



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Utveckling och trender i svenska hållbarhetsredovisningar

- *En studie baserad på FAR:s premierade hållbarhetsredovisningar*

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Externredovisning Vårterminen 2017
Handledare: Svetlana Sabelfeld

Författare: Erika Einarsson
Frida Pauli

Förord

Vi vill härmed sända vår handledare, Svetlana Sabelfeld, ett varmt tack för kontinuerlig feedback och värdefulla insikter. Inte minst vill vi även tacka våra opponenter Julia Skär, Lotta Hernehult, Anzhelika Nieielova och Ielyzaveta Iegunova för att ni med omsorg lagt ner tid och kommit med konstruktiv kritik som varit till stor hjälp under arbetets gång.

Göteborg, den 18 juni 2017.

Erika Einarsson

Frida Pauli

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	6
1.1. BAKGRUND.....	6
1.2. PROBLEMFORMULERING	7
1.3. SYFTE OCH FORSKNINGSFRÅGOR	8
1.4. VIDARE DISPOSITION AV STUDIEN	8
2. TEORETISK REFERENSRAM	10
2.1. PROFESSIONELLA ORGANISATIONERS ROLL.....	10
2.1.1. Professionella organisationers betydelse	10
2.1.2. Global kontext - GRI.....	11
2.1.3. Utmaningar för professionella organisationer.....	11
2.1.4. Svensk kontext - FAR och Svensk lagstiftning.....	12
2.2. UTVECKLINGEN AV HÅLLBARHETSREDOVISNING.....	13
2.2.1. Innehåll och fokus	14
2.2.2. Bakomliggande orsaker till utvecklingen.....	14
2.2.3. Utveckling mot integrerad redovisning	15
3. METOD	16
3.1. DESIGN AV STUDIE	16
3.2. URVAL AV TIDIGARE FORSKNING.....	16
3.3. VAL AV METOD	16
3.3.1. Innehållsanalys 1 - FAR:s motiveringar till vinnare av priset “Bästa redovisning av hållbarhet”.....	17
3.3.2. Innehållsanalys 2 - premierade hållbarhetsredovisningar.....	18
3.4. ANALYSMODELL	24
3.5. METODDISKUSSION.....	24
4. EMPIRI.....	26
4.1. INNEHÅLLSANALYS 1 - FAR:S MOTIVERINGAR TILL VINNARE AV PRISET “BÄSTA REDOVISNING AV HÅLLBARHET”	26
4.1.1. Motivering 2005 - “Visar vägen framåt- med bestyrkta rapporter”.....	26
4.1.2. Motivering 2007 - “Koncis och meningsfull kontext”.....	26
4.1.3. Motivering 2009 - “Transparens, relevans och mod”.....	26
4.1.4. Motivering 2010 - “Innovation, framåtanda och integrerade rapporter”.....	27
4.1.5. Motivering 2011 - “GRI:s betydelse ökar och välbalanserade rapporter önskas”	27
4.1.6. Motivering 2013 - “Tydlighet och Styrelsens ansvar efterfrågas mer”	28
4.1.7. Motivering 2015 - “Röd tråd, väsentlighet och kompletta GRI-redovisningar”.....	28
4.2. INNEHÅLLSANALYS 2 - UTVECKLINGEN AV SVENSKA PREMIERADE HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR	28
4.2.1. Generell information.....	29
4.2.2. Strategi, Mål och Policies.....	31
4.2.3. Information kring kritiska delar av verksamheten.....	35
4.2.4. Samhälle och framtid.....	36
5. ANALYS OCH DISKUSSION	39
5.1. INTEGRERAD RAPPORTERING	39
5.2. TYDLIGHET.....	40
5.3. FÖRDELNING AV INNEHÅLL	40

5.4. HÅLLBARHETSSTRATEGI.....	41
5.5. LEGITIMITET OCH TRANSPARENS.....	41
5.6. VÄRDESKAPANDE OCH BIDRAG TILL SAMHÄLLET.....	42
5.7. INTRESSENER.....	43
5.8. HANTERING AV PROBLEMATISKA FRÅGOR.....	43
5.9. GRI.....	44
5.10. PROFESSIONELLA ORGANISATIONER SOM TRENDSÄTTARE.....	44
5.11. HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR SOM TRENDSÄTTARE.....	45
6. SLUTSATSER	46
6.1. STUDIENS BIDRAG.....	47
6.2. FRAMTIDA FORSKNING.....	48
7. REFERENSER.....	49

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Kandidatuppsats, Externredovisning VT 17

Författare: Erika Einarsson och Frida Pauli

Handledare: Svetlana Sabelfeld

Titel: Utveckling och trender i svenska hållbarhetsredovisningar- en studie baserad på FAR:s premierade hållbarhetsredovisningar

Bakgrund och Problem: På grund av ökade utmaningar gällande hållbarhetsfrågor har hållbar utveckling blivit viktigare. Som en viktig samhällsaktör måste företag ta ansvar för hållbar utveckling och redovisa sitt hållbarhetsarbete i en hållbarhetsredovisning. Det är ett fält under utveckling som behöver studeras för att kunna utläsa utveckling och trender. Professionella organisationer formar denna utveckling och det är därför önskvärt att deras riktlinjer går att tillämpa i praktiken så att utvecklingen går i en eftersträvd riktning.

Syfte: Det övergripande syftet med denna studie är att undersöka utvecklingen av trender inom hållbarhetsredovisning i Sverige över tid samt vilken inverkan lokala professionella organisationer har. Mer specifikt är syftet att undersöka hur svenska hållbarhetsredovisningar som prisats av FAR utvecklats med åren samt undersöka hur FAR:s motiveringar till detta pris har sett ut.

Metod: Studien har delats in i två innehållsanalyser med kvalitativ ansats. De har genomförts för att dels se hur FAR:s motiveringar till priset "Bästa redovisning av hållbarhet" har utvecklats sedan 2005, men även för att se hur utvecklingen av premierade hållbarhetsredovisningar har sett ut. Dessa jämfördes sedan i analysen med den teoretiska referensramen som grund för att se vilken inverkan FAR haft i utvecklingen.

Resultat och slutsatser: Studiens resultat visar på en utveckling där teori och praktik till stor del följs åt. En av de tydligaste trenderna är integrerad rapportering och ökat legitimitet. FAR:s arbete har dock visat sig vara motsägelsefullt i vissa avseenden, vilket kan få konsekvensen att företag har svårt att bestämma vad som är relevant att innefatta i redovisningen. Detta kan leda till långa hållbarhetsredovisningar och därmed försämrad tydlighet.

Förslag till fortsatt forskning: I framtiden skulle en kvalitativ studie med intervjuer kunna vara intressant att genomföra för att undersöka hur professionella organisationer och företag kan och vill utveckla hållbarhetsredovisningen. Dessutom skulle ett större urval av hållbarhetsredovisningar kunna undersökas i en utvidgad studie. Att inkludera hållbarhetsredovisningar som inte premierats och som upprättats av företag av olika storlek skulle möjligen tillhandahålla en bredare analys och ett mer generaliserbart resultat.

Nyckelord: Hållbarhetsredovisning, Professionella Organisationer, FAR, Innehållsanalys, Utveckling, Trender, Innehåll, Fokus, Omfattning.

1. Inledning

Länge har forskning visat på att samhället och klimatförändringar är på väg i en riktning som är svår att kontrollera. Senast i år kom alarmerande forskning som visade på att jordens klimat blir allt mer extremt där det i dagsläget inte finns någon fullständig lösning att ta till (WMO, 2017). Hållbarhet är idag en fråga som ökat markant i betydelse och som alla aktörer i samhället måste beakta, och det finns inte tid att vänta på att åtgärder vidtas av andra (GRI, 2006). Företag är inga undantag, de måste också svara på och hantera några av de mest komplexa och utmanande frågorna kring hållbarhet som dagens samhälle står inför (Adams & Simnett, 2011).

1.1. Bakgrund

Hållbart företagande, och hur företag arbetar med dessa frågor, är ett område som därför blir allt viktigare (Fagerström & Hartwig, 2016). Hållbar utveckling är idag ett välkänt begrepp som definieras på olika sätt, men där Brundtlandrapportens vedertagna definition är:

“Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs” (FN, 1987, s. 41).

Att tillfredsställa dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjlighet att tillfredsställa sina behov kan verka paradoxalt med tanke på de senaste decenniernas ekonomiska tillväxt (GRI, 2006). För att uppnå hållbar utveckling måste aktörer i samhället ta ett större samhällsansvar, inte minst företag som har en stor inverkan på miljön och sin omgivning (Damberg & Johansson, 2016). Genom att upprätta en hållbarhetsredovisning har företag en möjlighet att kommunicera hur de arbetar med hållbarhetsfrågor. Det är även ett sätt för företag att sätta upp mål, mäta sin ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan samt hantera förändringar på ett mer effektivt sätt (GRI, 2017a).

Vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar finns både EU-direktiv, svensk lagstiftning samt svenska och internationella rekommendationer till stöd och hjälp för företag avseende vad rapporterna ska innehålla. År 2008 började ny lagstiftning för statligt ägda bolag i Sverige att gälla, vilken innefattade utökade och tydligare informationskrav avseende hållbarhetsinformation (Näringsdepartementet, 2007). 2014 kom ett EU-direktiv som identifierade hållbarhetsredovisning som ett verktyg för företags hållbarhetsarbete. I EU-direktivet framgår bland annat att tillhandahållande av icke-finansiell information är grundläggande för att gå mot en hållbar global ekonomi (Dir 2014/95/EU). Fram till december 2016 saknades lagstiftning för icke-statliga bolag i Sverige, men från och med räkenskapsåret 2017 är det ett krav på att stora företag ska upprätta en hållbarhetsredovisning som konsekvens av EU-direktivet (KPMG, 2016). I och med avsaknaden av lagstiftning har istället professionella organisationer haft en stor inverkan på företag när de utvecklar och upprättar hållbarhetsredovisningar (GRI, 2017b).

Ett av de mest tillämpade ramverken ges ut av GRI, Global Reporting Initiative. De möjliggör en öppen kommunikation gällande hållbarhetsfrågor och målet är att tillhandahålla ett trovärdigt och accepterat ramverk för att möta de behov som finns. Vidare skall ramverket kunna användas som stöd för alla företag oavsett storlek, bransch eller geografisk hemvist. Syftet är att hållbarhetsredovisningar ska ha ett språk och innehåll som förstås och är till nytta för interna och externa intressenter. Samtidigt ska den också visa vad företag uppnått i sitt hållbarhetsarbete (GRI, 2006).

De första separata miljörapporterna publicerades av företag 1989. Sedan dess har antalet företag som publicerar information som rör hållbarhet och/eller den inverkan som de har på miljön och sin omgivning ökat i betydlig omfattning (Kolk, 2004). Något som inte bör glömmas bort är att företag är en av de viktigaste aktörerna för att uppnå välfärd i det samhälle vi lever i. Det är därmed viktigt att de redovisar sitt hållbarhetsarbete eftersom det är dem som skapar de resurser som möjliggör välfärd och samhällsutveckling (Norén, Bendrot, Laurent, Nyberg, Strömdahl & Thorsén-Lind, 2006).

Företag har även en viktig roll i arbetet att uppnå ett mer hållbart samhälle då de påverkar omgivning på olika sätt (Kolk & Van Tulder, 2010). För att företag ska kunna skapa och upprätthålla effektiva relationer med sina intressenter krävs transparens avseende ekonomisk, miljömässig och social påverkan (GRI, 2006). Företag kan följaktligen inte agera som isolerade enheter med anledning att de är förankrade i sina intressenters miljö. Intressenterna har olika ekonomiska, ekologiska och sociala mål som de önskar tillhandahålla information om vilket medför att företag har olika informationsbehov att tillfredsställa (Herzig & Schaltegger, 2006).

Det kan vara problematiskt om företag endast upprättar hållbarhetsredovisningar för att förbättra varumärket, ryktet eller legitimiteten eftersom att de då riskerar att agera som isolerade enheter (Herzig & Schaltegger, 2006). Även om mycket har utvecklats inom området för hållbarhetsredovisning kvarstår vissa utmaningar. Exempelvis är det svårt för företag att tillfredsställa olika intressenters informationsbehov samtidigt som nyttan ska överstiga medföljande kostnader (Wensen, Broer, Klein & Knopf, 2011).

1.2. Problemformulering

Intressenter kan uppleva hållbarhetsredovisningarna som inkompleta och selektiva gällande innehåll samt att de är bristande avseende väsentlighet. Även balansen mellan negativa och positiva aspekter kan anses bristande (Wensen et. al., 2011). Detta beror på företags vilja att presentera en bra bild av sin verksamhet, där de bästa delarna plockas ut och presenteras, så kallad "cherry picking". Detta kan medföra att hållbarhetsredovisningar inte uppfyller kraven på jämförbarhet över tid och mellan företag. Att detta är möjligt beror på att det ofta saknas systematik i arbetet att upprätta hållbarhetsredovisningar (Fagerström & Hartwig, 2016). Även om det är alla företags uppgift att ta ansvar för en hållbar utveckling så är det stora företag som inspirerar och visar vägen. De ska ligga i framkant och vara föredömen, vilket bland annat tar sig uttryck i direktiv och lagar. Exempelvis var ett av syftena bakom lagstiftningen för statliga bolag att de skulle visa vägen för andra (Borglund, Frostenson, & Windell, 2010; Dir 2014/95/EU; KPMG, 2016).

Således blir det problematiskt när "cherry picking" förekommer i stora företag och det är därmed viktigt att motverka detta för att hållbarhetsredovisningarna ska bli användbara och jämförbara (Fagerström & Hartwig, 2016). Därför finns professionella organisationer såsom GRI vars ramverk har underlättat och möjliggjort för framförallt stora företag att upprätta hållbarhetsredovisningar (GRI, 2017a). I en svensk kontext fungerar FAR, branschorganisationen för lönekonsulter, redovisningskonsulter, revisorer och skatterådgivare, som professionell organisation. FAR vägleder företag angående hur de ska upprätta hållbarhetsredovisningar, bland annat genom att förespråka att hållbarhetsredovisningen ska vara externt granskad och bestyrkt. Detta är ett sätt för att se till att företags hållbarhetsredovisningar är tillförlitliga (FAR, 2017a).

FAR uppmuntrar företag till att upprätta hållbarhetsredovisningar på ett föredömligt sätt genom att årligen dela ut ett pris för "Bästa redovisning av hållbarhet" (FAR, 2017a) och bidrar på så sätt till utvecklingen av hållbarhetsredovisningar (Lennartsson, 2016a, juni). Syftet med priset, som delats ut sedan 2003, är att belöna de företag som redovisar sitt hållbarhetsarbete på ett efterföljansvärt sätt och framhålla deras hållbarhetsredovisningar som goda exempel. De premierar bolag utefter hur väl de uppfyller de bedömningskriterier som FAR ställt upp inför tävlingen (FAR, 2017a).

Det är önskvärt att innehållet i hållbarhetsredovisningarna utvecklas mot att bli mer väsentligt, lättförståeligt samt att företaget har med och reflekterat över frågor som är viktiga för dem själva och dess intressenter (Prop. 2015/16:193). FAR arbetar för detta och därmed även för att motverka "cherry picking". Därför kan premierade hållbarhetsredovisningar genom åren visa hur utvecklingen av svenska hållbarhetsredovisningar sett ut. Men frågan är om denna utveckling går i linje med FAR:s önskade utveckling. Därmed är det intressant att studera vilken riktning hållbarhetsredovisningarna utvecklats mot och hur stor inverkan FAR har på den samt om det föreligger motsägelsefulla fenomen.

En studie av de premierade hållbarhetsredovisningarna samt FAR:s motiveringar till de vinnande redovisningarna kan bidra till att översiktliga trender inom svensk hållbarhetsredovisning kan utläsas. Dessa trender kan vara till nytta för att bedöma hur svenska hållbarhetsredovisningar är utformade idag och orsakerna bakom detta. De kan också säga något om hur företag, som saknar erfarenhet inom området, bör upprätta sin hållbarhetsredovisning. Företag som ligger i framkant inom området för hållbarhetsredovisning kan således användas som inspiration och premierade hållbarhetsredovisningar kan då vara lämpliga att undersöka. Det grundar sig i att de utsetts av FAR, och som professionell organisation kan de säkerställa att innehållet och fokuset i, och omfattningen av, hållbarhetsredovisningar fortsätter att utvecklas i önskvärd riktning genom att årligen prisa eftersträvarsvärda redovisningar.

1.3. Syfte och Forskningsfrågor

Det övergripande syftet med denna studie är att undersöka utvecklingen av trender inom hållbarhetsredovisning i Sverige över tid samt vilken inverkan lokala professionella organisationer har. Mer specifikt är syftet att undersöka hur svenska hållbarhetsredovisningar som prisats av FAR utvecklats med åren samt undersöka hur FAR:s motiveringar till detta pris har sett ut. För att uppfylla studiens syfte ska följande forskningsfrågor besvaras och jämföras för att se vilken inverkan FAR har på premierade hållbarhetsredovisningar som ledande branschorganisation:

- Hur har FAR:s motiveringar för hållbarhetsredovisningar förändrats mellan 2005-2015?
- Hur har trender avseende innehåll, omfattning och fokus utvecklats i prisvinnande hållbarhetsredovisningar över tid?
 - Vad kan anledningarna vara till utvecklingen och vilken inverkan har FAR?

1.4. Vidare disposition av studien

Inledningsvis gavs en kort bakgrund till ämnet som följdes av en problemformulering som i sin tur mynnade ut i syfte och forskningsfrågor. I den teoretiska referensramen presenteras initialt professionella organisationers roll inom området för hållbarhetsredovisning samt hur

hållbarhetsredovisningar har utvecklats över åren. I detta avsnitt inkluderas även tidigare forskning inom respektive område. Därefter följer ett metodkapitel som beskriver hur författarna gått tillväga och vilka forskningsmetoder som använts för att uppfylla syfte och besvara forskningsfrågor. Sedan redovisas resultatet i empirin som är uppdelad i de två innehållsanalyser som gjorts. Dels över utvecklingen av de motiveringar som FAR publicerat för vinnarna av priset för “Bästa redovisning av hållbarhet”. Men även över utvecklingen av svenska hållbarhetsredovisningar. Avslutningsvis kopplas de två innehållsanalyserna samman i analysen, tillsammans med den teoretiska referensramen. Därefter diskuteras professionella organisationers roll i den utveckling som resultatet visat, även den med anknytning till den teoretiska referensramen. De viktigaste delarna av denna del lyfts sedan fram i slutsatser som mynnar ut i förslag till framtida forskning.

2. Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen består av två delar. Den första delen berör professionella organisationers roll inom områden som går igenom förändring, men även dess problematiska sida lyfts fram. Vidare presenteras professionella organisationer i en global kontext, vilket sedan smalnar av till en svensk, lokal, kontext. Den andra delen i den teoretiska referensramen är en litteraturgenomgång av hållbarhetsredovisningens utveckling vilken innefattar utvecklingen kring innehåll, fokus och omfattning samt orsaker till detta. Även utvecklingen kring integrerad rapportering berörs.

