



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKN90
Företagsekonomi -
Examensarbete på Civilekonomprogrammet

VT 2012

Granskning av hållbarhets- redovisningar

*- Varför granskar endast ett fåtal icke-statligt
ägda företag hållbarhetsredovisningen?*

Författare:

Therese Solem
Pauline Svensson

Handledare:

Amanda Tan-Sonnerfeldt

SAMMANFATTNING

Uppsatsens titel:	Granskning av hållbarhetsredovisningar – Varför granskar endast ett fåtal icke-statligt ägda företag hållbarhetsredovisningen?
Seminariedatum:	30 maj 2012
Ämne/kurs:	FEKN90, Examensarbete magisternivå, 30 hp.
Författare:	Therese Solem & Pauline Svensson
Handledare:	Amanda Tan-Sonnerfeldt
Fem nyckelord:	Hållbarhetsredovisning, triple bottom line, tredje-parts granskning, intressentteorin och legitimitetsteorin.
Syfte:	Syftet med denna uppsats är att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda bolag väljer att få sina hållbarhetsredovisningar granskade av en oberoende tredje part. Avsikten med uppsatsen blir därför dels att undersöka faktorer och drivkrafter till varför företag granskar sin hållbarhetsredovisning, och dels att utforska motiv till att inte låta sin hållbarhetsredovisning granskas.
Metod:	Uppsatsen har främst en deduktiv forskningsansats. Information har inhämtats från kvalitativa intervjuer och befintlig litteratur.
Teoretiska perspektiv:	Vi har skapat en egen teoretisk referensram utifrån befintliga teorier. Denna referensram består av intressentteorin, legitimitetsteorin, varför företag granskar och varför företag inte granskar hållbarhetsredovisningen.
Empiri:	Det empiriska materialet består av elva intervjuer, vilka involverar sex företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen, tre företag som granskar hållbarhetsredovisningen och två experter inom området. Detta för att undersöka drivkrafter till varför företag granskar respektive inte granskar hållbarhetsredovisningen.
Slutsatser:	Det finns flera orsaker till varför företag inte granskar hållbarhetsredovisningen. Den avgörande orsaken är att intressenterna inte efterfrågar ett externt bestyrkande. Företag har av denna anledning inte ansett att nyttan överstiger kostnaden.

ABSTRACT

- Title:** Assurance on sustainability reports – Why there are only a few non-states owned companies that assure their sustainability reports?
- Seminar date:** May 30, 2012
- Course:** Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS).
- Authors:** Therese Solem & Pauline Svensson
- Advisor:** Amanda Tan-Sonnerfeldt
- Five key words:** Sustainability reporting, triple bottom line, third-party assurance, the stakeholder theory, and the legitimacy theory.
- Purpose:** The purpose of this thesis is to investigate why only a few Swedish non-states owned companies choose to have their sustainability reports assured by a third-party. The intention of the thesis is therefore to examine incentives to why companies assure their sustainability reports, and also why companies do not seek third-party assurance.
- Methodology:** This thesis has primarily a deductive research method. Information was gathered through qualitative interviews and prevailing literature.
- Theoretical perspectives:** We have created a theoretical framework based on existing theories. This framework consists of the stakeholder theory, the legitimacy theory, why companies assure, and why companies do not assure their sustainability reports.
- Empirical foundation:** The empirical material consists of eleven interviews involving six companies that do not assure their sustainability reports, three companies that assure their sustainability reports, as well as two experts in the field. This will help us to investigate incentives to why companies assure their sustainability reports, and also why companies do not seek third-party assurance.
- Conclusions:** There are several reasons to why companies do not assure their sustainability reports. The key reason is that the stakeholders do not require an assurance statement. Companies have therefore not considered that the benefits outweigh the costs.

FÖRORD

Vi vill härmed tacka samtliga personer som på något vis engagerat sig i vårt examensarbete. Särskilt riktar vi ett stort tack till vår handledare, Amanda Tan-Sonnerfeldt, som varit till stor hjälp under arbetets gång. Vi vill också tacka alla respondenter som deltagit i intervjuer med oss och därigenom bidragit med en förankring till verkligheten. Slutligen vill vi framföra att vi är tacksamma för de insikter som uppsatsen gett oss, det har varit en mycket givande och lärorik termin.

Lund, den 30 maj 2012

Therese Solem

Pauline Svensson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

KAPITEL 1 - INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.1.1 Hållbar utveckling och Corporate Social Responsibility.....	1
1.1.2 Hållbarhetsredovisning och Triple Bottom Line.....	2
1.1.3 Granskning av hållbarhetsredovisningen	4
1.2 Problemdiskussion	4
1.3 Syfte	6
1.4 Problemformulering	6
1.5 Avgränsning	6
1.6 Målgrupp	7
1.7 Disposition	8
KAPITEL 2 - METOD	9
2.1 Forskningsansats	9
2.2 Forskningsmetod	9
2.3 Kvalitativa intervjuer	10
2.3.1 Val av respondenter.....	12
2.3.2 Intervjuguide	14
2.4 Litteratursökning	15
2.5 Uppsatsens trovärdighet	16
2.5.1 Tillförlitlighet	16
2.5.2 Överförbarhet.....	17
2.5.3 Pålitlighet	17
2.5.4 Konformitet.....	18
2.6 Källkritik	18
2.6.1 Sammanfattande tabell	19
KAPITEL 3 - REFERENSRAM	20
3.1 Standarder och principer för upprättandet av hållbarhetsredovisningen	20
3.1.1 Global Reporting Initiative	20
3.2 Standarder avseende granskning av hållbarhetsredovisningen	21
3.2.1 Internationella standarder	22
3.2.2 RevR6.....	22
KAPITEL 4 - TEORETISK REFERENSRAM	24
4.1 Varför upprättar företag hållbarhetsredovisningar?	24
4.1.1 Intressentteorin.....	27
4.1.2 Legitimitetsteorin.....	29
4.2 Granskning av hållbarhetsredovisningar	32
4.2.1 Varför granskar företag hållbarhetsredovisningen?.....	33
4.2.2 Varför granskar inte företag hållbarhetsredovisningen?.....	36
KAPITEL 5 - EMPIRISK UNDERSÖKNING	39
5.1 Företag med obestyrkta hållbarhetsredovisningar	39
5.1.1 Hertz.....	39
5.1.2 Billerud.....	41
5.1.3 Lantmännen	43
5.1.4 Axfood.....	45
5.1.5 Clas Ohlson	47
5.1.6 SEB	49
5.1.7 Sammanställning av det empiriska materialet avseende företag med obestyrkta hållbarhetsredovisningar	52
5.2 Företag med bestyrkta hållbarhetsredovisningar	53

5.2.1	Holmen	53
5.2.2	Trelleborg.....	55
5.2.3	Folksam.....	58
5.2.4	Sammanställning av det empiriska materialet avseende företag med bestyrkta hållbarhetsredovisningar	60
KAPITEL 6 - ANALYS.....		61
6.1	Varför upprättar företag hållbarhetsredovisningar?	61
6.1.1	Intressenternas efterfrågan	61
6.1.2	Ökad legitimitet.....	62
6.1.3	Institutionella påtryckningar	62
6.2	Granskning av hållbarhetsredovisningen	62
6.2.1	Vilka är de starkaste drivkrafterna till att granska hållbarhetsredovisningen?	63
6.2.2	Varför väljer företag att inte låta sin hållbarhetsredovisning granskas?	65
6.3	Slutdiskussion – Stakeholder Management vs. Stakeholder Accountability	71
KAPITEL 7 - SLUTSATS		73
7.1	Varför granskar endast ett fåtal icke-statligt ägda företag hållbarhetsredovisningen?.....	73
7.2	Kritik mot studien	74
7.3	Framtida forskning.....	75
REFERENSLISTA.....		76
	Litteratur.....	76
	Elektroniska källor.....	81
	Muntliga källor.....	83
BILAGOR.....		85
Bilaga 1: Intervjuguide företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen		85
	Inledande frågor.....	85
	Hållbarhetsredovisning.....	85
	Granskning och bestyrkande	85
Bilaga 2: Intervjuguide företag som granskar hållbarhetsredovisningen		87
	Inledande frågor.....	87
	Hållbarhetsredovisning.....	87
	Granskning och bestyrkande	87
Bilaga 3: Intervjuer med experter.....		89
	Intervjuguide	89
	Inledande frågor	89
	Hållbarhetsredovisning.....	89
	Granskning och bestyrkande	89
	Intervju med Daniel Oppenheim	90
	Hållbarhetsredovisning.....	90
	Granskning och bestyrkande	91
	Intervju med Fredrik Ljungdahl	93
	Hållbarhetsredovisning.....	93
	Granskning och bestyrkande	93
Bilaga 4: Artikel		96

TABELL- OCH FIGURFÖRTECKNING

Figur 1.1: Triple Bottom Line	3
Tabell 2.1 Sammanställning av genomförda intervjuer	14
Tabell 2.2: Sammanställning av källkritik.....	19
Figur 3.1: Ramverk för hållbarhetsredovisning.....	21
Tabell 4.1: Kategorisering av aktiviteter bakom redovisning.....	25
Figur 4.1: Intressentmodellen	28
Figur 5.1: Sammanfattande figur av företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen.....	52
Figur 5.2: Sammanfattande figur av företag som granskar hållbarhetsredovisningen.....	60

KAPITEL 1

INLEDNING

I detta inledande kapitlet redogörs för bakgrunden till hållbar utveckling, hållbarhetsredovisning och dess granskning. Därefter presenteras problemdiskussionen som mynnar ut i uppsatsens syfte och problemformulering. Avslutningsvis beskrivs de avgränsningar vi valt att göra för att ta oss an problemet samt uppsatsens målgrupp och disposition.

1.1 Bakgrund

Under de senaste decennierna har företag blivit allt större och börjat bedriva verksamhet i flera länder. Denna tillväxt påverkar den sociala, politiska och ekologiska miljön i de länder där företag är verksamma. Till följd av detta ökar samhällets förväntningar på företag att agera ansvarsfullt. Samtidigt som dessa förväntningar är högre på stora multinationella företag är det alla företags ansvar, oavsett storlek, att sträva efter att minimera de sociala och miljömässiga effekterna som de har på samhället. (Adams & Zutshi, 2004, s. 32) I och med att det miljömässiga och sociala ansvaret fått en ökad betydelse i det globala samhället kompletteras idag den finansiella redovisningen med information om företags hållbarhetsarbete (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 25). Redovisning som historiskt sett syftat till spridning av finansiell information har således förändrats (Gray, 2006, s. 65).

1.1.1 Hållbar utveckling och Corporate Social Responsibility

Begreppet hållbar utveckling introducerades 1987 i samband med Förenta nationernas rapport *Vår gemensamma framtid*, även kallad Brundtlandsrapporten. Rapporten fick sin slutpunkt vid konferensen om miljö och utveckling i Rio de Janeiro 1992 (Brundtland & Hägerhäll, 1988, s. 57), då begreppet hållbar utveckling antogs och fick en definition:

”En utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov.” (ibid.)

Begreppet hållbarhet avser således att beskriva hur vi ska klara att balansera de sociala, ekonomiska och miljömässiga frågorna i världen på ett sätt så att vår långsiktiga överlevnad inte hotas (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 16). I begreppet hållbar utveckling ligger följaktligen inte bara idén om miljörättvisa mellan generationer, utan också om sociala hänsynstaganden och en aktiv strävan mot ekonomisk utjämning inom och mellan generationerna (Bergström, Catasús & Ljungdahl, 2002, s. 12-13). Hållbarhet är dessutom ett av de bärande momenten inom området Corporate Social Responsibility (CSR) (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 175- 176), som definieras enligt följande:

”Ett begrepp som innebär att företagen på frivillig grund integrerar sociala och miljömässig hänsyn i sin verksamhet och i sin samverkan med intressenterna, utöver vad lagen kräver.” (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 13)

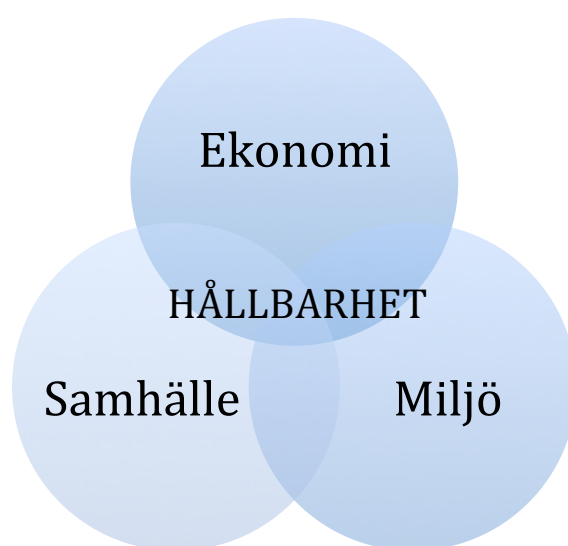
Denna definition har sitt ursprung från EU:s ministermöte i Lissabon 2000, där det beslutades att EU inom 10 år ska vara den starkaste ekonomin i världen byggd på kompetens och hållbar utveckling (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 13). CSR innebär följaktligen att ta ansvar för relevanta förtroendefrågor som rör organisationens viktigaste intressenter. Ansvar innebär att identifiera de frågor företaget har ansvar för och de intressenter som berörs, för att sedan agera. Några resultat av sådant agerande är förbättrade arbetsvillkor, sänkta utsläpp, säkrare produkter, ökad jämställdhet och mångfald. (Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009, s. 63)

1.1.2 Hållbarhetsredovisning och Triple Bottom Line

De företag som arbetar med hållbar utveckling och CSR väljer ofta att redovisa sitt hållbarhetsarbete i en så kallad hållbarhetsredovisning. I denna kommunicerar företaget information avseende ekonomiska, miljömässiga och sociala aspekter till intressenterna. Det är också vanligt att värderingar och andra principer som utgör grunden för företagets agerande redovisas. (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 25) Hållbarhetsredovisning handlar således om att mäta, presentera och ta ansvar gentemot intressenter, både internt och externt, för vad organisationen uppnått i sitt arbete mot en hållbar utveckling. Hållbarhetsredovisningen ska även ge en balanserad och rimlig bild av företagets resul-

tat inom hållbarhet, oavsett om denna är positiv eller negativ. (Global Reporting Initiative nr. 1, 2006) Hållbarhetsredovisningen innebär således att företag utvidgar sin ansvarsskyldighet bortom den traditionella rollen som finansiell redovisning ger till aktieägarna. (Adams & Zutshi, 2004, s. 32)

Hållbarhetsredovisning är vidare en bred term vilken vanligen betraktas synonymt med andra begrepp som används för icke-finansiell rapportering (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 25). Ett exempel på en sådan synonym är triple bottom line (TBL). TBL myntades 1994 av John Elkington (Henriques & Richardson, 2004, s. 1) och är ett försök till att skapa förutsättningar för att mäta hur hållbarhet utvecklas. Detta innebär i praktiken att förutsättningar skapas för att faktiskt kunna mäta och redovisa hur och om hållbarhet uppnås eller inte. (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 23) TBL utgår vidare från synen på hållbar utveckling som bestående av tre sammanlänkande delar, nämligen miljö, ekonomi och sociala/samhälleliga aspekter (se figur 1.1). Delarna är beroende av, och ibland i konflikt med varandra. Syftet med TBL är att ett företag eller en annan organisation som strävar efter hållbarhet följaktligen måste prestera väl på alla tre "bottom lines" och inte bara i den ekonomiska dimensionen, vilket traditionellt varit i fokus. Målet med TBL är därför att fånga hela uppsättningen av värden, problem och processer som företag måste ta hänsyn till. Detta med anledning att minimera all tänkbar skada som företaget kan orsaka till följd av deras aktiviteter. (Robins, 2006, s. 1)



Figur 1.1 Triple Bottom Line (Robins, 2006, s. 1)

1.1.3 Granskning av hållbarhetsredovisningen

När icke-finansiell rapportering och så småningom fristående hållbarhetsredovisningar växte fram, blev extern granskning en viktig del av processen. Oron över miljöeffekterna av företags produktionsprocesser under 1980-talet kunde inte stillas av företagen själva och behovet till granskning av en oberoende part ökade. Under 1990-talet väcktes dessutom oron över arbetsförhållandena i försörjningskedjor samt över de mänskliga rättigheterna vilket ledde till utvecklingen av "sociala och miljömässiga revisorer". Det externa bestyrkandet av hållbarhetsredovisningar har därefter varit på uppgång. (Zadek & Raynard, 2004, s. 26)

Att offentliggöra ett trovärdigt hållbarhetsarbete kan idag ses som ett centralt moment i företags hållbarhetsansvar och styrning. Fler och fler aktörer kräver att företags hållbarhetsredovisningar är korrekta och sanningsenligt representerar vad företag har uppnått och vad de kommer att uppnå i framtiden. Genom att undersöka hållbarhetsredovisningarna från en oberoende ställning är en extern granskning avsedd att öka trovärdigheten i den frivilliga hållbarhetsredovisningen på samma sätt som den finansiella revisionen ger trovärdighet till företags ekonomiska rapporter. (Park & Brorson, 2004, s. 1096) Enkelt uttryckt syftar således bestyrkande av hållbarhetsredovisningar till, liksom den ekonomiska revisionen, att undanröja tvivel om korrektheten i redovisade sakförhållanden samt att jämföra verkligt utfall med förväntat (Larsson, 1995, s. 53-54). Granskning av hållbarhetsredovisning bygger följaktligen på de grundläggande definitionerna av revision och revisionsprocessen men kräver kontrollering av de tre dimensionerna av hållbarhetsredovisning, nämligen de sociala, miljömässiga och ekonomiska aspekterna vilka nämndes ovan (Coyne, 2006, s. 25).

1.2 Problemdiskussion

Ur ett globalt perspektiv upprättar fler och fler företag separata hållbarhetsredovisningar (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009, s. 937). Enligt en undersökning utförd av KPMG 2011 upprättade 95 procent av de 250 största företagen i världen hållbarhetsredovisningar. I Sverige motsvarades denna andel av 72 procent. (KPMG, 2011) Den information som presenteras i hållbarhetsredovisningarna spelar en allt större roll för hur intressenter uppfattar företags värde (Simnett et al., 2009, s. 937), därför bör före-

tag sträva efter att visa kvalitet och tillförlitlighet i hållbarhetsinformationen. Ett argument till att granska hållbarhetsredovisningen är, som nämndes ovan, att skapa tillförlitlighet och trovärdighet i den redovisade information. Dessutom är granskningen ett tillvägagångsätt att hantera företagets risker samt att försäkra intressenterna om att den redovisade informationen uppriktigt speglar företagets arbete och prestationer. (Kolk & Perego, 2010, s. 183) Den främsta fördelen med ett externt bestyrkande är enligt KPMG (2011) således den ökade trovärdigheten i den redovisade informationen. KPMG (2011) understryker även de interna fördelarna som företag kan erhålla till följd av ett externt bestyrkande, som till exempel möjligheten till förbättrade processer. Fördelarna med ett externt bestyrkande är ett synnerligen debatterat ämne som även uppmärksammats av experter inom området. Exempelvis framhöll Lars-Olle Larsson, specialistrevisor på PwC i tidskriften Balans, Fars tidning om redovisning och revision:

”Att innehållet i en hållbarhetsredovisning överensstämmer med verkligheten, är begripligt och möter användarnas behov är nödvändigt för att en verksamhets intressenter ska ha någon nytta av denna. Extern granskning följt av ett bestyrkande är därför egentligen en självklarhet.” (Görman, 2004)

Fördelarna med granskningen tycks således vara många och det är därför förundransvärt att endast 46 procent av de 250 största företagen i världen 2011 granskade sina hållbarhetsredovisningar (KPMG, 2011). Samma trend kan utläsas i Sverige vilket presenterades i en undersökning utförd av PwC avseende 2009. Denna undersökning inbegriper 172 svenska företag, varav 43 statligt ägda och 129 icke-statligt ägda företag. Undersökningen visar att endast 30 procent av dessa 172 företag som publicerar hållbarhetsinformation valt att granska denna information. Trots denna låga andel är det en ökning från 2008 då 25 procent granskade hållbarhetsredovisningen och från 2007 då endast 8 procent gjorde detta val. (Far, 2010) Denna ökning beror på att Regeringen utfärdade ett krav på att alla statligt ägda bolag ska upprätta och granska hållbarhetsredovisningar från och med 2008. (Regeringskansliet, 2007, s. 1-4) Av de 43 statligt ägda företagen hade 83 procent 2009 en bestyrkt hållbarhetsredovisning. Detta var en ökning från 71 procent 2008 och från endast 10 procent 2007. Avseende de resterande 129 företagen, vilka inte omfattas av Regeringens krav, var det endast 19 procent som frivilligt granskade hållbarhetsinformationen 2009. Det är dessutom anmärkningsvärt

att denna andel inte ökat från tidigare år (Far, 2010), vilket får oss att ifrågasätta tänkbara orsaker bakom att endast ett fåtal icke-statligt ägda bolag väljer att publicera bestyrkta hållbarhetsredovisningar.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda bolag väljer att få sina hållbarhetsredovisningar granskade av en oberoende tredje part. Avsikten med denna uppsats blir därför dels att undersöka faktorer och drivkrafter till varför företag granskar sin hållbarhetsredovisning, och dels att utforska motiv till att inte låta hållbarhetsredovisningen granskas.

1.4 Problemformulering

Varför granskar endast ett fåtal icke-statligt ägda svenska bolag sin hållbarhetsredovisning?

Med hjälp av nedanstående frågor ämnar vi undersöka vår problematisering samt erhålla en bredare uppfattning av situationen i Sverige.

- *Vilka är de starkaste drivkrafterna till att granska hållbarhetsredovisningen?*
- *Varför väljer företag att inte låta hållbarhetsredovisningen granskas?*

1.5 Avgränsning

Vår uppsats ämnar utgå från svenskt perspektiv. Företag kan välja att rapportera information om hållbarhetsarbetet i årsredovisningen såväl som i separata hållbarhetsrapporter. Eftersom statligt ägda bolag är tvungna att upprätta en hållbarhetsredovisning samt granska denna, har vi i denna uppsats valt att fokusera på bolag som inte omfattas av detta krav. Vi kommer därför att koncentrera oss på icke-statligt ägda bolag med frivilliga och fristående hållbarhetsredovisningar, där vi lägger störst vikt vid granskningen av denna.

1.6 Målgrupp

Målgruppen för denna uppsats är främst personer på svenska icke-statligt ägda företag och revisorer som arbetar med hållbarhetsredovisningar. Uppsatsen riktar sig även till affärslivet i stort samt ekonomistudenter som är intresserade av området. Uppsatsen kan vidare vara behjälplig för företag som står inför valet att granska sin hållbarhetsredovisning.

1.7 Disposition



KAPITEL 2

METOD

Detta kapitel förklarar det tillvägagångsätt som använts för att undersöka problemet som formulerades ovan. Inledningsvis presenteras vald forskningsansats och forskningsmetod, därefter följer en redogörelse för vår empiriska undersökning. Avslutningsvis beskrivs litteratursökningsprocessen, uppsatsens trovärdighet samt källkritik.

2.1 Forskningsansats

Det finns tre sätt som en forskare kan arbeta med för att relatera teori och empiri, nämligen deduktion, induktion och abduktion. Ett deduktivt arbetssätt kännetecknas av att man utifrån allmänna principer och befintliga teorier drar slutsatser om enskilda fall. Med ett deduktivt arbetssätt antas vidare objektiviteten i forskningen kunna stärkas genom att utgångspunkten tas i redan befintlig teori. En forskare som arbetar induktivt utgår till skillnad från det deduktiva arbetssättet, utifrån empirin. Forskaren ska således upptäcka något som kan formuleras i en teori. Abduktion är det tredje förfarandet att relatera teori och empiri och innebär en kombination av induktion och deduktion. (Patel & Davidsson, 1991, s. 23-24). Från ovan sagda kan vi konstatera att deduktion och induktion utgör två huvudsakliga och motsatta strategier i vetenskapligt arbete. Denna uppsats har för avsikt att främst utgå från befintliga teorier eftersom det inledningsvis ger författarna en god förståelse för ämnet. Vi har således huvudsakligen utgått från det deduktiva arbetssättet med anledning av att det ger oss en grundläggande kunskap som är betydelsefull för att kunna genomföra den empiriska undersökningen, samt eftersom vi vill undersöka huruvida valda teorier överensstämmer med verkligheten.

2.2 Forskningsmetod

Det finns två olika forskningsmetodiker att välja mellan, nämligen kvantitativ och kvalitativ metod (Bryman & Bell, 2005, s. 85). Den kvantitativa metoden handlar främst om numerisk data. Kvalitativa studier är istället en forskningsstrategi där tonvikten vid in-

samling och analys av data ofta ligger på ord snarare än på kvantifiering. (Bryman & Bell, 2005, s. 297) Med kvalitativ forskning menar man vidare sådan forskning där datainsamlingen fokuserar på "mjuka" data, exempelvis kvalitativa intervjuer och tolkade analyser (Patel & Davidsson, 1991, s. 14). Till skillnad från den kvantitativa metoden är den kvalitativa forskningen således tolkningsinriktad, vilket betyder att tyngden ligger på en förståelse av den sociala verkligheten samt hur deltagarna i en viss miljö tolkar denna verklighet (Bryman & Bell, 2005, s. 298).

