

Väsentlighet i hållbarhetsrapporteringen hos småföretag i byggbranschen

Irene Lillsjö

Examensarbete för tradenom (YH)-examen

Utbildningen i företagsekonomi

Vasa 2025

EXAMENSARBETE

Författare: Irene Lillsjö

Utbildning och ort: Företagsekonomi, Vasa

Inriktning: Ekonomiförvaltning

Handledare: Anna-Lena Berglund

Titel: Väsentlighet i hållbarhetsrapporteringen hos småföretag i byggbranschen

Datum: 12.5.2025 Sidantal: 39

Bilagor: 3

Abstrakt

Detta examensarbete behandlar väsentlighet i hållbarhetsrapporteringen hos småföretag i byggbranschen. I och med ikraftträdandet av EU:s hållbarhetsrapporteringsdirektiv CSRD, blir fler företag hållbarhetsrapporteringskyldiga. Skyldigheten gäller främst stora eller noterade företag, men små och medelstora företag kan också påverkas indirekt. Detta bland annat eftersom större företag kan behöva begära hållbarhetsinformation av mindre leverantörer i värdekedjan för att sammanställa sin egen rapportering.

Arbetet utfördes på uppdrag av Ab Engman Services Oy, som är ett småföretag i byggbranschen med hemort i Korsholm, Finland. Syftet var att skapa förutsättningar för uppdragsgivaren att få en början på sin hållbarhetsrapportering genom att identifiera hållbarhetsteman och hållbarhetsrapporteringspunkter som är väsentliga med tanke på företagets verksamhet.

I studien användes kvalitativa forskningsmetoder i form av en litteraturstudie, en komparativ analys och intervjuer. Huvudsakligt fokus i litteraturstudien låg på frivilliga hållbarhetsrapporteringsstandarder för små och medelstora företag. Den komparativa analysen gjordes genom att studera ett stort byggföretags hållbarhetsrapport, för att få vägledning kring vad som också kan vara väsentligt att rapportera om för små byggföretag. Intervjuer gjordes även med två sakkunniga och en av uppdragsgivarens större företagskunder.

Resultatet från undersökningarna har sammanställts till en rekommendation på väsentliga hållbarhetsteman åt uppdragsgivaren. Slutsatsen som dras är att bland annat miljöpåverkan inom den egna verksamheten och den egna personalens arbetsmiljö och arbets säkerhet är väsentliga områden. Arbetet innehåller också en lista med väsentliga rapporteringspunkter och vilka data som ska samlas in till dessa.

Språk: svenska

Nyckelord: hållbarhetsrapportering, VSME ESRS, byggbranschen, småföretag, väsentlighet

OPINNÄYTETYÖ

Tekijä: Irene Lillsjö

Koulutus ja paikkakunta: Liiketalous, Vaasa

Suuntautumisvaihtoehto: Taloushallinto

Ohjaaja: Anna-Lena Berglund

Nimike: Olennaisuus pienten rakennusyritysten kestävyysraportoinnissa

Päivämäärä: 12.5.2025 Sivumäärä: 39

Liitteet: 3

Tiivistelmä

Tämä opinnäytetyö tutkii olennaisuutta pienten rakennusyritysten kestävyysraportoinnissa. EU:n kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaantulon jälkeen monet yritykset ovat nyt veloitettuja laatimaan kestävyysraportteja. Velvollisuus koskee ensisijaisesti suuria tai listattuja yrityksiä, mutta direktiivi voi epäsuorasti vaikuttaa pienempiin yrityksiinkin. Tämä johtuu muun muassa siitä, että suurten yritysten on raportoitava kestävyystietoja arvoketjustaan.

Opinnäytetyö toteutettiin toimeksiantona Ab Engman Services Oy:lle, joka on pieni rakennusyritys Mustasaarella. Työn tarkoituksena oli luoda edellytykset toimeksiantajalle oman kestävyysraportointinsa käynnistämiseen, tunnistamalla yrityksen toimintaan nähden olennaiset kestävyys-teemat ja raportointikohdat.

Tutkimuksessa käytettiin laadullisia menetelmiä, kuten kirjallisuuskatsausta, vertailevaa analyysiä ja haastatteluja. Kirjallisuuskatsauksessa keskityttiin vapaaehtoiisiin kestävyysraportointi-standardeihin, jotka on suunnattu erityisesti pienille ja keskisuurille yrityksille. Vertaileva analyysi tehtiin tarkastelemalla suuren rakennusyrityksen kestävyysraporttia, jotta saataisiin vinkkejä myös pienyrityksille mahdollisesti olennaisista teemoista ja raportointikohdista. Lisäksi haastateltiin asiantuntijoita ja toimeksiantajan asiakasta.

Opinnäytetyön tuloksena on koottu suositus toimeksiantajalle olennaisista kestävyysteemoista. Loppupäätelmät ovat, että muun muassa yrityksen oman toiminnan ympäristövaikutukset ja oman henkilökunnan työympäristö ja työturvallisuus ovat olennaisia teemoja. Työhön sisältyy myös lista olennaisista raportointikohdista, ja siitä mitkä tiedot niiden raportointiin tarvitaan.

Kieli: ruotsi

Avainsanat: kestävyysraportointi, VSME ESRS, rakennusala, pk-yritykset, olennaisuus

BACHELOR'S THESIS

Author: Irene Lillsjö

Degree Programme: Business Administration, Vaasa

Specialisation: Financial Administration

Supervisor: Anna-Lena Berglund

Title: Materiality in Sustainability Reporting of Small Construction Companies

Date: 12.5.2025 Number of pages: 39

Appendices: 3

Abstract

This Bachelor's thesis explores the concept of materiality in sustainability reporting of small construction companies. Since the EU corporate sustainability reporting directive, CSRD, entered into force, a large number of companies will be obligated to publish sustainability reports. This obligation applies mainly to large or listed companies, but since these companies will have to report information on their value chain, small and medium-sized enterprises may be indirectly affected.

The thesis has been conducted as an assignment given by Ab Engman Services Oy, a small construction business operating from Korsholm, Finland. The purpose of the thesis was to identify sustainability topics and disclosures that are material in relation to Engman Services' operations, and in doing so, support the company in getting started with sustainability reporting.

Qualitative research methods, including literature review, comparative analysis and interviews have been used in the study. The literature review focused primarily on voluntary sustainability reporting standards for small and medium-sized enterprises. The comparative analysis was done by studying the sustainability report of a large construction company, in order to gather which material topics and disclosures that could be relevant for smaller companies in the same industry as well. Interviews with experts and a business client were also conducted.

The results of the study are compiled into a recommendation on material sustainability topics. The conclusion is that the material topics are, among others, environmental impact within Engman Services' own operations and the occupational health and safety of its employees. The thesis also includes a list of material disclosures and data that should be collected in order to report on them.

Language: Swedish

Key words: sustainability reporting, VSME ESRS, construction, SME, materiality

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Presentation av uppdragsgivare	2
1.2	Problemformulering och syfte	2
1.3	Avgränsning	3
1.4	Metod	3
2	Regelverk kring hållbarhetsrapportering	4
2.1	EU:s CSRD	4
2.1.1	Rapporteringskyldiga företag	4
2.1.2	ESG – ämnesområden i rapporteringen	5
2.2	EU:s taxonomiförordning	6
2.3	Finlands nationella lagstiftning	6
2.3.1	Bokföringslag 1336/1997	6
2.3.2	Revisionslag 1141/2015	7
3	Rapporteringsstandarder och -verktyg	8
3.1	ESRS	8
3.2	VSME ESRS	8
3.2.1	Grundläggande information: B1–B2, C1–C2	9
3.2.2	Miljöansvar: B3–B7, C3–C4	10
3.2.3	Socialt ansvar: B8–B10, C5–C7	11
3.2.4	Bolagsstyrning: B11, C8–C9	12
3.3	NSRS	12
3.4	FN:s globala mål	13
4	Dubbel väsentlighetsanalys	14
4.1	Finansiell och konsekventiell väsentlighet	14
4.2	Företagets intressenter	15
5	Risker med hållbarhetsrapportering	16
5.1	Washing i företags hållbarhetskommunikation	16
5.2	Utmaningar i revisionen av hållbarhetsrapporter	17
5.3	Administrativ börda för företag	18
6	Hållbarhet i byggbranschen	19
6.1	Miljömässig hållbarhet	19
6.2	Social hållbarhet	19
6.3	Hållbarhet i bolagsstyrningen	20
6.4	Hållbar cirkulär ekonomi och intressentengagemang	20

7	Hållbarhetsrapportering i stora byggföretag	21
7.1	Hållbarhetsteman	21
7.2	Rapporteringspunkter	22
7.3	Krav på underleverantörer	24
8	Intervjuer	24
8.1	Respondenter	25
8.2	Genomförande	26
8.3	Resultat.....	26
8.3.1	Vilka hållbarhetsteman är väsentliga?	27
8.3.2	Vilka hållbarhetsrapporteringspunkter är väsentliga?	28
9	Analys och slutsatser	30
9.1	Väsentliga hållbarhetsteman.....	30
9.2	Väsentliga hållbarhetsrapporteringspunkter och data som samlas in	32
9.3	Kritisk granskning.....	34
10	Avslutande kommentarer	35
11	Källförteckning	36

Bilaga 1 Intervjufrågor till projektchef inom bygg- och infrasektorn

Bilaga 2 Intervjufrågor till sakkunnig inom verksamhetsutveckling

Bilaga 3 Intervjufrågor till hållbarhetschef hos företagskund

1 Inledning

Hållbar utveckling handlar om hur vi ska leva idag för att skapa en bättre framtid. Det innebär att man försöker tillgodose dagens behov, utan att framtida generationer drabbas negativt. För att lyckas med det borde hänsyn tas till miljö, sociala frågor och ekonomi på ett balanserat sätt. Att bara fokusera på ett av områdena är inte hållbart. Till exempel kommer en ekonomi inte att växa för all framtid, ifall största delen av ekonomins befolkning är fattig eller naturresurserna tar slut. Det krävs i dagsläget en stor förändring för att vår utveckling ska ses som hållbar. (United Nations, 2023).

Ett sätt att främja hållbar utveckling är genom lagstiftning och reglering. Den 5 januari 2023 trädde EU:s hållbarhetsrapporteringsdirektiv CSRD i kraft. CSRD är en förkortning av *Corporate Sustainability Reporting Directive*. Direktivet gör hållbarhetsrapportering obligatorisk inom rapporteringsområdena miljö, socialt ansvar och bolagsstyrning för de företag som omfattas. Syftet med direktivet sägs bland annat vara att göra företags hållbarhetsdata mer jämförbara med varandra och att öka transparensen i hur företag påverkar sin omvärld.

Enligt Silvola & Ström (2023) kommer direktivet att leda till en stor förändring inom området finansiell rapportering. Direktivet gäller främst större eller noterade företag, men även mindre och onoterade företag kan påverkas indirekt. En orsak är att företag som faller under CSRD kan komma att begära hållbarhetsdata av mindre underleverantörer för att sammanställa sin egen rapportering.

Ur ett företagsstrategiskt perspektiv handlar hållbarhetsrapportering inte enbart om att följa regler och uppfylla krav. Hållbarhetsrapportering kan också ses som en investering som kan leda till att företaget får bättre rykte, ses som en mer attraktiv arbetsplats, kommer in på nya marknader, förbättrar sin riskhantering och får tillgång till mer förmånlig finansiering. (Fornasari & Traversi, 2024).

1.1 Presentation av uppdragsgivare

Examensarbetet görs på uppdrag av Ab Engman Services Oy, som är ett familjeägt företag med hemort i Korsholm, Finland. Företaget har 19 anställda och en omsättning på ungefär 2 miljoner € per år. Engman Services har ett ledningssystem för kvalitet, miljö och arbetsmiljö, certifierat enligt ISO 9001, ISO 14001 och ISO 45001. De huvudsakliga verksamhetsgrenarna är byggnad, elinstallationer, jordbyggnad och fastighetsskötsel. Företaget erbjuder även bokförings- och biluthyrningstjänster, vilka är en mindre del av verksamheten.