2.1. Professionella Organisationers roll

En professionell organisation är en organisation som är skapad av, och är till för, professionella personer och företag. Då de legitimerar förändring har professionella organisationer en viktig roll inom områden som är institutionaliserade och som ständigt förändras (Greenwood, Suddaby & Hining, 2002). På lokal nivå, i en svensk kontext, är FAR, branschorganisationen för lönekonsulter, redovisningskonsulter, revisorer och skatterådgivare (FAR, 2017b) att anse som en professionell organisation. Anledningen till att just FAR inkluderas som professionell organisation i svensk kontext beror på att de har som uppdrag att hjälpa de branscher de verkar inom, där hållbarhetsredovisningar ingår, att göra nytta för näringsliv och samhälle (FAR, 2017c). I en global kontext är GRI, Global Reporting Initiative, en global professionell organisation som inspirerar och påverkar de flesta företags hållbarhetsredovisningar i världen (GRI, 2017a). De har valts att representera en professionell organisation i global kontext då statliga bolag i Sverige har ett krav på sig att hållbarhetsredovisa enligt GRI:s riktlinjer sedan 2008. Det visar konkret hur GRI har inflytande på svenska hållbarhetsredovisningar (Näringsdepartementet, 2007). Således anser fler att GRI:s ramverk är lämpligt att följa i hållbarhetsredovisningar. Lokala professionella organisationer, såsom FAR, hjälper sedan till att förankra globala riktlinjer och ramverk i en svensk kontext och legitimera förändring (Greenwood, Suddaby, & Hining, 2002).

2.1.1. Professionella organisationers betydelse

Professionella organisationer är viktiga av tre anledningar. För det första fungerar de som globala och lokala plattformar där olika organisationer kan interagera med varandra och kollektivt representera sig själva och varandra. För det andra kan organisationer inom samma område få förståelse för hur de ska uppföra och bete sig framöver. De förståelser och delade uppfattningar som kommer ut ur de professionella organisationerna kommer inte bara från enskilda professionella organisationer, utan också som en produkt från interaktionen med andra organisationer. För det tredje spelar de professionella organisationerna också en viktig roll för att övervaka efterlevnaden och sanktionerade förväntningar. När en idé väl är etablerad blir den tagen för given och återskapas genom olika processer såsom övning och utbildning. Professionella organisationer är särskilt aktiva i dessa olika processer (Greenwood, Suddaby, & Hining, 2002).

Inom institutionell teori har det utvecklats en modell för hur förändring och utveckling sker, och i praktiken kan det röra sig om exempelvis nya rekommendationer eller ramverk. Enligt Greenwood, Suddaby & Hining (2002) hjälper professionella organisationer till med att legitimera en förändring, vilket exempelvis hänt vid införandet av hållbarhetsredovisning som norm. Förändringarna sker oftast eftersom det finns yttre påtryckningar från intressenter som efterfrågar eller kräver förändring. Denna efterfrågan är ett första steg mot att förändring och utveckling ska kunna ske. Något nytt, exempelvis teknik eller lagar, utmanar således den rådande etablerade sanningen (Greenwood, Suddaby & Hining, 2002). Globala idéer,

standarder eller riktlinjer kommer sedan normalt in på olika lokala marknader och lokaliseras, förankras, på olika sätt beroende på hur lokala institutioner tolkar och anpassar dem till de förutsättningar som råder (Czarniawska & Sevón, 2005; Brunsson & Jacobsson, 2000). Professionella organisationer är således viktiga då de möjliggör att nya saker och åsikter fångas upp och så småningom professionaliseras, institutionaliseras, på ett strukturerat vis. Således har hållbarhetsredovisningar i stort sett utvecklats genom professionalisering, då den för de flesta företag varit frivillig fram tills idag. Men tack vare lokala professionella organisationer ges vägledning och aktiviteter såsom utbildning och pris för bästa hållbarhetsredovisning (Greenwood, Suddaby & Hining, 2002).

2.1.2. Global kontext - GRI

En av de mest välkända professionella organisationerna som arbetar med att ta fram och utveckla ramverk inom hållbarhetsrapportering är GRI, Global Reporting Initiative. GRI grundades 1997 och utvecklar idag ramverk för hållbarhetsredovisning (GRI, 2017a). Sedan GRI lanserade sin första version av ramverk angående hållbarhetsredovisning 1999 så har deras riktlinjer blivit ledande avseende vägledning för företag som frivilligt upprättar hållbarhetsredovisningar (Brown, de Jong & Lessidrenska, 2009). År 2002 kom en andra version av ramverket, också kallat G2. 2006 lanserades tredje generationen ramverk, G3, vilket grundade sig i en ökad efterfrågan på ramverket. Över 3 000 experter inom företagare, civilsamhället och arbetsmarknaden var delaktiga i utvecklingen av G3, vilket belyser hur mycket intressenterna släpps in för att påverka. 2011 uppdaterades G3 till G3.1, och ramverket utökades till att även innehålla vägledning gällande samhälle och mänskliga rättigheter. 2013 lanserades nästa generation av ramverket, G4. G4 erbjuder principer för rapportering, standarder för vilken information som ska inkluderas samt en manual för att kunna implementera hållbarhetsredovisning i alla företag och organisationer, oavsett bransch eller storlek (GRI, 2017a).

Idag är GRI en internationell och ideell organisation som stödjer företag och andra organisationer för att de ska förstå och kommunicera verksamhetens påverkan gällande hållbarhet på bästa sätt. Deras vision är en framtid där hållbarhet är integrerat i alla organisationers beslutfattarprocesser (GRI, 2017c). Idag har hållbarhetsredovisning blivit den etablerade normen för beteende i en socialt ansvarstagande verksamhet. Detta har med tiden lett till uppkomsten av social medvetenhet angående konceptuella, accepterade normer i beteendet med hänsyn till hållbarhet (Brown, de Jong & Lessidrenska, 2009). Enligt GRI:s ramverk är det bland annat viktigt med tydlighet; att informationen i redovisningen ska presenteras så att den är begriplig, tillgänglig och användbar för organisationens intressenter. Även att det är balans mellan negativa och positiva aspekter och att dialogen med intressenter redogörs för i hållbarhetsredovisningen. Det är även av vikt att inkludera ekonomisk, miljömässig och social påverkan och policier samt ställa upp mål och redogöra för resultat i förhållande till de uppställda målen. I deras ramverk påtalas även att hållbarhetsredovisningen bör innefatta olika samhällsfrågor samt vilken roll organisationen har i samhället (GRI, 2013; GRI, 2006).

2.1.3. Utmaningar för professionella organisationer

GRI förser världen med de mest använda riktlinjerna inom hållbarhetsredovisning och redovisning av information, vilket kan underlätta för företag samt andra organisationer att fatta bättre beslut (GRI, 2017c). Samtidigt lyfts problem fram angående institutionerande organisationers, såsom GRI:s, inflytande. Detta gäller särskilt internationella hållbarhetsstandarder och hur de sedan tillämpas av företag samt hur praxis för användandet utvecklas i upprättandet av hållbarhetsredovisning. Studier har visat på att implementeringen

av exempelvis GRI inte nödvändigtvis leder till att större företag tar mer ansvar. Men institutionaliserade ramverk är en nyckel till ökad aktivitet gällande hållbarhetsredovisning. Det diskuteras ofta att det är viktigt att följa ramverk, men det diskuteras sällan huruvida de *bör* användas eller ej. Istället diskuteras *hur* ramverken kan användas i lokal institutionell kontext. Det kan till och med uppfattas som att företag är beroende av ramverk. Därför tas exempelvis GRI:s ramverk för givet när företag pratar om hållbarhetsredovisning och upprättandet av en rapport ses som en nödvändighet. I frågan *hur* ramverken kan tillämpas har därmed lokala professionella organisationer en viktig roll så att hållbarhetsredovisningar upprättas på ett eftersträvansvärt sätt i svensk kontext. Organisationer bakom ramverken uppfattas också som en viktig intressent av företagen, då de ofta prioriterar att uppfylla kraven i ramverken (Vigneau, Humphreys & Moon, 2014).

Influenser från professionella organisationer leder till att fokus skiftar från faktiska prestationer inom hållbarhet till att fokusera på att förbättra informationen i rapporterna för att få diverse erkännanden. Det skapar också en ovisshet hos anställda huruvida de ska prioritera att samla in information om hållbarhet eller driva hållbarhetsprojekt. Det finns en känsla av att hållbarhetsarbetet blir retroaktivt snarare än proaktivt på grund av att mycket tid läggs på att samla in information till hållbarhetsredovisningarna (Vigneau, Humphreys & Moon, 2014).

2.1.4. Svensk kontext - FAR och Svensk lagstiftning

I svensk kontext är FAR en professionell organisation vars rekommendationer är vedertagna inom berörda branscher (FAR, 2017b). FAR:s vision är "Steget före - när förtroende räknas" och deras uppdrag är formulerat som följande: "Att hjälpa branschen göra nytta för näringsliv och samhälle" (FAR, 2017c). Som lokal professionell organisation lokaliserar de som tidigare nämnt globala riktlinjer och anpassar dem till svensk kontext (Czarniawska & Sevón, 2005; Brunsson & Jacobsson, 2000).

FAR som trendsättare

FAR arbetar på ett förebyggande sätt med god yrkessed och övrig relevant normgivning. De medverkar också aktivt i internationellt utvecklingsarbete eftersom FAR och dess medlemmar påverkas av den internationella regelutvecklingen i stor utsträckning. Utformningen av lagstiftningen och övriga regleringar inverkar på förtroende och effektivitet i näringsliv och samhälle. För att visa på sin nytta kommunicerar FAR med medlemmar, näringsliv och samhälle kring branschens professioner (FAR, 2017c).

Specialistgruppen för hållbar utveckling

FAR arbetar både internt och externt med att lyfta hållbarhetsfrågorna (FAR, 2017e). Specialistgruppen för hållbar utveckling är FAR:s expertorgan inom området för hållbar utveckling och bär revisionsbranschens roll i frågan. Gruppen ska driva frågor och opinioner samt svara på remisser. Specialistgruppen arbetar också för att öka förtroendet för branschen inom hållbarhet, vilket bland annat görs genom debattartiklar och seminarier. En annan uppgift som gruppen har är att utveckla bästa praxis inom hållbarhetsredovisning. Detta görs bland annat genom att dela ut FAR:s pris för "Bästa redovisning av hållbarhet", där specialistgruppen utgör jury (FAR, 2017d).

FAR:s pris för "Bästa redovisning av hållbarhet"

Sedan 2003 har FAR delat ut ett pris för "Bästa redovisning av hållbarhet". Tanken med priset är att företag som arbetar på ett föredömligt sätt med hållbarhetsredovisning ska premieras. Ett antal år gav de ut pris för "Bästa miljöredovisning" men priset har utvecklats till att omfatta redovisning av hållbarhet, vilket innefattar miljö, ekonomi och socialt ansvar och därmed

benämns priset idag "Bästa redovisning av hållbarhet" istället. De olika priskategorierna och kriterierna som ställs upp har förändrats över tid. Detta speglar den dynamiska utveckling som redovisningen har och fortsatt kommer ha (FAR, 2017a).

Eventet har tidigare samordnats med andra organisationer men sedan 2013 är prisutdelningen ett separat event med endast FAR som arrangör. För att företag ska kvalificera sig till tävlingen krävs att deras hållbarhetsinformation är bestyrkt av en extern part vilket i detta fall behöver vara en FAR-ansluten revisionsbyrå. Informationen ska också vara styrkt i enlighet med en vedertagen standard som RevR 6 eller ISAE3000 (FAR, 2017a).

Svensk lagstiftning

År 2007 beslutades att statligt ägda bolag skulle hållbarhetsredovisa enligt GRI:s riktlinjer från och med räkenskapsåret 2008. Detta skulle ge staten, i rollen som ägare, möjlighet att följa upp att företags styrelser tagit sitt ansvar. Statligt ägda bolag skulle därmed vara föredömen vad gäller miljömässigt och socialt ansvarstagande och införandet av kravet skulle driva hållbarhetsarbetet framåt i statligt ägda bolag (Borglund, Frostenson & Windell, 2010).

Senare, år 2010, tillsattes en studie som skulle undersöka effekterna från beslutet som fattats tre år tidigare. De nya riktlinjerna hade påverkat statliga bolag i varierande grad där den största effekten märktes i bolag som tidigare mer eller mindre saknade erfarenhet av hållbarhetsarbete. Kravet medförde ökad uppmärksamhet och medvetenhet kring hållbarhetsfrågor och nya hållbarhetsfrågor har därefter börjat prioriteras i företag. Resultaten visar också att kravet främst bidragit till förbättrade rutiner för att redovisa hållbarhetsfrågor, medan hållbarhetsarbetet i praktiken inte påverkats i samma utsträckning. Det har också upplevts svårt att arbeta enligt GRI:s ramverk och att välja ut och styra enligt relevanta GRI-indikatorer. Studien konstaterar att det är viktigt att företag lär sig översätta GRI:s ramverk till sin egen verksamhet och redovisa frågor som är relevanta för att faktiska och önskvärda förändringar ska uppnås. Vidare redogörs att GRI:s riktlinjer kan bidra till en ökad målstyrning om de används på ett korrekt sätt. Då kan de bidra till att hållbarhetsfrågorna blir definierade och målsatta, vilket i längden kan leda till en förbättrad praktik. Slutligen fastslås att GRI:s modell bör vara vägledande snarare än dogmatiskt styrande (Borglund, Frostenson, & Windell, 2010).

Numera finns det också en lag gällande hållbarhetsredovisning för icke-statliga bolag. Den trädde i kraft i december 2016 och grundas på ett EU-direktiv, vars mål är att det ska bli lättare att analysera företags hållbarhetsarbete och att förtroendet för företagen ska öka (KPMG, 2016). Enligt ÅRL 6 kap §10-12 ska alla företag av en viss storlek, och som uppfyller vissa villkor, upprätta en hållbarhetsredovisning. I rapporten ska företagen bland annat informera om hur de arbetar med hållbarhetsfrågor och de väsentliga risker som är kopplade till verksamheten. Sedan ska även upprättandet av hållbarhetsredovisningar granskas av revisor om den upprättats avskilt från årsredovisningen och inte är en del av förvaltningsberättelsen (SFS 2016:947).

2.2. Utvecklingen av Hållbarhetsredovisning

Det finns en mängd olika intressenter som driver olika ekonomiska, miljömässiga och sociala intressen och som bestämmer ett företags framgång (Laplume, Sonpar & Litz, 2008). Fram till idag har utvecklingen gått mot att hållbarhetsredovisningar har blivit ett verktyg för organisationer för att tillhandahålla transparent information till sina intressenter, särskilt avseende sitt sociala och miljömässiga arbete (Junior, Best & Cotter, 2014). Förutom att transparens är en anledning till att företag upprättar hållbarhetsrapporter så kan det även förbättra varumärket, ryktet och legitimiteten (Hahn & Kühnen, 2013).

2.2.1. Innehåll och fokus

Historiskt sett så har utvecklingen och fokuset inom hållbarhetsrelaterad redovisning genomgått olika utvecklingsstadium. Redan på 1970-talet så bevitnades en första våg av ansvarstagande då företag i USA och Västeuropa började komplettera de traditionella finansiella rapporterna med sociala rapporter (Owen, Swift & Hunt, 2001; Kolk, 2010). På 1980-talet förlorade de sociala rapporterna sin styrka då det inte institutionaliserades, förankrades, vilket medförde att intresset svalnade (Dierkes & Antal, 1986). I slutet av 1980-talet kom icke-finansiella rapporter tillbaka men med ett fokus som rörde sig mot miljörelaterade frågor som utsläpp och avfallsproduktion. Sedan 1990-talet har medvetandet inom området ökat markant och inom både forskning och praktik började sociala och miljörelaterade frågor beaktas i en gemensam rapport vid sidan av de traditionella, finansiella, rapporterna. Denna utveckling kan hänföras till framväxten av frivilligt upprättade hållbarhetsredovisningar i enlighet med ramverk framtagna av Global Reporting Initiative (GRI) (KPMG 2013; Kolk, 2010; Vormedahl & Ruud, 2009).

Historiskt sett så har trenden varit att redovisa data och siffror snarare än detaljer kring företags processer. Då företag under senare år börjat rapportera om frågor avseende leverantörskedjan och styrning så är företags redovisning gällande dessa processer inte lika robusta som de skulle kunna vara i många fall. Dessutom har det blivit allt vanligare att engagera intressenterna när hållbarhetsredovisningen ska upprättas för att möta deras behov även om det är svårt att tillfredsställa alla (KPMG, 2013).

Något som inte har ökat i så stor utsträckning är andelen hållbarhetsredovisningar som bestyrks av extern part. Denna nivå har istället legat på en relativt jämn nivå, runt 30%, sedan i början av 2000-talet för att öka något fram till 2010, detta trots att fler företag upprättar hållbarhetsredovisningar (Kolk, 2008; Junior, Best & Cotter, 2014). Enligt en studie gjord av KPMG framgår att siffran ökat till nästan 60% för världens 250 största företag, Fortune G250 företag (KPMG, 2013).

Allt fler företag upprättar hållbarhetsredovisningar idag, men det är inte att likställa med att kvaliteten blivit bättre och transparensen ökat. För att uppnå transparens gällande sitt arbete bör företag tillhandahålla några fundamentala aspekter i sina hållbarhetsredovisningar, bland annat att de identifierar deras engagemang med, och ansvar mot, intressenterna. Men även att de exempelvis rapporterar om resursanvändning, balanserar positiv och negativ information och identifierar alla centrala frågor (Junior, Best & Cotter, 2014).

En utmaning för företag är att upprätta hållbarhetsredovisningar som reflekterar frågor som är viktiga för både företaget och dess intressenter, och att den samtidigt är användarvänligt och förståelig för intressenter med olika behov och intressen (Wensen. et. al., 2011). I frånvaron av lagkrav, så har frivilliga ramverk för rapportering som GRI spelat en betydande roll. Företag hänvisar allt mer till detta ramverk i sina redovisningar vilket har lett till att hållbarhetsredovisningarna blivit mer konsistenta och förbättrats rent kvalitetsmässigt. GRI är det ramverk som använts i störst utsträckning, jämfört med nationella standarder och andra ramverk. Sverige är ett av länderna där GRI:s ramverk används av flest företag (KPMG, 2013).

2.2.2. Bakomliggande orsaker till utvecklingen

Utvecklingen av hållbarhetsredovisningars innehåll och utformning tar sig olika uttryck i olika länder. En anledning till detta kan vara ländernas olika grad av reglering (KPMG, 2013) och samhällseliga uppmärksamhet (Kolk, 2003). I takt med att regleringar och standarder uppstår så

förändras utformningen av hållbarhetsredovisningar snabbt. Detta måste företag vara medvetna om och beredda att anpassa sig efter, då dessa trender kan påverka riktningen på och innehållet i framtida hållbarhetsredovisningar (Amran, 2014).

