



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT 2015

Hållbarhetsredovisning i statliga företag

En studie av hur hållbarhetsredovisningen har utvecklats över tid

Författare:

Alexandra Lundgren

Josefin Andersson

Handledare:

Hans Knutsson

Sammanfattning

Titel: Hållbarhetsredovisning i statliga företag – En studie av hur hållbarhetsredovisningen har utvecklats över tid

Seminariedatum: 5 juni 2015

Kurs: FEKH69, Kandidatuppsats 15HP

Författare: Alexandra Lundgren och Josefin Andersson

Handledare: Hans Knutsson

Nyckelord: Hållbarhetsredovisning, statliga företag, Global Reporting Initiative, utveckling

Syfte: Syftet med denna uppsats är att beskriva hur statliga företags hållbarhetsredovisning har utvecklats över tid.

Metod: Uppsatsen har en deduktiv ansats och med hjälp av en kvalitativ metod har empiri samlats in med utgångspunkt i befintliga teorier.

Teoretisk referensram: Den teoretiska referensramen presenterar först de systemorienterade teorierna; institutionell teori, intressentteorin och legitimitetsteorin. Sedan redogörs för begreppet Corporate Social Responsibility och verktyg som är relevanta för att öka företagets transparens. Med utgångspunkt i teorierna presenteras slutligen en analysmodell.

Empiri: Det empiriska materialet består av besöksintervjuer som har genomförts med fyra statliga företag; Apoteket, Sveaskog, Systembolaget och ett statligt företag som har valt att vara anonym i uppsatsen.

Slutsats: Studien visar att det fanns en stor skillnad i de statliga företagens arbete med hållbar utveckling innan det blev tvingande för dem att hållbarhetsredovisa. Skillnaderna kan delvis anses bero på vilken bransch företagen befann sig inom. En tvingande hållbarhetsredovisning har påverkat företagen på så sätt att de nu har ett bredare fokus inom sitt hållbarhetsarbete och relevanta områden att arbeta med har identifierats. Dock anser företagen att även om det inte hade varit tvingande att hållbarhetsredovisa så hade de valt att arbeta med det ändå då samhällets och intressenternas medvetenhet och krav på en hållbar utveckling har ökat de senaste åren.

Abstract

Title: Sustainability report in state enterprises – A study of how sustainability reporting has evolved over time

Seminar date: 5 june 2015

Course: FEKH69, bachelor thesis 15 HP

Authors: Alexandra Lundgren and Josefin Andersson

Advisors: Hans Knutsson

Key words: Sustainability reporting, state enterprises, Global Reporting Initiative, development

Purpose: The purpose of this paper is to describe how sustainability reporting in state enterprises has evolved over time.

Methodology: This paper has a deductive approach and the empirical foundation is gathered from existing theories by using a qualitative method.

Theoretical framework: First the theoretical framework presents the system-oriented theories; institutional theory, stakeholder theory and legitimacy theory. After follows an explanation of the concept Corporate Social Responsibility and tools that are relevant to increase corporate transparency. Finally, based on the above theories, an analysis model is presented.

Empirical foundation: The empirical material consists of interviews conducted with four state enterprises; Apoteket, Sveaskog, Systembolaget and a state companies that has chosen to remain anonymous in the paper.

Conclusions: The study shows that there was a big difference in the state companies' work on sustainable development before it became mandatory for them to make a sustainability report. This differences can partly be explained by the industry that the companies were operating within. A mandatory sustainability report has affected businesses so that they now have a broader focus on its sustainability work and areas that are relevant to work with have been identified. However, companies consider that even if it had not been mandatory to make sustainability reports today they had chosen to work with it anyway. This because society and stakeholders' awareness and demands for sustainable development has increased in recent years.

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Syfte	8
1.4 Disposition	8
2. Metod	9
2.1 Val av ämne	9
2.2 Vetenskaplig utgångspunkt	10
2.3 Undersökningsdesign	10
2.4 Empirisk studie	10
2.4.1 Intervjuform.....	11
2.4.2 Urval av intervjuobjekt.....	11
2.4.3 Utformning av intervjuguider.....	12
2.5 Teoretisk referensram	12
2.5.1 Insamling av material.....	12
2.5.2 Urval.....	13
2.6 Källkritik	13
2.7 Metodkritik	14
2.7.1 Reliabilitet.....	14
2.7.2 Replikerbarhet.....	15
2.7.3 Validitet.....	15
3. Teoretisk referensram	15
3.1 Perspektiv på hållbarhetsredovisning	15
3.1.1 Institutionella teorin.....	16
3.1.2 Intressentteorin.....	17
3.1.3 Legitimitetsteorin.....	18
3.2 Corporate Social Responsibility	20
3.2.1 Carroll's Pyramid.....	20
3.3 Verktyg för att öka företagets transparens	21
3.3.1 GRIs riktlinjer.....	21
3.3.2 Extern granskning.....	22
3.4 Analysmodell	23
4. Empiri	25
4.1 Apoteket	25
4.1.1 Redovisningen innan det blev tvingande.....	25
4.1.2 Redovisningen efter det blev tvingande.....	25
4.1.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet.....	26
4.1.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden.....	26
4.2 Sveaskog	27
4.2.1 Redovisningen innan det blev tvingande.....	27
4.2.2 Redovisningen efter det blev tvingande.....	28
4.2.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet.....	28
4.2.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden.....	29
4.3 Systembolaget	29
4.3.1 Redovisningen innan det blev tvingande.....	29
4.3.2 Redovisningen efter det blev tvingande.....	30
4.3.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet.....	30
4.3.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden.....	31

4.4 Företag A	31
4.4.1 Redovisningen innan det blev tvingande.....	31
4.4.2 Redovisningen efter det blev tvingande.....	32
4.4.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet.....	32
4.4.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden.....	32
4.5 Sammanfattning	32
5. Analys	34
5.1 Incitament till att hållbarhetsredovisa innan ägarkravet	34
5.1.1 Branschpåverkan.....	34
5.1.2 Intressenters krav.....	34
5.1.3 Vikten av att uppfattas som legitima.....	35
5.2 Förändringar i verksamheterna efter ägarkravet	35
5.2.1 Fokus från miljö till alla tre aspekter.....	35
5.2.2 Positiv utveckling vid övergång från G3 till G4.....	36
5.2.3 Extern granskning motiverar.....	36
5.2.4 Verksamheterna utvecklas.....	37
5.2.5 Intressenters krav allt viktigare.....	37
5.2.6 Vikten av att uppfattas som legitima.....	38
5.3 Företagens arbete med hållbar utveckling framåt	38
5.3.1 Extern profilering.....	38
5.3.2 Integrerad rapportering.....	39
5.4 Sammanfattning	39
5.4.1 Hållbarhetsredovisning innan ägarkrav.....	39
5.4.2 Hållbarhetsredovisning efter ägarkrav.....	40
5.4.3 Arbetet med hållbar utveckling i framtiden.....	40
5.4.4 Utveckling av socialt ansvar.....	40
6. Slutsats	41
6.1 Hållbarhetsredovisningen allt mer relevant	41
6.2 Avslutande diskussion	42
6.3 Förslag till fortsatt forskning	43
Referenser	44
Bilaga 1	47

1. Inledning

Detta kapitel inleds med en bakgrundsbeskrivning av begreppen hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning. Efter följer en problematisering av vilka svårigheter det finns med att ha en tvingande hållbarhetsredovisning. Problematiseringen leder fram till ett syfte som också är utgångspunkten för denna uppsats.

1.1 Bakgrund

Hållbar utveckling är ett brett begrepp, men blev definierat i Brundtlandsrapporten 1987 som en utveckling där dagens behov tillfredsställs utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov. Brundtlandskommissionen diskuterade hur allmänheten skulle bli villiga att arbeta mot ett hållbarare samhälle och beskriver att svaret delvis finns i utbildning, institutionell utveckling samt genom lagstiftning. Dock menar kommissionen även att många av de problem som finns idag beror på politisk makt och skillnader i ekonomi vilket försvårar ett arbete mot hållbarhet med ovanstående förslag. Kommissionen menar att hela världen måste utveckla en strategi som tar oss från destruktivitet till hållbarhet och de har satt upp olika kritiska mål för att nå dit. Ett av målen är att man ska återuppliva tillväxten, bland annat för att det ska vara möjligt för människor som lever i absolut fattigdom att kunna agera hållbart samt att ändra kvaliteten på denna tillväxt och göra den mindre material- och energiintensiv. Ett annat mål är att ekonomi och miljö ska behandlas tillsammans i beslutsprocesser vilket kräver förändringar i både attityd och mål på alla nivåer i företaget. (World Commission on Environment and Development 1987)

När företag ska arbeta med en hållbar utveckling är det tre områden som är i fokus vilka är ekonomiskt, socialt och miljömässigt (Regeringskansliet 2015). FN:s Global Compact är ett sätt att arbeta med hållbar utveckling och företags samhällsansvar då det innehåller tio principer som behandlar mänskliga rättigheter, arbetsrättsliga frågor, miljö och antikorrupcion (Regeringskansliet 2008). Det är frivilliga principer och verksamheten bygger på öppenhet, offentlig insyn och självintresse. Organisationen menar att företag kan vinna affärsfördelar samtidigt som de kan bidra till en avgörande skillnad genom att arbeta utifrån dessa principer (Andrews 2007). De uppmuntrar därför företag att ta initiativ och avsätta resurser för att kunna arbeta med hållbar utveckling (ibid).

En hållbar utveckling är något som regeringen arbetar aktivt för och de tar då utgångspunkt i individens rättigheter och behov. För att nå positiva resultat krävs stort engagemang av många olika aktörer och andra förutsättningar är även demokrati, jämställdhet, mänskliga rättigheter och institutionella ramverk. (Regeringskansliet 2015) Ett steg i att driva arbetet med hållbar utveckling framåt är att Regeringen beslutade att det från och med år 2008 är obligatoriskt för statligt ägda företag att hållbarhetsredovisa (Regeringskansliet 2007). Kravet att hållbarhetsredovisa är något som sedan december 2014 även gäller för stora företag, över 500 anställda, vilket beslutades av EU-kommissionen enligt direktivet 2014/95/EU. Senast 2016-

12-06 måste alla medlemsländer sätta i kraft lagar och författningar som krävs för att följa direktivet.

Enligt Westermark (2014) handlar hållbarhetsredovisning om att organisationer ska redovisa sitt ekonomiska, sociala och miljömässiga ansvarstagande där det ska framgå vad de har för problem och vilka planer det finns för att lösa dessa. Detta är något som vissa företag började med redan på 80-talet då man redovisade sitt miljömässiga ansvar (Bennett, Burritt och Schaltegger 2006). Dock har detta under den senaste tiden blivit mer aktuellt och arbetet med hållbar utveckling har ökat, detta kan dels bero på en ökad trend bland människor att leva mer klimatansvarigt (WWF 2015). Detta ökade engagemang och medvetenhet har även påverkat organisationer och affärsverksamheter där exempelvis "Corporate Social Responsibility" (CSR) ses som ett av de områden som har utvecklats mest under de senaste tio åren (Best, Cotter och Mori 2013). Medvetenheten hos intressenterna har även bidragit till att hållbarhetsredovisning har blivit populärare bland företagen (ibid). Hållbarhetsredovisning är sammanfattningsvis en process där information ska flöda organiserat genom ett företag och verkar som beslutsunderlag för ledningen, samtidigt är det också en produkt som interna och externa intressenter ska kunna erhålla i mån av intresse (Bennett, Burritt & Schaltegger 2006). Ett verktyg som företag kan använda sig av när de redovisar sitt hållbarhetsarbete är de riktlinjer som ges ut av Global Reporting Initiatives (GRI).

GRI är en organisation som arbetar för att användandet av hållbarhetsredovisning ska bli större och att detta ska vara en del i arbetet mot hållbar utveckling (GRI 2015). Organisationen ger även ut ett ramverk som innehåller riktlinjer som ska hjälpa företag med denna typ av redovisning (GRI 2015). Hållbarhetsredovisningar enligt dessa riktlinjer kan användas för att bland annat jämföra olika företags resultat med varandra samt att jämföra ett företags resultat i förhållande till normer, regler, standarder och frivilliga initiativ (Frostenson, Helin och Sandström 2012). Det är dessa riktlinjer som de statliga företagen ska använda sig av när de utformar sin hållbarhetsredovisning. Sverige är det första landet där dessa krav för statliga företag har ställts och syftet med detta är att företag ska agera mot ett hållbart samhälle (Westermark 2015).

1.2 Problemdiskussion

Sedan 2008 har det varit tvingande för statliga företag att utveckla en icke-finansiell redovisning enligt GRIs riktlinjer bland annat på grund av att dessa företag ska verka som föredömen för andra privata företag (Näringsdepartementet 2007). Regeringen vill även ha möjlighet att jämföra de statliga företagens resultat inom detta område (ibid). Enligt en studie av Borglund, Frostenson och Windell (2010) har införandet av GRIs riktlinjer ökat företagens medvetenhet samt hjälpt de statliga företagen att utveckla och förbättra sitt hållbarhetsarbete.

Trots att det finns indikatorer som visar att hållbarhetsredovisning kan öka de statliga företagens medvetenhet finns det en pågående diskussion kring huruvida denna typ av redovisning inte alls utvecklar hållbarhetsarbetet. Svenskt Näringsliv (2014) menar att

företags hållbarhetsansvar utvecklas betydligt bättre om företagen själva, frivilligt, beslutar sig för att använda icke-finansiell redovisning. Vidare kan en tvingande redovisning ses som ett kostsamt "måste" som inte leder till några egentliga konkreta resultat (ibid). I studien av Borglund et al (2010) tillfrågades statliga företags styrelseordförande om vad de anser att hållbarhetsredovisning och GRIs riktlinjer har bidragit till och majoriteten, 91 procent, menar att den endast i måttlig, låg eller ingen utsträckning har påverkat hållbarhetsarbetet. Dock framkom det att även om det inte har påverkat hållbarhetsarbetet så har GRIs riktlinjer skapat rutiner, policys samt nya prioriteringar angående vilka frågor företagen ska fokusera på (ibid). Den diskuterade låga påverkan som hållbarhetsredovisning har på hållbarhetsarbete är även något som Burritt och Schaltegger (2010) tar upp där de menar att hållbarhetsredovisning endast kan leda till en ökad medvetenhet men inte till själva "problemlösningen".

Även Westermark (2015) diskuterar redovisningens påverkan på de statliga företagens hållbarhetsarbete och han menar att det finns ett stort fokus på mätvärden i hållbarhetsrapporter hos de statliga företagen men att detta stora fokus inte påverkar hållbarhetsarbetet i en positiv riktning. Vidare menar Westermark (2015) och Frostenson, Helin och Sandström (2012) att det finns en frikoppling mellan redovisningen och själva hållbarhetsarbetet vilket minskar utvecklingen av de interna processerna och att styrelsens arbete med hållbar utveckling inte ökar. Svenskt Näringsliv (2014) menar även att en bestämd typ av redovisning eller riktlinjer, så som GRI är för statliga företag, kan hämma utvecklingen om vilka frågor som verkligen är av intresse och att företag i olika branscher kan behöva olika former av riktlinjer.

Sammanfattningsvis ser vi att forskare pekar på att en tvingande hållbarhetsredovisning inte alltid har haft en positiv effekt på de statliga företagens verksamheter. Med utgångspunkt i detta och att det nu har gått sju år sedan kravet kom anser vi det vara intressant att undersöka hur utvecklingen av företagens hållbarhetsredovisningar har sett ut.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva hur statliga företags hållbarhetsredovisning har utvecklats över tid.

