



GÖTEBORGS UNIVERSITET

HANDELSHÖGSKOLAN

Organisatorisk förändring i respons till CSRD

-En casestudie av ett globalt industribolag

Kandidatuppsats inom Redovisning FEK335
Vårterminen 2023
Författare: Axel Slunga & Fredrik Staffas
Handledare: Svetlana Sabelfeld

Förord

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Svetlana Sabelfeld, som har bidragit med kritik, ovärderlig vägledning och entusiasm för ämnet under uppsatsskrivandets gång. Vi vill även tacka samtliga respondenter på SKF som har ställt upp på intervjuer och delgivit information om deras arbete och erfarenheter av hållbarhetsredovisning. Avslutningsvis vill vi även tacka våra opponenter för värdefull kritik och feedback på uppsatsen.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Juni 2023

Axel Slunga

Fredrik Staffas

Abstract

Title: Organizational change as a response to CSRD -a case study of a global industrial company

Authors: Axel Slunga & Fredrik Staffas

Level: Bachelor thesis, final assignment for Bachelor degree in Business Administration and Corporate Sustainability

Supervisor: Svetlana Sabelfeld

Date: 2023/05/28

Purpose: The purpose of this work is to examine, with a focus on sustainability reporting, which organizational changes are taking place within a large multinational company (SKF) in response to a new regulation.

Method: Qualitative research with a case study approach, data collection was carried out through a total of three semi-structured in depth interviews, with additional information acquired through documents and other public information.

Result: The study has shown that the organization has previously developed its ways of collecting and communicating sustainability information. Which can be explained through the Legitimacy theory, Institutional theory as well as Organizational learning. In the case of SKF, the directives are a strong driving force for bringing about change today, but historically the work has developed to a large extent without directives and laws being required.

Conclusion: The study has shown that directives can be an effective approach to achieve change. The implication is that strict regulatory requirements for organizations results in them meeting the same criteria, regardless of whether they are reactive or proactive.

Contribution: The study's practical implication lies in its relevance to decision makers and regulatory bodies. They can gain insights from companies' implementation of various frameworks and requirements over time by observing how large companies modify existing routines and adopt structural changes to meet new requirements.

Suggestions for future research: Examine the implementation after 2025 to compare organizational expectations with actual outcomes, by repeating interviews and evaluating how the implementation of sustainability reporting was carried out. Another possible research direction is to examine companies that do not have as developed sustainability reporting and thus lack experience in adapting to new directives.

Key words: Sustainability reporting, Organizational change, CSRD

Sammanfattning

Titel: Organisatorisk förändring i respons till CSRD: En casestudie av ett globalt industriföretag

Författare: Axel Slunga & Fredrik Staffas

Nivå: Examensarbete på grundnivå (kanidatuppsats) i företagsekonomi och uthålligt företagande.

Handledare: Svetlana Sabelfeld

Datum: 2023/05/28

Syfte: Syftet med detta arbete är att med fokus på hållbarhetsrapportering undersöka vilka organisatoriska förändringar sker inom ett stort multinationellt företag (SKF) i respons till en ny reglering.

Metod: Kvalitativ metod genom en fallstudie, datainsamling genomfördes genom totalt tre semistrukturerade djupgående intervjuer, med ytterligare information inhämtad genom dokument och annan offentlig information.

Resultat: Studien har visat att organisationen har utvecklat sina sätt att samla in och kommunicera hållbarhetsinformation. Vilket kan förklaras genom legitimitetsteorin, institutionell teori samt organisatoriskt lärande. I SKFs fall är direktiven en stark drivkraft för att få till förändring idag, men historiskt har arbetet utvecklats i stor utsträckning utan att direktiv och lagar har krävts.

Slutsats: Studien har visat att nya direktiv kan vara ett ändamålsenligt tillvägagångssätt för att skapa förändring. Implikationen är att hårda regulatoriska krav medför att organisationer oavsett reaktiva eller proaktiva uppfyller samma kriterier.

Bidrag: Studiens praktiska implikation ligger i dess relevans för beslutsfattare och tillsynsorgan. De kan få insikter från företags implementering av olika ramverk och krav över tid genom att observera hur stora företag modifierar befintliga rutiner och antar strukturella förändringar för att möta nya krav.

Förslag till framtida forskning: Granska implementeringen efter 2025 genom att upprepa intervjuer och utvärdera hur implementeringen av hållbarhetsrapporteringen genomfördes för att jämföra organisationens förväntningar med faktiska utfall. En annan möjlig forskningsinriktning är att undersöka företag som inte har lika utvecklad hållbarhetsredovisning och därmed saknar erfarenhet av att anpassa sig till nya direktiv.

Nyckelord: Hållbarhetsrapportering, Organisatorisk förändring, CSRD

Innehållsförteckning

1. Introduktion.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Syfte.....	2
1.4 Frågeställningar.....	2
1.5 Avgränsningar.....	3
2. Referensram.....	3
2.1 Obligatoriska krav för hållbarhetsrapportering.....	3
2.1.1 NFRD.....	4
2.1.2 CSRD.....	4
2.2 Frivilliga ramverk för hållbarhetsrapportering.....	5
2.2.1 Global Reporting Directive (GRI).....	5
2.2.2 Integrated Reporting.....	6
2.3 Implementeringen av hållbarhetsredovisningsramverk: teoretiska perspektiv.....	7
2.3.1 The sustainability phase model- Att vara en reaktiv eller proaktiv organisation.....	8
2.3.2 Isomorfism som driver implementeringen.....	10
2.3.3 Legitimitet som driver implementeringen.....	12
2.3.4 Organisatoriskt lärande till följd av utvecklingen inom hållbarhetsrapportering.....	13
2.4 Analysmodell för implementeringen av hållbarhetsredovisning i praktiken.....	15
3. Metod.....	16
3.1 Forskningsansats.....	16
3.2 Val av företag och respondenter.....	17
3.3 Datainsamling.....	17
3.3.1 Intervjuguide.....	18
3.4 Analys.....	19
3.5 Etik.....	19
3.6 Diskussion av metod.....	19
4. Caset SKF.....	20
5. Empiri och analys.....	22
5.1 Reaktiva och proaktiva ansatser i arbete med hållbarhetsredovisning.....	22
5.2 Isomorfism som driver utvecklingen av hållbarhetsredovisning.....	24
5.3 Legitimitet som driver utvecklingen av hållbarhetsredovisning.....	26
5.4 Organisatoriskt lärande.....	27
6. Diskussion och slutsatser.....	30
6.1 Frågeställning 1.....	30
6.2 Frågeställning 2.....	31
6.3 Frågeställning 3.....	32
6.4 Studiens bidrag, begränsningar samt förslag till framtida forskning.....	33
7. Källor.....	35
8. Bilagor.....	41

1. Introduktion

I detta kapitel introduceras ämnet uppsatsen behandlar, samt en problemformulering som specificerar vilken del av forskningsområdet som analyseras. Sedan formuleras rapportens syfte och följande frågeställningar samt de avgränsningar som gjorts.

1.1 Bakgrund

För att visa ansvar och redogöra för ekonomi-, miljö- och social påverkan har företag under en längre tid upprättat hållbarhetsrapporter. Rapporterna är tänkta att ge stöd till företag att framstå mer ansvarsfulla och visa på transparens (Cho et al. 2015; Rimmel, 2020). Rapporteringen kan även ses som en strategi för att tillgodose samhällets krav och ett sätt för företag att införskaffa, upprätthålla samt reparera sin legitimitet (Pigatto et al, 2022). Företag kan också känna ett behov av att ta itu med och hantera hållbarhetsrapporteringen på grund av olika sorters tryck från externa parter (allmänhetens tryck, medias tryck, trycket från företagets intressenter, politiskt tryck och marknadens tryck) men även för de uppfattade möjligheterna (företagets rykte, konkurrensfördelar, politiska och marknadsmässiga fördelar) som företaget får av att hållbarhetsrapportera (Burritt & Schaltegger, 2010).

EU:s direktiv för icke-finansiell rapportering (NFRD) tillkom för att kommissionen ansåg att det fanns ett behov av att öka öppenheten kring den sociala och miljörelaterade informationen från företag. Tillhandahållandet av denna information är en viktig aspekt i att skapa en förändring mot en global hållbar ekonomi. Informationen ska vara konsekvent och jämförbar och ska infinna sig i en upprättad årlig rapport som företagen producerar tillsammans med beskrivningar av policys samt resultat och risker kopplade till relevanta hållbarhetsfrågor (EU, 2014). NFRD har benämnts som ett försök att harmonisera och förstärka rapportering inom ekonomiska, sociala samt miljörelaterade aspekter genom att etablera minimikrav och göra dessa obligatoriska (La Torre et al, 2020).

Företag är vanligtvis resistent mot förändring. Det behövs oftast att företagen blir tvingade till förändring genom någon form av ”kick” eller en typ av störning i deras miljö (Laughlin, 1991). Institutionella faktorer har visat sig vara den primära drivkraften till organisatorisk förändring (Norbäck & Wedlin, 2020) vilket då gör lagar och direktiv till ett effektivt verktyg för att skapa förändring (Lozano 2015; Blum-Kusterer & Hussain, 2001). Införandet av NFRD ansågs vara en stor förändring för företagens arbete kring rapportering och förutsågs leda till förändringar genom att företag behövde införskaffa sig nya kompetenser och

färdigheter inom området (Doni et al, 2020). Direktivet införde även ett systemskifte i hållbarhetsrapporteringen, då rapportering gick från ett arbete baserat på volontära grunder till ett obligatoriskt moment inom företagen. Direktivet kan ses som effektivt till att skapa förändring, då det utifrån skiftet och införandet av nya krav skapade både en förbättring men även en ökning av hållbarhetsrapportering (Doni et al, 2020; Di Tullio et al, 2020).

EU har genomfört en utredning för att uppdatera kraven i NFRD då det ansågs finnas en brist på precision i de nuvarande kraven och att det skapade svårigheter för företag att veta vad de ska rapportera om. Ytterligare syfte med ändringen är att jämställa hållbarhetsinformation till samma status som den finansiella informationen. Detta innebär att den ska kunna vara jämförbar med andra bolag, ska omfattas av revision och ska förmedla rätt information till rätt användare (ex. investerare) om företagets risker när det kommer till de globala hållbarhetsproblemen (EU, 2021). Det nya uppdaterade direktivet ”corporate sustainability reporting directive” (CSRD) kommer ytterligare förändra hur företag rapporterar, genom att exempelvis introducera nya områden som krav på dubbel väsentlighetsanalys (double materiality) (EU, 2022).

1.2 Problemformulering

Mot denna bakgrund finns det möjlighet att ytterligare utforska hur förändring i direktiv och lagar påverkar företagen i deras interna arbete. Eftersom institutionella faktorer är en starkare drivkraft till förändring för att få företagen att skapa sig legitimitet (Norbäck & Wedlin, 2020) kommer nya direktiv som CSRD att driva på organisatorisk förändring. Att CSRD ställer högre krav på hållbarhetsrapportering kan innebära nya arbetssätt och rutiner för hållbarhetsrapportering i praktiken. Eftersom CSRD ännu inte har trätt i kraft vid skrivandet av denna uppsats och standarderna fortfarande revideras, är det svårt för både företag och forskning att förutspå vilka organisatoriska förändringar som kommer att krävas för att uppfylla de nya kraven. Av denna anledning är det av intresse att se hur en organisation har arbetat med tidigare direktiv och regelverk för att se hur företag förbereder sig inför den nya lagförändringen. Uppsatsen kan ytterligare bidra med underlag för de institutionella drivkrafter som orsakar organisatorisk förändring.

1.3 Syfte

Syftet med detta arbete är att med fokus på hållbarhetsrapportering undersöka vilka organisatoriska förändringar sker inom ett stort multinationellt företag (SKF) i respons till en ny reglering.

1.4 Frågeställningar

För att besvara syftet har följande frågeställningar framtagits. Dessa har som funktion att öka förståelsen för arbetet inom hållbarhetsrapportering som sker inom en organisation och hur det har utvecklats i relation till tidigare direktiv och krav. Med en bredare kunskap om utvecklingen av arbetet med hållbarhetsrapportering kan förståelsen för potentiella framtida insatser öka och analyseras utifrån organisationens situation.

- Hur har tidigare arbete med hållbarhetsrapportering skett inom SKF och finns det några förändringar i arbetet före och efter olika direktiv?
- Vilka faktorer driver förändringar i hållbarhetsredovisningspraktik?
- Hur förbereder sig SKF inför en ny reglering (CSRD) och finns det några ytterligare organisatoriska förändringar och arbetssätt?