Till en början diskuterades att genomföra en kvantitativ enkätundersökning. En enkätundersökning skulle ge oss ett stort antal respondenter och därmed ökat generaliserbarheten för vår uppsats. Dock insåg vi tidigt att metoden med fasta svarsalternativ inte skulle bidra med tillräckligt djupgående och analyserande information för denna uppsats. Syftet med uppsatsen är nämligen att undersöka drivkrafterna och motiven till att granska respektive inte granska hållbarhetsredovisningen och det kräver enligt oss svar av djupare och förklarande karaktär snarare än standardiserade upplysningar. Därför diskuterades även en kombination av en kvantitativ enkätundersökning och kvalitativa intervjuer. Dock skulle denna kombination vara mycket tidskrävande och därför valdes den kvantitativa forskningsmetoden bort. Följaktligen har uppsatsen en kvalitativ utgångspunkt vilket förhoppningsvis kommer att ge oss en djupare förståelse och analys av vår problematisering.

För att genomföra den kvalitativa forskningen krävs insamling av olika data. Det finns två typer av källor, nämligen primära och sekundära källor. Primära källor är ursprungliga källor som insamlas i den empiriska undersökningen vilka i denna uppsats består av kvalitativa intervjuer. Sekundära källor är vidare den litteratur som tolkar de ursprungliga källorna och består i huvudsak i denna uppsats av insamlad litteratur. (Rienecker & Stray Jörgensen, 2008, s. 248)

2.3 Kvalitativa intervjuer

Kvalitativ forskning inrymmer flera olika metoder, där de viktigaste är deltagande observationer, kvalitativa intervjuer, fokusgrupper, språkbaserade metoder för insamling av analys av kvalitativ data, samt insamling och kvalitativ analys av texter och doku-

ment (Bryman & Bell, 2005, s. 299). För att få en förståelse samt kunskap beträffande varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda bolag väljer att publicera bestyrkta hållbarhetsredovisningar har information insamlats med hjälp av kvalitativa intervjuer, vilket nämndes ovan.

Intervjuer i kvalitativ forskning tenderar att vara ostrukturerade eller semi-strukturerade. Ostrukturerade intervjuer liknar ett vanligt samtal där forskaren i högsta grad använder sig av lösa minnesanteckningar som hjälp vid genomgången av ett visst antal teman under intervjun. Vid en semi-strukturerad intervju har forskaren en lista över förhållandevis specifika teman som skall beröras, en så kallad intervjuguide, men där intervjupersonen har stor frihet att utforma svaren på eget sätt. (Bryman & Bell, 2005, s. 362-363) Vi valde att genomföra semi-strukturerade intervjuer där avsikten var att täcka ett flertal frågeställningar för att sedan inrikta oss på de delar av intervjuerna som berörde vår problematisering. Detta valdes även med anledning av att vi ville ha en relativt flexibel intervjuprocess där intervjuerna skulle kunna styras i önskvärd riktning samt för att ge respondenterna möjlighet att svara mer utvecklande.

De semi-strukturerade intervjuerna genomfördes med elva olika respondenter. Dessa respondenter är i sin tur indelade i tre olika grupper, nämligen företag som granskar hållbarhetsredovisningen, företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen samt experter inom området i form av två specialiserade revisorer. Intervjuerna med experterna genomfördes eftersom vi ville få en ökad förståelse för hur granskningen av hållbarhetsredovisningen genomförs samt vilka fördelar granskningen bidrar med. Dock anser vi att dessa intervjuer inte är relevanta för uppsatsens syfte då revisorerna vanligen har en objektiv syn på problemet som behandlas i uppsatsen, vilket medfört att dessa intervjuer inte ingår i den empiriska undersökningen utan återfinns i bilaga 3. Hur vi valde ut resterande respondenter samt hur vi utformade intervjuguiderna kan ses i det följande.

2.3.1 Val av respondenter

För att genomföra vår empiriska undersökning valde vi att intervjua företag med ett omfattande hållbarhetsarbete. Global Reporting Initiative (GRI) är ett internationellt ramverk för upprättandet av hållbarhetsredovisningar. Företag som upprättar hållbarhetsredovisningar enligt GRI:s riktlinjer har vanligen ett omfattande hållbarhetsarbete och GRI har följaktligen används som ett kriterie vid urvalet av respondenter. Eftersom vårt huvudsyfte är att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda företag väljer att granska hållbarhetsredovisningen har vi valt att främst fokusera på företag med obestyrkta hållbarhetsredovisningar. För att få en bredare förståelse av situationen i Sverige ämnade vi också att undersöka drivkrafter till varför företag väljer att granska hållbarhetsredovisningen och intervjuade därför även ett antal företag som publicerar bestyrkta hållbarhetsredovisningar.

Vid urvalsprocessen avseende företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen utgick vi från svenska icke-statligt ägda företag med en publicerad obestyrkt hållbarhetsredovisning. Nästa steg var att finna företag med hög miljöpåverkan och därmed ett utpräglat hållbarhetsarbete. Det sista kriteriet i denna urvalsprocess berörde hur länge företagen hade publicerat hållbarhetsredovisningar. Detta med anledning av att utreda huruvida mognadsfasen påverkar valet av att inte granska. Inledningsvis kontaktade vi biluthyrningsföretaget Hertz och pappersbruksföretaget Billerud som båda medverkade i telefonintervjuer med oss. Båda företagen har publicerat hållbarhetsredovisningar sedan 2009 och är följaktligen synnerligen nya inom området (Hertz, 2011; Billerud, 2011). Vi kontaktade även ett antal företag som har publicerat hållbarhetsredovisningar en längre tid och som således är mer erfarna inom området. Eftersom vi studerar i Lund kontaktade vi inledningsvis tillverkningsföretaget Tetra Pak i förhoppning om att få göra ett företagsbesök. Tetra Pak har publicerat hållbarhetsredovisningar i 13 år men avböjde tyvärr vår intervjuförfrågan (Tetra Pak, 2012). Genom media har vi förstått att Lantmännen har ett utpräglat hållbarhetsarbete med ett ansvar hela vägen från "jord till bord" (Lantmännen nr. 1, 2012). Lantmännen har publicerat hållbarhetsredovisningar i sju år och deltog i en telefonintervju med oss (Lantmännen nr. 2, 2012). Detaljhandelsföretagen Axfood och Clas Ohlson har publicerat hållbarhetsredovisningar i fyra års tid

och medverkade i telefonintervjuer med oss (Axfood, 2012; Clas Ohlson nr. 1, 2012). Vi kontaktade klädkedjorna H&M, Lindex och KappAhl vilka samtliga utgivit hållbarhetsredovisningar en längre tid. Dock kunde inga av dessa företag vara behjälpliga i vår undersökning. Dessutom kontaktade vi ett företag med mindre påverkan på miljön för att se om graden av miljöpåverkan influerar valet av att inte granska. Vi studerade olika tjänsteföretag och fastnade för bankbranschen som generellt sätt inte har en betydande miljöpåverkan. En intervjuförfrågan skickades till SEB, vilka publicerat hållbarhetsredovisningar sedan 2007, som ställde upp på en telefonintervju (SEB nr. 1, 2012).

I urvalsprocessen avseende företag som publicerar en bestyrkt hållbarhetsredovisning utgick vi från svenska icke-statligt ägda företag som granskar hållbarhetsredovisningen. Far delar årligen ut ett pris för Sveriges bästa hållbarhetsredovisning. Kriterierna som Fars jury valt att använda i bedömningen om bästa hållbarhetsredovisning är framtagna av The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) och bygger på GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning. Vidare krävs för prisbelöning att redovisningen ska vara oberoende bestyrkt. (Far, 2012) För att finna respondenter med ett utpräglat hållbarhetsarbete och som rapporterar bestyrkta hållbarhetsredovisningar enligt GRI utgick vi således från Fars tävling. Liksom urvalskriterierna för företag som publicerar obestyrkta hållbarhetsredovisningar valde vi även i denna urvalsprocess företag med hög respektive låg miljöpåverkan. Avseende företag med hög miljöpåverkan kontaktade vi inledningsvis skogsindustriföretaget Holmen och transportförmedlingsföretaget Alltransport i Östergötland som båda belönades med Fars pris för bästa hållbarhetsredovisning 2011 (ibid.). Vi kontaktade även gummiindustriföretaget Trelleborg som fick pris för bästa hållbarhetsredovisning 2006 (ibid.). Deras huvudkontor ligger i Skåne och därför såg vi en möjlighet till ett företagsbesök. Holmen och Trelleborg deltog i vår empiriska undersökning men Alltransport avböjde. Avseende företag med låg miljöpåverkan intresserade vi oss, liksom vid urvalsprocessen för företag som publicerar obestyrkta hållbarhetsredovisningar, för tjänsteföretag. Vi kontaktade försäkringsbolaget Folksam som belönades med Fars pris för bästa hållbarhetsredovisning 2007, som ställde upp på en intervju (ibid.). I tabell 2.1 ges en sammanställning över de elva genomförda intervjuerna.

Tabell 2.1 Sammanställning av genomförda intervjuer (Källa: egen)

Datum	Intervjuform	Respondent	Position på företaget	Tidpunkt
1 mars	Intervju	Rosman Jahja, Trelleborg	Communication Manager	10.00- 10.50
2 mars	Telefonintervju	Emelie West- holm, Folksam	Bolagsanalytiker, ansvars- fullt ägande	10.00- 10.20
5 mars	Telefonintervju	Nicklas Steorn, Hertz	Hållbarhetssamordnare	10.00- 10.30
5 mars	Telefonintervju	Lars Strömberg, Holmen	Hållbarhetschef	13.00- 13.30
8 mars	Telefonintervju	Daniel Oppen- heim, KPMG	Konsult, Climate Change and Sustainability Services	10.00- 10.40
8 mars	Telefonintervju	Cecilia Wide- bäck West, SEB	Hållbarhetschef	14.00- 14.40
9 mars	Telefonintervju	Claes Johans- son, Lantmän- nen	Hållbarhetschef	14.00- 14.30
12 mars	Telefonintervju	Fredrik Ljung- dahl, PwC	Director, Sustainability Bu- siness Solutions	13.00- 13.35
28 mars	Telefonintervju	John Womack, Clas Ohlsson	Informations- och Investor Relations chef	08.15- 08.40
3 april	Telefonintervju	Stina Blombäck, Billerud	Hållbarhets- och energidi- rektör	10.00- 10.20
13 april	Telefonintervju	Åsa Domeij, Axfood	Chef för miljö och socialt ansvar	09.00- 09.20

2.3.2 Intervjuguide

I vårt intervjuförfarande valde vi, vilket nämndes ovan, att använda en semi-strukturerad intervjuform. Denna form valdes eftersom det dels är av stor vikt att kunna jämföra och analysera svaren men också för att få en bra balans mellan standardiserade och flexibla frågor där vi har chans att ställa följdfrågor. Före genomförandet

av våra semi-strukturerade intervjuer utformades sedermera två olika intervjuguides, en för vardera gruppen av respondenter (se bilaga 1 och 2). Gemensamt för de två intervjuguiderna är att de båda påbörjas med ett antal inledande frågor. Därefter följer frågor avseende två olika teman, nämligen upprättande av hållbarhetsredovisningen samt granskning av hållbarhetsredovisningen. Dessa frågor utformades utifrån vad som berörs i uppsatsens teorikapitel. Intressentteorin och legitimitetsteorin har exempelvis haft stor betydelse för frågorna berörande upprättande av hållbarhetsredovisning samt granskningen av denna. Vidare har Park och Brorsons (2004) studie samt kritik som riktats mot granskningen haft ett stort inflytande i utformningen av frågor avseende granskning för respondentgruppen som publicerar obestyrkta hållbarhetsredovisningar.

Den främsta skillnaden mellan de två olika intervjuguiderna är de olika uppföljningsfrågorna som knyter an till de tematiska frågorna och som används för att få fram ett mer innehållsrikt svar. Tanken med det första temat avseende själva upprättandet av hållbarhetsredovisningen är att få en kortfattad uppfattning om varför företagen upprättar en hållbarhetsredovisning. I intervjuguiderna har vi dock valt att fokusera på det andra temat eftersom uppsatsens syfte har för avsikt att främst undersöka drivkrafter till att granska samt motiv till att inte granska hållbarhetsredovisningen.

2.4 Litteratursökning

Som nämndes inledningsvis kännetecknas ett deduktivt arbetssätt av att man utgår från befintliga teorier. Vi började således med att söka litteratur till vår teori för att få en förståelse för ämnet innan vi genomförde vår empiriska undersökning. Vi startade litteratursökningen genom att försöka finna ett intressant problemområde inom hållbarhetsredovisning och bestyrkandet av denna. Vi fann det givande att söka information i tidskriften Balans. En framträdande debatt i flera nummer av Balans handlar om att hållbarhetsredovisningarna inte överensstämmer med verkligheten och att ett fåtal företag väljer att granska hållbarhetsredovisningarna. Balans blev därför en inspirerande källa till bakgrundsinformationen om ämnet och vår problemställning.

I litteratursökningsprocessen har vi utnyttjat de resurser som Lunds universitet erbjuder. För att hitta böcker har vi sökt i Lunds universitets bibliotekskatalog Lovisa. När vi sökt efter vetenskapliga artiklar och tidningsskrifter har vi framförallt använt oss av Lunds universitets databaser, bland annat Academic Search Complete och Scopus. Scopus har främst använts vid sökandet av artiklar från en specifik författare. Utöver sökningar i dessa databaser som tillhandahålls av Lunds universitet har vi även i viss mån använt Google Scholar som sökmotor för att finna användbar litteratur. Beroende på vilken information vi sökt har vi angett olika sökord och författare. Vi har också utnyttjat referenser i artiklar som hänvisar till annan litteratur och författare. Ganska omgående fick vi en bild av vilka författare som var framstående inom olika områden, vilket gjorde att vi kunde söka på författare och komplettera det med sökord.

2.5 Uppsatsens trovärdighet

Bryman och Bell (2004, s. 306) redogör för två grundläggande kriterier för bedömning av en kvalitativ undersökning, nämligen trovärdighet och äkthet. Vi har valt att fokusera på trovärdighet eftersom vi anser att uppsatsens äkthet beaktas under källkritiken nedan. Bedömningskriteriet trovärdighet består av fyra delkriterier, nämligen tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konformitet. En ambition i denna uppsats är att uppfylla dessa kriterier.

2.5.1 Tillförlitlighet

Bryman och Bell (2004, s. 307) anser att det är trovärdigheten i de resultat som studien kommer fram till som avgör hur pass acceptabel studien är i omgivningens ögon. Vidare anser Bryman och Bell (2004, s. 307) att skapande av tillförlitlighet delvis innebär att forskaren rapporterar resultaten till de personer (respondenterna) som är en del av den verklighet som studerats. Detta kallas för respondentvalidering och används för att respondenterna ska bekräfta att forskaren uppfattat den undersökta verkligheten på ett tillförlitligt sätt (ibid.). I uppsatsen har vi försökt att skapa tillförlitlighet genom att bland annat använda oss av respondentvalidering. Intervjumaterialet har därför skickats ut till respondenterna vilket gett dem en möjlighet att verifiera att vi uppfattat verkligheten på ett korrekt sätt. Vi anser även att vi har stärkt uppsatsens tillförlitlighet genom att vi har använt oss av ett flertal respondenter, närmare bestämt nio stycken.

Dessutom har vi ökat tillförlitligheten genom att vi främst intervjuat chefer över hållbarhetsarbetet på de olika företagen samt samtalat med experter inom området. I denna uppsats har vi slutligen försökt att nå tillförlitlighet genom att använda oss av ett stort antal källor. Därför har vi i uppsatsen exempelvis läst ett stort antal vetenskapliga artiklar, böcker samt tidigare undersökningar.

2.5.2 Överförbarhet

Eftersom kvalitativ forskning i normalfallet handlar om djup och inte om bredd, tenderar kvalitativa resultat att fokusera på det unika och på meningen hos den specifika aspekt av den sociala verklighet som studeras. Det andra trovärdighetskriteriet handlar således om hur väl studiens resultat kan överföras till andra sammanhang. (Bryman & Bell, 2004, s. 307) I vår undersökning har vi försökt att finna respondenter som har goda kunskaper inom hållbarhetsredovisning och dess granskning. Detta för att erhålla kunskap om hur verkligheten ser ut i det undersökta företaget. Vi anser därför att intervjuerna kan generaliseras till de företag som representeras av respondenterna. Dock är mängden data i denna undersökning begränsad vilket kan försvåra en eventuell överföring av resultaten till samtliga företag i Sverige. Slutligen anser vi emellertid att vi genom vår undersökning kan få en indikation på vad svenska företag anser gällande anledningarna till att granska, respektive inte granska hållbarhetsredovisningen.

2.5.3 Pålitlighet

Det tredje trovärdighetskriteriet handlar om undersökningens pålitlighet. Pålitlighet i detta sammanhang innebär att forskarna säkerställer att det är en fullständig och tillgänglig redogörelse av alla faser i forskningsprocessen. För att undersökningen ska uppfattas som pålitlig ska således forskarna anta ett granskande synsätt samt eventuellt låta utomstående kollegor fungera som granskare. (Bryman & Bell, 2004, s. 307) Vi har i uppsatsen försökt att uppnå pålitlighet dels genom att redogöra för alla faser i forskningen, och dels genom att låta uppsatsen bli granskad. Redogörelsen för alla faser har gjorts genom att tydligt ange tillvägagångssätt. Den andra faktor som ökat vår undersökningens pålitlighet är vi under hela forskningen låtit utomstående, som till exempel vår handledare och olika opponenter, granska alla delar i forskningsprocessen. Dessutom har vi genom hela forskningsprocessen försökt att ta oss an rollen som objektiva

granskare. Ovanstående diskussion leder till vår uppfattning att det råder en god pålitlighet i vår uppsats.

2.5.4 Konformitet

Att kunna styrka och konfirmera innebär att forskaren försöker säkerhetsställa att han eller hon inte medvetet låtit personliga värderingar eller sin teoretiska inriktning påverka utförandet av och analysen från en undersökning (Bryman & Bell, 2004, s. 307). Vi har försökt säkerställa att vi agerat i god tro genom att, som vi nämnde ovan, ta oss an rollen som objektiv granskare. Vi har således försökt att lämna ute våra personliga värderingar och åsikter för att återspegla verkligheten på ett så objektivt sätt som möjligt. Ett exempel på denna objektivitet är att vi i intervjuerna försökt att ställa öppna frågor där motivet har varit att få en ökad förståelse och inte att leda respondenterna till ett önskvärt svar. Dessutom har vi försökt säkerställa objektiviteten genom att få feedback från vår handledare avseende intervjufrågorna. Dock inser vi att det finns en risk med att respondenternas objektivitet kan ha hotats då de kan tendera att försköna verkligheten. Denna risk hoppas vi emellertid att vi har minimerat genom att ha ett flertal respondenter samt två olika infallsvinklar.

2.6 Källkritik

För att uppfylla trovärdighetskriterierna ovan har vi behövt förhålla oss kritiskt till de insamlade källorna. Våra primärkällor har främst insamlats genom respondenternas svar från intervjuerna. Det har således varit en nödvändighet för oss att lita på att intervjupersonerna uppgett korrekta svar. Dock har vi, vilket nämndes ovan, haft en medvetenhet om att det finns en risk att respondenternas objektivitet avsiktligt eller oavsiktligt kan ha hotats, vilket följaktligen kan ha förorsakat missvisande svar. Vi har dessutom varit medvetna om att respondenten kan ha kvarhållit viss känslig information för att inte skada sitt eller företagets rykte, samt att det kan ansetts varit lockande att framföra viss information i marknadsföringssyfte. Slutligen har vi reflekterat över problematiken kring att vi endast intervjuar en person från varje företag. För att uppnå trovärdighet i vår uppsats har det därför varit en nödvändighet att ha ett kritiskt förhållningsätt till insamlad primärdata.

För att försäkra oss om att informationen som presenteras i uppsatsen kan ses som tillförlitlig samt för att inte vara beroende av en viss källa har vi, som nämndes ovan, använt oss av ett flertal källor förutom primärkällorna. Vi anser att dessa källor i form av bland annat vetenskapliga artiklar och böcker av framstående författare genomgående kan ses som tillförlitliga och av hög kvalitet. Dock har ett ständigt mål för oss varit att kritiskt reflektera och kritisera källorna. Litteratur gällande olika lagar, ramverk och standarder har enligt oss en hög tillförlitlighet. Däremot kan annan litteratur ibland kritiseras. En kritisk punkt kan vara att somliga källor kan anses som relativt gamla. Vi har tagit hänsyn till detta men anser likväl att de kan tillföra ett värde till uppsatsen. Detta eftersom dessa källor kan betraktas som ledande inom området och att de då fortfarande kan anses som användbara. Dessutom har vi funnit det mest tillförlitligt att gå tillbaka till ursprungskällan då de främst har använts för att erhålla kunskap om bakgrunden till ämnet samt till de olika begreppen. Vi har även reflekterat över teoriernas relevans i en ständigt föränderlig värld. En annan kritisk punkt kan vara att viss sekundärdata som använts kan ha samlats in för andra syften än vårt. Dock anser vi att denna information fått tillräckligt med stöd från andra källor och att den således kan anses tillräckligt relevant för att tas med i uppsatsen.

2.6.1 Sammanfattande tabell

För att bemöta källkritiken som framställdes ovan har vi i tabell 2.2 sammanställt respektive källors svagheter samt åtgärder för att försöka motverka dessa.

Tabell 2.2 Sammanställning av källkritik (Källa: egen)

Informationskälla	Insamling	Svagheter	Åtgärder
Primära källor	Företagsbesök och telefonintervjuer	Hotad objektivitet Kvarhåller information Endast en respondent från varje företag	Ett flertal olika respondenter Försökt intervjua "rätt" person
Sekundära källor	Databaser och bibliotekskataloger	Föråldrade källor Annat syfte	Stämt av med nyare litteratur Studerat ett stort antal källor

KAPITEL 3

REFERENSRAM

I detta kapitel behandlas väsentliga lagar, standarder och riktlinjer kring hållbarhetsredovisning och dess granskning. Nedanstående avsnitt utgör därmed den del av referensramen som inte kan kategoriseras som renodlad teori men som ändå anses betydelsefull för den allmänna förståelsen.

3.1 Standarder och principer för upprättandet av hållbarhetsredovisningen

Som nämndes inledningsvis är det frivilligt för icke-statligt ägda företag att upprätta en hållbarhetsredovisning. Det finns ett starkt behov av att hållbarhetsinformation ska vara trovärdig för både interna och externa aktörer. Detta behov har bidragit till utvecklingen av relevanta rapporteringsregelverk för hållbarhetsaspekter. GRI är benämningen på det idag alltmer accepterade ramverket för hållbarhetsredovisning. I Sverige tillämpar 47 procent av de företag som omfattas av PwC:s underökning, vilken presenterades tidigare, GRI:s riktlinjer vid upprättandet av hållbarhetsredovisningen (FAR, 2010).

3.1.1 Global Reporting Initiative

Utvecklingen av GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning tog sin start 1997 och den första versionen av riktlinjerna publicerades 2000. I oktober 2006 offentliggjordes den tredje versionen av GRI:s riktlinjer (G3), vilket också är den aktuella versionen som används idag. GRI:s ambition är att redovisning av ekonomisk, miljömässig och social prestanda, som tillsammans utgör grunden till en hållbarhetsredovisning, ska bli lika godtagna och standardiserad som finansiell redovisning. Intentionen med ramverket är att hjälpa företag och andra organisationer att utveckla processen som mynnar ut i relevanta och balanserade hållbarhetsredovisningar. (Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 62-65)

Ramverket består av riktlinjer i två delar, dels med principer och vägledning för att avgöra redovisningens innehåll och kvalitet, och dels standardiserade upplysningar avseende hur redovisningens tekniska delar skall utföras. (Global Reporting Initiative nr. 1, 2006) Dessa två delar av riktlinjer illustreras i figur 3.1.

Vad skall redovisas?	Hur skall detta redovisas?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Standardupplysningar	<input type="checkbox"/> Principer och Riktlinjer
<input type="checkbox"/> Branchspecifika supplement	<input type="checkbox"/> Protokoll

Figur 3.1 Ramverk för hållbarhetsredovisning (Global Reporting Initiative nr. 1, 2006, s. 3)

GRI:s ambition är att alla företag och organisationer ska kunna använda sig av riktlinjerna, oavsett om de är nybörjare eller har erfarenhet från hållbarhetsredovisning. Vissa organisationer kanske väljer att endast redovisa särskilda hållbarhetsaspekter och indikatorer medan andra använder sig av hela uppsättningen riktlinjer. Därför uppmanar GRI företag att tydligt klargöra för i vilken utsträckning som riktlinjerna beaktats genom att ange en tillämpningsnivå för hållbarhetsredovisningen. Nivåerna är indelade i A, B och C, där A är den högsta nivån och innebär således att alla riktlinjer används. (Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 108) Vidare innebär ett + efter tillämpningsnivån att hållbarhetsredovisningen är granskad och bestyrkt av en extern part (Global Reporting Initiative nr. 2, 2006).

