

Hållbarhetsredovisningens innehåll
Vad har en inverkan på hur
hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas?

Marina Grabovar



**GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN**

Hållbarhetsredovisningens innehåll
Vad har en inverkan på hur
hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas?

Marina Grahovar

Akademisk Avhandling

för avläggande av ekonomie doktorsexamen i företagsekonomi som med tillstånd av Handelshögskolans fakultetsstyrelse vid Göteborgs universitet framlägges för offentlig granskning fredagen den 14 oktober 2016, klockan 13 - 16 i sal E44, Handelshögskolan, Vasagatan 1, Göteborg.

©Marina Grahovar och bokförlaget BAS, 2016
Alltmångfaldigande utan skriftligt tillstånd förbjudet.

Bokförlaget Bas
Företagsekonomiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Box 610
405 30 Göteborg
Sweden

BAS@handels.gu.se
www.basförlaget .se

ISBN: 978-91-7246-349-3

Tryck: Ineko, Källered, Sweden, 2016



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Abstract

Hållbarhetsredovisningens innehåll

Vad har inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas?

Sustainability accounting has the potential to help companies drive their sustainability work forward. To reach its potential, understanding of what generates certain content in sustainability reports is needed. Previous studies have started to explore how factors in companies' external context generate certain content. Although, some insights have been gained from these studies, the results have varied. Therefore, researchers claim that complementing new research approaches, such as studying sustainability accounting from an internal perspective, should be prepared.

Access was given to explore a case company's, CSRAB:s, work to produce its sustainability report. Hence an opportunity arose to contribute to knowledge about the complexity that has an impact on how sustainability reports are generated. A theoretical framework consisting of three parts: persons identified to have an impact, factors acknowledged in agency theory, sociology and institutional theory to have an impact and finally Global reporting initiative (GRI) framework for sustainability accounting, was used to understand what is going on. Detailed data were collected through different methods and sources.

Empirically the complexity behind generating a sustainability report is described. Theoretically it is acknowledged that it is rather the interplay between different actors and factors, than a certain factor or person on its own, that determines the content of a sustainability report. For instance, its acknowledged that the interplay between different internal and external persons and factors enabled coordinators plans, while absence of persons and factors decreased their knowledge. This loss in knowledge reduced their ability to, for instance, ensure materiality and completeness. The knowledge from the CSRAB:s study as well as future studies exploring the interplay between different persons and factors, can be used practically to understand why certain content is included while other is absent. These insights can be used to understand what needs to change in order for sustainability reports to become tools that help to develop companies' sustainability work.

Key words: sustainability accounting, internal and external actors and factors.

Förord

Många har länge undrat när jag ska bli klar med avhandlingen. Nu till sist har det blivit dags att sätta punkt. Innan dess vill jag emellertid passa på att tacka några viktiga personer som hjälpt mig på vägen. Först det första hade avhandlingen inte blivit till utan det ekonomiska stödet från Torsten och Ragnar Söderbergs samt Stena AB stiftelsen. Studien hade inte heller kunna genomföras utan alla er som låtit er intervjuas. Stort tack!!! Vidare hade studien inte blivit en avhandling utan mina handledare Gunnar Rimmel, Kristina Jonäll och Niklas Egels- Zandén. Deras tre olika personligheter och kunskap har kompletterat varandra på bästa sätt. Genom att dela med sig av sina erfarenheter har de sett till att studien utvecklats till en avhandling.

Bra kommentarer från opponenter har varit av stor vikt för att föra avhandlingsarbetet framåt. Tack Olov Olsson och Johan Dergård för era kommentarer under mellanseminariet och Magnus Frostensson, Gunnar Wahlström och Susanne Arvidsson för era kommentarer under slutfasen. Vill också tacka Thomas Polesie som varit ett stort stöd under hela processen. Liksom Niklas har Thomas så generöst delat med sig av sina kontakter.

Avhandlingen hade inte varit lika roligt att skriva utan de fina kollegor som sitter på Företagsekonomiska institutionen, särskilt på J6 och J7. Elin, Emelie, Niuosha, Svetlana och Jun har förgyllt min tillvaro på och utanför handelshögskolan under många år. Likaså har samtalen med Anna- Karin, Josefin och Mahmoud varit av stor behållning.

De som mest av alla undrat när jag ska sätta punkt för avhandlingen är min familj. Kata, Alojz, Zdravko, Michaela, Axel och Nils, Ann- Margret och Gert har alla hjälpt mig på olika sätt. Utan er hjälp hade jag fortfarande inte satt punkt. Sist men inte minst vill jag tacka de viktigaste personerna i mitt liv Martin, David och Maja. Ni har gjort min vardag speciell och gett mig energi när avhandlingsarbetet känts tungt. Martin du trodde förmodligen inte att min avhandling skulle bli så stor del av ditt liv också. Dina råd, peppning och generositet har varit så betydelsefull och hjälpt mig igenom avhandlingsprocessen. Vet inte hur jag kan tacka dig!! Är så tacksam för allt du gjort och framförallt att du är min!! Nu sätter jag min sista punkt och hoppas ni får en trevlig läsning.

Marina Grahovar, Kålleröd 2016/08/15

Till David och Maja

Innehållsförteckning

1. HÅLLBARHETSREDOVISNINGSPOTENTIAL	1
1.1 Tidigare insikter och avhandlingens positionering	2
1.1.1 Forskningsfråga	4
1.1.2 Syfte och bidrag	6
1.2 Disposition	7
2. REFERENSRAM	9
2.1 Personerna bakom hållbarhetsredovisningen	10
2.1.1 Interna personer	10
2.1.2 Externa personer	12
2.1.3 Interna och externa personer som kan påverkas av eller påverka	13
2.2 Personers beslut och agerande	15
2.2.1 Dåtidens inverkan	15
2.2.2 Framtida förväntningars inverkan	16
2.2.3 Nutidens inverkan	18
2.3 Interna faktorerers inverkan på hållbarhetsredovisningen	19
2.3.1 Faktorer som skapar tröghet att inkludera eller förändra innehåll	20
2.3.2 Faktorer som skapar flexibilitet att förändra	21
2.3.3 Faktorer som skapar osäkerhet	22
2.4 Externa faktorerers inverkan på hållbarhetsredovisningen	23
2.4.1 Externa krav och förväntningar	23
2.4.2 Tvingande mekanismer	24
2.4.3 Härmande mekanismer	25
2.4.4 Normativa mekanismer	25
2.5 Hållbarhetsredovisningens önskvärda egenskaper	26
2.6 Sammanfattning	31
3. VAL AV METOD	32
3.1 Fallstudie som metod	32
3.1.1 Fallstudie	32
3.1.2 Val av fallföretag - CSRAB	34
3.1.3 Fallstudie från ett internt perspektiv	37
3.2 Datainsamling - triangulering	38
3.2.1 Dokumentstudier	39
3.2.2 Observationer	40

3.2.3 Intervjuer	42
3.3 Bearbetning och analys av insamlad data	47
3.3.1 Kodning av hållbarhetsredovisningens innehåll	47
3.3.2 Kodning av arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning	50
3.3.3 Analys.....	54
3.4 Generalisering	55
3.5 Begränsningar	56
3.6 Sammanfattning	57
4.EMPIRI	58
4.1 Utvecklingen av CSRAB:s hållbarhetsredovisning	58
4.2 Personerna bakom hållbarhetsredovisningen	59
4.2.1 Hållbarhetsansvarig 1.....	60
4.2.2 Hållbarhetsansvarig 2.....	61
4.2.3 Hållbarhetsansvarigas chef.....	62
4.2.4 Företagets kommunikationsansvariga	63
4.2.5 Företagets specialister	64
4.2.6 Externa konsulter	67
4.3 Sekvenser från planeringsfasen	69
4.3.1 Planeringsmöte 1 (PM1)	69
4.3.2 Planeringsmöte 2 (PM3)	73
4.4 Sekvenser från insamlings- och bearbetningsfaserna	78
4.4.1 Utfallet i fallföretagets hållbarhetsredovisning	78
4.4.2 Sekvenser som lett till att förändringar mellan år uppkommit ...	80
4.4.3 Sekvenser som lett till att innehåll och form förblivit konstant ..	86
4.4.4 Sekvenser som lett till att innehåll och form kommit till	88
4.4.5 Sekvenser som lett till att innehåll och form tas bort.....	90
4.4.6 Sekvenser som lett till att information försvinner	92
4.5 Sammanfattning	95
5. ANALYS	96
5.1 Hållbarhetsredovisningens personer	96
5.1.1 Personers medverkan och deras möjlighet att ha inverkan.....	99
5.1.2 Frånvaro av personer och dess inverkan	102
5.2 Personers dåtids, nutids och framtids inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas	104
5.2.1 Personers tidigare tankegångars inverkan på hållbarhetsredovisningen.....	104

5.2.2 Tidigare arbetssätt används för att uppnå framtida ambitioner .	105
5.2.3 Uppfattningar till grund för bedömningar	106
5.3 Interna faktorerers inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas	108
5.3.1 Faktorer som skapar tröghet att inkludera och förändra innehåll.....	109
5.3.2 Faktorer som skapar flexibilitet att inkludera och förändra.....	112
5.3.3 Faktorer som skapar osäkerhet	113
5.4 Externa faktorerers inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas	115
5.4.1 Externa krav och förväntningars inverkan	116
5.4.2 Tvingande mekanismers inverkan	117
5.4.3 Härmande mekanismers inverkan.....	118
5.4.4 Normativa mekanismers inverkan	119
5.5 Sammanfattning av analys	121
6. SLUTSATSER FRÅN STUDIEN	123
6.1 Empiriska implikationer	123
6.2 Teoretiska implikationer	126
6.2.1 Innehållsplanering: Faktorerers inverkan på innehållsbeslut.....	126
6.2.2 Att upprätta innehåll: Inverkan från samspelet mellan olika personer	129
6.2.3 Att upprätta innehåll: Inverkan från samspelet med faktorer	131
6.3 Praktiska implikationer	133
6.3.1 Samspelets inverkan på hållbarhetsredovisningens användbarhet.....	133
6.3.2 Antydningar från fallstudien	134
6.4 Fortsatt forskning	136
ENGLISH SUMMARY	138
REFERENSER	141

1. Hållbarhetsredovisnings potential

Den Europeiska unionen (2014) som definierar Corporate Social Responsibility (CSR) som *”företags ansvar för deras inverkan på samhället”* har i sitt direktiv 2013/34/EU om tillhandahållande av icke- finansiell information och upplysningar identifierat hållbarhetsredovisningen som ett verktyg som kan användas för att styra om mot en hållbar global ekonomi:

”Tillhandahållande av icke-finansiell information är verkligen grundläggande för att skapa förändring i riktning mot en hållbar global ekonomi genom en kombination av långsiktig lönsamhet och social rättvisa och miljöskydd. I detta sammanhang bidrar tillhandahållandet av icke-finansiell information till att mäta, övervaka och hantera företagets resultat och deras inverkan på samhället.”

(EU, 2014)

Hållbarhetsredovisningen¹, där företag beskriver sitt miljömässiga, sociala och ekonomiska ansvar (Elkington, 1997, Borglund *et al.*, 2012), anses kunna användas som en hållbarhetsmotor (Frostenson *et al.*, 2013). Det vill säga ett verktyg i företags hållbarhetsarbete som genom att synliggöra (Buhr, 2002) och aktualisera olika hållbarhetsfrågor (Frostenson *et al.*, 2013) samt företags ansvarsskyldighet (Adams, 2002) driver igenom

1 Hållbarhetsredovisningar kan upprättas som del av en årsredovisning som en separat hållbarhetsrapport (det vill säga en rapport upprättad enbart för att redovisa företagets hållbarhetsarbete och prestation) eller som del av en integrerad rapport (det vill säga en rapport där företags hållbarhetsarbete och prestation redovisas som del av företagets strategi och finansiell och icke- finansiell information blandas). Denna studie använder sig i huvudsak av den separata hållbarhetsredovisningen (se vidare 3.2.1).

förändringar som förbättrar deras hållbarhetsprestation (se Buhr, 2002, Adams, 2002, Borglund *et al.*, 2010, Frostenson *et al.*, 2013).

Samtidigt uppfattas hållbarhetsredovisningen oftast som ett PR-verktyg (Hooghiemstra, 2000), som används för att bygga upp ett rykte eller en profil, (O'Dwyer, 2002, Adams & Evans, 2004, Owen, 2005, Bebbington *et al.*, 2007b) eller som ett försvarsverktyg som används vid externt tryck och kriser för att återskapa förtroende (Guthrie & Parker, 1989, Patten, 1992, Buhr, 2002, Deegan *et al.*, 2002, Cho, 2009, Belal & Owen, 2015). För att få kunskap kring hur hållbarhetsredovisningen kan gå från att vara ett PR- eller försvarsverktyg till att uppnå sin potential att bidra till att leda företags hållbarhetsarbete framåt, anser forskare så som Adams (2002) att kunskap behövs om vad som ligger bakom hur hållbarhetsredovisningar upprättas.

1.1 Tidigare insikter och avhandlingens positionering

Utifrån antagandet att företag är en del av ett större system (Gray *et al.*, 1996) har tidigare studier undersökt och identifierat faktorer i företagens externa kontext (se DiMaggio & Powell, 1983) som har inverkan på hur hållbarhetsredovisning upprättas (se t.ex. Aerts & Cormier, 2009, Laine, 2009, Zeng *et al.*, 2012). Bland annat har externa faktorer såsom politik och kultur (Adams, 2002, Margerison, 2015), som beror på var företaget är hemmavarande, undersökts och visat sig ha en inverkan (Deegan & Gordon, 1996, Deegan & Rankin, 1996, Adams, 2002, Wanderley *et al.*, 2008, Fortanier *et al.*, 2011). Detta anses bero på att politiska och kulturella faktorer kan ha en påverkan på företags moraliska värderingar (Adams, 2002), som i sin tur kan ha en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas.

Vidare har det undersökts om externt tryck har inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Detta eftersom företag som inte uppfyller externa krav och förväntningar riskerar att bli utsatta för negativa konsekvenser² (se t.ex. Cho, 2009, Deegan & Unerman, 2011). Företag som uppfyller externa krav och förväntningar har istället möjlighet att få tillgång

² Se vidare 2.4.1.

till samhällets resurser (*ibid.*). Med utgångspunkt från denna risk/ möjlighet antas företag försöka upprätta hållbarhetsredovisningar som visar att de uppfyller externa krav och förväntningar (Friedman & Miles, 2006, Deegan, 2010). Studier har visat att externt tryck har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se t.ex. Patten, 1991, Walden & Schwartz, 1997, Deegan *et al.*, 2002, Islam & Deegan, 2010, Liesen *et al.*, 2015). I Liesen *et al.* (2015) studie hade till exempel externt tryck en inverkan på att väsentligt innehåll såsom koldioxidutsläpp inkluderades i redovisningen. Samtidigt visade studien att externt tryck inte bidrog till att fullständiga upplysningar kring företags koldioxidutsläpp redovisades (Liesen *et al.*, 2015).

Tidigare studier kring den externa kontextens inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas visar inte alltid enhälliga resultat (Gray *et al.*, 2001, Adams, 2002, Cho *et al.*, 2015). Till exempel fann Deegan *et al.* (2002) i sin studie att externt tryck från samhället har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningar upprättas, medan Guthrie och Parker (1989) och Stubbs *et al.* (2012) studier fann att så inte var fallet.

De varierande resultaten, menar Adams (2002) och Gray *et al.* (2010), tyder på att det finns andra utforskade faktorer som kan hjälpa oss att förstå vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningar upprättas. Till exempel indikerar resultaten från Liesen *et al.* (2015) att företag haft möjlighet att kontrollera vilket innehåll som inkluderas. Tidigare studier indikerar också att företag använder olika kommunikationsstrategier (se även Dowling & Pfeffer, 1975, Oliver, 1991, Lindblom, 1994, O'Donovan, 2002, Cho *et al.*, 2009, Grahovar, 2012, Hahn & Lülfs, 2014) när den här typen av redovisning upprättas för att kontrollera hur de uppfattas. Det verkar alltså som att det i företags interna kontext, det vill säga internt i företag, tas beslut som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Därför efterfrågas studier som från ett internt perspektiv³, det vill säga studier som inifrån, undersöker företags praxis (se Bebbington *et al.*, 1994, Campbell, 2000, Gray *et al.*, 2001, Gray, 2002, Adams, 2002, Adams & Larrinaga-Gonzalez, 2007) och på så vis får kunskap om vad som ligger bakom hur hållbarhetsredovisningar upprättas. Det är endast ett begränsat antal studier som utforskat och gett insikter kring vilka faktorer

3 För en mer detaljerad beskrivning av vad tidigare interna studier funnit se kapitel 2.

som från ett internt perspektiv har inverkan på hur dessa redovisningar upprättas (se t.ex. Larrinaga-Gonzalez & Bebbington, 2001, Adams, 2002, O'Dwyer, 2005, Adams & Larrinaga-Gonzalez, 2007, Dey, 2007).

I de fåtal studier som inriktats på att från ett internt perspektiv utforska hur hållbarhetsredovisningen upprättas finns tre huvudsakliga begränsningar. För det första bygger de sällan på observationer av hur hållbarhetsredovisningen kontinuerligt upprättats under själva arbetet. Detta är problematiskt eftersom det är först när vi ser hur hållbarhetsredovisningen kontinuerligt växer fram som vi kan förstå komplexiteten som ligger bakom hur den upprättas. Det vill säga hur olika personer och faktorer under arbetets gång har inverkan på hållbarhetsredovisningen. För det andra ger befintliga studier en begränsad bild av vilka personer som medverkar eller inte, samt vilken inverkan dessa personer har. Detta är problematiskt eftersom det är rimligt att anta att upprättandet av hållbarhetsredovisningen är ett komplext arbete där inverkan av ett stort antal inblandade personer behöver tas i hänsyn. För det tredje försummar tidigare forskning i stor utsträckning interna faktorer, det vill säga faktorer som existerar i företagets interna kontext och som kan uppfattas som självständig från en enskild person. Tidigare forskning har till exempel visat att interna faktorer såsom informationssystem i generella termer kan ha en inverkan på personers agerande (se t.ex. Hedberg & Jönsson, 1978, Koehler, 2001, Boudreau & Robey, 2005, Dey, 2007, Durden, 2008). Det anses därför vara av vikt att mer specifikt utforska interna faktorer inverkan på hur hållbarhetsredovisningar upprättas.

1.1.1 Forskningsfråga

En möjlighet att bidra till tidigare forskning visade sig när tillgång till att studera ett fallföretags (CSRAB:s) arbetet med att ta fram sin hållbarhetsredovisning från ett internt perspektiv gavs. Den här resursen användes för att få förståelse för den komplexitet som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas genom att fylla i de luckor som ovan identifieras. Följande huvudfråga besvaras:

Vad har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas?

För att kunna besvara huvudfrågan och bidra med kunskap följs arbetet (se Gray *et al.*, 2001, Adams, 2002) med att ta fram en hållbarhetsredovisning

kontinuerligt. Det vill säga att arbetet följs från att hållbarhetsredovisningen planeras till dess att den färdigställs⁴. Tillgång att studera hur en hållbarhetsredovisning tas fram gav dels möjlighet att bidra till forskningsfältet genom att som Adams (2002), Gray *et al.* (2010) och Thoradeniya *et al.* (2015) föreslår studera och få förståelse för hur personer tar beslut och agerar. I avhandlingen ligger fokus därför på att utforska vilken inverkan olika interna och externa personer, det vill säga människor i och utanför företaget, har på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Utifrån detta ställs den första underfrågan:

Vilka personer har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas?

Gray *et al.* (2010) menar att förståelsen för personers inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas kan förbättras genom att använda teorier som förklarar deras agerande. För att förstå personers beslut och agerande används agenskapsteorin, i vilken Emirbayer och Mische (1998) uppfattade att personers dåtid, nutid och framtid har inverkan på deras agerande. Samtidigt som hållbarhetsredovisningens frivilliga karaktär ger personer möjlighet att agera utifrån sin dåtid, nutid och framtid har det inom sociologin och institutionell teori framkommit att faktorer i företags interna och externa kontext också kan ha en inverkan på hur personer tar beslut och agerar. Personers beslut och agerande anses resultera i att hållbarhetsredovisningen får ett visst innehåll. Den andra underfrågan som ställs är därför:

Vilka faktorer⁵ har en inverkan på hur personer upprättar hållbarhetsredovisningens innehåll?

Hållbarhetsredovisningens innehåll är ett centralt begrepp i avhandlingens frågeställningarna. Med innehåll avses den information som presenteras eller varit tänkt att presenteras i hållbarhetsredovisningen. För att få förståelse för vad som ligger bakom att ett visst innehåll inkluderas medan ett annat innehåll exkluderas, studeras vad som sker när hållbarhetsredovisningen upprättas. Förståelse för vad som ligger bakom att ett visst

4 Är redo att skickas till tryck,

5 I denna studie innebär faktorer, personspecifika erfarenheter, uppfattningar eller ambitioner, interna eller externa faktorer, som visat sig ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas eller på hur personer väljer att upprätta densamma.

innehåll inkluderas eller exkluderas ger i sin tur kunskap kring varför redovisningen får eller inte får vissa egenskaper som anses göra den användbar för att leda företags hållbarhetsarbete framåt.

1.1.2 Syfte och bidrag

Tidigare studier har börjat utforska hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Avsaknaden av kunskap om den komplexitet som ligger bakom hur en sådan upprättas skapar dock en lucka i litteraturen (Gray *et al.*, 2001, Adams, 2002, Gray *et al.*, 2010). Syftet med avhandlingen är att bidra med förståelse för den komplexitet som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas.

Empiriskt bidrar studien genom att kontinuerligt följa arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning från början till slut och på så vis ha möjlighet att utforska hur kombinationen av olika personer och faktorer skapar komplexiteten bakom upprättandet. Teoretiskt bidrar studien genom att generera kunskap om hur personers beslut och agerande influeras av andra personers och faktorerers medverkan eller avsaknad, och vilken betydelse detta har för hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Praktiskt ger sådan kunskap organisationer eller personer som vill föra hållbarhetsredovisningens utveckling framåt insikter kring vad som i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning gör att ett visst innehåll inkluderas medan annat exkluderas. Bakomliggande orsaker till varför innehåll inkluderas eller exkluderas kan bidra till förståelse för varför eller varför inte hållbarhetsredovisningen får vissa egenskaper som anses göra den användbar. Egenskaper som kan krävas för att hållbarhetsredovisningen ska kunna bli ett verktyg som bidrar till att leda företags hållbarhetsarbete framåt. Studien bidrar särskilt till förståelse kring varför egenskaper såsom fullständighet⁶, väsentlighet, jämförbarhet, tillförlitlighet och tydlighet saknas i hållbarhetsredovisningar.

6 Hållbarhetsredovisningars användbarhet anses till exempel både i Global Reporting Initiative (GRI)(2013) och EU:s direktiv kring icke-finansiell redovisning bero på att en fullständig eller heltäckande bild av företags hållbarhetspolicy, resultat och risker presenteras.

1.2 Disposition

I detta första kapitel har hållbarhetsredovisningens potential att bli ett verktyg som bidrar till att leda företagets hållbarhetsarbete framåt och forskningens roll för att bidra till detta diskuterats. Målet med avhandlingen är att generera förståelse kring vad som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Detta för att bidra med kunskap om komplexiteten som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Kunskap som i sin tur kan användas för att utveckla hållbarhetsredovisningen mot att bli ett verktyg som kan bidra till att leda företags hållbarhetsarbete framåt.

Kapitel 2: Referensramen som används för att utforska och analysera vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas består av tre delar. Först presenteras de personer som i tidigare studier visat sig ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningar upprättas. Sedan presenteras faktorer som från olika perspektiv, agenskapsteori, sociologi och institutionell teori, antas ha en inverkan på hur personer tar beslut och agerar. Slutligen, för att kunna diskutera den inverkan som identifierade personer och faktorer har på hållbarhetsredovisningens potential, presenteras de egenskaper som, enligt Global Reporting Initiative (GRI), anses bidra till att göra hållbarhetsredovisningen användbar.

Kapitel 3: I metodkapitlet studeras ett fallföretags, CSRAB:s, arbete med att ta fram sin hållbarhetsredovisning från ett internt perspektiv. CSRAB:s karaktär ger möjlighet att utforska komplexiteten som olika personers och faktorer inverkan har på hur hållbarhetsredovisningen upprättats. Olika metoder och källor, såsom dokumentstudier, observationer och intervjuer används för att samla in detaljerad data som ger insyn i komplexiteten bakom att ta fram en hållbarhetsredovisning. Data sammanställs kronologiskt i en detaljerad narrativ berättelse och en övergripande arbetsbild, samt tematiskt i en tabell. Bearbetad data analyseras genom att utforska och jämföra sekvenser som lett till ett visst innehållsmässigt utfall.

Kapitel 4: I empirin presenteras fallföretaget, personerna, arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning och sekvenserna som lett fram till att innehåll inkluderats genom att nytt innehåll kommer till, är konstant eller förändras, samt hur innehåll exkluderats under arbetsgången. En narrativ presentation av CSRAB:s arbete med att ta fram sin hållbarhetsredovisning växer fram.

Kapitel 5: Analyskapitlet börjar med att presentera vilka personer som anses ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Därefter analyseras vilken inverkan medverkande personers dåtid, nutid och framtid haft på deras beslut och agerande. Slutligen används tabellerna för att analysera interna samt externa faktorer inverkan på hur personer upprättat hållbarhetsredovisningens innehåll.

Kapitel 6: I slutsatserna presenteras de empiriska, teoretiska och praktiska implikationer som kunde fastställas genom fallstudien. Fallstudien bidrar till hållbarhetsredovisningsfältet genom att visa på den komplexitet som existerar när en hållbarhetsredovisning tas fram. Det visar sig att det snarare är samspelet mellan olika personer och faktorer än en person eller faktor i sig som har betydelse för hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Detta antyder vikten av att i fortsatt forskning fortsätta utforska samspelet mellan faktorer och personers inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

2. Referensram

I detta kapitel presenteras den referensram som används för att kunna analysera vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Referensramen innehåller både teoretiska antaganden samt tidigare observationer av företags redovisningspraxis och personers agerande. Referensramen har utformats för att i det kontinuerliga arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning få förståelse för hur olika personer och faktorer har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Först presenteras vilka personer som i tidigare studier identifierats som deltagare i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning (se 2.1). Sedan presenteras *agenskapsteorin*⁷ och tidigare litteratur som använts för att identifiera och förstå vad som ligger bakom hur medverkande personer i arbetet agerar (se 2.2). Därefter presenteras den litteratur som används för att förstå hur interna och externa faktorer kan ha en inverkan på personers agerande (se 2.3). Slutligen, för att kunna diskutera den inverkan som identifierade personer och faktorer har på hållbarhetsredovisningens potential, presenteras GRI:s kvalitativa och innehållsmässiga principer, som anses göra hållbarhetsredovisningen användbar (2.4).

⁷ På engelska kallad *human agency*.

2.1 Personerna bakom hållbarhetsredovisningen

Teamet som tar fram en hållbarhetsredovisning kan bestå av flera olika personer (Adams, 2002, Adams & McNicholas, 2007). Dessa personer kan både vara interna och externa. Interna personer är exempelvis VD, ledning, hållbarhetsansvariga, kommunikatörer eller redovisare (se t.ex. Bebbington *et al.*, 1994, Campbell, 2000, Larrinaga-González *et al.*, 2001, Adams & Frost, 2008, Arvidsson, 2010, Thoradeniya *et al.*, 2015). Externa medverkande personer är exempelvis revisorer eller konsulter (O'Dwyer, 2001, Searcy *et al.*, 2008, Edgley *et al.*, 2010, Frostenson *et al.*, 2013). Både interna och externa personer har visat sig ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se vidare 2.1.1 och 2.1.2). Förutom personer som är med och tar fram en hållbarhetsredovisning som del av sitt arbete har tidigare studier (Adams & Whelan, 2009, Morsing & Schultz, 2006) visat att intressenter också kan ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se vidare 2.1.3).

Nedan beskrivs insikter från tidigare studier, som inte bara är ett stöd för avhandlingens antagande utan som också används för att jämföra och tolka empiriskt material och på så sätt föra fram kunskap om vilken inverkan personer kan ha på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

2.1.1 Interna personer

Både ledande befattningshavare så som VD (Campbell, 2000) och ledning (Belal & Owen, 2015, Thoradeniya *et al.*, 2015) samt mer operativa personer så som redovisare (Bebbington *et al.*, 1994), hållbarhetsansvariga (Adams, 2002, Larrinaga-Gonzalez & Bebbington, 2001, O'Dwyer, 2005), och kommunikationsansvariga (Adams, 2002, Arvidsson, 2010) samt styrelsen (O'Dwyer, 2005) har visat sig ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Initialt har ledande befattningshavare visat sig ha en inverkan genom sitt beslut att börja eller inte börja hållbarhetsredovisa samt genom sina beslut kring hur denna redovisning ska upprättas (Stubbs *et al.*, 2012, Belal & Owen, 2015).

Interna personer kan drivas av olika agendor (O'Dwyer, 2005). Möjlighet att driva igenom sin agenda är emellertid inte samma för alla (Buhr, 2002,

Adams, 2002, O'Dwyer, 2005), utan beror på, som Battilana (2006) beskriver, vilken position medverkande personer har (Adams, 2002, O'Dwyer, 2005). Till exempel visade O'Dwyer (2005) i sin studie att när samsyn inte existerar mellan olika interna medverkande personers agendor, upprättas hållbarhetsredovisningen utifrån agendan som den medverkande person med högst position i företaget har. I O'Dwyers (2005) fallstudie hade styrelsen och hållbarhetsgruppen olika syn på hur hållbarhetsredovisningen borde upprättas och användas. Medan hållbarhetsgruppen ville inkludera intressenter och använda deras röster för att förändra och utveckla organisationens biståndsarbete, ville styrelsen göra en utvärdering som kunde användas för att legitimera dess verksamhet. Styrelsens position gjorde att hållbarhetsredovisningen upprättades enligt deras agenda. Resultatet av detta blev att hållbarhetsredovisningen blev ett utvärderings-/PR-verktyg istället för att bli ett verktyg som bidrog till att driva företagets hållbarhetsarbete framåt.

Samtidigt som internt medverkande personers position har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas, visade det sig att interna personer inte alltid själva kan välja om de är med i arbetet eller inte. Till exempel deltar interna redovisare sällan i arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning (Bebbington *et al.*, 1994). Detta trots att de ser sig själva som lämpliga individer att utveckla hållbarhetsredovisningens praxis (*ibid.*). Det verkar som att andra interna personer väljer att utesluta redovisare från framtagandet av hållbarhetsredovisningen (Adams, 2002). Detta bland annat för att hållbarhetspersonerna i vissa fall inte anser att redovisare varken är lämpliga eller kapabla att samla in information till hållbarhetsredovisningen (*ibid.*). Det verkar utifrån dessa insikter som att hur hållbarhetsredovisningen upprättas också beror på vilka personer som bjudits in att delta i arbetet.

Oavsett vems agenda som styr, visade Adams och McNicholas (2007) att interna medverkande personer saknade viktig kunskap. Bland annat saknades kunskap om hur intressenter kan involveras i arbetet, hur hållbarhetsredovisningen kan inkluderas i företagets planering eller vad

skillnaden mellan finansiella och ekonomiska indikatorer⁸ är. Avsaknaden av kunskap anses i sin tur kunna få inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Till exempel, anses intressenters frånvaro öka risken för att hållbarhetsredovisningen inte blir fullständig (Adams, 2002). Detta eftersom intressenters deltagande är av vikt för att de personer som tar fram hållbarhetsredovisningen ska kunna hålla sig uppdaterade och få kunskap om vilka förväntningar och krav som finns på företaget (Adams & Evans, 2004) och på så sätt försäkra att fullständig och väsentlig information inkluderas (Edgley *et al.*, 2010).

2.1.2 Externa personer

Revisorer (O'Dwyer, 2001, Edgley *et al.*, 2010) och konsulter (Searcy *et al.*, 2008, Frostenson *et al.*, 2013) har identifierats som externa personer som medverkat i arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningar. Externa personer har liksom i finansiell redovisning (Gibbins *et al.*, 1990, Neu, 1992) också visat sig kunna ha inverkan på hur hållbarhetsredovisning upprättas (O'Dwyer, 2001, Frostenson *et al.*, 2013).

I motsats till Adams och McNicholas (2007) studie som visade att interna personers kunskaper kring att ta fram en hållbarhetsredovisning var begränsade, visade O'Dwyer (2001) att externa personer kan ha goda sådana kunskaper som sedan kan användas som en resurs (*ibid.*). Till exempel kan revisorer bidra till arbetet genom sina goda kunskaper om redovisning, system, kontrollfunktioner, olika företags arbetssätt, samt hur material till hållbarhetsredovisningen kan samlas in (O'Dwyer, 2001). Konsulter kan vidare bidra till arbetet genom att identifiera problem och möjligheter (Gibbins *et al.*, 1990), lösa problem (Neu, 1992) och tillhandahålla taktiska råd, samt råd kring upplysningsregler (Gibbins *et al.*, 1990).

⁸ Finansiella indikatorer är de som används för finansiella redovisningen för att visa hur företaget gått finansiellt, så som likviditet, soliditet och vinstmarginal. Ekonomiska indikatorer är de som används i hållbarhetsredovisningen för att visa hur företaget ekonomiskt bidragit till att skapa hållbarhet i sin omgivning, så som effekt av marknadsnärvaro, till exempel ekonomisk inverkan i fattiga områden.

I arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning har externa medverkande personer visat sig kunna ha olika roller. Medan Frostenson *et al.* (2013) visade att externa personer, trots sina goda kunskaper mestadels verkar sammanställa, medan O'Dwyer (2001) visade att revisorer och konsulter också kunde vara rådgivare och kontrollanter. Vidare visade Edgley *et al.* (2010) studie att revisorer och konsulter också ser sig själva som förmedlare av intressenters röster. Förmedlare som har förmågan att genom kritisk granskning hjälpa företag att öka dess hållbarhetsredovisnings väsentlighet och fullständighet. Samtidigt varnade O'Dwyer (2001) för att multipla roller kunde leda till att externt medverkande personer jobbar utifrån flera olika agendor. Mer specifikt varnade O'Dwyer (2001) för att rädslan att förlora sitt jobb som rådgivare kunde leda till att en kontrollant inte rapporterar väsentliga fel.

2.1.3 Interna och externa personer som kan påverkas av eller påverka

Interna eller externa personer och grupper, som påverkas av företagets verksamhet eller som kan påverka dess prestation (se Friedman & Miles, 2006), såsom lokala samhällen, anställda (volontärer), miljöskyddsorganisationer och akademien (se O'Dwyer, 2005, Adams & McNicholas, 2007, Adams & Whelan, 2009), vanligtvis benämnda som intressenter, har också en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (O'Dwyer, 2005, Adams & Frost, 2008, Searcy *et al.*, 2008, Manetti & Toccafondi, 2011).

Även om dessa personer inte utför det praktiska arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning har de visat sig kunna ha en inverkan på hur dessa redovisningar upprättas. Till exempel menade Adams och Whelan (2009) att intressenter såsom akademiker genom sin kritiska granskning av hållbarhetsredovisningens utfall kunde bidra till att förändra hur företag generellt väljer att hållbarhetsredovisa. Intressenter har också visat sig kunna ha inverkan på ett specifikt företags hållbarhetsredovisning. I vissa fall har intressenters åsikter fått inverkan genom att hållbarhetsredovisningen används för att kontrollera och förändra intressenters oönskade uppfattningar om företaget (Morsing & Schultz, 2006).

För att kunna försäkra innehållsmässiga och kvalitativa egenskaper såsom fullständighet och väsentlighet anser tidigare forskare såsom Adams (2004), Adams och Evans (2004) och Edgley *et al.* (2010) att intressenter behöver involveras och konsulteras (se även 2.5). Intressenter kan till exempel involveras genom att aktivt söka feedback på hållbarhetsredovisningen via e-mejl, telefonsamtal, konferenser eller riktade utskick (Adams, 2002, Edgley *et al.*, 2010, Manneti & Toccafondi, 2012). Intressenters deltagande anses också öka företags möjlighet att använda hållbarhetsredovisningen för att driva sitt hållbarhetsarbete framåt. Intressenter som involverats för att få bättre förståelse för företags omgivning (se Morsing & Schultz, 2006) kan ge interna personer kunskap, som står i motsättning till deras tidigare uppfattningar (Adams & McNicholas, 2007, Bebbington *et al.*, 2007a, Adams & Whelan, 2009). Att ha "fel" kan i sin tur skapa obehag (Festinger, 1957 refererad av Adams & Whelan, 2009), som gör att interna personer väljer att förändra rådande praxis för att motsvara externa krav och förväntningar.

