

CAND.MERC.AUD SPECIALE E2024

AALBORG UNIVERSITET

Hvordan oplever små og mellemstore danske virksomheder, at en bæredygtighedsrapport aflagt efter den frivillige standard i første udkast er en realistisk mulighed for at forberede sig på henvendelser fra samarbejdspartnere omkring bæredygtighedsdata?

Af: Daniel Lemming Gordon Andersen (20210742) &
Mark Minkov Høholt (20210568)

Vejleder: Hans B. Vistisen

ANSLAG: 192.748



Executive summary

This paper describes the fundamentals of the increasing focus on sustainability in the corporate world. It then examines sustainability within the EU, with a particular focus on Denmark. There is an ever-growing emphasis on sustainability, exemplified by the new EU regulation, the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). The CSRD requires the largest companies to create a sustainability report covering their entire value chain. This obligates them to gather data from many corporations within the value chain, including smaller companies that would otherwise not be required to collect or publicly disclose sustainability data. This indirect pressure or requirement is the focus of this paper. To assist smaller companies, EFRAG has developed a draft voluntary standard for these companies to follow. The goal of the standard is to help smaller companies produce a simplified sustainability report that addresses the fundamentals of the CSRD. In doing so, it should better position these companies to report sustainability data to their suppliers or customers. Various stakeholders, including banks, investors, governments, and accountants, have reviewed the draft version of the standard and provided feedback. EFRAG has also conducted field tests to gather insights into the feasibility of such a report in its current form. While most respondents are positive, many feel that the standard is too complicated and burdensome for smaller companies, particularly without significant resource investment. To provide a Danish perspective, six interviews were conducted with small companies in Denmark. These companies are primarily B2B and are centered around construction. The companies have varied experiences with sustainability, ranging from seeing it as an integral part of their identity to considering it a competitive edge or, for some, a costly burden that customers are unwilling to pay a premium for. All companies have received requests for sustainability data, though none of these requests have been framed as "comply or leave." Companies already working with sustainability are considering some form of reporting, while those not yet involved in sustainability are waiting for the market to define its demands. Although none of the respondents have direct experience with this voluntary standard, they all understand its purpose. Additionally, a person with experience in implementing and guiding companies in sustainability reporting is included in the study. It is the general consensus that "comply or leave" requests will likely arise soon. However, in its current form, the voluntary standard is probably not the best approach, as it is too complex, too expensive to implement, and the expected benefits are unclear. Will larger companies even take the time to read these reports, or will they prefer the data in their own format? Nevertheless, it may become a requirement to be eligible as a supplier to companies reporting under the CSRD in the near future.

Indholdsfortegnelse

1.	Indledning	4
1.1	Problemformulering	5
1.1.1	Underspørgsmål.....	5
1.2	Afgrænsning	6
1.3	Undersøgelsesmetode	7
1.3.1	Inddragelsen af empiri	8
1.4	Rapportens strukturelle opbygning	11
2.	Bæredygtighedens indtrædelse overalt	12
2.1	CSRD's betydning for Danmark	13
2.2	De nye interessenter.....	14
3.	CSRD og Danmark	15
3.1	Danmarks erhvervsopbygning	15
3.2	Dobbelt væsentlighedsprincip	17
3.3	ESRS	18
4.	CSRD's afledte påvirkning på SMV'er.....	20
4.1	Alle ombord	21
5.	Den frivillige standard for SMV'er	22
5.1	Generelt om udkastet.....	23
5.1.1	Basic module	24
5.1.2	Narrative-PAT	26
5.1.3	Business Partners.....	29
5.2	Feedback på udkastet	31
5.2.1	Høringssvar	31
5.2.2	Resultater fra field test	36
6.	Respondenternes holdning til den frivillige standard.....	38
6.1	Introduktion til respondenter.....	38
6.2	Respondenternes generelle syn på bæredygtighed	40
6.2.1	Forventningen til respondenternes inddragelse i CSRD-rapporteringer	41
6.2.2	Respondenternes status på bæredygtighed	43
6.2.3	Respondenternes arbejde med og overvejelser omkring bæredygtighed	46
6.3	Respondenternes forventning til rapportens påvirkning.....	49
6.3.1	Konkurrencemæssige fordele	50
6.3.2	Omkostninger ved implementeringen af den frivillige standard	55
6.3.3	Forespørgsler til vurdering af den frivillige standard	59
6.3.4	Afledte fordele ved bæredygtighed	61
6.3.5	Oplevelse af, om der er reel interesse i rapporten.....	62
7.	Samlet vurdering af den frivillige standard.....	63
7.1	De generelle tendenser.....	64
7.2	Sammenspillet mellem SMV'erne og deres samarbejdspartnere	65

7.3	Prisen på bæredygtighedsrapportering for SMV'er	67
7.4	Bæredygtighedsrapportens brugbarhed	69
7.5	Potentiale til forbedring af den frivillige standard	70
8.	Konklusion	73
9.	Litteraturliste	77
a.	Internetkilder	77
Bilag		83
Bilag 1:	Spørgsmål til interview med SMV'er	83
Bilag 2:	Spørgsmål til interview med ekspert	84
Bilag 3:	Introduktion til den frivillige standard til SMV-respondenter	85
Bilag 4:	Generel firmastatistik efter branche	96
Bilag 5:	Omkostninger ved udarbejdelse af bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard	97

1. Indledning

I forbindelse med implementeringen af CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) er der i dansk lov kommet et skærpet fokus på hele værdikæden i forbindelse med rapporteringer om bæredygtighed. Dette indebærer, at små og mellemstore virksomheder (SMV) også skal indsamle og rapportere data fra deres daglige drift. Implementeringen stiller derved også indirekte krav til SMV'er, der i større eller mindre omfang indgår i eller på anden måde har et samarbejde med store virksomheder. CSRD blev indført til de største virksomheder i første omgang med regnskabsstart 01.01.2024 og efter tre år er alle virksomheder i regnskabsklassen C (stor) og alle børsnoterede omfattet. Denne implementering i dansk praksis tvinger SMV'erne til at forholde sig til, om de tør løbe risikoen ved at fortsætte driften som om intet er hændt, indsamle bæredygtighedsdata til samarbejdspartnere i værdikæden eller investere flere ressourcer i en ny bæredygtighedsrapport, samt herunder vurdere, hvor deres ressourcer er bedst investeret - om det er i bæredygtige tiltag i driften, eller mere i potentielle rapporteringskrav fra samarbejdspartnere i deres nuværende værdikæde. Hvad er den rigtige løsning for en SMV?

Der har fortsat ikke været aflagte regnskaber, hvori ledelsesberetning skal indeholde en bæredygtighedsrapportering med data for en stor del af SMV'erne. Det er derfor for tidligt at konkludere, hvor de finder den rette løsning. Der foreligger dog en forventning til SMV'erne om, at de i et ukendt omfang vil blive underlagt et rapporteringskrav inden for mange aspekter af bæredygtighed. Det kan derfor være en meget omstændig og ressourcekrævende opgave. Disse oplysningskrav kan favne vidt ud til både kunder, leverandører og virksomheder med tilhørsforhold længere ude i værdikæden. EFRAG har i forlængelse af implementeringen af CSRD lavet et udkast til en mindre omfattende bæredygtighedsrapportering i form af en frivillig standard for SMV'er. Formålet er at komme i forkøbet med CSRD-relaterede forespørgsler ved at kunne lave egen rapporteringsramme til deling med CSRD-omfattede samarbejdspartnere. Spørgsmålet er, om denne potentielt kan være den bedste løsning, som SMV'erne kan gøre brug af. Herunder om det for virksomheder i regnskabsklasse B og C (mellem) vil være fordelagtigt at investere ressourcer i at være mest muligt transparent med data til oplysning over for virksomheder omfattet af bæredygtighedsrapporteringskravet. Eller er det bedre at afvente til 2025 regnskabsåret, hvor C (stor) og D virksomheder med over 250

ansatte vil blive omfattet af CSRD-kravet, og derved aktuelt for langt flere danske SMV'er? (Erhvervsstyrelsen, 2024, a) Det er en ny verden som åbner sig for de danske SMV'er, som kan risikere at have fundamentale konsekvenser for deres videre overlevelse.

1.1 Problemformulering

Ovenstående afsnit omhandler i stor udstrækning de nye lovkrav og den afledte følgevirkning på virksomheder der ikke følger under virkningen fra 2024 regnskabsåret. Der vil tages udgangspunkt i følgende problemformulering:

Hvordan oplever små og mellemstore danske virksomheder, at en bæredygtighedsrapport aflagt efter den frivillige standard i første udkast er en realistisk mulighed for at forberede sig på henvendelser fra samarbejdspartnere omkring bæredygtighedsdata?

Af problemformuleringen skal det forstås, at 'realistisk' både er dækker over virksomhedernes mulighed for at udarbejde rapporten, med virksomhedernes typisk begrænsede ressourcer samt at den dækker over de forventede forespørgsler.

1.1.1 Underspørgsmål

Ovenstående problemformulering understøttes af nogle vigtige underspørgsmål. Disse underspørgsmål henvender sig til de SMV'er der både i større og mindre omfang agerer samarbejdspartner med de CSRD-pligtige selskaber fra 2024 eller 2025 regnskabet. Der vil tages udgangspunkt i følgende undersøgelsesspørgsmål:

- Hvordan påvirker CSRD de omfattede virksomheder i forhold til rapporteringskrav sammenholdt med tidligere krav?
- Hvordan hænger den frivillige standard for små og mellemstore virksomheder sammen med CSRD's krav overfor større virksomheder?
- Hvilke fordele og ulemper er forbundet med at udarbejde en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard til at imødekomme krav fra samarbejdspartnere?
- Foreligger der potentielt et fravalgsforhold i ikke at benytte sig af den frivillige standard?

- Kan investeringen i en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard være fordelagtig for små og mellemstore virksomheder?

Af underspørgsmålene forstås de faktiske bekymringer hos SMV'erne. Bekymringen danner grundlag i, hvorvidt SMV'erne implicit bliver stillet til ansvar for at kunne levere data på bæredygtighedsforhold bestemt af deres samarbejdspartnere omfattet af lovgivningen. Herunder hvorvidt de risikerer at skulle rapportere data på flere parametre end deres samarbejdspartnere, dette kunne blive aktuelt for SMV'er med flere forskellige store samarbejdspartnere, der alle ønsker en smule diversificering i deres bæredygtighedsrapportering.

1.2 Afgrænsning

For at kunne konkludere bedst muligt på problemformuleringen er opsat nogle afgrænsninger. Den første afgrænsning baserer sig på geografiske forhold. Den relevante lovgivning vedrører CSRD, som er et europæisk direktiv og derfor gældende i de lande der er medlemmer af EU. Der afgrænses dog til et dansk perspektiv. Afgrænsningen til Danmark har til formål at frasortere særskilt sekundær lovgivning supplerende til CSRD, som ikke er aktuel i Danmark. Derudover kan der være store forskelle på virksomheder fra Danmark til eksempelvis Grækenland eller Bulgarien, forskelle herimellem vil ikke kunne favnes af denne rapport.

Rapport har en naturlig afgrænsning til virksomheder der befinder sig i regnskabsklasse B og C (mellem) og som ikke er børsnoterede. Disse typer af virksomheder vil nemlig ikke lovmæssigt blive underlagt rapporteringskrav som følge af CSRD. Virksomhederne vil dog typisk være af en størrelse, som gør det svært, at drive virksomheden uden at have samarbejdspartnere, både up- eller downstream i værdikæden, som bliver underlagt CSRD, specielt i forhold til mængden af omfattede virksomheder i regnskabsklasse C (stor).

Henset til rapportens tidsmæssige placering i forhold til udviklingen af den frivillige standard, vil rapporten udelukkende forholde sig til udkastet til den frivillige standard, og de dertilhørende undersøgelser og kommenteringer. Sideløbende med skriveprocessen bliver udkastet løbende udviklet, tilpasset og drøftet af både EFRAG og af interessenter i forhold til, at udvikle på den frivillige standard.

Der er udvalgt virksomheder indenfor brancher, som har en stor miljøpåvirkning og som indeholder store og små virksomheder. Meget miljøpåvirkende virksomheder har forfatterne vurderet til at være karakteriseret af, at der arbejdes med naturlige ressourcer som træ, stål og olie. Derudover

kan det være virksomheder med store mængder af affald eller med potentiale for spild. Her finder forfatterne bygge- og anlægsbranchen for meget relevant, hvorfor virksomheder der arbejder som leverandører til denne branche, som højaktuelle.

Rapporten arbejder primært ud fra virksomheder som sælger B2B, da grundlaget for den frivillige standard er at kunne tilfredsstille samarbejdspartneres behov for bæredygtighedsdata til deres egne rapporteringer. Dette har ikke udelukket, at nogle af respondenterne også opererer på markedet for B2C og B2G.

1.3 Undersøgelsesmetode

Den metodiske tilgang er bindeleddet mellem teorien om den nye frivillige standard og vores analyse af høringssvar og interviews. Formålet er at belyse det generelle fokus fra SMV'erne og deres indsigt i ESG, CSR og bæredygtigheds som helhed i en omstillingsparat tilværelse, hvilket skal belyses ved en kvalitativ tilgang. Denne vinkling er afspejlet i de metodiske overvejelser i forbindelse med opbygningen af specialet.

Hermeneutikken som det videnskabsteoretiske udgangspunkt

Denne rapport anvender den hermeneutiske tilgang med udgangspunkt i Hans-Georg Gadamer's moderne hermeneutik. Ifølge Gadamer kommer forståelse før fortolkning, hvilket betyder, at man først må opnå en grundlæggende forståelse af det materiale, man arbejder med, før man kan fortolke det. Gadamer's teori fremhæver, at undersøgeren skaber ny forståelse gennem de tekster og undersøgelser, der analyseres, og at denne forståelse igen danner grundlag for nye fortolkninger. Dette skaber en dynamisk proces, hvor forståelse og fortolkning konstant udvikler sig i en gensidig vekselvirkning.

Rapportens tilgang og arbejdsmetode vil følge den hermeneutiske spiral. Den hermeneutiske spiral indebærer en proces, hvor udgangspunktet konstant revurderes og justeres i lyset af ny forståelse og fortolkning. Dette iterative arbejde fører til sidst til en kvalificeret vurdering af rapportens problemstilling. Undersøgeren opnår ny forståelse gennem fortolkning, hvilket igen fører til ny forståelse og fortolkning, og således arbejdes der gennem den hermeneutiske spiral.

En vigtig konsekvens af den hermeneutiske tilgang er, at den viden, som undersøgeren opnår gennem empiriske undersøgelser, vil være præget af undersøgerens egen forståelse og forforståelse. Dette betyder, at undersøgeren ikke altid kan være fuldstændig objektiv eller neutral. Gadamer understreger dog vigtigheden af, at undersøgeren forholder sig sagligt og kritisk til sagen og overvejer,

hvordan fortolkninger, metodevalg og teori påvirker rapportens konklusioner. Undersøgeren skal derfor være opmærksom på egne fordomme og sikre, at disse korrigeres, hvis de viser sig at være ukorrekte eller ubegrundede.

Gadamer mener også, at fordomme er nødvendige for at kunne forstå og udvikle en ny forståelse. Fordomme fungerer som en indledende ramme, der gør det muligt for undersøgeren at engagere sig med materialet på en meningsfuld måde. Under udarbejdelsen af rapporten vil der naturligvis være påvirkninger fra omverdenen, som vil komme til udtryk i rapporten. Disse påvirkninger er ikke nødvendigvis synlige eller bevidste for undersøgeren, men de vil uundgåeligt spille en rolle i fortolkningsprocessen.

1.3.1 Inddragelsen af empiri

Rapportens primære interessenter forventes at være:

- Revisorer med SMV som deres kundeportefølje
- Øvrige konsulentvirksomheder med ekspertise inden for bæredygtighed
- SMV'er og koncerner, primært med CSRD-omfattede samarbejdspartnere, men også ejersleddet virksomheder med exit-planer inden for den kommende fremtid
- CSRD-omfattede virksomheder med SMV-samarbejdspartnere

Modtagerne forventes derfor at være nogle der er underlagt enten CSRD eller den frivillige standard, samt modtagere med interesse i at kunne udvide markedsforståelsen og rette behovet for rådgivning hertil. Det er et stort emne, med stort potentiale og omtale, hvorfor der er en generel interesse for emnet.

Anvendelsen af empiri

Den primære empiri i opgaven er primær kvalitativ empiri. Dette giver en dybere forståelse for respondenteres meninger og holdninger, samt har gjort det muligt, at stille opfølgende spørgsmål i forbindelse med indhentelsen af data. For at øge validiteten og reliabiliteten inddrages der sekundær kvantitativ empiri. Sammensætningen af datainddragelsen bidrager til at opnå et mere nuanceret indblik i området, for at få et mere objektivt og kvalificeret grundlag til brug for analyse og diskussion af problemformuleringen som overhovedet muligt.

Anvendelse af kvalitativ empiri

Den kvalitative empiri er tilvejebragt ved afholdelse af interviews med en række af virksomheder,

der er små nok til ikke at blive omfattet af CSRD, men dog store nok til potentielt at kunne lave en bæredygtighedsrapport. Derudover er der afholdt et interview med en ekspert med erfaring som ESG-ansvarlig i to C (stor) virksomheder og nu er rådgiver/konsulent i ESG, CSRD og lignende. Eksperten har derfor både oplevet at skulle implementere CSRD, samt har en bred erfaring med andre virksomheders problemstillinger, hvilket giver eksperten mulighed for at bidrage med et meget nuanceret billede.

For at sikre, at informationer er så repræsentative som muligt, har der i udvælgelsesmetoden været fokus på at skabe inferens; altså at kunne generalisere ud fra de virksomheder der er udvalgt til interviews. Det er indledningsvist vurderet, at især to virksomhedstyper har relevans inden for problemformuleringen. De inddraget typer af virksomheder kan henføres til produktions- og bearbejdningsvirksomheder samt entreprenørvirksomheder. Der er udvalgt fra disse segmenter som følge af, at det vurderes at være nogle virksomheder, som kan være påvirket mest af den stigende fokus på bæredygtighed. Derudover har vi udvalgt respondenter af en størrelse og med en varetype, som vil være primært henvendt til større virksomheder, og derfor vil have et vist omfang af samarbejdspartner, som er eller i løbet af 2026 bliver omfattet af CSRD. Formålet herved er at sikre den mest pålidelig respons på problemformuleringen, da det er disse, hvor den frivillige standard kan have relevans. Fordelingen af interview er som følgende:

- Produktion og bearbejdning: Fem respondenter
- Entreprenør: En respondent

Der er blevet forespurgt en lang række af virksomheder indenfor de respektive grupper. Dog ønskede størstedelen ikke at deltage, eller er ikke vendte tilbage på henvendelserne. De som ikke ønskede at medvirke, var på grund af manglende tid. Dette er også årsagen til, at der kun er interviewet en enkel entreprenørvirksomhed. Antallet af virksomheder vurderes at være repræsentative til at kunne danne rammerne for inferens.

Tilgangen til interviews

Forud for afholdelse af interviews har der været meget forberedelse for at sikre, at der er kommet de nødvendige output ud af hvert interview ved at sætte de rette rammer for interviewet. Tilgangen i de afholdte interviews har været semi-strukturerede interviews. Denne metode er brugt for at sikre, at alle interviews er kommet ind omkring hvert punkt, som er vurderet til at være relevante for

opgaven. Fordelen ved den semi-strukturerede metode er, at det har givet mulighed for, at lade respondenterne tale og derved selv komme med store mængder af information, som de synes er relevante for dem i forhold til den frivillige standard. Ulempen herved har dog været, at der har været meget information som har skulle forholde sig til og sorterer i. Der er ved hvert interview forberedt en række åbne og reflekterende spørgsmål, der er oplistet i en interviewguide for at sikre det rette output fra hvert interview. Der er anvendt samme interviewguide ved interview af SMV'er. Interviewguides kan ses i bilagsmaterialet, bilag 1 og 2. Før interviewene er virksomhederne blevet tilbudt at få tilsendt spørgsmål og en introduktion til den frivillige standard, som kan ses af bilag 3. Dette er gjort for at sikre, at virksomhederne har haft mulighed for at reflektere relevant omkring emnet før interviewet, og eventuelt undersøge og snakke med relevante personer i virksomheden. Da den frivillige standard var i udkast i forbindelse med opgaveskrivningen, har det været de færreste virksomheder der har haft kendskab hertil forinden.

Der har under interviewene været særligt fokus på rollen som interviewer, og måden hvorpå spørgsmål stilles, for at sikre høj kvalitet og undgå egen bias. Fokusset har tilnærmelsesvist forsøgt sig på at inddrage aktørbias, idet problemformuleringen relaterer sig til dette segment, og derved anses deres holdninger, som den bedste empiri. Dog har der været stort fokus på at opbygge en atmosfære under før og under interviewene for at skabe tillid til, at respondenterne ikke føler sig presset til at overgøre deres egne evne og forventninger til bæredygtighed og problemstillingen isoleret set. Dette er tilgået ved en ydmyg og lyttende tilgang til respondenterne for at møde dem i øjenhøjde. Det har blandt medført, at alle interviews er blevet afholdt ansigt-til-ansigt på respondentens egen arbejdsplads for at skabe de optimale rammer for en åben og afslappet samtale.

Anvendelse af sekundær empiri og kvantitativ statistik

Generelt set har anvendelsen af sekundær empiri været med særligt fokus på materialets reliabilitet og validitet i forhold til at det kan bruges i rapportens kontekst. Dette kan primært henføres til inddragelsen af diverse online kilder identificeret ved indledningsvis og løbende desk research. Derudover ved inddragelse af kvantitativt udformet undersøgelsesskema af Dansk Erhverv, hvor alle medlemmer er adspurgt i forhold til holdning til bæredygtighed. Undersøgelsesskemaet indeholder cirka 700 medlemmers besvarelse, heraf kun 5 % af respondenterne som ikke er SMV'er, hvorfor pålideligheden vurderes at bidrage til validering af de generelle holdninger til bæredygtighed. Der henvises til afsnit 5.1 for analyse af undersøgelsesskemaet. Derudover bruges der kvantitative data fra undersøgelser som EFRAG har lavet i forbindelse med offentliggørelsen af udkastet

til den frivillige standard. Disse gennemgås i afsnit 6.2, og består af både høringssvar fra relevante parter samt af resultater fra deres field tests.

Kildekritik

Anvendelsen af kilder vil primært være til informationssøgning om problemstillingen og undersøgelsesspørgsmålene, herunder de lovedtagelser der har fundet sted. Heraf er der suppleret med sekundær empiri som denne undersøgelse kan have gavn af at basere sig på.

Udvælgelsen af kilder foretages med en generel skepsis, herunder forbehold for subjektive holdninger eller meninger, som indgår i den sekundære empiri. Lige så vel som der også sættes fokus på validiteten i den indhentede primære empiri og bearbejdningen af dette til brug for analyse og besvarelse af problemformuleringen. Den generelle skepsis baserer sig på en almindelig kildekritisk tilgang til udstedelsessted og objektivitet. Her fastholdes det generelle fokus på kildens relevans, overvejelser om kildens formål, samt hvornår kilden er udgivet og af hvem.

1.4 Rapportens strukturelle opbygning

Rapporten er bygget op omkring nogle grundlæggende inddelinger. Rapporten bygger på følgende elementer:

-
- 1. Indledning til problemformulering og tilgang til rapporten*
 - 2. Introduktion til relevant lovgivning, herunder CSRD, og den frivillige standard*
 - 3. Analyse af interviews i relief til problemformuleringen af små og mellemstore virksomheder*
 - 4. Inddragelse af ekspert til vurdering af den frivillige standard ud fra de små og mellemstore virksomheders synspunkt*
 - 5. Konklusion på problemformulering*
-

Rapportens indledning tager afsæt i introduktion til problemformuleringen og dens relevans i den aktuelle situation i en omskiftelig verden og over for de mange virksomheder, som implicit er påkrævet af følge med på det nye lovkrav. Derudover danner indledningen rammerne for rapportens faglige og grundlæggende indhold, samt tilgang til videnskabsteori. Efter indledningen bliver der redegjort for den aktuelle situation inden for lovgivningen. Her vil modtager af rapporten blive introduceret til lovgivningen for hele problemformuleringen. Indledningsvist vil der blive redegjort for CSRD's implementering i dansk praksis, indholdet og betydningen heraf for markedet som helhed

og SMV'erne. I forlængelse af CSRD introduceres der til første udkast af bæredygtighedsrapporten efter den frivillige standard for SMV'er. Introduktionen følges op af forskellige interessenters holdninger til udkastet ved høringssvar, samt resultat af field test herom. Selve analysens omdrejningspunkt er analyse af det output der er udledt fra de afholdte interviews med forskellige SMV-responder. Som forlængelse af analysen er der inddraget perspektivering og diskussion af outputtet fra interviews med SMV-responder og interview med ekspert. Eksperten har bidraget til supplerende af SMV-responderne holdninger og vurderinger, samt omtalt fordele og ulemper ved udarbejdelse af bæredygtighedsrapporten efter den frivillige standard. Afslutningsvist er der lavet en opsummerende konklusion af rapportens væsentligste forhold, som summeret bidrager til besvarelse på rapportens identificeret problemformulering.

2. Bæredygtighedens indtrædelse overalt

Bæredygtighed har gennemgået en betydelig udvikling i Danmark, både blandt virksomheder og private forbrugere. Fra at være et nicheområde er bæredygtighed blevet en central del af forretningsstrategier og forbrugervalg. I forbindelse med at der løbende kom øget fokus på udviklingen, kan implementeringen af CSR og ESG betragtes som værende et paradigmeskifte for det grundlæggende fokus og tankegang omkring bæredygtighed, selvom der altid har været et fokus på bæredygtighed, har begreberne øget fokuset til nye højder. I de tidlige år var bæredygtighed primært fokuseret på miljømæssige aspekter. Miljøbevægelser og NGO'er spillede en central rolle i at skabe opmærksomhed omkring klimaforandringer, forurening og naturressourcebevarelse. Virksomheder begyndte at tage små skridt mod miljømæssig ansvarlighed ved at reducere deres CO₂-udledning, forbedre affaldshåndtering og skifte til vedvarende energikilder. Med tiden blev det klart, at bæredygtighed ikke kun burde handle om miljøet, men også skulle inkludere sociale og økonomiske aspekter. Dette førte til udviklingen af CSR-politikker, hvor virksomheder begyndte at integrere sociale og miljømæssige hensyn i deres forretningsstrategier. CSR-rapporter blev en måde for virksomheder at vise deres engagement i bæredygtighed. (Nielsen, Simone Sæderup, 2023)

Som medlem af EU er Danmark underlagt at følge EU-direktiver efter vedtagelserne. Der er meget fokus fra EU's side om at sikre sig de nødvendige fokuspunkter, som både de respektive lande, EU som helhed, men også hele verden bør arbejde hen imod. Herunder er den grønne europæiske pagt og FN's 17 Verdensmål et meget relevant emne, som EU følger tæt i lighed med resten af verden, for at sikre de bedste rammer for en bæredygtig fremtid. De 17 Verdensmål blev vedtaget tilbage

den 25/9-2015 med ikrafttrædelse fra den 1/1-2016. Vedtagelsen af verdens stats- og regeringsledere var en uset ambitiøs og transformativ udviklingsdagsorden, som siden da ikke har holdt tilbage for videreudvikling på den transparente vej til en mere bæredygtig verden, for både mennesker såvel også omgivelserne omkring mennesker og virksomheder. Formålet med implementeringen af FN's Verdensmål har være at understøtte det generelle syn på at skabe de bedste forudsætninger for en sund fremtid drevet af den økonomiske vækst frem mod 2030. (FN's Verdensmål, 2024 a) Derudover er der et grundlæggende formål i at understøtte EU's arbejde med bæredygtig finansiering ved at sikre, at blandt andet investorer, långivere og finansielle virksomheder, kan få dybere indsigt i relevante, sammenlignelige og troværdige oplysninger om bæredygtighed fra virksomhederne. Dette er implementeringen af CSRD en ny brik i at skabe større transparent over for.

2.1 CSRD's betydning for Danmark

Udover at der er nogle vedtaget bæredygtigheds mål som virksomheder og personer på tværs af hele verden forsøger at efterleve, er bæredygtighed nationalt set et væsentligt punkt frem mod 2030 hvor mange klimamål med videre er fastsat til. Det er et emne som efter indførelsen af CSR og ESG gradvist tager et større fokus i Danmark. Dette gælder både for de virksomheder, der er omfattet af årsregnskabsloven § 99 a, omkring omtale af samfundsansvar, men også SMV'er. SMV'erne gør det mere som et konkurrenceparameter ved at oplyse omkring deres fokus på samfundsansvar og ESG som helhed på deres hjemmeside, som følge af at de lovgivningsmæssigt ikke er underlagt omtale herom i deres ledelsesberetning. Det gør sig gældende for mange SMV'er, at de aktivt fravælger omtale af bæredygtighedsforhold i ledelsesberetning i årsrapporten, fordi de lovgivningsmæssigt ikke er forpligtet hertil.