1.2 Problemformulering och syfte

Företagsledningen på Engman Services har insett att arbete med hållbarhet och hållbarhetsrapportering är något som det behöver läggas mer fokus på. Företaget omfattas inte av CSRD, men anser det nödvändigt att förbereda sig inför eventuella framtida krav. Bland annat kan större företagskunder, som själva omfattas av CSRD, vilja att Engman Services delar med sig av hållbarhetsinformation. Framtida lagstiftning kan också bli strängare och börja omfatta även småföretag.

Ett av de första stegen i Engman Services process mot att börja jobba med hållbarhetsrapportering är att identifiera vilka teman och rapporteringspunkter som är väsentliga för verksamheten. Det är detta steg som examensarbetet fokuserar på. Rapporteringspunkterna kan bestå av både beskrivande information och mätbara data i form av siffror. De mätbara rapporteringspunkterna kallas herefter mätare.

Forskningsfrågor:

1. Vilka hållbarhetsteman är väsentliga i Engman Services verksamhet?
2. Vilka hållbarhetsrapporteringspunkter är väsentliga för Engman Services?
3. Vilka hållbarhetsdata behöver samlas in till mätare?

I väsentlighetsanalysen läggs störst vikt vid intressentgruppen större företagskunder. Företagsledningen anser det troligt att företagets förmåga att kunna rapportera hållbarhetsinformation till större företagskunder är den utmaning och affärsmöjlighet som kommer snabbast emot och därför läggs tyngdpunkten här.

Syftet med examensarbetet är att skapa förutsättningar för Engman Services att få en början på sin hållbarhetsrapportering. Arbete med hållbarhet och hållbarhetsrapportering ses av företaget som något som kan ge en konkurrensfördel nu och i framtiden.

1.3 Avgränsning

I studien tas endast upp vad Engman Services ska rapportera om. Studien tar inte upp vilka konkreta förbättringsåtgärder som ska genomföras för att verksamheten ska bli mer hållbar eller med vilka metoder data till hållbarhetsmätare ska samlas in.

1.4 Metod

För att besvara forskningsfrågorna behöver man samla in kunskap från flera olika områden. I studien används kvalitativa forskningsmetoder i form av en litteraturstudie, en komparativ analys och intervjuer. I litteraturdelen går igenom bland annat regelverk, standarder, verktyg och risker som rör hållbarhetsrapportering. Den komparativa analysen görs genom att studera ett stort byggföretags hållbarhetsrapport, för att få vägledning kring vad som också kan vara viktigt att rapportera om för små byggföretag. Intervjuer görs med två sakkunniga och en företagskund. Ingen av dessa metoder kan ensam ge svar på forskningsfrågorna. Genom att kombinera information som fås fram från de olika undersökningarna kan ändå många olika perspektiv och kunskapskällor tas i beaktande då det kommer till att besvara forskningsfrågorna. Insikter från intervjuer, i kombination med bland annat rapporteringsstandarder och överföring av kunskap som erhållits genom att studera det större företagets hållbarhetsrapport, sammanställs till en rekommendation på väsentliga hållbarhetsteman och -rapporteringspunkter som uppdragsgivaren kan ha nytta av i sitt arbete med hållbarhetsrapportering.

2 Regelverk kring hållbarhetsrapportering

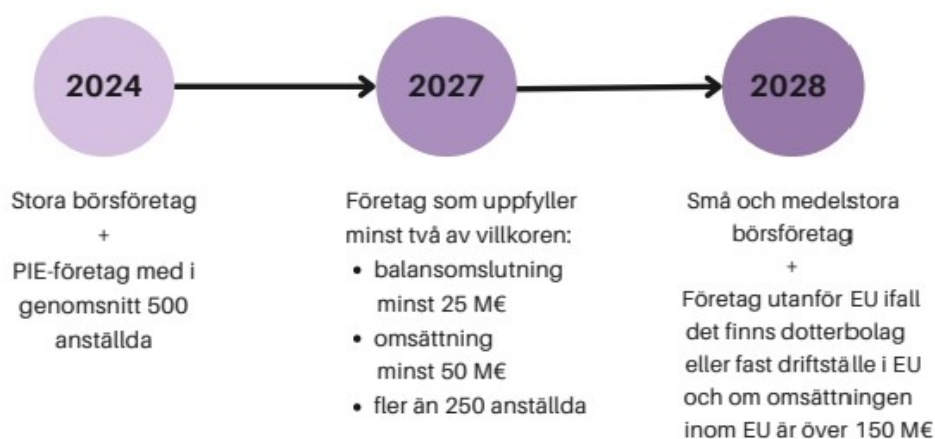
Hållbarhetsrapportering regleras genom bland annat EU:s direktiv CSRD. Den finländska lagstiftningen har också uppdaterats för att stämma överens med direktivet. Företag som omfattas av CSRD ska även följa artikel 8 i EU:s taxonomiförordning (Direktiv 2022/2464).

2.1 EU:s CSRD

EU har antagit en tillväxtstrategi med namnet Den europeiska gröna given. Några av strategins mål är att uppnå en ekonomi utan nettoutsläpp av växthusgaser, att skydda naturkapital och människors hälsa från negativa miljörelaterade effekter samt att bygga ett socialt rättvist och hållbart ekonomiskt system. Införandet av hållbarhetsrapporteringsdirektivet CSRD är en av de åtgärder som tagits för att uppnå målen. (Direktiv 2022/2464).

2.1.1 Rapporteringsskyldiga företag

Företag blir skyldiga att rapportera enligt CSRD vid olika tidpunkter. En del företag blev skyldiga att rapportera första gången för räkenskapsperiod 2024, medan andra börjar rapportera senare. Tidpunkterna åskådliggörs i figuren nedan (Figur 1). Större börsföretag, som också tidigare rapporterat enligt bland annat EU:s direktiv NFRD, *Non-Financial Reporting Directive*, lämnar in en hållbarhetsrapport i enlighet med CSRD första gången för räkenskapsperiod 2024. Även andra PIE-företag, *Public Interest Entities*, så som bankers och försäkringsbolags moderbolag med i genomsnitt 500 anställda, rapporterar första gången för år 2024. (Patent- och registerstyrelsen, 2025a).



Figur 1. Räkenskapsperiod för vilken olika företag blir skyldiga att lämna in en hållbarhetsrapport i enlighet med CSRD. (Patent- och registerstyrelsen, 2025a).

Företag som uppfyller minst två av följande villkor börjar rapportera för räkenskapsperiod 2027: balansomslutning minst 25 miljoner €, omsättning minst 50 miljoner € och fler än 250 anställda, medan små och medelstora börsnoterade företag börjar rapportera för räkenskapsperiod 2028 (Direktiv 2025/794). Under examensarbetets gång har de två ovan nämnda företagskategoriernas skyldighet att rapportera skjutits upp två år. Enligt tidigare bestämmelser hade de börjat rapportera för räkenskapsperiod 2025 och 2026. Europeiska kommissionen har även lagt fram ett förslag, enligt vilket endast företag med fler än 1000 anställda och en omsättning över 50 miljoner € eller en balansomslutning på 25 miljoner € omfattas av CSRD (Arbets- och näringsministeriet, 2025). Uppgifterna ovan kan snabbt bli föråldrade i och med pågående förändringar inom rapporteringsskyldigheten i EU.

Även företag utanför EU måste lämna in en hållbarhetsrapport från och med räkenskapsperiod 2028, om de har dotterbolag eller fast driftställe i EU och omsättningen inom unionen är mer än 150 miljoner €. Övriga företag har tills vidare ingen skyldighet att hållbarhetsrapportera. (Patent- och registerstyrelsen, 2025a).

2.1.2 ESG – ämnesområden i rapporteringen

Hållbarhetsrapportering under CSRD kan delas in i tre huvudområden. Områdena brukar benämnas ESG, vilket står för *Environmental*, *Social* och *Governance*. Dessa kan översättas till miljö, socialt ansvar och bolagsstyrning. Inom området miljö kan man rapportera om bland annat utsläpp, avfall samt användning av energi och vatten. Då det gäller socialt ansvar kan rapporteringen handla om till exempel anställdas hälsa och säkerhet. Rapportering inom bolagsstyrning rör bland annat policyn för motverkande av korruption, mutor och grå ekonomi. Även bolagets etiska principer och uppgifter om styrelsens mångfald kan tas upp inom detta område. (Silvola & Ström, 2023).

Indelningen av hållbarhetsfrågor i kategorierna miljö, socialt ansvar och bolagsstyrning är en förenkling av verkligheten och görs för att underlätta rapporteringen. Möjligheten att jämföra rapporteringen mellan olika företag förbättras också. I verkligheten går frågorna inom de olika områdena in i varandra och påverkas av varandra. Till exempel kan skador på miljön påverka både människor och ekonomi. (Silvola & Ström, 2023).

2.2 EU:s taxonomiförordning

Enligt taxonomiförordningen ska det i hållbarhetsrapporten tas upp till vilken del företagets verksamhet kan anses vara hållbar då det gäller följande miljöskyddsrelaterade mål: begränsning av klimatförändringar, anpassning till klimatförändringar, hållbar användning och skydd av vatten och marina resurser, omställning till cirkulär ekonomi, förebyggande och begränsning av miljöföroreningar samt skydd och återställande av biologisk mångfald och ekosystem. Ifall verksamheten bidrar väsentligt till något eller några av målen, utan att orsaka betydande skada för något av de andra målen, kan verksamheten räknas som hållbar till den delen. I förordningen finns kriterier för när ett företag anses ha bidragit väsentligt till de olika målen. (Förordning 2020/852).

2.3 Finlands nationella lagstiftning

Som en följd av CSRD har bland annat Finlands bokföringslag och revisionslag uppdaterats. Ändringarna medför att företag som berörs av direktivet i sina bokslut ska presentera en hållbarhetsrapport. Data i rapporten ska också revideras av en oberoende part.

2.3.1 Bokföringslag 1336/1997

Enligt bokföringslagen ska stora företag, samt små- och medelstora noterade företag, presentera sin hållbarhetsrapport som en skild del i verksamhetsberättelsen och lämna in den till Patent- och registerstyrelsen. En hållbarhetsgranskningsberättelse ska också lämnas in. Alternativt kan hållbarhetsrapporten också godkännas i revisionsberättelsen. (Bokföringslag 1336/1997).

Rapporten ska innehålla information om hur företaget påverkar olika hållbarhetsfrågor samt hur olika hållbarhetsfrågor påverkar företaget. Gällande mer specifikt innehåll i rapporten hänvisar lagen till stor del till de hållbarhetsrapporteringsstandarder som EU föreskrivit. Om bokföringslagens text strider mot standarderna, är det standarderna som går före. Verifikationer för hållbarhetsrapporten ska sparas i minst sex år. (Bokföringslag 1336/1997).

2.3.2 Revisionslag 1141/2015

Informationen i hållbarhetsrapporten ska granskas av en hållbarhetsrevisor. Den nya yrkesbeteckningens förkortning är HBR. Revisorn ska ge en daterad och underskriven hållbarhetsgranskningsberättelse där det bland annat presenteras enligt vilka hållbarhetsrapporteringsstandarder granskningen av rapporten genomförts. Handlingarna som ingår i revisionsuppdraget måste sparas i minst sex år. (Revisionslag 1141/2015).

Revisorn ska ge ett yttrande med begränsad säkerhet gällande att det inte framkommit några omständigheter som tyder på att hållbarhetsrapporten innehåller väsentliga felaktigheter. Säkerhetsgraden skiljer sig åt från resten av bokslutet, där ett yttrande ska ges med rimlig säkerhet. Begränsad säkerhet är en lägre grad av säkerhet än rimlig säkerhet. (Revisionslag 1141/2015).

En hållbarhetsrevisor är en GR-revisor som fått godkänt i specialiseringsexamen för hållbarhetsrevisor och har tillräckliga högskolestudier och praktisk erfarenhet i hållbarhetsfrågor. (Revisionslag 1141/2015).

Genom en övergångsbestämmelse kan GR-revisorer som godkänts som revisorer innan 1.1.2024, alternativt påbörjat godkännandeförfarandet före 1.1.2024 och blivit godkända innan 1.1.2026, ansöka om registrering som hållbarhetsrevisor då de avlagt minst 30 timmar skolning i hållbarhetsrapportering och -granskning. De behöver då ingen specialiseringsexamen för att kalla sig hållbarhetsrevisorer. På Patent- och registerstyrelsens hemsida hittas en förteckning över registrerade hållbarhetsrevisorer. (Patent- och registerstyrelsen, 2025b).

