



Hållbarhetsredovisningens förändring efter införandet av lagstadgad hållbarhetsredovisning

- En studie om hållbarhetsredovisningens innehåll, förändring och relevans

EK DAVID

INJIGHULYAN GRIGOR

Akademien för Ekonomi, Samhälle och Teknik

Kurs: Kandidatuppsats i företagsekonomi

Kurskod: FOA270

15 hp

Handledare: Leanne Johnstone

Datum: 2022-06-01

ABSTRACT

Date: 2022-06-01

Level: Bachelor thesis in Business Administration, 15 cr

Institution: School of Business, Society and Engineering, Mälardalens University

Authors: David Ek
96/03/07 Grigor Injighulyan
93/09/01

Title: The change of sustainability reporting since the introduction of statutory sustainability reporting

Supervisor: Leanne Johnstone

Keywords: Sustainability report, Legitimacy theory, Voluntary accounting, Annual Accounts Act

Research question: How has sustainability reporting and the content of sustainability reporting changed since the introduction of the EU-directive and the statutory sustainability reporting in Sweden?

Purpose: Investigate the change in sustainability reporting before and after SFS 2016:947 and create an understanding of how the law affects companies' previous voluntary sustainability reporting

Method: Qualitative method

Conclusion: The change that has happened is now in line with what SFS 2016:947 says a sustainability report must contain. The biggest difference is the content, which has increased significantly under the new legislation. Companies now show more clearly how they conduct their sustainability reporting, which systems and processes they use internally. However, there are clear indications that society's norms and values are significant for the construction of sustainability reports, which is directly connected to the theory of legitimacy.

SAMMANFATTNING

Datum:	2022-06-01	
Nivå:	Kandidatuppsats Företagsekonomi, 15hp	
Akademi:	Akademien för Ekonomi, Samhälle och Teknik, Mälardalens Universitet	
Författare:	David Ek 960307	Grigor Injighulyan 93/09/01
Titel:	Hållbarhetsredovisningens förändring efter införandet av lagstadgad hållbarhetsredovisning	
Handledare:	Leanne Johnstone	
Nyckelord:	Hållbarhetsredovisning, Legitimitetsteori, Frivillig hållbarhetsredovisning, Årsredovisningslagen	
Forskningsfråga:	Hur har redovisningen och innehållet kring hållbarhet förändrats efter införandet av EU-direktivet och den lagstadgade hållbarhetsredovisningen i Sverige?	
Syfte:	Syftet med denna studie är att undersöka förändringen av hållbarhetsredovisningen före och efter införandet av SFS 2016:947. Men även att skapa en förståelse för hur lagen påverkar företagens tidigare frivilliga hållbarhetsredovisning	
Metod:	Kvalitativ metod	
Slutsats:	Förändringen som skett är numera i linje med vad SFS 2016:947 säger ska finnas med i en hållbarhetsredovisning. Den stora skillnaden är innehållet som har ökat markant efter den nya lagstiftningen. Företagen visar numera tydligare hur de går tillväga för att hållbarhetsredovisa, det vill säga vilka system och processer de använder internt. Dock finns det tydliga indikationer på att samhällets normer och värderingar är betydande för uppbyggandet av hållbarhetsrapporterna, vilket har sin förklaring i legitimitetsteorin.	

Förord

Vi vill framföra ett stort tack till alla som har bidragit till det färdiga examensarbetet. Vi vill tacka våra opponenter som under arbetets gång bidragit med värdefulla synpunkter och konstruktiv feedback. Vi vill rikta särskild uppskattningen till vår handledare, Leanne Johnstone, som under hela arbetsprocessen visat stort engagemang och bidragit med många värdefulla synpunkter och förbättringsförslag. Detta har gjort det möjligt för oss att presentera ett arbete som vi är nöjda över.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Syfte.....	4
1.4 Frågeställning.....	4
1.5 Avgränsning.....	4
2. Teoretiskt referensram.....	5
2.1 Legitimitetsteorin.....	5
2.2 Legitimitetsteorin inom hållbarhetsredovisning.....	5
2.3 Tradition av frivillig rapportering.....	7
2.4 Standarder och riktlinjer.....	7
2.5 Global Reporting Initiative (GRI).....	8
2.6 Integrated Reporting (IR).....	9
2.7 Avslöjandekvalitet med utgångspunkt i legitimitetsteorin.....	9
3. Metod.....	10
3.1 Studiens utgångspunkt.....	10
3.2 Urval.....	10
3.3 Datainsamling av kvalitativ data.....	11
3.4 Studiens trovärdighet.....	12
4. Empiri.....	14
4.1 Kvalitativ data.....	14
4.1.1 Volvo 2015.....	14
4.1.2 Volvo 2020.....	15
4.1.3 Securitas 2015.....	16
4.1.4 Securitas 2020.....	17
4.1.5 Vattenfall AB 2015.....	17
4.1.6 Vattenfall AB 2020.....	18
4.1.7 Scania AB 2015.....	18
4.1.8 Scania AB 2020.....	19
4.1.9 Alfa Laval AB 2015.....	20

4.2 Alfa Laval AB 2020	20
4.2.1 Skanska AB 2015	21
4.2.2 Skanska AB 2020	21
4.2.3 GRI och IR i årsrapporterna.....	22
5. Analys	23
5.1 Uppfylla krav i enlighet med lagrum och standarder.....	23
5.2 Hållbarhetsredovisningens innehåll och förändring	23
5.3 Kritiskt ställningstagande till hållbarhetsredovisning.....	25
6. Slutsats	27
6.1 Vidare forskning.....	28
7. Källförteckning.....	29

1. Inledning

I detta avsnitt presenteras en inledande bakgrund om hållbarhet och regleringen kring hållbarhet. Vidare presenteras problemformulering för att tydligt illustrera problematiken vid hållbarhetsredovisning. Avslutningsvis presenteras syfte, frågeställning och studiens avgränsning.

1.1 Bakgrund

Hållbar utveckling är ett begrepp som många känner till, inte minst i miljösammanhang. Parisavtalet och FN:s globala mål visar tydligt att samhället i sin helhet vill gå mot ett mer hållbart levnadssätt och att utvecklingen sakta tar oss dit. Begreppet hållbar utveckling används för att visa en önskvärd samhällsutveckling, den vanligast förekommande definitionen av begreppet förekommer i Bruntlandkommissionens rapport från 1987 och lyder ”en utveckling som tillgodoser dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillgodose sina behov” (Kth, 2021). I rapporten introduceras och föreslås en rad olika aspekter för företag. Med hjälp av dessa aspekter ska företag kunna motverka den negativa hållbara utvecklingen. Förslagen som presenteras i rapporten är lagar, policys, standarder, certifikat och tillstånd (United Nations, 1987). År 2015 under ett FN-möte beslutades Agenda 2030, vilket är en handbok för att vägleda utveckling i världen åt rätt håll. Målen som grundades under FN-mötet har ett starkt fäste i tre olika synsätt. Dessa är miljömässiga, sociala och ekonomiska.

Allt efter tid blir det mer och mer tydligt att företag strävar efter att visa efterfrågat beteende vad gäller miljö, sociala och ekonomiska aspekter. En oansvarig bokföring gjorde att energibolaget Enron gick i konkurs (Healy et al., 2003). Detta är en av alla skandaler som gjort att intressenter i allt större utsträckning har krävt mer transparens kring rapporteringen. Även hållbarhetsrapportering kräver transparens och därför är det viktigt att ta upp det i detta sammanhang. Intressenterna efterfrågar större transparens för att ha insyn i hur företag jobbar för att minska belastningen på de olika aspekterna hävdar Amran och Ooi (2014). Dessa krav är en tydlig signal från konsumenter och intressenter att omvärlden vill se företag arbeta med hållbarhet. Enron-skandalen visar tydligt hur en oansvarig redovisning kan få intressenter att tappa förtroendet för företaget. Detta leder vidare till att ett företag inte längre betraktas som ett legitimt företag och detta skadar verksamheten i stort. Det har skett en utveckling sedan dess där nya lagar tillkommer för att förebygga liknande skandaler och krascher. Utvecklingen har vidare lett till att lagen om hållbarhetsredovisning har implementerats. Detta efter att det i allt större utsträckning varit efterfrågat av intressenter.

Det sättet som nu finns integrerat efter laguppkomsten är den nuvarande hållbarhetsredovisningen. Företag som var i framkant för hållbarhetsredovisning redan innan laguppkomsten är de företag som hade en direkt koppling till hållbarhet (Dienes et al., 2016).

Hållbarhetsredovisningen har funnits innan Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU togs fram. Innan detta direktiv gällde 2013/34/EU, detta direktiv ansågs behöva utvecklas och därför infördes det nya direktivet (Europaparlamentet, 2014). Det finns flera viktiga anledningar till att direktivet togs fram. Den största anledningen är att medlemsländer ska presentera transparens och tydlighet kring miljö- och sociala aspekter. Direktivet tvingar företag att presentera insatserna kring den globala uppvärmningen och till ett fortsatt arbete kring de frågor som rör miljö, sociala förhållanden och personal, respekt för mänskliga rättigheter, bekämpning av korruption och mutor (Europaparlamentet, 2014). En annan anledning som också är värd att notera är att direktivet ska bidra med mer förtroende från olika intressenter och på detta sätt generera ekonomiska fördelar för företag (Svenskt Näringsliv, 2021).

Den svenska lagen trädde i kraft från och med det räkenskapsår som började den första januari år 2016 och framåt, Lag om ändring i årsredovisningslagen, SFS 2016:947. Detta efter att det nya direktivet kom från Europaparlamentet som Sverige var tvungna att rätta sig efter.

Som huvudregel ska hållbarhetsrapporten ingå i förvaltningsberättelsen. Rapporten får även tas med som en separat rapport. EU direktivet talar om för medlemsländerna om vilka mål de ska uppnå (Europeiska unionen, 2022). Medlemsländerna får vidare själva bestämma om hur förändringarna ska gå till. När direktivet infördes i Sverige gjordes ändringar för att utöka mängden rapporteringspliktiga företag. Den svenska lagen medförde att företag och koncerner som uppfyller fler än ett av följande tröskelvärden omfattas av lagen:

- Medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
- Balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
- Nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor. (Prop. 2015/2016:193)

Dessa ändringar medförde att fler företag hamnade på radarn, från början skulle cirka 100 företag omfattas av den nya lagen. Efter lagtillkomsten och justeringarna i Sverige omfattades cirka 1600 företag. Anledningen till ett mer utvidgat direktivområde är att det finns ett samhällsintresse kring transparens för hur företag arbetar med miljöaspekter och hållbarhetsfrågor (Svenskt Näringsliv, 2021). De större företagen sätter även press på de mindre företagen att genomföra hållbarhetsredovisningar för att kunna handla med varandra.