1.4 Disposition

Kapitel två: I detta kapitel redogörs hur metodarbetet har gått tillväga. Inledningsvis presenteras det ämne som uppsatsen syftar till att undersöka samt vilken vetenskaplig utgångspunkt vi har haft. Efter detta presenteras undersökningsdesignen, den empiriska studien och den teoretiska referensramen. Kapitlet avslutas med metod- och källkritik.

Kapitel tre: I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen. Detta inleds med en introduktion av de systemorienterade teorier som denna studie har haft som utgångspunkt.

Sedan följer en presentation av CSR och verktyg för att öka ett företags transparens. Avslutningsvis ges en sammanfattning över teorikapitlet samt en presentation av vår analysmodell. Analysmodellen fungerar sedan som grund för upplägget i empirikapitlet och som ett verktyg i analyskapitlet.

Kapitel 4: I detta kapitel presenteras empirin. Empirin består av intervjuer gjorda med fyra statliga företag och varje företag presenteras här enskilt. Initialt ges en kort beskrivning av företaget följt av en kort beskrivning av respondenten och sedan följer empirin ungefär samma upplägg som beskrivs i analysmodellen. Kapitlet sammanfattas sedan avslutningsvis i en tabell.

Kapitel 5: I detta kapitel presenteras analysen. Det insamlade materialet analyseras med hjälp av den modell som det redogörs för i kapitel tre och upplägget i kapitlet ser ut på liknande sätt. Analysen har sedan sammanfattats genom att titta på hur hållbarhetsredovisningen såg ut innan ägarkravet, efter ägarkravet och i framtiden. Utvecklingen av det sociala ansvarstagandet illustreras även här med hjälp av två pyramider.

Kapitel 6: I detta kapitel går det att läsa den slutsats som vi har kommit fram till genom analysarbetet. Här besvaras studiens frågeställning och detta följs av en avslutande diskussion. Till sist presenteras förslag till fortsatt forskning inom området hållbarhetsredovisning.

2. Metod

I detta kapitel presenteras tillvägagångssättet vid utformandet av uppsatsen och vilka metoder som har tillämpats. Vidare redogörs för genomförandet av de utförda intervjuerna och vilka teorier som har valts ut som lämpliga till studien. Slutligen presenteras källkritik och metodkritik.

2.1 Val av ämne

Hållbarhetsredovisning är ett relativt nytt ämne och det blir obligatoriskt för fler och fler företag att genomföra redovisningen. För oss har det därför varit intressant att undersöka ämnet närmare speciellt med tanke på att vi inte har fått någon fördjupande kunskap om det under utbildningens gång. Kort efter att vi hade bestämt oss för ämnet hittade vi mycket artiklar och information angående att hållbarhetsredovisning inte alltid leder till att företags hållbarhetsarbete förbättras. Vi ansåg det därför vara intressant att undersöka detta närmre och valde att begränsa oss till statliga företag då det är tvingande för dem att hållbarhetsredovisa. Det är även av intresse att undersöka denna fråga eftersom att det nu kommer bli tvingande för en del icke-statliga företag att hållbarhetsredovisa och vi vill då bland annat undersöka hur en hållbarhetsredovisning eventuellt kan utveckla företagets arbete med hållbar utveckling.

2.2 Vetenskaplig utgångspunkt

Enligt Bryman och Bell (2013) finns det inom forskning två olika sätt att se på relationen mellan teori och forskning vilka är en deduktiv ansats och en induktiv ansats. Genom en deduktiv ansats utgår forskning från en befintlig teori och forskaren deducerar uppsatta hypoteser för att sedan återkoppla till teorin. Dessa bekräftas eller förkastas sedan och detta kan då resultera i en reviderad teori. Medan i en induktiv ansats baseras forskarens slutsatser på empiriska erfarenheter utan att utgå från någon befintlig teori. Denna uppsats har en deduktiv ansats då det empiriska materialet har samlats in med utgångspunkt i befintliga teorier.

För att vi skulle kunna besvara vår frågeställning i denna uppsats har det krävts empirisk data. Detta har samlats in genom en kvalitativ metod. Den kvalitativa processen har även bidragit till en förståelse av de bakomliggande faktorer till varför saker är på vissa sätt vilket kan sägas leda till en djupare kunskap. (Bryman och Bell 2013) Viktigt i denna kvalitativa undersökningsprocess har varit hur respondenterna själva uppfattar den verklighet de befinner sig inom och vad fenomenet hållbarhetsredovisning har för betydelse där och för dem.

2.3 Undersökningsdesign

Den undersökningsdesign som vi ansåg var den mest lämpliga i förhållande till problemformuleringen var en fallstudie. Vi ville få möjligheten att utföra en detaljerad granskning för att få ett tydligt resultat. Det som har studerats här är vad det är som driver hållbarhetsredovisningens utveckling. Detta har genomförts genom att ett få antal utvalda företag har undersökts. (Bryman och Bell 2013)

Vi har valt att genomföra undersökningen med hjälp av kvalitativa intervjuer för att få en djupare inblick i de valda företagens hållbarhetsarbete och redovisning. Karaktäristiskt för en fallstudie är att forskaren genom att använda denna design är intresserad av speciella egenskaper i särskilda situationer, vilket även så är fallet här. (Bryman och Bell 2013) En fallstudie kan även genomföras kvantitativt och det är något som hade varit lämpligt om vi hade velat undersöka ett större urval. Eftersom vi ville ha en djupare kunskap om företagens hållbarhetsredovisningar ansåg vi att en kvalitativ metod med intervjuer var mest givande.

2.4 Empirisk studie

I detta avsnitt redogörs val av intervjuform, hur intervjuobjekten har valts ut och hur intervjuguiden har utformats.

2.4.1 Intervjuform

Enligt Bryman och Bell (2013) är de två viktigaste typerna av intervjuer ostrukturerade samt semistrukturerade intervjuer. Skillnaden mellan dessa är att vid den ostrukturerade har forskaren oftast endast minnesanteckningar och respondenten får prata fritt medan vid en semistrukturerad har forskaren någon form av intervjuguide. Dock har respondenten fortfarande relativt stort utrymme att svara fritt (Bryman och Bell 2013). Det som vi tycker har varit mest lämpligt i denna studie är den semistrukturerade intervjun. Vi ville ge respondenterna möjlighet att själva komma in på spår som var relevanta för undersökningen. Fast samtidigt har det varit viktigt att vi kunde fokusera samtalet till ett visst område om det behövdes. Ett annat skäl till en semistrukturerad intervju är att om det inte endast är ett intervjuobjekt som undersöks kan det krävas någon form av struktur (Bryman och Bell 2013). Struktur har även varit relevant för vår studie eftersom detta har gett oss möjligheten att hitta mönster i den data som har samlats in.

Vi valde att göra besöksintervjuer eftersom ett verkligt möte har varit viktigt för studien. Vi tror att det finns möjlighet till en bättre diskussion då. Intervjuobjekten har tillhandahållit intervjufrågorna fyra dagar i förväg, detta dels för att det efterfrågades men även för att vi ville åstadkomma en effektiv och fokuserad intervju. Innan intervjuerna genomfördes blev alla respondenterna tillfrågade om de godkände att intervjuerna spelades in, vilket är något alla gick med på. Det inspelade materialet har sedan lyssnats igenom samtidigt som anteckningar från intervjuerna har gått igenom för att få fram de relevanta delarna till studien.

2.4.2 Urval av intervjuobjekt

Denna studie har krävt att empiri samlats in och eftersom att det har varit tvingande för statliga företag längst att hållbarhetsredovisa så har vi valt fem statliga företag som våra studieobjekt. Det är dem som är grunden för empirikapitlet. Att fem företag har valts beror på att vi anser att fler intervjuobjekt än så inte kommer att ge en mer rättvisande bild samt att detta även är i linje med att Bryman och Bell (2013) anser att man vid en fallstudie inte ska använda sig av alltför många olika objekt just för att få möjligheten till mer djupgående intervjuer.

I Sverige finns det ett 50-tal statligt helägda och delägda bolag och av dessa är två stycken börsnoterade (Regeringskansliet 2015). Av dessa bolag listade på Regeringskansliet hemsida har fem företag slumpats fram, detta för att rapporten ska få en högre trovärdighet. De företag som slumpades fram var Apoteket, Sveaskog, Systembolaget, Almi och ett annat statligt bolag som har valt att vara anonym i uppsatsen, detta företag kommer i uppsatsen benämnas som företag A. Alla utvalda företagen kontaktades via mail och vi fick återkoppling och bokade intervjuer med alla utom Almi då vi tyvärr inte lyckades nå dem. De personer i företagen som vi har haft kontakt med och intervjuat arbetar alla med respektive företags hållbarhetsredovisning. Nedan följer en kort presentation av företagen.

Apoteket är ett statligt företag vars verksamhet ska erbjuda läkemedel och andra produkter och tjänster till både privatpersoner, vården, företag och organisationer. Företaget arbetar för att bedriva verksamheten på ett ekonomiskt, miljömässigt och socialt hållbart sätt. Det är styrelsen som ansvarar och också den som sätter målen för hållbarhetsarbetet. Hos Apoteket är det Therese Hansen som har intervjuats då hon är samordnare och ansvarig för Apotekets hållbarhetsredovisning.

Sveaskog är ett statligt företag vars kärnverksamhet är att sälja timmer, massaved och biobränsle, det är även Sveriges största skogsägare. Företagets mål är att bedriva verksamheten hållbart och deras hållbarhetsarbete rapporteras enligt GRIs riktlinjer. Charlotte Jonsson ansvarar för Sveaskogs hållbarhetsrapportering och hon är också den person som vi har haft kontakt med och genomfört en besöksintervju med.

Systembolaget är ett statligt företag som har ensamrätt på försäljning av spritdrycker, vin och starköl. Företaget arbetar med att produkterna som säljs ska vara socialt, ekonomiskt och miljömässigt hållbart tillverkade. Det är företagsledningen och styrelsen som är ytterst ansvariga för hållbarhetsarbetet och arbetet drivs av två CSR-ansvariga som även har hjälp av ett tvärfunktionellt CSR-råd. Vi har haft kontakt med och genomfört en besöksintervju med Mehri Mir som är en av de ansvariga för hållbarhetsredovisningen. Vid intervjun deltog även Annelie som nyligen har börjat arbeta på avdelningen och ska vikariera för Mehri Mir.

Företag A är ett statligt högteknologiskt företag. En avdelning på företaget ansvarar för hållbarhetsarbetet och styrelsen granskar och godkänner de årliga hållbarhetsrapporterna. Personen som har intervjuats är ansvarig för företagets hållbarhetsredovisning.

2.4.3 Utformning av intervjuguider

Inför utformning av intervjuguider har de olika respondenternas hållbarhetsredovisningar genomgått grundligt. Detta för att vi inför intervjuerna skulle ha en så bred kunskap som möjligt om vilken syn företagen har på hållbarhetsredovisning samt hållbar utveckling. Eftersom vi har valt att använda oss utav semistrukturerade intervjuer har vi i intervjuguiden arbetat fram olika teman som intervjun ska beröra samt frågeställningar som ibland är av diskuterande karaktär och ibland framställda på ett sätt som kräver ett direkt svar.

Intervjuguiden finns i bilaga 1.

2.5 Teoretisk referensram

Nedan presenteras hur insamling och urval av relevant material till studien har gått tillväga.

2.5.1 Insamling av material

Insamling av material har skett genom vetenskapliga artiklar, litteratur samt andra sekundärkällor så som internet. De vetenskapliga artiklarna har hittats genom Malmö högskolas bibliotek där databasen "Summon" har använts samt genom Lunds universitet där

databasen "Web of Science" har använts. Nedan presenteras ett urval av de sökord som har använts för att hitta artiklarna.

- Sustainability accounting
- Accounting development
- Legitimacy theory
- Stakeholder theory
- Institutional theory

Vid litteraturstudien har både litteratur som tidigare har varit känd för oss använts samt nyttillkommen litteratur. Till viss del består litteraturen av böcker vi har studerat under tidigare kurser inom företagsekonomi samt av litteratur som har blivit kända för oss genom en genomgång av referenslistor av relevanta böcker, artiklar och rapporter.

2.5.2 Urval

Till denna studie har ett flertal av de teorier och begrepp som finns inom hållbarhetsredovisning undersökts och en bedömning av teoriernas och begreppens relevans har genomförts för att få fram dem som är relevanta för uppsatsen. För att uppsatsen ska vara intressant är det av vikt att hållbar utveckling samt hållbarhetsredovisning presenteras och förklaras och även begreppet CSR. Detta eftersom att dessa tre fenomen är grundläggande för att kunna ha möjligheten att skapa sig en förståelse om vad detta innebär samt hur det idag ser ut gällande de här teorierna. Vidare är det relevant att undersöka verktyg som kan öka företagets transparens och de verktyg som vi har valt att titta närmre på är GRIs riktlinjer och extern granskning av hållbarhetsrapporter.

Sedan har vi även valt att ha med tre stycken olika teorier som har presenterats för oss under utbildningens gång, teorierna är legitimitetsteorin, intressentteorin och den institutionella teorin. Dessa teorier har sedan varit en utgångspunkt till analysen av den insamlade empirin. Teorierna har hjälpt oss att förstå hur hållbarhetsredovisning kan både påverka och påverkas av de olika delarna i samhället. Detta har i sin tur hjälpt till att förklara vilka faktorer det är som har gjort att hållbarhetsredovisningen har utvecklats.

2.6 Källkritik

Vid insamling av empiri har främst materialet från de genomförda besöksintervjuerna använts. Personerna som intervjuades var antingen ansvariga eller samordnare för respektive företags hållbarhetsredovisningar. De besitter därför stor kunskap om redovisningarna och företagets hållbarhetsarbete. Dock har vi haft i åtanke att det finns en risk att de endast presenterar fakta för oss som de anser inte kan ge en negativ bild av företaget. Vi har därför haft ett kritiskt förhållningssätt till det insamlade materialet. Några av de personer vi intervjuade har inte varit med i företaget ända från det att redovisning av hållbarhetsarbetet startade och det kan därför ha varit svårt för dem att ge oss en korrekt bild av hur företaget

arbetade innan de själva började arbeta där. Därför har vi även gått igenom företagens hållbarhetsredovisningar där både positiva och negativa aspekter av arbetet redovisas och där vi även har haft möjlighet att se hur redovisningarna såg ut innan det blev tvingande. Intervjuerna i kombination med vår egen analys av hållbarhetsredovisningarna har gett oss en djupare inblick i företagets arbete.

Vidare har även vetenskapliga artiklar och andra relevanta källor, såsom litteratur och internetsidor, använts för att få en djupare kunskap inom ämnet hållbar utveckling och inom de teorier som vi har valt att använda oss av. De artiklar som har använts är alla peer-reviewed vilket innebär att de är granskade av andra forskare och de är även citerade ett flertal gånger. Litteraturen är både kurslitteratur och annan facklitteratur och är skriven av välkända experter inom området. Vidare har vi försökt använda oss av så nyskrivna källor som möjligt då det är ett ämne som är under utveckling. Dock är en del av källorna äldre men vi har då gjort bedömningen att den är relevant och pålitlig då den behandlar välkända begrepp och teorier som har funnits under en längre tid.

2.7 Metodkritik

I detta avsnitt diskuterar vi hur den metod som vi har valt att arbeta med har påverkat vårt resultat. Enligt Rienecker och Jörgensen (2011) är det viktigt att kunna förhålla sig kritisk till sitt egna metodval och förstå att metodiken bidrar till att man får ett visst resultat. Det som Bryman och Bell (2013) menar är relevant för bedömning av metodik i företagsekonomi är reliabilitet, validitet och replikerbarhet, och det är även dessa kriterier vi har valt att förhålla oss till för att kunna kritisera undersökningsmetoden. Genom att göra detta vill vi visa varför vi tycker att studien kan anses vara giltig trots att det självfallet även finns svagheter med metodvalet.