Trots att vikten av att involvera intressenter betonas i forskning och i GRI:s riktlinjer saknas de många gånger i arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning (Adams & Frost, 2008). Detta kan bero på att interna personer eller andra externa personer med en tydlig roll i framtagandet av hållbarhetsredovisningen inte involverat intressenter (Adams, 2002). Att intressenter saknas kan också bero på att mindre företag funnit det för kostsamt att involvera intressenter (Edgley *et al.*, 2010). Dessutom kan intressenters geografiska spridning, ointresse att delta i arbetet, extrema åsikter och skeptiska attityd mot att ha en dialog med företag också utgöra en barriär (O'Dwyer, 2005, Edgley *et al.*, 2010).

Avsaknaden av intressenter kan också bero på att dessa inte väljer att delta eftersom de ändå inte uppfattat sig ha möjlighet att förändra, trots att deras åsikter kommer förställas av företagets personer, eller haft en beroendeställning som gjort att de inte kunnat beskriva sin verkliga situation (O'Dwyer, 2005).

2.2 Personers beslut och agerande

För att få förståelse för vad som ligger bakom hur personer väljer att upprätta hållbarhetsredovisningens innehåll föreslår Gray *et al.* (2010) att teorier som förklarar medverkande personers agerande används. I denna studie används Emirbayer och Mische (1998) bidrag till agenskapsteorin⁹, där diskussioner förs kring vilken förmåga personer har att agera och ha inverkan på praktiken (Battilana & D'Aunno, 2009). Enligt Emirbayer och Mische (1998) beror personers agerande på olika tidshändelser såsom deras dåtida erfarenheter, nutida bedömning av en situation eller förväntat framtida utfall (se även Boudreau & Robey, 2005, Hitlin & Elder, 2007). Även om vanor (dåtid), målsyftessökning (framtid) samt bedömningar och beslut (nutid) var för sig är viktiga aspekter för att förstå hur personer agerar, menar Emirbayer och Mische (1998) att förståelse för komplexiteten i personers agerande fås först när en kombination av de olika tidsaspekterna studeras.

2.2.1 Dåtidens inverkan

Personers *dåtid* anses ge dem en förmåga att återanvända tidigare tankegångar och praxis (Emirbayer & Mische, 1998). Personer kan genom självreflektion förstå sin förmåga och kapacitet (Hitlin & Elder, 2007). Selektiva minnen används i det dagliga arbetet (Medlin, 2004) för att kunna urskilja vad som i en kommande situation behöver uppmärksammas och åtgärdas (Emirbayer & Mische, 1998). Beslut baseras inte på rationella kostnads- och fördelsanalyser, utan på inbäddade vanor som blir rationella genom att personerna drar sig till minnes vilket utfall tidigare agerande fått. Mönster i erfarenheter gör att personerna får en känsla av att "detta har jag gjort förr och därför kan jag göra det igen" (Emirbayer & Mische, 1998).

Personers förmåga att reaktivera tidigare tankegångar och praxis leder till att stabilitet och motstånd mot förändring skapas (Emirbayer & Mische, 1998), vilket i sin tur leder till att ett företags upplysningspraxis blir "tagen för given". När detta sker har företaget en ritualistisk redovisningsposition (Gibbins *et al.*, 1990). Vid en ritualistisk redovisningsposition, beskriver Gibbins *et al.* (1990), att personer får ett passivt agerande som styrs av

9 På engelska ofta benämnt som agency eller human agency.

normer, procedurer och standarder. Medverkande personers okritiska acceptans av föreskrivna upplysningsnormer leder i sin tur till ett repetitivt arbetssätt. När aktiviteter kollektivt utförs i återkommande mönster har en rutin skapats (se Burns & Scapens, 2000) som gör att en viss praxis behålls (Emirbayer & Mische, 1998) (se vidare 2.3.1). Samtidigt har personer möjlighet att återanvända tidigare praxis på en ny situation (se Emirbayer & Mische, 1998). En person kan ta med sig en rutin från en tidigare arbetsplats och återanvända den på en ny arbetsplats, vilket i sin tur leder till att praxisen på den nya arbetsplatsen förändras (se vidare 2.3.2).

2.2.2 Framtida förväntningars inverkan

Personer anses också ha en förmåga att föreställa sig hur de behöver agera för att i *framtiden* infria egna förhoppningar och önskemål samt undvika farhågor (Emirbayer & Mische, 1998). Adams (2002) och Arvidssons (2010) studier indikerade att medverkande personers föreställningar om framtiden har inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. I studierna uttryckte hållbarhetspersoner och Investor Relations-personer att de upprättat och använt hållbarhetsredovisningen för att infria framtida önskemål såsom att betraktas som ett företag i framkant, attrahera attraktiv personal, inkluderas i etiska investeringsfonder, influera reglerare, förbättra system och på så sätt reducera kostnader. Medverkande personer uttryckte också att hållbarhetsredovisningen upprättas och används för att undvika framtida kritik, risker, värdeminskningar samt för att inte bli rankade som företaget med sämst hållbarhetsarbete.

Vilka antaganden personer gör om framtiden grundas många gånger på deras tidigare erfarenhet (Emirbayer & Mische, 1998). Den tidigare erfarenheten används för att tydliggöra motiv, mål och intentioner, identifiera framtida barriärer och moraliska samt praktiska sätt att agera (Schutz 1967 refererad av Emirbayer & Mische, 1998). Personer anses även ha förmåga att använda andras erfarenheter för att göra antaganden om vilket agerande som kan infria framtida önskingar eller undvika framtida skräckscenarier (Emirbayer & Mische, 1998). Till exempel har det visat sig att svenska företag efter flera uppmärksammade företagsskandaler har börjat använda hållbarhetsredovisningen proaktivt (Arvidsson, 2010). Det vill säga att hållbarhetsredovisningen upprättas för att undvika att

skandaler uppkommer, istället för att som tidigare upprätta den reaktivt för att försvara eller återfå legitimitet efter att en händelse uppmärksammats. Detta går i linje med Patten (1992) som i sin studie iakttog att oljeföretagets "Exxons" krissituation också hade en inverkan på hur andra företag i samma bransch redovisade sitt miljöansvar.

Förmågan att sätta in sig själv i olika situationer ger möjlighet till manövrering och personers möjlighet att manövrera kan leda till ett opportunistiskt agerande (Gibbins *et al.*, 1990). Det vill säga att medverkande personer kan använda sin förmåga att föreställa sig framtida utfall för att få vissa fördelar. Till exempel visade Arvidssons (2010) studie att även om personer agerar proaktivt används inte en hållbarhetsredovisning i huvudsak för att förbättra företagets hållbarhetsarbete, utan istället användes hållbarhetsredovisningen fortfarande "endast" för att legitimera företaget (Arvidsson, 2010).

Vid opportunistiskt agerande gör personer rationella val (Battilana, 2006). Personer som tar fram den finansiella redovisningen kan till exempel välja att redovisa ett bättre eller ett sämre resultat utifrån hur detta val maximerar den egna individuella nyttan eller företagets konkurrensfördelar. I hållbarhetsredovisningslitteraturen handlar personers opportunistiska agerande istället om att visa att företag uppfyller samhällets krav och förväntningar för att på så sätt försäkra företagets fortlevnad (Carmelo, 2009). Till exempel har tidigare forskning visat att olika kommunikationsstrategier används för att minska gapet mellan företagets verksamhet och externa krav eller förväntningar (Dowling & Pfeffer, 1975, Oliver, 1991, Lindblom, 1994, O'Donovan, 2002, Cho *et al.*, 2009, Tilling & Tilt, 2009, Grahovar, 2012, Hahn & Lülf, 2014). För att skapa en önskvärd bild kan till exempel positiv prestation kopplas till företagets arbete, medan negativ prestation kopplas till externa händelser (Clatworthy & Jones, 2003, Aerts, 2005), eller en ohållbar verksamhet döljas bakom ett alltför positivt innehåll (Deegan & Gordon, 1996, Fig, 2005, Gillespie, 2008, Cho *et al.*, 2009). I vissa fall uppmärksammas detta agerande som grönmalning. Det vill säga att hållbarhetsredovisningen anses ha upprättats på ett sätt som gör att intressenter får en missvisande bild av företagets hållbarhetsarbete och prestation (Gillespie, 2008). Det handlar till exempel om fall där

kommunikationsstrategier använts för att skilja företags formella och informella arbetssätt från varandra (se Meyer & Rowan, 1977).

2.2.3 Nutidens inverkan

Emirbayer och Mische (1998) anser också att personer har förmåga att i *nutid* bedöma utfallet av sitt agerande. Hur personer agerar beror på personers förmåga att kunna bedöma hur vanor, rutiner och föreställningar om framtiden behöver justeras för att passa de förhållanden som äger rum i nutid. Sådana bedömningar baseras enligt Emirbayer och Mische (1998) ofta på personers sunda förnuft, deras moraliska och etiska värderingar, beräkningar och överläggningar.

Även tidigare hållbarhetsredovisningsstudier har visat att redovisningar förändras när företagens förhållanden förändras. Förhållanden kan till exempel förändras på grund av en krissituation (se t.ex. Patten, 1992, Walden & Schwartz, 1997, Cho, 2009). I O'Dwyers (2002) studie visade det sig till exempel att graden av det externa tryck som ett företag blir utsatt för kunde ha inverkan på hur personer valde att upprätta hållbarhetsredovisningen. I studien uttryckte chefer för mer utsatta företag att de använde hållbarhetsredovisningen reaktivt för att svara på tryck och reparera legitimitet (se även Patten, 1992, Cho, 2009, Islam & Deegan, 2010), medan chefer för mindre utsatta företag, som i Arvidssons (2010) studie, valde att använda hållbarhetsredovisningen proaktivt för att legitimera sin verksamhet. Vidare visade O'Dwyer (2002) att hur chefer reagerar på externt tryck beror på deras erfarenhet. Mindre erfarna chefer var inte lika oroliga som mer erfarna chefer.

2.3 Interna faktorerers inverkan på hållbarhetsredovisningen

Inom det sociologiska fältet har det diskuterats om det är strukturer eller personers egna kapacitet som driver en handling (Buhr, 2002). Å ena sidan anses interna faktorer såsom tekniker påverka hur personer agerar (Orlikowski & Barley, 2001). Å andra sidan anses det vara personer, och inte interna faktorer, som driver praxis (ibid). Även om denna fallstudie antar att det är personer som upprättar hållbarhetsredovisningens innehåll, indikerar denna diskussion att även interna faktorer kan ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Tidigare studier har också i generella termer visat att interna faktorer kan ha en inverkan på personers agerande (se t.ex. Hedberg & Jönsson, 1978, Koehler, 2001, Boudreau & Robey, 2005, Dey, 2007, Durden, 2008). För att få en bredare analys utforskas därför även olika interna faktorerers inverkan. Det vill säga faktorer¹⁰ som existerar i företagets interna kontext och som kan uppfattas som självständiga från en enskild person eller grupp av personer.

Interna faktorer kan delas in utifrån vilken inverkan de kan ha på personers agerande. I vissa fall visar det sig att interna faktorer skapar en *tröghet*, som förhindrar personers planerade agerande (se t.ex. Hedberg & Jönsson, 1978, Adams, 1997, Burns & Scapens, 2000, Aerts, 2001, Becker, 2004). I andra fall skapade interna faktorer en *flexibilitet*, som möjliggjorde personers agerande på ett specifikt sätt (se t.ex. Burns & Scapens, 2000, Dosi *et al.*, 2000, Feldman, 2000, Becker, 2004). I ett tredje fall kan interna faktorer skapa *osäkerhet* som har en inverkan på personers agerande (Keeble *et al.*, 2003, Dey, 2007, Frostenson *et al.*, 2013). Nedan beskrivs faktorer som tidigare visat sig ha inverkan på personers agerande.

10 I avhandlingen används begreppet faktorer istället för strukturer, även om studiens upplägg inspireras av tankar i Giddens (1984) struktureringsteori används inte denna teori i sin helhet som bas för att genomföra studien. För att markera att studien endast influerats av struktureringsteorin används begreppet intern faktor istället för struktur.

2.3.1 Faktorer som skapar tröghet att inkludera eller förändra innehåll

Som redan nämnts i avsnitt 2.2.1 skapas rutiner när en aktivitet genomförs kollektivt i återkommande mönster (Burns & Scapens, 2000). Detta gör att rutiner blir "tagna för givet" (Gibbins *et al.*, 1990) och tröga att förändra (Adams, 1997, Burns & Scapens, 2000, Aerts, 2001, Becker, 2004). När ett arbetssätt är "taget för givet" kan personers agerande bli passivt (Gibbins *et al.*, 1990) och deras arbetssätt blir repetitivt och stabilt (Gibbins *et al.*, 1990, Becker, 2004). Detta kan resultera i att upplysningar i redovisningen inte förändras i större grad (se Gibbins *et al.*, 1990, Adams, 1997, Aerts, 2001).

Vidare visar det sig att begränsade resurser kan skapa en tröghet mot att inkludera eller förändra innehåll. Tidspress har till exempel visat sig vara en aspekt som ökar sannolikheten för att rutiner följs (Becker, 2004). Detta kan bero på att när rutiner finns kan aktiviteter genomföras och mål uppnås, utan större behov av eftertanke, vilket minskar resursbehovet (*ibid.*)¹¹. Avsaknaden av ekonomiska medel kan tillika, som Belal och Owen (2015) beskriver, vara en bidragande orsak till varför ett visst innehåll såsom lokal geografisk hållbarhetsinformation exkluderas.

Befintliga informationssystem kan också bidra till att en tröghet mot att förändra skapas (Hedberg & Jönsson, 1978, Orlikowski, 2000, Boudreau & Robey, 2005). Tröghet uppkommer eftersom informationssystem innehåller en nyckel som talar om vilken information som är relevant att inkludera. Det kan vara svårt att förändra denna nyckel eftersom informationssystem är dyra att inskaffa (Hedberg & Jönsson, 1978). Risken med detta är att sannolikheten för att företaget lämnar upplysningar (Hedberg & Jönsson, 1978) som tillfredsställer ett brett (Gamson & Modigliani, 1989, Cho *et al.*, 2015) och föränderligt informationsbehov (Dowling & Pfeffer, 1975, O'Donovan, 2002, Borglund *et al.*, 2009) minskar. Tröghet kan därför ha en inverkan på hållbarhetsredovisningens kvalitativa och innehållsmässiga egenskaper (se vidare 2.5).

¹¹ Emellertid, som beskrivs i 2.3.2 kan detta också leda till att praktiker förändras.

2.3.2 Faktorer som skapar flexibilitet att förändra

Förutom att de rutiner som beskrivs i avsnitt 2.3.1 innehåller en tröghet, innehåller de också en rörlighet (Burns & Scapens, 2000, Feldman, 2000, Becker, 2004). Denna rörlighet gör att rutiner inte endast behöver hämtas internt. När resurser såsom tid brister finns det stor sannolikhet att rutiner också hämtas från externa källor (Zellmer- Bruhn 1999 refererad av Becker 2004). En förklaring till detta är att när resurser som tid är knapp, kommer grupper inte ägna sig åt att etablera nya interna arbetssätt och istället anammas redan existerande rutiner. Eftersom rutiner innehåller kunskap om hur ett problem kan lösas (Dosi *et al.*, 2000), skapar rutiners rörlighet en flexibilitet (Burns & Scapens, 2000, Feldman, 2000, Becker, 2004). Rörligheten gör att personer kan använda rutiner för att lösa samma problem i olika situationer. I en och samma situation kan dessutom faktorer såsom artefakter, antal repetitioner och deltagare bytas ut (Becker, 2004), vilket också kan leda till att en praktik förändras.

Även informationssystem kan skapa både tröghet och flexibilitet. Samtidigt som de gör det svårt att förändra innehåll kan de vara nödvändiga för att personer ska kunna inkludera innehåll som svarar mot intressenters informationsbehov. Till exempel visade Deys (2007) studie av Traidcraft att avsaknaden av integrerade system begränsade företagets möjlighet att identifiera och samla in information till hållbarhetsredovisningen.

Att informationssystem finns tillgängliga är inte en självklarhet då dessa är dyra att införskaffa (Frostenson *et al.*, 2013). Ett alternativ hade därför varit att integrera hållbarhetsredovisningen i befintliga system. Respondenterna i Adams (2002) studie ansåg att det fanns svårigheter med att integrera hållbarhetsinformation i finansiella system. Till exempel ansågs det vara svårt att samla in och bearbeta data så att olika användares informationsbehov tillfredsställdes. Ekonomer samlar in och behöver information baserat på affärsenheter, medan hållbarhetsredovisare behöver information som samlats in från anläggningar och platser där företagets verksamhet äger rum (Adams, 2002).

2.3.3 Faktorer som skapar osäkerhet

Vad företag förväntas ta ansvar för har utökats till att också inkludera aspekter som ligger utanför företags kontroll (Hines, 1988, Keeble *et al.*, 2003), såsom arbetsförhållanden hos leverantörer eller kunders agerande (Morsing & Schultz, 2006). Till vilken gräns företag är ansvariga för andras handlingar är inte alltid tydligt. När ansvarsgränser är otydliga blir det i sin tur svårt för företaget att sätta upp mål (Koehler, 2001, Durden, 2008).

Avsaknaden av mål och osäkerhet kring hur olika aspekter ska mätas försvårar arbetet med att samla in information (Dey, 2007, Frostenson *et al.*, 2013, Koehler, 2001) och begränsar hållbarhetsredovisningens potential att användas för jämförbarhet (Frostenson *et al.*, 2013). Det har till exempel uppmärksammats att hur olika företag mäter sina koldioxidutsläpp varierar (Ihrén, 2012, Archel *et al.*, 2008). Till exempel visade en undersökning utförd av branschtidningar att verkstadsföretaget Atlas Copco i sin hållbarhetsredovisning redovisat hälften så låg energiförbrukning som handelsföretaget H & M (*ibid.*). Detta förklarades av företagets olika syn på sin ansvarsgräns. Atlas Copco var det tillverkande företag som förväntades ha större koldioxidutsläpp exkluderade outsourcad aktivitet, medan H & M inkluderade det (Ihrén, 2012). Exemplet belyser att osäkerhet kring företagets ansvarsgräns kan göra det problematiskt att jämföra olika företags hållbarhetsredovisningar.

2.4 Externa faktorerers inverkan på hållbarhetsredovisningen

Larrinaga-Gonzalez och Bebbington (2001) drog i sin studie slutsatsen att både interna administrativa reformer och externa reformer behövs för att företags praxis ska bli mer hållbara. Tidigare studier har också funnit att det finns olika faktorer i företags omvärld som kan ha en inverkan på deras praxis (DiMaggio & Powell, 1983, Oliver, 1991). Likaså har studier funnit att faktorer i företags externa kontext kan ha inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se t.ex. Roberts, 1992, Clemens *et al.*, 2008, Deegan & Blomquist, 2006, Aerts & Cormier, 2009, Laine, 2009, Islam & Deegan, 2010). Därför utforskar fallstudien vilken inverkan externa faktorer kan ha på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

2.4.1 Externa krav och förväntningar

Intressenter som regeringar, intresseorganisationer, media, investerare, rating-företag och enskilda medborgare håller företag ansvariga för den påverkan deras verksamhet har på samhället (Greening & Gray, 1994, Neu *et al.*, 1998, Porter & Kramer, 2006, Aaltonen & Sivonen, 2009, Egels-Zandén, 2010). Dessa externa förväntningar och krav har visat sig ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se t.ex. Patten, 1991, Walden & Schwartz, 1997, Deegan *et al.*, 2002, Islam & Deegan, 2010, Liesen *et al.*, 2015). En bidragande orsak är att företag som inte uppfyller externa krav och förväntningar riskerar att bli utsatta för negativa konsekvenser. Till exempel resulterade Total:s och BP:s oljeläckage i att deras rykte och image förstördes (Cho, 2009, Deegan & Unerman, 2011). Volkswagens manipulering av miljötester fick ekonomiska konsekvenser när företagets börsvärde på Frankfurt halverades (Veckans Affärer, 2015). För att undvika detta och istället få tillgång till samhällets resurser försöker företag visa, genom bland annat sin hållbarhetsredovisning, att de uppfyller externa krav och förväntningar (Friedman & Miles, 2006, Deegan, 2010).

Externt tryck har också visat sig ha inverkan på hållbarhetsredovisningens egenskaper. I Liesens *et al.* (2015) studie visade det sig att externt tryck kan bidra till att företag inkluderar väsentligt innehåll såsom koldioxidutsläpp. Samtidigt visade det sig att externt tryck inte bidrog till att fullständiga upplysningar lämnades. Förklaringen till detta antogs vara att

hållbarhetsredovisningar använts för att kontrollera hur företaget uppfattas. Att företag använder olika kommunikationsstrategier, såsom att undanhålla viss information för att kontrollera hur det uppfattas, har också fastställts i tidigare studier såsom Dowling och Pfeffer (1975), Oliver (1991), Lindblom (1994), O'Donovan (2002), Cho *et al.* (2009), Grahovar (2012) och Hahn och Lülfs (2014).

2.4.2 Tvingande mekanismer

I företags externa kontext finns också faktorer, såsom lagar och regler som kan tvinga fram en praktik (se DiMaggio & Powell, 1983). När ett företag adopterar en praktik på grund av formellt och informellt tryck från organisationer som företaget är beroende av uppkommer en tvingande isomorfi. I Sverige kräver till exempel staten att statligt ägda bolag ska hållbarhetsredovisa enligt GRI (Regeringskansliet, 2011, Frostenson *et al.*, 2012)¹². Dessutom finns i den svenska miljöbalken vissa krav på att företag redovisar viss hållbarhetsinformation.

Larrinaga-Gonzalez och Bebbingtons (2001) studie visade att lagar kan ha en inverkan på vilket innehåll som inkluderas respektive exkluderas. Deras fallföretag gavs möjlighet att på ett legitimt sätt undvika att redovisa sitt koldioxidutsläpp eftersom spansk lag inte krävde detta. I Sverige finns i nuläget inga lagar som tvingar alla bolag att hållbarhetsredovisa. Emellertid kommer cirka 2000 svenska företag behöva redovisa enligt ett kommande EU-direktiv. Dessutom har Sverige ratificerat olika konventioner såsom till exempel klimatkonventionen (Naturvårdsverket, 2015). Indirekt kan sådana avtal kring miljö och sociala förhållanden ha en inverkan på vilken information som inkluderas i hållbarhetsredovisningar (Laine, 2009).

12 Adams (2002) visar att även om de flesta företag inte är tvingade att hållbarhetsredovisa enligt GRI, används de ändå av många som utgångspunkt när hållbarhetsredovisningar upprättas KPMG. 2013. *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013* [Online]. [Accessed 23 Mars 2015].

2.4.3 Härmande mekanismer

Det har visat sig att företag kan förändra sin praxis på grund av härmande faktorer (se DiMaggio & Powell, 1983). I studier som undersöker hur företag upprättar sin hållbarhetsredovisning från ett externt perspektiv, visar det sig att osäkerhet kring upprättandet liksom osäkerhet kring vilka krav som kommer ställas, gjort att företag valt att härma andra företags praxis (Carruthers, 1995, Laine, 2009, Tri Setyorini & Ishak, 2012, Zeng *et al.*, 2012). Studier av hur hållbarhetsredovisningen upprättas från ett internt perspektiv visar också att andra företags hållbarhetsredovisningar härmas vid osäkerhet och när samsyn inte existerar (Adams & McNicholas, 2007). I stor utsträckning härmas de företag som anses vara de bästa (*ibid.*). Likaså visade Adams (2002) att företaget kan använda andra företags rapporter som riktlinjer för den egna rapporteringen.

2.4.4 Normativa mekanismer

En tredje faktor som i företags externa kontext kan ha en inverkan på hur företag förändrar sin praxis är den normativa mekanismen (se DiMaggio & Powell, 1983). Denna handlar om homogena faktorer i yrkesutövningen. Det vill säga att personer som har samma yrke tenderar att ha liknande bakgrund, till exempel samma utbildning. Detta gör att yrkesgruppen gärna utför arbetet på liknande sätt. Som resultat blir olika företags praktiker homogena. Till exempel, som nämnts tidigare i 2.1.1, betraktas ekonomer av en del interna personer som en homogen grupp som inte genom sin utbildning fått verktyg att möta föränderliga externa krav (Bebbington *et al.*, 1994). När det kommer till hållbarhetsredovisning menar Laine (2009) att en ännu viktigare normativ mekanism kan vara de professionella nätverk i vilka hållbarhetsfrågor diskuteras och genom vilka nya idéer, arbetssätt och modeller sprids.

2.5 Hållbarhetsredovisningens önskvärda egenskaper

För att få en indikation på vilken inverkan identifierade personer och faktorer har på hållbarhetsredovisningens användbarhet, jämförs studiens utfall med vad som enligt GRI:s (2013)¹³ principer är hållbarhetsredovisningens önskvärda egenskaper. Utöver redovisningsriktlinjer som GRI finns hållbarhetsledningssystem som EMAS, ISO14001 och ISO 26000 som företag använder som för att utforma, kontrollera och certifiera sitt hållbarhetsarbete (se t.ex. Frostenson *et al.*, 2012). Även om dessa riktlinjer också syftar till att stödja företags hållbarhetsarbete anses GRI:s riktlinjer lämpligast att använda i denna avhandling, eftersom dess primära syfte är att få förståelse för vad som har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

GRI:s kvalitativa och innehållsmässiga principer beskriver vilka egenskaper en hållbarhetsredovisning bör ha för att bli transparent (GRI, 2013) och därigenom användas som beslutsunderlag (Gray *et al.*, 1996, GRI, 2000-2011, GRI, 2013, Frostenson *et al.*, 2013) samt för att föra företagets hållbarhetsprestation framåt (GRI, 2013). GRI:s redovisningsprinciper har bland annat satts upp i samarbete med FN för att möjliggöra för företag att på ett transparent sätt redogör för hur de jobbar utifrån Global Compacts principer för företagsansvar (Global Compact & GRI, 2013). Nedan beskrivs GRI:s kvalitativa och innehållsmässiga principer (GRI, 2013). Om inget annat nämns används GRI:s redovisningsprinciper som källa (se GRI, 2013).

För det första ska innehållet i hållbarhetsredovisningar enligt GRI (2013) riktlinjer vara *balanserat*. Detta innebär att det finns en balans mellan positivt och negativt innehåll som ger en neutral bild av företagets prestation. Positiv information ger intressenter insyn kring vilka ambitioner

13 GRI är en organisation som kom till 1997, vars syfte var att utveckla riktlinjer för hållbarhetsredovisning 1997 (www.gri.org). Både i FN:s Global Compact och i EU's nya direktiv kring tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar rekommenderas GRI som ramverk. I KPMG:s (2013) internationella undersökning visade det sig att 78 procent av världens företag och över 90 procent av de rapporterade företagen i Sverige använder sig av GRI. KPMG. 2013. *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013* [Online]. [Accessed 23 Mars 2015].

företaget har (Frostenson *et al.*, 2013, Borglund *et al.*, 2012), medan negativt innehåll ger intressenter insyn kring vad som kan förbättras, samtidigt som företag får möjlighet att proaktivt förklara hur de tänker genomföra förbättringar (GRI, 2015). Balans mellan positivt och negativt innehåll anses göra det möjligt för intressenter att använda redovisningen till rimliga bedömningar kring företagets prestation (GRI, 2013, Frostenson *et al.*, 2013) samt hålla dem ansvariga för sina ambitioner (Frostenson *et al.*, 2013).

Avsaknaden av positivt liksom negativt innehåll anses begränsa hållbarhetsredovisningens användbarhet. Att selektivt undanhålla negativt innehåll ger en missvisande bild som kan resultera i att intressenter gör felaktiga bedömningar av företagets hållbarhetsarbete (Cho *et al.*, 2015). Attityder mot att inkludera negativt innehåll varierar (Adams, 2002). Vissa personer ansåg att negativt innehåll ökar företagets trovärdighet, medan andra var mer tveksamma (*ibid.*). Att inte redovisa positivt innehåll gör å andra sidan att företagets ambitioner undanhålls. Synliggörandet av ambitioner ger intressenter möjligheten att hålla företag ansvariga för dessa (Frostenson *et al.*, 2013). Företag riskerar sitt goda rykte om löften i hållbarhetsredovisningen försummas (Borglund *et al.*, 2012, Tilling & Tilt, 2009). En något överdrivet positiv syn på sin verksamhet anses därför enligt Christensen *et al.* (2013) till och med motivera och föra företags arbete med hållbarhet framåt.

För det andra ska innehållet enligt GRI:s riktlinjer också vara *jämförbart*, över tid och mellan företag (Lamberton, 2005, GRI, 2013). Intressenter ska kunna jämföra information mot företagets tidigare prestation, målsättning, och så långt som möjligt, mot andra företags prestation (GRI, 2013). Det finns emellertid, som även nämnts tidigare, vissa svårigheter med att identifiera och mäta hållbarhetsarbete (se även 2.3.1). Därför presenteras prestation snarare ofta som en sannolikhetsbedömning. Risken med detta är att hållbarhetsredovisningar inte blir jämförbara (Deegan & Unerman, 2006).

För det tredje ska innehåll enligt GRI:s (2013) riktlinjer vara så *precis* och *noggrant* återgiven att intressenter kan bedöma prestation. Hur

information ska preciseras beror på typ den av innehåll som inkluderas och vem användaren är (GRI, 2013). Till exempel kan innehåll preciseras genom att företaget tillhandahåller kvantitativa mätningar av sina påståenden. Informationen ska vara begriplig för intressenter som har en rimlig förståelse för företaget och dess verksamhet.

För det fjärde ska innehållet i hållbarhetsredovisningen enligt GRI:s (2013) riktlinjer vara *tidsmässig*. Att informationen är tidsmässig betyder dels att informationen är så aktuell att intressenter kan basera beslut på denna och dels att hållbarhetsredovisningen ges ut på regelbunden basis (GRI, 2013). Helst på samma basis som den finansiella redovisningen.

För det femte ska innehållet i hållbarhetsredovisningen för att vara användbar vara *tillförlitlig* (Mercer, 2004). Det vill säga att den ska kunna bli föremål för prövning som fastställer kvalitet och väsentlighet samt ger intressenter möjlighet att kontrollera innehållets sanningsenlighet (GRI, 2013). Redovisningen blir verifierbar när det finns möjlighet att verifiera mått med någon typ av bevis (GRI, 2013). Eftersom redovisningen inte endast består av hårda fakta utan också av bedömningar kan innehållet vara svårt att verifiera. Upplysningarnas precision, timing, rimlighet liksom oberoende bedömares försäkran kan öka redovisningens tillförlitlighet (*ibid*).

För det sjätte, ska information i hållbarhetsredovisningen enligt GRI:s (2013) riktlinjer vara *tydlig*. Information anses vara tydlig om den, för det första, är begriplig och tillgänglig för intressenter. För det andra, om den mäts och presenteras med preciserad information (*ibid*).

Förutom ovanstående kvalitativa egenskaper ska hållbarhetsredovisningen enligt GRI:s (2013) riktlinjer ha innehållsmässiga egenskaper. En viktig sådan för att hållbarhetsredovisningen ska bli användbar är att den innehåller *väsentlig information*. Att information är väsentlig betyder att den kan påverka beslut hos de som använder den (UN 2008). Enligt GRI:s riktlinjer ska innehållet om företags väsentliga påverkan på sin omgivning socialt, miljömässigt och ekonomiskt samt information inom dessa områden som väsentligt kan påverka intressenters beslut inkluderas (se även Lamberton,

2005). Enligt GRI:s riktlinjer beror vad som är väsentligt på vilka intressenter företaget har, vilka utmaningar branschen står inför, företagens värderingar, strategier och principer, risker, framgångsfaktorer och kärnkompetens. Innehåll prioriteras och inkluderas samt exkluderas utifrån risker och intressenters behov för att göra hållbarhetsredovisningens innehåll användbar (Lamberton, 2005).

En annan innehållsmässig egenskap som hållbarhetsredovisningen bör uppfylla enligt GRI:s riktlinjer är *fullständighet*. Fullständighet betyder att innehållet åskådliggör den betydande ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan företaget har (GRI, 2013). För att intressenter och företaget ska kunna bedöma om företaget tillhandahåller en fullständig redovisning behövs kunskap om var företagens ansvarsgräns går (Archel *et al.*, 2008). En fullständig redovisning ska också möjliggöra för intressenter att utvärdera resultat för en viss redovisningsperiod.

Adams (2002) och Edgley *et al.* (2010) argumenterar för att det utan en dialog med intressenter är svårt att uppfylla kriteriet fullständighet. Intressenters deltagande är viktigt för att hålla sig uppdaterade kring vilka förväntningar och krav som finns på företags hållbarhetsarbete (Adams, 2004, Morsing & Schultz, 2006). Samtidigt indikerar tidigare studier att även om intressenter deltar väljer företag inte att ge ut fullständiga rapporter (se t.ex. Liesen *et al.*, 2015). Istället inkluderar de så mycket information att företaget undviker negativa utfall i framtiden (Archel *et al.*, 2008). Detta kan leda till att en missvisande bild redovisas, som gör att företagens intressenter kan ta felaktiga beslut (Cho *et al.*, 2015). Risken för ofullständiga hållbarhetsredovisningar gör att Adams (2004) förordar att det även kan behöva ställas krav på robusta kontroller av innehållet (se även Adams & Evans, 2004).

Enligt GRI:s (2013) riktlinjer ska företag också identifiera och redovisa sin *prestation i en bredare definition av hållbar utveckling*. Prestationen redovisas därför i relation till hur företagens verksamhet förbättrar eller försämrar ekonomiska, miljömässiga och sociala förhållanden (GRI, 2013). Företag kan till exempel redovisa dess miljöpåverkan i termer av resursanvändning eller utsläpp.

Dessutom, ska hållbarhetsredovisningen enligt GRI:s (2013) riktlinjer innehålla information som förklarar hur företaget svarat på *intressenters rimliga förväntningar och intressen*. Ett sätt att få förståelse för intressenters behov är att utveckla en systematisk dialog med intressenterna, som ger sådan kunskap. När hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas behöver företag ta hänsyn till de intressenter som kan tänkas använda redovisningen. Samtidigt behöver företag redovisa hur det agerar ansvarsfullt mot alla sina intressenter. Hänsyn ska även tas till de intressenter som inte kan uttrycka sin åsikt och till de intressenter som väljer att uttrycka sin åsikt genom andra kanaler, såsom media (GRI, 2013).

2.6 Sammanfattning

Avhandlingens referensram används för att kunna utforska och analysera vad som har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Den består av tre olika delar:

För det första presenterades de personer som i tidigare studier identifierats som medverkande och som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Dels har tidigare studier visat att både interna och externa personer genom sitt arbete, sin position och kunskap har (olika) möjlighet att ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Det har också visat sig att personer som blir påverkade av eller påverkar företags verksamhet, vanligen kallade intressenter, genom sin uppfattning och deltagande kan ha en inverkan på hur personer som genom sitt arbete upprättar hållbarhetsredovisningen agerar.

För det andra presenterades från olika perspektiv faktorer som kan ha en inverkan på hur personer agerar, vilket i avhandling syftar till hur personer väljer att upprätta en hållbarhetsredovisning. Dels används Emirbayer och Mische (1998) perspektiv av agentskapsteorin som anser att personers agerande förklaras utifrån tre olika tidsaspekter: dåtid, nutid och framtid. Dessa anses enskilt och i kombination ha en inverkan på hur personer agerar. Dels används antaganden från sociologin om att interna faktorer kan ha en inverkan på personers agerande. Interna faktorer antas skapa tröghet, flexibilitet och osäkerhet. Dessa egenskaper antas i sin tur ha en inverkan på hur personer agerar. Dessutom används insikt från institutionell teori som visat på att externa faktorer kan ha en inverkan på företags praxis. Externa faktorer som krav och förväntningar samt tvingande, härmande och normativa mekanismer som har en inverkan på företags praktik presenterades.

Slutligen presenterades de principer som GRI tagit fram i sina riktlinjer. Dessa principer används i studien för att få en indikation av vilka konsekvenser bakomliggande orsaker till hur hållbarhetsredovisningen upprättas kan ha på dess användbarhet.

3. Val av metod

I detta kapitel presenteras det tillvägagångssätt som valts ut för att få förståelse för vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. För det första diskuteras valet att använda ett fallföretag (se 3.1). För det andra beskrivs vilka metoder och datakällor som används för att generera insikter kring vad som ligger bakom att en hållbarhetsredovisning får ett specifikt innehåll (se 3.2). För det tredje beskrivs hur data från hållbarhetsrapporter, möten, arbetsituationer och intervjuer kodats och bearbetats (se 3.3). För det fjärde presenteras hur data analyserats genom jämförelse mellan teman och sekvenser (se 3.4). Slutligen diskuteras studiens generaliserbarhet (se 3.5) och begränsningar (se 3.6) innan kapitlet sammanfattas (se 3.7).

3.1 Fallstudie som metod

I detta avsnitt diskuteras först valet att använda en fallstudie som angreppssätt. Därefter beskrivs utifrån vilka kriterier det studerade fallföretaget valts ut och varför dess arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning studerats från ett internt perspektiv.

