad innebär direktiven för er?
  - Skillnader?
- Hur ser ni på fördelar och/eller nackdelar med hållbarhetsredovisning?
- Ni har tidigare omfattats av NFRD, har ni fått hjälp med denna hållbarhetsredovisning eller har ni gjort det själva?
- Ser ni att något fattas i er nuvarande hållbarhetsredovisning som ni kommer behöva lägga till för att bli CSRD-kompatibla?

## **Frågor kopplade till företaget och dess bransch:**

- Vad är specifikt med er bransch relaterat till hållbarhet? Står ni inför några särskilda utmaningar kopplat till hållbarhetsredovisning?
  - etik?
  - sociala?
  - miljömässiga?
  - bolagsstyrning?
- Behöver ni redovisa vad era leverantörer samt användarna av era produkter gör? (Exempelvis deras utsläpp)

## **Om datainsamlingen:**

- Hur kommer ni samla in data - er egen, leverantörers samt konsekvenser av slutanvändaren?
  - Skapar ni den själva eller får ni den av andra?
  - Värderar ni den i finansiella termer? Hur ska denna värdering ske?
  - Vilken data efterfrågar ni av era kunder?
  - Vilken data efterfrågar era kunder av er?
  - har ni kompetensen att samla in det in-house?
- Hur kan ni garantera/kontrollera att er data är korrekt?
  - Är det egna analyser/beräkningar?
- Finns det problem kopplade till att få data från andra länder där ni själva inte är verksamma och kan granska verksamheten?

## **Kopplat till konsultföretag:**

- Tror ni att ni kommer ha behov av konsulttjänster gällande hållbarhetsrapportering?

- Vilken typ av tjänster i så fall?
- Ser ni att ert syfte i ert hållbarhetsrapportering endast är ren granskning eller att även utföra den faktiska redovisningen?
- Är det någon skillnad i det framtida behovet och det historiska?
- Om ni tagit in extern hjälp gällande hållbarhetsrapportering innan, hur har det sett ut?
  - Vilket företag? Varför det företaget?
  - Om ni planerar att fortsätta ta in extern hjälp, tror ni att samarbetet med den typen av företag kommer att förändras? Hur i så fall?
- Vilket företag kommer granska er hållbarhetsrapport?
  - Samma som för finansiella?
- Hur väljer ni den externa part som ska granska er rapport (i enlighet med CSRD)? Vad värderar ni för kunskap och tjänster?
  - Ser ni det som troligt att det blir ett stort konsultföretag eller en annan aktör?
  - Tror ni att det kommer vara samma aktör som granskar er finansiella redovisning?
- Om ni tidigare använt er av finansiell redovisningskonsultation, hur har det samarbetet varit utformat?
  - Ser ni någon skillnad på utformningen av relationen gällande finansiell redovisningskonsultation jämfört med hållbarhetsrelaterad?



**CHALMERS**