

HÅLLBARHETSRAPPORTERING: FRÅN FRIVILLIG TILL LAGKRAV

– En studie om utveckling av
hållbarhetsrapportering

Examensarbete – Civilekonom
Företagsekonomi

Niklas Andersson
Josefine Hjalber

2018: VT2018CE21



HÖGSKOLAN I BORÅS

Förord

Vi vill börja med att tacka vår handledare Rolf Solli för den vägledning, kunskap och värdefulla synpunkter vi tillhandahållits med under hela uppsatsprocessen. Vi vill även rikta ett stort tack till våra studiekamrater Christian Östh och Nathalie Priba för deras stöd och som kontinuerligt fungerat som ett bollplank.

Borås 2018-06-03

Josefine Hjalber

Niklas Andersson

Svensk titel: Hållbarhetsrapportering: Från frivillig till lagkrav – En studie om utveckling av hållbarhetsrapportering

Engelsk titel: Sustainability reporting: From voluntary to law – A study about development of sustainability reporting

Utgivningsår: 2018

Författare: Josefine Hjalber & Niklas Andersson

Handledare: Rolf Solli

Abstract

The issues regarding sustainability have seen much change since its inception in the late 1980s. One such change in Sweden is the law put into effect in late 2016 which calls for the mandatory reporting of sustainability issues in large Swedish companies. This is the only addition to this law regarding sustainability since 2005. Previously the reporting of these issues has been largely on a voluntary basis, with the passing of this law however it will be a mandatory element for many companies.

This study is longitudinal and uses content analysis to compare reports from four Swedish companies from 2004 and 2016 to determine how their reporting has evolved. The main purpose of this paper is to compare the contents of sustainability reports from a time when the reporting was voluntary to when it has become mandatory. The intention is to draw conclusions regarding the effect the law has on companies' sustainability reports.

The study concludes that all of these large companies met the requirements of the respective law change the year before it came into effect. The two largest companies even met the requirements from the 2016 law in 2004. All of the companies' reports have seen significant development regarding scope and content and the least developed category is Risk and Risk management. Legitimacy Theory and Institutional Theory work as an explanation for how and what companies report in their sustainability reports. It also explains why the law requirements are met before they are put into effect. The study shows that the law is inadequate compared to voluntary reporting standards, though these also possess some weaknesses. Overall the study finds that the way companies report and use sustainability reporting has shaped the law, not the other way around. The strive for legitimacy is a strong driving factor for the form and content of sustainability reports.

Keywords: Sustainability reporting, content analysis, voluntary reporting

Sammanfattning

(Frågorna gällande hållbarhet har sett mycket förändring sedan dess påbörjande under det sena 1980-talet. En sådan förändring är i Sverige är det lagkrav som trädde i kraft under slutet av 2016, vilket kräver tvingande rapportering av hållbarhetsfrågor i stora svenska företag. Detta är det enda tillägg till denna lag sedan 2005. Tidigare har rapporteringen av dessa frågor till stor del varit på frivillig basis, men med införandet av denna lag kommer det bli ett obligatoriskt moment för många företag.

Denna studie är longitudinell och använder innehållsanalys för att jämföra rapporter från fyra svenska företag från 2004 och 2016 för att fastställa hur deras rapporter har utvecklats. Huvudsyftet med denna studie är att jämföra innehållet av hållbarhetsrapporter från en tid då rapporteringen var frivillig till att den blivit obligatorisk. Avsikten är att dra slutsatser om vilken effekt lagen har på företags hållbarhetsrapporter.

Studien drar slutsatserna att alla dessa stora företag uppfyllde kraven för respektive lagstiftningsändringar året innan de trädde i kraft. Det största företaget uppfyller även kraven för lagen från 2016 under 2004. Samtliga företags rapporter har haft en märkbar utveckling vad gäller omfattning och innehåll. Den minst utvecklade kategorin är Risk och Riskhantering. Legitimitetsteori och institutionell teori fungerar som förklaring till hur och vad företag rapporterar i sina hållbarhetsrapporter samt varför lagkraven uppfylls redan innan de har trätt i kraft. Studien visar att lagen är bristfällig i jämförelse med andra standarder för frivillig rapportering, dock har även de frivilliga standarderna svagheter. Sammanfattningsvis konstaterar studien att det sätt företag rapporterar på och använder sig av hållbarhetsrapportering, har format lagen, inte tvärtom. Strävan efter legitimitet är en starkt drivande faktor för formen och innehåll av hållbarhetsrapporter.

Nyckelord: Hållbarhetsrapportering, innehållsanalys, frivillig rapportering

Förkortningslista

| | |
|------|---|
| CSR | Corporate Social Responsibility |
| SR | Social Responsibility |
| TBL | Triple Bottom Line |
| GRI | Global Reporting Initiative |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IAS | International Accounting Standards |
| ÅRL | Årsredovisningslagen |

Innehållsförteckning

| | | |
|-------|--|--------|
| 1 | Inledning..... | - 1 - |
| 1.1 | Bakgrund | - 1 - |
| 1.2 | Problemdiskussion | - 2 - |
| 1.3 | Syfte | - 4 - |
| 1.4 | Frågeställningar..... | - 4 - |
| 2 | Metod..... | - 5 - |
| 2.1 | Forskningsansats | - 5 - |
| 2.2 | Undersökningsansats..... | - 5 - |
| 2.3 | Studiens design | - 6 - |
| 2.4 | Datamaterial..... | - 6 - |
| 2.5 | Avgränsningar och urval..... | - 7 - |
| 2.6 | Trovärdighet och metodkritik | - 7 - |
| 2.6.1 | Reliabilitet | - 7 - |
| 2.6.2 | Validitet | - 8 - |
| 2.7 | Källkritik..... | - 8 - |
| 2.7.1 | Vetenskapliga artiklar..... | - 9 - |
| 2.7.2 | Fackböcker..... | - 9 - |
| 2.7.3 | Offentliga dokument..... | - 9 - |
| 2.8 | Etisk reflektion..... | - 9 - |
| 3 | Referensram..... | - 11 - |
| 3.1 | Innebörden av CSR | - 11 - |
| 3.2 | GRI..... | - 11 - |
| 3.2.1 | Grundandet och utvecklingen av GRI | - 11 - |
| 3.2.2 | GRI-Standards | - 13 - |
| 3.3 | Lagkrav | - 14 - |
| 3.4 | Innehållsanalys..... | - 15 - |
| 3.5 | Kodbok..... | - 16 - |
| 3.6 | Systemorienterade teorier | - 17 - |
| 3.6.1 | Legitimitetsteorin..... | - 17 - |
| 3.6.2 | Institutionell teori | - 18 - |
| 3.7 | Frivillig och tvingande rapportering | - 20 - |
| 4 | Empiri..... | - 22 - |
| 4.1 | Björn Borg | - 22 - |
| 4.1.1 | Rapport 2004 | - 22 - |
| 4.1.2 | Rapport 2016 | - 23 - |
| 4.2 | Gina Tricot..... | - 24 - |
| 4.2.1 | Rapport 2004 | - 25 - |
| 4.2.2 | Rapport 2016 | - 25 - |
| 4.3 | Kappahl..... | - 26 - |
| 4.3.1 | Rapport 2004 | - 26 - |
| 4.3.2 | Rapport 2016/2017 | - 27 - |
| 4.4 | H&M..... | - 28 - |
| 4.4.1 | Rapport 2004 | - 29 - |
| 4.4.2 | Rapport 2016 | - 30 - |
| 4.5 | GRI-Struktur | - 32 - |
| 5 | Analys..... | - 34 - |
| 5.1 | Rapporternas utveckling | - 34 - |
| 5.2 | Rapport och lagkrav | - 35 - |
| 5.3 | Rapport och GRI..... | - 36 - |
| 5.4 | Frivillig rapportering kontra lagkrav..... | - 37 - |
| 6 | Slutsatser..... | - 40 - |
| 6.1 | Från frivillig rapportering till lagkrav | - 40 - |
| 6.2 | Förslag på vidare forskning..... | - 41 - |

7 Källförteckning..... - 42 -

1 Inledning

Inledningen består av en bakgrund där ämnet hållbarhetsrapportering och dess utveckling introduceras. Begrepp som CSR, TBL och organisationen GRI presenteras för att ge läsaren en inblick på området. Därefter följer en problemdiskussion gällande rapporteringen av hållbarhet och hur den förhåller sig till frivilliga åtaganden och lagkrav. Det mynnar sedan ut i studiens syfte och frågeställningar.

1.1 Bakgrund

Hållbarhetsrapportering har idag en central del i många verksamheter. Den kommer i ett flertal former men som alla behandlar en och samma sak, företagets ansvar gentemot omvärlden den verkar i. En av dessa former är *“Corporate Social Responsibility” (CSR)*, som kan spåras tillbaka redan till 1950-talet (Carroll 1999). Archie Carroll spårar de tidigaste referenserna till boken *Social Responsibilities of the Businessman* skriven av Howard R. Bowen 1953 där konceptet uppkommer under namnet *“Social responsibilities” (SR)*.

Omkring 30 år senare utvecklades synsättet på SR/CSR genom en rapport från Världskommissionen för miljö och utveckling *“Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future”* (1987), vanligen benämnd Brundtlandrapporten. Brundtlandrapporten ser till de många framgångar som gjorts i den mänskliga historien och nämner faktorer såsom fallande barnadödlighet, ökad förväntad livslängd och ökad läs- och skrivförmåga bland världens vuxna. I rapporten framkommer det att detta ofta har kommit på bekostnad av planetens välbefinnande; *“But the same processes that have produced these gains have given rise to trends that the planet and its people cannot long bear.”* (WCED 1987, s. 12). Rapporten nämner även att det är omöjligt att separera ekonomiska utvecklingsfrågor från miljömässiga frågor då många former av utveckling förstör de miljömässiga resurserna som gör den ekonomiska utveckling möjlig. I syfte att motverka detta förespråkas att utveckla *Sustainable development*. Rapporten kom att vidga synen på hållbarhet som helhet. Den sammankopplade socialt kapital, ekonomisk tillväxt och miljömässiga problem och utvecklade policys för att innefatta dessa tre områden (Jarvie 2017).

Brundtlandrapporten kom att påverka världen på ett flertal sätt. Under perioden 1987-2001 kom termen sustainable development att infinna sig starkt i politiska program och inom politisk journalistik världen över. Den förekom även ofta inom akademisk litteratur. Under denna period blev sustainability den dominerande termen i fältet och begreppet förekom 285 gånger i publicerade artiklar som citerade Brundtlandrapporten. Det ledde även till en mängd olika tolkningar av begreppet *hållbar utveckling* (Schybert & Lang 2005), den svenska termen för SD.

Koncepten i Brundtlandrapporten beträffande de tre kategorierna miljö, social och ekonomi är vad som idag har mynnat ut i konceptet om CSR. CSR-arbete ligger till grund för en mängd initiativ företag har åtagit sig världen över och används till syften utöver hållbar utveckling. Det kan exempelvis inkludera användning av CSR som ett verktyg för att minska personalomsättningen (Hansen, Dunford, Boss A., Boss R. & Angermeier 2011). Konceptet har idag etablerat sig världen över, även på platser där det från början inte var välkommet. Exempelvis i Kina där det anses fått sitt fäste 2007 men som i början stötte på motgångar på grund av bland annat statlig inblandning (Black 2008).

Denna historia och breda användningsområde gör det intressant att se till rapporteringen av CSR och dess utveckling. För traditionella ekonomiska frågor finns riktlinjer och standarder som står till stöd för dess rapportering vilka är väletablerade i företagsvärlden. Internationellt finns International Accounting Standards (IAS) (Deloitte 2018) och International Financial Reporting Standards (IFRS) (2018). I Sverige finns K-regelverken utfärdade av Bokföringsnämnden (Bokföringsnämnden 2017). Men vad finns det för alternativ som berör redovisning, eller närmare bestämt rapportering, av hållbarhet?

Ett alternativ kommer i formen av *Triple Bottom Line* (TBL). Termen myntades år 1994 av John Elkington för att representera de tre områdena som ingick i hållbarhetsområdet, nämligen det miljömässiga, det sociala och det ekonomiska. Elkingtons arbete byggde dels på Brundtlandrapporten och dels på boken *The limits to Growth* från 1972. Tanken med TBL är att skapa ett alternativ till arbetssättet *bottom line*, som finns inom traditionell ekonomisk rapportering, och utveckla liknande processer för det sociala och miljömässiga. Problemet är att det är svårt att mäta effekterna av social och miljömässig påverkan på samma sätt som det ekonomiska mäts. Det innebär att det inom området inte finns någon enhetlig form av rapportering (Wilson 2015).

Ett annat alternativ till rapportering av hållbarhet kommer från den internationella organisationen *Global Reporting Initiative* (GRI) som har utvecklat GRI-Standards, vars syfte är att vägleda företag och organisationer i hur de ska förmedla sin påverkan på omvärlden. Standarden, som utvecklats i över 20 år, representerar idag de praxis som är bäst lämpade för att rapportera sociala, ekonomiska och miljömässiga förhållanden (Global Reporting Initiative (GRI) 2018).

Trots denna utveckling finns det än idag frågor att besvara gällande åtagandet av hållbarhetsredovisning. GRI, TBL och CSR är trots allt frivilliga rapporteringsformer, och har alltid varit det. Det var inte förrän år 2016 som mer omfattande krav gällande hållbarhetsrapportering infördes för stora svenska företag.

1.2 Problemdiskussion

Hållbarhet har en innehållsrik historia, omfattande litteratur och diskuteras världen över. Trots det har rapporteringen för hållbarhetsarbete inga krav på riktlinjer att följa. Det finns alternativ i form av standarder som GRI som används för att rapportera företagets hållbarhetsarbete. Dock är dessa frivilliga åtaganden och användningen motiveras ofta genom samhälleligt tryck (Vigneau, Humphreys & Moon 2015). Något som observerats kring frivilliga åtaganden av standarder är att det är pressen från tredje part som leder till att företag åtar sig frivillig rapportering av standarder (Brunsson, Rasche & Seidl 2012).

Det har exempelvis under 2000-talet visats en trend att företag i energisektorn världen över har använt sig av GRI för att förmedla sitt hållbarhetsarbete. Detta har motiverats av att företag i denna sektor är mer synliga, de arbetar i en bransch som involverar mer förorening och de verkar internationellt (Alonso-Almeida, Llach & Marimon 2014). Åtagandet av GRI sker trots att det inte finns några krav, vilket är på grund av att dessa företag är mer troliga att stå till svars hos allmänheten om de inte finner sig i trenden.

Konflikt kan uppstå om rapporteringen i sin grund bygger på bristfälliga principer. Detta förekommer i fallet med TBL där det är svårt att översätta arbete med hållbarhet till konkreta siffror på samma sätt som i finansiella rapporter (Wilson 2015). I fallet med GRI finns även problemet att det är en krävande metod att implementera. En studie som undersökte hållbarhetsrapportering i Grekland fann att under 2002 förekom det stora brister i hållbarhetsrapporteringen jämfört med internationella standarder, både sett till innehåll och omfattning (Skouloudis, Evangelinos & Kourmousis 2010). Detta i sin tur leder till frågan om konflikten mellan frivilligt åtagande och tvingande åtagande.

I Sverige är hållbarhetsrapportering ett vanligt åtagande där de flesta av de stora företagen arbetar med hållbarhetsrapportering. I en studie utförd av KPMG 2017 över företag som hållbarhetsrapporterar framkom det att antalet företag som hållbarhetsrapporterar i Sverige var 88 procent 2017. Siffrorna baseras på ett urval kallat N100 vilket består av de hundra största företagen i Sverige sett till deras avkastning (KPMG 2017, sid. 3).

Trots att Sveriges företag legat i framkant inom hållbarhetsrapportering har åtagandet av detta länge varit frivilligt bland företag och organisationer. Dock har det i Sverige implementerats en del krav i årsredovisningslagen beträffande hållbarhetsupplysningar i årsredovisningen. Tillägg i lagen gällande personalfrågor lades till 2005, miljöfrågor hade då redan funnits med sedan slutet på 1990-talet (Riksdagen 2005).

År 2016 beslutade Sveriges riksdag om ett nytt lagkrav gällande företags krav på redovisning av hållbarhetsarbete. Lagen trädde i kraft 1 december 2016 och bygger på ett EU-direktiv från 2014. Lagkravet gäller för rapporter från och med 2017. De nya kraven lades till i Årsredovisningslagen(ÅRL) och i Sverige är det cirka 1600 företag som påverkats av detta lagförslag (Johansson 2016).

Det som enligt den nya lagen ska behandlas i rapporten är sociala förhållanden, mänskliga rättigheter, personal, miljö och motverkande av korruption. Företag ska alltså göra de upplysningar som behövs för att få förståelse om dess utveckling, ställning och resultat samt de konsekvenser verksamheten för med sig. Utöver det som anges i ÅRL finns det varken krav eller rekommendationer för regelverk eller upprättandet av själva hållbarhetsrapporten. Hur företag ska presentera denna information finns det således inga riktlinjer för. Informationen kan vara av både kvalitativ och kvantitativ karaktär (FAR u.å.).