1.5 Avgränsningar

Den första avgränsningen var att fokusera på ett företag, dels för att få en djupare förståelse, men också på grund av den begränsade tidsperiod forskningen bedrevs. En kvalitativ metod ansågs lämplig på grund av att det inte finns några färdiga rapporter att studera upprättade enligt CSRD samt att syftet med forskningen kan besvaras med en kvalitativ ansats. Forskningen begränsades till ett fåtal respondenter då den bredd av information intervjuerna resulterade i ansågs tillräckliga för att nå ett resultat att kunna dra slutsatser från. Teoretiska avgränsningar gjordes baserat på tidigare forskningsresultat och teorier särskilt lämpade för att se organisatorisk förändring och företags hållbarhetsarbete relaterat till redovisning.

2. Referensram

I detta kapitel introduceras studiens referensram vilken ligger till grund för analysen av det empiriska materialet. I följande underrubriker behandlas centrala begrepp, reglering, internationella ramverk och teorier inom hållbarhetsarbete och redovisning.

2.1 Obligatoriska krav för hållbarhetsrapportering

Hållbarhetsrapportering är en process som syftar till att mäta och kommunicera en organisations prestationer inom områdena ekonomi, miljö och socialt ansvarstagande. Genom hållbarhetsrapportering kan företag och organisationer redovisa sina insatser och resultat när det gäller att främja hållbar utveckling och minimera negativ påverkan på planeten och samhället. Begreppet "Alphabetic soup" inom hållbarhetsrapportering hänvisar till det breda utbudet av olika standarder, ramverk och riktlinjer som för närvarande existerar på marknaden i det regulatoriska landskapet. Dessa standarder och ramverk utvecklas ofta av olika organisationer med olika mål och prioriteringar, och som ett resultat kan de vara svåra för företag och investerare att navigera och jämföra (KPMG, 2021).

Metaforen "soup" syftar på det faktum att den omfattande mängden standarder och ramverk kan upplevas överväldigande i det regulatoriska landskapet. Några exempel på de många olika ESG-rapporteringsstandarder och ramverk inkluderar Global Reporting Initiative (GRI), Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) och många andra.

Även om förekomsten av flera standarder och ramverk kan ge företag och investerare större flexibilitet och valmöjlighet när det gäller att rapportera om ESG (Environmental, Social & Governance) frågor kan det också skapa förvirring och inkonsekventa resultat. Allt fler studier och experter hävdar att större standardisering och harmonisering av ESG-rapportering behövs för att förbättra transparens, jämförbarhet och ansvarsskyldighet inom denna del av området företagsrapportering.

2.1.1 NFRD

År 2014 godkände Europaparlamentet och rådet ett nytt direktiv, Non-Financial Reporting Directive (NFRD), vilken har som syfte att förbättra företags rapportering av miljörelaterad och social information. Detta initiativ är en del av EU:s bredare strävan att främja hållbar

ekonomi. Syftet med direktivet är att ge intressenter en mer fullständig bild av företagens påverkan på samhället och att öka transparensen. En ökad transparens kan bidra till att öka konsumenters och investerares förtroende och därigenom möjliggöra för fler miljövänliga investeringar (EU, 2014).

2.1.2 CSRD

CSRD är en vidareutveckling av NFRD som har antagits av EU och trädde i kraft den 5 januari 2023 för att i framtiden införas i Sverige. CSRD syftar till att företag ska erhålla jämförbara, standardiserade mätningar på hållbarhet (Europeiska kommissionen, u.å).¹

CSRD kräver att företag rapporterar enligt nya gemensamma hållbarhetsstandarder, till skillnad från NFRD där företag frivilligt kunde välja vilka standarder, ramverk och riktlinjer de ville använda. De nya gemensamma standarderna som följer av CSRD benämns som European Sustainability Reporting Standards (ESRS) och upprättas av European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (Doni et al., 2020).

ESRS-standarderna kräver att informationen ska vara verifierbar, förståelig, relevant, jämförbar samt redovisas på ett trovärdigt sätt. EFRAG har redan presenterat ett första utkast på tolv standarder som förväntas antas i slutet av juni 2023 (EFRAG, u.å). Utkasten täcker miljöfrågor, sociala frågor samt företagsstyrning och ska kompletteras med sektorspecifika standarder. Standarderna är designade för att vara kompatibla med EU:s bestämmelser om hållbarhet och däribland taxonomin. ESRS-standarderna är även framtagna med hjälp av redan existerande redovisningsramverk och särskilt utifrån GRI, men kan om nödvändigt innehålla mer omfattande krav för att möta EU:s hållbarhetsmål. I sammanhanget betonas att standardernas införande kommer att kräva en betydande förändring i företagets rapportering och redovisning av hållbarhetsinformation (Europeiska Parlamentet, 2022).

¹ De företag som omfattas av direktivet är främst de som redan omfattas av NFRD, det vill säga företag som uppfyller minst två av följande kriterier: fler än 250 anställda, minst 40 miljoner euro i nettoomsättning och mer än 20 miljoner euro i balansomslutning. Utöver detta omfattas icke-EU företag med en nettoomsättning över 150 miljoner Euro inom EU (Direktiv 2022/2464). CSRD ställer inga nya rapporteringskrav på små företag förutom de med värdepapper noterade på reglerade marknader, och för att underlätta för små och medelstora företag kan de rapportera enligt förenklade standarder (Europeiska kommissionen, u.å).

2.2 Frivilliga ramverk för hållbarhetsrapportering

I följande delkapitel skildras två centrala internationella ramverk inom hållbarhetsarbete och redovisning.

2.2.1 Global Reporting Directive (GRI)

Sedan 2008 är det obligatoriskt för statliga bolag i Sverige att rapportera sitt hållbarhetsarbete enligt Global Reporting Initiative (GRI). Att icke statliga företag frivilligt använt GRI för att producera hållbarhetsinformation kan ses som en effekt av att GRI blev ett obligatoriskt krav för statliga bolag, och skapade ett föredöme (Borglund et al., 2010). Således utvecklades hållbarhetsrapporteringen från ostrukturerade enstaka delar av information till omfattande hållbarhetsrapporter baserade på GRIs riktlinjer med syftet att ge intressenter en grundläggande förståelse för företagets miljö- och hållbarhetsprestanda. GRI blev därmed ett välkänt ramverk för hållbarhetsrapportering och har vunnit globalt erkännande (Caron & Turcotte, 2009). Enligt GRI har 78% av världens 250 största företag använt GRI:s riktlinjer vid upprättandet av sin hållbarhetsrapportering (GRI).

GRI:s syfte är att skapa en enhetlig metod för att presentera hållbarhetsredovisning som uppnår samma nivå som den finansiella rapporteringen vad gäller jämförbarhet, granskning och allmän acceptans. Genom att följa GRI:s riktlinjer kan företag förbättra transparensen och tillförlitligheten i sin hållbarhetsrapportering och underlätta för intressenter att göra jämförelser och utvärdera företagets hållbarhetsprestanda. Det ökande användandet av GRI som standard för hållbarhetsrapportering kan delvis förklaras av dess potential att främja benchmarking och bidra till organisationers rykte och konkurrensfördelar genom dess flexibilitet och globala räckvidd. Rapporterna kan användas för att stödja etisk investering, politisk positionering eller akademisk forskning och kan öka insikten i en organisation genom både intern och extern rapportering.

Det har framförts kritik mot GRI, bland annat att det främst fokuserar på organisationens interna prestanda och att riktlinjerna ger utrymme för egna tolkningar av regelverket, vilket försvårar jämförbarheten. Det finns heller inga krav på att all information måste inkluderas för att upprätta en rapport enligt GRI, och företagen måste inte redovisa varför de inte inkluderar alla delar av rapporten (Gray & Bebbington, 2007; Milne & Gray, 2013).

2.2.2 Integrated Reporting

Biondi et al. (2020) summerar det internationella ramverket för integrerad rapportering (Integrated Reporting Framework, IRF), vilket etablerades för att tillhandahålla vägledande principer och innehåll att inkludera i en integrerad rapport och förklara de grundläggande koncepten som ligger till grund för dem. Målet är att IRF ska bli den globala "normen för företagsrapportering" (IFRS Foundation, u.å) och att skapa större sammanhållning i rapporteringsprocessen genom att tillämpa principer och koncept.

Det reviderade Integrated Reporting -ramverket, som släpptes 2021, innehåller åtta innehållselement som föreslår vad företag ska redovisa i sina rapporter och sju vägledande principer för att hjälpa dem att förbereda och presentera en integrerad rapport (IFRS Foundation, 2021). Målen med integrerad rapportering är att öka ansvarighet och förvaltarens ansvar, stödja värdeskapande, kommunicera materiella frågor och förbättra informationen som är tillgänglig för innehavare av finansiellt kapital (IFRS Foundation, 2021).

Enligt Beck et al. (2017) kan efterlevnad av riktlinjer som GRI och integrerad rapportering (IR) också ge legitimitet åt företag. Dessa riktlinjer utvecklas för att omdefiniera och explicit uttrycka "sociala normer" avseende rapportering och speglar därmed samhällets auktoritet (Beck et al., 2017). Pigatto et al., (2023) menar också att en integrerad rapport kan hjälpa företag att bättre förstå och kommunicera sammankopplingen mellan finansiell och icke finansiell prestanda såväl som effekten av deras aktiviteter på den bredare ekonomin, samhället och miljön.

Reimsbach et al., (2018) utförde en experimentell studie om integrerad rapportering och försäkran om hållbarhetsinformation. Studien undersöker hur företags val av att presentera hållbarhetsinformation påverkar professionella investerares värdering av företagen när den antingen presenteras som integrerad rapportering eller presenteras som en separat försäkran om hållbarhetsinformation. Resultaten tyder på att företag som erhåller en försäkran av hållbarhetsinformation uppnår en högre grad av investeringsbeslut men effekten var svagare i de fall där hållbarhetsinformation var en integrerad del snarare än separerad. Forskarna tillskriver denna effekt till en kognitiv snedvridning i beslutsfattande då verifierad hållbarhetsinformation presenteras tillsammans med icke verifierad hållbarhetsinformation i samma rapport.

2.3 Implementeringen av hållbarhetsredovisningsramverk: teoretiska perspektiv

I detta delkapitel introduceras centrala teorier inom redovisning och organisationsteori som kan kopplas till utvecklingen och arbetet med hållbarhetsredovisning.

2.3.1 The sustainability phase model- Att vara en reaktiv eller proaktiv organisation

“The Sustainability Phase Model” (Bilaga 1) är en modell som beskriver företags utveckling i förhållande till hållbarhet, baserad på “waves of sustainability”. Frostenson (2015) beskriver en version av modellen bestående av sex faser: *Avfärdande*, *Icke mottaglig*, *Efterlevnad*, *Effektivitet*, *Strategisk proaktivitet* och den *Uthålliga organisationen*. Modellen ger en indikation på om företag agerar reaktivt, att ändra sitt arbetssätt utefter lagkrav eller påtryckningar eller proaktivt, att ha hållbarhet som en genomsyrande del av verksamheten.

Avfärdande och *icke mottagliga*, de två nedersta stegen, utgör “första vågen” i the sustainability phase model som beskrivs av Frostenson (2015). Dessa kännetecknas av företag som är ovilliga att förändra sitt arbetssätt och ser anpassningar till miljölagstiftningar som ett hot mot deras verksamhet.

Det tredje steget, *efterlevnad*, det första i den “andra vågen”, karaktäriseras av att finansiella och tekniska faktorer fortfarande dominerar affärsstrategier, men högre ledning söker att följa miljölagar och minimera företagets potentiella ansvar för handlingar som kan ha en negativ påverkan på miljön. Företag har börjat engagera sig i olika former av styrning, såsom partnerskap med statliga myndigheter och icke-statliga organisationer, för att eliminera de mest uppenbara miljöskadorna. Dessa åtgärder är särskilt inriktade på att undvika rättsliga åtgärder eller starka samhällsaktioner riktade mot företaget, medan mindre framträdande miljöproblem vanligtvis ignoreras.

Effektivitet är det fjärde steget i modellen och skiljer på så sätt att dålig miljöpraxis ses som en väsentlig källa till undvikbara kostnader. Ekologiska frågor som genererar kostnader granskas systematiskt i ett försök att minska kostnaderna och öka effektiviteten genom att eliminera avfall och genom att granska upphandlings-, produktions- och distributionsprocessen. För att uppnå detta kan företag anta systematiska ansatser som ISO 14001 och aktivt engagera sig i dem. Innovationer som kan leda till miljöproblem kan dock

övervägas, men endast om de kan minska eller eliminera undvikbara kostnader eller förbättra effektiviteten.

Det näst sista steget är *strategisk proaktivitet*. Proaktiva miljöstrategier som främjar ekologisk hållbarhet betraktas som en källa till strategiska affärsmöjligheter och ger företaget konkurrensfördelar. Produkter omformas för att minska materialflödet och öka andelen återvinningsbara material. Samtidigt utvecklas nya produkter och processer som kan ersätta befintliga miljöskadliga alternativ eller tillgodose nya samhällsbehov relaterade till hållbarhet, som till exempel skogsplantering och behandling av miljöfarligt avfall. Genom att vara ledande inom utvecklingen av miljövänliga produkter och processer strävar företaget efter att uppnå konkurrenskraftigt ledarskap och dra nytta av de affärsmässiga möjligheterna inom hållbarhet.