3.2 Standarder avseende granskning av hållbarhetsredovisningen

Genom extern granskning av hållbarhetsrapporten får företag tillgång till experthjälp i att vidareutveckla redovisningen och försäkra intressenterna om redovisningens kvalitet. Som nämndes inledningsvis är det frivilligt för icke-statligt ägda företag att granska hållbarhetsredovisningen. GRI:s riktlinjer rekommenderar företag att låta sina hållbarhetsredovisningar granskas och bestyrkas av en oberoende part, men ställer inget krav på detta och ger heller ingen vägledning i utförandet av detta. (Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 131) Både revisionsfirmor och konsultfirmor kan utgöra sådana oberoende parter. Unikt för Sverige är att revisionsfirmorna dominerar denna marknad (Tan-

Sonnerfeldt, 2011, s. 206). För att genomföra granskningen finns det separata standarder för de granskande aktörerna att förhålla sig till. Eftersom vårt syfte är att undersöka varför företag väljer att granska hållbarhetsredovisningen respektive att inte göra det finner vi det relevant att få en inblick i dessa olika standarder där vi valt att lägga större fokus på den svenska standarden.

3.2.1 Internationella standarder

De två dominerande internationella standarderna är The International Standards on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) och The AccountAbility AA1000 Assurance Standard (AA1000 AS) (Kolk & Perego, 2010, s. 184). ISAE 3000 utfärdades i januari 2005 av International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), som är den utfärdande myndigheten för International Federation of Accountants (IFAC). ISAE 3000 riktar sig till kvalificerade revisorer som genomför extern granskning av icke-finansiella rapporter. AA1000 AS utfärdades 2003 av den brittiska icke-vinstdrivande organisationen The Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) och riktar sig, till skillnad från ISAE 3000, till vem som helst som erbjuder tjänster av extern granskning. Utöver dessa internationella standarder utfärdar även enskilda länders redovisningsmyndigheter specifika standarder för granskning av hållbarhetsredovisningar, som exempelvis i Sverige där vi har Fars rekommendation RevR6. (Manetti & Becatti, 2009, s. 289)

3.2.2 RevR6

Revisionsbyråerna i Sverige tillämpar vid granskning av hållbarhetsredovisningar normalt Fars rekommendation RevR6 (Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 132) *Bestyrkande av hållbarhetsredovisning* (Far, 2011, s. 738). Rekommendationen syftar till att vägleda revisorn i utförandet av bestyrkandeuppdrag som avser företags hållbarhetsredovisning. (Far, 2011, s. 737) Den första uppdateringen av Fars RevR6 offentliggjordes 2006. Denna anpassades till den internationella standarden ISAE 3000. (Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 132) I december 2008 slutfördes den andra revideringen av RevR6, vilken innebär att innehållet i RevR6 ersattes med en direkt översättning av den holländska standarden N3410 *Assurance Engagements Relating to Sustainability Reports*, utfärdad av the The Netherlands' Institute of Chartered Accountants (NBA). Anledningen till införandet av N3410 i RevR6 kan hänföras till IFAC:s uttalade plan om att använda NBA:s

standard för utvecklingen av en internationell standard inom området. (Tan-Sonnerfeldt, 2011, s. 210-211) Enligt RevR6 definieras oberoende granskning av hållbarhetsredovisning som:

”En oberoende granskning av information som presenteras i en frivillig separat hållbarhetsredovisning är ett bestyrkandeuppdrag vars syfte är att en granskare uttalar en slutsats om den redovisade informationen överensstämmer med de kriterier som hållbarhetsredovisningen har upprättats utifrån.”
(Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 132)

Till skillnad från fallet med finansiell revision finns det två grader av bestyrkandeuppdrag avseende hållbarhetsredovisningar, nämligen de som görs med rimlig säkerhet (också kallat revisionsuppdrag) och de som görs med begränsad säkerhet (även kallat översiktlig granskning) (Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 133). I Sverige är det vanligast att bestyrkandeuppdragen av hållbarhetsredovisningar görs med begränsad säkerhet, men från och med 2009 blev det också möjligt för revisionsfirmorna att erbjuda granskningsuppdrag med rimlig säkerhet i linje med RevR6 (Far, 2011).

KAPITEL 4

TEORETISK REFERENSRAM

I detta avsnitt redogörs inledningsvis för varför företag upprättar en hållbarhetsredovisning samt två förklarande teorier inom området. Därefter behandlas aspekten varför företag granskar hållbarhetsredovisningen. Slutligen skildras kritik mot granskningen samt motiv till att inte granska.

4.1 Varför upprättar företag hållbarhetsredovisningar?

För att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda företag granskar hållbarhetsredovisningen anses det betydelsefullt att förstå syftet med att upprätta en hållbarhetsredovisning. Med anledning av detta inleds teorikapitlet med en redogörelse för varför företag upprättar hållbarhetsredovisningar.

Att rapportera för de sociala och miljömässiga aspekterna ansågs bara för ett decennium sedan som en redovisningsform som fortfarande befann sig i utvecklingsstadiet. Detta trots att dess historia kan spåras tillbaka till 1970-talet. Sedan dess har företag stadigt ökat den offentliga rapporteringen för sociala och miljömässiga frågor. Dessutom har en stigande betoning på rapportering enligt TBL och en ökad medvetenhet om de etiska konsekvenserna för företags beslut vuxit fram. Till följd av detta har företags miljörapporter utvecklats till att rapportera för företags sociala ansvar vidare till redovisning av hållbarhet. (Park, 2004, s. 11)

För att förtydliga arbetet med hållbarhetsredovisningen och dess olika aspekter kan de olika aktiviteterna bakom rapporteringen kategoriseras. Tabell 4.1 visar ett exempel på en kategorisering där interna och externa aspekter separeras. (Gray, 2000, s. 251)

Tabell 4.1 Kategorisering av aktiviteter bakom redovisning (Gray, 2000, s. 251-253)

	Rapportering/revision internt	Rapportering/revision externt
Redovisning för interna intressenter	<p>1. Privat information från "ledningens granskning".</p> <p><i>Ex. Ett företag genomför en intern miljörevision för att identifiera avfall som uppkommer till följd av företags processer.</i></p>	<p>2. Privat information från externa källor.</p> <p><i>Ex. Externa konsulter är engagerade för att hålla konfidentiella dialoger med anställda och andra kraftfulla aktörer om huruvida företaget är en "bra" arbetsgivare.</i></p>
Redovisning för externa intressenter	<p>4. Offentlig självrapportering från organisationen.</p> <p><i>Ex. Ett företag publicerar en miljöredovisning med uppgifter om typer och klasser av avfall, deras behandling och trender.</i></p>	<p>3. Den offentliga sociala redovisningen/revisionen.</p> <p><i>Ex. En lokal aktivistgrupp blir orolig över de avfall som produceras av organisationen och gör en egen utredning av företaget.</i></p>

Den första kvadranten omfattar de aktiviteter som företagsledningen emellanåt automatiskt åtar sig. Dessa aktiviteter kallas ofta för "granskningar" och instämmer med den interna revisionen. Den andra kvadranten är på många sätt identisk med den första kvadranten. Den enda skillnaden är att företaget tar in externa experter för att stödja processen. Den tredje kvadranten är området som historiskt sett kanske mest är närliggande med begreppet "social redovisning och revision". I kvadrant fyra förbereder och kommunicerar organisationen den sociala och miljömässiga informationen till sina intressenter. I denna kvadrant uppstår den mest synliga formen av social och miljömässig redovisning och det är således här företags hållbarhetsredovisningar hamnar. (Gray, 2000, s. 251-252)

Processerna i kvadranterna ett och två utförs av ledningen för dess egna syften och den sociala redovisningen och revisionen i kvadrant tre syftar till socialt ansvarstagande. Dock kvarstår en förvirring över syftet med kvadrant fyras, hållbarhetsredovisningens, aktiviteter. (Gray, 2000, s. 254) Enligt Gray (2000, s. 254) finns det två breda syften bakom offentliggörandet av hållbarhetsinformation. Dessa syften kännetecknas anting-

en av företagsledningens kontroll och intentioner med en social och miljömässig förvaltning eller av kraven på företagets ansvarsskyldighet.¹ Hållbarhetsredovisning som upprättas i syfte att öka företagsledningens kontroll är utformad för att stödja och underlätta företaget med att uppnå uppsatta mål. Sådan hållbarhetsredovisning skulle till exempel innefatta bedömning av risker, hantering av intressenter, identifiering av socialt ansvarstagande samt behållning av företagets legitimitet. I motsats till detta syftar hållbarhetsredovisning som upprättas för att erhålla ansvarsskyldighet till att stödja och underlätta för samhället att uppnå sina mål. Sådan redovisning ska till exempel täcka intressenternas rätt till information, beskriva organisationens begränsningar, redogöra för de sociala och miljömässiga kostnaderna för ekonomisk framgång samt visa på transparens och öppenhet. Även om det ofta förekommer överlappningar mellan dessa två syften finns det en fundamental skillnad. Denna skillnad är följaktligen att redovisningen som syftar till att öka ledningens kontroll sätter organisationen först medan redovisning för ansvarsskyldighet fokuserar på samhället. (ibid.)

Medan förekomsten av hållbarhetsredovisningar ständigt ökar så är upprättandet och användningen av dessa fortfarande frivilliga, vilket fått forskare att ifrågasätta varför de förekommer. Det finns en mängd olika motiv för företag att frivilligt upprätta hållbarhetsredovisningar. Några orsaker till detta val kan till exempel vara att erhålla affärs-mässiga fördelar genom att framstå som att göra "rätt", att uppfylla samhällets förförväntningar, förebygga hot mot företagets legitimitet, att hantera kraftfulla intressenter samt att tillfredsställa industriella krav. Naturligtvis kan det finnas flera motiv som samtidigt driver organisationer att hållbarhetsredovisa. Dessutom är ett flertal av de ovan nämnda motiv förbundna med varandra. (Deegan, 2002, s. 290-291)

För att förklara varför vissa upplysningar görs eller för att beskriva hur organisationer bör redogöra för särskilda upplysningar hänvisas ofta till olika teoretiska perspektiv. (Deegan, 2002, s. 288). Under 1980- och 1990-talet blev forskningen kring hållbarhetsredovisningen och dess granskning alltmer teoretisk inriktad. I synnerhet började perspektiv hämtas från exempelvis intressentteorin och legitimitetsteorin som användes för att förklara snarare än att endast beskriva hållbarhetsredovisning och dess gransk-

¹ Det engelska begreppet *accountability* har i uppsatsen översatts till ansvarsskyldighet.

ning. (Owen, 2004, s. 25) Faktumet att det inte finns endast en "accepterad" teori avseende hållbarhetsredovisning leder dock till stor variation bland de teoretiska perspektiv som antas (Deegan, 2002, s. 288). Det är synnerligen av intresse att analysera huruvida olika aktörer och samhället i stort påverkar valet att upprätta hållbarhetsredovisning och därför kommer vi nedan att fokusera på att redogöra för intressentteorin och legitimitetsteorin.

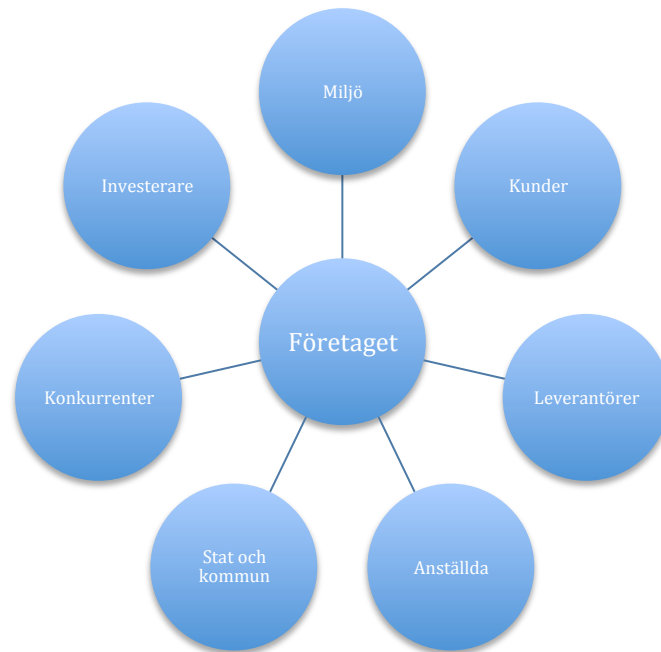
4.1.1 Intressentteorin

Under 1960- och 1970-talet förändrades relationen mellan företag och samhället. I och med denna förändring uppstod nya teorier avseende företags samhällsansvar (Roberts, 1992, s. 596). Både teoretisk och praktisk utveckling har ägt rum i hur företagsledning och chefer tänker vilket har lett till ett skift från att fokusera på aktieägare (shareholders) till att fokusera på samtliga intressenter (stakeholders). Ordet intressent myntades 1963 (Freeman & Reed, 1983, s. 88) och definieras enligt följande:

"Stakeholders are persons or groups that have, or claim, ownership, rights, or interests in a corporation and its activities, past, present, or future." (Clarkson, 1995, s. 106)

En intressent är enligt definitionen ovan någon som har ett intresse i företaget. Intressenterna kan sedan delas in i primära och sekundära intressenter. Primära intressenter är viktiga eftersom företaget inte kan överleva utan deras delaktighet. (Clarkson, 1995, s. 107) Det råder ett ömsesidigt beroendeförhållande mellan ett företag och dess primära intressenter, ett beroende som vanligtvis grundar sig på resursutbyte. (Ljungdahl, 1999, s. 42) Aktieägare och investerare, anställda, kunder och leverantörer är typiska exempel på primära intressenter. Även publika intressenter såsom stat och samhälle tillhör primära intressenter. Sekundära intressenter är istället de grupper som influerar eller påverkar företaget, men också influeras eller påverkas av företaget. En viktig skillnad från de primära intressenterna är dock att sekundära intressenter inte är engagerade i transaktioner med företaget och heller inte är nödvändiga för företagets överlevnad. (Clarkson, 1995, s. 107) Ju mer kraftfulla intressenterna är, desto mer måste företagen anpassa sig till dem (Cunningham, 2002). Om företag arbetar med sina intressen-

ter på ett aktivt och medvetet sätt kan företaget erhålla stora fördelar (Löhman & Steinholtz, 2003, s. 130). En sammanställning av företaget och dess intressenter visas i figur 4.1.



Figur 4.1 Intressentmodellen (Fassin, 2009, s. 115)

Löhman och Steinholtz (2003, s. 129) framhåller att *"en intressent är en individ, grupp eller annan företeelse som kan påverka – eller påverkas av – företags verksamhet"*. Borglund et al. (2009, s. 65) definierar begreppet som att *"intressenter är grupper som är beroende av företaget och vilka företaget samtidigt är beroende av"*. Av ovanstående definitioner tydliggörs beroendeförhållandet mellan intressenterna och företaget, som karaktäriserar en intressent.

Intressentmodellen är en viktig teoretisk tankemodell bakom CSR-begreppet och används för att beskriva och hantera intresserelationer (Borglund et al., 2009, s. 63). Intressemodellen är i dag det mest frekvent använda redskapet för att förklara varför företag ska ta ett större socialt ansvar och handla etiskt (Egels, 2003, s. 46). Den amerikanske organisationsforskaren Edward Freeman, har fått stort genomslag för sin teori "Stakeholder Management", det vill säga hur man ska hantera intresserelationer. Enligt Freemans teori ska företag frivilligt agera för att tillfredsställa behoven hos de viktigaste intressenterna. (Borglund et al., 2009, s. 67-68)

Genom att redovisa för hållbarhet kan företag försöka påverka viktiga intressenters uppfattningar om företagets samhällsansvar. Beroende på vilken uppfattning företagsledningen har om olika intressentgruppers intressen kan de välja att redovisa viss information på ett visst sätt och vid en viss tidpunkt för att försöka påverka intressenternas inställning till företaget. Redovisning av hållbarhetsarbete kan därmed vara ett led i en strategi för att hantera relationer med viktiga intressegrupper. (Ljungdahl, 1999, s. 43) Till exempel ställer kunderna alltfler krav på att företag ska agera etiskt, anställda vill arbeta i ett etiskt företag och aktieägarna vill investera etiskt (Egels, 2003, s. 46).

4.1.2 Legitimitetsteorin

Tidiga teoretiker inom organisationsteori såg organisationer som enheter tydligt avgränsade från den omgivande miljön. Sedan slutet av 1960-talet har dock detta synsätt genomgått en dramatisk förändring och de organisatoriska gränserna har ändrats till lösa och problematiska. I kärnan av denna omvandling ligger begreppet organisatorisk legitimitet. (Suchman, 1995, s. 574) Suchman definierar legitimitet enligt följande:

"Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions." (ibid.)

Organisationer befinner sig enligt definitionen ovan i ett överordnat socialt system. För att vara legitima behöver företag skapa kongruens mellan sociala värden som är förknippade med deras verksamhet och normer för acceptabelt beteende i det överordnade sociala systemet. Organisationer är således legitima i den utsträckning deras aktiviteter stämmer överens med det överordnade sociala systemets värderingar. (Dowling & Pfeffer, 1975, s. 122-123). Legitimitet är följaktligen ett viktigt koncept för att förstå organisationer och deras förhållande till den sociala miljö där de är verksamma (Parsons, 1956, s. 67-68). Det föreligger dock ofta skillnader mellan företags värderingar och samhällets värderingar vilket medför att företags legitimitet kan hotas. Dessa skillnader kallas för förtroendegapet och kan påverka organisationens förmåga att fortsätta sin verksamhet. (Deegan, 2002, s. 296)

Legitimitetsteorin bygger på uppfattningen att det mellan organisationer och samhället finns ett "socialt kontrakt". En organisations överlevnad kommer att hotas om samhället uppfattar att organisationen har brutit det sociala kontraktet. När samhället inte är övertygad om att organisationen verkar på ett godtagbart och legitimt sätt kommer samhället att återkalla organisationens kontrakt att fortsätta sin verksamhet. (Deegan, 2002, s. 293)

Guthrie och Parker (1989, s. 344) framhåller att legitimitetsteorin kan användas för att förklara varför företag redovisar för hållbarhet. Företagsinformation förhåller sig nämligen till miljöfaktorer och företag redovisar därför för hållbarhet i ett försök att legitimeras sina beslut. För att samhället ska uppfatta och acceptera företaget som en god samhällsmedborgare måste företaget därför lämna tillräcklig information och följaktligen motivera sin fortsatta existens. (ibid.) Att kommunicera och redovisa för hållbarhet är även enligt Tilling (2004) ett sätt för organisationer att erhålla legitimitet. Legitimitetsteorin är således ett viktigt verktyg för att förstå sig på företags frivilliga hållbarhetsredovisningar. Ju lägre den upplevda legitimiteten inom företaget är, desto mindre troligt är det att företaget kommer att redovisa för hållbarhet. Det finns sannolikt perioder då företag ökar innehållet i sina frivilliga hållbarhetsredovisningar i ett försök att möta specifika hot eller för att kommunicera företagets systematiska förändring. (Tilling, 2004)

Gray, Kouhy och Lavers (1995, s. 52) hävdar att litteraturen avseende CSR brister i distinktionen mellan de teorier som förklarar varför företag arbetar med CSR. Det är bland annat legitimitetsteorin och intressentteorin, vilka behandlades ovan, som de senaste åren varit genomträngande i analysen av företags CSR-arbete (ibid.). Gray et al. (1995, s. 52-53) menar att legitimitetsteorin och intressentteorin synnerligen borde ses som två överlappande teorier snarare än två konkurrerande teorier. Detta eftersom båda teorierna handlar om förmedling, modifiering och omvandling, men dock ur olika synvinklar (ibid.). Detta karaktäriseras av att intressentteorin visar på att företaget agerar i enlighet med intressenternas behov, medan legitimitetsteorin fokuserar på företags interaktioner med samhället (Cunningham, 2002).

Ljungdahl (1999, s. 202) har genomfört en studie avseende miljöredovisningspraxis i svenska börsbolag. I denna framställs det, i likhet med Gray et al. (1995), att frågan om företags legitimitet är nära relaterat till hanteringen av företagets intressenter. Ljungdahl (1999, s. 202) framhåller att företags legitimitetshot inte alltid behöver bli dramatiska utan kan hanteras med olika kommunikationsstrategier för att informera, utbilda och påverka omgivningens uppfattning om företaget. Genom att till exempel "utbilda" de viktigaste intressentgrupperna avseende företags intentioner att exempelvis vidta åtgärder för hållbarhet kan företag försöka återställa legitimiteten. Studiens intervjuundersökning visar vidare på att trovärdighet är en aspekt av legitimitet. Detta eftersom företag som inte framstår som trovärdiga i exempelvis hållbarhetsfrågor sannolikt utsätts för en större risk att betraktas som oäktsamma och illegitima. En viktig del av företagsledningens strävan efter att skapa och upprätthålla legitimitet blir således att genom hållbarhetsredovisningen presentera en trovärdig bild av företagets hållbarhetsarbete. (ibid.)

En annan betydelsefull svensk studie inom området skriven av Hedberg och von Malmborg (2003, s. 154), framhåller att frivillig rapportering av hållbarhetsinformation är en möjlighet för företag att hantera offentliga intryck av organisationers verksamhet i att skapa eller bibehålla legitimitet. Överlag tenderar företag i Sverige enligt denna studie att söka legitimitet i deras organisatoriska områden och samhället från företags CSR-aktiviteter. (ibid.) Hedberg och von Malmborg (2003, s. 162) menar vidare att ett företag som söker legitimitet därför skulle kunna åstadkomma detta genom att upprätta en hållbarhetsredovisning.

Till skillnad från legitimitetsteorin där chefer har en förmåga att förändra synen på legitimitet, förväntas chefer istället under en institutionell förankring att anpassa sig till de normer som redan råder (Dimaggio & Powell, 1983, s. 149). Eftersom majoriteten av organisationer i en bransch har specifika ledningsstrukturer kan det finnas en "institutionell" press på att alla organisationer ska ha en sådan struktur. Underlåtenhet att anpassa sig till etablerade "tum-organisationer" kan innebära konsekvenser för företagets överlevnad. (Deegan, 2002, s. 293)

Ljungdahl (1999, s. 203) framhåller i en undersökning av hållbarhetsredovisningspraxis som visar på att allt fler börsbolag under 1993 började redovisa hållbarhetsinformation i sina årsredovisningar. Undersökningen understryker också en ökad förekomst av separata hållbarhetsredovisningar, en trend som väcktes under 1995-1996. Denna spridningseffekt kan förklaras av att innovationer breddas ut och adopteras av allt fler aktörer. En institutionell förankring till upprättandet av hållbarhetsredovisningar kan således baseras på att företag tenderar till att följa trenden som råder. Proceduren att upprätta hållbarhetsredovisning förekommer således eftersom den blivit något institutionaliserad i samhället och betraktas som en procedur som är utmärkande för legitima företag. (Ljungdahl, 1999, s. 203-204)

4.2 Granskning av hållbarhetsredovisningar

Uppgången av att redovisa för hållbarhet reflekterar den växande betydelsen av hållbarhetsinformation för företag och dess omgivning. Detta växande behov av hållbarhetsinformation beror dels på att företagsledningen efterfrågar tillförlitlig och trovärdig information för att de ska kunna hantera företagets miljömässiga och sociala risker. Dessutom efterfrågar intressenterna tillförlitlig och trovärdig information eftersom de vill säkerställa att redovisningen sanningsenligt representerar företagets insatser och resultat. (KPMG², 2002) Inledningsvis i kapitlet nämndes detta då syftet med upprättandet av hållbarhetsredovisningen är tillfredsställelse av både företagsledningens kontroll och kraven på företags ansvarsskyldighet. Även om det finns överlappningar mellan de båda syftena så finns det ett flertal konflikter. (Gray, 2000, s. 248) Ett exempel på när en sådan konflikt uppstår är då den rapporterade organisationen försöker erhålla strategiska värden genom att endast redogöra för de gynnsamma aspekterna av dess verksamhet. Dessa konflikter har lett till förväntningar om att en tredje-parts granskning skulle föra in ansvarsskyldigheten i företagets hållbarhetsredovisningar. (Park, 2004, s. 5-6) En granskning syftar enkelt uttryckt till att undanröja tvivel om korrektheten i redovisade sakförhållanden, samt att jämföra verkligt utfall med förväntat (Larsson, 1995, s. 54). Granskning av hållbarhet tog fart på slutet av 1990-talet och är

² Vi är medvetna om att KPMG:s undersökning inte är akademisk litteratur, men eftersom KPMG är en erkänd revisionsfirma anses den ändå vara trovärdig.

till skillnad från den finansiella revisionen fortfarande till stor del frivillig (Deegan, 2002, s. 289).