I flera fall kan vi se exempel på utveckling av både metod för rapportering av hållbarhet (GRI 2018) såväl som åtagande av hållbarhet trots att detta är frivilligt och i vissa fall ovälkommet (Singh, Bakshi & Mishra 2015; Wang, Chen, Yu & Hsiao 2015; Hansen et al. 2011; Black 2008). Då många företag världen över sedan länge använder sig av frivilliga standarder vid rapportering av hållbarhet har dessa sett omfattande utveckling. Däremot har tvingande lagar inte haft en lika omfattande utveckling.

Forskning inom hållbarhetsområdet har ofta lett till motsägelsefulla slutsatser gällande effekten av dess användning. Till följd av detta är den roll som hållbarhetsrapportering kan spela i samhället fortfarande oklar(Cho, Laine, Roberts, & Rodrigue 2015). Detta i sin tur gör det intressant att se till frågan gällande meriterna av frivillig och tvingande hållbarhetsrapportering. Global forskning föreslår att GRI är den bästa standarden att rapportera enligt för att tillgodose den mest användbara informationen (Tschopp & Nstanski 2014). Detta är än idag en frivillig rapporteringsform. Dock visar annan forskning även att med tydligare direktiv så hade hållbarhetsredovisning varit mer förekommande (Ngwakwe 2012). Det blir då intressant att

undersöka hur den frivilliga rapporteringen och den lagstadgade rapporteringen förhåller sig till varandra.

1.3 Syfte

Studiens syfte är jämföra innehållet i hållbarhetsredovisningar från att rapporteringen varit frivillig till att den blivit ett lagkrav för att undersöka om lagen eller normer varit den drivande faktorn för dess utveckling av form och innehåll. Målet är att förstå vad som har haft störst effekt på hur företag redovisar hållbarhet.

1.4 Frågeställningar

För att uppfylla syftet behöver vi besvara och motivera följande frågeställningar:

- Uppfyller företagens hållbarhetsrapportering lagkraven före respektive införande?
- Hur använder sig företagen av frivillig respektive lagstadgade rapporteringskrav?
- Hur har rapporterna utvecklats och vad står bakom denna utveckling?
- Vilka skillnader i utveckling och användande finns mellan stora företags hållbarhetsrapporter?

2 Metod

I detta kapitel redogörs studiens tillvägagångssätt för att kunna besvara syftet och frågeställningarna. Här presenteras och motiveras valet av metod, studiens design, tillvägagångssättet, avgränsningar och urval, och slutligen trovärdighet och metodkritik.

2.1 Forskningsansats

Inom samhällsvetenskaplig forskning finns det tre tillvägagångssätt som kan förklara relationen mellan teori och praktik. Relationen kan förklaras med hjälp av användningen av en deduktiv, induktiv eller abduktiv forskningsansats (Bryman & Bell 2015).

En induktiv ansats innebär att teori genereras utifrån praktiken. Datamaterial samlas in med syfte att bygga teori och det är just datamaterialet, observationerna av något, som utgör utgångspunkten. En deduktiv ansats börjar åt andra hållet, den innebär att hypoteser som framtas ur teorin ska prövas gentemot datamaterialet. Det blir då alltså teorin som används som utgångspunkt för deduktion (Bryman & Bell 2015). Den tredje ansatsen, abduktion, innebär att forskaren identifierar ett fenomen och söker den "bästa" förklaringen till det (Mantere & Ketokivi 2013). Abduktion innefattar således element av både den induktiva och deduktiva forskningsansatsen men har inte sin utgångspunkt i endast teori eller observationer. Abduktion används för att pröva teorier och vidareutveckla dem (Patel & Davidson 2011), och den blandar element av både induktiva och deduktiva ansatser för att överkomma svagheterna respektive ansats för med sig (Bryman & Bell 2015).

I vår studie har en abduktiv forskningsansats antagits då syftet är att förklara hållbarhetsrapporternas utveckling. Utgångspunkten är då ett fenomen vi strävar efter att ge bästa förklaring till och utgångspunkten är inte rotad i endast teori eller observationer. Vidare finns det element av både induktion och deduktion vi sett till i studien vilket gör att abduktion var den mest lämpade ansatsen. Vi har samlat in ett datamaterial i form av en innehållsanalys av hållbarhetsrapporter. För att förklara och tolka resultatet av innehållsanalysen har vi använt oss av färdiga teorier presenterade i referensramen. I denna studie har legitimitetsteorin och institutionell teori legat till grund för tolkning av datamaterialet.

2.2 Undersökningsansats

Vid genomförandet av forskning inom företagsekonomi och management finns det två forskningsstrategier, kvantitativ och kvalitativ. Dessa strategier avser den generella inriktningen när det gäller genomförandet av själva forskningen (Bryman & Bell 2015).

Vid en kvantitativ forskningsstrategi ligger vikten på kvantifiering och insamling av data. Den grundar sig i objektivism som sitt ontologiska ställningstagande, som ser sociala fenomen som externa företeelser som inte är något aktörer kan påverka. Sett till dess epistemologi grundar den sig i positivism vilket använder sig av naturvetenskapliga metoder för att studera sociala fenomen. (Bryman & Bell 2015). En kvantitativ forskningsstrategi är huvudsakligen kopplad till ett deduktiv synsätt i forskning som lägger värde på att kvantifiera insamling och analys av data för att pröva hypoteser och på detta vis generaliserar resultatet till urvalets population (Bryman & Bell 2015). Kvantitativ data är exempelvis ålder, då ålder går att kategorisera och

kvantifiera (Andersen 2012). Vid en kvalitativ forskningsstrategi ligger istället vikten vanligtvis på ord och inte siffror vid insamling och analys av data. Strategin innebär ett tolkande synsätt, interpretativism, då det huvudsakliga syftet är att förstå aktörernas subjektiva mening. Den har även ett induktivt synsätt på teori och praktik. Vanliga metoder inom kvalitativ forskning är exempelvis intervjuer eller innehållsanalys (Bryman & Bell 2015).

Då studiens syfte är att tolka och jämföra innehållet i hållbarhetsrapporter har studien huvudsakligen en kvalitativ forskningsstrategi. Element av kvantitativ strategi finns dock med i studien. För att kunna jämföra och tolka datamaterialet har vi behövt kategorisera och kvantifiera det för att se till hållbarhetsrapporternas utveckling. Trots det anser vi att studien huvudsakligen har en kvalitativ forskningsstrategi då syftet inte är att pröva hypoteser utan fokus ligger på den tolkande delen. Det är innehållet i rapporterna som beaktas och analyseras gentemot teori. Vi utgår inte heller från de ontologiska och epistemologiska antaganden som kvantitativ strategi grundar sig i. Vi ser inte till positivism för att studera fenomen och vi antar heller inte ett objektivistiskt ställningstagande när vi samlar in och analyserar informationen. Den kvalitativa forskningsstrategin blir då bättre lämpad för denna studie. En kvalitativ metod som blivit populär inom forskning om frivillig rapportering är innehållsanalys. Detta på grund av att den bland annat kan mäta trender i rapportering men också för att den kan jämföra olika delar (Krippendorff 1980). Således har en kvalitativ innehållsanalys varit den mest lämpade metoden för studiens syfte.

2.3 Studiens design

Vi har använt oss av en longitudinell design då vi genomfört en kvalitativ innehållsanalys av hållbarhetsrapporter från olika tidsperioder. Studien klassas huvudsakligen som longitudinell då poängen är att göra en jämförelse över tid. Genom denna typ av studie har vi kunnat kartlägga förändringar i utformningen av hållbarhetsrapporter för att kunna identifiera utvecklingsområden (Bryman & Bell 2015).

Det finns även element av fallstudiedesign eftersom det gjorts djupgående analyser av ett flertal hållbarhetsredovisningar. Det har gjorts för att kunna tillföra meningsfulla tolkande slutsatser om beteendet hos studiens företag. Det förekommer även komparativa element eftersom resultaten från observationerna jämförts. På så sätt har vi haft möjlighet att identifiera likheter och skillnader mellan de olika företagen (Bryman & Bell 2015).

2.4 Datamaterial

Datamaterial förekommer i två former; primär-och sekundärdata. Primärdata består av data som samlats in av forskaren själv medan sekundärdata består av data som redan har samlats in (Jacobsen 2002). Studien har genomförts genom att undersöka hållbarhetsrapporter från fyra företag inom modebranschen. Processen har inneburit att vi först genomfört en innehållsanalys av fyra årsredovisningar från år 2004. Dessa har valts för att ge en bild över statusen innan lagkraven gällande hållbarhet tillkom 2005 (Riksdagen 2005). Analysen har genomförts på separat hållbarhetsrapport om någon sådan funnits, var så inte fallet har analysen genomförts på företagets årsredovisning, båda av vilka utgör sekundärdata. Sedan har vi gjort en andra innehållsanalys på samma företags senaste hållbarhetsrapporter från 2016, det vill säga innan det nya lagkravet införts.

Analysen har innefattat kodning av etiketter efter en egenutvecklad kodbok vars syfte varit att ställa rapporterna i relation till respektive lagkrav och till varandra. Detta för att ge en bild av likheter och skillnader mellan företag av olika storlek. Totalt har alltså åtta rapporter undersökts. Informationen insamlad från dessa rapporter värderas och analyseras sedan med hjälp av teori insamlad och presenterad i referensramen. Genom detta tillvägagångssätt har vi kunnat jämföra hur hållbarhetsredovisning förändrats under de senaste 13 åren.

2.5 Avgränsningar och urval

Utgångspunkten för vår studie grundar sig i den svenska Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554). Vi har valt att avgränsa urvalet av företag vi undersöker till svenska företag som uppfyller kriterierna för stora företag. Tolkningarna har således begränsats utefter det. Två företag har en omsättning som understiger en miljard kronor, dessa är i studien Björn Borg och Gina Tricot. Ett företag har en omsättning på omkring fem miljarder, Kappahl, och det sista företaget, H&M, har en omsättning på omkring 192 miljarder. Alla företagen möter definitionen för stora företag enligt Årsredovisningslagen. Företag anses vara stora om de under de senaste två åren uppfyller två av tre följande krav; Medelantalet anställda ska ha överstigit 250, balansomslutningen ska ha uppgått till minst 175 Mkr och nettoomsättning ska ha uppgått till minst 350 Mkr. Företagen har valts ut baserat på deras omsättning, då vi har undersökt om storleken har en effekt på rapporternas innehåll. Dessa rapporter är tagna från året innan respektive lagkrav 2005 och 2016 trädde i kraft.

Företag skiljer sig åt i omsättning vilket har hjälpt oss dra slutsatser om hur företagets storlek påverkar rapporteringen av hållbarhet. Studien har begränsats till fyra företag på grund av tidsramen. Företagen har valts ut från modebranschen då företag i denna bransch är på debatten och har tidigare kritiserats för de arbetsförhållanden som förekommer i produktionen. I dokumentären Machines (2016) ges en närmare inblick i branschens arbetsförhållanden, vilket är ett utav de rapporteringskrav som tillförts i ÅRL.

Urvalet är handplockat för att möta studiens behov, ett målstyrt urval. Det har använts för att se till omfattningen av hållbarhet i årsredovisningar, under en tid då denna rapportering var frivillig. Valet av organisation grundar sig i antagandet att normer och förväntningar, och då inte lagkrav, från tredje part ligger till grund för press till implementering av frivilliga standarder, särskilt bland företag som är större och därmed är mer utsatta för granskning (Brunsson, Rasche & Seidl 2012; Alonso-Almeida, Llach & Marimon 2014).

2.6 Trovärdighet och metodkritik

För att en studie ska vara av hög kvalitet krävs att den uppnår trovärdighet, framför allt i formen av reliabilitet och validitet. Det är särskilt viktigt i kvalitativ forskning där tolkningar är del av forskningsstrategin och därmed beroende av forskarens subjektivitet (Brink 1993). I denna studie beaktas reliabilitet och validitet som anses som särskilt viktiga (Bryman & Bell 2015).

2.6.1 Reliabilitet

Vad beträffar reliabilitet finns det olika tolkningar kring hur det ska anses inom ämnet av kvalitativ forskning (Bryman & Bell 2015), denna studie har utgått ifrån tankarna framförda av LeCompte och Goetz (1982), som ser till extern och intern reliabilitet. Extern reliabilitet behandlar den grad som en studie kan replikeras, något som är svårt inom kvalitativ forskning då den sociala kontexten ständigt förändras (Bryman & Bell 2015). Denna studie kan ses med en hög grad av extern reliabilitet då den primärt behandlar normer och värderingar vid en given tidpunkt och jämför dem med varandra. Oavsett om den sociala kontexten förändras kommer resultatet av en liknande studie som behandlar samma tidsförlopp resultera i samma resultat.

Intern reliabilitet behandlar huruvida två eller flera forskare inom samma studie kommer överens om hur resultatet ska tolkas (LeCompte & Goetz 1982). Det uppnår vi i studien genom att säkerställa en så objektiv och konsekvent tolkning som möjligt av datamaterialet.

2.6.2 Validitet

Enligt LeCompte och Goetz (1982) innebär intern validitet att det finns en god koppling mellan observationerna som görs och de teoretiska ideér dessa utvecklar. Vi anser att studien har en hög intern validitet då den longitudinella designen i studien värderar verkliga händelser under ett förlopp mot väletablerade teoretiska grunder. Liknande studier har gjorts i andra delar av världen på liknande sätt (Chauvey et al., 2015). Trots att resultatet bygger på subjektiva bedömningar av observationer efterliknar den andra genomförda studier och värderas gentemot liknande teori.

Extern validitet har att göra med hur överförbart resultatet i en studie är och hur väl det kan generaliseras till sociala sammanhang (LeCompte & Goetz 1982). Detta är överlag ett problem som går att finna i kvalitativ forskning då den ofta består av fallstudier och små urval (Bryman & Bell 2015). Denna studie lider då av samma problem då det är ett begränsat antal företag som observerats, den syftar att se till Svensk lag och företagen måste vara av en viss storlek för att inkluderas. Vid mer tid skulle en mer omfattande studie kunna genomföras där ett större urval skulle säkerställa en större extern validitet för de resultat som observeras och de slutsatser som dras. Således är den externa validiteten lägre. Vidare bygger resultatet på subjektiva observationer utformade efter egengjord kodbok vilket skulle kunna innebära att en potentiell nackdel för studiens externa validitet. Vi anser dock att frågornas avgränsning, studiens omfattning, resultatet och slutsatserna är tydliga nog för att en replikerad studie ändå skulle leda till samma slutsatser trots att resultatet potentiellt skulle se annorlunda ut (Bryman & Bell 2015).

2.7 Källkritik

Källkritik är en viktig aspekt att se över vid insamling av material till en studie av denna typ. Källorna som används inom en studie behöver prövas mot det som de är menade att användas till. Prövningar för att bedöma detta kan inkludera att se till källans trovärdighet, källans förklaringskraft, källans samtidighet och förhållande till andra källor (Rienecker & Stray Jörgensen 2014). Dessa aspekter beskrivs av Thurén (2013) av fyra kriterier: äkthet, tidssamband, oberoende och tendenskriteriet. Äkthet uppfylls om en källa är "äkta" i den mening att påståenden i den är sanna och att den inte innehåller förfälskningar (Ejvegård 2009). Tidssamband behandlar hur nära i tiden en källa beskriver händelsen den utgår ifrån (Thurén 2013). Desto närmare källan är händelsen desto mer pålitlig är den (Ejvegård 2009). Oberoende

behandlar hur oberoende en källa är av en annan. Om informationen står för sig själv är den oberoende men om den har sin grund i en annan källa är den inte det och klassas då som en andrahandskälla (Thurén 2013). Tendenskriteriet behandlar hur snedvriden informationen är i en källa till följd av författarens påverkan, vare sig den är medveten eller omedveten (Alvesson & Sköldbberg 2008). Detta måste beaktas vid källkritik så att informationen inte ger en vriden bild av verkligheten (Thurén 2013). De källor som använts i studien har genomgått särskilda bedömningar för att säkerställa reliabiliteten sett till dessa kriterier.

2.7.1 Vetenskapliga artiklar

De vetenskapliga källorna är inhämtade från Högskolan i Borås databas Primo. De uppfyller alla kriterier för att anses vara peer-reviewed. Då informationen granskats av flera kunniga inom området anses källan därför vara tillförlitlig. Vid val av de artiklar som används i studien har vi beaktat Thuréns (2013) kriterier för källkritik.

2.7.2 Fackböcker

De fackböcker som använts i studien är litteratur som tidigare använts i flera kurser vid Högskolan i Borås. Då denna litteratur granskats och godkänts av lärare inom respektive område anser vi att litteraturen hög kvalitet.

2.7.3 Offentliga dokument

I studien används lagar, årsredovisningar, hållbarhetsrapporter och regelverk utfärdade av GRI. De lagar som behandlats har publicerats av Sveriges Justitiedepartement. Årsredovisningar och hållbarhetsrapporter är publicerade på respektive företags egna kanaler i form av deras webbplats. GRI:s regelverk för hållbarhetsrapportering är publicerade av GRI själva. Den information som behandlats är tagen ifrån respektive dokument och inte de olika organisationernas webbplatser. Detta för att undvika problem med oberoende.

