



UiT Norges arktiske universitet

Handelshøgskolen ved UiT

Overgangen til et nytt rapporteringsregime, fra GRI til ESRS

En litteraturstudie

Marie Isaksen og Sondre Stokmo

Masteroppgave i økonomi og administrasjon, BED-3901, mai 2024

Forord

Det er med stor glede at vi nå fullfører studieløpet her på Handelshøgskolen ved UiT. Skolegangen har bestått av både opp og nedturer, men oppturene har vært desidert flest. Masteroppgaven var i sin fødsel en delt inspirasjon vi hadde for de nye bærekraftskravene. Det var en kort diskusjon før vi begge fant ut at det var hensiktsmessig å slå oss sammen for å angripe oppgaven enklere. For i begynnelsen visste vi ikke hvor mye lesing dette betydde. Vi er dermed evig takknemlig for denne beslutningen. Selv med bunker av standarder og rapporter å lese, var motivasjonen på topp for at vi skulle forstå oss på noe mange ikke forsto seg på.

Som ferdigutdannede siviløkonomer sikter vi på å ta kunnskapen vi har fått fra våre dyktige undervisere og medstudenter inn i arbeidslivet, og skape merverdi hvor enn vi måtte ende opp. Spesiell takk til veiledere Hallgeir Hemmingsen og Henning Sollid for gode diskusjoner og veiledning. Uten deres unike innsikt i virksomhetsstyring og bærekraft ville denne oppgaven aldri blitt realisert.

Videre takk til alle venner og kjære som står oss nær. Spesielt andre medstudenter som har gjort hele studieløpet til plankekjøring, med gode minner og fantastisk samarbeid.

Sammendrag

Bærekraftsrapportering er komplekst og utfordrende for virksomheter. Denne kompleksiteten har vært forsøkt forenklet og standardisert gjennom flere frivillige tiltak. Et av disse er blant annet standarden for bærekraftsrapportering, GRI. Nå har EU satt egne føringer for hvordan bærekraftsrapportering skal gjennomføres gjennom direktivet CSRD og den tilknyttede standarden ESRS. Sentralt i direktivet og standarden er det nye begrepet dobbel vesentlighet. Tidligere har det bare vært benyttet påvirkningsvesentlighet i bærekraftsrapportering. Dobbelt vesentlighet knytter nå påvirkningsvesentlighet og finansiell vesentlighet sammen. Slik at påvirkninger virksomheten har på ESG forhold, og hvordan påvirkninger klima og miljø har på fremtidig verdiskapning kommer frem. Dette skaper en mer helhetlig forståelse av virksomhetens risikoer, muligheter og påvirkninger. Tilknyttet vesentlighetsbegrepet foreligger begrepet aktsomhet. Aktsomhetsvurderinger er en egen prosess i bærekraftsrapportering som skal bidra til å indentifisere en virksomhets vesentlige forhold.

Studien vil med bakgrunn i innføringen av CSRD og ESRS gjøre en litteraturgjennomgang for å avgjøre hva de sentrale forskjellene er mellom GRI og ESRS, og hvordan dette påvirker aktsomhetsvurderingen og vesentlighetsbegrepet. For å gi kontekst skal synspunkter fra en virksomhet som blir rammet av innføringen av CSRD og ESRS presenteres og drøftes.

Konklusjonen er at overgangen til det nye rapporteringsregimet, ESRS, ikke skiller seg drastisk fra GRI. Selve prosessen mellom standardene er sammenlignbare, men skiller seg på enkelte områder som: forskjellen mellom enkel- og dobbel vesentlighet, tidshorisonter og terskler. Likevel er det noen forhold virksomheter må hensynta for å kunne realisere de nye kravene som er utfordrende. Dette innebærer mer omfattende datainnsamling, endring av strategi og sette seg inn i nye krav.

Nøkkelord: Dobbelt vesentlighet, Påvirkningsvesentlighet, Finansiell vesentlighet, Aktsomhet, Bærekraft, Rapportering.

Innholdsfortegnelse

Forord	iii
Sammendrag	v
Innholdsfortegnelse	vii
Figurliste.....	ix
Forkortelser	xi
1 Innledning.....	1
1.1 Aktualisering	1
1.2 Problemstilling.....	2
1.3 Presisering og avgrensning.....	2
1.4 Struktur på oppgaven.....	3
2 Kontekst	5
2.1 Om bygg- og anleggsbransjen	5
2.2 Intervju med en bærekraftsansvarlig i bygg- og anleggsbransjen	6
3 Metode.....	7
3.1 Valg av metode	7
3.2 Utvalg av litteratur	7
3.3 Utvalg av undersøkelsesobjekt	8
3.4 Reliabilitet og validitet	9
4 Introduksjon til bærekraftsrapportering	11
4.1 Begrepet bærekraft	11
4.2 FNs bærekraftsmål.....	12
4.3 Parisavtalen.....	14
4.4 European Green Deal.....	14
4.5 EUs Taksonomi	15
4.6 Historien til den frivillige bærekraftsrapportering.....	17
4.7 Regulatorisk utvikling i bærekraftsrapportering.....	18
4.8 Corporate Sustainability Reporting Directive	19
4.8.1 Innføringen av CSRD i Norge.....	21
5 Introduksjon til rapporteringsstandardene.....	23
5.1 European Sustainability Reporting Standards	23
5.2 Global Reporting Initiative	26
5.3 Hva er de overordnede forskjellene mellom GRI og ESRS?	29

6	Litteraturgjennomgang	32
6.1	Aktsomhetsvurdering.....	33
6.2	Vesentlighetsbegrepet.....	36
6.3	Påvirkningsvesentlighet.....	36
6.3.1	Definisjon og formål	36
6.3.2	Prosess.....	39
6.3.3	Terskler.....	44
6.3.4	Tidshorisont.....	46
6.4	Finansiell vesentlighet	47
6.4.1	Definisjon og formål	47
6.4.2	Prosess.....	48
6.4.3	Terskler.....	49
6.4.4	Tidshorisont.....	50
7	Resultat og drøftelse.....	51
7.1	Oversikt	51
7.2	Hva er forskjellene mellom aktsomhetsvurderingene?	51
7.3	Hva er forskjellene mellom vesentlighetsbegrepene?	52
7.4	Betydningen for virksomheten, og deres tilpasning	54
7.4.1	Overgangen til CSRD og ESRS	54
7.4.2	Aktsomhetsvurdering	56
7.4.3	Vesentlighetsanalyse	57
8	Konklusjon	60
8.1	Forslag til videre forskning.....	61
	Referanseliste	64
	Vedlegg	72
	Vedlegg A - Intervjueguide.....	72

Figurliste

Figur 1: ESG dimensjonene etter Denkstatt (2023a)	11
Figur 2: FNs bærekraftsmål av FN (u.å.)	13
Figur 3: Forholdet mellom EUs green deal, sustainable finance, CSRD og ESRS av PWC (u.å.-a)	15
Figur 4: ESRS standardene av Denkstatt (2023b).....	23
Figur 5: Oppbygning ESRS.....	25
Figur 6: GRI standardene av GRI (2021).....	26
Figur 7: Oppbygning GRI	27
Figur 8: Forholdet mellom aktsomhetvurderingen og vesentlighetsanalysen.....	32
Figur 9: Prosessen for aktsomhetsvurderinger av OECD (2018).....	35
Figur 10: Oversikt over «scope» 1, 2 og 3 etter ESRS	37
Figur 11: Prosess for å avgjøre vesentlighet av GRI (2021)	39
Figur 12: Eksempel på vesentlighetsanalyse prosess etter ESRS	42
Figur 13: Flowdiagram for bestemmelse av opplysninger i henhold til ESRS	44
Figur 14: Grafisk representasjon av påvirkningsgrad for faktiske påvirkninger av EFRAG (2023)	45
Figur 15: Terskler for vesentlighet av potensielle påvirkninger av EFRAG (2023).....	46
Figur 16: Forholdet mellom vesentlighetsanalysen og den underliggende forretningsmodellen, strategien og andre beslutninger av EFRAG (2023)	49

Forkortelser

CSRD: Corporate Sustainability Reporting Directive

CSDDD: Corporate Sustainability Due Diligence Directive

EFRAG: The European Financial Reporting Advisory Group

EGD: European Green Deal

ESG: Environmental, Social, and Governance

ESRS: European Sustainability Reporting Standards

EU: Europeiske Union

EØS: Europeisk økonomiske samarbeidsområde

EFTA: Europeisk frihandelsforbund

FN: De Forente Nasjoner

GRI: Global Reporting Initiative

NFRD: Non-Financial Reporting Directive

RBC: Responsible Business Conduct

IRO: Påvirkning-, risiko- og mulighetsstyring

1 Innledning

1.1 Aktualisering

“Vesentlighetsanalyse er grunnsteinen for alt bærekraftsarbeid i virksomheten” (Egeberg, 2023)

Bærekraft er, og har lenge vært et dagsaktuelt tema. Ingenting tyder på at det vil bli mindre aktuelt i fremtiden, snarere tvert imot. Tidligere bærekraftsrapportering har vært preget av manglende standardisering, noe som er på vei å endre seg nå med nye standarder innenfor temaet. Felles for både de gamle og nye standardene er at vesentlighetsanalyse står sentralt. Om ikke virksomheter vurderer sine vesentlige forhold, hvordan skal de vite hva de skal rapportere om? Vurderingens oppgave er derfor å trekke frem de vesentligste forhold som kan ha påvirkning på miljø, sosiale og forretningsetiske forhold, men også virksomheten selv. Frem til nå har vesentlighetsbegrepet i bærekraftsrapporteringen vært separert i to deler. Den ene delen er påvirkningsvesentlighet, som ser på virksomhetens påvirkninger på miljø, sosiale og forretningsetiske forhold. Den andre er finansiell vesentlighet som ser på hvordan eksterne forhold kan påvirke virksomhetens fremtidige drift. Ved innføringen av direktivet CSRD og forordningen ESRS, skal disse to slås sammen til det doble vesentlighets prinsipp. Prinsippet står sentralt i direktivet slik at brukerne av rapportene får god og riktig informasjon om virksomhetens stilling til bærekraft og tilpasningsdyktighet.

Som følge av CSRD skal over 50 000 virksomheter i Europa følge de 12 standardene etter ESRS (PWC, u.å.-c). Hensikten med direktivet er hovedsakelig å fremme bærekraftige praksiser i tråd med FNs bærekraftsmål og European Green Deal (Skevik & Martinsen, 2022). Kravene satt av direktivet strekker seg fra miljø til sosial og styringsmessig bærekraft, også kalt ESG dimensjonene. Rapporteringen skal sørge for at interessenter får en dypere innsikt i virksomhetens påvirkninger på ESG faktorer. Dette inkluderer vurderinger av risiko og muligheter, strategi, målsetting og fremgang, produkter og tjenester, forhold til leverandører og samarbeidspartnere, samt insentivprogrammer for å fremme bærekraftig praksis. Bærekraftsrapporten skal innarbeides i virksomhetens årsberetning, og ha de samme formelle krav som regnskapet.

Norge som medlem av EØS-avtalen er pliktig til å gjennomføre ESRS i Norsk rett (EØS-loven - EØSI, 1992, art 7). Innføringen av ESRS i norsk rett krever en omstilling for

virksomhetene, ved at standarden er omfattende og krever risikoforståelse av ulike påvirkninger av og på virksomheten. Samtidig vil det kreve grundigere gjennomgang av deres verdikjeder, dialog og samarbeid med leverandører og interessenter. Forberedelser til å implementere rapporteringsformen bør starte tidlig for å kunne tilfredsstille kravene. Det første rapporteringsåret for store foretak vil være regnskapsåret 2025 (NOU 2023: 15, s. 10). Overgangen viser at det må forekomme endringer i hvordan norske virksomheter tar målinger, rapporterer, vurderer og inkluderer interessenter.

1.2 Problemstilling

Hva som blir resultatet av EUs direktiv CSRD og den tilknyttede standarden ESRS, vil ikke kunne observeres grundig før etter flere år med slik rapportering. Likevel representerer tidsrommet før første rapporteringsår et interessant mellomrom i hva som er nå, og hvordan rapportering skal gjennomføres fremover. Derfor ønsker vi å redegjøre for forskjellene mellom den nåværende standarden GRI, og den nye standarden ESRS. Det skal undersøkes hvordan aktsomhetsbegrepet blir påvirket i overgangen og hva som er forskjellen mellom vesentlighetsbegrepene. Til slutt vil vi redegjøre for hva dette betyr for en stor norsk virksomhet i bygg og anleggsbransjen.

Problemstillingen blir dermed:

“Fra GRI til ESRS, hva betyr det for vesentlighetsanalysen?”

Med følgende forskningsspørsmål:

1. *Hva er forskjellene mellom aktsomhetsvurderingene?*
2. *Hva er forskjellene mellom vesentlighetsbegrepene?*
3. *Hva betyr forskjellene for virksomheten og hvordan tilpasser de seg?*

1.3 Presisering og avgrensning

Presisering av begrepene i oppgaven:

- (i) Aktsomhetsvurderingen er en prosess hvor virksomheten skal identifisere, håndtere og forebygge sine negative påvirkninger på ESG forhold.
- (ii) I denne konteksten forstås vesentlighetsanalysen som hele den prosessen som skal lede frem til rapportering på virksomhetens vesentligste ESG-temaer, basert på aktsomhetsvurderingen.

- (iii) Vesentlighetsvurderingen er en del av vesentlighetsanalysen, og refererer til prosessen med å avgjøre hvilke av de identifiserte ESG-temaene som er vesentlige, basert på kriterier som alvorlighetsgrad og sannsynlighet.

Oppgaven vil ha følgende avgrensninger:

- (i) Det avgrenses mot temaene av bærekraftsstandardene som handler om generelle krav, virksomhetsstyring og klimaendringer.
- (ii) Det vil fokuseres på forskjeller i generelle opplysningskrav, vesentlighet og aktsomhetsvurdering, mål og prosesser. Forhold i hver standard vil ikke bli gjennomgått i dybden.
- (iii) Virksomheten som er brukt for kontekst rapporterer i henhold til GRI-rammeverket, sammenligninger vil derfor omhandle GRI og ESRS.
- (iv) Videre definisjoner og avgrensninger av sentrale begreper er foretatt i litteraturgjennomgangen

1.4 Struktur på oppgaven

Oppgaven vil gi en oversikt over konteksten i kapittel 2. Her vil det begrunnes om hvorfor temaet er viktig å undersøke fra et praktisk perspektiv. Det vil beskrives hva som kjennetegner bygg- og anleggsbransjen, deres verdikjede og hvorfor bransjen er interessant å undersøke. Deretter vil et kort sammendrag fra intervjuet med en virksomhet i bransjen presenteres, for å belyse utfordringene med overgangen til CSRD og ESRS.

I kapittel 3 vil det redegjøres for valg av metode, og begrunnes hvorfor vi anser det som hensiktsmessig å gjennomføre en litteraturstudie. Det vil også presenteres hvordan vi kom frem til den valgte virksomheten. Til slutt vurderes reliabilitet og validitet.

Videre i kapittel 4 vil vi redegjøre for de sentrale initiativene som er gjennomført for å integrere ikke-finansiell rapportering i virksomheter. Initiativene vil presenteres sammen med historisk bærekraftsrapportering og direktivet CSRD. I redegjørelsen av CSRD skal det gjennomgås hvorfor og hvordan dette påvirker norske bedrifter.

Standardene ESRS og GRI beskrives i kapittel 5, i tillegg til de overordnede forskjellene mellom disse.

I kapittel 6 skal begrepene i oppgaven redegjøres for i en litteraturgjennomgang. Aktsomhet og vesentlighet vil defineres, og deres formål og prosesser gjennomgås i henhold til GRI og ESRS standardene.

Undersøkelsens resultater drøftes i tilknytning til litteraturgjennomgangen i kapittel 7. Vi vil også reflektere rundt informantens observasjoner om utfordringene knyttet til overgangen til CSRS og ESRS, inkludert omfanget av disse og tiltakene som kreves for å imøtekomme kravene.

Avslutningsvis i kapittel 8 vil vi konkludere med oppgavens mest sentrale funn, og til slutt presentere forslag til videre forskning om bærekraftsrapportering.

2 Kontekst

For å sette bærekraftsrapportering i kontekst, har vi valgt å undersøke en virksomhet i bygg- og anleggsbransjen. De nye rapporteringskravene forteller noe om hva virksomheter skal gjøre, men gir liten innsikt i hvordan dette implementeres og håndteres i praksis. I dette kapittelet vil vi redegjøre for hva som kjennetegner bygg- og anleggsbransjen, og presentere oppsummert resultat fra intervjuet av en informant i en slik virksomhet.

2.1 Om bygg- og anleggsbransjen

Bygg og anleggsbransjen er en betegnelse av virksomheter som er tilknyttet oppføring, ombygging, reparasjon, vedlikehold og rivning av bygg og anlegg (Hugsted, 2022). Som følge av de aktivitetene, omfatter bransjen en rekke forskjellige fagfelt som håndverker, elektriker, rørlegger, murer, tømrer og lignende. Bransjen er en viktig del av den norske økonomien og er den største fastlandsindustrien med rundt 250.000 sysselsatte (BDO, 2023). Bransjen spiller en avgjørende rolle i å bygge og vedlikeholde Norges fremtidige boliger, lagerbygg, fabrikker og kontorbygg. Totalt består bransjen av 58.000 virksomheter, hvor de fleste er små og mellomstore i privat eie (BDO, 2023).

Verdikjeden som følge av BDO (2023) består av flere omfattende segmenter som:

- Planlegging og prosjektering,
- Utførende entreprenør innenfor anlegg, bygg og teknisk,
- Levering av produkter og elementer tilknyttet nybygg og rehabilitering,
- Grossister, som videreselger utarbeidede varer til sluttbruker.

For bygg og anleggsbransjen vil store deler av fokuset på bærekraft komme i de tre første segmentene. I henhold til planlegging og prosjektering vil nye områder for bygningsarbeid begrense skade på natur og ivareta spesielt utsatt økosystemer. I det utførende entreprenørskapet vil det bety om det er brukt klimavennlige måter å sette opp byggene og utarbeide områdene. Levering og produksjon av produkter og elementer må komme til arbeidsplassen med fokus på å minimere klimagassutslipp.

Av de globale klimautslippene står bygg- anleggsbransjen for totalt 30 prosent (Andenæs, 2023). Av disse er 80 prosent indirekte fra materiale, transport og annen tjeneste. Bransjen står for 2,11 millioner tonn avfall hvert år per. 2022 fra byggeaktivitet, i nybygg, rehabilitering og rivning (SSB, 2023). Dette belyser dermed at for å redusere menneskers

påvirkning på klodens klima så bør det aktivt jobbes med å identifisere og redusere utslipp i egen verdikjede. Frem til nå har den historiske rapporteringen vært basert på det som er lovpålagt, hvor de fleste anvender det frivillige GRI-rammeverket (Andenæs, 2023).

Som følge av denne redegjørelsen mener vi at bygg- og anleggsbransjen er interessant å undersøke. De utfører mange aktiviteter, har en bred verdikjede og produserer store mengder utslipp og avfall. Dette kan føre til utfordringer i virksomhetenes vei til å bli bærekraftige.

2.2 Intervju med en bærekraftsansvarlig i bygg- og anleggsbransjen

For å få kunnskap om hvordan rapporteringsskiftet vil påvirke virksomheter i norsk sokkel var det nødvendig å få et intervju med en representant fra et stort bygg- og anleggsselskap. Under vil det presenteres for meninger til en bærekraftsansvarlig fra den utvalgte virksomheten. Informanten redegjorde både for hva slags forventninger de har til de nye regulatoriske tiltak, og hvilke prosesser de har satt i gang selv. Diskusjon rundt forholdene nevnt under vil bli redegjort for i resultat og analyse kapitlet.

Oppsummert er resultatene fra intervjuet som følger:

- Mer tidsbruk på rapportering
- Mer tidsbruk på innsamling av data
- Utfordringer i å innhente informasjon fra leverandører og underentreprenører
 - Lav kompetanse og manglende krav om bærekraftsrapportering i markedet, og hos leverandører og underentreprenører
- Er kjent med dobbel vesentlighet og aktsomhetsvurderinger
- Mulig gjennomføring av endring i strategi
- Innføringen gir virksomheten flere vesentlige emner

Fra intervjuet ble det tydelig at CSRD og ESRS stiller høyere krav enn hva tidligere rapporteringsstandarder har gjort. Tidsbruken på å innhente data og informasjon på både egen drift og hos leverandører og underentreprenører ble spesielt vektlagt. I kjernen av det hele er det vesentlighetsbegrepets endring som driver store deler av endringene. Dobbelt-, kontra enkel vesentlighet krever at flere forhold i og rundt virksomheten inkluderes i bærekraftsrapporteringen. Intervjuet gjorde oss dermed oppmerksom på at CSRD og ESRS sin endring av vesentlighetsbegrepet vil ha betydelig innvirkning på norske virksomheter.

3 Metode

I dette kapittelet skal studiens metodiske tilnærming gjennomgås. Innledningsvis skal valget av litteraturstudie begrunnes. Det skal også argumenteres for hvorfor undersøkelsen er viktig og hensiktsmessig å gjennomføre. Deretter vil utvalgskriteriene for litteraturen og virksomheten som ble intervjuet begrunnes. Til slutt vil oppgavens reliabilitet og validitet vurderes.

3.1 Valg av metode

For å angripe problemstillingen og forskningsspørsmålene valgte vi å gjennomføre en litteraturstudie og et kvalitativt intervju som forskningsmetode. Gjennom oppgaven vil vi gi innsikt i bærekraftsrapportering og de tilknyttede standardene for hvordan bærekraftsrapportering skal gjennomføres. Til nå eksisterer det lite forskning på feltet ettersom at CSRD og ESRS er helt nytt. Med dette vil vi avdekke likheter og ulikheter mellom GRI og ESRS, forskjeller i vesentlighetsbegrepet og aktsomhetsvurderinger. Litteraturstudie vil gi oss muligheten til å kunne oppdage disse forskjellene og skape bred og dyp oversikt i den relevante litteraturen. I tillegg til dette har vi valgt å gjennomføre et intervju med en virksomhet som rammes av de nye rapporteringskravene, for å få innsikt i hvordan overgangen vil fungere i praksis. Problemstilling betinger at vi har flere forskningsspørsmål ved at aktsomhet og vesentlighet spiller inn på hverandre. De regulatoriske ordningene sier at noe skal gjøres for å realisere direktivet og standardenes mål. Men det er opp til hver enkelt virksomhet å utvikle og utarbeide de praksiser og prosedyrer som skal til for å imøtekomme kravene. Oppgaven vil dermed være preget av et teoretisk perspektiv og med en praktisk innsikt i bærekraftsrapportering.