1.2 Problemformulering

I tidigare forskning har avsaknaden av reglering kring en hållbarhetsredovisning uppmärksammas flitigt. Hummel och Schlick (2016) hävdar i sin studie att en reglering kring denna typ av redovisning behövs. Detta eftersom det finns indikationer som gör att företagsledare tenderar att redovisa hållbarhetsfrågor till sin fördel. Även andra studier pekar på

att bristen på en sådan reglering gör det möjligt för företagsledare att välja ut och anpassa publiceringen av information till deras fördel. Hummel och Schlick (2016) påpekar även att både kvaliteten och kvantiteten kan minska med avsaknad av en lagreglering. En standard och en tydlig struktur kring hållbarhetsredovisning gör det möjligt för intressenter att hitta information som kan ligga till grund för olika bedömningar om företaget.

Brammer och Pavelin (2008) har i sin studie undersökt beskaffenheten av uppgifter som publiceras. Det som har gått att bekräfta i deras studier är att företag som är associerade med miljöfrågor har en större tendens att frivilligt rapportera om den hållbara redovisningen. En annan sak som också går att styrka i studien är att större företag oftast hamnar på radarn och granskas om miljöfrågor. En annan viktig detalj som också är värd att notera som även den lyfts fram i studien är att de större företagen har en benägenhet att hålla inne på information som inte är till deras fördel, medan information som är av högre värde redovisas. Med detta sagt menar författarna att det skulle vara otänkbart att företag självmant väljer att redovisa ogynnsam eller skadlig information.

I en studie som Hummel och Schlick (2016) tagit fram finns det tydliga argument för att företag frivilligt väljer att redovisa hållbarhet för att bygga upp sitt varumärke och ha större konkurrenskraft. I tidigare forskning har det gått att mäta storleken på själva hållbarhetsredovisningen. Dock hävdar Hahn och Kühnen (2013) att det svåra med dessa hållbarhetsredovisningar är självaste kvaliteten. Hahn och Kühnen (2013) påtalar problematiken och att rapporteringen borde koordineras om för att försöka undersöka pålitligheten och validiteten av rapporterna för att se om rapporterna speglar den verklighet företag visar. Ett annat problem som Hummel och Schlick (2016) belyser i sin studie är att bristen för en tydlig reglering gör det möjligt för företag att välja ut de delar som de anser vara av högt värde i rapporteringen.

Shehata (2014) undersökte teorierna bakom dessa handlingar. Studien visade på två teorier som kan kopplas med beteendet, signalteorin och legitimitetsteorin menar Shehata (2014). Dessa teorier kan förklara och illustrera den här typen av beteendemönster hos företag. Vidare hävdar forskare att denna information kan vara partisk eftersom företagsledarna tenderar att vinkla informationen och väljer ut det som gynnar dem.

Det som händer när företag frivilligt väljer att hållbarhetsredovisa är att de signalerar ut information till deras fördel, vilket bidrar till att företaget ses som legitima i samhället menar Shehata (2014). Detta bekräftar Hahn och Kühnen (2013) som understryker att både signalteorin och legitimitetsteorin kan förklara ökningen av antal hållbarhetsredovisningar under senare tid. Efter laguppkomsten om hållbarhetsredovisning finns det ett fåtal studier som åskådliggör hur hållbarhetsredovisningen såg ut innan när det var mer frivilligt och efter den obligatoriska hållbarhetsredovisningen. Studiens undersökningsområde och problem är att undersöka om laguppkomsten har förbättrat den tidigare frivilliga hållbarhetsredovisningen fram till år 2015. Förbättringar kommer grundas på den kvalitativa informationen som hållbarhetsrapporterna innehåller och vilka områden som företagen främst fokuserar på samt vilka faktiska förbättringar

som illustreras i 2020 i förhållande till 2015. Med detta sagt är en djupare studie för förändringen efter laguppkomsten motiverad.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka förändringen av hållbarhetsredovisningen före och efter SFS 2016:947. Men även att skapa en förståelse för hur lagen påverkar företagens tidigare frivilliga hållbarhetsredovisning.

1.4 Frågeställning

- Hur har redovisningen och innehållet kring hållbarhet förändrats efter införandet av EU-direktivet och den lagstadgade hållbarhetsredovisningen i Sverige?

1.5 Avgränsning

Denna studie avgränsas till företag som omfattas av den lagstadgade hållbarhetsredovisningen. Det vill säga företag med medelantalet anställda som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250, balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor och att nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor. Företagen avgränsas även till år 2015, alltså innan den lagstadgade hållbarhetsredovisningen implementerades. Vidare bestämdes det att jämföra årsrapporter från år 2015 mot de senaste årsrapporterna från år 2020. Detta görs för att kunna jämföra den frivilliga hållbarhetsredovisningen med den lagstadgade hållbarhetsredovisningen efter laguppkomsten och vidare ställa dessa rapporter mot varandra. Lagen trädde i kraft första januari år 2016. Företagen begränsas till ett räkenskapsår mellan 1 januari och 31 december.

2. Teoretiskt referensram

I detta avsnitt presenteras den teoretiska referensram som studien bygger på. Avsnittet behandlar legitimitetsteori och legitimitetsteorins koppling till hållbarhetsredovisning samt globala standarder som används vid hållbarhetsredovisning.

2.1 Legitimitetsteorin

Suchman (1995) introducerar att legitimitetsteorin handlar om en generaliserad uppfattning om önskvärda sociala normer, värderingar, övertygelser och definitioner. Vidare framhäver skribenten att legitimitetsteorin hjälper till att förklara de olika val som organisationer gör för att visa sitt naturliga och meningsfulla beteende. Företag har en tendens att tillmötesgå samhällets värderingar och normer hävdar Dowling och Pfeffer (1975). Dowling och Pfeffer (1975) menar att organisationer på detta sätt kan försäkra sig om att de uppfattas som legitima. Företag kan då välja att anpassa sig eller följa de normer som tolkas som acceptabla av samhället och agera utefter det allmänna intressets förväntningar menar Dowling och Pfeffer (1975). Författarna hävdar vidare att företag försöker etablera ett samspel mellan organisationer och de olika intressenterna. De understryker även att företag på detta vis kan söka efter legitimitet av samhället för att överleva och ha en viss konkurrenskraft.

Även andra forskare som Hahn och Kühnen (2013) menar att legitimitetsteorin grundar sig i acceptans av allmänheten och samhället i stort. Ett företag kan vara hotat om verksamheten inte anses uppfylla de normer och värderingar som eftersträvas. Det goda samspelet mellan de juridiska personerna och fysiska personerna ligger till grund för ett legitimt företagande och en legitim acceptans. Rezaee (2016) gör en liknande beskrivning men framhäver även att den politiska påtryckningen också är något som gör företag mer benägna att följa de rekommendationer som finns. Vidare understryker Rezaee (2016) att ett eget initiativ för en hållbarhetsredovisning är ett önskvärt beteende från dess olika intressenter.

2.2 Legitimitetsteorin inom hållbarhetsredovisning

En anledning till att företag väljer att frivilligt hållbarhetsredovisa är för att de vill åstadkomma legitimitet i samhället, hävdar Cho et al. (2012). Författarna hävdar också att omgivningens oro för miljön ökar benägenheten hos företag att frivilligt hållbarhetsredovisa. Det hjälper företag att skapa ett förtroende hos allmänheten och att risken över att företag ska uppfattas som mindre trovärdiga minskar. Detta eftersom en frivillig hållbarhetsredovisning visar att företag inte har något att dölja från allmänheten menar författarna. Även Campbell et al. (2002) menar att det finns tydliga incitament att den frivilliga hållbarhetsredovisningen tyder på att företag försöker etablera ett gott klimat till dess intressenter och på detta sätt erhålla legitimitet. Informationen som publiceras i den här typen av rapporter väljs noga ut av ledningen hävdar Pellegrino och

Lodhia (2012). Vidare poängterar Pellegrino och Lodhia (2012) att informationen som publiceras är den information som offentliggörs för intressenterna och oftast också den information som ligger till grund för de olika besluten som intressenterna tar.

Hummel och Schlick (2016) presenterar i sin studie att företag som påstås presentera information av hög klass gör det för att uppfattas som högkvalitativt. Dock även om ett företag inte har hållbarhetsrapporteringar av hög kvalitet kan de ändå välja att rapportera det för legitimitetens skull. Definitionen av högkvalitativ innebär att information ska bidra med verifierbarhet, tillförlitlighet, jämförbarhet och konsekvens, denna data ska uppfylla eller överträffa de kvalitativa kraven i enlighet med reglering. Hummel och Schlick (2016) framhäver i sin studie att den frivilliga hållbarhetsredovisningen kan användas av företag som ett verktyg i värdehöjande syfte hos allmänheten. Detta mynnar vidare ut i större legitimitet än vad det i själva verket är menar författarna. Just legitimitetsteorin har vid flertal tillfällen flitigt använts för att förklara fenomenet kring den frivilliga hållbarhetsredovisningen hävdar Pellegrino och Lodhia (2012). Vidare poängterar författarna att allmänheten i allt större utsträckning blivit mer miljömedveten och en hållbarhetsredovisning anses numera vara av större vikt för konsumenter än vad det tidigare varit. Med detta sagt belyser skribenterna de höga kraven som numera riktas av konsumenterna mot företagsledarna för att dessa ska ha en fortsatt legitim ställning i samhället. Den lagstadgade hållbarhetsredovisningen som år 2016 trädde i kraft tar numera upp flera olika mål som måste uppfyllas och tas med i rapporterna. De miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption.

Traxler et al. (2020) undersöker hur management control systems (MCS) sustainability reporting (SR) är sammanlänkade. För att uppnå SR finns det tydliga indikationer på att MCS är viktigt att implementera och visa hur företaget går tillväga med hjälp av system och processer. Gör inte detta menar Traxler et al. (2020) att företag endast visar utåt att dem tar SR i beaktning men i själva verket inte utvecklar verksamheten för att uppnå SR. Hållbarhetsredovisning är ett kraftfullt verktyg för att hantera och kontrollera organisationers miljö- och social påverkan, därför kan SR ses som ett hjälpmedel som påverkar företaget internt (Traxler et al., 2020). Traxler et al. (2020) menar att SR är högst relevant för den interna utvecklingen av företag, SR stödjer det interna behovet av rapportering och mätning och bidrar till företags beslutsfattande processer som utvecklar företagets hållbara prestationer. Eftersom företag vill utvecklas och skapa en konkurrenskraftig fördel samt uppnå konventionella företagsmål är SR ett stöd menar Traxler et al. (2020). De senaste åren har hållbarhet tagit fart och blivit en allmän accepterad praxis, framförallt i börsnoterade företag. Trots detta är det stora problem för företag att implementera hållbarhet i företagsstrategin (Traxler et al., 2020). Marioka och Monteiro de Carvalho (2016) menar att indikatorer som hittas i samband med implementering av social- och miljöpraxis kan användas till SR för att bedöma och hantera hållbarhetsprestationer. Marioka och Monteiro de Carvalho (2016) trycker på att det inte går att hantera det som inte mäts, om SR ska vara komplett och gå i rätt riktning måste företag ha performance measurement system (PMC) i

den dagliga verksamheten. Det allmänna antagandet är därmed att hållbarhetsrapportering förbättrar den interna verksamheten och hjälper verksamheten att bli mer hållbar.