2.7.1 Reliabilitet

Enligt Bryman och Bell (2013) finns det olika områden inom reliabilitet och de flesta är främst aktuella inom en kvantitativ undersökning då man vill se om undersökningens resultat hade blivit detsamma om undersökningen hade genomförts på nytt. Dock är interbedömarreliabiliteten något som är av intresse när en kvalitativ undersökning genomförs. Det innebär att för att undersökningen ska anses vara reliabel ska en gemensam tolkningsram för resultatet bildas av de som utför undersökningen. (Bryman och Bell 2013) Vår studie kan anses vara reliabel eftersom att vi båda deltog vid alla intervjuer och vi i förväg hade bestämt vem av oss som skulle ställa vilka frågor så att samma person ställde samma fråga vid alla intervjuer. Dock var detta ibland svårt att följa eftersom att följdfrågor uppkom och ibland ställdes frågor som inte var inplanerade att ställas. En högre reliabilitet hade därför kunnat uppnås om endast en av oss hade ställt alla frågor och den andra hade antecknat. Efter intervjuerna gick vi tillsammans igenom det insamlade materialet för att kontrollera så att vi båda hade uppfattat informationen på samma sätt.

2.7.2 Replikerbarhet

Detta begrepp handlar om att en undersökning ska vara möjlig att upprepa och då krävs att forskaren i detalj beskriver sitt tillvägagångssätt. Replikerbarhet kan kopplas till reliabilitet på så sätt att vid reliabilitet vill forskaren kunna upprepa den tidigare undersökningen och resultatet. Det kan vara svårt att upprepa en kvalitativ undersökning eftersom att den sociala miljö man befinner sig inom ständigt förändras. (Bryman och Bell 2013) Trots detta tror vi att en upprepning av vår studie hade fått ungefär samma resultat om den hade genomförts igen inom en relativt snar framtid. Det som kan skilja sig är att de följdfrågor som uppkom under våra intervjuer inte med säkerhet hade uppkommit om intervjuerna hade genomförts igen.

2.7.3 Validitet

Validitet ses ofta som det viktigaste forskningskriteriet och behandlar i stora drag huruvida undersökningen mäter det som faktiskt var avsett att mätas. Något som också är viktigt att titta på är hur företagen har valts ut till studien, om resultaten kan tillämpas mer generellt på även andra fall. (Bryman och Bell 2013) Vi valde att slumpa fram de företag vi har intervjuat, bland annat för att vi inte skulle kunna påverka vilka objekt som undersöktes, och detta anser vi leder till att urvalet blir representativt för de statliga företagen. Dock undersöktes endast fyra av 50 statliga företag och med ett så pass litet urval hade vi inte möjlighet att undersöka alla de olika branscher som de 50 företagen befinner sig inom. Vidare har den kvalitativa metoden inneburit att vi har fått en djupare inblick i endast de utvalda företagen vilket kan göra det svårare att generalisera det till alla statliga företag. Trots detta har tydliga likheter mellan företagen framkommit och vi anser därför att även om studien har undersökt ett litet urval så kan resultatet i vissa fall tillämpas generellt på även andra företag.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel kommer de tre systemorienterade teorierna; institutionella teorin, intressentteorin och legitimitetsteorin, inledningsvis presenteras. Avsnittet fortsätter med att redogöra för begreppet Corporate Social Responsibility där även en förtydligande modell till begreppet presenteras. Därefter följer en presentation av verktyg som är relevanta för att öka företagens transparens. Avslutningsvis sammanfattas teorierna och binds ihop för att skapa en analysmodell.

3.1 Perspektiv på hållbarhetsredovisning

För att förstå sambandet mellan ett företag, dess individer och samhället kan de teorier som Deegan och Unerman (2011) benämner som de systemorienterade teorierna användas. Teorierna kan skapa en förståelse kring vad som påverkar ett företag att hållbarhetsredovisa eller inte. Dessa teorier är legitimitetsteorin, intressentteorin och den institutionella teorin.

Teorierna beskriver bland annat hur ett företag påverkas av och påverkar samhället som det verkar inom. Teorierna menar även att både företagets finansiella och icke-finansiella redovisning skapar en strategi för att påverka företagets relationer med dess intressenter.

3.1.1 Institutionella teorin

Den institutionella teorin klargör varför företag som verkar inom samma område tenderar att vara väldigt lika gällande organisationens form och egenskaper (Deegan och Unerman 2011). Vidare undersöker teorin även hur olika organisatoriska strukturer kan användas för att skapa legitimitet till verksamheten. Teorin förklarar att ett företag främst påverkas av sin omgivning och att företagets handlande följer underförstådda antaganden (Oliver 1997). Oliver (1997) menar även att om företagets handlande stämmer överens med de sociala förväntningar som finns så blir företaget mer framgångsrikt. Den grundläggande förutsättningen i teorin är att det ska finnas en överensstämmelse bland de normer, traditioner och sociala influenser som finns i företagets inre och yttre miljöer för att det ska leda till en enhetlighet mellan företagets strukturer och aktiviteter. (Oliver 1997)

Då teorin förklarar hur företag förstår och svarar på samhället och intressenternas ständigt förändrade sociala förväntningar kan den ses som ett komplement till både legitimitetsteorin och intressentteorin. Detta innebär att samhället och intressenterna mer och mer kommer påverka hur företags rapportering utformas för att anses vara legitima vilket i sin tur leder till att olika företags rapporter blir allt mer lika varandra då de formas av intressenternas förväntningar. (Deegan och Unerman 2011)

Inom den institutionella teorin finns främst två områden som är av intresse att presentera närmre; isomorfism och "decoupling" (Deegan och Unerman 2011). Isomorfism beskrivs som en begränsad process där företag som har liknande förutsättningar med tiden kommer att bli mer lika varandra och tvingas samman till en institutionell form. Enligt Deegan och Unerman (2011) är ett företags frivilliga rapportering ett exempel på en institutionell aktivitet och de menar då att processen när frivillig rapportering utvecklas och förändras i företaget är en isomorfisk process.

DiMaggio och Powell (1983) delar upp isomorfism i tre olika processer; tvingande, imiterande och normativ. Den tvingande processen har sin grund i politiska regleringar och legitimitetsproblem och resulterar i att en stark organisation kan kräva att en svagare organisation anpassar sig efter formella eller informella krav. Med denna process kan det göras kopplingar till de statliga företagets tvingande hållbarhetsredovisningar då de har sin grund i politiska regleringar. Även Deegan och Unerman (2011) visar på ett sådant samband då de menar att den tvingande processen kan kopplas till det ledningsorienterade perspektivet inom intressentteorin då ett företag exempelvis använder frivillig rapportering för att uppfylla de ekonomiska, sociala och miljömässiga intressen och krav som de mest betydelsefulla intressenterna har. Den imiterande processen uppstår främst då det finns en osäkerhet inom organisationen eftersom företaget då vill imitera mer framgångsrika organisationer för att uppnå konkurrensfördelar. (DiMaggio och Powell 1983) Slutligen utgår den normativa

processen från kultur och normer i samhället och menar att organisationen måste anpassa sig efter dessa normer. Vidare anser den normativa processen att företag blir mer lika varandra på grund av professioner och utbildningar eftersom att personer inom liknande yrkesgrupper och med liknande utbildning ofta har en mer jämförande syn på kultur och normer. (Deegan och Unerman 2011)

Det kan vara svårt att skilja mellan dessa tre olika typer av isomorfism och DiMaggio och Powell (1983) menar att flera av dessa processer kan användas samtidigt. Med utgångspunkt i den imiterande och den normativa processen kan det göras ett antagande om att de företag som inte hållbarhetsredovisade när kravet kom kanske ändå hade redovisat idag även om det inte hade varit tvingande. Detta eftersom att samhällets normer ständigt förändras och företagen kan även ha ett behov av att bli mer konkurrenskraftiga genom att ta efter framgångsrika företag.

“Decoupling” syftar på att den formella organisationsstrukturen skiljer sig från den vanliga strukturen vilket innebär att organisationsstrukturen inte är integrerad med själva organisationens lednings- och verksamhetsprocesser. Detta i sin tur kan leda till att det som företaget redovisar skiljer sig från det som företaget faktiskt gör. (Dillard, Rigsby och Goodman 2004) Decoupling kan kopplas till legitimitetsteorin då hållbarhetsredovisningen kan användas för att ge en bättre bild av företaget, en bild som egentligen inte stämmer överens med det hållbarhetsarbete som företaget faktiskt gör (Deegan och Unerman 2011).

3.1.2 Intressentteorin

Deegan och Unerman (2011) framhäver att det finns många likheter mellan intressentteorin och legitimitetsteorin och det går därför inte att behandla dem som två av varandra oberoende teorier. Till skillnad från legitimitetsteorin som fokuserar på samhällets uppfattning av företaget så fokuserar intressentteorin på de intressentgrupper som företaget har. Intressentgrupperna har olika uppfattningar om hur ett företag ska arbeta och det skapas därför olika sociala kontrakt med de olika grupperna till skillnad från legitimitetsteorin där det finns ett övergripande socialt kontrakt. Intressentteorin menar att ett företags ekonomiska framgångar bäst uppnås genom att hänsyn tas till intressena från företagets intressenter, såsom ägare, anställda, kunder och leverantörer, och att företaget försöker skapa en optimal balans mellan dem. (Deegan och Unerman 2011) Enligt Grönlund, Tagesson och Öhman (2010) finns det olika synsätt på redovisning och det beskrivs bland annat handla om att det finns ett behov från intressenter att organisationer ska mäta och rapportera sina ekonomiska aktiviteter. Vidare beskriver författarna att redovisning främst finns till för externa parter eftersom olika sorters intressenter på grund av beslutsfattande eller ställningstagande kan ha ett intresse i organisationens ekonomiska resultat.

Det finns två olika perspektiv inom intressentteorin vilka är det ”etiska” och det ”ledningsorienterade” (Donaldson och Preston 1995). Enligt Donaldson och Preston (1995) tar det etiska perspektivet utgångspunkt i att företagets uppmärksamhet till intressenterna inte ska bero på intressenternas förmåga att tillfredsställa andra intressenters intressen, som

exempelvis aktieägarnas. Vidare anser Hasnas (1998) att alla intressenters intressen ska beaktas lika oavsett hur stor ekonomisk påverkan de har på företaget och om det uppstår konflikt i intressena så ska verksamheten utformas så att en optimal balans uppstår. Hasnas (1998) betonar även att det etiska perspektivet syftar på att företaget har ett stort socialt ansvar. Det är något som kan kopplas samman med att intressenternas rättigheter har stor betydelse, så som att det exempelvis ska vara säkra arbetsförhållanden och rättvis lön, och alla intressenter ska förse med information angående hur företaget påverkar dem. Detta är något som kan relateras till såväl finansiell som icke-finansiell redovisning då samhället har rätt att ta del av information angående vissa delar av företagets verksamhet. (Deegan och Unerman 2011)

Inom det ledningsorienterade perspektivet är det istället större fokus på de intressenter som är viktigast för företaget för att göra dessa nöjda och det är då företagets strategiska intressen som är det mest relevanta inom detta perspektiv. Detta leder till att företagets intressenter kommer att behandlas olika då de mest inflytelserika intressenterna kommer ägnas störst uppmärksamhet. Friedman och Miles (2002) menar att desto viktigare resurser intressenterna har för företagets framgång, desto större sannolikhet är det att intressenternas behov uppfylls. Perspektivet framhäver att ett framgångsrikt företag är det företag som tillfredsställer de viktigaste intressenternas efterfrågan. Medan det etiska perspektivet syftar på att intressenterna har rätt till att ta del av företagets redovisningar så menar det ledningsorienterade perspektivet att redovisningarna kan användas för att få intressenternas stöd och godkännande. (Deegan och Unerman 2011)

Ett företag arbetar ofta med en kombination av det etiska och det ledningsorienterade perspektivet då det är av vikt att de tar hänsyn till intressenternas behov samtidigt som den ekonomiska överlevnaden är relevant för företaget. (Deegan och Unerman 2011)

3.1.3 Legitimitetsteorin

Enligt Bennett, Burritt och Schaltegger (2006) hållbarhetsredovisar allt fler företag idag eftersom det har visat att det för med sig olika sorters fördelar. Dessa beskrivs bland annat vara att organisationer blir mer konkurrenskraftiga, förbättrar sitt rykte, ökar transparensen, motivation hos anställda ökar samt att legitimitet av processer och produkter ökar (ibid). Ökad legitimitet sägs vara ett av de viktigaste målen eftersom det måste finnas en acceptans hos både nyckelintressenter och samhället för att organisationen ska kunna fortsätta fungera (ibid). En vanlig definition och som förklarar legitimitet på ett sätt som är lätt att förstå är 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” (Suchman 1995 s. 574).

Enligt Suchman (1995) kan legitimitet i en organisation uppstå när individuella observatörer anser och godkänner att ett visst mönster av aktioner eller agerande är ett korrekt sätt att agera

på. Detta är något som organisationer måste försäkra sig om att utveckla eftersom att organisationer inte borde överleva utan legitimitet (Deegan och Unerman 2011). Enligt Suchman (1995) är legitimitet en social konstruktion eftersom att det är olika grupper i samhället som bestämmer vad det är som är legitimt. Det är också dessa grupper som kan förändra normer och oskrivna regler i samhället. Vidare uppstår legitimitet när det finns samstämmighet mellan hur exempelvis en organisation agerar i vissa avseenden och uppfattningar angående detta agerande hos vissa samhällsgrupper (ibid).

De normer och oskrivna regler som påverkar hur organisationer bör agera går tydligare att förklara genom att beskriva vad sociala kontrakt är. Enligt Deegan och Unerman (2011) finns det sociala kontrakt mellan en organisation och det samhället den verkar inom och dessa sociala kontrakt beskrivs även vara grunden i legitimitetsteorin. Det som är av vikt här är inte hur organisationer agerar utan samhällets uppfattningar kring detta vilket även är det som till slut ska leda till legitimitet (Deegan och Unerman 2011). Enligt Shocker och Sethi (1973) är sociala kontrakt antingen tydligt uttryckta eller underförstådda och handlar om att en organisations överlevnad baseras på att de ska skapa någon sorts socialt mervärde till samhället generellt. Samt att olika samhällsgrupper ska kunna vinna fördelar, antingen socialt, ekonomiskt eller politiskt, genom organisationen. För att uppnå ett godkännande från samhället måste organisationer ständigt bevisa att de kan erbjuda något som dessa olika samhällsgrupper kan dra fördelar av (ibid). Det är av vikt att organisationer identifierar de grupper som är av störst relevans för dess överlevnad samt definierar dessa och skapar referensgrupper. Detta för att i ett senare skede kunna skapa olika "sociala aktionsprofiler". De sociala aktionsprofilerna ska vara ett hjälpmedel för att skapa förståelse om var acceptansnivån för legitimitet hos huvudgrupperna ligger så att organisationen har möjlighet att agera för att på något vis hålla sig inom denna nivå. (ibid)

Sociala kontrakt är antingen tydligt uttryckta eller underförstådda, och detta kan härledas till att både legala krav och icke-legala sociala förväntningar påverkar de sociala kontrakten (Deegan och Unerman 2011). Att det inte endast "räcker" med att ha legala krav beror bland annat på tre olika faktorer. Dessa är att legala system inte har möjligheten att anpassas till nya normer i den takt de uppkommer, att legala system strävar efter konsekvent handlande medan sociala normer kan vara motsägelsefulla och att samhället kan anse att ett visst handlande inte är accepterat medan det i lagen är det (ibid). Detta visar på att organisationer måste vara beredda och villiga att handla efter samhällets förväntningar, även när dessa ständigt förändras (ibid).