2.8 Etisk reflektion

Vid genomförandet av en studie ställs forskare inför vissa etiska frågor gällande hur de som studeras ska behandlas och de aktiviteter som kan tänkas genomföras. Dessa etiska överväganden behandlar förhållandet mellan forskare och de som studeras. Det finns svårigheter med detta då gränsen mellan etiskt och oetiskt beteende inte är exakt och forskare på området har inte sällan olika perspektiv och ståndpunkter. Det finns dock vissa riktlinjer för vad som är etiskt acceptabelt även om det brukar finnas utrymme för egna tolkningar och beslut (Bryman & Bell 2015). För att handla etiskt accepterbart finns det enligt Diener och Crandall (1978) fyra etiska principer som ska övervägas. Dessa är, om det är skadligt för deltagarna, om det saknas medgivande, om forskningen inkräktar på privatlivet samt om forskningen innefattar bedrägligt beteende eller vilseledande uppgifter.

Vid studiens genomförande har inga etiska dilemman uppkommit då studien bygger på offentligt publicerade rapporter, lagar och standarder. Materialet är således inte konfidentiellt och eftersom studiens syfte är att se till hur rapporternas innehåll har förändrats innebär det att

studien inte heller leder till någon form av skada för någon av de inblandade parterna. Då materialet är offentligt anser vi att medgivande ligger till grund för granskning av materialet (Bryman & Bell 2015; Diener & Crandall 1978).

3 Referensram

I detta kapitel kommer relevant litteratur för studien att presenteras. Kapitlet inleder med att presentera information gällande CSR, GRI och de lagkrav som ligger till grund för den analysmodell, i form av en kodbok, som studien utgår ifrån. Kapitlet innefattar även en del där konceptet om innehållsanalys presenteras. Därefter presenteras den teori som senare används för att analysera resultatet av analysmodellen. De teorier som studien behandlar är legitimitetsteorin och institutionell teori.

3.1 Innebörden av CSR

Definitionen av vad CSR innefattar är en omdiskuterad fråga. Alexander Dahlsrud (2008) har utforskat frågan närmare i en analys där han identifierat 37 olika definitioner på ämnet. Dahlsrud poängterar att problemet som existerar inte är avsaknaden av en definition. Problemet är snarare att det finns så många definitioner begreppet vilket leder till problem med acceptans och adaptering.

För att uppnå syftet i denna studie behövs inte en strikt definition av begreppet i sig, dock behövs ett klagörande för innebörden och syftet med CSR. Trots förvirring och oklarhet kring en uniform definition av begreppet visar trender på en tydlig utveckling av adaptation och harmonisering av CSR-arbete (Fortanier, Kolk & Pinkse 2011).

Grunderna till CSR som koncept ligger i Brundtlandrapporten från 1987 där innebörden handlar om att utveckla och genomföra initiativ för att begränsa sin påverkan på miljö och sociala aspekter (WCED 1987). Syftet med CSR är att möta utmaningarna för hållbar utveckling och detta kan definieras som att möta behoven för den nuvarande generationen utan att äventyra förmågan för framtida generationer att möta sina behov (Doupnik & Perera 2015).

Med innebörd och syfte definierat kan sambandet ses mellan hållbar utveckling, CSR och vad detta arbete innebär för företag. Lämpliga metoder kan då identifieras för att uppnå detta syfte vilket finns i former som TBL (Wilson 2015) och GRI (GRI 2018). Ytterligare rapporteringsformer finns utvecklade av organisationer såsom Världsbanken, the International Federation of Accountants (IFAC) och Kyotoprotokollet (Doupnik & Perera 2015). Den mest omfattande och använda metoden för rapportering av CSR är GRI (Marimon, Alonso-Almedia, Rodríguez & Cortez Alejandro 2012; Skodulis, Evangelinos & Kourmousis 2009) och denna har ansetts vara den bästa standarden för att bidra med relevant information (Tschopp & Nastanski 2014). Det gör GRI bäst lämpad att studera den praktiska appliceringen av CSR-konceptet.

3.2 GRI

3.2.1 Grundandet och utvecklingen av GRI

Organisationen som står bakom de mest frekvent använda standarder för hållbarhetsrapportering är GRI som grundades 1997. Sedan januari 2009 har fler än 1500

organisationer världen över använt GRI-ramverket för att skapa sina hållbarhetsrapporter och användandet ökar (Doupnik & Perera 2015).

Regelverken har utvecklats genom ett antal olika versioner och har historiskt sett klassats in i två rapporteringsformer; generella standarder och specifika standarder. Generella standarder gäller för alla företag som väljer att använda sig av GRI och berör mer övergripande hållbarhetsrelaterade frågor. Specifika standarder behandlar mer specifika ämnen inom CSR-kategorierna.

De generella standarderna var i G4, den fjärde versionen, indelad i följande kategorier:

- **Strategy and analysis** - Ser till företagets generella hållbarhetsstrategi för att ge kontext till kommande, mer detaljerad, rapportering.
- **Organisational profile** - En översikt av företags huvudsakliga karaktärsdrag, namn, produkter, tjänster, plats för huvudkontor etcetera.
- **Identified material aspects and boundaries** - Visar processen företaget följt för att definiera rapporteringsinnehållet och de *materiella aspekterna*.
- **Stakeholder Engagement** - Ger en översikt till företagets engagemang med intressenter som påverkas av deras hållbarhetsarbete. Detta inkluderar en lista på intressenter som företaget är engagerat med, varför de gör detta, hur ofta etcetera.
- **Report profile** - Översiktlig information om hållbarhetsrapporten i fråga. Rapporteringsperiod, rapporteringscykel, index för innehållet etcetera.
- **Governance** - Ger översiktlig information om styrningen i företaget. Detta innefattar strukturen, rollerna i olika områden såsom risk management etcetera.
- **Ethics and integrity** - Ger en översikt av företagets principer, värden, normer och interna samt externa mekanismer för sökning av stöd av etiskt och lagenligt beteende (GRI 2013a).

Syftet med dessa kategorier är att ge översiktlig information om de olika områden samt i vissa fall även kontext för de nästkommande mer detaljerade rapporteringarna från de specifika standarderna. Varje kategori innehåller ett visst antal *indikatorer* och totalt omfattar samtliga kategorier 58 indikatorer i G4 (G4-1 till G4-58) (ibid).

GRI har även utvecklat ett koncept de kallar *Core* och *Comprehensive* rapportering. Core innefattar de essentiella element av hållbarhetsrapportering företag behöver rapportera. Comprehensive bygger vidare på denna rapportering och tillför ytterligare indikatorer och kräver mer ingående rapportering av ett företags prestationer (GRI 2013a, s. 11). I G4 måste alla 58 indikatorer av den generella standarden användas för att möta, eller vara *in accordance*, med kravet för *Comprehensive*-rapportering. För att vara *in accordance* för Core kravet krävs att 34 specifika indikatorer används (GRI 2013a).

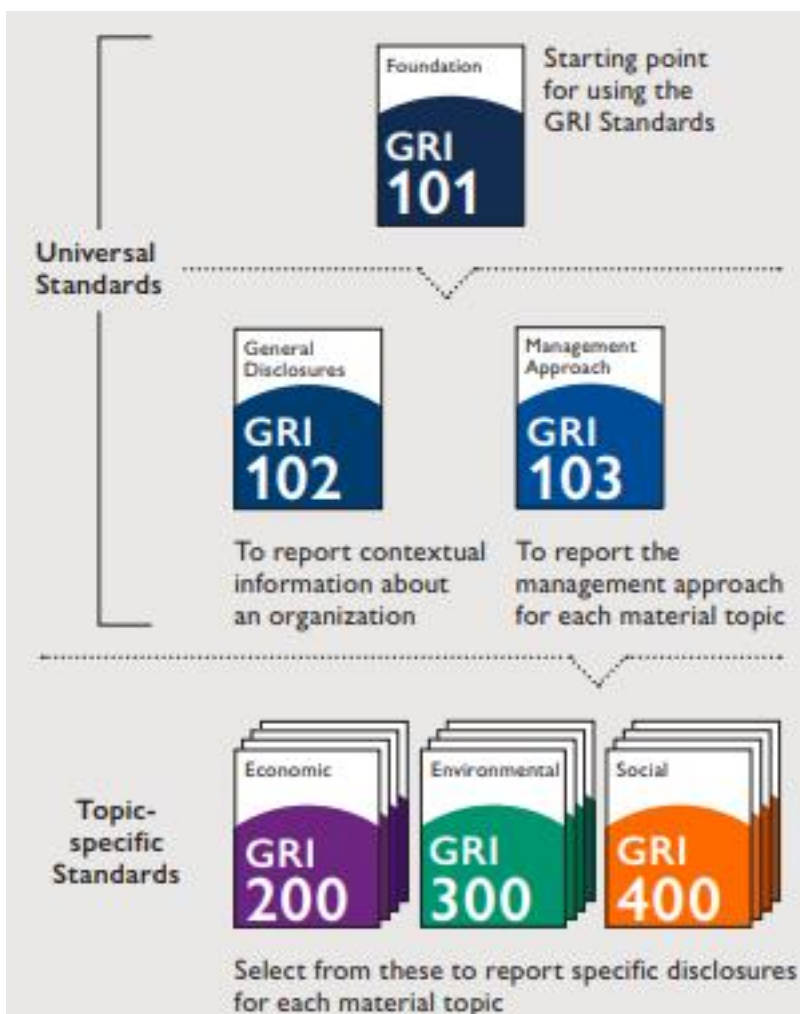
Utöver de generella standarderna finns det specifika standarder som är indelade i tre kategorier. Dessa tre är ekonomisk, miljömässig samt social. Varje kategori är uppbyggd av ett antal *aspekter*, som i sin tur innehåller ett visst antal indikatorer. Indikatorerna används för att rapportera information gällande varje aspekt. Miljökategoriens aspekter utgörs bland annat av material som består av två indikatorer, energi med fem indikatorer samt utsläpp som består av sju indikatorer (GRI 2013a). För att uppnå Core kravet för de specifika standarderna ska företaget redovisa minst en specifik indikator för varje aspekt. För att uppnå kravet för Comprehensive krävs redovisning av alla indikatorer för varje identifierad aspekt (GRI 2013b).

Gemensamt för alla aspekter i G4 är indikatorn G4-DMA vilken är menad att förklara hur respektive aspekt hanteras och vad som gör den *Material*(Materiell). Begreppet materiell innebär i detta fall att en aspekt har en betydande påverkan och/eller är av intresse för intressenter. Det krävs rapportering av G4-DMA för alla identifierade aspekter för att möta kraven för Core. G4-DMA ser ut som följande;

- a. *Report why the Aspect is material. Report the impacts that make this Aspect material.*
- b. *Report how the organization manages the material Aspect or its impacts.*
- c. *Report the evaluation of the management approach, including*
 1. *The mechanisms for evaluating the effectiveness of the management approach*
 2. *The results of the evaluation of the management approach*
 3. *Any related adjustments to the management approach (GRI 2013b, s. 64)*

3.2.2 GRI-Standards

GRI-Standards är den senaste versionen av GRI-regelverken och denna ser annorlunda ut då den omstrukturerats. GRI-Standards har en modulär struktur och är uppdelad i sex områden



Figur 3.1 Struktur av GRI-Standards (GRI 2016)

GRI 101 - Är startpunkten för företag. Här introduceras hållbarhetsrapportering som koncept, definierar riktlinjer för innehåll, ger riktlinjer för kvaliteten i rapporteringen och ger generell information om standarderna. Ett krav för GRI-Standards är att det ska inkluderas ett innehållsindex med varje års rapport. Detta ska fungera som ett navigationsverktyg (GRI 2016).

GRI 102 - Ger riktlinjer för rapportering av kontextuell information av företaget och dess rapportering (GRI 2016). Denna standard är vad som tidigare utgjorde de 58 indikatorerna i de generella standarderna i G4 (GRI 2017a).

GRI 103 - Avser information kring hur företaget hanterar ett särskilt ämne och används med varje standard inom de olika CSR-kategorierna. Syftet är att ge företag en möjlighet att redogöra för vad som gör en aspekt materiell, var påverkan inträffar och hur företaget hanterar den (GRI 2016). Denna standard är vad som tidigare utgjorde G4-DMA (GRI 2017a).

GRI 200, 300 och 400 - Avser de områden som innefattas i CSR och är strukturerade efter innehållet i figur 3.1. Tidigare utgjorde alla dessa specifika standarder ett stort dokument där alla stod samlade efter varandra, i GRI-Standards är innehållet uppdelat i ett antal dokument som alla fokuserar på en egen aspekt. Detta innebär att indikatorer i standarderna kan uppdateras eller tilläggas utan att hela dokumentet behöver ersättas. Core och Comprehensive kraven finns fortfarande kvar (GRI 2017b; GRI 2016).

3.3 Lagkrav

Årsredovisningslagen anger riktlinjer för hur och vad företag enligt lag ska rapportera i sin finansiella rapport. Utgångspunkten för företagets rapportering är att årsredovisningen ska upprättas enligt god redovisningssed och ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning. Under 2005 kompletterades den ursprungliga lagen från 1995 med en ny del avseende icke finansiell information. I 6 kap. 1 § 4 st. (SFS 1995:1554) framgår det att förvaltningsberättelsen ska *”innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor.”* Kompletteringen utgjorde ett tillägg i lagen beträffande personalfrågor, tidigare fanns endast direktiv gällande miljöfrågor.

År 2016 kompletterades årsredovisningslagen återigen med ytterligare krav på upplysningar gällande icke finansiell information och detta omformulerades i 6 kap. 1 § 4 st. till *”hållbarhetsupplysningar”*. De nya kraven som tillades utgörs av 6 kap. 10-14 §§ (SFS 1995:1554). Förändring trädde i kraft den 1 december 2016 och de nya kraven berör de företag som möter definitionen för stora företag. För att uppfylla denna definition måste de under de senaste två räkenskapsåren ha uppfyllt mer än ett av följande;

- Medelantalet anställda ska ha överstigit 250
- Balansomslutningen ska uppgått till minst 175 Mkr
- Nettoomsättningen ska uppgått till minst 350 Mkr

Tillägget i lagen anger mer specifika faktorer gällande hållbar utveckling som företaget ska förmedla i sin rapportering. Enligt 6 Kap § 12 ÅRL (SFS 1995:1554) ska rapporten ange:

- Företagets affärsmodell

- Den policy som företaget tillämpar i frågorna ovan, inklusive de granskningsförfaranden som har genomförts
- Resultatet av policyn
- De väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företags verksamhet inklusive, när det är relevant, företags affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser
- Hur företaget hanterar riskerna
- Centrala resultatindikationer som är relevanta för verksamheten

Den nya lagen anger alltså de minimala upplysningar företaget ska återge i sin rapportering. Hållbarhetsrapporten kan inkluderas i företags årsredovisning eller som en separat rapport. I det senare fallet ska hänvisningar tydligt framgå i årsredovisningens förvaltningsberättelse (FAR u.å.).

3.4 Innehållsanalys

Innehållsanalys involverar kodning av både kvantitativ och kvalitativ data med hjälp av förutbestämda kategorier. Detta tillvägagångssätt gör det sedan möjligt att se mönster i informationen som presenteras (Krippendorf 1980). Sveiby:s (1997) klassificeringsschema för immateriella tillgångar är en återkommande utgångspunkt för ett flertal innehållsanalyser. Schemat består av tre huvudkategorier. Intern struktur är den första kategorin och hanterar organisatoriskt kapital såsom struktur, legala aspekter och olika system. Den andra kategorin är extern struktur och hanterar varumärke och relationer med kunder och leverantörer. Anställdas kompetens, den tredje kategorin, hanterar utbildning, utveckling och den professionella kunskap de anställda besitter. Vad som placeras under någon av de definierade huvudkategorierna avgörs av materialet för innehållsanalysen. Dessa kommer alltså att skilja sig beroende på vad som studeras.

Guthrie, Petty, Yongvanich och Ricceri (2004) har i en av sina studier utvecklat och förfinat en kodbok för att med hjälp av en innehållsanalys kunna identifiera intellektuellt kapital i företags årsredovisningar. Kodboken är uppdelad i tre huvudområden: internt kapital, externt kapital och humankapital, se figur 3.2. Internt kapital behandlar faktorer såsom organisationens möjligheter till utveckling, exempelvis system, policies och kultur. Det externa kapitalet behandlar kontakten företaget har med sin omgivning, både inom och utanför organisationen. Humankapitalet behandlar faktorer såsom exempelvis kunskap och möjligheter bland de anställda.

| Internal capital | External capital | Human capital |
|-----------------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| 1. Intellectual property | 7. Brands | 14. Employee |
| 2. Management philosophy | 8. Customers | 15. Education |
| 3. Corporate culture | 9. Customer satisfaction | 16. Training |
| 4. Management processes | 10. Company names | 17. Work-related knowledge |
| 5. Information/networking systems | 11. Distribution channels | 18. Entrepreneurial spirit |
| 6. Financial relations | 12. Business collaborations | |
| | 13. Licensing agreements | |

Figur 3.2 Kodbok för intellektuellt kapital (Guthrie et al. 2004)

I en annan studie har frivillig rapportering av intellektuellt kapital undersökts, författarna har utgått från Sveiby:s klassificeringsschema för att utveckla sin kodbok. Med hjälp av innehållsanalys undersöks nivån på rapporteringen av det intellektuella kapitalet beroende på storlek, bransch och tid (Guthrie, Petty & Ricceri 2006).