3.1.1 Fallstudie

Syftet med denna avhandling är att få förståelse för den komplexitet som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Fallstudie användes som metod för att som Yin (2003) beskriver kunna generera förståelse för hur det kommer sig att ett fenomen, i avhandlingen hållbarhetsredovisningens innehåll, blev som det blev. Enligt Yin (2003) kan bilden som skapas genom fallstudier användas för att förstå komplexiteten i ett visst

fenomen. I avhandlingen studeras arbetet med att ta fram CSRAB:s hållbarhetsredovisning för att få en bild av komplexiteten som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas. En bild som ger insikter kring hur personer och faktorer i olika kombinationer har en inverkan på vilket innehåll redovisningen får.

Eftersom syftet är att få förståelse för den komplexitet som ligger bakom studerades ett fallföretag snarare än en större population av företag. Liksom Jorissen och Otley (2010) argumenterat anses den generaliserbarhet som en större population genererar ske på bekostnad av förståelse för komplexiteten bakom en hållbarhetsredovisning. Samtidigt som valet anses öka studiens möjlighet att få förståelse för komplexiteten leder valet till att resultaten blir företagsspecifika och statistisk generalisering inte kan uppnås.

Studien upprättas inte för att uppnå statistisk generalisering utan snarare för teoretisk generalisering (Ryan *et al.*, 2007). Det vill säga för att utveckla och utmana existerande antaganden (Jorissen & Otley, 2010). Detta genom att som Flyvbjerg (2006) visat, använda insikter från fallstudien för att bekräfta, falsifiera eller modifiera existerande teorier och insikter. Detta betyder att samtidigt som existerande teorier och insikter använts för att förstå vad som händer i företaget, användes data från fallstudien för att bekräfta, falsifiera och modifiera dessa existerande antaganden kring interna och externa personers och faktorerers inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas.

Valet att genomföra en fallstudie som genererar en förståelse för komplexiteten som leder fram till att en hållbarhetsredovisning upprättas på ett specifikt sätt och som kan utmana existerande teorier och antagande, krävde tillgång till ett fallföretag.

3.1.2 Val av fallföretag - CSRAB

Olika typer av fallföretag kunde ha valts för att studera vad som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Till exempel kunde ett *kritiskt fall* ha använts. Tidigare studier såsom Cho, 2009 och Patten, 1992 studerade fallföretag som utsatts för en krissituation för att få förståelse för det externa tryckets inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. I andra fall har ett *unik fallföretag* studerats. Till exempel studerade Tilling och Tilt, 2009 ett tobaksbolag som på grund av sin verksamhet utsattes för mer externt tryck. Detta unika fall gav liksom de tidigare nämnda kritiska fallen möjlighet att studera det externa tryckets inverkan på hur redovisningen upprättades.

Medan ovan nämnda studier fokuserat på en specifik faktors inverkan är syftet i denna avhandling snarare att utforska komplexiteten, som olika personer och faktorer i olika kombinationer orsakat, och som haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättats. I denna fallstudie behövs därför ett fallföretag från vilken förståelse för olika personers och faktorerers inverkan kan genereras. Därför, till skillnad från Cho (2009) och Patten (1992), undviks fallföretag som på grund av omständigheter gör att en faktor som externt tryck blir dominerande. Istället valdes ett *representativt* eller *typiskt fall*, som möjliggör att kunskap om komplexiteten som ligger bakom en hållbarhetsredovisning under en normal situation (Yin, 2003) kunde genereras.

Fallföretaget CSRAB är ett börsnoterat detalj företag på Stockholmsbörsen med ett antal tusen anställda. Som stort företag¹⁴ av allmänt intresse innefattas CSRAB liksom cirka 2000 av Sveriges företag av EU:s nya direktiv kring icke-finansiell redovisning (se Andersson & Norberg, 2015) och ska enligt dessa direktiv hållbarhetsredovisa. Samtidigt som CSRAB är ett stort företag, är det inte ett multinationellt företag som på grund av sin storlek

14 Enligt EU:s direktiv ska företag av allmänt intresse samt stora företag, det vill säga med mer än ett medelantal på 250 anställda, redovisad balansomsättning på 175 miljoner, samt redovisad nettoomsättning på 350 miljoner, hållbarhetsredovisa (Andersson och Norberg, 2015).

riskerar att utsättas för ett extraordinärt externt tryck (se Adams *et al.*, 1998). Istället, liksom de flesta företag, behöver CSRAB hantera ett allmänt intresse för företagets verksamhet. För CSRAB:s bransch finns både ett allmänt intresse för hur företag i branschen hanterar sin verksamhet miljömässigt och socialt. Detta möjliggjorde för fallstudien att utforska hur en hållbarhetsredovisning upprättas när det existerar ett externt tryck, som trots det inte är en dominerande faktor. Utöver möjligheten att utforska det externa tryckets inverkan var CSRAB intressant att använda som kunskapskälla (se Patton & Appelbaum, 2003, Eisenhardt & Graebner, 2007) för att få insikt i hur olika personer och faktorer har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Interna faktorerers inverkan är möjliga att utforska då CSRAB tidigare inkluderat hållbarhetsinformation i olika rapporter¹⁵. Detta gjorde att interna faktorer såsom rutiner eller etablerade systems inverkan kunde studeras. Vidare fanns möjlighet att utforska vad som ligger bakom personers beslut. Att det bestäms att CSRAB:s hållbarhetsredovisning ska förändras och förbättras under studieperioden leder sannolikt till att mer ingående diskussioner kring varför visst innehåll ska inkluderas respektive exkluderas förts än om ett sådant beslut inte tagits. Beslutet gav därigenom möjlighet att få förståelse för vad det var som låg bakom att medverkande personer valde att upprätta hållbarhetsredovisning på ett specifikt sätt.

15 Hållbarhetsinformation har innan fallstudien genomfördes inkluderats 8 gånger i företagets årsredovisning och 3 gånger i separata rapporter, varav den sista benämns följa GRI:s riktlinjer.

Kriteriet för studien	Hur CSRAB uppfyller kriterierna
Möjlighet att kontinuerligt följa hur en hållbarhetsredovisning upprättas	Tillgång till fallföretag för att studera arbetet när en hållbarhetsredovisning tas fram från planering till färdigställande.
Möjligt att studera många olika faktorerers inverkan	Medelstort företag som verkar i en granskad bransch: ger möjlighet att studera externt tryck utan att externt tryck blir en dominerande faktor.
	Historik av att hållbarhetsredovisa: ger möjlighet att studera interna faktorer.
	Beslut att förbättra hållbarhetsredovisningen: ger möjlighet att förstå personers beslut och agerande
Möjlighet att föra över insikter till andra företag	Fallföretaget ses som representativt för andra företag som redovisar under "normala" förhållanden (det vill säga inte under en extraordinär situation som ett kristillfälle).

Tabell 3.1 Val av fallföretag – kriterier

CSRAB används som ett representativt fall för att i likhet med Jorissens och Otleys (2010) studie *"the management of accounting numbers: case study evidence form the 'crash' of an airline"* belysa olika faktorerers roll, inte bara i ett specifikt företag utan också för andra företag. Jorissens och Otleys (2010) insikter kring hur faktorer såsom incitament, VD:n eller strategier spelat en roll för att missvisande siffror skapats i redovisningen, kan appliceras på andra företag än Swissair/Sabena. Förhoppningen är att insikter från fallstudien som synliggör interna och externa personers och faktorerers inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas också ska kunna appliceras på andra företag (se Yin, 2003, Bryman & Bell, 2007). Detta anses vara möjligt dels eftersom flera andra företag liksom CSRAB bedriver sin verksamhet utan att utsättas för en krissituation eller bedriva en extraordinär verksamhet. Detta har i sin tur lett till sannolikheten att det är andra kombinationer av personer och faktorer som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas, annat än under en extraordinär situation.

3.1.3 Fallstudie från ett internt perspektiv

CSRAB:s arbete med att ta fram sin hållbarhetsredovisning studerades från ett internt perspektiv. Forskare såsom Gray *et al.* (2001) och Adams (2002) påpekar att studier från ett internt perspektiv kan bidra till att komplettera och föra kunskap om hållbarhetsredovisning framåt. Liksom fallstudien har andra studier så som Larrinaga-González *et al.* (2001), Adams (2002), Buhr (2002), Dey (2007), Arvidsson (2010), Frostenson *et al.* (2013) också tagit fasta på detta.

Till skillnad från många tidigare studier följde fallstudien kontinuerligt arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning från planering till färdigställande. Arbetet följdes kontinuerligt eftersom det gav möjlighet att få förståelse för hur olika personer och faktorer i olika kombinationer har en inverkan på hur innehållet i en hållbarhetsredovisning upprättas. Till skillnad från tidigare studier, som gett insikter kring inverkan från specifika faktorer som externt tryck, företagsspecifika egenskaper (se t.ex. Trotman & Bradley, 1981, se t.ex. Guthrie & Parker, 1989, Deegan & Gordon, 1996, Deegan & Rankin, 1996, Deegan *et al.*, 2002, Wanderley *et al.*, 2008, Laine, 2009, Tagesson *et al.*, 2009, Fortanier *et al.*, 2011), interna faktorer (Adams, 2002, Belal & Owen, 2015) eller specifika personer (Campbell, 2000, Stubbs *et al.*, 2012, Thoradeniya *et al.*, 2015), studerades företagets arbete från ett internt perspektiv för att få förståelse för hur olika personer och faktorer i kombination har en inverkan på hållbarhetsredovisningen.

3.2 Datainsamling - triangulering

I denna avhandling användes olika metoder och källor: dokumentstudier, observation av arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning och enskilda intervjuer med medverkande personer för att samla in data kring hur en hållbarhetsredovisning upprättas.

Olika metoder användes eftersom det som Denzin & Lincon 1994 (refererad av Flick *et al.*, 2004) beskriver, möjliggör att kompletterande insikter kan införskaffas samt att insikter från de olika metoderna kan användas för att bestyrka varandra (Bryman & Bell, 2007, Eriksson & Kovalainen, 2010). Dokumentstudier visar vad som hänt med innehållet medan observationer som visar vad som kontinuerligt skett under arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning, i sin tur ger indikationer på vad som lett fram till utfallen i dokumentstudien. Intervjuer ger kompletterande insikter och förklaringar till vad som iakttagits under observationerna och dokumentstudierna genom att generera insikter från medverkande personer.

På detta vis bidrar triangulering till rikare och mer detaljerade beskrivningar som kan användas av läsaren för att bedöma om slutsatserna kan föras över till andra miljöer samt för att bedöma studiens trovärdighet. Triangulering ökar fallstudiens trovärdighet genom att insikter från en metod kan kontrolleras med hjälp av en annan metod. Till exempel används observationer för att bättre förstå respondenternas svar och för att kunna ställa uppföljningsfrågor så att intervjudata genererar kompletterande insikter kring vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. I sin tur har intervjuer används för att verifiera insikter från observationer. Vidare används intervjuer och observationer för att få kompletterande insikter kring utfallen i dokumentstudien.

3.2.1 Dokumentstudier

I denna studie användes CSRAB:s separata hållbarhetsrapporter och årsredovisningar¹⁶ som källa för att få grepp om hur företagets hållbarhetsredovisning upprättats. Alla år som fallföretaget inkluderat hållbarhetsinnehåll i rapporterna tas med. Tillsammans gav rapporterna en överblick för hur CSRAB under årens lopp redovisat sitt hållbarhetsarbete och vad det var som hände under framtagningen av den studerade periodens hållbarhetsredovisning. Vidare ansågs rapporter vara en bra datakälla då de ges ut på regelbunden basis och kan jämföras med varandra (se Neimark, 1992). På så sätt kunde likheter och skillnader i hur CSRAB valt att inkludera eller exkludera innehåll mellan tidigare år, och i den nya hållbarhetsredovisningen, identifieras. Denna data användes som underlag när observationer och intervjuer utforskades för att få fram kunskap om vad som har en inverkan på vilket innehåll en hållbarhetsredovisning får (se vidare 3.2.2 och 3.2.3).

Eftersom CSRAB användes som ett representativt fallföretag är det värt att uppmärksamma att även om CSRAB valt att redovisa i separata hållbarhetsrapporter kan andra företag välja att redovisa sitt hållbarhetsarbete på andra sätt. En del företag har till exempel gått över till integrerad rapportering. Medan den traditionella hållbarhetsredovisningens syfte är att från ett ekonomiskt, miljömässigt och socialt perspektiv redovisa för företagets hållbarhetsarbete är den integrerade rapporteringens syfte att på kort, medel och lång sikt redovisa för hur företagets finansiella resultat hänger samman med till exempel styrning, hållbarhet, risker och möjligheter (IIRC, 2013). Att de två rapporteringsalternativens syfte skiljer sig åt, kan i sin tur ha inverkan på tillvägagångssätten som används för att ta fram rapporterna och vilka personer som är med i arbetet. Fallstudiens resultat kan därför skilja sig från företag som tillämpar integrerad rapportering. Eftersom fallstudien syftar till att förstå vad som har en inverkan på hur innehåll om företaget hållbarhetsarbete upprättas, ansågs

¹⁶ Eftersom hållbarhetsinformationen som inkluderats i årsredovisningar var en kortfattad sammanställning av de separata hållbarhetsrapporterna är det i huvudsak de senare rapporterna som studerats.

den separata hållbarhetsrapporten som fokuserar på just detta fördelaktigt att studera. Detta eftersom fokus i den separata hållbarhetsredovisningen gör att inverkan från hur andra typer av redovisning upprättas, såsom den finansiella redovisningen, inte blandades in.

Under studieperioden samlades också olika versioner av den nya hållbarhetsredovisningen in. Dessa versioner användes som källa för att få reda på hur innehåll inkluderats respektive exkluderats under själva arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning. Denna data ger en struktur som kan användas när observationer och intervjuer genomförs för att identifiera vad som har en inverkan på att ett visst planerat innehåll inkluderats medan ett annat planerat innehåll exkluderats.

Dessutom studerades dokument såsom företagets eller andra företags rapporter, tidningar, samt interna eller externa underlag som under arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning använts. Hur dessa dokument använts i arbetet ger en inblick i hur de som interna eller externa faktorer haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats.

3.2.2 Observationer

Under en sexmånaders period observerades möten och arbetstillfällen där CSRAB:s redovisning tas fram. Arbetet studerades kontinuerligt från att hållbarhetsredovisningen planerats tills att den färdigställts. Detta för att generera kunskap om vad som under framtagningen av hållbarhetsredovisningen haft en inverkan på hur densamma upprättats, samt för att få en kontinuerlig bild av vad som ägt rum under arbetet.

Typ av observation	Personer	Syfte
Möte 1 (Månad 1)	Hållbarhetsansvarig och konsult	Modifiera grovskiss
Möte 2 (Månad 2)	Hållbarhetsansvarig och chefer	Identifiera intressenter
Möte 3 (Månad 3)	Hållbarhetsansvarig, kommunikationsansvariga och konsulter	Planerad struktur och arbetsfördelning
Möte 4 (Månad 4)	Hållbarhetsansvarig och konsult	Insamling av material- viktigaste händelser
Möte 5 (Månad 4)	Hållbarhetsansvarig och analytiker	Dialog med intressenter
Möte 6 (Månad 4)	Hållbarhetsansvariga, chefer	Identifiera intressenter och deras nyckelfrågor
Externt Möte 7 (Månad 5)	Hållbarhetsansvariga och NGO (icke-statlig organisation)	Dialog med intressenter
Arbetsdag (Månad 5)	Hållbarhetsansvariga	Följa en arbetsdag med insamling och bearbetning
Arbetsdag (Månad 5)	Hållbarhetsansvariga	Dialog med intressenter

Tabell 3.2: Observationssituationer

Observationer gjorde det möjligt att samla in mer detaljerad data kring vad som hände under perioden då CSRAB tog fram sin hållbarhetsredovisning än vad som till exempel gått om enbart intervjuer genomförts (se även Adams & McNicholas, 2007). Relevant data såsom detaljer i diskussioner bakom ett beslut skulle varit svåra att samla in på annat sätt än genom observationer. Vidare gjorde kontinuerliga observationer det möjligt att generera data kring i vilken följd personer och faktorer haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats.

När observationer genomförs kan observatören inta olika roller (Gold, 1958). I fallstudien valde observatören att inta en icke-deltagande roll. Det vill säga att observatören under mötena endast var en iakttagare som inte

deltog i framtagningen av hållbarhetsredovisningens innehåll (Gold, 1958, Eriksson & Kovalainen, 2010). Det finns flera anledningar till varför en icke- deltagande studie genomfördes. Först och främst var det för att minska risken att de studerade personernas agerande färgades av den medverkande observatören. Eftersom studien utforskar vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas, ville observatören i minsta mån förändra det arbete som äger rum bakom framtagningen. Likaså minskade observatörens icke- deltagande roll risken för att observatörens tolkningar färgades av studerade personers syn på verkligheten (Czarniawska, 2007). Vidare gav en icke-deltagande roll observatören möjlighet att koncentrera sig på observationen utan att behöva prestera som deltagare (*Ibid.*). Forskaren, som saknar tidigare koppling till CSRAB, har därför bara varit en iakttagare av fallföretagets arbete med att ta fram sin hållbarhetsredovisning.

För att generera tillförlitlig data har observationstillfällena (se tabell 3.2) även spelats in. Mötena spelades in för att få med så mycket detaljer som möjligt. Detaljerade konversationer hade varit svåra att i sin helhet anteckna för hand. Dessutom möjliggjorde inspelningarna att observatören kunde föra fältanteckningar i samband med observationen. Dessutom gav inspelningarna möjlighet att vid oklarheter gå tillbaka och lyssna igenom konversationerna igen. Därtill, för att undvika att förvränga eller glömma bort vad som skett, har mötena i sin helhet transkriberats samma dag som de ägde rum.

3.2.3 Intervjuer

Samtidigt som dokumentstudier genererar insikter från hållbarhetsrapporter och observationer genererar insikter från arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning, används intervjuer för att få fram insikter från de personer som deltog i arbetet. Intervjuer med medverkande personer genomfördes för att införskaffa data som kunde komplettera och verifiera insikter från dokumentstudierna och observationerna.

Intervjuer genomfördes för att samla in kunskap som kunde klargöra vad som låg bakom ett visst utfall i hållbarhetsredovisningen. Medan en

dokumentstudie eller observationssituation visat att någon valt att till exempel exkludera ett visst innehåll, är det inte alltid utifrån situationen klart varför personer valt att agera så. Intervjusituationen gav möjlighet att få förståelse för olika beslut och handlingar.

Intervjuer genererade kompletterande insikter kring vad som haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats. Till exempel användes intervjun för att få kompletterande data kring vilka informationskällor personer använt, vem de hade haft kontakt med, hur kontakter mellan olika personer skett, vilka intressenter personer varit i kontakt med eller vad deras beslut grundat sig i, samt varför viss information som tidigare inkluderats i den nya hållbarhetsredovisningen exkluderats.

Dessutom användes intervjuer för att verifiera insikter från observationer. Bland annat användes intervjuer för att verifiera iakttagelser kring samspelet mellan personer och faktorer, samt de barriärer som forskaren ansåg existerade. Till exempel kan observationer visa att ett visst innehåll exkluderats för att osäkerhet kring omvärldens respons var aktuell. I intervjutillfällena gavs möjlighet att diskutera observationstillfället för att verifiera om det var osäkerhet eller något annat som låg bakom personers val att till exempel exkludera viss information.

Intervjuguiden

Inför intervjuerna etablerades en intervjuguide. Intervjuguiden upprättades för att försäkra sig om att frågor kring personer och faktorerers inverkan ställdes. Den teoretiska referensramen användes som bas när intervjuområdena upprättades. De första intervjuområdena knyter an till tidsperioderna, dåtid, nutid, framtid, som enligt agenskapsteorin kan ha en inverkan på personers agerande:

- Vem är *personen*? – för att få reda på bakgrund, nutida position
- Vilka *motiv och attityder* ligger bakom personens agerande? – för att få reda på hur framtiden påverkar personens agerande.

Det andra intervjuområdet knyter an till det sociologiska antagandet att samspel mellan personer och faktorer har en inverkan på hur personer agerar:

- Vilka *faktorer* har personen använt/har haft en inverkan på personens agerande? – för att få reda på om olika interna eller externa faktorer haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats

Dessutom knyter intervjuområdena an till antaganden från tidigare studier om samspel mellan olika personer, samt om personer och faktorer haft inverkan på beslut och agerande.

- Samarbete med andra personer – För att få reda på hur samarbetet sett ut och om någon av personerna haft en mer dominerande ställning, eller vilken roll olika personer haft i samarbetet.
- Vilka *intressenter* har personen haft kontakt med och/eller dialog med, samt för vem anser personen att företaget upprättar hållbarhetsredovisningen? – För att få större förståelse för hur dialogen med intressenter ser ut på företaget
- *Problem/komplexitet* – Vilka svårigheter eller barriärer har personen stött på under arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning? – För att förstå eller verifiera iakttagelser kring vad som lett fram till att information exkluderats.

Slutligen har en "övrig fråga" ställts, där personer fått chans att reflektera över om det finns något annat som haft inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats.

Intervjuerna började alltid med att personerna fick berätta vem de är, deras bakgrund och deras nutida arbete på företaget. Därefter kunde frågor hoppa mellan de olika intervjuområdena beroende på hur respondenterna svarade för att inte avbryta deras tankegång. Intervjuguiden användes mest som en checklista.

Tanken var att ställa öppna frågor utifrån vilka respondenterna fritt kunde berätta om vad som haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats. Detta för att som Kvale och Brinkmann (2008) beskriver generera mer detaljrik data. För varje respondent krävdes dock ett visst förarbete för att kunna ställa öppna frågor som gav en kompletterande insikt. I detta förarbete studerades observationer och dokument för att identifiera data som saknades och vilken data respondenten kunde

komplettera med. Frågorna ställdes ofta med hänvisning till specifika händelser. Till exempel ställdes frågor som: *I grovskissen valde du att ta med innehåll X. Kan du berätta varför du valde att inkludera innehållet? I grovskissen valde du samtidigt att exkludera innehåll Y, som varit med i tidigare rapporter. Kan du berätta varför du valde att exkludera innehållet? Den här siffran i hållbarhetsredovisning, kan du berätta hur ni fick fram den, eller den här siffran som varit med i tidigare rapporter fanns inte med i den nya versionen, vad beror det på?* Likaså ställs verifierande frågor utifrån en specifik situation. *När denna information bearbetades vem hade du kontakt med? Hur gick samtalet er emellan? Hur fick du fram information?* Vidare för att förtydliga respondenternas svar bad intervjuaren dessa att exemplifiera svar som var av generell karaktär eller otydliga.

Alla intervjuer har spelats in och transkriberats samma dag som intervjuerna genomförts. Liksom observationer transkriberas intervjuer ordagrant för att i detaljerna ha möjlighet att utforska vad som ligger bakom innehållet i hållbarhetsredovisningen.

Val av respondenter

Personer som medverkat i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning har intervjuats enskilt. Dessa personer intervjuades eftersom de genom sin medverkan ansågs ha kunskap som kunde komplettera och verifiera data från de andra metoderna. Förutom deltagande personer intervjuades också CSRAB:s tidigare hållbarhetschef. Detta för att få en bättre inblick i hur företaget historiskt arbetat med sin hållbarhetsredovisning. Listan över de 8 interna personerna och 2 externa personerna som blivit intervjuade presenteras i tabell 3.3.¹⁷

¹⁷ Eftersom intressenter också anses ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen formas hade det varit intressant att intervju dem. Detta ingick dock inte i överenskommelsen. Under observationstillfällena och intervjuer fångas data om intressenters deltagande upp och till viss del deras uppfattningar.

	Månad	Personer
Interna personer	5	Före detta hållbarhetschef
	5	Hållbarhetsansvarig 1
	5	Uppförandekodsansvarig
	5	Första PR-ansvarig
	6	Hållbarhetsansvarig 2
	6	Andra PR-ansvarig
	6	Butiksansvarig
Externa Personer	7	Hållbarhetspersoners chef
	4	Innehållskonsult
	6	Layout- konsult

Tabell 3.3 Intervjutillfällen och respondenter

Eftersom detaljerade frågor kring personers agerande ställdes tog en intervju mellan en till två timmar. De flesta intervjuerna utfördes under senare delen av månad fem och början av månad sex. Anledningen till detta är att det är i slutskedet av CSRAB:s arbete med att ta fram sin hållbarhetsredovisning. Det gjorde att en stor del av mötena och aktiviteterna observerats. Detta var fördelaktigt eftersom kunskap från observationerna gjorde det lättare att förstå respondenternas svar (Czarniawska, 2014). Att observationer och dokumentstudier genomförts var också en förutsättning för att kunna ställa frågor som gav kompletterande och verifierande svar. Samtidigt hade det inte gått allt för lång tid från observationssituationen för att personerna skulle ha hunnit glömma eller förvränga vad som hänt.

Innehållskonsulten intervjuades redan månad fyra eftersom hens arbetsbörda månad fem och sex var stor. För att ha möjlighet att klara upp eventuella frågor eller oklarheter fanns det såsom för de andra intervjuerna möjlighet till kompletteringar. Likaså hade en chef för de hållbarhetsansvariga möjlighet att delta först i månad sju. Även om detta låg utanför perioden då hållbarhetsredovisningen togs fram, ansågs intervjun ligga så pass nära i tiden att hen inte skulle ha glömt bort vad som hänt.

3.3 Bearbetning och analys av insamlad data

I detta avsnitt beskrivs hur fallstudiens insamlade data från observationer av arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning, intervjuer med personer och innehållsanalys av dokument, bearbetats och analyserats. Det vill säga hur data kodats för att generera förståelse för vad det är som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats.

3.3.1 Kodning av hållbarhetsredovisningens innehåll

Innan observationer och intervjuer genomfördes en dokumentstudie för att förstå hur hållbarhetsredovisningen upprättats i CSRAB. Tidigare studier har diskuterat hur innehåll inkluderas eller exkluderas i hållbarhetsredovisningar för att ge företaget kontroll över hur det uppfattas (Deegan & Gordon, 1996, Cho, 2009) eller för att undvika kritik (Aerts, 1994, Brown *et al.*, 2009, Aerts & Cormier, 2009, Tilling & Tilt, 2009, Lyon & Maxwell, 2011). Positivt innehåll kan till exempel inkluderas för att dölja en ohållbar verksamhet eller inkluderas för att visa på vilka ambitioner företaget har. Likaså kan negativt innehåll inkluderas som ett försök att vara transparent eller som ett försök att undvika för höga krav från sin omgivning.

Dokumentstudien användes som en indikator för om hållbarhetsredovisningen upprättats för att dölja eller belysa vissa aspekter i företagets hållbarhetsarbete. Samtidigt ger bara dokumentstudien en sådan indikation. Vad som verkligen haft en inverkan på vilket innehåll som inkluderas eller exkluderas utforskas i observationer och intervjuer. Dokumentstudien gav en överblick som kunde användas som guide när observationer och intervjuer genomfördes. En guide som bidrog till möjligheten att ta reda på och förstå vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

För att få en överblick över vilket innehåll som inkluderas respektive exkluderas delades rapporternas innehåll in i olika rubriker såsom *VD-ord, mål, värdekedja, koldioxidutsläpp, utbildning*. Ett mått upprättades för att kunna jämföra vad som hänt med hållbarhetsredovisningens innehåll över

tid. Unerman (2000) beskriver att det finns olika meningar om vilken enhet: ord, meningar, procent av en sida som ska användas för att mäta innehållet. Eftersom layouten i CSRAB:s hållbarhetsrapporter varierat mellan olika delar användes proportion av sida som måttenhet för utrymme. Till exempel gör mellanrum mellan stycken och bilder i texten att utrymmet varierar mellan olika sidor. Därför används ett "normtal" för hur många meningar som ungefär får plats på en sida. Detta "normtal" upprättas utifrån att räkna antal rader på sidor utan mellanrum mellan stycken och bilder. På en sida där texten fördelats på tre kolumner gick det cirka 120 rader, på en sida där texten fördelats i två kolumner gick det cirka 70 rader och på en sida där texten fördelats i en kolumn gick det cirka 30 rader. Om 20 rader använts för ett tema på en sida där texten delats upp i två kolumner, beräknas utrymmet för detta som $20/70 = 0,29$ sidor.

För att få en indikation på vilket innehåll som företaget vill fokusera på kodas hållbarhetsrapporterna också utifrån var i texten teman placerats; början (B), mitten (M) och slutet (S). Eftersom det totala antalet sidor i rapporterna varierar mellan 30 och 60 sidor, räknades första tredjedelen av en rapport som början (B), andra tredjedelen av rapporten som mitten (M) och tredje tredjedelen som slutet (S). Tabell 3.4 visar ett utdrag av hur översikten av CSRAB:s hållbarhetsredovisning ser ut.

Översikten visar hur olika teman som inkluderas respektive exkluderas följer olika mönster: VD-ord, information om utbildning och miljöprojekt X inkluderas varje år, medan information om värdekedjan kommit till först det året som studien genomförs. Vidare visar översikten att information om hållbar ekonomi exkluderas år efter år medan information om företagets koldioxidutsläpp exkluderas alla år förutom ett.

	År X	År Y	År fallstudie
<u>Tema</u>	Antal sidor/ plats	Antal sidor/ plats	Antal sidor/ plats
VD- ord	1,84B	0,68B	1,25B
Värdekedja	-	-	1,23 M
Utbildning	0,38 M	0,46 M	0,2 M
Miljöprojekt X	0,42 M	0,23M	0,33M
Koldioxid- utsläpp	-	0,17M	-
Hållbar ekonomi	-	-	-

Tabell 3.4 Exempel som visar kodning av hållbarhetsrapporters innehåll

Utifrån mönster från innehållsanalysen identifieras det att hållbarhetsredovisningens innehåll kan delas in i fem olika kategorier. Tre olika sätt som innehåll inkluderats på identifierades (se tabell 3.5). Innehåll som inkluderats både i den nya och de tidigare rapporterna kategoriserades dels som *förändras* (se vidare 4.4.2), såsom VD- ordet och dels som *hållits konstant* (se vidare 4.4.3), såsom miljöprojekt X. Innehåll som inkluderades för första gången under fallstudieperioden, såsom information kring företagets värdekedja, kategoriseras som *kommer till* (se vidare 4.4.4).

Dessutom identifierades utifrån dokumentstudien två olika sätt på vilka innehåll exkluderats (se tabell 3.5). Det innehåll som exkluderats under arbetets gång kategoriserades som *tas bort* (se vidare 4.4.5), såsom hållbar ekonomi. Den information som i tidigare rapporter funnits med, men som i den nya rapporten exkluderats kategoriseras som *försvinner* (se vidare 4.4.6), så som koldioxidutsläpp.

<i>Inkluderas</i>			<i>Exkluderas</i>	
<i>Förändras</i>	<i>Konstant</i>	<i>Kommer till</i>	<i>Tas bort</i>	<i>Försvinner</i>
VD-ord	Miljöprojekt x	Värdekedja	Hållbar ekonomi	Koldioxidutsläpp

Tabell 3.5: Kodning av hållbarhetsinformation

Utifrån dokumentstudien skulle fallstudien såsom Campbell (2000) indikerat kunnat testa om det är personer i företaget som har haft en inverkan på de förändringar som sker i innehållet eller som Patten (1991), Walden och Schwartz (1997), Deegan *et al.* (2002) och Islam och Deegan (2010) indikerat om det är externa krav och förväntningar som haft en inverkan. Fallstudien är till skillnad från dessa tidigare studier intresserad av att få förståelse för hur komplexiteten i framtagningen har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. Dokumentstudien används tillsammans med observationer och intervjuer för att kunna utforska vilka olika personer, faktorer samt samspel som ligger bakom en inkludering eller exkludering av innehåll.

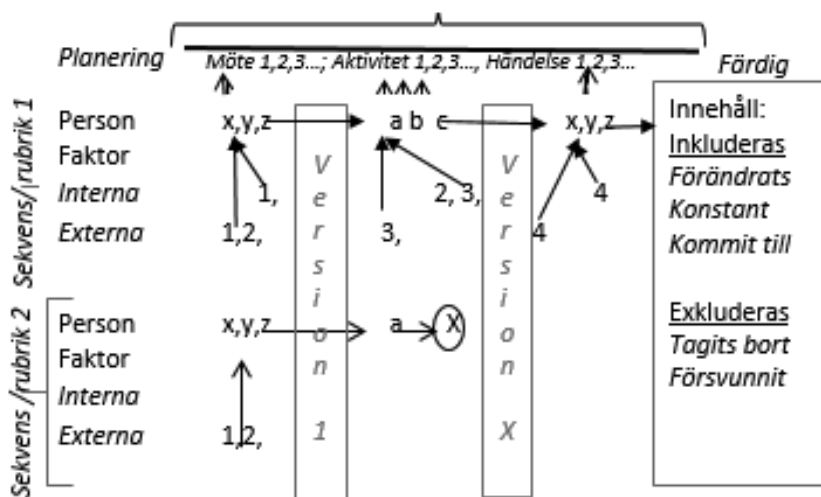
Kategoriseringen av hållbarhetsredovisningens innehåll bidrog till att fallstudien genom intervjuer och observationer kunde utforska vad som ligger bakom att ett visst innehåll inkluderats eller exkluderats. Vidare kunde dokumentöversikten användas för att jämföra med tidigare insikter som till exempel att företag exkluderat innehåll för att kontrollera hur företaget uppfattas (Oliver, 1991, O'Donovan, 2002, Cho *et al.*, 2009) eller som Gibbins *et al.* (1990) visar, att innehåll exkluderats på grund av interna faktorer som rutiner, gjort det svårt att förändra redovisningen.

3.3.2 Kodning av arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning

Data som samlas in från dokument, observationer och intervjuer har sammanställts i kronologisk ordning (se Manson, 1996) i en narrativ historia (se 4.3 och 4.4) som detaljerat berättar vad som hände under CSRAB:s arbete med att ta fram sin hållbarhetsredovisning. Samtidigt som den narrativa historien ger en rik beskrivning av vad som händer under arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning, belyser Langley (1999) att det genom rik data kan vara svårt att generera en förståelse som också kan användas av andra. Därför kompletterades den narrativa historien med en

arbetsbild som kronologiskt visualiserar vad som hänt under arbetet (se figur 3.1), samt en förenklad sammanställning (se tabell 3.6) som tematiskt utifrån utfallet i hållbarhetsredovisningen visar vilka faktorer som haft en inverkan.

Arbetsbilden utgår från de rubriker som inkluderats/exkluderats i den nya hållbarhetsredovisningen. Till varje rubrik har tillhörande data från observationer av arbetet, samt från intervjuer med medverkande personer under arbetets gång i kronologisk ordning petats in i bilden. Som figur 3.1 visar kan sekvenser sluta olika. Medan sekvens 1 slutar med att innehållet inkluderats, slutar sekvens 2 med att innehållet exkluderats.



Figur 3.1 Arbetsbild – kontinuerligt utforskande av personers och faktors inverkan

Förutom personer (x,y,z,a,b,c) samt interna och externa faktorer (1,2,3...) visar arbetsbilden vilka olika möten eller aktiviteter (planeringsmöte, bearbetningsmöte, förfrågning av material/ råd, bearbetning av hållbarhetsredovisning), som haft en inverkan på vilket innehåll den slutliga versionen av hållbarhetsredovisningen fått. Dessutom visar arbetsbilden också hållbarhetsredovisningens progression (version 1, version X,...). Detta visar vilket innehåll som inkluderats respektive exkluderats i olika versioner under studiens gång.

Arbetsbilden har slutligen resulterat i en bild där olika sekvenser som visar vilka personer och faktorer som från planeringsstadiet till färdigställandet haft inverkan på de utfall som identifierats i dokumentstudien. Detta ger en överskådlig bild som i analysen kan användas för att identifiera vilken inverkan personer och faktorer, samt deras samspel har på hur hållbarhetsredovisningen upprättats. Likaså kan sekvenser som Langley (1999) poängterat användas i analysen för att jämföra vad som lett fram till liknande eller skilda utfall.

För att få en mer generaliserbar förståelse görs också en förenklad sammanställning av den narrativa beskrivningen. I grunden består tabellen av de tidsaspekter som i agenskapsteorin identifierats ha en inverkan på personers agerande, samt från antaganden inom sociologi och institutionell teori om att faktorer har en inverkan på personers agerande. Sammanställningen börjar med de faktorer som i tidigare studier identifierats ha en inverkan.

Sammanställningen byggs upp utifrån de olika faktorer som identifierats för att ge en överblick kring vad det är som i CSRAB:s arbete med att ta fram hållbarhetsredovisningen som haft en inverkan på vilket utfall redovisningen fått. Under studien tillkommer också nya faktorer. Dessa petas in under den mest passande rubriken i tabellen. De faktorer som haft en inverkan under planeringsfasen och insamlings- och bearbetningsfasen sammanställdes också för att få ett grepp om när olika faktorer kan ha inverkat i olika faser.