Den sista nivån i Sustainability Phase Model är den *uthålliga organisationen*. En sådan organisation har en heltäckande hållbarhetsstrategi som genomsyrar alla delar av verksamheten. Hållbarhet integreras i allt de gör och är en del av strategin att vara en marknadsledande aktör som driver samhällsförändringar och kan definieras som den hållbarhetsmässigt proaktiva organisationen.

Hållbarhetsrapportering som produkt kan argumenteras både som en reaktiv respons och som ett proaktivt initiativ. Företag är oftast resistent mot förändring och oftast behöver en slags ”kick” eller störning i deras miljö för att förändras (Laughlin, 1991), och lagar och direktiv kan vara en sådan (Lozano, 2015). Tidigare direktiv som NFRD kan ha skapat en reaktiv respons inom företag att börja producera hållbarhetsrapporter för att lägga sig i linje med de krav som ställs på dem. Företag kan också uppleva extern press från andra håll som exempelvis tryck från allmänheten, politiken och marknaden, eller bolagets intressenter att visa transparens och ta itu med hållbarhetsredovisningen (Burrill & Schaltegger, 2010). Denna respons kan således också kategoriseras som reaktiv.

Däremot kunde hållbarhetsrapportering tidigare, innan införandet av direktiv och lagar, kopplas till proaktivitet genom att företag kunde visa hur väl de kopplat hållbarhetsaspekter till sin verksamhet och strategi (Tilt, 2002). I dagsläget, när hållbarhetsrapportering är ett reglerat område, kan företag använda sig av proaktivitet inom sitt hållbarhetsarbete på andra sätt för att skapa värde. Chang (2015) menar på att proaktivitet inom CSR stärker företagets

kultur och förbättrar företagets ”gröna innovation” (green innovation). Författaren föreslår också att företag bör investera mer resurser i att utveckla proaktivt hållbarhetsarbete och inte bara arbeta för att uppfylla kraven i miljömässiga föreskrifter och lagar. Proaktivt CSR arbete har också visat sig skapa bättre intryck och respons bland konsumenter, då de anser att det är mer baserat på och drivet av interna värderingar inom organisationen, än reaktivt CSR som skapar motsatt effekt och bidrar till ett negativt intryck (Groza et al., 2011).

Modellen kan visualisera hur ett företags hållbarhetsarbete är prioriterat och om företaget har ett proaktivt förhållningssätt. Modellen innebär dock inte att ett företag nödvändigtvis måste förflytta sig stegvis i modellen, utan de kan istället hoppa över steg eller gå tillbaka genom att överge tidigare etablerad hållbarhetspraxis (Frostenson, 2015). På detta sätt kan CSRD vara en del av att både förflytta ett företag uppåt i faserna eller också vara en del av att säkerställa att de inte faller tillbaka och överger tidigare arbete. Att ett företag uppnår en högre nivå i modellen behöver dock inte innebära att de nödvändigtvis agerar mer proaktivt då att följa CSRD enbart innebär att följa lagen.

2.3.2 Isomorfism som driver implementeringen

Institutionell teori syftar till att förstå hur organisationer anpassar sig till och interagerar med den institutionella miljön i vilken de verkar (Rimmel & Jonäll, 2018). En central aspekt av denna teori är hur organisationer anpassar sig till de värderingar, normer och kulturer som råder i denna miljö för att uppnå legitimitet. Detta inkluderar att anta formella och informella regler, strukturer och praktiker som är etablerade i den institutionella miljön, samt att hantera eventuella motsättningar och konflikter som kan uppstå mellan olika institutionella krav och förväntningar. Teorin används ofta vid forskning i anknytning till redovisning och rapportering, där motiven varit att skapa förståelse för varför och hur redovisning och rapportering har blivit vad det är, eller inte är (Rimmel & Jonäll, 2018).

Institutionell teori utgår ifrån att företag växer ur och är ett resultat av hur människor konstruerar sin sociala verklighet. När människor interagerar med varandra skapas olika sätt att handla vilka förs vidare mellan kulturer och över tid. Med tiden utvecklas dessa beteenden till accepterade sätt att handla på eller förhålla sig till, och när en handling upprepas tillräckligt många gånger utvecklas en vana och till slut en oskriven regel eller norm (Higgins & Larrinaga, 2014; Rimmel & Jonäll, 2018).

Institutionell teori kan delas in i två huvuddimensioner, isomorfism och frikoppling (Deegan & Unerman, 2011). Isomorfism innebär att ett socialt ramverk uppstår till följd av att företag blir likartade då de efterliknar varandra.

Den första av tre sorters isomorfism är Tvingande isomorfism, vilken består av formella och informella krav från omgivningen, där kraven kan vara tvingande i form av lagar och regler uppsatta av staten eller någon liknande institution som företag är skyldiga att anpassa sig efter. Ett sådant exempel är lagstiftningen att statliga organisationer måste rapportera enligt GRI ramverket. Om dessa krav eller regler inte uppfylls kan det leda till sanktioner såsom böter. Informella krav från samhället där företaget är verksamt kan påverka företagets legitimitet beroende på om kraven uppfylls eller ej (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999).

Mimetisk isomorfism är en annan av de tre typerna av isomorfism i institutionell teori och beskriver en process som förekommer i situationer av osäkerhet och instabilitet, till exempel under ekonomisk kris eller när företag är nystartade. Processen innebär att det instabila företaget försöker efterlikna ett annat företag som anses stabilt och framgångsrikt, i syfte att minska osäkerheten och öka sin legitimitet. GRI lagstiftningen för statliga organisationer kan vara en bidragande faktor till att icke statliga företag tar efter att rapportera enligt samma standard och på så sätt uppnå legitimitet och stabilitet. Även IR kan vara en betydande faktor som adopteras, inspirerade av framgångsrika företag för att uppnå legitimitet i sin omgivning (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999).

Normativ isomorfism beskrivs som en process som präglas av professionalism. Det innebär att individer med liknande akademisk bakgrund och yrkeserfarenhet ofta har liknande förhållningssätt, tankegångar och attityder som de sedan för med sig till det företag de arbetar på. Genom denna process sprider sig en viss kultur och identitet som är typisk för en viss yrkeskategori eller utbildningsbakgrund, vilket kan leda till att företag som sysselsätter dessa individer anpassar sig till dessa normer för att upprätthålla sin legitimitet och trovärdighet (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999).

Anställda med en bakgrund inom organisationer med ett mer utvecklat hållbarhetsarbete, exempelvis inom GRI eller IR, kan alltså vara en del av att utveckla organisationens arbete

och etablera nya normer. Utöver detta utbildas även anställda i hållbarhetsredovisning och dess ramverk vilket innebär en högre grad av förståelse och möjligtvis högre grad av interaktion med andra anställda i samma bransch. På detta sätt kan normativ isomorfism ha en stor påverkan på företagens beteende och utformning av deras strukturer och processer. (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999).

Frikoppling är den andra huvuddimensionen inom institutionell teori, och innebär att företag kan skilja sin formella struktur från sina faktiska aktiviteter. Företag kan använda sin rapportering som en marknadsföringsstrategi, men detta behöver inte nödvändigtvis spegla deras faktiska aktiviteter eller praxis (Deegan & Unerman, 2011). Frikoppling kan förekomma på flera nivåer i företaget, till exempel på ledningsnivå. Det kan innebära att en formell struktur som iakttas av ledningen kan skilja sig från hur faktiska beslut och handlingar fattas på lägre nivåer i organisationen.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att institutionell teori utgör en tillämpbar metod för att förklara hur organisationer anpassar sig till och påverkas av sin institutionella omgivning. Genom teorin kan vi få en djupare förståelse för hur företag tolkar och bemöter traditionella förväntningar och sociala förändringar.

2.3.3 Legitimitet som driver implementeringen

Legitimitetsteorin är ett teoretiskt perspektiv som också hjälper att förstå varför ledande globala ramverk för hållbarhetsrapportering implementeras i företag. härstammar från Political Economy Theory, vilken länge har antagit att samhället, politiken och ekonomin är sammanlänkade (Gray et al., 1995; Deegan, 2014). Enligt denna teori regleras deras förhållande av ett "socialt kontrakt" (Deegan, 2014). Det sociala kontraktet består av förväntningarna som samhället har när det gäller hur en organisation ska bete sig (Deegan, 2010). I denna mening existerar organisationer endast när samhället anser dem vara legitima (Deegan, 2014).

Genom legitimitetsteori kan en rad redovisningsfrågor belysas, bland annat varför företag frivilligt lämnar redovisningsinformation (Frostenson, 2015). Deegan (2014) argumenterar att företag frivilligt lämnar ut social och miljömässig information i utbyte mot att deras aktiviteter kommer att uppfattas som legitima i samhället, det vill säga för att skapa och

upprätthålla organisatorisk legitimitet. Således är att frivilligt adaptera icke-finansiell rapportering en respons på intressenters förväntningar och deras krav på information för att ge legitimitet åt organisationer (O'Donovan, 2002).

Legitimitetsteorin kan också belysa varför företag redovisar på ett visst sätt och hur omgivningen tar emot ny redovisningspraxis (Frostenson, 2015). När en viss praxis eller aktivitet kollektivt uppfattas som legitim av samhället, institutionaliseras den och producerar informella normer (Bebbington et al., 2012). Mimetisk isomorfism, att organisationer imiterar andra organisationsstrukturer, motiverar också antagandet av praxis i organisationer (DiMaggio & Powell, 1983). Därför adapterar många företag frivilligt icke-finansiell rapportering för att få legitimitet eftersom andra företag gör det (Dumay et al., 2015).

Respons från påtryckningar av intressenter härstammar från ett behov av legitimitet. Genom detta fungerar mimetisk isomorfism som en tvingande kraft i det frivilliga antagandet av icke-finansiell rapportering (La Torre et al., 2018). La Torre et al., (2018) argumenterar vidare att EU-direktivet är ett konkret exempel på policyåtgärder som ingriper i stora företags icke-finansiella rapportering för att ge dem legitimitet. Företag erhåller därmed legitimitet genom att helt enkelt följa lagen.

2.3.4 Organisatoriskt lärande till följd av utvecklingen inom hållbarhetsrapportering

För att förstå hur organisatoriskt lärande kan ske används fem fokusområden identifierade av Wang och Ahmed (2003); fokus på kollektivt individuellt lärande; fokus på processer eller system; fokus på kultur; fokus på kunskapshantering; och fokus på kontinuerlig förbättring.

Fokus på kollektivt individuellt lärande baseras på att samtliga individer i en organisation agerar som agenter för det organisatoriska lärandet. Organisatoriskt lärande utvecklas då som resultat av beteendet och lärandet av dess människor och att organisationens kunskap är en kollektiv samling av varje persons individuella lärande och kunskap. Utifrån denna aspekt sker organisatorisk förändring om organisationens individer ansamlar ny kunskap som kan skapa nya förutsättningar för företaget.

Fokus på processer eller system ser på organisationer som system som lär sig. Organisatoriskt lärande är den process där organisationer förstår och hanterar deras erfarenheter och refereras

som system som processar information genom att skaffa, tolka, distribuera och lagra denna information inom organisationen. I detta synsätt inkorporerar en lärande organisation tre aspekter i sitt lärande; anpassning till sin miljö, lär sig ifrån sina egna människor, och bidrar med lärandet till den bredare gemenskap eller samhälle som organisationen tillhör.

Fokus på kultur har en stark betoning på att det kulturella perspektivet påverkar ett organisatoriskt lärande. Kultur agerar som en mekanism för att förstå och skapa mening samt formar värderingar. Kultur som oberoende och intern variabler har blivit ett kritiskt verktyg för att designa organisationer och bäst möjliggör utnyttjandet av dess kunskap och erfarenheter för att fastställa och uppnå önskade mål.

Fokus på kunskapshantering kan ses som parallellt koncept och synonymt med organisatoriskt lärande i den nya ekonomin. Organisatoriskt lärande förklaras som förändringen av kunskapsläget och involverar anskaffning, spridning, raffinering, skapande och implementering av kunskap. Målet är att skapa sig förmågan att utifrån ansamlad information av olika sorter kunna utnyttja denna kunskap samt skapa sig förmågan att utveckla insikter och kunskap för att applicera det på tidigare och framtida aktiviteter.

Fokus på kontinuerlig förbättring beskriver organisatoriskt lärande som ett tillstånd som konstant strävas efter och ska upprätthållas, det ska vara en kontinuerlig process mer än bara en produkt. Målet är att uppnå inkrementell innovation inom företaget genom effektiva inlärningsmekanismer för att uppnå tillståndet av kontinuerlig förbättring.