Enligt Suchman (1995) finns det två olika inriktningar eller synsätt på legitimitetsteorin vilka är det strategiska synsättet och det institutionella synsättet. I det strategiska synsättet har man en bild av att det är chefer i organisationerna som blickar utåt över samhället och själva har kontroll över legitimitetsprocessen och ser legitimitet som en operativ resurs. Det institutionella synsättet antar istället att det är samhället som tittar in i organisationen. Bland annat påverkar den kultur som organisationen arbetar inom hur organisationen är uppbyggd, hur den drivs och hur den uppfattas. (Suchman 1995)

3.2 Corporate Social Responsibility

Begreppet Corporate Social Responsibility (CSR) är nära sammankopplat med hållbar utveckling och EU-kommissionen (2011) definierar CSR som företagens ansvar för deras påverkan på samhället. Företagens uppgift idag anses inte längre endast vara att skapa vinst utan det finns en generell acceptans i samhället att de har ett större ansvar än så (Crane och Matten 2010). Därav har det blivit viktigare att ha ett strategiskt förhållningssätt till CSR, bland annat för att företagen ska utveckla en bättre konkurrenskraft men främst för att ha möjligheten att uppnå organisatorisk legitimitet (Hedberg och Malmborg 2003).

3.2.1 Carroll's Pyramid

En vanlig modell att beskriva CSR med är Carroll's Pyramid. Denna modell utgår från att det finns fyra olika aspekter; ekonomisk, legal, etisk och filantropisk, och dessa aspekter måste alla uppfyllas eller mötas för att företag ska fullgöra sitt samhällsansvar (Crane och Matten 2010). Enligt Carroll (1991) har de fyra olika aspekterna alltid funnits men det var inte förrän på 1980-talet som det etiska och filantropiska började få större betydelse.

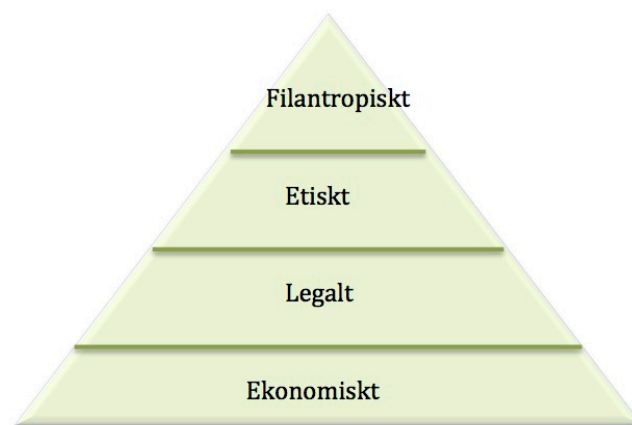


Bild 1 Modell av Carroll's Pyramid

Det ekonomiska ansvaret är det ansvar som en verksamhet först och främst måste uppfylla, för utan att göra detta kan inte verksamheten fortsätta och detta är samma för alla organisationer. Det ekonomiska ansvaret har alltid varit av vikt för företaget och samhället då företagets roll främst har varit att producera de varor och service som kunderna behöver och samtidigt gå med vinst. (Carroll 1991) Vidare handlar det ekonomiska ansvaret om att olika intressenter har olika ekonomiska "krav" på företaget. Det kan vara att aktieägare vill ha avkastning på investerat kapital, att anställda kräver lön för utträttat arbete och att kunder kräver bra produkter till ett rättvist pris. (Crane och Matten 2010)

Det legala ansvaret innebär att företagen måste följa och uträtta sina affärer enligt de lagar och regler som finns i samhället. Det inte är tillräckligt att företagen endast verkar i ett vinstsyfte. Detta kan ses som att en del av det sociala kontrakt som finns mellan företagen och samhället innebär att företagen måste hålla sig inom lagarna när de ekonomiska uppdragen genomförs (Carroll 1991). Det finns likheter till grundvärderingar i samhället och lagar som är upprättade då dessa inte skulle finnas och anses vara viktiga om inte vissa normer och värderingar skulle finnas. (Crane och Matten 2010)

Det etiska ansvaret handlar om att företag ska göra det som anses vara det rätta enligt samhället och intressenterna. Detta är inte något som finns utskrivet i legalform och innebär därför att om företagen uppfyller det etiska ansvaret så utför de mer än vad som krävs av lagar och regler. (Carroll 1991). Exempel på detta är de sociala faktorer som finns inom hållbar utveckling och det miljöansvar företag har. (Crane och Matten 2010)

Det filantropiska ansvaret utgår från att företag vill vara med och förbättra den plats de påverkar på grund av sin verksamhet samt kan påverka tack vare sin verksamhet. Detta ansvar innebär saker som företaget inte behöver göra men ändå gärna gör, så som exempelvis donationer, sponsrar skolor och sportevenemang. (Carroll 1991) Det filantropiska ansvaret förklaras endast vara önskvärt och därför anses företagen inte vara etiska om de inte uppfyller det. Carroll (1991) menar att trots att det finns höga förhoppningar och önskningar om att ansvaret ska uppfyllas så anses det inte vara lika viktigt att uppfylla som de tre andra ansvarerna.

3.3 Verktyg för att öka företagets transparens

Ett företags hållbarhetsredovisning kan bland annat leda till en ökad transparens och en transparens i företaget leder i sin tur till ett ökat förtroende och en bättre jämförbarhet. Att ett företag är transparent innebär att företaget är öppet gällande informationen om verksamheten för deras externa intressenter. (Öhrlings PricewaterhouseCoopers 2008)

Det finns olika verktyg att arbeta med för att öka transparensen inom ett företag och de som är relevanta att undersöka närmre i denna studie är GRIs riktlinjer och extern granskning. GRIs riktlinjer är ett hjälpmedel för att skapa transparens då det med hjälp av riktlinjerna går att bedöma ett företags prestanda ur ett socialt, ekonomiskt och miljömässigt perspektiv och även göra jämförelser mellan olika företags prestanda. En extern oberoende granskning kan bidra till förbättringar av de system som är en förutsättning för redovisningen och det kan även bidra till en förbättrad kvalitet och trovärdighet av redovisningen. (Larsson 2002)

3.3.1 GRIs riktlinjer

GRI har en vision om en hållbar global ekonomi där företag ansvarsfullt och transparent ska arbeta med sina aktiviteter och inverkan gällande ekonomi, miljö, samhälle och företagsstyrning (GRI 2015). Den första versionen av GRIs riktlinjer kom år 2000 och idag

dominerar dem internationellt gällande hållbarhetsredovisning (Deegan och Unerman 2011). Enligt Frostenson, Helin och Sandström (2012) är GRI en redovisningsstandard som bygger på att företag ska redovisa enligt ett antal olika riktlinjer. Vidare beskriver författarna att strukturen innehåller dels principer och dels standardupplysningar. Principerna är utformade så att de ska ge vägledning till företag så att kvalitet och fokus uppnås i redovisningen. Med hjälp av principerna och riktlinjerna skapas transparens så att företagets prestanda kan bedömas och samtidigt kan jämförelser göras mellan olika företags prestanda. Standardupplysningarna är konkretiserade anvisningar om hur företag ska profilera och styra i hållbarhetsfrågor samt ger indikationer på vad som ska uppnås. Detta skapar tillsammans en fokuserad hållbarhetsredovisning (Westermarck 2014).

GRI G3 är de riktlinjer som tidigare har använts av företag och det finns tre olika tillämpningsnivåer (A, B, C) som anger hur mycket och hur utförlig information angående företagets hållbarhetsarbete som måste redovisas och riktlinjerna innehåller 79 indikatorer som är uppdelade på sex huvudområden; ekonomi, miljö, anställning/arbete, mänskliga rättigheter, samhälle, produktansvar. I viss utsträckning får företaget själv välja vilka av indikatorerna som ska redovisas men det är viktigt att indikatorerna är relevanta för företaget sett till deras vision och strategi för hållbar utveckling. (Westermarck 2014) Under 2013 kom nya riktlinjer, GRI G4, som ska vara mer användarvänliga då fokus nu istället kommer ligga på den specifika verksamheten istället för att rapportera allt inom hållbarhetsområdet och den ska även lättare kunna användas i en integrerad rapportering (GRI 3 2015). GRI innefattar även en indikator som kallas "Application Levels", denna kan användas för att återspegla hur omfattande företagets hållbarhetsredovisning är i jämförelse med alla de indikatorer som GRIs riktlinjer innehåller (Deegan och Unerman 2011).

Enligt Westermarck (2014) förespråkar GRI och dess riktlinjer ett intressentfokus då företaget ska mäta och rapportera relevanta resultatindikatorer för företaget och dessa indikatorer är något som ska diskuteras med intressenterna årligen inför hållbarhetsredovisningen. Intressenterna ska även ha inflytande på samtliga led i den process som ska leda till hållbar utveckling. Vidare ska företaget redovisa framsteg och motgångar och även presentera sin hållbarhetsstrategi. Utgångspunkten för mätningens aktiviteter är företagsledningens vision och strategi för hållbar utveckling. (ibid)

3.3.2 Extern granskning

Enligt Dando och Swift (2003) ökar antalet företag som hållbarhetsredovisar men trovärdigheten i redovisningarna ökar inte i samma takt. Om inte tilliten och trovärdigheten finns i rapporterna så kan bland annat intressenternas krav på information inte uppfyllas. Dando och Swift (2003) anser att ett sätt för att minska detta trovärdighetsgap är att låta en extern tredje part granska redovisningen. Företag som redovisar enligt GRIs riktlinjer ska genomföra en oberoende granskning av sin hållbarhetsredovisning, dock är det relativt fritt att välja omfattning och djup av granskningen. FAR har gett ut rekommendationer i RevR6 "Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning" som revisorer

kan använda sig av. Rekommendationen innehåller riktlinjer som revisorn bör följa när granskningen genomförs. (Larsson och Ljungdahl 2008)

I en studie av Borglund, Frostensson och Windell (2010) framkom det att revisorerna bidrar till att tydliggöra vad som fungerar och vad som behöver förbättras gällande mätning och rapportering av hållbarhetsfrågor och på så sätt blir revisorerna viktiga för utvecklingen av ett företags hållbarhetsarbete.

3.4 Analysmodell

Det finns olika skäl till att företag väljer att hållbarhetsredovisa och ett av de starkaste skälen är att företag vill uppfattas som legitima. Att vara legitim innefattar olika saker beroende på vilket företag det gäller och för att utveckla sin legitimitet krävs det att intressenterna ”godkänner” ett företags aktiviteter. Vad det är som påverkar detta godkännande är både institutionella antagande, intressenters krav och hur företag väljer att se till dessa.

Det som vi anser är viktigt inom den institutionella teorin är att ha en förståelse för hur isomorfismen påverkar hållbarhetsredovisningar. Genom den tvingande isomorfismen måste företag anpassa sig till lagar och regler för att kunna uppfattas som legitima. Detta leder till att företag som verkar under samma lagar och regler kommer att uppleva att deras hållbarhetsredovisningar på denna punkt har utvecklats på ett liknande sätt. Den imiterande isomorfismen inverkar på företag när de exempelvis väljer att benchmarka mot ett annat företag. Givetvis leder detta till att hållbarhetsredovisningarna blir mer lika varandra. Den sista påverkande faktorn inom isomorfism är den normativa processen. Om personer med liknande bakgrund och erfarenheter arbetar med dessa hållbarhetsredovisningar kommer dessa troligtvis också utvecklas på ett liknande sätt.

Intressentteorin innehåller ett ledningsorienterat och ett etiskt perspektiv som vi anser båda är relevanta att tillämpa när empirin analyseras för att se hur intressenterna har ett inflytande över företagens hållbarhetsredovisningar. Det ledningsorienterade perspektivet har en tydlig koppling till tvingande isomorfism då en viktig intressent för företagen är ägaren som ställer krav på att en hållbarhetsredovisning måste utformas. Vidare är det etiska perspektivet av intresse att tillämpa för att undersöka huruvida olika intressenter har olika stort inflytande på företagen.

Utifrån de antaganden som görs med hjälp av den institutionella teorin och intressentteorin kommer vi att kunna se vad som krävs för att företagen ska uppfattas som legitima. Antagandena klargör även vilka faktorer som är relevanta för företagens hållbarhetsredovisning och hur detta eventuellt har utvecklats över tid. Analysen utgår från att vi tittar på hur hållbarhetsredovisningen har sett ut *innan* ägarkravet, *efter* ägarkravet samt hur det kan se ut i *framtiden*.

Med hjälp av teorierna och de faktorer som framkommer under analysen kommer vi att kunna se vilket socialt ansvarstagande de undersökta företagen tar. Detta analyseras utifrån Carroll's Pyramid. Vi ser här även hur det sociala ansvarstagandet har utvecklats från innan ägarkravet om hållbarhetsredovisning kom fram till idag. Dock har vi inte undersökt företagens filantropiska ansvar då vi anser att det inte är relevant för utvecklingen av företagens hållbarhetsredovisningar.

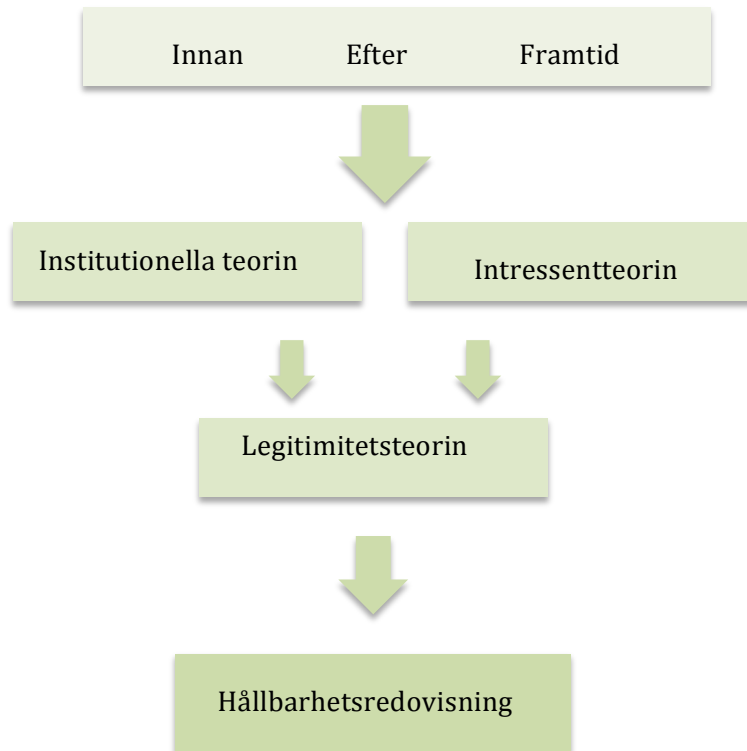


Bild 2 *Analysmodell*

4. Empiri

I detta kapitel presenteras resultatet av den insamlade empirin. De undersökta företagen presenteras var för sig där det inleds med en kort allmän beskrivning av företaget. Sedan redogörs för hur företagens hållbarhetsredovisning var innan och efter det blev tvingande att redovisa, hur företagen anser att redovisningen har påverkat hållbarhetsarbetet och slutligen hur företagen tror att arbetet med hållbar utveckling och dess redovisning kommer se ut längre fram. Avsnittet avslutas med en sammanfattande tabell över de fyra företagen där likheter och skillnader blir tydliga. I detta kapitel är det respondenterna som vi hänvisar till om inget annat anges.

4.1 Apoteket

På Apoteket intervjuades Therese Hansen som är samordnare för Apotekets hållbarhetsarbete och hon har arbetat med detta i fem år. Therese arbetar tillsammans med en annan person med hållbarhetsfrågor och de tillhör enheten Hållbarhet och Juridik. Denna avdelning är i sin tur uppdelad i Juridik, Kvalitet och Säkerhet. Hållbarhetsarbetet är även utspritt inom de olika avdelningarna på företaget, exempelvis arbetar HR-avdelningen bland annat med personalens hälsa och mångfald, logistikavdelningen arbetar bland annat med transport, sortimentavdelningen gör kvalitetskontroller och granskar produktinnehåll och marknadsavdelningen kommunicerar ut hållbarhetsarbetet till bland annat kunderna. Enligt Therese är det bra att alla avdelningar är involverade då det blir mer integrerat i företaget, hade det endast funnits en hållbarhetsavdelning som sköter allt så hade det varit lätt hänt att det endast blir ett sidospår. Apoteket har hållbarhetsredovisat sedan 2004 och deras hållbarhetsarbete och redovisning utvecklas för varje år.