3.5 Kodbok

Här presenteras den kodbok som använts för innehållsanalysen. Upplägget för kodboken är två nivåer som består av olika kategorier som ska identifieras för att uppfylla den specifika nivån. Nivå 1 består av de lagkraven från 2005 och Nivå 2 av lagkraven från 2016, som trädde i kraft under 2017.

| Nivå | Kategorier | Observationer 2004 | Observationer 2016 |
|--------|-------------------------|--------------------|--------------------|
| Nivå 1 | Miljö | | |
| | Social/ Personal | | |
| Nivå 2 | Företagets affärsmodell | | |
| | Policy och granskning | | |
| | Resultat av policy | | |
| | Risk/ Riskhantering | | |
| | Resultatindikatorer | | |

Figur 3.3 Sammanställning av den kodbok som ligger till grund för undersökningens analys.

- **Nivå 1** - Utgörs av den del i lagen som tillades 2005, detta utgör minimikraven för rapportering av hållbarhetsfrågor
 - **Miljöfrågor** - Innefattar löst definierat arbete med olika typer av miljöfrågor, exempelvis utsläpp och materialanvändning
 - **Personal/Social** - Personal utgör frågor som berör arbete med personalfrågor exempelvis utbildningar. Medan sociala frågor berör ett bredare hållbarhetsområde inom sociala frågor utanför företagets direkta verksamhet. Separationen av personal och social sker på grund av modebranschens arbetssätt, då stora delar i produktion inte ligger under företagets direkta inflytande.
- **Nivå 2** - Utgörs av de tillägg som gjordes till lagen 2016 och innefattar mer ingående rapportering av hållbarhet
 - **Företagets affärsmodell** - Information om företagets affärsmodell
 - **Policy och granskning** - Konkreta policys och granskningar företag bedriver inom områden som berör CSR
 - **Resultat av policy** - Vad konsekvenserna har varit beträffande dessa policys och arbeten
 - **Risk/Riskhantering** - Upplysningar om företagets arbeten som sannolikt kommer leda till negativa konsekvenser och hur de hanterar dessa risker samt konsekvenser
 - **Resultatindikatorer** - Upplysningar om centrala resultatindikatorer som är relevanta för verksamheten

Kodbokens struktur bygger på GRI:s koncept om core och comprehensive och består av två nivåer. Dessa två nivåer besvarar dels frågan huruvida rapporten uppfyller lagkraven för respektive år och dels hur omfattande rapporteringen var under 2004 respektive 2016.

Nivåerna syftar även till att ge ett mätbart sätt att jämföra de olika företagen med varandra. Det avgörande för om en given kategori blir tilldelad en observation i kodboken bygger på konceptet om materiella aspekter enligt G4-DMA. Ett observerat stycke i rapporten blir tilldelat en observation i en given kategori om den bedöms vara materiell och utgör ett konkret arbete i företaget.

3.6 Systemorienterade teorier

Ekonomisk rapportering kan förklaras av ett antal teorier. Legitimitetsteorin, intressentteorin och institutionell teori är exempel på systemorienterade teorier. Fokus för dessa teorier ligger på informationens och redovisningens relation med omgivningen. Organisationen influerar och influeras av omgivningen den verkar i. Teorierna kan exempelvis förklara varför företag väljer att förmedla viss information samt på vilket sätt de gör det (Deegan & Unerman 2011). Studien bortser från intressentteorin.

3.6.1 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin bygger på konceptet att företag och organisationer ständigt försöker försäkra sig om att verksamheten bedrivs i enlighet med omgivningens normer och förväntningar. När organisationens värdesystem är i linje med omvärldens, anses de vara legitima. Inom teorin anses legitimitet vara en resurs som ska eftersträvas, bibehållas och som företag är beroende av för sin överlevnad. Det är en resurs som organisationen själva kan påverka eller manipulera. Därför kommer organisationen vidta olika åtgärder för att öka, bibehålla eller reparera legitimiteten (Deegan & Unerman 2011).

Teorin bygger på antagandet om ett socialt kontrakt mellan organisationen och omgivningen. Det sociala kontraktet representerar både de implicita och explicita förväntningar samhället har gällande hur organisationen bedriver sin verksamhet. Dessa förväntningar är inte konstanta utan förändras i takt med att samhällets förväntningar ändras, vilket också gör det svårt att definiera det sociala kontraktet. Ett exempel på hur omgivningens förväntningar har förändrats är hur företagen numera förväntas ansvara för miljö-mänskliga -och andra sociala frågor (Deegan & Unerman 2011). Detta har i tidigare forskning använts för att förklara företags beteenden gällande hållbarhetsarbete (Deegan 2002).

De legala restriktionerna antas utgöra de explicita förväntningarna i kontraktet medan de implicita förväntningarna utgörs av det som inte lagen reglerar. Dessa förväntningar skiljs åt då det anses vara en ofullkomlig korrelation mellan lagen och det sociala kontraktet. Detta beror främst på tre orsaker. Första orsaken är den långsamma anpassningen mellan det legala systemet och samhällets normer och värderingar. Den andra orsaken är att normer och förväntningar kan vara motstridiga med ett legalt system som eftersträvar konsistens. Den tredje orsaken är att vissa beteenden, trots att samhället inte accepterar dem, inte går att lagstifta mot (Deegan & Unerman 2011).

De företag som inte uppfyller det sociala kontraktet kan samhället ändå tillåta att fortsätta bedriva sin verksamhet, under förutsättning att den kommer leva upp till samhällets förväntningar. Ytterligare en konsekvens är att organisationen kan gå miste om resurser eller stöd som de behöver från samhället för att kunna bedriva sin verksamhet. Slutligen kan de även få påföljder i form av legala restriktioner, minskad efterfrågan eller begränsad tillgång till

viktiga resurser (Deegan & Unerman 2011). Omvärlden ser mer positivt på ett företag som arbetar utefter trender, de uppnår legitimitet, vilket är varför företag åtar sig arbetet. Dock har det fört med sig kritik gällande hållbarhetsrapporteringen. Kritikerna menar att företag åtar sig hållbarhetsrapportering endast för att uppfattas som mer legitima och därmed skruvar resultatet i sina rapporter genom att exempelvis presentera det som får företaget att se bättre ut (Cho, Michelon & Patten 2012). Detta särskilt i företag som är mer synliga och därmed mer troliga att granskas av omgivningen (Vigneau, Humphreys & Moon 2015). Det har även rapporterats fall där åtagandet av hållbarhetsrapportering inte har lett till förbättring av hållbarhet eller visat på märkbara miljömässiga förbättringar (Wild 2008; Cho et al. 2015).

Det finns flera strategier för att uppnå, bibehålla eller reparera legitimiteten. Ett sätt att implementera sådana strategier är via externa rapporter såsom finansiella rapporter eller hållbarhetsrapporter. I dessa rapporter kan företag förmedla information till sin omgivning. Legitimitetsteorin kan alltså förklara varför beslutsfattare väljer vissa redovisningsmetoder eller vad de väljer att kommunicera med omvärlden (Deegan & Unerman 2011). Craig Deegan (2002) använder legitimitetsteori som en förklarande faktor för chefers beteenden i organisationer för att legitimera vissa aspekter av en organisations verksamhet. Dessa organisationer använder sig av rapportering av hållbarhet som ett legitimitetsverktyg för att förbättra allmänhetens uppfattning av organisationen. En undersökning av ett av de största cementföretagen i Portugal funnit att hållbarhetsrapportering är ett starkt legitimitetsverktyg. Studien visar att företaget använde hållbarhetsredovisning som ett sätt att implementera olika legitimitetsstrategier till följd av kontroverser som skadat företagets rykte (Pereira Eugénio, Costa Lourenço & Morais 2013).

Forskning gällande legitimitetsteori och dess koppling till hållbarhet har även visat att det kan finnas av ett negativt samband mellan prestationen för hållbarhetsarbete och kvantiteten för rapportering av hållbarhet. De som presterar sämre, eller har en större negativ påverkan på sin omgivning, tenderar att rapportera mer utförligt för att mitigera skada. Anledning till detta är att eftersom legitimitet är en nödvändig del för ett företags överlevnad blir kommunikativa strategier, vilka identifierar företag med symboler, värderingar och institutioner, mer effektiva. Hållbarhetsrapportering är ett sådant verktyg och fungerar då således som ett effektivt sätt att hantera risker för företagets rykte. (Cho et al., 2011)

3.6.2 Institutionell teori

Institutionell teori förklarar varför organisationer och företag tar en viss form eller karaktär inom ett visst organisationsområde. Teorin undersöker hur vissa organisationsformer införs med syfte att få legitimitet. Enligt DiMaggio och Powell (1983) finns det flera grupper inom samhället som är orsaken till varför organisationsformer, inom vissa områden, tar en liknande form.

Institutionell teori ger ett kompletterande perspektiv på frivillig rapportering till legitimitetsteorin och intressentteorin då den ger förståelse till hur organisationer förstår och besvarar förändringar i sociala förväntningar och påtryckningar. För att bibehålla legitimiteten kommer organisationer anpassa sitt agerande, såsom rapportering av hållbarhet och finansiell information, till samhällets värderingar. De metoder och strukturer som appliceras i olika organisationer tenderar därför att bli homogena då organisationen anpassar sig till vad samhället anses vara normalt. Institutionell teori förklarar alltså hur legitimitetsmekanismer blir

institutionaliserade. Denna homogenitetsprocess kan förklaras med hjälp av isomorfi (DiMaggio & Powell 1983).

Isomorfi avser organisationers anpassning till institutionell praktik. DiMaggio och Powell (1983) beskriver det som en begränsad process som tvingar en organisation att efterlikna andra organisationer med samma miljömässiga förutsättningar. Vidare har de identifierat tre olika isomorfa processer: tvingande, mimetisk och normativ.

3.6.2.1 Tvingande isomorfi

Denna typ av isomorfi uppstår när organisationen anpassar sin institutionella praktik till följd av både informella och formella påtryckningar från organisationens intressenter. Det finns två hypoteser som kan förklara detta. Den första hypotesen innebär att desto mer beroende en organisations är av en annan organisation, desto mer liknande kommer den bli den andra organisationen. Den andra hypotesen innebär att desto mer centraliserad en organisation är, desto mer benägna är de att förändras för att efterlikna de organisationer de är beroende av (DiMaggio & Powell 1983).

3.6.2.2 Mimetisk isomorfi

Den andra processen är mimetisk isomorfi och innebär att organisationer försöker efterlikna andra organisationer i hopp om att erhålla konkurrensfördelar i form av legitimitet. DiMaggio och Powell (1983) beskriver att anledningen till att en organisation tar efter en annan organisation är på grund osäkerhet. Vidare har de utvecklat två hypoteser för att ge en förklaring till varför denna process sker. Den första hypotesen innebär att desto mer osäker en relation mellan handling and ändamål desto troligare är det att organisationen kommer forma sig efter en organisation som uppfattas som framgångsrik. Den andra hypotesen innebär att desto mer ambitiösa mål en organisation har desto mer troligt är det att organisationen kommer forma sig efter en organisation som uppfattas som framgångsrik.

3.6.2.3 Normativ isomorfi

Den tredje processen är normativ isomorfi och innebär att pressen att tillämpa specifika institutionella metoder beror på normer och värderingar. DiMaggio och Powell (1983) har arbetat fram två hypoteser även för denna typ av isomorfi. Hypotes ett innebär desto större tillit till akademiska referenser vid val av chefer och personal desto mer troligt är det att organisationen kommer likna andra organisationer inom samma område. Den andra hypotesen innebär att desto större delaktighet av organisationens chefer och yrkesorganisationer desto mer troligt är det att organisationen kommer att likna andra organisationer inom samma område. Hypoteserna grundar sig på idén om att chefers perspektiv på åtagande av institutionella metoder påverkas av olika faktorer. Exempelvis deras kulturella bakgrund, utbildning och erfarenhet från en given verksamhet.

3.7 Frivillig och tvingande rapportering

Forskning på området gällande frivilligt och tvingande arbete och rapportering av hållbarhet har koppling till både legitimitetsteori och institutionell teori. På grund av bristen på lagstadgade rapporteringskrav så krävs det oftast att företag använder sig av frivilliga standarder. Det har enligt viss tidigare forskning lett till att hållbarhetsarbetet, i bästa fall, använts till att legitimera företags olika aktiviteter och, i värsta fall, använts för att förmedla en missvisande bild av företaget. Vid införande av tvingande standarder har upptagandet och användandet varit av dålig kvalitet (Hummel & Schlick 2016).

I Spanien infördes en lag gällande rapportering av hållbarhet 1998. Denna lag var då utformad som en traditionell finansiell standard och anpassades inte för att kunna rapportera hållbarhetsarbete på ett bra sätt. Den gav exempelvis en lös och snäv definition på "miljö". Lagens kvalitet var alltså bristande och resulterade inte i en märkbar ökning av rapportering för företag (Larrinaga, Carrasco, Correa, Llena & Moneva 2002). Liknande observationer kan göras i övriga Europa. Frankrike införde en tvingande standard under 2001. En undersökning efter detta införande visar att innehållet i rapporterna ökade och behandlade hållbarhet till en större grad. Dock var fortfarande kvalitén låg på det som rapporterades. De var dessutom ovilliga att rapportera negativa aspekter. Undersökningen visade även att rapportering av hållbarhet tenderar att användas som ett verktyg för att bli legitima. Lagen saknade även normativitet, den uppfattades inte av företagen som bindande (Chauvey et al., 2015).

Denna brist på normativitet är ett typiskt exempel på argument emot upptagandet av hållbarhetsrapportering som ett obligatoriskt moment i form av en lag som gör den tvingande. Detta återspeglas även i just själva arbetet med hållbarhet. I Indien infördes under 2014 en lag som kräver att företag, som uppnår en viss storlek, ska spendera två procent av sina vinster över de senaste tre åren på CSR aktiviteter (Kapoor & Dhamija 2017). Lagens införande har mött motstånd och har inte fått den effekt den var menad att få. Det har även lett till ökat motstånd av sådana typer av förändringar då lönsamhet för företagen påverkats negativt (Mukherjee, Bird & Duppati 2018). Erfarenheten av detta införande har dock lett till ett skifte i perspektiv i frågan om rollen hållbarhet har och huruvida den ska vara ett frivilligt eller tvingande åtagande. Vissa ser potentialen till en kombination av båda aspekter (Gatti, Vishwanath, Seele & Cottier 2018)

Patricia Waagstein (2011) menar att det tvingande upptagandet av CSR-arbete är något att uppmuntra. Dock för det med sig praktiska problem på flera områden. Definitionerna måste vara klara, tolkningen pålitlig och en effektiv mätning av påverkan måste finnas. Benedict Sheehy (2015) menar att termen CSR inte har någon bestämd definition vilket motverkar dess funktion, den har ingen distinkt betydelse. Trots detta är CSR och därmed dess rapportering vanligt hos större företag trots att den är frivillig och Sheehy menar även att termen "frivillig" i detta sammanhang är utdaterad och missvisande. Termen är kopplad till reglering och reglering i detta sammanhang handlar inte längre om endast de obligatoriska regler som institutioner inför. Det är ett omfattande koncept som innefattar många institutioner, organisationer och grupper som samverkar och då påverkar organisationers beteende. En organisation kan alltså se ett beteende som tvingande trots att det inte finns en lag som kräver att de arbetar utefter detta beteende. Allmänna normer kan då ha mer normativitet än lagar.

Debatten kring tvingande kontra frivillig användning och rapportering av CSR medför flera argument. Argument för frivilligt åtagande är att företagen själva kan utveckla de mest effektiva sätten att implementera arbetet för att minska negativ social och miljömässig påverkan (Sheehy

2015). Ett argument mot är att det då uppstår kvalitetsproblem med bristande transparens och pålitlighet (Lock & Seele 2016). Tvingande användning har fördelen att den ökar medvetenhet för CSR-frågor och skapar prioritet för policyutveckling. Specifikt för lagar utfärdade av statliga institutioner (Cominetti & Seele 2016). Dock medför denna typ av reglering att företag endast arbetar med CSR för att lagen kräver det och minskar då ledningens deltagande i utformningen av CSR-programmen (Gatti et al., 2018). Företag tenderar då att ta en reaktiv ställning till dessa program istället för en proaktiv ställning (Matten & Moon 2008).

Institutionell teori har även lagt grunden till ett nytt perspektiv för att beskriva arbete med CSR och ser potentialen i en kombination av tvingande och frivilliga aspekter. Detta perspektiv bygger på antagandet om att åtagandet inte är helt frivilligt. Företag som åtar sig arbetet är påverkade av tvingande och frivilliga normer och krav (Gatti, et al. 2018). Enligt institutionell teori blir sociala krav, och trycket det för med sig på företag, den största påverkande faktorn allmänheten har. Detta leder till att normerna ett företag arbetar utefter för att följa CSR är beroende av de normer och värderingar allmänheten har vid en specifik given tidpunkt (Garriga & Melé 2004). CSR, och normerna som formar det, utvecklas och förändras över tid vilket gör det högst relevant att inte begränsas till endast frivilliga eller tvingande aspekter. Eftersom normerna ändras kommer lagarna inte vara helt normativa och på grund av tryck från allmänheten är det inte helt rimligt att se åtagandet som helt frivilligt (Waagstein 2011). Vi kan då utgå ifrån dessa faktorer då de fungerar som ett sätt att förstå utvecklingen av CSR. Dessa faktorer är potentiellt då mer drivande än tvingande lagar.