Implementeringen af CSRD i Danmark er af afgørende betydning, da det positionerer landet som en fortaler for bæredygtighed, gennemsigtighed og samfundsansvar i erhvervslivet. Implementeringen af CSRD er et led i at demonstrere virksomhedernes engagement i at opfylde internationale standarder for bæredygtighedsrapportering og styrker sin position som en ansvarlig handelspartner på den globale scene. CSRD-implementeringen har til formål at rette finansiering mod bæredygtige virksomheder og imødegå greenwashing og kanalisere finansiering mod de mest bæredygtige virksomheder. Herved bidrager Danmark som land til den grønne omstilling ved fokus på CO₂-udslip på tværs af samarbejdspartnere og venner virksomheder til i større omfang at tænke ind i bæredygtige investeringer, socialt velsete forretningsmæssige forhold på tværs af alle virksomheder. Dette op-

nås ved at gøre virksomheders bæredygtighedsoplysninger synlige for investorer, regnskabsbrugere og andre samfundsaktører. Gennem CSRD-implementeringen kan Danmark demonstrere sit engagement i at skabe en bæredygtig og ansvarlig forretningskultur, hvilket kan styrke landets omdømme som en aktiv aktør inden for bæredygtighed og samfundsansvar. Dette kan have positive virkninger på Danmarks internationale relationer og handelsforbindelser, da det viser, at Danmark er dedikeret til at opfylde internationale forventninger om bæredygtighed og gennemsigtighed i erhvervslivet. (Finanstilsynet, 2024)

2.2 De nye interessenter

Med reference til bæredygtighedsdirektivet vil der være et lidt større paradigmeskifte i, for hvem bæredygtighedsrapporteringerne faktisk er relevant for. Der refereres nemlig til to primære grupper af brugere i bæredygtighedsdirektivet, som vurderes at være de grundlæggende interessenter for bæredygtighedsrapporteringerne fremover. Tidligere har de primære interessenter til ledelsesrapporteringens omtale af ESG og CSR primært været relevant for investorer og långivere. Disse har været anset som værende de primære interessenter som følge af at investorerne forhåbentlig har en vis intention om at følge FN Verdensmål og den grønne europæiske pagt, som Danmark er underlagt i EU. Långivere har, som værende ansigtet udadtil og ESG-omfattet, haft et fokus på at kunne angive andele i af bæredygtige investeringer og -kunder. Begge disse interessenter til bæredygtighedsrapporteringen placeres nu i samme gruppe ifølge bæredygtighedsdirektivet, som værende interessenter med ønske om at få en bedre forståelse for de iboende risici og muligheder de respektive virksomheder befinder sig i. Interessenterne har bæredygtighedsspørgsmål for deres investeringer samt af disse investeringers indvirkning på mennesker og miljø. Den anden gruppe af interessenter kan henføres til civilsamfundet aktører, herunder ikke-statslige organisationer og arbejdsmarkedets parter, hvis orientering er at få virksomheder til at påtage sig et større ansvar for deres indvirkning på mennesker og miljø. (Grønnegaard, Henrik, 2024, B)

Ændringerne til, hvor bæredygtighedsdirektivet vurderer de primære interessenter at være, kan henføres til, det generelle fokus på sikre mest muligt transparenthed og nøjagtighed af det generelle billede af virksomheder i Danmark, Europa og verden. Det er derfor ikke længere kun de primære interessenter for regnskabet som helhed. Dette kan implicit også fortolkes ud af, at der for CSRD bæredygtighedsrapporteringen påkræves særskilt reviewerklæring fra en generalforsamlingsvalgt bæredygtighedsrevisor. Dette er ud fra en vurdering af, at der skal udformes en dobbelt væsentlighedsanalyse med udgangspunkt i de primære interessenter væsentlighedsbetragtning

udover regnskabstallene isoleret set. Som følge af, at ledelsesberetning ikke har været underlagt revision, har det for regnskabslæserne ikke været af tilsvarende troværdighed, som CSRD-implementeringen medfører. Udvidelse af ledelsesberetningens krav, transparens, nøjagtighed og troværdighed vil være et naturligt skridt ind for andre interessenter end de gængse aktionærer, långivere med videre som historisk har været betragtet som værende de primære interessenter.

3. CSRD og Danmark

CSRD er et EU-direktiv der blev vedtaget i EU den 14. december 2022. Direktivet har til formål at fastsætte reglerne for bæredygtighedsrapportering for virksomheder i EU. Direktivet skulle være indarbejdet i alle nationale lovgivninger senest d. 6. juli 2024 (Finanstilsynet, 2024), hvor det blev vedtaget den 2. juni 2024 i Danmark (Madsen, L.B., et.al., 2024). Det er altså allerede en realitet, at der skal arbejdes ud fra de nye standarder omkring bæredygtighedsrapportering.

3.1 Danmarks erhvervsopbygning

Danmark har indført en begrebsramme for regnskabsklasser i henhold til årsregnskabsloven (lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2019) for at sikre, at kravene til regnskabsaflæggelse er passende i forhold til virksomhedens størrelse og kompleksitet. Denne differentiering er væsentlig for regnskabslæsere, da den sikrer proportionalitet ved at undgå unødvendige administrative byrder for mindre virksomheder ved at tilpasse kravene til deres ressourcer. For større og børsnoterede selskaber sikrer strengere krav gennemsigtighed, så interessenter får de nødvendige oplysninger til at træffe informerede beslutninger. Differentierede krav fremmer ansvarlighed og tillid ved at sikre, at rammegrundlaget er passende i forhold til virksomhedens økonomiske betydning og risikoprofil, specielt for interessenter ved børsnoterede virksomheder. Endelig gør denne ramme det muligt for myndighederne at fokusere deres ressourcer på de største virksomheder, som har størst økonomisk betydning og kompleksitet, hvilket forbedrer reguleringens effektivitet. Samlet set bidrager denne ramme til en retfærdig, gennemsigtig og effektiv regnskabsaflæggelse i Danmark.

Der blev af Folketinget den 2. maj 2024 vedtaget en forhøjelse af størrelsesgrænserne for regnskabsklasserne i årsregnskabsloven. Størrelsesgrænserne er fra og med 2023-årsrapporten forøget med 25 % på to ud af de tre måleforhold. Lovændringen indeholder også de kommende krav til bæredygtighedsrapportering som følge af implementeringen af CSRD i dansk lovgivning. En væsentlig tanke bag forhøjelsen af størrelsesgrænserne kan henføres til en generel lempelse af antallet af

danske virksomheder, der vil blive omfattet af kravet om detaljeret bæredygtighedsrapportering i henhold til CSRD. Lempelsen ved forhøjede grænser vurderes at være af størst afledt betydning for de virksomheder, som får mulighed for at rykke ned i regnskabsklasse fra C (stor) til C (mellem). Vurderingen af at lade lovtiltaget have virkning efter 2023-årsrapporterne medfører at virksomhederne fra og med regnskabsåret 2024 (det vil sige med start fra 01.01.2024 og frem) muliggør at virksomheder kan rykke ned i regnskabsklasse. Dette kræver dog at to ud af tre kriterier er under grænsen for den underliggende regnskabsklasse på hinanden følgende regnskabsår på balance-tidspunktet jævnfør årsregnskabsloven § 7, stk. 2.

Ifølge Danmarks Statistik (bilag 4) er der i 2022 samlet 417.137 firmaer i Danmark. Ifølge Danmarks Statistik er det kun aktive firmaer der er brugt, det betyder, at de har sorteret firmaer fra, som har haft en økonomisk aktivitet, der karakteriseres som værende af hobbylignende størrelse (Danmarks statistik, 2024). Der kan altså være flere firmaer end de nævnte. Ud af den samlede mængde, var der kun 916 firmaer med mere end 250 ansatte. De har en samlet omsætning på 2.408,2 milliarder kroner, svarende til en gennemsnitlig omsætning på 2.629 milliarder kroner pr. firma. Der er 236.184 firmaer uden nogle ansatte, som eksempelvis kan være ejendomsvirksomheder i større koncerner, som bliver administreret af ét selskab i koncernen og holding selskaber. Der er omkring 155.625 firmaer med op til 9 ansatte. Det er svært at forestille sig, at nogle af firmaerne med op til 9 ansatte og dem uden ansatte vil blive omfattet af CSRD, da de ikke overstiger grænsen for antallet af ansatte. Derudover er der cirka 25.000 firmaer med mellem 10 og 250 ansatte. Omsætningsmæssigt står resten af firmaerne for omsætning på 4.002,1 milliarder kroner, altså næsten to tredjedele af den samlede omsætning. Der er altså rigtig mange firmaer i Danmark, hvoraf de fleste ikke umiddelbart vil være omfattet af CSRD, og derfor vil være i målgruppen for den frivillige bæredygtighedsrapportering. Der er i marts 2024 offentliggjort en rapport af COWI for Erhvervsstyrelsen (COWI, 2024), som anslår antallet af omfattede firmaer til at være 2.200. Dette tal er baseret på informationer fra både Erhvervsstyrelsen og Finanstilsynet. Der vil altså være omkring 0.5 % af de danske firmaer, der er omfattet af CSRD. På trods af den lille andel af omfattede firmaer, så vil CSRD forventeligt påvirke en stor del af SMV'erne, som derfor potentielt kunne få en fordel ud af at udarbejde en frivillig bæredygtighedsrapport. Dette vil blive behandlet mere i dybden senere i afhandlingen.

De nye regler fra CSRD er blevet implementeret således, at virksomhederne formelt bliver omfattet af dem, afhængigt af deres konkrete størrelse, den følger kravene for kategorisering af regnskabsklasserne efter forhøjelsen af størrelsesgrænserne. De første virksomheder der bliver omfattet, er virksomheder som er af interesse for offentligheden, hvilket i første omgang er børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber med mere end 500 ansatte. Disse virksomheder vil være omfattet af reglerne fra deres første regnskabsår med regnskabsbegyndelse fra d. 01.01.2024. Fra 2025 vil øvrige store virksomheder, svarende til regnskabsklasse C (stor), som i to på hinanden efterfølgende regnskabsår overskrider to ud af tre af disse kriterier: Balancesum på mere end 195 millioner kroner, nettoomsætning på mere end 391 millioner kroner og mere end 250 ansatte. Det sidste rul af virksomheder der bliver omfattet, er i 2026, hvor små og mellemstore børsnoterede virksomheder. Disse har dog mulighed for at udskyde i to år yderligere. Børsnoterede mikrovirksomheder (3,5 millioner i balancesum, 7 millioner i omsætning og 10 ansatte) vil ikke være omfattet af reglerne (Erhvervsstyrelsen, 2024, b). Det grundlæggende formål med implementeringen er derfor at fastsætte et minimumsniveau for bæredygtighedsrapporteringen og derved imødekomme interessenternes informationsbehov inden for bæredygtighed.

3.2 Dobbelt væsentlighedsprincip

I Danmark bygger CSRD videre på årsregnskabslovens § 99 a, som har haft til formål at give investorer mere indsigt i, hvordan virksomheder og koncerner har indvirkning på bæredygtighedsspørgsmål, og hvordan de påvirkes heraf. Denne paragraf har underlagt virksomheder og koncerner en regel om, at der i ledelsesberetningen skulle medtages en redegørelse for deres samfundsansvar. Dette har derfor også betydet, at de tidligere regler omkring bæredygtighedsrapportering ikke har været underlagt revision. Ledelsesberetningerne har nemlig hidtil kun været påtegnet med en udtalelse baseret på et konsistentstjek. Dette ses af revisorerklæringer, hvis sidste overskrift er ”*Udtalelse om ledelsesberetningen*”. Udvidelsen af bæredygtighedsrapporteringen indebærer blandt andet en væsentlig udvidelse i detaljekravet virksomhedernes rapportering om menneske- og arbejdstagerrettigheder og andre sociale forhold, samt klima og miljø. Fremover skal en godkendt bæredygtighedsrevisor afgive erklæring om bæredygtighedsrapporteringen med begrænset sikkerhed. (Erhvervsstyrelsen, 2024, a) Valg af bæredygtighedsrevisor skal vælges på virksomhedens generalforsamling i lighed med valg af den finansielle revisor og skal registreres ved Erhvervsstyrelsens it-sy-

stem (Grønnegaard, Henrik, 2024, A). For at kunne erklære sig som bæredygtighedsrevisor skal revisor gennemføre bæredygtighedsakademiet. For at blive videreuddannet til bæredygtighedsrevisor skal man være statsautoriseret revisor (FSR, 2024).

I CSRD skal virksomhederne lave en dobbelt væsentlighedsanalyse, som er et meget centralt punkt i hele CSRD-paradigmet. Den dobbelte væsentlighed kommer fra de to forskellige perspektiver, analysen skal laves ud fra: Inside-out og outside-in. Inside-out betyder, at virksomheden skal se på, hvilke interne forhold virksomheden har, som påvirker omverdenen. Det går også under indvirkningsvæsentlighed. Som eksempel på indvirkningsvæsentlighed kan der nævnes virksomheders forbrug af begrænsede naturlige ressourcer, brug af børnearbejde eller CO₂-udledningen. Dette er ting, som indgår i virksomheden og som virksomheden derfor selv bestemmer over og kan ændre og tilpasse (Erhvervsstyrelsen, 2024, c).

Outside-in er det omvendte, hvilke faktorer i den uafhængige omverden der er potentielle risici og/eller muligheder for virksomheden. Dette kaldes også finansiel væsentlighed. Her er der tale om, hvad der kan ske, hvis omverdenen opdager, at virksomheden benytter sig af børnearbejde og har haft kendskab hertil men ikke har gjort noget. Det vil skade virksomhedens omdømme og kunne resultere i, at kunderne vælger at handle med andre virksomheder. Hvis virksomheden er i en branche med store udledninger af CO₂, kan det være en mulighed for virksomheden at investerer i grøn teknologi, som mindsker virksomhedens udledning af CO₂, så kan det give dem en konkurrencemæssig fordel (Erhvervsstyrelsen, 2024, c).

Herefter vurderes indvirkningerne, risici og mulighederne ud fra forskellige parametre, som hvor sandsynlige de er til at forekomme, eller om de er sket, hvor store mængder der er tale om eller hvor stor økonomisk påvirkning det kan få på virksomheden. Herudfra kan der så udledes, hvilke ting der er væsentlige for virksomheden i forhold til, hvad der skal rapporteres om, ud over de obligatoriske oplysninger. Hvis det er noget, der har kæmpestore konsekvenser, men sandsynligheden er tilsvarende lille, er det muligvis ikke væsentligt nok til at rapportere omkring (Erhvervsstyrelsen, 2024, c).

3.3 ESRS

ESRS er forkortelsen for European Sustainability Reporting Standards. Dette er standarderne indenfor CSRD som virksomhederne skal rapportere efter. Der er i alt 12 standarder, hvoraf to er generelle mens de resterende ti standarder er delt ind i tre kategorier: Miljø og klima (Environment),

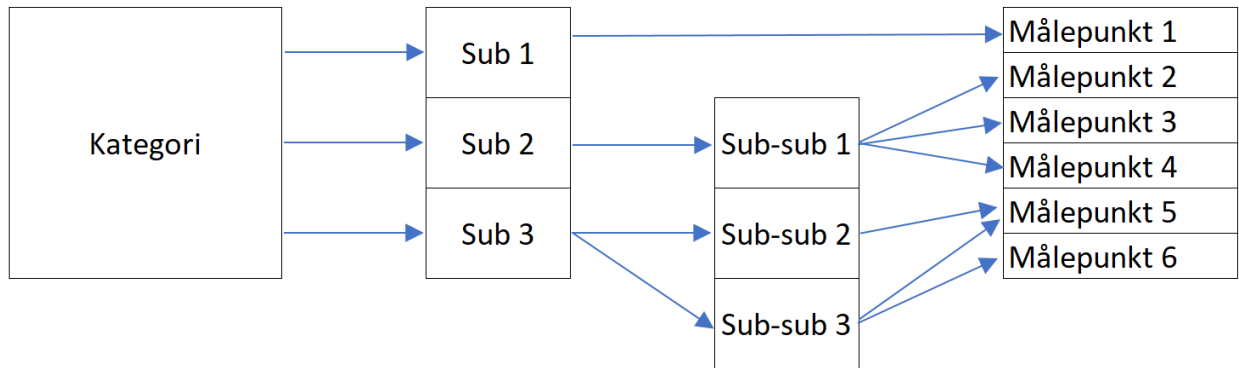
sociale forhold (Social) og virksomhedsadfærd (Governance), samlet forkortet til ESG. De to generelle fastslår, hvordan væsentligheden af de forskellige påvirkninger skal opgøres (som beskrevet tidligere) samt hvordan det skal rapporteres og hvilke elementer der skal indgå, herunder virksomhedens mål, politikker og strategier indenfor bæredygtighed (Erhvervsstyrelsen, 2024, d).

Der er fem standarder indenfor miljø og klima, som er klimaændringer, forurening, vand og havressourcer, biodiversitet og økosystemer samt ressourceanvendelse og cirkulær økonomi. Det tidligere nævnte eksempel med CO₂-udledning vil høre under klimaændringer, hvor der skal måles og beskrives, hvor meget CO₂ der bliver udledt inden for tre forskellige Scopes. Det første Scope er det, som virksomheden selv kan styre (eksempelvis fra brug af køretøjer og maskiner), andet Scope er udledningen fra den energi som virksomheden bruger (eksempelvis ved produktion af el og opvarmning af lokaler) og tredje Scope er hele værdikæden for virksomhedens produkter, herunder også udledning i forbindelse med skrotning af produkterne (Erhvervsstyrelsen, 2024, d).

Kategorien for sociale forhold indeholder fire standarder: Egen arbejdsstyrke, arbejdstagere i værdikæden, berørte samfund og forbrugere og slutbrugere. Hvis der bruges børnearbejdere i virksomheden, så skal det oplyses under egen arbejdsstyrke, eller hvis det bruges i værdikæden, så skal det oplyses under arbejdstagere i værdikæden, hvis det vurderes væsentligt ifølge virksomhedens dobbelt væsentlighedsanalyse (Erhvervsstyrelsen, 2024, d).

Den sidste kategori, virksomhedsadfærd, indeholder punkter som hvad der bliver gjort for at beskytte whistleblowere og forebyggelse af korruption (Erhvervsstyrelsen, 2024, d).

Hvis en kategori bliver anset for at være væsentlig for virksomhedens bæredygtighedsrapportering, vil der være underkategorier (sub-sub) under hver kategori (sub). Under hver af disse underkategorier er der herefter målepunkterne der er fastsat, som værende potentielt relevante. (Picopublish, 2024). Det er herefter virksomhedens opgave at udvælge de punkter som er væsentlige for dem. Det kunne eksempelvis være, at kategorien er relevant, men at sub 1 ikke er relevant, under sub 2 er sub-sub 1 væsentlig og herunder målepunkt 2 og målepunkt 4 der er væsentlig, og sub 3 er det kun sub-sub 2 og dermed målepunkt 5 der er væsentlig.



4. CSRD's afledte påvirkning på SMV'er

Som tidligere omtalt har bæredygtighedsrapporteringen medført et skærpet fokus på ESG, men inden for et mere diversificeret felt, jævnfør årsregnskabsloven § 99 a. Det er kun de største virksomheder, der følger af lovgivningen som forpligtet til at udforme bæredygtighedsrapporteringen i 2024. Implementeringen af CSRD kræver i flere af ESRS'er involvering af rapporteringsmateriale fra samarbejdspartnere på tværs af værdikæden, som for dem ellers ikke kategoriseres som værende omfattet lovgivningsmæssigt. Selvom C (stor) virksomheder ikke er omfattet fra 2024 er de omfattet af de tidligere krav fra årsregnskabsloven 99a, og har derfor i større eller mindre omfang stiftet bekendtskab med ESG. Disse har derfor et fundamentalt bedre udgangspunkt af arbejde videre med. For SMV'erne er det en anden virkelighed, som de bliver underlagt, da de ikke har været underlagt nogen form for rapportering tidligere.

Af hensyntagen til at bæredygtighedsrapporteringskravene umildbart dækker over både virksomhedens/koncernens egen drift og dens værdikæde, vil det være vanskeligt at opnå samme oplysningsniveau for hele værdien for de omfattede virksomheder fra 2024. Direktivet har derfor indført en gradvis indførsel af rapporteringen om værdikæden over en treårig periode. Virksomhederne er som alternativ hertil underlagt at skulle oplyse, hvis informationer fra et led i værdikæden er undervejs i forhold til at blive implementeret med pålidelige data/informationer, der på nuværende tidspunkt ikke foreligger. Herunder skal virksomheden basere rapporteringen på eksempelvis tilgængelige interne informationer der på nuværende tidspunkt foreligger, men som ikke er direkte målbare ved rapporteringstidspunktet. Hvis der ikke foreligger tilgængelige informationer til brug for rapporteringen, skal årsagerne angives for at visse informationer ikke er tilgængelige i den pågældende rapporteringsperiode, og hvilke foranstaltninger der vil blive truffet for at kunne indhente de forespurgte informationer til de fremtidige rapporter. (Deloitte, 2024, side 11) Denne forlængelse

af fristen for rapportering af konkrete informationer fra samarbejdspartnere, herunder SMV'er, giver dem mulighed for at prioritere implementering i deres eget tempo og efter deres prioritering af resourcer.

Der er nogle fundamentale forhold, som SMV'erne bliver stillet overfor i forbindelse med implementeringen af CSRD. Som tidligere omtalt skal virksomhederne kunne rapportere pålidelige informationer til de store lovgivningsmæssigt omfattet virksomheder. Dataindsamlingen dækker både over miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige præstationer. Dette vil for flere virksomheder kræve implementering af nye eller udvidelse af eksisterende it-systemer der både kan håndtere, validere og organisere data. For SMV'er med samarbejdspartnere på tværs af brancher, vil der for nogle kunne opstå en situation, hvor de bliver underlagt at skulle levere data og informationer inden for flere områder, da det er de lovgivningsmæssigt omfattet virksomheder der definerer deres data- og informationsbehov. For størstedelen af SMV'erne vil kendskabet til ESG være af så begrænset omfang, at det ressourcemæssigt vil være den bedste løsning at ansætte en person til håndteringen heraf. Derudover kan implementeringen stille krav til, at virksomhederne udformer nogle interne kontroller til at sikre valideringen af nøjagtigheden af informationerne til deling. Overgangen for SMV'erne kan derfor ende ud med at være en kompleks og meget ressourcekrævende proces, fordi det i et vist omfang skal betragtes som en nyt led i virksomhedens forretningsmodel. (PiB, 2023)

Der er nogle generelle forventninger og bekymringer til, hvordan implementeringen af CSRD kommer til at påvirke SMV'erne i deres daglige virke. Som følge af at fokuset på CSR og bæredygtighed er en megatrend, så foreligger der også et reelt ønske fra nogle SMV'er i at blive introduceret til både nutiden og fremtidens stigende fokuspunkt.

4.1 Alle ombord

Dansk Erhverv har i 2023 lavet en spørgeskemaundersøgelse hos deres medlemmer. I denne bliver der blandt andet spurgt ind til virksomhedernes holdninger til bæredygtighed samt tilsvarende områder. Det viser sig, at det generelle fokus på CSR og den bæredygtige omstilling i de seneste år er blevet en mere integreret del af både små, mellemstore og store virksomheders tankegang og generelle fokuspunkt. Det er her især SMV'erne der har rykket sig, for at følge med på bølgen. I Danmark udgør SMV'erne omtrent 99 % af den de danske registreret virksomheder. Blandt Dansk Er-

hvervs medlemmer var det 93 % i 2023 der løbende arbejder med bæredygtighed. Af dem der investerer ressourcer i CSR og bæredygtighed er det dog kun en meget lille andel, der fokuserer på rapportering og transparens inden for emnet. Fokusset frem mod implementeringen af CSRD har i større udspiring været i forhold til de sociale forhold og generelle miljøtiltag, som virksomhederne kan inddrage i deres vej mod en mere bæredygtig rapportering. Det er kun 32 % af SMV'erne der har været i proces omkring rapportering heraf, dog ikke nødvendigvis til indfrielse af de skærpede rammebetingelser omfattet i CSRD. Den vægtede andel af de virksomheder, som implementerer en rapportering omkring bæredygtighed og CSR kan primært henføres til C (mellem) virksomhederne. Det er cirka halvdelen af C (mellem) virksomheder der har implementeret dette i deres rapportering det er derfor også de små der trækker gennemsnittet ned for SMV'erne som helhed. Outputtet som SMV'erne oplever ved at arbejde med CSR og bæredygtighed er primært, at det medfører et forbedret omdømme og i forlængelse heraf konkurrencemæssig fordel hos nogle samarbejdspartnere. Derudover har det nogle interne fordele ved at det bidrager til forbedret rekruttering og fastholdelse af medarbejdere, som i større omfang anses som værende nogle af synergierne ved at øge fokusset på emnet som helhed. Den primære barriere ved at arbejde med CSR og bæredygtighed i forretningen er blandt andet to grundlæggende forhold: mangel på ressourcer og tid og mangel på nødvendig viden og kompetencer. Begge disse forhold kan henføres til, at den generelle kompleksitet, der er forbundet med området. For størstedelen af alle virksomheder vil det kræve, at der investeres i kapacitetsudvidelse inden for området ved ansættelse af specialister eller uddannet inden for området. Derudover har der historisk været en barriere i manglende efterspørgsel fra kunder, da det tidligere mere har været anset som værende et fokusområde for virksomheder, der har gået op i bæredygtighed, end et krav for at virksomhederne kan rapportere om det. Dette forhold vil i vidt udspiring være en elimineret barriere i forbindelse med implementeringen af CSRD, foruden de virksomheder, som udelukkende forhandler til B2C markedet. Dette følger af, at virksomhederne vil blive underlagt at skulle rapportere til de store virksomheder. (Dansk Erhverv, 2023)

5. Den frivillige standard for SMV'er

For at støtte op om SMV'ernes arbejde med bæredygtighed har EFRAG lavet et udkast til en frivillig rapporteringsstandard. Det kom i udkast/offentlig høring i januar 2024 med mulighed for at kommentere på udkastet til 21. maj 2024.

5.1 Generelt om udkastet

Standarden (EFRAG, 2024 c) består af tre moduler. Det første er basic module som har to disclosures, B 1 og B 2, som er obligatoriske og derefter ni basic metrics, som skal oplyses omkring, i så fald de er relevante for virksomheden. Dette modul er en forudsætning for de efterfølgende moduler som følge af, at de medtagne punkter heri, danner grundlaget for inddragelsen af de følgende moduler. Herefter er der Narrative-policies, actions and targets (PAT) module, som er fem disclosures som skal rapporteres omkring, hvis virksomheden har implementeret det. Det sidste modul er business partners (BP) module, som skal omhandle de datapunkter som vurderes at være relevante for virksomhedens forretningspartnere, som de derfor skal indsamle. Der skal medtages sammenligningstal, medmindre det er første gang informationen er med i rapporten.

Principperne for at bruge standarden som den er tiltænkt kræver, at virksomheden oplyser om hvordan virksomheden har og forventeligt vil få negative konsekvenser for miljøet og mennesker samt hvilke miljømæssige og sociale problemstillinger har eller vil have effekt på virksomhedens resultat, præstation og cashflow. Derudover skal virksomhedens oplyste informationer være relevante, pålidelige, sammenlignelige, forståelige og kontrollerbare. Derudover skal rapporten laves årligt og være tilgængelig på samme tid som årsrapporten for det regnskabsår, der rapporteres om. Hvis der er informationer der er offentliggjort andre steder, må der henvises hertil i stedet for at skrive det i bæredygtighedsrapporten. Dette kunne eksempelvis være på virksomhedens hjemmeside. Hvis der er information, som er klassificeret eller konkurrencemæssigt sensitiv for virksomheden, så kan det undlades i rapporten, uagtet væsentligheden i informationen, dog skal det faktisk nævnes i disclosure B 1. Der skal af konkurrencemæssige forhold ikke inddrages de positive forhold for virksomheden. Hvis virksomhederne var nødt til at offentliggøre deres styrker og muligheder, så ville dette være en konkurrencemæssig ulempe, da alle deres konkurrenter potentielt ville kunne bruge dem. Det har derfor været vurderingen, at disse skulle udeholdes.

Der arbejdes generelt med to grupper indenfor standarden, udførerne, som er virksomheden der laver bæredygtighedsrapporten, og brugerne af rapporten, som er interessenterne, som læser rapporten.

5.1.1 Basic module

Dette modul er som tidligere nævnt det eneste obligatoriske modul, hvis en SMV ønsker at aflægge en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard. Herunder gennemgås de forskellige disclosures kort.

B 1 – Basis for preparation (obligatorisk)

B 1 skal indeholde basis information om rapporten. Dette dækker blandt andet hvilken af fire forskellige modulvalg der er taget:

- Kun basic module
- Basic module og Narrative-PAT module
- Basic module og BP module
- Basic module, Narrative-PAT module og BP module

Derudover skal disclosuren indeholde informationer om, om rapporten er lavet ud fra konsoliderede tal og hvis den er, hvem de medtagede dattervirksomheder er.

B 2 – Practices for transitioning towards a more sustainable economy (obligatorisk)

B 2 skal indeholde en beskrivelse af virksomhedens praksis for at bevæge sig imod en mere bæredygtig økonomi. Det vil sige, hvis der er negative effekter ved dens drift, hvad gør den så for at minimere disse, hvad gør den for at træne medarbejdere og ledere til at tænke mere bæredygtigt. Dette kunne være overvejelser omkring, hvordan de sikrer ordentlige forhold for medarbejderne og lignende tiltag. Hvis virksomheden har tilvalgt Narrative-PAT modulet, så vil informationen indgå heri og noten vil derfor være overflødig.

B 3 – Energy and greenhouse gas emissions

Fra og med B 3 skal metrics kun medtages, hvis de vurderes at være relevante for virksomhedens drift. B 3 omhandler virksomhedens energi og udledning af drivhusgasser. Energiforbruget skal udspecificeres hvorfor det fremkommer, om det er fossilebrændstoffer eller ej, samt om/hvor meget af forbruget af elektricitet kommer fra vedvarende energikilder. Udledningen af drivhusgasserne skal opgøres efter GHG Protocol Corporate Standard. Første version af denne standard udkom i 2001 og er en anerkendt måde at måle sin CO₂-udledning på (Greenhouse Gas Protocol, 2024). I modsætning til ESRS-standardens er det dog kun Scope 1 og Scope 2 som virksomheden skal rapportere, og altså ikke udledningen i hele værdikæden, hvilket betegnes som Scope 3.