Alla dessa fokus överlappar varandra på något sätt och exkluderar inte varandra utifrån en teoretisk basis. Därför behövs en effektiv blandning av alla fokusområden för att uppnå lyckad och framgångsrik organisatoriskt lärande och måste blandas utifrån organisationens egna situation (Wang & Ahmed, 2003).

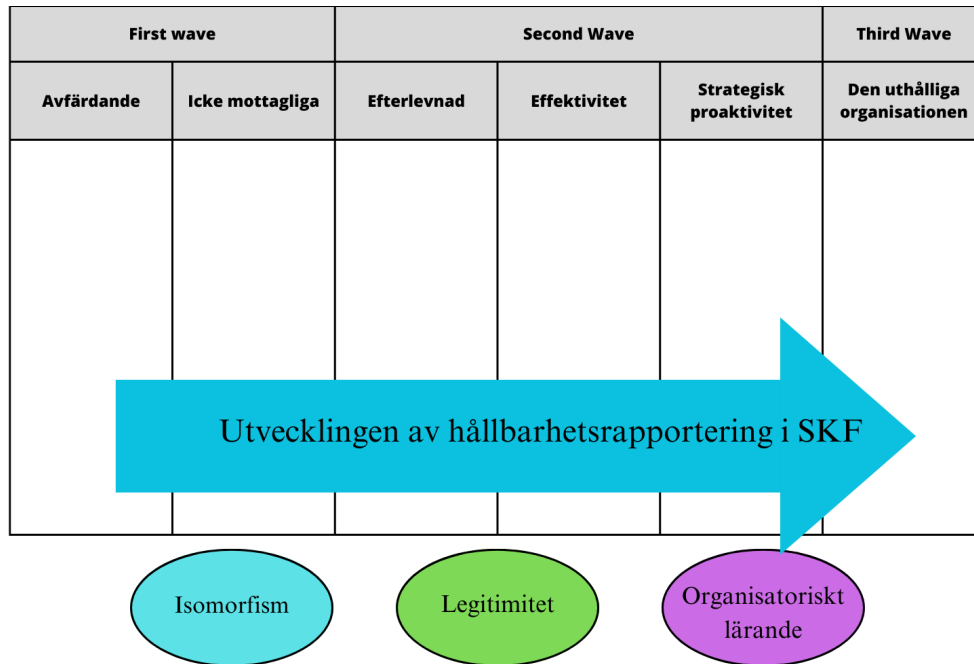
I takt med att extern press i form av direktiv och lagar eller press från intressenter har ökat, måste företag utveckla sitt hållbarhetsarbete och sin rapporteringsprocess. Ett exempel är hur denna externa press har bidragit till att företag utvecklats och implementerat bättre styrningssystem, datainsamlingsystem, rapporteringsmekanismer samt procedurer för revision (Adams, 2004). Införandet av direktivet NFRD innebar också stora förändringar för rapporteringsprocessen. Företag behövde utveckla nya kompetenser och färdigheter till organisationen för att besvara de krav som ställdes av direktivet och med det utvecklades det bättre informationssystem och datainsamling (Doni et al., 2020).

2.4 Analysmodell för implementeringen av hållbarhetsredovisning i praktiken

Med bakgrund från tidigare avsnitt kan vi observera hur utvecklingen av hållbarhetsrapportering har påverkats av olika faktorer. En viktig faktor är att det har funnits olika grader av kravställningar under tidigare stadier. Företag har tidigare valt att hållbarhetsrapportera för att erhålla legitimitet och senare för att följa lagkrav enligt NFRD. Nu står organisationer inför en övergång till CSRD och dess nya krav. Denna övergång innebär att organisationer behöver dra nytta av sin tidigare erfarenhet för att anpassa sig till de nya kraven.

Övergången mellan olika faser av hållbarhetsrapportering påverkas av olika faktorer som driver på processen. Samtidigt kräver dessa övergångar olika typer av organisatoriska förändringar för att möta de olika kravställningarna. För att kartlägga organisationens utveckling inom hållbarhetsrapportering har en tillämpning av Sustainability Phase Model genomförts (Bilaga 1). Modellen används vanligtvis för att visualisera hur ett företag prioriterar sitt hållbarhetsarbete och har därför lämpats som en analysmodell för att visa hur ett företag har utvecklats inom hållbarhetsrapportering. Utifrån empirin kommer teorin appliceras för att visualisera övergångarna mellan olika stadier och belysa de faktorer som ligger bakom organisatorisk förändring.

För att förstå vad som kan driva företag att utveckla sitt arbete inom hållbarhetsrapportering kommer tidigare teoretiska perspektiv användas för att identifiera faktorer som påverkar övergångarna mellan olika stadier. Dessa faktorer kan variera beroende på empirin och kan också kopplas till relevanta teorier såsom institutionell isomorfism, legitimitet och organisatoriskt lärande.



Modifierad version av sustainability phase model

2.4.1 Reflektion av analysmodell

Kritik kan framföras eftersom modellen ursprungligen är hämtad från en bok och inte har en större akademisk grund att stå på. Detta medför att modellen inte har granskats och diskuterats inom forskningen, vilket gör att dess tillförlitlighet inte är den mest gynnsamma, och inte har en teoretisk grund att stå på. Trots modellens underliggande brister anses den vara användbar för att visualisera utvecklingen av hållbarhetsrapportering, då dess ursprungliga syfte var av samma karaktär.

Genom att komplettera modellen med olika teoretiska perspektiv kan förståelsen för dynamiken kring organisatorisk förändring öka. Inkluderingen av institutionell isomorfism visar på hur företag anpassar sig till rådande normer, regler och praxis för att erhålla legitimitet i samhället. Likaså kan legitimitetsteori vara användbar för att förstå hur företag strävar efter att upprätthålla sin legitimitet och anseende genom hållbarhetsrapportering.

Genom att kombinera dessa teoretiska perspektiv med Sustainability Phase Model kan vi få en mer holistisk bild av drivkrafterna bakom organisatorisk förändring inom hållbarhetsrapportering. Detta kan bidra till att stärka vår analys och tolkning av empirin samt

ge en mer nyanserad bild av den dynamiken mellan företag och deras omgivning när det gäller hållbarhetsrapportering.

3. Metod

I metodavsnittet redogörs för de valda metodfrågorna för studien. Målet med metoden är att beskriva alla steg i forskningsprocessen som behövs för att besvara studiens frågeställningar. Här behandlas forskningsansatsen, val av studieobjekt, datainsamling och dataanalys.

3.1 Forskningsansats

Uppsatsen har som grund att öka förståelsen för organisatorisk förändring med en inriktning på hållbarhetsrapportering till följd av nya lagändringar och direktiv. För att hjälpa till att förstå företagets motiv och agerande så används olika teorier för att tolka den empiri som samlas in. Uppsatsen begränsar sig till endast ett företag vilket tillåter att ge en djupare förståelse för hur företag kan gå tillväga med organisatorisk förändring, men som har sina svagheter i att jämförelser mellan företag och deras reaktion till direktivet inte kan utföras. Implementering av hållbarhetsdirektiv (såsom CSRD) i redovisningspraktik är relativt nytt och därmed aktuellt för både den akademiska världen samt företag.

För att genomföra uppsatsens syfte så har en kvalitativ metod valts i form av en fallstudie (Yin, 2009). En fallstudie är en undersökning av en begränsad grupp för att få ett helhetsperspektiv och få så täckande information som möjligt och används ofta för att studera förändringar och processer (Patel & Davidson, 2019). Eftersom syftet är att observera den förändringsprocess som sker inom SKF till följd av de nya direktiven lämpar sig en kvalitativ metod för att besvara frågeställningarna. Genom att endast fokusera på ett företag och deras omställning inför de nya kraven kan en större helhetsbild av verksamheten och en djupare förståelse av utveckling av hållbarhetsredovisning i företaget skapas. Liknande fallstudier har tidigare genomförts inom redovisningsforskning gällande utvecklingen av hållbarhetsredovisning och integrerad rapportering i ett företag (Dillard & Layzell, 2014; Beck et al., 2017)

3.2 Val av företag och respondenter

Den empiriska datainsamlingen bestod delvis av intervjuer av anställda på SKF. Valet av respondenter föll på anställda som är djupt involverade i organisationens hållbarhetsrapportering och hållbarhetsarbete i allmänhet². Två av respondenterna har lång erfarenhet av hur arbetet har utvecklats till den mer omfattande rapporteringen som görs idag. Det strategiska valet av intervjupersoner och djupgående intervjuer kunde därmed säkerställa en omfattande förståelse av organisationens arbete med hållbarhetsrapportering. I och med bolagets storlek uppfyller SKF samtliga kriterier för företag som ska börja rapportera med de nya standarderna inom CSRD redan år 2025.

3.3 Datainsamling

För att förbättra tillförlitligheten och validiteten i datainsamlingen och analysen används triangulering. Enligt Hopper & Hoque (2006) används triangulering som en metod för att hantera metodologiska frågor inom redovisningsforskning. Genom att kombinera olika datakällor som intervjuer, dokument och webbinformation kan forskningen undersöka samma fenomen i olika sammanhang. Forskaren kan då få en mer omfattande förståelse för variationen i resultat och tolka dessa resultat på ett mer nyanserat sätt. Denna metod gör det möjligt att belysa komplexiteten i det studerade fenomenet och få en djupare förståelse för dess olika dimensioner.

Samtliga intervjuer genomfördes under april och maj, både på SKFs huvudkontor samt genom videosamtal och transkriberades. Intervjuerna designades som semistrukturerade med en låg grad av standardisering, då olika teman skulle beröras men den intervjuade hade all frihet att utforma svaren som hen önskade. Flera frågor kunde då formuleras under intervjuens gång för att få en djupare inblick i de olika svar som respondenterna gav. Motiveringen till detta var att få en djupare förståelse och lämna utrymme till respondenterna att faktiskt förklara hur de arbetar med hållbarhetsrapportering.

Dokumentanalysen bestod av en genomgång av de integrerade finansiella och icke-finansiella årsredovisningarna. Årsredovisningarna var utgångspunkten i att samla information om tidigare arbete med icke-finansiell information och för att se vilka standarder, direktiv och ramverk som SKF adapterat sitt arbete till.

² Tabell över respondenter återfinns i kapitel 5. Empiri och analys.

Webbinformationen bestod av information som presenterats på SKF:s webbplats för att se vad organisationen belyser i sin offentliga kommunikation. Bland detta undersöktes särskilt pressmeddelanden beträffande hållbarhetsmål och kommunikation gällande att uppnå globala hållbarhetsmål. Webbinformation och dokumentanalys var essentiell för trianguleringsprocessen då att få fler synvinklar på hållbarhetsarbetet kan både bekräfta och dementera respondenternas uppfattning och svar.

3.3.1 Intervjuguide

Inför intervjuerna upprättades en intervjuguide som underlag till intervjun, den innehöll basfrågor som skulle ge svar lämpade att ställa följdfrågor på (Bilaga 2). Intervjun inleddes med att uppmana respondenten att beskriva hur SKF arbetar med hållbarhet i större sammanhang, för att få en större bild av hur SKF förhåller sig till hållbarhet som ämne och för att få in den intervjuade på relaterade ämnen. Detta följdes senare av frågor om hållbarhetsrapportering och specifika frågor relaterade till CSRD, NFRD, samt GRI och andra ramverk, samt interna och externa drivkrafter bakom utvecklingen av hållbarhetsredovisningen på SKF över tid.

Arbetsuppgifterna mellan författarna delades upp inför intervjun, då en var intervjuledare och höll i konversationen med respondenten, medan den andra tog anteckningar på det som ansågs som viktiga svar för att sedan kunna ställa relevanta följdfrågor.

3.4 Analys

Efter den initiala genomgången gick forskarna igenom datan och sökte efter likheter och skillnader. Genom en process av jämförelse och kontrastering utifrån analysmodellen identifierades teman och underkategorier som återspeglade respondenternas upplevelser och perspektiv. De olika faserna i modellen tillämpades på svaren och en konsensus nåddes genom diskussioner mellan forskarna, vilket bidrog till att stärka validiteten och tillförlitligheten hos identifierade teman. För att illustrera och förtydliga temana i analysen användes citat från respondenterna. Citaten valdes ut för att exemplifiera de olika aspekterna av temana och för att ge röst åt respondenternas egna ord och upplevelser.

3.5 Etik

Patel & Davidson (2019) belyser de forskningsetiska principerna som ska tas i beaktning. Dessa syftar att skapa ett grundläggande individskyddskrav och åskådliggörs i fyra huvudkrav: *Informationskravet*, *samtyckeskravet*, *konfidentialitetskravet* och *Nyttjandekravet* (Patel & Davidson, 2019, s.84). Relevansen för dessa principer i rapporten kan exemplifieras med samtycke till inspelning av intervjuer, villkor för deltagandet, möjlighet att godkänna vad som sedan publiceras, att privata personuppgifter förvaras oåtkomligt för allmänheten samt möjlighet till anonymitet.