3 Rapporteringsstandarder och -verktyg

För att genomföra sin hållbarhetsrapportering finns ett antal olika standarder att använda sig av. Standarderna tar upp vad en hållbarhetsrapport ska innehålla. De standarder som helt har anpassats till kraven i CSRD är de som getts ut av EFRAG, *European Financial Reporting Advisory Group*. Då EFRAG utarbetat standarderna har, i mån av möjlighet, hänsyn tagits till andra stora standarder inom hållbarhetsrapportering, så som bland annat IFRS, *International Financial Reporting Standards*, och GRI, *Global Reporting Initiative*. Syftet är att minimera arbetet för företag som redan rapporterar enligt till exempel dessa två, så att det blir lättare att harmonisera rapporteringen med EFRAG:s nya standarder. (Direktiv 2022/2464).

3.1 ESRS

EFRAG har utvecklat följande rapporteringsstandarder för hållbarhetsinformation: ESRS, *European Sustainability Reporting Standards*, ESRS LSME, *ESRS for Listed Small- and Medium-sized Enterprises*, och VSME ESRS, *Voluntary ESRS for Non-Listed Small- and Medium-sized Enterprises*. De två förstnämnda är obligatoriska standarder att följa för de företag som faller under CSRD. Den sistnämnda är en frivillig standard för små och medelstora onoterade företag, som inte omfattas av direktivet.

Enligt de obligatoriska standarderna ESRS ska företag i sin rapportering ge en del information som rör hållbarhetsfrågor i dess värdekedja, både i tidigare och senare led. Då det är väsentligt ska rapporteringen inkludera information om till exempel leverantörer. (Förordning 2023/2772).

3.2 VSME ESRS

Med tanke på uppdragsgivarens behov och roll som underleverantör är det den frivilliga hållbarhetsrapporteringsstandard, VSME, som undersöks närmare i studien. Företag som omfattas av CSRD ska inte behöva begära in annan information av underleverantörer, som inte faller under direktivet, än det som står i VSME (Direktiv 2022/2464). Små- och medelstora företag som inte är skyldiga att följa CSRD, behöver inte heller följa VSME i detalj om man inte anser det nödvändigt. Man kan till exempel använda delar av

standarden som hjälp i arbetet med hållbarhetsrapportering, i kombination med andra verktyg. (Suomen Taloushallintoliitto ry, 2025).

I studiens startskede fanns endast ett utkast till VSME tillgängligt. Denna version innehöll ett speciellt verktyg inom hållbarhetsrapportering; dubbel väsentlighetsanalys (EFRAG, 2024a). I den slutliga versionen av VSME, som publicerades i december 2024, har kravet på dubbel väsentlighetsanalys tagits bort. I stället för att rapportera på det som är *väsentligt*, står det i den slutliga versionen att man ska rapportera på det som är *tillämpligt* på företagets verksamhet. Det här gör rapportering enligt standarden enklare, men små och medelstora företag kan fortfarande ha nytta av väsentlighetsanalys i sitt hållbarhetsarbete (Nordic Accountant Federation, 2024). Dubbel väsentlighet tas därför upp som en egen helhet i kapitel 4. I framtiden planeras också att det i VSME ska läggas till en rapporteringsdel som baseras på taxonomiförordningen (Nordic Accountant Federation, 2024).

Standarden består av två delar: modulen för grundläggande hållbarhetsdata och modulen för omfattande hållbarhetsdata. För att följa standarden ska man åtminstone redogöra för de grundläggande rapporteringspunkterna, medan den omfattande delen är valbar. Utöver punkterna i VSME kan det vara lämpligt att rapportera även annan hållbarhetsinformation och andra mätare, som är viktiga på grund av företagets specifika verksamhet och bransch. Rapporteringspunkterna B1–B11 hör till de grundläggande, medan C1–C9 hör till de omfattande. Rapporteringen sker på årsbasis och endast de punkter som kan anses tillämpliga på företaget behöver rapporteras. Nedan presenteras datapunkterna, fritt översatta och sammanfattade. (EFRAG, 2024b).

3.2.1 Grundläggande information: B1–B2, C1–C2

Under rapporteringspunkt B1 anges om företaget valt att följa enbart standardens grundmodul eller även den omfattande modulen. Om någon punkt inte rapporteras på grund av sekretess, ska detta också redovisas. Man kan dessutom presentera bland annat bolagsform, balansomslutning, omsättning, antal anställda, NACE-sektorkod, företagets hållbarhetsrelaterade certifikat eller märkningar samt land och exakt plats för verksamhetsställen. I punkt C1 kan man ge mer detaljerade beskrivningar av företagets affärsmodell och strategi. (EFRAG, 2024b).

I punkt B2 ges svar på om företaget antagit policyn, vidtagit åtgärder och satt upp mål eller planer som rör hållbar utveckling. Det kan exempelvis gälla klimatförändringar, föroreningar, mark- och vattenanvändning, cirkulär ekonomi, anställda eller riktlinjer kring god affärssed. Under C2 ges mer ingående beskrivningar av dessa policyn, mål, planer och åtgärder. (EFRAG, 2024b).

3.2.2 Miljöansvar: B3–B7, C3–C4

I punkt B3 rapporteras den mängd el och bränsle som företaget använt under året. Förbrukningen mäts i MWh (megawattimmar) och ska vara indelad i förnybara och icke-förnybara källor. Formler för konvertering av exempelvis dieselvolym till MWh finns tillgängliga i standarden. (EFRAG, 2024b).

Under B3 kan också växthusgasutsläpp rapporteras enligt GHG-protokollets, *Greenhouse Gas Protocol Corporate Standard*, Scope 1 och 2. Med Scope 1 menas direkta utsläpp, som kommer från exempelvis fordon som företaget äger. Till Scope 2 räknas indirekta utsläpp från bland annat inköpt elektricitet och uppvärmning. Utsläppen mäts i tCO₂eq, *tons of CO₂ equivalents*, och i standarden finns formler och länkar till vidare information om hur värdena ska kalkyleras. Årets utsläppsintensitet ska också anges genom att dividera mängden växthusgasutsläpp med företagets omsättning. Enligt den omfattande modulen kan man rapportera även GHG Scope 3, vilket omfattar indirekta utsläpp i företagets värdekedja. (EFRAG, 2024b).

I C3 redovisas mål för minskning av växthusgasutsläpp, ifall sådana finns. Om företaget har en omställningsplan för att begränsa den globala uppvärmningen till 1,5 grader Celsius i enlighet med Parisavtalet, ska det också presenteras här. Detta gäller speciellt ifall företaget verkar inom sektorer med stor klimatpåverkan. (EFRAG, 2024b).

Punkt B4 handlar om förorening av luft, vatten och mark. Här rapporteras om vilka förorenande ämnen som släpps ut och i vilken mängd. Endast företag som enligt lag måste rapportera på detta, alternativt redan rapporterar frivilligt enligt ett miljöledningssystem, behöver redovisa data gällande föroreningar. (EFRAG, 2024b).

I punkt C4 ska man göra en riskbedömning av klimatrelaterade fysiska risker som företaget utsätts för. Det kan handla om till exempel skogsbränder, översvämningar och höjning av havsnivån. Under punkt B5 rapporteras i hektar om land som företaget äger, hyr eller förvaltar i eller nära biodiversitetskänsliga områden. I B6 anges vattenuttag och vattenanvändning i kubikmeter. Med vattenuttag menas allt vatten som tas in i verksamheten. Vattenanvändning är endast den del av vattnet som inte går tillbaka till exempelvis det kommunala avloppssystemet. (EFRAG, 2024b).

I rapporteringspunkt B7 anges om, och i så fall hur, verksamheten tillämpar principer för cirkulär ekonomi. Här rapporteras också totala mängden avfall. Farligt avfall och avfall som går till återvinning eller återanvändning ska specificeras skilt. Om företaget är verksamt i en bransch som använder stora mängder material, som till exempel trä, ska man rapportera hur mycket av materialet som använts i ton eller annan lämplig enhet. (EFRAG, 2024b).

3.2.3 Socialt ansvar: B8–B10, C5–C7

I B8 anges antal anställda i fast och tillfällig tjänst, samt personalens könsfördelning. Om företaget är internationellt rapporteras även antal anställda per land. Ifall det finns mer än 50 anställda räknas också personalomsättningsgraden ut, genom att dividera antalet anställda som slutar arbeta i företaget under året med genomsnittligt antal anställda, multiplicerat med 100. (EFRAG, 2024b).

I B9 rapporteras antal arbetsolyckor och antal dödsfall till följd av yrkesrelaterade skador eller sjukdomar. Olycksfallsfrekvensen ska också räknas ut genom att dividera antalet arbetsolyckor med totala antalet arbetade timmar för alla anställda, multiplicerat med 200 000. (EFRAG, 2024b).

Under punkt B10 ska ges svar på om företaget följer reglerna för minimilön enligt nationella lagar eller kollektivavtal. Även procent av anställda som täcks av kollektivavtal ska anges. Löneskillnaden i procent mellan kvinnor och män ska också räknas ut om företaget har mer än 150 anställda, genom att ta skillnaden mellan genomsnittlig manlig och kvinnlig lön och dividera resultatet med den genomsnittliga manslönen. Genomsnittligt antal skolningstimmar per anställd, uppdelat per kön, rapporteras också. (EFRAG, 2024b).

Under C5 ska man till exempel ange könsfördelning på personer med förmansansvar i företaget om företaget har mer än 50 anställda, så att svaret uttrycks 1:3 om det finns en kvinna och tre män. Under C6 kan man redogöra för företagets uppförandekod eller policy för mänskliga rättigheter då det gäller den egna personalen, om sådana finns. Man ska även svara på om man har en process för hur man hanterar klagomål från personalen. (EFRAG, 2024b).

I punkt C7 ska man rapportera om följande konstaterats i den egna personalen: barnarbete, tvångsarbete, människohandel eller diskriminering. Ifall det konstaterats ska det finnas en beskrivning av vilka åtgärder som tagits till följd av incidenten. Om bekräftade incidenter förekommit i värdekedjan eller hos konsumenter ska man också redogöra för dessa. (EFRAG, 2024b).

3.2.4 Bolagsstyrning: B11, C8–C9

Under rapporteringspunkt B11 ska företaget redovisa eventuella domar och böter som gäller korruption och mutor. Informationen ska anges i form av antal domar och det totala bötesbeloppet under räkenskapsperioden. (EFRAG, 2024b).

I den omfattande modulen kan man även, under C8, rapportera på omsättning som kan hänföras till särskilda sektorer, så som till exempel försäljning av fossila bränslen och viss kemikalieproduktion. I C9 kan könsfördelning i ledningen anges, så att svaret uttrycks 1:3 om det finns en kvinna och tre män. (EFRAG, 2024b).

3.3 NSRS

NSRS, *Nordic Sustainability Reporting Standard*, är en hållbarhetsrapporteringsstandard som utvecklats med tanke på små och medelstora företag i Norden. Den 25.3.2025 publicerades en ny norskspråkig version av NSRS som är uppbyggd enligt VSME ESRS. Standarden kommer så småningom att översättas till svenska, finska, engelska och danska. Det finns en avgiftsfri rapporteringsmall i Excel-format att ladda ner från hemsidan och där finns utmärkt vilka rapporteringspunkter som hör till VSME:s grundläggande respektive omfattande modul. (Nordic Accountant Federation, u.å.a)

Genom att använda sig av NSRS ska man kunna uppfylla alla krav i VSME. Utöver det tillkommer en del frivilliga rapporteringspunkter i NSRS, som anses speciellt viktiga i Norden. De frivilliga rapporteringspunkterna är bland annat Scope 2-utsläpp enligt den marknadsbaserade metoden, växthusgasutsläpp per anställd, sjukfrånvarotimmar, antal anställda som deltagit i säkerhetsutbildning de senaste tre åren samt antal kvinnliga och manliga anställda som tagit ut föräldraledigt. (Nordic Accountant Federation, u.å.b).

Det föreslås att småföretag följer grundmodulen det första rapporteringsåret och efter det börjar tillämpa även den omfattande modulen. Genom att använda den omfattande modulen ska man bättre kunna svara på förfrågningar kring hållbarhetsinformation från olika intressenter, till exempel kunder och banker. (Nordic Accountant Federation, u.å.b).