	Planerings- samt Bearbetnings- fasen	Förän- dras	Konstant	Kommer till	Tas bort	För- svinner
Personer						
Erfarenhet						
Ambition						
Bedömning/ uppfattning						
Interna faktorer						
Rapporter						
Dokument						
Tröghet						
Flexibilitet						
Osäkerhet						
Externa faktorer						
Tvingande						
Härmande						
Normativa						
Dokument						
Rapporter						

Tabell 3.6: Sammanställningstabell

Sammanställningstabellen användes för att få en översikt kring vilka faktorer som haft en inverkan på de identifierade utfallen. Sammanställningen visar till exempel om externt tvingande tryck haft en inverkan på att ett visst innehåll inkluderats respektive exkluderats. Tabellen gav en översikt som i analysen kan användas för att få en översikt och för att göra en jämförelse mellan vilka faktorer som i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning som haft en inverkan på det innehåll redovisningen fått.

3.3.3 Analys

Data från studien bearbetades så att CSRAB:s arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning kronologiskt kunde följas. Detta gjorde det möjligt att genomföra sekvensanalyser (se 3.3.2). Sekvenserna användes som Langley (1999) beskrivit för att analysera mönster. Sekvenserna gav möjlighet att utforska och jämföra vilken inverkan olika interna och externa personer och faktorer i olika kombinationer, hade på hållbarhetsredovisningen innehållsmässigt. Olika mönster bakom samma och olika utfall kunde på så vis urskiljas.

Den narrativa historien och arbetsbilden (se figur 3.1) gjorde det möjligt att identifiera vilka personer och faktorer som i olika kombinationer haft en inverkan på rubrikerna i hållbarhetsredovisningen. Personer som i sekvenserna identifieras ha inverkan på rubrikernas resultat, kategoriseras som interna eller externa, samt utifrån vilken roll de haft i arbetet. För att få förståelse för personers beslut och agerande analyserades dessa utifrån agenskapsteorins antagande om att deras dåtid, nutid och framtid har en inverkan. Vidare utforskades personers samspel, som i en sekvens lett fram till ett specifikt utfall, för att få förståelse för komplexiteten som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas.

Den narrativa historien och arbetsbilden (se figur 3.1) användes också för att identifiera vilka faktorer som haft en inverkan på vilket utfall hållbarhetsredovisningen fått. Faktorer som identifierades i en sekvens kategoriseras utifrån om de är interna eller externa. Interna faktorer kategoriseras i sin tur utifrån tidigare antaganden om att faktorer skapar flexibilitet, tröghet eller osäkerhet. Externa faktorer kategoriseras utifrån tidigare antaganden om att dessa kan vara tvingande, härmande eller normativa. I varje sekvens utforskades också om det fanns ett samspel mellan personer och faktorer eller olika faktorer som haft en inverkan på vilket utfall hållbarhetsredovisningen fått.

I empirin markeras olika interna och externa faktorer som haft en inverkan som kursiverade epitet. Dessa förs sedan in i tabeller (se tabell 3.6). Tabellerna gav en översikt över vilka faktorer som lett till ett specifikt utfall,

vilket gör det möjligt att jämföra resultat från olika sekvenser med varandra. Vilka faktorer som haft en inverkan på de olika utfallen jämförs också. Detta för att få förståelse för vilken inverkan personers dåtid, nutid och framtid samt interna och externa faktorer haft på hur hållbarhetsredovisningen upprättats. Sammanfattningsvis genomförs sekvensanalys för att kunna utforska och identifiera hur olika personer och faktorer i olika kombinationer har en inverkan på vilket innehåll en hållbarhetsredovisning får och på så sätt få förståelse för komplexitet bakom att ta fram densamma.

3.4 Generalisering

Fallföretaget anses vara en källa till information som gör det möjligt för forskaren att skaffa insikter kring komplexiteten som ligger bakom att ta fram en hållbarhetsredovisning. Fallföretaget som gett tillgång att studera hur en hållbarhetsredovisning tas fram ger möjlighet att få insikter kring vilken inverkan personer och faktorer i kombination har på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Insikter kring den komplexitet som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas, används för att som Yin (2003) och Flyvbjerg (2006) beskriver bekräfta, modifiera eller falsifiera tidigare teorier och antaganden och på så sätt bidra till en teoretisk generalisering.

Vidare ses fallföretaget som ett representativt företag som upprättar sin hållbarhetsredovisning under normala förhållanden. För det första gör detta att insikter från studien kan appliceras på företag som hanterar externt tryck utan att vara utsatta för extremt externt tryck. Däremot är det mindre sannolikt att insikter kan föras över till ett företag som genomgår en krissituation. I en krissituation anses det vara sannolikt att vissa andra personer och faktorer får en dominerande inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

För det andra kan insikter från fallstudien överföras på företag med en decentraliserad maktstruktur. Personers förmåga att ta beslut i decentraliserade företag kan dock skilja sig från företag med en hierarkisk maktstruktur. Detta i sin tur kan ha en inverkan på till exempel operationella personers möjlighet att ta beslut och agera. Därför begränsas

resultatens överförbarhet till företag där operationella personer har möjlighet att ta vissa beslut.

För det tredje kan insikterna från fallstudien överföras till företag som valt att redovisa sitt hållbarhetsarbete i separata hållbarhetsrapporter. Sannolikt är att när företagets hållbarhetsarbete integreras med andra redovisningar är det andra personer och faktorer som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se 3.2.1).

3.5 Begränsningar

Som förklarats tidigare utforskas enbart en period där ett företag arbetar med att ta fram sin hållbarhetsredovisning. Flera år eller företag hade kunnat studeras. I fallstudien undersöktes istället en period som gav möjlighet att utforska olika personers och faktorerers inverkan. Begränsningen innebär att skillnaden mellan år och företag inte beaktades, vilket i sin tur reducerar fallstudiens komplexitet. Fallstudien som är intresserad av att förstå komplexiteten i arbetet bakom att ta fram en hållbarhetsredovisning kan istället fokusera på att kronologiskt utforska en enda redovisningsperiod som ger goda möjligheter att generera kunskap kring komplexiteten bakom att ta fram en hållbarhetsrapport. Samtidigt kontrolleras vad som ägt rum i tidigare perioder genom att tidigare hållbarhetsredovisningar studerats och före detta hållbarhetschef intervjuas.

Fallstudien har inte haft möjlighet att observera alla personers arbetstillfällen när till exempel specialister samlat in information. Istället har forskaren i intervjuer fått berättat för sig hur specialisterna tänkt och gjort för att få fram information. Av specialisterna har två kommunikationsansvariga, en ansvarig för uppförandekoder, en inköps- och produktionsansvarig (CSR-ansvarig), och en butiksansvarig intervjuats. Forskaren har haft kontakt med HR-ansvarige men inte haft möjlighet att genomföra en fullständig intervju. Tyvärr har inte någon specialist från logistik, marknad, säkerhet eller ekonomi kunnat ställa upp på intervju.

3.6 Sammanfattning

Detta är en fallstudie som använder sig av ett representativt fallföretag, CSRAB, för att få förståelse för vad som haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. Genom triangulering samlades rik data in som används för att försäkra studiens trovärdighet. Dokumentstudier genomfördes för att få en överblick kring vad som hänt med hållbarhetsredovisningens innehåll. Observationer genomförs för att få en detaljerad och kronologiskt bild av vad som hänt under arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning. Intervjuer har förberetts utifrån dokumentstudier, observationer samt existerande antaganden för att kunna generera kompletterande och verifierbar data. Data som genererats genom fallstudien har sammanställs i en narrativ historia kring händelser, arbetsbild och tabeller som används för att genom en sekvensanalys få insikter kring hur personer, faktorer samt samspelet dem emellan har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas.

4. Empiri

I detta kapitel presenteras fallföretaget CSRAB:s arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning utifrån genomförda dokumentstudier, observationer av arbetet, samt intervjuer med medverkande personer. I empirin beskrivs hur dokumentet som ska bli CSRAB:s hållbarhetsredovisning utvecklats från att den börjar planeras tills att den är färdig att skickas till tryck. Avsnittet börjar emellertid med att ge en bakgrundsbeskrivning av fallföretaget, varför det började hållbarhetsredovisa och hur dess hållbarhetsredovisning utvecklats över tid. Därefter beskrivs de personer som varit med och tagit fram en hållbarhetsredovisning. Slutligen beskrivs vad som hänt under arbetets gång, då hållbarhetsredovisning tagits fram. Här träder olika personer och faktorer som haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats fram.

4.1 Utvecklingen av CSRAB:s hållbarhetsredovisning

CSRAB, ett svenskt börsnoterade företag, är med sina tusen anställda inte ett multinationellt företag, men ändå så pass stort att det finns ett allmänt intresse för dess verksamhet. Dessutom finns det ett allmänt intresse för den bransch fallföretaget verkar i. Företag i samma bransch har utsatts för hård granskning både när det kommer till miljöansvar och sociala förhållanden. Eftersom CSRAB, som enligt den före detta hållbarhetschefen är försiktigt, verkar i en bransch med allmänt intresse, började företaget tidigt jobba med hållbarhetsaspekter. Detta kommuniceras dock inte. När intressenter förde samtal med företaget blev de därför förvånade över hur mycket hållbarhetsarbete som utförts i tysthet. Intressenter tryckte på att CSRAB skulle börja redovisa sitt hållbarhetsarbete. Större företag, med

vilka CSRAB samarbetade kring hållbarhetsfrågor, hade redan börjat att hållbarhetsredovisa. Detta inspirerade CSRAB att börja hållbarhetsredovisa.

Under de första åtta åren inkluderades viss hållbarhetsinformation i företagets årsredovisning. Det nionde året kompletterades uppgifterna i årsredovisningen med en separat hållbarhetsrapport. Under årens lopp utvecklades de separata hållbarhetsrapporterna och ambitionsnivån för företagets hållbarhetsredovisning höjdes. De senare åren har ambitionen varit att följa GRI:s riktlinjer. När fallstudien tar vid har tre separata hållbarhetsrapporter producerats, varav den sista som en GRI-rapport.

Hållbarhetsansvarig 1 tar över efter den före detta hållbarhetschefen, cirka ett år innan den studerade hållbarhetsredovisningen tas fram. Det första hållbarhetsansvarig 1 gör är att skriva om företagets hållbarhetspolicy, vilken hen tyckte kunde bli tydligare. I ett möte mellan medarbetare från hållbarhet, kommunikation och marknad bestäms det att den nya hållbarhetspolicyn ska förmedlas i hållbarhetsredovisningen. Det passade hållbarhetsansvarig 1:s ambition att ta tag i hållbarhetsredovisningen för att göra även den tydligare. Från detta skede började CSRAB:s arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning utforskas för att få förståelse för vad som har en inverkan på hur densamma upprättas.

4.2 Personerna bakom hållbarhetsredovisningen

Det visade sig ganska tidigt i CSRAB:s arbete med hållbarhetsredovisningen att det var flera olika personer som medverkade och hade inverkan på hur dess innehåll upprättades. Hållbarhetsansvariga, kommunikationsansvariga, chefer, "specialister" och externa konsulter var med och hade inverkan på hur den formulerades. En blandning av kvinnor och män, miljövetare, socionomer och kommunikatörer, personer på ledningsnivå och operationell nivå deltog i arbetet. För att förstå vad som hade en inverkan på dessa medverkande personers beslut och agerande hölls enskilda intervjuer. I dessa intervjuer, som presenteras nedan, kom medverkande personers bakgrund, nutida arbetsroll och uppfattningar, samt framtida ambitioner med hållbarhetsredovisningen fram.

4.2.1 Hållbarhetsansvarig 1

Året innan CSRAB:s nya hållbarhetsredovisning togs fram anställdes hållbarhetsansvarig 1. Hen är utbildad miljövetare och hade vid tidpunkten arbetat ett tiotal år som miljökonsult och miljöchef på olika transportföretag.

Hållbarhetsansvarig 1 fick ansvar för att ta fram hållbarhetsredovisningen. Hens ansvar var att *”sy ihop säcken”*, *”skapa engagemang”* och *”driva på processen”*. För att lyckas med uppdraget behövde hållbarhetsansvarig 1 råd (se vidare 4.2.2 - 4.2.6) och underlag till hållbarhetsredovisningen (se 4.2.5) av andra personer. Hen hade ingen position som gjorde att hen kunde kräva att samarbete etablerades. Istället försökte hållbarhetsansvarig 1 under till exempel möten i korridoren övertyga relevanta personer att hållbarhetsfrågor var viktiga.

När hållbarhetsredovisningen togs fram inspirerades hållbarhetsansvarig 1 av olika faktorer. Utifrån erfarenheter i transportbranschen såg hen möjligheter att göra CSRAB:s hållbarhetsredovisning tydligare. För att bringa klarhet i hur CSRAB:s hållbarhetsredovisning kunde göras tydligare studerades andra företags hållbarhetsredovisningar samt olika livsstilstidningar som hen tyckte passade företagsprofilen.

Syftet med hållbarhetsredovisningen var enligt hållbarhetsansvarig 1 främst att presentera bredden i CSRAB:s hållbarhetsarbete för externa intressenter och att bygga upp en stolthet hos de anställda. Hållbarhetsansvarig 1 ansåg också att hållbarhetsredovisningen kunde användas för att stärka företags varumärke samt som underlag i flera olika sammanhang. Till exempel vid årsstämman, när företaget träffar studenter, investerare och intresseorganisationer, vid interna utbildningar och nyanställningar. Hens förhoppning var att hållbarhetsredovisningen också skulle bidra till att företaget fick in mer feedback från sina intressenter.

4.2.2 Hållbarhetsansvarig 2

Under den studerade hållbarhetsredovisningsperioden har hållbarhetsansvarig 2 arbetat tätt ihop med hållbarhetsansvarig 1. Hållbarhetsansvarig 2 känner sig som ett bollplank till hållbarhetsansvarig 1 och bidrog med kunskap och information kring frågor som rörde inköp, produktion samt olika samhällsprojekt företaget var involverat i.

Hållbarhetsansvarig 2 bestämde sig efter många år som inköpare på CSRAB att det var dags att lära sig något nytt. Tillfälle för detta gavs då företaget behövde någon som kunde starta upp ett kontor för inköp i ett av CSRAB:s produktionsland. Hållbarhetsansvarig 2 blev tillfrågad och bestämde sig för att åka.

Hen blev berörd av fattigdomen i produktionslandet och genomförde flera mindre projekt för att hjälpa samhället. Nyttan för företaget var inte i fokus. Ändå bidrog projekten till företagsnytta eftersom företaget fick ett gott rykte. Detta ledde till att leverantörer och arbetare ville arbeta med CSRAB. Erfarenheten lärde hållbarhetsansvarig 2 att även empati kan leda till affärsnytta.

Hållbarhetsansvarig 2 såg också i sitt arbete att anställdas engagemang driver företagets hållbarhetsarbete framåt. Samtidigt uppfattade hen i sin kontakt med intressenter, att deras fördomar var att företaget bara jobbade med hållbarhet när det gagnades av det. Både på grund av tidigare erfarenhet och nutida uppfattning tyckte hållbarhetsansvarig 2 därför att det var viktigt att genom hållbarhetsredovisningen förmedla att företagets hållbarhetsarbete snarare drivs av anställdas engagemang och empati, än för ekonomisk vinning. Därför ville hen gärna i hållbarhetsredovisningen redovisa det som CSRAB gör bra och bredden i företagets hållbarhetsarbete.

4.2.3 Hållbarhetsansvarigas chef

De hållbarhetsansvarigas och kommunikationsansvarigas chef är personalchefen. Chefen är socionom och har hela sitt yrkesverksamma liv arbetat med personalfrågor. Chefen är genom sin plats i ledningen företagets hållbarhetsröst i ledningsgruppen och har även som personalchef kontakt med den operativa verksamheten.

I början av arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning har chefen haft inverkan genom att möjliggöra att en den togs fram, till exempel genom att budgetera för detta. I slutet hade hen inverkan genom sin roll som kontrollant. Som kontrollant såg chefen till att det fanns en balans mellan ämnen som togs upp, att bilden som presenterades stämmer överens med hens bild av företaget, samt att företaget har presenterat och vågat vara stolt över det som är bra. Hur hen valt att lyfta fram eller hålla tillbaka innehåll i sin kontroll förklarades under intervjun:

”Hållbarhetsansvarigas chef: Mycket handlar om att jag har en insikt och insyn av hela företaget, vad vi har för målsättning framåt, vad vi har för satsningar, hur vi identifierar våra kunder och hur vi ser på företaget i stort, vad vi vill vara för några... när man ser vissa saker som inte är i linje med det, det är då man reagerar, det är då autopiloten slår på.”

Ur chefens perspektiv, inkluderas inte information utifrån vad interna medverkande personer tror att intressenter vill veta, utan det beror på vad företaget har gjort. Hållbarhetsredovisningen används för att tala om vad företaget har gjort och på så sätt skapa en trygghet hos kunder, till exempel genom att kommunicera att företaget har gjort vad det kan för att försäkra sig om att det har bra inköpsprocesser. En sekundär funktion är att skapa en stolthet hos företagets anställda genom att visa vad företaget gör bra. När branschens negativa inverkan tas upp i media, ska de anställda och kunderna vara informerade om hur företaget arbetar med hållbarhetsfrågor, så att de kan känna sig trygga med att företaget är ”schyst”.

4.2.4 Företagets kommunikationsansvariga

Fällföretagets kommunikation var uppdelat i marknadsförings- och företagskommunikation. Under arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningen har hållbarhetsansvarig 1 och ansvariga för företagskommunikation samarbetat. Dessa personer har gett råd, kontrollerat texterna i hållbarhetsredovisningen, samt tillhandahållit underlag.

En av företagets kommunikatörer är ansvariga för företagets årsredovisning. Hen som härfter kallas **PR-ansvarig 1** började arbeta på CSRAB i samband med att företaget börsintroducerades. PR-ansvarig 1:s långa erfarenhet av affärskommunikation, såsom att ta fram årsredovisningar, kom väl till pass. Erfarenheten av att ta fram en årsredovisning gjorde också att hållbarhetsansvarig 1 ofta vände sig till hen för att få råd och stöd. PR-ansvarig 1 korrekturläste vidare texter i hållbarhetsredovisningen för att kontrollera att dessa stämde överens med årsredovisningen.

Enligt PR-ansvarig 1 har hållbarhetsredovisningen olika syften beroende på vem som är mottagare. När det kommer till kunder och intresseorganisationer är hållbarhetsredovisningen ett forum för företaget att visa hur det tar ansvar och därmed koppla mervärden till dess produkter. När det kommer till anställda blir hållbarhetsredovisningen ett forum för att få medarbetare att känna sig stolta över företaget genom att beskriva hur det arbetar med hållbarhet och varför det är viktigt. Vidare ansågs en positiv hållbarhetsredovisning bidra till att sätta hållbarhet på företagets agenda, eftersom detta skapar en press att leva upp till de mål som redovisas. Dessutom ansågs hållbarhetsredovisningen bidra till att företagets hållbarhetsarbete blev överskådligt samtidigt som den i jämförelse med andra kommunikationskanaler gav en mer ingående beskrivning.

Företaget har två kommunikationsansvariga. Den andra kommunikationsansvariga är också sponsringsansvarig. Hen, som härfter kallas för **PR-ansvarig 2**, har liksom PR-ansvarig 1 flera års erfarenhet av att jobbat med affärskommunikation och investerarrelationer. PR-ansvarig 2 kommunicerar företagets värdefrågor, aktuella händelser som rör företaget, bevakar dess

kommunikativa intressen, samt leder intressenters förfrågningar till rätt person inom CSRAB.

När det kommer till hållbarhetsredovisning har den andre PR- ansvarige hjälpt till med bilder, korrekturläsning, agerat bollplank samt sett till att texten har rätt tonalitet¹⁸ och grafiska profil. Förutom råd har PR-ansvarig 2 tillhandahållit underlag om företagets engagemang. I PR-ansvarig 2:s tycke ska hållbarhetsredovisningen innehålla en balans mellan olika frågor som är viktiga för olika människor samt vara relevant och tydlig.

4.2.5 Företagets specialister

Andra personer inom företaget har varit behjälpliga genom att hjälpa hållbarhetsansvarig 1 att samla in underlag som legat till grund för hållbarhetsredovisningens innehåll. Intressant att uppmärksamma, vilket framkommer nedan, är att vissa av personerna som samlar in material haft en egen agenda, medan andra bara tillhandahåller det underlag som efterfrågas.

Den som är **leverantörsansvarig** har jobbat med leverantörers uppföljning av uppförandekod sedan början på 1990-talet. Under 2000-talet började hen jobba med CSRAB:s uppförandekod och uppföljning av dess leverantörer.

I arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning har den leverantörsansvarige diskuterat hur uppförandekoden ska presenteras med hållbarhetsansvarig 1 och 2. Hen har samlat in underlag som sammanställts till en text samt efter detta varit med och bearbetat texten.

I detta arbete har den leverantörsansvarige inspirerats av andra företags hållbarhetsredovisningar. Hen menar att andra hållbarhetsredovisningar innehåller idéer som kan föras över till den egna hållbarhetsredovisningen. Vidare har uppförandekoden skrivits utifrån mottot att inte säga mer än

18 Tonalitet handlar om hur företag använder texter och bilder för att profilera sig. Ett företag som vill uppfattas som strikt och professionellt (t.ex. läkemedelsbolag) använder ett annat språk- och bildval i sina externa rapporter än ett företag som vill uppfattas som mjukt och sympatiskt (t.ex. leksakstillverkare).

företaget kan stå för och att ha realistiska målsättningar. Vidare tycker hen det är viktigt att det kommer fram att företaget är köpare, samt hur företaget som köpare ser till att uppföljningskoder efterlevs av leverantörer.

Den butiksansvarige har under en längre tid arbetat med att utforma offentliga miljöer. För att göra CSRAB:s butiker mer hållbara har hen samarbetat med olika externa personer såsom fastighetsägare och universitet.

I arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning ber hållbarhetsansvarig 1 den butiksansvarige att ta fram exempel på hur företaget arbetar med att göra butikerna hållbara. Den butiksansvarige såg sig som en förmedlare av information, hen försökte alltså förmedla frågor och svar mellan rätt personer. Under framtagningen av hållbarhetsredovisningen använde den butiksansvarige externa kontakter för att få fram relevant underlag till hållbarhetsansvarig 1. Bearbetning av data överlät butiksansvarige till hållbarhetsansvarig 1, som hen menade var experten på att upprätta texten kring hållbarhet (se 4.4.2).

Personligen har den butiksansvarige inget stort intresse av att kommunicera hur företaget arbetar med hållbarhet. Orsaken till detta är att den butiksansvarige anser att det ges större handlingsutrymme att arbeta med hållbarhet när information inte kommuniceras. Samtidigt förstod hen att jämfört med andra företag i branschen var CSRAB sparsamma med att berätta bra saker de gör. Hen förstår att berätta vad företaget gör kan ha ett visst marknadsmissigt syfte. Självt har den butiksansvarige kunnat använda hållbarhetsredovisningen när miljösamarbete med till exempel fastighetsägare inleds.

Hållbarhetsansvarig 1 berättade att den **transportansvarige** har varit med i arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningen genom att hjälpa till att räkna på vilket trafikslag, det vill säga flyg, tåg, båt eller lastbil, som används för att transportera företagets produkter och hur stora utsläpp detta lett till. Tillsammans med hållbarhetsansvarig 1 har den transportansvarige försökt att arbeta fram ett mer tydligt och informativt sätt att presentera

denna information för företagets intressenter. Tiden räcker dock inte till för att siffrorna ska komma med (se 4.4.3).

Även andra personer har blivit tillfrågade att bidra med information. Den som är **ansvarig för HR-undersökning** berättade i ett mejl att hen ombads bidra med specifik information till hållbarhetsredovisning kring vilket förtroende företagets medarbetare har för företagets hållbarhetsarbete. Denna fråga tas på hållbarhetsansvarig 1:s initiativ med som en fråga i det aktuella årets medarbetarundersökning. När svaren sammanställts vidarebefordrades resultatet till hållbarhetsansvarig 1. Hållbarhetsansvarig 1 och 2 berättade att **produktionsassistenter** också fått förfrågan att bidra och också hade bidragit med specifika siffror från sina system, till exempel kring total mängd produkter som företaget producerat. Likaså har den **säkerhetsansvarige** från sina system kunnat bidra med specifik information, som den externa innehållskonsulten bett om, såsom antalet olyckor på arbetsplatsen (se 4.4.3).

Vidare har andra personer diskuterats som specialister och som eventuellt borde ha varit med i arbetet, men utan att samarbete med dessa etablerades. Till exempel får den **ekonomiansvarige** av hållbarhetsansvarig 1 förfrågan att ta fram information, men i slutändan kommer ingen information från ekonomiavdelningen in. **Marknadsavdelningen** var med i början och bestämde att den studerade hållbarhetsredovisningen skulle bearbetas. Under arbetet diskuteras marknadsföringsavdelningen som potentiell samarbetspartner, dock utan att samarbete i slutändan kom till.

4.2.6 Externa konsulter

Två externa konsulter hade också text- och layoutmässig inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättades.

Den **externa innehållskonsulten** ville efter en ekonomisk och journalistisk utbildning, samt arbete som journalist, få en mer rådgivande roll. Hen bytte jobb och hade vid tillfället för studien arbetat som kommunikationskonsult i cirka ett decennium. Erfarenheter från journalisttiden kom till nytta i det nya jobbet, de hjälpte hen att skriva texter som intressenter kan förstå.

I företagets arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning var innehållskonsulten med från början till slut. I hens arbetsuppgifter ingick det att intervjua, samla in material, utforma text och att vara bollplank. I sitt arbete som kommunikationskonsult har hen kommit fram till att företag många gånger ser på sig själva på ett speciellt sätt och förutsätter att andra förstår företaget på samma sätt. Innehållskonsulten såg att hen genom sitt arbete med att beskriva och skriva ner företagets hållbarhetsarbete hade möjlighet att agera spegel, en spegel som hjälpte företagets personer att granska sina påståenden. Om konsultjobbet görs rätt, menar konsulten att hen blir en representant för företagets externa intressenter:

Extern innehållskonsult: Om jag gör mitt jobb rätt, så är jag en representant för alla som finns externt. Min uppgift är att hjälpa kunden att förstå, hoppa ur sitt inifrån-ut perspektiv och titta in på bolaget ...

Enligt innehållskonsulten ska en hållbarhetsredovisning baseras på en intressent- och väsentlighetsanalys. I fallföretaget var hen dock inte involverad i en sådan analys. För att utföra sitt jobb lyssnade innehållskonsulten istället på personer internt i företaget. Förståelse och överblick kring vad som ägt rum i företaget under året fick hen också genom att läsa dess interna tidningar.

Den **externa layoutkonsulten** har jobbat som grafisk formgivare i cirka 20 år. Layoutkonsulten har arbetat både med finansiell information i årsredovisningar och med reklam. Hen har under ett antal år arbetat med att formge fallföretagets företagsrapporter. Under studien driver hen sin egna konsultbyrå.

Hens arbete påbörjades först i slutet av bearbetningsfasen. I hens uppgifter ingick det att lägga texten till rätta och hitta bilder som passar till texten. I vanliga fall söker layoutkonsulten efter bilder som får väsentlig information att träda fram tydligare. Eftersom layoutkonsulten inte fick veta vilken information CSRAB:s personer tycker är mest väsentlig att lyfta fram, valde hen utifrån sin uppfattning ut ett par bilder först efter att ha läst hållbarhetsredovisningen. Vissa av dessa bilder hade hen fått från fallföretaget medan andra kom från hens privata kollektion av bilder som köpts från en extern bildbank.

identifierade hållbarhetsansvarig 1 aspekter som saknades i CSRAB:s tidigare hållbarhetsredovisningar. Till exempel inkluderades rubriken värdeskapande, eftersom det i ISO 26000 står att företaget vid planering av sitt hållbarhetsarbete bör identifiera vem eller vilka grupper i värdekedjan som påverkas av verksamheten. Likaså identifierade hållbarhetsansvarig 1 att definitioner och ekonomi, som enligt GRI ska vara med, saknades i tidigare hållbarhetsredovisningar. Samtidigt exkluderas innehåll om företagets klimatkompensering från tjänsteresor, eftersom dessa numera enligt *lag* ska räknas in i företagets utsläppskvot (se vidare 4.4.6).

Den modifierade grovskissen

Med utgångspunkt från grovskissen började hållbarhetsansvarig 1 och den externa innehållskonsulten diskutera hållbarhetsredovisningens innehåll. En del av diskussionen präglades av att hållbarhetsansvarig 1 behövde hjälp att definiera och strukturera upp vissa av rubrikerna i grovskissen. Hen ville därför ha innehållskonsultens råd. Till exempel undrade hållbarhetsansvarig 1 hur ekonomirubriken, som markerats med ett frågetecken, skulle kunna inkluderas. Innehållskonsulten kunde inte konkret svara på hållbarhetsansvarig 1:s fråga. Emellertid gör innehållskonsultens *tidigare erfarenhet* av att ta fram hållbarhetsredovisningar att hen *föreställde sig* att det skulle bli en utmaning att få in ekonomisk information. Vad företaget kan redovisa under rubriken ekonomi var enligt konsulten beroende av vilken möjlighet controlleravdelningens system och rutiner hade att ta fram ekonomisk hållbarhetsinformation. Interna *resurser* ansågs vara *begränsade*. Att inkludera ekonomisk fakta under de tre rubrikerna i huvudtexten ansågs därför i nuläget vara en allt för stor utmaning. I den modifierade tabellen står ekonomi därför som en egen rubrik (se tabell 4.2).

Mötet ägde dessutom rum för att hållbarhetsansvarig 1 skulle kunna förtydliga grovskissens innehåll för innehållskonsulten. Till exempel bad innehållskonsulten hållbarhetsansvarig 1 förklara vilken slags information som skulle inrymmas under rubriken "värdeskapande". Hållbarhetsansvarig 1 förklarade att det handlade om vad företaget gör för att ta ansvar och skapa värde i sin verksamhetskedja. Värde kunde till exempel skapas genom att företaget utbildar personal i produktionsländerna. Detta ansågs skapa

värde både för människorna som bor där och för företaget som fått tillgång till professionell personal.

Omslag/ framsida: Samma manér som årsredovisning, fast med färg.	
	Inledning: (14 sidor) Företaget i korthet och året i korthet, Intervju med VD:n, Vision, policy och förutsättningar i branschen, Verksamhetsländer, Företagets intressenter och dialogen med dem, Hållbar ekonomi, värdekedjan.
	Miljö: (4 sidor)
H u v u	Övergripande beskrivningar av: Förbättringsområden, styrkor/hot/utmaningar/möjligheter, Mål, utfall, Praktik, Kort faktaruta , intressenter, Våra insatser inom miljö - exempel.
d t e	Socialt: (4 sidor) Övergripande beskrivningar av: Förbättringsområden, styrkor/hot/utmaningar/möjligheter, Mål, utfall, Kort faktaruta, Våra insatser inom socialt - exempel.
x t	Produkt: (4 sidor) Övergripande beskrivningar: Styrkor/hot/utmaningar/möjligheter, Mål, utfall. Kort faktaruta, Våra insatser inom produkt - exempel.
	Avslutning: (4 sidor) Tidslinje, Definitioner, Engagemang, GRI, kontakt
	Baksida: Samma manér som årsredovisning. Kontaktinformationsruta och "kontakta oss gärna"-text

Tabell 4.2 Underlag 2, Modifierad grovskiss

Personers erfarenhet och ambition: Diskussionerna under möte 1 resulterade i att den externa innehållskonsulten modifierade vissa rubriker i grovstrukturen. Den största förändringen innehållskonsulten genomförde var att under de tre rubrikerna i huvudtexten lägga till exempel (se underlag 2 tabell 4.2). Dessa lades till eftersom innehållskonsulten yrkeserfarenhet visat att exempel hjälper företag att konkret visa hur arbetet med hållbarhet sett ut (se 4.4.3). Innehållskonsulten såg exempel som ett *fungerande arbetssätt* för att få personerna på CSRAB att se på företagets verksamhet mer objektivt. Exempel ansågs också bidra till att öka hållbarhetsredovisningens trovärdighet. I en intervju med innehållskonsulten förklarar hen:

Innehållskonsulten: ... De (fallföretaget) vet att de gör så många bra grejer... det finns två risker med det. Det ena är att du tar för givet att alla andra vet det och så glömmet du att berätta. Det andra är att du

blir lite självgod, att du liksom å vad vi är bra... När man konkret beskriver vad som faktiskt har gjorts då blir det lättare att bedöma och få en realistisk eller balanserad bild av verkligheten.

Vidare översatte konsulten utifrån *sin yrkeserfarenhet* värdeskapande till rubriken *värdekedja*.

Efter att ha modifierat grovskissen skickar innehållskonsulten ett uppdaterat underlag (se tabell 4.2) per mejl till den hållbarhetsansvarige.

4.3.2 Planeringsmöte 2 (PM3)

Under planeringsmöte 2 träffades hållbarhetsansvarig 1, hållbarhetsansvarig 2, PR-ansvarig 1 och den externa innehållskonsulten på hållbarhetsansvarig 1:s kontor. Diskussionsunderlaget till mötet är den modifierade grovskissen (se tabell 4.2).

Ramen för hållbarhetsredovisningen börjar träda fram

Interna rapporter: Mötet började med att fastställa tidsramarna för hållbarhetsredovisningen. Personerna enades om att det vore bra om hållbarhetsredovisningen var klar samtidigt som årsredovisningen. Att *tiden begränsades* visade sig senare ha betydelse för hur hållbarhetsredovisningen upprättades (se vidare 4.4.3 och 4.4.5).

Stor resursinvestering: Tidigare resursinvesteringar satte också upp ramar som hade inverkan på hur personerna valde att upprätta hållbarhetsredovisningens innehåll. När de hållbarhetsansvariga och den externa innehållskonsulten diskuterade rubriken "verksamhetsländer" föreslog innehållskonsulten en uppdatering, samtidigt som det påpekades att mycket tid lagts ner på att upprätta avsnittets layout. Det rekommenderades därför att layouten skulle behållas. Dock befarade de hållbarhetsansvariga att en oförändrad layout skulle ge intryck av att inget gjorts på området. Innehållskonsulten *råder* personerna att behålla layouten men färgsätta den annorlunda, varefter det bestäms att layouten endast ska modifieras. Innehållsmässigt förändras emellertid rubriken "verksamhetsländer" (se 4.4.2). Innehållskonsulten gav *rådet* att byta ut

den tidigare makroekonomiska informationen, om till exempel länders medellivslängd, mot mer företagsspecifik information. Hållbarhetsansvarig 1 och 2 höll med om att den nuvarande makroinformationen inte var relevant och därför borde bytas ut.

Tidigare erfarenheter: Planen att inkludera mer företagsspecifik information ledde till en diskussion om huruvida information kring producenters löner är relevant att redovisa. Eftersom löner tidigare diskuterats bland intressenter ansågs informationen vara relevant. För- och nackdelar med att redovisa informationen diskuterades. Baserat på hållbarhetsansvarig 2:s tidigare *erfarenhet* ansågs information vara känslig och riskerade att utsätta företaget för obefogad kritik. De internt medverkande personerna ansåg att många intressenter beskyller företag för att betala låga löner utan att förstå företagets utmaningar i sammanhanget. Det ansågs samtidigt att inkludering av information gav CSRAB en möjlighet att förklara vad företaget gör på området. Hållbarhetsansvarig 1 rådfrågar andra interna personer. Eftersom de interna *rådgivarna bedömde* att innehållet riskerade att utsätta företaget för vad de uppfattade som obefogad kritik, exkluderades information om löner (se vidare 4.4.5).

Utifrån sin *erfarenhet* att empati också skapar affärsmöjligheter (se 4.2.2) argumenterade hållbarhetsansvarig 2 för att föregående hållbarhetsredovisning varit för "hård". Hållbarhetsansvarig 2 anser också att innehållet borde mjukas upp för att markera att företaget inte bara jobbar med hållbarhet för att tjäna pengar, något som hen i dåtida liksom nutida mejl uppfattat vara kunders föreställning. CSR-kvalitetsansvariges förslag att "mjuka upp" den nya hållbarhetsredovisningens innehåll fick gehör. Ett "mjukare" innehåll ansågs stödja företagets ambition att visa hur det var "schyst". De hållbarhetsansvarigas chef förklarar i en intervju att inkludera innehåll som visar vad som gör företaget schyst bidrar till att anställda och kunder kan känna sig trygga med att företaget är schyst, i samband med till exempel negativ press (se 4.2.3). Under mötet beslutades det därför att hållbarhetsredovisningens innehåll skulle förändras för att visa att det i CSRAB inte bara var vinstintresset utan också engagemanget för hållbarhetsfrågor som drev företagets hållbarhetsarbete (se vidare 4.4.2).

Dessutom inkluderade och behöll de innehåll som beskriver hur företaget jobbar med kemikalier i sina produkter. Detta eftersom hållbarhetsansvarig 2 både i dåtid och nutid upplevde att kunder har felaktiga föreställningar om förekomsten av farliga kemikalier i företagets produkter (se vidare 4.4.3).