B 4 – Pollution of air, water and soil

B 4 skal indeholde forureningen der bliver lukket ud i luften, i vand og i jord, af egen virksomhed. Virksomhederne som punktet er relevant for, vil allerede skulle rapportere informationen til forskellige myndigheder, eller som de frivilligt rapportere igennem Eco-Management and Audit Scheme (EMAS). EMAS er en frivillig miljøledelsesordning til alle virksomheder, som kan bruges af alle typer af virksomheder (Miljøstyrelsen, 2024). Virksomhederne der allerede offentliggør informationerne kan henvise til oplysningerne hvor de er tilgængelige. Tanken med B 4 er altså blot at medtage allerede lovkrævet information.

B 5 – Biodiversity

B 5 omhandler biodiversitet og brug af jord. Her skal virksomhederne offentliggøre deres forbrug af jord. Det obligatoriske er deres brug af jord i hektar, hvad end det er ejet, leaset eller bliver styret af virksomheden, nær biodiversity sensitive areas. Disse områder er eksempelvis skove og andre naturområder og vil være defineret som sensitive områder af EU eller international lov. Derudover kan virksomheden rapportere om det totale forbrug af jord, jord der er dækket af ikke-nedsivningsbare materialer og nature-oriented areas.

B 6 – Water

B 6 er virksomhedens brug af vand. Her skal der rapporteres omkring hvor meget vand virksomheden trækker fra vandværker, egne borer, brug af søvand og lignende, med undtagelse af brug af regnvand. Hvis der bruges vand i high stress områder skal dette også oplyses særskilt. Der henvises til eksempelvis WRI's Aqueduct Water Risk Atlas, for at se, hvilke områder der er high stress områder. På kortet kan det ses, at dette ikke er relevant i Danmark. Hvis virksomheden bruger vand i produktionen, skal dette forbrug også beregnes og medtages i rapporteringen.

B 7 – Resource use, circular economy and waste management

B 7 omhandler virksomhedens brug af ressourcer, behandling af skrald samt hvorvidt der bruges 'circular economy principles'. Hvis der er tale om en produktionsvirksomhed, så skal der først oplyses omkring det genbrugte mængde af ressourcer i virksomhedens produkter og indpakning. Derefter den genbrugelige andel af ressourcer i deres produkter og indpakning, hvor meget skrald der årligt produceres fordelt på farlige og ikke-farlige typer af affald samt hvor meget af deres skrald der bliver sendt til genbrug/genanvendelse. Den cirkulære økonomi kan beskrives, og omhandler eksempelvis virksomhedens proces omkring design af produkter med henblik på, at muliggøre genbrug af så meget som muligt af produktet efter brugen af det.

B 8 – Workforce – General characteristics

Ifølge B 8 skal virksomheden angive virksomhedens antal ansatte samt fordelingen af ansættelsestyper (midlertidige eller permanente), køn og land.

B 9 – Workforce – Health and safety

B 9 kræver oplysning om to rapporteringer; antallet og andelen af de registrerbare arbejdsrelaterede ulykker og antallet af dødsfald som skyldes arbejdsrelaterede skader og dårligt helbred.

B 10 – Workforce – Remuneration, collective bargaining and training

B 10 omhandler aflønningen af medarbejderne. Først skal der rapporteres om det nederste lag af medarbejders aflønning i forhold til mindste lønnen som er fastsat. Derudover skal der rapporteres omkring forskellen i løn mellem mænd og kvinder, hvilket dog kan undlades hvis der er mindre end 150 ansatte. Det tredje punkt der skal rapporteres om, er andelen af ansatte som er dækket af overenskomster og til sidst omkring hvor mange timer træning en medarbejder modtager, fordelt på køn, og hvorvidt det er formelt eller uformelt.

B 11 – Workers in the value chain, affected communities, consumers and end-users

B 11 går udover virksomhedens arbejdskraft, og er en beskrivelse af virksomhedens proces med at identificere ansatte i værdikæden, fællesskaber, kunder og forbrugere, som bliver væsentligt negativt påvirket af virksomheden, hvad end det er deres produkter, services eller andet. Virksomheden skal derefter beskrive hvilke mennesker der er påvirket og hvordan.

B 12 – Convictions and fines for corruption and bribery

Handler om domme og bøder for enten korruption eller bestikkelse der er sket i rapporteringsperioden.

5.1.2 Narrative-PAT

Herfra arbejdes der i bæredygtighedsrapporteringen, i modsætning til basic module, med nogle nye elementer, som gælder for Narrative-PAT og BP. Den første ting er tre forskellige horisonter:

- Kort horisont, som dækker 1 år
- Mellem horisont, som dækker 2-5 år
- Lang horisont, som dækker længere end 5 år

Derudover skal der være overensstemmelse mellem informationen i bæredygtighedsrapporten og andre informationer og rapporter, hvilket primært vil være i virksomhedens årsrapport, som virksomheden offentliggør. I bæredygtighedsrapporten kan dette til hjælpes ved at referere til de andre rapporter som virksomheder laver, hvilket eksempelvis kunne være i deres årsrapport.

Der arbejdes også herfra med væsentlighed, hvorimod basic module arbejdede ud fra, at alt der var relevant for virksomheden skulle medtages. Væsentligheden skal vurderes ud fra de samme kriterier som ved dobbelt væsentlighedsanalysen: impact og financel. I standarden er der tre appendix. I appendix a er der en forklaring af termer, mens der i appendix b er en liste over bæredygtighedspunkter. Det er disse punkter, som virksomheden med fordel kan bruge i forbindelse med vurderingen af væsentligheden. Der er eksempelvis emnet Water and marine resources, som har sub-topics Water og Marine resources og sup-sup topics, water consumption, -withdrawals, -discharges, -discharges in the oceans samt extraction and use of marine resources. Denne opbygning er det samme med CSRD's opbygning, dog uden at målepunkterne bliver specificeret.

Narrative-PAT består af fem disclosures som skal medtages, hvis de er væsentlige. Disclosures der hører under dette område, benævnes N 1 – N 5.

N 1 – Strategy: business model and sustainability – related initiatives

Her skal virksomheden skrive omkring nøgleelementer i deres strategi og forretningsmodel, herunder produktgrupper og/eller services, hvilke markeder der handles på, de primære samarbejdspartnere (leverandører, kunder og forbrugere) og strategiske elementer der påvirker eller er omhandler bæredygtighed.

N 2 – Material sustainability matters

Her skal der beskrives hvilke emner der er væsentlige for virksomheden, ud fra væsentlighedsanalysen der er foretaget. Hvert væsentligt punkt skal beskrives kort og hvordan det påvirker mennesker eller miljøet, hvordan det påvirker og/eller kommer til at påvirke virksomhedens finansielle position og performance samt hvordan det påvirker og/eller kommer til at påvirke virksomhedens strategi og aktiviteter.

N 3 – Management of material sustainability matters

N 3 skal indeholde en beskrivelse af, hvordan virksomheden styrer væsentlige bæredygtighedsområder. Det skal som minimum indeholde informationer om, hvorvidt der er politikker eller, om der er foretaget handlinger på området. Handlingerne kan være for at forebygge, formindske og/eller udbedre faktiske eller forventede negative påvirkninger på miljøet eller på virksomhedens finansielle stilling.

Hvis der er politikker i virksomheden, så skal der beskrives, hvad målet med politikken er og hvilke væsentlige bæredygtighedsområder det omhandler. Derudover skal omfanget beskrives, hvilke aktiviteter og lande samt hvordan er værdikæden omfattet. Hvis nogle af stakeholdere er påvirket, skal dette også nævnes, og hvis politikkens formål er at overholde en standard eller lignende, skal der medtages en reference hertil. Til sidst skal der beskrives, hvordan de overvåger processen og hvor langt de er kommet imod deres mål. Det er her, hvor virksomhederne indirekte kommenterer på deres indsats i bæredygtighed, herunder forklarer hvorfor de ikke investerer lige så mange ressourcer i det, som ønsket. Der kan være gode årsager til, at bæredygtighedsagendaen for SMV'erne i perioder bliver nedprioriteret, og derved forlænger vejen til at nå deres mål.

Handlingerne der er taget skal også beskrives. Både dem der er sket i årets løb og dem der er planlagt. Rækkevidden og tidshorisonten af handlingerne skal beskrives, om det påvirker hele værdikæden, hvilke lande det påvirker samt om/hvilke stakeholdere der er påvirket. Til sidst en beskrivelse af, hvordan virksomheden måler, om handlingerne har den ønskede effekt og hvor langt de er nået i forhold til målet

Det sidste der skal medtages i N 3 er en beskrivelse af, hvilke handlinger der er taget for at blive mere energieffektive og reducerer deres drivhusgasudledning og en beskrivelse af, hvad der er gjort for at forhindre korruption og bestikkelse. Det kan være funktions-/ansvarsfordeling, oplæring af ansatte og handlinger der er taget i sager med brud på antikorrupsions og antibestikkelsespolitikker.

N 4 – Key stakeholders

Hvis virksomheden har samarbejde med stakeholders, kan den i disclosure N 4 beskrive dette samarbejde med gruppen af stakeholders. Det kunne eksempelvis være samarbejde med en nøgleleverandør om at øge bæredygtigheden af deres produkter til virksomheden. Grunden til at den kan beskrive det, er, at hvis det påvirker deres konkurrenceevne i forhold til konkurrenter, så kan den undlade informationen.

N 5 – Governance: responsibilities in relation to sustainability matters

N 5 skal omhandle ledelsen af bæredygtighedsspørgsmål. De skal beskrive hvordan det ledes og hvor ansvaret ligger i forhold hertil. Hvis det giver mening, så skal den dække roller og ansvar på ledelsesniveauet eller på individbasis.

5.1.3 Business Partners

Det andet valgfrie modul er business partners module. Dette modul er lavet med hensigten om, at virksomheden der laver en frivillig bæredygtighedsrapportering allerede, vil være på forkant med forespørgsler fra samarbejdspartnere i værdikæden. I forbindelse med udarbejdelsen af væsentlighedsanalysen, som også bruges til Narrative-PAT modulet, så bør virksomheden have analyseret sig frem til de væsentlige bæredygtighedselementer i deres værdikæde. Med den information kan de så lave disclosure BP 1 – BP 11, og hermed være på forkant med informationerne til deres samarbejdspartneres forespørgsler. Herunder gennemgås de 11 disclosures.

BP 1 – Revenues from certain sectors

Den første disclosure omhandler virksomhedens virkeområde og omsætningssammensætning. Hvis virksomheden arbejder indenfor kontroversielle våbenindustrien (eksempelvis klyngebomber), produktion af tobak, et hvert led i værdikæden omkring fossile brændsler eller med kemiske produkter, så skal det oplyses inklusive andelen af omsætningen indenfor området.

BP 2 – Gender diversity ratio in governance body

Hvis virksomheden har et styrende ledelsesorgan, så skal fordelingen af kønnet oplyses her.

BP 3 – GHG emissions reduction target

Hvis virksomheden har sat mål for at reducerer drivhusgasudledningen, så skal der her oplyses omkring Scope 1 og 2 udledninger, medmindre virksomheden også har sat mål for Scope 3 reduktioner og de opgøres i B 3. Det bemærkes, at det er forventet, at der bruges proxys til opgørelse af Scope 3, hvilket dog ikke fremgår tydeligt.

BP 4 – Transition plan for climate change mitigation

BP 4 skal oplyse om virksomhedens plan for at hjælpe med at undgå klimaændringer og overholdelse af klimaaftalen i Paris, om at undgå en stigning i temperaturen på 1,5 grader celsius.

BP 5 – Physical risks from climate change

Virksomheder som har aktiver, som potentielt kan tage skade af klimaforandringer, skal der laves en opgørelse over, hvor stor en andel af virksomhedens aktiver det omhandler samt deres værdi. Dertil skal der oplyses, hvor mange af aktiverne der bliver afhjulpnet af en eventuel climate change adaptation action, hvis der er lavet sådanne tiltag. Der skal også oplyses om placeringen af aktiverne samt hvor stor andel af omsætningen der stammer fra aktiverne samt det faktiske beløb. Til sidst skal der oplyses, den bogførte værdi af virksomhedens ejendomme efter energiklasse.

BP 6 – Hazardous waste and/or radioactive waste ratio

Her skal der oplyses om farligt og/eller radioaktivt affald som virksomheden producerer.

BP 7 – Alignment with internationally recognised instruments

Virksomheden skal i B 7 oplyse om, hvorvidt virksomhedens politikker omkring dens egen arbejdsstyrke er i tråd med relevante internationale instrumenter. Internationale instrumenter kunne eksempelvis være menneskerettigheder eller retten til at deltage i overenskomster.

BP 8 – Processes to monitor compliance and mechanisms to address violations

BP 8 omhandler virksomhedens processer omkring overholdelse af en række principper og standarder og hvordan virksomheden håndterer klager over manglende overholdelse fra dens egne medarbejdere.

BP 9 – Violations of OECD Guidelines for Multinational Enterprises or the UN Guiding Principles (including the principles and rights set out in the eight fundamental conventions of the ILO Declaration and the International Bill of Human Rights)

BP 9 hænger sammen med BP 8, da virksomheden her skal skrive, hvis der i året har været overtrædelser af standarderne i BP 8.

BP 10 – Work-life balance

Virksomheden skal i BP 10 oplyse omkring andelen af virksomhedens ansatte, som har ret til at tage familierelateret fri fordelt på køn. Derudover skal der laves en kønsmæssig opdelt opgørelse over, antallet af ansatte der har brugt denne mulighed. Familierelateret fri inkluderer eksempelvis barselsorlov.

BP 11 – Number of apprentices

Her skal der oplyses om antallet af lærlinge virksomheden har haft i perioden. Det skal ikke omregnes til fuldtidsansatte.

5.2 Feedback på udkastet

I forbindelse med udkastet har EFRAG bedt interessenter, hvad enten det er potentielle udarbejdere eller brugere af en frivillig bæredygtighedsrapport, om feedback på udkastet. Det har foregået på to måder, den første er med høringsvar. Her har EFRAG lavet et spørgeskema til udfyldelse og med mulighed for at tilføje kommentarer. Derudover har det været muligt at sende svar på eksempelvis brev til dem. Den anden del er en field test som blev udført, hvor der har været mulighed for at kommentere på arbejdet med rapporten eller som bruger af rapporten, om det er relevant.

5.2.1 Høringssvar

Standarden har lagt i udkast, så relevante parter har kunne komme med deres meninger om dens opbygning, indhold og samhörighed med CSRD. Det har EFRAG gjort ved at offentliggøre et spørgeskema, som parterne har haft mulighed for at besvare samt kommentere. Der er kommet svar fra flere forskellige parter, samt en samlet opfølgning fra EFRAG på de forskellige indmeldelser. Der gennemgås nogle af høringssvarene og den samlede tilbagemelding herunder.

Folketingets Europaudvalg

Der er opbakning til idéen og opbygningen af den frivillige standard. Der er dog kritik af dobbelt væsentlighedsanalysen, som er lig den, der er lavet i ESRS'erne, som er lavet til store virksomheder. Det vil derfor være uproportionelt at SMV'erne ville skulle lave den samme analyse som de største virksomheder. Der er fire forslag til at rette op på dette. Først kan der være fokus kun på virksomheden og ikke hele værdikæden samtidig med, at der kun er fokus på den negative påvirkning. Det andet er, at der i BP-modulet ændres fra væsentlighedsanalysen til at bruge det samme som i basic modulet, at det skal beskrives, hvis det er aktuelt. Det tredje er at få beskrevet, hvad det vil sige, at punktet er aktuelt. Til sidst et fjerde modul, der omhandler væsentlighedsanalysen.

Derudover sættes der spørgsmålstegn ved, hvorfor væsentlighedsanalysen er relevant for BP-modulet. Der foreslås, at dette gøres mere tydeligt. Dette er i god tråd med det tidligere beskrevet. BP-modulet er et vigtigt punkt for hele rapporten. Det er designet til at hjælpe SMV'en med at være på forkant med forespørgsler fra samarbejdspartnere, hvilket er en del af grunden til, at der er lavet denne frivillige bæredygtighedsrapporteringsstandard.

De sidste punkter er at undlade værdikædeperspektivet fra B 11 og hele BP 11. (Europaudvalg, 2024)

European Sustainable Investment Forum

Denne forening er en paneuropæisk bæredygtig investeringsforening, som repræsenterer nationale investeringsfora. Medlemmerne består af forskellige typer af investorer, som kapitalforvaltere, institutionelle investorer, indeks udbydere og ESG-researchere og analytikere. (Eurosif, 2024 a)

Deres generelle holdning er, at standarden laves om, så den minder mere om de øvrige bæredygtighedsrapporter (ESRS og LSME), samt at BP-modulet skal afskaffes og inkluderes i de to andre moduler samt tilpasse disse så de kommer tættere på andre rapporteringslovgivninger, herunder SFDR. Som investorer lægger de meget vægt på, at rapporten skal indeholde informationerne der skal bruges, til at rapportere under blandt andet SFDR, men også informationer som Scope 3 udledninger. De ønsker, at der også bliver lagt mere vægt på, at menneskerettighederne overholdes, og ikke kun indenfor virksomhedens egne ansatte. (Eurosif, 2024 b)

Generelt synes kommentarerne i investorernes svar at være i overensstemmelse med, hvad man ville forvente. De ønsker mere sammenlignelighed mellem de forskellige typer af standarder, både indenfor bæredygtighedsrapporteringen og til andre standarder. Foreningen repræsenterer formentligt både investorer i banker og børsnoterede virksomheder, og derfor gerne gøre det mere gennemsigtigt med, hvilke virksomheder der er gode at investere i, både store som små.

European Banking Federation

Dette svar kommer fra en organisation, som dækker over 33 nationale bankforeninger, som samlet repræsenterer 3.500 banker og dækker 2,7 millioner ansatte. Herunder er der også Finans Danmark (EBF, 2024 a), som har blandt andet Nordeas danske filial og Danske Bank som medlemmer.

EBF anbefaler generelt, at standarden holdes meget simpel til at starte med. På den måde, skal der skabes bredest mulig opbakning, da flere vil kunne lave rapporteringen uden at bruge mange ressourcer på det. Efterfølgende kan der tilføjes flere krav, for at gøre den mere brugbar. De stiller sig kritisk overfor, om væsentlighedsanalysen skal være en del af standarden, og ellers yderligere hjælp til at lave analysen og til at lave narrative PAT modulet. De mener at det kan være problematisk, at der er valgmuligheder i, hvilke moduler virksomheden vælger at rapportere. Bankernes behov for information vil være dækket af basic og BP-modulerne, men tvivler lidt på, om virksomheder kunne fravælge de to frivillige moduler, hvis dobbelt væsentlighedsanalysen virker for uoverkommelig. Derfor mener de altså, at væsentlighedsanalysen skal helt slettes og virksomhederne skal have friere mulighed for at rapportere de relevante ting, samt at der skal fjernes uvæsentlige punk-

ter som BP 10 og 12, som banker, ikke skal bruge til noget. Generelt ønsker de mere fokus på kvantitative punkter, som er nemmere at indlæse direkte i et system, så det ikke er en manuel handling fra deres side.

Derudover vil de gerne have, at udledningerne også indeholder informationer om, hvor meget udledning der er sparet, ved at have investeret i bedre udstyr, eller der kunne spares ved at investere heri. Udledninger fra værdikæden argumenterer de for, at det ikke er relevant medmindre, det allerede er i virksomheden, da det ellers er meget svært at skaffe troværdigt selv for store virksomheder. (EBF, 2024 b)

Accountancy Europe

Accountancy Europe (AE) er en brancheorganisation for revisorer i Europa. De har 50 medlemmer fra 35 lande, herunder FSR i Danmark (Accountancy, 2024 a).

AE anser samlet set standarden som meget brugbar, specielt når den kan opdeles efter hvordan virksomheden ser sin omverdens behov for information fra dem. Ulempen herved er dog, at det kan være forvirrende for læsere, da det kan være svært at udlede, hvor virksomhederne har mere med end nødvendigt. Det kunne eksempelvis være, at de fravælger BP modulet samlet set, men inkorporerer noget af informationen i basismodulet. Uagtet dette, så ser AE også en god mulighed for, at dette kan blive en fast standard som vil kunne laves i iXBRL og indsendes hvorefter relevante virksomheder vil kunne trække informationen fra det offentlige.

AE foreslår, at der tilføjes et 'roadmap' til bæredygtighedsspørgsmål, hvordan det ser ud og hvornår de forventer at løse forskellige ting. Derudover mener de, at det er svært at bruge BP modulet, da det er et meget standardiseret modul, som ikke vil være dækkende for flere forskellige sektorer, så flere SMV'ere vil mangle muligheden for at angive informationerne som vil blive forespurgt. De anerkender dog dualiteten heri, da det samtidig skal være en simpel standard med standard informationer, som kan bruges af mange forskellige virksomheder. De foreslår, at der laves en række branchespecifikke standarder som kan bruges i tillæg til den frivillige standard, som kan hjælpe med de mere specifikke elementer, som samarbejdspartnere vil efterspørge. Derudover mener de også, at Scope 3 emissioner er en for svær opgave for mange SMV'ere, som typisk har begrænset magt i deres værdikæde til at kunne 'kræve' informationen. Til sidst er det værd at bemærke, at AE mener, at de steder hvor der bliver henvist til forskellige reguleringer, guides og standarder, som SMV'erne skal forholde sig til, så mener de, at det er for stort et arbejde at pålægge SMV'erne. Det er blandt

andet klimaaftalen i Paris, hvor det vil være meget svært for den typiske SMV at vide, hvordan deres mål og politikker spiller ind i det større billede af den aftale. (Accountancy, 2024 b)

Samlet tilbagemelding

EFRAG har lavet en opsamling på samtlige tilbagemeldinger der er modtaget, hvilket i alt er 311. Derudover er der også modtaget nogle breve, som til dels har været kommentarer til nogle af besvarelsene. Generelt har tilbagemeldingen været positiv, hvilket også er afspejlet i de fire udvalgte svar der tidligere er gennemgået. Holdningen er, at der er behov for yderligere guidance på modulerne, at fjerne eller simplificere dobbelt væsentlighedsanalysen og at gøre standarden endnu mere simpel. Det er generelt et fokuspunkt i tilbagemeldingerne, at SMV'erne skal hjælpes og det skal være muligt for dem at lave det, uden at skulle investere alt for mange ressourcer i det. Der er fra brugerne af rapporten som påpeger, at der Narrative PAT er svær at håndterer, både på kort og langsiget. På kortsigt er problemet, at det kan være svært at analysere og sammenholde modulet med alternative samarbejdspartnere, da det er meget kvalitativt. Derudover kan opsætningen og oplysningerne ændres år for år, og det kan derved også være svært at gennemskue udviklingen i de enkelte virksomheder. (EFRAG, 2024 b). Dette kunne løses ved, at der bliver lavet en skabelon som kan bruges. Erhvervsstyrelsen har lavet en skabelon, som er baseret på udkastet til standarden. Det består af en PowerPoint, som manuelt skal udfyldes, og indeholder en dansk oversættelse og informationer som kan hjælpe SMV (Erhvervsstyrelsen, 2024 e). Idéen i skabelonen falder i god tråd med de generelle tilbagemeldinger der har været, det kan dog give udfordringer, hvis SMV'er har samhandel med Europæiske virksomheder som er underlagt CSRD og ønsker data. En skabelon til udarbejdelsen af bæredygtighedsrapporten er en rigtig god idé, men da det er en EU-standard, ville det give bedre mening, at der kom en fælles skabelon ud. Denne skabelon kunne derefter blive oversat til de forskellige sprog indenfor EU, som derfor var sammenlignelig på tværs af hele EU.

Narrative PAT deler generelt vandene. Ingen af udarbejderne mener, at Narrative PAT vil blive udarbejdet på baggrund af ønsker fra samarbejdspartnere. Den ene halvdel mener, at det skyldes, at de mener, at alle virksomhederne burde have en strategi uanset hvad. Den anden halvdel mener ikke, at nogle af samarbejdspartnerne vil være interesseret i deres strategier, men kun deres bæredygtighedsdata, hvilket kommer fra basic og BP-modulerne. Blandt udarbejdere og brugerne af rapporten er der også en blandet holdning til, om den er mulig at lave for udarbejderne og om brugerne ønsker den. Generelt mener udarbejderne at den er mulig at lave, mens brugerne mener, at den er brugbar. Dog stiller eksempelvis bankerne spørgsmålstejn ved brugbarheden af punkterne N 2 til N

4, som de mener er helt overflødige, og udarbejderne er kritiske overfor sværhedsgraden af N 2 og N 3. N 2 og N 3 er punkterne hvor væsentlighedsanalysen primært bliver brugt, hvorfor det giver mening, at det er denne de mener der er sværest. N 4 omhandler deres samarbejde med udvalgte nøglesamarbejdspartnere, hvorfor denne er nemmere at beskrive uden for meget forarbejde.

Der har været en generel tvivl ved brugerne af rapporten om, om BP-modulet vil være dækkende for forespørgslerne der kan modtages. Dette vil dog være en svær øvelse for EFRAG at få tilpasset, da det vil være branchespecifikt, hvad virksomhederne vil skulle rapportere omkring. Derudover kan det også spille ind, hvilket område i Europa virksomhederne ligger i. I basismodulet er derfor fordelene ved, at der bruges "hvis relevant" omkring punkterne. Det bliver derfor også foreslået, at denne formulering føres videre i stedet for, at der skal laves en væsentlighedsanalyse. De fleste virksomheder der er gået nok op i bæredygtighed til at ville lave en frivillige bæredygtighedsrapportering, må antages, at have kendskab nok omkring bæredygtigheden i deres virksomhed til at vurdere, hvilke bæredygtighedselementer der kunne være relevante. Problemet med dette kunne dog være, at dem der går meget op i bæredygtighed, ville kunne risikere at tilvælge for mange punkter eller fravælge rapporten før første udførsel grundet mængden af punkter de mener er relevante. Det kunne også sagtens give mening at beholde væsentlighedsanalysen, men at gøre den mere simpel.

Til slut mente de fleste af respondenterne, at rapporten var acceptabelt dækkende ud fra idéen om standarden. De fleste mente også, at standarden ville være dækkende for de forespørgsler de har fået indtil videre fra deres samarbejdspartnere, måske med tilføjelsen af nogle punkter. Dog var der forslag til at tydeliggøre, hvornår data stammede fra virksomheden, fra virksomhedens downstream og fra virksomhedens upstream. Der var generelt modstand i forhold til henvisninger til andre standarder og aftaler, lige som revisorerne mente. (EFRAG, 2024 b)

Alt i alt er der altså bred enighed om, at standarden er brugbar og at den giver information, som kan afhjælpe en del af de forespørgsler der forventer at modtage fra samarbejdspartnere. Der er dog også en generel modstand imod de sværeste/tungeste elementer i standarden, altså sammenholdelse i forhold til eksempelvis Paris-aftalen og dobbelt væsentlighedsanalysen. De 32 brugere der har svaret, mener også, at den er overkommelig for dem at lave.

5.2.2 Resultater fra field test

I forbindelse med udkastet til standarden har EFRAG også lavet en field test. 111 virksomheder haft fået muligheden for enten A) at lave den frivillige standard, deltagelse ved workshops og besvare et spørgeskema, eller B) blot lave forberedelserne til at lave standarden, herunder vurderer, hvilke fordele og ulemper samt hvor meget arbejder der ville være forbundet med udarbejdelsen, men også deltage ved workshops og besvare et spørgeskema. Næsten to ud af tre valgte mulighed A.

Deltagerne har skulle vurdere hvert modul ud fra seks forskellige forhold. En af udfordringerne der har været hos de fleste i alle tre moduler er, hvorvidt data har været til stede og af tilstrækkelig karakter. Mellem 65 % og 86 % havde problemer hermed i de forskellige moduler. Derudover havde 62 % – 72 % manglende evner eller ressourcer til alle tre moduler. Herefter var det lidt forskelligt. Basic module og BP module har den samme udfordring, med 53 % af respondenterne mener, at manglede IT eller andre hjælpeværktøjer er et problem. Når der er tale om SMV'er, så giver disse tre problemstillinger god mening. Det kan være svært for dem at vide, hvor de kan indhente troværdige informationer og muligvis have svært ved at få noget fra leverandørerne, henset til deres størrelser. Typisk er SMV'erne også mindre professionelle og udnytter deres medarbejdere så meget som muligt, da økonomien hertil spiller en større rolle end hos større virksomheder. De vil typisk også have investeret mindre i IT-systemer, da andet ikke har været nødvendigt, medmindre deres branche har påkrævet det, hvorfor det også virker naturligt, at denne udfordring er mindre set end de andre. De mindste af deltagerne synes også, at teksterne var meget komplekse eller at kravet var komplekst. Til gengæld synes 54 % at det var meget komplekst at overholde kravene i Narrative PAT modulet, mens IT kun fyldte for 27 %. Dette giver også god mening, da modulet er mere kvalitativt med forklaringer omkring deres politikker, handling og mål. Her vil IT delen betyde mindre, mens det vil være svært at vurdere, om man får skrevet omkring det relevante og hvornår man skriver nok. Kompleksiteten er også vurderet rimeligt højt i BP modulet, med 47 % der synes dette. Der op til 34 % der mener, at beskrivelserne er svære, hvilket er det mindste problem i de fleste kategorier, med undtagelse af opsamlingskategorien "others", som ligger mellem 8 % og 16 %.