3.4 FN:s globala mål

FN:s handlingsprogram för hållbar utveckling år 2016–2030 har namnet Agenda 2030. Syftet med programmet är att utrota extrem fattigdom världen över och att sträva mot en hållbar utveckling gällande miljömässiga, sociala och ekonomiska frågor. Agenda 2030 innehåller 17 globala mål för hållbar utveckling. Dessa mål är i sin tur indelade i 169 mindre delmål. (Utrikesministeriet, u.å.).

De 17 övergripande målen för hållbar utveckling är följande: ingen fattigdom, ingen hunger, god hälsa och välbefinnande, god utbildning för alla, jämställdhet, rent vatten och sanitet, hållbar energi för alla, anständiga arbetsvillkor och ekonomisk tillväxt, hållbar industri, innovationer och infrastruktur, minskad ojämlikhet, hållbara städer och samhällen, hållbar konsumtion och produktion, bekämpa klimatförändringarna, hav och marina resurser, ekosystem och biologisk mångfald, fredliga och inkluderande samhällen samt genomförande och globalt partnerskap. (Svenska FN-förbundet, u.å.).

4 Dubbel väsentlighetsanalys

Företag ska i sin hållbarhetsrapport ta upp endast det som är väsentligt. Processen för att identifiera väsentliga hållbarhetsrapporteringsämnen kallas väsentlighetsanalys. Enligt EU:s obligatoriska standard ESRS 1 ska en dubbel väsentlighetsanalys genomföras för att avgöra vilka hållbarhetsteman och -datapunkter som verksamheten ska rapportera på. I analysen ska hänsyn tas till två olika perspektiv:

1. Hur påverkar olika hållbarhetsrelaterade risker och möjligheter företaget?
2. Hur påverkar företaget sin omvärld, både negativt och positivt, med tanke på hållbarhetsfrågor?

De två perspektiven kallas även finansiell väsentlighet och konsekventiell väsentlighet. (Förordning 2023/2772).

4.1 Finansiell och konsekventiell väsentlighet

För att en hållbarhetsfråga ska vara finansiellt väsentlig ska den påverka, eller rimligen förväntas påverka, företagets verksamhet. Det ska röra sig om en betydande positiv eller negativ påverkan med tanke på till exempel kassaflöde, resultat eller tillgång till finansiering. Det kan till exempel vara kopplat till hur beroende företaget är av att få tag på natur- och samhällsresurser till rätt pris och av rätt kvalitet. (Förordning 2023/2772).

Med konsekventiell väsentlighet menar man betydande påverkan som företaget har, eller troligen kommer att ha, på sina intressenter. Med intressenter menas i det här fallet aktörer som kan påverkas av företagets verksamhet då det gäller hållbarhetsfrågor. (Förordning 2023/2772).

I utvärderingen av vad som är väsentliga finansiella risker och väsentlig negativ påverkan ska hänsyn tas till hur sannolikt det är att något inträffar samt hur stora konsekvenserna blir ifall det inträffar. Gällande väsentlig negativ påverkan bör man också ta med i bedömningen hur lätt eller svårt det skulle vara att åtgärda skadan som skett mot människor eller miljö. Tröskelvärden för när en fråga räknas som väsentlig ska också sättas och redogöras för. Bedömningarna kan göras på kort, medellång och lång sikt. (Förordning 2023/2772).

En väsentlighetsanalys som är gjord på riktigt sätt har inte gjorts bara för att uppfylla krav i en standard. Det är meningen att resultatet av analysen ska ge vägledning i affärsplaner och strategi, samt bidra till ett mer hållbart angreppssätt i hela verksamheten. Man ska också komma ihåg att ESRS:s dubbla väsentlighetsanalys är ett försök att rama in något mycket komplext. Eftersom rapportering enligt standarderna är nytt vet vi ännu inte resultatet av rapporteringen, till exempel hur jämförbara hållbarhetsdata blir mellan olika företag. (Correa-Mejía, Correa-García, & García-Benau, 2024).

4.2 Företagets intressenter

I hållbarhetsrapporteringskontext kan företagets intressenter delas in i två typer: de tidigare nämnda påverkade intressenterna samt användare av hållbarhetsrapporten. Användare av rapporten kan vara exempelvis investerare, kreditinstitut, försäkringsbolag och affärspartners. En del av intressenterna kan vara både påverkade intressenter och användare av rapporten. Företagets intressenter kan och ska hjälpa till i arbetet med att identifiera väsentliga hållbarhetsfrågor. (Förordning 2023/2772).

Ett av stegen i väsentlighetsanalysen blir därmed att identifiera vilka företagets intressenter är. Intressenter kan vara till exempel kunder, anställda, leverantörer, konkurrenter, finansiärer, företagets ägare, miljön, myndigheter, media, icke-statliga organisationer och lokalsamhället. Enligt den ursprungliga företagsekonomiska intressentmodellen spelar många olika aktörer en roll i hur väl ett företags lyckas med saker det tar sig för, att bara ta hänsyn till företagets ägare är inte tillräckligt (Freeman, 1984, s. 24-25).

Man bör fundera på hur intressenterna påverkas av och kan påverka företaget då det gäller hållbarhetsfrågor, samt även hur de påverkar varandra. Det är inte ovanligt att det finns motsättningar i företagets och intressenternas intressen. Det som är bäst för företagets ekonomi är till exempel inte alltid bäst för de anställda eller för miljön. En seriös väsentlighetsanalys redogör för motsättningarna mellan företaget och dess intressenter gällande hållbarhetsfrågor. På liknande sätt kan det också finnas motsättningar mellan företagets olika intressenter. (Garst, Maas, & Suijs, 2022).

5 Risker med hållbarhetsrapportering

Som exempel på risker med hållbarhetsrapportering ur olika perspektiv, presenteras i det här kapitlet vilseledande hållbarhetskommunikation, utmaningar i revisionen av hållbarhetsrapporter och den eventuellt oproportionerligt stora administrativa bördan som läggs på vissa företag till följd av skärpt hållbarhetsrapporteringslagstiftning.

5.1 Washing i företags hållbarhetskommunikation

Intressenter, så som kunder, har börjat lägga större vikt vid att företag har en hållbar verksamhet, till exempel inom områdena miljö och sociala frågor. Denna förväntan leder ibland till att företag i sin hållbarhetskommunikation påstår att de tar mer ansvar än de gör, ger vag eller irrelevant information och utelämnar beskrivningar av verksamhetens negativa påverkan på omvärlden. Det här är en oetisk marknadsföringsmetod som kallas *washing*, vilken innebär att företag försöker tvätta bort negativ hållbarhetsrelaterad påverkan från sitt varumärke, genom tomma ord i stället för konkreta handlingar. Att bli anklagad för olika typer av washing kan leda till att ett företags rykte skadas. (Garnelo-Gomez, 2022).

Washing kan också vara lagstridigt. *Greenwashing* är när företag ger vilseledande information om hur miljövänlig dess verksamhet är. För att motverka greenwashing har EU infört ett direktiv om att öka konsumenters makt i den gröna omställningen, vilket bland annat innebär att företag måste ge tydligare information om produkters hållbarhet och att generiska miljöpåståenden som saknar belägg förbjuds (Direktiv 2024/825). EU har också utarbetat ett förslag till direktiv specifikt om miljöpåståenden, det så kallade Green claims direktivet, som innebär att alla miljöpåståenden måste verifieras av en oberoende part som är godkänd för verifiering i EU (European Commission, u.å.). Från förut finns också konsumentskyddslagen i Finland, som även den förbjuder osann eller vilseledande marknadsföring (Konsumentskyddslag 38/1978).

Många företag hänvisar till FN:s globala hållbarhetsmål i sin hållbarhetskommunikation, utan att redogöra för hur man i sin verksamhet arbetar mot målen på ett sätt som kan ge konkreta och mätbara resultat. Det finns också en tendens att ta upp endast de mål som känns mest bekväma och därmed inte de mål där verksamheten har störst negativ påverkan. Att utan belägg använda sig av FN:s olika initiativ, kallas *Bluewashing*, som en referens till FN:s blåa flagga. (Heras-Saizarbitoria, Urbieta, & Boiral, 2021).

Att göra företagets verksamhet mer hållbar kan vara en stor omställning och ta lång tid. Detta är något man också bör vara transparent med. Man ska börja med att fundera på vilken skillnad man kan göra enligt var man påverkar miljö och människor mest i sin kärnverksamhet. Sedan överväger man vilka förbättringar som kan göras, sätter upp mål och gör upp realistiska planer för hur man ska nå målen. Det är detta man sedan ska kommunicera, för att vara trovärdig. (Garnelo-Gomez, 2022).

Genom att använda mätbara data och mål i sin hållbarhetskommunikation kan man minska risken att bli anklagad för washing. Påståenden som görs ska vara väl underbyggda och tonen i kommunikationen bör vara saklig, eftersom självframhävande lätt väcker skepticism hos läsaren. Det händer också att företag, för att undvika att anklagas för greenwashing, inte berättar om positiva miljörelaterade åtgärder som tas. Här kan en väsentlighetsanalys vara till hjälp, för att känna sig säkrare på att åtgärderna faktiskt är relevanta. Trovärdigheten i kommunikationen kan också ökas genom att hållbarhetsmålen återspeglas i till exempel företagets mission och värden. (Bernardino, 2021).

5.2 Utmaningar i revisionen av hållbarhetsrapporter

I en magistersavhandling (Story, 2025) intervjuas revisorer om bland annat utmaningarna som CSRD fört med sig. Det blir krävande att utföra revision enligt en ny standard och behovet av arbetskraft inom revision kommer att öka märkbart. Det framkommer också att de första företagen som blir skyldiga att rapportera enligt CSRD och ESRS tros ha mycket på klart, medan en stor del av företagen som börjar rapportera för räkenskapsperiod 2027 och 2028 kan vara oförberedda och bli en utmaning för revisorerna. (Story, 2025).

Revisorn ska till exempel utvärdera om företagen identifierat väsentliga hållbarhetsteman korrekt. Det här kräver god kännedom om hållbarhet i olika branscher. Det blir därmed också viktigt för företagen att förstå väsentligheten i sin egen verksamhet. Tidigare har det funnits en tendens att rapportera den information som är lättast att få tag på, men i och med de höga kraven på väsentlighet i ESRS är detta inte längre godkänt. Man ska också komma ihåg att ju starkare hållbarhetspåståenden ett företag gör, desto mer ger man revisorn att granska. Om det finns en bra balans mellan information om positiv och negativ påverkan blir hållbarhetsrapporten mer trovärdig. Revisorerna anser också att företag inte enbart ska förlita sig på konsulter, utan att det är viktigt att det även i företagets egen personal finns kunskap om hållbarhetsrapportering. (Story, 2025).

5.3 Administrativ börda för företag

CSRD har kritiserats för att det leder till en stor administrativ börda för företag, speciellt för de som inte har hållbarhetsrapporterat förr. Det är en av anledningarna till att EU har lagt fram ett förslag kallat Omnibus, vilket är ett åtgärds paket som innehåller lättnader inom bland annat hållbarhetsrapporteringsregleringen. Syftet med förslaget är att öka EU:s konkurrenskraft. Lättnader föreslås göras gällande till exempel krav på verifiering och rapportering i värdekedjan. Även antalet rapporteringspunkter föreslås minskas. (Holmström, Larvus, & Rantti, 2025).

6 Hållbarhet i byggbranschen

Företag i byggbranschen kan spela en viktig roll då det gäller hållbar utveckling. Inom byggsektorn används mycket material och naturresurser och det uppstår en stor mängd växthusgasutsläpp och avfall. Genom förbättringar kan därför stor skillnad göras, kanske på tydligast sätt då det gäller miljömässig hållbarhet. (Lovrencic Butkovic, 2024).

6.1 Miljömässig hållbarhet

Exempel på förbättringsåtgärder inom miljö är användande av energieffektiv utrustning och hållbara material, implementering av planer för vattenbesparing och avfallshantering samt skydd av livsmiljöer för djur. Man kan även kompensera för växthusgasutsläppen på olika sätt. (Lovrencic Butkovic, 2024).