4 Empiri

Detta kapitel presenterar informationen insamlad från utvalda hållbarhetsrapporter. Strukturen är formad efter företagets omsättningsgrad, företag med minst omsättning först och störst omsättning sist. Informationen presenterad består av en inledande beskrivning av respektive företag. Detta följs av en tabell där resultat av kodning presenteras följt av en beskrivning av respektive års rapport. Därefter kommer slutligen ett avsnitt som presenterar information och redogör för företagets användning av GRI och rapporternas struktur.

4.1 Björn Borg

Björn Borg är ett svenskt aktiebolag vars verksamhet sysslar med partihandel och försäljning av kläder och skor. Företaget uppfyller kraven för ett stort företag då omsättningen 2016 uppgick till 584 MSEK och 639 MSEK under 2015. De hade en balansomslutning på 578 MSEK under 2016 och 538 MSEK under 2015. Företaget grundades 1989 och har publicerat hållbarhetsrapporter sedan 2012. Jämfört med de andra företagen i studien är Björn Borg det minsta sett till verksamhetens omsättning 2016 (Björn Borg 2017).

| Nivå | Kategorier | Observationer 2004 | Observationer 2016 |
|--------|-------------------------|--------------------|--------------------|
| Nivå 1 | Miljö | 1 | 50 |
| | Personal/Social | 2/0 | 22/19 |
| Nivå 2 | Företagets affärsmodell | 1 | 0 |
| | Policy och granskning | 0 | 65 |
| | Resultat av policy | 0 | 28 |
| | Risk/Riskhantering | 0 | 13/5 |
| | Resultatindikatorer | - | - |

Figur 4.1 Kodning Björn Borg

4.1.1 Rapport 2004

År 2004 hade Björn Borg ingen hållbarhetsrapport. Det som gäller hållbarhet och som identifierats är från företagets årsrapport tillgänglig genom företagets hemsida. Rapporten består av 60 sidor och utgörs nästan exklusivt av ekonomiska frågor med ett fåtal referenser till hållbarhetsfrågor. Rapporten hade inget innehåll relaterat till dåvarande GRI regelverk.

Miljöfrågor nämns endast en gång och handlar om riktlinjer gällande kemiska ämnen i textilier. Personal förekommer två gånger och beskriver medarbetarnas möjlighet till internutbildning samt att företaget följer FN:s barnkonvention gällande barnarbete.

Under Nivå 2 är det endast företagets affärsmodell som identifierats. Alla övriga kategorier inom denna nivå saknar referenser.

4.1.2 Rapport 2016

Under 2016 publicerade Björn borg en separat hållbarhetsrapport utöver den vanliga årsrapporten tillgänglig genom företagets hemsida. Rapporten består av 36 sidor och är inte utformad efter något GRI-regelverk.

Referenser till området miljö är i denna rapport 55 stycken. Exempelvis finns referenser till egna arbeten i form av en *"Roll-out plan"*. Den används som en långsiktig plan för att minska miljöpåverkan och behandlar alla steg i produktion, från koncept och design till konsumenters användande av produkterna. De talar även om arbete med riktlinjer från organisationer såsom *"The Swedish Textile Water Initiative"* (STWI) där användandet av vatten och kemikalier är en viktig punkt. Utöver dessa konkreta arbeten talar de även om löpande arbeten de utför i syfte att redogöra för sin miljömässiga hållbarhet. Detta inkluderar åtaganden beträffande arbetet med mer hållbara fibrer i sin produktion och arbetet med granskning av fabriker.

Frågor gällande de sociala aspekterna förekommer i två kategorier, social (19) och personal (22). Företaget betonar omständigheterna av sin verksamhet då de inte har direkta kontraktuella förhållanden med de tidigare delarna i sin produktionskedja. Således kan de inte direkt påverka de sociala omständigheterna i detta led.

Personalkategoriens observationer inkluderar ett antal områden. Exempelvis personalens uppsatta mål gällande hållbart arbete som mäts regelbundet med så kallade *"Key Performance Indicators"* (KPI's). Utöver detta är en stor del av personalarbetet utbildningar av olika slag.

Vad beträffar arbete med externa sociala arbeten finns dessa främst i form av granskningar och åtaganden av olika hälso- och säkerhetskoder. Granskningar av leverantörer och fabriker görs regelbundet. Under 2016 infördes nya riktlinjer från *"The Business Social Compliance Initiative"* (BSCI), ett affärsinitiativ menat att förbättra arbetsförhållanden. Företaget gjorde under året fyra granskningar av sina fabriker i syfte att se om de uppfyller de nya riktlinjerna framtagna av BSCI. I respektive fall fann de brister i arbetsförhållanden och påbörjade arbete för att åtgärda detta. Bristerna inkluderade bland annat för mycket overtidsarbete i högsäsong, för lite socialförsäkringar för arbetare och bristfällig förmåga att vidareföra BSCI:s krav för underleverantörer. Övrigt arbete inom den sociala kategorin hänförs till löpande arbeten för bland annat jämställdhet i organisationen, anti-korruption och donationer till välgörenhet.

Under 2016 utgörs observationerna från Nivå 2 det största området. Den kategori som inte förekommer är företagets affärsmodell. Dock går informationen att utläsa i rapporten som helhet. Information gällande ansvarig och processen för utformning av rapporterna finns fördelad i rapporten.

Referenser till diverse policys och granskningar förekom 65 gånger i hållbarhetsrapporten. Dessa referenser förekommer i olika former, dels på egen hand där de talar om policys de följer

i bredare termer. Exempelvis sin vilja att öka transparens i sin produktionskedja. Dels förekommer den som en vidareutveckling på arbetet med sociala- och miljömässiga aspekter. Referenser och användandet av codes of conduct samt införandet av BSCI's nya riktlinjer är exempel på vidareutvecklingar av de sociala kategorierna.

Referenser till resultat av dessa policys har observerats 28 gånger i rapporten. Exempel på dessa resultat rapporteras dels i kvantifierbara termer såsom hur mycket CO2 utsläppet har förändrats från år till år, eller hur stor del av deras produktion som idag utgörs av hållbara material. Det förekommer även icke-kvantifierbara referenser, exempelvis redogörelser för resultatet av olika personal initiativ.

Risk och riskhantering är den minst förekommande kategorin inom Nivå 2, med 13 respektive fem referenser. Dessa utgörs främst av referenser till risker beträffande miljöfrågor såsom kemikalie-och vattenanvändning vid produktion, utsläpp vid transport och konsumentbeteende vid tvätt och rengöring. Riskhanteringen syftar till att ge insikt i de arbeten de bedriver för att minimera och åtgärda dessa risker. Dessa inkluderar granskning av produktens livscykel och beaktning av transportmedel i produktionsledet.

4.2 Gina Tricot

Gina Tricot är ett svenskt aktiebolag vars verksamhet bedriver partihandel och försäljning av kläder och skor. Företaget uppfyller kraven för ett stort företag då omsättningen under 2016 uppgick till 995 MSEK och under 2015 till 1 364 MSEK. Balansomslutningen 2016 uppgick till 352 MSEK och 2015 till 625 MSEK. Företaget grundades 1997 och har publicerat hållbarhetsrapporter sedan 2013. Gina Tricot det näst minsta företaget i studien sett till verksamhetens omsättning 2016 (Gina Tricot 2017).

| Nivå | Kategorier | Observationer 2004 | Observationer 2016 |
|--------|-------------------------|--------------------|--------------------|
| Nivå 1 | Miljöfrågor | 0 | 30 |
| | Personal/Social | 0/0 | 8/23 |
| Nivå 2 | Företagets affärsmodell | 0 | 0 |
| | Policy och granskning | 0 | 53 |
| | Resultat av policy | 0 | 20 |
| | Risk/Riskhantering | 0/0 | 7/4 |
| | Resultatindikatorer | - | - |

Figur 4.2 Kodning Gina Tricot

4.2.1 Rapport 2004

År 2004 publicerade Gina Tricot ingen separat hållbarhetsrapport utan endast en årsredovisning. Årsredovisningen är 19 sidor lång och innehåller inga hållbarhetsaspekter eller indikatorer. Innehållet består av bolagets finansiella information och de upplysningar ABL anger. Varken frågor gällande miljö, personal eller social förekommer eller omnämns i rapporten. Detsamma gäller för kategorierna i Nivå 2.

4.2.2 Rapport 2016

Under 2017 publicerade Gina Tricot en separat hållbarhetsrapport som finns tillgänglig via företagets hemsida. Rapporten är 50 sidor lång och behandlar företagets hållbarhetsarbete under räkenskapsåret 2016. Rapporten är utformad efter nuvarande GRI-regelverk.

Referenser till miljökategorierna förekommer 30 gånger och hänförs primärt till tre områden. Det första gäller Gina Tricot:s arbete med hållbara material, exempelvis arbete med att använda sig av bomull från hållbara källor och arbete med att ersätta alla icke hållbara material i produktionen med hållbara alternativ. Det andra området gäller arbete för att minska utsläpp från transporter genom att minska flygtransporter och fokusera på tåg- och sjötransporter. Det tredje området berör arbete för minskad vattenkonsumtion i produktionen.

Referenser till personalkategorierna förekommer åtta gånger i rapporten och dessa utgörs av personalutveckling. Dels genom interna utbildningar och dels genom program för utvecklingsplanering. Referenser inom denna kategori redogör även för arbetsplatsförhållanden såsom könsfördelning av anställda och sjukfrånvaro. Den sociala kategorierna innefattar 23 referenser vars redogörelser primärt berör samarbeten med leverantörer. Ett exempel på detta är fokus på mindre antal leverantörer för att förbättra CSR-arbete i dessa fabriker.

För observationer under Nivå 2 utgör policy och granskning den kategori som innefattar flest referenser, totalt 53. Majoriteten av dessa innefattar kopplingar till de olika kategorierna i Nivå 1. Dessa referenser syftar oftast till att koppla ihop arbeten inom kategorierna i Nivå 1 med policys som vägleder arbetet. Inom miljökategorierna redogör referenserna för arbete med STWI för vattenkonsumtion, Better Cotton Initiative för bomullsproduktion och minskning av energikonsumtion efter egna policys och mål. Den sociala kategorierna innefattar liknande arbeten med BSCI för arbetsförhållanden och "*Rights and Responsibilities*" vilket är ett projekt syftat till att utbilda fabriksarbetare om deras rättigheter och skyldigheter. Granskningsarbete förekommer även kopplat till dessa två kategorier. Granskning av fabriker syftar både till att försäkra sig om att hållbara material används och att Gina Tricot:s uppförandekod följs. Det förekommer även policyarbete som inte är kopplat till Nivå 1 och dessa redogör för arbete syftat till att utveckla företagets policys och berör företagets CSR arbete som helhet. Exempel på detta är policys gällande djurskyddsfrågor och hälsa och säkerhet i arbetet.

Den kategori som inte förekommer är företagets affärsmodell. Dock går informationen att utläsa i rapporten som helhet. Information gällande ansvarig och processen för utformning av rapporterna finns fördelad i rapporten.

Resultat av policy innefattar 20 referenser och omfattar dels policys kopplade till specifika kategorier och dels resultat av ren policyutveckling. Exempel på dessa resultat är införskaffningen av hållbart producerad bomull i produktion som under 2016 nådde 50 procent

och minskningen av flygtransporter som under 2016 nått fem procent av total fraktvolym. Dessa är resultat av företagets miljöpolicy. Sett till den sociala kategorin förekommer exempel på resultat som förbättringar av arbetsvillkor i fabriker och uppstartandet av ett utbildningsprojekt för barn i Bangladesh.

Risk och riskhantering är den minst förekommande kategorin med sju respektive fyra referenser. Riskerna berör både sociala- och miljöområden. De sociala kommer i exempel som barnarbete som kan förekomma i produktionen och risken att fabriksarbetare lever med dåliga arbetsförhållanden i den givna branschen. De miljömässiga riskerna redogör för riskerna involverade i kemikalieanvändning, vattenanvändning/förorening och icke-hållbara material i produktionen. Referenserna gällande riskhantering redogör för arbete för att minimera och motverka dessa risker. Exempel på detta är arbete med att införa mer hållbara material i produktion och granskning samt policyarbete för att motverka dåliga arbetsförhållanden i fabriker.

4.3 Kappahl

Kappahl är ett svenskt aktieföretag som grundades 1953 vars verksamhet sysslar med butikshandel och försäljning av kläder. Företaget uppfyller kravet för ett stort företag då omsättningen 2016 uppgick till 4 916 MSEK och under 2015 till 4 724 MSEK, antal anställda uppgick under 2016 till 2 715 och under 2015 till 2 819. Balansomslutningen uppgick 2016 till 3 028 MSEK och 2015 till 3 108 MSEK. Företaget har publicerat hållbarhetsrapporter sedan 2008. Jämfört med de andra företagen i studien är Kappahl det näst största (Kappahl 2017).

| Nivå | Kategorier | Observationer 2004 | Observationer 2016 |
|--------|-------------------------|--------------------|--------------------|
| Nivå 1 | Miljöfrågor | 5 | 19 |
| | Personal/Social | 4/3 | 8/14 |
| Nivå 2 | Företagets affärsmodell | 0 | 0 |
| | Policy och granskning | 4 | 24 |
| | Resultat av policy | 1 | 15 |
| | Risk/Riskhantering | 0/0 | 2/2 |
| | Resultatindikatorer | - | - |

Figur 4.3 Kodning Kappahl

4.3.1 Rapport 2004

År 2004 har Kappahl ingen separat hållbarhetsredovisning. De aspekter som gäller hållbarhet har identifierats i företagets årsredovisning från 2004 tillgänglig genom företagets hemsida.

Rapporten består av totalt 27 sidor varav majoriteten hänförs till beskrivning av ekonomiska förhållanden och endast ett fåtal hållbarhetsreferenser. Rapporten har inget innehåll relaterat till dåvarande GRI-regelverk.

För Nivå 1 är kategorin miljö den mest förekommande med totalt fem referenser gällande både produktsäkerhet och koldioxidutsläpp vid transport av företaget produkter. Produktsäkerheten syftar dels till kvalitetskrav och dels till miljö och hälsa för kunder som ska köpa produkten men också för de anställda vid tillverkningen.

Kategorin personal förekommer fyra gånger i rapporten. Det handlar om utbildning av medarbetare och chefer i företagets affärskultur, ledarskapsprogram, en intern dekoratörsutbildning och en utbildning i förhandlingsteknik som alla inköpare genomgått. Kappahl hade under året tillsatt en "säkerhetscoach" vars uppgift är att besöka butikerna och utbilda medarbetare i säkerhetsfrågor.

Den sociala kategorin innefattar totalt tre referenser. Här nämns exempelvis initiativet för den nya uppförandekoden BSCI och företagets medverkan i välgörenhetsorganisationer.

Sett till Nivå 2 är policy och granskning den främst förekommande kategorin med totalt fyra referenser. Dessa policys gäller social, miljö eller generella och övergripande. Exempelvis har Kappahl:s policys gällande produkttester, uppförandekod och målsättning för att minska energiförbrukning. Flertal referenser gällande policy och granskning går inte att koppla till kategorierna inom Nivå 1. Dessa gäller allmänna policys för löpande arbete för utveckling. Resultat av policys förekommer endast en gång i rapporten och gäller företagets minskning av koldioxidutsläpp då de har förändrat sin transport genom att kombinera tåg och lastbil.

Information gällande företagets affärsmodell finns inte att se i ett konkret upplägg eller modell. Dock går informationen gällande detta att finna i rapporten som helhet. Information gällande ansvarig och processen för utformning av rapporterna finns utspritt i rapporten. Det finns inte heller någon information gällande risk och riskhantering.

4.3.2 Rapport 2016/2017

Under 2017 publicerade Kappahl sin årsredovisning i två delar. Del ett har behandlats som en hållbarhetsredovisning i studien då den primärt syftar till att redovisa Kappahl:s hållbarhetsarbete. Del två innefattar främst finansiell information men innehåller rapportens GRI index. Del ett är 58 sidor lång och rapporten är utformad efter nuvarande GRI regelverk.

Kategorin miljö är inom Nivå 1 den mest förekommande med sammanlagt 19 referenser. Kappahl hänvisar här till samarbeten för olika miljöinitiativ, säkerställande av plaggets livslängd, arrangemang av designtävlingen "*Kappahl Sustainable Design Contest*" och olika arbeten och lanseringar av produkter med hållbara material.

Kategorin personal, med åtta referenser, behandlar främst företagets digitala introduktions- och utbildningsprogram. Utbildningar finns för medarbetare inom olika områden oavsett nivå, för att kunna öka kunskap och kompetens. Nytt för året var lanseringen av "*The movement*", en kulturreisa vars syfte är att förbättra arbetssätt, processer och kultur.

Den sociala kategorin, med 14 referenser, innefattar främst de initiativ Kappahl tagit i de länder produktionen är belagd i. Det gäller tryggare arbetsmiljöer för textilarbetare, rättvisa löner, tillgång till daghem för barn och kvinnors rättigheter.

Information gällande företagets affärsmodell finns inte att se i ett konkret upplägg eller modell. Dock går informationen gällande detta att finna i rapporten som helhet. Information gällande ansvarig och processen för utformning av rapporterna finns utspritt i rapporten.