4.2.1 Varför granskar företag hållbarhetsredovisningen?

Enligt Adams och Evans (2004, s. 98) är fullständighet och trovärdighet två viktiga aspekter i företags hållbarhetsredovisningar. Fullständighet handlar både om rapportens omfattning och i vilken utsträckning rapporten innehåller betydande faktorer som påverkat företaget. En hållbarhetsredovisnings trovärdighet kan bedömas ur två perspektiv, nämligen internt och externt. Ett uttalande om hållbarhetsredovisningens trovärdighet från en tredje-part är en viktig faktor i den externa trovärdigheten. Intern trovärdighet handlar bland annat om kvaliteten på organisationsstrukturer, interna ledningssystem, riskhantering och intern revision. (ibid.) En bra hållbarhetsredovisning bör vara transparent och utgöra ett verkligt försök att visa såväl negativa som positiva aspekter av företags verksamhet och resultat (Adams, 2004, s. 732). Enligt Adams (2004, s. 732) är kanske det allvarligaste problemet med dagens rapportering bristen på fullständighet. Ofullständighet i hållbarhetsredovisningar kännetecknas exempelvis av att företag avbildar sina resultat i hållbarhetsredovisningen så som media och andra externa källor avbildat företaget. Hållbarhetsredovisningen utesluter då vissa negativa aspekter som endast varit vagt berörda i media. (Adams, 2004, s. 749) Den här graden av ofullständighet skulle enligt Adams (2004, s. 749) inte vara tolererad i finansiell redovisning.

En nyckelfaktor för trovärdighet i hållbarhetsredovisningen är tillit. Att bringa fram tillit och tillföra värde i hållbarhetsredovisningen kan till exempel ske genom ett externt bestyrkande som försäkrar läsaren om att redovisningen ger en rättvisande bild av företaget. Alla företag vill naturligtvis visa sig från sin bästa sida och därför är en oberoende granskning av hållbarhetsredovisningen en viktig del av processen att bygga tillit och trovärdighet. (Dando & Swift, 2003, s. 196-197) Granskning av hållbarhetsredovisningar kan brett definieras som en process som möjliggör att ett företag kan bedöma sina prestationer i förhållande till samhällets krav och förväntningar (Deegan, 2002, s. 289).

Syftet med den externa granskningen är att klargöra om hållbarhetsredovisningen är fullständig, korrekt, trovärdig och balanserad i sin skildring av företaget (Adams & Evans, 2004, s. 101-102). Granskningen innebär således att företaget tillgodoser sina intressenter med information som de kan lita på (Dando & Swift, 2003, s. 198). Om företags hållbarhetsredovisningar ska kunna vara fullständiga och beröra alla materiella aspekter ur intressenternas perspektiv måste intressenterna konsulteras. Företag och dess intressenter har olika mål vilket innebär att en dialog måste föras med intressenterna för att hållbarhetsredovisningen ska kunna bli fullständig. Därför blir intressentdialogen det ultimata verktyget för att skapa legitimitet i hållbarhetsredovisningen. (Adams, 2004, s. 732) Kolk och Perego (2010, s. 182) har gjort en studie inom området där 250 internationella företag undersöktes. I studien konstaterades att företag verkamma i intressentorienterade länder tenderar att vara mer benägna att låta hållbarhetsredovisningen granskas av en extern part (Kolk & Perego, 2010, s. 194).

Företagsledningen önskar säkerställa att verksamhetens hållbarhetsarbete bedrivs på ett effektivt och korrekt sätt. I ledningens relation till företagets ägare är då ett externt bestyrkande ett sätt att öka trovärdigheten i den hållbarhetsredovisning som presenteras. Inom företaget syftar granskningen även till att försäkra företagsledningen om att hållbarhetsarbetet bedrivs på ett sätt så att insatta ekonomiska och personella resurser nyttjas optimalt. Granskningen är således en kontroll av att hållbarhetsarbetet fungerar som ett medel för att kunna visa medarbetarna att deras insatser ger förväntat resultat, samt en kontroll av personalens kompetens och kunskapsnivå. Ett annat viktigt syfte med granskningen är att den ska bidra till att övertyga företagets kunder om att företaget lever upp till förväntad hållbarhetskvalitet. Sammanfattningsvis framhäver de många vilt skilda intressenterna kravet på genuin trovärdighet, samtidigt som de ger en antydning om företagets behov av en korrekt, kompetent och målgruppsanpassad kommunikation. (Larsson, 1995, s. 54-57)

Forskning avseende granskning av hållbarhetsredovisningar visar på att det finns många motivationer som är involverade i valet av att granska. Företagsledningar kan även införa granskning i syfte att undanröja press från omgivningen. Det internationella sportföretaget Nike blev till exempel kritiserade för sina arbetsförhållanden i vissa delar av Asien och som respons på denna kritik införde företaget granskning av dessa pro-

cesser. Granskning av hållbarhetsredovisning kan således vara kopplade till frågor som avser riskbedömning och övervakning, hantering av kraftfulla intressenter, skapa marknadsmöjligheter, öka erkännandet av varumärket eller för att skapa legitimitet. (Deegan, 2002, s. 289)

Enligt Larsson (1995, s. 72) bidrar slutligen granskningen av hållbarhetsredovisningen till att kartlägga problem, den stärker förståelsen för ett effektivt fungerande hållbarhetsledningssystem och den uppmuntrar till vidare utveckling och förbättringar. Dessutom kan den externa granskaren tillföra en bredare erfarenhet, kompletterande kompetens och nya kunskaper som kan utnyttjas i den fortsatta utvecklingen av hållbarhetsarbetet. (ibid.) Dessa interna fördelar exemplifieras även av KPMG som framhäver att deras erfarenhet visar att företag kan få betydande interna fördelar till följd av ett externt bestyrkande. Granskningen skapar nämligen möjligheter till att identifiera och förbättra processer inom företagen. Vidare bidrar ett externt bestyrkande till att företag kan skärpa sin rapportering av hållbarhetsinformation för att bidra med mer värde till företagsledningen, kunder, investerare och andra intressenter. (KPMG, 2011) Enligt Larsson (1995, s. 72) kan ett effektivt och trovärdigt hållbarhetsarbete slutligen ha stor betydelse för företagets totala image.

Mycket vetenskaplig litteratur argumenterar för att ett externt bestyrkande av hållbarhetsredovisningen skapar legitimitet inom företag och i samhället, vilket nämnts ovan. Betydligt mindre akademisk litteratur behandlar processen att erhålla och utveckla legitimitet i själva granskningsprocessen, speciellt avseende hållbarhetsredovisningar. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011, s. 33) O'Dwyer et al. (2011, s. 48-49) har i en studie genomfört en undersökning avseende huruvida granskande aktörer kan och faktiskt försöker att legitimera granskningsprocessen av hållbarhetsredovisningar. Detta försöker de åstadkomma genom att främst försöka påverka chefer på företag som publicerar hållbarhetsredovisningar, intressenter till dessa företag och interna revisorer inom företagen. Studien visar att revisorer framförallt fokuserat på att fastställa legitimitet för tjänsten genom att försöka övertyga företag som upprättar hållbarhetsredovisningar om de interna fördelarna och den externa trovärdigheten som granskningen bidrar med. En viktig strategi har också varit att påverka företags inflytelserika intressentgrupper genom att försöka vinna deras stöd för tjänsten. Ett stöd som då karaktäriserar

att granskningsprocessen anses som legitim och som sedan kan användas för att pressa företag till att granska hållbarhetsredovisningen. (ibid.)

4.2.2 Varför granskar inte företag hållbarhetsredovisningen?

Som ovan belysts finns det många fördelar med att låta en extern part undersöka och granska hållbarhetsredovisningen, men trots detta finns det fortfarande en hel del företag som inte är övertygande av granskningens fördelar (Zadek & Raynard, 2004, s. 34). En del företag argumenterar för att en extern granskning av hållbarhetsredovisningen är av begränsad användning samt att den inte bidrar med något extra värde. Samtidigt hävdar andra företag istället att avsaknaden av en granskningsprocess försvagar syftet med hållbarhetsredovisningen. (Adams & Evans, 2004, s. 98) För att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda företag granskar hållbarhetsredovisningen ska nedan redogöras för dels kritik mot granskningen och dels motiv till att inte granska.

4.2.2.1 Kritik mot granskningen

Faktumet att det är ett företags ledning som kontrollerar hela processen för framställningen av hållbarhetsredovisningarna är enligt Owen, Swift, Humphrey och Bowerman (2000, s. 85) oroväckande. De hävdar vidare att företagen inte sanningsenligt visar öppenhet och ansvar gentemot intressenterna då de endast samlar in och kommunicerar ut information som anses lämplig för företagets image (ibid.). Detta faktum har lett till en efterfrågan av en oberoende granskning av hållbarhetsrapporterna för att således säkerhetsställa rapporternas trovärdighet och fullständighet, vilket nämndes ovan. (O'Dwyer & Owen, 2005, s. 208-209) Dock har kritik riktats mot det externa bestyrkandet och huruvida denna är tillräcklig för att undvika kritiken beträffande trovärdigheten och fullständigheten i hållbarhetsredovisningen (Adams & Evans, 2004, s. 98).

Den främsta kritiken som riktats mot det externa bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen handlar om det så kallade förväntningsgapet³ (Adams & Evans, 2004, s. 98). Förväntningsgapet innebär att intressenterna förutsätter att det gjorts mer kvalitetssäkring av hållbarhetsredovisningen än vad som faktiskt gjorts. (O'Dwyer & Owen, 2005, s.

³ Det engelska begreppet *the expectation gap* har i uppsatsen översatts till förväntningsgapet.

211). Gapet uppkommer bland annat till följd av den granskande aktörens brist på teknisk kompetens, lämplighet, självständighet, kommunikation samt engagemang för det allmänna intresset. Dessutom finns det ytterligare faktorer som bidrar till att förväntningarna på granskningen av hållbarhetsredovisningen inte överensstämmer med verkligheten. Ett exempel på en sådan faktor är att granskningen av hållbarhetsredovisningen är avsedd för ett brett spektrum av intressenter med olika och ofta konkurrerande intressen. Ytterligare exempel är avsaknaden av ett rättsligt krav på icke-statligt ägda bolag att granska hållbarhetsredovisningarna samt bristen av fastställda revisionsnormer. (Adams & Evans, 2004, s. 99)

De externa granskarnas legitimitet att agera på uppdrag av intressenterna kan upprätthållas på moraliska, om inte juridiska, grunder. En svårighet i detta agerande är att granskarna utses av företagsledningen och inte av intressenterna. (Adams & Evans, 2004, s. 105). Detta beskrivs enligt Owen et al. (2000, s. 96) som:

"The auditor is appointed by the organisation and is therefore responsible to the organisation. However, the auditor recognises that the purpose of the audit is to add credibility to the social and ethical accountability statement and therefore bears the interest of key stakeholders in mind in preparing the audit report." (ibid.)

Många akademiska forskare har följaktligen riktat kritik mot granskningens trovärdighet och huruvida denna begränsas av företagsledningens inflytande på granskningsprocessen. (Adams & Evans, 2004, s. 105). Exempelvis anser O'Dwyer och Owen (2005, s. 209) att företagsledningens har ett dåligt inflytande på de demokratiska ideal som bör ligga till grund för hållbarhetsredovisningen och dess granskning. Owen et al. (2000, s. 85) hävdar dessutom att kärnan i granskningsprocessen är att förbättra organisationens processer snarare än att ta ansvar gentemot intressenterna. Detta till följd av företagsledningens inflytande.

Sammanfattningsvis hävdar flertalet forskare att en extern granskningsprocess inte är någon garanti för trovärdighet i rapporterna. För att det externa bestyrkandet ska medföra något värde ur ett intressentperspektiv krävs det, enligt Adams och Evans (2004 s.

114), att granskningen utförs av kvalificerade personer som både förstår revisionsprocessen och accepterar företagets etiska, sociala och miljömässiga ansvar. För att minska förväntningsgapet måste granskningen dessutom genomföras enligt vedertagna kvalitetsäkringsprinciper och riktlinjer. För närvarande finns dock inga tillräckliga riktlinjer som täcker de etiska, sociala och miljömässiga aspekterna. Slutligen hävdar emellertid forskarna att det krävs mer än detta för att eliminera förväntningsgapet. Det krävs en radikal förändring där intressenterna får mer inflytande i frågor som rör val av granskare och fastställande av granskningens omfattning. (ibid.)

4.2.2.2 Motiv till att inte granska hållbarhetsredovisningen

Park och Brorson (2004, s. 1095) har framställt en studie avseende valet att granska hållbarhetsredovisningen. De har genom att intervjua 28 svenska företag undersökt utvecklingen av hållbarhetsredovisning i Sverige samt dynamiken bakom företagens beslut att använda respektive inte använda en extern granskning av hållbarhetsredovisningen (ibid.). I studien presenteras fyra huvudargument till varför företag väljer att inte granska sin hållbarhetsredovisning. Det första argumentet är att kostnaden för granskningen är för hög och detta argument används främst av relativt små företag. (Park & Brorson, 2004, s. 1100) Även Larsson (1995, s. 72) behandlar detta argument och att granskningsarbetet är en kostsam process kan enligt honom ses som en nackdel med revisionsarbetet. Den andra orsaken till varför företag väljer att inte granska sina hållbarhetsredovisningar är på grund av att företagen anser att granskningen inte tillför något värde till redovisningen. De företag som använder detta argument i studien är de som är mycket trygga med sina rapporter. De är säkra på att den presenterade informationen redan är trovärdig och menar därför att de inte har något behov av en extern granskning. Ett annat skäl som presenteras är att företagen anser att det finns många andra saker att göra innan företaget är redo för en granskning. Företagen som argumenterar för detta i studien är de som har ett rapporteringssystem som fortfarande är i ett uppbyggnadsskede vilket medför att de inte är mogna för en extern granskning. Det slutliga argumentet som redogörs i studien är att företagen bedömer att det inte finns något behov till granskning. De företag som hävdar detta anser även att granskning av hållbarhetsredovisning endast är användbar för stora multinationella bolag. (Park & Brorson, 2004, s. 1100).

KAPITEL 5

EMPIRISK UNDERSÖKNING

I detta kapitel presenteras det empiriska materialet som insamlats under telefonintervjuer och företagsbesök. Inledningsvis presenteras sex företag som valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. Därefter redogörs för tre företag som valt att granska hållbarhetsredovisningen.

5.1 Företag med obestyrkta hållbarhetsredovisningar

Som nämndes i uppsatsens inledande kapitel har vi valt fokusera vår empiriska undersökning på företag som valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. De intervjuade företagen är Hertz, Billerud, Lantmännen, Axfood, Clas Ohlson samt SEB. För respektive företag kommer nedan ges en kort beskrivning av företaget och dess hållbarhetsredovisning. Därefter följer en djupare redogörelse avseende företagets val att publicera en obestyrkt hållbarhetsredovisning.

5.1.1 Hertz

Hertz biluthyrning har funnits i Sverige sedan 1960 och har idag en rikstäckande verksamhet med cirka 185 uthyrningskontor på 125 orter i Sverige. Internationellt finns Hertz i ett 150-tal länder med cirka 8 300 uthyrningskontor (Hertz, 2012). Hertz i Sverige hade 2010 ungefär 240 heltidsanställda och en nettoomsättning på cirka 480 miljoner kronor (Hertz, 2011). För att undersöka varför Hertz valt att inte granska sin hållbarhetsredovisning genomförde vi en telefonintervju med Hertz hållbarhetssamordnare, Nicklas Steorn. Nicklas ansvarar för hållbarhetsarbetet samt upprättandet av hållbarhetsredovisningen. Dessutom arbetar han med affärsutveckling och följaktligen hållbar affärsutveckling.

5.1.1.1 Att redovisa för hållbarhet

Hertz har upprättat hållbarhetsredovisningar de senaste tre åren. Företaget ville ligga i framkant avseende hållbarhetsarbetet och började således redovisa för hållbarhet rela-

tivt tidigt inom branschen. Ytterligare en anledning till att Hertz började hållbarhetsredovisa var att de svenska statligt ägda bolagen 2008 fick ett krav på sig att upprätta hållbarhetsredovisningar enligt GRI. Hertz har ett flertal stora kunder som är statligt ägda. Dessa har tidigare ställt höga miljökrav vilket ledde till antagandet att dessa bolag förmodligen i framtiden även kommer att ställa krav gällande hållbarhetsarbetet. Nicklas berättar vidare att hållbarhetsarbetet i dagsläget främst handlar om att koppla samman hållbarhetsaspekten med den övriga verksamheten men även om att hitta nya affärsområden.

Hertz hållbarhetsredovisar för närvarande enligt GRI nivå B, vilket enligt Nicklas ibland kan vara problematiskt. En svårighet med hållbarhetsredovisningen är kommunikationen. Hertz olika kontor är utspridda över hela landet och det är därför svårt att få in all information från de olika enheterna samt att de förstår vikten av denna information. En annan svårighet är att arbetet är ganska komplicerat. Företaget har inte denna kompetens internt och har således varit tvungna att köpa in experthjälp i form av konsulttjänster, vilket varit kostsamt.

5.1.1.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Hertz har valt att inte granska sin hållbarhetsredovisning och det finns flera anledningar till detta. En orsak är att de inte känner sig mogna för en granskning, företaget har redovisat för hållbarhet i endast tre år och har därför hittills fokuserat på själva upprättandet av hållbarhetsredovisningen. En annan anledning är att det inte funnits någon efterfrågan från intressenterna. Nicklas berättar att Hertz intressenter uppskattar att de upprättar en hållbarhetsredovisning över huvud taget eftersom det är väldigt ovanligt inom branschen. Nicklas berättar vidare att redovisningen i dagsläget används för att bestyrka arbetet med ISO 26000, standarden för socialt ansvarstagande. Enligt Nicklas säkerställs således trovärdigheten i detta arbete genom att Hertz hållbarhetsredovisar enligt GRI.

Som nämndes ovan har Hertz inte upplevt några krav från intressenterna att granska hållbarhetsredovisningen. Nicklas tror dock att dessa krav kommer att ändras i framtiden, vilket i sin tur medför att ett externt bestyrkande så småningom kommer att bli ett

naturligt steg för Hertz. Emellertid poängterar Nicklas att det finns en ekonomisk verklighet också, *"finns det ingen press från intressenterna förstår jag att man avvaktar"* säger Nicklas. Vidare berättar Nicklas att det inte enbart handlar om kostnaden utan även om att det är väldigt tidskrävande. *"Hållbarhetsarbetet är en mognadsprocess och när man börjar hållbarhetsredovisa har man nog med det"* menar Nicklas. Vidare anser Nicklas att det för närvarande endast är de som säljer bestyrkning som tycker att Hertz ska granska hållbarhetsredovisningen och att om det funnits ett annat tryck från kunder, leverantörer och ägare hade Hertz förmodligen gjort det redan idag.

5.1.2 Billerud

Billerud är en världsledande leverantör av förpackningspapper som bildades genom en sammanslagning av AssiDomäs pappersbruk och Stora Ensos pappersbruk 2001. Företagets produktion sker vid tre svenska massa- och pappersbruk i Gruvön, Karlsborg och Skärblacka samt vid det brittiska bruket i Beetham. För närvarande omsätter Billerud cirka 9 miljarder kronor och har omkring 2 300 anställda i 11 länder. (Billerud, 2012) Vid vår intervju med företaget samtalande vi med Stina Blombäck som är hållbarhets- och energidirektör på Billerud.

5.1.2.1 Att redovisa för hållbarhet

Billerud började redovisa för hållbarhet 2009 och idag upprättar företaget en hållbarhetsredovisning enligt GRI nivå A (Billerud, 2011). Stina berättar att företaget innan 2009 upprättat miljöredovisningar men att hållbarhetsredovisningen blev ett naturligt steg då marknaden började efterfråga en redovisning som inte endast innehöll miljöaspekten. Det är dessutom marknads efterfrågan i form av både produktmarknadens och den finansiella marknadens efterfrågan av en hållbarhetsredovisning som idag är företagets incitament till att redovisa för sitt hållbarhetsarbete. En svårighet med upprättandet av hållbarhetsredovisningen kan, enligt Stina, vara att mottagarna ser den som för komplex, *"vi måste skriva den på ett sätt så att de man riktar hållbarhetsredovisningen till förstår innehållet, det är inte alltid så lätt"* säger hon.

5.1.2.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Stina berättar att Billerud valt att inte revidera hållbarhetsredovisningen. Däremot har en "third party check" genomförts, vilket innebär att företagets revisorer bekräftat Billeruds egen bedömning av att redovisningen innehåller de upplysningar som motsvarar standarden för GRI nivå A. Denna kontroll är dock inte lika djupgående som en formell granskning hade varit. Valet att inte låta hållbarhetsredovisningen formellt granskas grundar sig, enligt Stina, främst i att de inte finns någon tydlig efterfrågan från marknad och intressenter. En granskning skulle innebära mycket administrativt arbete för att ta fram underlag åt revisorerna. Stina menar att företaget inte är beredda att lägga ner mer tid och arbete än vad som behövs. Eftersom de inte finner att intressenterna ställer något krav på ett extern bestyrkande av hållbarhetsredovisningen har de således valt att avstå från en sådan. Även kostnaden är en bidragande faktor till detta val. *"Alla kostnader som inte är nödvändiga undviker vi"*, säger Stina. Hon poängterar att granskningen inte skulle bidra till något mervärde eftersom det inte finns någon tydlig efterfrågan och menar således att en kostnad som inte ger något mervärde är alltid för dyr.

Stina framhåller att företaget uppfattar situationen som att intressenterna anser att Billeruds hållbarhetsredovisning är trovärdig och att de litar på informationen utan att den är formellt granskad. Detta eftersom intressenterna inte ställer något krav på ett externt bestyrkande. Vad intressenterna anser övervägs noga i intressentdialogen som pågår löpande under året. Vidare berättar Stina att företaget skapar trovärdighet i hållbarhetsarbetet på andra sätt. Till exempel har samtliga av Billeruds bruk certifierade verksamhetssystem för såväl kvalitet som miljö, ISO 9001 respektive ISO 14001. Stina menar även att den "third party check", som nämndes ovan, stärker trovärdighetsaspekten ytterligare i hållbarhetsredovisningen.

Eftersom intressenterna, ur företagets synvinkel, följaktligen anser att företagets hållbarhetsredovisning är trovärdig även fast den inte är externt bestyrkt, finns det egentligen ingen negativ aspekt med detta val. Möjligen försämras företagets rankning i undersökningar som görs av olika institut och organisationer på grund av att redovisningen inte är granskad, men i övrigt ser Stina ingen negativ aspekt med att hållbarhetsredo-

visningen inte är externt bestyrkt. Intressenterna spelar en betydande roll i företagets hållbarhetsarbete och det är enligt Stina deras efterfrågan av ett externt bestyrkande som fordras för att företaget ska börja granska hållbarhetsredovisningen. Det spelar mindre roll vad konkurrenterna gör för val avseende granskning av hållbarhetsredovisningen, *"det är intressenternas krav som styr oss och därför inväntar vi deras efterfrågan"* säger Stina. Således beror valet avseende om Billerud ska granska hållbarhetsredovisningen i framtiden på hur intressenternas krav utvecklas menar Stina. Avslutningsvis poängterar hon att de definitivt kommer fortsätta att hållbarhetsredovisa eftersom det finns en tydlig efterfråga på detta.

5.1.3 Lantmännen

De första lantmannaföreningarna bildades i Skaraborgs län 1880. I dag är Lantmännen en av Nordens största koncerner inom livsmedel, maskin, energi och lantbruk. Koncernen ägs av 35 000 svenska lantbrukare, har fler än 10 000 anställda, är verksam i 22 länder och omsätter 38 miljarder kronor. Exempel på varumärken ägda av Lantmännen är Axa, Kungsörnen, Start, Korvbrödsbagarn, Hatting, Schulstad och Kronfågel. (Lantmännens nr. 1, 2012) 2011 upprättade Lantmännen sin sjunde hållbarhetsredovisning och för att bland annat undersöka varför Lantmännen valt att inte granska dessa samtala- lade vi med Lantmännens hållbarhetschef Claes Johansson.

5.1.3.1 Att redovisa för hållbarhet

Lantmännen började upprätta hållbarhetsredovisning med anledning av att de behövde en stabil kanal där de kunde kommunicera företagets hållbarhetsarbete och dess utmaningar. Företagets hållbarhetsredovisning handlar således främst om öppenhet, trovärdighet och transparens i en bransch som är förknippad med miljö- och hållbarhetsutmaningar. Att hitta kontinuerliga kommunikationsvägar för hållbarhetsarbetet är än i dag viktigt menar Claes. Lantmännen är därför aktiva med bland annat bloggar och sociala medier. *"Redovisningen är ett bra basmaterial men man måste också kontinuerligt kommunicera och rapportera"* säger Claes. Han berättar vidare om drivkrafterna bakom hållbarhetsredovisningen och att de externa förväntningarna ökat. Exempelvis är *"ägarna intresserade av att se hur mycket pengar vi har tjänat men också hur det har gått till när vi har tjänat pengarna, vilket hållbarhetsredovisningen lite ger svar på"* berättar

Claes.

5.1.3.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Som nämndes inledningsvis har Lantmännen valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. En anledning till detta val är att de anses medvetna om företagets utmaningar och utvecklingsmöjligheter, *"så länge vi ser utvecklingsmöjligheter i vår redovisning, och så länge vi ser vilka steg vi ska ta"* ses inte granskning som ett alternativ menar Claes. Ytterligare en orsak till detta val är att de inte har något krav eller efterfrågan från intressenterna på ett externt bestyrkande, *"det kostar för mycket i dagsläget jämfört med vad vi skulle få tillbaka, vi har inte tillräckligt stark efterfrågan på en granskning"* säger Claes. Lantmännen skapar istället trovärdighet i hållbarhetsredovisningen genom att de försöker jobba och rapportera på ett trovärdigt sätt. Claes berättar följaktligen att Lantmännen är väldigt öppna och transparenta i rapporteringen genom att de bland annat redovisar för det som har gått bra men även för det som gått mindre bra, *"vi försöker jobba med en öppen och transparent ton och approach i hållbarhetsredovisningen"* säger Claes. Dock anser Claes att det finns ett antal fördelar med en granskning av hållbarhetsredovisningen. Exempelvis skulle granskningen ge interna fördelar, *"när vi kör fast och själva känner att vi inte kan utveckla det här längre då skulle vi definitivt behöva någon som går in granskar och ger oss konkret feedback"* säger Claes. Det finns egentligen ingen negativ aspekt med ett externt bestyrkande utan man skulle få ett ännu starkare dokument om det granskades menar Claes. Likväl har Lantmännen valt att inte granska hållbarhetsredovisningen och detta beror främst på att det är en avvägning mellan granskningens kostnad och värdet som skapas.