Att använda hållbara material innebär bland annat att välja byggmaterial som minskar uppkomst av avfall och som kan återanvändas eller återvinnas. För att minska mängden material som går till spillo kan man också använda måttanpassade varor samt hantera och förvara byggmaterial på sådant sätt att det inte skadas. Då nya byggnader planeras är det viktigt att det görs med effektiva energilösningar och minimering av växthusgasutsläpp i åtanke. Noggrann avfallssortering, utfasning av fossila bränslen och minskad användning av farliga ämnen kan också bidra till en mer hållbar verksamhet. (Kellner, 2017, s. 197-221).

6.2 Social hållbarhet

Gällande social hållbarhet är det i byggbranschen ofta fokus på hälsa och säkerhet. Byggnader i sig påverkar också människors levnadsstandard och livskvalitet. Byggföretag kan även bidra till socialt hållbar utveckling genom att erbjuda rättvisa arbetsvillkor, skapa tillgänglighetsanpassade utrymmen, främja mångfald och inkludering samt engagera sig i lokalsamhället. (Lovrencic Butkovic, 2024).

Engagemang av anställda är viktigt i byggföretags arbete med hållbarhet, eftersom de som lärt känna verksamheten genom det dagliga arbetet kan ha många insikter, förslag och idéer. Det är en av anledningarna till att personalskolningar i hållbarhet kan vara bra att överväga. Fler kvinnliga anställda i både ledande positioner och som vanliga medarbetare i byggbranschen ses också som positivt ur hållbarhetsperspektiv. (Kellner, 2017, s. 197-221).

6.3 Hållbarhet i bolagsstyrningen

För att förbättra hållbarheten i sin bolagsstyrning kan företag i byggsektorn bland annat införa tydliga etiska riktlinjer, effektiv riskhantering och strikta interna kontroller. Man kan också ta till åtgärder för att öka transparensen i verksamheten. (Lovrencic Butkovic, 2024).

6.4 Hållbar cirkulär ekonomi och intressentengagemang

En cirkulär ekonomi anses vara en viktig del av lösningen på hållbarhetsproblemet. Målet är att spara på naturresurser och att använda material effektivt. Det handlar om hållbar design, underhåll, reparation, återanvändning, återtillverkning, renovering och återvinning. En cirkulär ekonomi är inte automatiskt hållbar, utan hänsyn ska tas till alla tre hållbarhetsområden, det vill säga miljö, samhälle och ekonomi. (Kujala, Heikkinen, & Blomberg, 2023).

Intressentengagemang är viktigt för att kunna omforma sin verksamhet så att den är mer i linje med omställningen mot en hållbar cirkulär ekonomi. Företag kan göra en del själva, men det krävs också samarbete med intressenter. Att engagera intressenter är en kontinuerlig process där målet är långsiktigt partnerskap med och mellan olika intressenter. Företag kan till exempel delta i eller utveckla projekt och nätverk som rör cirkulär ekonomi. Där kan ske kunskapsutbyte och utbildning kring praktiker som går i linje med utveckling mot en hållbar cirkulär ekonomi. (Kujala, Heikkinen, & Blomberg, 2023).

VASEK, Vasaregionens utveckling, i Finland har startat ett utvecklingsprojekt som rör hållbart byggande. Ett mål med projektet är att skapa ett nätverk som finns till för både privata och offentliga aktörer inom byggbranschen och berör sektorer som infra, nybyggnation och renovering. Genom föreläsningar, diskussion och erfarenhetsutbyte försöker man öka kunskapen i regionen. Teman som behandlas är, bland andra, koldioxidsnålt byggande, materialval och -hantering samt cirkulär ekonomi och anpassning till Finlands nya Bygglag 751/2023. På projektets hemsida finns tillgång till guider i bland annat cirkulära lösningar, uträkning av koldioxidavtryck och livscykelräkningar i byggbranschen. (Vasaregionens Utveckling Ab VASEK, u.å.).

7 Hållbarhetsrapportering i stora byggföretag

För att få en inblick i vilka hållbarhetsteman och rapporteringspunkter som är väsentliga i större byggföretag, har YIT-koncernens hållbarhetsrapport för räkenskapsperiod 2024 studerats. YIT valdes eftersom det är en av de största aktörerna på den finländska byggmarknaden och företaget blev skyldigt att rapportera enligt CSRD och ESRS redan för räkenskapsperiod 2024. Rapporten för 2024 har publicerats på YIT-koncernens hemsida.

7.1 Hållbarhetsteman

I YIT:s hållbarhetsrapport (YIT Oyj, 2025) presenteras följande väsentliga hållbarhetsteman:

- möjliggörande av en hållbar livsstil för kunderna
- minskning av miljöpåverkan i den egna verksamheten
- bevarande av naturens mångfald
- arbets säkerhet
- utveckling av personalens kompetens
- förverkligande av mänskliga rättigheter
- ansvarsfull underentreprenad och upphandling
- god bolagsstyrning och bekämpande av korruption och grå ekonomi.

YIT:s centrala intressentgrupper, så som kunder, arbetstagare och placerare, har hörts i arbetet med väsentlighetsanalysen. I hållbarhetsrapporten finns också beskrivningar av hållbarhetsrelaterade risker och möjligheter, negativ och positiv påverkan samt hur dessa hanteras i verksamheten. Risker för företaget är till exempel skadat rykte genom att man inte uppnår sina utsläppsmål, skadad ekonomi till följd av höga priser på hållbart material, begränsat utbud på hållbara material samt att temperatur- och väderförändringar kan påverka byggmaterials hållbarhet och öka byggnaders underhållskostnader. Ett exempel på en hållbarhetsrelaterad affärsmöjlighet är cirkulär ekonomi. (YIT Oyj, 2025).

YIT:s väsentliga påverkan inom miljö handlar om bland annat klimatförändringen, resursanvändning och användning av landområden. För att minska negativ påverkan inom dessa områden strävas efter att minska energiförbrukning hos slutkunder och användare, öka livslängden på byggnader, ersätta fossila bränslen med förnybara, använda miljövänlig el, minska avfallsmängden, ta hänsyn till biodiversitet, minska användning av farliga ämnen

och integrera principer för cirkulär ekonomi i verksamheten. Gällande materialanvändning försöker man dra mer nytta av material med låga koldioxidutsläpp, använda material med lång livslängd, använda material som går att reparera, minska materialspill och öka användningen av återanvända och återanvändbara material. De mest använda materialen är betong, stål, trä, glas- och fönstermaterial, olika typer av isoleringsmaterial, plast, sten och keramiska material. (YIT Oyj, 2025).

Den väsentliga påverkan inom sociala frågor handlar mycket om arbets säkerhet och hälsa, personalens kompetensutveckling och förverkligande av mänskliga rättigheter. Gällande arbetshälsa och säkerhet lägger man mycket fokus på förebyggande åtgärder. Man försöker till exempel minska på hur mycket arbetstagarna blir utsatta för buller, vibration och olika kemikalier samt dokumenterar säkerhetsobservationer och nära ögat-händelser. (YIT Oyj, 2025).

Man vill erbjuda bra och konkurrenskraftiga arbetsvillkor, stödja anställdas välmående samt upprätthålla och öka anställdas värde på arbetsmarknaden. YIT erbjuder också sommarjobb och praktikplatser och samarbetar med skolor för att utveckla branschen. Efterlevandet av mänskliga rättigheter innebär bland annat att alla anställda behandlas lika och att ingen diskriminering, trakasserier eller mobbning tillåts. (YIT Oyj, 2025).

Inom bolagsstyrning är effektiv riskhantering, dataskydd, pålitlighet och öppenhet i kommunikationen samt förverkligande av etiska principer viktiga. Företaget har också ett kvalitetsledningssystem certifierat enligt ISO 9001. Det finns även en visseblåsningsskanal, YIT Ethics Channel, som ett utomstående företag ansvarar för. Att bekämpa grå ekonomi är också viktigt för YIT. (YIT Oyj, 2025).

7.2 Rapporteringspunkter

Rapporterad hållbarhetsinformation baserar sig på den dubbla väsentlighetsanalysen. Nedan finns en lista (YIT Oyj, 2025) med ett urval av rapporteringspunkterna:

- Växthusgasutsläpp enligt Scope 1 och 2. Här är det bränsleanvändning inom infra som står för de största utsläppen. Scope 2 beräknas enligt både lokalbaserad och marknadsbaserad metod.

- Växthusgasutsläpp enligt Scope 3. Här är beräkningarna till stor del uppskattningar. Byggnaders energiförbrukning står för den största delen av utsläppen i värdekedjan.
- Utsläppsintensitet: utsläpp delat med omsättning.
- Mål för minskning av växthusgasutsläpp.
- Den del av omsättningen som anses hållbar enligt taxonomiförordningen.
- Vattenuttag.
- Lista på områden företaget har operativ kontroll över, som ligger under 500 meter från skyddade områden eller områden med höga naturvärden. Den totala arealen för områdena rapporteras i hektar.
- Föroreningar i mark, vatten och luft till följd av miljöolyckor.
- Totalt avfall i ton med specifikation över bland annat farligt avfall samt avfall som går till återanvändning eller återvinning.
- Antal anställda som faller under ledningssystem enligt ISO 45001.
- Antal säkerhetsobservationer per person. Detta gäller både egna anställda och underleverantörer.
- Antal nära ögat-situationer. Detta gäller egna anställda och underleverantörer.
- Antal arbetsolyckor och yrkessjukdomar och hur många av dessa som varit dödliga.
- Combined lost time injury frequency (CLTIF): Antal arbetsolyckor som lett till minst en dags frånvaro ställt mot en miljon arbetstimmar. Här räknas både arbetsolyckor i egen personal och underleverantörers personal.
- Antal anställda per kön och typ av arbetsavtal per kön.
- Åldersfördelning i personalen.
- Vilka kollektivavtal som följs.
- Personalomsättningsgrad.
- Förhållande mellan mäns och kvinnors lön.
- Könsfördelning i högsta ledningen.
- Bekräftade händelser kopplat till korruption och mutor.

7.3 Krav på underleverantörer

Som ett av YIT:s väsentliga hållbarhetsteman nämns ansvarsfull underentreprenad. Företaget vill öka vikten de lägger på hållbarhet vid val av samarbetspartners. Nedan presenteras ett urval av krav på företagets underleverantörer. (YIT Oyj, 2025).

YIT vill minska påverkan på miljön i både den egna verksamheten och underleverantörers. Av underleverantörer krävs att de försöker minska sina koldioxidutsläpp och sitt avfall. De ska också använda material, råvaror, energi och naturresurser effektivt och följa naturskyddsbestämmelser. (YIT Oyj, 2025).

Arbets säkerheten är viktig hos underleverantörer och arbetsförhållandena bör vara säkra och hälsosamma. Underleverantörers anställda ska uppfylla tillämpliga behörighets- och kompetenskrav. Tillräcklig skolning i arbets säkerhet krävs och det ska finnas målinriktat och förebyggande säkerhetsarbete i form av till exempel säkerhetsobservationer. Innan man jobbar på YIT:s byggarbetsplatser måste en förberedande introduktion göras och på byggarbetsplatserna får inte jobba personer under 18 år. YIT kommer att utvidga sin rapportering till att gälla fler anställda i värdekedjan. Man kommer att samla in data om arbetsolyckor, säkerhetsobservationer och nära ögat-händelser. (YIT Oyj, 2025).

Underleverantörer ska också följa lagar och regleringar, efterleva internationella mänskliga rättigheter samt följa arbetsvillkor och etiska principer. Det ska inte förekomma tvångsarbete, barnarbete eller diskriminering. Arbetslagstiftning och kollektivavtal ska följas och anställda ska ha skriftliga arbetsavtal. Underleverantörerna ska ha ansvarsfull affärsverksamhet, vilket betyder att korrup tion, mutor och penningtvätt är förbjudet. De ska också följa reglering kring skydd av personuppgifter. (YIT Oyj, 2025).

8 Intervjuer

Det som undersöks i studien är vilka hållbarhetsteman och -rapporteringspunkter som är väsentliga för Engman Services, och då speciellt med tanke på vilken information större företagskunder kan vara intresserade av. Rapporteringspunkter kan vara både kvantitativa mätare och exempelvis beskrivande policyn. Utgående från de rapporteringspunkter som bedöms vara väsentliga, får man reda på vilken data som behöver samlas in till mätarna.