Extern konsult rådfrågades

Hur hållbarhetsredovisningen kunde mjukas upp hade inte de interna personerna kunskap om. Detta gjorde att de vände sig till den externa innehållskonsulten för att få råd. Innehållskonsulten funderade en stund och tog sedan fram *tidigare årsredovisningar*. I tidigare årsredovisningar hade väsentliga händelser använts för att konkret visa hur företaget arbetade för lönsamhet. Innehållskonsulten menade att samma (*fungerande*) *arbetsätt* kunde användas för att visa hur företagets hållbarhetsarbete drevs av engagemang. De interna personerna nappar på förslaget och den tidigare årsredovisningspraxisen förs över till den nya hållbarhetsredovisningens inledning som därför förändras (se vidare 4.4.2).

Extern konsult identifierar förbättringsmöjligheter

Den externa innehållskonsulten såg möjligheten att förbättra hållbarhetsredovisningens trovärdighet genom att låta de personer som är operativt ansvariga för företagets hållbarhetsarbete komplettera VD:ns röst i VD-ordet. Utifrån konsultens råd bestämdes det att VD:n skulle beskriva CSRAB:s hållbarhetsarbete på lång sikt medan de operativt ansvariga skulle beskriva den på kort sikt (se vidare 4.4.2).

Relevans diskuteras utifrån uppfattning

Under planeringsmötet diskuterades det kring vilket innehåll som var relevant att få med i hållbarhetsredovisningen. För det första diskuterades vad som var relevant utifrån vad interna personerna *uppfattade* som viktiga händelser i företaget. En sådan händelse var omarbetningen av CSRAB:s hållbarhetspolicy och vision. Därför hamnade denna information långt fram i hållbarhetsredovisningen. Vidare revideras företagets mål i förhållande till den nya hållbarhetspolicy (se vidare 4.4.2). Detta även om den externa innehållskonsulten tyckte att hållbarhetsredovisningen ur legitimitets-

perspektiv skulle redovisa vilka av de tidigare målen som uppnåtts, vilka som inte uppnåtts, samt varför vissa mål inte uppnåtts.

För det andra diskuterades det kring vilket innehåll som skulle inkluderas utifrån vad internt medverkande personer uppfattade som relevant för intressenter. Identifiering av vad som var intressenters fokusområden (se vidare 4.4.2) påbörjades mellan de två planeringsmötena (IBM2). Utifrån den dialog som de hållbarhetsansvariga hade med intressenter, *upplevde* de till exempel att företagets intressenter årligen ställer många frågor kring företagets uppförandekod. Information om uppförandekoden fick därför ta större plats i den nya hållbarhetsredovisningen (se vidare 4.4.2). Vidare upprättas hållbarhetsredovisningen utifrån personers uppfattningar om intressenters föreställningar. Till exempel, som nämnts ovan, inkluderas innehåll kring hur företaget jobbar med att försäkra att deras varor inte innehåller farliga kemikalier, eftersom intressenter i dåtid liksom nutid uppfattas ha felaktiga föreställningar om vad företagets produkter innehåller (se vidare 4.4.3).

För det tredje bedömde de medverkande interna personerna vad som var relevant att inkludera eller inte utifrån den tidigare hållbarhetsredovisningen. De uppfattade att personaldelen tog för stor plats. Därför skalades denna del ner i den nya hållbarhetsredovisningen.

Omslag/ framsida: Samma manér som årsredovisning, fast med färg.

Inledning: (14 sidor)

Företaget i korthet och året i korthet (Viktiga händelser), Vision, policy och förutsättningar i branschen, Intervju med VD och hållbarhetsansvarig 1 och Hållbarhetsansvarig 2 + bilder på personer, värdekedjan + flödesbild, Hållbar ekonomi, Intressenter och dialogen med dem, Verksamhetsländer.

Miljö: (4 sidor)

H Övergripande beskrivningar: utmaningar/risker/styrkor/möjligheter, Mål,
u utfall, Praktik, Kort faktaruta, intressenter, Våra insatser inom miljö -
v exempel.

Socialt: (4 sidor)

u Övergripande beskrivningar: utmaningar/risker/styrkor/möjligheter, Mål,
d utfall, Kort faktaruta, Våra insatser inom socialt - exempel.
t

Produkt: (4 sidor)

e Övergripande beskrivningar: utmaningar/risker/styrkor/möjligheter, Mål,
x utfall. Kort faktaruta, Våra insatser inom produkt - exempel.
t

Avslutning: (4 sidor)

Tidslinje, Definitioner, Engagemang, GRI, kontakt

Baksida: Samma manér som årsredovisning. Kontaktinformationsruta och "kontakta oss gärna"-text

Tabell 4.3: Underlag 3, Planerad struktur för hållbarhetsredovisningens innehåll

För det fjärde diskuterades vad det är som är relevant innehåll utifrån vilket värde det uppfattades ha för företaget. Medverkande personer såg till exempel att rubriken "hållbar ekonomi" har ett utbildningsvärde. Innehållet ansågs kunna användas för att utbilda intressenter såsom medarbetare och styrelse om hur hållbarhetsarbete kunde leda till lönsamhet. Likaså ansågs en flödesbild ha ett utbildningsvärde. Intressenter såsom kunder skulle kunna få en tydlig bild av vilka resurser företaget tog och vilka de lämnat tillbaka. Intressant att uppmärksamma är att även om information ansågs vara relevant och ha ett värde för företaget, visar fallstudien att information kring hållbar ekonomi och resursflöde i slutändan exkluderades (se vidare 4.4.5).

4.4 Sekvenser från insamlings- och bearbetningsfaserna

Under planeringsfasen upprättades en plan för hållbarhetsredovisningen. Under insamlings- och bearbetningsfasen visade det sig att olika personer och faktorer bidrog till att planen följdes eller frångicks.

4.4.1 Utfallet i fallföretagets hållbarhetsredovisning

Sammanställningen i tabell 4.4 ger en överblick kring hur den nya hållbarhetsredovisningen upprättades. Under arbetets gång visade det sig att den nya hållbarhetsredovisningens innehåll kunde delas in efter kriterierna: förändrat innehåll, konstant innehåll, innehåll som kommit till och innehåll som tagits bort under arbetets gång eller försvunnit mellan olika år (se även 3.2.1). I vissa fall, som med "inledning", "verksamhetsländer" och "uppförandekod" har innehållet formulerats på mer än ett sätt. Till exempel förändrades innehållet i inledningen så att det blev mjukare och som en del av detta kom innehållet "året i korthet" till. Under "verksamhetsländer" blev layouten densamma medan innehållet förändrades eller togs bort. I fallet med uppförandekoden har visst befintligt innehåll förändrats, samtidigt som annat innehåll kommit till eller försvunnit.

I empirin beskrivs sekvenser som lett fram till de fem utfallen i tabell 4.4: förändras, konstant, kommer till, tas bort och försvinner, var för sig. Varje utfall har redogjorts separat, för att ge en inblick i vad som lett fram till ett specifikt utfall i hållbarhetsredovisningen. Som tidigare kursiveras faktorer som identifierats ha en inverkan.

Innehåll	Förändras (s. 80- 86)	Är konstant (s. 86- 88)	Kommer till (s. 88- 90)	Tas bort (s. 90- 92)	Försvinner (s.92- 94)
	Form				
Inledning	Mjukare- visa empati		Året i korthet		
	VD- ord (fler röster)		Värdekedjan	Hållbar ekonomi	
	Intressent-analys (ny metod)				
Verksamhets- länder	Innehåll, mer ftgsspecifikt	Layout		Löner	
Uppförande- kod	Statistik		Uppföljnings- besök		Leverantörer godkänd / ej
Huvudtext	Övergripande struktur	<i>Exempel</i>	Produkt rubrik	Utfall	Koldioxid- utsläpp
		Råmaterial	Rekelma- tioner	Etik kod	Klimat- kompensering
	Butik	Transport		Planetarb.	
	Mål				Utfall
		Återvinning	Utmärkelse	Flödesschema	
		Utmärkelse		Intervju arb.	
		Utbildning			
		produktion			
		Säkerhet			
		Arbetsmiljö			
		Personal statistik			
		Kemikalier			
		Miljömärkning			
		Producentguide			
		Kundguide			
Avslutande text	Engagemang	Kontakt	Definitioner	GRI- förteckning	Tidslinje

Tabell 4.4 Sammansättning av utfall i den nya hållbarhetsredovisningen

4.4.2 Sekvenser som lett till att förändringar mellan år uppkommit

Som tabell 4.4 visar förändrades hållbarhetsredovisningens *inledning*. Under planeringsmöte 2 bestämdes det att den skulle bli mjukare. Exempel ses som ett *fungerande arbetssätt* för att mjuka upp inledningen. Information om CSRAB:s strategier byts även ut mot information som beskriver företagets mest väsentliga hållbarhetshändelser under rapporteringsåret (se 4.3.2).

De hållbarhetsansvariga får i uppgift av innehållskonsulten att ta fram de viktigaste hållbarhetshändelserna för året tills de möts igen under möte 4 (IBM4). Utifrån deras kunskaper om företagets aktiviteter sitter de hållbarhetsansvariga på var sitt håll och listar de händelser som de ansåg vara de viktigaste för året. Endast innehållskonsulten och hållbarhetsansvarig 2 möts under möte 4. Hållbarhetsansvarig 2:s lista över de mest väsentliga händelserna går igenom.

Personens ambition: Enligt hållbarhetsansvarig 2 var det gemensamma för projekten på listan att de på ett lyckat sätt lett till att förbättra företagets hållbarhet. Hen ville ta med sådana projekt för att förmedla att hållbarhetsarbete inte genomförs för att kunna skriva om det, utan för att det i CSRAB finns ett genuint intresse för hållbarhet.

Interna rapporter: Informationen i hållbarhetsansvarig 2:s lista är begränsad till namn på projekt som genomförts. Dessa presenteras i punktform. Den externa innehållskonsulten som ska skriva inledningen känner emellertid igen flera av dem från tidigare hållbarhetsredovisningar. Tidigare redovisningar användes och gav innehållskonsulten stöd när texter kring årets mest väsentliga händelser upprättades.

I samband med att VD:n intervjuades inför VD-ordet, presenterade hållbarhetsansvarig 1, som inför möte 4 blev sjuk, vad hen såg som årets viktigaste händelser. Hållbarhetsansvarig 1 och innehållskonsulten valde utifrån deras *uppfattningar* om vilka projekt som bäst exemplifierar väsentliga händelser, ut en blandning av projekt från de båda listorna.

Personens ambition: Förutom innehåll förändras inledningens form utifrån hållbarhetsansvarig 1:s ambition att göra hållbarhetsredovisningen roligare att läsa och därigenom få intressenter att använda den. *Externt dokument:* Den hållbarhetsansvariga inspirerades av en veckotidning, i vilken hen läste allt, till och med sådant som hen inte är intresserad av. Formen från veckotidningen användes för att locka intressenter till läsning. Efter avstämning med PR-ansvarig 1 och den externa innehållskonsulten användes veckotidningens struktur som mall för att förändra inledningen.

Personernas bedömning: CSRAB har under året förtydligat sin hållbarhetspolicy och vision (se 4.3.2). Innehållskonsulten som ska skriva om visionen får under planeringsmöte 2 ett *dokument* med företagets nya vision och policy. Detta utgör underlaget till hens första utkast. Utkastet modifierades av hållbarhetsansvarig 1, som ville förändra tidigare strukturer där CSRAB:s vision och historiska hållbarhetsarbete knutits ihop. Hållbarhetsansvarig 1 bedömer att den detaljerade historiska tillbakablicken inte var relevant för intressenter. Detta resulterade i att visionen knöts till företagets affärsidé istället för till dess historia.

Under planeringsfasen bestämdes det också att VD-ordet skulle förändras genom att också inkludera operationellt ansvarigas röster (se 4.3.2). När VD-intervjun genomfördes var hållbarhetsansvarig 1 också med och svarade på frågor. Detta var inte planen från början. Samtidigt tyckte innehållskonsulten att svar från flera olika personer gav en informativ bild som gjorde att användare av hållbarhetsredovisningen både fick en övergripande och detaljerad förståelse för företagets hållbarhetsarbete. Hållbarhetsansvarig 1 och VD:n läste innehållskonsultens utkast och höll med. VD-ordet skickades därefter till den externa layoutkonsulten. Hen hjälpte till med att öka hållbarhetsredovisningens trovärdighet genom att inkludera bilder på operationellt ansvariga i VD-ordet.

Som GRI förespråkar inkluderades en intresseanalys. Då hållbarhetsansvarig 1 inte vet hur intressenter och deras fokusområden tidigare identifierats i CSRAB, arbetas intressentanalysen om. En *arbetsmetod* som på hållbarhetsansvarig 1:s *tidigare arbetsplats fungerat* för att identifiera

intressenter tillämpades. Arbetsmetoden innebar att hållbarhetsansvarig 1 och 2 besvara de frågor som ställs i *ISO 26000*¹⁹ riktlinje kring intressenter. *Personernas uppfattning*: Som steg två värderades en aktivitets- påverkan på en given skala, utifrån hur hållbarhetsansvarig 1 och 2 *uppfattade* att företaget påverkar sin omgivning. Aktiviteten värderas också utifrån lagkrav, hur personerna *uppfattar* intressenters åsikter, samt medias intresse kring aktiviteten. Den ”nya” arbetsmetoden gav en bild av vilka områden som var mest väsentliga i företagets hållbarhetsarbete.

Tillgänglig intressentdialog: Kunskap om intressenters åsikter får hållbarhetsansvariga genom mejl²⁰, personliga möten, information från butik, egen butikstjänstgöring och medarbetarundersökningar. Med några intressenter, såsom vissa av företagets investerare och analytiker, finns en kontinuerlig dialog. Under tiden hållbarhetsredovisningen tas fram träffar de hållbarhetsansvariga en analytiker från en fond som investerat i CSRAB. I mötet (IBM 5) får de hållbarhetsansvariga reda på vilka aspekter som granskas av fonden och vad analytikern i tidigare hållbarhetsredovisning uppfattat som oklart. Vidare får de hållbarhetsansvariga en uppfattning om vad som är väsentliga hållbarhetsfrågor genom sitt *nätverkande*, såsom samtal med andra företag, organisationer och branschorganisationer, samt via sitt deltagande i förbättringsprojekt som de har tillsammans med andra företag.. Dessutom försökte hållbarhetsansvarig 1 samla in information genom att använda sociala medier som Twitter och Facebook. Initiativet leder dessvärre inte till att intressenters medverkan ökar i någon större omfattning.

19 I ISO 26000 presenteras ett antal frågor en organisation behöver ställa sig för att identifiera sina intressenter:

- Inför vem har företaget lagliga krav?
- Vem eller vilka grupper kan påverkas positivt eller negativt av organisationens verksamhet.
- Vilka intressenter identifierar andra liknande organisationer?
- Vem eller vilka grupper kan stödja organisationen i dess övergripande syfte?
- Vem eller vilka grupper skulle uppleva nackdelar i den mån de inte fick vara involverade i organisationens utveckling?
- Vem eller vilka grupper i värdekedjan är påverkade av verksamheten?

20 Företaget får in hundratal mejl varje år.

Begränsad intressentdialog: Samtidigt som hållbarhetsansvarig 1 inte upplevde det som ett problem att få till en dialog med CSRAB:s intressenter, framkom det under möten med intressenter, såsom investerare och intresseorganisationer, att dessa i allmänhet ansåg sig ha för dåligt med resurser för att kunna ge feedback till företag. Både fondrepresentanter och intresseorganisationer berättade att detta gjorde att de fokuserade på att förändra "dåliga" företags hållbarhetsarbete. Begränsade resurser gjorde också att intresseorganisationer istället för att ha personliga möten med företag, valde att agera genom andra kanaler som de ansåg vara mer effektiva, såsom att vara aktiva i media.

Samtidigt visade det sig att engagemanget från företaget också var begränsat. Till exempel kontaktades inte intressenter när osäkerhet kring fokusområden under möte 6 (IBM6) uppstod, då de hållbarhetsansvarigas lista diskuterades med de hållbarhetsansvarigas chefer. Vidare berättar de hållbarhetsansvariga att de inte utfört någon systematisk sammanställning av den intressentinformation som fanns tillgänglig. Istället drog de hållbarhetsansvariga sig till minnes vid olika tillfällen vad intressenter, såsom kunder eller investerare, haft för åsikter.

Osäkerhet: Listan över företagets intressenter presenteras för de hållbarhetsansvarigas chef. Listan kontrolleras och bearbetas under möte 2 och 6 (IBM2 & 6). Samtidigt påbörjas arbetet med att upprätta en strategi för CSRAB:s intressentdialog. Det visade sig vara svårt, eftersom vissa intressenter såsom framtida generationer ansågs vara för diffusa att ha en dialog med. Framtida generationer tas därför bort från listan. Vidare var det svårt att definiera identifierade intressenters fokusområden. För att finna en lösning på problemet studerades termologi som använts för att definiera intressenters fokusområden i *tidigare interna rapporter* samt i andra företags hållbarhetsredovisningar. *Externa rapporter* som användes kommer både från den egna och från andra branscher.

Tillgängliga system: Innehållet kring verksamhetsländer förändrades medan layouten hölls konstant (se 4.3.2 och 4.4.5). För att innehållet ska bli mer företagsspecifikt sände de hållbarhetsansvariga en förfrågan till inköpsavdelningen och produktionsavdelningen. Inköps- och produktions-

assistenter samlade in information om antalet produktionskontor, antal medarbetare som arbetar med uppförandekoden, samt antalet kvalitetskontrollanter. När hållbarhetsansvarig 1 får denna information mejlas den över till den externa innehållskonsulten för vidare bearbetning.

CSRAB:s nya *policy* gör att huvudtextens struktur förändrades (se 4.3.1). Vidare gör CSRAB:s nya hållbarhetsvision och *policy* att hållbarhetsansvariga 1 och 2 går igenom och ändrar hållbarhetsmålen (se 4.3.2). Eftersom *detaljerade mål* för företagets hållbarhetsarbete *inte etablerats*, presenteras enbart övergripande mål (se vidare 4.4.6).

Uppgiftslämnare medverkar: För att förtydliga hur företaget arbetar med miljö i butik vill hållbarhetsansvarig 1 förändra dess innehåll. Genom kontinuerliga möten med den butiksansvariga får hållbarhetsansvarig 1 grepp om vad som händer i butiksledet. Innehåll förändras från att handla om vilka som handlar i butik och företagets marknadsföring till att handla om hur butiker byggs för att begränsa miljöpåverkan. Efter att ha blivit tillfrågad att ta fram information skickade den butiksansvariga frågan vidare till sina *externa kontakter*. Mestadels används mejl för att den externa kontaktpersonen i sin tur skulle kunna skicka vidare frågan till rätt person i sin organisation. Leverantörer av butiksinredning gav den butiksansvariga detaljerad information från sina *system* kring CSRAB:s butiksinredning. Denna *externt tillgängliga information* gav tillgång till underlag som möjliggjorde att hållbarhetsansvarig 1 kunde förändra innehållet innan den skickas vidare till den externa innehållskonsulten för ytterligare bearbetning.

Medan den butiksansvariga enbart såg det som sin roll att samla in information fanns det andra specialister som uppfattade sin roll annorlunda. Till skillnad från den butiksansvariga ville den leverantörsansvariga både samla in information och skriva texten om företagets arbete med uppförandekoden.

Tidigt i arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningen diskuterade den leverantörsansvariga och de hållbarhetsansvariga vad rubriken uppförandekod skulle innehålla. De hållbarhetsansvariga efterfrågade uppgifter om hur

många inspektioner som gjorts. Information som den leverantörsansvariga kunde hämta från sitt *informationssystem*. Emellertid *uppfattar* hen att sådan information endast gav en ögonblicksbild av hur leverantörerna uppfyller uppförandekoden. Eftersom den leverantörsansvarigas *ambition* var att visa hur uppföljning av uppförandekoden säkerställts, kompletteras tidigare statistik med innehåll om antalet genomförda uppföljningsbesök (se vidare 4.4.4). Samtidigt som information om antalet uppföljningsbesök inkluderades, exkluderades information om hur många av leverantörerna som godkänkts efter bedömning av deras uppföljning (se vidare 4.4.6). Denna förändring görs eftersom den leverantörsansvariga vill markera att CSRAB är kund till leverantörer och inte ett revisionsföretag.

Tillgänglig information: Information kring arbetat med uppförandekoden får den leverantörsansvariga i månadsrapporter från sina medarbetare, leverantörer, lands- och avdelningschefer. Dessutom håller ett informationssystem kring leverantörernas arbete på att utvecklas.

Externa dokument: Den leverantörsansvariga utformar ett första utkast. För att få inspiration har den leverantörsansvariga tittat på andra företags hållbarhetsredovisningar för att inte "*uppfinna hjulet igen*". Hållbarhetsansvarig 1 och den externa innehållskonsulten kortar ner det långa utkastet. Samtidigt, eftersom alla är eniga om att information om uppförandekoden är relevant, får rubriken i relation till andra rubriker ta stor plats i hållbarhetsredovisningen.

Information om företagets *engagemang* har PR-ansvarig 2, som också är sponsringsansvarig. Som ny ansvarig för företagets engagemang valde hen att förändra sponsringen genom att göra mer för färre. *Tillgänglig information och ambition:* Underlag kring sponsring som använts i andra sammanhang kortas ner innan den lämnas över till innehållskonsulten. Detta för att PR-ansvarig 2 vill markera att sponsring inte är företagets huvudsatsning inom sitt hållbarhetsarbete.

Personens ambition och uppfattning: Hållbarhetsredovisningens *form* förändrades. Hållbarhetsredovisningen färgsätts för att uppnå ambitionen att locka kunderna att läsa denna. Färg ansågs kunna lätta upp de komplexa

aspekter som tas upp i hållbarhetsredovisningen. Förändringar utförs av den externa layoutkonsulten. Hen, som inte fått några direktiv från interna personer kring vilka färger som ska användas, studerar *interna dokument* såsom företagets kundtidning för att få inspiration. Likaså, eftersom hållbarhetsredovisningen formmässigt ska synkroniseras med årsredovisningen (se 4.3.2), användes den som referensmall när den nya formen upprättades.

4.4.3 Sekvenser som lett till att innehåll och form förblivit konstant

Nedan beskrivs vad som i olika sekvenser lett fram till att innehåll och form förblev konstant. Innehållet i hållbarhetsredovisningen anses vara konstant även om siffror uppdaterats och textsammansättningen förändrats något.

Fungerande arbetssätt i kombination med långsiktiga projekt och kontinuerliga arbeten: Exempel inkluderades från år till år i CSRAB:s hållbarhetsredovisning. Den externa innehållskonsulten förklarade att hans tidigare erfarenhet av att ta fram hållbarhetsredovisningar både för fallföretaget och för andra företag visat att exempel hjälper företag att ta fram en objektiv redovisning (se 4.3.1).

För att konkret beskriva hur företaget är schyst återanvände hållbarhetsansvariga 1 och 2 exempel som tidigare använts. Detta beror till stor del på att flera av hållbarhetsprojekten eller arbetssätten, såsom projektet att ta fram mer hållbara råmaterial, förbättra förutsättningar i produktionsländer eller arbetet med att följa upp anställdas arbetsmiljö, var långsiktiga.

Tillgänglig information/system: bidrog till att innehållet hölls konstant, men uppdaterades. Till exempel uppdaterade hållbarhetsansvarig 2 innehållet kring företagets råmaterialhantering genom att hämta information från befintliga *interna och externa system*. Likaså uppdaterade hållbarhetsansvarig 1 innehållet om miljömärkta produkter med

information från *interna system*. Vidare kunde rubrikerna säkerhet²¹ och arbetsmiljö uppdateras eftersom det *internt* fanns *tillgängliga system*.

Begränsade resurser: Vidare visade studien att avsaknad av resurser lett till att hållbarhetsredovisningen hållits konstant. Till exempel identifierade hållbarhetsansvarig 1 tillsammans med den transportansvariga att transportinformationen behövde förändras för att göra informationen mer lättillgänglig och tydlig för intressenter. De började tillsammans fundera på vilka siffror som skulle kunna vara relevanta och hur dessa kan presenteras i diagram för att intressenter lätt ska kunna ta till sig informationen. Siffrorna förändrades emellertid inte, eftersom de interna personerna inte hann blir klara innan hållbarhetsredovisningen skulle publiceras. Istället återanvändes innehåll från föregående hållbarhetsredovisning.

Likaså förblev innehållet kring utbildning i produktionsland konstant. Projektet som pågått i flera år ses som lyckat och har därför även tidigare inkluderats i företagets hållbarhetsredovisning. Den externa innehållskonsulten föreslår att exemplet kunde uppdateras genom att tillföra en intervju med en arbetare som genomgår utbildningen. Hållbarhetsansvarig 1 tycker att det är en bra idé. Avsaknaden av tid ledde emellertid till att intervjun inte utfördes.

Stor resursinvestering: visade sig likaså hålla hållbarhetsredovisningen konstant. När det kommer till verksamhetsländer (se 4.3.2) väljer personerna att hålla layouten konstant, eftersom det föregående år har lagts ner stora resurser för att utforma denna.

Personens ambition: Som nämnts i 4.3.2 har hållbarhetsansvarig 2 utifrån sin intressentdialog, både i dåtid och i nutid, fått uppfattningen att kunder felaktigt misstänker att det finns farliga kemikalier i produkterna. Hen menar att det finns kemikalier, men att dessa inte är farliga. För att förändra kunders föreställningar ville hållbarhetsansvarig 2 informera om hur företaget jobbar för att säkerställa detta. Innehållet från *tidigare*

21 Innehållskonsulten skickar efter samtal med hållbarhetsansvarig 1 förfrågan till den säkerhetsansvariga, som från sina system har möjlighet att få fram statistik över till exempel antalet olyckor som skett på företaget.

hållbarhetsredovisningar som informerar om att CSRAB årligen gör ett stort antal tester på vilka kemikalier företagets produkter innehåller återanvändes därför.

En annan aspekt som också blev ett konstant inslag, är *kundguiden* som gav kunder vägledning kring vad de själva kan göra för att ta ansvar för produkters miljöpåverkan. Hållbarhetsansvarig 2 tyckte det var viktigt att informera kunderna, men ville samtidigt inte att det skulle verka som att företaget la över ansvaret på kunden. Denna information blev därför likt föregående år en kort notis.

4.4.4 Sekvenser som lett till att innehåll och form kommit till

Under studiens gång tillkom information i hållbarhetsredovisningen som inte inkluderats i tidigare versioner. Vad som i olika sekvenser ledde fram till att dessa nya aspekter kom till diskuteras nedan.

Personernas ambitioner och erfarenhet: Som nämnts i 4.4.2 förändrades *inledningen* under planeringsfasen. Detta eftersom personerna ville visa att företaget arbetade med hållbarhet utifrån engagemang och empati (se 4.3.2). Eftersom interna personer inte själva hade kunskap om hur hållbarhetsredovisningens inledning kunde förändras (se 4.4.2) rådfrågade den externa innehållskonsulten. Innehållskonsulten föreslår utifrån sin erfarenhet att det fungerande arbetssättet från CSRAB:s årsredovisnings inledning, där företaget med konkreta exempel beskriver hur det under året arbetat för att uppnå lönsamhet, tillämpas. Översatt skulle arbetssättet från den *interna rapporten* innebära att konkreta exempel användes för att visa hur CSRAB under året arbetat för att vara ett schyst företag. I och med detta presenterades *året i korthet* som ett nytt inslag i hållbarhetsredovisningen (se 4.3.2).

Externa faktorer: I grovskissen har hållbarhetsansvarig 1 inkluderat *definitioner* och *värdekedja*, eftersom dessa aspekter utifrån *GRI:s riktlinjer* och *ISO:s 26000 riktlinjer* ansetts ha saknats i tidigare hållbarhetsredovisning.

Interna rutiner: När värdekedjan ska bearbetas frågar hållbarhetsansvarig 1 PR-ansvarig 1 om råd. PR-ansvarig 1 informerade hållbarhetsansvarig 1 om att en värdekedja tidigare inkluderats i företagets årsredovisning. Detta tidigare arbetssätt används som utgångspunkt för att upprätta hållbarhetsredovisningens värdekedja.

Hållbarhetsansvarig 1 tyckte emellertid att årsredovisningens värdekedja kunde förbättras. Tillsammans med PR-ansvarig 1 börjar hållbarhetsansvarig 1 därför upprätta en ny värdekedja. *Externa rapporter:* Hållbarhetsansvarig 1 studerade hur andra företag redovisat sina värdekedjor. Även om hen inspirerades av dessa var det ingen av dem som imponerade. Hen vill hellre upprätta en egen värdekedja.

Intern och extern rådgivning: Efter att hållbarhetsansvarig 1 och PR-ansvarig 1 översiktligt bestämt hur värdekedjan ska struktureras började den externa layoutkonsulten utifrån företagets karaktär och grafiska profil designa värdekedjan. Text och bildval bearbetas ett par gånger innan den slutliga versionen blir klar.

Personernas uppfattning: När det kommer till rubriken "uppförandekod" kom information om antalet uppföljningsbesök till. Anledningen till detta var att den leverantörsansvariga såg denna information som relevant innehåll för att få förståelse för hur företaget arbetar med att få leverantörer att följa företagets uppförandekod. Hen förklarar att för att få leverantörer att efterfölja CSRAB:s uppföljningskod, behövde uppföljningsbesök genomföras (se 4.4.2).

Likaså tillkommer rubriken produkt eftersom CSRAB:s hållbarhetspersoner uppfattade att företagets kunder är intresserade av att få veta hur företaget tar ansvar för sina produkter. I CSRAB:s nya hållbarhetspolicy var produkt därför en av huvudaspekterna. Detta gjorde att produktrubriken också blev "självkla" som den tredje huvudrubriken i den nya hållbarhetsredovisningen (se 4.3.1).

Rådgivning: När det kommer till att fylla den nya produktrubriken med information ansåg hållbarhetsansvarig 1 och 2 att företaget inte kommit lika

långt med produktansvaret som med sitt miljömässiga och sociala ansvar. Detta gjorde att personerna trodde att rubriken skulle ta mindre plats. Innehållskonsulten såg å sin sida att företaget gjort en hel del. Hen såg att flera olika konkreta exempel kunde belysa hur företaget tog ansvar för sina produkter. Till exempel vet konsulten att företagets produktarbete lett till att dess produkter fått kvalitetsutmärkelser.

Tillgänglig information: Konsultens uttalande fick företagsrepresentanterna att förstå och komma på flera exempel som kunde visas upp. I slutversionen av hållbarhetsredovisningen användes flera av dessa exempel som hållbarhetsansvarig 2 listat som årets viktigaste händelser (se 4.4.2). Listan med årets viktigaste händelser kompletterades med underlag från interna specialister och texter från *interna dokument* såsom tidigare hållbarhetsredovisningar. Till exempel kunde information om produkters kvalitetsutmärkelser, som inkluderats i tidigare redovisningar, återanvändas.

4.4.5 Sekvenser som lett till att innehåll och form tas bort

Viss information exkluderades, även om denna vid en viss tidpunkt i arbetet ansetts vara relevant att ta med. Nedan beskrivs vad som haft en inverkan på att information togs bort.

Avsaknad av personer: I grovskissen har hållbar ekonomi inkluderats, eftersom det rekommenderades av GRI. Hållbarhetsansvarig 1 frågade ekonomiavdelningen om underlag och vidarebefordrar GRI:s riktlinjer till ekonomiavdelningen. Tillfrågad ekonom säger att denne ska försöka få fram siffror, men underlaget uteblir, även om hållbarhetsansvarig 1 flera gånger bett ekonomiansvarig om det. *Information blev otillgänglig* för hållbarhetsansvarig 1.

De hållbarhetsansvariga funderar på om exempel som visar att företagets hållbarhetsarbete haft en god inverkan på ekonomin kan användas istället för ett nyckeltal. Detta leder till att ekonomirubriken är med i den första versionen av hållbarhetsredovisningen. Rubriken tas emellertid bort i nästkommande version. Hållbarhetsansvarig 1 förklarar att det i slutändan kändes som om innehåll kring hållbar ekonomi som inkluderades i den första versionen av hållbarhetsredovisningen blev allt för generell.

Ibland kom idéer upp som inte följdes upp. Till exempel kom hållbarhetsansvarig 1 och 2 under planeringsmöte 2 på idén att göra en flödesbild. Det vill säga en bild som visade vilka resurser företaget tog från jorden och vilka av dessa resurser som företaget återfört respektive förbrukat. För att få till idén krävdes samarbete med marknadsavdelningen, men samarbetet med marknadsavdelningen kommer inte till stånd. Som för rubriken "hållbar ekonomi" resulterade avsaknaden av personer från marknadsavdelningen att underlag saknades, vilket i sin tur resulterade i att innehåll exkluderades.

Osäkerhet kring extern respons: Under planeringsmöte 2 diskuteras verksamhetsländer och information som redovisades i anknytning till rubriken (se 4.3.2). Den externa innehållskonsulten och de interna hållbarhetspersonerna kom fram till att innehåll som inkluderades behövde bli mer företagsspecifik och relevant. Löner diskuterades som relevant information. Å ena sidan ansågs det vara bra att inkludera information om löner för att förklara hur CSRAB tar ansvar. Å andra sidan ansågs det finnas en risk. De hållbarhetsansvariga hade *erfarenhet* av att löneinformation har påkallat negativa reaktioner hos enskilda företag. Eftersom löner hos producenter kan vara svåra för ett enskilt företag att påverka och kontrollera beslutar hållbarhetsansvarig 1 i *samråd* med andra interna personer att informationen inte ska inkluderas. Detta eftersom innehållet anses kunna leda till att företaget utsätts för vad personerna betraktar som obefogad kritik.

Likaså verkade det som om bilder tas bort på grund av personernas osäkerhet över mottagandet. I bearbetningsfasen inkluderade layoutkonsulten bilder där arbetare i produktionsländer bär munskydd. Layoutkonsulten såg munskydden som en symbol som visar att företaget värnar om de anställdas hälsa. Dessa bilder togs bort. Layoutkonsulten trodde det kunde bero på att bilderna kan uppfattas som negativa.

Begränsade resurser: En annan idé som togs upp vid möte 4 av hållbarhetsansvarig 2, men som sedan togs bort, var att den externa innehållskonsulten skulle intervjua den leverantörsansvariga. Denna idé

stoppade innehållskonsulten, eftersom hen anser att det inte finns tillräckligt med plats i hållbarhetsredovisningen för att kunna inkludera intervjun.

Att det bestämdes att hållbarhetsredovisningen skulle bli klar samtidigt som årsredovisningen hade inverkan på hur den upprättades (se 4.3.2). Hållbarhetsansvarig 1 och 2 funderade över ord som på bästa sätt kan definiera företagets hållbarhetsarbete. De två interna personerna kände till exempel att miljö hade blivit ett begrepp som folk skärmade sig från. För att bättre beskriva hållbarhetsarbetet ville de hållbarhetsansvariga istället använda andra begrepp så som planetarbete. Innehållskonsulten förstod att personerna vill särskilja företagets arbete från andras, vilka skriver att de jobbar med miljö, utan att egentligen göra det. Därför bestämdes det att interna personer skulle ta fram basfakta kring de "nya" orden och att konsulten sedan skulle bearbeta dessa. *Resurser* såsom tid för att utveckla nya ord räcker i slutändan inte till.

Likaså resulterade den begränsade tiden i att en GRI-lista över vilka indikatorer som valts ut för att redovisa CSRAB:s hållbarhetsarbete inte upprättades. Även om planen från början var att följa GRI:s riktlinjer, nämns dessa inte i den nya hållbarhetsredovisningen.

Vidare räckte tiden inte heller till för att genomföra intervjuer med intressenter. Under planeringsmötet hade de medverkande personerna haft olika idéer kring vilka intressenter som skulle kunna intervjuas. Innehållskonsulten föreslog att arbetare i producentländer skulle intervjuas medan hållbarhetsansvarig 1 och 2 föreslog att kunder skulle intervjuas.

4.4.6 Sekvenser som lett till att information försvinner

I andra fall så försvinner information som redovisats i tidigare hållbarhetsredovisningar. Nedan presenteras vad som i CSRAB lett fram till att information som tidigare inkluderas försvinner i den nya hållbarhetsredovisningen.

Personernas bedömningar: Vilken information som kommer med i hållbarhetsredovisningen visade sig bero på hur medverkande personer

bedömde intressenters informationsbehov. Under uppstartsmötet diskuterades företagets tidslinje. Hållbarhetsansvarig 1 menade att intressenter förmodligen tycker att information om vad som hänt för 20 år sedan är ointressant. Hen ville därför göra tidslinjen mera överskådlig och fokuserad på företagets aktuella hållbarhetsarbete. Samtidigt ville interna personer, i korta ordalag, nämna att hållbarhetsarbete är något som företaget har jobbat med länge.