Samtidigt har samhällets aktörer blivit allt mer medvetna om miljörelaterade och sociala frågor vilket också driver på en förändring inom området (Kolk & Van Tulder, 2010; Seuring & Müller, 2008). Att redovisningen har utvecklats till att innefatta mer hållbarhetsrelaterad information är ett bevis på att företag är känsliga för förändrade åsikter hos intressenter och marknadstrender (Arvidsson, 2010). Det är ytterligare en anledning till att företag måste vara adaptiva och förhålla sig till förändrad efterfrågan (Amran, 2014). I och med den ökade uppmärksamheten, att nya frågor uppkommer och intressenternas vilja att ta ansvar, efterfrågas mer information vilket har bidragit till att de självständiga rapporterna blivit allt längre och mer komplexa (de Villiers, Rinaldi & Unerman, 2014).

2.2.3. Utveckling mot integrerad redovisning

Något som också uppmärksammas är tendensen att kombinera icke-finansiell och finansiell information i en och samma rapport, något som setts under tidigare årtionden också. Men en skillnad från tidigare är att företag nu försöker integrera hållbarhetsinformation med den finansiella, något som inte var fallet när informationen endast inkluderades i samma rapport utan att integreras. Detta benämns idag som integrerad rapportering och har blivit allt mer populärt (de Villiers, Rinaldi & Unerman, 2014; Dumay, Bernardi, Guthrie & Demartini, 2016). Även KPMG:s undersökning från 2013 visar att fler företag tar steget mot att presentera icke-finansiell information och data tillsammans med finansiell sådan i deras årsredovisningar, även om inte alla företag anger att det är integrerade rapporter som upprättas. Det är många av dessa företag som gör detta genom separata kapitel i årsredovisningen som innehåller icke-finansiell information, snarare än att integrera informationen mer löpande. Ett större antal företag börjar däremot att koppla samman icke-finansiell information och företagens strategi genom att inkludera informationen i förvaltningsberättelsen. Av de företag som inkluderar denna typ av information i förvaltningsberättelsen presenterar många även information om sociala och miljörelaterade frågor i separata kapitel utanför förvaltningsberättelsen. Detta kan därmed vara en indikation på att företag ser ett värde med att berätta om deras hållbarhetsarbete mer i detalj i separata avsnitt eller att de helt enkelt inte har fullständig kunskap om hur de ska integrera den här typen av information (KPMG, 2013).

En anledning till att utvecklingen gått mot att företag upprättar allt fler integrerade rapporter kan vara att de självständiga hållbarhetsredovisningarna tenderar bli allt för detaljerade för att kunna tillfredsställa intressenternas ökade informationsbehov (de Villiers, Rinaldi & Unerman, 2014). Att antalet sidor tenderar öka behöver nödvändigtvis inte betyda att rapporten täcker in ett bredare spektrum av hållbarhetsrelaterade ämnen (Boiral, 2013). Det innebär inte heller per automatik att den blir mer användarvänlig och användbar för läsaren av redovisningen. Det blir däremot svårare för läsaren att förstå, koppla ihop och få en helhetsbild över företags hållbarhetsarbete, påverkan och policys. Ju mer information som finns tillgänglig, desto större risk finns det för att informationen blir överflödigt och att det blir svårare för läsaren att använda den för att fatta beslut (de Villiers, Rinaldi & Unerman, 2014). Även integrerade rapporter tenderar att bli längre av den naturliga anledningen att finansiell och icke-finansiell information kombineras (Roca & Searcy, 2012). Det finns å andra sidan tidigare studier som argumenterar för att integrerad rapportering leder till positiva resultat för företag (Kolk, 2004; Adams & Simnett, 2011; Frias-Aceituno et al., 2013). Integrerade rapporter kan medföra att användarna får en tydligare insyn i företags strategi och deras möjlighet att skapa och upprätthålla värde på kort, medellång och lång sikt (KPMG, 2013).

3. Metod

3.1. Design av studie

Inom ramen för denna studie har två separata dokumentstudier genomförts, nedan benämnda som Innehållsanalys 1 och Innehållsanalys 2.

- Innehållsanalys 1 har undersökt utvecklingen i motiveringarna som getts ut av FAR gällande pristagarna av “Bästa redovisning av hållbarhet”.
- Innehållsanalys 2 har omfattat utvecklingen av svenska hållbarhetsredovisningar som premierats av FAR och mottagit priset “Bästa redovisning av hållbarhet”.

Dessa har genomförts och presenterats separat i empirin. För att uppfylla syftet jämfördes sedan utfallen i respektive innehållsanalys under avsnittet analys och förhoppningen var då att eventuell utveckling och trender skulle kunna utläsas samt resonera kring FAR:s inverkan.

3.2. Urval av tidigare forskning

Den teoretiska referensramen delades upp i två avsnitt, det första berör professionella organisationers roll och det andra berör utvecklingen av hållbarhetsredovisningar. Författarna valde att dela upp den teoretiska referensramen på detta sätt för att uppsatsen skulle följa en konsekvent struktur och följa frågeställningarnas ordning. Ambitionen var att den första delen om professionella organisationers roll skulle ha en något starkare koppling till innehållsanalys 1 och att den andra delen om utvecklingen av hållbarhetsredovisningar skulle ha en något större koppling till innehållsanalys 2. Dessa två spår skulle sedan jämföras och diskuteras under avsnittet för analys.

En del av den teoretiska referensramen består av tidigare forskning som bearbetats och sammanställts för att inkludera kunskaper som redan finns. Vetenskapliga artiklar har använts och de valdes ut med hjälp av sökord såsom Professional organizations, Sustainability Reporting Development, Sustainability Reporting content development och Sustainable disclosure. Sökningar gjordes i olika databaser, där Google Scholar användes mest då det gav de mest intressanta träffarna. Flertalet artiklar har lästs igenom och de artiklar som till sist användes valdes då de ansågs pålitliga och användbara samt bidrog med olika infallsvinklar inom ämnet hållbarhetsredovisning. Vetenskapliga artiklar har främst valts framför böcker och studentlitteratur då sådana källor inte granskats i samma utsträckning innan publicering. De vetenskapliga artiklarna har dessutom kompletterats med rapporter från KPMG, som årligen genomför undersökningar av världens största företags hållbarhetsredovisningar. Samtliga artiklar och rapporter som använts i den teoretiska referensramen tillämpades sedan i och bidrog till avsnittet analys. Den teoretiska referensramen innefattar dessutom komplement under avsnittet för professionella organisationers roll. Där inkluderades information kring den lokala professionella organisationen FAR samt ett avsnitt om svensk lagstiftning. Författarna valde att inkludera detta avsnitt för att ge läsaren tillräcklig information för att kunna tillgodogöra sig uppsatsen. Denna del återkopplades inte till direkt i analysen, men den ansågs viktig ändå då den indirekt är nödvändig för läsarens förståelse.

3.3. Val av metod

Studien har som ovan nämnts baserats på två separata innehållsanalyser. Både innehållsanalys 1 och innehållsanalys 2 har varit av kvalitativ art, för att på bästa sätt kunna besvara forskningsfrågorna och uppfylla syftet. Anledningen till att två innehållsanalyser genomfördes var för att det anses som en bra metodik för att analysera texter och dokument på ett

systematiskt och replikerbart sätt (Bryman & Bell, 2013). Författarna önskade även en djupare studie och fördjupad kunskap, vilket är ytterligare en anledning till att ett kvalitativt angreppssätt valdes (Fejes & Thornberg, 2015). Andra fördelar med en kvalitativ metodansats är att den är flexibel då den går att anpassa efter hur undersökningen utvecklar sig (Ahrne & Svensson, 2015; Eliasson, 2013). Nedan följer fördjupad insikt för hur Innehållsanalys 1 respektive Innehållsanalys 2 genomförts.

3.3.1. Innehållsanalys 1 - FAR:s motiveringar till vinnare av priset "Bästa redovisning av hållbarhet"

Innehållsanalys 1 är den första delen av studiens informationsinsamling. I innehållsanalys 1 genomfördes en kvalitativ studie av FAR:s motiveringar till vinnarna av priset "Bästa redovisning av hållbarhet". Anledningen till att FAR:s motiveringar valdes ut var att FAR är den ledande branschorganisationen i Sverige och arbetar för att utveckla redovisningsbranschen. Förklaringen till att det endast utvecklades av FAR:s motiveringar, och inte GRI:s ramverk, sammanställs i empirin under innehållsanalys 1 är att FAR influeras av GRI då de ger ut liknande rekommendationer. Dessutom har studien baserats på hållbarhetsredovisningar som premierats av FAR, vilket är ytterligare en anledning till att fokus legat på utvecklingen av FAR:s motiveringar.

Syftet med studien är bland annat att identifiera eventuell utveckling och trender. I innehållsanalys 1 valdes därför FAR:s motiveringar, och inte de kriterier som ställts upp, till priset att studeras. I motiveringarna framgår de aspekter som skiljer den vinnande hållbarhetsredovisningen från många andra hållbarhetsredovisningar. På så sätt ansåg författarna att motiveringarna var bättre att studera när en trendutveckling ville urskiljas. I motiveringarna framhävs det som varit extra bra och således det som kan tänkas bli en trendsättare och vägleda andra hållbarhetsredovisningar.

Det första steget i informationsinsamlingen var att bestämma vilka år som skulle innefattas i studien. Priset för "Bästa redovisning av hållbarhet" har delats ut sedan 2003, men då tävlingen tidigare samarrangerades med andra organisationer, som inte inkluderats i denna studie, har istället motiveringar från 2005 och framåt inkluderats i innehållsanalys 1. Inledningsvis var tanken att studera FAR:s motiveringar för respektive år, men författarna insåg omgående att endast marginella skillnader kunde utläsas med detta angreppssätt. Samtidigt är en kvalitativ metodansats tidskrävande vilket gjorde att författarna beslutade för att gå igenom motiveringarna för varannat år. Författarna ansåg att motiveringar från det senast tillgängliga året borde inkluderas för att få tillgång till så aktuell data som möjligt. Därmed inkluderades motiveringar för 2015 och därefter varannat år bakåt i tiden. Genom detta beslut kunde tiden förvaltas bättre till andra delar av uppsatsen, samtidigt som en mer fokuserad och tydlig utveckling kunde observeras i motiveringarna. De motiveringar som inkluderats i studien går att utläsa i tabell 2, se sida 23, under under avsnitt 3.3.2. *Innehållsanalys 2 - premierade hållbarhetsredovisningar*. I tabellen framgår det att även år 2010 inkluderas vilket diskuteras nedan under rubriken *Undantag* i avsnitt 3.3.2.

Nackdelen med att vissa motiveringar uteslöts var att information kunde gå förlorad. Det kunde vara problematiskt om utstående utveckling eller trender skulle förbises. Därför gick författarna översiktligt igenom resterande års motiveringar ändå för att se vad som skulle gått förlorat genom att exkludera vissa motiveringar. Det ledde till att författarna fick uppfattningen att många begrepp och beskrivningar i motiveringarna var återkommande och därför skulle tillförlitligheten inte förloras om vissa motiveringar exkluderades i sammanställningen.

Efter det sökte författarna efter information kring motiveringarna för respektive hållbarhetsredovisning. Dels användes Googles sökmotor med hjälp av sökord som innefattade FAR, hållbarhetsredovisning samt vilket år och vilket företag det gällde för att få lämpliga träffar. Författarna upptäckte snart att ju längre tillbaka i tiden information eftersöktes ju svårare var det att finna fakta om motiveringarna till hållbarhetsredovisningarna. Därför kontaktades FAR i förhoppningen att de hade bättre tillgång till motiveringarna för att på så sätt få tillgång till mer information och därmed undvika användning av för många externa sekundärkällor. Första kontakten skedde med kundtjänst som hänvisade till kommunikationschefen. Dessvärre kunde hon inte hjälpa till. Då kontaktades istället projektledaren för hållbarhet hos FAR men inte heller där fanns rätt hjälp att inhämta. Sedan kontaktades generalsekreteraren som hänvisade vidare till kommunikationsstrategen vilket var en bra kontakt som hjälpte till att sammanställa en del information. Det visade sig däremot vara svårt att få tillgång till all information som behövdes då de hade omstrukturerat sin webbplats och äldre information var därmed inte längre publik. Utöver källor från FAR användes därför en del sekundärkällor i informationsinsamlingen till innehållsanalys 1. Författarna var medvetna om den potentiella problematiken och därför användes enbart sekundärkällor med anseende inom hållbarhetsfrågor.

Efter att informationsinsamlingen slutförts inleddes en sammanställning. Då en del av syftet är att identifiera utveckling sorterades motiveringarna efter år och presenterades i kronologisk ordning. Således inleddes innehållsanalys 1 med en beskrivning av motiveringarna för de vinnande hållbarhetsredovisningarna 2005 för att avslutas med år 2015. Denna struktur användes för att porträttera en eventuell utveckling. I empirin har författarna även lagt en del av informationsinsamlingen i gröna så kallade "stickers", vilka läsaren kan läsa för att få ännu mer information om motiveringarna.

3.3.2. Innehållsanalys 2 - premierade hållbarhetsredovisningar

I innehållsanalys 2 undersöktes premierade hållbarhetsredovisningar; hållbarhetsredovisningar som vunnit priset "Bästa redovisning av hållbarhet" som delas ut av FAR. Urvalet av hållbarhetsredovisningar har grundat sig i att FAR är den ledande branschorganisationen som utvecklar redovisningsbranschen vilket gör de premierade hållbarhetsredovisningarna intressanta att beakta. Även innehållsanalys 2 var av kvalitativ art. En kvalitativ innehållsanalys genomfördes för att se hur hållbarhetsredovisningarna kan ha utvecklats över tid gällande innehåll, omfattning och fokus samt för att kunna identifiera eventuella trender, vilket möjliggörs av en kvalitativ studie (Bryman & Bell, 2013).

För att undersöka detta inleddes informationsinsamlingen till innehållsanalys 2 med att ett antal analyskategorier valdes ut. Analyskategorierna upprättades för att alla hållbarhetsredovisningar som studerades av författarna skulle undersökas på ett systematiskt sätt. Hållbarhetsredovisningarna har sedan lästs igenom av författarna separat och gått igenom grundligt för att minimera risken att missa något av betydelse. Därefter diskuterades varje hållbarhetsredovisning författarna emellan med hänsyn till analyskategorierna. På detta vis har analyskategorierna bedömts i respektive hållbarhetsredovisning och sedan graderats på en skala 1-5 alternativt beskrivits kortfattat med ord. För att på ett enkelt och systematiskt sätt få en överskådlig bild av analyskategorierna och graderingen samt beskrivningar skapades en kodningsmanual, se nedan.

	2015	2013	2011	2010	2009	2007	2005	2005	2005
Generell Information									
Titel									
Omfattning									
Tillämpning av GRI									
Självständig eller integrerad									
Styrelsens ansvar och underskrift									
Granskad av revisor									
Fördelning av innehåll									
Strategi, Mål & Policies									
Hållbarhetsdefinition									
Uttalad Strategi									
Uttalade Mål									
Måluppfyllelse									
Uttalade policies									
Tydlighet									
Information kring kritiska delar av verksamheten									
Risker och möjligheter									
Negativa Aspekter									
Intern Kontroll									
Samhälle & Framtid									
Värdeskapande									
Hållbar innovation									
Organisationens roll i samhället									
Intressentdialog									

Kodningsmanual 1 - en översikt för analyskategorier samt mall i genomförandet av innehållsanalys 2.

Då skalan 1-5 innehöll ett ojämnt antal steg var den att anse som neutral. Det finns både för- och nackdelar med att använda en neutral skala (Scheffer, 2011). En nackdel kan ha varit möjligheten att gradera till tre, ett mittenalternativ som inte kräver något ställningstagande. Men författarna har varit medveten om problematiken och ansett att nackdelar vägts upp och därmed togs beslutet att en neutral skala skulle användas. Till en början användes en tregradig skala, men författarna upptäckte snart att en sådan skala inte fångade distinktionerna i hållbarhetsredovisningarnas utveckling tillräckligt väl. Fler graderingar diskuterades således, och en femgradig ansågs tillämplig. Anledningen var att en längre skala än så inte skulle varit till någon nytta, då skillnaden mellan stegen skulle blivit liten. Med en femgradig skala ansåg författarna att distinktioner kunde urskiljas, samtidigt som författarnas ställningstaganden undveks med den neutrala skalan, vilket minskat subjektiviteten och möjliggjort att innehållsanalys 2 kan replikeras bättre. Nedan följer en kort beskrivning av den använda skalan:

- 1 innebär att informationen finns med i liten utsträckning eller inte alls.
- 2 innebär att informationen till viss del finns med.
- 3 innebär att informationen finns med men är inte utförlig.
- 4 innebär att informationen näst intill är utförlig och omfattande.
- 5 innebär att informationen är utförlig och omfattande.

Graderingen enligt skalan ovan har kompletterats med att vissa analyskategorier beskrivits kortfattat i ord. Dessa analyskategorier har inte varit lämpliga att gradera utifrån den femgradiga skalan, då det exempelvis handlat om "ja & nej" frågor eller krävt en beskrivning i ord. De har beskrivits i ord för att kunna presentera informationen på ett förståeligt sätt i empirin. Det tillvägagångssättet bidrog till en mer berikad empiri som sedan kunde analyseras på en mer detaljerad nivå. I nedan tabell, tabell 2, finns en sammanställning av samtliga analyskategorier som undersökts. Analyskategorierna har delats in i fyra huvudrubriker som antingen beskrivits i ord eller graderats:

Beskrivna i ord:

- Generell information

Graderade enligt den femgradiga skalan:

- Strategi, Mål & Policies
- Information kring kritiska delar av verksamheten
- Samhälle och framtid

Nedan följer de fyra huvudrubrikerna med en beskrivning av respektive analyskategori.