De sværeste punkter i basic module for de udførende virksomheder var de hårde klima orienterede punkter, som udledninger, forurening af luft, vand og jord, biodiversitet, vand og cirkulær økonomi. Mange af punkterne kræver at der laves relativt komplekse beregninger, som de færreste SMV'er umiddelbart er i stand til og som generelt er svære at få programmer til. Derudover var mange af virksomhederne også så små, at de benyttede sig af kontorfællesskaber, hvorfor energiforbrug og

affaldshåndtering og -sortering ikke nødvendigvis er under virksomhedens kontrol. Biodiversitet kræver, at det bliver gjort mere specifikt, hvornår de eksempelvis er tæt på natur. Vand svinger meget fra land til land i forhold til hvor svært emnet er, da det ikke er alle steder, der er offentligt tilgængeligt materiale.

Der var også problemer med definitionerne på punktet omkring medarbejders aflønning (B 10), da det kunne være problematisk at oplyse omkring lønforhold i så små virksomheder, da det ville være nemmere at gennemskue de enkeltes løn. Derudover er det ikke alle lande, hvor der er en decideret mindste løn, hvorfor overenskomster kunne være baseline i stedet. Medarbejdernes forhold i værdikæden (B 11) blev også kritiseret for at være alt for svært, da værdikæden kunne være meget lang og svarene potentielt af tvivlsom kvalitet/troværdighed. Det kunne også afsløre leverandører, hvilket kunne være en konkurrencemæssig ulempe.

Brugerne af rapporten, 27 respondenter, har vurderet, at det er B 3, B 6, B 7, B 9 og B 10 der er de mest relevante. De omhandler henholdsvis CO₂-udledning, vand, ressourceforbrug, cirkulær økonomi og affaldshåndtering og medarbejder sikkerhed og aflønning samt uddannelse. De miljømæssige punkter er naturligt vurderet relevante, da det er højaktuelle emner. Medarbejder sikkerhed og aflønning er vurderet lidt mindre relevant, men stadig relevante. Flere af respondenterne indhenter allerede sikkerhedsdata fra deres SMV-samarbejdspartnere, mens aflønningen er så bred, at de fleste respondenter mente, at en del af punktet var overflødigt. Nogle nævner, at dele af den er dækket af lovgivning, hvorfor det ikke er relevant, mens andre mente at træningen var irrelevant. De mindst relevante er B 5 og B12, som dækker biodiversitet samt domme og bøder. Grunden til den lave relevans i forhold til biodiversitet er, at den ikke lige nu vurderes at være højaktuel, men at de forventer, at det bliver vigtigt senere. Der var også usikkerhed om, om SMV'erne ville være i stand til at svare korrekt på punktet, hvorfor der er forslag om, at lave det om til virksomhedens lokalitet, hvorefter dette kunne bruges i en placeringstjeneste af brugerne af rapporten. Domme og bøder er relevante for nogle af brugerne, som banker der arbejder mere med etisk ledelse, mens konsulenter og større virksomheder ikke synes punktet er relevant.

I Narrative-PAT mener respondenterne, at det er N 2 og N 3 der er mest komplekse. Dette er forventeligt, da det kun er disse to punkter, hvor der skal laves en dybdegående beskrivelse. N 2 skal dobbelt væsentlighedsanalysens resultat inddrages, hvilket de udførende virksomheder også mener er svært, som de fleste respondenter i høringssvaret forventede. N 3 udbygger på N 2, hvorfor denne burde have samme vurdering af sværhedsgrad. I forhold til relevansen af disclosureerne vurderer

respondenterne, at N 4 er den eneste disclosure, som er mellem relevant. Resten vurderes at være høj relevante.

BP-modulet er også blevet gennemgået i forhold til de samme parametre, hvor BP 3, BP 4 og BP 5 vurderes som værende de mest komplekse. Det er igen meget klimabaserede spørgsmål med mål om reducere af CO₂-udledning, plan for afbødning af klima forandring og den fysiske risiko for virksomheden som følge af klimaforandring. Lidt mere blandet holdning er der til BP 7, BP 8 og BP 9, som omhandler virksomhedens politikker i forhold til internationale instrumenter, virksomhedens proces for overholdelse af principper og standarder og konsekvenserne heraf. Det er igen klart, at de mindre virksomheder har sværere ved at skaffe helt konkret data, som kræver nogle færdigheder, som muligvis ikke er i virksomhederne grundet deres størrelse.

Samlet set for alle tre moduler vurderer deltagerne og brugerne, at der generelt er god synergi til andre spørgeskemaer, øget mulighed for at få finansiering, øgede konkurrencemæssige fordele og mere opmærksomhed og kontrol af bæredygtighedsproblemstillinger i virksomheden. (EFRAG, 2024 d)

6. Respondenternes holdning til den frivillige standard

For at analysere hvordan den frivillige standard forventeligt bliver modtaget af danske SMV'er, er der afholdt interviews med en række forskellige virksomheder. Da virksomhedens respektive branche, størrelse og generelle situation naturligt vil spille en rolle i deres opfattelse af den frivillige standard og dens brugbarhed, er der nedenfor en kort introduktion til virksomhederne, deres daglige drift, ejerstruktur og deres hidtidige rapporteringer. Herefter vil det blive gennemgået hvad virksomhedernes generelle holdning til bæredygtighed og standarden er, og hvordan de ser mulighederne, udfordringerne og meningen i eventuelt at lave en frivillig bæredygtighedsrapport for deres virksomhed.

6.1 Introduktion til respondenter

Respondent R

Respondenten er en entreprenør der arbejder primært i kloak-branchen, med opgaver inden for jord, kloak, anlæg, belægning og betonarbejder. Virksomheden aflægger regnskab efter regnskabsklasse B. Det er en ejerleddet virksomhed, hvor hovedaktionær ejer 100 %. Der bliver ikke beskrevet

noget omkring bæredygtighed i årsrapporten generelt. Respondentens primære forretningsmæssige fokus er at skabe finansielle resultater på både kort og lang sigt, samtidig med at fremtidssikre virksomheds omdømme ved at investere i den bæredygtige omstilling. Der investeres derfor immaterielt i bæredygtighed ved diverse certificeringer. Som leverandør til flere store CSRD-omfattede samarbejdspartnere prioriteres bæredygtighed derfor højt.

Respondent L

Respondenten er en smede-/produktionsvirksomhed af stål- og jernprodukter primært til B2B. Virksomheden aflægges regnskab efter regnskabsklasse B. Det er en ejerleddet virksomhed, hvor hovedaktionær ejer over 50 %. Der bliver ikke beskrevet noget omkring bæredygtighed i årsrapporten generelt. I lighed med respondent R, så er respondentens primære fokus de finansielle resultater. Størstedelen af kunder og øvrige samarbejdspartnere er omfattet af CSRD, enten i Danmark eller øvrige EU-lande. Respondenten har ikke investeret mange ressourcer i bæredygtighed endnu, men har forventninger til steder, hvor der skal gøres i produktionsleddet.

Respondent V

Respondenten er en handelsvirksomhed med en lille produktionsenhed. Virksomheden køber pumper, aktuatorer og andre dele der bruges til den slags pumpesystemer. Delene kombineres og tilpasses, og der fastsættes eventuelt hjemmelavede beslag til det færdige produkt. Denne type produkter bliver bestilt og respondenter laver herefter beregningerne der er påkrævet til at opfylde kundens krav. Andre salg er af standardiserede pumper, som købes hjem og sælges videre. Der handles langt hovedsageligt med danske kunder. Flere af virksomhedens kunder monterer derefter rundt omkring i hele verdenen. Respondentens kunder er primært ikke omfattet af CSRD, men der er mellem 5-10 kunder ud af de samlede 350-400 kunder. Der handles en del til projekter, hvorfor det også svinger. Regnskabet aflægges efter regnskabsklasse B, og virksomheden er ejerleddet.

Respondent H

Respondenten er en produktionsvirksomhed som primært arbejder med træbaserede produkter. Der købes træprodukter fra 30-50 store leverandører, som forventes at blive underlagt CSRD. Virksomheden sælger til et marked bestående af få, store kæder, som har mange butikker rundt omkring i hele Danmark. De største 3-4 kunder dækker 80-90 % af omsætningen og bliver underlagt CSRD. Virksomheden laver en ESG-rapport, som offentliggøres på hjemmesiden, og som indehol-

der blandt andet medarbejder fordeling og CO₂-udledning og mål for reduktion heraf. Virksomheden er blevet mere professionel med en større bestyrelse med medlemmer der ikke kun kommer fra familien, og en ny direktør, men begge grundlæggere er stadig involveret i virksomheden. Regnskabsklassen er C (mellem).

Respondent B

Respondenten er en produktions- og servicevirksomhed. Ydelserne der tilbydes, er blandt andet udleje af containere, afhentning af skrot og andet affald. Derudover sælges det indhentede metalaffald efter det er blevet sorteret, kontrolleret og behandlet. Virksomhedens leverandør- og kunde-forhold er kompliceret, da flere er på begge sider. Leverandører kan være private og små virksomheder, men det kan også være større virksomheder der sælger skrottet fra deres produktion. Når det derefter er forarbejdet, køber de det tilbage igen. Samlet set har virksomheden omkring 50 kunder. De største kunder ligger i Tyrkiet, omkring 10 % af virksomhedens omsætning ligger i EU. Virksomhedens regnskabsklasse er C (mellem) og er ejerleddet af stifteren.

Respondent S

Respondenten er en produktionsvirksomhed. De producerer kabelbakker af stål der anvendes i større erhvervsbyggerier rundt omkring i verdenen, dog primært inden for EU. Produkterne er en meget lille del af de samlede byggerier. De har en del kunder som bliver omfattet af CSRD, og en leverandør der forventeligt også gør det. Der er indtil videre ikke arbejdet ret meget med bæredygtighed, der begynder dog at komme mindre tiltag. Virksomheden aflægger regnskab efter regnskabsklasse B og er til dagligt drevet af den ultimative ejer.

6.2 Respondenternes generelle syn på bæredygtighed

De respektive respondenter er indledningsvist forespurgt til deres definition af 'bæredygtighed'. Formålet med dette spørgsmål er at få en forståelse for hvor bredt respondenterne opfatter bæredygtighed. I forbindelse hermed få en forståelse for deres fortolkninger af spørgsmål omkring bæredygtighed. Respondenterne har vidt forskellige holdninger hertil. Udgangspunktet er, at bæredygtighed ikke udelukkende betragtes som værende miljøorienteret, som indgår under 'E' i ESG, som værende en gammeldags tilgang til rammerne omkring begrebet. Denne lidt uddaterede tilgang var tilfældet ved respondenterne V og S. Selvom respondent V primært associerer miljø med bæredygtig-

hed, har respondenterne gjort sig overvejelser omkring diverse andre forhold, som indgår i rammerne. Respondent S har generelt ikke haft fokus på bæredygtighed eller rapporteringer inden for området, hvorfor respondenterne ikke nødvendigvis har kendskabet til den bredere definition.

Respondent L definerer bæredygtighed som værende ansvarlighed og ordentlighed over for samfundet og omverdenen. Denne fortolkning understøtter det holistiske formål fra Brundtland-rapportens definition af bæredygtighed, udarbejdet af Brundtland Kommissionen:

”En bæredygtig udvikling er en udvikling, som opfylder de nuværende behov, uden at bringe fremtidige generationers muligheder for at opfylde deres behov i fare.”

(Bæredygtig Udvikling, A)

At opfylde egne nuværende behov med ansvarspådragelse over for fremtidens generationer dækker den holistiske tankegang og hele fundamentet for at investere i bæredygtighed. Dette begrænser sig ikke kun til miljøorientering, men en grundlæggende orientering omkring hvordan store og små virksomheder både arbejder, og bør arbejde, hen mod en ansvarlig langsigtet bæredygtighedsorientering. På tilsvarende vis har respondenterne suppleret med ansvarlig udvikling, hvor ansvarligheden bekræftes af forskellige certificeringer. Dette kunne være ved at understøtte bæredygtighedsorienteringen ved produkt- og virksomhedscertificering inden for området. Inddragelsen af tredjepart til valideringen eliminerer eventuel bias i forhold til at vurdere egne evner, hvilket understøtter Brundtlands definition på bæredygtighed. Det kan herved konkluderes, at ’bæredygtighed’ er udbredt og det generelt set ikke længere defineres som værende kun den miljømæssig udledning. Dette underbygger desuden, at respondenternes typiske besvarelser ikke begrænser sig til miljø, men mere i et bredt aspekt.

6.2.1 Forventningen til respondenternes inddragelse i CSRD-rapporteringer

Der er en generel fællesorientering om, at de brancher, hvor respondenterne agerer inden for, har et generelt øget fokus på den bæredygtige agenda over den seneste årrække. Dette øgede fokus i de forskellige brancher har bidraget til, at ledelsen i større eller mindre omfang har haft bæredygtighed som et opmærksomhedspunkt. Respondenterne har alle oplevet en stigning i forespørgslerne fra deres samarbejdspartnere. De bliver forespurgt i forhold til, at samarbejdspartnerne gerne vil have mere kendskab til respondenternes arbejde med bæredygtighed, og forstå hvor langt de er og hvilke ambitioner de har. Disse forespørgsler kommer i forlængelse af implementeringen af CSRD,

og henvendelserne kommer derfor ikke som nogen overraskelse, da det er fra samarbejdspartnere som vil blive omfattet af at skulle rapportere fra 2024 regnskabsåret.

Selvom der har været henvendelser fra CSRD-omfattede virksomheder, så har respondenterne på nuværende tidspunkt ikke oplevet konkrete dataforespørgsler. Det er derfor også indtrykket, at det er den indledende fase for de store virksomheder efter implementeringen af CSRD. Det er en scopingproces af de forskellige samarbejdspartnere i værdikædens forskellige led. Der vil derfor forventeligt først senere foreligge mere konkrete krav til rapporteringsdata. Som følge af, at de inddragede respondenter er SMV'er, vil de som udgangspunkt udgøre en mindre påvirkningsmæssig andel i de rapporteringspligtiges værdikæde. De vil derfor forventeligt de første år mere lempeligt indgå som en skønnet del af helheden, hvorfor der ikke vil stilles ultimative krav til rapporteringsdata før de lovgivningsmæssigt er underlagt dette. Det er en ny verden, der åbnes op for, så det kan på nuværende tidspunkt være problematisk med så kort varsel at stille krav til samarbejdspartnere om nogle frivillige initiativer, som endnu ikke er færdiggjorte. Herunder som følge af, at visse oplysningskrav i lovgivningen har en overgangsperiode på 1-3 år for at lette virksomhedernes overgang til de nye rapporteringskrav (Deloitte, 2024). For de store virksomheder har der tidligere været nogle krav til rapportering om bæredygtighed via ESG og CSR i ledelsesberetning, jævnfør årsregnskabsloven § 99 a og øvrig rapporteringsformer. Implementeringen af CSRD har ikke reduceret fokuset i følge respondenterne.

I virksomhedernes brancher kan det være meget svært at opgøre deres direkte miljømæssige påvirkninger, da der oftest er mange forskellige processer, der skal beregnes og indregnes. Forventningen er derfor, at de CSRD-omfattede samarbejdspartnere vil være mere skarpe i deres forventninger til samarbejdspartnere, i forlængelse af de skærpede krav. De vil derfor forsøge at indhente data fra flere af deres samarbejdspartnere. De har et konkret ønske om at kunne rapportere mest muligt præcist og derved skønne mindst muligt. Hvis de omfattede virksomheder derfor har enkelte leverandører som kan levere data, vil de kunne bruge dette til at skønne de øvrige leverandørers påvirkninger. På denne måde at kunne fastlægge nogle rammer for den skønnebaserede population. Disse drøftelser vil danne rammerne for opgørelsen af skønnet på den øvrige del af populationen. Denne vurdering kommer sig af, at de indregnede skøn i bæredygtighedsrapporteringen skal underbygges med forklaringer bag opgørelsen.

6.2.2 Respondenternes status på bæredygtighed

Det er de færreste af respondenterne der indtil nu har hørt om den frivillige standard. Respondent B er af deres tilknyttede interesseforening blevet introduceret hertil sammen med nogle af deres nærmeste konkurrenter. Denne introduktion har ifølge respondenterne skræmt SMV'erne i deres branche, selvom formålet har været at være en venlig henstilling til vigtigheden af bæredygtighed. Respondenten siger, at flere mindre konkurrenter er begyndt at fusionere, for at være bedre stillet ressourcemæssigt til at kunne rapportere omkring bæredygtighed. Respondent B har en lidt anderledes holdning til bæredygtighedsagendaen, som følge af, at de på nuværende tidspunkt er rigtig langt i forhold deres nærmeste konkurrenter og de øvrige respondenter. Deres generelle ambitionsniveau overstiger således rammerne for den frivillige standard. De har på nuværende tidspunkt et ønske om at udforme en bæredygtighedsrapportering der kan aflægges efter CSRD. Denne forventning er med forbehold for, at de på nuværende tidspunkt ikke er fuldt ud klar over omfanget for CSRD's bæredygtighedsrapportering. Når de nærmer sig at ville udarbejde deres bæredygtighedsrapportering, vil de følge op på omfanget af de to muligheder, og vurdere ressourceforbruget. De har en forventning til, at bæredygtighedsfokusset kun lige er igangsat, hvorfor det kommer til at fylde mere, end hvad den frivillige standard umiddelbart dækker. De stræber derfor efter den potentielle konkurrencemæssig fordel, som udvidelsen til CSRD's bæredygtighedsrapportering ville kunne bidrage til, eller blot at være meget fleksible og transparente over for samarbejdspartnere og deres konkrete behov. Derudover betragter de, at deres klarhed til eventuelt at kunne rapportere efter CSRD, frem for den frivillige standard, som værende en stor fordel. Det er deres vurdering, at det for mange mindre og større konkurrenter vil være en stor omvæltning og udfordring, hvis de ikke på nuværende tidspunkt har investeret i bæredygtighed. Dette vil specielt gøre sig gældende for de mange SMV'er der konkurrerer imod. Dette er derfor med til at understøtte deres konkurrencemæssige fordel.

Der er generel bred forståelse blandt respondenterne for grundlaget bag implementeringen af direktivet. Der er dog ikke tilsvarende enighed om begejstringen for kravene der kan blive stillet indirekte til dem. Selvom der på nuværende tidspunkt ikke foreligger konkrete krav til en bæredygtighedsrapportering for deres virksomheder, så er der en fælles forventning til, at forespørgslerne fra samarbejdspartnere bliver til konkrete krav. Selvom der er en forventning til fremtidige krav, deler de også overordnet en forventning om, at det bliver en blød overgang, hvor der ikke vil kræves ultimatummer på kort sigt.

Der er ikke enighed om, hvornår den frivillige standard vil have en afledt konkurrencemæssig effekt i markedet. Respondenterne V og S forventer at de første år vil være med stor betydning. Respondenterne forventer, at det for SMV'erne vil være de første år hvor investeringen i den frivillige standard vil have den største positive effekt, da respondenterne mener, det er i denne periode, hvor nogle konkurrenter vil kunne differentiere sig. Forventningen fra respondent V er, at der efter en mindre årrække vil være meget få SMV'er der ikke udarbejder en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard. Forskellen på tværs af branchen, vil blot være i detaljegraden og om hvorvidt nogle vil nøjes med det obligatoriske basic module. Respondent S er sikker på, at sælgerne i virksomheden vil fortælle det videre, hvis virksomheden begynder at tabe salg på grund af en manglende rapport i forhold til konkurrenterne, hvorefter de vil overveje tiltag til at konkurrerer med det. Respondent S oplever deres branche med den mindste bevægelse indenfor bæredygtighed. Respondenten har generelt ikke oplevet meget opmærksomhed på det, da prisen på 'grønt stål' oftest har afskrækket kunderne. I et byggeri er kabelbakker ikke den stor del af det samlede arbejde, hvorfor der her ikke vil være meget bæredygtighed at vinde for samarbejdspartnerne.

Modsat respondent V og S deler respondent R nemlig holdningen om, at de frivillige tiltag vil bidrage til et grundlæggende konkurrenceparameter, men først på lang sigt. Respondent H har en lidt mere blandet holdning, som følge af at branchens fokus på bæredygtighed er afledt af de makroøkonomiske forhold. I perioder med god økonomi blandt kunderne, er der et øget fokus på de bæredygtige produkter, imens der i dårlige økonomiske perioder, eksempelvis med høje inflationsrater, vægtes pris over bæredygtighed. Dette er en udfordring for respondent H, som historisk har investeret mange ressourcer i bæredygtighed og at rapportere omkring deres bæredygtige tilgang til at drive virksomheden. Respondenten vurderer behovet for at udvide dybden af virksomhedens produktsortiment med mindre bæredygtige varer. Udvidelsen sker med henblik på at kunne følge med på konkurrencedygtige priser i svære tider. En væsentlig problemstilling ved dette vil være, at sådan en produktudvidelse vil blive afspejlet negativt i en ellers detaljeret ESG-rapport, som respondenter allerede frivilligt udarbejder. Det er ikke samme oplevelse de andre respondenter har i forhold til de makroøkonomiske udsving. Dette understreger væsentligheden af at kende sin omverden. Det er ikke nødvendigvis den rigtige løsning at tilgå bæredygtighedsagendaen uden at have inddraget egen og samarbejdspartners fokus og vision inden for bæredygtighed.

De forskellige overvejelser respondenterne har i forhold til den frivillige standard skal holdes op mod, at de agerer i forskellige brancher og med forskellige samarbejdspartnere. Dette kan have en

betydning for respondenternes fortolkning af, hvor deres samarbejdspartnere vurderes at se væsentligheden i bæredygtighedsrapportering. Respondent R har samarbejde med forsikringsselskaber og enkelte CSRD-omfattede virksomheder. Grundet respondentens størrelsen sammenholdt med tilsvarende større konkurrenter i branchen, har respondenterne ikke oplevet ret mange henvendelser fra samarbejdspartnere vedrørende bæredygtighedsdata. Dette forventes af respondenterne at ændre sig til et større omfang. På nuværende tidspunkt vurderes størrelsen af samhandlen dog som værende begrænsningen for, at deres store samarbejdspartnere stiller rapporteringskrav til virksomheden. De øvrige respondenter har overordnet mærket et lidt større pres fra deres samarbejdspartnere, dog uden at det giver anledning til, at de på nuværende tidspunkt er underlagt at skulle rapportere konkret data.

Respondent S har oplevet et pres for at skulle deltage i en seance omkring en form for spørgeskema omkring CO₂-udledning. Ved udfyldelse heraf, vil respondenterne få en score, som vil kunne rapporteres til samarbejdspartnere. Udover at størrelsen af SMV'en har en betydning for rapporteringskravet fra samarbejdspartnere, så har respondenternes brancher og rolle i værdikæden også en betydning. Eksempelvis forventer respondent V, at der ikke bliver stillet ret mange krav til at kunne rapportere data til en stor dansk børsnoteret virksomhed i forbindelse med levering af produkter til virksomhedens ventilation af produktionsbygning. Respondenterne indkøber og ændrer, tilpasser og/eller sammensætter det indkøbte, i forbindelse med at videresælge det til montering i projektet. Af det af respondenterne samlede solgte produkt, er respondentens arbejde en meget lille del, i forhold til udledningen foranlediget af det indkøbte. Respondent V's rolle må derfor antages at være af så begrænset berøring, at deres forretningsmodel ikke stiller krav til samme rapporteringskrav som andre virksomhedstyper og -roller. De kan derfor blive skånet i den indledende periode efter implementeringen af CSRD. Henset til den forventede lille tilføjelse af eget arbejde, vil respondenterne derfor i langt overvejende grad kunne få den nødvendige information direkte fra deres samarbejdspartnere.

Der er ingen af respondenterne, som på nuværende tidspunkt stiller krav til deres egne samarbejdspartnere omkring rapportering af data eller lignende. Dette ville heller ikke være en direkte forventning, men kunne være en realitet for de SMV'er, der på nuværende tidspunkt er stærkt investeret i bæredygtighed. For disse kunne det være tilfældet, at de havde øget detaljegraden for eget data ved at inddrage samarbejdspartnerne upstream i værdikæden, som allerede var omfattet af CSRD's bæredygtighedsrapportering. Dette er dog et fokuspunkt for flere af respondenterne, som

forventer at udforme den frivillige standard, herunder også mere end det obligatoriske basic module.

6.2.3 Respondenternes arbejde med og overvejelser omkring bæredygtighed

Som beskrevet ovenfor har der været en fælles enighed om at de respektive brancher som respondenterne agerer inden for, er berørt af et stigende fokus på ESG og bæredygtighed i sin helhed hen over de seneste år. Det generelt stigende fokus i brancherne har for nogle af respondenterne været en indikator på vigtigheden af at foretage nogle interne bæredygtighedstiltag i virksomhederne. Formålet med disse tiltag har været at være på forkant og dermed at kunne udnytte potentialet i at vinde andele i et marked med et øget bæredygtighedsfokus. Dette har været tilfældet ved respondent R, som har igangsat nogle tiltag inden for certificering af virksomheden, med bæredygtighed som det primære fokus. Derudover indkøber respondent R færdigblandede råvarer, hvor de årligt opnår en ressourcebesparelse på blandt andet cementeringsmaterialer. Respondent R støtter endvidere op om samarbejdspartnerne, hvor omdrejningspunktet for forretningsmodellen er ud fra en bæredygtig tilgang. Dette kunne eksempelvis være værktøj og andre småanskaffelser som leases, hvorefter de efter leasingperioden skilles ad og sorteres til genbrug og nedbrydning. Dette tiltag har også været på agendaen hos respondent L, men er ikke blevet handlet på endnu.

For både respondent B, R og L er der mulighed for at foretage et stort bæredygtighedstiltag ved at udskifte vare- og lastbiler drevet af fossile brændstoffer ud med vare- og lastbiler på el. Der er på nuværende tidspunkt to konkrete udfordringer i forhold til en potentiel udskiftning:

- Udbuddet af vare- og lastbiler på el må lovgivningsmæssigt ikke trække tilsvarende læs på en trailer, som deres nuværende alternativer på fossile brændstoffer. Hvis de investerer i eldrevne vare- og lastbiler, vil de derfor være nødsaget til at investere i nogle vare- og lastbiler, som ikke vil kunne bruges i alle situationer. Derved vil de være nødsaget til at have nogle ekstra vare- og lastbiler til at stå til situationer, hvor bilerne skal have mulighed for tungt læs. Dette vil derved ikke bidrage direkte til det ønskede formål. Respondenterne var generelt også tvivlsomme omkring skiftet, da deres brancher oftest kræver tunge læs på bilerne.
- Udbuddet af vare- og lastbiler på el er på nuværende tidspunkt meget dyre, især i forhold til hvor mange kilometer de er opgivet til at kunne køre på én opladning. Endvidere er der nogle usikkerhedsfaktorer forbundet med rækkevidden i vinterperioden, hvor den bliver forringet i forhold det opgivet antal kilometer. Med behovet for at køre med tunge læs, vil rækkevidden

forventeligt være endnu mindre i både sommer- og vinterperioder. Der er derfor for stor risiko forbundet med spildtid ved opladning og gennemsløb i rækkevidden, mens de samtidig er meget dyre end alternativerne drevet af fossile brændstoffer.

I forlængelse af bildrift har både respondent R og B investeret i en tillægs-applikation til deres primære ERP-system. Formålet med dette applikationssystem er at tracke CO₂-udledningen på deres biler, varevogne og lastbiler udledt på deres forskellige projekter og leverancer. Dette initiativ er meget aktuelt i kommende krav til CSRD's Scope 3 på CO₂-udledning. For respondent B opgøres det ud fra et gennemsnitligt forbrug på cirka 70 kilometer. Denne sats er fastsat ud fra en vurdering af, at det ikke vil bidrage til væsentlig fejlinformation over for deres samarbejdspartnere, dette er uanset om de er lidt tættere på eller længere væk. Deres gennemsnitsopgørelse benyttes ud fra offentlige datakilder og egen kundeerfaring. Deres opgørelse er vurderet tilstrækkelig nøjagtig af samarbejdspartnere, men hvis samarbejdspartnere ender med at skifte holdning til opgørelsesmetoden, kan de også tracke den faktiske udledning. De er derfor ikke hindret på dette målepunkt. Denne data har respondent B offentliggjort på deres kundeportal, så samarbejdspartnere let selv kan tilgå den data, som de skal bruge på varenummerniveau. Dette tiltag har de kun mulighed for at offentliggøre som følge af at de opgør ud fra en gennemsnitsbetragtning på varenummerniveau. Det er for respondent R muligt at opgøre udledningen til samarbejdspartnerne, men respondenteren har ikke aktivt gjort sig heri endnu, da der ikke har været nogle konkrete forespørgsler.

Respondent S har også foretaget nogle bæredygtighedstiltag i virksomheden, som primært er sket i forbindelse med udvidelse af produktions- og lagerfaciliteterne, hvor der er sat solceller på taget, lagt ekstra meget isolering og valgt en bæredygtig opvarmningskilde. Opfattelsen er dog, at respondenteren har lavet disse tiltag af mere økonomiske end bæredygtighedsmæssige årsager. Uagtet årsagen vil det kunne have en positiv effekt på virksomhedens bæredygtighedsrapport, hvis der på et tidspunkt skal udarbejdes en sådan.