Sett till Nivå 2 är policy och granskning den mest refererade kategorin med totalt 24 referenser. Företaget behandlar policys inom områdena miljö, personal och social. Policy för miljö är val av material och arbetssätt för minimal miljöpåverkan. För de andra områden är jämställdhetspolicy, uppförandekod, men också arbete för sunda ideal och antikorruption.

Resultat av policy förekommer 15 gånger i rapporten och handlar delvis om den ökade andelen hållbart mode, lägre vatten-och kemikalieåtgång i produktionsprocessen och hållbara förpackningar. Även resultat inom de sociala satsningarna beskrivs även om miljö är den mest förekommande kategori inom resultat.

Risk och riskhantering förekommer två gånger vardera. De risker Kappahl har identifierat är relaterade till mänskliga rättigheter, korruption, arbetsvillkor och löner i produktionsländerna. Oftast uppstår problemet tidigare i värdekedjan vilket gör att Kappahl inte har något direkt inflytande. Med hjälp av sin hållbarhetsstrategi, egna-och branschens initiativ ska detta motverka riskerna även med de aktörer som företaget inte är i direkt kontakt med.

4.4 H&M

År 1947 bildades bolaget Hennes & Mauritz (H&M) som är verksam inom modebranschen. De uppfyller kravet för stora bolag då de 2016 hade en omsättning som uppgick till 192 267 MSEK och under 2015 180 861 MSEK, antal anställda uppgick 2016 till 114 586 och 2015 till 104 634, samt en balansomslutning som uppgick till 98 579 MSEK under 2016 och 85 813 MSEK under 2015. Företaget har publicerat hållbarhetsrapporter sedan 2003 och är denna studiens största bolag (H&M 2017).

| Nivå | Kategorier | Observationer 2004 | Observationer 2016 |
|--------|-------------------------|--------------------|--------------------|
| Nivå 1 | Miljöfrågor | 32 | 92 |
| | Personal/Social | 7/50 | 16/105 |
| Nivå 2 | Företagets affärsmodell | 0 | 1 |
| | Policy och granskning | 65 | 117 |
| | Resultat av policy | 21 | 71 |
| | Risk/Riskhantering | 7/16 | 15/7 |
| | Resultatindikatorer | - | - |

Figur 4.4 Kodning H&M

4.4.1 Rapport 2004

Under 2004 publicerade H&M en separat rapport för sitt CSR-arbete som finns tillgänglig genom företagets hemsida. Rapporten berör företagets arbete med hållbarhet på ett antal områden och redogör för ett antal projekt de arbetade med under året. Rapporten är 72 sidor lång och var utformad efter dåvarande GRI-regelverk.

I rapporten förekom sammanlagt 32 referenser till deras miljöarbete inom företaget och majoriteten av dessa hänförs till arbete med textilier. Bland annat förekommer ofta referenser till kemikalieanvändning i produktionen för deras produkter. De har en policy vid namn "*H&M Chemical restrictions*" som förbjuder användningen av lösningsmedel och farliga kemikalier i produktionen. Utöver kemikalieanvändning redogör referenserna för andra typer av arbeten inom miljöområdet. Exempelvis "*Supplier Environmental Motivation Strategy*" vilket är ett pilotprojekt menat att utforska möjligheter till minskad miljöpåverkan under produktionsprocessen, med särskilt fokus på färgning av klädesplagg. Utöver dessa redogör resterande referenser för avfallshantering, energianvändning och CO₂ utsläpp.

Personal är den minst omfattande kategorin med sju referenser. Dessa referenser utgörs av policys för jobbsäkerhet, företagskultur, unionfrågor och interna utbildningsfrågor för de anställda.

Den sociala kategorin är den mest omfattande för den första nivån vad beträffar antal referenser med totalt 50. En viktig punkt som tas upp i rapporten är H&M:s arbete med sina leverantörer, varav inga ingår i H&M:s egen verksamhet. Företaget har därför inget direkt inflytande över dessa leverantörer. På grund av detta utvecklar och arbetar H&M med olika projekt och policys för att säkerställa att leverantörerna möter hållbarhetskraven för den sociala kategorin, exempelvis genom deras "*code of conduct*". Referenserna redogör för H&M:s arbete för att

motverka mutor, barnarbete, oetiskt handlande under hela produktionskedjan, medlemskap och samarbeten för olika CSR-initiativ etcetera. Exempel på dessa arbeten inkluderar granskningar av fabriker samt workshops och utbildning av medarbetare i företagets *code of conduct*.

Den mest frekvent förekommande kategorin i rapporten utgörs av företagets policys och granskningar. Dessa förekommer 65 gånger och majoriteten av dessa är kopplade till miljömässiga och sociala frågor. Exempelvis är H&M:s *code of conduct* en av deras största sociala policys och "*Guidelines for production and quality control*" utgör en policy för deras miljömässiga arbete. Granskningen av deras fabriker utgör en ren granskning av deras sociala arbete. Ett fåtal referenser finns i rapporten som inte är direkt kopplat till företagets arbete inom kategorierna i Nivå 1. Dessa utgörs av beskrivningar av löpande arbeten för direkt utveckling av diverse CSR policys.

Under Nivå 2 förekommer ingen referens till företagets affärsmodell under 2004. Vidare visar observationerna att resultat av policy förekom sammanlagt 21 gånger i rapporten och majoriteten av dessa hänförs till resultatet av arbete inom den sociala kategorin. Exempelvis vad resultaten av granskning av fabriker visade, förbättringar av arbetares arbetsförhållanden, resultat av dialog med unioner etcetera. För den miljömässiga kategorin redogör rapporten för resultat av policys gällande CO2 utsläpp samt avfallshantering.

Risk och riskhantering förekommer sju respektive 16 gånger i rapporten och behandlar ett flertal olika områden. Dels syftar de till att djupare beskriva riskerna involverade i deras verksamhet relaterade till kategorierna social och miljö. Exempelvis förekomsten av barnarbete i branschen, risken vid arbete med leverantörer de har direkt inflytande över samt en oönskvärdhet av utsläpp av CO2. Utöver dessa förekommer det andra identifierade risker som är kopplat till CSR arbetet mer generellt, exempelvis lokala lagar som kan påverka granskningsarbete eller säkerhetsfrågor i den dagliga verksamheten. Riskhantering behandlar deras tillvägagångssätt för att minimera och åtgärda dessa risker.

4.4.2 Rapport 2016

Under 2016 publicerade H&M en separat hållbarhetsrapport vilken redogör för företagets som finns tillgänglig genom företagets hemsida. Rapporten är 124 sidor lång och behandlar ett antal projekt företaget arbetat med under året. Rapporten är utformad efter nuvarande GRI-regelverk.

Miljökategorierna innehåller 92 referenser i rapporten och redogör för ett antal olika miljöinriktade arbeten och projekt H&M är inblandade i. Majoriteten av vad som beskrivs i rapporten kopplat till miljöområdet är bundet till en ambition H&M har vilken de benämnt "*100% Circular & Renewable*". Denna ambition syftar till att förändra hur resursanvändningen inom modeindustrin ser ut från att ske linjärt till att ske cirkulärt. Referenserna i rapporten syftar till att förklara hur H&M arbetar med detta och redogör för fyra områden. Design, som redogör för hur designprocessen beaktar förlängt produktliv och återvinning. Material, vilken redogör för val av material som är hållbart och återvinningsbart. Produktionsprocessen, vilken redogör för hållbar kemikalie- och vattenanvändning. Det fjärde området är användningen av produkter vilket redogör för policys och metoder för reparation, återvinning och insamling av de plagg verksamheten säljer.

En stor del av innehållet i rapporten inom miljökategorierna går inte att kategorisera som observationer för Nivå 1 då de ofta inte anses materiella enligt kodboken. Denna information

syftar istället till att utbilda och informera läsare i hållbarhetsfrågor samt redogöra för företagets mål och ambitioner.

Personalkategorin är den minst observerade kategorin inom Nivå 1 med totalt 16 referenser. Dessa syftar att redogöra för utbildningar och arbeten H&M utför internt för att utbilda sina medarbetare inom hållbarhet. Exempelvis innefattas utbildning inom modernt slaveri, företagets egna etiska förhållnings policys och liknande utbildningar för både interna och externa frågor.

Den sociala kategorin är den mest frekvent observerade inom Nivå 1 med 105 referenser. Primärt fokus koncentreras på policyn "*100% fair and equal*". Denna policy är presenterad på ett sätt likt de som gick att finnas för den miljömässiga policyn för cirkularitet. Denna policy är uppdelad i tre olika delar som alla behandlar ett socialt ämne.

Del ett redogör för arbeten och policys kopplade till arbete och arbetsförhållanden inom H&M-gruppen. Detta faller för vår studies syfte mestadels inom personalkategorin då den syftar specifikt till interna frågor gällande personal. Exempel på dessa arbeten är policys och arbeten för säkerställning av rättvisa löneförhållanden (H&M group global compensation and benefit policy) och hälso- och säkerhetsfrågor (Global health and safety policy). Denna del redogör även för dylikt utbildningsarbete samt mål och ambitioner för hållbarhet inom H&M gruppen.

Del två behandlar liknande frågor i verksamhetens leverantörskedja. Dessa klassas i vår studie inom den sociala kategorin då den behandlar leverantörer som H&M arbetar med och inte ligger under verksamhetens direkta inflytande. Majoriteten av referenserna behandlar utmaningar, mål, ambitioner och arbeten för social hållbarhet genom hela kedjan. Exempelvis arbete med unioner, arbete för att uppnå rättvisa löneförhållanden i fabrikena, motverkning av slavarbete och barnarbete etcetera.

Del tre behandlar och redogör för frågor gällande mångfald och delaktighet. Referenserna redogör för arbete för att motverka trakasserier och uppnå jämlikhet och jämställdhet både inom H&M gruppen och inom leverantörskedjan. Exempel på dessa arbeten inkluderar diskrimineringspolicys, arbeten för att säkerställa säkra arbetsförhållanden i bland annat Indien och arbeten för att säkerställa att leverantörer har liknande policys i respektive egen verksamhet.

Likt miljökategori syftar till stor del den sociala kategorin att utbilda och informera läsare om hållbarhetsfrågor samt H&Ms mål och ambitioner. Således finns det omfattande information vilken inte kan delas in i kodbokens olika kategorier eftersom de inte behandlar konkret vilken kategori det gäller.

Sett till Nivå 2 utgör den första kategorin affärsmodell vilken finns konkret redogjord för i form av en "*Organisational Chart*". Vidare utgör Policy och granskning den största delen av observationerna i rapporten med 117 referenser. Dessa består av dels referenser till konkreta policys inom företaget, både egenutvecklade och framtagna från samarbeten med andra organisationer. Dels består de av granskningar av de olika aspekterna av företagets hållbarhetsarbete. De policys referenserna redogör för förekommer i rapporten som ett sätt att djupare diskutera arbeten i både sociala och miljömässiga arbetsförhållanden. Sociala policys innefattar diskrimineringspolicys, "*Global Framework Agreement*" och "*Fair Living Wage Strategy*". Miljömässiga policys inkluderar arbete med *STWI*, *Better Cotton Initiative* samt egna utvecklade policys inom produktutveckling etcetera.

Rapporten innehåller en sektion dedikerad specifikt till policys och standarder företaget arbetar utefter och utvecklar. Referenserna inom denna del av rapporten innehåller en del kopplingar till kategorierna i Nivå 1 men syftar primärt till att redogöra för företagets generella policyarbete. Dessa faller då ofta inte in i enkla Nivå 1-kategorier. Exempelvis redogör denna sektion för värderingarna bakom och utvecklingen av företagets etiska kod, säkerhetspolicy, hållbarhetsåtaganden och liknande övergripande hållbarhetsområden.

Resultat av policy innefattar 71 referenser och utgörs av observationer relaterade till alla ovanstående områden. De förekommer dels som direkta redogörelser av policys relaterade till Nivå 1-kategorierna. Exempel på detta är förnybar energi och resultat av vattenanvändningspolicys för den miljömässiga kategorin. Omfattningen av användandet av fair wage method samt granskning av fabriker utgör exempel för den sociala kategorin. Resultat av policys förekommer även dels som resultat av rent policy arbete, exempelvis resultat av granskningar av leverantörer som ska använda sig av den etiska koden och säkerhetspolicys utvecklade av H&M.

Risk och riskhantering förekommer med 15 respektive 7 referenser. Dessa utgörs av redogörelser för miljömässiga och sociala risker såsom vatten och kemikalieanvändning samt lönenivå och arbetsförhållanden i fabriker. Rapporten har en särskilt del menad att se över dessa risker, framförallt sociala risker relaterade till mänskliga rättigheter likt upplägget de använder för att rapportera arbetet de utför i Nivå 1. Riskhantering redogör för hur de hanterar och arbetar med dessa risker. Exempelvis hur de sköter granskningar och hur de ska uppnå mer hållbart arbete i sina olika processer.

4.5 GRI-Struktur

Respektive företag använder sig av ett unikt förhållningssätt till användningen av GRI i respektive rapport. H&M är det enda företaget i studien som använde sig av GRI under 2004. Rapporterna under 2016 var alla utformade efter det nya regelverket GRI-Standards med undantaget av Björn Borg som istället rapporterar utefter internt framtagna hållbarhetsmetoder vilka utvärderas med hjälp av Key Performance Indicators.

Björn Borg använder sig inte av GRI-Standards för rapportering av hållbarhet och har således inget GRI-index. De har heller inget ekvivalent till detta index i rapporten som stöd för läsaren. Indexet kan normalt annars användas som en slags innehållsförteckning av en hållbarhetsrapport för att se vilken sida i rapporten som innehåller de indikatorer som delger informationen relaterad till en specifik aspekt.

Gina Tricot inkluderar sitt index i slutet av rapporten men använder det mindre som ett navigationsverktyg och mer som ett rent rapporteringsverktyg. Omkring hälften av aspekterna företaget rapporterar har indikatorer i själva indexet och informationen rapporteras endast här. Resterande hälften av aspekterna har referenser till övriga delar av rapporten. Informationen referenserna leder till ger i rapporten kontext för arbete de sysslar med, och sker ofta genom citat från arbetare i företaget och inte konkret redogörelse för företagets hållbarhetsarbete.

Kappahl har indexet som del av rapporten men använder det som just ett navigeringsverktyg för läsare att finna information. Indexet finns inkluderat i del två av den publicerade rapporten, vilken utgörs främst av finansiell information. Som del av noterna finns det för vissa aspekter ytterligare information i indexet men denna är i förhållande till de andra företagen i studien

minimal och det finns inga indikatorer som endast går att finna i indexet. Alla aspekter har indikatorer utanför indexet någonstans i rapporten.

H&M har sitt index separat från rapporten på sin hemsida. De har information inkluderad i detta index som inte går att finna i övriga delar av rapporten, dock står denna information i en stark minoritet till informationen som helhet. Nästan alla aspekter har referenser till sidor i hållbarhetsrapporten eller årsrapporten där indikatorerna kan finnas.

5 Analys

I detta kapitel görs en analys av det insamlade datamaterialet med utgångspunkt i referensramen. Analysen behandlar hållbarhetsredovisningens utveckling, GRI-ramverkets struktur, lagkraven samt huruvida den tvingande lagstiftningen och den frivilliga rapporteringen förhåller sig gentemot varandra.

5.1 Rapporternas utveckling

Rapporterna innehåller både likheter och skillnader från 2004 till 2016, både när vi ser till respektive företag men också företagen emellan. Resultatet från undersökningen har visat en ökning av referenser till hållbarhet i varje företag mellan 2004 och 2016.

Respektive företags arbete med hållbarhet lägger stor vikt på den sociala och miljömässiga kategorin, där främst den sociala kategorin utgör störst innehåll. En av förklaringarna till detta kan utgöras av att flera av företagen inte har något direkt inflytande av produktion och arbetarna där. Detta gör att frågor rörande detta område hamnar under den sociala kategorin, eftersom dessa inte är företagets egen personal.

Under 2004 var det endast H&M som publicerade en separat hållbarhetsrapport även om Björn Borg och Kappahl tog upp vissa hållbarhetsaspekter i sina årsredovisningar. Gina Tricot presenterade ingen sådan information. Under 2016 publicerade däremot alla företag en separat hållbarhetsrapport, bortsett från Kappahl som integrerat den i sin tvådelade årsrapport. Det finns även en tendens för de större företagen att ta åt sig mer omfattande hållbarhetsredovisning under perioder då de inte krävs. Mönstret visar generellt att ju större omsättning företaget har, desto tidigare börjar de publicera hållbarhetsrapporter. Det finns ett undantag med Björn Borg och Gina Tricot som började ungefär samtidigt dock med ett års mellanrum. Genom att se till de större företagen blir mönstret tydligare där Kappahl som var näst störst började publicera hållbarhetsrapporter 2008 och H&M som började så tidigt som 2003.