Lantmännen har bra rutiner och system avseende hur de rapporterar data så att det är spårbart, vilket gör att företaget skulle vara mogna för en extern granskning menar Claes. Dessutom berättar han att det är viktigt att för Lantmännen att ligga i framkant när det gäller hållbarhet. Därför är det sannolikt att ett externt bestyrkande skulle prioriteras om andra företag i samma bransch började publicera bestyrkta hållbarhetsredovisningar. Ett annat incitament till att börja granska hållbarhetsredovisningen är om intressenternas efterfrågan skulle ökas, *"skulle ägarkravet komma skulle vi givetvis också göra det"* säger Claes. Avseende framtiden framhåller Claes att revisionsbyråerna

i tio års tid har hävdats att alla företag i framtiden så småningom kommer att granska hållbarhetsredovisningen, men där är vi inte än hävdar Claes. *"Samtidigt är det svårt att säga emot att kraven inte skulle skärpas eller att hållbarhetsredovisning blir en allt mer strategisk del av företagets totala värdering"*, säger Claes slutligen.

5.1.4 Axfood

Detaljhandelsföretaget Axfood bildas 2000. Idag bedrivs detaljhandeln genom de egenägda kedjorna Willys, Hemköp och PrisXtra. Därutöver samverkar Axfood med ett stort antal handlarägda butiker knutna till Axfood genom avtal, bland annat inom Hemköpskedjan och Willys men också under varumärken som Handlar'n och Tempo. 2011 hade företaget 237 butiker, 7 062 anställda och en nettoomsättning på 34 795 miljoner kronor. (Axfood, 2012). Vid vår intervju med Axfood samtalade vi med Åsa Domeij som är ansvarig för miljö och socialt ansvar på företaget.

5.1.4.1 Att redovisa för hållbarhet

Axfood har de senaste fyra åren rapporterat sitt hållbarhetsarbete enligt riktlinjerna för GRI och tillämpar idag en hållbarhetsredovisning enligt nivå B (Axfood, 2012). Enligt Åsa finns det främst två anledningar till varför Axfood började hållbarhetsredovisa, nämligen de interna och externa faktorerna. Internt önskade företaget använda hållbarhetsredovisningen till att sammanfatta hållbarhetsarbetet samt till att följa upp olika mål i hållbarhetsprogrammet. Externt ämnade hållbarhetsredovisningen till att på ett sammanhållet sätt berätta för omvärlden vad företaget arbetar med avseende hållbarhetsfrågorna. Åsa berättar att det är ett stort antal aktörer såsom aktieägare, investerare och kunder som är intresserade och har frågor kring företagets hållbarhetsarbete. *"Att driva matbutiker det är något som alla människor har en relation till, det är ett stort intresse för hållbarhetsfrågorna kring mat"* säger Åsa och menar vidare att det sålunda skulle vara väldigt svårt för Axfood att inte ha en hållbarhetsredovisning.

För den ekonomiska redovisningen har Axfood färdiga ekonomisystem där företaget kan hämta in data. Något liknande system finns dock inte för redovisningen av hållbarhetsinformationen. Åsa menar därför att den största svårigheten avseende upprättandet av hållbarhetsredovisningen är att samla in data från organisationens olika enheter

samt att bygga upp system för insamlandet. Andra svårigheter är att denna insamlade data sedan ska var relevant och kvalitetssäkrad.

5.1.4.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Axfood har, vilket nämndes ovan, redovisat för hållbarhet enligt GRI sedan fyra år tillbaka, men har ännu inte valt att externt bestyrka denna. Det finns flera anledningar till detta val berättar Åsa. Den främsta orsaken är att företaget inte upplevt någon efterfrågan på ett externt bestyrkande från sina intressenter. Vidare framhåller Åsa att hållbarhetsredovisningen är nyare än den ekonomiska redovisningen och att företaget därför känner att det finns mycket kvar att utveckla och kvalitetssäkra innan man granskar hållbarhetsredovisningen. Hon menar att företaget vill försäkra sig om att de har all relevant data innan de granskar. När Axfood inte längre själva kan utveckla sin hållbarhetsredovisning blir det aktuellt med ett externt bestyrkande framhåller Åsa. Samtidigt poängterar hon att företaget förmodligen hade valt att granska hållbarhetsredovisningen om det hade funnits en efterfrågan på detta. Följaktligen menar Åsa att företaget känner sig mogna för ett externt bestyrkande men valt att avstå från detta främst på grund av den begränsade efterfrågan. Kostnaden har enligt Åsa inte varit något argument för att avstå en extern granskning. *"Kostnaden har inte varit uppe i diskussion, men om det kommer ett skarpt läge där vi tar ställning till om vi ska börja granska kommer säkert frågan upp"* säger Åsa. Slutligen framhåller Åsa att valet att avstå från en granskning också påverkats av det inte är särskilt vanligt i branschen. *"Hade det varit vanligt i branschen tror jag att intressenterna hade haft en större efterfrågan och därmed hade det varit ett incitament till att börja granska"* säger Åsa.

Åsa berättar att företaget arbetar med trovärdigheten i hållbarhetsarbetet på andra sätt. Exempelvis försöker de förklara hur de får fram material och siffror. *"Vi försöker vara transparenta och pedagogiska som skapar trovärdighet i sig"* säger Åsa. Exempelvis har Axfood en blogg där Åsa kommunicerar företagets hållbarhetsarbete. Vidare berättar hon att Axfood har mycket utåtriktade kontakter med olika intressenter som de träffar varje år. Genom dem får företaget mycket synpunkter på innehållet i redovisningen och på vad som behöver förbättras. Genom att lyssna och ta till sig av sådana synpunkter menar Åsa att de stärker trovärdigheten. Åsa påpekar också att denna intressentdialog

symboliserar en tvåvägskommunikation då företaget också ställer frågor till intressenterna för att få feedback och synpunkter på områden som de utvecklar.

Den enda negativa aspekten som Åsa kan se med att företgets hållbarhetsredovisning inte är granskad är att de går miste om de interna fördelarna som granskningen bidrar med. Åsa tror att de hade fått bra synpunkter som hade kunnat förbättra och utvecklat hållbarhetsredovisningen fortare till följd av en granskning. Dessa interna fördelar är ett incitament som lockar företaget till att börja granska hållbarhetsredovisningen. Även institutionella faktorer påverkar valet, *"om andra företag i branschen börjar granska hållbarhetsredovisningen skulle det vara en nackdel om inte vi också gjorde det"* säger Åsa. Dock poängterar hon att det är omvärldens förväntningar på företaget som styr valet och således krävs efterfrågan på ett externt bestyrkande från intressenterna för att Axfood ska börja granska hållbarhetsredovisningen.

Avslutningsvis framhåller Åsa att hon tror att Axfood i framtiden kommer att låta hållbarhetsredovisningen granskas eftersom hon tror att det generellt sett i näringslivet kommer att bli allt vanligare. *"Att göra riktiga hållbarhetsredovisningar är relativt nytt och nu tror jag att många företag har fullt upp med att försöka förbättra sina hållbarhetsredovisningar med den kunskap de har internt, säger Åsa avslutningsvis.*

5.1.5 Clas Ohlson

Clas Ohlson är ett detaljhandelsföretag som erbjuder produkter inom bygg, hem, multimedia, el och fritid i 139 butiker i Sverige, Norge, Finland och Storbritannien. Företaget grundades 1918 och idag sysselsätter verksamheten närmare 3 500 personer. (Clas Ohlson nr. 2, 2012) Vid vår intervju med Clas Ohlson samtalade vi med John Womack, informations- och investor relations chef på Clas Ohlson. John är dessutom ordförande i Clas Ohlsons CSR forum vilket fattar beslut om mål, strategier och aktiviteter för hela koncernens hållbarhetsarbete samt följer upp att företaget på ett effektivt sätt arbetar mot uppsatta mål (Clas Ohlson nr. 1, 2012). Vidare är John ansvarig för årsredovisningen och hållbarhetsredovisningen.

5.1.5.1 Att redovisa för hållbarhet

Clas Ohlsons hållbarhetsrapport 2010/2011 är företagets tredje och baseras på de senaste riktlinjerna från GRI. Företaget publicerar en obestyrkt hållbarhetsredovisning enligt GRI nivå C (Clas Ohlson nr. 1, 2012). Att arbeta med GRI valdes eftersom det gör det lättare för omvärlden att följa företagets hållbarhetsarbete samt fungerar som ett bra ramverk där de kan redovisa hållbarhetsarbetet på ett transparent och bra sätt berättar John. Dessutom ser företaget GRI som ett steg framåt och som ett arbetssätt som förbättrar hållbarhetsarbetet.

Som nämndes ovan är Clas Ohlson ett renodlat detaljhandelsföretag vilket innebär att företaget inte äger några fabriker samt att produktsortimentet köps in från leverantörer och tillverkare i 30 länder (Clas Ohlson nr. 1, 2012). En svårighet med upprättandet av hållbarhetsredovisningen blir således att Clas Ohlsons måste förlita sig på extern data. *"En svårighet är att vi äger ju inte våra transporter utan vi köper transporttjänster och då måste vi förlita oss på uppgifter från dem när de gäller transporter. Utmaningen är då att man ibland måste jobba med schabloner för att göra dessa beräkningar"* säger John.

5.1.5.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Det finns två väldigt enkla skäl till varför Clas Ohlson valt att inte granska sin hållbarhetsredovisning. För det första framhäver John att de inte finns några som helst önskemål från intressentgrupper på ett externt bestyrkande. Tvärt om möter företaget ofta intressenter som lägger vikt vid att Clas Ohlson bedriver hållbarhetsfrågor på ett kraftfullt sätt och inte ägnar onödigt mycket tid och pengar på administration. För det andra poängterar John kostnaden som en viktig orsak till valet att avstå från en extern granskning. *"Att granska en hållbarhetsredovisning kostar en miljon kronor per år, det är ohyggligt mycket pengar som vi bedömer att vi kan använda i vårt hållbarhetsarbete istället och få mer hållbarhet för pengarna"* säger John. Vidare framhåller han att de som idag efterfrågar ett externt bestyrkande är framförallt revisionsbranschen eller andra konsulter och han markerar att Clas Ohlson inte kommer börja med granskning så länge inga andra intressenter uttrycker ett sådant önskemål eller krav.

Avseende hållbarhetsredovisningens trovärdighet menar John att årsredovisningen i övrigt är granskad av en finansiell revisor. Därmed anser han att arbetsmetoder och processer angående redovisningen generellt, både för finansiell och icke-finansiell information, är granskade. Vidare framhåller John att han inte tror att det finns någon misstro om svenska börsbolags redovisning generellt. I och med detta har John svårt att se någon stor nackdel med att hållbarhetsredovisningen inte är granskad. Han säger dock att *"om och när efterfrågan på ett externt bestyrkande kommer från en viktig intressentgrupp kommer vi att överväga att låta granska hållbarhetsredovisningen"*. Clas Ohlson kommer således invänta denna dag, för idag ser de inte det som väl investerade pengar att lägga en miljon kronor på att revidera hållbarhetsredovisningen.

Slutligen berättar John att Clas Ohlson idag ligger i framkant avseende hållbarhetsarbetet i branschen då många andra företag inte ens rapporterar enligt GRI. Redovisning- och granskningsplanet ökar enormt och det är därför viktigt enligt John att ha i åtanke att bolagen också måste ha möjlighet att ägna sig åt företagets kärnverksamhet och inte lägga orimligt mycket tid och kostnader på administration som i sig inte automatiskt skapar något värde.

5.1.6 SEB

SEB grundades 1856 och är idag en ledande nordisk finansiell koncern. Bankens internationella prägel återspeglas i att banken finns representerad i cirka 20 länder runt om i världen. I Sverige och de baltiska länderna erbjuder SEB rådgivning och ett brett utbud av andra finansiella tjänster. Banken betjänar mer än 4 miljoner kunder och har omkring 17 000 anställda. (SEB nr. 2, 2012) I samband med vår telefonintervju samtalade vi med Cecilia Widebäck West som är hållbarhetschef på SEB. Cecilia arbetar inom avdelningen Group Corporate Sustainability där de är två personer som arbetar centralt med hållbarhetsfrågor. Ett stort uppdrag som Cecilia är involverad i är att försöka höja medvetenheten och kompetensen om hållbarhetsfrågorna inom företaget. Cecilia ansvarar för kommunikationen av hållbarhetsarbetet internt och externt, samt för upprättandet av hållbarhetsredovisningen.

5.1.6.1 Att redovisa för hållbarhet

SEB började upprätta hållbarhetsredovisningar 2007 vilket det finns flera faktorer till framhåller Cecilia. Den främsta anledningen var enligt Cecilia att intressenterna, framförallt kunder och analytiker, började ställa krav på denna typ av rapportering vilket än idag är den största drivkraften till hållbarhetsredovisningen. En annan orsak var att företaget 2004 skrev under Global Compact och upprättandet av en hållbarhetsredovisning tycktes vara ett bra tillvägagångssätt för att rapportera till dem. Idag upprättar SEB hållbarhetsredovisningen enligt GRI nivå C och Cecilia berättar att det är ett påtagligt verktyg för att få upp medvetenhetsfrågan inom området både internt och externt. Rapportering av icke-finansiell information blir allt vanligare och är idag en mycket diskuterad fråga, vilket Cecilia framhåller som en ytterligare drivkraft till fortsatt arbete med hållbarhetsredovisningen. Dock är rapportering av hållbarhetsinformation inte lika etablerat som rapportering av finansiell information vilket kan vara en svårighet menar Cecilia. GRI:s riktlinjer är långt ifrån lika tydliga och konkreta som IFRS (International Financial Reporting Standards), vilket gör att det finns ett stort utrymme för tolkning. SEB har redovisat på något sätt i cirka 56 år, men endast i 4-5 år avseende hållbarhetsfrågor. *"Det är en mognadsfråga, det är svårt att standardisera processen som i den finansiella rapporteringen förrän efter ett tag, och man har därmed inte lika mycket att förhålla sig till"*, säger hon.

5.1.6.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

SEB har valt att inte låta en extern part granska sin hållbarhetsredovisning och det finns ett antal anledningar till detta. En orsak handlar om att SEB för närvarande är inne i mognadsfasen gällande att redovisa för hållbarhet. För att kunna ha en bra granskning som fyller en vettig funktion måste man ha bra processer berättar Cecilia. Hon menar således att granskningen för närvarande skulle *"kosta mer än det smakar"*. Vidare är Cecilia av uppfattningen att hållbarhetsredovisningen innefattar mycket mer än nyckeltal. Enligt Cecilia handlar granskningen främst om att verifiera nyckeltal och kontrollera de processer som används för dessa, vilket gör att det är väldigt mycket i hållbarhetsredovisningen som inte skulle granskas. *"Det är fortfarande ett så pass omoget område"* säger Cecilia, vilket dels innebär att bolag som jobbar med hållbarhetsredovisning kan

utveckla sina processer men dels att även granskarna antagligen måste jobba mer med sina processer av den här typen poängterar Cecilia. Ytterligare en anledning är att SEB hittills inte känt något större tryck från intressenterna avseende ett externt bestyrkande av hållbarhetsredovisningen. Granskningen kräver både interna och externa resurser vilket måste ställas mot hur stort tryck det är från intressenterna, vilket idag inte är speciellt högt berättar Cecilia.

SEB skapar istället trovärdighet i sin hållbarhetsinformation genom att vara öppna. *”En viktig pusselbit i trovärdigheten är att kunna beskriva våra processer på ett trovärdigt sätt”* säger Cecilia. Genom att SEB öppet beskriver processerna och hur de utför saker och ting medför enligt Cecilia att egentligen vem som helst kan granska om SEB lever upp till det som presenteras i hållbarhetsredovisningen. Vidare berättar Cecilia att mycket av hållbarhetsarbetet redan granskas på olika sätt idag. Dels menar hon att det hänger ihop med hur företaget hanterar risker vilket presenteras i årsredovisningen och granskas således i samband med den finansiella revisionen. Cecilia framhäver även att banker karaktäriseras av att många fler än bara revisorer undersöker deras verksamhet, som exempelvis Finansinspektionen.

Cecilia är införstådd med att drivkraften till att granska hållbarhetsredovisningen främst handlar om att höja trovärdigheten både internt och externt. För närvarande har det likväl varit viktigare för SEB att få en samlad bild av vad de gör, att driva frågorna framåt, att öka medvetenheten och kunskapen inom företaget snarare än att få hållbarhetsredovisningen granskad. Att SEB fokuserat på dessa delar innebär dock inte att de så småningom kommer att börja granska hållbarhetsredovisningen menar Cecilia. SEB:s främsta potentiella incitament till att låta hållbarhetsredovisningen granskas är följaktligen trovärdighetsaspekten.

Cecilia är övertygad om att trenden kommer gå åt att allt fler företag väljer att granska sin hållbarhetsinformation. Hon ser också en utveckling mot att den finansiella redovisningen och hållbarhetsredovisningen kommer att integreras. *”Så småningom kommer vi ha en redovisning av icke-finansiella nyckeltal som är integrerade i årsredovisningen och därmed kommer det även vara en granskning av det”*, säger Cecilia. Dock poängterar hon att granskarna behöver hitta bättre verktyg inom området, hon menar att sann trovär-

dighet som granskningen ska bidra med bygger på att hållbarhetsarbetet kan verifieras hela vägen.

5.1.7 Sammanställning av det empiriska materialet avseende företag med obestyrkta hållbarhetsredovisningar

Företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen							
	Hertz	Billerud	Lantmännen	Axfood	Clas Ohlson	SEB	
Hållbarhetsredovisning	Varför började ni redovisa?	Ville vara i framkant. Kravet på statligt ägda bolag.	Marknadens efterfrågan.	En stabil kanal för att kommunicera hållbarhetsarbetet.	För internt och externt bruk.	Lättare för omvärlden att följa företagets hållbarhetsarbete	Intressenternas krav. Undertecknandet av Global Compact.
	Vilka är era drivkrafter?	Koppla hållbarhet med övrig verksamhet. Bestyrka ISO 26000.	Produkt- och finansiella marknadens efterfrågan.	Möta externa förväntningar.	Omvärldens stora intresse för hållbarhetsfrågor.	-	Intressenternas krav. Öka medvetenheten internt och externt.
	Finns det några svårigheter?	Kommunikationen mellan olika kontor. Intern kompetens saknas.	Komplex, mottagaren måste förstå innehållet.	Att ta nya steg och utveckla hållbarhetsarbetet.	Att samla in data samt bygga system för insamlandet.	Måste förlita sig på extern data.	GRI:s riktlinjer är inte lika tydliga som IFRS.
Granskning och bestyrkande	Varför har ni valt att inte granska?	Ej mogna. Ingen efterfrågan från intressenter. Kostnaden.	Ingen efterfrågan från intressenterna. Kostnaden.	Medvetna om sina utvecklingsmöjligheter. Inget krav från intressenterna.	Ingen efterfrågan från intressenterna.	Inget krav från intressenterna. Kostnaden.	Inget intressentkrav. Ej mogna. Kostnaden. Granskarna måste utveckla processerna.
	Hur skapar ni trovärdighet?	Extern miljörevisor (DNV). Bestyrka ISO 26000.	Certifierade verksamhetssystem. "Third party check".	Öppenhet genom kontinuerlig kommunikation.	Öppenhet och transparens.	Vissa delar granskas genom den finansiella revisionen.	Öppenhet. Finansinspektionens undersökning.
	Finns det några incitament till att börja granska?	Fler krav från intressenter.	Intressenternas efterfrågan.	Vanligare i branschen. Ökat krav från intressenter.	Intressentkrav. Interna fördelar. Vanligare i branschen.	Önskemål från viktiga intressentgrupper.	Trovärdigheten.
	Kommer ni att börja granska i framtiden?	Inom något år.	Inväntar intressenternas efterfrågan.	Förmodligen.	Ja.	Den dagen intressenterna kräver det.	I samband med integrering.

Figur 5.1 Sammanfattande figur av företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen (Källa: egen)

5.2 Företag med bestyrkta hållbarhetsredovisningar

För att få en bredare förståelse av företags val angående granskning av hållbarhetsredovisningen har vi även valt att intervjua tre företag som publicerar bestyrkta hållbarhetsredovisningar, vilket nämndes i uppsatsens inledande kapitel. De intervjuade företagen är Holmen, Trelleborg och Folksam. För respektive företag kommer nedan ges en kort beskrivning av företaget och dess hållbarhetsredovisning. Därefter följer en djupare redogörelse avseende företags val att publicera en bestyrkt hållbarhetsredovisning.

5.2.1 Holmen

Holmen grundades 1609 och har således en lång historia bakom sig. Idag är företaget en skogsindustrikoncern som tillverkar tryckpapper, kartong och trävaror samt bedriver verksamhet inom skogsbruk och energi. Holmenkoncernen har fem produktionsanläggningar i Sverige samt en i vardera Storbritannien och Spanien. (Holmen nr. 1, 2012) 2011 omsatte Holmen cirka 18,6 miljarder kronor och hade omkring 4 000 anställda (Holmen nr. 2, 2012). Under vår telefonintervju med Holmen talades vi vid med Lars Strömberg. Han började arbeta som miljöchef på Holmen för cirka 11 år sedan och har på senare år blivit betitlad hållbarhetschef. Lars berättar om många olika ansvarsområden som tillfaller honom som hållbarhetschef, och däribland ansvaret för sammanställningen av koncernens hållbarhetsredovisning.

5.2.1.1 Att redovisa för hållbarhet

I början på 90-talet infördes miljöledningssystemet ISO 14001 för att få en bättre struktur på miljöarbetet i företaget. 1993/1994 började Holmen bifoga ett appendix till årsredovisningen där företaget på några sidor redovisade för miljösituationen. Dessa miljörapporter visade sig vara ett mycket framgångsrikt arbete. I samband med att Lars började arbeta på Holmen 2001 började enkäter från hållbarhetsanalytiker runt om i Europa strömma in till företaget. Att besvara dessa enkäter blev så småningom mycket tidskrävande eftersom frågorna berörde mycket mer än bara miljöområdet. Lösningen blev en hållbarhetsredovisning som samlade information avseende ekonomisk utveckling, socialt ansvarstagande och miljöansvar på ett ställe. Detta var orsaken till att Hol-

men började med att upprätta hållbarhetsredovisningar 2004. *"Hållbarhetsredovisningen var ett verktyg i arbetet med alla dessa utvärderingar som företaget utsätts för"* säger Lars. Han framhåller vidare att de frågor som hållbarhetsredovisningen inte kan ge svar på fungerar som en drivkraft för företaget att arbeta med och utveckla redovisningen till nästa år. *"Enkäterna och analytikernas frågor till oss ger oss bränsle till att hela tiden bli bättre och att utveckla vår redovisning"* säger Lars. Ytterligare drivkrafter till upprättandet av hållbarhetsredovisningen är att sträva efter att kunna svara på alla GRI:s indikatorer. Holmen upprättar idag en hållbarhetsredovisning enligt GRI nivå A+. Lars uttrycker det som att det är en "tävling" att nå A-nivån och att sedan stanna där. Vidare framhåller Lars att med Holmens storlek är arbetet med upprättandet av hållbarhetsredovisningen hanterbart, han menar att Holmen är ett relativt litet företag och anser därför att det inte är något stort problem att upprätta hållbarhetsredovisningen.

5.2.1.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Som tidigare nämnts började Holmen att redovisa för sitt miljöarbete i början av 90-talet och utvecklade detta till hållbarhetsredovisningar 2004. Det var först under 2010 som Holmen lät hållbarhetsarbetet granskas av en extern part. Anledningen till att företaget länge valde att inte granska dessa rapporter var att miljö- och personaldata månatligen och årligen redovisas till olika typer av myndigheter. Därför finns det inte någon möjlighet att "fuska" med siffror och Lars framhåller att de kände sig trygga med den information som redovisats. 2010 valde Holmen att infoga hållbarhetsredovisningen i årsredovisning och förvaltningsberättelsen. I och med denna integration berättar Lars att det blev mer per automatik nödvändigt att granska hållbarhetsredovisningen. Lars framhåller även vikten av att låta en revisionsfirma utföra granskningen, han menar att man måste ha den typen av extern granskare för att få en ordentlig bestyrkande-rapport.