Generell information	Strategi, mål & policies	Information kring kritiska delar av verksamheten	Samhälle & framtid
<p>*Titel- om hållbarhetsredovisningens titel återspeglar om den är integrerad eller självständig.</p> <p>* Omfattning- antal sidor</p> <p>* Tillämpning av GRI - om hållbarhetsredovisning en upprättats enligt ramverk från GRI.</p> <p>* Självständig eller integrerad - om hållbarhetsredovisningen presenteras i ett enskilt dokument eller som en del av årsredovisningen.</p> <p>* Styrelsens ansvar och underskrift - om det står vad styrelsen ansvarar för och huruvida de skriver under hållbarhetsredovisning en.</p> <p>* Granskad av revisor - vad som framgår i revisionsberättelsen och om den är undertecknad av revisor. Vilka delar som är granskade och om det är översiktligt eller ej.</p> <p>* Fördelning av innehåll - balansen mellan sociala, ekonomiska, miljömässiga samt styrningsmässiga delar. Vad innehållet fokuserar på.</p>	<p>* Hållbarhetsdefinition - hur hållbarhetsredovisningen presenterar en hållbarhetsdefinition, en utgångspunkt för läsaren.</p> <p>* Uttalad Strategi - hur väl hållbarhetsstrategin inkluderas och om den har koppling till den övergripande affärsstrategin.</p> <p>* Uttalade mål - hur väl hållbarhetsmål finns med och hur informationen hanteras. Inkluderar även balansen mellan sociala, miljömässiga och ekonomiska mål.</p> <p>* Måluppfyllelse - om måluppfyllelse kommer i anslutning till målen. Vilken plats måluppfyllelse ges och hur det presenteras.</p> <p>* Uttalade policies - i vilken utsträckning hållbarhetspolicies belyses i hållbarhetsredovisningen samt fördelningen mellan ekonomiska, sociala och miljömässiga policies.</p> <p>* Tydlighet - om det är möjligt för läsaren att få en överblick genom innehållsförteckning och rubriksättning. Men också hur uttryckligt, ej inlindat, informationen framgår.</p>	<p>* Risker och möjligheter - i vilken utsträckning risker och möjligheter inkluderas och hur de prioriteras och hanteras.</p> <p>* Negativa aspekter - huruvida negativa aspekter inkluderas i hållbarhetsredovisningen och om information kring hur de hanteras inkluderas.</p> <p>* Intern kontroll - beskrivning av på vilket sätt interna kontroller används för att garantera efterlevnad och att framtagna information stämmer.</p>	<p>* Värdeskapande - huruvida information inkluderas för hur värde skapas inom ekonomiska, sociala och miljömässiga områden.</p> <p>* Hållbar innovation - I vilken utsträckning hållbarhetsredovisningen presenterar information kring arbete med innovation för att utveckla hållbarhetsarbetet.</p> <p>* Organisationens roll i samhället- hur hållbarhetsredovisning en redogör för engagemang i (välgörande) samhällsprojekt utanför verksamhetsområdet.</p> <p>* Intressentdialog - om information inkluderas angående centrala intressenter och om/hur de involveras i hållbarhetsarbetet.</p>

Tabell 1 - en översikt och beskrivning av analyskategorier.

Med hjälp av beskrivningarna av analyskategorierna ovan och det arbetssätt författarna tillämpat är förhoppningen att användandet av analyskategorier minskar subjektiviteten. Att använda en metod såsom analyskategorier ökar förståelsen för systematiken och arbetsgången som författarna haft vilket underlättar efterföljande studier (Bryman & Bell, 2013).

Analyskategorier som har använts inom ramen för denna studie baserades på ett urval av GRI:s riktlinjer samt FAR:s bedömningskriterier i tävlingen "Bästa redovisning av hållbarhet". Liksom referensramen påtalade så upprättas många svenska hållbarhetsredovisningar enligt GRI:s riktlinjer vilket är en förklaring till att deras ramverk har beaktats i viss utsträckning. Vidare påminner FAR:s bedömningskriterier och GRI:s rekommendationer om varandra, vilket kan vara en följd av att FAR inspireras av internationella ramverk såsom GRI. Analyskategorierna består således av en samlad bedömning av vad de professionella organisationer anser viktigt i hållbarhetsredovisningar, se avsnitt 2.1.2. *Global kontext- GRI* i referensramen. I avsnitt 2.1.4. *Svensk kontext- FAR och Svensk lagstiftning* framgår även att priskategorierna och bedömningskriterierna för FAR:s årliga tävling förändrats med tiden. Urvalet av analyskategorier baserades därmed på de bedömningskriterier som ställdes upp för år 2014 och 2015, se bilaga 1.

När kodningsmanualen var ifylld i och informationsinsamlingen slutförd sammanställdes resultatet för innehållsanalys 2. Resultatet presenteras i empirin under avsnitt 4.2 - *Innehållsanalys 2 - Utvecklingen av svenska premierade hållbarhetsredovisningar*. De analyskategorier som beskrivits med ord i kodningsmanualen beskrivs fortsättningsvis med ord i empirin. Övriga analyskategorier, där skalan 1-5 tillämpats, presenteras istället med varsin figur. I anslutning till respektive figur kommenteras också vilken utveckling och trend som eventuellt kunnat utläsas.

Urval av hållbarhetsredovisning

Författarna har granskat hållbarhetsredovisningar från 2005, liksom motiveringarna undersökts från och med detta år, för att upprätthålla samma struktur. Under åren 2005 - 2015 har hållbarhetsredovisningarna haft olika utformning. Ibland innefattades exempelvis hållbarhetsinformation i årsredovisningen och ibland har den legat som ett separat dokument. Det dokument författarna valt att studera är således det dokument som vunnit priset för "Bästa redovisning av hållbarhet", se tabell 2 nedan. Även här var tanken att hållbarhetsredovisningarna för varje år skulle ha granskats. Men för att följa en konsekvent struktur valde författarna att inkludera redovisningar för samma år som motiveringarna undersöktes i innehållsanalys 1.

Naturligtvis fanns ett antal nackdelar som författarna övervägde när beslutet fattades. Bland annat fanns även här en risk för att en betydande utveckling kunde gå förlorad de åren som hållbarhetsredovisningen inte studerades, vilket var problematiskt. När vartannat år granskats diskuterades således huruvida fler år skulle innefattas eller ej. Eftersom att författarna observerat få uppseendeväckande resultat utan istället observerat en mer linjär utveckling ansågs risken minska för att de icke genomgångna hållbarhetsredovisningarna skulle omkullkasta resultatet. Av den anledningen innefattades inte fler hållbarhetsredovisningar.

Undantag

Författarna diskuterade istället andra orsaker till att fler hållbarhetsredovisningar borde ha inkluderats. Diskussionen ledde till att ytterligare en hållbarhetsredovisning adderades till innehållsanalys 2. Beslutet att inkludera vinnande hållbarhetsredovisning för år 2015, och

sedan vartannat år bakåt i tiden, orsakade nämligen ett metodiskt problem. Som kan observeras i tabellen nedan står samma företag bakom de vinnande hållbarhetsredovisningarna för år 2011, 2009 och 2005. Detta ansåg författarna vara problematiskt eftersom studien kunde påverkas av ett företag eller en PR-byrås utformning av hållbarhetsredovisningen. För att minska denna problematik gjordes följande åtgärder:

- År 2005 fanns tre kategorier och således tre vinnande hållbarhetsredovisningar. Samtliga hållbarhetsredovisningar inkluderades därför i studien och ett medelvärde beräknades sedan med hjälp av de tre graderingarna för respektive analyskategori.
- År 2009 och 2011 fanns endast en kategori och således en vinnande hållbarhetsredovisning, vilket samma företag stod bakom. Därför inkluderades den vinnande hållbarhetsredovisningen för år 2010. Författarnas ambition var att den skulle komplettera och minska risken för att ett företags specifika utveckling avseende hållbarhetsredovisningar skulle återspeglas. Då det inte varit syftet med studien, utan att endast undersöka utvecklingen i premierade redovisningar, lades det vinnande bidraget för 2010 till.

Nedan följer en redogörelse för vilka priskategorier som funnits för respektive år samt en översikt av de hållbarhetsredovisningar som gått igenom. Tabell 2 nedan anger också vilket dokument författarna granskats, således vilket dokument som mottagit priset "Bästa redovisning av hållbarhet". De redovisas nedan med start 2005 och sedan fram tills idag. Anledningen till detta är att författarna vill ha en konsekvent struktur och då en del av syftet är att identifiera utveckling anser författarna att denna ordning är naturlig i empirin och således presenteras även den ordningen här.

Sedan FAR delade ut priset för "Bästa redovisning av hållbarhet" första gången har priskategorierna varierat (Lennartsson, 2016b, juni). Nedan följer urvalet av hållbarhetsredovisningar för respektive år:

- 2005 fanns tre kategorier:
 - "Bästa fristående hållbarhetsredovisning", som vanns av SCA.
 - "Bästa hållbarhetsredovisning i årsredovisning", som vanns av SAS.
 - "Bästa hållbarhetsupplysning i förvaltningsberättelse", som vanns av Scania.

Detta år inkluderades pristagarna från samtliga kategorier i innehållsanalys 2. Då kategorierna inte var uppdelade beroende på företagets storlek ansåg författarna att samtliga var relevanta då samtliga vinnande hållbarhetsredovisningar upprättas av större företag. Dessutom bidrog detta till att minska den företagsspecifika påverkan från SCA.

- 2007 fanns fyra kategorier:
 - "Bästa hållbarhetsredovisning, Noterade bolag"
 - "Bästa hållbarhetsredovisning, Statligt ägda företag"
 - "Bästa hållbarhetsredovisning, Privatägda bolag"

Den kategori som valdes var "Bästa hållbarhetsredovisning, Noterade bolag" som vanns av Sandvik. Anledningen till att detta urval gjordes var för att hållbarhetsredovisningar som upprättats av företag i liknande storlek skulle kunna analyseras varje år. Detta för att utvecklingen kan variera beroende på företags storlek.

- 2010 och 2009 fanns tre kategorier:
 - “Bästa hållbarhetsredovisning, Stora företag”
 - “Bästa hållbarhetsredovisning, Små & medelstora”
 - “Bästa hållbarhetsredovisning, Offentlig sektor”

Kategorin som valdes för studien var “Bästa hållbarhetsredovisning, Stora företag”. Pristagaren 2010 var Holmen och för 2009 var det SCA. Anledningen till att detta urval gjordes var samma som för år 2008.

- 2011 fanns en kategori, “Bästa hållbarhetsredovisning”, som vanns av SCA.
- 2013 fanns en kategori, “Bästa hållbarhetsredovisning”, som vanns av LKAB.
- 2015 fanns en kategori, “Bästa redovisning av hållbarhet”, som vanns av SKF.

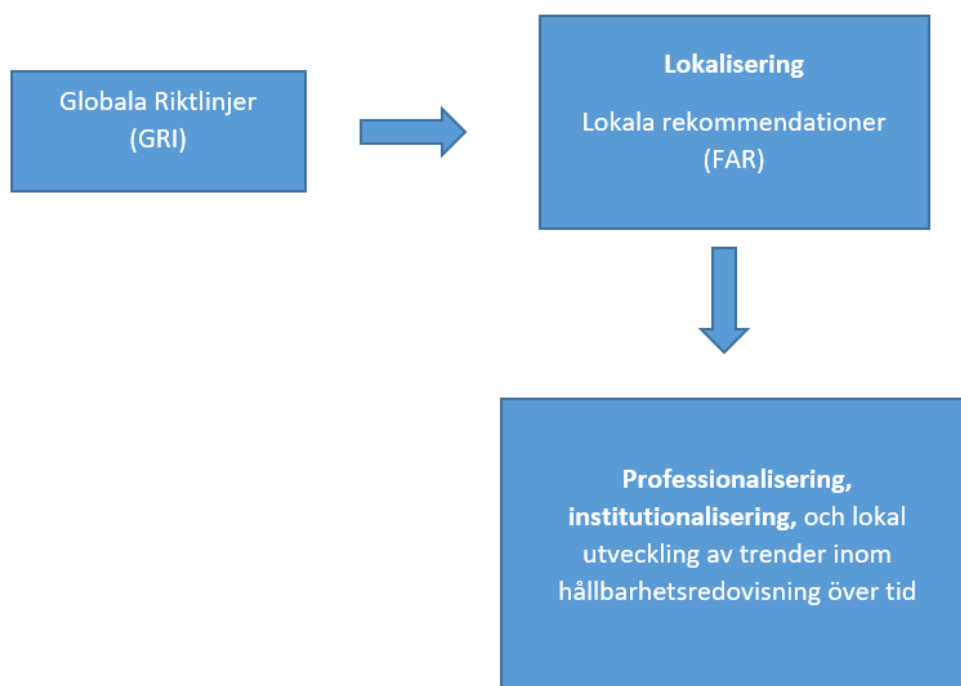
Prisvinnare år:	Vilken rapport som studerats:	Titel på redovisning:	Prisvinnande företag och kategori:
2005	Årsredovisning där hållbarhetsredovisning är integrerad.	Årsredovisning 2005.	Scania - “Bästa fristående hållbarhetsredovisning”.
2005	Årsredovisning där hållbarhetsredovisning är integrerad.	SAS Koncernen- Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2005.	SAS - “Bästa hållbarhetsredovisning i årsredovisning.”
2005	Självständig hållbarhetsredovisning.	SCA Miljö och socialt ansvar 2005.	SCA - “Bästa hållbarhetsupplysning i förvaltningsberättelse”.
2007	Årsredovisning där hållbarhetsredovisning är integrerad.	Sandvik Årsredovisning 2007.	Sandvik - “Bästa hållbarhetsredovisning, Noterade bolag”.
2009	Självständig hållbarhetsredovisning.	SCA Hållbarhetsredovisning 2009.	SCA - “Bästa hållbarhetsredovisning, Stora företag”.
2010	Årsredovisning där hållbarhetsredovisning är integrerad.	Årsredovisning 2010 med hållbarhetsredovisning.	Holmen - “Bästa hållbarhetsredovisning, Stora företag”.
2011	Självständig hållbarhetsredovisning.	SCA Hållbarhetsredovisning 2011.	SCA - “Bästa hållbarhetsredovisning”.
2013	Årsredovisning där hållbarhetsredovisning är integrerad.	Integrerad Rapport- Års- och Hållbarhetsredovisning 2013.	LKAB - “Bästa hållbarhetsredovisning”.
2015	Årsredovisning där hållbarhetsredovisning är integrerad.	Årsredovisning SKF-koncernen 2015.	SKF - “Bästa redovisning av hållbarhet”.

Tabell 2. Hållbarhetsredovisningar som prisats av FAR sedan 2005 fram till 2015 (Lennartsson, 2016b, juni)

3.4. Analysmodell

Författarnas ambition var att innehållsanalys 1 och innehållsanalys 2 skulle jämföras i analysen och genom att jämföra dessa kunna utläsa FAR:s inverkan på hållbarhetsredovisningarna som professionell organisation. Genom att koppla denna informationsinsamling till den teoretiska referensramen har författarna kunnat identifiera flera olika sorters utveckling och trender som diskuteras i analysen för att ge en djupare förståelse och ett bidrag med studien. Rubrikerna i analysen har valts ur efter de områden som författarna, med utgångspunkt i uppsatsens syfte, funnit intressanta. Tanken har varit att rubrikerna skulle beskriva områden där uppsatsen sedan kunde bidra. Exempel på sådana områden är integrerad rapportering, intressenter och professionella organisationer som trendsättare.

Anledningen till att författarna har valt att ha separata innehållsanalyser, innehållsanalys 1 och innehållsanalys 2, var för att förtydliga att dess innehåll inkluderats och gått igenom var för sig. Därefter jämfördes dessa i analysen för att se vilken inverkan FAR har på utvecklingen och trenderna. Figur 1 nedan illustrerar hur analysen är uppbyggd. Lokala rekommendationer, från exempelvis den professionella organisationen FAR, inspireras av globala riktlinjer. Detta leder fram till en analys som berör professionalisering, institutionalisering, av globala riktlinjer som i sin tur inverkar på lokal utveckling av trender inom hållbarhetsredovisning.



Figur 1 - En översikt av analysmodell (inspirerad av Greenwood, Suddaby, & Hining, 2002 och Brunsson & Jacobsson 2000)

3.5. Metoddiskussion

Författarna är medvetna om att det finns både för- och nackdelar med det kvalitativa angreppssätt som legat till grund för innehållsanalyserna. Det finns en risk för att att

undersökningarna med denna metod blir allt för subjektiva och att det är svårt att replikera och generalisera resultaten. För att minska denna risk skulle en kombination med en kvantitativ innehållsanalys kunna ha genomförts (Bryman & Bell, 2013). Men då författarna enbart har genomfört kvalitativa undersökningar har dessa utförligt beskrivits ovan för att klargöra hur de gått tillväga. På detta sätt har förhoppningen varit att subjektiviteten minskat i viss utsträckning och att efterföljande studier ska kunna genomföras utefter de beskrivningar som har tillhandahållits. Däremot finns alltid risken att samma resultat inte erhålls på grund av de subjektiva inslag som är svåra att undgå. Anledningen till att författarna ändå har valt att genomföra kvalitativa innehållsanalyser beror på att en djupare analys har önskats av innehållet, vilket upplevs vara svårt med kvantitativa innehållsanalyser (Bryman & Bell, 2013).

När innehållet i hållbarhetsredovisningarna har graderats utifrån den femgradiga skalan i innehållsanalys 2 har författarna, som ovan nämnt, inledningsvis gjort detta på varsitt håll för att därefter föra en gemensam diskussion och sätta ett slutgiltigt värde. I de flesta fall så har författarna varit eniga i sina bedömningar men i vissa fall fick vissa analyskategorier diskuteras ytterligare för att komma fram till ett gemensamt beslut. Detta kan anses förbättra reliabiliteten något men samtidigt är författarna medvetna om att det finns risk för bedömningsfel när redovisningarna har granskats och graderats vilket kan påverka reliabiliteten negativt (Patel & Davidson, 2011). Det är även viktigt att ha kännedom om att författarnas tolkningar till viss del även kan ha inrymmts vid utformningen av kodningsmanualen och urvalet av analyskategorier (Bryman & Bell, 2013).

En eventuell nackdel som författarna noterat under arbetets gång har varit att det varit svårt att få tillgång till all information om FAR:s motiveringar för priset för "Bästa redovisning av hållbarhet". Således har en del andrahandskällor behövt användas som komplement vilket kan ses som en brist då det kan ha försämrat studiens validitet; att rätt saker undersökts. Det kan implicera att det finns en risk för att författarna inte fått en helt korrekt och trovärdig bild av utvecklingen av FAR:s motiveringar (Patel & Davidson, 2011).

Något som också är viktigt att benämna är att studiens resultat kan vara svårt att generalisera för alla svenska hållbarhetsredovisningar då urvalet varit begränsat och en kvalitativ ansats använts (Fejes & Thornberg, 2015). Men författarna är eniga om att det är en intressant början på ett forskningsprojekt som kan utvecklas ytterligare i framtiden.

4. Empiri

4.1. Innehållsanalys 1 - FAR:s motiveringar till vinnare av priset "Bästa redovisning av hållbarhet"

I följande avsnitt presenteras utvecklingen av FAR:s motiveringar till priset "Bästa redovisning av hållbarhet" för vartannat år mellan 2005-2015, inklusive år 2010. I underrubrikerna har nyckelord valts ut för att tydliggöra åt vilket håll utvecklingen går åt.

4.1.1. Motivering 2005 - "Visar vägen framåt- med bestyrkta rapporter"

År 2005 premierades SAS, Scania:s och SCA:s hållbarhetsredovisningar som de bästa i Sverige.

Priset för bästa hållbarhetsredovisning i årsredovisning vanns av SAS, med motiveringen att hållbarhetsredovisningen under flera år varit föregångare och visat vägen för andra företag gällande hållbarhetsredovisningar, som också är bestyrkta av en oberoende part. För SAS är hållbar utveckling en prioriterad fråga och de anser att hållbarhetsredovisningen är ett sätt att bidra till deras finansiella utveckling (Bengtsson, 2006, november).