Fordelen ved at være SMV i en bæredygtig omstillingsperiode kan være, at der ikke bliver set lige så skævt på dette segment, ved investering i ikke-bæredygtige aktiver eller ressourcer, som ved store virksomheder. Det skyldes i høj grad, at de mere bæredygtige alternativer oftest er dyrere, hvilket mindre virksomheder ikke nødvendigvis har kapitalen til. Derimod vil de bæredygtige initiativer eller tiltag der implementeres bidrage til en konkurrencemæssig fordel, da det ikke vil være en forventning fra de store virksomheder, at alle initiativer vil være med bæredygtighed for øje. Dette har for

respondent R været et observationspunkt italesat af de store samarbejdspartnere ved investering med bæredygtige tiltag for øje.

Respondent H har historisk prioriteret gennemsigtighed og transparens i deres forretningsfokus på ESG og bæredygtighed ved 'ansvarlig udvikling'. Det har de sørget for, ved at blive certificeret på så mange områder som muligt, og ved at sikre, at nye tiltag ikke strider mod disse certificeringer. Respondent H agerer i en branche, hvor der stilles store krav til certificerede materialer, for at sikre at de håndteres korrekt forinden de ender hos slutbrugerne. Hertil har respondent H suppleret med øvrige certificeringer direkte rettet mod en mere bæredygtig orientering. Dette fokuspunkt har været som led i et generelt krav fra væsentlige samarbejdspartnere. Det er deres klare vurdering og indtryk, at det for dem har været en direkte konkurrencemæssig fordel, at de har været længere på bæredygtighedsagendaen end de nærmeste konkurrenter. Det viser sig dog historisk i denne branche, at bæredygtighed er et tilvalg i perioder med god økonomi, og et fravalg i perioder med dårlig økonomi. Denne erfaring har påvirket ledelsesbeslutninger om, hvorvidt der bør produktudvikles til et mere prisvenligt produktsortiment, som også er omtalt tidligere. Hvorvidt dette bliver påvirket af CSRD er uvis.

Den anden respondent, hvor bæredygtighed over de seneste par år har været meget tiltagende, er respondent B. Respondent B har i en længere periode været fokuseret på bæredygtighed, men har i de seneste år øget investeringerne og ressourcerne heri. Dette har været for at være bedst muligt stillet i en verden, hvor det er et spørgsmål om tid, før de forventer, at bæredygtighed overgår prisen som værende det største konkurrenceparameter. Bæredygtighed bliver af respondenten omtalt som virksomhedens DNA. Det er især over den seneste årrække, hvor proaktiviteten omkring den bæredygtige tilgang er ændret fra at være et fokuspunkt, til at blive en del af DNA'et. Det er ledelsens holdning, at der i forbindelse med alle investeringer og tiltag i virksomheden også skal forespørges omkring substituerende alternativer. Såfremt at de bæredygtige substitutter konkurrencemæssigt kun adskiller sig på prisniveauet, så vil de som udgangspunkt altid vælge det bæredygtige valg. Hvis de ikke-bæredygtige produkter er overlegne på flere punkter, og at det bæredygtige alternativ vil ende ud med at være en daglig hæmsko, så vil praktikken alligevel vægtes højere. De har eksempelvis endnu ikke investeret i eldrevet lastbiler, da den bæredygtige optimering ikke vurderes at være tilstrækkelig i forhold til det økonomiske og praktiske aspekt, som tidligere nævnt. Ligesom med varebiler, så er lastbiler endnu ikke en på et investeringsbart niveau sammenholdt med den 'goodwill' som bæredygtighedsaftrykket vil medføre for virksomheden. Det er af ledelsen besluttet

at bæredygtigheden skal prioriteres, hvor det giver værdi for virksomheden. Dette skal naturligvis være med øje for, at det er en virksomhed, som fortsat skal kunne være rentabel, hvorfor det ikke er for enhver pris. Selvom de er meget orienteret om at alle investeringer og tiltag skal vendes ud fra et bæredygtigt synspunkt, så befinder de sig ikke i en situation, hvor markedet vurderer bæredygtighed over prisen. Respondenten mener stadig, at prisen for nuværende er det afgørende konkurrenceparameter. Investeringen i bæredygtighed har dog en stor betydning for flere af deres gamle, nye og potentielle samarbejdspartnere, hvorfor de fortsat forsøger sig på at være på forkant for at erobre markedsandele.

Tilfældet for både respondent L og V er, at de historisk ikke har været meget fokuseret på at implementere bæredygtige tiltag, eller foretage bæredygtige investeringer i deres forretningsmodel. Det er fælles for begge respondenter, at det er et ønske at øge fokusset, men at det har været svært at se mulighederne i deres branche og forretningstype. De har begge aktivt valgt at investere i en elbil ud fra den signalværdi, som dette kan bidrage til. Hos respondent L vil nyanskaffede firmabiler, foruden varevogne, fremover kun være eldrevet. De nuværende firmabiler vil ikke blive udskiftet omgående, men efter endt leasingperiode eller ved afskaffelse af aktivet.

Den historiske tilgang til den bæredygtige omstilling for respondenterne har været en 'forsvarlig' tilgang, hvor deres driftsmidler ikke bare bliver udskiftet uden at forholde sig til de enkelte aktivers restlevetid. Dette sker ud fra en vurdering af, at en udskiftning af aktiver som fortsat har lang levetid ej heller vil være ud fra en bæredygtig tilgang, selvom det nuværende aktiv driftsmæssigt er mindre bæredygtigt. Denne vurdering afspejles også i den økonomiske tankegang for en SMV, der økonomisk set kan have større udfordringer i at foretage store økonomiske investeringer.

6.3 Respondenternes forventning til rapportens påvirkning

Det er for SMV'erne en helt ny verden, der åbner sig op for dem, at de nu skal underlægges muligheden for at udarbejde en light bæredygtighedsrapportering. Der er her inddraget de forskellige holdninger, bekymringer og syn generelt, som respondenterne italesætter.

6.3.1 Konkurrencemæssige fordele

Som beskrevet i det tidligere afsnit, så har respondenterne haft meget forskelligt fokus på bæredygtighed i løbet af årene. Det de har oplevet med deres arbejde indtil videre, har også en tydelig indflydelse på, deres grundlæggende forventninger til fremtiden. Herunder de forskellige tilgange og vilighed til investering i den bæredygtige fremtid. Det er nogle ressourcetunge investeringer for især SMV'ere, hvor investeringerne hurtigt kan udgøre en stor andel af den samlede omsætning, sammenholdt med samme investeringer hos store virksomheder. Det er derfor relevant for virksomhedsejere og eventuelt ledelsen, at inkorporere bæredygtighedsinvesteringer i deres strategi for at kunne vurdere på return on investment. ROI-vurderingsgrundlaget vil være med udgangspunkt i en generel forventning til, hvorvidt virksomheden opnår en reel konkurrencemæssig fordel over for deres samarbejdspartnere på tværs af værdikæden.

Respondent H, R og B er alle tre allerede meget langt på bæredygtighed i forhold til deres respektive brancher. Respondent H har en forventning til, at det fremadrettet i nogle situationer kan være afgørende med bæredygtighed. Denne prioritering vil dog primært være i forbindelse med at blive tilvalgt som leverandør til deres samarbejdspartners kæder. Herefter er det butikkerne der er de afgørende i omfanget af samhandel med respondenterne, da det er dem, der skal bestille produkterne blandt de udvalgte leverandører af kædekontoret. Det er respondent H's indtryk, at butikkerne grundlæggende fokus svinger i takt med slutbrugernes efterspørgsel, hvor de bæredygtige løsninger i den seneste periode ikke er det primære tilvalg, men mere de prisvenlige substitutter. Som tidligere nævnt befinder respondent H sig i en trend, hvor slutbrugernes efterspørgsel følger den øvrige makroøkonomiske situation. Virksomheden er meget interesseret i standarden og tror på, at den på et tidspunkt kan blive et konkurrenceparameter, men at det først kommer til at være om flere år. Denne forventning følger deres erfaring som værende den førende inden for området i deres branche, men uden at have oplevet en konsistent konkurrencemæssig fordel. De betragter deres arbejde med bæredygtighed som et udslagsgivende tilvalg i screeningprocessen af leverandører ved mange af deres samarbejdspartnere. Butikkerne har dog et større fokus på slutbrugernes, som typisk er private forbrugere, ønsker. Det er derfor ikke nødvendigvis, at deres arbejde med bæredygtighed fører til øget salg herigennem. Det er respondent H's oplevelse, at punkterne i standarden er dækkende for de forespørgsler der har været, og at deres ESG-rapportering indeholder en væsentlig del af det der er omfattet i den frivillige bæredygtighedsrapportering. Det giver mening, at de mener, at den først, giver konkurrencemæssige fordele om nogle år, når standarden potentielt

er spredt ud over branchen. Hvis standarden bliver meget udbredt, vil det nemlig gøre det nemmere for kunderne i branchen at sammenligne bæredygtigheden leverandørerne imellem, hvor respondent H derfor vil fremstå meget stærkt.

Grundlæggende har respondenten R en klar forventning om, at den konkurrencemæssige fordel af at udarbejde en frivillig bæredygtighedsrapport vil være på lang sigt. Respondent R er af samme holdning som respondent H, dog befinder de sig i en branche domineret af konkurrenter, der er opkøbt af store aktører i branchen, som fra i år eller næste år vil være omfattet af CSRD. Når deres moderselskaber allerede er underlagt CSRD vil der allerede være sat systemer op til at indsamle bæredygtighedsdata. Derfor vil arbejdet med at indsamle data for respondentens konkurrenter være nemmere, hvorfor respondentens påvirkning nok i højere grad vil blive skønnet. Respondent R mener dog, at de allerede har en konkurrencemæssig fordel i forhold til andre uafhængige leverandører, da konkurrenterne næsten ikke har investeret sig i bæredygtighed. Respondenten har på denne måde, erfaret at de er blevet tilvalgt som følge af, at de er godt orienteret og investeret i bæredygtighed, deres størrelse taget i betragtning. Herunder er det også allerede oplevet, at der er kunder der går så meget op i bæredygtighed, at de ønsker at betale ekstra for at få arbejdet udført uden brug af fossildrevet værktøj og lignende. Sådanne forespørgsler er kun modtaget fra erhvervs-kunder, og de forventer en stigende efterspørgsel af sager. Forventninger er, at der vil komme flere større projekter, hvor de kan agere som underentreprenører, hvor bæredygtige tiltag og rapporteringsmuligheder og -villighed til de store virksomheder i projektet, bliver et konkurrenceparameter. I sådanne projekter vil de kunne fakturere til en højere pris for at bidrage til at dække de ekstraudgifter, der direkte eller indirekte afholdes i forbindelse med udførelsen. Privatkundesegmentets primære fokus når de skal udvælge en håndværker er fortsat med pris som primære konkurrenceparameter.

Respondent B oplever, at der sker konsolideringer i deres branche grundet bæredygtighed. Der er omkring 200 konkurrenter, hvoraf tre er store mens resten er små forretninger med to til tre ansatte. Ud af de tre store er respondenten langt foran på bæredygtighedsagendaen. Det har i flere år været en krav at have styr på simple ting som deres Code of Conduct, men de oplever, at der nu kommer flere krav. Det stigende pres får flere af de mindre til at sælge deres forretning, da det virker som en uoverskuelig opgave. Da respondenten allerede har arbejdet meget aktivt med informationsindsamling og blandt andet har en platform hvor kunder kan trække bæredygtighedsdata, så

mener de, at de kommer til at have en konkurrencemæssig fordel på kort sigt, i modsætning til respondenterne H og R. For at konkurrenterne skal kunne nå op på deres niveau inden for bæredygtighed, vil det kræve mange ressourcer både økonomisk og i human resources. Dette fornemmer de ikke, at branchen er klar til at investere, hvorfor de i deres videre investering i bæredygtighedsagendaen tilegner sig en større fordel ned til deres nærmeste konkurrenter. Det er dog samtidig meget svært at spå om fremtiden, blandt andet på grund af konsolideringen i branchen, men det vurderes, at der i den kommende tid vil være en frasortering af de små virksomheder, som endnu ikke er påbegyndt arbejdet omkring rapportering af bæredygtighedsdata. Disse kunne have en konkurrencemæssig effekt for de større virksomheder, som kunne opkøbe disse og derved deres eksisterende kundekartoteket med leverance af bæredygtige løsninger/produkter. Det skal dog understreges, at dette blot berører sig på branchespecifikke forventninger, hvorfor der fortsat er usikkerhed fra respondenterne om, hvor stor en fordel deres forspring inden for bæredygtighed er. Denne usikkerhed kan blandt andet henføres til, at det er en branche der også stadig fokuserer meget på pris. Samtidig oplyser de, at den håndfuld af deres største kunder står for omkring 75 % af deres omsætning. Hvis der er en konkurrencemæssig fordel i deres rapporteringsmuligheder, så skal der ikke mange nye kunder til, før det har en stor betydning for virksomheden.

Respondenterne V og S har den samme forventning som respondent B, da det forventes, at rapporten vil have størst konkurrencemæssigt potentiale i starten. Deres vurdering er præget af, at der generelt set ikke er så meget fokus på bæredygtigheden i deres respektive branche. Dette er til trods af, at deres samarbejdspartnere er nogle af de største nationalt og internationalt. Forventningen kan henføres til, at deres produkter indgår som en meget lille bi-komponent til de samlede projekter, som de leverer til. Kunderne og leverandørerne der skal rapportere, forventer respondenterne vil lægge mere vægt på, at de kan levere data mere end at de laver en rapport. Rapporten kan dog have den effekt, at de viser, at de har styr på det og derfor også, at de vil kunne levere det data som kunderne og leverandørerne ønsker. Når/hvis branchen accepterer og ønsker rapporten, vil den blot være et krav uden at have en speciel pondus. Denne holdning giver mening ud fra virksomhedernes branche, som ikke fokuserer ret meget på bæredygtigheden men på prisen. Respondent V ønsker dog generelt ikke, at en bæredygtighedsrapport bliver det primære konkurrenceparameter. Der bør fortsat være fokus på den samlede løsning eller det samlede produkt, som leveres, da det ikke nødvendigvis kan være den bedste løsning at isolere sig til et konkurrenceparameter. Hvis det ender med at blive det primære konkurrenceparameter, vil det være som følge af en periodisk trend

i markedet efter implementeringen af CSRD, hvor alle føler sig 'tvunget' til prioritere ud fra lovgivning i stedet for praktikalitet, funktionalitet, kvalitet, pris og hvad ellers kan være relevante prioriteringer.

Respondent L har den opfattelse, at det ikke vil bidrage til nogen konkurrencemæssig fordel for virksomhederne i deres branche. Respondenten mener derimod, at det på sigt vil være en konkurrencemæssig ulempe, hvis der ikke laves en rapport i de tilfælde, hvor resten eller store dele af de nærmeste konkurrenter gør det. Det mener respondenterne, da der arbejdes med stål, som generelt er meget svært at gøre bæredygtigt samtidig med, at det er et meget prisfokuseret marked. De enkelte løsninger der er, ville være lette at implementere i produktionen, men uden mulighed for viderefakturering af meromkostningen.

Det er tydeligt, at der er forskellige holdninger og forventninger til, hvordan og hvornår det vil påvirke virksomhedens konkurrenceevne. Generelt set har respondenterne der allerede har arbejdet med bæredygtighed, hvad enten det er generelt eller med certificeringer, oplevet positive effekter. Det gør sig gældende for både respondent B, H og R. De betragtes alle tre som værende ledende indenfor bæredygtighed i hver sin branche. Respondenternes primære kundesegment er erhvervssegmentet, hvilket i et bæredygtighedsregi vurderes at være en væsentlig faktor, da ingen af respondenterne har oplevet en efterspørgsel fra de private slutbrugere på nuværende tidspunkt. Det er dog kun respondent H, der har kunne differentiere sine produkter i forhold til sine konkurrenter ved brug af mere certificerede bæredygtige materialer til deres produktudvidelse og -udvikling. Helt den samme mulighed har de to øvrige omtalte respondenter ikke, da deres forretningsmodel opererer inden for serviceydelser. Bæredygtigheden indenfor deres fag, bærer derfor præg af brug af mere bæredygtigt maskineri/værktøj, eksempelvis eldrevet værktøj. De har derfor ikke samme mulighed for at præsentere deres sortiment, medmindre kunden aktivt forespørger dette. På trods af dette, så mener begge respondenter, der leverer homogene varer og tjenesteydelser, at de har fået konkurrencemæssige fordele ved at have fokus på bæredygtigheden.

De to øvrige respondenter, der ikke har prioriteret bæredygtighed på et tilsvarende niveau, mener begge, at de har begrænset mulighed for at gøre sig mere bæredygtige. Da både respondent S og L's produkter er inden for stål og stålbaserede produkter, vurderer de at de bæredygtige alternativer er af meget begrænset omfang. Som alternativ nævnes der primært, at de nuværende råvarer til deres stålproduktion kun kan substituere af 'grønt stål'. Den primære udfordring ved dette er, at respondenterne oplever, at køberne på nuværende tidspunkt ikke prioriterer den meromkostning,

som det kræver at substituere de nuværende stålråvarer med grønt stål. For de to respondenter, vil investeringen i den bæredygtige omstilling kræve en meromkostning forbundet med købsprisen på deres råvarer, som har direkte økonomisk effekt på deres dækningsbidrag. Med en holdning om, at hvis deres slutbrugere ikke er betalingsvillige, så vil respondenterne ikke lide tabet. Havde der været en større velvillighed fra deres samarbejdspartnere, så ville der ligeledes være en større villighed fra respondenterne til at investere i de mere bæredygtige tiltag og råvarer. Dette er den tilsvarende oplevelse fra respondent R ved samhandel med de private slutbrugere. Hvis der var en større villighed fra slutbrugerne, kunne alternativet være, at samarbejdspartnerne imellem mildnede konsekvenserne. Dette kunne være med til at fordele investeringen på tværs af brancher og samarbejdspartnere, så det endte i en national investering ind i bæredygtighedsagendaen. Dette initiativ kunne bidrage til et øget fokus på bæredygtighedsagendaen og sikre en bedre national position mod FN's Verdensmål og det generelle benchmark.

I forlængelse af udfordringen oplevet hos respondent S og L, så er der et nystartet selskab i Sverige, som har rejst 48 milliarder kroner til kun at producere grønt stål. På kundelisten er store selskaber som IKEA og Mercedes, som selv forsøger at mindske deres værdikædes CO₂ aftryk, og alle er omfattet af CSRD (Raun, K., 2024). Til respondenternes forsvar, er der i dette eksempel tale om markant større kapital og dermed muligheder for stordriftsfordele. Med en større produktion og potentielt billigere og moderne produktion, giver det muligheden for større kunder, som derved også har et større kapitalgrundlag til at investere i den grønne udvikling. Det viser dog, at der er en reel interesse for grønne produkter, selv indenfor så konservative brancher som stålproduktion og byggeri. Produktet grønt stål er stadig dyrere, respondent S nævner 20-30 % dyrere, end den traditionelle stål, men for nogle virksomheder er det billigere end at købe certifikater til at kompensere for deres CO₂-udledning. Respondent V er i en anden situation, hvor de har markant større leverandører end de selv er, hvorfor der er en lav sandsynlighed for, at de kan påvirke produktionen upstream i værdikæden. De lever meget af agentur af specifikke produkter, som deres kunder kender. Deres agenturer har været meget langvarige, nogle op til 40 år. De små forbedringer de internt i virksomheden vil kunne opnå, vil være meget begrænset i forhold til den samlede udledning i produkternes værdikæde. Det giver derfor god mening, at de tre respondenter der ikke går op i bæredygtighed ikke mener, at der kan opnås en konkurrencemæssig fordel på lang sigt for dem, ved at lave bæredygtighedsrapporten.

6.3.2 Omkostninger ved implementeringen af den frivillige standard

Respondenterne har, som det er beskrevet tidligere, allerede investeret meget forskelligt i bæredygtighed. Respondent B som beskriver bæredygtighed som værende en del af deres DNA, vil have svært ved at opgøre præcis hvor mange ressourcer der er brugt for at nå til, hvor de er. Ikke nok med, at de typisk vil investere i de dyrere og mere bæredygtige alternativer, så er der også investeret mange timer i at udtænke og udleve en strategi, der kan understøtte deres vision. Både på at vurdere alternativer, opsætte systemer, forbedre driften og så videre. Med det fokus der allerede er i virksomheden, er der en generel opfattelse af, at det er nødvendigt at udvide deres interne ressourcer til at understøtte og opnå deres vision inden for bæredygtighed. Dette vil de gøre ved at udvide deres human ressourcer med en erfaren person, som også kan bidrage med ekspertise, nye perspektiver og til at samle trådene. Lige nu er det en del af de forskellige ansattes arbejde at holde styr på bæredygtigheden indenfor hver deres område som tillæg til deres egentlig arbejdsområde. Derudover var forventningen også, at der skulle investeres i eksterne eksperter til at hjælpe med, at få rapporteringen op og køre, uagtet om de nøjes med en rapport ud fra den frivillige standard eller efter CSRD. Dette ligger i god tråd med deres hidtidige ageren, og vil højne deres bæredygtighedsindsat endnu mere, hvis de får flere ressourcer til at holde styr på den del.

Det er lidt samme situation som respondent L er i, dog uden det tidligere fokus på bæredygtighed. Ifølge respondenteren er der mulighed for, at omstrukturerer i arbejdsstyrken og arbejdsopgaverne, for derved at få samlet alt bæredygtighed hos en ny medarbejder. Den nye medarbejder vil dog ikke være tiltænkt som en yderligere ansat, men mere som en erstatning til en anden, som snart forventes at gå på pension. Generelt ønsker respondent L ikke, at der skal investeres ret meget i bæredygtighed eller muligheden for at rapportere, da de som tidligere nævnt, ikke mener, at det vil kunne give afkast økonomisk. Respondenten fortalte under interviewet, at når mange danskere går i supermarkedet, snakker de meget om, at de ville handle bæredygtigt. Når de kommer ud, så er det de billige varer, der er i indkøbsposerne. Selvom respondenteren snakkede om det generelle samfund, passede analogien meget godt til respondentens egen holdning. Dette er tydeliggjort af, at der var ingen reelt planlagte tiltag til at gøre sig mere bæredygtig. Derudover var der en oplevelse af, at ingen kunder ville betale for bæredygtighed samt ingen tilføjelse af nye ressourcer til bæredygtighedsområdet, men blot bestå af omrokering af ressourcer. Dette er en generel situation for størstedelen af SVM'erne, at der er en flaskehals i ressourcerne til fokuset på bæredygtighed. Det er et

underprioriteret forhold, fordi ressourcerne hertil som udgangspunkt vil kræve udvidelse af de nuværende humanressourcer. Dette ville kunne eliminere flaskehalsen på knapfaktoren forbundet med tidsressourcerne og det faglige vidensbehov. Udgangspunktet for respondenterne er, at de gerne vil investere i konsulenter til at starte med bæredygtighedsrapportering, men hvis behovet er der vil investere i deres human ressourcer. Denne vurdering for SMV'erne understøttes af, at de ikke vil kunne finde arbejdsopgaver til en fuldtidsansat med denne faglige viden. Det vil kunne ende med at blive en for dyr investering, sammenholdt med alternativet om at, inddrage en ekstern konsulent indtil arbejdsopgaverne ville kunne dække en fuldtidsansat.

Respondent H har også allerede investeret meget i deres bæredygtighed, hvilket generelt set har været i forbindelse med test af systemer, der potentielt ville kunne holde styr på deres bæredygtighedsdata. Dette er der brugt mindst 50.000 kroner på, men respondenterne forventer, at der bliver brugte en del mere, da det er et fokuspunkt for dem. Der er lige nu ikke planer om at ansætte yderligere til at arbejde med bæredygtighed, men der er en i ledergruppen, som har ansvaret for arbejdet og at fremme deres forretning på området. Der er planer om fortsat at investerer i deres arbejde, hvilket ikke mindst er yderligere investeringer i systemet der skal holde styr på bæredygtighedsdata. Investeringerne skal ende ud i, at det bliver lettere for dem at kunne rapportere til samarbejdspartnere og enten udvikle og udarbejde deres nuværende ESG-rapport, eller til at lave en rapport efter den frivillige standard. Dette afhænger dog af markedet og af mulighederne indenfor systemet.

Respondent R og V er forskellige steder med hensyn til deres bæredygtighed, men begge respondenter ville primært benytte sig af eksterne eksperter til at gøre sig klar til eventuelle forespørgsler fra kunder og leverandører. I respondent V's tilfælde ville det forventeligt først ske senere, da mange af forespørgslerne ville kunne ordnes ved at gå up- eller downstream med forespørgslerne. Dette skyldes, at det er i andre led af værdikæden de største udledninger forekommer. Respondent R var ved at færdiggøre en certificering, hvorefter respondenterne har ledig kapacitet til selv at stå for arbejdet, med assistance fra en ekstern omkring implementeringen af en bæredygtighedsrapport. Som nævnt ovenfor, så befinder de fleste af respondenterne sig i en situation, hvor de på nuværende tidspunkt ikke vurderer der er et behov for at tilføre ekstra ressourcer igennem ansættelser til rapporteringsprocessen.

Respondent S ønskede ikke at skønne på, hvad det ville kunne koste eller hvad der skulle bruges af ressourcer, da det er respondentens klare holdning, at de ikke skal være firstmover på bæredygtighed eller på rapportering heraf. Respondenten har ikke et overblik, og ønsker ikke at sætte sig ind i mulighederne endnu, da markedet stadig er meget ungt. Hvis respondenten derfor investerer i eksempelvis et system, så ønsker respondenten ikke være udsat for potentielle svagheder i systemet, hvorfor det skal være kvalitetssikret og test før de følger med på bølgen. De deler den samme holdning ved investering i den frivillige standard. De vil trække den så vidt muligt til at der foreligger nogle konkrete forventninger og guidens fra deres samarbejdspartnere, før det vil blive taget til videre overvejelse. Respondentens generelle holdning til området er meget pragmatisk og økonomien i det, spiller en markant rolle.

Der er i forbindelse med udarbejdelsen af field testen af EFRAG lavet en opgørelse over de forventede omkostninger det vil kræve at kunne rapportere med udgangspunkt i den frivillige standard. Opgørelsen af det forventede omfang af omkostninger er opgjort med udgangspunkt i både skøn og realiserede udgifter. Svarene fremgår af bilag 5. Gennemsnitligt er der en forventning om, at det vil koste omkring 460.000 kroner for det første år, hvis de vil rapportere på alle tre moduler. Forventningen er nogenlunde det samme pr. kategori af omkostning for hvert modul. Heraf er konsulentomkostningerne størst, HR skarpt efterfulgt, mens IT og andre omkostninger er cirka 2/3 heraf. Virksomhederne forventer også, at basic og Narrative PAT modulerne vil være omkring lige dyre, mens BP-modulet vil være omkring 15 % billigere. Der er dog stor usikkerhed om disse tal, da der vil være stor forskel på, hvor mange omkostninger virksomhederne allerede har investeret i deres bæredygtighed, hvilket kan have en meget stor effekt herpå. Field testen tager udgangspunkt i virksomheder fra hele Europa, hvorfor det må antages, at nogle vil have billigere konsulenter og medarbejdere. Modsat i Danmark hvor konsulenttydelserne normalt anses som værende et dyre i disse henseender. Respondenter som H og B har allerede investeret mange penge på deres systemer og HR-del. Dette er ved at uddelegere posten til nogle ansvarlige, som har interessen inden for området. Dette har de formået på personer, som allerede var ansatte. Som tidligere nævnt, har H investeret i undersøgelser og prøver af systemer, mens B har udarbejdet deres eget, som allerede er fungerende. Derfor må det antages, at de vil have mindre brug for omkostninger i HR, konsulenter og IT. Derimod vil både respondent V, L og S skulle investere meget i alle kategorierne, da de på nuværende tidspunkt ikke aktivt har gjort ret meget. Det vil være meget forskellige omkostningsniveauer der skal bruges på IT, afhængigt af, om SMV'erne har systemer, hvortil der kan købes et tillægsmodul, applikationssystem, eller om der skal anskaffes et særskilt system. Dette afhænger også af, hvor

komplekse data virksomheden skal kunne processere. Det syntes dog at være et nogenlunde realistisk niveau, at virksomheder i gennemsnit vil skulle forvente, at der skal investeres omkring 500.000 kroner.

De efterfølgende år forventer virksomhederne, at det vil koste omkring de 300.000 kroner at lave rapporten, hvoraf udgifterne til konsulenter forventes at være væsentligt reduceret sammenholdt med opstartsåret. En reduktion på omkring 50 % forbundet med konsulenter er forventelig, som følge af, at det første år vil kræve væsentlig mere introduktion til lovgivning og generel rådgivning til virksomhederne. I de efterfølgende år vil store dele af disse spørgsmål, udfordringer med videre være løst eller besvaret, så det er mere suppleringer, optimeringer og ændringer der vil være behov for konsulentassistance omkring. De efterfølgende år vil der af samme årsag være store fald i udgifterne til HR og IT, som forventes at blive reduceret med henholdsvis 40 % og 29 %. De øvrige omkostninger som kan henføres til mere indirekte forhold forventes at falde omkring 15 %. På hvert modul vil det billigste modul være Narrative PAT modulet, som er venteligt, at være billigst i de efterfølgende år, men det er dog med relativt små marginer, nemlig 39 % billigere, mod basic module der bliver 31 % og BP-modulet 34 %. Der har været en sammenhæng mellem, at dem der havde en forventning til, at investeringen vil være forbundet med væsentlige omkostninger til konsulenter i forhold til HR det første år, også forventede at de fremadrettet ville have højere konsulentomkostninger. Dette giver mening, da konsulenterne ikke nødvendigvis opbygger virksomhedens interne kapaciteter på en sådan måde, at de vil kunne gøre mere næste år. Der var også en sammenhæng i, at de mindste virksomheder ville vælge at bruge konsulenter, da de ikke vil have kapaciteten til at udvikle deres medarbejdere tilstrækkeligt, eller til at rekruttere og derved have de fornødne ressourcer internt i form af human resources.