Rapporternas utveckling kan förklaras med institutionell teori sett till vart vikten läggs i rapporterna och när företagen åtar sig att utveckla dem. Generellt visar trenden att de större företagen börjar arbeta med dessa frivilliga åtaganden på grund av att det är mer troliga att granskas och stå till svars för hos allmänheten (Cho, Michelon & Patten 2012; Vigneau, Humphreys & Moon 2015). H&M börjar då med mer avancerad rapportering tidigare än de mindre företagen vilket kan förklaras med hjälp av tvingande isomorfism. Kappahl som är näst störst blir den nästa att åta sig rapporteringen följt av de mindre Björn Borg och Gina Tricot. Den rapportering de åtar sig efterliknar de företag som redan aktivt arbetar med det i branschen, vilket tyder på mimetisk isomorfism. Alla företag följer samma regelverk, GRI, förutom Björn Borg som ändå utformar ett eget mätindex i sina rapporter och som fungerar som en jämförbar mätmetod.

Gemensamt för företagen i studien är utvecklingen av kategorin policy och granskning. Den utgör störst del av alla rapporterna från 2016. I H&M:s hållbarhetsrapport från 2004 var även här policy och granskning den kategori som förekom flest gånger, trots att den inte omfattades av något lagkrav. Även i Kappahl:s rapport förekom det flertal referenser för policy och granskning. Däremot förekom inga sådana referenser för Gina Tricot och Björn Borg under 2004.

Ytterligare en gemensam nämnare för alla företagen är kategorin risk-och riskhantering som är lägst förekommande i respektive företags rapporter. Under 2004 var H&M det enda företaget som tog upp risk-och riskhantering. Detta trots att denna kategori vid tidpunkten inte var ett lagkrav. Kategorin förekom i alla rapporter för 2016, dock med lägst antal referenser, vilket visar på den lägsta utvecklingen av alla kategorier.

Det överensstämmer med tidigare forskning om att företag är ovilliga att inkludera för mycket information i sina rapporter som explicit talar om sin negativa påverkan. Det faller även i linje med tendensen för företag att arbeta med hållbarhet som ett legitimitetsverktyg. Policies är ett sätt för företaget att förmedla att de aktivt arbetar med CSR-frågor vilket stärker legitimiteten. Att redogöra för sina risker kan ha den motsatta effekten, det kan skada ryktet och dra uppmärksamhet till faktorer som kan skada eller minska legitimiteten. Samma mönster finns även sett till storleken på företagen. De stora företagen är först till adaptation av hållbarhetsrapportering och de mindre företagen följer sedan genom att anpassa sig till den institutionella praktik som fastställts. Dock visar alla företag, oavsett storlek, tendensen att lägga mer och mindre vikt på samma kategorier, policy och granskning samt risk och riskhantering.

5.2 Rapport och lagkrav

Det nya lagkravet innefattar en del gällande resultatindikatorer, specifikt de som är centralt relevanta för verksamheten. Detta visar sig vara en svåridentifierad kategori. Det beror på att skillnaden mellan resultatindikatorer och resultat av policy och granskning är minimal, eller inte går att särskilja. De resultat som presenterats i rapporterna, både kvantitativa och kvalitativa resultat, är alla till följd av någon form av policy, granskning eller initiativ. Företaget presenterar alltså endast resultat av deras pågående arbete där en policy ligger till grund. Exempelvis H&M:s miljöpolicy "*100% Circular & Renewable*", där en av delarna berör återvinning och insamling av plagg. Företaget väljer att presentera resultatet för utfallet av detta policyarbete genom att presentera hur mycket de samlat in eller kunnat återvinna. Detta faller då under kategorin resultat av policy och granskning, trots att det även kan ses som en resultatindikator.

Det kan kopplas till tidigare forskning som förespråkar ett tydliggörande för konceptet CSR (Waagstein 2011). Definitionerna måste vara tydliga nog att missförstånd inte uppstår och måste leda till ett arbetssätt som är jämförbart. Lagen i Sverige, så som den infördes till en början, följer samma mönster som vi kan se i övriga Europa (Larrinaga et al., 2002; Chauvey et al., 2015). Lagarna var utformade efter ett traditionellt tankesätt inom standardsättning för finansiell rapportering såsom att det ska vara mätbart. Även det svenska lagkravet från 2016 har en central kategori som värderas på detta vis, centrala resultatindikatorer. Denna kategori är inte tydligt definierad och bygger på konceptet om mätbarhet. Det innebär att denna kategori, som inte är särskild väl anpassad till hållbarhet, inte har kunnat identifierats i denna studie.

Problem med definitioner och tolkningar är del av vad som historiskt resulterat i en allmän brist på normativitet för tvingande rapportering då företagen inte ser till lagkraven som bindande regler och strider då mot anpassning till dessa regler (Hummel & Schlick 2016; Abhishek Mukherjee, Ron Bird, Geeta Duppatia 2018). I fallet av den Svenska lagen fungerar de frivilliga regelverken som substitut för de tvingande regler lagkravet för med sig. De vänder sig främst till de frivilliga standarderna eftersom de lagstadgade standarderna inte ger de lämpliga

verktygen för att kunna rapportera sina aktiviteter. Det är de frivilliga standarderna som ger flest fördelar vad gäller legitimitet och det finns inget institutionellt tryck att se till lagarna. Vidare är de frivilliga rapporteringsformerna i studien, vare sig de utgörs av GRI eller egna mätverktyg, mer omfattande och innefattar de krav lagen ställer på rapporteringen. Detta ses tydligast under 2004 då H&M som använder sig av GRI i en separat hållbarhetsrapport inte bara uppfyllde det kommande lagkravet för 2005, det var så omfattande att de uppfyllde lagkravet för 2016.

Förändringen i lagen år 2005 innebar att rapporterna ska innehålla uppgifter om icke-finansiell information såsom miljö- och personalfrågor, vilket alla rapporter från 2004 innehåller förutom Gina Tricot:s. Det skulle kunna motiveras med att de inte anser det vara relevant för förståelsen av verksamheten. Vilket blir motsägelsefullt eftersom de några år senare väljer att publicera separata hållbarhetsrapporter. En mer trolig anledning är då att rapporterna skapas på grund av institutionella tryck och för legitimitetsskäl. Även om H&M, Kappahl och Björn Borg uppfyller lagkravet 2004 skiljer sig deras rapporter drastiskt. Här tenderar storleken på verksamheten spela in på hur mycket som rapporteras. H&M rapporterar överlägset mer, följt av Kappahl och slutligen Björn Borg som tar upp minimala aspekter.

Ser vi till lagkravet från december 2016 uppfyller alla rapporter för 2016 detta nya lagkrav. Trots att det egentligen inte träder i kraft förrän räkenskapsåret 2017. H&M lyckades uppfylla detta lagkrav redan i sin rapport för 2004, men även Kappahl presenterade flera av dessa kategorier även om de inte uppfyller allt. Varken Björn Borg eller Gina Tricot presenterade under 2004 någon av de kategorierna för Nivå 2.

Att företag presenterar mer information än vad lagen kräver kan förklaras utifrån legitimitetsteorins antagande om ett socialt kontrakt mellan företaget och dess omgivning. Eftersom lagen anpassar långsamt till samhällets värderingar och normer kommer företag i första hand att vända sig mot sin omgivning för vägledning, vilket kan förklara varför företagen så tidigt uppnår lagkraven. Det tyder på en ofullkomlig korrelation mellan lagen och det sociala kontraktet (Deegan & Unerman 2011).

5.3 Rapport och GRI

Rapporternas användning av GRI-Standards visar även en del märkbara skillnader. Alla företag som använder regelverket måste enligt GRI inkludera ett index med hållbarhetsrapporten vilket alla gör, dock på olika sätt.

Av de företag som utformar sina rapporter efter GRI-Standards finns skillnader i användandet av standarderna. H&M publicerar GRI indexet utanför rapporten i ett separat dokument med noter och referenser till sidor både i hållbarhetsrapporten och årsrapporten. Det finns information kring aspekter gällande hållbarhet som endast redovisas i detta index. Majoriteten av aspekterna i indexet består av referenser till specifika sidor i hållbarhetsrapporten. Gina Tricot ser en strukturell skillnad då de inkluderar sitt GRI index i hållbarhetsrapporten och även en innehållsmässig skillnad då den till stor grad används för att rapportera sitt hållbarhetsarbete. En del aspekter som listas i indexet refererar till sidor i rapporten där indikatorerna redovisas, men betydligt fler aspekter redogör indikatorerna i själva indexet. Utöver detta innehåller även indexet ofta ytterligare noter som ger mer information gällande de aspekter som har referenser till sidor i rapporten. Vidare ser vi en strukturell skillnad med Kappahl:s GRI index då den innefattas i del två av deras årsrapport och utgör primärt referenser till sidor i del ett för de

materiella aspekterna. Innehållsmässigt utgör denna rapport inte någon större skillnad sett till H&M då indexet används på ett liknande sätt. Ett fåtal referenser görs till del två och nästan ingen information finns redovisad i indexet som inte går att finna i årsrapporten. Björn Borg som inte använder sig av GRI-Standards har således inget GRI index att finna och ser därför strukturellt annorlunda ut från alla de andra företagens rapporter. Dock är det innehållsmässigt likt de andra rapporterna, samma typer av information redovisas trots att de inte följer de aspekter GRI-Standards innehåller. Vi kan alltså se dels en innehållsmässig skillnad bland de olika företagen såväl som en strukturell skillnad, trots GRI-Standardernas omfattning.

Även här kan vi finna ett mönster för rapportering som är kopplat till storleken på företaget. Ju större företaget är desto större är rapporterna, och även mer omfattande vad beträffar användningen av GRI-Standards. Björn Borg använder den inte alls, Gina Tricot, Kappahl och H&M använder den alla till ökande grad sett till antal redovisade aspekter. Dock är det inget av företagen som åtagit sig att redovisa efter comprehensive-delen i GRI, oavsett storlek på företaget.

GRI är ett frivilligt åtagande för företag att använda sig av i sin hållbarhetsrapportering. En potentiell fördel med denna typ av rapporteringsverktyg är att det skulle öka rapporternas jämförbarhet från år till år och mellan olika företag. Detta är något som traditionella redovisningsstandarder strävar efter, men efter observationerna funna i denna studie kan vi konstatera att detta inte är fallet. Av de som använde sig av GRI såg arbetssättet helt annorlunda ut, Gina Tricot, Kappahl och H&M redovisade aspekterna och indikatorerna på ett sätt som inte gör det enkelt att jämföra. Björn Borg som inte använde sig av GRI uppfyllde ändå kraven i studiens kodbok och upprättade ändå en acceptabel hållbarhetsrapport utan GRI:s vägledning.

5.4 Frivillig rapportering kontra lagkrav

Informationen som rapporteras i hållbarhetsrapporterna skiljer sig ofta från information som vanligen går att hitta i en traditionell årsrapport då den inte enkelt kan redovisas på samma sätt. Som ett resultat av detta påverkas jämförbarheten i de olika rapporterna på olika sätt, dels sett till GRI-användningen och dels till den generella strukturen av rapporten. Sidantal och strukturering av innehåll i respektive rapport skiljer sig till stor grad mellan de olika företagen. Trots detta lägger alla ner resurser på att skapa och dela hållbarhetsarbetet. Gina Tricot publicerar exempelvis inte sin årsrapport genom sin hemsida dock går hållbarhetsrapporten att finna där. Alla företag har publicerat en separat hållbarhetsrapport sedan 2013. Företagen åtar sig arbetet med CSR, ofta till liknande sätt om vi exempelvis ser till vikten alla lägger på policyskapande. Dock skiljer sig rapporteringen åt mellan företagen vilket negativt påverkar jämförbarheten. Sidantal, mängden information, strukturen på rapporten och förhållningen till företagets vanliga finansiella rapport ser alla en märkbar skillnad.

H&M som är det största företaget i studien är först med åtagandet av hållbarhetsrapportering och sätter standarden för branschen de arbetar i. Det sätter press på de mindre företagen att följa exemplet för att uppnå legitimitet till följd av de nya krav som allmänheten nu förväntar sig av branschen. Ett företag som Gina Tricot åtar sig då rapporteringen av sitt CSR-arbete för att vara i linje med branschen. De publicerar dessa hållbarhetsrapporter genom sina egna kanaler, för att verka mer legitima. Rapporten fungerar då som ett legitimitetsverktyg. Legitimitetsteorin skulle även kunna vara en förklarande faktor till varför de väljer att inte publicera sin finansiella rapport. Eftersom de har redovisat ett förlustresultat (Gina Tricot 2017) skulle det kunna innebära negativ uppmärksamhet vilket då kan vara förklaringen till att de inte publicerar den

via sina egna kanaler. Hållbarhetsrapporten ämnar att ge en positiv bild av verksamheten och därför väljer de att publicera den rapport som kan stärka legitimiteten. Legitimitet kan då fortfarande tolkas vara den avgörande faktorn för dessa typer av åtaganden.

Ser vi till utvecklingen av GRI-Standards finns ett antal åtgärder för att motverka problematiken med jämförbarheten. Den nya modulära strukturen utvecklades för att kunna justera och utveckla standarder separat och kunna läggas till i regelverket utan att ersätta det som helhet vilket står till fördel för jämförbarheten i rapporterna. Exempelvis rapporterade H&M enligt en gammal version under 2004 vilken idag har ersatts flera gånger. Den nya strukturen gör det möjligt att spåra förändringarna genom indexet genom att se till nya tillägg och gör det möjligt till lättare jämförelse med föregående regelverk. Enkelheten med uppdatering är något GRI-Standards kan göra som lagkravet inte kan då lagkrav är långsamma att uppdateras utefter samhällets normer (Deegan & Unerman 2011).

Det svenska Lagkravet uppdaterades endast två gånger under perioden mellan 2004 och 2016. Det kombinerat med tvingande implementering och fasta krav ställer ett implicit krav på enkelheten av lagkravet. Inget företag i studien använder sig av comprehensive-rapportering i sina rapporter. Utöver detta skiljer sig de rapporterade aspekterna i företagen åt. H&M rapporterar exempelvis fler aspekter än Kappahl och Gina Tricot rapporterar vissa aspekter som Kappahl inte ser som relevanta. Dessutom kan vi se att Björn Borg är det enda företaget i studien som inte använder sig av GRI-Standards men det finns ändå tillräckligt med information i dess rapport för att kunna ställa den i jämförelse med de andra företagen i studien, även om jämförbarheten blir lidande på grund av det. De uppfyller även lagkraven trots att ingen information finns i deras rapport gällande hur de utvecklat sina ”*Key Performance Indicators*”.

Lagkravet har således en enklare form jämfört med GRI-Standards. Dess form och innehåll liknar de generella standarderna som fanns i G4 och som numera utgörs av G101, G102 och G103. Kraven för redogörelse för policy och granskning i lagen kan exempelvis liknas till ”*strategy and analysis*” ur de generella standarderna och företagets affärsmodell kan liknas till ”*organisational profile*”. Lagkravet som helhet faller samman med de generella standarderna för GRI men lämnar det som innefattas i de specifika standarderna upp till företaget. G4-DMA eller G-103 finns implicit inkluderat i lagkravet som helhet. Identifikation av vad som är relevant och vad som ska rapporteras lämnas till företagets egen bedömning. Lagkravet kan då alltså ses som en mindre omfattande utformning av GRI-Standards.

Fördelar och nackdelar finns med både tvingande och frivillig rapportering men det är inte helt rimligt att se dessa två som ömsesidigt uteslutande aspekter, då de är nära sammankopplade. Gina Tricot har exempelvis en offentligt publicerad hållbarhetsrapport men inte en traditionell finansiell rapport publicerad. Konsekvenserna av att inte följa det institutionella trycket och den potentiella skadan till legitimiteten har troligt påverkat Gina Tricot att prioritera sitt rapporteringsarbete på detta vis. Det styrker idén om att det inte går att se hållbarhetsarbete som helt frivillig, då allmänhetens tryck fungerar som en tvingande faktor (Sheehy 2015). Det styrker även idén om att företag tenderar att ta en reaktiv ställning till dessa typer av åtaganden (Matten & Moon 2008). Gina Tricot antar ett reaktivt ställningstagande och anpassar sig efter den normativa praxis som fastställts i modebranschen,

En liknande observation kan göras för lagkravet. Lagen är långsam att anpassa sig till allmänhetens värderingar och förväntningar men gör detta efter ett tag och kräver då av företagen att de rapporterar information som alla redan inkluderar i sina frivilliga rapporter.

Lagen är en tvingande standard som formar sig efter de normer som redan finns uppsatta genom de frivilliga standarder, och formar sig då som ett "lägsta krav" på vad som krävs av ett företag.

Lagen för då med sig problematik vad beträffar tolkning. En svaghet tydliggörs i dess vaghet, specifikt sett till kategorin affärsmodell. Definitionen av en affärsmodell är inte helt entydig, vilket i sig är ett problem, men i grunden handlar det om hur ett företag skapar värde. Specifikt hur de skapar värde gentemot kunder och når lönsamhet i verksamheten. Dessa frågor är även nära bundet till strategierna företaget implementerar (Nilsson & Olve 2013). Problemet lagkravet för med sig är att det inte klargör vad affärsmodell i hållbarhets sammanhanget egentligen innefattar och det framgår inte heller huruvida detta ska relatera till hållbarhetsarbete. Den enda riktlinje som finns är att det ska inkluderas en affärsmodell i en hållbarhetsrapport eller som del av förvaltningsberättelsen.