3.6 Diskussion av metod

Genom att samla in data via noggrant utformade semistrukturerade frågor under kvalitativa intervjuer kan en omfattande och nyanserad empirisk grund erhållas som sedan kan vara till nytta vid analysen. Men om det bara finns ett fåtal intervjuer och det insamlade materialet är brett och nyanserat, kan detta leda till otydlighet och svårigheter att dra slutsatser. Detta blir särskilt viktigt vid semistrukturerade intervjuer där frågor anpassas efter respondentens svar. Detta kan medföra att våra personliga preferenser och förväntningar har påverkat studiens utfall då intervjuer av respondenter utgör en väsentlig del av empirin.

Genom en semistrukturerad intervju möjliggörs en högre grad av diskussion än vid en strukturerad intervju. Vid ett första möte med en person skapas automatiskt ett intryck som individer är medvetna om eller inte. Detta kan möjliggöra en nivå av bekräftelsebias då någon av parterna aktivt väljer och formulerar frågor utifrån respondentens uppfattade bias. Risken är att båda parterna blir mer mottagliga för fördomar som ålder, kön, erfarenhet och utseende och att det är lätt att följdfrågorna omedvetet blir vinklade eller påverkar hur frågan besvaras. Detta kan resultera i en vinklad empiri vilket i sin tur resulterar i en vinklad slutsats (Patel & Davidson, 2011).

Efter att intervjuerna transkriberats för att möjliggöra en bra tillämpning på rapporten kan det vara en utmaning att återge talspråk på ett förklarande sätt, vilket kan leda till missförstånd. Detta på grund av att författaren och respondenten kan ha olika uppfattningar om vad talspråkliga ord betyder (Patel & Davidson, 2011).

En kritisk reflektion är att respondenterna ibland kanske inte kan återge en detaljerad och trovärdig bild av tidigare utveckling, även om de har varit med eller informerats om tidigare förändringar. Detta innebär att deras åsikter och uppfattningar kan vara begränsade till deras egna perspektiv eller minnesbilder. För att få en mer komplett och korrekt förståelse har tidigare dokument visat sig vara en meningsfull komplettering. Genom att referera till tidigare integrerade årsredovisningar ges en mer objektiv förståelse av tidigare händelser och förändringar. Det hjälper till att undvika snedvridna eller ofullständiga uppfattningar och ger en mer solid grund för analyser och bedömningar av utvecklingsprocessen.

Att dra slutsatser baserat på resultaten av en case-studie kan vara problematiskt då forskarna måste tolka resultaten. Detta kan innebära att forskarens partiskhet resulterar i att andra forskare hade kunnat komma fram till slutsatser som skiljer sig från den aktuella forskningen, trots att den hade varit baserad på samma information. Yin (2009) menar dock att genom en systematisk och rigorös genomgång av datan från en case-studie kan resultatets validitet och pålitlighet säkras till den grad att generaliserade slutsatser kan dras.

4. Caset SKF

SKF grundades av Sven Wingquist i Gamlestaden i Göteborg år 1907 där huvudkontoret ligger än idag. Företaget fick snabba och stora framgångar och blev en av stadens största arbetsplatser. Idag är SKF en global aktör som är verksam i 129 länder med över 42 641 anställda och med en omsättning på 96 933 Mkr är de ett av Sveriges största bolag (SKF, 2022). Företaget är specialiserat på tillverkning av kullager, tätningar, smörjning och mekatroniklösningar för en rad olika branscher och applikationer. SKF har ett brett spektrum av kunder, distributörer och slutanvändare, och verkar inom ett antal olika branscher, såsom fordonsindustrin, kraft- och energisektorn, livsmedels- och dryckesindustrin, och gruvindustrin.

SKF har länge rapporterat om sin påverkan och sitt miljöarbete. År 1994 publicerades den första miljö- och hållbarhetsrapporten och år 1997 rapporterades att sju av koncernens fabriker hade certifierats med den internationella miljöstandard ISO 14001. Även detta år rapporterades att koncernens revisionsprogram om miljö, hälsa och säkerhet hade förbättrats, samt energiförbrukningen för samtliga tillverkande enheter (D1, D2). Den första hållbarhetsredovisningen som inkorporerades med finansiell information i årsredovisningen

gjordes år 2002 då SKF antog GRI:s “Sustainability Reporting Guidelines” för att frivilligt redovisa ekonomiska, miljömässiga samt sociala aspekter av verksamheten (D3).

Då SKF länge har redovisat den påverkan som deras verksamhet har inom miljö och sociala aspekter är det befogat att säga att de är väldigt erfarna när det kommer till hållbarhetsrapportering. De har använt sig av GRI:s riktlinjer i över 20 år och har genom det uppfyllt kraven för NFRD innan direktivet ens var verklighet. Med införandet av CSRD kommer bolaget behöva ställa om i sin rapporteringsprocess för att tillgodose de nya kraven och standarderna som direktivet ställer, men med sin långa erfarenhet behöver inte processen vara lika smärtsam. Det är därför av intresse att undersöka hur en erfaren organisation har utvecklats i sin rapportering, hur de ser på direktivet och den förändring som det medför, samt hur de internt tänker angående vad som behövs för att nå upp till de nya kraven.

5. Empiri och analys

I det här kapitlet sammanställs och presenteras och utvärderas det empiriska materialet som har samlats in genom kvalitativa intervjuer i ljuset av studiens teoretiska referensram. För att göra materialet lättare att följa är varje ämne intervjufrågorna berör strukturerat med underrubriker som tydligt beskriver dess innehåll.

Tabell över Respondenter, Dokument och Webbkällor.

Källa	Befattning	Detaljer
R1	Sustainability Controller	På plats, 1h 15min
R2	Sustainability and EHS Communications Coordinator	Digitalt, 45min
R3	Net Zero Program Manager	Digitalt, 45min
	Titel	Detaljer
D1	Årsredovisning 1994	Första hållbarhetsrapporten.
D2	Årsredovisning 1998	Första implementeringen av ISO.
D3	Årsredovisning 2002	Första integrerade rapporten.
D4	Årsredovisning 2022	Senaste årsredovisningen.
W1	SKFs leveranskedja ska ha nettonollutsläpp till 2050.	2021/10/20
W2	SKF awarded top sustainability ratings	2022/12/15
W3	SBTi approves SKF's near- and long-term science-based emissions reduction targets	2023/3/9

5.1 Reaktiva och proaktiva ansatser i arbete med hållbarhetsredovisning

“SKF har för 2002 ersatt sin årsredovisning och miljöredovisning med en redovisning som kombinerar finansiella data och hållbarhetsdata. Detta avspeglar det faktum att frågor rörande miljön och hållbar utveckling är en integrerad del i koncernens alla verksamheter.” - D3 (2002)

Inom SKF har man under lång tid samlat in hållbarhetsinformation för att tydligare och utförligare kunna redovisa och hållbarhetsrapportera (R3, D3, D4). R3 beskriver att inom organisationen har man länge sett det strategiska värdet av hållbarhet, och har då redan i tidigt stadiet installerat system för insamling av data redan innan förekomsten av ramverk och direktiv. Genom att tidigt visa hur de har kopplat hållbarhetsaspekter till sin verksamhet kan det anses att de har varit lite före sin tid. Då de startade integreringen av sin hållbarhetsrapport i sin årsredovisning 2002 (D3) har de därmed lagt grunden för att kunna arbeta proaktivt med hållbarhet som strategi, innan förekomsten av internationella direktiv (Tilt, 2002). Med denna proaktivitet har företaget aktivt både kunnat förutspå vad som krävs av dem som verksamhet samt varit väl förberedda inför införandet av olika sorters ramverk. R3 förklarar det mer:

”(SKF) had systems have data ahead of the requirements from GRI or GHG whatever, so it hasn't really created a huge stress” – R3 (18/5)

Även fast arbetet med hållbarhetsrapportering har funnits under en längre tid följer SKF fortfarande GRIs riktlinjer (R1, R2, D4), vilket betyder att de uppdaterar sin rapportering i enlighet med de förändringar som uppstår i nya versioner av ramverket. I detta fall kan det tolkas att även fast arbetet med hållbarhet inom verksamheten länge har varit proaktivt, vilket har historiskt gynnat rapporteringen, kan utformningen och arbetet med rapporteringen tolkas som att vara reaktiv i förhållande till lagar och direktiv (Lozano, 2015). Det är med denna typ av ”knuff” (Laughlin, 1991) som företag behöver reaktivt förändra sitt arbetssätt.

Detta kan exemplifieras inom SKF då de upplevde utmaningar med implementeringen av GRI 2021 (R2). GRI 2021 krävde anpassning för verksamheten då nya krav ställdes på företagsledningen och att den skulle vara involverad och informerad om hållbarhetsarbetet i företaget. R2 beskriver arbetssättet inför rapporteringen med nya standarderna som att de ”uppfyller kraven i sista sekund” och hade önskat mer proaktivt och strukturerat arbete. R2 fortsätter med att förklara att det kan vara ett återkommande problem att få in och sammanställa material till årsredovisningen och önskar att arbetet förändras för att säkerhetsställa att alla krav i GRI uppfylls. Förhoppningen är att med CSRD som lagkrav ska processen och arbetsgången förändras:

”Det är väl det vi tänker att nu måste vi göra det med CSRD, och då tar vi liksom chansen att arbeta igenom det och lite luta oss mot att CSRD är ett

*lagkrav och nu måste vi ha in det tidigare för att kunna göra det här då”- R2
(11/4)*

I dagsläget då hållbarhetsrapportering är ett reglerat område kan företag finna det svårt att hitta sätt att arbeta proaktivt eftersom de måste följa upp alla nya krav och regler som införs. Ett sätt som fortfarande kan tolkas som att arbeta proaktivt kan vara att vara väl förberedd på vad dessa lagar och regler kommer att innebära för företaget. Inom SKF verkar det vara tydligt att de känner sig väl förberedda inför CSRD när det kommer till vad de tror kommer krävas av dem, även fast standarderna inte är ute än (R1, R2, R3). Respondenterna menar på att företaget rapporterar väldigt mycket i dagsläget, och att de uppfyller alla relevanta krav som ställs på dem. Resonemanget som genomgående går att identifiera i flera svar är att respondenterna tror att CSRD i stor utsträckning kommer att utgå och formas utifrån existerande ramverk som IR, GHG-protokollet och TCFD, där SKF redan följer alla standarder (D4). R3 förklarar mer hur företaget försöker arbeta proaktivt:

”A general principle in SKF, we tend to say let's look at the emerging legislation trends and let's try and be ahead of them. Let's try not to be in a situation with legislation or reporting framework where we are running to catch up with them, and generally speaking, not always, but generally speaking, that's been how it's played out.” – R3(18/5)

Detta går i linje med hur respondenterna beskriver hur de ska förbereda sig internt inför CSRD. Omstruktureringar i form av en ny avdelning ”Group Finance and Sustainability Operations” har formats där finansiell- och hållbarhetsinformation ska integreras och samlas under samma tak, samt att GAP-analyser ska genomföras för att identifiera brister och ofullständigheter i nuvarande rapporter i jämförelse med kommande krav (R1, R2, R3). Samtidigt säger två respondenter att ambitionen för SKF är att producera en rapport för 2023 med CSRD standarder, även fast direktivet ska appliceras på rapporter för år 2024 och framåt. Detta i syfte att identifiera brister i sin rapportering enligt de nya standarderna innan det är lagkrav, och ha god tid att korrigera de brister under 2024 innan de riktiga rapporterna ska släppas i början av 2025 (R1, R2).

5.2 Isomorfism som driver utvecklingen av hållbarhetsredovisning

Isomorfism i deras nuvarande hållbarhetsarbete kan kopplas till organisationens kommunikation med branschkollegor. Initiativ som SteelZero, branschorganisationer och att

respondenter(R1, R2, W3) har diskuterat hållbarhetsarbete med anställda på andra företag bidrar till den normativa isomorfismen. R3 tar även upp hur olika röster inom företaget kan bidra till hållbarhetsarbetet, exempelvis genom deras observationer av andra företags arbete eller ur etiska ställningstaganden, vilket grundas i samhällsnormer om vad som är acceptabelt för ett företag (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999).

SKFs ansvariga för hållbarhetsredovisning ser även till att hålla sig uppdaterade genom andra metoder. R1 och R2 belyser faktorer som ofta kategoriseras som normativ isomorfism i tidigare forskning, där företag blir mer lika varandra till följd av att deras anställda delar erfarenheter med varandra (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999). Respondenterna läser standarderna i sin helhet, går på kurser för att lära sig om de olika rapporteringsstandarderna och samtalar i stor utsträckning med sina revisorer. I framtiden vill de även genomföra benchmarking mot andra framstående industriföretag för att se hur deras arbete står sig mot andra i liknande branscher. Detta kommer ytterligare att bidra till aspekter ur normativ isomorfism då de olika organisationernas arbetssätt och därmed resultat blir allt mer lika.