Der er til sammenligning med det forventede gennemsnitlige omkostningsforbrug forbundet med opsætning og udarbejdelse af bæredygtighedsrapporteringen for SMV'er, lavet en tilsvarende undersøgelse af det økonomiske omfang for de 2.200 CSRD-omfattede virksomheders opstartsomkostninger. Undersøgelsen angiver, at det for de store virksomheder vil medføre en samlede omkostning på tværs af selskaberne på i alt cirka 6 milliarder kroner. Heraf udgør de gennemsnitlige opstartsomkostninger cirka 2,7 millioner kroner. De løbende omkostninger for CSRD-omfattede virksomheder bliver anslået til cirka 5,1 milliarder kroner, svarende til cirka 2,3 millioner kroner om året (COWI, 2024). Reduktionen for disse virksomheder er derfor kun 15 %, sammenlignet med

cirka 1/3 hos SMV'erne. En af grundene til, at den falder mindre er, at der ifølge loven er flere omkostninger, der vil komme hvert år. Dette er blandt andet at, det er et krav, at der er en bæredygtighedsrevisor, skriver under på rapporten, derudover er kravene til deres rapportering markant større. De store virksomheder, som er omfattet af CSRD fra 2024 har et væsentligt forspring sammenholdt med SMV'erne, da de tidligere har været underlagt omtale af samfundsansvar, klimaregnskaber og øvrige ESG-rapporteringsforhold, hvorfor de er bedre rustet fra begyndelsen. Dog medfører implementeringen af CSRD for de virksomheder, der har været langt i bæredygtighedsagendaen, alligevel store ressource og økonomiske investeringer for at følge lovgivningen.

6.3.3 Forespørgsler til vurdering af den frivillige standard

Respondent H har modtaget diverse forespørgsler på blandt andet vandrelateret data, affaldshåndtering, biodiversitet samt sociale forhold. Forespørgsler hertil giver mening, da virksomheden arbejder med træbaserede produkter, hvorfor der vil være skovning med i deres værdikæde og derved både biodiversitet og vand. Efter at have læst beskrivelsen af, hvilke punkter den frivillige standard indeholder, så mener respondenterne, at en bæredygtighedsrapport ville være dækkende for deres behov. Da virksomheden allerede laver en ESG-rapport, så har virksomheden allerede styr på datagrundlaget og kan levere på forespørgslerne. Det er deres vurdering, at deres nuværende bæredygtighedsrapporteringen dækker størstedelen af punkterne i den frivillige standards bæredygtighedsrapportering. En potentiel konvertering fra deres nuværende ESG-rapport vil afhænge af markedets behov og om den frivillige standard kan bidrage til en lettere proces end den nuværende.

Respondent S har fået stillet et par forespørgsler, som dog ikke har været krav fra kundernes side. Det første var omkring data, som var et ønske fra kunden, som virksomheden dog ikke har kunnet levere, hvorefter de ikke hørte mere hertil. Det er deres vurdering, at det blot var en ønsket forespørgsel mere end en påkrævet forespørgsel. Derudover er de, som de fleste andre respondenter, blevet forespurgt på at underskrive Code of Conducts, som de har gjort. Virksomheden har ikke selv et Code of Conducts, men overvejer at indføre dette som skal stilles som et krav over for deres samarbejdspartnere. Denne overvejelse omkring implementering af Code of Conducts vil for dem bidrage til, at de får noget de kunne rapportere videre til deres øvrige samarbejdspartnere senere hen. Derudover har den mest markante forespørgsel, som grænsede til et krav, været den tidligere nævnte deltagelse ved en seance omkring CO₂-udledning. Virksomheden har svaret på spørgeskemaet men har ikke fået et resultat endnu. Det er til dels også denne oplevelse, som har formet re-

spondentens holdning til at være afventende i forhold til at lave en eventuel bæredygtighedsrapportering. Respondenten frygter nemlig, at de store virksomheder kommer med deres egne spørgeske-maer, formularer eller på andet vis krav om rapportering af data, og at de derfor ikke ønsker en bæ-redygtighedsrapport. Argumentet var, at når virksomhederne bliver så store, så skal indsamlingen og registreringen af data være nem, da den vil komme fra mange steder, hvorfor deres egne layouts vil gøre dette markant nemmere for dem. Respondentens forslag var derfor, at en rapport efter den frivillige standard skulle opløftes, så hvis den laves af en SMV, så ville samarbejdspartnere ikke kunne kræve, at informationen blev givet på anden vis.

Respondent R har også oplevet at få stillet forespørgsler omkring bæredygtighedsdata. Da virksom-hedens branche handler meget om at arbejde i jord og byggematerialer, så har forespørgslerne her-til handlet meget om genbrug og affald. Respondenten har altid gået meget op i at få sorteret alt af-fald, sågar har der været en ansat til at håndsortere alt affald. Derudover har respondenter, som tidligere nævnt, arbejdet med at mindske mængden af affald/spild i egenproduktionen ved at til-passe de indkøbte varer. Respondenten har investeret i systemer til at kunne rapportere, hvorfor det også snart vil være muligt for respondenter at kunne dette. Det skal dog bemærkes, at respon-denten primært føler, at forespørgslerne har været mere for at teste, om virksomheden var klar til at kunne videregive informationer.

Respondent B er også her allerede meget langt i forhold til at tilfredsstille eventuelle forespørgsler fra samarbejdspartnere. De har som tidligere nævnt allerede lavet en kundeportal, hvor alle kun-derne kan logge ind. Herinde er der oversigten over kundernes leverancer, samt hvor meget CO₂ hver leverance har udledt, baseret på et gennemsnit både pr. varenummer og et gennemsnit pr. tur. Derudover indeholder portalen også informationer om, hvor meget farligt affald de forskellige vare-numre er skyld i, og til deres interne brug, hvor meget farligt affald der er i virksomheden. Respon-dent B har, som de andre, længe skulle underskrive Code of Conducts, hvilket potentielt kunne være CSRD-omfattede virksomheders måde at få rapporteret om de sociale forhold i værdikæ-den. Her kunne den frivillige bæredygtighedsrapport dog hjælpe dem, da de har lavet mange tiltag, som kunne være relevante at fortælle omverdenen om.

Hverken respondent L eller V har modtaget henvendelser om data, men har dog modtaget nogle venlige bemærkninger om, at det er noget de skal forvente vil komme i den nærmeste fremtid. Re-spondent L bemærker, for at komme ind som leverandør hos de større virksomheder, så skal de al-lerede udfylde skemaer omkring deres bæredygtighed.

Ingen af respondenterne er selv begyndt at lave forespørgsler omkring data hos deres leverandører eller andre samarbejdspartnere. Mange virksomheder der ikke er i gang endnu, befinder sig i en afventende position for at se, hvad der vil blive spurgt om. Hvis omfanget af den forespurgte information bliver stor nok, så vil det kunne give mening at lave rapporten. Den generelle oplevelse af respondenternes engagement i forhold til rapportering af bæredygtighed stammer primært fra deres egne overbevisninger omkring brugbarheden af rapporteringen. Hvis respondenterne ikke oplever, at der er fordele knyttet til den eller generelt ikke har investeret i bæredygtighed, så har de heller ikke nogen akutte planer om at investere i en bæredygtighedsrapport før det bliver nødvendigt. Fælles for alle er, at de betragter det som en stor investering for deres virksomhed, hvorfor nogle af dem forsøger at dele den op i mindre tiltag for ikke at tage det hele samtidig. Virksomhederne er så relativt små som de er, med ejerne så tæt på driften og strategierne. Ejeres formuer er tæt forbundne med virksomhederne, så giver det mening, at det indtil videre vil være drevet af en personlig overbevisning. Ejerne skal derfor mene, at det enten er det rigtige at gøre og/eller at det vil give en konkurrencemæssig fordel. Hvis det ikke er en konkurrencemæssig fordel, så vil det være ejernes egne formuer der skal finansiere bæredygtigheden, hvilket kan være en meget dyr affære.

6.3.4 Afledte fordele ved bæredygtighed

Standarden bør give forskellige fordele til SMV'er, hvis virksomhederne investerer ressourcerne i at få udarbejdet en bæredygtighedsrapport. En af fordelene er, at der i forbindelse med at lave den frivillige rapport, vil være muligheder inden for bæredygtighed synliggøres for virksomheden. Det kan være, at der er en billig måde at gøre produkterne eller driften mere bæredygtig. Med udarbejdelsen vil virksomhedens ledelse nemlig være tvunget til at tage stilling til de forskellige elementer, og indsamle data på dem. Med den information, vil det være muligt for ledelsen at vurdere, om der er steder, hvor virksomheden præsterer dårligt og undersøge mulighederne for at mindske dette. Hvis virksomheden er i en branche, hvor mange virksomheder udarbejder en rapportering, så vil det også være muligt for dem, at benchmarker deres virksomhed op mod andre, lignende virksomheder. Hermed vil virksomheden også kunne opnå et dybere kendskab til deres bæredygtige præstation. Hvis det viser sig, at virksomheden præsterer en mere bæredygtig drift end dets konkurrenter, vil det ligeledes kunne være et konkurrenceparameter. Med rapporten vil det forventeligt også være nemmere for virksomheden at øge ordre- eller kundetilgangen af større virksomheder, som skal aflægge en fuld bæredygtighedsrapport efter CSRD. SMV'er er typisk ejerleddet, hvorfor det vil være ejerens formue der bliver direkte påvirket af en sådan investering, så vil initiativet drives mindst

lige så meget af ejerens holdning til, om det er det rigtige at gøre eller ej. Afledte fordele, som analysen af virksomhedens styrker, svagheder, trusler og muligheder i forhold til bæredygtighed, vil være en gevinst, men mange ejerledere vil formentligt have en fornemmelse heraf i forvejen. Derudover er rapporten meget baseret herpå alligevel, da det er ejerens fastsatte bæredygtighedsstrategier og -mål, samt dennes vurderinger i forhold til hvad der skal rapporteres.

Den finansielle sektor i Danmark består af flere store banker, hvoraf mange er børsnoteret og som derfor bliver omfattet af CSRD. Dette er et fokuspunkt i CSRD, da det vil tvinge bankerne til også at have fokus på bæredygtighed (Lüneborg, L, et al, 2024). Dette fokuspunkt skyldes, at hvis finansieringen af virksomheders drift og deres investeringer bliver underlagt et bæredygtighedspress, så vil finansieringen også fordelagtiggøre bæredygtige investeringer. Bankerne har haft fokus på grønnere udlån på bilmarkedet i flere år, med mange banker der tilbyder en fordelagtig rente til lån til en elbil, med en besparelse på op til 50.000 kroner over syv års lån (Lemche, K. M., 2024). Hvis et lignende lånesystem bliver ført ud i praksis for virksomhederne, kunne dette derfor have en rimeligt stor påvirkning på forskellige virksomheder. De ville måske kunne vælge det mere klimavenlige valg, uden at betale mere for det i renter samt kunne præsentere en bedre rapport. Vi har i forbindelse med vores interviews spurgt respondenterne ind til disse grønne lån. Alle respondenterne har hørt om lånene, men af forskellige årsager er der ingen, der har valgt at gøre brug af det. Årsagerne har blandt andet været, at virksomheden har været selvfinansieret, kun ønsker realkreditlån samt kassekredit og at banken reelt ikke var klar over, hvad der skulle til, før de kunne tilbyde lånet.

6.3.5 Oplevelse af, om der er reel interesse i rapporten

På trods af, at respondent H allerede laver en ESG-rapport, så har der været oprigtig interesse i at overgå til en rapport efter den frivillige standard. Det skyldes, at respondenterne godt kan se meningen i, at der bliver lavet sammenlignelige rapporter i branchen. De ville samtidig forvente, at det faktisk ville ende med en besparelse på markedsføringsomkostningerne i forhold til at lave opsætningen på deres egen rapport. Respondent R nævnte, at det var drøftet med en konsulent, men der er samtidig mange andre projekter i gang, også i forbindelse med bæredygtighed og certificeringer, så selve rapporten har fået en anden prioritet. Det var dog oplevelsen, at dette var den eneste respondent der reelt kunne tænke sig at lave en frivillig rapport. Som beskrevet tidligere, så ønsker respondent B at aflægge en rapport efter CSRD. Hvis dette viser sig, at det bliver en alt for stor opgave, så vil de se på alternativer, hvor en rapport efter den frivillige standard kunne være en mulig-

hed. Respondent L og S vælger at lægge sig bagerst i feltet, og følger kun med, hvis det bliver et reelt krav. På denne måde håber de også at kunne minimere omkostningerne i forbindelse med det. Enten vil de have sparet alle ressourcerne, hvis rapporten aldrig får fat og ellers vil der være mange erfaringer fra andre virksomheder, som de vil kunne gøre brug af. Respondent V har så store samarbejdspartnere både up- og downstream, hvorfor respondenterne forventer, at meget rapporteringsarbejde blive, at være mellemmand mellem de forskellige parter.

Det kan derfor udledes, at det for størstedelen af respondenterne er en gråzone, hvorfor de træder varsomt, for ikke at tage nogle forhastet beslutninger og end ud i en situation, hvor investeringen ikke har nogen markeds- eller konkurrencemæssig effekt. Dette kunne også være, at rapporten ikke dækker samarbejdspartnersnes krav. Selvom en de proaktivt har forespurgt nogle af sine samarbejdspartnersdatabehov, så kan der forekomme andre eller nye samarbejdspartnere, som har andre væsentlige parametre at rapportere om. Dette kan sammen med oplevelsen fra de fleste respondenter om, at markedet ikke har et reelt fokus på værdien ved bæredygtighed, være en demotiverende faktor for nogle SMV'er at arbejde hen mod. Den manglende prioritering fra markedet opleves blandet andet ved, at værdien i bæredygtige produkter ikke prissættes højere end konventionelle produkter. Det er derfor også svært at anfægte, at mange SMV'er nedprioriterer interessen i bæredygtighed, da det vil være en stor investering for virksomheden.

7. Samlet vurdering af den frivillige standard

I det foregående er der gennemgået udspillet til den frivillige standard, lavet af EFRAG, der også have lavet grundlaget for CSRD. Forsøget var at lave en rapporteringsmulighed for de mindre virksomheder, som skulle opfylde de CSRD-omfattede virksomheders krav og ønsker til data, som skal bruges i deres rapporteringer. Derefter er der afholdt en række interviews med mindre danske virksomheder, og set på, hvordan de har arbejdet med bæredygtighed generelt og hvordan de oplever den frivillige bæredygtighedsrapportering. Da rapporteringen indtil videre kun har været et udkast, har virksomhederne ikke nødvendigvis haft det fulde overblik over, hvordan det har ville påvirke markedet. Der er derfor afholdt et interview med en ekspert i bæredygtighed og rapportering heraf. Eksperten har arbejdet i to virksomheder med implementering og håndtering af bæredygtighedsrapportering op til CSRD's vedtagelse. Eksperten har herefter skiftet til et rådgivende arbejde, hvor eksperten nu rådgiver en lang række større virksomheder omkring, hvordan de skal håndtere deres bæredygtighedsrapportering. Dette har givet et mere praktisk, overordnet indblik i, hvordan

markederne har udviklet sig i forhold til rapporteringer af bæredygtighed. Denne ekspert vil i det efterfølgende blive sammenholdt med respondenternes holdninger.

7.1 De generelle tendenser

Generelt set er der kommet et øget fokus på CSR og bæredygtighed hos SMV'erne sammenholdt med 2021, og implementeringen af CSRD kommer til at have en tilsvarende effekt på investering af bæredygtighedsrapportering for alle størrelser af virksomheder (Dansk Erhverv, 2023). Det kommer sig blandt andet af, at der er et Scope 3 på CO₂-udledning og generelt outside-in fokus i forbindelse med store virksomheders dobbelt væsentlighedsanalyse. Det øgede fokus fra de store virksomheder bidrager til et naturligt fokuspunkt for SMV'er, da disse forventeligt inden for den kommende årrække er forpligtet til at rapportere til de store virksomheder. Det vil derfor på kort sigt kunne bidrage til en stærkere public relations-profil og derved en konkurrencemæssig fordel. På lang sigt kan det være en afgørende faktor for SMV'ens eksistensgrundlaget, hvis ikke den integrerer fokus på bæredygtighed og CSR. Det kan for de virksomheder, der er omfattet af bæredygtighedsrapportering medføre negativ omtale, hvis en samarbejdspartner eksempelvis arbejder med børnearbejde eller lignende, som ikke er socialt acceptabelt. Det kan derfor ende med at være en barriere for den store rapporteringspligtige virksomhed, hvis samarbejdspartnere forsømmer ESG eller CSR relevante emner, og derfor kan risikere at få noget negativ omdømme.

Et fastsat delmål under Verdensmål 9, Industri, innovation og infrastruktur, er:

”Inden 2030 skal infrastrukturen opgraderes og industrier retrofittes for at gøre dem bæredygtige, med mere effektiv udnyttelse af ressourcer og øget brug af rene og miljøvenlige teknologier og industrielle processer.”
(FN's Verdensmål, B)

Dette delmål vurderes ud fra CO₂-udledning i forhold til værditilvækst. Dette kan direkte fortolkes over til de tre forskellige Scopes, der følger af CSRD's bæredygtighedsrapportering. Hvis virksomheder har kontrol over egen og samarbejdspartners udledning vil det gøre det væsentlig lettere at måle og vurdere, hvorvidt der foreligger en reel bæredygtig udvikling, som FN's Verdensmål er kommet til verden for at danne rammerne for. Der kan dog forelægge nogle begrænsninger i gennemsigtheden for de kommende år, hvor SMV'er endnu ikke er underlagt at skulle rapportere til deres omfattede samarbejdspartnere. Herved vil der de første år efter implementeringen af CSRD's bæredygtighedsrapportering være nogle usikkerhedsmarginer, som skal tages højde for. Som følge af

at der foreligger et krav om, at bæredygtighedsrapporteringerne skal indeholde et særskilt afsnit omkring deres skønnede effekt af Scope 3. Dette skal synliggøre, hvor de ikke har kunne indhente data på en overskuelige måde, og hvor der foreligger nøjagtig data og skønnede data. Denne skønnede data kan desuden bidrage til en underliggende forståelse for bæredygtighedsudviklingen i de kommende år, da der i større eller mindre omfang vil opstå forskel mellem den skønnede og faktiske bæredygtighed ved retrospektiv analyse heraf.

Der kan for både virksomheder i regnskabsklasse B og C (mellem) bidrage med goodwill over for omverdenen, hvis dette segment ikke udelukkende retter fokus mod det finansielle, men også ud fra et immaterielt aspekt. Det kan for de ikke-omfattede virksomheder betragtes som værende en ikke-indregnet goodwill, at investere ressourcer i at kunne præsentere en detaljeorienteret bæredygtighedsrapportering og strategi for fremtidig håndteringen af bæredygtighed på kort og længere sigt. Investering i bæredygtighed kan for virksomheder bidrage til goodwill i værdiansættelsen af virksomheden/koncernen som helhed i salgscases. Derudover kan det åbne op for konkurrencemæssige muligheder i en omstillingsparat verden, med meget fokus på at nå FN's Verdensmål frem mod 2030. Generelt bidrager det til understøttelse af fremtidens medarbejdere, der i stigende grad ønsker et meningsfuldt arbejde, der gør en positiv forskel for omverdenen. Der ligger for SMV'er en række konkurrencemæssige fordele i at være investeret i bæredygtighed, uagtet om fremtidsplanen er et exit for ejerkredsen, eller om det er som led i en langsigtet vækstplan.

7.2 Sammenspillet mellem SMV'erne og deres samarbejdspartnere

Den inddragede ekspert vurderer, at implementeringen af CSRD for de store virksomheder der er omfattet fra 2024 er meget omfattende. Hvis lovgivningen er omfattende for de helt store virksomheder, så er den endnu mere omfattende for de mange C (stor) virksomheder, som allerede med kalenderstart fra 2025 skal rapportere med udgangspunkt i CSRD. Grunden til, at den er mere omfattende for C (stor) virksomheder end for de helt store virksomheder kan henføres til, at C (stor) virksomheder tidligere ikke har været underlagt samme krav som de helt store virksomheder. Nogle C (stor) virksomheder vil derfor i løbet af 2024 og 2025 skulle arbejde mod en CSRD-bæredygtighedsrapportering med begrænset, hvis overhovedet noget, erfaringer inden for rapportering af denne slags. Eksperten nævner, at blandt de henvendelser der er kommet, så er nogle af virksomhederne slet ikke begyndt at arbejde hen mod, at kunne indsamle og rapportere omkring bæredygtighedsdata. Eksperten mener dog, at det første rul af virksomheder allerede har stor erfaring med

at lave rapporterne, da de allerede har gjort det i en længere periode. De C (stor) virksomheder ekspert tidligere har arbejdet i, påbegyndte arbejdet med bæredygtighedsrapporteringer for flere år siden, men det er ikke alle virksomheder der var lige så fremadseende. Det afhænger også af ejerens fokus, hvor kapitalfondsejede virksomheder typisk har haft fokus på det, da det har gjort et fremtidigt salg af virksomhederne nemmere.

Den frivillige standard er udformet af EFRAG, som også har udformet CSRD's bæredygtighedsrapportering, hvorfor ekspert forventer, at der vil være en god sammenhæng mellem rapporterne. Eksperten mener derfor, at SMV'er der opstiller en rapport efter den frivillige standard har dækket et grundlæggende rapporteringsbehov. Dette ændrer dog ikke på, at størstedelen af SMV'erne har endnu mindre erfaring i deres bæredygtige tankegang end C (stor) virksomhederne. Selvom den er forsimplet, vil det for mange SMV'er være en meget kompleks implementering i virksomhedens drift. Dette viste sig specielt i field testen lavet af EFRAG, hvor det mest var punkterne med klimadata der var mest komplekse. Med ekspertens erfaring med implementering af bæredygtighedsrapportering i tidligere ansættelser og som rådgiver i nuværende stilling, er oplevelsen, at der allerede foreligger krav omkring at kunne levere bæredygtighedsdata til både mindre, mellemstore og store virksomheder. Disse krav vil allerede opstå i en screeningproces ved udvælgelse af nye leverandører, eller i forbindelse med at reducere antallet af eksisterende leverandører inden for samme produkt. I sådan en proces vil et væsentligt fokuspunkt være, hvor meget samarbejdspartnere kan rapportere om. Det er derfor ekspertens klare vurdering, at det blot er et spørgsmål om tid før respondenterne ikke længere oplever forespørgsler, men det bliver et krav at levere på de forespurgte rapporteringspunkter. Det var dog også oplevelsen, at det var forventningen fra respondenterne, hvorfor der her er god samhørighed. Herunder skal det understreges, at det ligeledes er ekspertens forventning, at der vil være rapporteringspunkter, som ikke fremgår af den frivillige bæredygtighedsrapportering, men som også bliver et krav at rapportere om. Eksperten har en forhåbning om, at der vil opstå en gensidighed imellem samarbejdspartnere, hvor de samarbejder med hinanden, ved proaktivt at italesætte kommende rapporteringsforespørgsler. Selvom den frivillige standard vil ramme en stor del af rapporteringsforespørgslerne, så vil der være nogle branchespecifikke punkter, som ikke vil/skal kunne rummes af en generel standard. Eksperten fremhæver også her, at det er tilfældet med CSRD, hvor der bliver lavet en række branchespecifikke standarder til at opfylde disse specielle forhold. Anbefalingen fra ekspert lød derfor på, at de kontakter deres nøglesamarbejdspartnere, og finder ud af, hvilket forespørgsler der vil komme fra dem. Derved vil de kunne

forberede sig allerede nu, samtidig med at det for nogle samarbejder endvidere ville kunne bidrage til at styrke det aktuelle samarbejde.

Som følge af, at der er nogle frivillige punkter i begge standarder, er det ekspertens vurdering, at det grundlæggende vil være de CSRD-underlagte virksomheder der dikterer de fornødne handlinger og strategier, som SMV'erne skal følge. Eksempelvis kunne dette være handlinger, der bringer værdikæden tættere på at blive CO₂-neutrale. Denne vurdering følger nogenlunde i spænd med respondenternes holdning om at være afventende indtil der er mere klarhed omkring forventningerne og kravene til dem. Hvis SMV'erne for længe forholder sig passivt i en venteposition, samtidig med, at de større virksomheder også udskyder deres arbejde med CSRD, så vil de risikere at komme alt for langt bagud. Når de større virksomheder bliver klare til at skulle rapportere, vil de derved have behov for leverandører, som kan levere data til dem. Hvis de store virksomheder er presset på rapporteringstidsfristen, så vil de potentielt kunne finde det interessant at skifte ud i deres leverandører, for at få nogle, der er klar til at kunne rapportere til dem. Derfor kan konsekvensen for SMV'erne der har været for passive i forhold til de nærmeste konkurrenter, være at SMV'erne vil være nødsaget til at investere i flere konsulenttimer for at beholde deres samarbejdspartnere. Hvis de var mere på forkant, kunne de eventuelt have bidraget med nogle interne ressourcer, for at bevare deres kunder. I det værste tilfælde kan de ende i en situation, hvor de ikke kan levere, det forespurgte data, og derfor bliver fravalgt. Hvis hele markedet har udviklet sig, så vil det potentielt også være svært at komme ind hos nye kunder. Dette har eksperthen i sin tidligere stilling erfaring med ved at have fravalgt samarbejdspartnere på baggrund af den manglende evne til at rapportere. Det er derfor den klare anbefaling ikke at udskyde processen for lang tid.

7.3 Prisen på bæredygtighedsrapportering for SMV'er

Som EFRAG fandt ud af i deres field test, så vil det kræve en stor investering for SMV'erne at blive klar til at kunne udarbejde en bæredygtighedsrapport. Derudover vil de kunne rapportere på alle eller størstedelen af de forespurgte datapunkter fra de store CSRD-omfattede virksomheder. Hovedparten af vores respondenter havde ikke sat sig nok ind i, hvor mange ressourcer det ville kræve at implementere den. Respondent H nævnte dog, at deres nye potentielle system kostede en del mere end 50.000 kroner. Respondent B havde ikke et overblik, men der er brugt mange timer og ressourcer på at arbejde bæredygtigt og i at udvikle deres systemer. Ekspertens vurdering er, at niveauet afhænger meget af behovet hos den enkelte SMV. Nogle af de små SMV'er vil kunne lave det med et par dages arbejde, samt inddragelse af eksterne konsulenter. Denne del af segmentet vil

forventeligt gøre brug af digitale løsninger, som er et let alternativt. Selvom det er en billigere løsning, kan det for nogle virksomheder være en bedre løsning end inddragelse af en faktisk specialist, som forventeligt vil være en dyrere løsning. For de helt små SMV'er vil deres informationsniveau være så begrænset, at det er muligt med en standardiseret digital løsning.

Eksperten frygter at det kan blive en for dyr investering for mange SMV'er, da det for mange i segmentet kan være svært at vurdere, hvorvidt der reelt set foreligger en konkurrencemæssig fordel. Selvom det er en dyr investering, så er eksperten overbevist om, at det for nogle vil kunne bidrage til en konkurrencemæssig fordel på kort sigt. Ekspertens holdning er, at en bæredygtighedsrapport, kun kan give en konkurrencemæssigfordel på kort sigt, mens der på langt sigt, kun er risiko for en konkurrencemæssig ulempe, ved ikke at udforme en bæredygtighedsrapport. Den langsigtede holdning deler eksperten altså med respondent L. Dette skyldes, at når CSRD indtræder for C (stor) virksomhederne, så forventer eksperten, at der vil være mange SMV'er der vil blive påvirket, da de typisk handler meget med C (stor) virksomheder. Eksperten forventer, at det først sker senere, da de allerede omfattede virksomheder ikke handler lige så meget direkte med SMV'er. Derfor vil SMV'erne være skånet for den første bølge af forespørgsler, men derimod blive ramt af den næste bølge hårdt. Derfor skal ekspertens holdning forstås ved, at det kun har en kortsigtet gevinst at være på forkant, da de vil kunne være interessante samarbejdspartnere for en større række af kunder, hvis de ønsker at udskifte nuværende leverandører, der ikke kan præsentere data. På trods af dette, forventer eksperten ikke, at der er mange SMV'er, der vil have lyst til at investere 100.000 - 200.000 kroner i at kunne rapportere. Eksperten mener derfor, at de fleste SMV'er blot vil investere i at kunne levere data til deres samarbejdspartnere, mere end, at de vil kunne lave en bæredygtighedsrapport.

Der er i løbet af de afholdte interviews også opnået den opfattelse, at det kun er de virksomheder, som allerede interesserer sig for bæredygtighed og har investeret i det, som ville være potentielle brugere af den frivillige standard. De resterende SMV'er vil mere bare kunne komme igennem hvor det er nemmest og billigst, hvilket vil være at forberede deres systemer på at kunne indsamle og rapportere data til deres samarbejdspartnere. Hvis det derimod bliver et minimumskrav med en bæredygtighedsrapport, så vil de formentligt lave den. Eksperten påpeger i denne sammenhæng dog, at det er tvivlsomt, at større virksomheder med mange leverandører vil bruge ressourcer på at læse bæredygtighedsrapporter. Hvis en C (stor) virksomhed, har eksempelvis 500 SMV-leverandører, vil der skulle bruges mange ressourcer på at gennemlæse og sammenholde disse.