Begränsade resurser: I slutversionen av hållbarhetsredovisningen exkluderades tidslinjen. Tiden för att ta fram en uppdaterad version av tidslinjen fanns inte.

Vidare försvann information kring vilket utfall företagets hållbarhetsarbete givit. Under året jobbade företagsrepresentanterna med att ta fram de övergripande målen för att uppnå företagets nya hållbarhetsvision. Dessa övergripande mål, som ska leda till att CSRAB:s nya hållbarhetspolicy och vision uppfylls, hann inte under perioden brytas ner till mätbara mål. Detta resulterade i att information kring hur företaget uppfyllt tidigare mål, när nya mål ska uppfyllas eller hur nya mål ska mätas, inte redovisades i den nya hållbarhetsredovisningen.

Osäker ansvarsgräns: Likaså inkluderas inte information om företagets koldioxidutsläpp i redovisningen. Hållbarhetsansvarig 1 förklarar detta med att bedömningen om var företagets ansvar slutar var svår. Frågan var om det endast var företagets utsläpp²² som ska redovisas eller om även leverantörers utsläpp ska inkluderas. Vid tillfället hade hållbarhetsansvarig 1 ingen klar uppfattning om var gränsen för företagets ansvar slutar, samt inget svar på hur koldioxidutsläpp från till exempel leverantörer kunde mätas.

Rutiner saknas: Klimatanalysen från tidigare hållbarhetsredovisning faller också bort. I detta fall ville hållbarhetsansvarig 1 inkludera information, men visste inte vilken data som den tidigare analysen hade baserats på. Under intervjun med den före detta hållbarhetschefen framkommer att

22 Till exempel utsläpp från egna anläggningar och transporter.

hen en dag blivit uppringd av en tidigare revisor. Revisorn, som skulle följa med sin partner till ett av CSRABs produktionsland, undrade om CSRAB behöver hjälp att utföra någon uppgift där. Revisorn fick i uppgift att göra en klimatanalys på företagets fabriker. När den före detta hållbarhetschefen slutade försvann också denna kontakt och därmed kunskapen om hur företagets klimatanalys hade genomförts.

Externa faktorer: I tidigare hållbarhetsredovisningar inkluderades information kring hur företaget klimatkompenserar för tjänsteresor. Denna information försvann i den nya hållbarhetsredovisningen, eftersom tjänsteresor enligt ny lagstiftning är inbyggt i handel med utsläppsrätt. Lagförändringen och även det faktum att naturvårdsverket inte längre informerar om hur de klimatkompenserar gjorde att hållbarhetsansvarig 1 bedömde att information om klimatkompensering kunde exkluderas.

4.5 Sammanfattning

I empirin berättas historien bakom hur CSRAB:s hållbarhetsredovisning utvecklats och upprättats under arbetet att ta fram densamma. Historien visar att det är olika personer och faktorer i olika kombinationer som haft en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättats. De olika personerna visade sig ha olika roller. Några som arbetar med att ta fram hållbarhetsredovisningen agerade som sammanställare. Dessa upprättade hållbarhetsredovisningar genom att planera, fatta beslut och skriva texter. Andra agerade medhjälpare. Dessa hade en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättades genom råd och underlag.

I fallstudien visade det sig att sammanställarna under planeringsfasen hade stora möjligheter att styra hur hållbarhetsredovisningen skulle upprättas. Deras beslut inspireras av interna faktorer som interna rapporter, och av externa faktorer som externa rapporter, riktlinjer, nätverk och intressenters åsikter. Interna resurser sätter vid vissa tillfällen upp ramar som möjliggör eller begränsar sammanställarnas möjlighet att ta beslut redan under planeringsfasen. Under bearbetnings- och insamlingsfasen blir sammanställarnas möjlighet att upprätta hållbarhetsredovisningen enligt plan mer beroende av andra personer samt interna och externa faktorer. Samspelet med andra personer samt interna och externa faktorer visar sig ha en inverkan på sammanställarnas möjlighet att agera.

I kapitel 5 görs en mer grundlig analys av den presenterade empirin för att få förståelse för vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas.

5. Analys

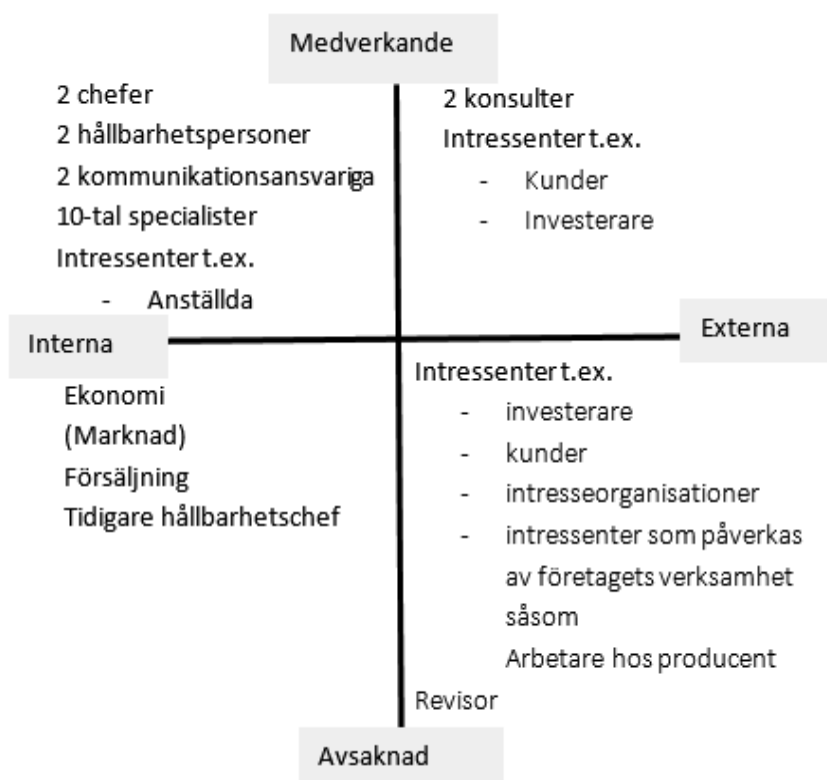
I detta kapitel analyseras vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisning upprättas. Kapitlet börjar med att identifiera, kategorisera och analysera hur olika personer har en inverkan på hur CSRAB:s hållbarhetsredovisning upprättats (5.1). Därefter analyseras hur medverkande personers dåtid, nutid och framtid haft en inverkan på deras beslut och agerande (5.2). Slutligen analyseras interna (5.3) och externa (5.4) faktorer som har en inverkan på personers beslut och agerande.

5.1 Hållbarhetsredovisningens personer

I fallstudien identifieras att olika personer kan ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas (se figur 5.1). De identifierade personerna kategoriseras som interna, externa, medverkande och frånvarande. Som figur 5.1 visar är både interna och externa personer med och tar fram CSRAB:s hållbarhetsredovisning (för mer detaljer om dessa se 4.2).

I fallföretaget finns tusentals anställda. Det är emellertid endast ett tiotal av dessa interna personer som aktivt varit med och tagit fram hållbarhetsredovisningen. Två hållbarhetsansvariga och deras chef, två PR-ansvariga och en handfull specialister medverkade i arbetet. Dessa medverkande interna personer kom både från ledningen och den operationella verksamheten. De kom också från olika delar av företaget såsom personal, hållbarhet, public relations, inköp och logistik. Däremot deltog inte personer från vissa avdelningar såsom försäljning och ekonomi i arbetet.

Externa personer deltog också i arbete med att ta fram CSRAB:s hållbarhetsredovisning. Två externa konsulter hjälpte aktivt till med att ta fram hållbarhetsredovisningen. Den ena medverkade till att ta fram innehållet medan den andra hjälpte till att ta fram layouten. Därutöver medverkade ett antal externa intressenter. Vissa intressenter var mer aktiva än andra. Dessa uttryckte sina åsikter i de möten de hade med CSRAB eller genom mejlkonversationer. Andra medverkade indirekt genom att uttrycka en åsikt. Vissa intressenter deltog inte eller involverades inte i fallföretagets arbete. Deras åsikter förblev okända.



Figur 5.1: Sammanfattning av personer som haft en inverkan på hur CSRAB:s hållbarhetsredovisning upprättats

Fallstudien visar att både interna och externa personer haft en inverkan på hur CSRAB:s hållbarhetsredovisning upprättats. Detta går i linje med tidigare studier som identifierat att interna (se t.ex. Campbell, 2000,

Adams, 2002) samt externa personer (O'Dwyer, 2001, Frostenson *et al.*, 2013) kan ha en inverkan. I studien av det privatägda fallföretaget, liksom i studien av Adams och McNicholas (2007) statsägda företag, visade sig detta vara en effekt av interna sammanställdes²³ begränsade kunskaper kring att ta fram en hållbarhetsredovisning.

För att få tillgång till kunskap visade det sig i fallföretaget att sammanställarna samlade in råd, lösningar och underlag från olika personer. Både interna och externa rådgivare gav sammanställarna kunskap. Externa rådgivare (se även O'Dwyer, 2001) liksom interna personer visade sig inneha kunskap som sammanställarna behövde. Fallstudien som kontinuerligt observerat arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningen, visade också att råd, lösningar och underlag från både interna och externa rådgivare användes och i olika kombinationer hade inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättades.

Samtidigt som olika personers medverkan (O'Dwyer, 2005) visade sig ha en inverkan på vilket innehåll och hur det inkluderades, framkom det också att personers frånvaro hade betydelse för vilket innehåll som exkluderades. Tidigare forskning så som Adams (2002), Adams (2004), Adams och Evans (2004) och Edgley *et al.* (2010) har visat att intressenters medverkan, liksom frånvaro, har en inverkan på vilket innehåll hållbarhetsredovisningen får. Den inverkan som interna personers frånvaro har, som specialister och uppgiftslämnare, diskuteras däremot inte utifrån forskarens vetskap i tidigare studier. CSRAB-studien indikerar emellertid att avsaknad av innehåll har sin grund i att information från intressenter liksom specialister och uppgiftslämnare saknas (se vidare 5.1.2).

Nedan beskrivs och analyseras medverkande interna och externa, samt frånvarande interna och externa personers inverkan på hur CSRAB:s hållbarhetsredovisnings innehåll upprättats.

23 Sammanställare bestämmer vad redovisningen ska innehålla, samlar in information och skriver och formar redovisningen.

5.1.1 Personers medverkan och deras möjlighet att ha inverkan

Fallstudien visar att det är flera olika medverkande personer som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. Det framkommer att både operationella personer som i studier av Bebbington *et al.* (1994), Adams (2002) och O'Dwyer (2005), samt att personer från ledningen som i studier av Campbell (2000), Stubbs *et al.* (2012), Belal och Owen (2015) och Thoradeniya *et al.* (2015), har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. Till skillnad från tidigare studier visar det sig vara en kombination av flera olika personer som har en inverkan i CSRAB:s fall. Detta kan förklaras av att fallstudien, till skillnad från ovanstående tidigare studier som undersökt hur hållbarhetsredovisningen upprättas under en specifik tidpunkt eller av en specifik person, utforskat arbetet att ta fram en hållbarhetsredovisning från början till slut.

I själva arbetet med att ta fram CSRAB:s hållbarhetsredovisning visade det sig att medverkande personer intar olika roller såsom sammanställare²⁴, rådgivare, kontrollanter och uppgiftslämnare. Initialt visade sig ledningen ha betydelse genom sitt beslut att företagets ska hållbarhetsredovisa, samt under arbetets gång genom att ha en viss kontrollfunktion (se 4.2.3). Under själva arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningen visade det sig emellertid vara operationella personer som hade en betydande inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. Under planeringsfasen (se 4.3.1 och 4.3.2) var det i huvudsak sammanställare, såsom hållbarhetsansvarig 1, hållbarhetsansvarig 2 och den externa innehållskonsulten, som planerar hur hållbarhetsredovisningen skulle upprättas. Under insamlings- och bearbetningsfasen blev sammanställarna mer beroende av andra interna och externa personer som kunde agera rådgivare och uppgiftslämnare för att kunna upprätta hållbarhetsredovisningen.

Begränsad kunskap ger behov av samarbete

Att de huvudsakliga sammanställarna själva, de hållbarhetsansvariga, inte hade tillräckligt med kunskap (se även Adams & McNicholas, 2007) för att kunna upprätta hållbarhetsredovisningen enligt sin plan under insamlings- och bearbetningsfasen resulterade i att hållbarhetspersonerna behövde råd och underlag från andra personer (se även O'Dwyer, 2001). Externa konsulter tillhandahöll i likhet med Neu (1992) lösningar (se inledning) och i likhet med Gibbins *et al.* (1990) taktiska råd (se VD-ord, intressentanalys, layout) samt identifierade problem (se verksamhetsländer). Som komplement till ovanstående studier visade det sig i CSRAB-studien att också interna personer såsom kommunikationsansvariga användes som rådgivare som tillhandahöll lösningar (se t.ex. värdekedjan), som hade inverkan på innehållet i hållbarhetsredovisningen (se 4.4.2).

Det visade sig också i CSRAB-studien att sammanställarna behövde underlag från olika interna och externa personer. För att få in underlag skickade sammanställarna ut förfrågningar om underlag till olika specialister på företaget (se 4.4.2- 4.4.6). Specialister kunde i vissa fall hämta underlag från interna system (se t.ex. uppförandekoden, verksamhetsländer, säkerhet, miljömärkta produkter eller arbetsmiljö). I andra fall användes externa källor, i form av samarbetspartners (se butik) eller en medlemsorganisations informationssystem som kunskapskälla (se råmaterial). Sammanställarna försökte också utveckla den existerande intressentdialogen för att få in förbättrat underlag (se 4.4.2).

Möjlighet att etablera samarbete begränsas av position

Även om fallstudien visar att hållbarhetsansvarig 1 var beroende av andra personer, behövde hen till skillnad från tidigare studier (O'Dwyer, 2005) inte under planeringsfasen strida mot deras agendor. Samtidigt visade det sig i CSRAB-studien att sammanställarna, såsom de hållbarhetsansvariga, inte hade en position som gjorde att de under insamlings- och bearbetningsfasen kunde kräva information från uppgiftslämnare (se t.ex. 4.4.5). I likhet med tidigare studier, stödjer därför även fallstudien Battilanas (2006) påstående att personers position är av betydelse för deras möjlighet att agera (se vidare 5.1.2). Till skillnad från tidigare studier såsom O'Dwyers (2005) studie visade det sig emellertid att personers position har en mindre betydelse för vilka beslut som fattades²⁵.

Sammanställarnas möjlighet att ta beslut kring hållbarhetsredovisningens innehåll visar sig vara fri under planeringsfasen. Deras möjlighet att agera blir under insamlings- och bearbetningsfasen mer beroende av andra personers medverkan. Hur hållbarhetsredovisningen upprättas visade sig snarare bero på möjligheten att etablera ett samarbete än en stark persons möjlighet att ta beslut (jmf. t.ex. O'Dwyer, 2005). Denna insikt indikerar att kombinationen av medverkande personers bidrag borde studeras för att få förståelse för vad som ligger bakom hållbarhetsredovisningens innehåll.

25 Andra faktorer än position visade sig i CSRAB ha inverkan på hur beslut fattades (se vidare 5.2-5.4).

5.1.2 Frånvaro av personer och dess inverkan

Även om sammanställarna i CSRAB själva hade möjlighet att ta fram underlag i vissa fall (se 4.4.2 året i korthet, intressentdialog) var de, som nämnts i 5.1.1, i andra fall beroende av andra personer som kunde ge dem information. Därför bad hållbarhetsansvariga och den externa innehållskonstulanten under insamlings- och bearbetningsfasen olika specialister om underlag. I vissa fall, fick inte sammanställarna in underlag, vilket kunde resultera i att innehåll exkluderades (se hållbar ekonomi, flödesschema och koldioxidutsläpp). Detta i sin tur minskade sammanställarnas möjlighet att redovisa ett fullständigt innehåll.

Att sammanställarna inte fick tillgång till underlag berodde i första hand på att specialister såsom personer från ekonomi- eller marknadsavdelningen valde att inte delta i arbetet²⁶ med att ta fram hållbarhetsredovisningen (se 4.4.5). Intressant att notera i relation till tidigare studier såsom Bebbington *et al.* (1994) och Adams (2002) är att potentiellt starkare personer, såsom person från ekonomiavdelning, i fallstudien inte exkluderats av de hållbarhetsansvariga. Till skillnad från dessa tidigare studier försökte CSRAB:s hållbarhetsansvariga få med ekonomer i arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningen utan att lyckas. Specialisters val att inte delta minskade sammanställarnas möjlighet att inkludera visst innehåll i hållbarhetsredovisningen (se 4.4.5 hållbar ekonomi och flödesschema).

För det andra visade det sig att vissa av CSRAB:s intressenter (se Friedman & Miles, 2006) valde att inte medverka i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning (se 4.4.2). Medverkande personer försökte som i tidigare studier (se t.ex. Adams, 2002, Edgley *et al.*, 2010, Manneti & Toccafondi, 2012) få in intressenters feedback genom att använda olika slags kanaler. Observationer från CSRAB-studien visade i linje med O'Dwyers (2005) och Edgleys *et al.* (2010) intervjustudier att underlag från intressenter är svårt att få in (4.4.2). Externa intressenter uttryckte, i likhet med O'Dwyers (2005) studie, ett ointresse att diskutera frågor kring

26 Eftersom denna studie följt medverkande personer kan den inte bidra med djupare insikter kring varför personer inte väljer att delta i arbetet.

fallföretagets hållbarhetsarbete. Vidare uttryckte intresseorganisationer och investerare i fallstudien att deras brist på resurser resulterade i en oförmåga som gjorde att de i allmänhet inte valde att föra en enskild dialog med specifika företag, speciellt sådana som de inte ansåg vara problemföretag (se 4.4.2).

För det tredje visar det sig i CSRAB-studien att avsaknaden av underlag, berodde på att uppgiftslämnare och intressenter inte involverats. Även om interna personer hade kontakt med vissa av sina intressenter, involverades dessa inte när till exempel intressenters fokusområden skulle definieras. Istället användes medverkande interna personers uppfattningar och erfarenheter samt ISO 26000 och andra företags hållbarhetsredovisningar som underlag (se 4.4.2). Det var inte enbart personer med starka positioner, som redovisare (se t.ex. Bebbington *et al.*, 1994, Adams, 2002), utan även personer som arbetare hos producenter (se 4.4.1) som inte involverades i CSRAB:s arbete. Till skillnad från Adams och Frost (2008) samt Bebbingtons *et al.* (1994) och Adams (2002) insikt om att vissa personer, som till exempel redovisare, uteslöts eftersom de ansågs vara olämpliga för uppgiften, visade CSRAB-studien att även brist på resurser, såsom tid, gjorde att personer uteslöts (se 4.4.3).

Detta är en intressant iakttagelse eftersom den indikerar att avsaknaden av fullständig (se 2.5) information inte enbart beror på att medverkande personer agerar "opportunistiskt" (Archel *et al.*, 2008, Carmelo, 2009). Avsaknad av information visade sig även i större företag (jmf. med Edgley *et al.*, 2010) kunna bero på begränsade interna faktorer (se vidare 5.3.1). Oavsett orsaken visar det sig att avsaknaden av specialister liksom avsaknaden av intressenter i Adams (2002), Adams (2004), Morsing och Schultz (2006) och Edgley *et al.* (2010) har inverkan på sammanställarnas möjlighet att säkerställa hållbarhetsredovisningens kvalitativa och innehållsmässiga egenskaper.

5.2 Personers dåtids, nutids och framtids inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas

Som beskrivits i 5.1 medverkar olika personer i fallföretagets arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning. För att få bättre förståelse för deras agerande används Emirbayer och Misches (1998) tolkning av agentskapsteorin. Emirbayer och Mische (1998) menar att förståelsen för komplexiteten i personers agerande förstås först då en kombination av personers dåtid, nutid och framtid studeras (se även Boudreau & Robey, 2005, Hitlin & Elder, 2007). Nedan görs ett försök att förstå hur de olika tidsaspekterna i kombination haft en inverkan på medverkande personers beslut och agerande, samt vilken betydelse det har haft på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättats.

5.2.1 Personers tidigare tankegångars inverkan på hållbarhetsredovisningen

I CSRAB-studien visade det sig, i linje med Emirbayer och Misches (1998) resonemang, att personers dåtid hade en inverkan på deras beslut och agerande. Som Battilana (2006) beskriver, gav personers tidigare erfarenhet dem förmågan att föreställa sig framtida utfall och utifrån dessa fatta rationella beslut kring hur hållbarhetsredovisningen skulle upprättas. Till exempel tog hållbarhetsansvarig 1 med sig tankegångar från tidigare arbetsplats. Tankegångarna hade inverkan på hållbarhetsansvarig 1:s ambitioner: hållbarhetsredovisningen skulle förbättras genom att bli tydligare (se 4.2.1, 4.3.1 & 4.4.2).

Förutom hållbarhetsansvarig 1:s erfarenhet från tidigare arbetsplats hade hållbarhetsansvarig 2:s erfarenhet från arbete i CSRAB inverkan på hållbarhetsredovisningens upprättande. Hållbarhetsansvarig 2:s erfarenhet visade att empati skapar affärsmöjligheter (se 4.2.2), vilket bland annat ledde till att hållbarhetsredovisningens inledning förändrades för att visa att företaget är schyst. Personerna agerade, liksom i Gibbins *et al.* (1990) studie, opportunistiskt för att som Carmelo (2009) beskriver försäkra företagets fortlevnad. Hur CSRAB var schyst redovisades för att få tillgång till affärsmöjligheter samt för att undvika negativa konsekvenser som kunde skada företaget. Insikter från CSRAB-studien belyser att det inte enbart är

nutida externa krav (Friedman & Miles, 2006, Deegan, 2010), utan även personers erfarenheter som har en inverkan på beslut och agerande. Erfarenhet från tidigare arbetsplatser liksom tidigare erfarenheter från samma arbetsplats ledde i CSRAB till att innehållet förändras. Förutom att externt tryck används för att fatta rationella beslut kring hur hållbarhetsredovisningen ska upprättas (Larrinaga-Gonzalez & Bebbington, 2001), visade det sig att personers tidigare erfarenhet också används för att fatta rationella beslut.

I CSRAB ledde personers tidigare erfarenheter till att medverkande personer fokuserade på att inkludera positivt innehåll. För hållbarhetsredovisningens användbarhet kan fokus på positivt innehåll ses både som negativt och positivt. Risker med att selektivt välja positivt innehåll gör enligt Cho *et al.* (2015) att användarna av hållbarhetsredovisningen inte får en riktig bild av företagets hållbarhetsarbete och prestation. Detta kan i sin tur leda till att felaktiga bedömningar görs. Samtidigt kan positivt innehåll enligt Frostenson *et al.* (2013) hjälpa intressenter att få reda på vad de kan hålla företag ansvariga för, vilket i sin tur kan motivera företag att föra sitt hållbarhetsarbete framåt (Christensen *et al.*, 2013).

5.2.2 Tidigare arbetssätt används för att uppnå framtida ambitioner

När fallföretagets hållbarhetsredovisning togs fram tillfrågades interna kommunikationsansvariga och externa konsulter om råd. Dessa rådgivare hade tidigare erfarenhet av att ta fram redovisningar både i fallföretaget och för andra företag. Deras förmåga att återanvända tidigare erfarenheter på en ny situation (se Emirbayer & Mische, 1998) användes under arbetet för att finna lösningar kring hur hållbarhetsredovisningen kunde upprättas för att uppnå framtida ambitioner.

Ett exempel från fallstudien som visar att tidigare arbetssätt användes för att uppnå en framtida ambition är förändringen av hållbarhetsredovisningens inledning (se 4.3.2). Som nämnts ovan (se 4.3.2 och 5.2.1) ville de hållbarhetsansvariga förändra existerande inledning så att den visade att företaget var "schyst". Eftersom de hållbarhetsansvariga endast hade liten erfarenhet av att ta fram en hållbarhetsredovisning tillfrågades

den externa innehållskonsulten om råd. Hen använde sina tidigare erfarenheter för att tillhandahålla en lösning (jmf. Gibbins *et al.*, 1990, O'Dwyer, 2001).

Sekvensen som lede fram till att inledningen förändrades visar, som komplement till tidigare studier (se t.ex. Lindblom, 1994, O'Donovan, 2002, Cho *et al.*, 2009, Grahovar, 2012), att hur företag kommunicerar inte enbart baseras på externt tryck utan också beror på medverkande personers erfarenhet. Vidare visar CSRAB-studien att det är en kedja av personer med olika erfarenheter som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Medan sammanställares tidigare erfarenhet hade inverkan på deras beslut, fick rådgivares tidigare erfarenhet inverkan på hur personer agerar för att uppnå framtida ambitioner. Dessa iakttagelser belyser åter igen betydelsen av att studera kombinationen av medverkande personers inverkan.

5.2.3 Uppfattningar till grund för bedömningar

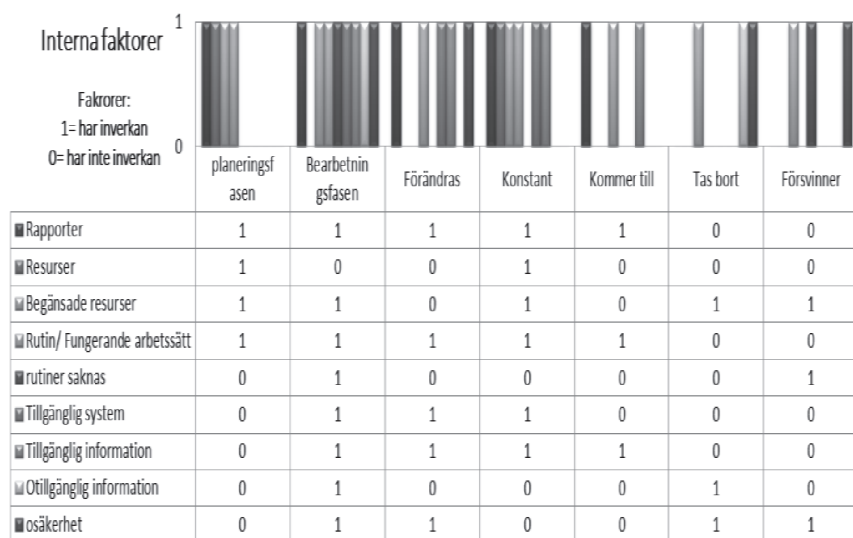
För att förbättra hållbarhetsredovisning försökte medverkande personerna få till en bättre dialog med företagets intressenter (se 4.4.2). Detta för att få ett underlag som gjorde det möjligt för dem att avgöra vilken information som var väsentligt att inkludera (se även Morsing & Schultz, 2006) respektive exkludera (se även Frostenson *et al.*, 2012) utifrån intressenters perspektiv.

Som beskrivs i 5.1.2 medverkade och involverades emellertid inte vissa intressenter i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning. Vidare används inte den existerande intressentdialogen, som i Adams och Frost (2008) och Searcy *et al.* (2008) studier, för att systematiskt identifiera intressenters fokusområden. Fallstudien indikerar att det snarare var medverkande personers erfarenheter och uppfattningar om intressenters informationsbehov än en systematisk intressentdialog som låg till grund för deras bedömningar kring vilket innehåll som var väsentligt att inkludera. Återigen visar det sig att kombinationen av olika medverkande personer och deras erfarenheter samt uppfattningar behöver studeras för att få förståelse för vad som har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

Sammanfattningsvis visar CSRAB-studien till stöd för Gray *et al.* (2001) och Adams (2002) att det finns andra faktorer än externa faktorer som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Förutom att olika tidsaspekter, som Emirbayer och Mische (1998), Boudreau och Robey (2005) och Hitlin och Elder (2007) beskriver, har en inverkan på personers agerande, visar CSRAB-studien att det är en kedja av medverkande personers tidigare erfarenhet, samt personers uppfattningar som har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

5.3 Interna faktorerers inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas

I detta avsnitt analyseras vilken inverkan interna faktorer har på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Tabellen 5.1 ger en översikt av vilka interna faktorer som identifierats ha en inverkan, när under arbetet faktorer haft en inverkan, samt vilken inverkan faktorerna haft på hållbarhetsredovisningens innehåll.



Tabell 5.1 Identifierade interna faktorerers inverkan²⁷

Under planeringsfasen utgör interna faktorer dels inspirationsmaterial som bidrar till att förändra och inkludera innehåll. Samtidigt utgör tidigare resursinvestering en ram som har inverkan på hur innehåll förändras. Under insamlings- och bearbetningsfasen utgör interna faktorer både en flexibilitet som gör att innehåll kan inkluderas och förändras, liksom en tröghet som gör att innehållet hålls konstant eller exkluderas. Nedan analyseras interna faktorerers inverkan i detalj.

27 Tabellen innefattar information om vilka interna faktorer som haft inverkan (markeras med 1) eller inte haft inverkan (markeras med 0) på innehållet under planeringen respektive insamlings- och bearbetningsfasen. Vidare visas vilka faktorer som lett till att innehållets utfall förändrats, hållits konstant, kommit till, tagits bort²⁷ och försvunnit. Högst upp visar stapeldiagrammet visuellt när och hur olika faktorer haft inverkan på utfallet i hållbarhetsredovisningen.

5.3.1 Faktorer som skapar tröghet att inkludera och förändra innehåll

Begränsade resurser

Sammanställningen i tabell 5.1 visar att begränsade resurser i fallföretaget lett till att innehållet i CSRAB:s hållbarhetsredovisning hölls konstant samt exkluderades. Detta stämmer överens med till exempel Belal och Owens (2015) insikter. Medan tidspressen i CSRAB gjorde att en uppdaterad version av tidslinjen och en GRI-förteckning exkluderades, samt att detaljerade och mätbara mål eller nya ord som bättre beskriver företagets arbete inte upprättades (se 4.4.5 & 4.4.6), ledde ekonomiska begränsningar till att innehåll exkluderades i Belals och Owens (2015) studie.

Att innehåll exkluderas eller hålls konstant visar sig i fallföretaget bland annat bero på att begränsade interna resurser gjorde att vissa personer inte involverades i CSRAB:s arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning. För att hålla sig inom det begränsade utrymmet i hållbarhetsredovisningen intervjuades till exempel inte den leverantörsansvariga (se 4.4.5). Tidsbegränsningar ledde i sin tur till att relevanta uppgiftslämnare, såsom arbetare hos leverantörer (se 4.4.3) inte involverades (se 5.1.2).

Även när samarbete mellan personer etablerats, visade sig begränsade interna resurser ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättades. Hållbarhetsansvarig 1 och den transportansvariga hade till exempel etablerat ett samarbete och börjat arbeta fram nya och bättre siffror. De nya siffrorna och tabellerna hann inte bli klara till hållbarhetsredovisningens utgivningsdatum (se 4.4.3). Tidspressen ledde till att rutiner följdes, vilket även Becker (2004) reflekterat över. Som resultat återanvändes texter och strukturer från tidigare rapporter istället för att förändra transportinnehållet. Begränsade resurser visade sig också minska personers möjlighet att reagera på externt tryck. Både GRI-förteckningen, som enligt GRI:s riktlinjer ska inkluderas, och en uppdaterad tidslinje, som personer uppfattar vara relevant för intressenter, exkluderas på grund av tidsbrist.

Stor resursinvestering

Samtidigt visar CSRAB-studien att även när mycket arbete lagts ner eller stora investeringar gjorts kan en tröghet uppkomma. I CSRAB resulterade stor resursinvestering i att ett motstånd mot förändring uppstod. Till exempel ledde det stora arbetet som lagts ned på att upprätta layouten till verksamhetsländer, att denna hölls konstant (se 4.3.2). Ett resultat som visar att när ett stort arbete lagts ner, vill personer hellre behålla formen än att förändra den. Denna insikt stöds av Hedbergs och Jönssons (1978) iakttagelse att resursinvesteringar i informationssystem skapar en tröghet mot att förändra redovisningen.

Fungerande arbetssätt blir rutiner

I CSRAB återanvände medverkande personer gärna fungerande arbetssätt. Fungerande arbetssätt blev rutiner, det vill säga aktiviteter som kollektivt genomförs i återkommande mönster (Burns & Scapens, 2000). Som Gibbins *et al.* (1990), Emirbayer och Mische (1998) samt Becker (2004) förklarat, resulterade detta i att medverkande personers arbetssätt blev repetitiva, vilket resulterade i att innehållet blev konstant. Till exempel fortsatte personer inkludera goda exempel i hållbarhetsredovisningen (se 4.4.3).

Samtidigt visade det sig att avsaknaden av rutiner gjorde att information såsom koldioxidutsläpp exkluderades. Fallstudien påvisar att både tillgången och avsaknaden av rutiner kan skapa en tröghet som har en inverkan på hur personer agerar när hållbarhetsredovisningen upprättas. Som det beskrivs i 5.3.2 visar fallstudien att fungerande arbetssätt också innehåller en rörlighet som kan leda till att innehåll förändrats och kommer till (se tabell 5.1).

Tillgängliga system/information

Samtidigt som informationssystem gjorde information tillgänglig och på så sätt möjlig att inkludera, skapade de också en tröghet mot att förändra innehåll. Fallstudien visar i linje med Hedbergs och Jönssons (1978), Orlikowskis (2000) och Boudreaus och Robeys (2005) insikter att informationssystem kan göra det trögt att förändra innehåll. I CSRAB:s fall bidrog tillgängliga informationssystem till att innehåll kring säkerhet,

kemikalier, miljömärkning och råmaterial hölls konstant. Att informationssystem liksom begränsad respektive stor resursinvestering, och fungerande arbetssätt kan skapa en tröghet som leder till att innehåll hålls konstant, utgör en risk, som enligt Hedberg och Jönsson (1978) innebär att innehållet inte anpassas till ett föränderligt informationsbehov. (se O'Donovan, 2002, Borglund *et al.*, 2009). Detta har i sin tur inverkan på hållbarhetsredovisningens väsentlighet (se 2.5).

Samtidigt visar iakttagelser från fallstudien att det finns en risk att informationsbehov inte uppfylls för att informationssystem inte finns tillgängliga. Avsaknad av informationssystem har i CSRAB- studien visat sig kunna resultera i att innehåll exkluderas. Till exempel ville personer inkludera mer detaljerat innehåll kring resultatet av företagets hållbarhetsarbete (se 4.4.6). Insikten att avsaknaden av informationssystem kan leda till att information inte kommer med stöds av Deys (2007) studie. I CSRAB gjorde avsaknaden av informationssystem att siffror och relationstal saknades i underlaget, vilket gjorde det svårt att precisera innehåll i hållbarhetsredovisningen. Detta fick inverkan på medverkande personers möjlighet att försäkra hållbarhetsredovisningens tydlighet (se 2.5) och jämförbarhet (se 2.5).

Iakttagelsen från fallstudien indikerar att interna faktorer i hållbarhetsredovisningen liksom i försäkringsredovisning (se Adams, 1997) och i finansiell redovisning (se Aerts, 2001) skapar en tröghet. Även om möjligheten att välja vilket innehåll som ska inkluderas i hållbarhetsredovisningen anses vara större än valmöjligheterna i finansiell redovisning, visar CSRAB-studien att denna möjlighet begränsas av interna faktorer. Insikter från fallstudien visar att interna faktorer förutom att ha en inverkan på personers möjlighet att tillgodose ett föränderligt informationsbehov, också har en inverkan på personers möjlighet att redogöra för sin verksamhet på ett tydligt och precist sätt. Iakttagelsen styrker Adams (2002) argument om att även interna faktorer har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

5.3.2 Faktorer som skapar flexibilitet att inkludera och förändra

Interna rapporter och dokument innehåller lösningar och underlag

Interna resurser begränsar inte enbart personers beslut och agerande utan visar sig i CSRAB-studien, liksom i Burns och Scapens (2000), Feldman (2000), och Becker (2004), också skapa en flexibilitet som möjliggör agerande. Som komplement till Laines (2009) insikter att externa dokument används som inspiration (se vidare 5.4.3), visade CSRAB-studien att också interna rapporter och dokument användes som inspiration (se 4.3.1, 4.3.2). Likaså användes de som lösningar och underlag för att förändra eller inkludera innehåll.

Under planeringsfasen användes till exempel CSRAB:s tidigare årsredovisning som en inspirationskälla för att upprätta det nya inslaget "året i korthet" i inledningen (se 4.4.4). Interna rapporter och dokument användes även som utgångspunkt när layoutkonsulten upprättade hållbarhetsredovisningens layout (se 4. 4. 2). Under bearbetningsfasen användes interna dokument och rapporter, såsom företags tidningar och hållbarhetsrapporter, som underlag för att kunna inkludera innehåll (se 4.4.2 & 4.4.3) och för att utveckla den nya rubriken "produkt" (se 4.4.4). I vissa fall bidrog tillgång till underlag från interna rapporter och dokument också till att innehållet kunde inkluderas men förbli konstant (se 4.4.2 kemikalier, kundguide).