Båda respondenterna R1 och R2 uppfattar ett allt större intresse för hållbarhetsredovisningen. Tidigare har de upplevt att hållbarhetsredovisningen tas emot med en axelryckning men nu används den faktiskt, dels av kunder men också av säljare i deras kommunikation med kunder. Även detta kan kopplas till normativ isomorfism genom att kommunikationen i hållbarhetsrapporteringen påverkas av vilka intressenter som väljer att använda den och den information de söker efter (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999).

“Dels i alla såna här ratingar och olika institut, men också att våra kunder frågar efter den här informationen på ett helt annat sätt...” (R2, 11/4)

Förändringen som R2 hoppas att organisationen ska uppnå i och med CSRD grundas i att CSRD är ett lagkrav, en tvingande isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999). De formella kraven i CSRD måste följas för att säkerställa att SKF inte möts av sanktioner i form av böter eller negativ publicitet. Att säkerställa att organisationen uppnår kraven i god tid har därför en betydande signifikans gentemot den frivilliga rapportering de genomför mot GRI standarderna. Den förväntade tydligheten CSRD innebär kan också bidra

till att arbetet för individerna inom organisationen underlättas och att de kan producera sina delar av styrningstexten i ett tidigare skede.

“...men vi gör liksom inte den här genomgripande förändringen. Och det är väl det vi tänker att nu måste vi göra det med CSRD.” (R2, 11/4)

5.3 Legitimitet som driver utvecklingen av hållbarhetsredovisning

R3 lyfte en anledning till att SKF började hållbarhetsrapportera, under 90-talet uppmärksammades en artikel i Dagens Industri där SKF benämndes som “miljögrisar”. Detta utlöste en reaktion inom SKF, i syfte att stärka företagets legitimitet, startades en central grupp för miljö, hälsa och säkerhet. År 1994 publiceras den första separata hållbarhetsrapporten (D1). Detta kan kopplas till vad Deegan (2010) kallar det sociala kontraktet, de förväntningar som samhället har på hur en organisation ska bete sig och att en organisation enbart kan existera när samhället anser dem vara legitima (Deegan, 2014).

SKFs nya centrala grupp påbörjade processen med ISO 14001 miljöcertifiering och ISO 18001 hälso och säkerhetscertifieringar under 1997 och år 1998 publicerades för första gången en hållbarhetsrapport med dessa element (D2). Legitimiteten organisationen erhåller av frivillig icke-finansiell rapportering kommer från att andra företag också rapporterar icke-finansiell information (Dumay et al., 2015). SKF fortsatte sedan arbetet med ledningssystem inom organisationen för att hantera dessa frågor på ett mer koordinerat och centraliserat sätt. Efter några år av hållbarhetsrapportering följdes detta arbete år 2002 av att en integrerad rapport sammanställdes med både finansiell och hållbarhetsinformation. Detta för att reflektera att miljö och hållbarhet är en integrerad del av hela organisationens arbete (D3).

“Vi hade datan, så vi började rapportera den, så det är en del påtryckningar från intressenter och utvecklandet av ledningssystem som gav oss möjligheten att börja (hållbarhetsrapportera), och då gjorde vi det.” (R3, 18/5)

Legitimitet kan stärkas genom organisationens externa kommunikation såsom vad och varför man väljer att hållbarhetsredovisa men även genom att kommunicera hållbarhetsmål (Frostenson, 2015). I oktober 2021 meddelade SKF att deras leveranskedja inte ska ha några nettoutsläpp (nå nettonollutsläpp) av växthusgaser till 2050 (W1). Detta är en vidareutveckling av deras tidigare mål att minska utsläppen från egen verksamhet till netto

noll år 2030 (SKF, 2021). Att detta hållbarhetsarbete pågår bekräftades i december 2022 då företaget rankades bland de 1% bästa i världen vad gäller leveranskedjan (W2)

För att nå det nya 2050-målet har SKF upprättat ett antal milstolpar först kommunicerade via ett pressmeddelande (W1). SKF förbinder sig att minska koldioxidutsläppen i leveranskedjan med 45 % till 2035 och med 60 % till 2040. Dessutom har SKF åtagit sig att köpa minst 40 % av sitt stål från koldioxidneutrala stålverk fram till 2040, och att minska transportrelaterade utsläpp av växthusgaser med 80 % till 2040 (W1). Dessa mål är i linje med Paris-klimatavtalet att nå nettonollutsläpp globalt till 2050 och begränsa den globala uppvärmningen till 1,5 °C (Europeiska Unionens råd, u.å). Legitimitet erhålls då målen kan anses vara i linje med det sociala kontraktet och samhällets förväntningar på företaget (Deegan, 2014). SKF har gått med i Science Based Target Initiative (SBTi) i juli 2021 och de lång och kortsiktiga målen är godkända av SBTi (W3). SBTi hjälper företag att sätta mål för utsläppsminskning i enlighet med klimatvetenskapen och Parisavtalet för att hantera risker, dra nytta av möjligheter och bidra till att begränsa global uppvärmning (Science Based Targets, u.å).

Koncernen är även engagerad i andra initiativ för hållbar tillverkning som SteelZero, RE100 och ResponsibleSteel (D4, W1, W3), detta i syfte att utveckla verksamheten men också att stärka legitimitet. SteelZero och RE100 är initiativ ledda av the Climate Group för att främja en koldioxidfri stålindustri genom att engagera aktörer att använda netto noll utsläppande stål senast 2050, samt uppmuntra företag att övergå till förnybar energi och bidra till utvecklingen av nya teknologier inom stålindustrin (The Climate Group, u.å). ResponsibleSteel är ett globalt initiativ som certifierar stålproducenter för hållbar praxis och främjar en hållbar stålindustri och mer hållbara stålprodukter (ResponsibleSteel, u.å).

5.4 Organisatoriskt lärande

Organisatoriskt lärande kan ses utifrån olika fokusområden (Wang & Ahmed, 2003), det kan vara intressant att se hur arbetet inom en organisation utvecklas över tid utifrån en kombination av olika perspektiv. Inom området hållbarhetsrapportering i SKF går det att identifiera olika perspektiv som kan kopplas till det organisatoriska lärandet. Till en början har företaget haft en god grund att stå på då de tidigt har haft system för att kunna mäta sina utsläpp och energiförbrukning (R3, D2, D3). I D3 redovisas en visualisering där olika

fabriker inom organisationen skickar miljörelaterad information till ett centralt system, för att aggregera och sammanställa informationen och använda det till styrning eller rapportering. R3 bekräftar detta, och beskriver att SKF länge har arbetat med hållbarhetsdata, men att arbetsprocessen från början involverade att många olika anställda skickade in filer från Excel. För att bemöta detta och utvecklas köpte SKF in nya system för att samla in data och kunde samtidigt garantera en högre kvalitet av information. Detta ligger i linje med Adams (2004) som menar på att i takt med större extern press måste företag utveckla sitt hållbarhetsarbete genom implementering av bättre styrningssystem och datainsamlingssystem. Utvecklingen kan samtidigt ses som ett lärande där SKF som system har lärt sig genom att skaffa, tolka, och distribuera informationen inom organisationen, och därmed skapa nya förutsättningar i framtiden (Wang & Ahmed, 2003).

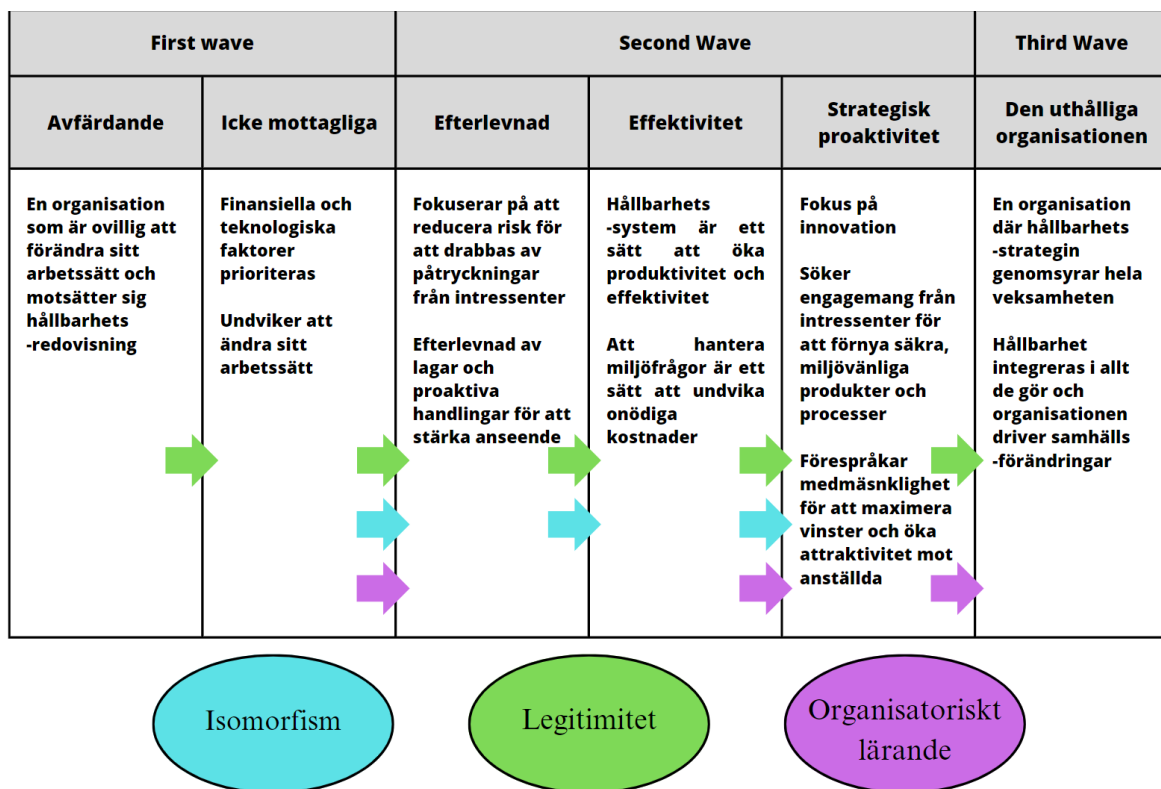
Inom SKF kan det ses som att kulturen och människorna har varit en bidragande faktor till utvecklingen och lärandet. Det har länge funnits personer i chefspositioner som har sett den etiska aspekten av hållbarhet inom företagande (R3) och människor beskrivs som engagerade som vill bidra och förbättra hållbarhetstänket inom organisationen (R1). Eftersom hållbarhet har varit ett område som funnits inom verksamheten länge (R3, D1, D2, D3) kan det ha skapat interna värderingar och en slags kultur inom företaget (Wang & Ahmed, 2003). I D2 nämns det att genom ISO 14001 certifieringen har det skett en utveckling bland personalen i form av utbildning för att försäkra sig om att miljömedvetenheten var tillräckligt hög för att klara de nya styrsystemen.

I takt med utvecklingen av olika ramverk och direktiv har SKF under det senaste årtiondet kontinuerligt ansamlat ny kunskap. Denna typ av kunskapshantering förklaras med förändring av kunskapsläget och målet är att utifrån ny ansamlad information kunna utnyttja all ackumulerad kunskap för att appliceras på dåtida och framtida aktiviteter (Wang & Ahmed, 2003). I SKF:s fall beskriver respondenterna att det tidigare omfattande rapporteringsarbetet kommer att återanvändas i stor utsträckning inför kommande förändringar i relation till CSRD (R1, R2, R3). Då tidigare direktiv som NFRD kunde ställa om och förändra rapporteringsprocesser (Doni et al., 2020) kan det uppfattas som att större organisationer har erhållit tillräckligt med kunskap för att vara förberedda inför implementeringen av CSRD. Även fast denna kunskap kan verka tillräcklig märks det ändå av att det nya direktivets prominenta närvaro kommer innebära förändringar. Som tidigare nämnt kommer fokuset ligga på integreringen och jämställandet av finansiell- och

hållbarhetsinformation genom upprättandet av en ny avdelning (R1, R2, R3) och utbildningar sker för att öka kunskapen om det nya direktivet (R1, R2).

”CSRD is kind of, it's gonna instigate a kind of another step change in the way we do our reporting and the process, but also what we actually have to report on. So it's definitely going to push things to another level.” – R3 (18/5).