3.2 Utvalg av litteratur

Når det kommer til oppgavens tema, vil spørsmålene kreve at vi setter oss inn i en rekke forskjellige verk angående bærekraftsrapportering. Lite eksplorativ forskning er gjort på dette området, utfordringen vil derfor hovedsakelig være å navigere tunge og komplekse direktiver, forordninger, standarder, lovverk, rapporter og informerende nettsider. Samtidig preges faglitteraturen av at det er generell lav kunnskap om bærekraftsrapportering, noe som betyr at det har vært nødvendig for oss å gå rett til primærkilden.

Litteraturen som er gjennomgått er dermed:

- ESRS 1 – generelle krav
- ESRS 2 – generelle opplysninger
- ESRS emnespesifikke standarder (E1-E6)
- Utkast EFRAG, implementerings veileder for vesentlighetsvurdering etter ESRS
- GRI 1 – fundament
- GRI 2 – generelle opplysninger
- GRI 3 – vesentlige emner
- EUs forslag til direktiv for aktsomhetsvurderinger (CSDDD)
- Europakommisjonens nettside, for informasjon om EUs taksonomi og EGD
- Europaparlamentets briefing om NFRD
- Norges offentlige utredning om bærekraftsrapportering og direktivet CSRD
- OECDs retningslinjer for ansvarlig selskaps oppførsel
- Melding til stortinget fra kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Regnskapsloven
- Åpenhetsloven
- ISSB standard IFRS S1

3.3 Utvalg av undersøkelsesobjekt

For å få innsyn i hva overgangen fra GRI til ESRS vil bety i praksis for virksomheter i bygg- og anleggsbransjen måtte vi gjøre et utvalg. Virksomheten i gjeldende oppgave måtte være av en slik størrelse at de ble rammet av bærekraftskravene som satt av regnskapsloven § 1-5 og § 1-6. De måtte også ha aktivitet og tilhørighet i Norge, være involvert i oppføring eller rivning av bygg, og/eller renovering og vedlikehold, samt ha rapportert på bærekraft i henhold til GRI-standarden. Med den utvalgte virksomheten ble det gjennomført et intervju med en ansatt som har kunnskap og kompetanse innenfor bærekraftsrapportering.

Vi valgte å benytte semistrukturert intervju, med forhåndsforberedte spørsmål og oppfølgingsspørsmål. Intervjuprosessen hadde rom for videre improvisasjon, for å få en åpen diskusjon og dialog mellom partene. Intervjuguiden er strukturert på en slik måte at informanten får en rød tråd gjennom intervjuprosessen, hvor enkle overordnede spørsmål stilles først etterfulgt av dypere spørsmål. Strukturen er blitt utformet slik for å få signifikant dybde og bredde i svarene fra informanten, samt ha fleksibilitet. Det vil brukes primærdata i

form av respons fra intervjuobjektet fra den gjeldende virksomheten, og tilleggsdata fra virksomhetens bærekraftsrapporter og ekstern aktsomhetsvurdering.

3.4 Reliabilitet og validitet

For å sikre god intern reliabilitet i oppgaven var lydopptak og notater fra intervjuet transkribert like etterpå. Informanten fikk utlevert intervjuguiden uken før intervjuet, slik at vedkommende hadde tid til å sette seg inn i spørsmålene. Vi var begge til stede under intervjuet og transkriberingen, slik at informantens meninger i forhold til kontekst og språk ble så korrekt som mulig. Det er likevel vanskelig å sikre total reliabilitet og pålitelighet ved tolkninger av informantens svar. Våre tolkninger av svarene har vært preget av et kritisk syn hvor vi forsøkte å ikke involvere personlige meninger. Vi valgte å anonymisere informanten slik at vedkommende kunne være åpen om virksomhetens prosesser og tanker angående bærekraft. Dette fører til at verifiserbarheten reduseres, men informantens åpenhet og komfort hadde større vekt. Reliabilitet knyttet til informanten i intervjuet kan også være vanskelig ettersom at det er personens objektive mening som kommer frem. Men resultatenes objektivitet kan styrkes gjennom tydelig kontekst og ved at svarene støttes opp av litteratur. Diskusjonen av svarene vil bygge på hva informanten har sagt, og hvordan vi tolker det i henhold til de nye rapporteringskravene. Ettersom at rapporteringen ikke er igangsatt kan vi ikke si noe om hvordan det er, bare hva vi tror basert på den tilgjengelige informasjonen og litteraturen.

Oppgavens interne validitet var lav i begynnelsen, men forbedret seg betraktelig underveis som vi ble bedre kjent med tilgjengelig litteratur. Ettersom at temaet er nytt finnes det lite forskning på området, annet enn standardene, lover og veiledere. Den gode kunnskapen rundt eksisterende litteratur vi underveis har opparbeidet oss, sammen med konstruktive dialoger med veiledere har gjort at den interne validiteten vurderes som akseptabel.

Etterprøvbareheten handler i hvilken grad studien kan gjentas. Litteraturgjennomgangen i studien kan gjennomføres ved samme fremgangsmåte, og få de samme resultatene. Resultatene i undersøkelsen er overførbare i tilfeller hvor konteksten er den samme. De overordnede endringene i rapporteringen vil treffe flere virksomheter, og utfordringene deres vil være mer eller mindre de samme. Det er likevel viktig å presisere at ulike virksomheter kan ha ulike syn på prosessen, og informantens meninger bør derfor ikke generaliseres. Målet

for oppgaven er heller ikke at den skal generaliseres, men å redegjøre for de utfordringer og endringer de nye rapporteringskravene vil medføre. Det er dermed tids og kontekst avhengig.

4 Introduksjon til bærekraftsrapportering

4.1 Begrepet bærekraft

Basert på utviklingstrekkene de siste årene er det tydelig at bærekraft, har og får en større betydning enn tidligere. De utfordringene verden står ovenfor kan bare løses gjennom globale samarbeidstiltak, noe som ble satt på dagsorden tilbake i 1987 av Brundtland kommisjonen. I 1983 ble Gro Harlem Brundtland satt til å lede verdenskommisjonen for miljø og utvikling. Kommisjonen hadde som oppgave å utforme en strategi for å bekjempe fattigdom- og miljøproblemer (Helle & Bonde, 2023). I rapporten fra verdenskommisjonen “Vår felles fremtid”, ble det presentert et forslag om globalt samarbeid for å sørge for bærekraftig utvikling (Brundtland, 1987). Definisjonen til bærekraft i rapporten er «utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov» (Brundtland, 1987). Budskapet ble dermed at jordens ressurser er knappe, og menneskers avtrykk på planeten begynte å bli synlig. Løsningen krevde dermed et fremtidig samarbeid som sørget for nok ressurser til senere generasjoner, og at landene utviklet seg på en måte som best ivaretok fremtidige behov (Brundtland, 1987).



Figur 1: ESG dimensjonene etter Denkstatt (2023a)

I bedriftsøkonomiske formål har bærekraft tre ulike dimensjoner kalt ESG. ESG er en forkortelse for miljø, sosial og styringsmessige faktorer ved bærekraftig drift. De ulike

dimensjonene dekker forskjellige aspekter av bærekraftig aktivitet, hvor aktiviteter klassifiseres som bærekraftig dersom de tilfredsstillende alle tre dimensjoner (Denkstatt, 2023a). ESG omfatter dermed et bredt spekter av kriterier for å definere hva som regnes som bærekraftig. Eksempelvis må en aktivitet sikre at produksjonen ikke involverer barnearbeid, ikke medfører betydelige utslipp, og at rekrutteringen i virksomheten er rettferdig før den kan klassifiseres som bærekraftig.

4.2 FNs bærekraftsmål

FNs bærekraftsmål er en felles utarbeidet plan for hvordan verden skal utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringer innen 2030 (FN, 2023). Planen er delt opp i 17 mål og 169 delmål som omhandler områder som påvirker stater, næringslivet og sivilbefolkningen. I arbeidet for å nå de 17 målene forventes det at medlemslandene oppretter rammeverk og arbeider mot målene på egen hånd. Bærekraftsmålene er dermed et politisk partnerskap og er ikke juridisk bindende for deltakerne. Målene setter likevel en global ramme for hva som skal oppnås gjennom arbeid med bærekraft.

Åpenhetsloven i Norge er et av tiltakene nasjonen har satt for å oppnå bærekraftsmål 8. Målet innebærer å fremme en inkluderende og bærekraftig økonomisk vekst, med anstendige arbeidsforhold for alle (FN-sambandet, u.å.). Formålet med åpenhetsloven er at virksomheter skal fremme respekt for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold (Åpenhetsloven, 2021, § 1). Samtidig skal det sikres allmenn tilgang til informasjon om virksomheters håndtering av negative konsekvenser på de overnevnte forhold.

Spesielt relevant for bygg- og anleggsbransjen, med hensyn på miljø, er mål 11, 12 og 13.

SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS



Figur 2: FNs bærekraftsmål av FN (u.å.)

Mål 11 tar for seg hvordan byer og lokalsamfunnet skal være trygge, robuste og bærekraftige (Regjeringen, u.å.-a). Målet er å utvikle den økonomiske og sosiale strukturen i byer til en bærekraftig infrastruktur og levemåte. Av de relevante delmålene i mål 11 er det 11.6 og 11.b (Regjeringen, 2018). Delmål 11.6 søker å redusere negativ påvirkning på miljøet fra byer og lokalsamfunn, med spesiell vekt på luftkvalitet og avfallshåndtering i offentlig og privat sektor. 11.b er klimaendings beredskap, med fokus på å bedre ressursbruk, stå imot og håndtere katastrofer som følge av klimaendringer. En utfordring ved mål 11 er at bygg- og anleggsbransjen står for 24% av avfallsproduksjon og 40% av innenlands energiforbruk (Regjeringen, u.å.-a). Dette innebærer at videre utvikling av fremtidens grønne byer krever bedre avfallshåndtering, og et grønt skifte må komme fra bygg og anleggsbransjen.

Mål 12 tar for seg ansvarlig forbruk og produksjon, med formål å sikre bærekraftige forbruks- og produksjonsmønstre (Regjeringen, u.å.-b). Utfordringene her innebærer å motivere næringslivet til å bidra med at ressurser forblir lengst mulig i økonomien, samt hvordan klima- og miljøvennlige anskaffelser skal gjøres i offentlig sektor. Videre oppfordrer delmål

12.6 til å stimuler store og flernasjonale virksomheter til å ta i bruk bærekraftige metoder og oppgi bærekraftsrapportering (Regjeringen, 2022a).

Mål 13 tar et overordnet blikk på å stanse klimaendringer og bekjempe konsekvensen av disse (Regjeringen, u.å.-c). Hovedfokuset er å redusere klimagasser og forberede beredskap mot klimafarer. Delmål 13.3 søker på å styrke enkeltpersoner og institusjoners evne til å redusere sitt utslipp (Regjeringen, 2022b).

4.3 Parisavtalen

Parisavtalen er en rettslig bindende internasjonal avtale som tar for seg å forhindre klimaendringer (UNFCCC, u.å.). Avtalen ble inngått under FNs “Climate Change Conference” i Paris, med 196 deltakere i 2015, og trådte i kraft i 2016. Hovedmålet med avtalen er å holde de globale temperaturer godt under to graders målet, og forsikre at temperaturen ikke overstiger 1,5 grader. Planen består av femårs sykluser hvor deltakere skal publisere deres nasjonale tiltaksplaner kjent som “national determined contributions” (NDCs). I disse planene skal det komme frem hvilke tiltak som gjennomføres for å nå målene, og for å tilpasse seg økende temperaturer.

Norge har selv utviklet et tiltak for å imøtekomme Parisavtalen med klimaloven. Formålet med loven er å fremme gjennomføring av Norges klimamål om å bli et lavutslippssamfunn i 2050 (Klimaloven, 2017, § 1).

4.4 European Green Deal

The European Green Deal (EGD) ble presentert i desember 2019 som et veikart for å gjøre EUs økonomi bærekraftig (European Commission, 2019). Formålet til EGD er å gjøre Europa til verdens første klimanøytrale kontinent innen 2050. I veikartet siktes det inn på å danne nye vekststrategier som skal føre EU inn i et rettferdig og velstående samfunn, med et moderne, ressurseffektivt og kompetitiv økonomi. Dette skal gjøres ved å bruke klima- og miljøutfordringene som muligheter på tvers av politiske områder, og å jobbe mot en rettferdig og inkluderende overgang for alle.

De konkrete handlingspunkter av EGD er som følger (Regjeringen, 2020):

1. Klimatiltak
2. Ren, rimelig og sikker energi

3. En industristrategi for en ren og sirkulær økonomi
4. Bærekraftig og smart mobilitet
5. En grønn Felles landbrukspolitikk (CAP)
6. Bevare og beskytte økosystemer og biologisk mangfold
7. Mot en ambisjon om nullforurensning for et giftfritt miljø
8. Integrering av bærekraft
9. EU som global leder
10. En felles europeisk innsats



Figur 3: Forholdet mellom EUs green deal, sustainable finance, CSRD og ESRS av PWC (u.å.-a)

Handlingspunktene i EGD er kjernen i hva EU ønsker å oppnå. Hvert punkt har en rekke underpunkter med handlinger for å nå målene. For å best oppnå disse målene har de skapt en plattform for bærekraftig finansiering. Plattformen “Sustainable Finance” har som formål å arbeide med revidering av EUs taksonomi og overvåking av kapitalstrøm til bærekraftige investeringer (European Commission, u.å.-d). For å overvåke at kapital går til bærekraftige investeringer er det nødvendig at virksomheter selv rapporterer om sine påvirkninger på ESG forhold. I første omgang skapte EU “non-financial reporting directive”, som senere ble revidert til “coporate sustainability reporting directive” og den tilknyttede standarden “European sustainability reporting standard”. Disse direktivene og standarden vil bli redegjort for senere i oppgaven.

4.5 EUs Taksonomi

Formålet med taksonomien er å etablere en referanseramme for investorer og virksomheter, støtte virksomheters planer og finansiere deres overgang til klimanøytralitet, beskytte mot

grønnvasking, samt akselerere finansieringen av bærekraftige prosjekter (European Commission, u.å.-c). EUs taksonomi er hjørnesteinen i EUs bærekraftige finansrammeverk, og fungerer som et klassifiseringssystem for bærekraftige aktiviteter (European Commission, u.å.-b).

I forordningen defineres det seks klima- og miljømål (European Commission, u.å.-c):

1. Redusere og forebygge klimaendringer
2. Tilpasning til klimaendringer
3. Bærekraftig bruk og beskyttelse av vann og marine ressurser
4. Overgang til sirkulær økonomi
5. Forebygging og kontroll av forurensning
6. Beskyttelse og restaurering av biodiversitet og økosystemer

For å oppnå klassifisering som bærekraftig aktivitet må disse fire kravene oppfylles (European Commission, u.å.-c):

1. Ha et vesentlig bidrag til minst et av de seks overnevnte miljømål
2. Ikke vesentlig skade et av de fem andre målene
3. Oppfylle minstekrav til sosiale og styringsmessige forhold
4. Oppfylle tekniske kriterier

Minstekravene til sosiale og styringsmessige forhold referer til at en aktivitet bare blir klassifisert som bærekraftig dersom den følger internasjonale minimumskrav til menneskerettigheter (Official Journal of the European Union, 2020, avsnitt 35).

Minimumskravene kommer frem i OECD retningslinjer for multinasjonale bedrifter, og FNs retningslinjer for virksomheter og menneskerettigheter med mer. De tekniske kriteriene tar hensyn til aktivitetens omfang og sektor (Official Journal of the European Union, 2021, avsnitt 3). Det må derfor være kvantitative barrierer eller minimumskrav aktiviteten må oppfylle for å vesentlig bidra til et miljømål.

I Norge ble taksonomiforordningen vedtatt den 17. Desember 2021 i, lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer (Regjeringen, 2022c). Ved forordninger står ikke nasjoner like fritt til å utforme nasjonale rettsakter slik som ved direktiver, og de har dermed en direkte virkning (Europalov, u.å.). Dette innebærer at forordninger skal følges i alle detaljer, for å sørge for like rettsregler i alle

medlemsland. For Norge vil forordningen være innlemmet av artikkel 7, hvor den vil bli omgjort til forskrifter. Standarden vil derfor være juridisk bindende ved implementering for medlemslandene i EU og EØS-avtalen.

4.6 Historien til den frivillige bærekraftsrapportering

Rapportering om bærekraft har i mange år stort sett vært frivillig, eller hatt enkle krav avhengig av bransje og landets lover. Driverne bak den frivillige rapporteringen har blant annet vært markedets behov for informasjon om virksomheters ESG forhold.

Christensen et al. (2021) påpeker at målet til bærekraftsrapportering er å forbedre sosiale forhold, samt å begrense virksomheters negative påvirkning på miljøet. Likevel kan rapporteringen være av strategisk karakter, ved at virksomhetene forsøker å tilfredsstille aktivister, oppnå politiske mål, eller oppnå konkurransefordel (Christensen et al., 2021). Slik rapportering vises blant annet i studien av Schwartz & Walden (1997), hvor miljørelaterte saker blir rapportert om i tids- og hendelsesforhold. Det vises til at virksomheter responderer til offentlig eller politisk press til å dele informasjon, fremfor å frivillig dele deres påvirkning på ESG-temaene. Virksomhetene vil dermed ikke frivillig rapporterte om forhold, dersom informasjonen rundt ESG-dimensjonene har negativ innvirkning på deres fremtidige inntekt og kontantstrøm. Historisk kan man også stille spørsmål ved relabiliteten til rapporter fra slutten av 80-tallet, hvor omtrent 71-96% av undersøkte rapporter, avhengig av industri ikke har blitt godkjent av revisor (Schwartz & Walden, 1997).

Finanstilsynets har også observert mangler og feil ved bærekraftsrapportering nasjonalt (NOU 2023: 15, s. 26). Svakheten stammer fra manglende etterlevelser av krav, og at det har vært åpenhet i regler som bidra til varierende rapporteringspraksiser. Finanstilsynet viste i 2020 til de følgende rapporteringsmangler (NOU 2023: 15, s. 27):

- 19 prosent av undersøkte foretak rapporterte ikke bærekraftsinformasjon
- Det gis i liten grad opplysning om vurderinger knytte til risiko og vesentlighet
- Få foretak opplyser om finansielle konsekvenser knytte til bærekraft og klima
- Rapportering om klimarisiko er begrenset og i liten grad tallfestet.

Kartleggelsen viste videre at flertallet av virksomhetene brukte et rammeverk, men en tredjedel oppga ingen bruk av rammeverk. Finanstilsynet rapporterte at de rammeverkene som brukes er utformet på en slik måte at virksomheter kan velge hva de vil rapportere om. På

denne måten åpnes det for å skape villedende rapportering, hvor positive påvirkninger velges. Videre viser det seg at i rapportene velges ofte et overordnet klimarelatert mål, uten klare tilknytninger til virksomheten og hvordan dette skal nås. Et flertall av disse rapportene, 73 prosent, fikk ikke denne attestert av en tredjepart eller revisor. Finanstilsynet viser dermed at den historiske bærekraftsrapporteringen i Norge ikke har skapt tilstrekkelig med troverdighet, sammenlignbarhet og validitet i den ikke-finansielle rapporteringen.

Selv om det har vært svakheter i den frivillige holdningen til å rapportere på bærekraft, har det vært observert en økende trend i å gjennomføre slike rapporter de siste 20 årene (KPMG, 2020). KPMG (2020) har rapportert en økning fra 35 til 96 prosent. I rapporten kommer det frem at Norges bank hevder dette skyldes to forhold:

1. Myndighet, ansatte, investorer og samfunnet for øvrig har både et ønske om og et behov for at selskapene tar ansvar for sine miljømessige og sosiale påvirkninger.
2. Investorer har et økende behov for informasjon utover den finansielle informasjonen som kan være med på å påvirke selskapets verdi.

4.7 Regulatorisk utvikling i bærekraftsrapportering

Non financial reporting directive (NFRD) var EUs første forsøk i å fornye strategien for bærekraftig finansiering. NFRD ble vedtatt i 2014, med første bærekraftsrapportering i 2018. Målet med direktivet var å hjelpe virksomheter til å avgi bærekraftsrapporter med høy kvalitet, relevans, nytte, konsistens og sammenlignbarhet som vil fostre bærekraftig vekst og transparens (Official Journal of the European Union, 2017, s. 4). I kommunikasjon om EGD fant kommisjonen det nødvendig i 2019 å revidere fundamentet for bærekraftig investeringer (European Parliament, 2021, s. 20). I 2020 ble offentlig konsultasjon gjort, hvor aksjonærer rapporterte at det var flere mangler i implementeringen av NFRD angående sammenlignbarhet, relabilitet og relevans for den ikke-finansielle rapporteringen. Dermed oppsto det en nødvendighet for en ny og oppdatert strategi for bærekraftig finans. Det nye målet med oppdateringen og revideringen av NFRD var å skape et bedre rammeverk, slik at kvaliteten, kvantiteten og sammenlignbarheten møtte kravene til investorer og interessenter (Official Journal of the European Union, 2019, s. 2). Denne revideringen av NFRD førte til at CSRD ble vedtatt.

4.8 Corporate Sustainability Reporting Directive

Corporate Sustainability Reporting Directive, heretter omtalt som CSRD, er et direktiv vedtatt i EU med formål om å flytte kapital i den europeiske økonomien til bærekraftig investeringer (NOU 2023: 15, s. 18). Direktivet sikter dermed på å flytte økonomisk aktivitet bort fra naturressurs-skadende aktiviteter, og å skape et felles språk for bærekraftsrapportering. Tiltaket bygger på de målene som ble satt ved både Parisavtalen, FNs bærekraftsmål og EUs «The European Green Deal». Vedtaket innebærer at alle virksomheter i EU/EØS-området, skal følge den nye standarden innenfor ikke-finansiell rapportering kalt «European Sustainability Reporting Standard (ESRS) (Official Journal of the European Union, 2022). Denne standarden legger frem minstekravene til rapporteringen. En gjennomgang av standarden vil bli gjort senere i oppgaven.