Efter två års granskning av hållbarhetsredovisningen berättar Lars att han är mycket positivt inställd och ser många fördelar. Han menar att man inom företaget fått bättre ordning på data och att rutinerna kring sammanställning och kommunikation av data har skärpts. Lars berättar om de fabriksbesök som gjorts i samband med granskningen för att kontrollera hur fabriker arbetar med miljöfrågorna. *"Man får en bra genomlys-*

ning av organisationen och arbetssättet” säger Lars. Vidare understryker Lars att granskningen bidrar till trovärdigare information, men påpekar samtidigt att trovärdigheten inte är det viktigaste med granskningen. En mycket viktig drivkraft till granskningen är enligt Lars kravet från hållbarhetsanalytikerna. Han anser inte att kunder eller andra intressenter ställer något krav på granskning av hållbarhetsredovisningen. Lars säger att *”de pengarna som vi nu satsar på att ha en extern granskning av den här typen av data får vi igen många gånger om”*. Granskningen har nu blivit en naturlig del genom att hållbarhetsredovisningen inkluderats i årsredovisning och förvaltningsberättelse. Lars poängterar att Holmen självklart kommer fortsätta med att granska hållbarhetsredovisningen i framtiden, *”det finns ingen väg tillbaka”*, säger han. När revisorerna utför sin granskning hittar de ett antal ”brister” och ger i sin rapport ett antal rekommendationer på saker som Holmen måste bearbeta och bli bättre på. *”Granskningen medför en förbättringsprocess som det skulle kännas väldigt konstigt att bryta”*, säger Lars slutligen.

5.2.2 Trelleborg

Trelleborg grundades 1905 och växte snabbt till att bli Skandinaviens ledande gummi-företag. Idag är företaget en global industrikoncern som omsätter cirka 27 miljarder kronor och har omkring 20 000 anställda i över 40 länder. Trelleborgskoncernens produkter återfinns i en mängd olika sammanhang världen över. Produkterna består av teknologiska lösningar som tätar, dämpar och skyddar investeringar, processer och människor i krävande industriella miljöer. (Trelleborg, 2012) Vid vår intervju besökte vi Trelleborgskoncernens huvudkontor i Trelleborg. Där möttes vi av Rosman Jahja som är Communication Manager på företaget. Rosman har arbetat på Trelleborg i cirka sex år och har sedan ungefär fem år tillbaka ansvarat för att organisera hållbarhetskommunikationen och hållbarhetsredovisningen inom företaget.

5.2.2.1 Att redovisa för hållbarhet

Angelägenheten för Trelleborg att ta ansvar för miljön växte fram under 90-talet, då det så småningom blev allt vanligare att rapportera för miljöarbete. Trelleborg började publicera miljörapporter 1998. I början på 2000-talet förändrades företags samhällsansvar till att innefatta fler faktorer än miljön, detta i samband med att konceptet ”Triple

Bottom Line” växte fram. Miljörapporterna förvandlades då till hållbarhetsredovisningar som innefattade ett bredare hållbarhetsarbete än bara miljön. Trelleborg tog ett aktivt beslut att börja redovisa enligt GRI 2004/2005. Stora industriföretag har ett krav på sig att vara transparenta och visa vad man arbetar med samt att detta ska vara godtagbart ur samhällets synvinkel. Anledningen till att Trelleborg tidigt började redovisa för sin hållbarhet är enligt Rosman en naturlig följd av att stora företag går först i den vågen. Företaget upprättar en hållbarhetsredovisning enligt GRI nivå B+. Rosman berättade att företagets mål är att lägst uppnå B+ nivån, men att företaget skulle kunna avancera till A-nivån utan allt för stor ansträngning. Detta är dock inget uttalat mål i dagsläget menar Rosman, men kommer troligen att ske inom en period av tre år.

Drivkrafterna till att hållbarhetsredovisa är många och de har dessutom förändrats över tiden framhåller Rosman. Till en början handlade arbetet om att endast uppfylla lagarna vilket idag anses mer banalt. En del trista historier där Trelleborg inte uppträtt korrekt har också varit faktorer som påverkat hållbarhetsarbetet. Eftersom stora industriföretag måste kunna visa att man tar ansvar för sin verksamhet och vara en god samhällsmedborgare, påpekar Rosman att även varumärkesfrågan är en viktig drivkraft. Vidare är intressenternas krav även viktiga drivkrafter till hållbarhetsredovisningen.

Processen att upprätta en hållbarhetsredovisning är en utmaning enligt Rosman. Det är en stor uppgift eftersom det är många olika enheter som deltar för att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företaget. Rosman tycker inte att det finns något problem med att upprätta en hållbarhetsredovisning, utan snarare att göra en bra hållbarhetsredovisning. Rosman framhåller också att övning ger färdighet – hållbarhetsredovisningen blir bättre år från år.

5.2.2.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Enligt Rosman är det i grund och botten den ökade trovärdigheten som är anledningen till varför Trelleborg granskar sin hållbarhetsredovisning. Trelleborg är ett stort internationellt företag med mängder av olika enheter. Därför kan det naturligtvis bli fel ibland, det finns många tänkbara felkällor menar Rosman. En oberoende granskning är därför ett sätt för de interna medarbetarna att känna att det inte bara är dem som ska

bedöma om informationen är bra. Genom att ha någon utifrån som ifrågasätter siffrorna får man verkligen underlaget verifierat. *”Det är för att vi ska känna att det vi lämnar ifrån oss är tillräckligt bra helt enkelt”* säger Rosman. En annan fördel med granskningen är enligt honom att den skapar en förbättringsprocess, de externa granskarna hjälper till och ser svagheter i redovisningsprocessen vilka företaget kan förbättra.

En betydande drivkraft till granskningen av hållbarhetsarbetet är således trovärdigheten, *”vi brukar tala om att vi har fem, sex stora intressentgrupper och att vi ska vara trovärdiga i deras ögon”* säger Rosman. Följaktligen nämner han olika viktiga intressenter som exempelvis leverantörer, kunder, anställda, ägare, samhället och myndigheter. Rosman berättar vidare att drivkrafterna till granskningen hänger samman med drivkrafterna till upprättandet av hållbarhetsredovisningen samt att dessa förändrats över tiden. Eftersom hållbarhetsredovisningen är sprungen ur miljöredovisningen handlade de första drivkrafterna om *”compliance”* och om att uppfylla lagen. Därefter blev det ett större fokus på risker och kostnader. Den senaste drivkraften har varit att utvecklingen av hållbarhetsarbetet blivit en del av själva *”businessen”*. Trelleborg tänker således inte längre bara på det som sker inom fabriksgrindarna utan även på hur företagets produkter och tjänster passar ihop med hållbarhetsarbetet och om dessa tillför något till samhället i stort.

Trelleborg har valt en erkänd revisionsfirma som extern granskare av hållbarhetsredovisningen vilket i sig leder till att hållbarhetsredovisningen blir ännu trovärdigare berättar Rosman. För närvarande genomförs en översiktlig granskning och Rosman menar att en granskning på en annan nivå skulle vara oerhört kostsamt. Granskningens höga kostnad är enligt Rosman den största negativa aspekten med granskningen ur ett företags synvinkel. Han anser dock att granskningen är värd kostnaden men poängterar samtidigt att det kan finnas motsägande åsikter om detta inom företaget. Slutligen berättar Rosman att de troligen kommer fortsätta att granska hållbarhetsredovisningen i framtiden. Han framhåller att det skulle krävas något stort som till exempel att Trelleborg hamnade i en stor ekonomisk kris för att de skulle sluta med granskningen. Dock anser Rosman att det skulle vara fel ställe att spara pengar på.

5.2.3 Folksam

Folksam är ett ömsesidigt försäkringsbolag som grundades 1908. Över 100 år senare är Folksam idag ett av Sveriges största försäkringsbolag, med en vision om att människor ska känna sig trygga i en hållbar värld. Folksam erbjuder både sak- och livförsäkringar för både privatpersoner och företag. Folksam omsätter omkring 230 miljarder kronor och har cirka 3 600 medarbetare över hela landet. (Folksam nr. 1, 2012) I samband med vår telefonintervju med Folksam samtalande vi med Emilie Westholm som är bolagsanalytiker på avdelningen ansvarsfullt ägande. Emilie arbetar med Folksams ansvarsfulla investeringar. Emilie kommer i kontakt med Folksams hållbarhetsredovisning i och med att hennes avdelning, ansvarsfullt ägande, redovisar i denna.

5.2.3.1 Att redovisa för hållbarhet

Folksam har engagerat sig i miljöfrågor och trafiksäkerhet sedan 70-talet. År 2003 började Folksam att publicera hållbarhetsredovisningar som idag upprättas enligt GRI nivå B+ (Folksam nr. 2, 2012). Emilie menar att främsta anledningen till varför Folksam började hållbarhetsredovisa var att för att visa omgivningen vad företaget faktiskt gör. Folksams främsta drivkrafter till att fortsätta med hållbarhetsredovisningsarbetet är således att visa vad företaget gör dels för kunder, som också är företagens ägare, men även för de företag som Folksam äger aktier i. Emilie berättar att Folksam ställer krav på att dessa företag ska vara ansvarsfulla och säger att *"det är viktigt att vi lever som vi lär"*. Emilie relaterar redovisningen till en utvecklingsprocess, hon menar att rapporteringen gör det tydligare för företaget vad de gör och åskådliggör även vad de kan bli bättre på. Upprättandet av hållbarhetsredovisningen är en ren utmaning menar Emilie, det är många olika delar av företaget som ska samordnas i hållbarhetsredovisningen.

5.2.3.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Som nämndes ovan ställer Folksam krav på företagen som de äger aktier i. De vill att företagen är öppna och transparenta samt redovisar för relevant information. Dessutom föredrar Folksam att företagen har en extern granskning av denna information. För att kunna ställa dessa krav menar Emilie att det är viktigt för Folksam att granska sin egen hållbarhetsredovisning; att leva som de lär. Emilie menar vidare att trovärdighet-

en är en självklar anledning till granskningen av hållbarhetsredovisningen. Det är således ett sätt för Folksam att tydligt och med trovärdighet visa vad de står för. Förutom att låta sin hållbarhetsredovisning bli externt granskad skapar Folksam trovärdighet genom att vara öppna på olika sätt. Emilie berättar att denna öppenhet bland annat sker genom att Folksam presenterar mycket information på hemsidan samt genom de olika bloggarna inom området där Folksam öppet exempelvis försöker visa hur de jobbar med hållbarhetsfrågorna.

Emilie berättar också om drivkrafterna till granskningen av hållbarhetsredovisningen, där de interna drivkrafterna spelar en viktig roll. *"Jag tror internt att fler och fler uppskattar att ha revisorer som granskar, det blir då en mer tydlig struktur på hela arbetet redan innan man redovisar"* säger Emilie. Att Folksam fått bättre struktur och ordning på hållbarhetsarbetet samt att hållbarhetsredovisningen förbättrats sedan de började med granskningen ses som tydliga fördelar. Den enda negativa aspekten med granskningen är enligt Emilie kostnaden. Dock anser hon att granskningen är värd kostnaden, vilket tillsammans med trovärdighetsfrågan och att det för Folksam är viktigt att *"leva som de lär"* leder till att Emilie tror att Folksam även i framtiden kommer att granska sin hållbarhetsredovisning.

5.2.4 Sammanställning av det empiriska materialet avseende företag med bestyrkta hållbarhetsredovisningar

Företag som granskar hållbarhetsredovisningen				
	Holmen	Trelleborg	Folksam	
Hållbarhetsredovisning	Varför började ni redovisa?	Samla info på ett ställe.	Krav på transparens. Stora företag går först.	Visa omgivningen vad företaget faktiskt gör.
	Vilka är era drivkrafter?	Ge analytikerna svar på sina frågor. Svara på alla GRI:s indikatorer.	Stärka varumärket. Intressenternas krav.	Visa att de "lever som de lär".
	Finns det några svårigheter?	Inga.	Att upprätta en bra redovisning. Många olika enheter deltar.	Många olika delar av företaget ska samordnas.
Granskning och bestyrkande	Varför har ni valt att granska?	Pga. integrerade rapporter.	Öka trovärdigheten.	Att "leva som de lär". Öka trovärdigheten.
	Vilka är de främsta drivkrafterna?	Krav från hållbarhetsanalytiker. Interna fördelar.	Ökar trovärdigheten. Förbättra processer.	Interna fördelar.
	Finns det någon negativ aspekt?	Kostnaden.	Kostnaden.	Kostnaden.
	Kommer ni fortsätta att granska i framtiden?	Ja, det finns ingen väg tillbaka när man väl börjat.	Ja.	Ja.

Figur 5.2 Sammanfattande figur över företag som granskar hållbarhetsredovisningen (Källa: egen)

KAPITEL 6

ANALYS

I detta kapitel kommer vi analysera insamlad empiri med hjälp av uppsatsens teoretiska referensram. Inledningsvis diskuteras kort varför företag upprättar hållbarhetsredovisningar. Därefter analyseras faktorer som påverkar valet att bestyrka respektive inte bestyrka hållbarhetsredovisningen samt en avslutande slutdiskussion.

6.1 Varför upprättar företag hållbarhetsredovisningar?

Som nämndes i uppsatsens inledande kapitel samt i teorikapitlet är det idag betydelsefullt för organisationer att visa omvärlden vad företaget står för och hur de arbetar. Detta har även påpekats av samtliga respondenter i vår empiriska undersökning. Nedan kommer vi sammanställa ett antal faktorer som påverkar respondenternas val att upprätta en hållbarhetsredovisning och som således bidrar till en ökad förståelse av den rådande situationen i Sverige.

6.1.1 Intressenternas efterfrågan

Enligt intressentmodellen som presenterades tidigare i uppsatsen råder ett ömsesidigt beroendeförhållande mellan företag och dess viktigaste intressenter. Intressentmodellen är enligt Egels (2003) det vanligaste verktyget för att förklara varför företag ska ta ett större ansvar och handla etiskt. Enligt denna teori kan företag således påverka intressenters uppfattning om företagets samhällsansvar genom att redovisa för hållbarhet. De kvalitativa intervjuer som genomförts med samtliga respondenter visar tydligt att den främsta anledningen till att företag arbetar med hållbarhetsfrågor och upprättar hållbarhetsredovisningar beror på att intressenterna efterfrågar denna typ av information. Följaktligen kan vi konstatera att företag tenderar att upprätta hållbarhetsredovisningar till följd av intressenternas efterfrågan, vilket således verifierar Egels (2003) ståndpunkt.

6.1.2 Ökad legitimitet

Enligt Guthrie och Parker (1989) kan legitimitetsteorin användas för att förklara varför företag redovisar för hållbarhet. För att samhället ska uppfatta och acceptera företaget som en god samhällsmedborgare måste företag således lämna tillräckligt med information och motivera sin existens. Även den svenska studien framställd av Hedberg och von Malmborg (2003) visar att företag redovisar för hållbarhetsarbetet för att erhålla legitimitet från samhället. I vår empiriska undersökning har vi sett tydliga trender som visar på att företag upprättar hållbarhetsredovisningar med anledning av att de vill vara legitima i omvärldens ögon. Exempelvis berättade Emilie Westholm, Folksam, att den främsta anledningen till att Folksam upprättar hållbarhetsredovisningen är att de vill vara trovärdiga i omgivningens ögon och visa vad de verkligen gör. Således visar vår empiriska undersökning på att Guthrie och Parkers (1989) samt Hedberg och von Malmborgs (2003) teoretiska synsätt fortfarande skulle kunna användas för att förklara varför företag upprättar hållbarhetsredovisningar.

6.1.3 Institutionella påtryckningar

Enligt Ljungdahl (1999) tenderar företag att följa de trender som råder, vilket redogjordes i uppsatsens teorikapitel. Förfarandet att upprätta en hållbarhetsredovisning förklaras enligt Ljungdahl (1999) genom att hållbarhetsarbetet och rapporteringen av detta blivit institutionaliserat i samhället och anses legitimt. Denna förklaring påträffades även i vår empiriska undersökning där ett antal respondenter upprättade hållbarhetsredovisningar till följd av institutionella påtryckningar. Exempelvis framhöll Rosman Jahja, Trelleborg, att företaget började redovisa för sitt miljöarbete och senare även för hållbarhetsarbete till följd av att det blev allt vanligare i branschen. Följaktligen kan även den institutionella pressen vara en förklarande faktor till upprättandet av hållbarhetsredovisningen.

6.2 Granskning av hållbarhetsredovisningen

Den information som presenteras i företags hållbarhetsredovisningar spelar allt större roll för hur intressenterna uppfattar företags värde. Med anledning av detta är det tämligen viktigt att företag försöker visa kvalitet och tillförlitlighet i den information som

presenteras. Detta kan åstadkommas på olika sätt, där en oberoende granskning av hållbarhetsredovisningen är en möjlig väg. Följaktligen är upprättandet av hållbarhetsredovisningen och granskningen av denna nära relaterade. Därför kan teorierna som används för att förklara varför företag upprättar hållbarhetsredovisningar också användas för att bland annat förklara varför företag granskar respektive inte granskar hållbarhetsredovisningen.

6.2.1 Vilka är de starkaste drivkrafterna till att granska hållbarhetsredovisningen?

Vår empiriska undersökning har visat på ett antal skilda incitament och drivkrafter till att granska hållbarhetsredovisningen. Dessa har nedan analyserats utifrån den teori som redogjorts för i uppsatsen.

6.2.1.1 Tillgodose intressenterna med trovärdig information

I uppsatsens teorikapitel framhölls det att företags hållbarhetsredovisningar kan variera enormt avseende kvalitet och karaktär. Detta har vi även uppmärksammat när vi studerat olika företags hållbarhetsredovisningar under arbetets gång. Enligt legitimitetsteorin ställer samhället och således intressenterna krav på att informationen som presenteras i hållbarhetsredovisningen ska vara fullständig och trovärdig. Syftet med ett externt bestyrkande av hållbarhetsredovisningen är enligt Dando och Swift (2003) att tillgodose intressenterna med sanningsenlig information som de kan lita på. Granskningen kan således ur ett teoretiskt perspektiv säkerställa samhällets och intressenternas krav på genuin trovärdighet i hållbarhetsredovisningen. I vår empiriska undersökning kan vi se tydliga mönster på att företag tenderar att granska hållbarhetsredovisningen i syfte att öka trovärdigheten i den redovisade informationen. Som tidigare nämndes berättade exempelvis Rosman Jahja, Trelleborg, att företaget strävar efter att redovisa trovärdig information och att de valt att granska hållbarhetsredovisningen för att uppfylla denna strävan. *"Vi brukar tala om att vi har fem, sex stora intressentgrupper och att vi ska vara trovärdiga i deras ögon"* sade Rosman.

Legitimitetsteorin är följaktligen en förklarande och viktig faktor till varför företag väljer att granska hållbarhetsredovisningen. Däremot har ingen av respondenterna, varken de som granskar eller de som inte granskar hållbarhetsredovisningen, framhållit att

intressenterna ställer något specifikt krav på att hållbarhetsredovisningen bör granskas. Med anledning av detta torde intressentteorin inte kunna användas för att förklara varför företag granskar hållbarhetsredovisningen. Eftersom intressenterna ställer krav på företag att vara legitima anser vi dock att det indirekt är intressenternas krav som tillgodoses till följd av en granskning. Detta förtydligar det faktum som Gray et al. (1995) framställt om att intressentteorin och legitimitetsteorin kan ses som två överlappande teorier.

Som framhållits tidigare i uppsatsen visar forskning inom området på att det finns många motivationer involverade i valet av att granska hållbarhetsredovisningen. Exempelvis framhöll Deegan (2002) att företagsledningar kan införa granskning i syfte att undanröja press från omgivningen. I vår undersökning har vi inte påträffat en sådan förklaring till valet att granska hållbarhetsredovisningen. Detta kan bero på att företag i allmänhet inte är benägna att offentliggöra känslig information. Anmärkningsvärt är dock att Rosman Jahja, Trelleborg, berättade att deras hållbarhetsarbete påverkats av pressen från omgivningen till följd av att företaget inte uppträtt korrekt.

6.2.1.2 Erhålla interna fördelar

Förutom att skapa trovärdighet i den redovisade informationen har det i uppsatsen argumenterats för att granskningen av hållbarhetsredovisningen även bidrar till interna fördelar för företagen. Den externa granskaren tillför enligt Larsson (1995) en bredare erfarenhet och kompletterande kompetens som bistår med att kartlägga problem och förbättra arbetsprocesser inom företagen. Enligt Fredrik Ljungdahl, specialtrevisor PwC, är de interna fördelarna den främsta fördelen med granskningen av hållbarhetsredovisningen, vilket poängterades i intervjun med honom. Samtliga respondenter med bestyrkta hållbarhetsredovisningar framhöll att de interna fördelarna är en viktig drivkraft till att granska hållbarhetsredovisningen. Som nämnts ovan poängterade exempelvis Emilie Westholm, Folksam, att granskningen bidrar till interna fördelar i form av bättre struktur och ordning på hållbarhetsarbetet. Även Lars Strömberg, Holmen, framhävde de interna fördelarna med granskningen och menade att *"de pengarna som vi nu satsar på att ha en extern granskning av den här typen av data får vi igen många gånger om"*. Anmärkningsvärt är dock att vår undersökning visar på att de interna fördelarna

inte var ett indelande incitament till att införa granskning, istället anses de interna fördelarna vara viktiga drivkrafter för att fortsätta med granskningen. Detta faktum verifierar kritiken som framställdes av Owen et al. (2000) om att kärnan i granskningsprocessen av hållbarhetsredovisningar numera handlar om att förbättra företags processer snarare än att ta ansvar gentemot intressenterna. Vi har dessutom fått intrycket av att samtliga respondenter som granskar hållbarhetsredovisningen var förvånade över hur mycket mervärde och nytta granskningen bidrog med i form av interna fördelar än vad de innan införandet var införstådda med.

6.2.2 Varför väljer företag att inte låta sin hållbarhetsredovisning granskas?

Av ovan förda analys framgår att det finns både externa och interna fördelar med att låta en extern part undersöka och granska hållbarhetsredovisningen. Likväl finns det, vilket redogjorts för i uppsatsen, fortfarande en hel del företag som inte är övertygande av granskningens fördelar. Som tidigare nämnts har till exempel en hel del kritik riktats mot granskningen av hållbarhetsredovisningar. Vi har funnit ett flertal motiv till varför företag väljer att inte granskar hållbarhetsredovisningen. Utifrån den teori och empiri som uppsatsen behandlar kommer vi nedan analysera dessa motiv.

6.2.2.1 Intressenternas efterfrågan och de institutionella kraven

Företag behöver incitament för att friställa resurser till att börja granska en hållbarhetsredovisning som tidigare varit obestyrkt. Exempel på sådana incitament är krav från intressenterna eller lagstiftning. För närvarande finns det, som tidigare nämnts, inget krav från lagstiftarens sida på svenska icke-statligt ägda företag att bestyrka hållbarhetsredovisningarna. Utvecklingen har istället till stor del styrts av intressenternas påtryckningar. Företag måste således fortlöpande utvärdera sin ställning och ta hänsyn till vad intressenterna efterfrågar. Enligt Adams (2004) är intressentdialogen det ultimata verktyget för att skapa legitimitet i hållbarhetsredovisningen. Detta bekräftades tydligt i vår empiriska undersökning där majoriteten av respondenterna berättade att de för en dialog med sina intressenter.

Samtliga respondenter med obestyrkta hållbarhetsredovisningar har framhävt att de inte upplevt någon tydlig efterfrågan från marknaden eller intressenterna på ett externt

bestyrkande av hållbarhetsredovisningen. Därmed kan vi se ett påtagligt mönster som visar att företag väljer att avstå från att granska hållbarhetsredovisningen till följd av att de inte upplever något krav från intressenter på detta. Detta belystes bland annat av Stina Blombäck, Billerud, som sade *"det är intressenternas krav som styr oss och därför inväntar vi deras efterfrågan"*. Faktumet att det är intressenterna som styr företags val huruvida de ska granska hållbarhetsredovisningen eller inte symboliserar intressenteorin som en avgörande förklarande faktor till att inte granska hållbarhetsredovisningen.

Från vår empiriska undersökning av företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen fann vi således att respondenterna inte upplevde några påtryckningar eller krav från intressenterna avseende ett externt bestyrkande. Likväl framhöll samtliga respondenter med obestyrkta hållbarhetsredovisningar att de skulle börja granska hållbarhetsredovisningen om intressenternas efterfrågan på ett externt bestyrkande ökades. I dagsläget anser flera av respondenterna med obestyrkta hållbarhetsredovisningar att den främsta efterfrågan av ett externt bestyrkande kommer från revisionsbranschen, vilket verifierar O'Dwyer et als. (2011) studie om revisorernas påtryckningar. Dock poängterades det av respondenterna att de inte kommer att börja granska hållbarhetsredovisningen för att tillfredsställa revisorerna. Detta tyder på att revisorerna synnerligen ännu inte lyckats skapa legitimitet för denna tjänst. Claes Johansson, Lantmännen, belyste exempelvis att företaget kommer att börja granska hållbarhetsredovisningen när efterfrågan på ett externt bestyrkande kommer från en viktig intressentgrupp. Han framhöll även de institutionella påtryckningarna och menade att ett externt bestyrkande skulle prioriteras om andra företag i samma bransch började publicera bestyrkta hållbarhetsredovisningar. Clas påstående stämmer sålunda väl överens med Deegan (2002); Dimaggio och Powell (1983) och Ljungdahls (1999) syn på att företag tenderar att följa trender som råder. Till skillnad från Clas ansåg dock Stina Blombäck, Billerud, att företaget inte påverkas av konkurrenternas val avseende granskning av hållbarhetsredovisningen. Följaktligen råder det delade meningar om huruvida en institutionell press skulle påverka valet att bestyrka hållbarhetsredovisningen eller inte.