Empiri och analys sammanfattas och illustreras i tabell 2. Utifrån samlad empiri och gjord analys kan legitimitet ses som en stark drivande faktor i utvecklingen av hållbarhetsrapporter, vilket ligger i linje med tidigare slutsatser (Blum-Kusterer & Hussain, 2001). De institutionella drivkrafterna är de som har påverkat SKF mest i sin utveckling, vilket bekräftar slutsatserna från Norbäck och Wedlin (2020). Isomorfism har visat sig vara en starkare kraft när hållbarhetredovisningen inte är lika välutvecklad, delvis när anställda delar erfarenheter och normer sprids inom en bransch (DiMaggio & Powell, 1983; Martinez & Dacin, 1999). Organisatoriskt lärande är återkommande i olika moment av utvecklingen. Då organisatoriskt lärande är parallellt med kunskapshantering (Wang & Ahmed, 2003) sker lärande oftast inför nya lagar och direktiv då organisationer behöver utöka och utveckla sin kunskap samt förbättra sina informationssystem (Doni et al, 2020)



Tabell 2

6. Diskussion och slutsatser

I det sjätte och avslutande kapitlet kommer studiens frågeställningar att besvaras och diskuteras. Dessutom kommer studiens teoretiska och praktiska bidrag att presenteras, och till sist kommer förslag till framtida forskning att ges.

Utifrån vår empiri och analys går det att identifiera olika faktorer som påverkar och utvecklar arbetet med hållbarhetsredovisning inom SKF. Syftet med detta arbete är att med fokus på hållbarhetsrapportering undersöka vilka organisatoriska förändringar sker inom ett stort multinationellt företag (SKF) i respons till en ny reglering. För att besvara syftet har en mer omfattande kartläggning gjorts över tidigare arbetssätt och processer kopplat till hållbarhetsrapporteringen. Detta för att förstå utvecklingen och de drivande faktorer som får SKF att genomföra organisatoriska förändringar inom hållbarhetsrapportering, och vad som kan ligga till grund för omstruktureringar kopplat till nya regelverk, såsom CSRD. För att få en förståelse för de faktorer som driver utvecklingen och identifiera den faktor som kan ha störst påverkan, har olika teoretiska perspektiv integrerats för att skapa en analysmodell som visualiserar utvecklingen. Nedan besvaras arbetets frågeställningar utifrån empirin, arbetets bidrag till relevant forskning, praktiskt bidrag samt förslag på framtida studier.

6.1 Hur har tidigare arbete med hållbarhetsrapportering skett inom SKF och finns det några förändringar i arbetet före och efter olika direktiv?

I och med erfarenheten som SKF besitter inom området går det att kartlägga flera olika skift i arbetet och upprättandet av hållbarhetsrapporter. Även om inslag och redovisning av miljöinsatser har funnits med i årsredovisningar så tidigt som 1994, påbörjades upprättandet och integreringen av hållbarhetsrapporten i årsredovisningen först år 2002. Initialt kan det tyckas att arbetet startade som ett svar på extern kritik från media, vilket kan relateras till försök att uppnå legitimitet. Med tiden utvecklades det istället till att bli strategiskt värdefullt och en integrerad del av organisationens kommunikation till intressenter. Genom att skapa kvalitativa system för datainsamling kunde SKF tidigt ligga ett steg före utvecklingen av området hållbarhetsrapportering med olika ramverk och direktiv. Under åren har främst ökningen av mängd data medfört utmaningar och det är främst aggregeringen och sammanställningen av denna data som har utvecklats, vilket kan ses som ett tecken på organisatoriskt lärande då organisationer strävar efter kontinuerlig förbättring.

Utifrån empirin finns det inga konkreta förändringar till följd av olika direktiv. Införandet av NFRD och tillhörande utmaningar var inget som det lades stor vikt på, vilket också kan förklaras genom företagets långa historia av rapportering enligt de standarder uppsatta av GRI. Således uppfyllde SKF redan direktivets krav innan det infördes på internationell nivå och har fortsatt utvecklat och uppdaterat sin rapportering i takt med förändringen av GRI:s ramverk. Arbetet innan NFRD kan anses vara proaktivt, då SKF hade en god grund att stå på samt kunde bädda för framtida ramverk och frivilliga internationella rapporteringsramverk. I takt med att lagstiftningen blev allt mer omfattande och rigorös blir det i dagsläget ett skifte till ett mer reaktivt förhållningssätt. Utvecklingen och importansen av hållbarhetsrapportering som ämne har ackumulerats till den punkt att de högsta instanserna, det vill säga EU, har börjat reglera mer angående vad företag måste rapportera om och förhålla sig till. Därför är det viktigt att se hur stora organisationer inom EU har arbetat historiskt och varför detta forskningsbidrag är relevant.

6.2 Vilka faktorer driver förändringar i hållbarhetsredovisningspraktik?

Hållbarhetsredovisning har blivit alltmer betydelsefull för företag som strävar efter att integrera hållbarhetsaspekter i sin verksamhet. Att förstå vilka faktorer som driver förändringar i hållbarhetsredovisningspraktiken är avgörande för att analysera utvecklingen av denna process. Nedan följer en sammanställning av de centrala faktorerna som har tillämpats i forskningen.

Legitimitet: Legitimitet utgör en grundläggande anledning till varför företag väljer att genomföra hållbarhetsredovisning. Företag strävar efter att upprätthålla sin legitimitet i samhället genom att demonstrera sitt engagemang för hållbarhetsfrågor. Genom att redovisa sina hållbarhetsprestationer kan företag bygga upp och stärka sitt rykte som en ansvarstagande och trovärdig aktör.

Isomorfism: Isomorfism avser processen där organisationer påverkas av externa faktorer och anpassar sin praxis för att uppnå legitimitet och acceptans. I fallet med hållbarhetsredovisning kan lagändringar, förväntningar från intressenter och branschstandarder fungera som drivkrafter för förändring. Lagändringar kan tvinga organisationer att anpassa sina verksamheter för att uppfylla hållbarhetskrav. Dessutom kan förväntningar från intressenter,

till exempel kunder, investerare och icke-statliga organisationer, påverka företagens agerande. Branschstandarder och normer kan också påverka företag genom att skapa en överenskommen praxis som företagen följer för att uppnå legitimitet och undvika avvikelser.

Reaktivitet: Reaktivitet avser företagens respons på lagändringar och andra externa påtryckningar som kräver anpassning av hållbarhetsredovisningen. När det införs nya lagar och regler inom hållbarhetsområdet blir företagen tvungna att omstrukturera och anpassa sin redovisningspraxis för att följa dessa förändringar. Detta kan innebära att man utvecklar nya rapporteringsmetoder, implementerar system för att mäta och övervaka hållbarhetsprestationer och rapporterar om nya aspekter av hållbarhetsarbetet.

Proaktivitet: Vissa företag kan vara proaktiva och gå längre än vad som krävs av lagstiftningen och förväntningarna från intressenter. Dessa företag kan se de strategiska fördelarna med att vara en marknadsledare inom hållbarhetsområdet. Genom att vara transparenta och tydliga kan de använda hållbarhetsredovisningen som ett verktyg för att kommunicera sin hållbarhetsstrategi och prestation.

6.3 Hur förbereder sig SKF inför en ny reglering (CSRD) och finns det några ytterligare organisatoriska förändringar och arbetssätt?

Utifrån empirin går det att se vissa organisatoriska förändringar som genomförts inför tidigare regleringar men även nu inför CSRD, men mest närvarande är ett slags fokus och organisatoriskt lärande. Eftersom CSRD har som mål att jämställa finansiell- och hållbarhetsinformation har SKF skapat en ny avdelning "Group Finance and Sustainability Operations" där allt arbete som ingår i framtida års- och hållbarhetsredovisningar samlas och genomförs. Genom att samla samtliga relevanta personer som arbetar med årsredovisningen under samma tak kan organisationen enklare sammanställa det material som behöver ingå i kommande rapporter. Då detta görs i samband med de uttalade målen från CSRD kan det ses som en reaktiv förändring inom organisationen, men som tidigare nämnt kommer företagen att arbeta mer reaktivt desto mer högre instanser och beslutfattare förstärker och förtydligar internationella mål och direktiv.

För att se hur väl den nya avdelningen kommer att fungera samt för att förbereda sig ännu mer planerar SKF att producera en rapport som i stor utsträckning följer CSRD utifrån de standarder som kommer att publiceras under 2023. SKF kommer att publicera sin första rapport enligt CSRD i 2024 för år 2023, dvs ett år tidigare än CSRD kräver. Genom att göra detta kan de identifiera svagheter i sin rapportering i sitt nuvarande format, och se vad som behöver korrigeras utifrån de nya standarderna. Eftersom detta inte är något lagkrav från EU:s sida kan det ses som ett proaktivt beslut för att vara förberedda och underlätta arbetet när direktivet börjar gälla. Eftersom detta arbete är en fallstudie och endast ett bolag analyseras kan det inte påståenden göras att detta är ett unikt fall, och framtida forskning kopplat till CSRD skulle kunna analysera och jämföra fler bolag och deras strategier kring hur de förbereder sig och implementerar nya direktiv och standarder.

Ytterligare förberedelser görs genom utbildning och ökning av kunskap. I samband med det nya kravet genomför SKF en GAP-analys för att identifiera svagheter och brister i ens arbete i jämförelse med sin nuvarande position. Utöver detta utbildas personalen regelbundet i vad de nya standarderna kommer att innebära och har ett nära samarbete med sina revisorer som agerar som mellanhand gentemot SKF och EU:s lagar och standarder.

6.4 Studiens bidrag, begränsningar samt förslag till framtida forskning

Studien har visat att nya direktiv kan vara ett ändamålsenligt tillvägagångssätt för att skapa förändring. I SKFs fall är direktiven en stark drivkraft för att åstadkomma förändring idag, men historiskt sett har arbetet utvecklats i stor utsträckning utan att direktiv och lagar krävts. Tidigare, när hållbarhetsredovisning var frivillig, hade företag möjlighet att frivilligt rapportera och bedriva hållbarhetsarbete utan att vara bundna till strikta krav och regler. Företag som hade redan etablerad erfarenhet av att arbeta med hållbarhetsredovisning frivilligt hade en fördel genom att de hade utvecklat kompetens, strukturer och processer för att hantera och mäta hållbarhetsprestationer.

Studiens resultat medför ett akademiskt bidrag till Lozano (2015), *A holistic perspective on corporate sustainability drivers*. Den nya regleringen medför en betydande förändring för alla företag, oavsett om de har erfarenhet av att jobba frivilligt med hållbarhetsredovisning eller inte. De hårda regulatoriska kraven tvingar nu alla företag att uppfylla samma kriterier och standarder inom hållbarhetsområdet. Detta innebär att även de företag som tidigare var

reaktiva och inte proaktivt prioriterade hållbarhetsaspekter måste anpassa sig och uppfylla de nya kraven.

En eventuell praktisk implikation av studien är dess relevans för beslutsfattare och reglerande organ, hur regleringen av hållbarhetsredovisning kan skapa organisatoriska förändringar och nya rutiner i stora företag som SKF. Genom att undersöka hur ett stort företag bygger vidare på befintliga rutiner samtidigt som de anpassar sig och genomför vissa strukturella förändringar inför nya krav, kan detta bidra till kunskapsutveckling för policymakare och reglerande organ.

En potentiell begränsning i vår studie är det begränsade antalet intervjupersoner. Trots detta är det viktigt att notera att de intervjuade individerna utgör centrala nyckelpersoner och beslutsfattare inom företagets hållbarhetsredovisning. För att stärka validiteten i våra resultat har vi använt triangulering genom att inkludera flera källor i vår analys.

Slutsatserna från denna forskning ger ytterligare insikt och förståelse av en organisations arbete med hållbarhetsredovisning. Utifrån studiens resultat finns det flera möjligheter för framtida forskning att bygga vidare på våra resultat och fortsätta att utforska hur CSRD kommer att påverka hållbarhetsredovisning. En aspekt som kan undersökas vidare är hur implementeringen faktiskt såg ut i slutändan, vilket kan undersökas efter bokslutet 2025. Forskare har då möjlighet att återupprepa intervjuerna och se hur organisationen förutsåg att implementeringen skulle ske gentemot vad arbetet resulterade i. En annan möjlig vidare forskning är att undersöka liknande företag som inte har lika välutvecklad hållbarhetsredovisning och därmed saknar lång erfarenhet av att anpassa sig till nya direktiv.

7. Källor

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

<https://doi.org/10.1108/09513570410567791>

Bebbington, J., Kirk, E. A., & Larrinaga, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organizations and Society*, 37(2), 78-94. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.001>

Beck, C., Dumay, J. och Frost, G. (2017). In pursuit of a 'single source of truth': from threatened legitimacy to integrated reporting. *Journal of Business Ethics*, 141(1), 191-205.

<https://doi.org/10.1007/s10551-014-2423-1>

Biondi, L., Dumay, J., & Monciardini, D. (2020). Using the international integrated reporting framework to comply with EU directive 2014/95/EU: can we afford another reporting façade?. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 889-914.