Direktivet CSRD har mange forhold den ønsker å forbedre innenfor bærekraftsrapportering. For det første ønsker direktivet å skape økt transparens og rapporteringskvalitet angående virksomheters påvirkning på ESG dimensjonene. For det andre sikter den etter å gi investorer, interessenter og samfunnet bedre informasjon om bærekraft, slik at de kan ta informerte beslutninger. For det tredje gir økt bevissthet og forståelse mulighet til å danne beste praksis og fremme bærekraftig utvikling. Til slutt vil direktivet sørge for konsistent og nøyaktighet i rapportering.

Behovet til oppstandelsen av direktivet og standarden stammer fra en økende etterspørsel etter pålitelig og sammenlignbar bærekraftsinformasjon, et endret risikobilde og økt bevissthet av de mulige finansielle konsekvensene av risikoene (NOU 2023: 15, s. 144). EUs første direktiv for bærekraftsrapportering, hadde sentrale problemer. Dette førte til revidering av NFRD til CSRD, og hadde fire sentrale trekk (European Commission, 2021, s. 5):

- utvidelse av rapporteringskrav til alle store foretak og børsnoterte foretak, med unntak av mikroforetak;
- krav til attestasjon av bærekraftsinformasjonen;
- spesifisering av flere detaljer i informasjonene foretak skal rapportere om, og krav at foretakene skal rapportere i henhold til påkrevde EU bærekraftsstandarder;
- sikre at all informasjon blir publisert i foretakets rapport og at rapporten er tilgjengelig i digitalt, maskinlesbart format.

Innholdet av bærekraftsrapporten som kommer av CSRD skal være en tydelig identifiserbar del av årsberetningen (NOU 2023: 15, s. 11). Rapporten skal inneholde informasjon som er nødvendig for å forstå virksomhetens påvirkning på bærekraftsforhold, og hvordan bærekraftsforhold påvirker virksomhetens utvikling, stilling og resultat. Som del av rapporten skal følgende punkter komme frem (NOU 2023: 15, s. 62; Official Journal of the European Union, 2022).

- Virksomhetens forretningsmodell og strategi
 - Motstandsdyktighet til bærekraftsforhold
 - Muligheter tilknyttet bærekraftsforhold
 - Planer, inklusivt implementerte handlinger og relaterte finansielle og finansielle planer
 - Hvordan modell og strategi tar hensyn til virksomhetens aksjeholderes interesser og påvirkningen av virksomhetens bærekraftsforhold
 - Hvordan virksomhetens strategi er blitt implementert med hensyn på bærekraftsforhold
- Virksomhetens egne tidsbestemte mål knyttet til bærekraftsforhold
- Rollen til virksomhetens styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold og kompetanse for å ivareta denne rollen
- Virksomhetens retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold
- Incentivordninger for medlemmer av styrende organer knyttet til bærekraftsforhold
- Aktsomhetsvurderinger knyttet til bærekraftsforhold
- De viktigste risikoene for virksomheten knyttet til bærekraftsforhold
- Indikatorer som er relevante for virksomheten og overnevnte opplysninger

I utførelsen skal det rapporteres om prosessen som er brukt for å indentifisere inkludert informasjon, og informasjonen skal kunne relateres til definerte tidshorisonter (Official Journal of the European Union, 2022).

Et av de viktigste punktene i CSRD er prinsippet om dobbel vesentlighet. Prinsippet tar for seg det virksomhetenes rapporter skal inneholde av informasjon og redegjørelser om deres påvirkning på bærekraftsforhold, og hvordan klima og miljø påvirker virksomhetens mulighet til fremtidig verdiskapning (NOU 2023: 15, s. 8). Nytt i vesentlighetsanalysen er også hvordan virksomhetens påvirkninger gjennom hele verdikjeden vektlegges, som innebærer indirekte utslipp fra utstyr virksomheten ikke eier, men som materialiserer seg i verdikjeden. Dobbelt

vesentlighet som prinsipp har ikke vært benyttet av tidligere rapporteringsstandarder. Andre standarder har brukt vesentlighetsprinsippet til å se på virksomhetens egne påvirkning på eksterne bærekraftsforhold, men ikke hvordan disse forhold påvirker virksomheten. Dobbel vesentlighet legger dermed et grunnlag for at virksomheter nå skal gjøre vurderinger rundt fremtidig drift basert på bærekraftsforhold. Dobbel vesentlighet og de ulike vesentlighetsperspektiver vil bli gjennomgått dypere senere i oppgaven.

4.8.1 Innføringen av CSRD i Norge

Ettersom at Norge er en del av EØS, vil Europaparlamentets vedtak av direktivet CSRD være bindende (Stortinget, 2023). Dette følger av EØS-avtalen artikkel 7, om at rettssaker som er inntatt er bindende for avtalepartene, og skal gjøres til del av deres interne rettsorden (EØS-loven - EØSI, 1992, art 7). Det er Europaparlamentet, sammen med Rådet for den Europeiske Union, Europakommisjonen og Den Europeiske unions domstol som legger den politiske føringen for EU/EØS. Et vedtatt direktiv, slik som CSRD, medfører at hvert enkelt medlemsland i EU/EØS må utforme egne rettsakter nasjonalt for å sørge for at de gitte målene i direktivet oppnås.

I Norge er direktivet innarbeidet i regnskapsloven kapittel 1 angående hvem som påvirkes av bestemmelsene og kategorisering av foretak (NOU 2023: 15, s. 31). Nytt kapittel 2 angående rapporteringspliktene, og endring i kapittel 3 for årsregnskapet. Samtidig er rapporteringsdirektivet innarbeidet i verdipapirhandelloven, og revisjonsdirektivet er innarbeidet i revisorloven. Samfunnsansvaret av direktivreglene er implementert i regnskapsloven § 3-3 c om redegjørelse av samfunnsansvar. Loven tar for seg at det skal utarbeides en redegjørelse om forhold som minst omhandler: miljø, sosiale forhold, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Av disse opplysningene foreligger det et vesentlighetskrav om at informasjonen skal gis i en slik mengde at man kan forstå virksomhetens utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av virksomhet. Etter regnskapsloven § 3-3 c skal redegjørelser om samfunnsansvar minst inneholde følgende punkter:

- En beskrivelse av forretningsmodell.
- En beskrivelse av foretakets retningslinjer for håndtering av nevnte forhold, herunder gjennomføre aktsomhetsvurdering.
- Virkninger av retningslinjer,

- Vesentlige risikoer knyttet til virksomhet som omhandler forhold i første ledd første punktum. Relevante og vesentlige opplysninger hvor det skal minimum opplyses om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan ha negativ påvirkning og hvordan selskapet håndterer disse risikoer.,
- Relevante resultatindikatorer for foretakets virksomhet

I første omgang vil CSRD treffe store foretak av allmenn interesse for regnskapsåret 2024, hvor store foretak skal rapportere i regnskapsåret 2025. Store foretak som etter regnskapsloven § 1-5 defineres som:

1. Allmennaksjeselskaper,
2. Regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, eller
3. Andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

Foretak som ikke faller inn under regnskapsloven § 1-5, men som på balansedagen overskrider to av følgende tre vilkår vil regnes som store foretak, jf. Regnskapsloven § 1-6:

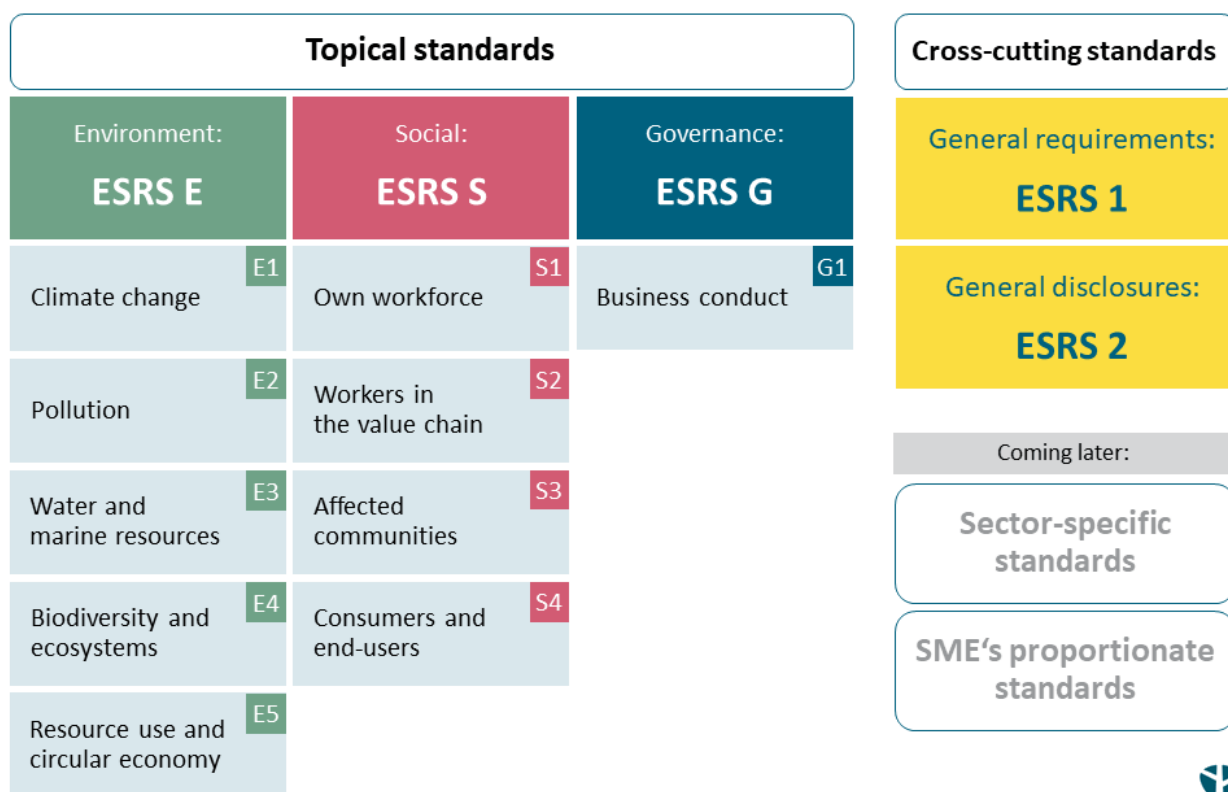
1. Salgsinntekter: 70 millioner
2. Balansesum: 35 millioner
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Selv om innføringen av CSRD i norsk rett betyr endringer for hvordan virksomheter rapporterer, har Norge gjort flere frivillige tiltak i med hensyn på bærekraft som for eksempel åpenhetsloven. Dette tiltaket har mange likheter med det sosiale aspektet i CSRD og ESRS, hvor åpenhetsloven også krever bruk av aktsomhetsvurderinger på den sosiale dimensjonen.

5 Introduksjon til rapporteringsstandardene

5.1 European Sustainability Reporting Standards

ESRS står for European Sustainability Reporting Standards, og er de detaljerte europeiske standardene for å rapportere på bærekraft i henhold til CSRD (RISMA, u.å.). Standardene er utviklet av The European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), gjennom arbeidsgruppen “Project Task Force on preliminary work on the elaboration of possible EU non-financial reporting standards, bedre kjent som PTF-ESRS (EFRAG, u.å.-b). Arbeidet med å utvikle de første utkastene gikk fra juni 2021 til april 2022, og i november 2022 ble de 12 endelige utkastene overlevert til Europakommisjonen og vedtatt 31. Juli 2023 (EFRAG, u.å.-a). Etersom ESRS er vedtatt av EU, må rapporteringen etter standarden oppfylle juridiske krav i EU.



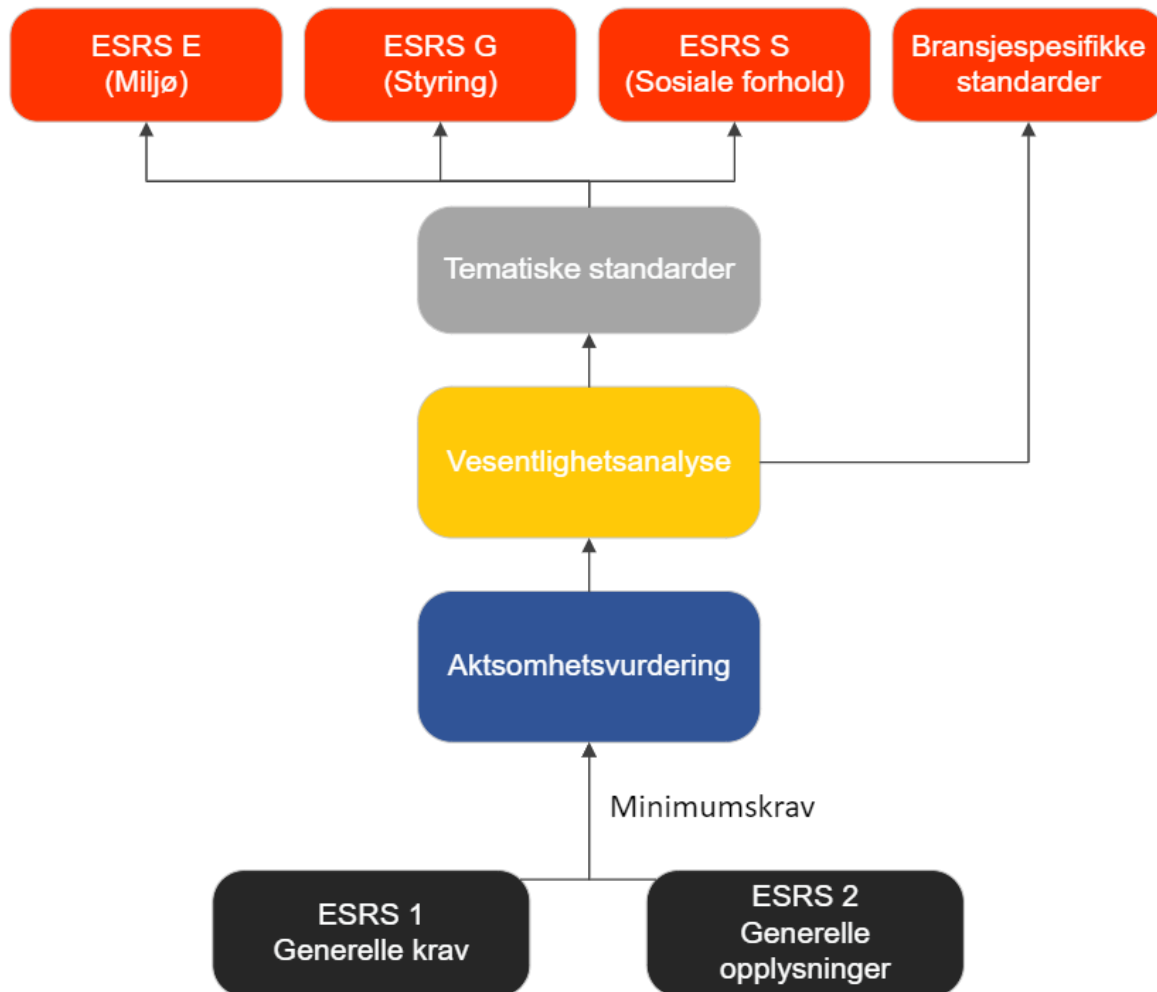
Figur 4: ESRS standardene av Denkstatt (2023b)

De 12 standardene som er vedtatt knyttet til klima/miljø, sosiale forhold og foretaksstyring, består av to generelle rapporteringsstandarder (ESRS 1 og 2) i tillegg til 10 standarder innenfor de tre bærekraftstemaene ESG (ESRS E1-5, ESRS S1-4, ESRS G1) (Denkstatt, 2023b). ESRS 1 og 2 om generelle krav og opplysninger er obligatoriske å rapportere på for alle rapporteringspliktige virksomheter. ESRS 1 oppgir generelle krav til utarbeidelsen og

fremleggelsen av bærekraftsrelaterte opplysninger. ESRS 2 fastsetter opplysningskrav for de opplysningene som virksomhetene anser som vesentlige når det gjelder styring, strategi, virkning, risiko- og mulighetsstyring samt parametere og mål (Official Journal of the European Union, 2023, s. 5). Standardene i ESRS er strukturerte og regulerte, og ESG emnene er EU tilpassede. For standarden som gjelder klima/miljø skal de berørte virksomhetene rapportere om klimaendringer, forurensning, vann og marine ressurser, biologisk mangfold og økosystemer, ressursbruk og sirkulær økonomi. Når det gjelder rapportering av sosiale forhold skal det sies noe om virksomhetens egen arbeidsstyrke både i og utenfor selve virksomheten, ansatte i leverandørkjeden, hvordan samfunnet rundt påvirkes av virksomhetens aktiviteter, og konsumentene (Denkstatt, 2023b). Rapporteringen innenfor foretaksstyring skal gi informasjon og forståelse av virksomhetens strategi, prosesser, ytelse og bedrifts- politikk og kultur. I tillegg til de to generelle kravene og 10 emnespesifikke standardene arbeides det med sektorspesifikke standarder, og, egne standarder for små og mellomstore virksomheter. I standardene kommer det også frem et krav om at den informasjonen som kommer frem i bærekraftsrapporten skal attesteres av revisor.

Ordbruken i ESRS standarden er i stor grad preget av ordet skal, hvor det siktes til absolutte krav for rapporteringen. ESRS 1 (2023) avsnitt 18 skiller mellom ordene skal og kan når det kommer til virksomhetenes offentliggjøring av opplysninger. Ved bruk av ordet skal følger det av standarden at virksomheten plikter å offentliggjøre opplysningen. Mens med bruk av ordet kan vises det til et valg, hvor virksomheten frivillig kan velge å offentliggjøre opplysningen.

Oppbyggingen av ESRS kan illustreres slik:



Figur 5: Oppbygning ESRS

Figuren ovenfor viser prosessen virksomheten må gjennomføre slik den står beskrevet i ESRS 1. Virksomheter må minimum rapportere etter beskrivelsene i ESRS 1 og 2. For å vite hvilke påvirkninger de har må det gjennomføres en aktsomhetsvurdering, og deretter en vesentlighetsanalyse. Årsaken til at aktsomhetsvurderingen må gjennomføres først er at vesentlighetsanalysen bygger på denne. Når virksomheten identifiserer sine vesentlige påvirkninger, må de vurdere disse opp mot kriteriene i de tematiske standardene.

Strukturen til de ulike standardene bygger på de fire rapporteringspilarene (EFRAG, 2022 pkt. 10);

- (i) Virksomhetsstyring (GOV): styringsprosessene, kontrollene og prosedyrene som tas i bruk for å overvåke og administrere virkninger, risikoer og muligheter.

(ii) Strategi (SBM): hvordan virksomhetens strategi og forretningsmodeller samhandler med deres vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter, samt strategien deres for å håndtere disse.

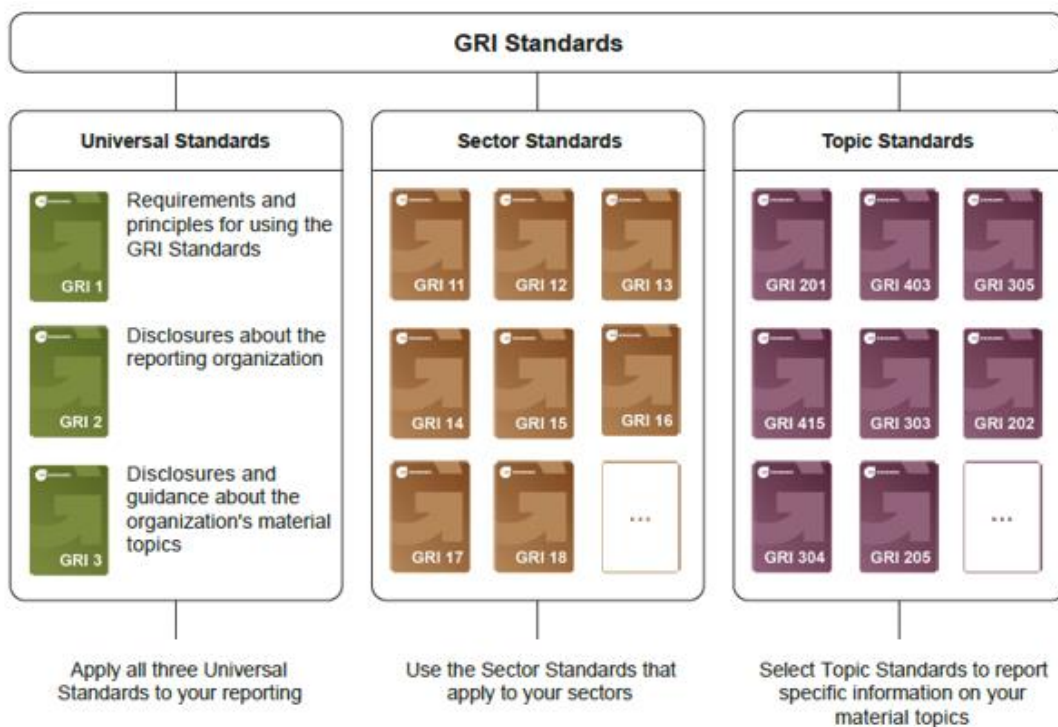
(iii) Påvirkning-, risiko- og mulighetsstyring (IRO): prosessene hvor påvirkninger, risikoer og muligheter blir identifisert, vurdert og håndtert.

(iv) Mål og metode (MT): hvordan virksomheten måler resultater og framdrift mot sine satte mål.

ESRS er til forskjell fra direktivet CSRD, en forordning. Som nevnt i taksonomi kapittelet, står ikke nasjoner like fritt til å gjøre egne endringer av forordninger. Noe som betyr at ESRS vil bli omgjort til en forskrift.