2.3 Tradition av frivillig rapportering

Hållbarhetsrapportering har en lång tradition av frivillig rapportering till skillnad från den traditionella finansiella rapporteringen (Camilleri, 2018). Anhängarna för denna typ av frivillig rapportering menar att företagen tillmötesgår sina intressenters krav vad gäller att vara transparenta och ansvarsfulla, hävdar författaren vidare. Även om företagen är villiga att inkludera hållbarhetsrapporter är många intressenter skeptiska och ifrågasättande för relevansen och tillförlitligheten i de frivilliga rapporterna (Camilleri, 2018). Författaren hävdar vidare att även om de kan tyckas att företag stödjer den frivilliga rapporteringen, tyder den relevanta forskningen på att det vid många tillfällen kan stödja de obligatoriska metoderna för rapportering.

2.4 Standarder och riktlinjer

Det finns flera olika standarder, riktlinjer och miljöcertifieringar. Standardisering utgör en stor del av samordningsmekanism och ett regleringsinstrument menar forskarna Heras-Saizarbitoria och Boiral (2013). De utvecklar vidare att i en global ekonomi utan standardiseringar skulle de internationella förändringarna bli oerhört svåra att genomföra. Standardisering kan med hjälp av standarder stimulera den internationella handeln genom att utelämna hinder som kommer från olika praxis. Det finns ett antal hållbarhetsstandarder och riktlinjer på marknaden som hjälper företag att inte bara utarbeta sina hållbarhetsrapporter, utan även förbättra sin egen interna hållbarhetsledning. Även Alonso-Almeida et al. (2014) framhäver att standarder har introducerats i hållbarhetsrapporter för att konfigurera en uppsättning av kommunikation till interna och externa intressenter. En globaliserad marknad har krävt en mer harmoniserad, standardiserad och objektiv rapportering hävdar författarna vidare. Detta har gjorts för att förstå vad företag gör och för att underlätta en jämförelse mellan organisationer.

För att vara mer specifik finns det riktlinjer eller ramverk som Global Reporting Initiative (GRI) och Integrated Reporting (IR). Hållbarhetsrapportering under de två senaste decennierna har institutionaliserats och förstärkts med hjälp av GRI:s riktlinjer (Camilleri, 2018). GRI bildades år 1997 av två icke statliga företag baserade i USA i samarbete med FN:s miljöprogram utvecklar Camilleri (2018). År 2000 släpptes riktlinjerna för GRI under ett toppmöte i Johannesburg och år 2013 marknadsfördes GRI:s riktlinjer.

Även god redovisningssed är viktig att lyfta fram i detta sammanhang, då syftet är att bibehålla en standard i upprättande av årsredovisningar vad gäller lagar, rekommendationer och praxis. En annan aspekt som är värd att nämna är praxis. Praxis är det som i folkmun kan kallas för det som är allmänt accepterat (Skatteverket, 2022).

2.5 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative är den mest använda globala standarden för just hållbarhetsrapportering menar Alonso-Almeida et al. (2014). Detta bekräftar även ett flertal andra forskare som Skouloudis et al. (2009), Christofi et al. (2012) och Brown et al. (2009). Standarden är utfärdad av Global Sustainability Standards Board (GSSB) (Global reporting, 2016). Global reporting är en oberoende internationell organisation som hjälper företag att hitta ett gemensamt språk för att kunna ta ansvar för frågor som berör hållbarhet.

Global reporting (2016) skriver att hållbarhetsrapporteringen främjar GRI-standarder, dessa är praxis inom företag för hållbarhetsrapporter. De skriver vidare att dessa praxis standardiserar rapporteringen av ett företags ekonomiska, miljömässiga och sociala förhållandena och detta oberoende om bidragen är positiva eller negativa. De principer som finns för GRI-rapportering är grundläggande för att bidra med högkvalitativ rapportering. Vidare poängterar de att en organisation är skyldig att tillämpa de rapporterings principer som finns för att kunna uppnå GRI-standarder. Ett av kriterierna som framgår av Global reporting (2016) och som även ingår i rapporteringsprinciperna är att rapporterna måste vara pålitliga. Organisationen skriver att "Den rapporterade organisationen ska samla in, registrera, sammanställa, analysera och rapportera information och processer som används vid utarbetandet av rapporten på ett sätt att de kan bli föremål för granskning och som fastställer informationens kvalitet och väsentlighet" (GRI 101: Foundation 2016, s. 15).

GRI standarden innehåller olika serier av standarder (Global reporting, 2016). De universella är GRI 101, GRI 102 och GRI 103. GRI 101 är utgångspunkten för standarden och det är här som de grundläggande principerna finns introducerade. GRI 102 används för att upplysa om den allmänna informationen i företaget, exempelvis etik, strategi och integritet. GRI 103 används för att rapportera om ett visst specifikt ämne. Genom att använda sig av GRI 103 kan ett företag förklara varför ett visst ämne är väsentligt just för dem, var effekterna kan uppstå och vad företaget gör för att hantera dessa effekter. Vidare finns även de ämnesspecifika serierna som GRI 200 (ekonomiska), GRI 300 (miljö) och GRI 400 (social) (Global reporting, 2016). Organisationen framhäver även att de rapporter som upprättas i enlighet med GRI-standarder måste innehålla GRI-innehållsindex. Här listas de GRI-standarder som företaget använder sig av samt de rapporterade uppgifterna.

Huvudfunktioner hos GRI är att informera intressenter om företagets arbete med hållbarhet. Men även att möjliggöra för intressenter att fatta beslut som är välgrundade. GRI är alltså ett ramverk och praxis för bedömning av hållbarhet inom företaget sammanfattar forskarna. GRI ger även en vidare möjlighet för jämförelse mellan olika företag (Alonso-Almeida et al., 2014). Vidare utvecklar Alonso-Almeida et al., (2014) att numera utgör GRI samma rigor som den finansiella rapporteringen.

Författarna riktar även kritik för denna standard och menar att den är väldigt generell och inte alltid speglar de arbeten som företaget förmedlar. Å andra sidan vänds kritiken om påstås att GRI är en bra början och utgångspunkt för rapportering av hållbarhetsrelaterade frågor (Alonso-Almeida et al., 2014)

2.6 Integrated Reporting (IR)

Camilleri (2018) inleder med att introducera att Integrated Reporting (IR) är integrerade rapporter i de finansiella och icke-finansiella rapporterna. Skribenten hävdar att syftet med IR är att förbättra företagets legitimitet gentemot intressenter och institutioner. Det är här som företagen förväntas att kommunicera ut olika aspekter om de strategiska och värdeskapande aktiviteter. Integrated Reporting är med andra ord en kortfattad kommunikation om hur företagsstrategi, prestation, styrning och framtidsutsikter i samband med deras yttre miljö leder till skapande av värde på kort, medel och lång sikt.

2.7 Avslöjandekvalitet med utgångspunkt i legitimitetsteorin

En studie från Michelin et al. (2014) undersöker huruvida hållbarhetsrapporteringen bibehåller trovärdighet eller inte i redovisningssammanhang. Här nämner de att den har kritiserats för sin relevans och trovärdighet men även för dess misslyckande att påverka den hållbara utvecklingen. Trots den utbredda praxisen kring hållbarhetsrapporteringen finns det farhågor där informationen enbart är till för att visa en positiv bild av organisationen. Det finns en tendens till att rapporterna kan vara missvisande och uppbyggda på ett sätt för att positivt påverka intressenternas uppfattningar om företaget, ett symboliskt förhållningssätt. Enligt studien kan företag implementera en sådan strategi för att bygga upp en mer legitim bild men samtidigt bibehålla en nivå av sekretess. Detta bidrar till att rapporterna inte alltid avslöjar eller förbättrar det som är känt om företaget vad gäller miljömässiga aspekter eller sociala förhållanden, utan snarare skyddar företaget från en yttre påverkan (Michelon et al., 2014). På liknande sätt kan även hållbarhetsredovisningar simuleras och kamoufleras från den verkliga bilden hävdar skribenterna i studien. En slags symbolisk handling kan framhäva företaget som "engagerat" inom hållbarhet skriver de vidare. Vidare används hållbarhetsrapporter som ett kommunikationssätt som möjliggör för att kamouflera onyttiga aktiviteter och undanröja negativa prestationer. Därför ger hållbarhetsrapportering ur detta perspektiv möjlighet för företag att bygga upp eller bibehålla den aktuella nivån av legitimitet. Vidare påpekar skribenterna att hållbarhetsrapporter har blivit missbrukade, genom att chefer tar kontrollen över självaste rapporteringsprocessen och sprider information som förbättrar företagets image. Med andra ord för att sammanfatta det, även om dessa rapporter täcker flera ämnen som anställda, miljö och sociala förhållanden, vilket kan kännas öka omfattningen eller kvaliteten av avslöjandet, behöver de inte nödvändigtvis avslöja ett företags faktiska aktivitet.

3. Metod

I detta avsnitt presenteras studiens forskningsmetod som använts för att besvara studiens syfte och frågeställning. Vidare presenteras studiens urval och vad detta grundas på, fortsättningsvis presenteras studiens tillvägagångssätt för insamlandet av empiri och utförandet av analysen. Avslutningsvis presenteras det kritiska ställningstagandet till en kvalitativ undersökning.

3.1 Studiens utgångspunkt

Studien grundas på en kvalitativ undersökning av sekundärdata i form av hållbarhetsrapporter. Den kvalitativa undersökningen är lämplig till denna studie eftersom fokus ligger på att gå in på djupet i sekundärdata (Bryman & Bell, 2017). Studien bygger på sekundärdata som kommer från årsredovisningar, i årsrapporter finns det en dedikerad del till hållbarhet och det är detta material som studien baseras på. Förändringen till följd av införandet av Lag om ändring i årsredovisningslagen SFS 2016:947 kommer avgöra resultatet. Den kvalitativa undersökningen bygger på hur företag har förändrat sin hållbarhetsrapportering efter att lagen kom till, vilka processer eller system använder de sig av för att uppnå alla de kriterier som SFS 2016:947 innehåller.

Bryman och Bell (2017) hävdar att ju oftare en händelse upprepas desto högre chans att ett tema fastställs. I det här fallet kommer temat grundas på nyckelorden, miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption.

3.2 Urval

Urvalet för studien har gjorts genom Retriever Business (Företag) via Mälardalens Universitets databaser. Genom att navigera sig fram till databaser och vidare till Retriever Business (Företag) har det filterats ett antal företag ur databasen som hamnar på radarn för de kriterier som omfattar lagändringen (se Tabell 1). Kriterierna som framgår i 6 kap. 10 § ÅRL är att medelantalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250, balansomslutningen för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor och nettoomsättningen för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor. Minst två av dessa tre kriterier måste vara uppfyllda för att kunna implementera lagen på företaget. I just detta fall har studiens företag slumpats ut från topp 50 svenska företag.