SCA vann kategorin bästa fristående hållbarhetsredovisning. Den håller en hög klass och innehåller kvalitetssäkrad och djupgående information som är användbar för många av deras intressenter. Dessutom var SCA det enda bolaget som lämnade en fristående hållbarhetsredovisning som var bestyrkt av en oberoende part (Bengtsson, 2006, november).

Scania vann kategorin bästa hållbarhetsredovisning i förvaltningsberättelse då de håller samma klass på miljöfrågor som andra frågor i årsredovisningen. Hållbarhetsfrågor är prioriterade i organisationen, vilket styrks av att miljö- och hållbarhetsfrågor finns med i förvaltningsberättelsen (Bengtsson, 2006, november).

Hållbarhetsredovisningarna anses vara föregångare och visa vägen framåt för andra hållbarhetsredovisningar, samtidigt som hållbarhet är en för pristagarna affärsmässigt prioriterad fråga med tyngd i organisationen. Det är också av vikt att hållbarhetsredovisningen är användbar och bestyrkt av en extern oberoende part (Bengtsson, 2006, november).

4.1.2. Motivering 2007 - "Koncis och meningsfull kontext"

År 2007 tilldelades Sandvik priset för bästa hållbarhetsredovisning, den enda kategorin detta år. Allt fler företag vill visa upp hur de arbetar med hållbarhet och hur deras verksamhet och produkter anpassas efter kraven på hållbar utveckling. Detta bidrar till förbättrade rapporter vilket medför att de blir värdeskapande och mer relevanta för läsaren (FAR, 2008).

Sandvics hållbarhetsredovisning tilldelas priset för bästa hållbarhetsredovisning 2007. Enligt juryns motivering visar Sandvik att det går att producera en koncis redovisning i en meningsfull kontext där resultatindikatorer för de mest väsentliga hållbarhetsaspekterna presenteras (FAR, 2008).

4.1.3. Motivering 2009 - "Transparens, relevans och mod"

2009 tilldelades SCA priset för bästa hållbarhetsredovisning där transparens och relevans är viktigt i bedömningen av hållbarhetsredovisningar. Under detta år har det också varit av vikt hur företag möter nya utmaningar på marknaden och om de vågat vara vägledande och handlingskraftiga eller ej. I samband med detta börjar också innovation och framåtanda lyftas som viktiga begrepp (SCA, 2010b).

SCA:s redovisning tilldelades priset då de lämnar relevant hållbarhetsinformation i den separata hållbarhetsredovisningen men även i årsredovisningen. Med detta demonstrerar de att hållbarhetsfrågorna utgör beslutsunderlag och att de är integrerade i företagets affärsmodell (SCA, 2010b). Vidare säger motiveringen att SCA gått från ett traditionellt skogsföretag i bakvatten till ett framtidsinriktat konsumentföretag. Dessutom visar de i hållbarhetsredovisningen att de skapar värde och har en anda av innovation samt en uttalad vilja om att bidra till en hållbar utveckling (Nyström, 2009, december).

4.1.4. Motivering 2010 - "Innovation, framåtanda och integrerade rapporter"

År 2010 tilldelades Holmen priset för bästa hållbarhetsredovisning av totalt 107 stycken bedömda. GRI, som ramverk, ökar i betydelse och utgör urvalet för de hållbarhetsredovisningar som bedömts (Danielsson, 2012, januari). Innovation och framåtanda blir viktigare egenskaper hos en bra hållbarhetsredovisning och att inneha de egenskaperna är att föregå med gott exempel (FAR, 2011).

Holmen har under många år haft en självständig hållbarhetsredovisning men år 2010 var den för första gången integrerad i förvaltningsberättelsen och därmed blivit externt granskad (FAR, 2011). De har lyckats i övergången från en väldigt omfattande hållbarhetsredovisning till en mer fokuserad i förvaltningsberättelsen och juryn anser att detta är ett bra steg mot en integrerad redovisning (Holmen, 2011b).

Många hållbarhetsredovisningar går från långa och väldigt omfattande till kortare och integrerade. Samtidigt måste pedagogiken kring väsentliga mål, strategier och resultat vara fortsatt god, vilket poängteras av juryn till priset (FAR, 2011).

4.1.5. Motivering 2011 - "GRI:s betydelse ökar och välbalanserade rapporter önskas"

GRI:s ramverk ökar ytterligare i betydelse. Samtidigt som fler hållbarhetsredovisningar upprättas enligt GRI utgör ramverket också en del av FAR:s bedömning för god redovisningssed inom hållbarhetsredovisning. Vidare blir det viktigare med en fokuserad redovisning där hållbarhetsredovisningen presenteras i årsredovisningsdokumentet. Utvecklingen går således mot en mer integrerad rapportering. Utöver detta ökar kraven på en välbalanserad rapportering där miljömässiga, sociala och ekonomiska aspekter bör behandlas likvärdigt. Dessutom börjar styrning finnas med i hållbarhetsredovisningen och för 2011 utsågs SCA till vinnare (FAR, 2012).

SCA har en transparent, välbalanserad och framtidsorienterad hållbarhetsredovisning som tydligt kommunicerar deras hållbarhetsarbete. Den innehåller innovativa lösningar och stor medvetenhet kring SCA:s påverkan samt hur de bör och måste förhålla sig till omvärlden och förändringar (FAR, 2012).

Transparens är en egenskap som är av fortsatt vikt, liksom framtidsorienterade och innovativa inslag. I takt med att det blir önskvärt att inkludera hållbarhetsredovisningen i årsredovisningsdokumentet ökar kraven på tydlighet i kommunikationen och tydliga redogörelser för hållbarhetsarbetet (FAR, 2012).

4.1.6. Motivering 2013 - "Tydlighet och Styrelsens ansvar efterfrågas mer"

Det som legat till grund för FAR:s bedömning av hållbarhetsredovisningar tidigare år lever i stor utsträckning kvar och ligger således även till grund för 2013 års bedömning. Detta år tilldelades delades priset ut till LKAB (FAR, 2014).

LKAB har presenterat sitt hållbarhetsarbete som en naturlig del av affärsstrategin på ett föredömligt sätt. Affärsmodellen är beskriven på ett tydligt sätt och det är även tydligt hur styrelsen är aktiv i arbetet med hållbarhet. Styrelsen har också undertecknat hållbarhetsredovisningen (FAR, 2014).

Utdelningen av priset utvecklas fortfarande mot att premiera integrerade redovisningar där affärsverksamhetens integrering med företagets hållbarhetsarbete är god. Vidare har styrelsens ansvar tillkommit som en tung post. Enligt FAR är det hög tid att styrelser och ledningsgrupper engagerar sig och tar ansvar för att ta fram, införa och tydligt kommunicera hållbara affärsmodeller, mål och strategier då förändring mot ett mer hållbart samhälle krävs (FAR, 2014).

4.1.7. Motivering 2015 - "Röd tråd, väsentlighet och kompletta GRI-redovisningar"

År 2015 utvärderades samtliga hållbarhetsredovisningar som var externt granskade, totalt runt 70 stycken. Av dessa tilldelades SKF priset för "Bästa redovisning av hållbarhet", efter att ha bedömts av jury. Än större vikt läggs vid att hållbarhetsredovisningen är sammanhängande och hållbarhetsarbetet väl integrerat i arbetet och i hållbarhetsredovisningen. Den röda tråden är viktig, och involvering av intressenter, användarvänlighet samt väsentlighet är fortsatt viktigt. Vidare blir det av större vikt att hållbarhetsredovisningen inte bara är externt bestyrkt och att styrelsen är avsändare, utan också att hållbarhetsredovisningen följer ett tydligt ramverk, förslagsvis GRI. Att ha en komplett GRI-redovisning hjälper till att lyfta fram den icke-finansiella informationen (Marténg, 2016, maj).

SKF har kommit långt i förståelsen avseende integrering av hållbarhetsfrågor i verksamheten och hur det hänger ihop med värdeskapande. Genom värdekedjan och affärsmodellen visas att redovisningen har en röd tråd. Dessutom tillhandahålls risker, möjligheter samt motåtgärder och aktiviteter som har anknytning till verksamheten. SKF:s utveckling går att se tack vare en konsekvent redovisning som redovisats på ett balanserat sätt. De har en komplett GRI-redovisning där "hållbarhetsnoter" sätts direkt efter finansiella noter och lyfter på så sätt fram den icke-finansiella resultatrapporteringen. Styrelsen tar finansiellt, socialt och miljömässigt ansvar och hållbarhetsfrågornas vikt framgår av hur de behandlas i nomineringsprocessen av styrelse och ledning (Marténg, 2016, maj).

4.2. Innehållsanalys 2 - Utvecklingen av svenska premierade hållbarhetsredovisningar

Nedan presenteras resultatet från författarnas granskning av svenska hållbarhetsredovisningar som premierats av FAR. Inledande analyskategorier beskrivs i text medan övriga förtydligas med både figurer och tillhörande text. I figurerna har resultatet för de premierade hållbarhetsredovisningarna för 2005 beräknats som ett medelvärde för att förtydliga utvecklingen över åren. Som grund för detta avsnitt har de vinnande hållbarhetsredovisningar använts för att kunna urskilja eventuell utveckling och trender.

4.2.1. Generell information

Titel

Det går inte att utläsa någon märkbar utveckling av titlarna, men de har möjligtvis blivit mer standardiserade. Tidigare var namnen mer anpassade efter innehållet medan de idag benämns mer med begrepp som "hållbarhetsredovisning" eller "årsredovisning". Endast en av rapporterna nämner ordet integrerad i titeln, samtidigt som fler rapporter de facto är integrerade.

Omfattning

Omfattningen av hållbarhetsredovisningarna varierar beroende på vilken typ av rapport det är. De självständiga hållbarhetsredovisningarna är betydligt längre än de avsnitt gällande hållbarhet som är integrerade i årsredovisningen. Det kan däremot vara svårt att klassificera vad som är hållbarhetsinformation i en årsredovisning. Samtidigt är det fler sidor i en självständig hållbarhetsredovisning som är bestyrkta av en extern part. Å andra sidan finns, som nedan nämns, en trend mot ökad integrering av finansiell och icke-finansiell information. Sammantaget går utvecklingen mot att denna rapport blir allt längre då mer information inkluderas och knyts samman i ett dokument.

År	Vinnarkategori	Antal sidor
2005	"Bästa fristående hållbarhetsredovisning"	60 sidor totalt.
2005	"Bästa hållbarhetsredovisning i årsredovisning"	115 sidor totalt varav 21 sidor med hållbarhetsinformation ¹ .
2005	"Bästa hållbarhetsupplysning i förvaltningsberättelse"	101 sidor totalt varav 3 sidor med hållbarhetsinformation ² .
2007	"Bästa hållbarhetsredovisning, Noterade bolag"	100 sidor totalt varav 10 sidor med hållbarhetsinformation ¹ .
2009	"Bästa hållbarhetsredovisning, Stora företag"	72 sidor totalt.
2010	"Bästa hållbarhetsredovisning, Stora företag"	92 sidor totalt varav 15 sidor med hållbarhetsinformation ¹ .
2011	"Bästa hållbarhetsredovisning"	73 sidor totalt.
2013	"Bästa hållbarhetsredovisning"	156 sidor totalt ³ .
2015	"Bästa redovisning av hållbarhet"	184 sidor totalt ³ .

Tabell 3 - Hållbarhetsredovisningarnas omfattning mätt i antal sidor.

¹ Sidor med hållbarhetsinformation som granskats av extern part.

² Utspridda sidor i redovisningen, men inte uttalat granskade av extern part

³ Hållbarhetsinformationen är integrerad i årsredovisningen.

Tillämpning av GRI

GRI:s riktlinjer har tillämpats i de flesta rapporter som studerats. 2005 tillämpades GRI:s riktlinjer i en av tre hållbarhetsredovisningar medan samtliga studerade redovisningar tillämpade dessa resterande år. År 2005 användes G2, 2007-2013 tillämpades G3 och 2015 tillämpades G4. I studien urskiljs att i takt med att GRI:s ramverk uppdaterats har också hållbarhetsredovisningarna utvecklats för att uppfylla de nya riktlinjerna.

År	Tillämpat GRI-ramverk
2005	G2
2007	G3
2009	G3
2010	G3
2011	G3
2013	G3
2015	G4

Tabell 4 - Vilket GRI-ramverk som tillämpats vid upprättandet av hållbarhetsredovisning

Självständig eller integrerad

De två senaste hållbarhetsredovisningarna som studerats, vinnarna för 2013 och 2015, kan anses som helt integrerade i årsredovisningen. Innan dess har hållbarhetsredovisningarna antingen varit självständiga eller en del av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. Däremot går utvecklingen i stort sett mot att fler integrerade rapporter upprättas där finansiell och icke-finansiell information i högre utsträckning vävs samman. Detta syns även på det ökade sidantalet.

År	Titel	Integrerad/Självständig
2005	Årsredovisning 2005.	Integrerad i förvaltningsberättelse
2005	SAS Koncernen- Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2005.	Hållbarhetsredovisning separat efter årsredovisning.
2005	SCA Miljö och socialt ansvar 2005.	Självständig
2007	Sandvik Årsredovisning 2007.	Hållbarhetsredovisning är ett eget avsnitt i förvaltningsberättelsen
2009	SCA Hållbarhetsredovisning 2009.	Självständig
2010	Årsredovisning 2010 med hållbarhetsredovisning.	Integrerad i förvaltningsberättelse
2011	SCA Hållbarhetsredovisning 2011.	Självständig
2013	Integrerad Rapport- Års- och Hållbarhetsredovisning 2013.	Integrerad
2015	Årsredovisning SKF-koncernen 2015.	Integrerad

Tabell 5 – en översikt huruvida hållbarhetsredovisningarna varit separata eller integrerade.

Granskad av revisor

Bortsett från Scantias hållbarhetsredovisning 2005, som var en del av förvaltningsberättelsen, har samtliga studerade hållbarhetsredovisningar bestyrkts av en oberoende extern part. Detta har tagit sig uttryck i en revisionsberättelse undertecknad av auktoriserad revisor. Utvecklingen som skett är att en allt större andel av den icke-finansiella informationen, oavsett om den funnits i självständig eller integrerad rapport, har bestyrkts av en extern oberoende part. Från att ha omfattat ett fåtal sidor, ofta den mest kvantifierade informationen gällande exempelvis data över utsläppsnivåer, omfattas nu stora delar av den icke-finansiella informationen. Revisionsberättelserna anger endast att informationen är översiktligt granskad, vilket varit lika för samtliga hållbarhetsredovisningar.

Styrelsens ansvar

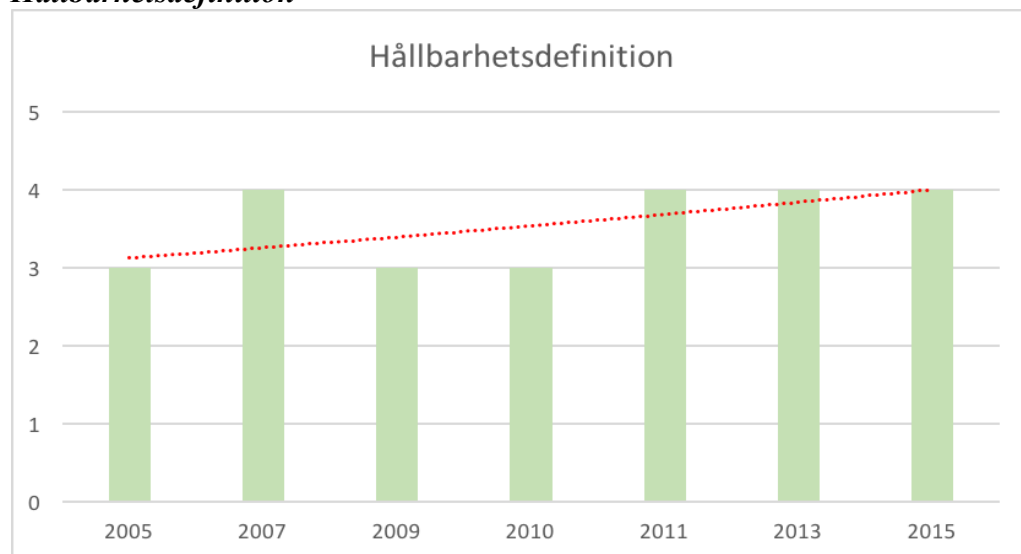
De självständiga hållbarhetsredovisningarna som granskats är inte undertecknade av styrelsen, men det framgår i revisionsberättelsen att styrelsen bär ansvar för hållbarhetsredovisningen både år 2009 och 2011. I de fall hållbarhetsredovisningarna ingår i förvaltningsberättelsen finns naturligtvis en underskrift från styrelsen för hela redovisningen, men inte specifikt för hållbarhetsinformationen. Gällande de två senare åren, år 2013 och 2015, är rapporterna integrerade och även hållbarhetsredovisningen är undertecknad av styrelsen.

Fördelning av innehåll

En trend som kan utläsas är att de äldre hållbarhetsredovisningarna fokuserar mest på miljömässiga och sociala frågor. Sedan har utvecklingen gått mot att även ekonomisk information innefattas i allt större utsträckning, vilket främst ses i de hållbarhetsredovisningarna som innefattas i förvaltningsberättelsen eller integrerats i årsredovisningen. Således har de sociala, miljömässiga och ekonomiska aspekterna i innehållet blivit mer likvärdiga. Utvecklingen går även mot att innehållet inkluderar mer om styrning av hållbarhetsarbetet även om andelen av sådan information är betydligt mindre relativt social, miljömässig och ekonomisk information.

4.2.2. Strategi, Mål och Policies

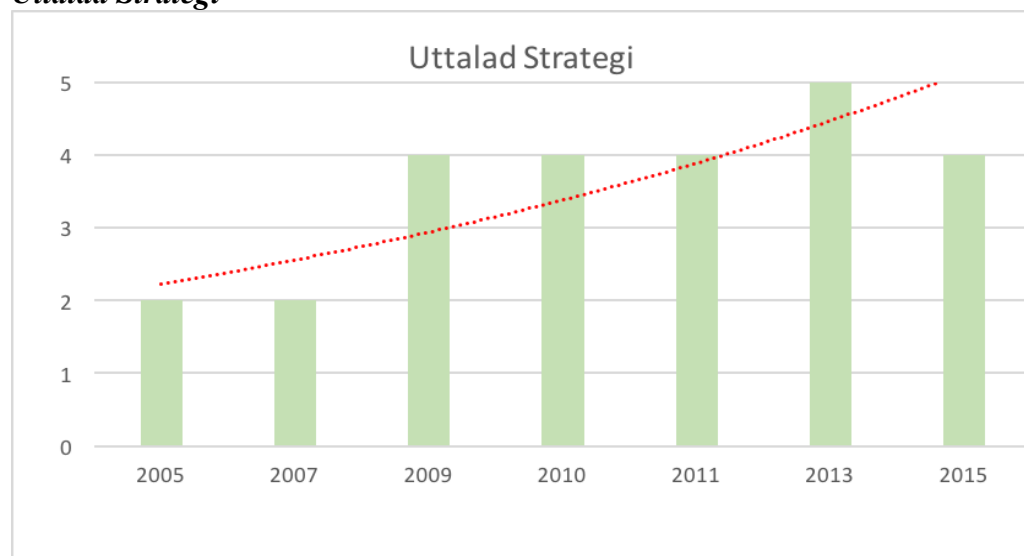
Hållbarhetsdefinition



Figur 2. Hållbarhetsdefinition - hur hållbarhetsredovisningen presenterar en hållbarhetsdefinition, en utgångspunkt för läsaren.