5.2 Global Reporting Initiative

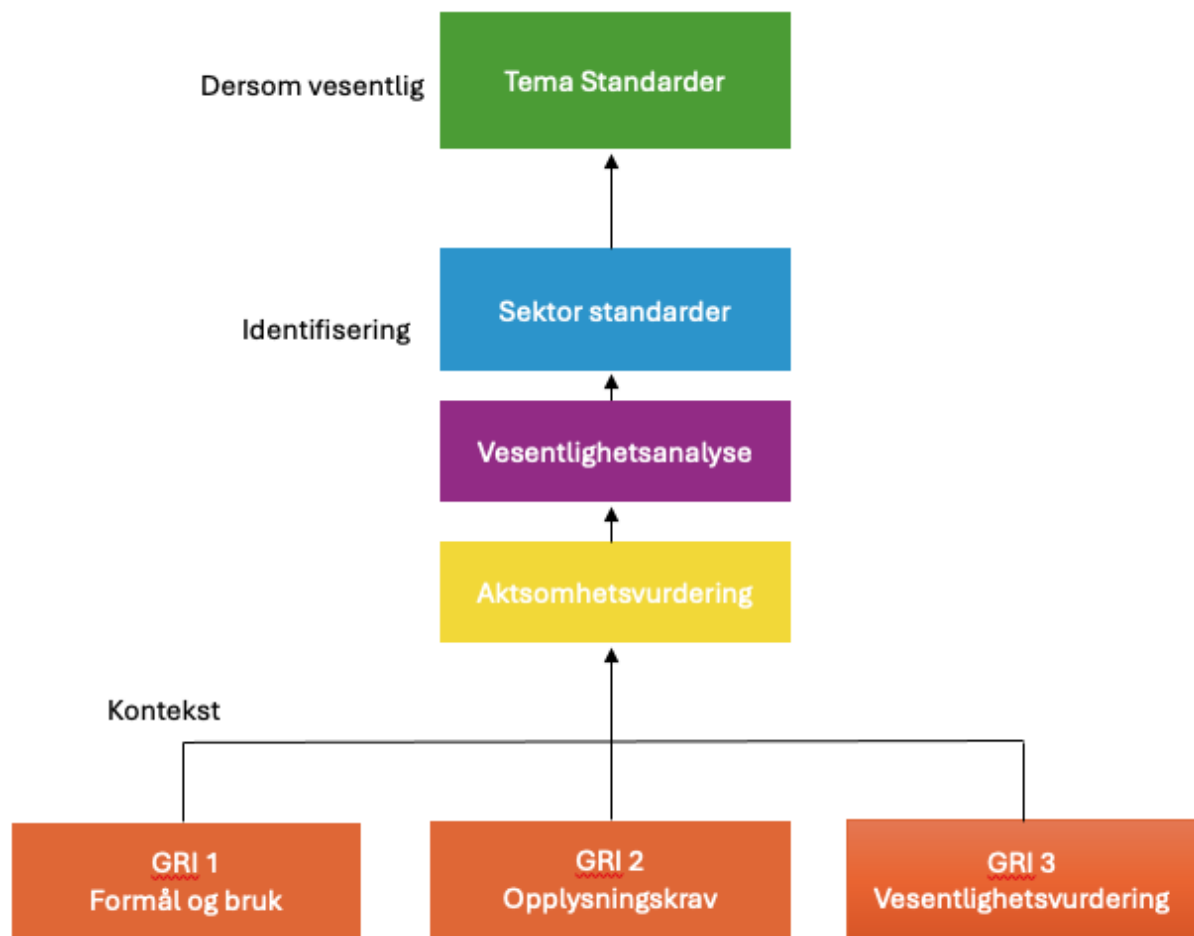
«Global Reporting Initiative» (GRI) er den mest brukte rapporteringsstandarden internasjonalt, og benyttes av en rekke store virksomheter målt i omsetning (KPMG, 2022, s. 24). Hvilke standarder en virksomhet velger å rapportere etter kan variere, men generelt er det slikt at virksomheter i samme bransje rapporterer etter samme standard. GRI er den vanligste rapporteringsstandarden i bygg- og anleggsbransjen.



Figur 6: GRI standardene av GRI (2021)

Organisasjonen bak standarden er en internasjonal uavhengig aktør som ønsker å skape et felles språk for kommunisering og rapportering av bærekraft (GRI, u.å.-a). Organisasjonen ble grunnlagt i USA i 1997 som et svar på en skandale rundt et oljeutslipp (GRI, u.å.-b). I år 2000 publiserte de det første globale rammeverket for bærekraftsrapportering. Rammeverket har fortsatt å utvikle seg siden den gang, og i 2016 gikk de over fra å bare gi retningslinjer til å sette globale standarder. I dag består GRI av totalt 40 standarder hvor tre er universelle, fire bransjespesifikke og 33 emnespesifikke.

Oppbyggingen av GRI kan illustreres på følgende måte:



Figur 7: Oppbygning GRI

Figuren viser prosessen etter GRI, hvor GRI 1, 2 og 3 utgjør de universelle standardene. Likt som med ESRS må akksomhetsvurderingen gjennomføres for å identifisere virksomhetens påvirkning, deretter en vesentlighetsanalyse. I GRI benyttes sektorstandardene som et hjelpemiddel for å identifisere virksomhetens påvirkninger, som skal lede videre til temastandardene. På grunn av dette kan man si at akksomhets- og vesentlighetsanalysen gjennomføres parallelt, eller i samråd med sektor standardene.

De universelle standardene er gjeldende for alle virksomheter som velger å rapportere etter GRI, og består av GRI 1, 2 og 3. GRI 1 er den grunnleggende standarden, og beskriver formålet og hvordan standardene skal brukes (GRI, u.å.-c, s. 2). Formålet er at virksomheter skal kunne offentlig redegjøre for sine påvirkninger på økonomien, miljø og folk, inklusivt påvirkninger på menneskerettigheter, og hvordan virksomheter håndterer disse påvirkningene (GRI, 2021, s. 7). Slik rapportering vil øke transparensen i virksomhetens påvirkninger og øke virksomhetens ansvar (GRI, 2021, s. 6). Den spesifiserer også prinsippene om nøyaktighet, balanse og etterprøvbarhet for at rapportene skal være av god kvalitet. Begreper som bærekraft defineres i standarden, og samsvarer med FNs definisjon. Ordbruken i GRI standarden er i stor grad preget av ordene bør og kan. Krav i standarden markeres med fet skrift, og indikeres med ordet skal (GRI, 2021, s. 9). Anbefalinger indikeres med ordet bør, og ordet kan indikerer en mulighet eller et alternativ (GRI, 2021, s. 10). Videre sier GRI 1 noe om kravene virksomhetene må tilfredsstille for at rapporteringen skal være i samsvar med rammeverket (GRI, 2021, s. 14):

1. Anvende rapporteringsprinsippene
2. Rapportere etter GRI 2
3. Avgjøre vesentlige emner
4. Rapportere etter GRI 3
5. Rapportere etter GRIs emnespesifikke standarder for vesentlige emner
6. Publisere grunnlaget for mangler i formidlingen eller krav som virksomheten ikke kan rapportere etter
7. Publisere en GRI innholds indeks
8. Avgi et grunnlag for bruk
9. Notifisere GRI

En virksomhet som ikke tilfredsstill alle disse ni kravene, kan ikke hevde at de rapportere i henhold til GRI standarden. Til slutt har GRI 1 anbefalinger for å øke troverdigheten til bærekraftsrapporteringen, hvor virksomhet kan, men må ikke (GRI, 2021, s. 28):

- Sammenstille bærekraftsrapportering med annen rapportering. Slik at finansiell og bærekraftsinformasjon bli rapportert i samme perioder.
- Bruke eksterne og interne kontrollere av bærekraftsinformasjonen.
- Samtaler med aksjonærer eller eksperter i hvilken informasjon de skal inkludere i rapporteringen.

GRI 2 inneholder den generelle forordningen i virksomhetens rapporterings praksis, omhandlende aktiviteter, arbeidere, styring, strategi og interessent engasjement (GRI, 2021, s. 45). Denne delen av GRI er mer relatert til styring i “ESG” begrepet, da begge omhandler virksomhetsstyring i tillegg til informasjon om ansatte og involvering av andre interessenter. Informasjonen gir innsikt i både virksomhetens profil og omfang, og gir den nødvendige konteksten for å kunne forstå virksomheten.

GRI 3 forklarer stegene virksomheten må ta for å avgjøre vesentlighet til påvirkninger og emner (GRI, 2021, s. 100). Det blir også beskrevet hvordan virksomheten kan bruke standardene som er bransjerelevante for å finne fram til de emnene som er vesentlige for dem. Vesentlighet etter GRI rammeverket vil bli redegjort for senere i oppgaven.

De bransjespesifikke standardene har som mål å bestå av 40 sektorer, hvor de første standardene er de sektorene som har størst påvirkning (GRI, u.å.-c, s. 3). Foreløpig er det laget bransjespesifikke standarder for olje og gass (GRI 11), kull (GRI 12), og jord-, havbruk og fiske (GRI 13) og gruvedrift (GRI 14) (GRI, 2021). Det er iverksatt arbeid for å få flere bransjespesifikke standarder for blant annet finansielle tjenester og tekstiler og klær. De bransjespesifikke standardene inneholder emner som kan regnes som vesentlige for den aktuelle bransjen, i tillegg til retningslinjer på hvordan de rapporterer (GRI, u.å.-c, s. 3). Dersom en virksomhet opererer innenfor en bransje hvor det allerede er slike standarder, må de rapportere på disse for at rapporten skal kunne anses å være i tråd med rammeverket.

De siste standardene er relatert til ulike emner (GRI, u.å.-c, s. 4). Eksempler inkluderer standarder rundt avfall, Co2-utslipp, HMS og barnarbeid. Disse skal veilede virksomheten på emnene, og gi retningslinjer om hva som er vesentlig å rapportere på. Virksomheten velger selv hvilke av emnestandardene som er vesentlig for dem ved bruk av vesentlighetsanalysen i GRI 3 (GRI, 2021, s. 8).

5.3 Hva er de overordnede forskjellene mellom GRI og ESRS?

Bærekraftsrapportering etter GRI og ESRS er på mange måter like, med mindre tekniske forskjeller i hva og hvordan forhold skal rapporteres. GRI er et anerkjent og godt utbredt rammeverk for bærekraftsrapportering, og har derfor vært en viktig referanse i utviklingen av ESRS. Til tross for dette er det betydelige forskjeller mellom standardene når det kommer til kontroll, reliabilitet og validitet. Det som omfattes som de mest signifikante forskjellene vises i tabellen nedenfor:

GRI	ESRS
<ul style="list-style-type: none"> - Fleksibel tilnærming, lite eller ingen juridiske krav - Frivillig rapportering - Frivillig attestasjon - Påvirkningsvesentlighet - Større fleksibilitet og bredere utvalg av ESG emner 	<ul style="list-style-type: none"> - Preskriptiv, må oppfylle juridiske krav i EU - Juridisk bindende ved implementering - Krav om attestasjon - Påvirknings- og finansiell vesentlighet - Mer strukturert og regulert, EU tilpassede ESG emner

Når man skal se på årsakene til likhetene og ulikhetene mellom GRI og ESRS, må man først se på forskjellen mellom GRI og EU som organisasjoner. Til forskjell fra EU har ikke GRI innflytelse på lover, eller mulighet til å være et kontrollorgan. EU på sin side er både en samarbeidsarena for medlemslandene og en regulatorisk maktutøver, som har både ressurser og muligheter til å stille krav. Når det kommer til bærekraftsrapportering har likevel begge organisasjonene som mål å øke kvaliteten på rapporteringen, og sørge for et felles språk. Dersom en virksomhet ikke rapporterer etter kravene til ESRS kan det få juridiske sanksjoner eller økonomiske virkninger. På den andre siden kan GRI bare forvente beste praksis av virksomhetene som velger å rapportere etter standarden. Brudd på rapporteringskrav etter GRI vil derfor medføre at virksomheten mister sin rett til å si at de rapporterer etter standarden.

Et annet viktig skille mellom GRI og ESRS, er at etter GRI anbefales det eksternt revidering av bærekraftsrapporten, mens ESRS krever eksternt attestasjon av revisor. Revisjonsarbeidet har som mål å kontrollere og verifisere at den presenterte dataen eller forhold som fremkommer i rapportene er korrekt og følger lokale lover. Skillet mellom de to standardene belyser derfor en kritisk mangel i kontroll og verifiserbarhet av ikke reviderte bærekraftsrapporter etter GRI. Virksomheter som velger GRI rammeverket kan dermed følge de ni nevnte kravene i GRI, og deretter hevde at de rapporterer i overensstemmelse med rammeverket. I kontrast vil det ved innføring av CSRD og ESRS i lokale rettssaker, være en direkte og faktisk mangel ved rapportering dersom attestasjon fra revisor er fraværende.

Den viktigste forskjellen mellom de to standardene er forskjellene i vesentlighetsbegrepet. GRI benytter bare begrepet vesentlighet, mens ESRS benytter påvirknings- og finansiell vesentlighet. Vesentlighetsbegrepet etter GRI er tilsvarende til påvirkningsvesentlighet etter ESRS, da standarden bare fokuserer på virksomhetens påvirkninger på ESG faktorene. ESRS

har lagt til en vesentlighetsdimensjon, finansiell vesentlighet, som ser på ESG faktorenes innvirkning på virksomhetens finansielle faktorer. Forskjellen i vesentlighetsbegrepene kan sies å være en årsak til mange av de andre ulikhetene mellom standardene. I litteraturgjennomgangen vil prosessene i begge standardene utdypes.

Utvalget og bredden av temastandarder utgjør også en tilsynelatende stor forskjell mellom GRI og ESRS. I henhold til innholdet av bærekraftsrapportene har GRI 33 temaspesifikke standarder, mens ESRS har 10. Temastandardene etter GRI er derfor mer omfattende når det kommer til tematiske forskjeller, og gir virksomhetene utvalg når de skal bedømme sine påvirkninger. ESRS på den andre siden har mer dybde i sine temastandarder, i tillegg til at de er mer strukturerte og regulerte. Dette fordi standardene etter ESRS er EU tilpassede. Et eksempel er forskjellen på temastandardene som omhandler avfall, GRI 306 og ESRS E2, hvor ESRS til forskjell fra GRI involverer mikroplast. I tillegg til dette er også kravene lavere etter GRI, til hvordan terskler settes og metoden som anvendes. For virksomheter betyr dette at GRI gir større fleksibilitet i hvilke emner de rapporterer om, og hvordan de vil rapportere om disse. Oppsummert er standardene til GRI flere i antall, mer fleksible og kortere. Mens ESRS har færre standarder i antall, er mer strukturert og dykker dypere i temastandardene. Ettersom at CSRD og ESRS sikter på å skape mer sammenlignbare bærekraftsrapporter, ses det på som et strategisk valg å redusere antallet standarder og mulighetsrommet i disse. På den måten vil like forhold i like virksomheter bli tydeligere, ved at det er mindre rom for feilvalg av temastandarder og dataen i disse vil presenteres tilnærmet likt.

Punktene over viser i seg selv at CSRD og ESRS stiller høyere krav til et rettviseende bilde og kontroll av den avlagte bærekraftsinformasjon som tidligere har vært frivillig. Tydeligheten av rettviseende bilde og kontroll amplifiseres ved rapportering etter ESRS, i motsetning til GRI. Det viser også til en tydeligere ansvarsramme for virksomheter, hvor det skal bli vanskeligere å skjule eller avgrense seg fra å rapportere om negative forhold. Dette ved at de negative forholdene blir kontrollert, og manglende rapportering vil medføre konsekvenser.

6 Litteraturgjennomgang

Først er det viktig å spesifisere at aktsomhetsvurderingen og vesentlighetsanalysen er to separate, men sammenkoblede prosesser. Aktsomhetsvurderingen skal bidra en virksomhet i å identifisere faktiske og potensielle negative forhold, sørge for å forhindre eller forbedre negative konsekvenser. Vesentlighetsanalysen skal avgjøre hvilke forhold som er vesentlig å rapportere om. Dette innebærer at vesentlighet, kan ta for seg positive og negative påvirkninger, mens aktsomhet bare tar for seg negative. Aktsomhetsvurderingen er dermed et steg i vesentlighetsanalysen, men også en separat prosess.



Figur 8: Forholdet mellom aktsomhetsvurderingen og vesentlighetsanalysen

Figuren ovenfor illustrerer forholdet mellom de to prosessene. Hvor dette forholdet er likt mellom GRI og ESRS. Disse to prosessene vil gjennomgå i dybden videre i dette kapitlet.

6.1 Aktsomhetsvurdering

Aktsomhetsvurderingen har som formål å hjelpe den utførende virksomhet i å identifisere faktiske og potensielle negative påvirkninger, og forstå vesentlighet basert på kriterier alvorlighet og sannsynlighet (EFRAG, 2023, s. 6; GRI, 2021, s. 12). Det presiseres fra denne definisjon av begge standarder at aktsomhetsvurderingen skal brukes for å identifisere negative påvirkninger. Deretter skal man vurdere betydningen av disse negative påvirkningene i en vesentlighetsanalyse.

I ESRS 1 (2023) avsnitt 59 beskriver EU kommisjonen aktsomhetsvurderinger som en “prosess som identifiserer, forebygger, begrenser og redegjør for hvordan brukeren håndterer faktiske og potensielle negative påvirkninger på miljøet og de personer som er tilknyttet virksomheten”, hvor disse eksplisitt omfatter virksomhetens opp- og nedstrøms verdikjede. Videre beskriver kommisjonen prosessen som løpende praksis, som reagerer på og kan utløse endring i strategi, forretningsmodell, aktiviteter, forretningsforbindelser, drift, innkjøp og salg.

Elementene av aktsomhetsvurdering skal avspeile opplysningskravene i ESRS 2 og de emnespesifikke ESRS (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 61):

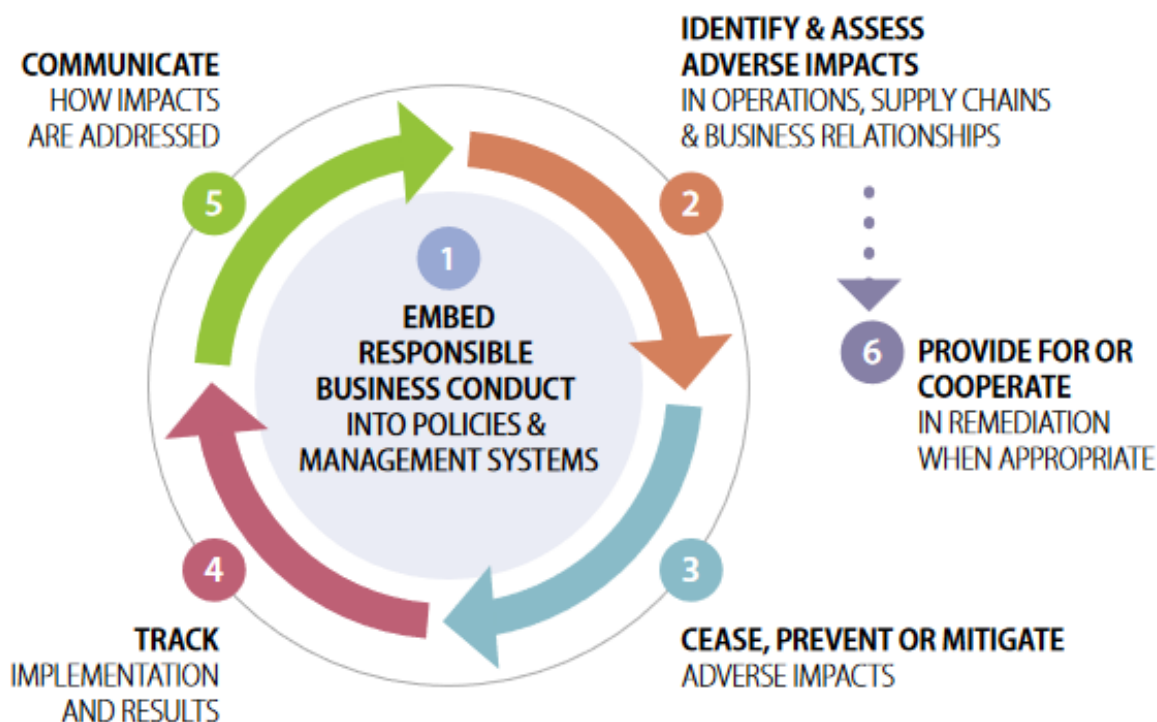
- 1) Innarbeidelse i ledelse, strategi og forretningsmodell
 - a) ESRS 2 GOV-2: opplysninger til og bærekraftighetsspørsmål behandlet av administrasjon, ledelse og tilsynsorgan.
 - b) ESRS 2 GOV-3: integrering av bærekraftighetsrelaterte resultater i incentivordning og
 - c) ESRS 2 SBM-3: vesentlige påvirkninger, risiko og muligheter og deres samspill med strategi og forretningsmodell
- 2) Samarbeid med berørte interessenter og deres synspunkter
- 3) Identifisering og vurdering av negative virkninger på mennesker og miljø
- 4) Å utføre tiltak til å imøtekomme negative virkninger, herunder omstillingsplaner til å håndtere påvirkninger
- 5) Spring, mål og parameter for å behandle effektiviteten til tiltakene.

ESRS bruker så en prioriteringsvei for håndtering av negative påvirkninger etter ESRS 1 (2023) avsnitt 60. Hvis det ikke er mulig å adressere alle identifiserte påvirkninger, skal det prioriteres påvirkninger etter alvorlighet og sannsynlighet.

GRI (2021, s. 12) beskriver prosessen som “en prosess hvor en organisasjon identifiserer, forhindrer, begrenser og håndterer faktiske og potensielle negative påvirkninger på økonomien, miljøet, personer og menneskerettigheter”. Det kommer også frem i de emnespesifikke standardene at aktsomhet skal gjennomføres i ulike deler av verdikjeden, men er ikke eksplisitt sagt i forklaringen av prosessen. I likhet med ESRS er det også en prioriteringsvei til hvordan virksomheter skal håndtere negative påvirkninger. Hvis det ikke er mulig å adressere alle identifiserte påvirkninger, skal virksomheten prioritere påvirkningene etter alvorlighet og sannsynlighet (GRI, 2021, s. 12). I tilfeller med menneskelige påvirkninger skal alvorlighet prioriteres over sannsynlighet. Ansvarsrammen for negative påvirkninger avhenger så på hvordan tilknytning virksomheten har til påvirkningen. Hvis virksomheten bidrar til negative påvirkninger gjennom egne aktiviteter, skal virksomheten ta tiltak når de skjer. Dersom negative påvirkninger skjer i forhold linket til virksomhetens operasjoner, produkter eller tjenester med forretningspartnere, skal virksomheten forsøke å forhindre eller begrense skade selv om de ikke har bidratt til skaden. Ettersom at positive potensielle eller faktiske påvirkninger ikke er noe man ønsker å forebygge eller begrense tar ikke aktsomhetsvurderingen for seg disse

I motsetning til ESRS kommer det ikke frem punkter i hvordan denne prosessen skal utformes etter GRI. Disse punktene kommer implisitt frem ved at GRI henviser til Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) sitt rammeverk for aktsomhetsvurderinger (GRI, 2021, s. 8). ESRS henviser også til dette rammeverket, men har i større grad innarbeidet og tilpasset prosessen (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 59).