6.2.2.2 Avvägning mellan nytta och kostnad

Samtliga respondenter i uppsatsens empiriska undersökning anser att ett externt bestyrkande är en stor investering. För att företag ska börja granska hållbarhetsredovisningen måste således intressenternas efterfrågan vara tillräckligt stor, vilket nämndes ovan. Dessutom krävs det att nyttan med ett externt bestyrkande överstiger kostnaden. Detta berörde bland annat Claes Johansson, Lantmännen, då han sade *”det kostar för mycket i dagsläget jämfört med vad vi skulle få tillbaka, vi har inte tillräckligt stark efterfrågan på en granskning”*.

I vår undersökning av företag som granskar hållbarhetsredovisningen upplever respondenterna både externa och interna fördelar med ett externt bestyrkande, vilket nämndes ovan. Även respondenterna med obestyrkta hållbarhetsredovisningar menar att de ser ett flertal fördelar med granskningen. Likväl har företagen valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. Ett flertal av respondenterna menar att detta till stor del kan förklaras till följd av att det är en avvägning mellan granskningens kostnad och det värde som skapas. Respondenterna har följaktligen valt bort ett externt bestyrkande på grund av att kostnaden för ett sådant skulle överstiga nyttan med detsamma. Att granskningen skulle *”kosta mer än den smakar”* har därför varit en återkommande uppfattning hos våra respondenter med obestyrkta hållbarhetsredovisningar. Av ovan förda diskussion skulle det kunna antas att företag tenderar att införa granskning först när fördelarna överväger kostnaderna.

Att företag tenderar att inte granska hållbarhetsredovisningen kan följaktligen till viss del förklaras av att det externa bestyrkandet i dagsläget anses för kostsam samt eftersom granskningen inte anses tillföra något värde till hållbarhetsredovisningen. Dessa anledningar stämmer väl överens med två av Park och Brorsons (2004) huvudargument till varför företag väljer att inte granska hållbarhetsredovisningen, vilka presenterades i uppsatsens teorikapitel. Ett annat argument som redogjordes i Park och Brorsons (2004) studie var att företagen inte upplevde något behov av ett externt bestyrkande. Från vår empiriska undersökning kan vi utläsa att det endast var någon enstaka respondent som framhävde att de inte hade något behov av hjälp från en extern part.

Denna låga andel visa på att detta argument troligen inte kan användas som en förklarande faktor till varför företag inte granskar hållbarhetsredovisningen. Utifrån ett annat perspektiv fick vi dock intrycket av att samtliga respondenter såg sig själva som trovärdiga och därmed inte var i behov av en granskning. Ur detta perspektiv skulle således behovsaspekten kunna tas i anspråk som en förklarande faktor. Av ovan förda analys kan vi konstatera att Park och Brorsons (2004) studie än idag kan användas för att förklara varför företag inte granskar hållbarhetsredovisningen. Anmärkningsvärt är dock att vår undersökning till skillnad från Park och Brorsons (2004) studie visar på att den avgörande faktorn till att inte granska hållbarhetsredovisningen är bristen på intressenternas efterfrågan, vilket tyder på att motiven till att inte granska hållbarhetsredovisningen har utvecklats under det senaste decenniet.

6.2.2.3 En mognadsfråga

Ovan konstaterades att två av Park och Brorsons (2004) fyra huvudargument till varför företag inte granskar hållbarhetsredovisningen stämmer väl överens med uppsatsens empiriska undersökning. Det fjärde argumentet som presenterades i denna studie var att företagen ansåg att de inte var tillräckligt mogna för en granskning. Som nämndes i uppsatsens teorikapitel innebär denna omognad att företagen måste utveckla sina rapporteringssystem innan de är redo för ett externt bestyrkande. Huruvida detta argument är relevant för företagen med obestyrkta hållbarhetsredovisningar råder det dock delade meningar om bland de intervjuade respondenterna. Både Nicklas Steorn, Hertz, och Cecilia Widebäck West, SEB, ansåg att företagen inte var mogna för en granskning och att det därför inte var aktuellt med ett externt bestyrkande. De menade således att deras hållbarhetsredovisning för närvarande inte var komplett och att processerna bör mogna innan en granskning av hållbarhetsredovisningen utförs. Att Hertz inte känner sig mogna för en granskning kan anses förståeligt då företaget endast redovisat för hållbarhet i tre år. Huruvida SEB kan anses som mogna eller inte kan dock diskuteras eftersom företaget upprättat en hållbarhetsredovisning i fem år. Till skillnad från Hertz och SEB använder Lantmännen, som redovisat för hållbarhet i sju år, inte mognaden som ett skäl till varför de valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. Clas Johansson, Lantmännen, menar att företaget har bra rutiner och system för rapporteringen av håll-

barhetsarbetet och att de således är mogna för ett externt bestyrkande men att de likväl valt att avstå från ett sådant.

Den ovan förda analysen får oss att ifrågasätta mognaden som ett skäl till att inte granska hållbarhetsredovisningen. Av våra intervjuer har vi fått uppfattningen att företagen inledningsvis finner hållbarhetsredovisningen som ett krävande projekt. Vi begrundar dock över när denna mognadsprocess rimligtvis kan tänkas övergå till att företag upplever sig vara redo för ett externt bestyrkande. Som berördes ovan upplever SEB fortfarande efter fem år att de inte är mogna för en granskning. Respondenterna med bestyrkta hållbarhetsredovingar, vilket nämndes ovan, poängterade att en extern granskare tillför både kunskap och kompetens som bidrar till att skapa bättre hållbarhetsredovisningar. Vi ställer oss därför frågan huruvida denna kunskap kan vara behjälplig redan under mognadsfasen.

6.2.2.4 Skapar trovärdighet på annat sätt

Informationen som presenteras i företags hållbarhetsredovisningar spelar som tidigare nämnts en viktig roll i hur intressenterna uppfattar företags värde. Det är därför enligt Adams och Evans (2004) viktigt att företag försöker skapa trovärdighet och visa kvalitet och tillförlitlighet i redovisningen. Ett uttalande om hållbarhetsredovisningens trovärdighet från en tredje part är således en viktig faktor i den externa trovärdigheten. Dock har kritik riktats mot huruvida denna tredje-parts granskning verkligen skulle öka trovärdigheten i den redovisade hållbarhetsinformationen, vilket framhölls tidigare i uppsatsen. Till följd av detta har bland annat bristen på tillräckliga riktlinjer för granskningsprocessen samt granskande aktörers otillräckliga kompetens och självständighet kritiserats av Adams och Evans (2004). Denna kritik kan antas ha påverkat företags val att avstå från ett externt bestyrkande av hållbarhetsredovisningen. Detta avspeglades till exempel i intervjun med Cecilia Widebäck West, SEB, som framhöll att granskningen i dagsläget främst handlar om att verifiera nyckeltal och kontrollera de processer som används för dessa, vilket gör att det är väldigt mycket i hållbarhetsredovisningen som inte granskas. *"Det är fortfarande ett så pass omoget område"* sade Cecilia och menade att de granskande aktörerna måste utveckla sina processer innan företag väljer att låta sina hållbarhetsredovisningar bestyrkas.

I den empiriska undersökningen konstaterades det att trovärdighet i hållbarhetsredovisningen kan erhållas på andra tillvägagångssätt förutom ett externt bestyrkande. Ett genomgående argument bland respondenterna har varit att företagen försöker arbeta och rapportera på ett trovärdigt sätt genom att vara öppna och transparenta. *"En viktig pusselbit i trovärdigheten är att kunna beskriva våra processer på ett trovärdigt sätt"* berättade Cecilia Widebäck West, SEB. Även Åsa berörde detta då hon sade *"vi försöker vara transparenta och pedagogiska som skapar trovärdighet i sig"*. Genom att företag öppet beskriver processerna menar följaktligen ett flertal av respondenterna att vem som helst kan granska arbetet. I vår empiriska undersökning kan vi se en trend att företag, genom att öppet redovisa för både negativa och positiva aspekter, uppfattar sig själva som trovärdiga och ansvarsfulla i intressenternas ögon. Förutom att vara öppna och transparenta visar vår undersökning på att företag tenderar att anse sig själva som trovärdiga genom olika verksamhetssystem. Som Stina Blombäck, Billerud, berättade har Billerud olika certifierade verksamhetssystem för såväl kvalitet som miljö vilka bestyrker ett legitimt arbete. Ytterligare en trend avseende trovärdighetsaspekten kan till viss del utläsas från intervjuerna. Somliga respondenterna anser sig nämligen vara trovärdiga eftersom att stora delar av hållbarhetsarbetet redan är granskat till följd av den finansiella revisionen. Ett flertal av respondenterna som valt att inte granska hållbarhetsredovisningen poängterade dessutom att de redan är trovärdiga i intressenternas ögon. Detta grundade respondenterna i att de inte upplevt någon efterfrågan på ett externt bestyrkande från deras intressenter och tolkade därmed detta som att intressenterna ansåg att företaget redan var trovärdigt.

Av ovan förda analys kan vi konstatera att de intervjuade företagen upplever att det finns ett antal olika tillvägagångssätt för att skapa trovärdighet i hållbarhetsredovisningen. Dock ifrågasätter vi huruvida dessa förfaranden verkligen ökar trovärdigheten i den redovisade hållbarhetsinformationen. Exempelvis funderar vi över hur företags öppenhet kan symbolisera att informationen i hållbarhetsredovisningen verkligen är sanningsenlig. Alla företag vill naturligtvis visa sig från sin bästa sida och utan ett externt bestyrkande kan trovärdigheten i informationen ifrågasättas eftersom det inte finns någon garanti på att alla aspekter, positiva som negativa, är presenterade. Detta

verifierar Adams (2004) ståndpunkt om att det allvarligaste problemet med rapportering av hållbarhetsinformation troligtvis är bristen på fullständighet.

Vid en jämförelse mellan hållbarhetsredovisningen och årsredovisningen kan det slutligen diskuteras hur trovärdig årsredovisningen skulle vara utan en extern revision. Detta poängterades vid intervjun med Fredrik Ljungdahl, PwC, som betraktade granskningen som en betydande förutsättning för trovärdighet och kvalitet i både den finansiella- och icke-finansiella redovisningen. Fredrik menade att ingen skulle lita på en årsredovisning, och således inte heller på en hållbarhetsredovisning, om den inte vore granskad av en revisor.

6.3 Slutdiskussion – Stakeholder Management vs. Stakeholder Accountability

Ovan förda analys tyder på att företag ständigt påverkas av intressenternas synpunkter. Som tidigare nämnts upprättas en hållbarhetsredovisning enligt Gray (2000) för att uppfylla två olika syften. Det ena syftet är att öka företagsledningens kontroll, vilket till exempel innefattar hantering av företagets intressenter. Detta syfte kan relateras till Edward Freemans teori avseende "Stakeholder Management". Det andra syftet med hållbarhetsredovisningen är att erhålla ansvarsskyldighet, även kallat "Stakeholder Accountability", vilket exempelvis kan åstadkommas genom att täcka intressenternas rätt till information. Även om dessa syften kan relateras till varandra finns det konflikter mellan dem då "Stakeholder Management" tenderar att ta över. Konflikterna har enligt Park (2004) medfört förväntningar på att ett externt bestyrkande skulle föra in ansvarsskyldigheten i hållbarhetsredovisningen gentemot intressenterna. Dock har kritik enligt Adams och Evans (2004) riktats mot huruvida ett externt bestyrkande verkligen skulle föra in ansvarsskyldigheten i hållbarhetsredovisningen.

Den ovan förda analysen visar tendenser på att kärnan i granskningen handlar om "Stakeholder Management" i form av förbättringar av exempelvis interna processer snarare än "Stakeholder Accountability". Avseende företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen visar vår undersökning på att företag redan uppfattar sig som ansvarfulla (accountable) till följd av att de är öppna och transparenta samt att intressenterna inte efterfrågar ett externt bestyrkande. Således anser företagen att de inte är i behov av

ett externt bestyrkande eftersom hållbarhetsredovisningen i sig uppfyller de två syften som nämnts ovan.

Avslutningsvis kan vi poängtera att Sverige, utifrån vår undersökning, tenderar att vara ett intressentorienterat land eftersom företagen vanligtvis för en kontinuerlig dialog med intressenterna och anpassar sig till deras synpunkter. Enligt Kolk och Peregós (2010) studie har företag verksamma i intressentorienterade länder en benägenhet att granska hållbarhetsredovisningen. Detta faktum kan dock inte utläsas i Sverige där endast 30 procent av företagen granskar hållbarhetsredovisningen trots att de är verksamma i ett synnerligen intressentorienterat land.

KAPITEL 7

SLUTSATS

I detta kapitel kommer vi att besvara uppsatsens forskningsfrågor utifrån ovan förda analys. Kapitlet kommer att avslutas med kritik mot uppsatsen och förslag till vidare forskning inom området.

7.1 Varför granskar endast ett fåtal icke-statligt ägda företag hållbarhetsredovisningen?

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda bolag väljer att få sina hållbarhetsredovisningar granskade av en oberoende tredje part. För att undersöka detta valde vi att bryta ner syftet till följande frågeställningar: Vilka är de starkaste drivkrafterna till att granska hållbarhetsredovisningen? Varför väljer företag att inte låta sin hållbarhetsredovisning granskas? Dessa frågor kommer vi nedan besvara genom att sammanfatta och dra slutsatser från vår analys.

Den primära anledningen till varför företag väljer att börja granska hållbarhetsredovisningen är enligt vår undersökning att de vill öka trovärdigheten i hållbarhetsredovisningaren och således erhålla en kvalitetsstämpel. En bestyrkt hållbarhetsredovisning försäkrar intressenterna om att den presenterade informationen är fullständig och trovärdig, vilket ökar intressenternas möjlighet att jämföra företag och således kunna fatta korrekta beslut. Förutom att skapa trovärdighet har vår undersökning visat på att det externa bestyrkandet bidrar till betydande interna fördelar. Dock ansågs inte dessa interna fördelar som en inledande incitament till att börja granska hållbarhetsredovisningen utan snarare som en mycket viktig drivkraft till att fortsätta granska.

Anledningen till att företag inte väljer att låta sin hållbarhetsredovisning granskas är inte en utan flera, vilka redogjordes för i den ovan förda analysen. Den avgörande orsaken, som samtliga av de undersökta företagen med obestyrkta hållbarhetsredovisningar

lyft fram, är att intressenterna inte efterfrågar en granskning. Denna avgörande faktor har ett nära samband med andra motiv till att inte granska hållbarhetsredovisningen. Att intressenterna inte efterfrågar ett externt bestyrkande har av ett flertal intervjuade företag tolkats som att de redan är trovärdiga och ansvarsfulla i intressenternas ögon. Om intressenterna redan litar på den redovisade informationen finns det, enligt respondenterna, således ingen egentlig nytta för företagen att granska hållbarhetsredovisningen. Även om intressenterna redan har ett stort förtroende för företagen har vi genom vår undersökning insett att det finns andra sätt att öka förtroendet än att låta sin hållbarhetsredovisning bli bestyrkt.

Ytterligare en framstående anledning som kan relateras till intressenternas efterfrågan är granskningens höga kostnad. Eftersom ett externt bestyrkande är en stor investering krävs en tydlig efterfrågan på ett sådant. Vår undersökning visar att företag med obestyrkta hållbarhetsredovisningar anser att valet att granska är en avvägning mellan nytta och kostnad. Eftersom respondenterna inte anser att nyttan överstigit kostnaden har företagen således valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. Ett flertal av de intervjuade företagen med obestyrkta hållbarhetsredovisningar ansåg därför att det var bättre att lägga resurserna på att utveckla hållbarhetsredovisningen.

Vidare visar analysen på fler faktorer än de ovan nämnda som kan påverka företags val att inte granska. Exempelvis kan grad av mognad, kritik mot granskning samt institutionella påtryckningar motivera företag till att inte granska hållbarhetsredovisningen. Dock kan inte vår uppsats styrka att dessa faktorer har haft en avgörande roll i beslutet att inte granska hållbarhetsredovisningen. Detta med anledning av undersökningens begränsade omfattning. Likväl vill vi inte utesluta dessa faktorer som förklarande motiv till att inte externt bestyrka hållbarhetsredovisningen.

7.2 Kritik mot studien

Vi anser, som ovan redogjorts för, att denna uppsats genererat svar på en del av orsakerna bakom varför företag granskar respektive inte granskar hållbarhetsredovisningen. Samtidigt är det viktigt att vara kritisk och öppen för förbättringar. En kritisk aspekt är att vi inte haft ett tillräckligt stort urval av respondenter för att kunna generalisera

hur situationen ser ut i Sverige. Detta har dock inte varit vår avsikt, då uppsatsen snarare har syftat till att få en inblick samt förståelse av hur svenska icke-statligt ägda företag ställer sig inför valet av granskning. Denna kritik kan med fördel vara värdefull att ha i åtanke vid framtida forskning.

7.3 Framtida forskning

Under arbetet med uppsatsen har vi tagit del av ny information om hållbarhetsredovisning och dess granskning som har lett till några förslag på framtida studier. Som vi nämnt ovan är den huvudsakliga anledningen till att företag inte granskar hållbarhetsredovisningen att de inte upplever någon efterfrågan från intressenterna. Förslag på fortsatta studier kan därför vara att undersöka om intressenterna verkligen inte efterfrågar ett externt bestyrkande. Det vore således intressant att se frågan ur intressenternas perspektiv.

Det finns dock flera anledningar till varför företag inte granskar hållbarhetsredovisningen, vilket redogjordes för ovan. Det kan dessutom antas förekomma fler faktorer som påverkar valet att inte granska hållbarhetsredovisningen. En branschvis ansats vid undersökningen hade exempelvis varit intressant för att undersöka huruvida vissa branscher är benägna att inte granska hållbarhetsredovisningen.

Från vår undersökning kan vi utläsa en trend mot att integrera hållbarhetsredovisningen med årsredovisningen. Integrerad rapportering innebär att icke-finansiell hållbarhetsinformation analyseras och presenteras i enlighet med finansiell information. Ytterligare ett förslag till framtida forskning skulle således kunna vara att undersöka huruvida integrerad rapportering är nästa steg i ett trovärdigt hållbarhetsarbete.

REFERENSLISTA

Litteratur

Adams, C. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17, (5), 731-757.

Adams, C., & Zutshi, A. (2004). Corporate Social Responsibility: Why business should act Responsibly and be Accountable. *Australian Accounting Review* 14, 31-39.

Adams, C. & Evans, R. (2004). Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *Journal of Corporate Citizenship*, 14, 97-115.

Bergström, S., Catasús, B., & Ljungdahl, F. (2002). *Miljöredovisning*. (2. uppl.) Malmö: Liber Ekonomi.

Borglund, T., De Geer, H., & Hallvarsson, M. (2009). *Värdeskapande CSR: hur företag tar socialt ansvar*. (1. uppl.) Stockholm: Norstedts akademiska förlag.

Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber Ekonomi.

Brundtland, G. H., & Hägerhäll, B. (1988). *Vår gemensamma framtid: [rapport från] Världskommissionen för miljö och utveckling under ordförandeskap av Gro Harlem Brundtland*. Stockholm: Prisma.

Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 20, (1), 92-117.

Coyne, K. (2006). Sustainability Auditing. *Environmental Quality Management*. (2. uppl.), 25-41.

Cunningham, S. (2002). Theoretical perspectives of corporate environmental disclosures in annual reports. *Central Queensland university: Faculty of Business and Law*.

Dando, N., & Swift, T. (2003). Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics, 44*, 195-200.

Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures- theoretical framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15*, (3), 282-311.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review, 48*, (2), 147-160.

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *Pacific Sociological Review, 18*, (1), 122-136.

Egels, N. (2003). Intressentmodellen – en värld full av tolkningar och missförstånd. *Ethos, 3*, 46-47.

Far. (2011). *Samlingsvolymen 2011 Revision*. Stockholm Far förlag.

Fassin, Y. (2009). The Stakeholder model refined. *Journal of Business Ethics, 84*, 113-135.

Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. *California Management Review, 25*, (3), 88-106.

Gray, R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment. *International Journal of Auditing, 4*, 246-268.

Gray, R. (2006). Does Sustainability improve corporate behaviour?: Wrong question? Right time?. *Accounting and Business Research*, 36, 65-88.

Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8, (2), 47-77.

Guthrie, J., & Parker, L. D. (1989). Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research*, 19, (76), 343-352.

Görman, C. (2004). FEE och FAR trycker på om hållbarhetsredovisningar. *Balans*, 8-9.

Hedberg, C. J., & von Malmborg, F. (2003). The Global Reporting Initiative and Corporate Sustainability Reporting in Swedish Companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 10, 153-164.

Henriques, A., & Richardson, J. (2004). *The triple bottom line: does it all add up?: assessing the sustainability of business and CSR*. London: Earthscan.

Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19, 182-198.

Larsson, L. (1995). *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning*. Stockholm: Ekerlid.

Larsson, L., & Ljungdahl, F. (2008). *License to operate: [CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken]*. Stockholm: Ekerlid.

Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag: praxis, begrepp, orsaker*. Diss. Lund: Lunds universitet.

Löhman, O., & Steinholtz, D. (2003). *Det ansvarsfulla företaget: corporate Social Responsibility i praktiken*. Stockholm: Ekerlid.

Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87, 289- 298.

Owen, D., Swift, T., Humphrey, C., & Bowerman, M. (2000). The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?. *The European Accounting Review*, 9, 81-98.

Owen, D. (2004). Adventures in Social and Environmental Accounting and Auditing Research: A Personal Reflection. I: Humphrey, C., & Lee, B. (red.). *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods* (s. 23-36). Amsterdam: Elsevier.

O'Dwyer, B., & Owen, D. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37, 205-229.

O'Dwyer, B., Owen D., & Unerman. J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 31-52.

Park, J. (2004). *Stakeholder involvement in the third-party assurance on corporate sustainability reports*. (Masteravhandling från internationella miljöinstitutet). Lund: Lunds universitet, Internationella miljöinstitutet.

Park, J., & Brorson, T. (2004). Experiences of and views on third-party assurance of corporate and environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13, 1095-1106.

Parsons, T. (1956). Suggestions for a Sociological Approach to Theory of Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 1, (1), 63-85.

Patel, R., & Davidson, B. (1991). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Regeringskansliet. (2007). *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande*. Stockholm: Näringsdepartementet.

Rienecker, L., & Stray Jørgensen, P. (2008). *Att skriva en bra uppsats*. (2. uppl.) Malmö: Liber.

Roberts, R. W. (1992). Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17, (6), 595-612.

Robins, F. (2006). The Challenge of TBL: A Responsibility to Whom?. *Business and Society Review*, 111, (1), 1-14.

Simnett, R., Vanstaelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84, (3), 937-967.

Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy Theory: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20, (3), 571-610.

Tan-Sonnerfeldt, A. (2011). *The development and use of standards by non-state actors: a study of the dynamics of regulating sustainability assurance*. Diss. Lund: Lunds universitet.

Tilling, M. (2004). Refinements to Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting. *Commerce Research Paper Series*, 4-6.

Zadek, S., & Raynard, P. (2004). The Future of Sustainability Assurance. *ACCA Research Report*, 86.