7.4 Bæredygtighedsrapportens brugbarhed

Det kan i forlængelse af det tidligere afsnit være et væsentligt parameter for SMV'erne at vurdere, hvad der er det væsentligste for deres samarbejdspartnere. Er det at kunne levere en fuld bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard, eller er det primære at kunne levere det forespurgte rapporteringsdata? Og i så fald, at det primært er rapporteringsdataet der vægtes, vil det så fortsat være fordelagtigt at udarbejde en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard, eller bliver rapporten overflødig og ligegyldig for samarbejdspartnerne?

Det er ekspertens holdning, at det kan give rigtig god mening at lave et standardiseret grundlag for af noget så komplekst som bæredygtighed. Her er der for de store virksomheder som bekendt lavet CSRD. Selvom kompleksiteten højst sandsynligt følger størrelsen af virksomheden, så er det stadig et komplekst område for B og C virksomheder. Derfor giver det rigtigt god mening med en miniudgave af CSRD's bæredygtighedsrapportering. Når noget er så komplekst, kan det ikke standardiseres fuldt ud, da det ellers bliver alt for omfattende for alle at arbejde med. Der vil opstå nogle udfordringer, som kan risikere at forvirre et ellers godt koncept. Eksperten referer primært til udfordringen forbundet med, at der ikke er mulighed for at ramme tilstrækkeligt bredt på den frivillige standards omfang af rapporteringsdata. Derudover om de virksomheder, som bæredygtighedsrapporten er henvendt til, overhovedet vil værdsætte andet end de konkrete forespørgsler på rapporteringsdata, som de påkræver til deres egne rapporteringsforpligtelser. Hvis udarbejdelse af den fulde bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard ikke indfrier alle de ønsker som samarbejdspartnere har, så kan det gøre, at de alligevel skal efterspørge data og SMV'erne derved skal udarbejde mere end den frivillige rapport. SMV'en kan også være i den situation, at den byder ind på et projekt eller på at blive en leverandør, hvorfor den sender en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard, men rapporten ikke dækker hvad den potentielle samarbejdspartners ønsker, har det så en effekt? Her vurderer eksperten, at bæredygtighedsrapporten efter den frivillige standard ville kunne bidrage til en konkurrencemæssig fordel alligevel. Den vil til dels fungere som markedsføringsmateriale, dels vil den vise SMV'ens muligheder for at kunne rapportere bæredygtighedsdata, således samarbejdspartnerne kan se deres villighed forinden samarbejdet starter. De vil derfor være mere villige til at indgå i en dialog, som igen viser, at det er positivt at indgå i en dialog om mulighederne/ønskerne fra samarbejdspartnerne. Det er dog ekspertens samlede vurdering, at det nok ikke bliver til meget mere end markedsføring og som en adgangsbillet til, at kunne komme med i udvælgelsesprocessen af leverandører hos de større kunder.

Det skal understreges, at outputtet ved udarbejdelse af en fuld bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard kan være et konkurrenceparameter i nogle brancher. Selvom det kan betragtes som værende en motivationsfaktor, at det kan bidrage til et konkret konkurrenceparameter, bør der være øvrige forhold inddraget i den samlede vurdering ved implementeringen. Herunder at det kan bidrage til yderligere indsigt i deres egen virksomhed, og åbne op for muligheden for at gøre deres virksomhed og omverdenen mere bæredygtig. Eksperten forestiller sig situationer, hvor dagligdagen overtager, og samarbejdspartners primære fokus hviler på det rapporteringsdata, som de selv skal bruge for at kunne sikre tilstrækkelighed i deres egen bæredygtighedsrapportering. Derved vil meget af det forarbejde der ikke direkte kan henføres til rapporteringsdata være overflødig. Hvis det er den samme opfattelse som SMV'erne har, så vil det være svært at argumentere for, at der skal bruges omkring 500.000 kroner på at kunne udarbejde en fuld bæredygtighedsrapport. I stedet for at lave rapporten, vil det kunne fungere, at SMV'en er leverandør til andre store virksomheder, da de derfor må kunne levere tilstrækkeligt med bæredygtighedsdata. Det er derfor en dyr markedsføringsøvelse, hvis de større virksomheder, som eksperten forventer, primært vil være interesseret i, at de kan få deres bæredygtighedsdata. Derudover skal der også løbende ske vedligeholdelse af datagrundlaget, hvilket blot er en yderligere løbende omkostning for virksomheden.

7.5 Potentiale til forbedring af den frivillige standard

Som det også er nævnt tidligere, er det en stor omvæltning med implementeringen af CSRD. Selvom der følger en række fordele, så bliver det for virksomhederne en udfordring at finde det rigtige niveau for rapporteringerne, store som små. Denne udfordring er især aktuel de første år, hvor de store og de helt store virksomheder bliver omfattet. Eksperten vurderer, at udkastet til den frivillige bæredygtighedsrapport er for højtflyvende i forhold til det sted, hvor de respektive virksomheder ressourcemæssigt befinder sig på nuværende tidspunkt, og det vil være en større opgave for dem at kunne indfri omfanget i den frivillige standard. En væsentlig andel af SMV'erne har hverken ressourcerne, færdighederne eller den økonomiske formåen til at kunne investere heri. Det er derfor ekspertens vurdering, at det vil bidrage til en væsentlig større succesoplevelse, hvis standarden blev lavet på et mere lavpraktisk niveau. Det er i god tråd med andre tilbagemeldinger, at standarden gerne måtte blive mere præcis i hvad og hvordan tingene skal rapporteres. Dette kunne eksempelvis være med beregningsmetoder og lignende. Som tidligere nævnt kunne dette også være ved at udforme nogle rammer for, hvad der kræves i de specifikke brancher. Dette er helt sikkert et punkt, hvor den frivillige standard kan forbedres, da det for de små virksomheder er nødt til at være

nemt og simpelt. Hvis det ikke er tilfældet, så vil der, som tidligere argumenteret, forventeligt være et stort frafald af virksomheder, da der ellers skal investeres mange ressourcer med et begrænset afkast. Her kan der også henvises til dobbelt væsentlighedsanalysen, som gør arbejdet med de to ekstra moduler langt mere komplekst, og som de fleste i alle undersøgelserne har vist, er vurderet til at være for svært uden masser af hjælp til SMV'erne. Dette kunne erstattes af en mere simpel tilgang, som at drøfte med de store samarbejdspartnere, hvad de anser som værende de væsentligste punkter i værdikæden. I denne drøftelse vil der også naturligt blive drøftet, hvad virksomheden skal forvente at skulle rapportere data om til samarbejdspartnerne. Hvis der skulle være andre elementer som SMV'en derudover synes er meget relevante eller vigtige, så kan der være friheden til at medtage disse i deres bæredygtighedsrapport.

Det er ekspertens forventning, at det i de første år af de større virksomheders rapportering af CSRD-rapporter, vil være begrænset, hvor mange af SMV'erne der bliver inddraget. Dette skyldes, at de helt store virksomheder primært vil have større samarbejdspartnere og ellers vil skønne SMV'ernes forventede bidrag til forskellige bæredygtighedsmål. Det er dog ekspertens klare forventning, at SMV'erne vil blive inddraget på et tidspunkt, specielt med de mange virksomheder, som har mål om at blive CO₂-neutrale. Hvis de skal dette, så vil det kræve, at hele værdikæden arbejder hen mod samme mål, ellers vil det ikke være muligt at nå. De allerede nu omfattede virksomheder vil dog forventeligt have flere store leverandører som vil blive påvirket i første omgang, mens disses leverandører vil blive ramt i anden omgang af CSRD-omfattede virksomheder. Det er altså først senere, at SMV'erne rigtigt vil komme i søgelyset med hensyn til at kunne blive CO₂-neutrale. Med denne forventning, mener eksperten også, at de største virksomheder kommer til at være toneangivende og sætte dagsordenen for rigtigt mange virksomheders bæredygtighedsagenda. Dette er igen et punkt, som vil komme til at lægge pres på SMV'erne, hvorfor ekspertens råd er, at SMV'erne skal komme i gang nu fremfor senere. Hvis de forsøger at vente indtil forespørgslerne kommer, så vil det være for sent. Den frivillige standard ville derfor være et godt udgangspunkt at starte med for SMV'erne, måske bare for at komme ind i tankegangen for, hvordan rapportering af bæredygtighedsdata skal være. Dette gælder specielt med ekspertens forventning, at det først er når C (stor) virksomhederne bliver omfattet og rigtig kommer i gang med deres rapporteringer og dataindsamling, at de vil se på deres SMV-samarbejdspartnere.

Som tidligere nævnt, så kunne det være det være fordelagtigt, at der blev lavet branchespecifikke bæredygtighedsrapporteringsstandarder, så det vil være nemmere for SMV'erne at være sikre på,

at de får de rigtige elementer taget med i deres rapporteringer. Herved vil der også kunne drages fordel af hinanden ved, at mange virksomheder inden for de samme brancher vil have de samme forespørgsler af data til rapportering. Herved kunne den frivillige standard differentieres på brancherne, men samtidig blive mere standardiseret for virksomhederne. Dette vil bidrage til en grundlæggende besparelse på konsulenter, da der vil være nogle konkrete eksperter inden for hver branche, som kan understøtte SMV'erne bedst og mest nøjagtigt. Det vil også give brancheorganisationer bedre mulighed for at afholde workshops eller lignende events, hvor de vil kunne hjælpe deres medlemmer i denne slags rapportering.

Det er ekspertens holdning, at CSRD er en positiv lovgivning for samfundet. Den kommer til at presse virksomhederne til at være mere bæredygtige, og vil give et indirekte pres på virksomhedernes værdikæder. Derudover er det positivt, at rapporteringen skal valideres af en uafhængig tredje-part. Det er dog også et omfattende regelsæt, som pålægger alle de omfattede virksomheder meget ekstra arbejde. Der er dog stor forskel på virksomhederne indenfor C (stor). Det er derfor muligt, at det kan være en forkert måde at det er implementeret på. Der er en frivillig standard, som skal dække de allermindst op til de mellemstore virksomheder, hvorefter de større af de mellemstore virksomheder skal følge de samme krav som de allerstørste virksomheder. Med interviewet af virksomhederne til denne rapport, er det kun de virksomheder, der har en passion indenfor bæredygtighed, der vil arbejde videre med en frivillig bæredygtighedsrapport, resten ser det kun som et potentielt krav fra branchen. Udkastet i sin nuværende form minder en del om CSRD, blot forsimplet. Til trods for, at det er forsimplet, vil det for mange SMV'er, være så kompleks, at det bliver uoverskueligt. Tværtimod er det også lidt for simpelt til, at de største virksomheder, som måske vil gøre sig klar til i fremtiden at skulle arbejde med CSRD, vil få nok ud af det. I sit første udkast ligger den frivillige standard i midten af feltet, for stort et arbejde til de mindste, men ikke nok arbejde i forhold til de største. Det kunne derfor give mening at den frivillige standard bliver delt i to, så der bliver lavet en mere forsimplet version, som de fleste SMV'er vil kunne være med på. Imens der også laves en version der bliver lidt mere omfattende, så de største virksomheder vil kunne arbejde med den, eventuelt som en optakt til CSRD. Det vil forventeligt også være således, virksomhederne vil blive forespurgt: De mindste en lille smule til de mest centrale ting, mens de større vil blive spurgt til flere forskellige elementer.

8. Konklusion

Som afslutning på rapporten er der på de følgende sider en konklusion, som er en opsamling på de væsentligste punkter i rapporten samt opsummering af de konklusioner der er draget i løbet af opgaven.

Der har i nyere tid været et stigende fokus på bæredygtighed. Bæredygtigheden har været en del af ledelsesberetningerne i årsrapporterne for de større virksomheder i lang tid. For at give bæredygtighed endnu mere fokus, er der fra politisk side i EU lavet Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD. CSRD er allerede nu vedtaget og implementeret i Danmark, hvorfor de børsnoterede danske virksomheder med regnskabsår der starter efter 01.01.2024 skal aflægge en bæredygtighedsrapport samtidig med deres årsrapport. Denne rapporteringsforpligtelse tvinger virksomhederne til at efterspørge data fra deres samarbejdspartnere igennem værdikædens forskellige led. Da de største virksomheder allerede har lavet lignende arbejde tidligere år, har flere C (stor) virksomheder og størstedelen af de større virksomheder allerede processer der sikre, at der bliver indsamlet bæredygtighedsdata. Det er dog et større grundlag og analysearbejde virksomhederne nu skal igennem, og der skal vurderes på omkring 1.200 datapunkter. Med indførslen af CSRD for C (stor) og større virksomheder, så vil SMV'erne også blive bedt om at levere bæredygtighedsdata. Forventningen er dog, at dette først rigtigt vil ske i løbet af de kommende år, da det første rul af omfattede virksomheder primært vil påvirke andre, store virksomheder, mens når C (stor) virksomhederne bliver omfattet, så er deres leverandører typisk de mindre virksomheder.

For at hjælpe SMV'erne imødegå det forventede informationskrav fra de større virksomheder i deres værdikæde, så har EFRAG, som har lavet grundlaget for CSRD, udarbejdet en frivillig standard. Denne frivillige standard er lavet til B og C (mellem) virksomheder, så de kan lave en bæredygtighedsrapport af et mere begrænset omfang, samtidig med, at de kan indsamle de informationer, der vil blive spurgt efter i langt de fleste tilfælde. Det vurderes af en ekspert, at der vil være en fin sammenhæng mellem standarderne, mens der er høringsforslag fra mange forskellige parter, som har givet deres input til EFRAG i forbindelse med udkastet. Der er selvfølgelig forskellige holdninger til, hvor meget der skal være med, hvor meget der er overflødigt og hvornår det bliver for kompleks. Der er dog bred enighed om, at dobbelt væsentlighedsanalysen, som er et centralt element i CSRD, er for kompleks til SMV'er. De fleste brugere af en frivillig bæredygtighedsrapport er dog enige om, at

den i sit første udkast rammer rimelig godt ned i de fleste ting, som vil blive forespurgt. Der vil dog være branchespecifikke emner, som standarden hverken kan eller skal omfavne.

Standarden består af tre elementer, hvoraf det første er obligatorisk. Dette omhandler de mest generelle ting, herunder nøgletal for klimamæssige påvirkninger som biodiversitet og CO₂, sociale forhold, både for virksomhedens egne ansatte og ansatte i værdikæden, samt en smule omkring ledelsen af virksomheden. Derudover er der to frivillige moduler, som kan tilvælges uafhængigt. Det ene modul er fokuseret på virksomhedens mål, handlinger og politikker indenfor væsentlige områder af virksomhedens bæredygtighed. Det andet fokuserer på at indsamle data, som vurderes væsentligt indenfor værdikæden, og derfor vil være emner, som samarbejdspartnere vil forespørge. I sit første udkast er standarden potentielt en meget dyr rapport at lave, hvor EFRAG har forespurgt deltagere ved en field test, omkring deres forventninger til omkostningsniveauet. Her ender gennemsnittet et sted mellem 400.000 kroner og 500.000 kroner, ved udarbejdelsen af alle tre moduler. Omkostningerne ved at vedligeholde og drive rapporten fremadrettet er lidt mindre, omkring de 300.000 kroner. Det er derfor ikke en uvæsentlig omkostning for en mindre virksomhed at pådrage sig hvert år, hvilket også forekommer som en bekymring for respondenterne.

Forventningen til de positive effekter fra rapporten er, at SMV'erne vil kunne komme forespørgsler fra deres store samarbejdspartnere i forkøbet. På denne måde vil de allerede inden de får en forespørgsel have indsamlet informationer som skal videregives. Dette vil bidrage til, at de står stærkere i deres samarbejde, hvorimod en manglende evne til at kunne indsamle og videregive informationer vil kunne tvinge samarbejdspartnere til at se efter alternativer. Dette er bekræftet af eksperthen, som har oplevet at skulle frasortere flere leverandører, i forbindelse med implementering af bæredygtighedsrapportering, i to større virksomheder, hvilket endda var før CSRD. Derudover vil virksomhederne stå stærkt i mulige udbud efter nye leverandører, hvor en bæredygtighedsrapport vil vise, at virksomheden har styr på bæredygtigheden i virksomheden og vil kunne levere alt det ønskede data. En bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard vil altså kunne bidrage til en konkurrencemæssig fordel som led i at blive tilvalgt som leverandør, mens en manglende rapport kunne resultere i at blive fravalgt som leverandør, både før og efter samarbejdets start. Det vil også give virksomhederne mulighed for, at se muligheder og trusler omkring bæredygtigheden i virksomheden. Informationen vil kunne bruges aktivt til at fastlægge strategier eller opnå andre fordele.

Der er afholdt interviews med seks virksomheder af forskellig størrelse, som har deres primære fokusområde på B2B salg og som primært arbejder indenfor bygge- og anlægsbranchen. Der er her en

spredning på, hvor meget virksomhederne går op i bæredygtighed. Der er tre virksomheder, som går meget op i bæredygtighed, mens der er tre, som er meget afventende og kun laver bæredygtige investeringer i det omfang, at det er rentabelt. Virksomhederne der arbejder aktivt med bæredygtighed, kan alle se fordelene ved at få deres allerede udførte arbejde med bæredygtighed dokumenteret i en rapport. Den ene respondent ønsker at gå skridtet videre, og udarbejde en rapport efter CSRD, mens den anden allerede laver en ESG-rapport, som respondenteren godt ville erstatte af en standardiseret rapport. Den sidste respondent er i opstartsfasen i forhold til at kunne rapportere, men at udarbejde en rapport er et ønske allerede nu. Fælles for dem er, at de allerede nu har lavet store investeringer i bæredygtighed og vil kunne dokumentere, at de er bæredygtige. De har ikke et præcist tal for, hvor mange penge der er brugt på bæredygtige tiltag, men der er dog på ledelsesniveau brugt mange timer, der er investeret i systemer og truffet valg om mere bæredygtigt maskineri. Der er derfor allerede investeret en del, både direkte og indirekte, af disse respondenter.

De resterende tre respondenter forholder sig mere passivt, hvor den ene primært mener, at bæredygtighedsdata skal komme fra dennes leverandører til kunderne, eller omvendt, afhængigt af, hvem der forespørger informationen. Den anden respondent har ikke oplevet forespørgsler, og har derfor ikke noget ønske om, at lave investeringer i en rapport. Når kunder har forespurgt mere bæredygtige produkter, har prisen været en afskrækkende faktor. Respondenten ønsker ikke, at lave investeringer, af frygt for, at det er spildte penge, og venter derfor på, at markedet bestemmer om en rapport giver værdi eller ej. Den sidste respondent har en lignende oplevelse af manglende interesse på bæredygtige alternativer. Virksomheden har dog en plan om, at der skal arbejdes mere med bæredygtighed, når det bliver muligt at flytte rundt på arbejdsopgaverne hos deres medarbejdere. Det er ikke et ønske at udbygge medarbejderstaben for at gøre mere på bæredygtighed.

Ingen af respondenterne har indtil videre fået hårde krav fra deres samarbejdspartnere, men de fleste har oplevet henvendelser om, at der kommer forespørgsler. Der er derfor ingen af dem, der er i tvivl om, at det bliver fremtiden at kunne rapportere data, men der er uenighed om, hvor meget mere end dette der skal gøres. De tre første kan se idéen i en rapport, der viser at deres virksomhed har en bæredygtig profil, mens de tre andre ikke har haft fokus på bæredygtighed endnu og derfor ikke har noget at præsentere i en bæredygtighedsrapport. Der er blandt respondenterne uenighed om, hvornår der for SMV'erne indtræder en konkurrencemæssig fordel forbundet med at udarbejde en bæredygtighedsrapporteringen efter den frivillige standard og bæredygtighed generelt set. Herunder om det overhovedet medfører en konkurrencemæssig fordel. Tre mener, at der kan være en

fordel på kort sigt, to mener den kan være på lang sigt, mens den sidste mener, at der kun vil være en konkurrencemæssig ulempe på lang sigt, hvis den ikke bliver udarbejdet.

Eksperten der er inddraget i rapporten mener, at det utvivlsomt bliver et krav, at der skal kunne rapporteres om bæredygtighed. Dem der ikke er på forkant pludselig, kan komme langt bagud, hvilket kan være svært at indhente. Hvis det på et tidspunkt bliver et 'krav' for at byde på opgaver, så bliver det svært at få lavet et helt rapporteringssetup, imens branchen fortsat bevæger sig fremad. Hvorvidt samarbejdspartnerne kommer til at ønske en rapport, eller blot ønsker, at deres samarbejdspartnere kan rapportere data til dem, er uvist. Eksperten mener, at det på sigt vil være muligheden for at kunne rapportere data dog være vigtigst, da det vil være dette, der skal bruges i hverdagen. Derfor er en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard i sit nuværende udkast potentielt et for stort arbejde, hvis den blot kan bruges som en slags markedsføring overfor nye kunder.

Der foreligger nogle grundlæggende fordele i at udforme en bæredygtighedsrapportering efter den frivillige standard. Om det er den rette løsning, specielt i sin nuværende form, for alle SMV'er er uvis. Selvom der kan være CSRD-omfattede virksomheder der stiller krav til konkret data udover den frivillige standards rammer, så rammer den bredt ud fra et standardiseret aspekt, hvilket forventeligt vil være dækkende for størstedelen af forespørgslerne. Ulemperne i udarbejdelsen af en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard er som nævnt, at den i sit nuværende blot er et udkast, hvorfor den kan blive ændret i fremtiden. Derudover er det en potentielt dyr rapport at få sat rigtigt op og implementeret, specielt hvis markedet ikke rent faktisk kommer til at ønske den. I så fald vil det være mere hensigtsmæssigt, at proaktivt forespørge de rapporteringspligtige virksomheders konkrete datakrav. Dette er ekspertens vigtigste budskab at tage den direkte dialog med de virksomheder, som de respektive SMV'er forventeligt skal rapportere data til. Herved bidrager SMV'en til at understrege sin villighed til et fortsat samarbejde. Selvom det for mange SMV'er er en stor økonomisk byrde, kan det i løbet af de kommende år være en afgørende faktor at forberede sig på at kunne levere og rapportere data til rapporteringspligtige virksomheder. Om det er den bedste løsning, at investering ressourcerne i at udforme den frivillige standard kan være svær at vurdere, hvilket de forskellige respondenters holdninger endvidere underbygger. Det anbefales derfor alle SMV'er at tage dialogen omkring informationsbehovet med sin CSRD-omfattede samarbejdspartner, for at anvende sine ressourcer bedst muligt.

9. Litteraturliste

a. Internetkilder

Accountancy Europe, 2024 a, "Our Members"

Tilgængelig på: <https://accountancyeurope.eu/members/>

[Tilgået den 29/10-2024]

Accountancy Europe, 2024 b, "Accountancy response"

Tilgængelig på: <https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2024/05/Response-to-EFRAG-Public-Consultation-VSME-Exposure-Draft.pdf>

[Tilgået den 29/10-2024]

Bæredygtig Udvikling, A. Bæredygtig Udvikling, "Begrebet Bæredygtig Udvikling"

Tilgængelig på: <https://bu.dk/introduktion/begrebet-baeredygtig-udvikling/>

[Tilgået den 06/11-2024]

COWI, 2024, "AMVAB – DIREKTIV OM VIRKSOMHEDERS ÆREDYGTIGHEDSRAPPORTERING (CSRD)"

Tilgængelig på: <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2024-03/AMVAB%20-%20CSRD.pdf>

[Tilgået den 06/11-2024]

Dansk Erhverv, 2023. Dansk Erhverv, "Alle ombord – 2023". Offentlig tilgængelig.

Danmarks Statistik, 2024, "Firmaer og koncerner"

Tilgængelig på: <https://www.dst.dk/da/Statistik/emner/erhvervsliv/erhvervslivets-struktur/firmaer-og-koncerner>

[Tilgået den 06/11-2024]

Deloitte, 2024. Deloitte, "Din guide til CSRD og ESRS". Offentlig tilgængelig.

EBF, 2024 a, *"About us"*

Tilgængelig på: <https://www.ebf.eu/about-us/>

[Tilgået den 28/10-2024]

EBF, 2024 b, *"EBF Response"*

Tilgængelig på: https://www.ebf.eu/wp-content/uploads/2024/07/EBF-VSME-ED-Questionnaire_Final.pdf

[Tilgået den 29/10-2024]

EFRAG, 2024 a, *"SMEs"*

Tilgængelig på: <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/smes>

[Tilgået den 29/10-2024]

EFRAG, 2024 b, *"Executive Summary online survey responses VSME Public Consultation"*

Tilgængelig på:

<https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311031511250179/05-03%20-%20Executive%20summary%20Online%20Survey%20Responses%20VSME%20Public%20Consultation.pdf>

[Tilgået den 29/10-2024]

EFRAG, 2024 c, *"Voluntary ESRS for non-listed small- and medium sized enterprises (VSME ESRS)"*

Tilgængelig på:

<https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/VSME%20ED%20January%202024.pdf>

[Tilgået den 07/11-2024]

EFRAG, 2024 d, *"VSME ED field test - Key findings"*

Tilgængelig på:

<https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311031511250179/05-07%20-%20VSME%20ED%20Field%20Test%20-%20Key%20findings.pdf>

[Tilgået den 07/11-2024]

Erhvervsstyrelsen, 2024, a. Erhvervsstyrelsen, *"Generelt om bæredygtighedsrapportering efter § 99 a (CSRD)"*.

Tilgængelig på: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-virksomheder-omfattet-af-CSRD#chapter1-1>

[Tilgået den 25/09-2024]

Erhvervsstyrelsen, 2024, b, *"CSRD – Lovkrav til virksomheders bæredygtighedsrapportering"*.

Tilgængelig på: <https://virksomhedsguiden.dk/content/temaer/baeredygtig-omstilling/ydelser/csr-lovkrav-til-virksomheders-baeredygtighedsrapportering/62c314cd-4e5f-422c-9f55-6f43873fd25e/>

[Tilgået den 30/09-2024]

Erhvervsstyrelsen, 2024, c, *"Sådan laver du en dobbelt væsentlighedsvurdering"*.

Tilgængelig på: <https://virksomhedsguiden.dk/content/temaer/baeredygtig-omstilling/ydelser/saadan-laver-du-en-dobbelt-vaesentlighedsvurdering/aace9fdb-206e-4996-a327-bf3704450166/>

[Tilgået den 30/09-2024]

Erhvervsstyrelsen, 2024, d, *"ESRS – Standarder for virksomheders bæredygtighedsrapportering"*.

Tilgængelig på: <https://virksomhedsguiden.dk/content/temaer/baeredygtig-omstilling/ydelser/esrs-standarder-for-virksomheders-baeredygtighedsrapportering/04e1802c-f14f-457c-ab1b-2ceaff9032bd/>

[Tilgået den 30/09-2024]

Erhvervsstyrelsen, 2024, e, *"ESG-opgørelse – Sådan kommer du i gang"*.

Tilgængelig på: <https://virksomhedsguiden.dk/content/temaer/baeredygtig-omstilling/ydelser/esg-opgoerelse-saadan-kommer-du-i-gang/7115a9ee-5891-46ac-b655-b9ba9258f7d9/>

[Tilgået den 05/11-2024]

Europaudvalget, 2024, *"Annex 1"*.

Tilgængelig på: <https://www.ft.dk/samling/20231/almde/EUU/bilag/534/2870450/index.htm>

[Tilgået den 28/10-2024]

Eurosif, 2024 a, "About us"

Tilgængelig på: <https://www.eurosif.org/about-us/>

[Tilgået den 28/10-2024]

Eurosif, 2024 b, "Eurosif response"

Tilgængelig på: <https://www.eurosif.org/wp-content/uploads/2024/05/Eurosif-response-to-EFRAG-VSME-ESRS-1.pdf>

[Tilgået den 28/10-2024]

Finanstilsynet, 2024, "Direktivet om virksomheders bæredygtighedsrapportering (CSRD)".

Tilgængelig på: <https://www.finanstilsynet.dk/lovgivning/eu-lovsamling/baeredygtighedsrapporteringsdirektivet>

[Tilgået den 30/09-2024]

FN's Verdensmål, A. FN, "Hvad er FN's Verdensmål for bæredygtig udvikling?".

Tilgængelig på: <https://www.verdensmaalene.dk/fakta/verdensmaalene>

[Tilgået den 19/10-2024]

FN's Verdensmål, B. FN, "Mål 9: Industri, innovation og infrastruktur".

Tilgængelig på: <https://www.verdensmaalene.dk/maal/9>

[Tilgået den 19/10-2024]

FSR, 2024. FSR, "Bliv godkendt bæredygtighedsrevisor".

Tilgængelig på: <https://www.fsr.dk/uddannelse-events/baeredygtighedsakademiet/bliv-godkendt-baeredygtighedsrevisor>

[Tilgået den 10/10-2024]

Greenhouse Gas Protocol, 2024, "About us".

Tilgængelig på: <https://ghgprotocol.org/about-us>

[Tilgået den 09/10-2024]

Grønnegaard, Henrik, 2024, A. Deloitte, ”Bæredygtighedsrevisor kan nu registreres i Erhvervsstyrelsens systemer”.

Tilgængelig på: <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/audit/articles/baeredygtighedsrevisor-kan-nu-registreres-i-erhvervsstyrelsens-systemer.html>

[Tilgået den 10/10-2024]

Grønnegaard, Henrik, 2024, B. Deloitte, ”Direktiv om bæredygtighedsrapportering indarbejdes dansk lovgivning”.