OECD sier selv at aktsomhetsvurderinger er en prosess hvor virksomheter må vurdere faktorer tilknyttet virksomheten på menneskerettslige, miljømessige og samfunnsmessige forhold (OECD, 2018, s. 16). I tillegg til i hvilken grad de medfører eller er tilknyttet negative påvirkninger, og forsøke å begrense eller stanse påvirkninger (OECD, 2018, s. 15). Målet til prosessen som følge av OECD, er å oppfostre bærekraftig og ansvarlig oppførsel blant virksomhetene. Aktsomhetsvurderingen sikter til å forbedre forhold rundt menneskerettigheter, miljø, arbeidsforhold og industrielle relasjoner, bekjempe bestikkelser og utpressing, forbedre rapportering og være til fordel for konsumenter (OECD, 2018, s.9).



Figur 9: Prosessen for aktsomhetsvurderinger av OECD (2018)

Prosessen av OECD er som følger:

- 1) Virksomheten må innbake “Responsible business conduct” (RBC) i styringssystemene og retningslinjene; for å utføre aktsomhetsvurderinger
- 2) Identifisere faktiske og potensielle negative påvirkninger på RBC problemer, i virksomheten, forsyningskjeden eller virksomhetspartnere
- 3) Stanse, forhindre og/eller begrense negative påvirkninger
- 4) Implementere måling og resultatføring
- 5) Kommunisere hvordan disse påvirkningene er blitt adressert
- 6) Sørge for forbedringer når det er mulig

Hvordan aktsomhet beskrives i begge standardene er mer eller mindre likt fordi de er basert på samme rammeverk. Den tydeligste forskjellen kommer i hvordan ESRS sier ned- og oppstrøms verdikjede, GRI impliserer verdikjede og OECD sier at prosessene skal gjøres i forsyningskjeden.

I arbeidet med å tilrettelegge aktsomhetsvurderingen til ESRS, har Europa kommisjonen utarbeidet det nylig vedtatte direktivet om aktsomhetsvurderinger i henhold til EGD kalt

“Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive” (CSDDD) (European Commission, 2022). CSDDD er et direktiv som vil underbygge de aktsomhetsvurderinger etter ESRS. Fordi direktivet ikke var vedtatt i det denne oppgaven ble skrevet vil det ikke gjennomgås dypere, men må nevnes ved at det trolig vil erstatte OECDs prosess. Noen ulikheter mellom CSDDD og OECD er at vurderingene skal i CSDDD gjøres i hele verdikjeden, aktsomhetsvurderingene skal håndheves av lokale kontrollorganer, og ofre av påvirkninger får kompensasjon ved skade som har oppstått som følge av manglende etterfølgelse av direktivet (European Commission, u.å.-a).

6.2 Vesentlighetsbegrepet

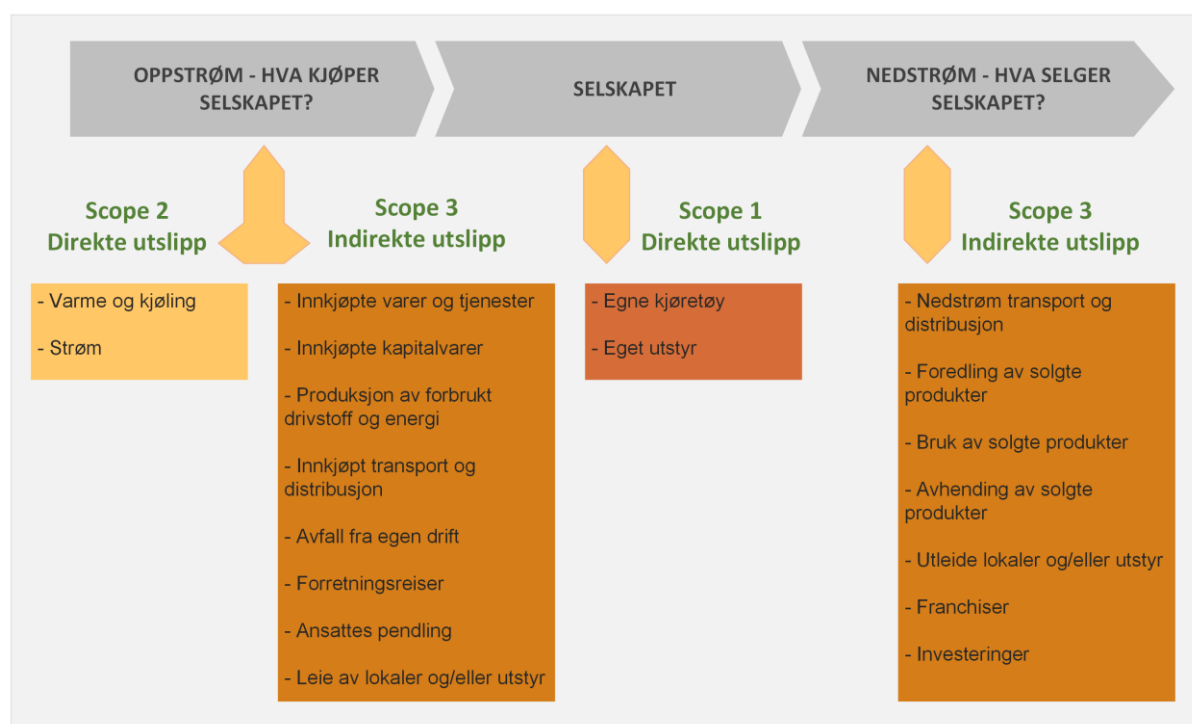
Hva som kan anses som vesentlig er situasjonsbetinget. Det avhenger av hvem man spør, når man spør, og hva den man spør holder på med i sin virksomhet. Både bransjen virksomheten befinner seg i, og hvilken type virksomhet de driver vil kunne påvirke hva som anses som vesentlig. Vesentlighetsbegrepet er gjenstand for tolkning, men målet med begrepet er å filtrere informasjonen slik at man sitter igjen med det som er mest relevant for en virksomhet og dens interesser. Regnskapsloven definerer begrepet slik: *“En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.”* (Regnskapsloven, 1998, § 1-10). Når det gjelder vesentlighet innenfor den finansielle rapporteringen, er det til en viss grad en felles forståelse for begrepet. Det kan for eksempel vurderes at alt som påvirker resultat før skatt i regnskapet mer enn fem prosent anses som vesentlig i en type bransje, mens en prosent av alle inntektene er vesentlig i en annen (Andersen & Eilifsen, 2010). Dette er ikke tilfelle når det gjelder bærekraftsrapporteringen.

6.3 Påvirkningsvesentlighet

6.3.1 Definisjon og formål

ESRS og GRI definerer påvirkningsvesentlighet som virksomhetens vesentlige faktisk eller potensielle, positive eller negative påvirkninger på mennesker eller miljøet (GRI, 2021, s. 11; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 43). Denne typen vesentlighet kjennetegnes ved at den har et innside-ut perspektiv, og ser derfor på hvordan virksomheten påvirker ESG dimensjonene. GRI standarden benytter seg bare av dette vesentlighetsperspektivet, og omtaler det ikke som påvirkningsvesentlighet, men bare

vesentlighet. ESRS på den andre siden baserer seg på prinsippet om dobbel vesentlighet, som omfatter både påvirknings- og finansiell vesentlighet. Formålet med vesentlighetsanalysen etter GRI og ESRS er at virksomheten skal opplyse om deres vesentlige påvirkninger på miljømessige, sosiale og styringsmessige emner for å gi gjennomsiktighet på hvordan de bidrar til bærekraftig utvikling (GRI, 2021, s. 7; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 2). Slik kan brukerne av bærekraftsrapporten forstå virksomhetens påvirkninger, og på den måten få bedre beslutningsgrunnlag. Vesentlighetsanalysen vil også være med på å øke transparensen og tilliten til virksomhetens rapportering, samt øke evalueringsgraden og sammenlignbarheten.



Figur 10: Oversikt over «scope» 1, 2 og 3 etter ESRS

Etter begge standardene så omhandler påvirkningsvesentligheten både virksomhetens faktiske eller potensielle og positive eller negative vesentlige påvirkninger (GRI, 2021, s. 11; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 43). Den omfatter også de vesentlige virkningene til virksomhetens oppstrøms, og nedstrøms verdikjede i like stor grad som virksomhetens egne aktiviteter (GRI, 2021, s. 33; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 43). Da gjennom deres produkter og tjenester, og deres forretningsforbindelser, som her ikke begrenses til direkte kontraktsforhold. Men ESRS har strengere krav til datainnsamling og rapporteringens grundighet, og kan derfor oppleves som mer tidkrevende. Dette gjenspeiles i de temaspesifikke standardene til ESRS om miljø, E1-

E6, hvor det er krav om å rapportere et klimaregnskap med henvisning til GHG-protokollen for scope 1, 2 og 3 (Knudsen & Riise, 2023). Disse «scopsene» tar for seg utslipp i egen virksomhet og i verdikjeden som vist i figur 10. Scope 1 tar for seg virksomhetens direkte utslipp, hvor de selv eier eller kontrollerer utstyr. Scope 2 omfatter indirekte utslipp knyttet til kjøpt energi. Det kan være fra elektrisitet, varme, kjøling og damp. Scope 3 omfatter de indirekte utslippene, knyttet til de varene og tjenestene som virksomheten kjøper inn og selger. Det siste scopet tar dermed for seg et bredt spekter av ulike utslippskilder.

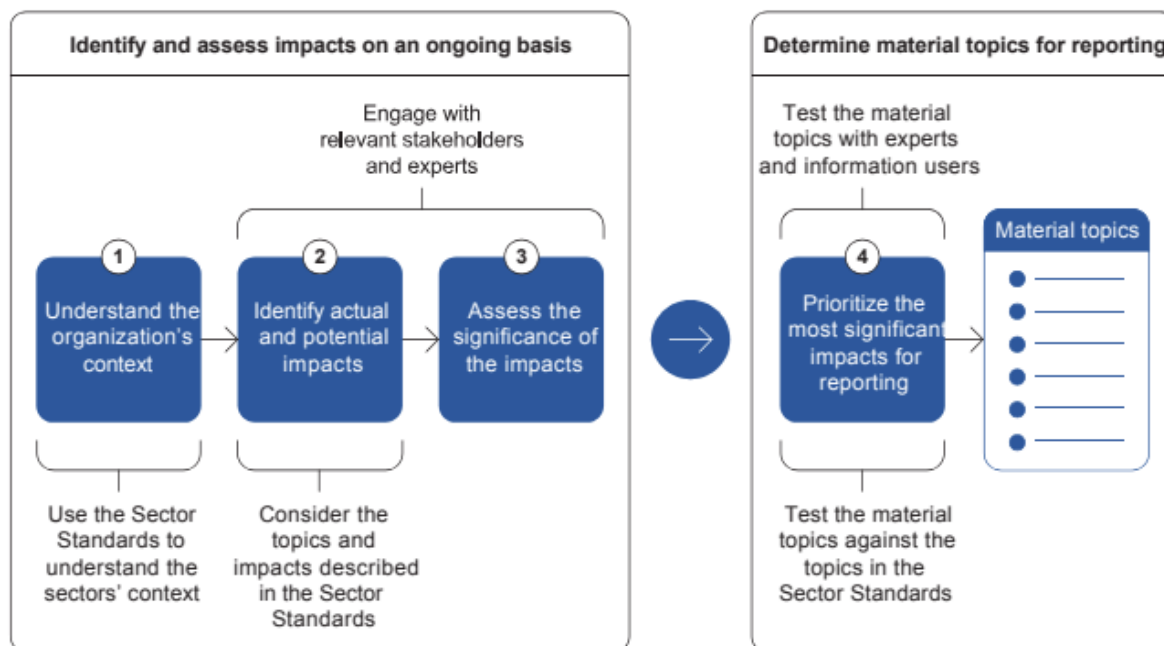
Faktiske negative påvirkninger	Potensielle negative påvirkninger
<ul style="list-style-type: none"> - Alvorlighet av hendelse <ul style="list-style-type: none"> ○ Skala ○ Omfang ○ Uopprettelighet 	<ul style="list-style-type: none"> - Sannsynlighet for hendelse
Faktiske positive påvirkninger	Potensielle positive påvirkninger
<ul style="list-style-type: none"> - Skala - Omfang 	<ul style="list-style-type: none"> - Sannsynlighet for hendelse

Begge standardene behandler de faktiske og potensielle påvirkningene med samme begreper. Når det gjelder vesentligheten av faktiske negative påvirkninger baserer den seg på alvorlighetsgraden av denne, mens potensielle negative påvirkninger i tillegg baserer seg på sannsynligheten for at den inntreffer (GRI, 2021, s. 109; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 45). Alvorlighetsgraden bruker tre begreper for å måle påvirkningen, disse er: skala, omfang og uopprettelig karakter. For de faktiske positive påvirkningene baserer vesentligheten seg på skala og omfang, de potensielle baserer seg i tillegg på sannsynlighet (GRI, 2021, s. 110-111; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 46). Skala omhandler hvor alvorlig en negativ virkning er, eller hvor gunstig en positiv virkning er (GRI, 2021, s. 109-111; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 Vedlegg A, avsnitt AR 10). Omfanget vurderer hvor utbredt virkningen er, enten i graden av miljøskader eller geografisk avgrensning, eller i antall personer som blir negativt påvirket. Uopprettelig karakter vurderer hvorvidt og i hvilket omfang de negative påvirkningene kan utbedres, gjennom gjenoppretning av miljøet eller berørte mennesker til dens tidligere tilstand.

Oppbyggingen av ESRS illustreres i figur 5 og GRI i figur 7, hvor vesentlighetsanalysen benyttes for å kartlegge hvilke spesifikke standarder virksomheten må rapportere på.

6.3.2 Prosess

Proessen virksomheten må følge for å fastslå sine vesentlige påvirkninger etter GRI og ESRS har både likheter og ulikheter. Modellen nedenfor illustrerer prosessen etter GRI (GRI, 2021, s. 103).



Figur 11: Prosess for å avgjøre vesentlighet av GRI (2021)

De tre første trinnene i prosessen etter GRI går ut på å fastslå virksomhetens vesentligste emner, som knytter seg til deres løpende identifisering og vurdering av påvirkninger (GRI, 2021, s. 103). Dette gjøres jevnlig på bakgrunn av deres daglige aktiviteter, samtidig som de samhandler med interessenter og eksperter. Trinnene er løpende, og gjør at virksomheten kan identifisere sine påvirkninger underveis mens de utvikler seg. Det finnes ingen fasit til hvordan hvert trinn skal behandles, på grunn av virksomhetens spesifikke omstendigheter. Derfor må det tas hensyn til forretningsmodell, sektorer, geografi, kulturell og juridisk driftskontekst, eierstruktur mm. Dersom spesifikke omstendigheter preger rapporteringen, bør det være konsekvent over flere rapporteringsperioder og dokumenteres. Virksomhetens øverste organ bør overvåke prosessen, samt gjennomgå og godkjenne de materielle emnene (GRI, 2021, s. 104). For å gi en bedre forståelse for prosessen vil innholdet i trinnene utdypes.

Trinn 1 handler om å forstå virksomhetens kontekst (GRI, 2021, s. 104). Det krever at de vurderer sine aktiviteter, forretningsforbindelser, interessenter og bærekraftskonteksten til alle enhetene de kontrollerer eller har interesse i. Når det gjelder aktiviteter er det en rekke ting som bør vurderes, deriblant virksomhetens formål, verdier, forretningsmodell og strategier. Hvilke aktiviteter de utfører, produkter og tjenester, geografien av disse, sektor, interne og eksterne ansatte eller arbeidere mm. er også avgjørende for å kunne identifisere deres påvirkninger. Forretningsforbindelsene inkluderer alle forretningspartnere, enheter i verdikjeden og eventuelle andre som er knyttet direkte til deres drift, produkter eller tjenester (GRI, 2021, s. 104-105). Her skal det vurderes type forretningsforhold, aktiviteter utført av disse, deres natur og geografi. Bærekraftskonteksten inkluderer ESG utfordringer lokalt, regionalt og globalt knyttet til virksomhetens sektorer og geografiske beliggenhet for deres egne aktiviteter og forretningsforbindelser. I tillegg til virksomhetens ansvar knyttet til avtaler, lover og forskrifter som de er bundet av. Videre bør virksomheten identifisere sine interesser, slik at disse kan engasjeres i identifiseringen av deres vesentlige påvirkninger. GRI 3 (2021, s. 105) lister følgende kategorier av interessenter: forretningspartnere, sivilsamfunn, forbrukere, kunder, ansatte og andre arbeidere, regjeringer, lokale samfunn, ikke-statlige organisasjoner, aksjonærer og andre investorer, leverandører, fagforeninger og sårbare grupper.

Trinn 2 går ut på å identifisere virksomhetens faktiske og potensielle virkninger på ESG-faktorene, både negative og positive, kortsiktige og langsiktige, tiltenkte og utilsiktede, og reversible og irreversible (GRI, 2021, s. 104). Identifiseringen av påvirkningene bygger på aktsomhetsvurderingen, hvor de negative påvirkningene allerede er blitt identifisert. Standarden påpeker at flere kilder kan benyttes for å identifisere påvirkningene, deriblant egen eller tredjeparts vurderinger, juridiske vurderinger, med mer. Det anbefales også at virksomheten inkluderer sine interessenter og andre eksperter i denne identifiseringen (GRI, 2021, s. 105). Påvirkningene som skal vurderes er beskrevet i den sektor spesifikke standarden i tillegg til de som er aktuelle basert på virksomhetens kontekst. Dersom virksomheten har begrensede ressurser, bør de negative påvirkningene prioriteres. I tillegg til å benytte GRI-sektornormene kan virksomheten benytte seg av rammeverket OECD for å identifisere sine påvirkninger.

Når virksomheten har funnet sine påvirkninger, skal de i trinn 3 vurdere betydningen av disse (GRI, 2021, s. 108). En virksomhet kan ha mange ulike påvirkninger, men disse må prioriteres ettersom at det ikke er alle som kan regnes som vesentlige. For å gjøre denne

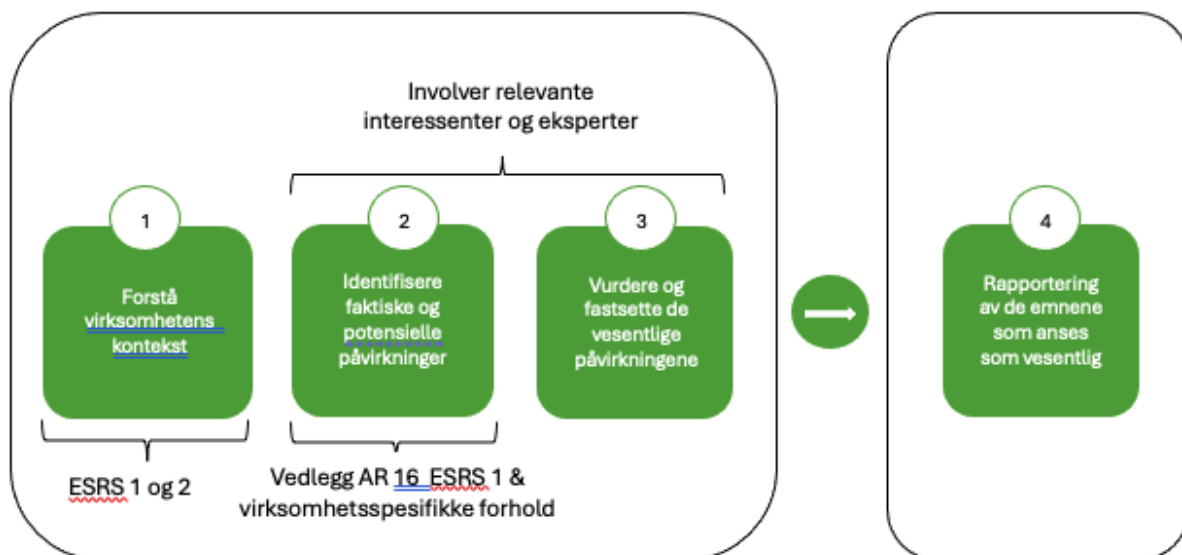
vurderingen må det gjennomføres en kvantitativ og kvalitativ analyse. Graden av påvirkningens vesentlighet avhenger av virksomhetens kontekst, og standarden anbefaler også her at virksomheten rådfører seg med relevante interessenter og interne eller eksterne eksperter. De positive og negative påvirkningene vurderes likt i begge standardene, og innholdet i alvorlighetsgraden og sannsynligheten ble gjennomgått i delkapittelet ovenfor.

De tre første trinnene gir informasjon til trinn 4, hvor virksomheten skal prioritere de mest betydningsfulle påvirkningene for rapportering (GRI, 2021, s. 109). Betydningen av en virkning skal vurderes i forhold til de andre som har blitt identifisert, og virkningene bør kategoriseres fra mest til minst betydningsfull. Virksomheten bør også definere en terskel for å bestemme hvilke av virkningene de ønsker å fokusere på, i tillegg til å kategorisere påvirkningene etter tema. Påvirkningens betydning er det eneste kriteriet som kan bestemme om et tema er vesentlig for rapportering (GRI, 2021, s. 111). Vanskeligheten med å rapportere på et tema kan ikke brukes som et kriterium i rapporteringen, men det kan brukes som en begrunnelse dersom de ikke klarer å håndtere et tema. For å sikre at ingen emner har blitt oversett anbefaler standarden at man tester de materielle emnene mot sektor standardene, og potensielle informasjonsbrukere og eksperter.