Årsredovisningar är offentliga handlingar. Dessa finns tillgängliga för allmänheten när de publicerats av Bolagsverket. Filtrering gjordes genom att hitta topp 50 största företag i Sverige sett till omsättning. Av dessa 50 företag valdes sex företag genom att slumpa dessa via funktionen SLUMP på Excel. År 2015 har valts ut eftersom det är det året som är innan lagen började verka och också det år som tydligt går att jämföra med 2020 års rapporter. År 2020 har valts eftersom det är det senaste året för de handlingar som finns tillgängliga men också det år

som går bäst att jämföra utvecklingen med. Detta är alltså det år där utvecklingen tydligast går att identifiera. I skrivande stund finns alla rapporter för år 2021 inte tillgängliga, därför har 2020 valts ut. Företagen som omfattas i denna studie kommer endast från den privata sektorn, då lagen inte gäller företag inom den offentliga sektorn. Urvalet av företag som betraktas som representativt för undersökningen beslutades till sex företag. Att genomföra en kvalitativ studie på fler än sex företag betraktades som ett allt för omfattande arbete där tidsbristen var en avgörande del. Därav har antalet bestämts till sex för att kunna undersöka dessa djupare. Alla sex företags årsrapporter har haft svenska rapporter tillhands.

Tabell 1. Studiens företag

Studiens företag	
Alfa Laval AB	Securitas AB
Skanska AB	Vattenfall AB
Scania AB	Volvo AB

3.3 Datainsamling av kvalitativ data

Företagen delades upp mellan de två skribenterna, tre företag var, totalt lästes sex rapporter var sammanlagt, storleken i antal sidor varierade den minsta rapporten innehöll 98 sidor och den största 211 sidor. Under tiden rapporterna lästes skissades empirin upp, efter företagen var färdiga diskuterades det färdiga materialet mellan skribenterna för att bekräfta att informationen är relevant och är av betydelse för att besvara syftet. Diskussionen medförde att vissa delar av materialet skrevs om och vissa delar uteslöts eftersom det inte tillförde studien med relevant material. För att hitta relevant material i årsrapporten har skribenterna använt nyckelorden (se Tabell 2) och sökfunktionen Ctrl + F, detta bidrog till att hitta relevanta teman som är direkt kopplade till hållbarhet. Utöver detta har hela hållbarhetskapitlet i rapporten lästs grundligt. I hållbarhetsrapporterna fanns det stora skillnader i uppbyggandet av rapporteringen mellan 2015 och 2020, skribenterna har lagt stor fokus på att illustrera de systemen och processer som utgör den kvalitativa delen av hållbarhetsrapporteringen. Eftersom informationen från nyckelorden är mer åt det kvantitativa hållet har detta endast varit ett delmoment för att få fram det empiriska materialet. Systemen och processerna är den tydliga delen som företagen framhäver och det är även detta som kommer studeras parallellt med den insamlade teorin i analysdelen för att framställa en slutsats.

När rapporterna undersöktes användes nyckelorden för att få fram ett tema direkt kopplat till orden. I alla hållbarhetsrapporter har fokus varit att ta med det som är av högst relevans, detta innebär att mycket material sållades ut. Relevansen av materialet grundas på om det är aktuellt för företaget och om företaget själva dagligen jobbar med ämnet, rapporterna framhäver dessa

teman som valts. Företagen fokuserade på olika områden men miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption finns med i alla företag. Det är också dessa områden som ÅRL 6 kap. 12 § säger ska finnas med i hållbarhetsrapportering.

Strukturen i empirin är kopplat till ordningen rapporterna är lästa och innehållet i empirin är direkt kopplat till studiens syfte. När materialet sällades ut och det relevanta materialet valdes ut grundade skribenterna detta på vad som kommer att vara relevant för att svara på forskningsfrågan. Detta innebär att materialet skulle bidra till att enkelt kunna jämföra vilka skillnader som skett i förhållande till båda rapporterna i ett företag och att tydligt illustrera vilka system som har utvecklats i 2020 rapporten i förhållande till 2015 rapporten.

Analysens struktur och rubriker är noga bearbetade för att tydligt illustrera hur skribenterna gått tillväga för att komma fram till slutsatsen och där besvara frågeställningen. Den första rubriken 5.1 "Uppfylla krav i enlighet med lagrum och standarder" valdes för att visa varför företagen tidigare hållbarhetsrapporterat trots att det saknas en tydlig reglering, samt varför företagen numera måste hållbarhetsrapportera för att uppfylla kraven som regleringen ställer. Den andra rubriken 5.2 "Hållbarhetsredovisningens innehåll och förändring" valdes eftersom syftet kräver att studien ska visa hur innehållet förändrats och hur lagen påverkar förändringen. Det är här fokus har lagts och även här den tydligaste kopplingen mellan empiri och teori finns. Den tredje rubriken 5.3 "Kritiskt ställningstagande till hållbarhetsredovisning" valdes för att visa ett kritiskt synsätt på hållbarhetsredovisning, trots att en bra image målas upp av företag, finns det en verksamhet som företag bedriver där hållbarhetsprinciperna inte alltid är huvudfokus.

Tabell 2 har avsikt att illustrera vilka nyckelord som har använts i studien och används på det sättet som förklarats i andra stycket i 3.3 Datainsamling av kvalitativa data.

Tabell 2. Studiens nyckelord

Nyckelord ÅRL 6 kap. 12 §		
Miljö	Sociala förhållanden	Personal
Mänskliga rättigheter	Korruption	

3.4 Studiens trovärdighet

Bryman och Bell (2017) hävdar att den kvalitativa undersökningen är ostrukturerad och oftast inte går att göra om på samma sätt. Detta kan kännas vid i denna studie där rapporterna har lästs och tolkats utifrån vårt perspektiv. Skribenterna menar också att undersökningarna oftast är beroende av forskarens egen uppfinningsrikedom och därför är ostrukturerad. I en kvalitativ

undersökning är forskaren det viktigaste verktyget och därför är det som samlas in oftast beroende på det egna intresset poängterar Bryman och Bell (2017).

Vidare finns det ett annat problem med den valda metoden, nämligen generalisering menar Bryman och Bell (2017). De menar att oftast vid kvalitativa resultat är det svårt att applicera undersökningen på hela populationen. Eftersom de kvalitativa undersökningarna bygger på ett antal deltagare är det svårt att applicera på andra miljöer. I detta fall går det att hitta en koppling till denna studie. Om det jämförs exempelvis inom olika branscher kan det finnas skillnader. Exempelvis branscher som dagligen arbetar med hållbarhetsfrågor och branschers där hållbarhetsfrågor länge varit frånvarande.

Bryman och Bell (2017) menar också att kvalitativa undersökningar ibland kan tolkas som lite oklara. Forskare beskriver sällan hur de bär sig åt i analysen och hur forskaren kommer fram till sin slutsats.

4. Empiri

I detta avsnitt presenteras sekundärdata som studien bygger på, avsnittet innehåller sex företag och varje företag har två tillhörande årsrapporter.

4.1 Kvalitativ data

4.1.1 Volvo 2015

I Volvos årsrapport 2015 finns det tydliga drag av området miljö, ordet fortsätter att skrivas ut genom hela rapporten. Volvo är medvetna om miljön och arbetar aktivt för att tillföra positiva ändringar inom området. De processer som betonas och står för en bättre klimatpåverkan är minskad bränsleförbrukning, hybridteknik, elektromobilitet och CO2 utsläpp. Volvo har även sedan 1996 successivt ökat kraven hos leverantörer gällande de frågor studien behandlar som miljöfrågor, affärsetik, mänskliga rättigheter och sociala frågor. Över 95 procent av Volvokoncernens inköp av fordonskomponenter kommer från leverantörer som är ISO 14001 certifierad eller motsvarande. Elektriska stadsbussar är något Volvo Bussar investerat mest i av alla busstillverkare enligt rapporten 2015. Det rapporteras även om elektriska lastbilar, dock väldigt vagt. Tekniken är inte där för att erbjuda kompletta el lastbilar som kan transporteras längre sträckor. Volvo deltar i Electric Road Systems för att utöka sina kunskaper inom området.

Sociala förhållande är ett ämne som inte förekommer i samma utsträckning som miljö i Volvos årsrapport 2015. Det finns några få system för att öka standarden för personalen som arbetar på Volvos anläggningar, det som är tydligast är Volvos kontinuerliga jobb för att förebygga arbetsrelaterade skador på alla anläggningar. 2015 skedde inga arbetsrelaterade olyckor på någon anläggning. Volvo nämner i samband med arbetsrelaterade olyckor att de har ett system "Lost Time Accident Rate – LTAR" som mäter andel förlorad tid på grund av olyckor. Det finns även system för att bibehålla de rättigheter människor i närområdet av en Volvoanläggning har. Främst finns det policys för att minska den negativa miljöpåverkan en fabrik kan ha, men även ambitioner för att öka de positiva sociala effekterna från verksamheten. Mänskliga rättigheter som nämndes innan är något Volvo jobbar för. Under 2015 utfördes ett pilotprojekt med CSR-utvärdering av kunder, där ett riskindex från ett globalt riskanalysföretag användes, som baserades på principer i Volvos uppförandekod. Systemet implementerades dock bara i Volvo Construction Equipment och Volvo Bussar i Afrika och Mellanöstern. 2016 ska CSR-utvärderingsprocessen implementeras i andra delar av organisationen och ytterligare geografiska områden.

Korruption tar årsrapporten upp vagt, det finns få system företaget implementerat 2015. Det systemet som främst betonas är utbildning inom området. 48 procent av alla tjänstemän deltog i utbildning av Volvos uppförandekod, 76 procent av dessa deltog i utbildning riktad mot anti-korruption. Utbildning av den egna personalen är det Volvo främst arbetar med för att motverka korruption 2015.

4.1.2 Volvo 2020

I Volvos årsrapport 2020 är även miljö ett tema som är centralt. Inledningsvis kommenterar VD för koncernen att deras långsiktiga ambition är att erbjuda transport- och infrastrukturlösningar som är 100 procent säkra, 100 procent fossilfria och 100 procent mer effektiva än i dagsläget. Detta för att dessa områden är aktuella i dagens samhälle, över en miljon människor dör årligen i trafikolyckor, klimatfrågan är tidens största utmaning och effektiviteten bidrar till att kunder kommer att spara pengar och samtidigt minska miljöpåverkan. Vidare tar rapporten upp hur företaget gör för att minska miljöpåverkan. Verksamheterna effektiviserar användningen av naturresurser såsom vatten, energi och kemikalier, minskar beroendet av farliga ämnen, förhindrar skadliga effekter av utsläpp på land, till vatten och luft samt ökar arbetet mot en ökad användning av förnybar energi och reducerar utsläpp av koldioxid.