4.1.1 Redovisningen innan det blev tvingande

Apoteket hade hållbarhetsredovisat i fyra år innan ägarkravet kom. Dock var det mest fokus på miljöfrågorna när de började redovisa eftersom att de har arbetat med dessa frågor under en lång tid. Att ta hänsyn till miljön har alltid varit viktigt för Apoteket då läkemedel har en negativ påverkan på miljön eftersom allt inte bryts ner av kroppen och då kommer ut i vattenmiljön. Under senare år har även de sociala bitarna blivit allt mer viktiga så som exempelvis leverantörskedjan och arbetsmiljön.

4.1.2 Redovisningen efter det blev tvingande

En skillnad som syns i Apotekets hållbarhetsredovisningar och som Therese själv kommenterade är att Apoteket på senare år har gått från miljö till ett bredare fokus där de sociala bitarna har blivit allt viktigare. Dock har Apoteket en lång tradition av bland annat miljöarbete och de ansåg därför att det var lätt att anpassa sig när kravet om hållbarhetsredovisning kom. Även om inte just kravet från ägaren på en hållbarhetsredovisning har påverkat Apoteket så har de märkt en skillnad när de övergick från

att arbeta med GRIs G3 riktlinjerna till G4 riktlinjerna. När G3 riktlinjerna tillämpades var det ett visst antal indikatorer inom varje område som skulle redovisas och det var väldigt strikt med antalet indikatorer. G4 har mer fokus på hur verksamheten och dess värdekedja ser ut och de viktiga områdena för företaget väljs ut, detta görs bland annat med hjälp av intressentdialoger. Enligt Therese är G4 därför bättre för företaget och mer fokuserat.

Eftersom att Apoteket hållbarhetsredovisade innan kravet kom så tror Therese att deras redovisning hade sett ut på ungefär samma sätt som det gör idag om det inte hade varit tvingande. Hade de valt att plötsligt ta bort redovisningen så hade det inte sett bra ut då det också handlar om en varumärkesfråga. Att redovisningen granskas av en extern revisor är också en faktor som påverkar omfattningen av redovisningen. Therese anser att samarbetet med en extern revisor är bra då det blir som en kvalitetsstämpel och det blir inte bara ett PR-trick. Detta eftersom att när redovisningen granskas av en extern revisor så kan företaget inte sänka ambitionsnivån även om det inte finns något krav från ägaren då de ändå måste upp till en viss nivå med tanke på den externa granskningen.

4.1.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet

Apotekets hållbarhetsredovisning är inte det som driver arbetet med hållbar utveckling menar Therese utan hon beskriver arbetet som en motor som rullar och går hela året. Dock sätter arbetet med hållbarhetsredovisningen igång diskussioner och kan på så sätt ge en kickstart till hållbarhetsarbetet. Detta märks främst när redovisningen ska sammanställas eftersom ledningen då måste gå igenom vad de vill ska framkomma i rapporten. Vidare blir detta en motivation i sig då redovisningen går ut externt och företagens avdelningar måste då vara överens om vad de ska arbeta med och vad som ska prioriteras.

4.1.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden

Sedan 2014 har Apoteket börjat prata mer om sitt hållbarhetsarbete och når då ut med det på ett helt annat sätt än tidigare. Exempelvis så har de under många år genomfört kvalitetskontroller men det är inte förrän nu det sista året som de visar det utåt, på till exempel TV och posters. Det blir då lättare för intressenterna att förstå företagens hållbarhetsarbete då hållbarhetsfrågor annars kan bli väldigt stort och svårt att förstå. Therese tror att deras arbete kommer fortsätta på samma spår och att kommunikationen utåt kommer att öka. Vidare har det även blivit en rörligare marknad sedan omregleringen 2009 då Apotekets monopol försvann och det är nu fler aktörer på marknaden. Lönsamhet är en förutsättning för att finnas kvar på marknaden, men att tjäna pengar utan att göra det på rätt sätt är ingen bra metod. Det kommer inte heller att hålla på sikt då kunder och övriga intressenter starkt efterfrågar ett etiskt, socialt och miljömässigt ansvar.

Intressenterna är en viktig del av Apotekets arbete med hållbar utveckling och redovisningen vilket märks bland annat genom att intressentdialoger genomförs regelbundet för att få synpunkter och förslag på förbättringar. En viktig intressent är leverantörerna och för att arbeta med hållbar utveckling med dem har Apoteket en uppförandekod som leverantörerna måste följa för att de ska samarbeta. Dock har Apoteket inte möjlighet att neka vissa

leverantörer då de enligt lag inte har rätt att bestämma över läkemedelssortimentet. Trots detta har Apoteket påbörjat ett arbete med att påverka dem genom att de berättar om uppförandekoden och dess fördelar, att de önskar att de vill skriva på den. Andelen som skriver på koden ökar och de får oftast positiv respons då hållbarhet är ett väldigt aktuellt ämne och de hoppas därför på att andelen kommer fortsätta att öka.

Hållbarhetsredovisningen i sig blir bättre och bättre för varje år. För tre år sedan övergick Apoteket från att ha en separat hållbarhetsredovisning till att integrera den med årsredovisningen så att det blev en produkt. Dock är detta en utmaning för företaget då de måste synka arbetet mellan ekonomienheten och de som arbetar med hållbarhetsredovisningen. Exempelvis måste de hitta gemensamma nyckeltal, rätt nivå av transparens samt ha förståelse över att datainsamlingen går till på olika sätt för den finansiella rapporten och hållbarhetsredovisningen. Den ekonomiska informationen hämtas från affärssystemet och hållbarhetsinformationen samlas in från ett antal olika källor. Detta kan bland annat betyda att det uppkommer olika ledtider beroende på vilken data som ska tas fram, och detta måste man ta hänsyn till i tidsplanen för redovisningsarbetet.

4.2 Sveaskog

Hos Sveaskog har Charlotte Jonsson intervjuats. Charlotte har arbetat på Sveaskog i cirka nio år och började arbeta på företagets informationssida med att vara projektledare för års- och hållbarhetsredovisningen. Hon har även en HR-utbildning och idag arbetar hon som HR-specialist. I början titulerades denna tjänst som CSR-ansvarig och då arbetade hon med CSR-frågor på 50 % kombinerat med personalfrågor. Nu ligger fokus på HR-frågorna som Charlotte även menar är en stor del av hållbarhetsarbetet. Sveaskog arbetar aktivt med jämställdhetsfrågor och har som mål att år 2020 ha minst 30 procent kvinnor anställda (i dagsläget är utfallet 20 procent). Bland annat representeras företaget både av en man och en kvinna i intervjuer och andra externa sammanhang som arbetsmarknadsdagar för att synliggöra att det arbetar kvinnor där också även om skogsindustrin generellt sätt är en "manlig bransch". Utöver detta samordnar Charlotte hållbarhetsarbetet på företaget som idag är integrerat i styrning och uppföljning, samt ansvarar för rapporteringen av detta. Sveaskog började redovisa sitt miljöansvar redan på 90-talet.

4.2.1 Redovisningen innan det blev tvingande

Företagets föregångare ASSI Domän började redovisa sitt miljöansvar redan på 90-talet. Den tidiga redovisningen kan kopplas till att skogsindustrin för med sig en hel del utsläpp samt att denna typ av verksamhet påverkar den biologiska mångfalden. Ännu ett skäl till en tidig redovisning var samhället i stort, eftersom de flesta människor har någon sorts relation till skogen, vilket gör att det bildas många olika viljor och känslor för det som är skogsbranschens uppgift.

Sveaskog innehar även en certifiering av Forest Stewardship Council, FSC, som innebär att de redan innan det blev tvingande hade en plan över hur de skulle ta miljömässigt, ekonomiskt och socialt ansvar. FSC är en oberoende internationell organisation för certifiering av ansvarsfullt skogsbruk. Målet är att skogen brukas på ett ansvarsfullt sätt, såväl miljömässigt, socialt som ekonomiskt. FSC:s logo på produkter står för oberoende certifiering av skogsbruk och produkttillverkning enligt FSC:s regler. Bland annat tar certifieringen upp vikten av naturhänsyn vid avverkningar, att man ska lämna ett visst antal träd, inte avverka nyckelbiotoper etc., men även att de som arbetar ska ha avtalsenliga löner och bra arbetsvillkor. Detta har bidragit till att företaget har utvecklat sin redovisning, som till en början mest innehöll miljö, till att utvecklas till en redovisning som innehåller alla de tre viktiga delar som ingår i hållbar utveckling. Charlotte menar att när man är FSC-certifierad blir arbetet med dessa frågor också ganska naturligt och att det i skogsbranschen överlag är naturligt att arbeta med hållbarhetsfrågor hjälper naturligtvis till. Charlotte poängterar även att om man är en modern arbetsgivare är dessa frågor intressanta, annars är det svårt att locka nytt folk att anställa.

4.2.2 Redovisningen efter det blev tvingande

Sveaskog hade en hållbarhetsredovisning innan det blev tvingande år 2008 som innehöll alla tre dimensioner, men de redovisade inte enligt GRI. Genom GRI har företaget fått en bättre struktur på hållbarhetsfrågorna och framförallt fick de en tydligare struktur över hur de ska arbeta med sina entreprenörer och leverantörer. Den tvingande redovisningen har även gjort att de sociala frågorna har blivit viktigare och har påverkat sättet hur de arbetar med inköp och de har idag en annan typ av inköpsavdelning. Till leverantörerna har de idag en uppförandekod där de själva måste skriva under att de godkänner och försäkrar att de uppfyller kraven, sedan går Sveaskog ut och gör kontroller hos dessa leverantörer. Upptäcks saker som är tillräckligt allvarliga måste de avbryta samarbetet, men tanken är att om fel upptäcks ska dessa rättas till och på så sätt arbeta med ständiga förbättringar. Dock tror Charlotte att dessa viktiga frågor som handlar om samarbete med både leverantörer och entreprenörer hade vuxit fram i alla fall och arbetet med dessa frågor sker ganska naturligt i verksamheten.

4.2.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet

Arbetet med Sveaskogs hållbarhetsredovisning enligt GRI har varit ett hjälpmedel för företaget för att fokusera på några väsentliga områden och därmed heller inte rapportera om alla områden. Den första hållbarhetsredovisningen, innan det blev tvingande att använda GRI, var betydligt mer omfattande jämfört med idag och med många fler detaljer. Idag redovisar Sveaskog det som är av relevans för företaget och dess intressenter. Detta tror Charlotte är ett resultat av både användandet av GRI samt att de i företaget själva och med hjälp av intressentdialoger har prioriterat vilka de viktigaste områdena är.

4.2.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden

Sveaskog ser inte att hållbarhetsarbetet kommer att bli mindre viktigt utan snarare tvärtom. Charlotte tror också att det kommer att bli mer viktigt att bli bättre på att informera om hur skogsbruket fungerar till allmänheten i och med att allt fler folk flyttar till städerna och på så sätt kanske tappar kontakten med skogen och därmed också förståelsen för skogsbruk. I skogsindustrin arbetar man med en förnyelsebar råvara och denna tror Sveaskog kan vara lösningen på väldigt mycket, exempelvis ökat byggande i trä och innehåll i förnybara drivmedel etc. Vidare tror företaget att de kan attrahera många duktiga människor som vill vara en del i detta arbete. Viktigt är då att de som arbetsgivare kan leva upp till det som de lovar som arbetsgivare, och ”frihet under ansvar” kommer att få en större betydelse.

En trend idag är att hållbarhetsredovisningen ska vara integrerad och Sveaskog har redan idag ett väldigt integrerat arbete. För ungefär två år sedan arbetade företaget fram nya hållbarhetsmål som är mer relevanta för verksamheten än de tidigare och dessa mål är nu de övergripande målen för hela verksamheten inklusive de ekonomiska målen. Inom Sveaskog finns det tre marknadsområden och ett affärsområde och cheferna inom dessa områden bryter ner målen och anpassar de till först marknadsområdes- och sedan resultatområdes nivå. Integrationen av arbetet är en pågående resa och ibland kan det uppstå svårigheter då cheferna kan ha olika syn på målen och ibland vill göra egna tolkningar av målen för sina medarbetare. Dock är det viktigaste i denna resa att alla arbetar i samma riktning mot målen.

När det gäller helt integrerad redovisning är en svårighet att inte alltid ens revisorerna som ska granska hållbarhetsarbetet är helt säkra på vad som krävs. Nu är hållbarhetsredovisningen översiktligt granskad och årsredovisningen reviderad, men vid integrerade hållbarhetsredovisningar blir detta annorlunda.

4.3 Systembolaget

På Systembolaget intervjuades Mehri Mir som arbetar som hållbarhetsekonom på företaget. Även Annelie deltog vid intervjun då hon ska vikariera för Mehri. Mehri har arbetat som hållbarhetsekonom sedan 2012 och har tidigare arbetat som financial controller. Systembolaget ser hela verksamheten som ansvarig för hållbarhetsarbetet inom olika områden men de har en hållbarhetssamordnare som uttalat ska samordna och Mehri arbetar nära samordnaren då de båda har en paraplysyn över verksamheten. Systembolaget började hållbarhetsredovisa 2008.

4.3.1 Redovisningen innan det blev tvingande

Systembolaget har hållbarhetsredovisat sedan 2008 då ägarkravet om redovisningen kom men har innan dess haft en enklare miljöredovisning. Deras miljöredovisning och arbete med hållbar utveckling var inte så utvecklat innan ägarkravet kom. När de började titta igenom GRIs riktlinjer så insåg dem att de var tvungna att börja arbeta med något sorts hållbarhetsarbete. Det var främst inom leverantörskedjan och de sociala aspekterna som

Systembolaget behövde förbättra sig inom. När de arbetade med miljöredovisning innan ägarkravet kom så fanns det ett stort fokus på miljön i den egen verksamhet och inte på miljön i leverantörskedjan.

4.3.2 Redovisningen efter det blev tvingande

Systembolaget hållbarhetsredovisade inte innan det blev tvingande för dem men Mehri tror att även om inte ägarkravet hade kommit så hade de börjat redovisa. Detta främst för att hon anser att samhällets och intressenternas krav och kunskap om hållbar utveckling har ökat väldigt mycket idag. Dock anser Mehri att ägarkravet har drivit utvecklingen med hållbarhetsredovisning på ett helt annat sätt än om det hade varit frivilligt.

Systembolaget redovisade tidigare enligt GRI G3s riktlinjer men har nu börjat använda sig av G4 riktlinjerna. När G3 tillämpades var det enbart för redovisningen medan nu när G4 tillämpas så ligger det på en annan nivå. Nu utför företaget en väsentlighetsanalys som är integrerad i verksamheten på ett annat sätt än tidigare. Systembolaget använder nu analysen både till att ta fram områden som är väsentliga för företaget att arbeta med men även väsentliga för redovisningen. Detta eftersom att de vill redovisa det dem faktiskt gör och ingenting annat. Dock anser Mehri att GRIs riktlinjer inte är anpassade till Systembolagets verksamhet eftersom att hälften av indikatorerna inte går att använda. Exempelvis finns det inget inom GRI som tar upp alkoholkonsumtion som är ett viktigt område inom Systembolaget. Istället måste företaget använda sig av mycket företagsspecifika nyckeltal och hållbarhetsområden vilket GRI accepterar så länge styrningsstrukturen följs. Vidare uppstår svårigheter för företaget att mäta exempelvis effektmål och miljö eftersom att en vara ibland endast finns i sortimentet i ett halvår och inga långsiktiga förhållanden med leverantör eller producent byggs upp. Systembolaget får inte köpa in direkt från produktionsbolag eller odlare och det blir då också svårt att använda en del av indikatorerna om miljö.