Likt som ved GRI, finnes det heller ingen fasit svar til hvordan vesentlighetsprosessen utformes etter ESRS (EFRAG, 2023, s. 5). Dette skyldes rapporteringskravenes prinsippbaserte natur, og virksomheten må også etter ESRS ta hensyn til ytre omstendigheter som forretningsmodell, strategi, juridisk struktur, kompleksitet og styring. Etter ESRS er det heller ikke et krav at ledelsen må involveres i vesentlighetsprosessen. Men det er krav om å offentliggjøre informasjon om administrasjons-, ledelses-, og tilsynsorganenes sammensetning, deres roller, ansvarsområder og adgang til ekspertise og ferdigheter med hensyn til bærekrafttemaene (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 58 ; ESRS 2 avsnitt 19). Videre følger det av ESRS 2, avsnitt 20b at opplysningskravet skal gi informasjon om virksomhetens styringsorgans roller og ansvarsområder i forbindelse med tilsynet med prosessen for håndtering av vesentlige påvirkninger, og deres rolle i selve prosessen. På bakgrunn av dette virker det som at det ligger en forventning til at virksomhetens styrende organ bør involveres i prosessen med å gjennomgå og godkjenne de materielle emnene, slik som i GRI.

Prosessen ovenfor i figur 11 som er hentet fra GRI 3, kan også brukes i vesentlighetsanalyse prosessen til ESRS. Dette følger av EFRAGs implementerings guide av

vesentlighetsanalysen, hvor de sier at følgende tilnærming ville oppfylt kravene i ESRS: (a) forstå kontekst; (b) identifisering av faktiske og potensielle påvirkninger; (c) vurdering og fastsettelse av de vesentlige påvirkningene, risikoene og mulighetene knyttet til bærekraftsmessige saker; og (d) rapportering (EFRAG, 2023, s. 5). Figuren i GRI 3 kan dermed generaliseres til å også være en veileder for vesentlighetsprosessen virksomhetene må gjøre i forbindelse med ESRS, ved at de bytter ut GRI sine sektorspesifikke temaer med ESRS temastandarder (ESG). Ifølge EFRAG (2023, s. 6) har virksomheter som allerede har utført en vurdering etter GRI, et godt grunnlag for vurderingen som må gjøres etter ESRS. Vi kan dermed illustrere prosessen etter ESRS slik. Modellen illustrerer bare et forslag til prosessen, ikke en fasit.



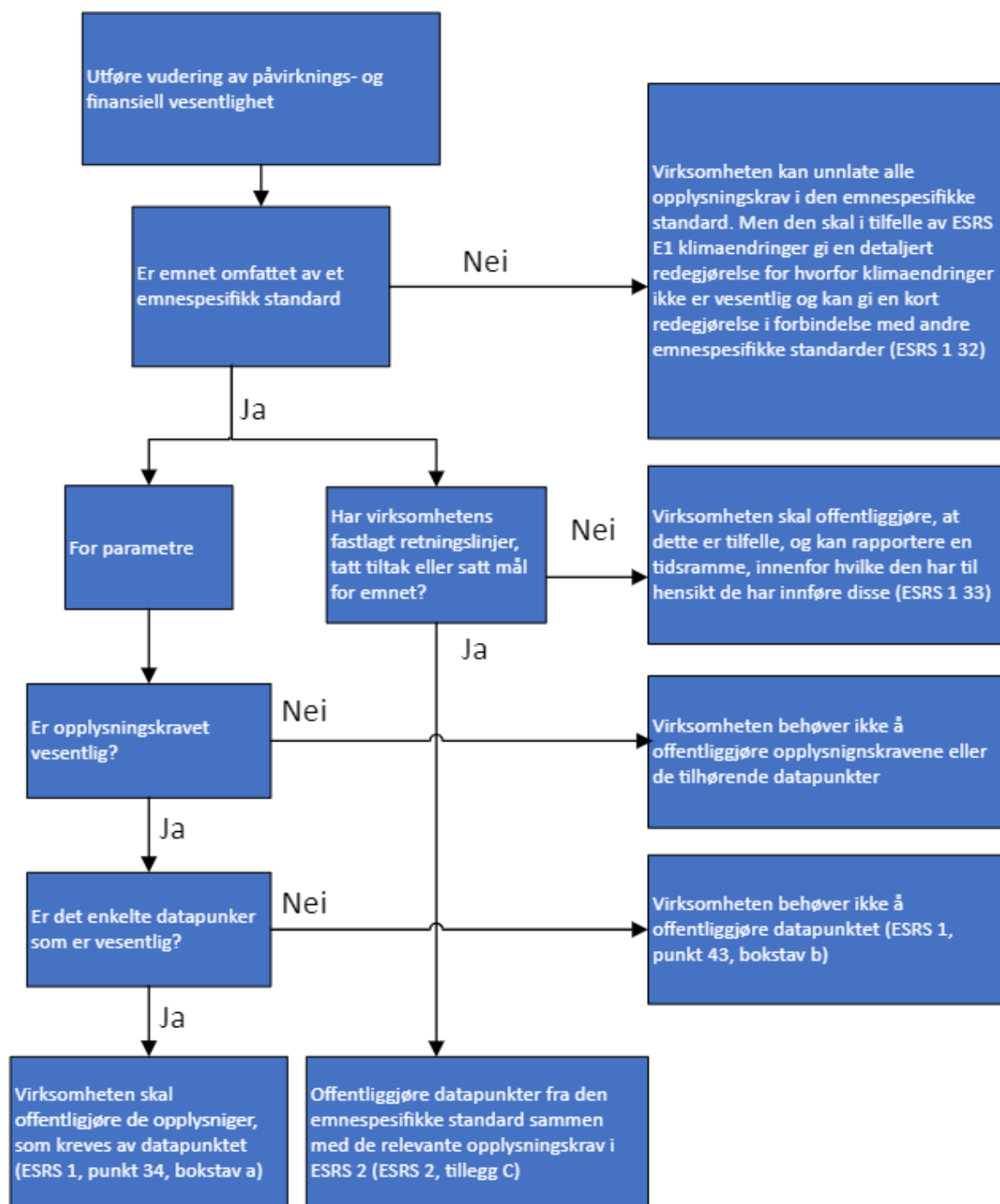
Figur 12: Eksempel på vesentlighetsanalyse prosess etter ESRS

Trinn 1 etter GRI og ESRS deler mange likheter, men etter ESRS skal det i dette trinnet benyttes regelverket i ESRS 1 og 2 for å forstå virksomhetens kontekst. Nærmere bestemt er det opplysningskravet i ESRS 2, SBM-1 som anvendes. Det er de samme elementene som skal vurderes her som etter GRI, men ordet skal benyttes i større grad. Det følger av ESRS 2 (2023), avsnitt 38 at virksomheten skal offentliggjøre de elementene i sin strategi, som omhandler eller påvirker bærekraftsspørsmål, sin forretningsmodell og sin verdikjede.

Videre omhandler trinn 2 i begge standardene om å identifisere virksomhetens faktiske og potensielle negative og positive påvirkninger. Likt som i GRI bygger identifiseringen i ESRS på aktsomhetsvurderingen (EFRAG, 2023, s. 6). I følge ESRS 1 AR 8 baserer hele vesentlighetsanalysen seg på dialog med virksomhetens interessenter, og det kreves derfor

etter standarden at interessenter involveres i prosessen (Official Journal of the European Union, 2023). En annen forskjell i dette trinnet er at GRI ser på påvirkningene med en kort og lang tidshorisont, mens ESRS benytter en tredimensjonal tidshorisont på kort, mellomlang og lang sikt. Fremgangen er også noe ulik, da virksomheten etter ESRS må benytte vedlegget i avsnitt AR 16 i sin vesentlighetsanalyse (EFRAG, 2023, s. 21; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt AR16). Virksomhetsspesifikke forhold må også vurderes, og fram til sektorstandardene er utgitt skal sektorrelaterte bærekraftsaspekter identifiseres og vurderes som dette. Tilgjengelige standarder som GRIs sektor standarder er en mulig kilde for å identifisere virksomhetsspesifikke standarder.

Trinn 3 og 4 er relativt lik i både GRI og ESRS. I trinn 3 skal virksomheten vurdere og fastsette de vesentlige påvirkningene som ble identifisert i trinn 2 (EFRAG, 2023, s. 21). For deretter å utforme en rapport basert på vesentlighetsprosessen i trinn 4. Virksomheten kan ved hjelp av figur 13 nedenfor avdekke hvilke påvirkninger som anses som vesentlige, og hvilke opplysninger som skal tas med i rapporten (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS tillegg E).



Figur 13: Flowdiagram for bestemmelse av opplysninger i henhold til ESRS

6.3.3 Terskler

For at en virksomhet skal kunne vurdere vesentligheten av en påvirkning, må de etter begge standardene sette en terskel de kan måle mot (GRI, 2021, s. 109; Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 42). Disse tersklene skal ta for seg kvalitative og kvantitative forhold som en kan vurdere etter. Etter GRI er det opp til virksomheten hvor

terskelen skal settes, og standarden gir heller ingen krav for hvordan de skal gjøre det (GRI, 2021, s. 109). Den sier derimot at virksomheten kan vise transparens gjennom å visualisere hvordan de har prioritert den opprinnelige listen av identifiserte temaer, og tersklene som er satt for rapportering. Videre kan virksomheten teste utvalget av vesentlige emner på potensielle informasjonsbrukere, og på denne måten få hjelp til å validere terskelen deres (GRI, 2021, s. 110). Virksomheten har etter GRI stor frihet til å sette tersklene sine basert på egne vurderinger. Et mulig hjelpemiddel er å benytte seg av for eksempel FNs bærekraftsmål og parisavtalen, som blir nevnt gjentatte ganger i standarden. For norske virksomheter kan handlingsplanen til regjeringen for å nå bærekraftsmålene innen 2030, være et godt utgangspunkt for å sette mål og terskler (Meld. St. 40 (2020-2021)).

På den andre siden har ikke virksomheter like stor frihet i oppsettet av terskler etter ESRS. I ESRS 1 avsnitt 36 (2023) står det blant annet at, terskler og måleenheter settes av de relevante emnestandardene. Virksomhetene må også selv ta en beslutning på terskler og måleenhet basert på deres generelle kriterier i ESRS 1, fakta og omstendighet (EFRAG, 2023, s. 9). Det er derfor i ESRS tydeligere enn i GRI hvilke måleenheter og terskler som skal brukes for hvert emne, samtidig som det er rom for individuelle vurderinger. Når en virksomhet etter ESRS skal vurdere vesentligheten av faktiske påvirkninger, basert på alvorlighetsgraden, kan de benytte følgende modell (EFRAG, 2023, s. 27).

Negative impact	Severity assessment			Is the impact assessed as material?
	Scale	Scope	Irremediability	
Impact 1	Low	Medium	Low	No
Impact 2	Medium	High	Low	Yes
Impact 3	High	Medium	Low	Yes
...				
Impact N	High	Low	Medium	Yes

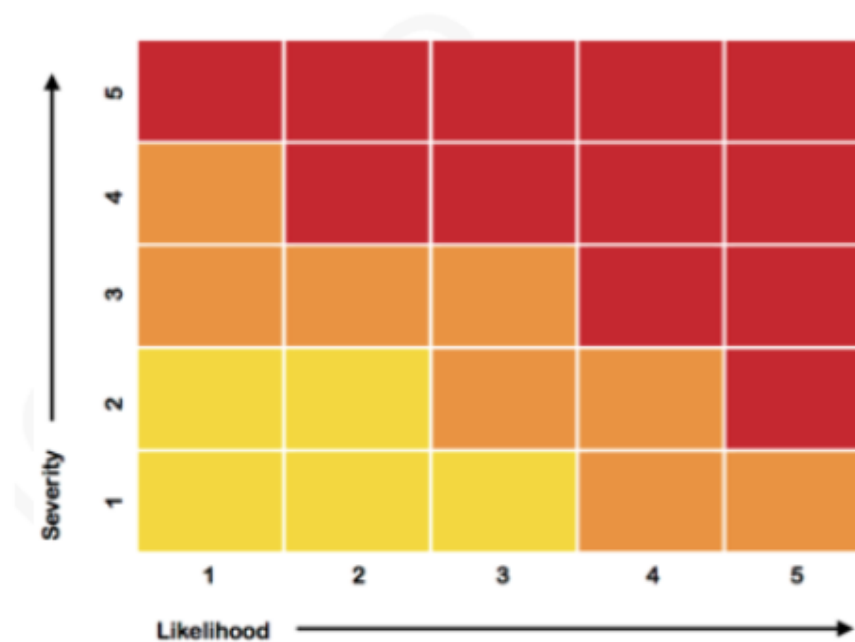
Colour coding:

Low	Medium	High
-----	--------	------

Figur 14: Grafisk representasjon av påvirkningsgrad for faktiske påvirkninger av EFRAG (2023)

Her måles graden av virkning, omfang og uopprettelig karakter fra lav til høy. Alle de tre sidene av alvorlighetsgraden kan gjøre en påvirkning vesentlig, men de er ofte gjensidig avhengige (EFRAG, 2023, s. 26). For eksempel vil en påvirkning som er av stort omfang, også være vanskelig å utbedre. Det gis ingen føringer på hvilke terskler som gjør at de tre faktorene måles til lav, medium eller høy. Ved vurdering av potensielle påvirkninger må

sannsynlighet og alvorligheten ses på sammen (EFRAG, 2023, s. 27). Følgende modell kan benyttes i vurderingen, hvor terskelen er satt til de røde feltene.



Figur 15: Terskler for vesentlighet av potensielle påvirkninger av EFRAG (2023)

Det er viktig å notere seg at figuren bare er en illustrasjon, og at tersklene i matrisen må vurderes for hver enkel virksomhet basert på ESRS 1 kapittel 3.4 (EFRAG, 2023, s. 28). Til tross for disse to modellene må virksomheten fortsatt sette terskler for å enkelt klare å skille mellom de gule og røde feltene (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt AR 9(c)). ESRS og CSRD bygger på EU lovgivninger, noe som gjenspeiles i flere av temastandardene. I ESRS E1 skal virksomheten rapportere på hvordan de forholder seg til klimaendringer i forbindelse med Parisavtalen, og de syv drivhusgassene (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS E1 avsnitt 4). Da vil det være naturlig å sette terskelen ved hjelp av Parisavtalen, eller i forhold til målene de har på utslipp av gassene. Videre følger det av ESRS E3 (2023) AR 22 og ESRS E5 (2023) AR 14 at det kan settes økologiske terskler. Tersklene vil variere for hver temastandard, og det finnes veiledning i hver enkelt standard for terskel og målsetting.

6.3.4 Tidshorisont

GRI nevner sine tidshorisonter i forbindelse med identifisering av sine faktiske og potensielle påvirkninger, og snakker da om virkninger på kort og lang sikt (GRI, 2021, s. 105). Standarden setter ikke en bestemt definisjon på hva de mener med kort og lang sikt, men

oppfordrer heller virksomheten til å bruke skjønn og engasjere interessentene i sine vurderinger. I regnskapsloven §5-13 defineres for eksempel kortsiktig gjeld som gjeld man har i under et år, og langsiktig gjeld for over et år (Regnskapsloven, 1998). Det samme gjelder for forskjellen på omløpsmidler og anleggsmidler etter regnskapslovens §5-1. Bruk av regnskapslovens definisjoner på tidshorisonter er et av hjelpemidlene virksomheten kan benytte i sin skjønnsvurdering.

Likt som GRI bruker ESRS tidsbegreper om sine faktiske eller potensielle påvirkninger, på kort, mellomlang eller lang sikt (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 43). Til forskjell fra GRI definerer ESRS tidsintervallene som skal benyttes ved utgangen av rapporteringsperioden (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 77). Kort sikt defineres som regnskapsperioden virksomheten har valgt, altså 1 år. Mellomlang sikt er fra slutten av den korte tidsperioden og opp til 5 år, mens lang sikt er alt over 5 år. Videre følger det av ESRS 1 (2023) avsnitt 79 at dersom temastandardene i ESRS krever en annen definisjon av tidshorisontene, vil de ha forrang.

6.4 Finansiell vesentlighet

6.4.1 Definisjon og formål

Finansiell vesentlighet handler om hvordan miljø og mennesker påvirker virksomheten (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 48). Denne typen vesentlighet er en utvidelse av vesentlighetsbegrepet innenfor bærekraftsrapportering (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 47). Den kjennetegnes ved at den har et outside-inn perspektiv som ser på hvordan ESG dimensjonene utløser, eller kan forventes å utløse finansielle virkninger for virksomheten (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 49). På lik linje med “tradisjonell” finansiell vesentlighet vektlegges informasjon for regnskapsbrukernes økonomiske beslutninger (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 48). Det handler om å sørge for at vesentlige opplysninger som kan påvirke brukernes avgjørelser på bakgrunn av virksomhetens bærekraftsopplysninger inkluderes i rapporten. Vurderingen som gjøres ved GRI standarden fokuserer på påvirkningsvesentlighet, ikke-finansiell vesentlighet (EFRAG, 2023, s. 29). Dette fordi GRI ikke er basert på dobbel vesentlighet. Standarden snakker om virksomhetens påvirkninger på den eksterne økonomien, men ikke eksterne faktorerens påvirkning på virksomhetens økonomi (GRI, 2021, s. 7). Men standarden nevner at investorer selv kan bruke informasjonen gitt av GRI rapporten til

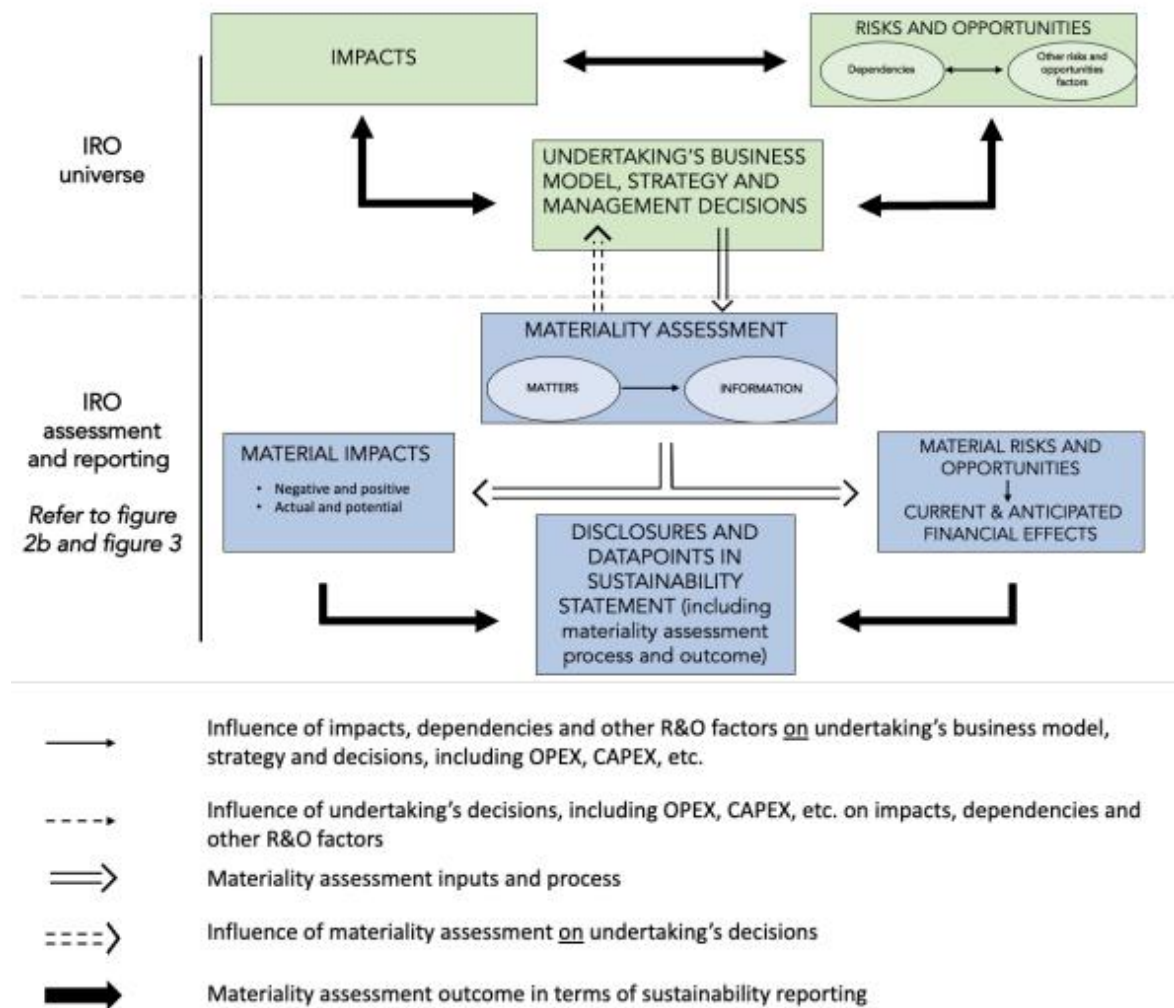
virksomheten til å identifisere finansielle risikoer og muligheter knyttet til deres påvirkninger, og for å vurdere langsiktig prosess (GRI, 2021, s. 8).

ISSB har en standard, IFRS S1, som den finansielle vesentligheten etter ESRS har en del likheter med (EFRAG, 2023, s. 30). Vesentlighetsmetodene i standardene er tilsvarende, med noen justeringer i ESRS. Formålet med finansiell vesentlighet er det samme i begge standardene, men definisjonen av begrepet er justert. Kriteriene for identifisering av finansiell vesentlighet er utvidet i ESRS, og virksomheter som benytter denne vil også forventes å opprettholde kravene for identifisering av risikoer og muligheter etter IFRS. I følge ESRS 1 (2023) artikkel 49 er et bærekraftsspørsmål å regne som finansielt vesentlig dersom det utløser, eller kan forventes å utløse risikoer eller muligheter for virksomheten. Denne risikoen eller muligheten må videre ha eller kunne forventes å ha en vesentlig innflytelse på virksomhetens utvikling, finansielle stilling eller resultater, kontantstrøm, tilgang til finansiering eller kapitalkostnad på kort, mellomlang eller lang sikt. Merk at den finansielle vesentligheten ikke begrenser seg til det som er under virksomhetens kontroll, men omfatter også deres forretningsforbindelser. En årsak til finansielle risikoer eller muligheter kan være virksomhetens avhengighet av miljø, menneskelige og sosiale ressurser (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 50). Dette avhengighetsforholdet kan utløse konsekvenser for virksomheten på to måter. Enten ved at de ikke lenger får anvendt eller får tak i ressurser som er nødvendig i deres forretningsprosesser, eller at kvaliteten og prisen på ressursene er annerledes. Avhengighetsfaktorenes påvirkning på virksomhetens evne til å belage seg på nødvendige ressurser i deres forretningsprosesser er også en utløsningsårsak. Måten vesentligheten av de finansielle risikoene og mulighetene vurderes, er ved å se på sannsynligheten for at de inntreffer, og omfanget av de potensielle økonomiske konsekvensene (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt 51).