Förutom en litteraturstudie och en komparativ analys av ett större företags hållbarhetsrapport, görs också intervjuer.

En kvalitativ forskningsmetod innebär att fokus ligger på ord och beskrivningar, till skillnad från kvantitativa forskningsmetoder, som ofta fokuserar på siffror och mätbara data. En kvalitativ undersökning i form av intervjuer handlar till stor del om intervjupersonernas perspektiv. Det är deras synsätt och tolkningar av ämnet som ska tas fram. En semistrukturerad intervju innebär att man kan låta intervjun röra sig i olika riktningar, beroende på vad intervjupersonen anser viktigt. Intervjufrågorna kan då ses som en riktgivande guide, som man fritt kan avvika från. (Bryman & Bell, 2017, s. 451-479).

För att besvara forskningsfrågorna behövs kunskap inom flera områden, så som hållbarhetsrapportering, hållbarhet i byggbranschen och arbete med standarder och mätare. En undersökning i form av intervjuer ses som nödvändig för att samla in tillräckligt ingående information och insikter samt för att skapa möjlighet till samtal och följdfrågor gällande forskningsfrågornas olika aspekter. På grund av djupet som krävs för att få förståelse i ämnet är det inte tillräckligt att använda sig av till exempel enkäter.

8.1 Respondenter

Första kontakt med möjliga respondenter har tagits via e-post till branschorganisationer, sakkunniga och stora företags hållbarhetsavdelningar. Till branschorganisationer och företag har intervjufrågor skickats med direkt i e-postmeddelandet. Tre respondenter har svarat på kontaktförsök; en sakkunnig inom bygg- och infrasektorn, en sakkunnig inom verksamhetsutveckling och en hållbarhetschef hos ett stort företag som är uppdragsgivarens kund.

Magnus Stagnäs arbetar som projektchef inom bygg- och infrasektorn vid VASEK, Vasaregionens Utveckling Ab. Han intervjuades i egenskap av sakkunnig inom byggbranschen. Intervjusvaren är hans egna reflektioner över läget i allmänhet, inte arbetsplatsens.

Alf Hjerpe jobbar på Catalyzer Ab Oy, som erbjuder tjänster inom bland annat verksamhetsutveckling. Han har samarbetat med Engman Services förut gällande företagets ledningssystem för kvalitet, miljö och arbetsmiljö. Eftersom han är bekant med företagets verksamhet sedan tidigare fanns möjlighet att ställa företagsspecifika frågor.

Den tredje intervjun gjordes med uppdragsgivarens kund, ett stort företag som snart blir skyldigt att rapportera enligt CSRD och ESRS. Intervjun hölls med företagets hållbarhetschef och frågorna som ställdes handlar om vilken hållbarhetsinformation de väntar sig få av underleverantörer, eller vad de troligen kommer att vänta sig i framtiden.

8.2 Genomförande

Intervjuerna med Stagnäs och Hjerpe genomfördes på Teams-möte och intervjufrågorna till företagskunden besvarades skriftligt per e-post. Nackdelen med den skriftliga intervjun är att det inte fanns samma möjlighet till följdfrågor och diskussion. Samtliga respondenter har informerats om att de kan vara anonyma. Under intervjun med Stagnäs gjordes anteckningar och intervjun med Hjerpe spelades in med hans godkännande. Inget av Teams-mötena har transkriberats ord för ord. Endast de uttalanden som har störst betydelse för besvarandet av forskningsfrågorna har skrivits ner.

Intervjufrågorna är uppbyggda kring examensarbetets forskningsfrågor och finns att läsa i bilaga 1, 2 och 3. Eftersom man kan vänta sig att respondenterna kan bidra med olika typer av kunskap baserat på deras respektive expertis, skiljer sig också intervjufrågorna åt mellan dem. Det är inte i förväg känt i exakt vilken utsträckning respondenterna har den tvärvetenskapliga kunskap som krävs för att besvara forskningsfrågorna. Därför måste intervjufrågorna fungera mer som en guide och samtalen tillåtas röra sig mot de områden som respondenterna har kunskap om.

8.3 Resultat

På följande sida redovisas resultatet från intervjuerna. De synpunkter som tas upp i resultatet kommer från respondenterna. Egen analys och tolkning av resultatet görs i följande kapitel.

8.3.1 Vilka hållbarhetsteman är väsentliga?

Den första forskningsfrågan handlar om vilka hållbarhetsteman som är väsentliga i Engman Services verksamhet. Gällande vad som är viktigast ur miljösynpunkt, hänvisar Stagnäs till det som nämns om byggnaders livscykel i § 21 i Miljöministeriets förordning om klimatdeklaration för byggnader och förteckning över byggprodukter 1027/2024. Viktigt att överväga i hållbarhetsarbetet är till exempel val av material och fordon. Faktorer att ta i beaktande vid materialval är bland annat produktionssätt, koldioxidavtryck, livslängd och återanvändningsmöjligheter. Han uppmuntrar också till att hålla ögonen öppna efter affärsmöjligheter kring cirkulär ekonomi, även om det i nuläget finns begränsade möjligheter i byggbranschen. Cirkulär ekonomi är en vision som är viktig på sikt, men det krävs en attitydförändring för att skynda på utvecklingen. Just nu är det fokus på att allt ska vara nytt, trots att gammalt också kan vara bra.

Inom sociala frågor är det enligt Stagnäs bland annat arbets säkerhet och företagskultur man bör fokusera på. Man ska följa arbetslagstiftning och jämställdhetsprinciper samt policyn för likabehandling mellan till exempel kön, åldersgrupper och ursprung. Det är också viktigt att man inom företaget faktiskt förverkligar de principer man skriver ner i sina riktlinjer och policyn gällande dessa frågor.

Hjerpe anser att till exempel växthusgasutsläpp och avfall är väsentliga teman, i och med att Engman Services verkar i byggbranschen med den miljöpåverkan det innebär. Eftersom företaget är en serviceproducent, menar han också att det borde finnas ett tydligt fokus på personalen i hållbarhetsarbetet. Han poängterar att *"det är människorna som är motorn i företaget"* och att anställdas välmående därmed blir mycket viktigt.

Enligt företagskundens hållbarhetschef är växthusgasutsläpp samt hälsa och säkerhet för anställda de teman som är mest väsentliga i deras egen verksamhet. Då det gäller underleverantörer av tjänster ligger fokus på arbetssätt, så som ISO-certifieringar och kraven som där tillkommer på hälsa och säkerhet. Gällande underleverantörer av varor handlar det mer om krav på bland annat tillverkningsprocess, transporter och utsläpp.

8.3.2 Vilka hållbarhetsrapporteringspunkter är väsentliga?

Den andra forskningsfrågan gäller vilka hållbarhetsrapporteringspunkter som är väsentliga att rapportera om för Engman Services. Enligt Stagnäs blir bland annat avfall enligt samma specifikation som finns i VSME och växthusgasutsläpp från bränsleanvändning i form av koldioxidequivallenter några av de viktigaste rapporteringspunkterna.

En stor del av intervjun med Hjerpe gick åt till att gå igenom rapporteringspunkterna i standarden VSME. En sammanfattning av rapporteringspunkterna skickades åt honom på förhand så att han hade möjlighet att bekanta sig med dem. Nedan presenteras hans kommentarer om en del av rapporteringspunkterna:

- B3: El- och bränsleförbrukning indelat i förnybara och icke-förnybara källor samt växthusgasutsläpp enligt Scope 1 och marknadsbaserat Scope 2 kan rapporteras. Att lägga resurser på att beräkna Scope 3 är inte motiverat i nuläget. Ifall data om Scope 3-utsläpp krävs av Engman Services, måste uppskattningar göras. Även andra företags Scope 3-beräkningar är till stor del baserade på uppskattningar.
- C3: Mål för minskning av växthusgasutsläpp kan sättas, till exempel så att de är förenliga med Parisavtalet. Att använda el och bränslen från förnybara källor är några åtgärder som kan tas för att minska utsläppen. Engman Services har ingen hög elförbrukning, men val av bränsle kan göra större skillnad.
- B4: Föroreningar av luft, vatten och mark är relevant, eftersom Engman Services har ett miljöledningssystem certifierat enligt ISO 14001.
- B5: Landanvändning i biodiversitetskänsliga områden kan vara aktuellt i och med närheten till Kvarkens världsarv.
- B6: Rent vatten ses ofta som viktigt och bör rapporteras, trots att Engman Services inte använder stora mängder.
- B7: Det totala avfallets vikt, med specifikation av farligt avfall samt avfall som går till återvinning eller återanvändning, är mycket viktigt. Specifikation av vikter för olika inköpta material kan eventuellt övervägas i ett senare skede.

- B9: Antal arbetsolyckor, antal dödsfall till följd av yrkesrelaterade skador eller sjukdomar och olycksfallsfrekvens är alla väsentliga.
- B10: Genomsnittligt antal skolningstimmar per anställd bör rapporteras, men behöver inte delas upp per kön.
- C6: Uppförandekod för egen personal kan beskrivas. Man kan fundera på visseblåsningsskanal för klagomål och annat.

Enligt Hjerpe är det allra viktigaste att börja samla data gällande avfall samt Scope 1 och marknadsbaserat Scope 2. Han anser att man inte behöver följa någon viss hållbarhetsrapporteringsstandard, utan att det går bra att plocka ut de mest väsentliga rapporteringspunkterna. Däremot tycker han att det kan vara bra att göra rapporteringen i en mall, så som nyaste NSRS, då den svenskspråkiga versionen publiceras. Rapporteringen blir mer enhetlig då och man kan följa med i uppdateringar och hur rapporteringsmallen byggs ut.

Hjerpe tror att stora företag i allmänhet inte kräver så omfattande information av underleverantörer i nuläget, men att det kan vara bra att förbereda sig lite inför framtiden. Om man börjar arbeta med de rapporteringspunkter som nämns i listan ovan tycker han att man är ganska bra på gång. Han poängterar att man inte ska lägga för mycket resurser på att förbereda sig inför kommande krav, innan man vet hur kraven kommer att se ut. Han menar att utmaningen i hållbarhetsarbetet blir att hitta en rimlig nivå på det hela, att avvägningar måste göras mellan miljö, sociala frågor och företagets ekonomi. Det är till exempel inte meningen att man ska investera så mycket i miljövänliga lösningar att företaget går i konkurs och personalen blir av med sina jobb, då har man missat poängen.

Företagskunden rapporterar i så stor utsträckning som möjligt i enlighet med CSRD och ESRS. Om miljö rapporteras mycket kopplat till utsläpp enligt GHG, avfall och företagets värdekedja. Data kopplat till egna anställda handlar om till exempel arbetsolyckor, jämställdhet och utbildningstimmar. Gällande bolagsstyrning rapporteras händelser kring korruption och mutor. Utöver kvantitativa data är det mycket kvalitativ data som rapporteras, kring bland annat affärsmodell och strategi kopplat till hållbarhet.

Enligt hållbarhetschefen görs insamling av data endast från de största underleverantörerna. Den information som samlas in är det som hjälper företaget att rapportera enligt CSRD och det kommande EU-direktivet CSDDD. I övrigt säger hen följande angående krav på data från underleverantörer: *”Om vi avser underleverantörer av tjänster, så tycker jag att de ska vara förberedda på att kunna rapportera till sina kunder det som faller under non-employees i ESRS, alltså kopplat till olyckor, incidenter osv. Men även en del kring transporter som kan utgöra en stor del av tjänsten, alltså det som blir deras kunders GHG rapportering.”*.

9 Analys och slutsatser

Slutsatserna som rör väsentliga hållbarhetsteman och -rapporteringspunkter ska ses som en rekommendation till uppdragsgivaren, baserat på det som framkommit i litteraturstudien, YIT:s hållbarhetsrapport och intervjuerna. Hållbarhetsdata som samlas in till mätare fås utifrån de mätbara rapporteringspunkter som ansetts väsentliga.