4.3.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet

Mehri menar att GRIs principer och riktlinjer har blivit både ett sätt att arbeta och ett sätt att redovisa. G4 handlar mycket om företagets styrning. Hur styrningen och nyckeltal ska redovisas, och då krävs det att företaget faktiskt har en gedigen styrning av områdena och nyckeltalen. De måste alltså följa riktlinjerna i arbetet för att sedan kunna redovisa det.

Eftersom att Systembolaget främst arbetade med miljö tidigare har den tvingande hållbarhetsredovisningen hjälpt till att utveckla arbetet till att innehålla alla tre aspekter, miljömässiga, ekonomiska och sociala. På så sätt kom hållbarhetsarbetet mer på agendan än tidigare. Det var främst de sociala aspekterna och inom leverantörskedjan som de behövde börja arbeta mer med. Detta gjordes bland annat genom att påbörja ett samarbete med de andra nordiska monopolen.

G4 riktlinjerna har gjort det lättare att integrera hållbarhetsarbetet i hela verksamheten. Följaktligen har hållbarhetsfrågorna lyfts upp på en helt annan nivå. Idag pratar också verksamheten om frågorna på ett annat sätt än tidigare. Detta beror till viss del på att de idag

blir granskade av en extern revisor. Systembolaget har blivit motiverade till att föra en mer gedigen dialog och samarbete med den externa revisorn. Mehri anser att hållbarhetsrevisorer skiljer sig mycket från finansiella revisorer då hållbarhetsrevisorerna fungerar både som revisor och som rådgivare. Detta eftersom att hållbarhetsredovisning inte endast innehåller historiska siffror utan det är även en del framåtriktade siffror. Det i sin tur leder till att revisorerna måste gå in djupare i strategierna och de blir då automatiskt mer rådgivande.

Vidare anser Mehri att G4 riktlinjerna har hjälpt Systembolaget att på ett bättre sätt kommunicera hållbarhetsarbetet i hela verksamheten. Tidigare har det funnits ett problem med att nå ut med hållbarhetsarbetet till butikerna och förmedla informationen nedåt i organisationen men med hjälp av G4 har en plan för detta arbetats fram.

4.3.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden

Systembolaget förbättrar sitt hållbarhetsarbete genom att de ingår i olika nätverk med andra företag, främst statliga företag, där de försöker lära av varandra och finns det möjlighet till att samarbeta inom något område så gör de det. Företagets vision för hållbarhetsarbetet är att det ska vara helt integrerat i verksamheten och att det ska vara en integrerad rapportering. Hållbarhet och verksamhet ska inte diskuteras som två olika saker utan det ska bli en naturlig del av det dagliga arbetet och företagskulturen.

Att integrera hållbarhetsarbetet är ett långsiktigt projekt men företaget har börjat med att göra en väsentlighetsanalys för att identifiera de viktigaste områdena att arbeta med. De vill ta reda på vilka delar inom verksamheten som påverkar dessa områden. Med hjälp av analysen kan de få in hållbarhetsarbetet i verksamhetsplaneringen så att alla avdelningar har ett specifikt område eller nyckeltal som ska följas upp. Långsiktigt ser de att alla avdelningar ska följa sina egna nyckeltal och rapportera och följa upp dessa så att de kan internkontrolleras precis som de finansiella områdena och nyckeltalen. Detta innebär att hållbarhetsanalysen ska vara med i styrningsprocesserna så att det endast ska finnas en gemensam strategi för verksamhet och hållbarhet.

4.4 Företag A

I detta statliga företag har den som blivit intervjuad bett om att hålla företaget samt sig själv anonym i rapporten. Respondenten har arbetat i företaget sedan 1997 och 2004 flyttade personen till en stabsfunktion. För hållbarhetsredovisningen är personen i princip ensam ansvarig och lägger cirka 15 % av sin arbetstid på detta. Tjänsten med hållbarhetsredovisning har respondenten endast arbetat med i tre år. Företaget började hållbarhetsredovisa 2008 i samband med ägarkravet.

4.4.1 Redovisningen innan det blev tvingande

Företaget hållbarhetsredovisade inte innan ägarkravet kom. Dock har det i företaget funnits ett miljöfokus då branschen de befinner sig inom är mest "vanda" att diskutera detta.

Respondenten beskriver att hållbarhet som uttryck inte alltid har varit lätt att förklara, och för den oinsatte att förstå, och detta beror på att de befinner sig i en relativt omogen och internationell bransch där hållbarhet främst innebär ett miljöfokus.

4.4.2 Redovisningen efter det blev tvingande

När hållbarhetsredovisningen från allra första början blev tvingande använde sig företaget utav GRI G3, och detta innebar att de var väldigt styrda över vad det var som skulle tas med i hållbarhetsrapporten. Detta betyder att de fortfarande var tvungna att redovisa mycket ur ett miljöperspektiv och det var inte förrän de gick över till G4 som den stora förändringen kom. De började då se hållbarhet ur alla tre perspektiv och företaget fick möjligheten att själva anpassa redovisningen till vad det var som var väsentligt för dem och dess intressenter. Även om inte kravet om en hållbarhetsredovisning hade kommit från ägaren så tror respondenten att företaget ändå hade valt att börja arbeta med en hållbarhetsredovisning.

4.4.3 Redovisningens påverkan på hållbarhetsarbetet

Trots att företaget tidigare till stor del endast hade ett miljöfokus så menar respondenten att hållbarhetsarbetet inte har påverkats på grund av att redovisningen blev tvingande. Företaget har uttalade policys angående hållbar utveckling som alla medarbetare ska arbeta efter så det föregår konstant ett arbete med hållbarhetsfrågorna i organisationen även om det inte är uttalat. Med hjälp av redovisningen har de viktigaste områdena inom hållbar utveckling identifierats för företaget och det som störst fokus läggs på är hållbara affärer. Vidare är den externa granskningen en hjälp för företaget då revisorn granskar att allt underlag är korrekt, ger förslag till förbättringar eller ändringar och revisorn granskar även att företaget uppfyller de krav som finns.

Företagets hållbarhetsredovisning riktar sig till företagets intressenter och det är då främst ägaren och styrelsen men även samhället, kunder och leverantörer som är viktiga intressenter. Leverantörerna är en grupp som företaget till viss del kan påverka att arbeta hållbart då det finns en uppförandekod sedan ett år tillbaka som de önskar att leverantörerna ska följa och de har även processer för nya kunder och nya affärer där de går igenom affären tillsammans ur just en hållbarhetssynpunkt.

4.4.4 Hållbarhetsarbetet och redovisningen i framtiden

Respondenten tror att om ett företag inte arbetar med hållbara affärer så kommer det inte att överleva i längden och därför kommer hållbarhetsarbetet och redovisningen även vara viktig framöver. Företaget uppmärksammar även att frågor rörande hållbar utveckling blir allt viktigare då exempelvis en del kunder börjar ställa mer krav som har med hållbarhet att göra.

4.5 Sammanfattning

Den insamlade empirin sammanfattas i tabell 1 på nästa sida. Empirin har sammanställts med hjälp av rubrikerna; Innan, Efter, Påverkan och Framtid.

	Apoteket	Sveaskog	Systembolaget	Företag A
Innan	<ul style="list-style-type: none"> Hållbarhetsredovisning med stort miljöfokus 	<ul style="list-style-type: none"> Utvecklad hållbarhetsredovisning 	<ul style="list-style-type: none"> Enklare miljöredovisning 	<ul style="list-style-type: none"> Miljöfokus
Efter	<ul style="list-style-type: none"> G4 – positivt Bredare fokus Intressenter viktigare 	<ul style="list-style-type: none"> GRI – positivt genom tydligare struktur Sociala frågor viktigare Intressenter viktigare 	<ul style="list-style-type: none"> G4 – positivt Bredare fokus Intressenter viktigare 	<ul style="list-style-type: none"> G4 – positivt Bredare fokus Intressenter viktigare
Påverkan	<ul style="list-style-type: none"> Drivande diskussion och utveckling Extern granskning motiverar 	<ul style="list-style-type: none"> Relevanta områden identifierade 	<ul style="list-style-type: none"> Relevanta områden identifierade Kommunicerat hållbarhetsarbetet Extern granskning motiverar 	<ul style="list-style-type: none"> Relevanta områden identifierade Extern granskning – en hjälp
Framtid	<ul style="list-style-type: none"> Extern profilering Integrerad rapportering 	<ul style="list-style-type: none"> Extern profilering Integrerad rapportering 	<ul style="list-style-type: none"> Integrerad rapportering 	<ul style="list-style-type: none"> Hållbarhetsarbetet blir allt viktigare

Tabell 1 Sammanfattning av empirin

5. Analys

I detta kapitel kommer teorin som presenterades i kapitel tre användas för att analysera det empiriska material som presenterades i kapitel fyra. Utgångspunkt tas i den sammanfattande tabellen av empirin. Analysen har delats in i tre delar där först de viktigaste incitamenten till att hållbarhetsredovisa innan ägarkravet diskuteras. Sedan presenteras de förändringar som vi anser har varit viktigast och som har skett i verksamheterna efter att ägarkravet infördes och efter det diskuteras hur företagens arbete med hållbar utveckling kommer se ut framåt. Slutligen sammanfattas dessa tre delar bland annat med hjälp av Carroll's Pyramid där det då också blir tydligt hur företagens arbete med hållbarhetsredovisningar har förändrats över tid.

5.1 Incitament till att hållbarhetsredovisa innan ägarkravet

5.1.1 Branshpåverkan

Enligt den institutionella teorin har företag inom samma område en förmåga att utvecklas på ett likartat sätt, ofta eftersom det inom ett område finns en grad av identiska normer, traditioner och sociala influenser (Oliver 1997). Av de fyra företag som har undersökts hållbarhetsredovisade två av dessa, Apoteket och Sveaskog, redan innan det blev tvingande för statliga företag att redovisa. Med utgångspunkt i den institutionella teorin kan det bero på att företag inom samma område utvecklas på liknande sätt. Dock befinner sig inte de undersökta företagen inom samma bransch och det kan därför inte vara den avgörande faktorn till likheterna. Utan den enda likheten vi kan se är att de alla är statliga företag. Men en slutsats kan dras om att branscher med tydlig miljöpåverkan är mer intresserade av att arbeta med hållbar utveckling och att redovisa detta. Detta eftersom att Apoteket, som säljer läkemedel med tydlig negativ miljöpåverkan, och Sveaskog, som befinner sig inom skogsindustrin och då bidrar till mycket utsläpp och påverkan på den biologiska mångfalden, är de företag som hållbarhetsredovisade redan innan det blev tvingande.

5.1.2 Intressenters krav

Intressentteorin menar att intressenter har olika uppfattningar om hur ett företag ska arbeta vilket leder till att intressenterna ställer olika krav på företaget (Deegan och Unerman 2011). För att företaget ska kunna nå ekonomiska framgångar måste hänsyn tas till intressenternas krav. Vilka intressenter som är viktiga och påverkar företagets hållbarhetsredovisningar skiljer sig i några fall åt mellan de undersökta företagen. Det går även att se en skillnad på innan och efter kravet på hållbarhetsredovisning kom från ägaren.

Det som är gemensamt för de undersökta företagen är att de alla arbetade med miljöfrågor innan kravet om hållbarhetsredovisning kom. Att det under en lång tid har funnits ett miljöfokus i företagen beror främst på att det finns lagar att följa men av vikt är även att

företagens intressenter med tiden har blivit mer intresserade av miljöfrågor och ställer då också större krav på företagen angående detta. Företagen nämnde inte att någon enskild intressent har varit viktigare än någon annan vilket kan kopplas till det etiska perspektivet inom intressentteorin då alla intressenter ska beaktas lika (Hasnas 1998). Vidare blir perspektivet tydligt då det menar att intressenterna påverkas av den omgivning de befinner sig inom och ställer krav utifrån detta. Eftersom att samhället under en längre tid allt mer har börjat fokuserat på miljöfrågor kan vi se att detta har påverkat intressenternas krav.

5.1.3 Vikten av att uppfattas som legitima

Även om endast två av fyra företag hållbarhetsredovisade innan ägarkravet så har samtliga företag arbetat med miljöfrågor under en längre tid. Miljöarbetet är något som bland annat kan kopplas till tvingande isomorfism då det finns miljölagar som företag måste följa som bland annat reglerar farliga utsläpp. Sett till arbetet med miljöfrågor har företagen arbetat på liknande sätt under en längre tid och kan utifrån detta uppfattas som legitima av samhället och intressenterna.

Apoteket och Sveaskog arbetade med en hållbarhetsredovisning innan ägarkravet kom, dock hade Apoteket mest fokus på miljö. Sveaskog var certifierade enligt FSC vilket innebär att de arbetade med såväl ett ekonomiskt, socialt som miljömässigt ansvar. Att Sveaskog hade en utvecklad hållbarhetsredovisning innehållande alla tre aspekter beror till stor del på att samhället krävde det på den bransch de verkar inom. Vi ser då för att Sveaskog skulle uppfattas som legitima krävdes det att de aktivt arbetade utifrån alla tre aspekter. De tre andra företagen däremot arbetade mest med miljöfrågor men på olika nivåer. Arbetet med miljöfrågor genomfördes för att samhället krävde det och även för att det finns lagar som reglerar företagens miljöarbete. Detta visar på att för att företagen skulle uppfattas som legitima av samhället krävdes det att de arbetade med miljöfrågor.

5.2 Förändringar i verksamheterna efter ägarkravet

5.2.1 Fokus från miljö till alla tre aspekter

Ägarkravet om hållbarhetsredovisning som kom 2008 kan tydligt kopplas till tvingande isomorfism och har bidragit till att företagen arbetar med hållbarhetsredovisning på ett mer likartat sätt (DiMaggio och Powell 1983). Trots att företagen arbetar utifrån sina egna mål, formar verksamheten efter vad som är relevant för dem och har olika intressenter som påverkar så måste de följa GRIs riktlinjer. Detta leder till att företagens hållbarhetsredovisningar utgår från liknande grunder. Gemensamt för alla fyra företag är att ägarkravet och då främst GRIs riktlinjer har bidragit till att alla företagen nu har ett bredare fokus i verksamheten där såväl de ekonomiska, sociala som miljömässiga aspekterna är lika viktiga. Riktlinjerna har även hjälpt företagen att få en bättre struktur på arbetet med hållbarhetsfrågor. Att företagen arbetar på ett mer likartat sätt och att redovisningarna utformas utifrån samma riktlinjer leder till att de, enligt isomorfismen, uppfattas som mer legitima av samhället och intressenterna.

Att arbetet i företagen blir mer likartat kan även ses utifrån den normativa processen inom den institutionella teorin då processen menar att personer med liknande bakgrund ofta har en liknande syn på kultur och normer. Alla de tillfrågade har under en längre tid arbetat med miljö eller hållbarhetsfrågor vilket kan leda till att de väljer att utforma hållbarhetsredovisningarna på liknande sätt. Dock är den normativa processen inte något som kan ses som avgörande i detta fall eftersom att ägarkravet och GRIs riktlinjer har ett större inflytande på hur hållbarhetsredovisningar ska utformas.