Volvos stora satsningar för en lägre miljöpåverkan är som i 2015 års rapport elektriska fordon. Detta är den nya marknaden och kommer utgöra den största delen av verksamheten i framtiden. Nya system som fordon kommer använda sig av är också något som är centralt i arbetet mot en mer hållbar framtid. Volvo utvecklar system för att optimera fyllnadsgraden och välja de effektivaste rutterna, det senaste förklaras tydligt tidigt i rapporten. Volvo har utvecklat en lösning som kallas TARA – ett komplett transportsystem utformat för att fungera självständigt inom ett avgränsat område, som ett stenbrott eller gruva. Volvo betonar att TARA-lösningen och ekosystemet för elektrisk och autonom körning medför betydande koldioxidminskning. Volvo gör en jämförelse med dagens verksamhet och påstår att koldioxiden kan minska med 100 procent i transport delen om koldioxidneutral el används.

Volvo bedömer även leverantörer utifrån sociala kriterier och miljökriterier. 95 procent av koncernens totala inköpskostnader gick till leverantörer som genomfört självskattningar av miljö- och sociala kriterier under 2020. 92 procent hade ett förbättrat resultat i skattningen. Utöver detta är nya leverantörer av högriskländer föremål för granskning eller revision. Dessa granskas när de är lokaliserade i högriskländer och när den årliga utgiften hamnar över ett fördefinierat ekonomiskt gränsvärde. Volvo tar även upp att Covid-19 bidragit till att revisioner på plats hos leverantörer försvårats och även utbildning som vanligtvis genomförs på plats har skjutits upp. Detta har dock Volvo motverkat genom att tillsammans med Drive Sustainability, en samarbetsplattform för ansvarsfulla inköp inom fordonsindustrin, deltagit i framtagandet och lansering av en digital utbildning för sina samarbetspartners. Utbildningen bygger på kunskap och erfarenhet med lärarledda utbildningar som hållits tidigare år men som nått en större publik digitalt utan att resa.

Yrkesutbildning är en viktig faktor för att skapa välbefinnande betonar Volvo, koncernen hjälper till runt om i världen genom olika program att skapa en trygg och säker miljö för mekaniker, buss- och lastbilsförare och maskinoperatörer. Volvokoncernen och dess kunder har upplevt en obalans mellan färdigheter och verksamhetsbehov på marknader. Här samarbetar Volvo tillsammans med

nationella och internationella biståndsorganisationer för att tillhandahålla utbildning i syfte att öka sysselsättning och möjligheter till anställning.

Volvo likt många andra företag jobbar mycket med en ökad mångfald och lika möjligheter.

Volvokoncernen har det senaste decenniet arbetat aktivt med mångfald och inkludering. Den främsta målsättningen är att attrahera en bred grupp av människor för att de ska kunna utvecklas och uppnå de färdigheter och kompetenser samhället kommer att kräva nu och i framtiden.

Volvokoncernen har även en målsättning att chefspositioner ska få en jämnare könsfördelning.

Volvo betonar att hälsa, säkerhet och välbefinnande alltid är koncernens främsta prioritet.

Arbetsgrupper i hela organisationen utreder olyckor som bidrar till förlorad arbetstid. Under året har koncernen även fokuserat på att förebygga allvarliga olyckor genom riktade insatser mot högriskaktiviteter. Volvokoncernen har olika ledningssystem för att motverka en negativ arbetsmiljö. Volvo CE och Volvo Bussar har en fortsatt certifiering i enlighet med OHSAS 18001 eller ISO 45001. Andra har utvecklat interna system för hantering av säkerhet.

I årsrapporten 2020 tar Volvokoncernen upp kopplingar till FN:s globala mål och delmål för hållbar utveckling. Koncernen åtar sig att respektera mänskliga rättigheter och en styrmodell för mänskliga rättigheter. Under 2020 inleddes en formalisering och en förstärkning av ett program och en handlingsplan för mänskliga rättigheter upprättades. Koncernen genomför även granskningar av mänskliga rättigheter i sin egen organisation. Granskningen syftar till att identifiera faktiska och potentiella negativa effekter gällande mänskliga rättigheter.

Korruption belyser Volvokoncernen som något som ständigt motverkas, lagefterlevnad utgör grunden för allt som koncernen gör. Volvos uppförandekoder och den relaterade antikorrupsionspolicy fördömer all typ av korruption. Vid årsskiftet 2020 hade 86 procent av målgruppen utfört utbildning riktad mot anti korruption. Koncernen har även en hjälplinje för visseblåsare där rapportering kan göras och hjälp går att få om det skulle behövas i ett fall av korruption.

4.1.3 Securitas 2015

Vad gäller Securitas rapport för 2015 finns det ett stycke i hela årsrapporten där företaget nämner om sin miljöpåverkan. Företaget nämner att de har ett ansvar att minimera utsläppen från transporter. Vidare nämner företaget att i sin utsläppspolicys sänks koldioxidutsläppen årligen för sina företagsbilar. Företaget nämner att de har en fyrstegsmodell som hjälper till med riskhanteringen inom företaget. Processen inom företaget heter ERM (Enterprise risk management). En sak som är viktig att nämna är att företaget under år 2015 implementerade ett webbaserat system för styrning, risker- och regelefterlevnad (GRC-system). Systemet hjälper det redan befintliga ERM systemet att effektivisera och strukturera de befintliga processerna.

Systemet jobbar huvudsakligen med arbetsflöden för ERM självvärdering, ERM-affärsplan, policyhantering, hållbarhetsrapportering, revisionsmodul och riskregister.

Företaget nämner ingenting om de sociala förhållandena direkt, dock nämner företaget de mänskliga rättigheterna en gång och menar att företaget har som grundkrav att agera inom ramarna för FN:s allmänna förklaring om mänskliga rättigheter. Här menar företaget att de följer de konkurrensregler, den miljölagstiftning, det avtal-och säkerhetskrav och arbetsmarknadslagar som finns.

Vad gäller personal i årsrapporten för 2015 finns det en tydlig rubrik med "personal" där företaget presenterar uppgifter om sin personal. Under den rubriken skriver företaget att de strävar efter att ge goda arbetsförhållanden där jämställdhet står i centrum. Vidare utvecklar de att de inte accepterar barnarbete. De nämner också värderingar och etik där företaget har tre värdegrunder och dessa är ärlighet, vaksamhet och hjälpsamhet.

Korruption nämns en gång i ett antikorrupsionssammanhang, där företaget skriver att under 2015 har de utvecklat från att endast kontraktgranska till att även granska konkurrensrätt, anti-korruption och ett fåtal nya policys har introducerats.

4.1.4 Securitas 2020

Årsrapporten från 2020 (181 sid.) är nästan dubbelt stort som 2015 (101 sid.). I rapporten till skillnad från 2015 nämner företaget de sociala förhållandena. Här nämner de att hållbarhet är en del av deras vardagliga arbete i samband med miljö och sociala förhållanden. I rapporten går det även att hitta en separat rubrik för antikorrupsion och en separat rubrik för endast hållbarhetsnoter.

Här beskriver företaget mer ingående och på djupet hur sitt arbete med korruption ser ut. De nämner exempelvis om transparens. Det har även tagits fram en policy för antikorrupsion för att med tydliga riktlinjer jobba med korruptionsfrågor. En tydlig rubrik signalerar ut att en hållbarhetsredovisning finns med i 2020 års rapport, detta saknas i rapporten för 2015.

Vad gäller korruption har företaget även gjort ett riskområde för just korruption och gjort en närmare beskrivning av risken. Vidare skriver företaget i beskrivningen att det finns risk för att en medarbetare eller en affärspartner är inblandade i korruption. Det finns även konsekvenser för detta presenterade där företaget skriver att "i värsta fall kan denna typ av oetiskt affärsbeteende leda till betydande negativa ekonomiska följder". Arbetet kring förebyggande åtgärder finns också med, Securitas AB menar att de har nolltoleranspolicy mot alla typer av mutor och korruption.

4.1.5 Vattenfall AB 2015

Företaget Vattenfall AB har i sin årsredovisning från 2020 tagit med en hållbarhetsredovisning med hållbarhetsnoter. År 2015 har företaget en årsredovisningsrapport med rubriken "Vattenfalls

års-och hållbarhetsredovisning”. En närmare och djupare läsning av rapporten från 2015 visar att rapporten innehåller många finansiella uppgifter och mindre av de icke-finansiella likt hållbarhetsnoter och en tydlig hållbarhetsredovisning som går att urskilja från en årsredovisning.

Under en rubrik med “styrande affärsetik och hållbarhet” i rapporten från år 2015 tar företaget upp uppförandekoder inom företaget. Här nämner de den interna uppförandekoden (Code de Conduct) med åtta principer, miljö, hälsa och säkerhet, människor, kunder och leverantörer, affärsetik, kommunikation, informationssäkerhet samt företagsresurser. Dessa uppförandekoder presenteras i Vattenfalls personaltidning i samband med anställningar och utbildningar hävdar bolaget. Vidare skriver företaget att detta har bidragit till att dessa uppförandekoder är kända hos medarbetarna. Vattenfall utvecklar vidare, för att säkerställa att företaget agerar etiskt och icke korrupt kräver de att alla anställda tar ett personligt ansvar för de riktlinjer och policys som gäller. Det är värt att nämna att det saknas hållbarhetsnoter och en tydlig avgränsning som skiljer hållbarhetsrapporten från den traditionella årsredovisningen.

I samma rapport från 2015 tar vattenfall upp ledningssystemet (VMS), där de beskriver att ledningssystemet tar upp de ramverk som säkerställer att företaget följer såväl formella krav som interna policys. De presenterar även hållbarhetsfrågor och hållbarhetspolicys. Policys som presenteras är miljöpolicy, hälsa-och arbetsmiljöpolicy, uppförandekoden (Code de Conduct), uppförandekod för leverantörer (Code de Conduct for Suppliers). I den sistnämnda ingår mänskliga rättigheter, arbetsvillkor, mölja och antikorruption som är grundat på FN:s Global Compact.

4.1.6 Vattenfall AB 2020

2020 års rapport lyder under samma rubrik lik den från 2015, där det tydligt framgår att årsredovisningen även innehåller en hållbarhetsrapport. I den senaste handlingen har Vattenfall tagit med en tydlig avgränsning och rubrik med “Hållbarhetsnoter” som skiljer den traditionella handlingen från hållbarhetsredovisningen. Noterna och hållbarhetsrapporten sträcker sig på 17 sidor i handlingen.

En rubrik med “Mänskliga rättigheter” framhäver att temat är de mänskliga rättigheterna och här skriver företaget om det rådande arbetet och utvecklingen för den här typen av frågor. Här förklarar företaget att de genomsyrar mänskliga rättigheter långt ner i leverantörskedjan och inte endast inom den egna verksamheten. Även här nämner företaget att arbetet kring de mänskliga rättigheterna kommer från FN:s Global Compact. Vattenfall presenterar även aktiviteter som har genomförts under 2020 för utvecklingen av mänskliga rättigheter, även planerade aktivitet för framtiden finns presenterade här.