Elektroniska källor

Axfood. (2012). *Axfood Hållbarhetsredovisning 2011*. Hämtad 2012-04-02 från:
http://www.axfood.se/Global/Miljö%20och%20ansvar/Axfood_Hallbarhet_SVE_Ny%206%20mars.pdf

Billerud. (2011). *Årsredovisning 2010*. Hämtad 2012-04-02 från:
http://www.billerud.se/PageFiles/6073/Billerud_Arsred_2010_Sve.pdf

Billerud. (2012) Hämtad 2012-04-03 från: <http://www.billerud.se/sv/About/>

Clas Ohlson nr. 1. (2012). *Clas Ohlson Hållbarhetsrapport 2010/2011*. Hämtad 2012-04-02 från:
http://om.clasohlson.com/Global/pdf/sustainable_development/ClasOhlson_Hallbarhetsredovisning_2010_2011.pdf

Clas Ohlson nr. 2. (2012). Hämtad 2012-04-02 från:
<http://www.clasohlson.se/Template/Template1.aspx?id=150767349>

Far. (2010). *European Sustainability Reporting Association report for Sweden (2009)*. Hämtad 2012-01-26 från: <http://www.pwc.se/sv/hallbar-utveckling/assets/sweden-report-to-esra-2010.pdf>

Far. (2012). Hämtad 2012-02-22 från:
http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,388932&_dad=portal&_schema=PORTAL

Folksam nr. 1. (2012). Hämtad 2012-02-22 från:
<http://omoss.folksam.se/omoss/varverksamhet/1.91927>

Folksam nr. 2. (2012). *Hållbarhetsredovisning 2011*. Hämtad 2012-04-02 från:
<http://media.folksam.se/sv/files/2012/03/Folksam-Hållbarhetsredovisning-2011-pdf.pdf>

Global Reporting Initiative nr. 1. (2006). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. (Version 3.0). Amsterdam: Global Reporting Initiative. Hämtad 2012-02-06 från:
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>

Global Reporting Initiative nr. 2. (2006). *GRI:s tillämpningsnivåer*. (Version 3.0). Amsterdam: Global Reporting Initiative. Hämtad 2012-03-29 från:
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Application-Levels.pdf>

Hertz. (2011). *Hållbarhetsrapport 2010*. Hämtad 2012-03-15 från:
http://www.omhertz.se/sites/default/files/pdf/hertz_hallbarhetsredovisning_0.pdf

Hertz. (2012). Hämtad 2012-02-23 från: http://www.omhertz.se/om_hertz_sverige

Holmen nr. 1. (2012-01-03). Hämtad 2012-02-22 från:
<http://www.holmen.com/sv/Om-Holmen/Om-Holmen/>

Holmen nr. 2. (2012). *Årsredovisning med hållbarhetsredovisning*. Hämtad 2012-04-02 från:
<http://www.holmen.com/Global/Holmen%20documents/Publications/Annual%20Reports/Sv-Annual%20report%202011.pdf?714621>

KPMG. (2002). *KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002*. Hämtad 2012-04-18 från: <http://www.gppi.net/fileadmin/gppi/KPMG2002.pdf>

KPMG. (2011). *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*. Hämtad 2012-02-06 från:
<http://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/corporate-responsibility2011.pdf>

KPMG. (2012). Hämtad 2012-03-09 från: <http://www.kpmg.com/SE/sv/vilka-vi-ar/kpmgIKorthet/Sidor/default.aspx>

Lantmännen nr. 1. (2012). Hämtad 2012-02-23 från: <http://lantmannen.com/sv/om-lantmannen/>

Lantmännen nr. 2. (2012) Hämtad 2012-02-23 från:
http://lantmannen.com/Global/lantmannen_com/Press%20och%20media/Publikationer/Ekonomiska%20rapporter/Årsredovisning%202011.pdf

PwC. (2012). Hämtad 2012-03-14 från: <http://www.pwc.se/sv/om-oss/foretagsfakta.jhtml>

SEB nr. 1. (2012). *Coporate Sustainability Report 11*. Hämtad 2012-04-02 från:
http://www.sebgroup.com/pow/content/sebgroup/seb_cs_2011_en.pdf

SEB nr. 2. (2012). Hämtad 2012-02-23 från:
<http://www.sebgroup.com/pow/wcp/sebgroup.asp?website=TAB1&lang=se>

Tetra Pak. (2012). *Hållbarhetsredovisning 2011*. Hämtad 2012-03-15 från:
http://www.tetrapak.com/se/miljo/Documents/HR-TP-2011_SE_Full-version.pdf

Trelleborg. (2012-02-22). Hämtad (2012-02-22) från:
<http://www.trelleborg.com/sv/Koncernen/Om-Trelleborg/>

Muntliga källor

Blombäck, S., Hållbarhets- och Energidirektör, Billerud (Telefonintervju 2012-04-03).

Domeji, Å., Miljöchef, Axfood (Telefonintervju 2012-04-13).

Jahja, R., Communication Director, Trelleborg (Intervju 2012-03-01).

Johansson, C., Hållbarhetschef, Lantmännen (Telefonintervju 2012-03-09).

Ljundahl, F., Director, PwC (Telefonintervju 2012-03-12).

Oppenheim, D., Associate, KPMG (Telefonintervju 2012-03-08).

Steorn, N., Hållbarhetssamordnade, Hertz (Telefonintervju 2012-03-05).

Strömberg, L., Hållbarhetschef, Holmen (Telefonintervju 2012-03-05).

Westholm, E., Bolagsanalytiker, Folksam (Telefonintervju 2012-03-02).

Widebäck West, C., Hållbarhetschef, SEB (Telefonintervju 2012-03-08).

Womack, J., Informations- och IR-chef, Clas Ohlson (Telefonintervju 2012-03-28).

BILAGOR

Bilaga 1: Intervjuguide företag som inte granskar hållbarhetsredovisningen

Inledande frågor

1. Vad har Ni för arbetsposition och vad innebär Era arbetsuppgifter?
2. I vilket sammanhang kommer Ni i kontakt med hållbarhetsredovisningen?

Hållbarhetsredovisning

3. Varför började ni redovisa för hållbarhet?
4. Vilka är era drivkrafter till att hållbarhetsredovisa?
5. Finns det några svårigheter gällande upprättandet av hållbarhetsredovisningen?

Granskning och bestyrkande

6. Varför har ni valt att inte granska er hållbarhetsredovisning?
 - Vilka är de främsta motiven till att Ni inte granskar hållbarhetsredovisningen?
 - Finns det några motsägande åsikter avseende granskningen inom företaget? Anser någon avdelning inom företaget att ni borde granska hållbarhetsredovisningen?
7. På vilket sätt skapar hållbarhetsredovisningen trovärdighet utan att den granskas?
 - Hur vet ni vad intressenterna anser? Har ni något system för att följa upp deras åsikter avseende trovärdigheten i hållbarhetsredovisningen?
8. Finns det någon negativ aspekt med att er hållbarhetsredovisning inte är granskad?
9. Finns det några incitament som lockar er till att börja granska er hållbarhetsredovisning?

- Om branschens syn på granskning av hållbarhetsredovisningar skulle förändras, skulle Ni då se det som ett motiv till att granska er hållbarhetsredovisning?
- Påverkas Er syn på externt bestyrkande av att statligt ägda företag i Sverige enligt lag måste granska sin hållbarhetsredovisning?

10. Vad tror Ni om framtiden avseende hållbarhetsredovisningen? Tror ni att ni kommer att börja granska er hållbarhetsredovisning? Varför? Varför inte?

- Om ni skulle börja granska hållbarhetsredovisningen, skulle ni då överväga att låta er finansiella revisor att granska även denna?
- Är det något Ni vill tillägga?
- Kan vi publicera Ert och företagets namn i uppsatsen?
- Kan vi återkomma om vi har behov av att komplettera några frågor?

Bilaga 2: Intervjuguide företag som granskar hållbarhetsredovisningen

Inledande frågor

11. Vad har Ni för arbetsposition och vad innebär Era arbetsuppgifter?
12. I vilket sammanhang kommer Ni i kontakt med hållbarhetsredovisningen?

Hållbarhetsredovisning

13. Varför började ni redovisa för hållbarhet?
14. Vilka är era drivkrafter till att hållbarhetsredovisa?
15. Finns det några svårigheter gällande upprättandet av hållbarhetsredovisningen?

Granskning och bestyrkande

16. Varför har ni valt att granska er hållbarhetsredovisning? Vilka fördelar bidrar granskningen med?
 - På vilket sätt skapar granskningen trovärdighet/legitimitet?
 - Skapar ni trovärdighet/legitimitet på något annat sätt förutom granskning?
17. Vilka är de främsta drivkrafterna till att granska hållbarhetsredovisningen?
 - Hur följer ni upp intressenternas önskemål och krav? Finns det något system? Får ni någon feedback från intressenterna?
 - Har drivkrafterna förändrats över tiden?
18. Varför har ni valt den granskande aktör som ni har?
 - Är denna aktör samma som för den finansiella revisionen?
 - Har ni övervägt att låta någon annan aktör granska hållbarhetsredovisningen? Varför? Varför inte?
19. Finns det någon negativ aspekt med att er hållbarhetsredovisning är granskad av en extern part?
 - Är granskningen av hållbarhetsredovisningen värd kostnaden?
 - Finns det motsägande åsikter avseende granskning inom företaget? Anser någon avdelning att granskningen är mindre bra?
 - Vad anser intressenterna? Finns det olika åsikter bland intressentgrupper?

20. Kommer ni fortsätta att granska er hållbarhetsredovisning i framtiden? Varför?
Varför inte?

- Är det något ni vill tillägga?
- Kan vi publicera Ert och företagets namn i uppsatsen?
- Kan vi återkomma om vi har behov av att komplettera några frågor?

Bilaga 3: Intervjuer med experter

Intervjuguide

Inledande frågor

1. Vad har Ni för arbetsposition i företaget?
2. Vad innebär Era arbetsuppgifter?

Hållbarhetsredovisning

3. Varför är det relevant för företag i Sverige att upprätta en hållbarhetsredovisning?
4. Finns det något problem med upprättandet av hållbarhetsredovisningar?

Granskning och bestyrkande

5. Varför ska företag granska sina hållbarhetsredovisningar?
 - Vad finns det för fördelar, vad bidrar granskningen med?
6. Hur medför er granskning trovärdighet för kunderna?
 - Hur vet ni vad era kunder anser? Har ni något system för att följa upp deras åsikter?
7. Hur kommunicerar ni era tjänster avseende granskning av hållbarhetsredovisningar?
 - Kommer kunderna till er, eller hittar ni dem?
 - Rekommenderar ni tjänsten i samband med den finansiella granskningen? Upplever ni att ni påverkar företagets beslut om att ta del av denna tjänst?
 - Hur vanligt är det att kunderna tackar nej till era tjänster?
8. På vilken nivå utför ni granskningen?
 - Med begränsad säkerhet, rimlig säkerhet eller en kombination av dessa?
 - Vem beslutar om dessa nivåer? Är det företaget eller ni revisorer som bestämmer på vilken nivå granskningen ska genomföras?
9. Vad tror Ni är anledningen till att relativt få privatägda företag i Sverige väljer att inte granska hållbarhetsredovisningen?

- Vilka åtgärder kan vidtas för att öka andelen som väljer att granska hållbarhetsredovisningen?
- Anser ni att det borde bli lagstadgat även för privatägda företag? Varför? Varför inte?

10. Vad tror Ni om framtiden avseende granskningen?

- Är det något ni vill tillägga?
- Kan vi publicera Ert och företagets namn i uppsatsen?
- Kan vi återkomma om vi har behov av att komplettera några frågor?

Intervju med Daniel Oppenheim

KPMG erbjuder branschspecifika och kvalificerade tjänster inom revision, skatt och rådgivning. Genom deras globala nätverk är de ett av världens ledande kunskapsföretag med 138 000 specialister i 150 länder. KPMG i Sverige har sitt ursprung i Bohlins revisionsbyrå som bildades 1923. KPMG i Sverige har för närvarande 1 600 medarbetare på 60 orter runt om i Sverige och en omsättning på 1 900 miljoner kronor. (KPMG, 2012) Under vår intervju med KPMG samtalade vi med Daniel Oppenheim. Daniel är associate, konsult, på KPMG:s specialistavdelning *Climate Change and Sustainability Services*. Hans arbetsuppgifter innefattar allt från administrativa uppgifter, som att förbereda och planera platsbesök på kundernas produktionsenheter, till att revidera och säkerhetsställa den icke finansiella informationen som presenteras i hållbarhetsrapporterna.

Hållbarhetsredovisning

Enligt Daniel är det ett antal olika perspektiv som gör upprättandet av en hållbarhetsredovisning betydelsefullt. Det kan exempelvis vara betydande ur ett intressentperspektiv. Intressenterna kan vara intresserade av att få en helhetsbild av företaget och det kan således vara relevant att redovisa för både finansiell och icke finansiell information. Att redovisa för hållbarhetsinformation kan även vara intressant ur ett varumärkesperspektiv där hållbarhetsarbetet både kan locka kunder och medarbetare menar Daniel. Vidare nämner Daniel att hållbarhetsredovisningen dessutom kan vara intressant ur ett risk- och ägarperspektiv samt ur ett trovärdighetsperspektiv. *”Vi kan se i vår KPMG internationals, senaste undersökning att trovärdighet fortfarande är en väldigt stor*

drivkraft till att upprätta en hållbarhetsredovisning” säger Daniel. Det finns följaktligen många fördelar med att upprätta en hållbarhetsredovisning men det kan också finnas svårigheter. ”Det kan vara svårt för vissa bolag att upprätta en hållbarhetsredovisning på grund av att de kanske inte har de resurser som större bolag har för att säkerställa kvalitet” säger Daniel.

Granskning och bestyrkande

Daniel framhåller att det finns två huvudsakliga perspektiv till att företag bör granska hållbarhetsinformationen. Han menar att det dels finns interna värden och dels externa värden med granskningen. De interna värdena som granskningen bidrar med återspeglas i stärkt datakvalitet. Revisorerna granskar nämligen inte bara data som presenteras i hållbarhetsredovisningen, utan ser även över företagets processer i arbetet med hållbarhetsinformationen. Till följd av denna granskning skärps rutiner och interna kontroller inom företaget vilket bidrar till kvalitetssäkrad data. Daniel lyfter även fram granskningens externa värden. Han berättar om hur en oberoende granskning av hållbarhetsinformationen bidrar till trovärdigare information. Revisorns bestyrkanderapport är ett bevis på att specifika granskningsaktiviteter har genomförts, som exempelvis avstämning så att redovisad information stämmer överens med lagar och andra direktiv. Genom dessa aktiviteter menar Daniel att hållbarhetsredovisningen blir trovärdigare i mottagarnas ögon. Efter avslutad granskning berättar Daniel att de har ett möte med kunden där det förs en diskussion om hur granskningen har gått till och vad som kan förbättras. Här finns utrymme för klienten att ge revisorerna feedback om processen och det är inte ovanligt att företagen under detta möte belyser de fördelar och värden som granskningen bidrar med som presenterades ovan.

Avdelningen som Daniel arbetar på kommunicerar sina tjänster avseende granskning av hållbarhetsredovisning genom marknadsföring beträffande deras kunskap inom området snarare än själva tjänsten. Kommunikationen sker bland annat via webbsida, nyhetsbrev, interna och externa seminarier, kundmöten, undersökningar och pressmeddelande. Exempelvis marknadsför KPMG stor del av sin kunskap inom området i *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting* som publiceras var tredje år. *”Tanken är att kunder ska söka upp oss om de vill granska sin hållbarhetsinformation”* säger Daniel. Vidare framhåller Daniel att företag som har KPMG som finansiell revisor

finner det naturligt att välja dem även som revisor för den icke finansiella informationen. Han menar att det är sällsynt att företag väljer två olika revisionsfirmor för de respektive granskningsuppdragen.

Daniel berättar vidare att de oftast utför en översiktlig granskning av hållbarhetsinformationen, *"vi kan inte göra en lika tillförlitlig granskning som vid revisionen av finansiell information"* säger han. Dock påpekar Daniel att en kombinerad granskning kan ske där vissa delar av hållbarhetsinformationen blir utförligare granskad. Han poängterar visserligen att denna form av granskning inte är lika vanlig. Det är företagen själva som beslutar om vilken nivå granskningen ska utföras på.

För icke-statligt ägda företag är det frivilligt att upprätta och granska hållbarhetsinformation. Daniel tror att anledningen till detta kan vara många. Vad gäller främst familjeföretag framhåller Daniel att vissa orsaker till detta grundar sig i att de inte behöver bli mer attraktiva på aktiemarknaden eller att de inte behöver motivera för ägare om varför man inte granskar hållbarhetsarbetet. Daniel argumenterar för att granskningen är ett beslut som företag ska ta själva. Beslutet regleras dels som i fallet med de statligt ägda företagen där det finns en ägare som kräver upprättande och granskning av hållbarhetsinformation. Dessutom finns det bland annat påtryckningar från samhälle och investerare inom området. *"Det är svårt att reglera på något sätt, KPMG är emot att sätta in lagar för att företag ska upprätta och granska hållbarhetsinformationen"* säger Daniel.

Avseende framtiden tror Daniel att granskningen inom området kommer att öka och hänvisar återigen till *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, som markerar denna ökning. Daniel berör i detta avseende slutligen fenomenet integrerad rapportering. I denna rapporteringsform är hållbarhetsinformationen insprängd i alla delar av årsredovisningen och visar därmed en mer rättvisande bild av hela företags verksamhet och affär. Den växande trenden av detta tillvägagångssätt att rapportera tror Daniel kommer att resultera i att företag kommer att behöva granska hållbarhetsinformationen eftersom det kommer vara svårt att urskilja denna från den finansiella informationen.

Intervju med Fredrik Ljungdahl

PwC:s svenska historia tog sin start 1933 då Öhrlings Revisionsbyrå bildades och idag är de marknadsledande inom revision, redovisning, skatt- och affärsrådgivning. I Sverige har företaget 3 800 medarbetare på 130 kontor runt om i landet och en omsättning på cirka 4,4 miljarder kronor. PwC Sverige ingår i det globala nätverket PwC som har ungefär 169 000 medarbetare i 158 länder runt om i världen. (PwC, 2012) I samband med vår telefonintervju med PwC samtalade vi med Fredrik Ljungdahl som är Director på Sustainability Business Solutions på företaget. Fredrik ansvarar för tjänster kopplade till hållbarhetsredovisning och granskning av dessa.

Hållbarhetsredovisning

Fredrik understryker att ett bredare perspektiv än bara finansiell information är relevant för alla företag. Icke-finansiell information har en finansiell påverkan och han menar därför att det är viktigt att fånga, mäta och rapportera även dessa aspekter, både internt och externt. Fredrik poängterar vidare att det är relevant att upprätta en hållbarhetsredovisning eftersom den bidrar till att förstå verksamheten bättre. Samtidigt betonar Fredrik att det är många praktiska aspekter som måste beaktas för att upprätta en hållbarhetsredovisning. *”Trots detta är min uppfattning ändå att problemen är marginella i förhållande till de fördelar, relevansen eller behovet av att synliggöra dessa frågor”* säger Fredrik.

Granskning och bestyrkande

Fredrik är övertygad om att företag drar nytta av att låta hållbarhetsredovisningen granskas. Han tycker man ska ställa sig frågan varför företag upprättar en hållbarhetsredovisning som inte är granskad snarare än att ifrågasätta varför företag inte granskar den. Fredrik framhåller att ingen skulle lita på en årsredovisning om den inte vore granskad av en revisor. Granskningen är en förutsättning för trovärdighet i redovisningen och för kvalitet i rapporteringen. *”En hållbarhetsredovisning som inte är granskad skulle jag inte lita på”* säger Fredrik. En del företag har olika ISO-system men dessa granskar inte helheten och kvaliteten på informationen. Vid ett externt bestyrkande av hållbarhetsredovisningen granskas hela rapporteringsprocessen, vilket således bidrar till en trovärdig hållbarhetsredovisning. Den främsta fördelen med granskningen är en-

ligt Fredrik de interna fördelarna. Han berättar att vid en granskning får företag mycket "matnyttig" feedback på sin hållbarhetsredovisning och på sitt sätt att arbeta med rapporteringen och hållbarhetsfrågorna. Revisorn är följaktligen en samtalspart och rådgivare som ger kloka synpunkter och förslag till förbättringar. Vidare poängterar Fredrik det externa legitimitetsperspektivet. Faktumet att stora trovärdiga bolag som exempelvis PwC utför granskningen medför ytterligare trovärdighet. *"Vi pantsätter vårt varumärke på att redovisningen är okej"* säger Fredrik. För att erhålla feedback på sin tjänst har PwC direktkontakt med kunderna för att ta del av deras åsikter om hur processen har fungerat.

Det finns två hinder att komma över för att företag ska komma till insikt av granskningen framhåller Fredrik. Dels ska företag inse värdet i en hållbarhetsredovisning och dels tycka att det är värt med ett externt bestyrkande av denna. Det handlar följaktligen om att övertyga företagen om att en granskning av hållbarhetsredovisningen är betydelsefullt och något som efterfrågas av både intressenter och analytiker. Fredrik berättar att PwC kommunicerar sin tjänst på många olika sätt, exempelvis via konferenser, hemsidan, artiklar och tidningar. Ofta bearbetar de kunder aktivt och söker upp dem vilket skapar en relation med många som skulle kunna vara intresserade av en extern granskning av hållbarhetsredovisningen. Fredrik framhåller att det sedan är en tidsfråga tills de kan göra affärer och tills kunden har förstått nyttan av en extern granskning. Den interna kanalen mellan finansiella revisorer och hållbarhetsrevisorer är även ett viktigt verktyg för tjänstens marknadsföring.

PwC utför vanligen granskningsuppdraget i form av en översiktlig granskning, vilket också är utgångspunkten för alla uppdrag. Fredrik framhåller att det är ovanligt att utföra den här typen av granskningsuppdrag med rimlig säkerhet. Dock berättar han att det för vissa kunder som är mogna kan väljas ut vissa delar som tål en ambitiösare granskning.

Anledningen till varför endast ett fåtal icke-statligt ägda företag granskar hållbarhetsredovisningen handlar om hur publikt företaget är, ju fler intressenter ett företag har desto högre är trycket menar Fredrik. Vidare berättar Fredrik att större företag har börjat inse att man bör ha en hållbarhetsredovisning men att steget till ett externt bestyr-

kande är stort. Graden av insikt är således en betydande aspekt. Dock framhåller Fredrik att kravet från intressenterna, i synnerhet från investerare, på granskning ökat och om företag i framtiden ska kunna hålla en god kvalitet i sitt hållbarhetsarbete kommer granskningen bli naturligt även för de icke-statligt ägda företagen. Fredrik berör slutligen företeelsen integrerad rapportering där hållbarhetsarbetet kopplas till verksamheten och företagets strategi. Han menar att ett steg i en sådan riktning skulle göra att det blir alltmer naturligt att låta hållbarhetsarbetet granskas.

Svenska bolag förkastar granskning av hållbarhetsredovisningen

Att innehållet i en hållbarhetsredovisning överensstämmer med verkligheten är en nödvändighet i intressenternas ögon. Därför bör företag sträva efter att visa kvalitet och tillförlitlighet i hållbarhetsredovisningen. Trots detta var det 2009 endast 30 procent av de svenska bolagen som granskade hållbarhetsredovisningen.

En undersökning som genomfördes av PwC 2009 inkluderar 172 svenska företag, varav 43 statligt ägda och 129 icke-statligt ägda företag. Av de 43 statligt ägda företagen hade 83 procent en bestyrkt hållbarhetsredovisning. Denna höga andel berodde på att Regeringen 2008 införde ett krav på att alla statligt ägda bolag är tvungna att granska hållbarhetsredovisningen. Avseende resterande 129 företag, vilka

inte omfattas av Regeringens krav, var det endast 19 procent som frivilligt granskade hållbarhetsredovisningen. Det är dessutom anmärkningsvärt att denna andel inte ökat från tidigare år. Detta får den intresserade att ifrågasätta tänkbara orsaker bakom att endast ett fåtal icke-statligt ägda bolag väljer att publicera bestyrkta hållbarhetsredovisningar.

I denna artikel rapporterar vi de resultat som vi kommit fram till i vår undersökning. Anledningen till varför icke-statligt ägda företag väljer att inte låta hållbarhetsredovisningen granskas är inte en utan flera. Den avgörande orsaken, som samtliga av de undersökta företagen

lyft fram, är att intressenterna inte efterfrågar en granskning. *"Det är intressenternas krav som styr oss och därför inväntar vi deras efterfrågan"* sade exempelvis Stina Blombäck, hållbarhets- och energidirektör på Billerud.

Intressenternas efterfrågan har ett nära samband med andra motiv till att inte granska hållbarhetsredovisningen. Att intressenterna inte efterfrågat ett externt bestyrkande har av ett flertal intervjuade företag tolkats som att de redan är ansvarsfulla och trovärdiga i intressenternas ögon. Om intressenterna litar på den redovisade informationen finns det, enligt respondenterna, således ingen egentlig nytta för företagen att granska hållbarhetsredovisningen. Även om intressenterna redan har ett stort förtroende för företagen kan det i undersökningen utläsas att det finns andra

Intressenterna efterfrågar inte ett externt bestyrkande

För att undersöka varför endast ett fåtal svenska icke-statligt ägda bolag publicerar bestyrkta hållbarhetsredovisningar genomförde vi i våras intervjuer med nio företag. De företag som deltog i undersökningen var Hertz, Billerud, Lantmännen, Axfood, Clas Ohlson, SEB, Trelleborg, Holmen och Folksam. Tack för ert stöd!

sätt att öka förtroendet än att låta hållbarhetsredovisningen bestyrkas.

Ytterligare en framstående anledning som kan relateras till intressenternas efterfrågan är granskningens höga kostnad. Eftersom ett externt bestyrkande är en stor investering krävs det en tydlig efterfrågan på ett sådant. Undersökning visar att valet att granska är en avvägning mellan nytta och kostnad.

»Att granskningen för närvarande skulle "kosta mer än det smakar" sade Cecilia Widebäck West, hållbarhetschef på SEB.«

Eftersom respondenterna inte anser att nyttan översteg kostnaden har företagen således valt att inte granska hållbarhetsredovisningen. Ett flertal av de intervjuade företagen med obestyrkta hållbarhetsredovisningar anser därför att det är bättre att lägga resurserna på att utveckla hållbarhetsredovisningen.

Vidare visade undersökningen på fler faktorer än de ovan nämnda avseende företags val att inte

granska hållbarhetsredovisningen. Exempelvis kan grad av mognad, kritik mot granskning samt institutionella påtryckningar motivera företag till att inte granska hållbarhetsredovisningen. Dock inte undersökningen styrka att dessa faktorer haft en avgörande roll i beslutet att inte granska hållbarhetsredovisningen. Detta med anledning av undersökningens begränsade omfattning. Likväl vill vi inte utesluta dessa faktorer som förklarande motiv till att inte externt bestyrka hållbarhetsredovisningen.

**THERESE SOLEM
PAULINE SVENSSON**