Tilgængelig på: <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/audit/articles/direktiv-om-baeredygtighedsrapportering-indarbejdes-dansk-lovgivning.html>

[Tilgået den 20/10-2024]

Lemche, Karsten Meyland, 2024, FDM, ”Sådan kan du spare op til 57.000 kr. når du vælger billån”

Tilgængelig på: <https://fdm.dk/nyheder/bilist/2024-01-saadan-kan-du-spare-op-til-57000-kr-naar-du-vaelger-billaan>

[Tilgået den 24/10-2024]

Lüneborg, Lars, et al, 2024, Horten, ”Bæredygtig finansiering – buzz eller big business?”

Tilgængelig på: <https://www.horten.dk/viden/artikel2024/baeredygtig-finansiering-buzz-eller-big-business>

[Tilgået den 24/10-2024]

Madsen, L.B., et.al., 2024, Kromann Reumert, ”Lovforslag om bæredygtighedsrapportering vedtaget: Implementerer CSRD i dansk ret”.

Tilgængelig på: <https://kromannreumert.com/nyheder/lovforslag-om-baeredygtighedsrapportering-vedtaget-implementerer-csrd-dansk-ret>

[Tilgået den 30/09-2024]

Miljøstyrelsen, 2024, "EMAS".

Tilgængelig på: <https://mst.dk/erhverv/groen-produktion-og-affald/groen-virksomhed/miljoeledelse/emas>

[Tilgået den 21/10-2024]

PiB, 2023. SCM, "Nyt bæredygtigt EU-direktiv sætter SMV'er under pres.

Tilgængelig på: <https://www.scm.dk/nyt-baeredygtigt-eu-direktiv-saetter-smver-under-pres>

[Tilgået den 10/10-2024]

Nielsen, Simone Sæderup, 2023, Effektivitet, "Hvordan integrerer vi Bæredygtighed?".

Tilgængelig på: <https://effektivitet.dk/magasin/gron-supply-chain/hvordan-integrerer-vi-baeredygtighed/>

[Tilgået den 01/11-2024]

Picopublish, 2024, "ESRS - Standard til bæredygtighedsrapportering af ESG-data".

Tilgængelig på: <https://www.picopublish.dk/baeredygtighedsrapportering/esrs-standard-til-baeredygtighedsrapportering-af-esg-data/>

[Tilgået den 08/10-2024]

Raun, K. G., 2024, Børsen, "48 mia. kr. rejst til produktion af grønt stål: "Det føles lidt som et historisk øjeblik""

Tilgængelig på: <https://borsen.dk/nyheder/baeredygtig/det-foles-lidt-som-et-historisk-ojeblik>

[Tilgået den 16/11-2024]

Bilag

Bilag 1: Spørgsmål til interview med SMV'er

Nedenstående interviewguide vedrører den semi-strukturerede opbygning af interviews afholdt med SMV'er.

1. Hvordan vil du definere "bæredygtighed"?
2. Hvor godt synes du dit kendskab er til den frivillige standard for bæredygtighedsrapportering?
3. Hvor mange samarbejdspartnere har I, som er eller snart bliver omfattet af CSRD?
4. Hvor mange og hvilke forespørgsler har I fået omkring data vedrørende bæredygtighed?
5. Hvordan oplever du at jeres marked har udviklet sig med hensyn til bæredygtighed? - Bliver der eksempelvis lavet flere forespørgsler omkring det eller har I fået/mistet kunder grundet det?
6. Har I aktivt arbejde med tiltag for at gøre virksomheden(s) produkter mere bæredygtige?
7. Har I lavet nogle tiltag I forhold til at kunne rapportere til samarbejdspartnere omkring bæredygtighed?
 1. Hvis ja, hvilke?
8. Efter at have læst vores beskrivelse omkring den frivillige standard, mener du så, at det kunne give mening for jer at lave en frivillig bæredygtighedsrapport?
 1. Hvorfor eller hvorfor ikke?
9. Mener du, at det er resurserne værd at arbejde med bæredygtighedsrapportering, når I ikke er direkte omfattet?
 1. Hvad er din holdning til, at den frivillige standard i udkastet påkræver dobbelt væsentlighedsanalyse?
10. Tror du, at nogle af jeres kunder ville skifte til en konkurrent, hvis konkurrenten lavede en bæredygtighedsrapport?
11. Er der noget, der kunne motivere jer (yderligere) til at lave den frivillige bæredygtighedsrapport?
12. Hvor meget arbejde/resurser tror du det ville kræve at muliggøre en bæredygtighedsrapport?

Bilag 2: Spørgsmål til interview med ekspert

Nedenstående interviewguide vedrører den semi-strukturerede opbygning af interviews afholdt med ekspert.

- Hvem er du og hvad laver du til hverdag?
 - Hvad er din erfaring med CSRD?
 - Hvad er din erfaring med den frivillige standard?
- Hvad er din holdning til, om den frivillige bæredygtighedsrapport spiller sammen med CSRD?
 - Hvor godt vil den forventeligt dække forespørgsler fra CSRD-underlagte virksomheder?
- Hvad er de største udfordringer i forhold til den frivillige standard?
- Mener du, at der ligger en potentiel gevinst for SMV'er ved at udarbejde en bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard?
 - Hvad er fordelene?
- Tror du, baseret på dit kendskab til markedet, at det bliver et konkurrenceparameter?
 - Eller vil samarbejdspartnere mere gå op i evnen til at leverer data, mere end evnen til at rapporterer om den selv?
- Er der efter din viden interesse i en frivillig standard hos SMV'erne (B og C-mellem)?
 - Er der interesse fra de større virksomheder i den?
- Hvor store omkostninger ville du forvente en virksomhed vil have i forbindelse med udarbejdelsen af den første bæredygtighedsrapport?
 - Hvor meget vil det falde de efterfølgende år?
- Kunne det være en mulighed, at dette bliver en rapport for C-stor i stedet for CSRD?
- Hvad ville dine råd være til SMV'er?

Bilag 3: Introduktion til den frivillige standard til SMV-respondenter

Vi har forinden de respektive interviews sendt en kort introduktion til respondenterne, da den frivillige standard er et udkast, og det derfor ikke kunne være forventeligt, at de havde et tilstrækkeligt kendskab til at forholde sig til spørgsmålene jf. bilag 1.

Generelt om udkastet

Standarden består af tre moduler, det første er basic module som har to disclosures, B 1 og B 2, som er obligatoriske og derefter ni basic metrics, som skal oplyses omkring, når de er relevante for virksomheden. Dette modul er en forudsætning for de efterfølgende moduler, samtidig skal der laves en dobbelt væsentlighedsanalyse (se næste punkt for information herom). Herefter er der Narrative-policies, actions and targets (PAT) module, som er fem disclosures som skal rapporteres omkring, hvis virksomheden har implementeret det. Det sidste modul er business partners (BP) module, som omhandler de datapunkter som vurderes at være relevant for virksomhedens forretningspartnere, som de derfor skal indsamle. Der skal medtages sammenligningstal, medmindre det er første gang informationen er med i rapporten.

Principperne for at bruge standarden som den er tiltænkt kræver, at virksomheden oplyser om hvordan virksomheden har og forventeligt vil få negative konsekvenser for miljøet og mennesker samt hvilke miljømæssige og sociale problemstillinger har eller vil have effekt på virksomhedens økonomi, præstation og cashflow. Derudover skal virksomhedens oplyste informationer være relevante, pålidelige, sammenlignelige, forståelige og kontrollerbare. Derudover skal den laves årligt og tilgængelig på samme tid som årsrapporten, og hvis der er informationer der er offentliggjort andre steder, må der henvises hertil i stedet for at skrive det i bæredygtighedsrapporten. Hvis der er information, som er klassificeret eller sensitiv for virksomheden, så kan det undlades i rapporten, uagtet væsentligheden i informationen, dog skal det faktum nævnes i disclosure B 1.

Dobbelt væsentlighedsanalyse

Den dobbelte væsentlighed kommer fra de to forskellige perspektiver, analysen skal laves ud fra: Inside-out og outside-in. Inside-out betyder, at virksomheden skal se på, hvilke interne forhold virksomheden har, som påvirker omverdenen. Det går også under indvirkningsvæsentlighed. Som eksempel på indvirkningsvæsentlighed kan der nævnes virksomheders forbrug af begrænsede naturlige resurser, brug af børnearbejde eller CO₂-udledningen. Dette er ting, som indgår i virksomhedens afhængige omverden og derfor selv bestemmer over og kan ændre og tilpasse.

Outside-in er det omvendte, hvilke faktorer i den uafhængige omverden der er potentielle risici og/eller muligheder. Dette kaldes også finansiell væsentlighed. Her er der tale om, hvad der kan ske, hvis omverdenen opdager, at virksomheden benytter sig af børnearbejde og har haft kendskab hertil men ikke har gjort noget. Det vil skade virksomhedens omdømme og kunne resultere i, at kunderne vælger at handle med andre virksomheder. Hvis virksomheden er i en branche med store udledninger af CO₂, kan det være en mulighed for virksomheden at investere i grøn teknologi, som mindsker virksomhedens udledning af CO₂, så kan det give dem en konkurrencemæssig fordel.

Herefter vurderes indvirkningerne, risici og mulighederne ud fra forskellige parametre, som hvor sandsynlige de er til at ske, eller om de er sket, hvor store mængder der er tale om eller hvor stor økonomisk påvirkning det kan få på virksomheden. Herudfra kan der så udledes, hvilke ting der er væsentlige for virksomheden i forhold til, hvad der skal rapporteres om. Hvis det er noget, der har kæmpestore konsekvenser, men sandsynligheden er tilsvarende lille, er det muligvis ikke væsentligt nok til at rapportere omkring.

Elementerne der skal laves dobbeltvæsentlighedsanalyse omkring, er oplyst i bilag 1.

Basic module

Dette modul er som tidligere nævnt det eneste obligatoriske modul, hvis en SMV ønsker at aflægge en bæredygtighedsrapport. Herunder gennemgås de forskellige disclosures kort.

B 1 (obligatorisk)

B 1 skal indeholde basis information om rapporten. Dette dækker hvilken af fire forskellige modulvalg der er taget:

Kun basic module

Basic module og Narrative-PAT module

Basic module og BP module

Basic module, Narrative-PAT module og BP module

Derudover skal noten indeholde informationer om, om rapporten er lavet ud fra konsoliderede tal og hvem de medtagede dattervirksomheder er.

B 2 (obligatorisk)

B 2 skal indeholde en beskrivelse af virksomhedens praksis for at bevæge sig imod en mere bæredygtig økonomi. Det vil sige, hvis der er negative effekter ved dens drift, hvad gør den så for at mini-

mere disse, hvad gør den for at træne medarbejdere og ledere til at tænke mere bæredygtigt, hvordan sikrer den ordenlige forhold for medarbejderne og lignende forhold. Hvis virksomheden har tilvalgt Narrative-PAT modulet, så vil informationen indgå heri og noten vil derfor være overflødig.

B 3

Fra og med B 3 skal metrics kun medtages, hvis de vurderes at være relevante for virksomhedens drift. B 3 omhandler virksomhedens energi og udledning af drivhusgasser. Energiforbruget skal udspecificeres hvorfor det fremkommer, om det er fossilebrændstoffer eller ej, samt om/hvor meget af forbruget af elektricitet kommer fra vedvarende energikilder.

B 4

B 4 skal indeholde forureningen der bliver lukket ud i luften, i vand og i jord, af egen virksomhed. Virksomhederne som punktet er relevant for, vil allerede skulle rapportere informationen til forskellige myndigheder, eller som de frivilligt rapportere igennem Eco-Management and Audit Scheme (EMAS).

B 5

B 5 omhandler biodiversitet og brug af jord. Her skal virksomhederne offentliggøre deres forbrug af jord. Det obligatoriske er deres brug af jord i hektar, hvad end det er ejet, leaset eller bliver styret af virksomheden, nær biodiversity sensitive areas. Disse områder er eksempelvis skove og andre naturområder og vil være defineret som sensitive områder af EU eller international lov. Derudover kan virksomheden rapportere om det totale forbrug af jord, jord der er dækket af ikke-nedsivningsbare materialer og nature-oriented areas.

B 6

B 6 er virksomhedens brug af vand. Her skal der rapporteres omkring hvor meget vand virksomheden trækker fra vandværker, egne borer, brug af søvand o.l., med undtagelse af brug af regnvand.

B 7

B 7 omhandler virksomhedens brug af resurser, behandling af skrald samt hvorvidt der bruges circular economy principles. Hvis der er tale om en produktionsvirksomhed, så skal der oplyses omkring det genbrugte mængde af resurser i virksomhedens produkter og indpakning. Den genbrugelig andel af resurser i deres produkter og indpakning, hvor meget skrald der årligt produceres fordelt

på farlige og ikke-farlige typer af affald samt hvor meget af deres skrald der bliver sendt til genbrug/genanvendelse. Den cirkulære økonomi kan beskrives, og omhandler eksempelvis virksomhedens proces omkring design af produkter med henblik på, at muliggøre genbrug af så meget som muligt af produktet efter brugen af det.

B 8

Ifølge B 8 skal virksomheden angive virksomhedens antal ansatte samt fordelingen af ansættelsestyper (midlertidige eller permanente), køn og land.

B 9

B 9 kræver oplysning om to rapporteringer; antallet og andelen af de registrerbare arbejdsrelaterede ulykker og antallet af dødsfald som skyldes arbejdsrelaterede skader og dårligt helbred.

B 10

B 10 omhandler aflønningen af medarbejderne. Først skal der rapporteres om det nederste lag af medarbejderes aflønning i forhold til mindste lønnen som er fastsat. Det andet punkt der skal rapporteres om er andelen af ansatte som er dækket af overenskomster og til sidst omkring hvor mange timer træning en medarbejder modtager, fordelt på køn, og hvorvidt det er formelt eller uformelt.

B 11

B 11 går udover virksomhedens arbejdskraft, og er en beskrivelse af virksomhedens proces med at identificere ansatte i værdikæden, fællesskaber, kunder og forbrugere, som bliver væsentligt negativt påvirket af virksomheden, hvad end det er deres produkter, services eller andet. Virksomheden skal derefter beskrive hvilke mennesker der er påvirket og hvordan.

B 12

Handler om domme og bøder for enten korruption eller bestikkelse der er sket i rapporteringsperioden.

Narrative-PAT

Herfra arbejdes der i bæredyghedsrapporteringen, i modsætning til basic module, med nogle nye elementer, som gælder for Narrative-PAT og BP. Den første ting er tre forskellige horisonter:

Kort horisont, som dækker 1 år

Mellem horisont, som dækker 2-5 år

Lang horisont, som dækker længere end 5 år

Narrative-PAT består af fem disclosures som skal medtages, hvis de er væsentlige. Disclosures der hører under dette område, benævnes N 1 – N 5.

N 1

Her skal virksomheden skrive omkring nøgleelementer i deres strategi og forretningsmodel, herunder produktgrupper og/eller services, hvilke markeder der handles på, de primære samarbejdspartnere (leverandører, kunder og forbrugere) og strategiske elementer der påvirker eller er omhandler bæredygtighed.

N 2

Her skal der beskrives hvilke emner der er væsentlige for virksomheden, ud fra væsentlighedsanalysen der er foretaget. Hvert væsentligt punkt skal beskrives kort og hvordan det påvirker mennesker eller miljøet, hvordan det påvirker og/eller kommer til at påvirke virksomhedens finansielle position og performance samt hvordan det påvirker og/eller kommer til at påvirke virksomhedens strategi og aktiviteter.

N 3

N 3 skal indeholde en beskrivelse af, hvordan virksomheden styrer væsentlige bæredygtighedsområder. Det skal som minimum indeholde informationer omkring hvorvidt der er politikker eller om der er foretaget handlinger på området. Handlingerne kan være for at forebygge, formindske og/eller udbedre faktiske eller forventede negative påvirkninger på miljøet eller på virksomhedens finansielle stilling.

Hvis der er politikker i virksomheden, så skal der beskrives, hvad målet med politikken er og hvilke væsentlige bæredygtighedsområder det omhandler. Derudover skal omfanget beskrives, hvilke aktiviteter og lande samt hvordan er værdikæden omfattet. Hvis nogle af stakeholdere er påvirket, skal dette også nævnes, og hvis politikkens formål er at overholde en standard eller lignende, skal der medtages en reference hertil. Til sidst skal der beskrives hvordan de overvåger processen og hvor langt de er kommet imod deres mål.

Handlingerne der er taget skal også beskrives, både dem der er sket i årets løb og dem der er planlagt. Rækkevidden og tidshorisonten af handlingerne skal beskrives, om det påvirker hele værdikæ-

den, hvilke lande det påvirker samt om/hvilke stakeholdere der er påvirket. Til sidst en beskrivelse af, hvordan virksomheden måler, om handlingerne har den ønskede effekt og hvor langt de er nået i forhold til målet

Det sidste der skal medtages i N 3 er en beskrivelse af, hvilke handlinger der er taget for at blive mere energieffektive og reducerer deres drivhusgasudledning og en beskrivelse af, hvad der er gjort for at forhindre korrupsion og bestikkelse. Det kan være funktions-/ansvarsfordeling, oplæring af ansatte og handlinger der er taget i sager med brud på antikorrupsions og antibestikkelsespolitikker.

N 4

Hvis virksomheden har samarbejde med stakeholders, kan den i disclosure N 4 beskrive dette samarbejde med gruppen af stakeholders (fx leverandører, investorer).

N 5

N 5 skal omhandle ledelsen af bæredygtighedsspørgsmål. De skal beskrive hvordan det ledes og hvor ansvaret ligger i forhold hertil. Hvis det giver mening, så skal den dække roller og ansvar på ledelsesniveauet eller på individbasis.

Business Partners

Det andet valgfrie modul er business partners modulet. Dette modul er lavet med hensigten om, at virksomheden der laver en frivillig bæredygtighedsrapportering allerede vil være på forkant med forespørgsler fra samarbejdspartnere i værdikæden.

BP 1

Den første disclosure omhandler virksomhedens virkeområde og omsætningssammensætning. Hvis virksomheden arbejder indenfor kontroversielle våbenindustrien (fx klyngebomber), produktion af tobak, et hvert led i værdikæden omkring fossilebrændstoffer eller med kemiske produkter, så skal det oplyses inklusiv andelen af omsætningen indenfor området.

BP 2

Hvis virksomheden har et styrende ledelsesorgan, så skal fordelingen af kønnet oplyses her.

BP 3

Hvis virksomheden har sat mål for at reducerer drivhusgasudledningen, så skal der her oplyses omkring Scope 1 og 2 udledninger, medmindre virksomheden også har sat mål for Scope 3 reduktioner og de opgøres i B 3.

BP 4

BP 4 skal oplyse om virksomhedens plan for at hjælpe med at undgå klimaændringer og overholdelse af klimaaftalen i Paris, om at undgå en stigning i temperaturen på 1,5 grader celsius.

BP 5

Virksomheder som har aktiver, som potentielt kan tage skade af klimaforandringer, skal der laves en opgørelse over, hvor stor en andel af virksomhedens aktiver det omhandler samt deres værdi. Dertil skal der oplyses, hvor mange af aktiverne der bliver afhjulpnet af en eventuel climate change adaptation action, hvis der er lavet sådanne tiltag. Der skal også oplyses om placeringen af aktiverne samt hvor stor andel af omsætningen der stammer fra aktiverne samt det faktiske beløb. Til sidst skal der oplyses, den bogførte værdi af virksomhedens ejendomme efter energiklasse.

BP 6

Her skal der oplyses om farligt og/eller radioaktivt affald som virksomheden producerer.

BP 7

Virksomheden skal i B 7 oplyse om, hvorvidt virksomhedens politikker omkring dens egen arbejdsstyrke er i tråd med relevante internationale instrumenter. Internationale instrumenter kunne eksempelvis være menneskerettigheder eller retten til at deltage i overenskomster.

BP 8

BP 8 omhandler virksomhedens processer omkring overholdelse af en række principper og standarder og hvordan virksomheden håndterer klager over manglende overholdelse fra dens egne medarbejdere.

BP 9

BP 9 hænger sammen med BP 8, da virksomheden her skal skrive, hvis der i året har været overtrædelser af standarderne i BP 8.

BP 10

Virksomheden skal i BP 10 oplyse omkring andelen af virksomhedens ansatte, som har ret til at tage familierelateret fri fordelt på køn. Derudover skal der laves en kønsmæssig opdelt opgørelse over, antallet af ansatte der har brugt denne mulighed. Familierelateret fri inkluderer eksempelvis barselsorlov.

BP 11

Her skal der oplyses om antallet af lærlinge virksomheden har haft i perioden. Det skal ikke omregnes til fuldtidsansatte.

Bilag 1

The appendix below is an integral part of this [draft] Standard. The compilation of sustainability topics along with their related subtopics and sub-subtopics shall be used as a basis for determining what material matters are to be reported.

Sustainability matters covered in [draft] topical ESRS		
Topic	Sustainability matter: Sub-topic	Sustainability matter: sub-sub topic
Climate change	– Climate change adaptation – Climate change mitigation – Energy	
Pollution	– Pollution of air – Pollution of water – Pollution of soil – Pollution of living organisms and food resources – Substances of concern – Substances of very high concern	
Water and marine resources	– Water – Marine resources	– Water consumption – Water withdrawals – Water discharges – Water discharges in the oceans – Extraction and use of marine resources
Biodiversity and ecosystems	Direct impact drivers of biodiversity loss	– Climate Change – Land-use change, fresh water-use change and sea-use change – Direct exploitation – Invasive alien species – Pollution – Others

	– Impacts on the state of species	– Examples: – Species population size – Species global extinction risk
	Impacts on the extent and condition of ecosystems	– Examples: – Land degradation – Desertification – Soil sealing
	Impacts and dependencies on ecosystem services	
Circular economy	– Resources inflows, including resource use – Resource outflows related to products and services – Waste	
Own work-force	– Working conditions	– Secure employment – Working time – Adequate wages – Social dialogue – Freedom of association, the existence of works councils and the information, consultation and participation rights of workers

Sustainability matters covered in [draft] topical ESRS		
Topic	Sustainability matter: Sub-topic	Sustainability matter: sub-sub topic
		– Collective bargaining, including rate of workers covered by collective agreements – Work-life balance – Health and safety
	Equal treatment and opportunities for all	– Gender equality and equal pay for work of equal value – Training and skills development – Employment and inclusion of persons with disabilities – Measures against violence and harassment in the workplace – Diversity
	– Other work-related rights	– Child labour – Forced labour – Adequate housing – Privacy

Workers in the value chain	– Working conditions	– Secure employment – Working time – Adequate wages – Social dialogue – Freedom of association, including the existence of work councils – Collective bargaining – Work-life balance – Health and safety
	Equal treatment and opportunities for all	– Gender equality and equal pay for work of equal value – Training and skills development – The employment and inclusion of persons with disabilities – Measures against violence and harassment in the workplace – Diversity
	– Other work-related rights	– Child labour – Forced labour – Adequate housing – Water and sanitation – Privacy
Affected communities	Communities' economic, social and cultural rights	– Adequate housing – Adequate food – Water and sanitation – Land-related impacts – Security-related impacts
	– Communities' civil and political rights	– Freedom of expression – Freedom of assembly – Impacts on human rights defenders

Sustainability matters covered in [draft] topical ESRS		
Topic	Sustainability matter: Sub-topic	Sustainability matter: sub-sub topic
	– Rights of indigenous communities	– Free, prior and informed consent – Self-determination – Cultural rights
Consumers and end-users	information-related impacts for consumers and/or end-users	– Privacy – Freedom of expression – Access to (quality) information
	Personal safety of consumers and/or end-users	– Health and safety – Security of a person – Protection of children

	Social inclusion of consumers and/or end-users	– Non-discrimination – Access to products and services – Responsible marketing practices
Business conduct	– Corporate culture – Protection of whistle-blowers – Animal welfare – Political engagement – Management of relationships with suppliers including payment practices	
	– Corruption and bribery	– Prevention and detection including training – Incidents

Bilag 4: Generel firmastatistik efter branche

Generel firmastatistik efter branche (DB07 19-grp), tid, firmastørrelse (fuldtidsansatte) og enhed

	Firmaer (antal)	Fuldtidsansatte (antal)	Omsætning (mio kr.)
TOT Erhverv i alt			
2022			
Ingen ansatte	236 184	0	442 242
Under 10 ansatte	155 625	341 339	792 146
10-49 ansatte	20 274	416 230	1 316 513
50-249 ansatte	4 138	409 257	1 451 205
250 ansatte og derover	916	1 268 442	2 408 194

6-11-2024 *Danmarks Statistik* , © www.statistikbanken.dk/GF13

Bilag 5: Omkostninger ved udarbejdelse af bæredygtighedsrapport efter den frivillige standard

EFRAG har i forbindelse med deres field test spurgt deltagerne om, hvad de forventer omkostningsniveauet for opstart og fastholdelse af bæredygtighedsrapporten efter den frivillige standard bliver.

Der er nedenfor lavet en inddeling af data modtaget fra field testen og egne beregninger. Egne beregninger fremgår først.

Beregninger til opgørelse af gennemsnitsforbruget ved opstart og vedligeholdelse er med udgangspunkt i survey foretaget af EFRAG oplistet efterfølgende.

Beregningsen er opgjort ved at tage et gennemsnit af beløbskolonnen ganget ud med, hvor mange af respondenterne der forventer, at de ligger inden for de forskellige niveauer af omkostningerne for at kunne lave rapporten første år og derefter for at vedligeholde den.

Beregninger med udgangspunkt i data fra EFRAG:

Af nedenstående billede fremgår de samlede gennemsnitlige opstartsomkostninger skønnet efter survey fra EFRAG:

Opstart i alt					
	HR	Konsul.	IT	Other	I alt kr.
DKK	135.348	144.418	92.455	93.181	465.402
Efter i alt					
	HR	Konsul.	IT	Other	I alt kr.
DKK	81.149	78.076	65.616	79.454	304.295
	60%	54%	71%	85%	65%

Af nedenstående billede fremgår de gennemsnitlige opstartsomkostninger skønnet efter survey fra EFRAG:

BM opstart					
	HR	Konsul.	IT	Other	I alt
EUR	6.183	6.543	4.000	5.383	22.108
DKK	46.060	48.742	29.800	40.100	164.701
N-PAT opstart					
EUR	7.010	7.498	3.133	4.125	21.765
DKK	52.225	55.856	23.337	30.731	162.149
BP opstart					
EUR	4.975	5.345	5.278	3.000	18.598
DKK	37.064	39.820	39.317	22.350	138.551

Af nedenstående billede fremgår de gennemsnitlige omkostninger for vedligeholdelse og udformning af rapporten skønnet efter survey fra EFRAG:

BM - efter					
	HR	Konsul.	IT	Other	I alt
EUR	4.603	3.478	2.435	4.665	15.180
DKK	34.289	25.907	18.141	34.754	113.091

N-PAT efter					
	HR	Konsul.	IT	Other	I alt
EUR	3.855	4.353	2.143	3.000	13.350
DKK	28.720	32.426	15.962	22.350	99.458

BP efter					
	HR	Konsul.	IT	Other	I alt
EUR	2.435	2.650	4.230	3.000	12.315
DKK	18.141	19.743	31.514	22.350	91.747

Data fra survey udarbejdet af EFRAG:

Der er et billede af hvert modul nedenfor.

BASIC MODULE			HR/Personnel	Consultancy	IT costs (e.g. software, online platforms)	Other (specify) (e.g., other trainings, tax office and overhead costs)
		Gns.	8 respondents	72 respondents	61 respondents	17 respondents
First year (one-off costs)	Below 500	250	10%	13%	31%	29%
	500-1000	750	7%	4%	7%	12%
	1000-5000	3.000	41%	36%	39%	24%
	5000-10000	7.500	17%	24%	10%	12%
	Above 10000	15.000	24%	24%	13%	24%
Subsequent years (recurring costs)	Below 500	250	78,00	70,00	64,00	12,00
	500-1000	750	17%	41%	47%	42%
	1000-5000	3.000	14%	4%	11%	8%
	5000-10000	7.500	41%	34%	27%	25%
	Above 10000	15.000	13%	9%	13%	0%
EUR			15%	11%	3%	25%

NARRATIV PAT

			HR/Personnel	Consultancy	IT costs (e.g. software, online platforms)	Other (specify) (e.g., other trainings, tax office and overhead costs)
			47	37	31	1
First year (one-off costs)	Below 500	250	8%	8%	32%	0%
	500-1000	750	2%	3%	13%	50%
	1000-5000	3.000	45%	41%	36%	0%
EUR	5000-10000	7.500	15%	13%	13%	50%
	Above 10000	15.000	30%	35%	6%	0%
			43,00	37,00	34,00	1,00
Subsequent years	Below 500	250	12%	22%	41%	0%
	500-1000	750	12%	11%	18%	0%
	1000-5000	3.000	47%	43%	26%	100%
recurring costs)	5000-10000	7.500	23%	11%	15%	0%
	Above 10000	15.000	4%	14%	0%	0%

BUSINESS PARTNERS

			HR/Personnel	Consultancy	IT costs (e.g. software, online platforms)	Other (specify) (e.g., other trainings, tax office and overhead costs)
			37	31	16	1
First year (one-off costs)	Below 500	250	19%	23%	20%	0%
	500-1000	750	5%	3%	7%	0%
	1000-5000	3.000	43%	33%	40%	100%
EUR	5000-10000	7.500	16%	23%	13%	0%
	Above 10000	15.000	16%	17%	20%	0%
			31,00	29,00	16,00	1,00
Subsequent years	Below 500	250	20%	25%	33%	0%
	500-1000	750	30%	21%	13%	0%
	1000-5000	3.000	37%	36%	20%	100%
recurring costs)	5000-10000	7.500	8%	18%	20%	0%
	Above 10000	15.000	3%	0%	13%	0%