4.1.7 Scania AB 2015

En granskning av Scantias årsredovisning visar att årsrapporterna för både 2015 och 2020 har en titel som framhäver att båda dokumenten innehåller hållbarhetsrapporter. En djupare läsning

visar att 2020 årsrapport innehåller en mer detaljerad hållbarhetsrapport än 2015. Årsrapporten från 2015 innehåller även hållbarhetsindex och hållbarhetsnyckeltal. Under hållbarhetsnyckeltal beskriver företaget deras arbete med mänskliga rättigheter, miljöpåverkan och affärsetik, i den sistnämnda tar företaget upp frågor som rör korruption. Dock innehåller även 2015 års dokument en hållbarhetsrapport och teman vad gäller miljö, korruption, sociala förhållanden, mänskliga rättigheter och personal går att identifiera.

De stora skillnaderna som går att fastställa är mängden information, hur detaljerad och tydligt dessa olika aspekter framhävs. Hållbarhetsrapporten är mer invävd i hela årsredovisningen för 2015, medan den för 2020 är separerad och detaljerad. Företaget skriver i 2020 års rapport att "I enligt med ÅRL 6 kap. 11§ har Scania AB valt att upprätta hållbarhetsrapporter som en från årsredovisningen avskild rapport" (s. 41). En liknande mening går inte att finna i rapporten från 2015. Det är också värt att notera att mängden data varierar i rapporterna, 2015 års rapport innehåller 125 sidor medan 2020 innehåller 147 sidor.

4.1.8 Scania AB 2020

Scaniakoncernen tar i 2020 års rapport upp att deras tio största anläggningar världen över drivs med fossilfri el och att målen för 2020 därmed är uppfyllda. Scania tar även upp en annan höjdpunkt nämligen att den första helelektriska lastbilen lanserades år 2020. Här tar företaget också upp sitt jobb med elektrifiering av sina fordon. Företaget framhäver också utsläppsmål med 50 procents minskning av koldioxid till och med år 2025 jämfört med 2015.

Utsläppsminskningen är på 43 procent i år 2020 jämfört med basår 2015 hävdar koncernen.

Scania belyser att de ständigt jobbar med mänskliga rättigheter, de nämner att Scania European Committee är deras högsta forum för just arbetsrättsfrågor. I detta forum konsulterar och informerar företaget löpande medarbetare från hela världen. Scaniakoncernen framhäver även att de deltagit i skapandet av Global Deal, ett slags samarbete på högsta nivå mellan länder, organisationer och företag som verkar för uppfyllelse av FN:s Agenda 2030.

Koncernens mål sätter även press på sina underleverantörer menar Scania. Under år 2020 ökade antalet leverantörer som utvärderats för hållbarhetsrisker. Leverantörernas genomsnittliga hållbarhetspoäng har ökat under året hävdar företaget. Målet är att en stor del av leverantörerna ska ha bästa betyget (A) samtidigt som andelen högriskleverantörer med det lägsta betyget (C) ska minimeras. Företaget utvecklar att underleverantörer av både komponenter och tjänster bedöms inom områden som arbetsförhållanden, mänskliga rättigheter, hälsa och säkerhet, affärsetik, miljö, leverantörshantering och råmaterialshantering. Målet till och med 2025 är att 50 procent av underleverantörerna ska ha betyget A. År 2020 såg siffrorna på följande sätt ut enligt tabell 2.

Tabell 3: Visar hållbarhetsrisker i procent för underleverantörer hos Scania AB där betyget A är det bästa och betyget C är den sämsta.

	A	B	C	N/A	%
2020	37	40	13	10	
2019	29	33	16	22	
2018	20	23	29	29	
2017	16	14	15	55	

Källa: Årsredovisning 2020, Scania AB.

4.1.9 Alfa Laval AB 2015

En annan årsredovisning som också ingår i studien är koncernen Alfa Lavals årsredovisning. En granskning av årsredovisningen för år 2020 och 2015 visar att företaget jobbar med alla nyckelteman som finns i denna studie. Koncernen skriver i sin 2015 års redovisning att de sedan 2014 bedriver ett projekt för att förbättra de interna miljöledningssystemen. Vidare hävdar de att 92 procent av utleveransvärdet från samtliga anläggningar var certifierade med ISO 14001 certifiering i slutet av 2015. De poängterar även några av fyra affärsprinciper som är "Respekt för mänskliga rättigheter är en naturlig grund" och "Höga etiska krav styr vårt sätt att agera". Här menar koncernen att de respekterar de mänskliga rättigheterna och de skilda samhällskulturer vilka i företaget finns. Vad gäller temat personal har företaget tagit upp väldigt lite information i ett kort stycke under rubriken "Personal" för årsredovisningen 2015. De har dock tagit med detta trots att dåvarande lagstiftning inte krävde det på samma sätt. Årsredovisningen 2015 har en inbakad hållbarhetsrapport som innehåller en allmän och ytlig information om koncernens arbeten kring hållbarhet. Företaget i sin rapport från 2015 tar upp tre nyckelteman. Dessa är miljö, sociala förhållanden och personal, i det sistnämnda beskriver koncernen uppgifter som har med antal anställda och personalomsättning att göra. I det andra två saknas djupare arbete kring dessa aspekter.

4.2 Alfa Laval AB 2020

Koncernen har för år 2020 upprättat en separat hållbarhetsrapport och på detta sätt separerat det från de finansiella rapporterna. Koncernen skriver att de jobbar med fyra affärsprinciper lik de från 2015. Affärsprinciperna är miljö, social, affärsintegritet och tranparrens. Här beskriver de hur de måste agera i samhället och samtidigt uppnå de uppsatta affärsmålen. Under dessa affärsprinciper beskriver företaget mer ingående om de arbeten som görs för att förebygga hållbarhetsrisker. Företaget illustrerar tydligt de förändringar som skett i företaget under de senaste åren. Ett antal mål från 2020 har tagits med för att illustrera de förändring som företaget framhäver. Exempelvis finns flera diagram för år 2020 som visar en minskad andel av mänskliga

skador efter olyckor, minskat koldioxidutsläpp och en ökad jämställdhet. Basåret som ligger till grund för dessa förändringar är 2015. Vad gäller korruption tar företaget upp tydliga arbeten kring anti-korruption. Företaget skriver vidare att de är verksamma i många länder där det finns en hög risk för korruption. Ett verktyg som företaget använder för att bedöma risker kring korruption är Transparency Internationals Corruption Perception Index. Vidare används en anti-korruptionsprocess. Den är uppbyggt i sex steg. Dessa är engagemang på högsta nivå, riskbedömning, proportionella förfaranden, kommunikation och utbildning, due diligence (riktlinjer för agent och distributör) samt övervakning och granskning. Företaget introducerar även en utvecklad transparens med hjälp av whistleblowing-system. Företaget uppmanar sina anställda att lösa problem genom en öppen dialog. Om detta inte är möjligt finns detta system som verktyg, systemet möjliggör för både de interna men även externa intressenter att anonymt rapportera exempelvis missförhållanden eller intrång i företaget.

4.2.1 Skanska AB 2015

I Skanska AB:s årsrapport 2015 finns det tydliga indikationer på att företaget hållbarhetsredovisar. I årsrapporten lägger Skanska AB stort fokus på att de värdesätter en sund och etisk företagskultur högt. Fokusområden inom hållbarhet består av arbetsmiljö, etik, grönt byggande, samhällsinvesteringar samt mångfald och inkludering. Vidare i rapporten visar Skanska AB hur företaget vill bidra till ett bättre samhälle, i både närområden och globalt. Företaget har en rad projekt av skiftande karaktär, innovativa och hållbara lösningar. Likt många large cap företag har Skanska AB en aktiv process för att motverka arbetsolyckor, att fokusera på synligt ledarskap, hälsa och välbefinnande är viktigt att aktivt jobba med enligt Skanska AB. För att uppnå ovan mål används Uppförandekoden, Code of Conduct i det vardagliga arbetet som en form av vägledning. Medarbetare utför utbildningar som rör etik och utveckling följs upp genom mätningar.

Grönt byggande är attraktivt på marknaden, processer för att uppnå grönt byggande förbättras kontinuerligt genom ISO 14001 som är en nationell standard inom miljöledning. Skanska samarbetar med ledande internationella organisationer för att grönt byggande ska få genomslag i regelverken. Skanska är en samhällsaktör som bidrar med investeringar för att skapa ett bättre samhälle, här är fokuset på utbildning och lokal ekonomisk utveckling. Mätningar utförs för att lokalisera antal timmar som en medarbetare ägnar åt lokala samhällsinsatser. Vidare arbetar de för en mångfald och hög inkludering på arbetsplatsen.

4.2.2 Skanska AB 2020

I årsrapporten 2020 är hållbarhetsredovisning ett stort område. Företaget följer en rad olika standarder bland annat FN:s Globala Compact, Parisavtalet och Transparency Internationals som snarare är riktlinjer samt tillämpar försiktighetsprinciper. Skanska AB bidrar till FN:s globala mål för hållbar utveckling, detta görs genom att de utvecklar sig själv genom att följa sju relevanta utvecklingsmål. Mål elva, hållbara städer och samhällen lägger företaget störst fokus

på det är också detta mål som är mest relevant. Skanska AB har flera processer och system för att uppnå alla mål som är kopplade till hållbarhet. Genom ett utbildningsprogram i USA riktat till kvinnliga småföretagare eller kvinnor från etniska minoriteter bidrar företaget till ett hållbart samhälle. Programmet kallat Construction Management Building Blocks (CMBB) lär ut deltagare projektplanering, affärsutveckling, personalfrågor, redovisning, hållbarhet och juridik. Programmet är lokalt kopplat med samhället och deltagare får därmed kontakter i det lokala samhället, programmet syftar till att öka mångfalden och skapa arbetstillfällen. Över 700 företag har deltagit i programmet och kontrakt över 250 miljoner USD har tilldelats deltagare från programmet.

Skanska AB visar tydligt att könsfördelningen är en viktig fråga, där fokus ligger på tjänster inom den ledande befattningen. I dagsläget är det 25 procent kvinnor på ledande befattningar och 43 procent kvinnor i Skanskas styrelse, andelen kvinnor på ledande positioner (nivå 3–6) vilket är de högsta positionerna under VD och Koncernchef. Det finns även arbetsplatser inom Skanska AB där det är en hög ojämn fördelning, den högsta ojämna fördelningen finns bland yrkesarbetarna här är det 96 procent män och 4 procent kvinnor.

Skanskas projekt Hyllie Terrass i Malmö är ett exempel på utveckling för att minska påverkan för miljön, syftet med projektet är att uppnå noll CO₂. Detta för att en byggnad i framtiden ska ge netto noll klimatpåverkan under livstiden, från materialtillverkning till demontering. Skanska fokuserar på att använda material som kan återanvändas “upcycling” och innovativa energilösningar.

Inom Skanska arbetar de efter en uppförandekod som årligen ses över för att säkerställa att den är aktuell och relevant. Utbildningar inom etik och antikorruption utförs för att säkerställa att medarbetare besitter den kunskap och värderingar som företaget eftersträvar.