9.1 Väsentliga hållbarhetsteman

Examensarbetets första forskningsfråga gäller vilka hållbarhetsteman som är väsentliga i Engman Services verksamhet. Med hållbarhetsteman menas övergripande ämnesområden inom miljö, sociala frågor och bolagsstyrning. Genom att identifiera väsentliga teman utgående från företagets kärnverksamhet, får uppdragsgivaren vägledning i vad som ska prioriteras i hållbarhetsarbetet och -rapporteringen. Som väsentliga hållbarhetsteman föreslås växthusgasutsläpp i den egna verksamheten, avfall och materialval samt egna anställdas säkerhet, hälsa, välmående och kompetens. Med stöd av resultaten från studien framgår att det är inom dessa områden företaget kan påverka miljö och människor mest.

De väsentliga miljörelaterade teman som valts hänger väl ihop med de hållbarhetsteman som tas upp i kapitlet om hållbarhet i byggbranschen och undersökningen av det större företags hållbarhetsrapport. I § 21 i miljöministeriets klimatdeklaration, som det hänvisas till i intervjuerna, framgår också att materialval, transporter och avfall är betydelsefullt för den miljöpåverkan ett byggföretag har (Miljöministeriets förordning om klimatdeklaration för byggnader och förteckning över byggprodukter 1027/2024).

Med hjälp av resultatet från intervjuerna har en gräns dragits för vad som är rimligt att koncentrera sig på i hållbarhetsrapporteringen för ett småföretag i byggbranschen jämfört med ett stort. Även om växthusgasutsläpp i värdekedjan och mängder inköpta material måste ses som väsentlig påverkan på miljön i ett byggföretag som säljer både tjänster och material, kan det vara för resurskrävande att rapportera i nuläget med tanke på företagets storlek. Man kan ta ställning till om man ska börja rapportera om det igen i framtiden. Att man inte räknar och rapporterar Scope 3-utsläpp, och inte specificerar vilka material man använder i vilka mängder, utesluter inte heller att man gör förbättringar inom områdena.

Att fokus på de anställda är viktigt får stöd i både kapitlet om hållbarhet i byggbranschen, YIT:s hållbarhetsrapport och intervjuerna. Det handlar om bland annat anställdas säkerhet, hälsa, välmående och kompetens. Framför allt arbets säkerhet lyfts fram som centralt. Även tangerande teman så som företagskultur, likabehandling av anställda, främjande av mångfald, arbetsvillkor, engagerande av anställda och förverkligande av mänskliga rättigheter har nämnts i examensarbetet.

Inom bolagsstyrning nämns ofta mutor och korruption. Det kan vara bra att rapportera om även för Engman Services, speciellt med tanke på större företagskunder. Till bolagsstyrning hör också sådant som etiska riktlinjer, riskhantering och intern kontroll. Bekämpning av grå ekonomi kan också vara viktigt för ett företag i byggbranschen och YIT tar även upp detta som ett av sina väsentliga hållbarhetsteman. Inget av delområdena inom bolagsstyrning verkar dock, baserat på studiens resultat, nå upp till samma väsentlighetsnivå som tidigare nämnda teman gällande miljöpåverkan och anställda. Nedan finns en tabell över de väsentliga hållbarhetsteman som valts (Tabell 1).

Tabell 1. Väsentliga hållbarhetsteman.

VÄSENTLIGA HÅLLBARHETSTEMAN		
MILJÖPÅVERKAN	SOCIALA FRÅGOR	BOLAGSSTYRNING
I den egna verksamheten: <ul style="list-style-type: none"> • Växthusgasutsläpp • Avfall • Materialval 	Egna anställda: <ul style="list-style-type: none"> • Säkerhet • Hälsa • Välmående • Kompetens 	

9.2 Väsentliga hållbarhetsrapporteringspunkter och data som samlas in

Den andra forskningsfrågan som ska besvaras är vilka hållbarhetsrapporteringspunkter som är väsentliga för Engman Services. I intervjuerna framkom att det är lämpligt att man använder sig av NSRS-rapporteringsmallen och därför kommer de väsentliga rapporteringspunkterna att presenteras enligt strukturen i den. Mallen är byggd efter den frivilliga hållbarhetsstandardens VSME. Utöver punkterna som återfinns i VSME och NSRS, kan man också överväga att rapportera om antal säkerhetsobservationer och nära ögat händelser. Detta för att arbetssäkerheten hos underleverantörer är mycket viktig, enligt både företagskunden och YIT:s hållbarhetsrapport. Åtminstone YIT kommer att börja rapportera dessa observationer och händelser även hos underleverantörer.

Några miljörelaterade rapporteringspunkter som valts ut är växthusgasutsläpp enligt Scope 1 och 2 samt omställningsplan och mål för minskning av utsläpp. Eftersom växthusgasutsläpp ses som ett väsentligt hållbarhetstema borde också mål och planer för minskning av dessa sättas. Från VSME kan också härledas att planer för minskning av växthusgasutsläpp är väsentligt även för mindre företag i byggbranschen. Där står att små och medelstora företag endast behöver redovisa en sådan plan om de verkar i en bransch som har stor klimatpåverkan, vilket i studien framkommit att byggbranschen har.

Enligt VSME borde också föroreningar av luft, vatten och mark rapporteras om företaget har ett miljöledningssystem certifierat enligt till exempel ISO 14001, vilket Engman Services har. Specifikation av avfall rapporteras också, eftersom det i intervjuerna framhölls som mycket viktigt. Annat som rapporteras är bland annat arbetsolyckor, sjukfrånvaro, skolningstimmar och händelser som gäller diskriminering, mutor och korruption.

Den tredje forskningsfrågan gäller vilka hållbarhetsdata som ska samlas in till mätare. Data som ska samlas in presenteras enligt de enheter som används i NSRS-mallen. Punkt B1–B2 och C1–C2 kan rapporteras enligt hur långt man kommit med den information som frågas efter. Det handlar bland annat om företagets grunduppgifter, antal anställda, ISO-certifieringar samt olika policyn, mål, planer och åtgärder kopplade till hållbar utveckling. På följande sida finns en tabell över resten av de väsentliga rapporteringspunkterna och data som behöver samlas in till de mätbara punkterna (Tabell 2).

Tabell 2. Väsentliga hållbarhetsrapporteringspunkter och data som samlas in.

RAPPORTERINGSPUNKTER OCH DATA SOM SAMLAS IN		
PUNKT	BESKRIVNING	DATA SOM SAMLAS IN
B3	El- och bränsleförbrukning samt växthusgasutsläpp enligt Scope 1 och både lokalbaserat och marknadsbaserat Scope 2. Även utsläppsintensitet baserat på omsättning och antal anställda rapporteras.	<ul style="list-style-type: none"> • Elförbrukning i kWh från förnybara källor • Elförbrukning i kWh från icke-förnybara källor • Bränsleförbrukning per bränsletyp: till exempel diesel, bensin i liter och biogas i kg • Bränsleförbrukning från förnybara källor omvandlat till kWh • Bränsleförbrukning från icke-förnybara källor omvandlat till kWh • Fjärrvärmeförbrukning i kWh • Bränsleförbrukning omvandlat till koldioxidekvivalenter i tCO₂eq • El- och fjärrvärmeförbrukning omvandlat till koldioxidekvivalenter i tCO₂eq enligt lokalbaserad och marknadsbaserad metod
C3	Mål och omställningsplan för minskning av växthusgasutsläpp	
B4	Föroreningar av luft, vatten och mark	<ul style="list-style-type: none"> • Antal och typ av förorening i kg
B5	Lista på landområden som företaget äger, hyr eller förvaltar i eller nära biodiversitetskänsliga områden. Hit hör också byggarbetsplatser.	<ul style="list-style-type: none"> • Landområden i eller nära skyddade områden i hektar
B6	Vattenuttag	<ul style="list-style-type: none"> • Vattenuttag i m³
B7	Avfallsspecifikation	<ul style="list-style-type: none"> • Totalt avfall i ton • Farligt avfall i ton • Avfall som går till återanvändning eller återvinning i ton • Deponiavfall i ton
B8	Grundläggande information om anställda	<ul style="list-style-type: none"> • Antal anställda med visstidsanställning uttryckt i heltidsekvivalenter • Antal anställda med tillsvidareanställning uttryckt i heltidsekvivalenter • Antal anställda per kön uttryckt i heltidsekvivalenter
B9	Information om arbetsolyckor, sjukfrånvaro, olycksfallfrekvens, dödsfall och säkerhetsskolning	<ul style="list-style-type: none"> • Antal arbetsolyckor • Totala antalet arbetade timmar för alla anställda • Antal sjukfrånvarotimmar • Antal dödsfall till följd av yrkesrelaterade skador eller sjukdomar • Antal anställda som genomgått säkerhetsskolning de senaste tre åren
B10	Information om kollektivavtal, minimilön och skolningstimmar	<ul style="list-style-type: none"> • Procent av anställda som omfattas av kollektivavtal • Antal skolningstimmar
C6	Redogörelse för verksamhetens uppförandekod	
C7	Rapportering av händelser kring till exempel diskriminering i den egna personalen	
B11	Händelser kring korrruption och mutor	<ul style="list-style-type: none"> • Antal domar som rör mutor och korrruption • Bötesbelopp som rör mutor och korrruption

9.3 Kritisk granskning

För att granska studiens kvalitet kan man utgå från begreppen validitet och reliabilitet. Validitet inom kvalitativ forskning kan handla om hur väl den nya teori som forskaren skapat stämmer överens med studiens observationer samt i vilken mån studiens resultat kan överföras till andra situationer (Bryman & Bell, 2017, s. 379-380). Reliabilitet beskriver huruvida studien hade gett samma resultat ifall den upprepats (Bryman & Bell, 2017, s. 68).

Triangulering, vilket innebär att man använder flera olika forskningsmetoder och informationskällor i en studie, kan öka validitet och reliabilitet (Bryman & Bell, 2017, s.382). I examensarbetet har en litteraturstudie, i kombination med komparativ analys och intervjuer använts som metoder. Tillsammans har metoderna gett många olika perspektiv och kunskapskällor som kunde beaktas i besvarandet av forskningsfrågorna.

En svaghet är att endast en företagskund har intervjuats. Andra företagskunder kunde ha gett flera perspektiv på vad som är viktigt för underleverantörer att rapportera. I arbetets väsentlighetsanalys har störst vikt lagts vid intressentgruppen större företagskunder. Man ska alltså inte baserat på denna studie dra för långtgående slutsatser kring vad exempelvis banker anser vara viktigt då det gäller företags hållbarhet. Innehållet i lagstiftning och standarder som tas upp i arbetet kan också snabbt bli föråldrade, i och med att mycket är i förändring till följd av bland annat Omnibus-förslaget.

Studiens resultat ska i första hand ses som företagsspecifikt, även om en del andra företag i byggbranschen också kan få riktlinjer kring hållbarhetsrapportering utifrån examensarbetet. Skillnader mellan uppdragsgivaren och andra byggföretag kan bero på till exempel verksamhetens art och storlek. Engman Services har till exempel inte nybyggnation som sitt huvudsakliga fokus. För ett företag som utför mycket nybyggnation kan det i jämförelse bli mer väsentligt att beräkna nya byggnaders framtida koldioxidutsläpp, i likhet med YIT. Begreppet små och medelstora företag används också en del i arbetet. Engman Services hör till de mindre företagen inom denna kategori. För större företag inom kategorin kan det vara lämpligt att fokusera på fler teman och rapporteringspunkter än Engman Services. I VSME finns till exempel vissa punkter som rapporteras endast om man överskrider ett visst antal anställda.

10 Avslutande kommentarer

I examensarbetet fokuseras mest på företags påverkan på sin omvärld. Enligt den dubbla väsentlighetsanalysen borde man också identifiera hållbarhetsrelaterade risker för företagets ekonomi. En sådan risk kan vara att som småföretag inte följa med i utvecklingen kring hållbarhet och hållbarhetsrapportering. Genomförandet av denna studie kan ses som ett sätt för uppdragsgivaren att hantera den risken.

Gällande hållbarhetsrapporteringsrelaterade lagar, regler och standarder är det mycket som är i förändring. Under examensarbetets gång har flera uppdateringar gjorts och trenden har hittills varit att lätta på hållbarhetsrapporteringskraven för företag i EU.

Annat som kunde undersökas är hur EU:s direktiv CSDDD, Finlands Bygglag 751/2023 och Miljöministeriets förordning om klimatdeklaration för byggnader och förteckning över byggprodukter 1027/2024 påverkar småföretag i byggbranschen. Det kan också vara intressant att se åt vilket håll stora företags databegäran av mindre företag utvecklas och vad taxonomidelen som planeras läggas till i VSME kommer att innebära. Även vidare forskning om jämförbarhet i rapporter uppgjorda enligt ESRS och revisorers synpunkter på granskningen av rapporter som görs för räkenskapsperiod 2027 och 2028 kan vara relevant.