5.2.2 Positiv utveckling vid övergång från G3 till G4

Hållbarhetsredovisningarna måste upprättas enligt GRIs riktlinjer, dock kan företagen idag själva välja vad som är väsentligt att rapportera enligt G4 riktlinjerna. De tillfrågade företagen var överens om att övergången från GRIs G3 riktlinjer till G4 riktlinjerna har varit positivt för verksamheterna. Detta eftersom att G3 var mer begränsat medan de nya riktlinjerna G4 hjälper företaget att identifiera de delar som är relevanta för just deras verksamhet. G4 fokuserar mer på hur verksamheten och dess värdekedja ser ut och relevanta områden väljs ut med hjälp av bland annat intressentdialoger. Att intressentdialoger används visar på att intressenternas intressen har blivit allt viktigare vilket kan kopplas till intressenteorin. För att uppnå ekonomiska framgångar i företaget ska en optimal balans skapas mellan de olika intressenternas krav och intressentdialogerna kan ses vara en del i arbetet med att hitta en bra balans.

Systembolaget ansåg att när G3 följdes så användes riktlinjerna endast för att redovisa det som de var tvungna att redovisa och inte alltid specifikt det som de faktiskt arbetade med. Det är en tydlig koppling till "decoupling" då redovisningen kunde ses mer som ett presentationsverktyg än en redogörelse för vad företaget arbetade med men detta är något som förändrats nu när G4 tillämpas. Att företagen nu har en större möjlighet att välja och arbeta med de områden som är relevanta för deras verksamhet kan få till följd att redovisningarna skiljer sig mer åt mellan företagen. Företag i olika branscher har oftast olika områden som är i fokus, exempelvis är alkoholkonsumtion en väldigt viktig fråga för Systembolaget medan för Sveaskog är det viktigt att se hur skogsindustrin påverkar. Dock kommer företagens redovisningar alltid följa en liknande struktur och ta upp vissa gemensamma punkter eftersom att riktlinjerna kräver detta.

5.2.3 Extern granskning motiverar

Enligt GRIs riktlinjer ska hållbarhetsredovisningen granskas av en extern revisor. Detta kan kopplas till tvingande isomorfism och det ledningsorienterade perspektivet inom intressenteorin. Detta beror på att ägaren har bestämt att extern granskning ska genomföras och görs även, till viss del, för att uppfylla en av de viktigaste intressenternas, ägarens, krav. Extern granskning leder till en ökad transparens vilket i sin tur kan bidra till att företagen uppfattas som legitima. Alla de intervjuade företagen anser att den externa granskningen är positiv för hållbarhetsredovisningen men samtidigt kan granskningen i vissa fall ses som ett PR-trick från företagens sida. Apoteket menar att samarbetet med en extern revisor främst blir som en kvalitetsstämpel för företaget som gör att redovisningen får en högre trovärdighet. Till

skillnad från granskning av årsredovisningar där revisorn enbart granskar så kan de revisorer som granskar hållbarhetsredovisningar fungera även som rådgivare. Rollen som rådgivare leder till att företagen kan diskutera mer med revisorerna och då också få synpunkter och förslag till förbättringar.

5.2.4 Verksamheterna utvecklas

För att verksamheterna ska utvecklas är ett viktigt steg att vara medveten om hur konkurrenterna arbetar och det blir då intressant att se på den imiterande processen inom isomorfism. Processen blir tydlig främst hos Apoteket, Sveaskog och Systembolaget. Hos Apoteket på så sätt att konkurrensen inom branschen har ökat kraftigt sedan 2009 då det skedde en omreglering. Företaget behöver därför idag vara mer uppmärksamma på vad de andra företagen inom branschen arbetar med och fokuserar på för att ständigt utveckla och uppnå konkurrensfördelar. Sveaskog nämner att de tittar på andra företag inom skogsbranschen främst när det är områden som de är osäkra på hur de ska redovisa för att se hur andra företag har arbetat med det. Systembolaget arbetar med den imiterande processen på så sätt att de bland annat ingår i nätverk med främst andra statliga företag där de kan lära av varandra och även samarbeta i vissa fall om så krävs.

Vidare hjälper hållbarhetsredovisningen till att utveckla verksamheten, främst hos Apoteket och Systembolaget. Apoteket anser att hållbarhetsredovisningen startar diskussioner i företaget vilket i sin tur kan vara en drivande faktor till hållbarhetsarbetet. Systembolaget anser att hållbarhetsredovisningen har hjälpt dem att kommunicera ut hållbarhetsarbetet i verksamheten då det tidigare har varit svårt att nå ut till butikerna.

5.2.5 Intressenters krav allt viktigare

En tydlig skillnad vi kan se i företagets huvudintressenter från innan och efter ägarkravet kom är att företagets ägare har fått en allt viktigare roll eftersom att de nu måste följa kravet från ägaren. Precis som i det ledningsorienterade perspektivet inom intressentteorin blir det här tydligt hur intressenterna behandlas olika eftersom att hänsyn i första hand måste tas till det krav som ägaren har infört. Detta får också en tydlig koppling till tvingande isomorfism som diskuterades tidigare eftersom att om inte detta krav beaktas så kan inte företagen uppfattas som legitima. Att ägarkravet har fått en så pass tydlig roll ses främst hos Systembolaget och Företag A eftersom att de inte hade någon hållbarhetsredovisning sedan tidigare.

Vid arbetet med hållbarhetsredovisningar genomför alla företagen intressentdialoger för att bland annat få synpunkter och förslag på förbättringar men även för att tillsammans med intressenterna välja ut de relevanta områdena för företaget. Vid dessa dialoger tas hänsyn till alla intressenter som är viktiga för företaget och det ledningsorienterade perspektivet blir därför inte lika tydligt längre. Perspektivet, med fokus på ägarkravet i detta fall, kan ses som en grund till att företagen arbetar med hållbarhetsredovisning medan det etiska perspektivet får en större inverkan då man med hjälp av detta kan se varför företagen arbetar och redovisar så som de gör. Problem som kan uppstå med intressentdialogerna är att exempelvis Apoteket

anser att det ibland kan vara svårt att ta hänsyn till alla intressenternas krav då de ibland kan krocka med företagets strategi. Vidare anser Företag A att det är svårt då de har många utländska kunder vilka fortfarande främst har ett miljöfokus.

5.2.6 Vikten av att uppfattas som legitima

Det är avgörande för ett företags överlevnad att uppfattas som legitim och detta är minst lika viktigt för företagen nu som innan det blev tvingande att hållbarhetsredovisa (Deegan och Unerman 2011). Dock har utvecklingen med tiden och ägarkravet inneburit att det ibland krävs mer för företagen idag för att uppfattas som legitima än vad som krävdes tidigare. När ägarkravet infördes innebar det att alla de statliga företagen enligt lag var tvungna att redovisa sitt hållbarhetsarbete. Detta får till följd att för att uppfattas som legitim så måste en hållbarhetsredovisning utformas utefter GRIs riktlinjer. Eftersom att både Apoteket och Sveaskog redan arbetade med hållbarhetsredovisning blev det ingen stor förändring för dem mer än att de nu skulle följa GRIs riktlinjer. Däremot blev det en större förändring för Systembolaget och Företag A. Detta är något som noterades under intervjuerna då det framkom att dessa två företag till en början främst redovisade för att ägaren krävde det medan de andra två företagen inte såg ägarkravet som någon stor förändring för verksamheten.

Den största skillnaden vi kan se från det att ägarkravet kom fram till idag, angående hur företagen uppfattas som legitima, är att samhället och intressenter ställer högre krav idag. När ägarkravet kom räckte det för Systembolaget och Företag A att hållbarhetsredovisa endast för att ägaren krävde det. Idag kan vi se att även om inte ägarkravet hade funnits så hade det uppstått ett legitimitetsgap om företagen inte hade hållbarhetsredovisat. Detta eftersom att samhället och intressenterna i många fall idag kräver att företagen redovisar sitt hållbarhetsarbete. Det visar på att det etiska perspektivet inom intressentteorin blir allt viktigare eftersom att företagen vill ta ett större socialt ansvar även om inte just den viktigaste intressenten kräver detta. Dock kommer det ledningsorienterade perspektivet inom intressentteorin alltid påverka företaget på ett eller annat sätt eftersom att det är relevant för den ekonomiska överlevnaden för företaget och det blir därför att företagen arbetar med en kombination av de två perspektiven.

5.3 Företagens arbete med hållbar utveckling framåt

5.3.1 Extern profilering

Företagen har börjat förstå att kunderna är mer medvetna och mer intresserade idag av att få veta vad företagen arbetar med. Detta är något som märks främst hos Apoteket och Sveaskog. Sedan 2014 gör Apoteket reklam för och kommunicerar ut sitt arbete med kvalitetskontroller och Sveaskog har planer på att börja kommunicera ut sitt hållbarhetsarbete. Med hjälp av att kommunicera ut arbetet ska det bli lättare för intressenterna att förstå företagets hållbarhetsarbete.

Ett skäl till att Apoteket väljer att profilera sig externt kan ha att göra med isomorfismens imiterande process. Eftersom att Apoteket idag inte längre har monopol ökar konkurrensen mellan dessa företag som är inom denna bransch. Vi anser att detta kan leda till att osäkerheten ökar och att företaget då väljer att ta reda på hur andra företag gör för att själva kunna imitera detta. Samtidigt kan det etiska perspektivet inom intressentteorin också påverka företag till extern profilering. Alla företagen har nämnt att de måste se till alla intressenters krav idag oavsett vilken rang dessa har. Med tanke på det anser vi att detta också är ett möjligt skäl till att företagen väljer att kommunicera ut sitt hållbarhetsarbete.

5.3.2 Integrerad rapportering

Apoteket, Sveaskog och Systembolaget var överens om att det kan ses en trend i att verksamheter ska arbeta allt mer integrerat och då framför allt integrera hållbarhetsarbetet i hela verksamheten. Sveaskog har redan idag ett väldigt integrerat arbete men arbetar löpande med att utveckla det då det är en pågående resa och menar att det viktigaste är att alla arbetar i samma riktning mot målen. Även Apoteket har börjat arbeta mer integrerat då de sedan tre år tillbaka har hållbarhetsredovisningen integrerad med årsredovisningen och även dem arbetar löpande med att utveckla detta arbete. Systembolaget har idag inte kommit lika långt med en integrerad verksamhet som de två andra företagen men deras vision är att hållbarhetsarbetet ska vara integrerat i verksamheten och att även rapporteringen ska vara integrerad.

Alla företagen har som mål att ha ett integrerat arbete vilket kan ses som en imiterad process inom isomorfism. Detta bland annat eftersom att de anser att det är en trend och en anledning till att börja arbeta integrerat kan vara för att uppnå konkurrensfördelar. Ännu en faktor som kan bidra till att företagen börjar arbeta integrerat kan vara den normativa processen inom isomorfism då personer med liknande erfarenheter har en tendens att arbeta mer likartat. Avslutningsvis är företagen eniga om att längre fram ska hållbarhetsarbetet inte ses som en separat del i verksamheten utan det ska vara en del i företagskulturen.

5.4 Sammanfattning

5.4.1 Hållbarhetsredovisning innan ägarkrav

Innan ägarkravet ser vi tydligt att det är branschen som har haft en stor påverkan på företag om de ska hållbarhetsredovisa eller inte. De intervjuade företagen har alla varit i olika branscher och haft olika krav på sig. Två av fyra företag, Apoteket och Sveaskog, befann sig i en bransch där hållbarhetsfrågor var viktiga ur ett legitimitetsperspektiv varav dessa också har hållbarhetsredovisat innan ägarkravet kom. För de andra två företagen, Systembolaget och Företag A, visade det sig inte vara lika viktigt att ha en hållbarhetsredovisning. I branscherna de befann sig i fanns det inte några tydliga krav från intressenter och samhället. Därmed anser vi att Systembolaget och Företag A kunde uppfattas som legitima utan att rapportera sitt hållbarhetsarbete.

5.4.2 Hållbarhetsredovisning efter ägarkrav

Införandet av en tvingande hållbarhetsredovisning har främst bidragit till att företagen nu arbetar med ett bredare fokus där alla tre aspekter inom hållbar utveckling är av lika stor relevans. Vidare har övergången till G4 riktlinjerna varit positiv för företagen då verksamheterna nu kan arbeta med de områden som är relevanta för just deras verksamhet. Områden identifieras med hjälp av bland annat intressentdialoger vilket också visar på att intressenternas intressen har fått en allt viktigare roll. Företagens hållbarhetsredovisningar ska enligt GRIs riktlinjer granskas av en extern revisor. Detta är något som kan ses som en kvalitetsstämpel för företagen och ökar då transparensen vilket kan bidra till att företagen uppfattas som legitima. För att uppfattas som legitima av samhället och intressenterna är det även av vikt att arbeta med att försöka uppfylla de krav som intressenterna har. Detta eftersom att intressenterna har blivit allt mer medvetna om en hållbar utveckling vilket leder till att de kräver mer av företagen.

5.4.3 Arbetet med hållbar utveckling i framtiden

Idag kan det ses en trend i att företag ska arbeta med att integrera hållbarhetsarbetet i hela verksamheten och även integrera hållbarhetsredovisningen med årsredovisningen. Detta är något som Apoteket och Sveaskog har börjat arbeta med. Systembolaget har en vision om att deras hållbarhetsarbete längre fram ska vara helt integrerat i verksamheten. Att utveckla en integrerad verksamhet är något som kräver mycket tid och resurser och är därför något företagen arbetar löpande med att utveckla. Apoteket arbetar även med att kommunicera ut sitt arbete med kvalitetsarbete vilket är något de vill fortsätta utveckla och Sveaskog planerar att börja kommunicera ut sitt hållbarhetsarbete. Detta görs främst för att intressenterna ska få en större förståelse för företagets hållbarhetsarbete.

5.4.4 Utveckling av socialt ansvar

Genom Carroll's Pyramid kan vi tydligt se hur företagets sociala ansvar har utvecklats. Innan ägarkravet uppfyllde alla fyra företag de ekonomiska och de legala kraven. Detta eftersom att det första steget är grundläggande och måste efterlevas och det finns även lagar kring företags miljöarbete som de måste följa. Dock uppfyllde Sveaskog även det etiska kravet eftersom de redan då hade utvecklat ett hållbarhetsarbete och arbetade efter intressenternas krav. Efter ägarkravet och fram till idag har vi genom intervjuerna förstått att samhället och intressenterna har blivit mer medvetna om hur viktigt det är att företag även tar etiskt ansvar. Detta är något som företagen har blivit tvungna att beakta för att ett legitimitetsgap inte ska uppstå. Därav kan vi också se att det sociala ansvaret har utvecklats för alla företagen och alla uppfyller idag det etiska steget i Carroll's Pyramid.