6.4.2 Prosess

Proessen for å finne de bærekraftsspørsmålene som er vesentlige ut fra et finansielt perspektiv er den samme som ble illustrert i figur 12 (EFRAG, 2023, s. 19). I IRO representerer risiko de negative faktiske eller potensielle innvirkningene på virksomhetens finansielle stilling, og muligheter representerer de faktiske eller potensielle positive innvirkningene (Official Journal of the European Union, 2023, ESRS 1 avsnitt AR 14). De finansielle virkningene som presenteres i bærekraftsrapporteringen skal virke som et tillegg til årsregnskapet, og skal derfor inneholde risikoer og muligheter som ikke allerede er innregnet

der. Vesentlighetsprosessen skal gjenspeile både påvirkningsperspektivet og det finansielle perspektivet (EFRAG, 2023, s. 19). Virksomheten trenger derfor ikke å gjøre to separate og uavhengige prosesser, da den finansielle vesentlighetsvurderingen kan nyte godt av påvirkningsvesentlighetsvurderingen. Modellen under illustrerer forholdet mellom vesentlighetsanalysen som helhet, sammen med forretningsmodellen strategi og andre avgjørelser (EFRAG, 2023, s. 12).



Figur 16: Forholdet mellom vesentlighetsanalysen og den underliggende forretningsmodellen, strategien og andre beslutninger av EFRAG (2023)

6.4.3 Terskler

ESRS 1 (2023) AR 15 sier at etter virksomheten har identifisert sine risikoer og muligheter, skal den bestemme hvilke av disse som er vesentlige for rapportering. Denne vurderingen baserer seg på en kombinasjon av sannsynligheten for forekomst og det potensielle omfanget

av finansielle virkninger, basert på passende terskler. Virksomheten kan velge mellom å henvise til absolutte monetære terskler eller relative monetære terskler. Et eksempel kan være hvor en prosentandel av beløpet korresponderer med en linjepost i de primære finansielle rapportene (EFRAG, 2023, s. 28). Videre må virksomheten sørge for at tersklene settes slik at all informasjon hvor dens utelatelse, feilfremstilling, eller skjuling, rimelig kan forventes å påvirke beslutninger som primære brukere av generelle finansielle rapporter tar basert på virksomhetens bærekraftsrapport, relatert til å gi ressurser til virksomheten inkluderes (EFRAG, 2023, s. 23, punkt 92).

6.4.4 Tidshorisont

Tidshorisonten for finansiell vesentlighet etter ESRS er den samme som det som ble beskrevet for påvirkningsvesentlighet, kort (1 år), mellomlang (1-5 år) og lang sikt (>5år). Virksomheter må merke seg at tidshorisonten til den finansielle vesentlighetsvurderingen er lengere i bærekraftsrapporteringen, enn ved tradisjonell finansiell rapportering (EFRAG, 2023, s. 28-29).

7 Resultat og drøftelse

7.1 Oversikt

I følgende kapittel vil det redegjøres for hva som er forskjellene i hvordan aktsomhetsvurderinger og vesentlighetsanalyser gjennomføres ved bruk av GRI og ESRS. Til slutt skal det presenteres diskusjon fra det gjennomførte intervjuet med en virksomhets bærekraftsansatte, og hvordan de har startet forberedelser i prosesser og vurderinger knyttet til CSRD, ESRS, vesentlighetsanalysen og aktsomhetsvurderingen.

7.2 Hva er forskjellene mellom aktsomhetsvurderingene?

Aktsomhetsvurderingen mellom de to standardene viser til totalt sett like prosesser i hvordan virksomheter skal indentifisere deres negative påvirkninger. Dette er igjen fordi begge bygger på og refererer til OECD sin prosess for aktsomhetsvurderinger. Enkelte forskjeller i språket fremkommer likevel.

- ESRS presiserer at aktsomhetsvurdering skal gjøres i opp- og nedstrøms verdikjede
- GRI impliserer at aktsomhet skal gjøres i verdikjeden
- OECD sier at aktsomhetsvurderingen skal gjøres i forsyningskjeden

I ESRS presiseres det klart at aktsomhetsvurderingen skal gjøres i opp- og nedstrøms verdikjede. GRI nevner ikke verdikjede i sine prosesser, men det fremkommer indirekte ved at GRI sin tolkning av prosessen er at den skal identifisere og begrense skade på økonomien, miljøet, personer og menneskerettigheter. Samtidig kommer dette også frem i mange av de emnespesifikke standardene i GRI hvor forsynings-/verdikjeden må inkluderes i en aktsomhetsvurdering. At GRI ikke nevner at aktsomhetsvurdering skal gjøres i verdikjeden er en mindre forskjell i språket mellom standardene. Det kan likevel være større rom for tolkning i hvordan de legger grenser for hvor langt unna en påvirkning er før de anser den som vesentlig, og om den emnespesifikke standarden de rapporterer innenfor spesifiserer dette. Ved at ESRS presiserer opp- og nedstrøms verdikjede er det mindre rom for slik tolkning.

OECD beskriver at prosessen skal gjennomføres på forsyningskjeden og andre forretningsforbindelser. De supplerende reglene til ESRS, som henviser til OECD, tilsier at man skal benytte prosessen opp- og nedstrøms i verdikjeden og andre forretningsforbindelser.

Forsyningskjeden og verdikjede er to forskjellige begreper. Forsyningskjede betyr at man skal inkludere hvordan produktet produseres og leveres. Altså oppstrøm, inkludert levering til kunde. Mens verdikjede tilsier at alle ledd som tilfører verdi til produktet skal inkluderes. Hvis virksomheter skal gjennomføre aktsomhetsvurdering etter OECD må de inkludere hele verdikjeden for å tilfredsstillere reglene etter ESRS, selv om dette ikke kommer frem i OECD sin egen prosess. Dette peker likevel på et problem ved at det kan fremkomme ulike typer aktsomhetsvurderinger i årene fremover. Virksomheter kan lese i reglene etter ESRS som forteller at prosessen de skal bruke er OECD sine retningslinjer for aktsomhetsvurdering, og dermed glemme at hele verdikjeden skal inkluderes. Dette kan føre til en mulighet for strategisk rapportering ved å selv tolke OECD sine føringer, hvor en strategisk unnlater å rapportere om hele verdikjeden. OECD sin vinkling med aktsomhetsvurdering strider dermed med hva som fremtrer i ESRS supplerende direktive om aktsomhetsvurderinger.

Et annet problem oppstår i hvordan det er flere veier til målet når det kommer til aktsomhetsvurderinger. Prosessen beskrives gjennom flere spor slik som åpenhetsloven, Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD), ESRS og OECD. Ved at det er mange retninger i veiledninger for hvordan aktsomhetsvurderingen gjennomføres kan det oppstå forvirring og uklarhet i hvilke prosesser en skal benytte seg av.

7.3 Hva er forskjellene mellom vesentlighetsbegrepene?

Vesentlighetsbegrepet i GRI og ESRS er lik på mange måter, men samtidig ulik. Til forskjell fra ESRS ser GRI bare på virksomhetens påvirkninger som vesentlige. Den finansielle vesentligheten slik som vi kjenner den etter ESRS kommer ikke frem i GRI, og GRI har dermed et innside-ut perspektiv på vesentlighet. På grunn av ESRS sitt fokus på både påvirknings- og finansiell vesentlighet, også kalt innside-ut og utside-inn perspektiv, omtales vesentlighetssynet i standarden som dobbel vesentlighet. Den finansielle vesentligheten etter ESRS inkluderer i likhet med vesentlighetsvurderingen etter ISSB, bærekraftsinformasjon som kan regnes som finansielt vesentlig. For at informasjonen skal kunne regnes som finansielt vesentlig må det kunne ha, eller forventes å kunne ha innflytelse på virksomheten utvikling, finansielle stilling, resultat, kontantstrøm, tilgang til finansiering eller kapitalkostnader. Det kan derfor sies at vesentlighetsanalysen etter ESRS er basert på påvirkningsvesentlighet etter GRI, og finansiell vesentlighet etter ISSB.

I tillegg til forskjellene i selve vesentlighetsbegrepene, har standardene også forskjeller i deres vesentlighetsprosesser. Deres tilnærming til inkludering av interessenter er en av disse. GRI sier at virksomheter bør identifisere og involvere interessentene sine i vesentlighetsprosessen, men det er ikke et direkte krav. På den andre siden har vi ESRS som sier at vesentlighetsanalysen nærmest skal gjennomføres av dialog med virksomhetens interessenter. Det er med andre ord et krav fra ESRS at interessentene skal involveres i vesentlighetsanalysen. Dette fordi innspill fra aksjonærer, andre interessenter og eksperter bidrar til at vesentlige forhold fra andre innsynsvinkler tas med i vurderingen av hvordan rapporten skal fremstilles. Noe som kan føre til at rapporteringen gir et mer rettviseende bilde av virksomheten og alle dens påvirkninger.

Standardene ser på virksomhetens virkninger over ulike tidshorisonter, og det fremkommer en mindre men substansiell forskjell i hvordan de benytter begrepene kort, mellomlang, og langsiktig tidshorison. GRI viser til at virksomheten på flere punkter skal rapportere om påvirkninger i kort og lang sikt. Standarden gir ingen definisjon på dette, men etterlater det til virksomheten å vurdere selv. Dette reflekterer standardens holdning til frihet, hvor de erkjenner at virksomheten kjenner seg selv best og må benytte informasjonen de besitter til å ta individuelle vurderinger. Standarden anbefaler i et flertall av slike vurderinger at virksomheten benytter skjønn og innspill fra interessentene sine. ESRS på den andre siden setter tydelige rammer på hvordan virksomheter skal rapportere om sine virkninger etter definerte tidsforhold. Kort sikt er i den finansielle perioden rapporten omhandler, mellomlang sikt er under fem år, og lang sikt er over fem år. Den strukturerte og regulerte rammen rundt tidshorisonter reflekterer også andre forhold i standarden, og det faktum at ESRS må forholde seg til juridiske krav i EU. ESRS sin tydelige definisjon av tidshorisonter for virkninger gjør at sammenlignbarheten mellom virksomhetens rapporter over år blir enklere, men også sammenlignbarheten av flere ulike virksomheters rapporter. Den samme sammenlignbarheten er ikke like enkel å oppnå med GRI, ettersom at tidshorisonten kan variere både mellom rapporteringsår og ulike virksomheter.

De kvantitative og kvalitative tersklene som settes av virksomhetene for å vurdere hvilke emner som er vesentlige, er noe ulike i GRI og ESRS. ESRS viser til tydeligere forhold i de emnespesifikke standarder og at de terskler og mål som settes skal være etter kriterier i ESRS 1, ta for seg fakta og virksomhetens omstendigheter. GRI derimot viser til større åpenhet i hvordan tersklene fastsettes. Deriblant nevnes det at virksomheten kan teste utvalget på informasjonsbrukere, for å validere de valgte tersklene. Et mulig hjelpemiddel for

terskelsetting etter GRI er FNs bærekraftsmål og Parisavtalen, som nevnes gjennom standarden. GRI gir dermed større rom for egne vurderinger enn ESRS. Ved å benytte de fastsatte tersklene og målene i de emnespesifikke ESRS-ene vil like tilfeller vurderes mer eller mindre likt. Dette bidrar til å øke troverdigheten og sammenlignbarheten til virksomheters vurderinger av påvirkninger.

7.4 Betydningen for virksomheten, og deres tilpasning

I dette delkapittelet vil vi forsøke å svare på forskningsspørsmål 3: *“Hva betyr forskjellene for virksomheten og hvordan tilpasser de seg?”*. Diskusjonen vil basere seg på svarene til bærekraftsansvarlig i den intervjuede virksomheten. Informanten redegjorde for hvilke forventninger de har til de nye tiltakene, arbeidet de har gjennomført i forberedelsen og deres tidligere rapporteringsarbeid.

7.4.1 Overgangen til CSRD og ESRS

Ettersom at rapporteringskravene etter ESRS er mer omfattende enn GRI, mener informanten at deres største utfordring er økt tidsbruk. Den økte tidsbruken stammer hovedsakelig fra innsamlingen av data, både fra egen virksomhet og i verdikjeden. Denne innsamlingen innebærer eksempelvis dialog og informasjonssamling fra leverandører og underentreprenører, i tillegg til opprettelsen av egne datafangstmetoder. Utfordringen krever dermed større ressursbruk i form av kapital og ansatte for å innhente, bearbeide og rapportere om bærekraftsforhold. Noe som fører til at flere ansatte må rekrutteres med arbeidsoppgaver eksklusivt innenfor bærekraft og datainnsamling. Informanten kunne fortelle at i deres virksomhet hadde de satt sammen en gruppe med ansatte som jobber med CSRD, inkludert ressurser fra ledelsen og HMS. For større virksomheter, slik som den informanten er en del av, vil utfordringen rundt ressurser være omfattende. Men det vil i større grad få konsekvensielle virkninger for mindre virksomheter, som har færre ansatte og ressurser. I arbeidet for å utbedre utfordringen om innsamling av eget utslipp har de valgt å gjennomføre endringer i hvordan de samler inn data. Endringen innebærer egne systemer for datafangst og kutte ut andre systemer, slik at virksomheten blir mindre avhengig av eksterne aktører i beregning av eget utslipp.

Utfordring i hvordan virksomheten skal arbeide med utslippet fra leverandører og underentreprenører verdikjeden viser til flere kommende utfordringer. Det kommer frem at det er lav kompetanse blant leverandører og underentreprenører om bærekraft. Samtidig må

det tas i betraktning at de mindre virksomheter, som er en del av leverandørkjeden, har mindre tilgang til ansatte og ressurser for å gjennomføre beregninger av utslippene sine. Ansvaret for å redegjøre for denne type informasjon ligger likevel på den store virksomheten som må rapportere. Den lave kompetansen blant leverandører og underentreprenører peker på to underliggende fremtidige problemer. Kompetansen vil kunne redusere kvaliteten på rapporteringen til virksomheter som benytter andre mindre virksomheter i sin verdikjede. Samtidig vil de mindre virksomhetene måtte bruke mer tid på å måle og vurdere deres påvirkninger, noe som kan få følge effekter på prissettelsen. Dette stiller store virksomheter i en vanskelig posisjon, ved å kunne reliabelt kartlegge verdikjedene. Samtidig kan en stor virksomhet, med flere forskjellige typer aktiviteter, potensielt ha flere titall leverandører og partnere som må levere data. Hvor aktuelt eller mulig en slik redegjørelse blir vil også medføre at førerne av utslippsregnskapet må tilegne seg mye kunnskap om eksterne forhold, uten å kunne ha direkte innsikt i dem.

Informanten påpekte videre at ved å kreve grundigere informasjon i forbindelse med varer og tjenester fra leverandører og underentreprenører, tror de at utvalget av leverandører vil reduseres. Dette fordi leverandørene eller underentreprenørene ikke selv har dataen som etterspørres. Per i dag krever virksomheten materialspesifikasjon på klimagassutslipp. Utvalget av leverandører og underentreprenører er likevel slik at de forsøker å ta de som er nærmest oppdragsområdet, hvis de kvalifiserer på pris. Dette er et godt eksempel på at selv om bærekraftsrapporteringen etter ESRS bare direkte omfatter de store virksomhetene, så blir de mindre virksomhetene også indirekte påvirket gjennom at de er leverandørene deres.

I hvilken grad direktivet vil medføre endringer i forretningsmodell og strategi sier informanten at det de ikke ser utsikter i endring av modell, men at dette vil medføre endring i strategi. Informanten forbinder endring i strategi med målet om å bli klimanøytral, hvor det gjenstår en del arbeid med hvordan man kommer seg dit. Strategien vil måtte revideres for å komme nærmere klassifiseringen av bærekraftig og sikre sirkulær økonomi. Et eksempel på endring i delmål fra GRI til ESRS er at de tidligere har sagt at avfall i prosjekter bør ikke overstige 30 kilo, men nå skal det ikke overstige 30 kilo. Ordbruken i endringen av delmålet samsvarer i stor grad med ordbruken i standardene, hvor GRI er preget av ordene kan og bør mens ESRS er preget av skal. Informanten påpeker at selv om det ikke er utsikter til endret forretningsmodell, kan det forekomme endringer i hvilke oppdrag de kan godta i fremtiden. Ved større fokus på bærekraftig forretningsmodell i bærekraftsrapportering, vil det forekomme risiko ved å ta oppdrag som ikke har tilfredsstillende miljøprofil. Informanten

stiller likevel stor usikkerhet for hvorvidt dette vil ramme virksomheten, ved at det fremstår som at det er enda lav kompetanse på bærekraft i markedet. Samtidig nevnes det at virksomheten har redusert risiko når det kommer til eksterne investeringer fordi de ikke er på børs. Et børsnotert selskap, som i større grad er avhengig av slike investeringer, vil bli hardere truffet av dårlig omdømme hvis de ikke imøtekommer og tilpasser modellen til å bli bærekraftig.

Virksomhetens informant bemerker likevel at rapportering etter CSRD er noe de har forberedt seg på en stund. Forberedelsene besto av å begynne å rapportere etter det doble vesentlighetsprinsipp, og få inn riktig kompetanse i virksomheten som jobber med CSRD. Det ble poengtert at forberedelsen begynte tidlig for å kunne sikre seg fremtidig drift, hvor virksomheter som ikke gjennomfører slike rapporteringer om noen år vil ikke ha sikker drift. De har fra tidlig av hatt flere grupper i virksomheten som arbeider med miljø- klimagassregnskapet, CSRD og folk i ledelsen og HMS som arbeider med bærekraft.

Det fremkommer av dette at det er store utfordringer rundt det å innhente data, både fra egen drift og i verdikjeden. Virksomheten viser likevel til gjennomføringsevne ved å sette i gang egne former for datainnsamling og forberedelser for å rapportere etter CSRD og ESRS. Hovedproblemet blir likevel å sikre at verdikjeden og de aktører som den inkluderer, klarer å fremvise til god og reliabel data om deres utslipp.

7.4.2 Aktsomhetsvurdering

Informanten sier at de har gjennomført aktsomhetsvurderinger i tilknytning til deres arbeid med åpenhetsloven og HMS forhold, men at denne prosessen ikke er overført til miljøforhold. Prosessen de benytter innebærer bruk av OECD sitt rammeverk, hvor virksomheten kartlegger leverandørkjeden, risiko ved bruk av spørreskjema og planlegger tiltak basert på de indentifiserte risikoene. Det blir også utarbeidet prosedyrer for oppfølging og rapportering av resultatene fra disse vurderingene. Internt inkluderer de flere representanter i dialog for å redegjøre for hvordan virksomheten skal opptre aktsomt på den sosiale dimensjonen og utfører rutinemessige kontroller av arbeidsforhold, arbeidsavtaler og sikkerhet. Totalt er disse forholdene vist til å være utarbeidet i årsrapporten, samt i en ekstern redegjørelse for aktsomhetsvurderinger.

Det fremkommer dermed at virksomheten har evne til å gjennomføre slike aktsomhetsvurderinger på den sosiale dimensjonen av driften internt og eksternt. Mangelen på

slike typer vurderinger på miljøforhold fremmes ved at det ikke har vært krav tidligere, og er derfor ikke en innarbeidet prosess. Tiltak de gjør som ligner på aktsomhetsvurderinger av miljøforhold er at de tar selektive valg av hvem som får oppdragene. Dette gjøres ved å gjennomføre intervjuer med potensielle leverandører, for å avgjøre hvorvidt disse opprettholder bærekraft og miljø i sin virksomhet. På denne måten unngår de å velge leverandører med dårlig historikk på bærekraft. Det kommer likevel frem at dette har sine utfordringer i tilgangen på leverandører. Fra et logistisk og økonomisk perspektiv er det enklere og billigere å bruke leverandører i nærheten av anleggsområdet. Utvalget av leverandører er ofte slik at valget baserer seg på pris, men at disse intervjuene likevel brukes for å utelukke verstingene der det er mulig. Videre forklares det at det i samarbeid med interessenter og revisor holdes, samt gjennomføres spørreundersøkelser i tilknytning til vesentlighet og aktsomhetsvurderinger. Denne dialogen og spørreundersøkelsen, sikter til å få objektive blikk på hva som er virksomhetens påvirkninger.

Virksomheten viser dermed til evnen til å gjennomføre slike prosesser, selv om den per i dag ikke dekker alle forholdene etter ESRS som miljø. Viktigste av alt er hvordan virksomheten aktivt deltar i å innhente synspunkter og skape dialog med interessenter og revisor.

7.4.3 Vesentlighetsanalyse

Begrepet vesentlighet og dobbel vesentlighet er godt kjent for virksomheten. De bemerker at de har benyttet seg av dobbel vesentlighet i deres forberedelser til ESRS. Det presiseres likevel at denne prosessen ikke enda er fullt innarbeidet i virksomheten, men at de har gjennomført slike vurderinger og er dermed kjent med dem. Arbeidet som har blitt lagt ned viser også at det er en omfattende jobb å vurdere virksomheten både oppstrøms og nedstrøms verdikjede.

Den største og kanskje viktigste forskjellen mellom GRI og ESRS handler om vesentlighetsanalysen, hvor perspektivet går fra å være ensidig til å bli dualistisk. Dette medfører at virksomheten må sette seg selv i et utenfra og inn perspektiv, hvor faktorer fra flere hold må vurderes i en helhet. Omstillingen til CSRD og ESRS krever dermed en overgang i systemer og tenkemåte i hvordan slike vurderinger tas. Informanten bekrefter at selv om standardene er ulike og ESRS har et utvidet syn på vesentlighet, så kan den tidligere rapporteringen likevel trekkes kunnskap fra. Men den nye rapporteringen krever evaluering av prosesser og systemer. Det samme gjelder hva som er virksomhetens vesentligste temaer. ESRS inneholder en rekke temastandarder, hvor virksomheten må gjøre forholdsmessige

vurderinger. Med hjelp av et revisjons og rådgivningsselskap har de utarbeidet spørreundersøkelser til virksomhetens interessenter, og deretter vurdert alvorlighetsgraden av sine påvirkninger.