Avslutningsvis vill jag tacka respondenter, handledare, opponent och uppdragsgivare.

11 Källförteckning

- Arbets- och näringsministeriet. (2025). *Statsrådets skrivelse till riksdagen om en förenkling av hållbarhetsrapporteringen, direktivet om företagsansvar och gränsjusteringsmekanismen för koldioxid*. Hämtat 25.4.2025 från <https://tem.fi/sv/-/statsradets-skrivelse-till-riksdagen-om-en-forenkling-av-hallbarhetsrapporteringen-direktivet-om-foretagsansvar-och-gransjusteringsmekanismen-for-koldioxid>
- Bernardino, P. (2021). Responsible CSR Communications: Avoid “Washing” Your Corporate Social Responsibility (CSR) Reports and Messages. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 18(1). doi:<https://doi.org/10.33423/jlae.v18i1.4007>
- Bokföringslag 1336/1997. (1997). Hämtat 15.9.2024 från <https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3 uppl.). (B. Nilsson, Övers.) Stockholm: Liber.
- Correa-Mejía, D., Correa-García, J., & García-Benau, M. (2024). Analysis of double materiality in early adopters. Are companies walking the talk? *Sustainability accounting, management and policy journal*, 15(2), 299-329. doi:<https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2023-0469>
- Direktiv 2022/2464. (2022). *EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2464 av den 14 december 2022 om ändring av förordning (EU) nr 537/2014, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och direktiv 2013/34/EU vad gäller företagens hållbarhetsrapportering*. Hämtat 14.9.2025 från Europeiska unionens officiella tidning: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>
- Direktiv 2024/825. (2024). *EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV (EU) 2024/825 av den 28 februari 2024 om ändring av direktiven 2005/29/EG och 2011/83/EU vad gäller mer konsumentmakt i den gröna omställningen genom bättre skydd mot otillbörliga affärsmetoder och bättre information*. Hämtat 11.4.2025 från Europeiska unionens officiella tidning: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/HTML/?uri=OJ:L_202400825
- Direktiv 2025/794. (2025). *EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV (EU) 2025/794 av den 14 april 2025 om ändring av direktiven (EU) 2022/2464 och (EU) 2024/1760 vad gäller de datum från och med vilka medlemsstaterna ska tillämpa vissa krav avseende hållbarhetsrapportering och...* Hämtat 25.4.2025 från Europeiska unionens officiella tidning: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202500794
- EFRAG. (2024a). *Exposure Draft VSME*. Hämtat 19.8.2024 från <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/VSME%20ED%20January%202024.pdf>

- EFRAG. (2024b). *EFRAG Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSME)*. Hämtat 3.3.2025 från <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/VSME%20Standard.pdf>
- European Commission. (u.å.). *Green Claims - New criteria to stop companies from making misleading claims about environmental merits of their products and services*. Hämtat 11.4.2025 från https://environment.ec.europa.eu/topics/circular-economy/green-claims_en
- Fornasari, T., & Traversi, M. (2024). The Impact of the CSRD and the ESRS on Non-Financial Disclosure. (N. C. University, Red.) *Symphonia. Emerging Issues in Management*(1), 117-133.
doi:<https://dx.doi.org/10.4468/2024.1.07fornasari.traversi>
- Freeman, R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. (E. Epstein, Red.) Pitman Publishing Inc.
- Förordning 2020/852. (2020). *EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088*. Hämtat 20.9.2024 från Europeiska unionens officiella tidning: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852>
- Förordning 2023/2772. (2023). *KOMMISSIONENS DELEGERADE FÖRORDNING (EU) 2023/2772 av den 31 juli 2023 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller standarder för hållbarhetsrapportering*. Hämtat 12.3.2025 från Europeiska unionens officiella tidning: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302772
- Garnelo-Gomez, I. (2022). *Green to pink to blue: Companies' dirty washing*. Hämtat 20.4.2025 från <https://www.henley.ac.uk/news/2022/green-to-pink-to-blue-companies-dirty-washing>
- Garst, J., Maas, K., & Suijs, J. (2022). Materiality Assessment Is an Art, Not a Science: Selecting ESG Topics for Sustainability Reports. *California management review*, 65(1), 64-90. doi:<https://doi.org/10.1177/00081256221120692>
- Heras-Saizarbitoria, I., Urbieto, L., & Boiral, O. (2021). Organizations' engagement with sustainable development goals: From cherry-picking to SDG-washing. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(2), s. 316-328.
doi:<https://doi.org/10.1002/csr.2202>
- Holmström, T., Larvus, L., & Rantti, N. (2025). *EU:n kommission Omnibus-paketti tuo muutoksia kestävyysveloitteisiin*. Hämtat 28.4.2024 från https://www.ey.com/fi_fi/insights/sustainability/eun-kommission-omnibus-paketti-tuo-muutoksia-kestavyysveloitteisiin
- Kellner, J. (2017). *Klimat - energi - hållbarhet : är byggsektorn en miljöbov?* (1 uppl.). (Y. Linder, Red.) Balkong förlag.

- Konsumentskyddslag 38/1978. (1978). Hämtat 28.4.2025 från <https://www.finlex.fi/sv/lagstiftning/1978/38>
- Kujala, J., Heikkinen, A., & Blomberg, A. (Red.). (2023). *Stakeholder Engagement in a Sustainable Circular Economy* (1 uppl.). Palgrave Macmillan Cham. doi:<https://doi.org/10.1007/978-3-031-31937-2>
- Lovrencic Butkovic, L. (2024). Beyond the Balance Sheet: Uncovering ESG Concepts in Construction Companies through Analysis and Evaluation of Non-financial Reports. Zagreb, Croatia: Varazdin: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency (VADEA). Hämtat 19.9.2024 från <https://www.proquest.com/conference-papers-proceedings/beyond-balance-sheet-uncovering-esg-concepts/docview/3049844121/se-2>
- Miljöministeriets förordning om klimatdeklaration för byggnader och förteckning över byggprodukter 1027/2024. (2024). Hämtat 22.4.2025 från <https://www.finlex.fi/sv/lagstiftning/forfattningssamling/2024/1027>
- Nordic Accountant Federation. (2024). *EFRAG has revised and simplified the VSME standard*. Hämtat 9.3.2025 från <https://nsrs.eu/efrag-has-revised-and-simplified-the-vsme-standard/>
- Nordic Accountant Federation. (u.å.a). *The NSRS-standard*. Hämtat 8.5.2025 från <https://nsrs.eu/download-the-standard/>
- Nordic Accountant Federation. (u.å.b). *Veiledning for rapportering etter VSME*. Hämtat 1.4.2025 från <https://nsrs.eu/veiledning/>
- Patent- och registerstyrelsen. (2025a). *Hållbarhetsrapport och bokslut i digital form till handelsregistret*. Hämtat 1.3.2025 från <https://www.prh.fi/sv/bokslut/hallbarhetsrapport-bokslut-digitalt.html>
- Patent- och registerstyrelsen. (2025b). *Anvisningar för registrering som hållbarhetsrevisor*. Hämtat 2.3.2025 från <https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn/forrevisorer/anvisningar/anvisningarforregistreringsomhallbarhetsrevisor.html>
- Revisionslag 1141/2015. (2015). Hämtat 15.9.2025 från <https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/2015/20151141?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=revisionslag>
- Silvola, H., & Ström, E. (2023). EU:s lagstadgade hållbarhetsrapportering ändrar den finansiella rapporteringen. *Ekonomiska Samfundets Tidskrift*(3), 23-26. Hämtat 19.9.2024 från <https://www.ekonomiskasamfundet.fi/wp-content/uploads/2023/12/HR-Ekonomiska-3-2023-sidor-23-26.pdf>
- Story, P. (2025). Impact of EU CSRD on auditing Finnish companies' sustainability and climate reports. Hämtat 21.4.2025 från <http://hdl.handle.net/10138/594470>
- Suomen Taloushallintoliitto ry. (2025). *EU:n vapaaehtoisen kestävyysraportoinnin standardi (VSME) tuo selkeyttä pk-yritysten raportointiin*. Hämtat 11.3.2025 från <https://taloushallintoliitto.fi/eun-vapaaehtoisen-kestavyysraportoinnin-standardi-vsme-tuo-selkeytta-pk-yritysten-raportointiin/>

Svenska FN-förbundet. (u.å.). *Globala målen för hållbar utveckling*. Hämtat 3.3.2025 från <https://fn.se/globala-malen-for-hallbar-utveckling/>

United Nations. (2023). *Fast Facts – What is Sustainable Development?* Hämtat 1.3.2025 från <https://www.un.org/sustainabledevelopment/blog/2023/08/what-is-sustainable-development/>

Utrikesministeriet. (u.å.). *Agenda 2030 – de globala målen för hållbar utveckling*. Hämtat 3.3.2025 från <https://um.fi/agenda-2030-de-globala-malen-for-hallbar-utveckling>

Vasaregionens Utveckling Ab VASEK. (u.å.). *Regional Network towards Sustainable Construction 2025*. Hämtat 13.3.2025 från <https://www.vasek.fi/sv/regionutveckling/vara-pagaende-projekt/regional-network-towards-sustainable-construction-2025>

YIT Oyj. (2025). *YIT Vuosikatsaus 2024*. Hämtat 6.4.2025 från <https://www.yitgroup.com/siteassets/investors/annual-reports/2024/yit-vuosikatsaus-2024.pdf>

Intervjufrågor till projektchef inom bygg och -infrasektorn

1. Vilka hållbarhetsfrågor anser du är viktigast för småföretag i byggbranschen med tanke på:
 - miljöfrågor?
 - sociala frågor?
 - bolagsstyrning?
2. Vad borde man fokusera på i sitt hållbarhetsarbete eller sin hållbarhetsrapportering? Vad ska man börja med nu och vad kan vänta till senare?
3. Det sägs att stora företag kommer att börja samla in hållbarhetsdata från sina mindre leverantörer i värdekedjan. Har du någon uppfattning om vilken data stora företag troligen kommer att samla in?
4. Övrigt du anser att småföretag i byggbranschen borde tänka på i sitt hållbarhetsarbete eller sin hållbarhetsrapportering?

Intervjufrågor till sakkunnig inom verksamhetsutveckling

1. Vilka av rapporteringspunkterna i standarderna VSME och NSRS anser du är väsentliga för Engman Services att rapportera på?
2. Anser du att Engman Services borde satsa på att följa någon viss standard?
3. Hur väl känner du till de större obligatoriska ESRS-standarderna? Har du sett något där som du tror kan vara relevant för Engman Services att rapportera?
4. Vilka hållbarhetsteman anser du är de viktigaste för Engman Services med tanke på miljöfrågor, sociala frågor och bolagsstyrning?
5. Vad borde Engman Services fokusera på i sitt hållbarhetsarbete eller sin hållbarhetsrapportering?
6. Vad rekommenderar du att Engman Services börjar på med gällande hållbarhetsrapportering i nuläget? Vilken data borde börja samlas in nu? Vad kan vänta till senare?
7. Anser du att Engman Services borde satsa på att få fram data för att kunna rapportera utsläpp enligt GHG Scope 3 – utsläpp i värdekedjan?
8. Har du någon uppfattning om vad större företag har börjat kräva/kommer att börja kräva av underleverantörer i byggbranschen? Har du förslag på vad jag borde ställa för frågor till större företagskunder?
9. Övrigt du tycker man borde tänka på?

Intervjufrågor till hållbarhetschef hos företagskund

1. Vilka hållbarhetsteman är mest väsentliga i er verksamhet?
2. Vilken hållbarhetsinformation och mätbara data rapporterar ni?
3. Vilka krav relaterat till miljö och anställda ställer ni på era underleverantörer i nuläget eller kommer ni att ställa i framtiden?
4. Vilken hållbarhetsinformation och mätbara data samlar ni in från underleverantörer nu eller tror du att ni kommer samla in i framtiden?
5. Ska informationen vara granskad av en hållbarhetsrevisor?
6. Övrigt du anser att underleverantörer borde tänka på?