Generellt så definieras hållbarhet relativt tydligt i de premierade hållbarhetsredovisningarna, med vissa mindre undantag. Det går således inte att utläsa någon uppenbar trend i Figur 2.

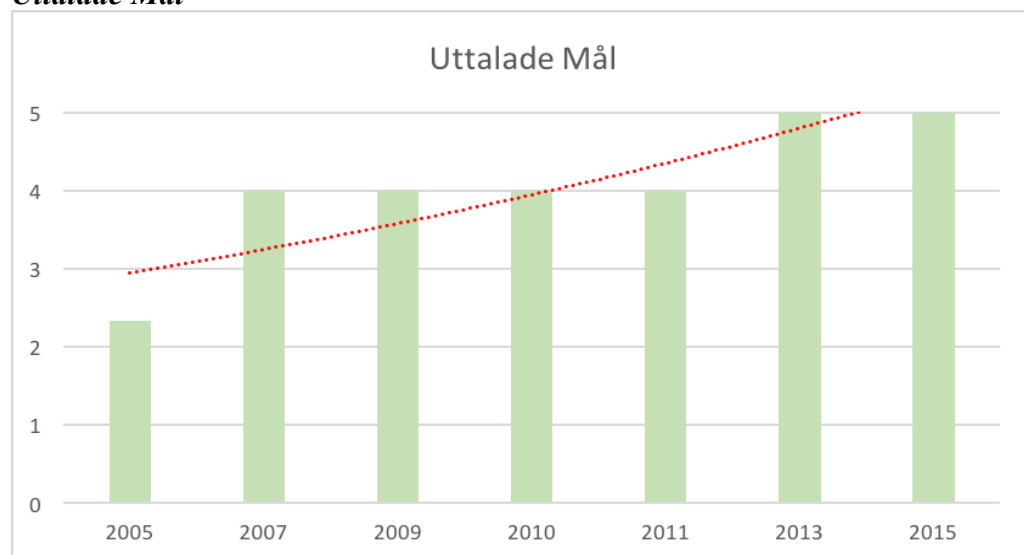
Uttalad Strategi



Figur 3. Uttalad Strategi - hur väl hållbarhetsstrategin inkluderas och om den har koppling till den övergripande affärsstrategin.

Som Figur 3 antyder går en klar trend att utläsa avseende uttalad strategi i premierade hållbarhetsredovisningar. Under de senare åren har allt fler hållbarhetsredovisningar inkluderat en tydlig hållbarhetsstrategi som även inkluderats i den övergripande affärsstrategin i högre utsträckning.

Uttalade Mål

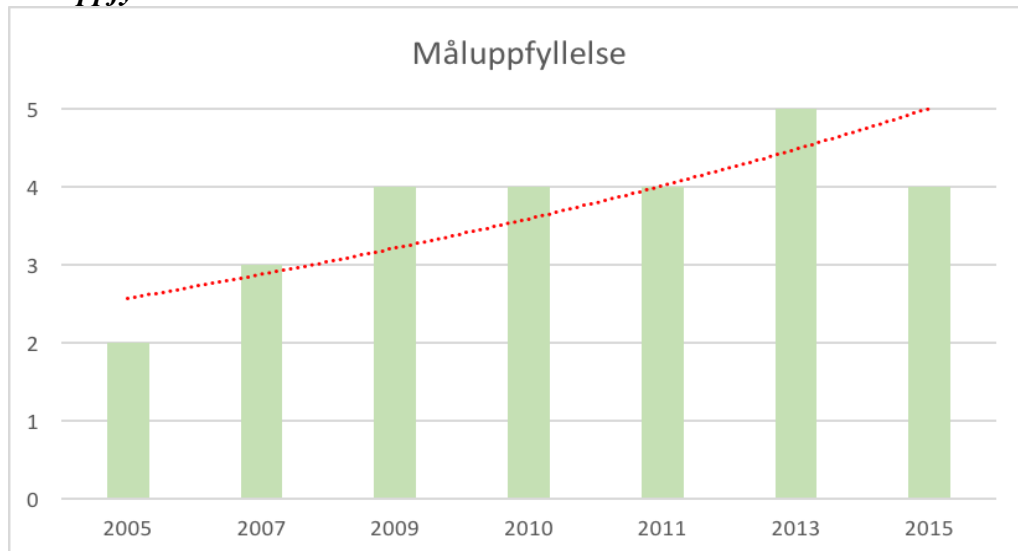


Figur 4. Uttalade Mål - hur väl hållbarhetsmål finns med och hur informationen hanteras. Inkluderar även balansen mellan sociala, miljömässiga och ekonomiska mål.

Information om uppställda mål har alltid funnits i de studerade hållbarhetsredovisningarna, men en klar utveckling har skett gällande dess utformning. Trenden är att målen blivit tydligare och mer konkreta. Formuleringar såsom "minskad vattenförbrukning" (SCA, 2006, s.11) och "lägre specifika utsläpp av koldioxid" (SCA, 2006, s.15) har bytts ut mot konkreta målformuleringar som till exempel "utsläpp av svaveldioxid från samtliga befintliga

pelletsverk ska minska från ca 2 000 ton år 2011 till 1 000 ton år 2015 och 500 ton år 2017” (LKAB, 2014, s.25). Det har också vuxit fram en tydligare tidsram gällande målen; att informationen specificerar till vilket år ett visst mål ska vara uppnått. Målen har också utvidgats i takt med att ekonomiska aspekter inkluderas allt mer i hållbarhetsredovisningarnas innehåll. I takt med denna utveckling har också ekonomiska mål börjat formuleras i högre utsträckning utöver miljömässiga och sociala mål.

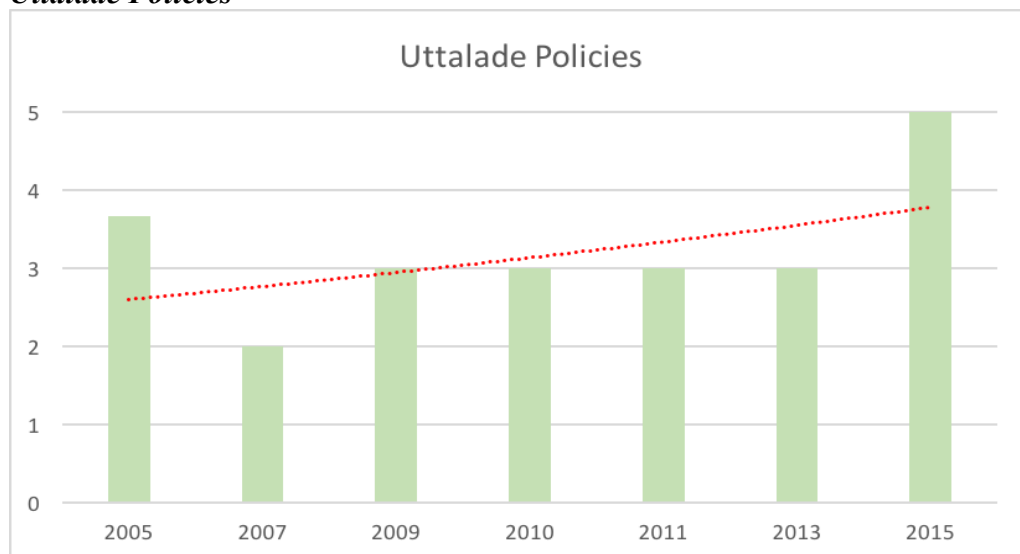
Måluppfyllelse



Figur 5. Måluppfyllelse - om måluppfyllelse kommer i anslutning till målen. Vilken plats måluppfyllelse ges och hur det presenteras.

Även gällande måluppfyllelse kan en tydlig utveckling urskiljas, vilket i många fall går hand i hand med att de uppställda målen blivit tydligare. När målen blir mer konkreta blir också måluppfyllelsen mer konkret, då det går att mäta huruvida målet verkligen uppnåtts eller inte. I redovisningen visualiseras således hur prestationer förhåller sig till uppsatta mål på ett tydligare sätt. Detta sker exempelvis med hjälp av diagram där hållbarhetsarbetens resultat presenteras på ett utförligt vis. Trenden går i övrigt mot att måluppfyllelsen får en större plats i hållbarhetsredovisningen och att resultaten presenteras i anslutning till målen.

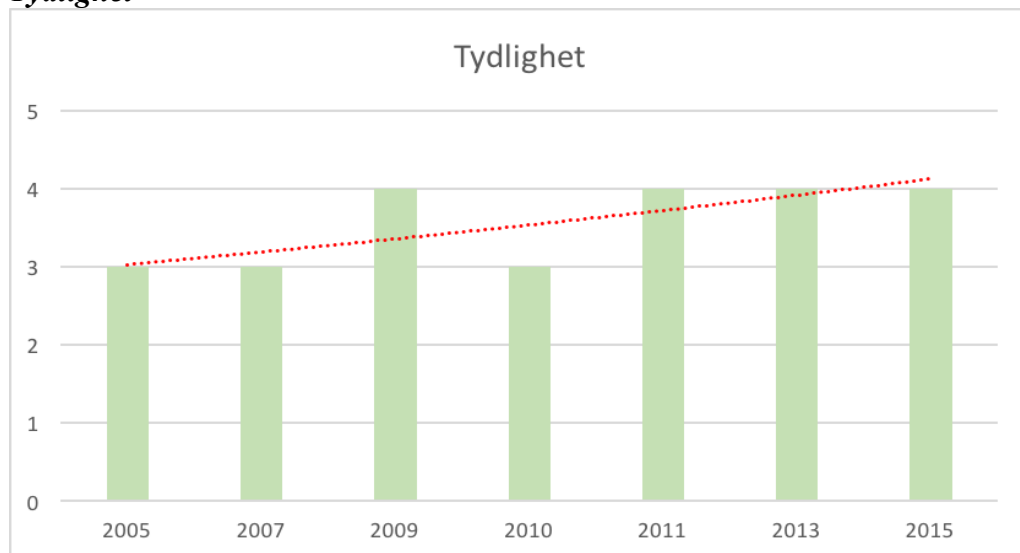
Uttalade Policies



Figur 6. Uttalade Policies – i vilken utsträckning hållbarhetspolicies belyses i hållbarhetsredovisningen samt fördelningen mellan ekonomiska, sociala och miljömässiga policies.

I Figur 6 syns en annorlunda utveckling, där policies överlag hade en mer framstående roll i de äldre hållbarhetsredovisningarna. Utvecklingen gick sedan mot mindre tydligt presenterade policies, med SKF som undantag. SKF har en stark internt upparbetad policy som tydligt framgår i deras integrerade hållbarhetsredovisning. I dess redovisning hänvisas dessutom löpande till policyn, vilket ger den en framträdande roll. Således är deras utvecklade policy ett trendbrott mot hur utvecklingen sett ut åren innan.

Tydlighet

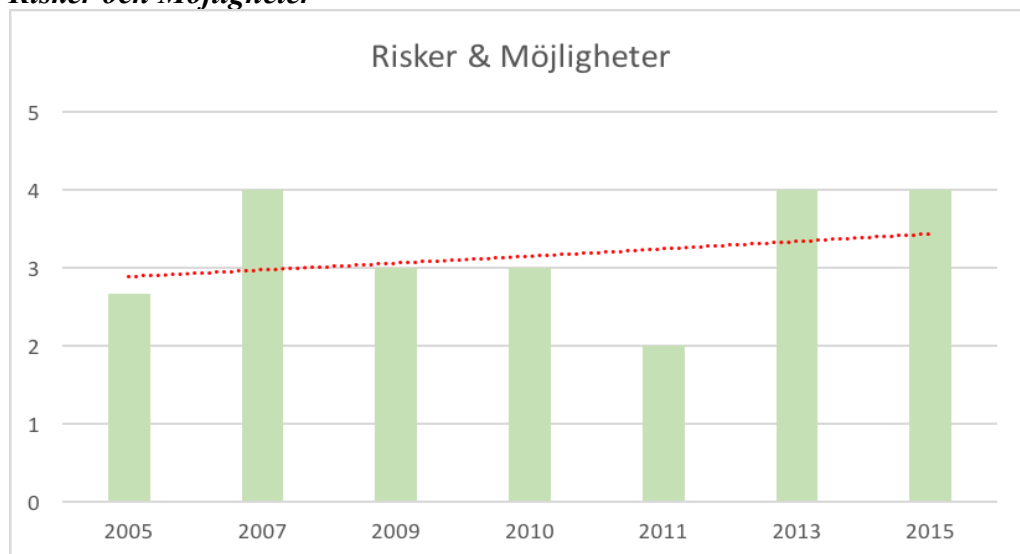


Figur 7. Tydlighet - om det är möjligt för läsaren att få en överblick genom innehållsförteckning och rubriksättning. Men också hur uttryckligt, ej inlindat, informationen framgår.

Som Figur 7 visar finns en svag trend att hållbarhetsredovisningarna blir allt mer tydliga och att väsentlig hållbarhetsinformation blir lättare att utläsa.

4.2.3. Information kring kritiska delar av verksamheten

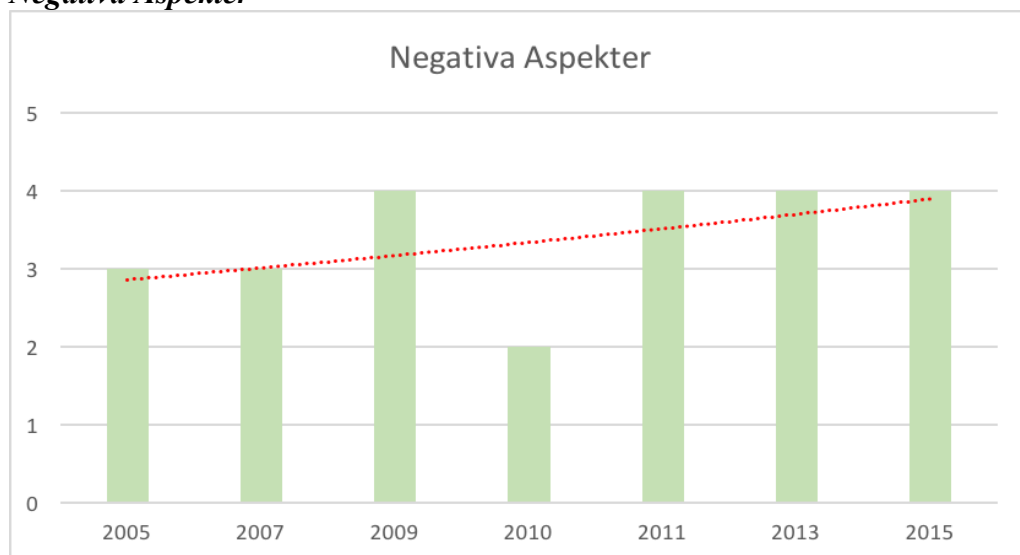
Risker och Möjligheter



Figur 8. Risker och möjligheter - i vilken utsträckning risker och möjligheter inkluderas och hur de prioriteras och hanteras.

Huruvida risker och möjligheter innefattas som en punkt i hållbarhetsredovisningen varierar kraftigt över tid och mellan olika bolag. Det är således svårt att utläsa en trend i Figur 8 ovan. Men det har beaktats att möjligheter och risker framgår bättre i integrerade rapporter eller där hållbarhetsredovisningen är en del av förvaltningsberättelsen.

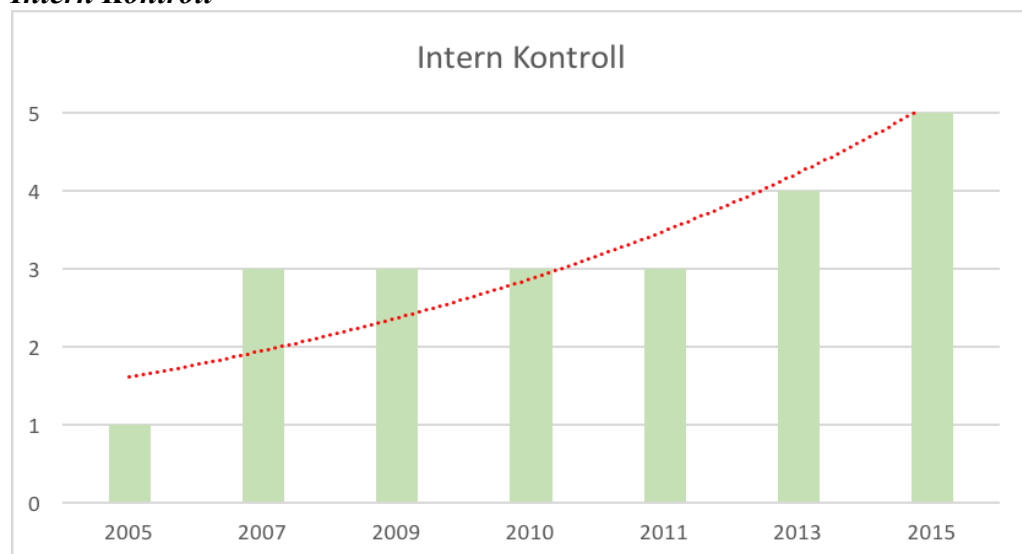
Negativa Aspekter



Figur 9. Negativa Aspekter - huruvida negativa aspekter inkluderas i hållbarhetsredovisningen och om information kring hur de hanteras inkluderas.

I figur 9 kan en svag trend utläsas att mer negativ information innefattas i hållbarhetsredovisningarna. På 00-talet kan fler fluktuationer utläsas, medan det ligger på en relativt stabil nivå de senaste åren. Detta kan tyda på en trend att innehållet i hållbarhetsredovisningar blivit mer nyanserad och att negativa aspekter lyfts fram i större utsträckning.