Fungerande arbetssätt inspirerar och möjliggör förändring

Fungerande arbetssätt kan, som visats i 5.3.1, bli rutiner som leder till att innehåll hålls konstant. Samtidigt visar fallstudien, och i andra fall som Beckers (2004), att rutiner inte bara innehåller en tröghet utan också en flexibilitet. I arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning gör rutiner det möjligt för medverkande personer att förändra innehåll. Till exempel förs goda exempel över från huvudtexten till inledningen (se 4.3.2) och fungerande arbetssätt tillämpas som en lösning (Dosi *et al.*, 2000). Arbetssättet från årsredovisningen används för att göra inledningen mjukare (se 4.4.2) samt som utgångspunkt för att utveckla den nya rubriken "värdekedjan" (se 4.4.4).

Fallstudien visar att när rutiner för hållbarhetsredovisning inte existerade i CSRAB, kunde fungerande arbetssätt, liksom beskrivs i Becker (2004), hämtas externt. Till exempel visade det sig att hållbarhetsansvarig 1 reaktiverade arbetssätt från tidigare arbetsplats för att genomföra en intressentanalys (se 4.4.2).

Tillgängliga system/information möjliggjorde förändring och inkludering av precis information

Även om det inte fanns ett specifikt informationssystem för att ta fram en hållbarhetsredovisning gjorde tillgången till system som primärt används för andra ändamål att innehållet till rubrikerna "verksamhetsländer", "uppförandekod" samt "engagemang" (se 4.4.2) kunde preciseras och förändras (jmf. med 5.3.1). Samtidigt som informationssystem kan skapa en tröghet indikerar exemplen att det också möjliggör för innehåll att förändras och för nytt innehåll att tillkomma. Även om tidigare studier visat att det finns svårigheter med att integrera hållbarhetsinformation i andra system (se t.ex. Adams, 2002) indikerar fallstudien att system även som används för andra ändamål kan användas för att inkludera hållbarhetsinformation.

5.3.3 Faktorer som skapar osäkerhet

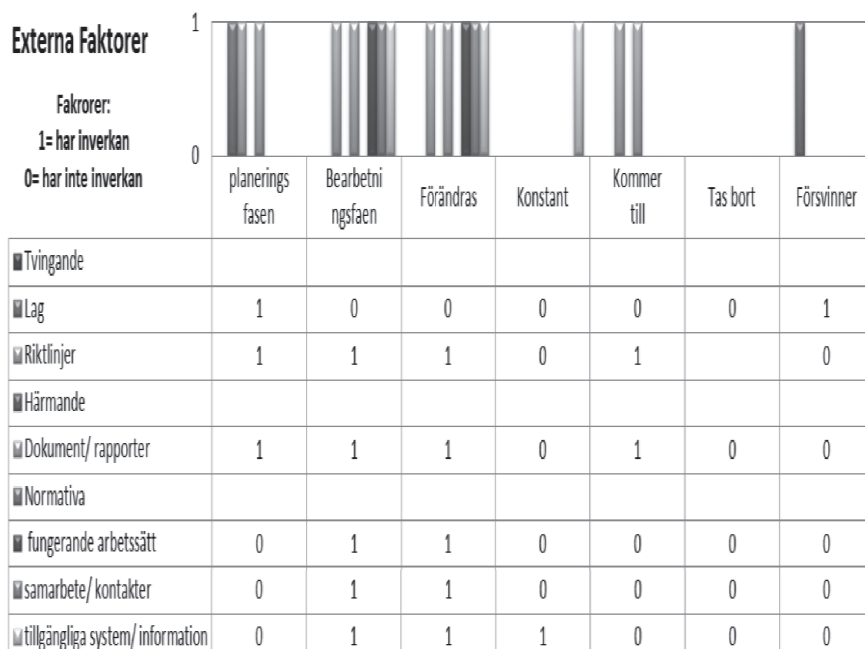
Var gränsen för fallföretagets hållbarhetsansvar slutar visade sig i CSRAB-studien vara svår att definiera. Svårigheten att definiera företags ansvarsgräns är något Hines (1988) och Keeble *et al.* (2003) också reflekterat över. Som i Hines (1988) exempel, skapades osäkerhet i CSRAB av att medverkande personer inte kunde bedöma om eller vilka aspekter utanför företagets egna gränser som borde inkluderas i redovisningen. Hållbarhetsansvarig 1 funderade till exempel på om enbart företagets koldioxidutsläpp (till exempel transporter) eller om också leverantörers koldioxidutsläpp borde inkluderas i redovisningen (se 4.4.6). Inkludering av leverantörernas koldioxidutsläpp hade liksom Dey (2007), Frostenson *et al.* (2013) och Koehler (2001) beskriver varit utmanande när det kommer till att samla in och bearbeta underlag om olika leverantörers koldioxidutsläpp. Denna problematik visade sig i fallstudien resultera i att innehåll om CSRAB:s koldioxidutsläpp exkluderades.

Till skillnad från Larrinaga-Gonzalez och Bebbingtons (2001) studie, där det på grund av att externa regler möjliggjorde att innehåll om företagets koldioxidutsläpp exkluderades på ett legitimt sätt, exkluderades sådant innehåll i fallföretaget på grund av intern osäkerhet kring var företagets ansvarsgräns slutar. Samtidigt visade det sig att osäkerhet kring framtida utfall, i form av till exempel extern respons, också ledde till att information exkluderades (se 4.4.5). Som nämnts i 4.4.5 valde personer att exkludera viss information kring leverantörer, eftersom detta ansågs kunna leda till att företaget utsätts för vad internt medverkande personerna ansåg vara obefogad framtida kritik. Resultat från CSRAB-studien indikerar att avsaknad av information kan bero både på intern och extern osäkerhet. Oavsett, visar det sig att osäkerhet är en faktor som har inverkan på personers beslut och agerande, vilket i fallstudien fick inverkan på innehållets fullständigt.

Sammanfattningsvis visar CSRAB- studien att interna faktorer har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Fallstudien visar att Orlikowskis och Barleys (2001) indikation om att interna faktorer har inverkan på personers agerande, gäller även när en hållbarhetsredovisning upprättas. Liksom externa faktorer visade sig interna faktorer kunna inspirera samt utgöra underlag och lösningar. Samtidigt som interna faktorer skapar en flexibilitet som möjliggör personers agerande visar det sig att interna faktorer också kan skapa en tröghet som begränsar personers agerande. CSRAB-studien indikerar vidare att osäkerhet kan skapas både i företags externa och interna kontext. Oavsett, visar sig osäkerhet ha en inverkan på vilket innehåll hållbarhetsredovisningen får. Insikter från CSRAB-studien visar att studier av interna faktorerers inverkan behövs som komplement till tidigare studier som visat inverkan från faktorer i företags externa kontext,(se t.ex. Deegan & Gordon, 1996, Deegan & Rankin, 1996, Adams, 2002, Wanderley *et al.*, 2008, Fortanier *et al.*, 2011) samt som studerat företags möjlighet att välja kommunikationsstrategi (se t.ex. Lindblom, 1994, O'Donovan, 2002, Cho *et al.*, 2009, Grahovar, 2012).

5.4 Externa faktorer inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas

I detta avsnitt analyseras vilken inverkan externa faktorer har på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Sammanställningen i tabell 5.2 ger en översikt av vilka externa faktorer som identifierats ha en inverkan, när under arbetet faktorer haft en inverkan, samt vilken inverkan de haft på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas.



Tabell 5.2 Identifierade externa faktorer inverkan ²⁸

Det visar sig att externa faktorer har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas både under planeringsfasen liksom under insamlings- och bearbetningsfasen. Nedan analyseras externa faktorer inverkan i detalj.

²⁸ Tabellen innefattar information om vilka interna faktorer som haft inverkan (markeras med 1) eller inte haft inverkan (markeras med 0) på innehållet under planeringen respektive insamlings- och bearbetningsfasen. Vidare visas vilka faktorer som lett till att innehållets utfall förändrats, hållits konstant, kommit till, tagits bort och försvunnit. Högst upp visar stapeldiagrammet visuellt när och hur olika faktorer haft inverkan på utfallet i hållbarhetsredovisningen.

5.4.1 Externa krav och förväntningars inverkan

I tidigare studier har inverkan från det nutida externa trycket ofta varit i fokus. Detta kan bero på att tidigare studier, som till exempel Patten (1992), Walden och Schwartz (1997) och Cho (2009), undersökte vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas under en krissituation. Fallstudien, som undersökt hur en hållbarhetsredovisning upprättas under "normala förhållanden", indikerar att även dåtida externt tryck och framtida potentiellt externt tryck kan ha en inverkan.

Även när en hållbarhetsredovisning upprättas visar det sig, som Emirbayer och Mische (1998) argumenterar för, att personers framtida antaganden och agerande har en grund i deras tidigare erfarenheter. I CSRAB, som redovisade under normala förhållanden, det vill säga utan att vara utsatt för extremt externt tryck, indikerar fallstudien att företagets dåtid har en inverkan på vilka risker medverkande personer ser i framtiden. Till exempel uppfattade de hållbarhetsansvariga att intressenter, tidigare år liksom det aktuella året, föreställt sig att CSRAB:s produkter innehåller farliga kemikalier (se 4.4.3). Eftersom dåtida oönskade föreställningar uppfattades finnas kvar användes hållbarhetsredovisningen liksom tidigare reaktivt för att förändra intressenters uppfattning.

Likaväl som medverkande CSRAB-personer ville förändra oönskade föreställningar som existerar, ville de också undvika att oönskade föreställningar eller situationer uppkom i framtiden. Erfarenheter kring vad andra företag i branschen fått för kritik gav internt medverkande personer en föreställning om vilka risker CSRAB kunde möta i framtiden (se t.ex. 4.2.3) som har negativa konsekvenser för dess verksamhet. Dessa insikter från fallstudiens interna arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning följer insikterna från Arvidssons (2010) och Pattens (1992) bredare dokumentstudier som visat att företagsskandaler lett till att andra företag använde hållbarhetsredovisningen proaktivt. Liksom företagen i Arvidssons (2010) studie användes hållbarhetsredovisningen proaktivt för att undvika potentiella negativa konsekvenser. Fler av de medverkande personernas ambition var att inkludera innehåll som ansågs visa hur företaget är schyst och på så vis bidra till att bygga upp en stolthet hos anställda och en

trygghet hos kunder (se 4.2.1- 4.3.4). Eftersom att anställda och kunder känner sig trygga med att CSRAB är ett schyst företag, ansågs det kunna bidra till att negativt externt tryck undveks.

Samtidigt valde medverkande personer också att exkludera information för att undvika potentiell framtida kritik (se 4.4.5 och 5.3.3). I fallföretaget bedömde till exempel medverkande interna rådgivare att inkludering av viss information, såsom leverantörers löner, skulle kunna leda till vad dessa ansåg vara obefogad framtida kritik. För att undvika framtida negativt utfall bedömde personerna i CSRAB, till skillnad från vissa respondenter i Adams (2002) studie, att det var bättre att inte redovisa informationen som potentiellt kunde ha negativ effekt på företagets verksamhet (se 4.4.5).

Som komplement till tidigare studier, såsom Patten (1992), Cho (2009) och Arvidsson (2010), visar CSRAB-studien att innehållet i en och samma rapport kan upprättas både reaktivt och proaktivt. Vilket innehåll personer väljer att inkludera respektive exkludera visar sig i fallstudien bero på företagets dåtid och nutid liksom på framtida potentiella förväntningar som baseras på vad andra företag utsatts för.

5.4.2 Tvingande mekanismers inverkan

Även om det inte finns en lag som tvingade fallföretaget att hållbarhetsredovisa visade CSRAB-studien i enlighet med DiMaggio och Powell (1983), Adams (2002) och Laine (2009), att tvingande mekanismer, såsom andra lagar och riktlinjer för hållbarhet, hade en inverkan på hur hållbarhetsredovisningar upprättas (se tabell 5.2). För det första visar fallstudien, som till skillnad från tidigare studier som kontinuerligt följt vad som i arbetet har en inverkan, att lagar och riktlinjer under planeringsfasen används av medverkande personer för att identifiera vad som var väsentligt innehåll. Lagar och riktlinjer fick både inverkan på vilket innehåll som inkluderades respektive exkluderades.

Innehåll som medverkande interna personer utifrån riktlinjer som ISO 26000 och GRI (se 4.4.4) hade identifierat som frånvarande, kom med. Till exempel kom värdekedjan med som ett nytt inslag efter att hållbarhetsansvarig 1 utifrån riktlinjerna i ISO 26000 identifierat att innehåll

som beskriver hur företaget arbetar med hållbarhet i olika delar av verksamheten saknades (se 4.3.1 & 4.4.4). På samma sätt identifierade hen utifrån GRI:s riktlinjer att en definitionslista saknades (se 4.4.4). Samtidigt försvann innehåll, i likhet med Larrinaga-Gonzalez och Bebbingtons (2001) studie, på grund av lagkrav. Medan exkludering av innehåll kring koldioxidutsläpp rättfärdigades av spansk lag i Larrinaga-Gonzalez och Bebbington (2001) studie, rättfärdigades exkludering av fallföretagets klimatkompensering av svensk lag (se 4.4.6).

För det andra visade det sig i fallstudien att riktlinjer också användes som stöd i bearbetningen av innehållet. Till exempel användes ISO 26000 som stöd när intressenter och deras fokusområden identifierades (se 4.4.2) och en intressentanalys tas fram. Ett stöd som möjliggör personers agerande i en situation där osäkerhet kring tidigare arbetssätt existerar.

5.4.3 Härmande mekanismers inverkan

I CSRAB används rapporter och dokument som en inspirations- och kunskapskälla när hållbarhetsredovisning upprättas. Under planeringsfasen, då grovskissen upprättades, använde hållbarhetsansvarig 1 till exempel andra företags hållbarhetsredovisningar som inspiration för att göra hållbarhetsredovisningen tydligare (se 4.3.1). Under insamlings- och bearbetningsfasen använde den leverantörsansvariga andra företags hållbarhetsredovisningar för att få en uppfattning om hur innehållet kring företagets uppförandekoder kunde förbättras (se 4.2.5 och 4.4.2). I CSRAB användes, liksom i Adams (2002) studie, hållbarhetsredovisningar som riktlinjer, eller som Laine (2009) beskriver, för att få koll på redovisningstrender. Som komplement till tidigare studier visade det sig i CSRAB-studien att externa rapporter och andra dokument också gav tillgång till kunskap och lösningar som hade inverkan på personers beslut och möjliggjorde deras agerande.

Osäkerhet hämmade interna personers förmåga att redovisa. I linje med vad studier som Carruthers (1995), Laine (2009), Tri Setyorini och Ishak (2012), Zeng *et al.* (2012) tidigare visat användes andra företags hållbarhetsredovisningar vid osäkerhet. I CSRAB blev till exempel personer osäkra på hur intressenter och deras fokusområden skulle definieras. För

att få kunskap om hur innehåll kring intressenter kunde upprättas användes andra företags hållbarhetsredovisningar. Vidare användes andra dokument som veckotidningar för att få kunskap om hur hållbarhetsredovisningen kunde upprättas så att intressenters intresse fångades (se 4.4.2). Intressant att notera är att det inte bara var externa redovisningsrapporter som användes, utan även andra typer av dokument, såsom tidskrifter, för att som Laine (2009) beskriver, följa en viss trend.

5.4.4 Normativa mekanismers inverkan

I fallstudien framkommer det att professionella nätverk har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Medlemskap kan, som Laine (2009) diskuterat, ses som en normativ mekanism som gör att idéer och arbetssätt sprids och har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Även om Laine (2009) gav förslag om normativa mekanismers inverkan, visade hans studie inte konkret vilken inverkan de kunde ha på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. CSRAB-studien visar att förutom när det gäller intressentdialoger, regler och riktlinjer, så använder personer som tar fram hållbarhetsredovisningen olika professionella nätverk (se 4.4.2) för att bilda sig en uppfattning kring vad som är väsentligt innehåll.

Dessutom, visade det sig i de professionella nätverken finnas tillgängliga system/information som gav tillgång till underlag (se 4.4.3 råmaterial och 4.4.2 butik). Genom CSRAB-studien visade det sig att både idéer som har inverkan på beslut samt underlag som gav möjlighet att agera, sprids genom professionella nätverk. I nuläget finns begränsad forskning kring professionella nätverks inverkan. Insikterna från fallstudien indikerar emellertid att mer forskning kring professionella nätverks inverkan behövs för att förstå vad som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas

Sammanfattningsvis visar CSRAB-studien som komplement till tidigare studier att externa faktorer på olika sätt har en inverkan både på beslut och agerande som i sin tur har inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Istället för att enbart fokusera på nutida externa tryck, visar CSRAB-studien till skillnad från studier som undersökt företag utsatta för en krissituation, att både nutida och dåtida externa tryck som företaget i fråga

samt andra företag utsatts för, har en inverkan på om hållbarhetsredovisningen används reaktivt eller proaktivt. Vidare indikerar fallstudien att tvingande mekanismer används för att rättfärdiga beslut och agerande. Härmande mekanismer ger kunskap och tillgång till lösningar som har inverkan på beslut samt möjliggör agerande. Likaså har normativa mekanismer såsom professionella nätverk visat sig ha en inverkan genom att sprida idéer som har inverkan på beslut, samt tillhandahåller underlag som har inverkan på agerande.

5.5 Sammanfattning av analys

Med hjälp av fallstudien analyserades vad som haft en inverkan på personers beslut och agerande när en hållbarhetsredovisning upprättas. Till skillnad från tidigare studier har arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning utforskats från början till slut. Som komplement till tidigare studier som undersökt personers inverkan (se t.ex. Campbell, 2000, O'Dwyer, 2001, Adams, 2002), framkom det att det är ett nätverk av olika personer som tillsammans under arbetets gång har betydelse för hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. CSRAB-studien synliggör betydelsen av att studera kombinationen av personers inverkan samt olika medverkande personers erfarenhet, uppfattningar liksom framtida ambitioner, för att få förståelse för hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

I CSRAB-studien framkom det att även om sammanställare under planeringsfasen kunde ta beslut, behövde de under insamlings- och bearbetningsfasen andra interna och externa personers råd, lösningar och underlag. I och med detta visade det sig också att avsaknaden av personer med viss kunskap fick inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättades. Avsaknaden berodde i CSRAB bland annat på att sammanställare inte hade en position som gjorde att de kunde kräva att samarbete med andra personer etablerades. Därför kunde intressenter, specialister och andra uppgiftslämnares ointresse eller oförmåga att delta göra att kunskap uteblev. Samtidigt visade det sig att avsaknaden också berodde på sammanställares oförmåga eller ointresse att involvera relevanta personer, vilket resulterade i att kunskap uteblev.

Hur en hållbarhetsredovisning upprättas visade sig vidare bero på interna faktorer. Dels skapade interna faktorer en tröghet som resulterade i att innehåll exkluderades. I CSRAB-studien framkom det bland annat att innehåll exkluderades eftersom samarbete mellan olika personer förhindrades på grund av begränsade resurser. En iakttagelse som är intressant i relation till tidigare studier. Till skillnad från tidigare studier (se t.ex. Bebbington *et al.*, 1994, Adams, 2002, Archel *et al.*, 2008, Carmelo, 2009), visar CSRAB-studien att avsaknaden av personer inte enbart beror på opportunistiska beslut, utan även på begränsade interna resurser. Vidare visade det sig att personers möjlighet att förändra ett visst innehåll, även

när samarbete etablerats, motverkades av begränsade resurser. Likaså visade det sig att stora resursinvesteringar också bidrog till en tröghet som motverkade förändring av innehåll.

Interna faktorer visade sig i CSRAB-studien också skapa en flexibilitet som möjliggjorde inkludering och förändring. Till exempel skapade tillgång till information(system) liksom fungerande arbetssätt en flexibilitet som gav sammanställare möjlighet att inkludera ett visst innehåll. Liksom interna faktorer i generella termer visat sig ha inverkan på personers agerande (se t.ex. Hedberg & Jönsson, 1978, Koehler, 2001, Boudreau & Robey, 2005, Dey, 2007, Durden, 2008), belyser CSRAB-studien deras betydelse för att få förståelse för vilket innehåll som inkluderas respektive exkluderas i en hållbarhetsredovisning. Insikter från fallstudien visar på att även interna faktorer har en inverkan och behöver studeras för att få förståelse för vad som ligger bakom hållbarhetsredovisningens innehåll.

Samtidigt och i linje med tidigare studier visar fallstudien att även externa faktorer har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. När hållbarhetsredovisningen skulle upprättas gav externa liksom interna faktorer sammanställarna tillgång till lösningar och underlag som hade inverkan på deras möjlighet att agera. Tvingande mekanismer som lagar och riktlinjer visade sig dels rättfärdiga vilket innehåll som inkluderades liksom vilket innehåll som exkluderades. Härmande mekanismer som rapporter och dokument gav tillgång till kunskap och lösningar som hade inverkan på personers beslut samt möjligheten att agera. Professionella nätverk visade sig också kunna sprida idéer som personer baserade sin uppfattning kring vad som är väsentligt på. Likaså visade sig professionella nätverk innehålla en kunskapsbank från vilka underlag kunde samlas in. Som komplement till tidigare studier som fokuserat på nutida externt tryck, visade det sig att hur personer föreställde sig framtiden berodde både personers erfarenhet, liksom vad företaget i fråga eller andra företag varit med om i dåtid liksom nutid. Dessutom visade det sig att osäkerhet som skapats av både den externa liksom den interna kontexten hade inverkan på personers beslut.

6. Slutsatser från studien

För att få en förståelse för komplexiteten som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas och för att kunna besvara forskningsfrågan: *Vad har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas*, studerades olika interna och externa (se t.ex. Gray *et al.*, 2001, Adams, 2002, Cho *et al.*, 2015) personers, faktorerers (se t.ex. Buhr, 2002) samt deras samspels inverkan. Kunskap om vad som ligger bakom och har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas behövs enligt forskare såsom Adams (2002) för att kunna förbättra hållbarhetsredovisningen. För att utforska *vad som har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisnings innehåll upprättas*, följs arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning kontinuerligt från början till slut.

6.1 Empiriska implikationer

Genom sitt angreppssätt visar fallstudien som komplement till tidigare iakttagelser att det inte bara är en typ av personer, interna (se även Campbell, 2000, Adams, 2002), externa (se även O'Dwyer, 2001, Frostenson *et al.*, 2013), operationella (se även Bebbington *et al.*, 1994, Adams, 2002, O'Dwyer, 2005) eller på ledningsnivå (se även Campbell, 2000, Stubbs *et al.*, 2012, Belal & Owen, 2015), som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Istället visar det sig vara en kombination av olika personer som tillsammans under arbetets gång har betydelse för hur den upprättas.

Efter att ledningen fattat beslut om att hållbarhetsredovisa, kunde operationellt ansvariga sammanställare fatta beslut under planeringsfasen. Under insamlings- och bearbetningsfasen behövde samarbete etableras med andra interna och externa personer för att sammanställare skulle få tillgång till kunskap i form av råd, lösningar och underlag. Medverkande rådgivares erfarenhet tillgodosåg till exempel sammanställare med tillämpliga lösningar som bidrog till att innehåll kunde inkluderas.

Eftersom samarbete behövs för att få tillgång till kunskap, hade avsaknaden av samarbete en begränsade inverkan på sammanställarnas möjlighet att agera. Avsaknad av kunskap resulterade i att innehåll exkluderas vilket påverkar hållbarhetsredovisningens fullständighet. Avsaknaden av samarbete påverkar också hållbarhetsredovisningens väsentlighet eftersom det resulterar i att hållbarhetsredovisningen upprättades utifrån medverkande personers bedömningar av vad som var väsentligt innehåll, snarare än från en systematisk väsentlighetsanalys.

Grunden till avsaknad av samarbete visade sig i CSRAB bero på intressenters och specialisters ointresse eller oförmåga att delta i framställningsarbetet liksom sammanställarnas ointresse eller oförmåga att involvera intressenter och specialister i arbetet. Intressant att notera är vilka personer som involveras i arbetet och att det inte enbart beror på sammanställares opportunistiska val utan också på begränsade möjligheter att kräva in underlag, samt begränsade resurser. En insikt som till stöd för Gray (2001) och Adams (2002) antagande visar att det förutom externa faktorer (se t.ex. Patten, 1991, Walden & Schwartz, 1997, Deegan *et al.*, 2002, Islam & Deegan, 2010, Liesen *et al.*, 2015) och företags möjlighet att välja kommunikationsstrategier (se t.ex. Lindblom, 1994, O'Donovan, 2002, Cho *et al.*, 2009, Grahovar, 2012), finns interna faktorer som har en begränsande inverkan på vilket innehåll som inkluderas.

Interna resurser visade sig ha en inverkan på att innehåll inte inkluderades, förändrades eller preciserades. Detta berodde delvis på att begränsade interna resurser som nämnts ovan resulterade i att vissa personer inte involverades. Det visade sig emellertid att även när samspel mellan personer etablerats, kunde begränsade resurser (se även Belal, 2002)

motverka att innehåll inkluderades, samt ha inverkan på personers möjlighet att göra innehållet tydligt genom att specificera ett visst innehåll. Denna insikt indikerar att det inte enbart är samspelet mellan personer, utan även studier av samspelet mellan personer och faktorer som kan hjälpa oss att förstå vad som har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas.

Samspelet mellan personer och externa, interna liksom personliga faktorer visade sig ha inverkan på personers beslut samt möjlighet att inkludera innehåll. Under planeringsfasen baserades beslut på medverkande personers tidigare erfarenheter, samt interna och externa faktorer som inspirerade och hjälpte personer att rättfärdiga sina beslut. Likaså visade sig personliga, interna och externa faktorer ha en inverkan på personers möjlighet att agera. Under insamlings- och bearbetningsfasen bidrog medverkande personers erfarenheter, samt interna och externa faktorer, lösningar och underlag till att möjliggöra att innehåll kunde inkluderas och preciseras.

Förutom samspelet mellan personer och samspelet mellan personer och faktorer visade det sig i empirin att samspelet mellan externa och interna faktorer hade en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättades. Externa krav eller förväntningar visade sig liksom i tidigare studier (se t.ex. Patten, 1991, Walden & Schwartz, 1997, Deegan *et al.*, 2002, Islam & Deegan, 2010, Liesen *et al.*, 2015) ha en inverkan på medverkande personers innehållsbeslut. I fallstudien som kontinuerligt utforskar vad som skedde, visade det sig emellertid under insamlings- och bearbetningsfasen att begränsade interna resurser motverkar sammanställarnas möjligheter att agera på externt tryck. Till exempel resulterade tidsbrist i att GRI-förteckningen, som enligt GRI:s riktlinjer ska inkluderas, exkluderades (se 5.3.2) och avsaknaden av rutiner resulterade i att innehåll kring koldioxidutsläpp exkluderades.

Som komplement till tidigare studier som börjat undersöka kombinationen av personers och faktorerers inverkan (se t.ex. Gray *et al.*, 2001, Adams, 2002, Buhr, 2002, O'Dwyer, 2005), identifierar fallstudien att tre olika lager av samspel har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas: (1)

samspel mellan personer, (2) samspel mellan personer och faktorer, (3) samspel mellan externa och interna faktorer.

6.2 Teoretiska implikationer

Vad som har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisnings innehåll upprättas visar sig i fallstudien vara mer komplext än vad tidigare studier inom hållbarhetsredovisningsområdet visat. Avhandlingen skiljer sig från tidigare studier som undersökt och visat att enskilda personer eller faktorer har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. I avhandlingen där arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning kontinuerligt utforskats blir det tydligt att det inte enbart är en specifik person eller faktor i sig, utan samspelet mellan olika personer och faktorer som har betydelse för vilket innehåll som inkluderas eller exkluderas. Nedan presenteras resultaten från studien.

6.2.1 Innehållsplanering: Faktorerers inverkan på innehållsbeslut

Redan under planeringsstadiet visar det sig att vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas är mer komplex än vad som framkommit i tidigare studier. Till en början visar fallstudien, precis som i tidigare litteratur (se t.ex. Gray *et al.*, 1996, Hines, 1988), att företag är del av, och tar hänsyn till, vad som pågår utanför företagets gränser (Friedman & Miles, 2006, Deegan, 2010). Det visar sig som tidigare att den externa kontexten har en inverkan. Till skillnad från många tidigare undersökta företag hållbarhetsredovisade fallföretaget under "normala förhållanden", det vill säga utan att vara utsatt för extraordinärt externt tryck (jmf. med t.ex. Deegan & Gordon, 1996, Cho *et al.*, 2009, Tilling & Tilt, 2009). Som komplement till tidigare studier visade det sig att när företag redovisar under "normala" förhållanden är det inte enbart nutida externt tryck som har inverkan på hur hållbarhetsredovisningens innehåll planeras. Förutom nutida förväntningar och krav från intressenter framkommer det att även dåtida externt tryck som företaget, liksom andra företag, utsätts för har en inverkan.

När innehåll planeras ses både till företagets, medverkande personers och andra företags erfarenheter²⁹ (se även Patten, 1992, Arvidsson, 2010). Som Emirbayer och Mische (1998) förklarar kan personers antaganden om framtiden baseras på deras egen liksom andras erfarenhet, i detta fall företagets och andra företags dåtid. Personers förmåga att föreställa sig framtid utifrån företagets dåtid gjorde att hållbarhetsredovisningen användes reaktivt (se t.ex. Liesen *et al.*, 2015) på befintliga oönskade föreställningar såsom att företagets produkter innehåller farliga kemikalier (se 5.4.1). Förmågan att föreställa sig framtid utifrån andra företags dåtid gjorde att hållbarhetsredovisningen användes för att reagera proaktivt (se t.ex. Arvidsson, 2010) mot potentiella oönskade föreställningar, sannolikt utifrån vad andra företag upplevt som skulle kunna drabba fallföretaget (se 5.4.1). Dessa insikter visar på att en och samma hållbarhetsredovisning upprättas för att verka både reaktivt och proaktivt på händelser i den externa kontexten.

Förutom att det externa tryckets inverkan på personers antaganden, visade det sig att externa faktorer används under planeringsfasen för att bedöma innehållets väsentlighet och som kunskapsbank. Tvingande mekanismer, såsom lagar och riktlinjer (se t.ex. Adams, 2002, Laine, 2009) liksom normativa mekanismer som medverkan i professionella nätverk (se t.ex. Laine, 2009), användes för att få en uppfattning om vilket innehåll som var väsentligt att inkludera. Tvingande mekanismer visade sig liksom i Larrinaga- Gonzalez och Bebbingtons (2001) studie också användas för att rättfärdiga beslut att exkludera innehåll³⁰. Vidare hade externa faktorer en inverkan på beslut kring innehållets presentation. Förutom externa faktorer som andra företags rapporter (se t.ex. Adams, 2002, Laine, 2009, Tri Setyorini & Ishak, 2012) framkom att andra typer av dokument såsom veckotidningar också användes som en kunskapsbank, som inspirerade och tillhandahöll lösningar.

29 Till exempel uppfattar de hållbarhetsansvarigas chef att andra företag blivit utsatt för mediekritik, något som även CSRAB kan bli utsatt för. För att undvika negativa konsekvenser används hållbarhetsredovisningen proaktivt för att berätta hur företaget är schyst (se 4.2.3).

30 Till exempel exkluderades information om CSRAB:s klimatkompensering vid tjänsteresor efter att regler för utsläppsrätter ändrats så att utsläpp från resor ingår i kvoten.

I fallstudien tydliggörs att även interna faktorer behöver studeras för att förstå vad som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas. Redan under planeringsstadiet sätter interna faktorer ramen för hur eller om ett visst innehåll kan inkluderas. Det visar sig till exempel att interna begränsningar såsom avsaknaden av system begränsar sammanställares möjlighet att reagera mot externa krav och förväntningar och resulterar i att innehåll som efterfrågats exkluderas. Till exempel exkluderades innehåll om hållbar ekonomi även om det enligt GRI:s riktlinjer ska redovisas (se 4.3.1). Även om begränsade resurser sätter upp ramar, bör det noteras att också stora resursinvesteringar, genom att skapa ett motstånd mot förändring (se även Hedberg & Jönsson, 1978), sätter upp ramar för hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättas. Likaså visar sig avsaknaden av mål eller kännedom om var företagets ansvarsgräns slutar skapa en osäkerhet som leder till att innehåll exkluderas.

När hållbarhetsredovisningen studeras nedbruten i olika delar framkommer det att det är olika faktorer i fallföretagets externa liksom interna kontext som har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen planeras. Det ger stöd för forskare såsom Grays *et al.* (2001) och Adams (2002) antagande om att vi för att förstå hur en hållbarhetsredovisning upprättas behöver gå bortom externa faktorer. Fallstudien synliggör att arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning är mer komplex än vad tidigare studier visat. Iakttagelserna, som presenteras nedan, tydliggör även att samspelet mellan personer samt samspelet mellan personer och faktorer har inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas.

6.2.2 Att upprätta innehåll: Inverkan från samspelet mellan olika personer

Även om sammanställarna under planeringsstadiet i stort kunde fatta beslut kring hållbarhetsredovisningens innehåll, visade det sig att deras egen kapacitet inte räckte till för att upprätta hållbarhetsredovisningen enligt plan. Till skillnad från O'Dwyers (2005) studie skapade samarbetet ingen maktkamp mellan olika agendor. Personers position var i fallstudien av mindre betydelse för vilka beslut som fattades än i tidigare studier. Istället visade det sig i fallstudien att kunskap från andra externa (se även Gibbins *et al.*, 1990, O'Dwyer, 2001) och interna personer, som intressenter (se även Adams, 2002, Adams, 2004, Adams & Evans, 2004, Edgley *et al.*, 2010), rådgivare och specialister, gjorde att sammanställarna fick tillgång till lösningar och underlag som möjliggjorde att planerat innehåll kunde inkluderas.

För att kunna upprätta hållbarhetsredovisningen enligt plan, etablerades samarbete med andra personer som agerade rådgivare och uppgiftslämnare. Rådgivare använde sina praktiska erfarenheter för att finna lösningar på hur sammanställarnas planer kunde uppnås. Tillgång till lösningar kom inte enbart från externa rådgivare (se t.ex. Gibbins *et al.*, 1990, Neu, 1992), utan även från interna kollegor. Vidare samlade uppgiftslämnare in underlag från interna och externa källor (se 5.1.1) som sammanställarna behövde för att upprätta hållbarhetsredovisningen enligt plan. Iakttagelser kring rådgivares och uppgiftslämnares medverkan under arbetet visar att det istället för enskilda personer med makt (se O'Dwyer 2005), var en kedja av olika interna och externa personer med olika erfarenheter som hade en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättades i denna fallstudie.

Samtidigt stödjer insikter från fallstudien Battilanas (2006) påstående att personers position är av betydelse för deras möjlighet att agera. Sammanställarnas tillgång till lösningar och underlag hade inverkan på

vilket innehåll som inkluderades respektive exkluderades³¹. Vilken tillgång sammanställarna fick till lösningar och underlag berodde, som nämnts i 6.1, å ena sidan på att intressenter, specialister och andra uppgiftslämnare (o)intresse samt (o)förmåga³² att delta i framtagningen av hållbarhetsredovisningen. Sammanställarna hade alltså inte en position som gjorde att de kunde kräva in underlag, istället valde andra personer att medverka i arbetet.

Å andra sidan berodde sammanställarnas avsaknad av lösningar och underlag på att intressenter och relevanta uppgiftslämnare inte involverades. Som komplement till tidigare studier visade det sig i avhandlingen att avsaknaden av intressenter och uppgiftslämnare som involveras, inte enbart berodde på medverkande personers bedömningar kring vilka samarbeten som var lämpliga eller inte (se t.ex. Bebbington *et al.*, 1994, Adams, 2002). Till skillnad från tidigare studier visade det sig i flera fall att begränsade resurser såsom tid att ta fram och plats i hållbarhetsredovisning också hindrade sammanställarna från att involvera andra personer. Dessa iakttagelser visar att det inte bara är bedömningar som har en inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas, utan interna faktorer visade sig också ha en inverkan på sammanställarnas förmåga att upprätta en hållbarhetsredovisning.

Fallstudien synliggör att det inte är enskilda personer utan samarbetet mellan olika interna och externa personer samt möjligheten att få till ett samarbete som behöver studeras för att få förståelse för vad som har inverkan på vilket innehåll hållbarhetsredovisningen får.

31 När sammanställarna inte fick tillgång till lösningar och underlag, exkluderades ofta innehåll som planerats.

32 Att avsaknaden av personers medverkan skulle ha en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas var ett oväntat resultat i avhandlingen. Fokus i studien har därför snarare varit på medverkande personer än på personer som inte deltagit. Kommentarer från intressenter indikerar dock att ointresse samt oförmåga att delta är möjliga orsaker till varför relevanta personer inte har deltagit i arbetet.