4.2.3 GRI och IR i årsrapporterna

De företag som ingår i studiens undersökningsområde innehar någon form av GRI och IR rapport. Studiens företag har upprättat hållbarhetsrapporter för 2015 i enlighet med GRI-standarder och följer de praxis och ramverk som är utfärdat av Global Sustainability Standards Board (GSSB).

5. Analys

I detta avsnitt presenteras analysen som gjorts på resultatet i studien.

5.1 Uppfylla krav i enlighet med lagrum och standarder

För att spegla legitimitetsteorin beskriver Suchman (1995) att teorins grundpelare handlar om ett generaliserat antagande vad gäller normer och värderingar. Suchman (1995) fortsätter att framhäva att teorin ger en introduktion och förståelse för de val som organisationer gör för att utveckla eller bibehålla sin legitima roll i samhället. Precis som skribenten beskriver om teorins närvaro i hållbarhetsrapportering går det att identifiera liknande drag i den sekundärdata studien bygger på. Det är tydligt hur företag i rapporterna framhäver information som är till nytta. Dowling och Pfeffer (1975) är också inne på samma linje och beskriver att organisationer på detta sätt kan tendera att uppfattas som legitima när värderingar och normer uppfylls. Författarna utvecklar vidare att företag försöker etablera ett samspel mellan intressenter och organisationer. Detta är ett sätt för att skaffa sig legitimitet och vara konkurrenskraftig. Detta märks tydligt när Skanska AB år 2015 framhäver att de vill bidra till ett bättre samhälle, vilket kan kännas självklart.

Till skillnad från år 2020 har rapporterna från 2015 innehållande GRI-rapporter där dessa haft en frivillig rapportering. Företagen har dock valt att ta med dessa i 2015, en möjlig anledningen är att rapporterna kan betraktas som legitima för allmänheten och de intressenter som finns. Detta är tydligt när samtliga rapporter från 2015 som ingår i studien har någon form av GRI-rapport. Alonso-Almeida et al. (2014) hävdar som tidigare nämnt att dessa rapporter utgjorde då år 2014, samma karaktär som de finansiella rapporterna. Författarna lyfter även kritiken kring denna standard och menar att den är väldigt generell och inte alltid speglar de arbeten som företaget framhäver. Detta kan dels vara för att den är frivillig men också för att en tydlig struktur saknas om hur den ska rapporteras. GRI-standarderna har tydliga grundläggande principer, ett av dessa är pålitligheten och den grundas på att rapporterna ska kunna bli föremål för granskning för att kunna fastställa kvalitén och väsentligheten.

För att jämföra detta med den nya lagen från ÅRL 6 kap. 12 § framgår tydliga riktlinjer att en årsredovisning ska innehålla en hållbarhetsrapport som tar upp frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption.

5.2 Hållbarhetsredovisningens innehåll och förändring

God redovisningssed är lagar, rekommendationer och praxis. Detta är något som ska genomsyra alla årsredovisningar och vara ett transparent dokument för allmänheten skriver Skatteverket (2022). De riktlinjer och rekommendationer som finns där, är för att bibehållas en standard och

fungera som en fingervisning i rapporterna. Detta går att efter att ha granskat rapporterna identifiera en tydlig struktur på uppbyggnaden och innehållet. Innehållet visar att rapporterna följer de riktlinjer och lagrum som finns introducerade vid tidpunkten för upprättandet. I skrivande stund råder det andra lagar än årsrapporterna som upprättades år 2015, detta syns tydligt vid en närmare granskning av handlingarna.

De tydliga skillnaderna mellan rapporterna som är upprättade 2015 och 2020 är att hållbarhetsredovisning fanns 2015 men var inte lika väletablerat som området är idag. Detta tack vare reglering och den allmänna uppfattningen om hur samhället ska värna om miljön, agera etiskt korrekt, jobba för mänskliga rättigheter och erbjuda en trygg och säker arbetsmiljö. Hållbarhetsredovisningen är inte endast något som gynnar företaget genom att verka legitimt, det gynnar även företaget i helhet (Traxler et al., 2020). Företagen som studien bygger på har alla, system och processer i sin företagsstrategi. Där går det dock att se skillnader mellan 2015 och 2020. 2020 är hållbarhetsredovisningen djupare i sin helhet. Den största skillnaden är att företagen tydligare förklarar hur de gör för att motverka korrupcion, erbjuda en säker arbetsplats eller jobba för mångfald. Det finns flera indikationer i rapporterna från 2020 att en förändring har skett. Rezaee (2016) är inne på ett spår nämligen att det politiska beslutfattandet påverkar företag att agera utefter de lagar och rekommendationer som finns. Detta är tydligt då flera rapporter från år 2020 framhäver de olika teman med tydliga mål och arbetet kring detta. Exempelvis ser Alfa Laval's separata hållbarhetsrapport för 2020 nästan ut som ett tidningsmagasin med reklam för dem själva.

Utbildning står högt på listan och nämns ofta i alla rapporter. Utbildning används för att öka kunskapen hos medarbetare, inte bara på arbetsplatsen utan även för att agera etiskt korrekt i samhället som helhet. Marioka och Monteiro de Carvalho (2016) belyser att du inte kan hantera det du inte mäter. I rapporterna finns det tydliga system och processer som utförs för att följa lagstiftningen. I rapporterna mäts och uppföljning görs på dessa system och processer, delvis för att visa att de följer lagstiftningen men även för att företagen ska fortsätta att utvecklas och bemöta framtida krav som kommer ställas av samhället. Volvo jobbar hårt med att erbjuda en säker och trygg arbetsmiljö. Utöver detta gör företaget även mätningar på hur mycket tid som förloras till följd av olyckor. Skanska AB har sin egen utbildning i USA som är riktad till kvinnor och folk från etniska minoriteter, företaget visar att de värdesätter att alla ska ha samma möjligheter. Det är en process som hjälper samhället att utvecklas och bidrar till en ökad mångfald.

I Vattenfalls rapport från 2015 är hållbarhet väl etablerat, i hållbarhetsrapporten går det att se att Code of Conduct och de tillhörande principerna används i den dagliga verksamheten i företaget. Vattenfalls medarbetare är tvungna att agera utifrån företagets riktlinjer och värderingar. Trots att det inte var ett lagkrav att hållbarhetsredovisa 2015 gör Skanska AB det, precis som alla andra företag. Detta kopplas till vad Dowling och Pfeffer (1975) menar, företag vill tillmötesgå samhällets förväntningar för att försäkra sig att de uppfattas som legitima företag. Detta styrker även Cho et al. (2012), han hävdar att företag som frivilligt hållbarhetsredovisar gör det för att

skapa ett förtroende och acceptans från allmänheten. I Securitas 2015 nämns ordet korruption i samband med anti-korruption en gång, temat är vagt och bidrar inte med någon substans. I Securitas 2020 är korruption högst relevant, företaget har processer för att motverka korruption nu, det är även nolltolerans mot alla typer av mutor och korruption. På fem år har det skiftat enormt i rapporteringen kring korruption inom alla företag. Hummel och Schlick (2016) menar att bristfällig reglering gällande vad hållbarhetsrapport ska innehålla, kan bidra till att företag själva kan bestämma vilka delar de vill ha med. Företag kan alltså välja själva vad de anser vara av högt värde och det som speglar legitimitet, detta förklarar att företagen valt att inte lägga stort fokus på korruption, men i och med lagändringen blev företag tvungna att hållbarhetsredovisa om korruption.

I Skanskas rapport 2015 visar företaget att grönt byggande är aktuellt, processer för att uppnå grönt byggande förbättras kontinuerligt med hjälp av ISO 14001. Skanska säger att de bidrar till samhället genom att erbjuda utbildning och lokal ekonomisk utveckling. I Skanskas rapport 2020 är även grönt byggande aktuellt, här ger dessutom Skanska exempel på vad de gör för att bidra till grönt byggande, ett projekt "Hyllie Terrass" som är byggande med noll klimatpåverkan, från materialtillverkning till demontering. Detta projekt är i linje med vad Traxler et al. (2020) säger, han menar att hållbarhetsredovisning är ett stöd till den interna verksamheten och den fortsatta utvecklingen av verksamheten för att fortsätta vara konkurrenskraftiga. Att värna om miljö, erbjuda sina anställda en trygg och säker arbetsmiljö och agera etiskt korrekt är något som på senare tid blivit samhällets normer och värderingar. Precis som Dowling och Pfeffer (1975) säger vill företag tillmötesgå samhällets värderingar och normer, för att göra det måste företag fortsätta utveckla verksamheten för att nå upp till samhällets förväntningar. Då är projekt som det Skanskas rapport 2020 tar upp väsentliga för företagets fortsatta existens.

5.3 Kritiskt ställningstagande till hållbarhetsredovisning

Ett antal paralleller med den kritiska synen för hållbarhetsrapporter och dess trovärdighet vad gäller transparens och relevans har gått att identifiera efter en djupare undersökning av hållbarhetsredovisningarna. Den första parallellen som går att identifiera är precis som forskarna Michelon et al. (2014) nämner att endast en positiv bild av organisationen återspeglas. Forskarna menar att rapporterna kan vara missvisande för att på detta sätt positivt påverka intressenternas bild av företaget, som tidigare nämnt är ett symboliskt förhållningssätt. Detta syns tydligt när exempelvis Scaniakoncernen i tabell två illustrerar sin utveckling från de underleverantörer som företaget samarbetar med. I tabellen framgår det tydligt att företaget i allt större utsträckning samarbetar med leverantörer som inte har stora hållbarhetsrisker. Koncernen betygsätter sina underleverantörer med bästa betyget (A) och det sämsta betyget (C). En närmare titt på tabellen visar att företagets handel med bäst klassade leverantörer har ökat genom åren medan sammabetet med de lägst klassade har minskat. Det är tydligt hur Scania framhäver en negativ

image till en positiv trendutveckling och visar på en tydlig förändringsbenägenhet. Detta förstärker ännu en gång tesen om att företag kan verka under symboliska handlingar för att verka som "engagerade" inom hållbarhet, precis som Michelin et al. (2014) poängterar.

En annan likhet mellan denna studie och Michelin et al. (2014) studie som går att identifiera är nämligen att rapportera försöker bygga upp eller bibehålla en nivå av legitimitet hos intressenter. Författarna Michelin et al. (2014) hävdar att hållbarhetsrapporter har blivit missbrukade där de menar att företagen själva kontrollerar utbudet av informationen och självaste rapporteringsprocessen och vidare sprider information som gynnar företaget. Vid många tillfällen simuleras hållbarhetsrapporterna eller kamoufleras från verkligheten. Detta är något som även denna studie identifierat där företag återspeglar endast en positiv bild av företaget. Exempelvis skriver Scania koncernen i sin årsredovisning för 2020 att en av höjdpunkterna för året och detta med en stor bild likt ett reklamblad att första helelektriska lastbilen lanserades. Här är det värt att påminna läsarna om att Scantias lastbilsflotta till en stor majoritet bedrivs med fossila förbränningsmotorer i skrivande stund.