<https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2020-0695>

Blum-Kusterer, M., & Hussain, S. (2001). Innovation and corporate sustainability: An investigation into the process of change in the pharmaceuticals industry. *Business Strategy and the Environment*, 10(5), 300-316. <https://doi.org/10.1002/bse.300>

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.

Burritt, R. L., & Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 829-846.

<https://doi-org.ezproxy.ub.gu.se/10.1108/09513571011080144>

Caron, M. A., & Turcotte, M. F. B. (2009). Path dependence and path creation: Framing the extra-financial information market for a sustainable trajectory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 272-297. <https://doi.org/10.1108/09513570910933979>

Chang, C. H. (2015). Proactive and reactive corporate social responsibility: antecedent and consequence. *Management Decision*, 53(2), 451-468.

<https://doi.org/10.1108/MD-02-2014-0060>

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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.12.003>

Deegan, C. (2010). Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting. I J.Unerman, J.Bebbington, & B. O'Dwyer (Red.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 146-168). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203815281>

Deegan, C. (2014). An overview of legitimacy theory as applied within the social and environmental accounting literature. I J.Unerman, J.Bebbington, & B. O'Dwyer (Red.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 248-272). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315848419>

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *EBOOK: Financial Accounting Theory: European Edition* (Second European Edition). McGraw Hill. <https://tinyurl.se/7fU>

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-60. <https://doi.org/10.2307/2095101>

Dillard, J., & Layzell, D. (2014). An ongoing journey of corporate social responsibility. *In Accounting forum*, 38(3), 212-226. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2014.04.001>

Di Tullio, P., Valentinetti, D., Nielsen, C., & Rea, M. A. (2020). In search of legitimacy: a semiotic analysis of business model disclosure practices. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 863-887. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2019-0449>

Doni, F., Silvio Bianchi Martini, Corvino, A., & Mazzoni, M. (2020). Voluntary versus mandatory non-financial disclosure. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 781-802.

<https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2019-0486>

Dumay, J., Frost, G., & Beck, C. (2015). Material legitimacy: Blending organisational and stakeholder concerns through non-financial information disclosures. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(1), 2-23. <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2013-0057>

European Financial Reporting Advisory Group. (u.å). *First Set of draft ESRS*. Hämtad 2023-05-02 från <https://www.efrag.org/lab6>

Europeiska kommissionen. (u.å). *Corporate Sustainability Reporting*. Hämtad 2023-05-02 från

https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

Europeiska Unionen. (2014). DIREKTIV EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.

Hämtad från <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>

Europeiska Unionen. (2022). EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2464 av den 14 december 2022 om ändring av förordning (EU) nr 537/2014, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och direktiv 2013/34/EU vad gäller företagens hållbarhetsrapportering.

Hämtad från <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>

Europeiska Parlamentet. (2022, 10 november). *Sustainable economy: Parliament adopts new reporting rules for multinationals*.

<https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221107IPR49611/sustainableeconomy-parliament-adopts-new-reporting-rules-for-multinationals>

Europeiska unionens råd. (uå). *Parisavtalet om klimatförändringar*. Hämtad 2023-05-03 från <https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/climate-change/paris-agreement/>

Frostenson, M. (2015). *Redovisningsteori*. Studentlitteratur.

Gray, R., & Bebbington, J. (2007). Corporate sustainability, accountability and the pursuit of the impossible dream. *Handbook of sustainable development*, 376-394.

Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(2), 47-77. <https://doi.org/10.1108/09513579510146996>

Groza, M. D., Pronschinske, M. R., & Walker, M. (2011). Perceived organizational motives and consumer responses to proactive and reactive CSR. *Journal of business ethics*, 102, 639-652. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0834-9>

Higgins, C., & Larrinaga, C. (2014). Sustainability reporting: Insights from institutional theory. I J.Unerman, J.Bebbington, & B. O'Dwyer (Red.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 273-285). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315848419>

Hopper, T., & Hoque, Z. (2006). Triangulation approaches to accounting research. *Methodological issues in accounting research: theories and methods*, 477-486.

IFRS Foundation. (u.å). *Integrated Reporting Framework*. Hämtad 2023-05-02 från <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>

IFRS Foundation. (2021). *International Reporting Framework 2021*.

Hämtad från <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework-2021/>

KPMG. (2021). *The ESG reporting landscape - A recipe for the "Alphabet Soup"*.

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/uk/pdf/2021/09/kpmg-the-esg-reporting-landscap-e-report.pdf>

La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., & Dumay, J. (2020). Rebuilding trust: Sustainability and non-financial reporting and the European Union regulation. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 701-725.

<https://doi-org.ezproxy.ub.gu.se/10.1108/MEDAR-06-2020-0914>

La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Tarquinio, L., & Dumay, J. (2018). Harmonising non-financial reporting regulation in Europe: Practical forces and projections for future research. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 598-621.

<https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2018-0290>

Laughlin, R. C. (1991). Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: some alternative models. *Organization studies*, 12(2), 209-232.

Martinez, R. J., & Dacin, M. T. (1999). Efficiency Motives and Normative Forces: Combining Transactions Costs and Institutional Logic. *Journal of Management*, 25(1), 75–96. <https://doi.org/10.1177/014920639902500104>

Lozano, R. (2015). A holistic perspective on corporate sustainability drivers. *Corporate social responsibility and environmental management*, 22(1), 32-44. <https://doi.org/10.1002/csr.1325>

Milne, M. J., & Gray, R. (2013). W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 118(1), 13-29. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1543-8>

Norbäck, M. and Wedlin, L. (2020) Institutional theory. I U. Eriksson-Zetterquist, M. Hansson, & F. Nilsson (Red.), *Theories and Perspectives in Business Administration*. Studentlitteratur.

O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371. <https://doi.org/10.1108/09513570210435870>

Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder : Att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (4., [uppdaterade] uppl. ed.).

Patel, R., & Davidson, B. (2019). *Forskningsmetodikens grunder : Att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (Femte upplagan ed.).

Pigatto, G., Cinquini, L., Dumay, J., & Tenucci, A. (2023). A critical reflection on voluntary corporate non-financial and sustainability reporting and disclosure: lessons learnt from two case studies on integrated reporting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(2), 250-278. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2022-0055>

Reimsbach, D., Hahn, R., & Gürtürk, A. (2018). Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors' information processing. *European Accounting Review*, 27(3), 559-581. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1273787>

ResponsibleSteel. (u.å). *Who we are*.

Hämtad 2023-05-11 från: <https://www.responsiblesteel.org/>

Rimmel, G. & Jonäll, K. (2018). Teorier inom redovisning för hållbarhet. Rimmel (Red.), *Redovisning för Hållbarhet* (s. 33-49). Sanoma Utbildning.

Rimmel, G. (2020). *Accounting for sustainability*. Routledge.

Science Based Targets. (u.å). *How it works*.

Hämtad 2023-05-11 från: <https://sciencebasedtargets.org/how-it-works>

SKF. (1994). *Årsredovisning 1994*.

<https://investors.skf.com/sites/default/files/pr/SKF94eng.pdf>

SKF. (1998). *Årsredovisning 1998*. https://investors.skf.com/sites/default/files/pr/full_98.pdf

SKF. (2002). *Årsredovisning 2002 inkluderande hållbarhetsredovisning*.

https://investors.skf.com/sites/default/files/pr/SKF_Annual2002_sv.pdf

SKF. (2021, 20 oktober). *SKFs leveranskedja ska ha nettonollutsläpp till 2050*.

https://cdn.skfmediahub.skf.com/api/public/09424f99ecec1bf0/pdf_preview_medium/09424f99ecec1bf0_pdf_preview_medium.pdf

SKF. (2022). *Intelligent and growth: Årsredovisning 2022*.

<https://investors.skf.com/sites/default/files/pr/202303013298-1.pdf>

SKF. (2022, 15 december). *SKF awarded top sustainability ratings*.

<https://www.skf.com/group/news-and-events/news/2022/2022-dec-15-skf-awarded-top-sustainability-ratings-4427916>

SKF. (2023, 9 mars). *SBTi approves SKF's near- and long-term science-based emissions reduction targets*.

<https://www.skf.com/group/news-and-events/news/2023/2023-mar-09-sbti-approves-skfs-near--and-long-term-science-based-emissions-reduction-targets-4485923>

The Climate Group. (u.å). *About RE100*.

Hämtad 2023-05-11 från: https://www.theclimategroup.org/about_re100

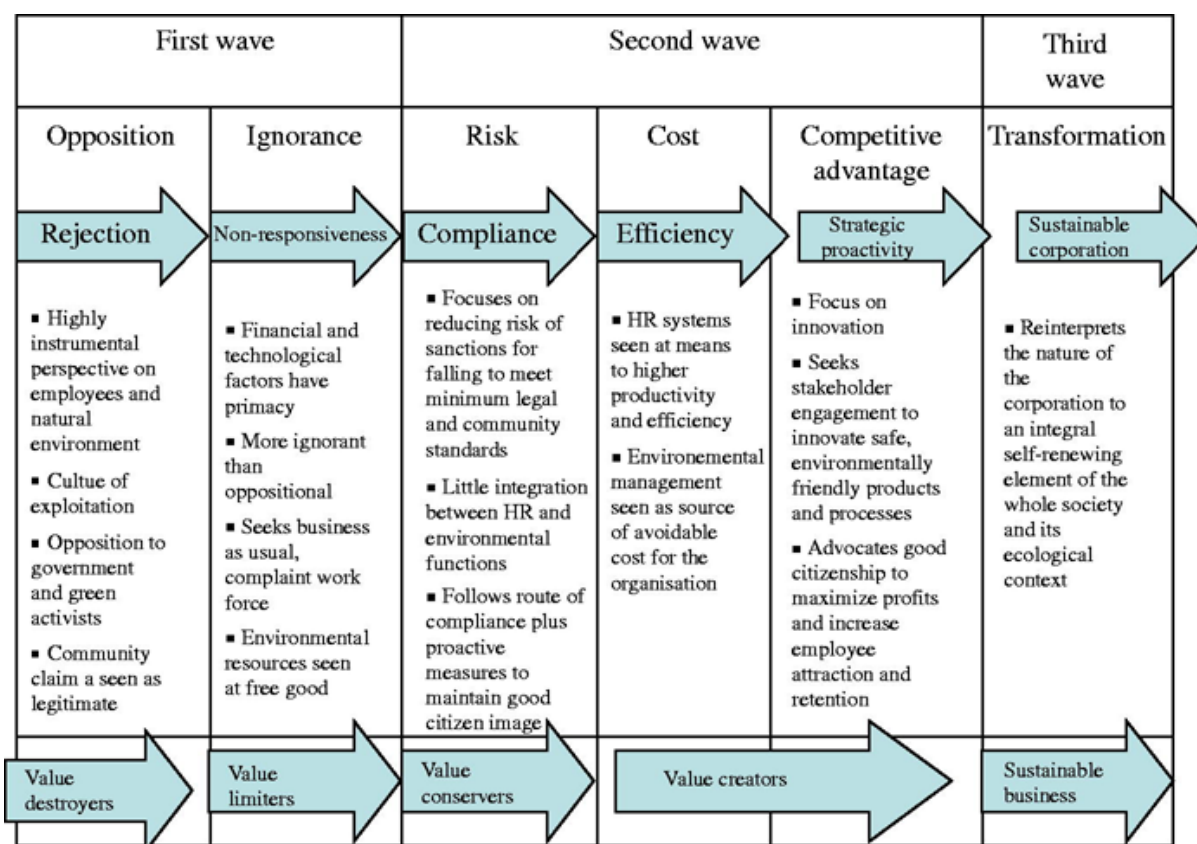
Tilt, C. A. (2002). Frameworks for assessing business response to the environment: a critical review. *Journal of Accounting and Finance*, 1, 29-42.

Wang, C. L., & Ahmed, P. K. (2003). Organisational learning: a critical review. *The learning organization*, 10(1), 8-17. <https://doi-org.ezproxy.ub.gu.se/10.1108/09696470310457469>

Yin, R. K. (2009). *Case study research* (Fourth Edition). SAGE Publications.

8. Bilagor

Bilaga 1: Sustainability phase model



Bilaga 2: Intervjuguide

1. Kan du definiera din roll på SKF och vad du har för tidigare erfarenheter inom området hållbarhetsrapportering?
2. Hur arbetar ni med hållbarhet på SKF?
3. Hur har arbetet med icke-finansiell rapportering utvecklats under åren?
4. Varför har SKF arbetat utefter GRI:s ramverk? Hur har användandet fungerat?
5. Hur kommunicerar man mellan ansvarsområden för att få fram information till rapporten?
6. Har ni stött på utmaningar i upprättelsen av rapporter utifrån tidigare ramverk/lagstiftningar?
7. Vad har CSRD för effekt inom företaget och vilka kommer att bli de största förändringarna? (inom rapportering och verksamheten i sig)
8. Vad gör ni just nu för att bemöta de nya kraven i CSRD som färdigställs under 2023?