6.2.3 Att upprätta innehåll: Inverkan från samspelet med faktorer

Vilken kapacitet personer har att på egen hand styra sina handlingar och vilken inverkan faktorer har på hur personer genomför handlingar har diskuterats inom både sociologin (Giddens, 1984) och hållbarhetsredovisningsfältet (se Buhr, 2002). I fallstudien, som till skillnad från Buhrs (2002) studie av vad som haft en inverkan på att företag börjar hållbarhetsredovisa, följs arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning och det visar sig att faktorer har en inverkan på personers handlingar genom hela arbetet. Förutom att interna och externa faktorer, som nämnts i 6.2.1, har en inverkan på medverkande personers innehållsbeslut, visar de sig också ha en inverkan på medverkande personers möjlighet att agera.

Som komplement till tidigare studier som visat att externa faktorer har en inverkan på medverkande personers beslut (se t.ex. Patten, 1991, Walden & Schwartz, 1997, Deegan *et al.*, 2002, Islam & Deegan, 2010, Liesen *et al.*, 2015), visar CSRAB-studien att externa faktorer också har en inverkan på personers möjlighet att agera. Externa faktorer användes och möjliggjorde att medverkande personer kunde upprätta hållbarhetsredovisningen som planerat. Till exempel användes underlag från professionella nätverk (se 4.4.3 råmaterial), andra företags rapporter för att mildra osäkerhet och få kunskap om hur innehåll kunde inkluderas (se även Carruthers, 1995, Adams & McNicholas, 2007, Laine, 2009, Tri Setyorini & Ishak, 2012, Zeng *et al.*, 2012), tidskrifter för att få kunskap om hur intressenters intresse kan fångas, samt externa riktlinjer som stöd när en intressentanalys skulle genomföras.

Samtidigt, liksom i 6.2.1, visade det sig att även interna faktorer behövde studeras för att få förståelse för hur hållbarhetsredovisningens innehåll upprättades. Interna faktorer visade sig dels ge stöd och dels begränsa personers möjlighet att agera. För det första visade det sig att interna faktorer skapade en flexibilitet som gav sammanställarna möjlighet att upprätta hållbarhetsredovisningen enligt plan. Idéer, lösningar och underlag i dokument, samt lösningar från fungerande arbetsätt kunde föras över (se även Burns & Scapens, 2000, Feldman, 2000, Becker, 2004) och användas för att inkludera innehållet i hållbarhetsredovisningen som

planerat. Tillgängliga informationssystem/information gav sammanställarna underlag som gjorde det möjligt för dem att inkludera (se även Dey, 2007) liksom precisera hållbarhetsredovisningens innehåll.

Å andra sidan visade det sig att interna faktorer också ledde till en tröghet som motverkade medverkande personers möjligheter att upprätta hållbarhetsredovisningen enligt plan (se även Belal & Owen, 2015). Begränsade resurser som tid och plats i hållbarhetsredovisningen motverkar sammanställarnas möjlighet att samla in och redovisa uppgifter från relevanta uppgiftslämnare (se även 6.2.2). Intressant att notera är att även när samarbete etablerats kunde begränsade resurser ha en inverkan på personers möjlighet att agera. Till exempel återanvändes tidigare struktur kring innehåll om transporter, istället för att som planerat göra om den. Begränsade resurser motverkar också sammanställarnas möjlighet att reagera på externa förväntningar. Exempelvis motverkade begränsade resurser att koldioxidutsläpp och GRI-förteckning inkluderades (se även 6.1). Detta är intressanta insikter, eftersom de visar att avsaknad av innehåll inte enbart beror på medverkande personers val och opportunistiska agerande (se t.ex. Archel *et al.*, 2008, Carmelo, 2009), utan även på att det internt finns begränsat med resurser och avsaknad av rutiner.

Vidare visade det sig, liksom Hines (1988) i sin studie förutspådde, att redovisningen av hållbarhet skapar osäkerhet kring vart företagets ansvarsgräns går. I fallföretaget hade denna osäkerhet inverkan på möjligheten att upprätta och redovisa detaljerade mål (se även Koehler, 2001, Durden, 2008). Intern liksom extern osäkerhet visade sig resultera i att innehåll exkluderades. Fallstudien synliggör att samspelet mellan personer och faktor har inverkan på sammanställarnas möjlighet att försäkra hållbarhetsredovisningens fullständighet och tydliggöra den information som inkluderats i den.

6.3 Praktiska implikationer

Genom att i fallstudien utforska vad som har en inverkan på hur hållbarhetsredovisningen upprättas ges personer och organisationer, som framöver vill utveckla hållbarhetsredovisningar, förståelse för varför den upprättas på ett givet sätt. Den kunskap som förvärvas kan användas för att förstå varför, eller varför inte, hållbarhetsredovisningen får vissa egenskaper som gör den användbar. Nedan presenteras insikter kring vilken inverkan samspelet mellan personer och faktorer kan ha på de egenskaper som enligt GRI:s riktlinjer (2013) anses göra hållbarhetsredovisningen användbar.

6.3.1 Samspelets inverkan på hållbarhetsredovisningens användbarhet

I avhandlingen ges insikter kring varför visst innehåll exkluderas, vilket genererar kunskap som till exempel organisationer, såsom GRI och EU, kan använda för att öka sin förståelse för varför egenskaper som ett fullständigt (GRI, 2013) / heltäckande (EU, 2014) innehåll³³ saknas i hållbarhetsredovisningar. Tidigare har avsaknaden av innehåll i hållbarhetsredovisning diskuterats utifrån företags vilja att kontrollera användares uppfattning om företaget (se t.ex. Lindblom, 1994, Cho *et al.*, 2009, Grahovar, 2012, Liesen *et al.*, 2015). Som komplement till tidigare diskussion framkommer det i avhandlingen att innehåll också exkluderas på grund av att samspel mellan personer saknas. Avsaknaden av samspel resulterar i att underlag och lösningar saknas, vilket i sin tur begränsar sammanställarnas möjlighet att inkludera ett fullständigt innehåll. Avsaknaden av samspel mellan personer minskar också sammanställarnas möjlighet att utifrån en helhetsbild systematiskt bedöma vilket innehåll som är väsentligt.

Det framkom vidare att avsaknaden av stöd från olika faktorer lett till att innehåll exkluderades. Likväl som extern osäkerhet kring framtida utfall resulterade i att innehåll exkluderades, framkom det att intern osäkerhet

33 Fullständighet är en egenskap som GRI beskriver att en hållbarhetsredovisning bör ha för att bli transparent GRI. 2013. *G4 sustainability reporting guidelines*. [Online]. Available: www.globalreporting.org [Accessed February 27 2012]. Likaså ska företag som omfattas av det nya EU-direktivet, 2014, punkt 5, ge en rättvisande och heltäckande bild av sin policy, sina resultat och sina risker.

kring hur innehåll ska mätas och preciseras resulterade i att relevant information som företagets leverantörsförhållanden och koldioxidutsläpp exkluderades. Dessutom visade det sig att tvingande mekanismer, förutom att bidra till att innehåll inkluderades, också användes för att rättfärdiga att innehåll exkluderades.

Förutom att osäkerhet kring företagets ansvarsgräns gör att information exkluderas, försvårar osäkerheten formuleringen av detaljerade mål, vilket i sin tur minskar sammanställarnas möjlighet att preciserat redovisa företagets prestation. Att preciserat innehåll saknas har i sin tur inverkan på sammanställarnas möjlighet att uppfylla GRI:s (2013) ambition att hållbarhetsredovisningen ska vara tydlig och tillförlitlig (se 2.5). Förutom osäkerhet visar det sig i fallstudien att avsaknaden av informationssystem är en bidragande orsak till varför preciserat innehåll saknas.

6.3.2 Antydningar från fallstudien

Kunskap kring vad som ligger bakom hur en hållbarhetsredovisning upprättas, kan i praktiken användas för att förstå och börja diskutera vad som behöver göras för att hållbarhetsredovisningen ska kunna nå sin potential som ett verktyg som kan bidra till att föra företags hållbarhetsarbete framåt. Exempel på vad som kan förbättras utifrån insikterna från fallstudien presenteras nedan.

Förbättra möjlighet till samspel mellan personer: I fallstudien visar det sig att innehåll exkluderades eftersom samspel mellan olika personer saknades. Likaså har avsaknaden av personer inverkan på vad sammanställarna utgår ifrån när innehållets väsentlighet bedöms. Detta antyder att rådgivares och uppgiftslämnares medverkan är av vikt, för att sammanställarna ska kunna försäkra hållbarhetsredovisningens väsentlighet och fullständighet.

En orsak till relevanta personers frånvaro är deras ointresse att delta liksom sammanställarnas ointresse att involvera dem. Fallstudien antyder därför att förändring av attityder behövs. Attitydförändringar kan ske genom andra kanaler än i företaget. Till exempel har utbildningsinstitutioner möjlighet att ha en inverkan på rådgivares och uppgiftslämnares attityder genom att i

utbildning av berörda personer belysa deras roll i företags hållbarhetsarbete och dess betydelse för att skapa en cirkulär ekonomi.

Förbättra strukturer som stödjer inkludering av information: Avsaknaden av samspel visar sig inte bara bero på personers ointresse utan även på begränsade resurser. Därför behöver företag se över interna faktorerens möjlighet att stödja sammanställarnas involvering av relevanta uppgiftslämnare, samt stödja relevanta uppgiftslämnarens förmåga att tillgodose sammanställarna med underlag kring företagets risker och resultat.

Reducera osäkerhet: Enligt GRI (2013) och EU-direktiv för icke-finansiell redovisning (2014) ska företag i sin hållbarhetsredovisning på ett fullständigt/heltäckande och rättvisande sätt redovisa resultat av sitt hållbarhetsarbete. Osäkerhet kring vad som ingår i företagets ansvar samt svårigheten att samla in viss information kan emellertid försvåra detta. En möjlig lösning hade varit att branscher ser över och samordnar insamling av relevant information. Dessutom skulle standardiserade mått kunna utvecklas för att reducera osäkerhet och öka jämförbarheten. Samtidigt är det relevant att hålla i tanken att tvingande mekanismer såsom lagar och riktlinjer också kan användas för att på ett legitimt sätt exkludera relevant innehåll (se även Larrinaga-Gonzalez & Bebbington, 2001).

6.4 Fortsatt forskning

Vi vet att externa krav, från EU till exempel, kommer att kräva att allt fler företag hållbarhetsredovisar. Detta eftersom att hållbarhetsredovisningen anses ha potential att bidra till omställningen mot en cirkulär ekonomi. Insikter i avhandlingen ger framtida forskare en förståelse för den inverkan samspelet mellan interna och externa personer samt faktorer har på hur hållbarhetsredovisningen upprättas. Fortsatt forskning har möjlighet att bygga på avhandlingens kunskap kring samspelets inverkar på hållbarhetsredovisningens innehåll och användbarhet.

Insikter i avhandlingen indikerar att avsaknaden av relevanta interna och externa personer har en inverkan på hållbarhetsredovisningens fullständighet. Fallstudien indikerar också att personer saknas på grund av att det finns ointresse och/eller oförmåga (eller maktpositioner). Genom att fokusera på att utforska varför personer inte deltar, istället för hur medverkande personer arbetar, kan framtida studier öka vår förståelse för varför hållbarhetsredovisningar blir fullständiga eller inte. Det nya angreppssättet skulle kunna bidra till att ge praktiska implikationer som kan användas för att genomföra förändringar i till exempel akademien.

Att det i avhandlingen visat sig vara samspel som har inverkan på hur en hållbarhetsredovisning upprättas, ger stöd för att fler teorier än de som vanligen används inom hållbarhetsredovisning, såsom legitimitetsteorin och intressentteorin, kan öka vår förståelse för fenomenet. Till exempel kan forskare bidra till fältet genom att använda teorier så som "structuration theory" (Buhr, 2002) och "Actor Network Theory" för att få bättre förståelse för hur samspelet mellan personer och faktorer inverkar på hur hållbarhetsredovisningar upprättas. Dessutom visar det sig i avhandlingen att interna och externa faktorer möjliggör eller begränsar personers möjlighet att inkludera eller förändra innehåll. Framtida studier kan fördjupa sig i hur olika interna faktorer skapar en tröghet, flexibilitet eller osäkerhet när hållbarhetsredovisningar upprättas och vilken inverkan detta har på vilket innehåll som inkluderas, förändras respektive exkluderas.

Ett perspektiv som inte studerats närmare i denna studie är att från ett användarperspektiv undersöka hållbarhetsredovisningars innehåll. En

studie av användarperspektivet skulle kunna leda till att öka förståelsen kring vilket relevant innehåll som inkluderas respektive exkluderas och på så vis bidra till förståelse kring varför innehåll saknas. En sådan studie skulle, i kombination med fler studier som fallstudien, kunna bidra till insikter kring vad som behöver förändras i företagets arbete för att hållbarhetsredovisningen ska bli ett verktyg som kan användas för att fatta hållbara beslut.

English summary

Introduction

Sustainability accounting is seen as a tool, which has the potential to help companies' drive their sustainability work forward. To reach its potential, understanding of what generates certain content in sustainability reports is needed. Previous studies have started to explore how companies' sustainability accounting has been generated by factors in their external context. Some insights have been gained from these studies. However, the results have varied. Therefore, researchers claim that new research approaches, such as studying sustainability accounting from an internal context, should be prepared.

An opportunity to contribute to knowledge about what has an impact on how certain content in sustainability reports are generated occurred as access was given to a case company's work to produce its sustainability report. To contribute to our knowledge, the study explores how different internal and external persons and factors have an impact on how sustainability reports are generated, from planning to print.

Theoretical framework

A theoretical framework consisting of three parts: persons identified to have an impact, factors acknowledged in agency theory, sociology and institutional theory to have an impact and finally Global reporting initiative (GRI) framework for sustainability accounting. These were used to understand what is going on and have an impact on how a sustainability report is generated.

Persons identified to have an impact on how sustainability accounting is produced is presented. Both internal persons such as the CEO, IR-actors and sustainability actors and external persons such as auditors and consultants were identified to have an impact. Thereafter, factors that are identified to have an impact on how person acts is presented. First, the idea in human agency theory that different time perspectives, past, present and future have an impact on how person acts was used. Moreover, ideas from sociology that internal factors create inertia, flexibility and uncertainty was used to understand what has an impact on how sustainability

accounting is shaped. Also ideas from institutional theory claiming that external factors can have an impact on how company practice, is used to understand what is going on when a sustainability report is produced.

Methodology

A representative case company, CSRAB, have been used to explore what have an impact on how a sustainability report is produced. Triangulation, by using different methods and sources, such as content analysis of reports, observations of meetings and interviews of participating persons, was used to collect thick descriptions. The thick description gave detailed and chronological picture of what was going on. The data was prepared and presented through a narrative story, a working picture and tables summarizing what actors and factors were identified to have an impact on how CSRAB's sustainability report was shaped.

Findings

Empirically the study showed that different persons and factors have an impact on how a sustainability report is generated. Three different interplays, the interplay between actors, the interplay between actors and factors and the interplay between factors, are identified to have an impact on what content is generated in sustainability reports. Theoretically, it has been acknowledged that the generation of sustainability report is more complex than previous studies have shown. It is shown that not one specific person or factor on it's own determines how sustainability reports are established. Rather, it is the interplay between different actors and factors that are of significance. Which indicates that theories such as ANT and structuration theory can be useful to understand what generates certain content in sustainability reports.

During the planning period persons had the potential to plan the content of the sustainability report. External factors such as laws, guidelines, professional networks, other companies' reports and external pressure had an impact on their decisions. During the collect and prepare period, the interplay between different internal and external persons and factors gave coordinators capacity to establish sustainability reports according to plan. At the same time absence of persons and factors decreased their knowledge and ability to for instance ensure materiality and completeness. The absence of internal and external persons with information such as "experts" and stakeholders, decreases preparers' knowledge about the company impact and stakeholders' information demand. As an effect, preparers' possibility to ensure materiality and completeness decreases. For instance, due to the absence of accountants' relevant economic information was missing and excluded.

Likewise, internal and external factors are shown to have an impact on how sustainability reports are established. Factors such as documents, working ways, available information (systems) can create a flexibility that enables coordinators to include and change content according to their plan. On the other hand, internal

factors such as uncertainty, lack of resources such as information- systems and previously high resource spending, is shown to create an inertia that limits coordinators ability to establish sustainability reports according to plan. Inertia caused by uncertainty and lack of information systems have an impact on coordinators ability formulate and include detailed information that can be used to assess the company's performance. Lack of possibility to include detailed information also was also shown to have an impact on coordinators ability to ensure the sustainability reports reliability and clarity.

Referenser

- AALTONEN, K. & SIVONEN, R. 2009. Response strategies to stakeholder pressures in global projects. *International Journal of Project Management*, 131- 141.
- ADAMS, C. A. 2002. Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 223-250.
- ADAMS, C. A. 2004. The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17, 731-757.
- ADAMS, C. A. & EVANS, R. 2004. Accountability, completeness, credibility and the Audit Expectations Gap. *Journal of corporate citizenship*, 97- 115.
- ADAMS, C. A. & FROST, G. R. 2008. Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32, 288- 302.
- ADAMS, C. A., HILL, W. Y. & ROBERTS, C. B. 1998. Corporate social reporting in Western Europe: Legitimizing corporate behaviours? *The British Accounting Review*, 30, 1-21.
- ADAMS, C. A. & LARRINAGA-GONZALEZ, C. 2007. Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, 333-355.
- ADAMS, C. A. & MCNICHOLAS, P. 2007. Making a difference. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, 382-402.
- ADAMS, C. A. & WHELAN, G. 2009. Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 118-143.
- ADAMS, M. 1997. Ritualism, opportunism and corporate disclosure in the New Zealand life insurance industry: field evidence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10, 718-734.
- AERTS, W. 1994. On the use of accounting logic as an explanatory category in narrative accounting disclosures. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 337-353.
- AERTS, W. 2001. Inertia in the attributional content of annual accounting narratives. *European Accounting Review*, 10, 3-32.
- AERTS, W. 2005. Picking up the pieces: Impression management in the retrospective attributional framing of accounting outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 493-517.
- AERTS, W. & CORMIER, D. 2009. Media legitimacy and corporate environmental communication. *Accounting, Organizations & Society*, 34, 1-27.

- ANDERSSON, K. & NORBERG, C. 2015. Departementspromemorian Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy (Ds 2014:45). Dnr 214/2014. http://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remissvar-214-2014pdf_614351.html/BINARY/Remissvar%20214-2014.pdf: Svenskt näringsliv.
- ARCHEL, P., FERNÁNDEZ, M. & LARRINAGA, C. 2008. The Organizational and Operational Boundaries of Triple Bottom Line Reporting: A Survey. *Environmental Management*, 41, 106-117.
- ARVIDSSON, S. 2010. Communication of Corporate Social responsibility: A Study of the views of management teams in large companies. *Journal of Business Ethics*, 96, 339- 354.
- BATTILANA, J. 2006. Agency and institutions: the enabling role of individuals' social position. *Organization Sage publications*, 13, 653- 676.
- BATTILANA, J. & D'AUNNO, T. 2009. Institutional work and the paradox of embedded agency. In: LAWRENCE, T. B., SUDDABY, R. & LECA, B. (eds.) *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organization*. Cambridge: Cambridge University Press.
- BEBBINGTON, J., BROWN, J. & FRAME, B. 2007a. Accounting technologies and sustainability assessment models. *Ecological Economics*, 61, 224-236.
- BEBBINGTON, J., GRAY, R., THOMSON, I. & WALTERS, D. 1994. Accountants attitudes and environmentally- sensitive accounting. *Accounting and Business Research*, 24, 109- 120.
- BEBBINGTON, J., LARRINAGA, C. & MONEVA, J. M. 2007b. Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 337-361.
- BECKER, M. C. 2004. Organisational routines: a review of the literature. *Industrial and Corporate Change*, 13.
- BELAL, A. & OWEN, D. L. 2015. The rise and fall of stand-alone social reporting in a multinational subsidiary in Bangladesh: A case study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28, 1160-1192.
- BELAL, A. R. 2002. Stakeholder accountability or stakeholder management: a review of UK firms' social and ethical accounting, auditing and reporting (SEAAR) practices. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9, 8-25.
- BORGLUND, T., DE GEER, H. & HALLVARSSON, M. (eds.) 2009. *Värdeskapande CSR. Hur företag tar socialt ansvar.*, Sweden, Falun: Nordstedts akademiska förlag.
- BORGLUND, T., DE GEER, H., SWEET, S., FROSTENSON, M., LERPOLD, L., NORDBRAND, S., SJÖSTRÖM, E. & WINDELL, K. 2012. *CSR. Corporate*

social responsibility. En guide till företags ansvar, Stockholm, Sanoma Utbildning.

- BORGLUND, T., FROSTENSON, M. & WINDELL, K. 2010. Increasing responsibility through transparency? A study of the consequences of new guidelines for sustainability reporting by Swedish state- owned companies. *Regeringskansliet*.
- BOUDREAU, M.-C. & ROBEY, D. 2005. Enacting Integrated Information Technology: A Human Agency Perspective. *Organization Science*, 16, 3-18.
- BROWN, H. S., DE JONG, M. & LEVY, D. L. 2009. Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 17, 571-580.
- BRYMAN, A. & BELL, E. 2007. *Business research methods*, New York, Oxford University press.
- BUHR, N. 2002. A structuration view on the initiation of environmental reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 17-38.
- BURNS, J. & SCAPENS, R. W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- CAMPBELL, D. 2000. Legitimacy theory or managerial reality construction? Corporate social disclosure in Marks and Spencer Plc corporate reports, 1969- 1997. *Accounting Forum*, 24, 80- 100.
- CARMELO, R. 2009. Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure Ratings by Spanish Listed Firms. *Journal of Business Ethics*, 88, 351-366.
- CARRUTHERS, B. G. 1995. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 313-328.
- CHO, C. H. 2009. Legitimation strategies used in response to environmental disaster: A French case study of Total SA's Erika and AZF incidents. *European Accounting Review*, 1, 33-62.
- CHO, C. H., LAINE, M., ROBERTS, R. W. & RODRIGUE, M. 2015. Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78-94.
- CHO, C. H., ROBERTS, R. W. & PATTEN, D. M. 2009. The language of US corporate environmental disclosure. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 431-443.
- CHRISTENSEN, L. T., MORSING, M. & THYSEN, O. 2013. CSR as aspirational talk. *Organization*, 20, 372- 393.
- CLATWORTHY, M. & JONES, M. J. 2003. Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives. *Accounting and Business Research*, 33, 171-185.

- CLEMENS, B., BAMFORD, C. E. & DOUGLAS, T. J. 2008. Choosing strategic responses to address emerging environmental regulations: size, perceived influence and uncertainty. *Business Strategy and the Environment*, 17, 493- 511.
- CZARNIAWSKA, B. 2007. *Shadowing: and other techniques for doing fieldwork in modern societies*, Köpenhamn, Danmark, Liber Copenhagen Business School Press Universitetsforlaget.
- CZARNIAWSKA, B. 2014. Why I think shadowing is the best field technique in management and organization studies. *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal*, 9, 90-93.
- DEEGAN, C. 2010. Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting. In: UNERMAN, J., BEBBINGTON, J. & O'DWYER, B. (eds.) *Sustainability accounting and accountability*. New York: Routledge.
- DEEGAN, C. & BLOMQUIST, C. 2006. Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 343-372.
- DEEGAN, C. & GORDON, B. 1996. A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. *Accounting & Business Research*, 26, 187-199.
- DEEGAN, C. & RANKIN, M. 1996. Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental protection authority. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9, 50- 67.
- DEEGAN, C., RANKIN, M. & TOBIN, J. 2002. An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983- 1997. A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 312- 343.
- DEEGAN, C. & UNERMAN, J. 2006. *Financial accounting theory: European edition*, McGraw-Hill Education.
- DEEGAN, C. & UNERMAN, J. 2011. *Financial accounting theory*, McGrawHill.
- DEY, C. 2007. Social accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, 423-445.
- DIMAGGIO, P. J. & POWELL, W. W. 1983. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. . *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- DOSI, G., NELSON, R. R. & WINTER, S. 2000. Introduction: the nature and dynamics of organisational capabilities. In: DOSI, G., NELSON, R. R. &

- WINTER, S. (eds.) *The nature and dynamics of organisational capabilities*. Oxford: Oxford University Press.
- DOWLING, J. & PFEFFER, J. 1975. Organizational legitimacy: Social values and organizational behaviour. *The Pacific Sociological Review*, 18, 122-136.
- DURDEN, C. 2008. Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 671- 694.
- EDGLEY, C. R., JONES, M. J. & SOLOMON, J. F. 2010. Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23, 232- 557.
- EGELS- ZANDÉN, N. 2010. *Managing responsibilities*. Doctoral, University of Gothenburg, School of business, economics and law.
- EISENHARDT, K. M. & GRAEBNER, M. E. 2007. Theory building from cases: opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*, 50, 25-32.
- ELKINGTON, J. 1997. *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*, Oxford, Capstone.
- EMIRBAYER, M. & MISCHÉ, A. 1998. What is agency? *American Journal of Sociology*, 103, 962-1023.
- ERIKSSON, P. & KOVALAINEN, A. 2010. *Qualitative Methods in Business Research*, London, the UK, SAGE.
- EU 2014. EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2014/95/EU om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=SV>.
- FELDMAN, M. S. 2000. Organizational Routines as a source of continuous change. *Organisation Science*, 11, 611- 629.
- FIG, D. 2005. Manufacturing amnesia: corporate social responsibility in South Africa. *International Affairs*, 81, 599- 617.
- FLICK, U., VON KARDOFF, E. & STEINKE, I. (eds.) 2004. *A companion to qualitative research*, London: Sage Publications Ltd.
- FLYVBJERG, B. 2006. Five misunderstandings about case- study research. *Qualitative Inquiry*, 12, 219- 245.
- FORTANIER, F., KOLK, A. & PINKSE, J. 2011. Harmonization in CSR Reporting. *Management International Review*, 51, 665-696.
- FRIEDMAN, L. A. & MILES, S. 2006. *Stakeholders. Theory and practice.*, New York, Oxford University Press.
- FROSTENSON, M., HELIN, S. & SANDSTRÖM, J. 2012. Hållbarhetsredovisning. Grunder, praktik och funktion. Malmö: Liber AB.

- FROSTENSON, M., HELIN, S. & SANDSTRÖM, J. 2013. Hållbarhetsredovisning i svensk detaljhandel. Roll, relevans och nytta. Handels utvecklingsråd.
- FÖRENTA NATIONERNA 2008. *United nation conference on trade and development. Guidance on corporate responsibility indicators in annual reports*, [Online]. Available: www.unctad.org [Accessed February 27 2012].
- GAMSON, A. W. & MODIGLIANI, A. 1989. Media discourse and public opinion on nuclear power: A constructionist approach. *American Journal of Sociology*, 95, 1-37.
- GC & GRI 2013. Making the connection: Using the GRI G4 Guidelines to Communicate progress on the UN Global Compact Principles. In: (UNGC), A. B., (UNGC), S. B., (GRI), B. B. & (GRI), K. K. (eds.).
- GIBBINS, M., RICHARDSON, A. J. & WATERHOUSE, J. 1990. The Management of Corporate Financial Disclosure: Opportunism, Ritualism, Policies, and Processes. *Journal of accounting research*, 28, 121- 143.
- GIDDENS, A. 1984. *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*, University of California Press Barkeley and Los Angeles.
- GILLESPIE, E. 2008. Stemming the tide of 'greenwash'. *Consumer Policy Review*, 18, 79- 83.
- GOLD, R. L. 1958. Roles in sociological field observations. *Social Forces*, 217- 23.
- GRAHOVAR, M. 2012. *The role of corporate responsibility disclosure. For managing external expectation and pressure*. Licentiate Thesis, University of Gothenburg.
- GRAY, R. 2002. The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27, 687-708.
- GRAY, R., JAVAD, M., POWER, D., M. & SINCLAIR, D., C. 2001. Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension. *Journal of Business Finance and Accounting*, 28, 327- 356.
- GRAY, R., OWEN, D. & ADAMS, C. 1996. *Accounting & accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Hertfordshire, Prentice Hall Europe.
- GRAY, R., OWEN, D. & ADAMS, C. 2010. Some theories for social accounting?: A review essay and a tentative pedagogic categorisation of theorisations around social accounting. *Sustainability, Environmental Performance and Disclosures*.

- GREENING, D., W. & GRAY, B. 1994. Testing a model of organizational response to social and political issues. *The Academy of Management Review*, 37, 467- 498.
- GRI. 2000-2011. *RG Sustainability Reporting Guidelines. version 3.1* [Online]. Available: www.globalreporting.org [Accessed February 27 2012].
- GRI. 2013. *G4 sustainability reporting guidelines*. [Online]. Available: www.globalreporting.org [Accessed February 27 2012].
- GRI. 2015. *G4 Inside out- balanced reporting* [Online]. GRI. [Accessed 13 maj 2015].
- GUTHRIE, J. & PARKER, L. D. 1989. Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting & Business Research*, 19, 343-352.
- HAHN, R. & LÜLFS, R. 2014. Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies. *Journal of Business Ethics*, 123, 401-420.
- HEDBERG, B. & JÖNSSON, S. 1978. Designing semi- confusing informations systems for organizations in changing environments. *Accounting, Organizations & Society*, 3, 47- 64.
- HINES, R. D. 1988. Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations & Society*, 13, 251-261.
- HITLIN, S. & ELDER, G. H. 2007. Time, Self, and the Curiously Abstract Concept of Agency*. *Sociological Theory*, 25, 170-191.
- HOOGHIEMSTRA, R. 2000. Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27, 55-68.
- IHRÉN, N. 2012. Företag måste öka fokus på substans och transparens i hållbarhetsredovisningarna. *CSR i praktiken*.
- IIRC, I. R. I. C. 2013. Integrated reporting (IR). <http://integratedreporting.org>.
- ISLAM, M. A. & DEEGAN, C. 2010. Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing and sports retail companies. *Accounting & Business Research*, 40, 131-148.
- JORISSEN, A. & OTLEY, D. 2010. The management of accounting numbers: Case study evidence from the 'crash' of an airline. *Accounting and Business Research*, 40, 3-38.
- KEEBLE, J., J., TOPIOL, S. & BERKELEY, S. 2003. Using Indicators to Measure Sustainability Performance at a Corporate and Project Level. *Journal of Business Ethics*, 44, 149- 158.
- KOEHLER, D. A. 2001. Developments in health and safety accounting at Baxter International. *Eco- Management and Auditing*, 8, 229-239.
- KPMG. 2013. *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013* [Online]. [Accessed 23 Mars 2015].

- KVALE, S. & BRINKMANN, S. 2008. *Inter Views: learning the craft of Qualitative research interviewing*, London, Sage Publication.
- LAINE, M. 2009. Ensuring legitimacy through rhetorical changes?: A longitudinal interpretation of the environmental disclosures of a leading Finnish chemical company. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 1029-1054.
- LAMBERTON, G. 2005. Sustainability accounting--a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29, 7-26.
- LANGLEY, A. 1999. Strategies for theorizing from process data. *Academy of Management Review*, 24, 691- 710.
- LARRINAGA-GONZALEZ, C. & BEBBINGTON, J. 2001. Accounting change or institutional appropriation? -A case study of the implementation of environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 269-292.
- LARRINAGA-GONZÁLEZ, C., CARRASCO-FENECH, F., CARO-GONZÁLEZ, F. J., CORREA-RUÍZ, C. & MARÍA PÁEZ-SANDUBETE, J. 2001. The role of environmental accounting in organizational change -An exploration of Spanish companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14, 213-239.
- LIESEN, A., HOEPNER, A. G., PATTEN, D. M. & FIGGE, F. 2015. Does stakeholder pressure influence corporate GHG emissions reporting? Empirical evidence from Europe. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28, 1047-1074.
- LINDBLOM, C. K. 1994. The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Critical perspectives on accounting conference*. New York, NY.
- LYON, T. P. & MAXWELL, J. W. 2011. Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit. *Journal of economics & management strategy*, 20, 3-41.
- MANETTI, G. & TOCCAFONDI, S. 2011. The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance. *Journal of Business Ethics*, 107, 363-377.
- MANNETI, G. & TOCCAFONDI, S. 2012. The role of stakeholders in sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 107, 363-377.
- MANSON, J. 1996. *Qualitative Researching*, London, SAGE publications.
- MARGERISON, J. 2015. *Accountability in the context of civilization change in China*. Doctoral thesis, De Montfort University.
- MEDLIN, C. J. 2004. Interaction in business relationships: A time perspective. *Industrial Marketing Management*, 33, 185-193.

- MERCER, M. 2004. How Do Investors Assess the Credibility of Management Disclosures? *Accounting Horizons*, 18, 185-196.
- MEYER, J. W. & ROWAN, B. 1977. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony *The American journal of sociology*, 83, 340- 363.
- MORSING, M. & SCHULTZ, M. 2006. Corporate social responsibility communication: stakeholder information, response and involvement strategies. *Business Ethics: A European Review*, 15, 323- 338.
- NATURVÅRDSVERKET. 2015. *Internationella miljökonventioner* [Online]. www.naturvardsverket.se. [Accessed 14 oktober 2015].
- NEU, D. 1992. The social construction of positive choices. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 223-237.
- NEU, D., WARSAME, H. & PEDWELL, K. 1998. Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports *Accounting, Organizations & Society*, 23, 265-282.
- O'DONOVAN, G. 2002. Environmental disclosures in the annual report. Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 344- 371.
- O'DWYER, B. 2005. The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 279-296.
- O'DWYER, B. 2001. The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting. *Business Ethics: A European Review*, 10, 27- 39.
- O'DWYER, B. 2002. Managerial perceptions of corporate social disclosure. An Irish story. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 406-436.
- O'DWYER, B. 2005. The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 279-296.
- OLIVER, C. 1991. Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16, 145-179.
- ORLIKOWSKI, W. J. 2000. Using Technology and Constituting Structures: A Practice Lens for Studying Technology in Organizations *Organisation Science*, 11, 404- 428.
- ORLIKOWSKI, W. J. & BARLEY, S. R. 2001. Technology and institutions: What can research on information technology and research on organizations learn from each other? *MIS Quarterly*, 25, 145- 165.
- OWEN, D. 2005. CSR after Enron: A Role for the academic accounting profession? *European Accounting Review*, 14, 395-404.

- PATTEN, D. M. 1991. Exposure, Legitimacy, and Social Disclosure. *Journal of Accounting & Public Policy*, 10, 297-308.
- PATTEN, D. M. 1992. Intra- industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory. *Accounting, Organizations & Society*, 17, 471-475.
- PATTON, E. & APPELBAUM, S. H. 2003. The case for case studies in management research. *Management Research News*, 26, 60- 71.
- PORTER, M. E. & KRAMER, M. R. 2006. Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review*. Harvard Business School Publication Corp.
- REGERINGSKANSLIET 2011. Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande.
- ROBERTS, R. W. 1992. Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 595-612.
- RYAN, B., SCAPENS, R. W. & THEOBLAD, M. 2007. *Research Method and Methodology in finance and accounting (2nd edition)*, London, Thomson.
- SEARCY, C., MCCARTNEY, D. & KARAPETROVIC, S. 2008. Identifying priorities for action in corporate sustainable development indicator programs. *Business Strategy and the Environment*, 17, 137-148.
- STUBBS, W., HIGGINS, C. & MILNE, M. 2012. Why do companies not produce sustainability reports? *Business strategy and the environment*.
- TAGESSON, T., BLANK, V., BROBERG, P. & COLLIN, S.-O. 2009. What explains the extent and content of social and environmental disclosures on corporate websites: a study of social and environmental reporting in Swedish listed corporations. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 16, 352-364.
- THORADENIYA, P., LEE, J., TAN, R. & FERREIRA, A. 2015. Sustainability reporting and the theory of planned behaviour. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28, 1099-1137.
- TILLING, M. V. & TILT, C. A. 2009. The edge of legitimacy. Voluntary social and environmental reporting in Rothmans' 1956- 1999 annual reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23, 55-81.
- TRI SETYORINI, C. & ISHAK, Z. 2012. Corporate Social and Environmental Reporting: A Case of Mimetic Isomorphism. *American International Journal of Contemporary Research* 2.
- TROTMAN, K. T. & BRADLEY, G. W. 1981. Associations between social responsibility disclosure and characteristics of companies. *Accounting, Organizations and Society*, 6, 355-362.

- VECKANS AFFÄRER 2015. Därför halveras värdet på världens största biltillverkare. *Veckans affärer*. [online [www.va..se](http://www.va.se)]: VA.se/direkt.
- WALDEN, W. D. & SCHWARTZ, B. N. 1997. Environmental Disclosures and Public Policy Pressure. *Journal of Accounting & Public Policy*, 16, 125-154.
- WANDERLEY, L., LUCIAN, R., FARACHE, F. & DE SOUSA FILHO, J. 2008. CSR Information Disclosure on the Web: A Context-Based Approach Analysing the Influence of Country of Origin and Industry Sector. *Journal of Business Ethics*, 82, 369-378.
- YIN, R. K. 2003. *Case study research: Design and method. Third edition*, California, Sage Publications, Inc.
- ZENG, S. X., XU, X. D., YIN, H. T. & TAM, C. M. 2012. Factors that Drive Chinese Listed Companies in Voluntary Disclosure of Environmental Information. *Journal of Business Ethics*, 109, 309-321.