Intern Kontroll

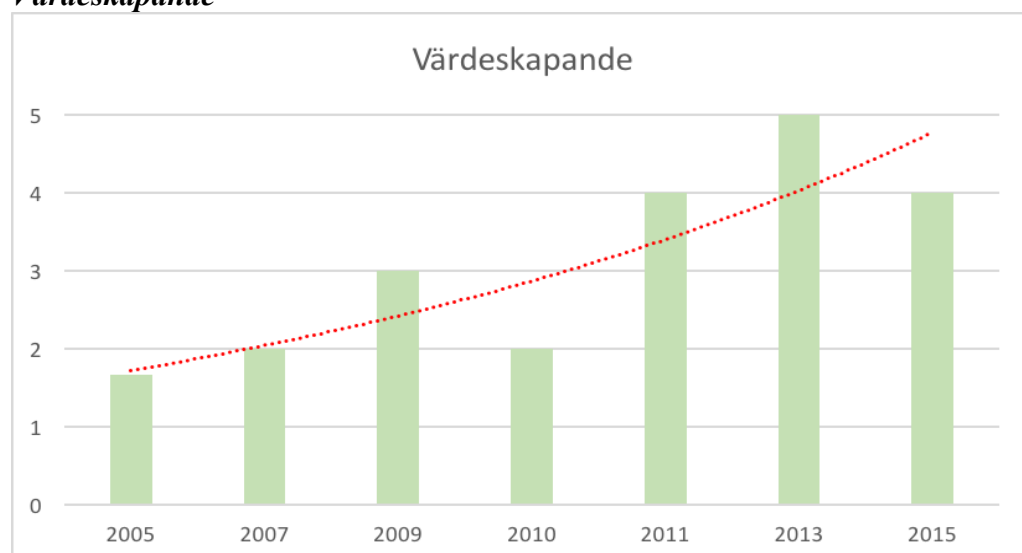


Figur 10. Intern kontroll - beskrivning av på vilket sätt interna kontroller används för att garantera efterlevnad och att framtagen information stämmer.

Det finns en påtaglig trend att den interna kontrollen för hållbarhetsarbetet ökar. Figur 10 visar däremot att det inte redovisats något kring interna kontroller under det första undersökta året. De senaste åren har en trend kunnat utläsas att det informeras mer om de interna kontrollerna som genomförs av olika aspekter. Exempelvis redovisar inte en av de vinnande hållbarhetsredovisningarna 2005 något om sin interna kontroll av deras hållbarhetsarbete, medan den vinnande hållbarhetsredovisningen 2015 kontrollerar i allt större utsträckning. Bland annat redovisas att etiska riktlinjer efterlevs både internt och längs värdekedjan.

4.2.4. Samhälle och framtid

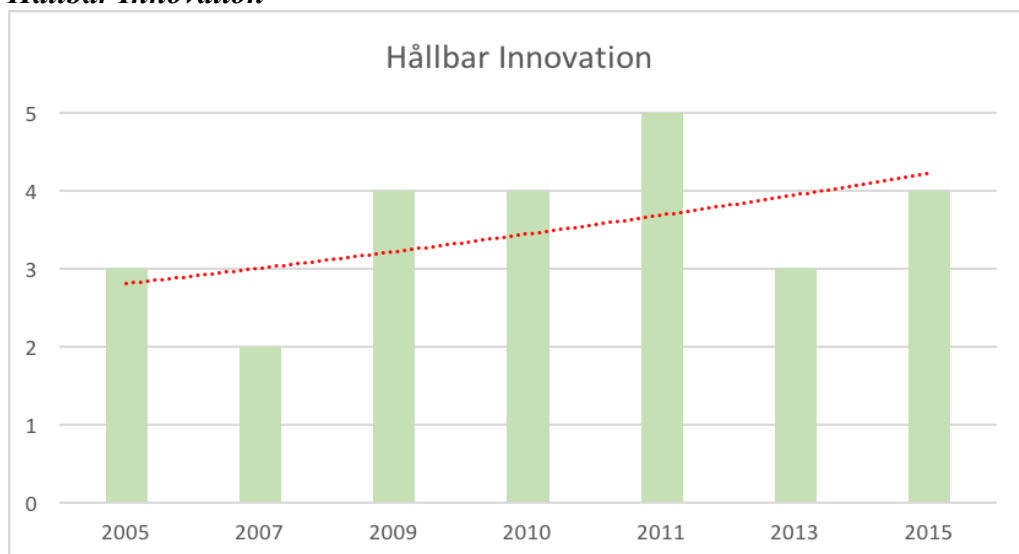
Värdeskapande



Figur 11. Värdeskapande - huruvida information inkluderas för hur värde skapas inom ekonomiska, sociala och miljömässiga områden.

Figur 11 visar en starkt utveckling gällande fokus på värdeskapande i hållbarhetsredovisningarna. Utvecklingen går mot att värdeskapande framhävs allt mer i hållbarhetsredovisningarna och att det blivit viktigare att presentera sådan typ av information.

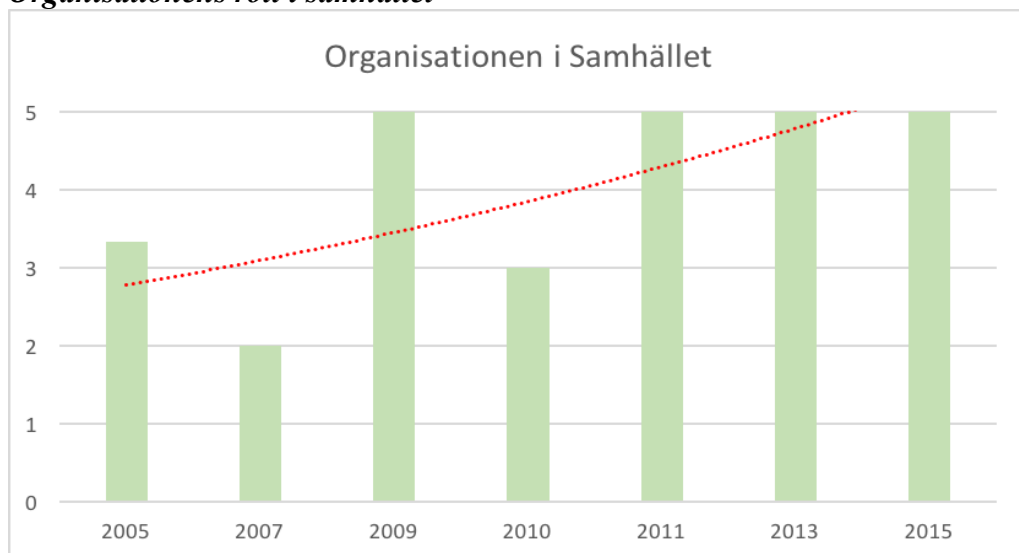
Hållbar Innovation



Figur 12. Hållbar Innovation - I vilken utsträckning hållbarhetsredovisningen presenterar information kring arbete med innovation för att utveckla hållbarhetsarbetet.

Information kring hållbara innovationer har syns i alla hållbarhetsredovisningar och en klar trend kan vara svår att utläsa, vilket ses i Figur 12. Trenden är snarare att innovation är ett ständigt återkommande ämne som ges mer utrymme med tiden. Innovationsarbete får också en allt tydligare placering i hållbarhetsredovisningar och framhävs mer.

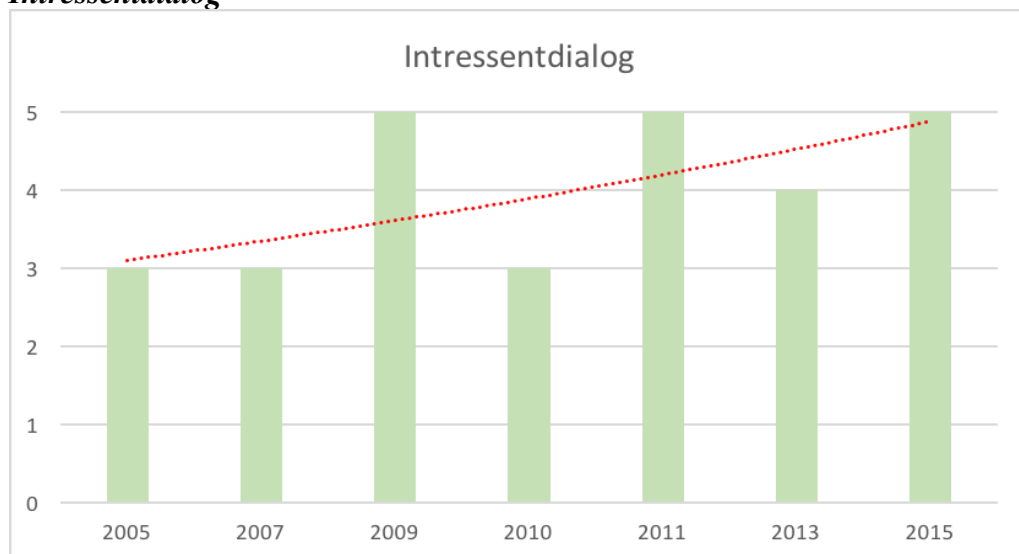
Organisationens roll i samhället



Figur 13. Organisationens roll i samhället - hur hållbarhetsredovisningen redogör för engagemang i (välgörande) samhällsprojekt utanför verksamhetsområdet.

Precis som figur 13 visar inkluderar många hållbarhetsredovisningar information om sin roll i samhället. Det har dessutom gått att utläsa en trend att informationen förbättras och utökas i rapporterna.

Intressentdialog



Figur 14. Intressentdialog - om information inkluderas angående centrala intressenter och om/hur de involveras i hållbarhetsarbetet.

Huruvida en intressentdialog innefattas i hållbarhetsredovisningen har fluktuerat under de studerade åren, därför är en tydlig trend svår att utläsa vilket Figur 14 bekräftar. Med undantag för Scania 2005 har hållbarhetsredovisningarna alltid i någon utsträckning inkluderat hur intressenterna involveras i hållbarhetsarbetet. Det finns en tendens mot att intressentdialoger får en tydligare och mer omfattande roll i hållbarhetsredovisningarna. Dessutom tillhandahålls allt mer information om vilka hållbarhetsfrågor som är viktiga för olika intressenter i samband med att de redovisar om intressenternas engagemang i hållbarhetsarbetet.

5. Analys och diskussion

5.1. Integrerad Rapportering

En av de tydligaste trenderna som gått att utläsa i både innehållsanalys 1 och 2 är att hållbarhetsredovisningar blivit allt mer integrerade. Det är ett fåtal undersökta hållbarhetsredovisningar som benämnts som integrerade även om dem de facto varit det, vilket även KPMG:s studie från 2013 visar på. Detta avspeglas även i de studerade redovisningarnas titlar, då titeln sällan innehåller information om att rapporten är integrerad.

FAR har varit inkonsekventa i utdelningen av sitt pris då både självständiga och integrerade rapporter prisats under åren. Vi har sett att de självständiga rapporterna blivit allt längre, vilket kan förklaras av ökad uppmärksamhet och efterfrågan på hållbarhetsinformation (de Villiers, Rinaldi & Unerman, 2014). Även andra studier, såsom Roca & Searcy (2012), menar att självständiga hållbarhetsredovisningar ökat kraftigt i sidantal. Den generella trenden i vår studie går alltså mot fler integrerade rapporter där de två senast granskade, för år 2013 och 2015, är att anse som helt integrerade. FAR föredrar samtidigt en utveckling mot mer fokuserade och kortare hållbarhetsredovisningar, vilket kan förklara de integrerade rapporternas popularitet då all information samlas på ett ställe. Även de Villiers, Rinaldi & Uterman (2014), Dumay et. al., (2016) samt en undersökning från KPMG (2013) argumenterar för att integrerade rapporter ökat i popularitet. Men i en integrerad rapport riskerar kombinationen av finansiell och icke-finansiell information att resultera i en väldigt omfattande rapport. Således kan ändå dokumentet, där hållbarhet innefattas, bli betydligt längre än innan, såvida hållbarhetsredovisningen inte lyckas fokuseras tillräckligt mycket.

Detta anser vi vara både motsägelsefullt och problematiskt då FAR uttrycker en önskan om att fler integrerade rapporter ska upprättas, men även mer koncentrerade och användarvänliga sådana, vilket avspeglas i deras motiveringar för "Bästa redovisning av hållbarhet" i innehållsanalys 1. Då FAR:s uppdrag är att skapa förtroende och praxis (FAR, 2017c) är det viktigt att de skickar ut signaler som skapar samma utveckling. Det kan exempelvis anses vara motsägelsefullt att efterfråga integrerade rapporter samtidigt som självständiga rapporter har fortsatt att premieras.

Samtidigt så är integrerad rapportering en trend som syns i FAR:s motiveringar de senaste åren och är således under stark utveckling. Vi har sett hur saker som funnits med i motiveringarna, som en gång varit nya och en grund till utmärkelsen, idag blivit tydliga i redovisningarna. Med hjälp av FAR har de blivit professionaliserade, institutionaliserade, i praktiken. Till exempel har hållbarhetsredovisningarna med åren blivit mer framtidsinriktade. FAR borde som professionell organisation således ha förmågan att på sikt också institutionalisera integrerad rapportering i praktiken och göra det till praxis enligt teorin för institutionalisering av Greenwood, Suddaby, & Hining (2002).

Anledningen till att hållbarhetsredovisningarna blivit längre med tiden anser vi också kunna bero på att FAR:s motiveringar blivit längre och tar upp fler aspekter. Således kan det tolkas som att mer information förväntas inkluderas i redovisningen. Men samtidigt innebär inte ett högre sidantal eller implementering av dessa praxis att innehållet förbättras automatiskt. En sådan utveckling har exempelvis inte gått att utläsa i vår studie. Detta diskuteras och stöds även i artikeln från Vigneau, Humphreys & Moon (2014) som finner en liknande problematik. Däremot bidrar professionella organisationer till större medvetenhet gällande hållbarhetsredovisningar samt att de belyser viktiga frågor. Det finns dock en risk i att FAR:s motiveringar blivit allt längre och inkluderar fler aspekter. Det kan medföra att arbetsbördan i

upprättandet av hållbarhetsredovisningar ökar då information ska samlas in och sammanställas för att uppfylla och motsvara de förväntningar som byggs upp i och med motiveringarna. I slutändan kan mycket väl hållbarhetsredovisningens innehåll motsvara de motiveringar som tidigare vinnare beskrivits med, men det finns en risk för att hållbarhetsredovisningen inte blivit mer väsentlig och användbar. Det kan också finnas en risk för att intresset för att hållbarhetsredovisa går förlorat om de upplever att de måste inkludera vissa aspekter för sakens skull, utan att det medför någon nytta. Professionella organisationer driver således en förändring, men all förändring behöver nödvändigtvis inte vara fördelaktig. Om fokus skiftar från faktiska prestationer till att förbättra informationen i rapporterna kan professionella organisationernas roll bli betydelselös. Detta resonemang stöds också i forskning från Vigneau, Humphreys & Moon (2014).

Vi kan även se att FAR:s motiveringar blivit mer abstrakta, vilket kan vara en anledning till att det blir svårare att upprätta konkreta hållbarhetsredovisningar och medföra att de blir längre. Ju mer abstrakta de blir desto svårare blir det att tolka tidigare motiveringar, använda dem som inspiration och redovisa det som är mest relevant. Motiveringarna har exempelvis blivit mer abstrakta genom att premiera välbalanserade hållbarhetsredovisningar samtidigt som det är en definitionsfråga vad som menas med välbalanserat.

5.2. Tydlighet

Trenden mot integrerad rapportering sammanfaller med att hållbarhetsredovisningarna blivit tydligare. Då ett av FAR:s uppdrag är att arbeta med nytta för näringsliv och samhälle (FAR, 2017c) är tydlighet att anse som viktigt och allt för långa rapporter kan inskränka detta. Även tidigare forskning gjord av de Villiers, Rinaldi & Unerman (2014) samt Boiral (2013) menar att för långa rapporter kan leda till för mycket detaljer och överflödig information. Att redovisningarna fortfarande är väldigt omfattande kan påverka dess tydlighet negativt, se Figur 7 ovan i empirin, då figuren endast visar på en svagt uppåtgående trend avseende tydlighet. Integrerade rapporter verkar ha en positiv inverkan på tydligheten, men på grund av deras längd blir denna positiva effekt inte lika stor. En anledning till detta kan vara att företag fortfarande har problem med hur de ska integrera hållbarhetsinformationen så att den blir en naturlig del av resterande årsredovisning. Samtidigt finns andra fördelar med integrerad hållbarhetsredovisning. Exempelvis att all information tillhandahålls i samma rapport och att det finns större möjligheter att integrera hållbarhetsfrågor i verksamheten, vilket idag är eftersträvanvärt. I denna studie kan vi utläsa att integrerad rapportering bidragit till flera positiva förändringar i hållbarhetsredovisningarna, vilket också stöds av Kolk (2004), Adams & Simnett (2011) samt Frias-Aceituno (2013) som argumenterar för att integrerad rapportering leder till positiva resultat.

5.3. Fördelning av innehåll

Även fördelningen av innehållet har studerats och en tydlig utveckling har kunnat utläsas. Innebörden av begreppet hållbar utveckling utvidgades i FAR:s motiveringar runt 2011 och FAR började då trycka på att hållbarhetsredovisningen skulle innehålla såväl sociala och miljömässiga aspekter som ekonomiska samt vara välbalanserade. Motiveringarna har därmed utvecklats i riktning mot att ett mer balanserat innehåll premieras. Studien har visat att de premierade hållbarhetsredovisningarna till en början inkluderade mer sociala men framförallt miljömässiga aspekter medan de ekonomiska hamnade i skymundan. Samtidigt har det gått att se att de ekonomiska aspekterna ökat för varje år. Denna studie har visat på att de tre aspekterna idag är likställda i hållbarhetsredovisningarna, vilket till viss del kan bero på att de blivit integrerade. Vi har således sett en tydlig trend att aspekterna knyts samman bättre i en

integrerad rapport. Den utveckling kan stödjas i tidigare forskning av bland annat Wensen et al. (2011) som också menar att det är viktigt att företag upprättar hållbarhetsredovisningar som reflekterar alla frågor som är viktiga för dem. Enligt en studie från KPMG (2013) har redovisningen kring företags processer också ökat i betydelse, en begynnande trend som går att utläsa inom ramen för denna studie genom att styrning aktualiseras som begrepp i de prisbelönda redovisningarna.

5.4. Hållbarhetsstrategi

I FAR:s motiveringar har kopplingen mellan hållbarhetsstrategier och affärsverksamheten framhävt i allt större utsträckning, särskilt sedan 2013 och framåt. Det bör redogöras för kopplingen mellan hållbarhet och verksamhet, bland annat då det efterfrågas av intressenter i en allt högre utsträckning. Enligt Greenwood, Suddaby & Hining (2002) är det just påtryckningar från intressenter som driver på förändringar. En klar positiv trend har gått att utläsa i figur 3, där hållbarhetsstrategier inkluderas i affärsstrategin i större utsträckning med åren och dessutom på ett tydligare sätt. Även detta är ett tecken på mer integrerad rapportering, vilket är positivt då insynen i strategier förbättras. Detta anses även positivt enligt studien upprättad av KPMG (2013) då de menar att det är ett sätt för företag att skapa och upprätthålla värde på kort, medellång och lång sikt. Således kan denna utveckling vara fördelaktigt för intressenterna. Genomgående har FAR:s motiveringar belyst att innehållet ska vara till nytta för intressenter och goda exempel har därefter premierats. Något som håller en genomgående hög nivå är definitionen av hållbarhet som innefattas i hållbarhetsredovisningarna. Den har varit lättillgänglig för läsaren och gjort det tydligt vilken definition som gäller i hållbarhetsredovisningen. Det är viktigt att läsaren vet vad hållbarhet innebär för att förstå övriga strategier och verksamheten i stort och för att på så sätt se så att andra delar är logiska och inte bara tillhandahålls i marknadsföringssyfte.