I spørreundersøkelsen stilles det spørsmål til kunder, styremedlemmer, ansatte, leverandører og det offentlige om hva som er vesentlig. Når de skal vurdere hva som er vesentlig ser de på hver påvirkning, både positive og negative, risiko og mulighet. Deretter vurderes og scores IROene etter effekt, omfang og uopprettelig karakter. En forskjell mellom ESRS og virksomhetens revisjons og rådgivningsselskap er at sistnevnte kaller skala for effekt. I de ulike kriterienes skala foreligger det hvorvidt påvirkningen har svært lite til svært stor påvirkningseffekt, omfang og uopprettelig karakter på de ulike ESG dimensjonene. Det vil si at det trekkes frem hvorvidt disse påvirkningene, eksempelvis skaper søl i miljøvurderingen, treffer det sosiale ved å medføre personskade i virksomheten, eller medfører korrupsjon. Fra denne vurderingen blir konsekvens scoren multiplisert med en sannsynlighetsskala for at denne påvirkningen faktisk finner sted, igjen fra svært liten sannsynlighet til svært høy sannsynlighet. Resultatet viser en totalvurdering for hvorvidt denne påvirkningen er av lav, middels eller høy vesentlighet. Det trekkes også inn i denne analysen hvorvidt disse påvirkningen har finansielle konsekvenser på økonomi, ressurstilgang i forretningsprosesser, kvalitet og pris av disse resurser, og omdømme. De påvirkningene med høyest score anses dermed som virksomhetens mest vesentlige påvirkninger. Denne nye vesentlighetsanalysen etter ESRS har blant annet trukket frem mikroplast (E2) som et av virksomhetens mest vesentlige temaer. Temaet viser til en utfordring ved å omstille sine målinger for å treffe et område de har hatt liten historisk bakgrunn i å måle.

I prosessen som er lagt frem av informanten kan man observere at den stemmer overens med hvordan prosessen for vurdering av vesentlighet kommer frem i ESRS. Prosessen som gitt av ESRS angående bruk av vurdering av vesentlighet er som vist i figurene 15 og 16 bare et grafisk eksempel på hvordan dette kan gjøres, men informanten beskriver en prosess som er lik denne. Åpenheten rundt dette området i direktivet bygger likevel opp til forskjellige fremgangsmåter i hvordan virksomheter utfører arbeidet, og gir fleksibilitet rundt det å gjennomføre egne vurderinger. Arbeidet som virksomheten og revisjonsselskapet har gjort viser likevel til at direktivet har en anvendbarhet som må oversettes til hver enkel virksomhet. Dette kommer til dels frem i direktivet hvor det eksplisitt står at hver virksomhet må ta forretningsmodellen i betraktning i sine vurderinger. Slik kan bruk av skala enkelt oversettes

og brukes av flere typer virksomheter, ved at de benytter deres egne påvirkninger, risiko og muligheter.

8 Konklusjon

Vesentlighetsanalysen er et resultat av aktsomhetsvurdering og vurdering av vesentlige emner. Totalt skal disse gi gode vurderinger i virksomheter om deres forhold og påvirkninger på ESG forhold og påvirkninger på virksomheten.

Aktsomhetsvurderingene mellom de to standardene er tilnærmet like i sine formål og prosess. Som følge av at begge standardene trekker inspirasjon og direkte henviser til OECD, er den største forskjellen å finne i hvor prosessen avgrenses. ESRS spesifikt sier at prosessen skal gjennomføres i verdikjeden. GRI impliserer dette i sin forklaring av hvilke forhold aktsomhetsvurderingen dekker, samt at det kommer frem at aktsomhetsvurderingen skal gjennomføres etter enkelte emnespesifikke standarder. OECD som er rammeverket disse er bygget på, viser derimot til at prosessen skal gjøres i forsyningskjeden og andre forretningsforbindelser. Dette skillet mellom standardene viser til at det er tydeligere rammer for når en skal gjennomføre aktsomhetsvurderinger etter ESRS.

Vesentlighetsbegrepet viser til en klar forskjell i den totale rammen av hva som skal inngå i vurderingene. ESRS sin doble vesentlighet stiller krav om påvirkningsvesentlighet og finansiell vesentlighet hvor GRI bare krever påvirkningsvesentlighet. Det er med dette at det dualistiske perspektivet i vesentlighetsanalysen etter ESRS kommer frem. Rapportering skal dermed inkludere virksomhetens mest vesentlige emner og forhold, og samtidig rapportere om vesentlige miljø og klima forhold som kan påvirke fremtidig drift. Videre finner vi også forskjeller i prosessene for hvordan en virksomhet skal ta i bruk vesentlighetsanalysene. For det første stiller ESRS klare definerte rammer til tidshorisonter over kort-, mellomlang- og lang sikt. GRI på den andre siden benytter bare kort og lang sikt og gir ikke en definisjon på disse, men etterlater beslutningen til virksomheten selv. Dette innebærer at virksomheten må benytte informasjon de besitter, og GRI anbefaler at de benytter skjønn og innspill fra interessenter.

Tersklene for hva som vurderes som vesentlig er også ulik i standardene. GRI gir også her virksomheten større frihet til å selv vurdere hvordan tersklene skal settes. Standarden oppfordrer til transparens, og virksomhetene kan her ta for eksempel FNs bærekraftsmål og Parisavtalen til hjelp. ESRS på den andre siden gir større veiledning på strukturerte modeller tersklene kan settes innenfor, som vist i figur 15 og 16. De emnespesifikke standardene gir i ESRS veiledning på hvordan terskler og mål settes. Selv om det ikke gis eksakte føringer på

hvor virksomheten skal sette sine terskelnivåer, vil disse måtte ta utgangspunkt i EU lovgivning ettersom at det er det ESRS bygger på.

Oppsummert bærer standarden ESRS en nødvendig del av EUs grønne skifte. Det grønne skiftet består av en rekke strategier for hvordan EU går over fra en brun til grønn økonomi. Dette skiftet må finansieres, ikke bare av det offentlige, men også av private investorer. Noe som krever transparens slik at investorer får overblikk og innsikt til å vurdere de beste virksomhetene. Strategiene av det grønne skiftet, gjennomføres i praksis på forskjellige måter, i særlig grad regulatorisk form som direktiver og forordninger. Lover er i sin natur plikt fokusert. GRI som rapporteringsregime tar ikke for seg gjennomføringen av spesifikke lover. Derfor er frivillighet benyttet i større grad en plikt.

Kvalitetskravene i begge rapporteringsregimene er i stor grad like, så det er innholdet som vil være ulikt. Eksempelvis vil kravet om sammenligning ha et helt annet innhold fra GRI til ESRS. Frivillighet i kan eller bør fremmer ikke sammenligning, i motsetning til skal.

For virksomheter i praksis ser ikke overgangen til CSRD og ESRS ut til å være veldig kompleks for en virksomhet som allerede har rapportert etter GRI. Behovet i praksis er likevel at virksomheter må arbeide med forberedelser, ressursallokering og tilpasning av strategi. Forberedelsene de kan gjøre er:

- prosesser som skal brukes arbeides og øves på,
- få rette personer inn i de stillingene som trengs,
- forberede seg på utfordringer som innhenting av data,
- tilpasse strategien for å imøtekomme kravene.

I hovedsak ser vi at overgangen til det nye rapporteringsregimet er mye mer preget av skal gjøre, fremfor kan gjøre. Likhetene mellom standarden er likevel såpass store at det er mindre forskjeller i hvordan en rapporterer, men større forskjell i hva en rapporterer. Virksomheter som allerede er kjent med, eller rapporterer i henhold til GRI vil kunne kjenne igjen mange av kravene i ESRS (PWC, u.å.-b).

8.1 Forslag til videre forskning

Siden rapportering etter CSRD og ESRS er innført, men ikke gjennomført, vil videre forskning få flere muligheter i hva de kan undersøke. For det første kan det være interessant å

undersøke hvordan rapportering har endret de påvirkede virksomheter. Dette innebærer hvordan tiltak som faktisk utspilte seg, hvordan ny strategi utformet seg og hvordan de faktisk rapporterer. Det vil også kunne være interessant å undersøke hvordan mindre virksomheter blir påvirket indirekte av rapporteringen, som leverandører til de større virksomhetene. Til slutt vil vi anbefale at senere forskning tar for seg om den nye rapporteringen faktisk løser de problemene den er ment til å løse. Herunder, om problemene med frivillig rapportering forsvinner ved påtvungen rapportering.

Referanseliste

- Andenæs, M. Z. (2023, 27. november). Hvordan skal bygg- og anleggsbransjen bli klar til å håndtere nye EU-krav til bærekraft innen 2025? *BDO blogg*. <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/hvordan-skal-bygg-og-anleggsbransjen-bli-klar-til-aa-haandtere-nye-eu-krav-til-baerekraft-innen-2025>
- Andersen, S. & Eilifsen, A. (2010). De nye vesentlighetsstandardene *Revisjon og Regnskap*, (4). https://www.revregn.no/journal/2010/4/rr-04-10-23/De_nye_vesentlighetsstandardene/?status=%7B%22StatusCode%22:403,%22StatusText%22:%22Bruker%20ikke%20innlogget%20i%20CMS%22%7D
- BDO. (2023). *Bygg og anlegg: Den viktigste fastlandsindustrien i Norge*. BDO. https://issuu.com/konsis/docs/bygg_og_anleggsanalysen_2023?fr=xKAE9_wAAAA
- Brundtland, G. H. (1987). *Our common future*. Oxford University Press.
- Christensen, H. B., Hail, L. & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: Economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26(3), 1176-1248. <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5>
- Denkstatt. (2023a, 28. mai). *Environmental, Social and Corporate Governance (ESG) explained*. EY. <https://denkstatt.at/en/esg-explained/>
- Denkstatt. (2023b, 22. august). *European Sustainability Reporting standards (ESRS) in a nutshell: Promoting transparency and accountability in companies*. EY. <https://denkstatt.at/en/esrs-standards-explained/>
- EFRAG. (2022). ESRS 1: General requirements I. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>
- EFRAG. (2023). Draft EFRAG IG 1: Materiality assesment implementation guidance. I. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf>

EFRAG. (u.å.-a). *The first set of ESRS - the journey from PTF to delegated act (adopted on 31 July 2023)*. Hentet 10.03 fra <https://www.efrag.org/lab6>

EFRAG. (u.å.-b). *Sustainability Reporting Standards Roadmap*. Hentet 18.11 fra <https://www.efrag.org/Activities/2010051123028442/Sustainability-reportingstandards-roadmap?AspxAutoDetectCookieSupport=1>

Egeberg, C. H. (2023, 18. september). *Vesentlighetsanalyse er grunnsteinen for alt bærekraftsarbeid i bedriften - nå blir det et lovkrav*. BDO. Hentet 21.05 fra <https://www.bdo.no/nb-no/nyheter/2023/vesentlighetsanalyse-er-grunnsteinen-for-alt-b%C3%A6rekraftsarbeid-i-bedriften-na-blir-det-et-lovkrav>).

Europalov. (u.å.). *Om EU-rettsaktene*. <https://europolov.no/laer-mer/eu-rettsaktene>

European Commission. (2019, 11. desember). *The European Green Deal sets out how to make Europe the first climate-neutral continent by 2050, boosting the economy, improving people's health and quality of life, caring for nature, and leaving no one behind* https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_19_6691

European Commission. (2021). Proposal for a: Directive of the European Parliament and of the council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting. I. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189>

European Commission. (2022). Proposal for a: Directive of the European Parliament and of the council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive (EU) 2019/1937. I. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0071>

European Commission. (u.å.-a). *Corporate sustainability due diligence*. https://commission.europa.eu/business-economy-euro/doing-business-eu/corporate-sustainability-due-diligence_en

European Commission. (u.å.-b). *EU taxonomy for sustainable activities*. https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en

European Commission. (u.å.-c). *EU Taxonomy Navigator*. <https://ec.europa.eu/sustainable-finance-taxonomy/>

European Commission. (u.å.-d). *Platform on Sustainable Finance*.
https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/overview-sustainable-finance/platform-sustainable-finance_en

European Parliament. (2021). *Non-financial Reporting Directive*.
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BRI\(2021\)654213_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/654213/EPRS_BRI(2021)654213_EN.pdf)

EØS-loven - EØSI. (1992, art 7). *Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) LOV-1992-11-27-109*. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1992-11-27-109>

FN-sambandet. (u.å.). *Anstendig arbeid og økonomisk vekst*. Hentet 22.05 fra
<https://fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal/anstendig-arbeid-og-oekonomisk-vekst>

FN. (2023, 28. juni). *Bærekraftig utvikling*. Hentet 08.11 fra
<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>

FN. (u.å.). *FNs bærekraftsmål*. <https://fn.no/download/last-ned-grafikk>

GRI. (2021). *Consolidated Set of the GRI Standards. I*.
<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>

GRI. (u.å.-a). *About us*. <https://www.globalreporting.org/about-gri/>

GRI. (u.å.-b). *Our mission & history* <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

GRI. (u.å.-c). *A short introduction to the GRI standards*.
<https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>

Helle, E. & Bonde, A. (2023, 3. november). *Gro Harlem Brundtland*. Hentet 08.11 fra
https://snl.no/Gro_Harlem_Brundtland

- Hugsted, R. (2022, 25. Januar). *Bygg og anlegg*. Hentet 29.01 fra https://snl.no/bygg_og_anlegg
- Klimaloven. (2017). *Lov om klimamål* (LOV-2017-06-16-60). Klima og miljødepartementet. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2017-06-16-60>
- Knudsen, E. & Riise, S. (2023). Virkeområde og rapporteringsplikter: Nye lovregler om bærekraftsrapportering. *Revisjon og Regnskap*, (6). https://www.revregn.no/journal/2023/6/m-1701/Nye_lovregler_om_b%C3%A6rekraftsrapportering
- KPMG. (2020). *The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting* KPMG. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf
- KPMG. (2022). *Big Shifts, small steps: Survey of Sustainability Reporting 2022*. KPMG. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>
- Meld. St. 40 (2020-2021). *Mål med mening: Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030*. Det kongelige kommunal- og moderniseringsdepartement. <https://www.regjeringen.no/contentassets/bcbbcac3469db4bb9913661ee39e58d6d/no/pdfs/stm202020210040000dddpdfs.pdf>
- NOU 2023: 15. *Bærekraftsrapportering - Gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering (CSR)*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/contentassets/bf46c3c7dc764834a0ce5bc3370918b7/no/pdfs/nou202320230015000dddpdfs.pdf>
- OECD. (2018). *OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct*. I. <https://mneguidelines.oecd.org/OECD-Due-Diligence-Guidance-for-Responsible-Business-Conduct.pdf>
- Official Journal of the European Union. (2017, 5. juli). Information from European Union institutions, bodies, offices and agencies. European Commission. Communication from the commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for

- reporting non-financial information. (2017/C 215/01). I. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01))
- Official Journal of the European Union. (2019). *Communication from the Commission — Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information C/2019/4490*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52019XC0620%2801%29>
- Official Journal of the European Union. (2020). Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the council of 18 June 2020 on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment, and amending Regulation (EU) 2019/2088 I. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852>
- Official Journal of the European Union. (2021). Commission delegated regulation (EU) 2021/2139 of 4 June 2021 supplementing Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council by establishing the technical screening criteria for determining the conditions under which an economic activity qualifies as contributing substantially to climate change mitigation or climate change adaptation and for determining whether that economic activity causes no significant harm to any of the other environmental objectives. I. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021R2139>
- Official Journal of the European Union. (2022). *Directive (EU) 2022/2464 of the parliament and of the council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
- Official Journal of the European Union. (2023). *Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2023/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standard*. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302772
- PWC. (u.å.-a). *CSRD - EUs bærekraftsdirektiv*. Hentet 07.11 fra <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/eus-baerekraftsdirektiv-csrd.html>

- PWC. (u.å.-b). *Internasjonale standarder og rammeverk*. Hentet 30.05 fra <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/internasjonale-standarder.html>
- PWC. (u.å.-c). *What US companies need to know about the EU's CSRD*. Hentet 07.11 fra <https://www.pwc.com/us/en/services/esg/library/eu-corporate-sustainability-reporting-directive.html>
- Regjeringen. (2018, 20. februar). *11. Berekraftige byar og lokalsamfunn*. Hentet 27.11 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/fns-barekraftsmal/11.-berekraftige-byer-og-samfunn/id2590200/?expand=factbox2596979>
- Regjeringen. (2020, 07. februar). *Green Deal*. <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2020/feb/green-deal/id2689681/>
- Regjeringen. (2022a). *12. Ansvarleg forbruk og produksjon*. Hentet 27.11 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/fns-barekraftsmal/ansvarlig-forbruk-og-produksjon/id2590201/?expand=factbox2596980>
- Regjeringen. (2022b). *13. Stoppe klimaendringer*. Hentet 27.11 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/fns-barekraftsmal/13.-stoppe-klimaendringene/id2590202/?expand=factbox2596949>
- Regjeringen. (2022c, 20. desember). *Lov om bærekraftig finans trer i kraft 1. januar*. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/lov-om-barekraftig-finans-trer-i-kraft-1.-januar/id2952378/>
- Regjeringen. (u.å.-a). *11. Bærekraftige byer og lokalsamfunn*. Hentet 27.11 fra <https://berekraft.regjeringen.no/baerekraftsmalene-i-norge/11-berekraftige-byar-og-lokalsamfunn/>
- Regjeringen. (u.å.-b). *12. Ansvarlig forbruk og produksjon*. Hentet 27.11 fra <https://berekraft.regjeringen.no/baerekraftsmalene-i-norge/12-ansvarlig-forbruk-og-produksjon/>

- Regjeringen. (u.å.-c). *13. Stoppe klimaendringer*. Hentet 27.11 fra <https://berekraft.regjeringen.no/baerekraftsmalene-i-norge/13-stoppe-klimaendringane/>
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskapet m.v.* (LOV-1998-07-17-56). <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskap>
- RISMA. (u.å.). *ESRS - Forstå de europeiske standardene for bærekraftsrapportering* <https://www.rismasystems.com/no/ressurser/artikler/hva-er-esrs>
- Schwartz, B. N. & Walden, W. D. (1997). Environmental disclosures and public policy pressure. *Journal of accounting and Public Policy*, 16(2), 125-154. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(96\)00015-4](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S0278-4254(96)00015-4)
- Skevik, H. & Martinsen, K. N. (2022, 24 juni). *BDO blogg*. [https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/enighet-om-eus-baerekraftsdirektiv-\(csrd\)-det-betyr-mer-rapportering-for-mange-selskaper](https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/enighet-om-eus-baerekraftsdirektiv-(csrd)-det-betyr-mer-rapportering-for-mange-selskaper)
- SSB. (2023, 13. januar). *Avfall fra byggeaktivitet*. SSB. <https://www.ssb.no/natur-og-miljo/avfall/statistikk/avfall-fra-byggeaktivitet>
- Stortinget. (2023, 28. februar). *EU/EØS-arbeidet*. Hentet 11.12 fra <https://www.stortinget.no/no/Stortinget-og-demokratiet/Arbeidet/EUEOS-arbeid/>
- UNFCCC. (u.å.). *The Paris Agreement*. Hentet 10.04 fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/bcbcac3469db4bb9913661ee39e58d6d/no/pdfs/stm202020210040000dddpdfs.pdf>
- Åpenhetsloven. (2021). *Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold* (LOV-2021-06-18-99). <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-06-17-73>

Vedlegg

Vedlegg A - Intervjueguide

Tema: Drift

1. Gi en kort beskrivelse hva deres arbeid innebærer bygg- og anleggsbransjen?
 - Hvem bygger dere for? (offentlig / privat / egen-regi)
 - Når i prosessen kommer dere inn? (kontraktsform: total- eller utførelsesentrepriser)
2. Gi en kort beskrivelse av leverandører og forretningspartnere som er tilknyttet daglig drift?
 - Er verdikjeden deres liknende det som er standard i bransjen?
3. Er det noen ressurser deres selskap er spesielt avhengig av, hvor dere har begrensede leverandører å velge mellom?

Tema: CSRD og ESRS

4. Hva er de viktigste utfordringer dere ser med overgangen til den nye bærekraftsrapporteringen?
 - a. Vil det være endringer i **hva** dere rapporterer om når det kommer til overgangen til CSRD og ESRS?
5. Bygger dere videre på GRI rapporteringen eller starter dere på blanke ark for å tilfredsstille kravene til ESRS?
6. Hvordan vil direktivet kreve endringer i organisasjonen?
 - a. Strategi / forretningsmodell
 - b. Ledelsesstruktur / roller og ansvar
 - c. Innhenting av data
 - d. Krav til bærekraftsdata fra leverandører / underentreprenører
 - i. Hvordan utfordringer ser dere i forbindelse med dette?

Stilles dersom det ikke svares godt nok på 6. d)

7. Stiller dere kontraktsfestede krav til deres leverandører / underentreprenører?
(rapporteringsplikt / oppsigelsesrett)

Tema: Aktsomhetsvurdering

8. Hvem er deres interessenter?
 - a. Offentlige
 - b. Kapital / Bank
 - c. Allmennheten
 - d. Andre
9. Dere er i dag omfattet av aktsomhetsvurdering etter åpenhetsloven når det kommer til det sosiale aspektet, hva vil dere gjøre i henhold til miljø?

Tema: Vesentlighetsbegrepet

10. Hva betyr overgangen fra enkel vesentlighet til dobbel vesentlighet for bedriften?
11. Hvilke interessenter skal dere inkludere i den nye vesentlighetsvurderingen deres?
12. Hvilke ESRS-er er aktuelle for deres virksomhet?
13. Hvordan har dere kommet frem til at de nevnte ESRS-ene er vesentlige?
 - a. Hvem har dere inkludert i prosessen?
 - b. Hvordan prioriterer dere påvirkningene, fra minst til mest vesentlig?

Tema: Analyse av bærekraftsrapportering

14. Hva er din mening om kost-nytte forholdet av bærekraftsrapportering?
 - a. Har det betydning for virksomhetens ressurstilgang?
 - i. Eks. Kapital / annet
15. Har bærekraftsrapportering betydning for deres forretningsmodell?
 - a. Fra kostnadsoptimalisering til bærekraftsoptimalisering: endrer det måten å drive på?
 - b. Endrer dette hvilke oppdrag dere tar?