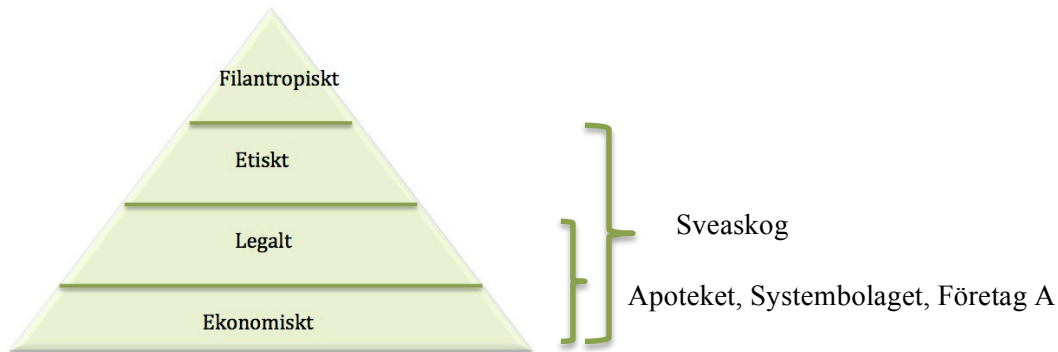


Bild 3 Socialt ansvar innan ägarkrav

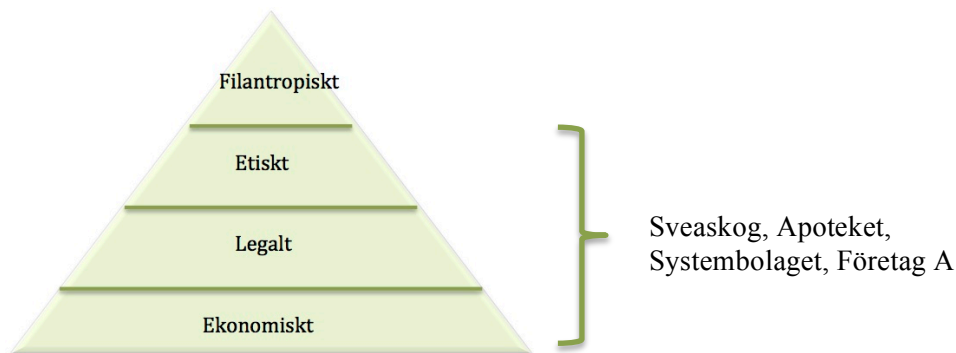


Bild 4 Socialt ansvar efter ägarkrav

6. Slutsats

Denna studie har syftat i att kunna redovisa vad det är som har påverkat utvecklingen av statliga företags hållbarhetsredovisning. Genom analysarbetet har vi kommit fram till två olika faktorer som har haft en stor betydelse för utvecklingen och dessa presenterar vi nedan. Efter detta följer en avslutande diskussion samt förslag till fortsatt forskning.

6.1 Hållbarhetsredovisningen allt mer relevant

Innan ägarkravet hållbarhetsredovisade två av de undersökta företagen och två stycken gjorde inte det. Alla företagen är statliga och ska föregå med gott exempel gentemot andra företag, men trots detta finns det ändå tydliga skillnader hos företagen. Det som vi ser har varit den största påverkan till att hållbarhetsredovisa innan ägarkravet kom är den *bransch* företaget var verksamt inom. Har företaget befunnit sig i en bransch som kräver att företaget måste arbeta

med de olika hållbarhetsfrågorna har företaget då också gjort detta. Detta är tydligt hos både Sveaskog och Apoteket. Hos Sveaskog kan vi se att viktiga faktorer till att de tidigt började hållbarhetsredovisa är att de arbetar med en förnyelsebar råvara, att deras intressenter har en stark relation till skogen och att företaget bidrar till utsläpp som är negativa för miljön. Utifrån analysen anser vi att om Sveaskog inte skulle ha tagit sitt sociala ansvar så pass tidigt skulle det vara svårt för dem att uppfattas som legitima och följaktligen få svårt att vara lönsamma. Apoteket befinner sig också i en bransch där det tidigt har funnits krav på att de måste ta ett socialt ansvar och hållbarhetsredovisa. Främst på grund av att produkterna som de tillhandahåller har en negativ påverkan på miljön. Genom en jämförelse mellan Sveaskog och Apoteket kan man dra slutsatsen att Sveaskog har haft en tydligare hållbarhetsredovisning på alla tre områden än Apoteket. Detta kan grunda sig i att Sveaskog har influerats av fler intressenter än Apoteket till att göra detta.

Företag A och Systembolaget har inte haft någon hållbarhetsredovisning innan ägarkravet 2008. Företag A beskriver den bransch som de befinner sig inom än idag som omogen när det kommer till hållbarhetsfrågor. De samarbetar mycket med utländska aktörer och menar att dessa ännu inte riktigt förstår begreppet hållbar utveckling och därmed inte heller ställer de krav som en liknande intressent till exempelvis Sveaskog hade gjort. Utifrån intervjun med Systembolaget kan en slutsats dras om att inte heller dem har haft krav på sig från branschen att hållbarhetsredovisa innan ägarkravet då det endast har förväntats att de ska utföra en enklare miljöredovisning. Därav har dessa två företag börjat redovisa sitt hållbarhetsarbete först då det blev tvingande.

Trots att det är tvingande att upprätta en hållbarhetsredovisning enligt GRI menar alla de undersökta företagen att de med all säkerhet skulle ha redovisat sitt ekonomiska, sociala och miljömässiga ansvar idag även om det inte hade varit tvingande. Detta är en tydlig skillnad mot hur det såg ut innan då det berodde på vilken bransch företaget var verksam inom. Idag finns det krav på dessa företag som är större än de krav som branschen för med sig och de är alla tvungna att förhålla sig till dessa krav för att uppfattas som legitima. Uppfattningarna hos företagen är synonyma med varandra och visar tydligt på att det idag är *samhället* och *intressenterna* som har det övergripande kravet på att det ska finnas ett hållbarhetsarbete och en hållbarhetsredovisning.

Sammanfattningsvis har kravet på en hållbarhetsredovisning gått från att vara branschorienterat till att ha samhället som den part som har störst inverkan. Detta tycker vi är ett tydligt bevis på samhällsutveckling och att kunskapen och intresset om vad hållbar utveckling innebär ökar.

6.2 Avslutande diskussion

Utifrån tidigare studier inom ämnet av bland annat Westermarck (2014) och Svenskt Näringsliv (2014) har det framkommit att en hållbarhetsredovisning inte nödvändigtvis förbättrar ett företags hållbarhetsarbete. Studierna visar på att företagen ibland ser

hållbarhetsredovisningar och GRIs riktlinjer som ett kostsamt ”måste” och att det begränsar dem i vilka frågor och områden de kan arbeta med. Det som har framkommit som positivt är att riktlinjerna har skapat bland annat rutiner och nya prioriteringar för vilka områden som är relevanta för företagen. I vår studie kan både likheter och skillnader ses med de tidigare genomförda studierna. De undersökta företagen var överens om att GRIs tidigare riktlinjer, G3, begränsade hållbarhetsarbetet men menar att de nya riktlinjerna, G4, har hjälpt verksamheten att identifiera relevanta områden att arbeta med och då också skapa en bättre struktur i arbetet. Vidare kan vi se att de företag som inte arbetade med hållbarhetsredovisning innan det blev tvingande anser att det införda ägarkravet har varit till stor hjälp. Med hjälp av ägarkravet har de börjat hållbarhetsredovisa och arbeta med hållbar utveckling på ett annat sätt än tidigare. De företag som hållbarhetsredovisade sedan tidigare anser att ägarkravet inte har påverkat dem speciellt mycket.

Eftersom att vår studie endast innehåller en genomgång av fyra statliga företag är det svårt att dra en generell slutsats om hur hållbarhetsredovisningarna har påverkat hållbarhetsarbetet. Utifrån vår studie anser vi att företag som idag inte arbetar med något hållbarhetsarbete skulle vara hjälpta av en tvingande redovisning då det hjälper dem att börja arbeta och få en struktur på såväl hållbarhetsarbetet som redovisningen. Samtidigt visar vår studie på att samhällets och intressenternas krav på företagen har ökat och de undersökta företagen menar därför att de hade valt att hållbarhetsredovisa även om det inte hade varit tvingande för dem. En tvingande hållbarhetsredovisning och GRIs riktlinjer kan därför idag framförallt ses som en hjälp till företagen att strukturera arbetet.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Det skulle vara intressant att undersöka företag som är inom samma bransch och se om deras hållbarhetsredovisningar har utvecklats på ett likartat sätt. Detta för att se om det går att generalisera den slutsats som vi har kommit fram till genom denna studie. Det är även av intresse att om några år utföra en kvalitativ studie med stora företag för att undersöka hur direktivet om en tvingande hållbarhetsredovisning, som införs nu, utvecklar deras arbete med hållbar utveckling och dess redovisning.

Referenser

Litteratur

- Bennett, M, Burritt, R & Schaltegger, S. (red.) (2006). *Sustainability Accounting and Reporting*, 301-324. Dordrecht: Springer
- Bryman, A & Bell, E (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl. Stockholm: Liber
- Crane, A & Matten, D. (2010). *Business ethics: managing corporate citizenship and sustainability in the age of globalization*. 3. ed. Oxford: Oxford University Press
- Deegan, C & Unerman, J (2011). *Financial accounting theory*. 2. European ed. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education
- Frostenson, M, Helin, S & Sandström, J. (2012). *Hållbarhetsredovisning: Grunder, praktik och funktion*. 1:1. uppl. Malmö: Liber
- Grönlund, A, Tagesson, T & Öhman, P. (2010). *Principbaserad redovisning*. 3. uppl. Lund: Studentlitteratur
- Larsson, L-O (2002). *Transparency!: det genomsynliga företaget*. Malmö: GECCO information
- Larsson, L-O & Ljungdahl, F (2008). *License to operate: [CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken]*. Stockholm: Ekerlid
- Westermarck, C (2014). *Implementering av redovisning som styrmetod: om hållbarhetsredovisningens effekter i statligt ägda företag*. Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2014
- World Commission on Environment and Development. (1987). *Our common future*. Oxford: Oxford Univ. Press
- Öhrlings Pricewaterhouse Coopers (2008). *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*. Lund: Studentlitteratur

Artiklar

- Best, P. J, Cotter, J & Mori, R. J. (2013). Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics*. 120:1. 1-11
- Burritt, R. L & Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 23:7. 829-846
- Carroll, A. (1991) The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*. 34:4. 39-48
- Dando, N & Swift, T. (2003) Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics*. 44:1. 195-200

Dillard, J.F, Rigsby, J.T & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 17:4. 506-542

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

Donaldson, T & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence and implications. *The Academy of Management Review*. 20:1. 65-91

Friedman, A & Miles, S. (2002). Developing stakeholder theory. *Journal of Management Studies*. 39:1. 1-21

Hasnas, J. (1998). The normative theories of business ethics: A guide for the perplexed. *Business Ethics Quarterly*. 8:1. 19-42

Hedberg, C-J & Malmberg von, F. (2003). The global reporting initiative and corporate sustainability reporting in Swedish companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 10:1. 153-164

Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: Combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*. 18:9. 697-713

Shocker, A.D & Sethi, S.P. (1973). An approach to incorporating social preferences in developing corporate action strategies. *California Management Review*. 15:4. 97-105

Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*. 20:3. 571-610

Elektroniska källor

Andrews, A-L. (2007). *FN-fakta nr 4/07: Näringsliv*.

<http://www.fn.se/PageFiles/14110/Fakta%20N%C3%A4ringsliv.pdf> (Hämtad 2015-04-06).

Borglund, T, Frostensson, M, Windell, K. (2010) *Effekterna av hållbarhetsredovisning: En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag*. Stockholm: Regeringskansliet.

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/15/23/50/588f17ea.pdf> (Hämtad 2015-04-02).

EU-kommissionen. (2011). *Communication from the commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:EN:PDF> (Hämtad 2015-04-22).

GRI. (2015). *What is GRI?* <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-GRI/Pages/default.aspx> (Hämtad 2015-04-03).

GRI 2. (2015) *About GRI*. <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx> (Hämtad 2015-04-15).

GRI 3. (2015) *G4 Sustainability reporting guidelines*.

<https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx>

Näringsdepartementet. (2007). *Tydliga informationskrav för hållbarhetsinformation för statligt ägda företag*. <http://www.regeringen.se/sb/d/9737/a/93467> (Hämtad 2015-04-21).

Regeringskansliet. (2007). *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande*. <http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/41/19/ea93479e.pdf> (Hämtad 2015-04-06).

Regeringskansliet. (2008). *Global Compacts tio principer*. <http://www.regeringen.se/sb/d/10894/a/109941> (Hämtad 2015-04-01).

Regeringskansliet. (2015). *Hållbar utveckling*. <http://www.regeringen.se/sb/d/1591> (Hämtad 2014-04-05).

Regeringskansliet 2. (2015). *Bolag med statligt ägande*. <http://www.regeringen.se/sb/d/2819> (Hämtad 2015-04-16)

Svenskt Näringsliv. (2014). *Obligatoriska CSR-rapporter kan bli en börda*.

http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/csr/obligatorisk-csr-rapport-blir-en-borda_579082.html (Hämtad 2015-04-21)

Westermarck, C. (2015). Implementering av redovisning som styrmetod -- Om hållbarhetsredovisningens effekter i statligt ägda företag. *Balans Fördjupning nr 2*

<http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2015/02/Implementering-av-redovisning-som-styrmetod1.pdf> (Hämtad 2015-04-07)

WWF. (2015). *Earth Hour Klimatbarometer 2015*.

<http://www.wwf.se/press/aktuellt/1592389-svenskarna-vill-se-politiska-krafttag-fr-klimatet> (Hämtad 2015-04-03).

Bilaga 1

Intervjuguide

Allmänna frågor

- Berätta kort om din roll i företaget och hur du hamnade här?
- Berätta om din syn på hållbar utveckling

Ert hållbarhetsarbete

- **Beskriv de viktigaste aspekterna till varför ni hållbarhetsredovisar.**
 - Hur länge har ni hållbarhetsredovisat?
 - Beskriv hur involverade era olika avdelningar inom företaget är i hållbarhetsarbetet.
 - Är företagets anställda medvetna om ert arbete med hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning?
 - Arbetar ni för att göra avdelningar/medarbetare engagerade och motiverade till att tänka hållbart? Hur i så fall? Om nej, varför inte?
 - Hur följer ni upp hållbarhetsredovisningen?
- **Vem riktas er hållbarhetsredovisning till?**
 - Varför är dessa intressenter viktiga för er redovisning och hur påverkar dem ert arbete med redovisningen? (*Enligt GRI ska företagen ge intressenterna inflytande över hur hållbarhetsfrågorna hanteras, hur hanterar ni detta?*)
 - Intressenterna påverkar er, men hur arbetar ni för att påverka dem till att arbeta hållbart?
- **Har hållbarhetsarbetet utvecklats på grund av att det blev tvingande att redovisa, i så fall på vilket sätt?**
 - På vilket sätt påverkar er hållbarhetsredovisning ert hållbarhetsarbete?
 - Vad innebär det för er att det är tvingande att redovisa ert hållbarhetsarbete?
 - Tror du att er hållbarhetsredovisning hade sett ut på samma sätt om det inte hade varit tvingande för er?
- **Hur tror ni att ert hållbarhetsarbete och redovisningen av detta kommer se ut längre fram?**

GRI

- På vilket sätt använder ni er av GRIs riktlinjer i er hållbarhetsredovisning?
- Ser ni några svårigheter/begränsningar med att redovisa enligt GRIs riktlinjer? I så fall vilka?
- Anser ni att GRIs riktlinjer ökar motivationen för ert hållbarhetsarbete bland er på företaget? Hur i så fall?
- Använder ni er även av andra standarder eller direktiv i ert arbete med hållbar utveckling? (exempelvis ISO 14001, ISO 26000, direktiv från branschorganisationer) Hur i så fall?
- Vi förstår utifrån era rapporter att det granskas av en extern revisor, anser ni att detta påverkar hur ni arbetar med rapporter eller ökar trovärdigheten i rapporten? Främsta anledningen till granskningen?

Hållbarhet och samhälle

- **Efter att ha läst artiklar och undersökningar om hållbar utveckling förstår man att det är ett väldigt aktuellt ämne som har blivit allt viktigare för såväl företag som privatpersoner, är detta något ni anser stämmer och hur påverkar det i så fall er?**
 - Påverkar samhällets normer/värderingar om en hållbar utveckling ert arbete/redovisning?
- **Hur anser ni att ert arbete med hållbarhetsredovisning påverkar er relation/ställning till samhället och andra företag inom samma bransch?**
 - Hur påverkas hållbarhetsarbetet och redovisningen av såväl interna som externa faktorer?
 - På vilket sätt anser ni att ert hållbarhetsarbete kan påverka samhället?
 - Vad anser ni påverkar er mest när ni utvecklar ert hållbarhetsarbete?
- **Statliga företag ska föregå med gott exempel till andra företag, på vilket sätt anser ni att ni gör detta?**