Således har vi observerat genom vår analys av dessa rapporter att ytterst få av företagen har inkluderat en konkret affärsmodell som del av sin hållbarhetsrapportering. Det enda företag som uppfyllde detta krav under 2016 var H&M, vilket understryker idén att större företag tenderar att ligga i framkant med rapportering. Dock innehåller alla rapporter information kopplat till affärsmodellen, vilket en del av aspekterna GRI-Standards ger riktlinjer för. Organisationens namn, leverantörskedjor och liknande faller alla i linje med betoningen termen fört med sig under 2000-talet vilken handlar samarbete med partners. Affärsmodellen handlar om att knyta samman arbetsfördelning mellan partners med hur betalningar sker över affärens livscykel (Nilsson & Olve 2013). Lagen ger ingen kontext alls kring hur detta koncept ska översättas till hållbarhetsfrågor, medan GRI-Standards delar upp liknande information på ett antal konkreta aspekter, framför allt under GRI 102.

6 Slutsatser

Studiens syfte är jämföra innehållet i hållbarhetsredovisningar från att rapporteringen varit frivillig till att den blivit ett lagkrav för att undersöka om lagen eller normer varit den drivande faktorn för dess utveckling av form och innehåll. Målet är att förstå vad som har haft störst effekt på hur företag redovisar hållbarhet. I denna del kommer vi att besvara våra frågeställningar och återkoppla våra resultat till studiens syfte.

6.1 Från frivillig rapportering till lagkrav

Företagen i studien uppfyller lagkravet för 2017 redan i rapporten för 2016, bortsett från affärsmodellen som inte går att identifiera på grund av att den saknar en definition. H&M uppfyller redan 2004 lagkraven från både 2005 och 2017, vilket även Kappahl nästan gjorde med undantag för kategorin risk och riskhantering. Björn Borg uppfyllde 2004 lagkravet för 2005 vilket Gina Tricot inte gjorde.

Institutionell teori och legitimitetsteori kan förklara vad företagen väljer att rapportera och inte rapportera. De förklarar även varför de rapporterar så tidigt innan lagkraven implementeras och varför rapporterna tenderar att innehålla samma aspekter. Samhällets normer och värderingar är vad som har störst effekt på utformningen av rapporterna. De stora företagen är snabba på att tillgodose samhällets behov och de mindre företagen tar efter de större företagen. Normer och värderingar verkar ha större effekt på utvecklingen av hållbarhetsrapportering än vad den tvingande lagen har.

Studien uppmuntrar även till att inte se hållbarhet och dess rapportering som uteslutande frivilligt eller tvingande. Även om rapporteringen tidigare ansetts vara frivillig står allmänhetens normer och förväntningar för en tvingande effekt då det är omöjligt för företagets överlevnad att utesluta detta.

Under perioden mellan 2004 och 2016 har alla företag åtagit sig en mer omfattande rapportering och har alla ett större fokus på de sociala aspekterna i sin verksamhet. En trend i hållbarhetsrapporterna är ökat innehåll i kategorin policy och granskning som under 2016 utgjorde störst del av rapporterna. Trenden visar även att den kategori som sett minst utveckling är risk och riskhantering, som rapporterades likvärdigt oavsett företagets storlek. Alla företag i studien rapporterar frivilligt sedan 2013, de flesta i form av GRI:s standarder. Men även här är de stora företagen i framkant såsom H&M som började publicera hållbarhetsrapporter redan 2003.

Lagen har visat brister på en del områden som GRI lyckas kringgå. Lagkravet har visat sig svårt att tyda där vissa kategorier går in i varandra och fyller samma funktion såsom resultat av policy och resultatindikatorer. Lagen brister även när det kommer till riktlinjer för hur hållbarhetsarbetet ska presenteras och exakt vad det ska innehålla, vilket tydligast exemplifieras med företagets affärsmodell men även för centrala resultatindikatorer. Ett potentiellt problem detta medför är jämförbarhet av rapporterna. Här ligger GRI i framkant då deras indikatorer är både väldefinierade och välstrukturerade. Trots det skiljer sig rapporteringen åt, exempelvis genom användningen av GRI Indexet. Rapporterna blir även då svårare att jämföra trots att GRI:s standard är bättre definierad och strukturerad. Jämförbarheten försvåras både för företagen emellan men även inom företaget från år till år. Studien har dock visat att detta är

främst hänfört till strukturen på rapporterna. Innehållsmässigt är rapporterna lika nog att anses som jämförbara även i ett företag som inte använder sig av GRI-Standards.

Resultatet visar att större företag tenderar att vara tidigare med implementeringen av frivilliga rapporteringsformer. Detta stämmer överens med tidigare forskning som visar att större företag tenderar att åta sig regler tidigare då de är mer utsatta för granskning av allmänheten samt företagets strävan efter legitimitet. De större företagen är inte bara tidigare med implementeringen, de redovisar också tidigt betydligt mer omfattande rapporter.

Den stora slutsatsen är att lagkraven inte har haft någon effekt på utvecklingen av företagens hållbarhetsrapportering. Det är snarare så att utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen har haft påverkan på utformningen av lagkraven. Lagkravet är reaktivt och formas efter allmänhetens normer och värderingar och bildar ett slags lägsta krav för vad som förväntas i en hållbarhetsrapport. Vi kan alltså utifrån företagen i vår studie konstatera att lagen följer redan etablerad praxis. Lagkravet från 2017 kräver information som kan liknas till en enklare version av GRI-Standards och bland de stora företagen har denna information inkluderats i rapporterna sedan många år tillbaka.

6.2 Förslag på vidare forskning

Förslag på vidare forskning skulle kunna vara att undersöka om lagkravet från 2017 har visat någon noterbar effekt på rapporteringen efter dess införande. Då denna studie fokuserat primärt på förhållandet mellan lagkrav och hållbarhetsrapporters innehåll innan lagkravet 2017 infördes ser vi potential till en liknande studie efter lagkravets införande.

Denna studie har undersökt stora företag då det är dessa som omfattas av lagkravet. Det hade därför varit intressant att se vilken effekt lagkravet kommer att ha på mindre företags rapportering. Vår studie visar att stora företag åtar sig att rapportera mer än vad som lagen kräver och det hade därför varit intressant att se om det gäller för mindre företag. Dessutom att undersöka vilken rapporteringsform de är benägna att använda sig av.

7 Källförteckning

- Alonso-Almeida, M., Llach, J. & Marimon, F. (2014). A Closer Look at the 'Global Reporting Initiative' Sustainability Reporting as a Tool to Implement Environmental and Social Policies: A Worldwide Sector Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(6), ss. 318–335.
- Alvesson, M. & Skoldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. 2. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Andersen, I. (2012). Den uppenbara verkligheten: om kunskapsproduktion i samhällsvetenskaperna, 2:1 uppl., Lund: Studentlitteratur AB
- Björn Borg (2017). *Årsredovisning 2016*. Stockholm: Björn Borg AB. <https://corporate.bjornborg.com/en/wp-content/uploads/sites/2/2017/04/bjorn-borg-arsredovisning-2016-c.pdf>
- Black, N. (2008). Interview with Stephen Frost.(CSR-Asia)(Interview). *The Journal of Corporate Citizenship*, (31), ss.18-22
- Bokföringsnämnden (2017). K-regelverk. <http://www.bfn.se/sv/redovisningsregler/vagledning/k-regelverk>. [2018-01-16]
- Brink, H.I. (1993). Validity and reliability in qualitative research. *Curationis*, 16(2), ss. 35-38.
- Brunsson, N., Rasche, A. & Seidl, D. (2012). The Dynamics of Standardization: Three Perspectives on Standards in Organization Studies. *Organization Studies*, 33(5-6), ss. 613–632.
- Bryman, A. & Bell, E. (2015). *Business Research Methods*. 4. uppl., Oxford: Oxford University Press.
- Carroll, A. (1999). Corporate social responsibility. *Business and Society*, 38(3), ss. 268–295
- Chauvey, Jean - Noël et al. (2015). The normativity and legitimacy of CSR disclosure evidence from France. *Journal of business ethics : JOBE*, 130(4), ss.789–803.
- Cho, C.H., Laine, M., Roberts R.W. & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, ss.78–94.
- Cho, C.H.H., Michelon, G.M. & Patten, D.M. (2012). Impression management in sustainability reports: An empirical investigation of the use of graphs. *Accounting and the Public Interest*, 12(1), ss.16–37.
- Cho et al., (2011). Do Actions Speak Louder than Words? An Empirical Investigation of Corporate Environmental Reputation. *Accounting, Organizations and Society*. 37(1), ss.14-25
- Dahlsrud, A. (2008). How corporate social responsibility is defined: an analysis of 37 definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15(1), ss.1–13.

Deegan, C. (2002) Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability*, 15(3), ss.282–311.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory 2*. European., Maidenhead: McGraw-Hill Education.

Deloitte (2018). *International Accounting Standards Committee (IASC)*. <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25> [2018-05-12]

Diener, E. & Crandall, R. (1978). *Ethics in Social and Behavioural Research*. Chicago., University of Chicago Press

Dimaggio, P.J. & Powell, W.W., (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp.147–160

Doupnik, T. & Perera H. (2015). *International Accounting*. 4. uppl., New York: McGraw-Hill Education

Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod* 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.

FAR (u.å.). *Hållbarhetsredovisning enligt ÅRL*. https://www.far.se/contentassets/2b2cc988a3dd4056b3dbad9450d96dee/faq-hallbarhetsrapportering_slutgiltig.pdf [2018-01-17]

Fortanier, F., Kolk, A. & Pinkse, J. (2011). Harmonization in CSR Reporting. *Management International Review*, 51(5), ss. 665–696

Garriga, E. & Melé, D. (2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics*, 53(1), ss.51–71.

Gatti, L., Vishwanath, B., Seele P., & Cottier B. (2018). Are We Moving Beyond Voluntary CSR? Exploring Theoretical and Managerial Implications of Mandatory CSR Resulting from the New Indian Companies Act. *Journal of Business Ethics*, ss.1–12.

Gina Tricot (2017). *Årsredovisning 2016*. Tillgänglig: Retriever Business

Global Reporting Initiative (GRI) (2013a). *Reporting Principles and Standard Disclosures*. Amsterdam: Global Reporting initiative. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI) (2013b). *Implementation Manual*. Amsterdam: Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI) (2016). *GRI 101: Foundation 2016*. Amsterdam: Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=7d5726da-35ec-46be-bbdb-3601d7482f72> [2018-05-05]

Global Reporting Initiative (GRI) (2017a). *MAPPING G4 TO THE GRI STANDARDS – DISCLOSURES QUICK REFERENCE*. Amsterdam: Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/mapping-document-disclosures-quick-reference/> [2018-05-05]

Global Reporting Initiative (GRI) (2017b). *MAPPING G4 TO THE GRI STANDARDS – DISCLOSURES FULL OVERVIEW*. Amsterdam: Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/mapping-document-disclosures-full-overview/> [2018-05-05]

Global Reporting Initiative (GRI) (2018). *About GRI*. <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx>. [2018-01-16]

Guthrie, J., Petty, R. & Ricceri, F. (2006). The voluntary reporting of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 7(2), ss. 254–271.

Guthrie, J. Petty, R., Yongvanich, L. & Ricceri, F., (2004). Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), ss. 282–293.

H&M (2017). *Årsredovisning*. Stockholm: H & M Hennes & Mauritz AB. <https://about.hm.com/content/dam/hmgroup/groupsite/documents/sv/Annual%20Report/Arsredovisning%202016.pdf>

Hansen, S., Dunford, B., Boss, A., Boss, R., & Angermeier, I. (2011). Corporate Social Responsibility and the Benefits of Employee Trust: A Cross-Disciplinary Perspective. *Journal of Business Ethics*, 102(1), ss. 29-45.

Hummel, K & Schlick, C. (2016). The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure – Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), ss.455–476.

International Financial Reporting Standards (IFRS) 2018. *About us*. <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> [2018-05-12]

Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur

Jarvie, M.E. (2017). Brundtland Report. *Britannica Online Academic Edition*. Encyclopædia Britannica, Inc.

Johansson, S.(2016). Ny lag tvingar företag att hållbarhetsrapportera. *Svenska Dagbladet*, 22 Januari. <https://www.svd.se/ny-lag-tvingar-foretag-att-hallbarhetsrapportera>

Kapoor, G.K. & Dhamija, S. (2017). Mandatory CSR Spending—Indian Experience. *Emerging Economy Studies*, 3(1), ss.98–112.

Kappahl (2017). *Årsrapport 2016/2017 - Del 2*. Mölndal: Kappahl AB.
https://www.kappahl.com/globalassets/corporate/investors/annual--interim-reports/20162017/arsredovisning_del2_kappahl.pdf

KPMG (2017). Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017.
https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/campaigns/csr/pdf/CSR_Reporting_2017.pdf
[2018-01-18]

Krippendorff, K. (1980). Content analysis: An Introduction to its Methodology, Sage Publications, Beverly Hills, CA.

Larrinaga, C., Carrasco F., Correa C., Llena F., Moneva J. (2002). Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard. *European Accounting Review*, 11(4), ss.723–740.

LeCompte, M.D. & Goetz, J.P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research*, 52(1), pp. 31–60.

Lock, I., & Seele P. (2016). The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries. *Journal of Cleaner Production*, 122, ss.186–200.

Machines (2016) [film]. Regissör: Rahul Jain. Tyskland, Indien & Finland: Jann Pictures, Pallas Film & IV Films.

Mantere, S. & Ketokivi, Mikko, (2013). Reasoning in organization science. *The Academy of Management review : AMR*, 38(1), ss.70–89.

Marimon, F., Alonso-Almedia, M.D.M., Rodríguez, M.D.P. & Cortez Alejandro, K.A. (2012). The worldwide diffusion of the global reporting initiative: what is the point? *Journal of Cleaner Production*, 33, ss. 132–144

Matten, D. & Moon, J. (2008). "Implicit" and "explicit" CSR: A conceptual framework for a comparative understanding of corporate social responsibility. *Academy Of Management Review*, 33(2), ss.404–424.

Mukherjee A., Bird R., & Duppati G. (2018). Mandatory Corporate Social Responsibility: The Indian experience. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), pp.254–265.

Ngwakwe, C. C. (2012). Rethinking the accounting stance on sustainable development. *Sustainable Development*, 20(1), ss. 28-41.

Nilsson, F. & Olve, N-S. (2013). *Controllerhandboken*. 10. uppl., Stockholm: Liber AB.

Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.

Pereira Eugénio, T., Costa Lourenço, I. & Morais, A.I., (2013). Sustainability strategies of the company TimorL: extending the applicability of legitimacy theory. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 24(5), ss.570–582.

Rienecker, L., Stray Jörgensen, P. & Hedelund, L. (2014). *Att skriva en bra uppsats 3.*, omarb. uppl., Lund: Liber.

Riksdagen (2005). *Lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)*; . Stockholm: Sveriges Riksdag. <http://rkrattsdb.gov.se/SFSdoc/05/050192.PDF>

Schubert, A. & Láng, I. (2005). The Literature Aftermath Of The Brundtland Report ‘Our Common Future’. A Scientometric Study Based On Citations In Science And Social Science Journals. *Environment, Development and Sustainability*, 7(1), ss.1–8

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet L1

Sheehy, B. (2015). Defining CSR problems and solutions. *Journal of business ethics : JOBE*, 131(3), ss.625–648.

Singh, R., Bakshi, M., & Mishra, P. (2015). Corporate Social Responsibility: Linking Bottom of the Pyramid to Market Development?. *Journal of Business Ethics*, 131(2), ss. 361-373.

Skouloudis, A., Evangelinos, K. & Kourmoussis, F. (2009). Development of an Evaluation Methodology for Triple Bottom Line Reports Using International Standards on Reporting. *Environmental Management*, 44(2), ss. 298–311

Skouloudis, A., Evangelinos, K. & Kourmoussis, F. (2010). Assessing non-financial reports according to the Global Reporting Initiative guidelines: evidence from Greece.(Report). *Journal of Cleaner Production*, 18(5), ss.426–438.

Sveiby, K.E. (1997), *The new organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge Based Assets*, Berret-Koehler Publisher, San Francisco, CA.

Thurén, T. (2013). *Källkritik*. 3. uppl., Stockholm: Liber.

Tschopp, D. & Nastanski, M. (2014). The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards. *Journal of Business Ethics*, 125(1), ss. 147–162

Vigneau, L., Humphreys, M. & Moon, J. (2015). How Do Firms Comply with International Sustainability Standards? Processes and Consequences of Adopting the Global Reporting Initiative. *Journal of Business Ethics*, 131(2), ss.469–486.

Waagstein, P. (2011). The Mandatory Corporate Social Responsibility in Indonesia: Problems and Implications. *Journal of Business Ethics*, 98(3), ss.455–466.

Wang, D., Chen, P., Yu, T., & Hsiao, C. (2015). The effects of corporate social responsibility on brand equity and firm performance. *Journal of Business Research*, 68(11), ss. 2232-2236.

Wild, S. (2008). Sustainability Reporting in Fishing Industry Management - Regulation versus Voluntarism. *Australasian Accounting*, 2(3), ss.57–70.

Wilson, J.P. (2015), The triple bottom line, *International Journal of Retail & Distribution Management*, 43(4/5), ss. 432-447

World Commission on Environment and Development (WCED) (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*. (Rapport 1987). <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>



HÖGSKOLAN I BORÅS

Besöksadress: Allégatan 1 · Postadress: 501 90 Borås · Tfn: 033-435 40 00 · E-post: registrator@hb.se · Webb: www.hb.se