Hållbarhetsredovisningen har beskrivits ur legitimitetsteorins synsätt att vara ett verktyg för organisationer för att kunna kommunicera ut ett samhällsaccepterat beteende. Företag har tidigare innan laguppkomsten kunnat frivilligt välja ut de aspekter som de själva vill förmedla och kommunicera ut. Efter laguppkomsten och appliceringen från år 2016 finns det tydliga drag att organisationer har förändrat beteende med att kommunicera uppgifter som regleras av lagen. Kritik som går att rikta mot den tidigare frivilliga rapporteringen är att företag har tagit upp de delar som har varit till fördel för organisationen och mindre av den skadliga informationen. Därför kan många rapporter vara missvisande och inte spegla de verkliga hållbarhetsriskerna. Numera begränsar lagen detta beteende och talar om för företag exakt vilka delar som en hållbarhetsredovisning måste innehålla. För att istället vända kritiken mot år 2020 kan företag även här välja att ta med den information som gynnar dem och fortfarande vara inom lagrum för hållbarhetsrapportering. Även om mycket arbete kring nyckelman görs finns det tydliga bevis för att företag ändå inte gör tillräckligt för att ta itu med problemen. Exempelvis består större delen av Volvokoncernens slutprodukt av fossildrivna fordon, trots att företaget kontinuerligt beskriver deras arbete kring elektromobilitet i rapporterna.

6. Slutsats

I detta avsnitt presenteras studiens slutsats i förhållande till studiens syfte och frågeställning.

Syftet med denna studie var att undersöka förändringen av hållbarhetsredovisningen före och efter SFS 2016:947. Men även att skapa en förståelse för hur lagen påverkar företagens tidigare frivilliga hållbarhetsredovisning.

Hur har redovisningen och innehållet kring hållbarhet förändrats efter införandet av EU-direktivet och den lagstadgade hållbarhetsredovisningen i Sverige?

Under studiens gång har det framkommit tydliga indikationer på att en förändring skett inom hållbarhetsredovisning. Företagen som studien bygger på har en tydligare struktur i redovisningen och innehållet har förändrats markant. I analysen och empirin syns att förändringen främst är hänförlig till att företagen visar vilka system och processer de använder för att hållbarhetsredovisa. Det har även framkommit att hållbarhetsredovisningen skiftat form och numera grundligt visar vad företagen gör för att förhålla sig till lagstiftningen.

Innan införandet av lagen hållbarhetsredovisade alla företag som ingår i studien, på ett mer otydligt sett och ibland utan någon verklig substans i hållbarhetsrapporten. Detta har studien berört och menar att innan lagstiftningen var det inte lika självklart vad företagens hållbarhetsrapport skulle innehålla. Detta medförde att företagen själva hade mer frihet vad de ville visa upp och hur de ville visa upp det. SFS 2016:947 medförde att regleringen blev striktare och företagen behöver numera upprätta sin hållbarhetsrapport i enlighet med lagen.

Hållbarhet är ett viktigt ämne, och har varit under en lång tid. Därav har företag utfört en hållbarhetsredovisning innan de blev tvingade av lagstiftningen, detta för att uppnå en legitimitet och möta intressenternas krav. Den tidigare frivilliga rapporteringen kan förklaras med legitimitetsteorin. För att företag ska fortsätta att vara relevanta på marknaden måste de agera i linje med vad samhället tycker och tänker. Det finns indikationer på att lagstiftningen visar om hur konsistensen och upprättandet av hållbarhetsrapport måste vara.

Studien har tagit upp hur regleringen begränsar företagets valmöjligheter, nu vet företagen precis vad de måste ta upp för att följa lagstiftningen. Trots detta bedriver företagen en verksamhet som främst inte står i linje med att värna om miljön. Fossildriva fordon är fortfarande aktuellt, det är en hög efterfrågan på marknaden. Dock arbetar företagen mot att bryta sig loss från dessa skadliga verksamheter och tillsammans jobba mot en hållbarare framtid.

Som svar till studiens frågeställning går det med all säkerhet säga att införandet av SFS 2016:947 har medfört förändringar, detta är främst hänförligt till att innehållet numera är i linje med vad lagen säger att hållbarhetsrapporten ska innehålla. Dock har studien kommit fram till att förändringen endast inte beror på den nya regleringen. Samhället är även det en stor del av

förändringen, företagen vill möta intressenters normer och värderingar för att fortsätta vara konkurrenskraftiga på marknaden och uppnå en legitimitet.

6.1 Vidare forskning

Denna studie har undersökt hur hållbarhetsredovisningen ändrats efter lagändringen och hur relevant innehållet i rapporterna är. Studiens bidragande till forskningsområdet är att det skett förändring som är hänförliga till den nya regleringen, dock är det flera faktorer som har bidragit till förändringen. Varav en av dessa är att företag vill möta de krav intressenter ställer. Studiens undersökningsområde och de företag som valts är inom topp 50 i Sverige sett till omsättning. Dessa företag är så pass stora att alla har upprättat en hållbarhetsredovisning redan år 2015. Studien har visat att även tidigare har dessa företag upprättat hållbarhetsrapporter. Ett förslag till vidare forskning är därför att undersöka företag som ligger precis över gränsen för de tröskelvärden som ÅRL 6 kap. 10 § omfattar. Detta för att tydligare kunna illustrera skillnaderna. Lagen omfattar även de onoterade företag. Studien har dock undersökt endast de börsnoterade företagen, en annan givande vidareforskning är därför att undersöka huruvida de onoterade företagen påverkats av lagen (SFS 2016:947).

Ett annat förslag är att undersöka trovärdigheten i dessa rapporter, studera hur transparenta företagen är genom att besöka företag och titta på det faktiska arbeten kring hållbarhet. Detta kräver dock längre tid att forska men värt att genomföra för en tydligare bild av en mer avslöjande karaktär.

7. Källförteckning

Alonso-Almeida, M., Llach, J., & Marimon, F. (2013). A Closer Look at the 'Global Reporting Initiative' Sustainability Reporting as a Tool to Implement Environmental and Social Policies: A Worldwide Sector Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(6), 318-335. <https://doi.org/10.1002/csr.1318>

Amran, A., & Keat Ooi, S. (2014). Sustainability reporting: meeting stakeholder demands. *Strategic Direction*, 30(7), 38-41. DOI: 10.1108/SD-03-2014-0035

Brammer, S., & Pavelin, S. (2008). Factors Influencing the Quality of Corporate Environmental Disclosure. *Business Strategy and the Environment*, 17, 120–136. <https://doi.org/10.1002/bse.506>

Brown, H.S., de Jong, M., & Levy, D.L. (2009). Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 17(6), 571-580. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.12.009>

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB

Camilleri, M. A. (2018). Theoretical insights on integrated reporting: The inclusion of non-financial capitals in corporate disclosures. *Corporate communications*, 23(4), 567-581. DOI: 10.1108/CCIJ-01-2018-0016

Campbell, D., Craven, B., & Shrides, P. (2003). Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on preception and legitimacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 558–581. DOI: 10.1108/09513570310492308

Cho, C. H., Guidry, R. P., Hageman, A. M., & Patten, D. M. (2012). Do actions speak louder than words? An empirical investigation of corporate environmental reputation. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 14-25. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.12.001>

Christofi, A., Christofi, P., & Sisaye, S. (2012). Corporate sustainability: historical development and reporting practices, *Management Research Review*, 35(2), 157-172. <https://doi.org/10.1108/01409171211195170>

Dienes, D., Sassen, R., & Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 154-189. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2014-0050>

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). ORGANIZATIONAL LEGITIMACY: Social Values and Organizational. *The Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136. <https://doi.org/10.2307%2F1388226>

Europaparlamentet. (2014). EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2014/95/EU. Hämtad: 2022-04-04

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

Europeiska unionen. (2022). Förordningar, direktiv och andra rättsakter. Hämtad: 2022-04-11

https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_sv

Global Reporting. (2016). *GRI 101: Foundation 2016* Hämtad: 2022-05-11

<https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf>

Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5–21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>

Healy, Paul, M., & Krishna G. Palepu. (2003). The Fall of Enron. *Journal of Economic Perspectives*, 17 (2). 3-26. DOI: 10.1257/089533003765888403

Heras-Saizarbitoria, I., & Boiral O. (2013). ISO 9001 and ISO 14001: Towards a Research Agenda on Management System Standards. *International Journal Management Reviews*, 15, 47–65. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2012.00334.x>

Hummel, K., & Schlick, C. (2016). The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure –Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35, 455–476. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.001>

KTH. (11 juni 2021). *Hållbar utveckling*. Hämtad: 2022-04-02

<https://www.kth.se/om/miljo-hallbar-utveckling/utbildning-miljo-hallbar-utveckling/verktygslada/sustainable-development/hallbar-utveckling-1.350579>

Marioka, N. S., & Monteiro de Carvalho, M. (2016) A systematic literature review towards a conceptual framework for integrating sustainability performance into business. *Journal of Cleaner Production*, 136, 104. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.104>

Michelon, G., Pilonato, S., & Roberts, R. (2014). Special issue on Camouflaging of corporate (un)sustainability. *Emerald Group Publishing Limited*, 5(2). <https://doi-org.ep.bib.mdh.se/10.1108/SAMPJ-05-2014-002>

Pellegrino, C., & Lodhia, S. (2012). Climate change accounting and the Australian mining industry: exploring the links between corporate disclosure and the generation of legitimacy. *Journal of Cleaner Production*, 36, 68–82. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.02.022>

Prop. 2015/16:193. Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy.

<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/proposition/2016/06/prop.-201516193/>

- Rezaee, Z. (2016). Business sustainability research: A theoretical and integrated perspective. *Journal of Accounting Literature*, 48, 48-64. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.05.003>
- Shehata, N.F. (2014). Theories and Determinants of Voluntary Disclosure. *Accounting and Finance Research*, 3(1), 18–26. <https://doi.org/10.5430/afr.v3n1p18>
- Skatteverket. (2022). God redovisningssed. Hämtad: 2022-04-06
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/3201.html>
- Skouloudis, A., Evangelinos, K., & Kourmouis, F. (2009). Development of an evaluation methodology for triple bottom line reports using international standards on reporting. *Environmental Management*, 44, 298-311. DOI: 10.1007/s00267-009-9305-9
- Suchman, C.M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management*, 20. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Svenskt näringsliv. (2021). Erfarenheter av hållbarhetsrapportering. Hämtad: 2022-05-02
https://www.svensktnaringsliv.se/bilder_och_dokument/rapporter/jaq4qb_rapport-erfarenheter-av-hallbarhetsrapporteringpdf_1172178.html/Rapport+Erfarenheter+av+h%25C3%25A5llbarhetsrapportering.pdf
- Traxler, A. A., Schrack, D., & Greiling, D. (2020). Sustainability reporting and management control—A systematic exploratory literature review. *Journal of Cleaner Production*, 276, 122725. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.122725>
- United Nations. (1987). Our Common Future. Hämtad: 2022-04-13
<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>