5.5. Legitimitet och transparens

I FAR:s motiveringar har två saker vuxit mer än andra. Det första som ökat i betydelse är styrelsens ansvar, att styrelsen är avsändare av hållbarhetsredovisningen och skriver under den. Att detta inkluderats i motiveringarna kan ses som ett steg mot att legitimeras information och säkerställa att den är korrekt. Även den andra saken som vuxit fram i motiveringarna är av stor vikt och kan antas ha stor betydelse för intressenter. Det handlar om att hållbarhetsredovisningen ska vara externt bestyrkt av en oberoende part, exempelvis en revisor. Vi kan se att styrelsens ansvar och en extern bestyrkt hållbarhetsredovisning vuxit fram och betonats allt mer under åren efter finanskrisen. Parallellt har också ord som transparens och mod tagit större plats i FAR:s motiveringar. I innehållsanalys 2 kan vi å andra sidan se en trevande utveckling av transparens då endast delar av hållbarhetsredovisningen blivit extern bestyrkt. Styrelsen har dessutom i de flesta fall lyst med sin frånvaro. Istället har ett VD-ord funnits i inledningen, vilket till viss del kan vara legitimerande men inte i samma utsträckning som styrelsens undertecknande. Denna utveckling återfinns även i andra studier, exempelvis har Kolk (2008) och Junior, Best & Cotter (2014) sett liknande trender gällande bestyrkta hållbarhetsredovisningar. Andelen av dagens hållbarhetsredovisningar som säkerställts har legat på en jämn nivå och utvecklingstrenden är svag.

Som innehållsanalys 1 visat har mål och måluppfyllelse nämnts i ganska liten utsträckning i FAR:s motiveringar. Istället har motiveringarna innefattat begrepp som användarvänlighet. Denna studie har visat att det däremot finns en tydlig utveckling gällande mål och måluppfyllelse i praktiken, vilket visas i figur 4 och 5. Sammantaget har mål och måluppfyllelse inte ansetts som viktiga i sig i motiveringar, utan i vår studie kan vi istället se

att utvecklingen av mål och måluppfyllelse är till stor nytta för andra aspekter, som exempelvis tydlighet och därmed användarvänlighet. De tidigare hållbarhetsredovisningarna var endast bestyrkta till viss del; den del som oftast bestod av kvantifierade områden. Således var endast korta, och sällan de mest väsentliga, avsnitten bestyrkta av en extern oberoende part. Men målen och måluppfyllelsen har utvecklats mot att bli mer kvantifierade och begränsade avseende tid. I tidigare hållbarhetsredovisningar skulle exempelvis vattenförbrukning *minska* och i senare rapporter skulle den *minska med 3 % till senast år 2020*. Denna utveckling av målen förenklar sedan för en verifierad måluppfyllelse; att endast *minska* vattenförbrukningen är svårt att legitimera i en hållbarhetsredovisning. Kvantifierade och mätbara mål och måluppfyllelser är således en förutsättning för att exempelvis en revisor ska kunna bestyrka en hållbarhetsredovisning fullt ut. I innehållsanalys 2 följs denna utvecklingen åt, och det finns en klar trend mot att mål och måluppfyllelse blir mätbara, vilket kan antas öka antalet bestyrkta hållbarhetsredovisningar i framtiden. Detta resonemang syns också i KPMG:s studie från 2013 som visar på att uppemot 60% av världens 250 största företag nu arbetar med mer eller mindre bestyrkta hållbarhetsredovisningar.

5.6. Värdeskapande och bidrag till samhället

I Figur 6 kan vi se att uttalade policier har varit väldigt framstående i äldre hållbarhetsredovisningar som premierats, men trenden därefter gått mot att policier minskar i betydelse med 2015 som undantag. Författarna av denna studie anser att en möjlig förklaring kan vara att mål istället tagit större plats och blivit tydligare. Målen kan till viss del ha tagit över den funktion som en policy tidigare hade. Policier är också svårare att följa upp då de inte kan mätas på samma sätt som de kvantifierbara målen som vuxit fram. Samtidigt anger FAR i sina motiveringar att hållbarhetsredovisningar premieras för att utförligt redovisa hur de konkret arbetar kring hållbarhetsfrågor. Men detta uttrycks inte längre i policier på ett lika tydligt sätt som tidigare.

Å andra sidan framgår det i innehållsanalys 2, figur 11, att information kring värdeskapande har haft en stark utveckling. Det innebär att det totalt sett, i hållbarhetsredovisningen, upplevs som att mer värde skapas för samhället och för intressenter. Organisationens roll i samhället, se figur 13, har legat på en stabil hög nivå över tid och det har tydligt redogjorts för hur de bidrar till samhället, men inte *hur* de skapar värde. Följaktligen kan detta implicera att det blivit viktigare att redovisa hur de bidragit till samhället genom hållbart arbete. Detta har även blivit viktigare i FAR:s motiveringar, vilket kan vara en förklaring till utvecklingen. Men samtidigt är det svårt att undgå andra fördelar som det medför. Liksom att externt bestyrkta rapporter kan vara legitimerade så är även sådant här innehåll legitimerande. Det kan också förbättra ryktet och varumärket, vilket även visas i forskning från bland annat Hahn & Kühnen (2013). Detta tar sig också uttryck genom att värdeskapande arbete får större utrymme i hållbarhetsredovisningar.

I figur 12 går det att utläsa att hållbarhet i kombination med innovation och framåtanda är ständigt återkommande, möjligtvis med en svag uppåtgående trend. Även detta kan vara ett sätt att marknadsföra sig på och således förbättra rykte, legitimitet och varumärke, såsom Hahn & Kühnen (2013) argumenterar för. Å andra sidan är innovation och framåttänkande tendenser återkommande i motiveringar från FAR vilket innehållsanalys 1 implicerar. Följaktligen finns det flera incitament att redovisa om hållbara innovationer.

5.7. Intressenter

En intressentdialog har, i mer eller mindre utsträckning, funnits med under i stort sett alla år vilket har en naturlig förklaring då anpassning rimligtvis måste ske efter intressenternas förändrade åsikter. Detta stämmer överens med tidigare forskning från bland annat Arvidsson (2010) och Amran (2014). Även Greenwood, Suddaby & Hining (2002) menar att intressenternas påtryckningar är ett av de första stegen mot förändring. Både tidigare forskning och resultatet från denna studie går i linje med FAR:s ökade fokus på inkluderande av intressenter. Resultatet visar på att hållbarhetsredovisningar framhäver att det är viktigt att ta till vara på intressenters åsikter och presentera för dem väsentlig information. Särskilt då intressenter har fått, och fortsatt får, större kunskap inom ämnet, vilket även tidigare studier från Kolk & Van Tulder (2010) samt Seuring och Müller (2008) argumenterar för. Enligt FAR:s motiveringar premieras hållbarhetsredovisningar också för att de tillgodoser intressenter med väsentlig information, samtidigt som hållbarhetsredovisningarna ska vara användarvänliga. Detta är viktigt eftersom intressenter är med och påverkar framtiden och de bör därför rimligtvis påverka hållbarhetsredovisningarna, vilket även visas i forskning från Laplume, Sonpar & Litz (2008). Vidare går det i vår studie att utläsa en trend att ju mer negativa aspekter och risker som innefattas i hållbarhetsredovisningen, desto mer information om intressentdialoger inkluderas. Detta implicerar att det kan vara intressenternas efterfrågan, i detta fall av mer transparent information, som styr delar av innehållet i hållbarhetsredovisningar.

5.8. Hantering av problematiska frågor

I figur 9 kan vi utläsa en trend mot att negativa aspekter innefattas i större utsträckning och det har sedan 2009, med undantag för 2010, legat på en genomsnittligt hög nivå. I tidigare rapporter kunde vi utläsa tendenser mot "cherry picking", men dessa har avtagit med åren i takt med att negativa aspekter innefattas allt mer. Det är däremot viktigt att poängtera att en större andel negativa aspekter också kan vara ett sätt att framhäva sig på då det efterfrågas av intressenterna. I FAR:s motiveringar premieras hållbarhetsredovisningar inte uttryckligen för att negativa aspekter inkluderas. Men å andra sidan efterfrågas en ökad transparens och genom att låta negativa aspekter ta större plats i hållbarhetsredovisningen ökar transparensen. Det är med det sagt inte säkert att det går att likställa med en helt transparent redovisning. Ett transparent tillhandahållande av information leder också till att intressentdialogen förbättras då ett balanserat innehåll efterfrågas, vilket Junior, Best & Cotter (2014) bestyrker. I sin forskning talar de också om ansvarstagande gentemot intressenter, vilket stödjer resultatet i vår studie som visar på att negativa aspekter har inkluderats under alla år men förbättrats med tiden.

Som figur 8 visar går ingen trend att utläsa huruvida premierade redovisningar inkluderar risker och möjligheter. Det som observerats var att risker och möjligheter framgick tydligare i de integrerade rapporterna vilket återigen tyder på att integrerade rapporter ökar tydligheten. I FAR:s motiveringar är det just tydlighet och användarvänlighet, men även transparens som premieras vilket kan vara en förklaring till att risker inkluderas. Samtidigt önskar FAR en mer framtidsorienterad redovisning med tiden vilket gör att fler hållbarhetsredovisningar har incitament att även inkludera möjligheter. Med grund i FAR:s motiveringar så kan det finnas anledning att inkludera risker och möjligheter i större utsträckning, och framför allt på ett tydligare sätt.

Information om intern kvalitetssäkring är något som efterfrågats av FAR i större utsträckning. I figur 10 framgår det att informationen avseende den interna kontrollen utvecklats stegvis. Att de interna kontrollerna ökar kan kopplas till att uppsatta, icke-finansiella, mål har blivit

tydligare och mer kvantifierade. Av naturliga anledningar underlättas genomförandet av interna kontroller när hållbarhetsarbetet går att mäta. Ytterligare en förklaring till att redovisningen tillhandahåller mer information om interna kontroller kan vara att läsaren av redovisningen blivit mer medveten och insatt inom hållbarhetsområdet. Följaktligen ställer fler intressenter högre krav på att hållbarhetsredovisningen är transparenta och informerar om de interna kontroller som genomförs så att läsaren har en möjlighet att använda denna information som beslutsunderlag. Det är även intressant att denna utvecklingen gått i ungefär samma takt som GRI lanserat nya riktlinjer, vilket med stor tydlighet visar hur GRI också påverkar innehållet i hållbarhetsredovisningarna. Det går således att se att innehållet de facto förändras i takt med att professionella organisationer ger ut nya rekommendationer och i takt med att FAR:s motiveringar förändras.

5.9. GRI

I innehållsanalys 2 ser vi att GRI är det mest vedertagna ramverket och samtliga granskade hållbarhetsredovisningar, bortsett från två stycken år 2005, har uttryckt att de tillämpat riktlinjer från GRI. En anledning till detta är att vi kan se att GRI har förstärkt sin position som det främsta ramverket för hållbarhetsredovisning och GRI är även enligt Brown, de Jong & Lessidrenska (2010) ledande när det kommer till vägledning vid upprättande av hållbarhetsredovisning. Vi kan se att ytterligare en anledning till att fler hållbarhetsredovisningar är upprättade enligt GRI:s riktlinjer är att det år 2008 infördes en lag som gjorde det obligatoriskt för statligt ägda bolag att upprätta hållbarhetsredovisningar i enlighet med GRI (Borglund, Frostenson, & Windell, 2010). Vår studie visar indikationer på att icke-statliga bolag följt efter då samtliga tillämpat riktlinjerna sedan 2008. Detta är inte konstigt och tidigare forskning av Amran (2010) visar också på att utformningen av, och innehållet i, hållbarhetsredovisningar förändras när nya regleringar uppkommer. Enligt en studie från KPMG (2013) är GRI dessutom det mest använda ramverket och Sverige är ett av de länder där GRI tillämpas i högst utsträckning. Här har troligtvis FAR, som lokal professionell organisation, en betydande roll genom att ha lokaliserat och förankrat detta med åren då de efterfrågat och premierat hållbarhetsredovisningar som upprättats enligt GRI:s riktlinjer vilket stöds av Czarniawska & Sevón (2005) och Brunsson & Jacobsson (2000).

5.10. Professionella organisationer som trendsättare

Att GRI tillämpas av så många svenska hållbarhetsredovisningar kan dessutom bero på att FAR aktivt deltar i internationellt utvecklingsarbete (FAR, 2017c) och att de styr praxis mot att hållbarhetsredovisningar ska upprättas enligt något ramverk, företrädesvis GRI. FAR agerar som en plattform med guider mot att upprätta en bra hållbarhetsredovisning och i vår studie visar resultatet att FAR:s motiveringar får betydelse i praktiken inom många områden. Således är FAR en viktig spelare gällande hållbarhetsredovisning i Sverige, då de lokaliserar och förankrar globala förändringar inom området för hållbarhetsredovisningar i svensk kontext. I vår studie kan vi också se starka uppåtgående trender och att mycket händer och utvecklas inom området för hållbarhetsredovisning. Att FAR har en viktig roll så att utvecklingen går i önskvärd riktning bestyrks även av forskning från Greenwood, Suddaby & Hining (2002) som menar att professionella organisationer, såsom FAR, legitimerar förändring.

I innehållsanalys 2 har vi studerat en utveckling som till viss del anses ha skett tack vare FAR:s publicerade motiveringar. Utvecklingen går mot att upprättandet av hållbarhetsredovisningar standardiserats, vilket FAR men även GRI bidragit till. Det går att urskilja hur motiveringarna från FAR har tagit sig i uttryck i hållbarhetsredovisningar över tid och hur vissa saker som premierats i äldre motiveringar med tiden har blivit mer eller mindre självklara. De har med

andra ord blivit professionaliserade, institutionaliserade, vilket bland annat skett med hjälp av FAR och GRI. Detta går att urskilja då hållbarhetsredovisningarna är upprättade i enlighet med GRI, går i linje med FAR:s tidigare motiveringar samt är externt bestyrkta. I FAR:s motiveringar för priset av "Bästa redovisning av hållbarhet" är intressenter ett återkommande ämne. Hållbarhetsredovisningar premieras ofta för att de inkluderar det som varit väsentligt för, och efterfrågat av, intressenter. Denna utveckling går att hänföra till teorin från Greenwood, Suddaby & Hining (2002) som menar att professionella organisationer bidrar till att legitimera förändring. Det är precis det GRI och FAR gjort genom att ge ut ramverk, rekommendationer och praxis för hur hållbarhetsredovisningar bör upprättas, och som de sedan följer vid själva upprättandet av redovisningen.

5.11. Hållbarhetsredovisningar som trendsättare

Inom ramen för denna studie har vi sett en tydlig utveckling inom de flesta områden och trender går ofta att urskilja. Detta kan till stor del förklaras av de professionella organisationernas bidrag, där bland annat FAR kan anses utfärda praxis och sätta lokala trender för utformningen av framtida hållbarhetsredovisningar i svensk kontext. Men det kan också bero på att hållbarhetsredovisningar inspireras av varandra för att se hur de ser ut. Detta resonemang stöds bland annat i rapporten upprättad av Borglund, Frostenson & Windell (2010) gällande det statliga kravet som infördes 2008. Även fast kravet på att upprätta hållbarhetsredovisningar enligt GRI:s riktlinjer endast gällde statliga bolag så verkar det som att även icke-statliga bolag följt efter. Lagkravet drev med andra ord på utvecklingen och flera hållbarhetsredovisningar anpassade sig därefter vilket går i linje med det Amran (2016) kom fram till i sin forskning. Kanske för att företag misstänkte att samma krav någon gång i framtiden skulle komma att gälla för fler än bara statliga bolag.

6. Slutsatser

Genom att FAR årligen delar ut priset "Bästa redovisning av hållbarhet" önskar de att hållbarhetsredovisningar utvecklas på ett eftersträvansvärt sätt. Som författarna inledningsvis diskuterade i denna studie är användbarheten en viktig parameter för att redovisningen ska vara väsentlig och till nytta för intressenterna. Det är då viktigt att bland annat "cherry picking" motverkas så att hållbarhetsredovisningar inte upprättas i marknadsföringssyfte. Därmed är det intressant att se huruvida utvecklingen av hållbarhetsredovisningar går i den riktning FAR eftersträvar och om det föreligger hinder, exempelvis motsägelsefulla fenomen, som kan motarbeta FAR:s önskade utveckling.

Det övergripande syftet med denna uppsats var således att undersöka utvecklingen av trender inom hållbarhetsredovisning i Sverige över tid samt vilken inverkan lokala professionella organisationer har. Detta har gjorts genom att studera utvecklingen av FAR:s motiveringar för priset avseende "Bästa redovisning av hållbarhet" samt utvalda svenska hållbarhetsredovisningar som vunnit detta pris. För att uppfylla syftet har samtliga frågeställningar besvarats vilket förtydligas nedan.

Hur har FAR:s motiveringar för hållbarhetsredovisningar förändrats mellan 2005-2015?

FAR:s motiveringar för hållbarhetsredovisningar har genomgått en markant utveckling mellan 2005 och 2015. Nya motiveringar har tillkommit med åren samtidigt som få har plockats bort vilket gör att motiveringarna idag är längre. Trenden är således att fler saker bör innefattas i en hållbarhetsredovisning idag och motiveringarna till de premierade hållbarhetsredovisningarna inkluderar fler aspekter. Utvecklingen av FAR:s motiveringar har gått mot att transparens, väsentlighet, användarvänlighet, styrelsens ansvar samt externt bestyrkande premierats allt mer. Dessa begrepp kan uppfattas som något abstrakta vilket kan vara orsaken till att rapporterna blivit längre. Det finns även en trend mot att fler integrerade rapporter upprättas, vilket FAR uppmuntrar till. De integrerade rapporterna blir av naturliga skäl långa, samtidigt som FAR efterfrågar kortare och mer koncisa rapporter vilket blir paradoxalt. Slutsatsen blir således att FAR:s arbete kan bli kontraproduktivt när motiveringar blir längre samt om de efterfrågar och premierar olika saker.

Hur har trender avseende innehåll, omfattning och fokus utvecklats i prisvinnande hållbarhetsredovisningar över tid?

I hållbarhetsredovisningarna har en stor utveckling gått att utläsa. Det finns flertalet aspekter gällande innehåll som har utvecklats men som nödvändigtvis inte varit uttalat i FAR:s motiveringar. Innehållet har istället utvecklats i hållbarhetsredovisningar för att uppnå FAR:s allt mer abstrakta motiveringar. Det har förändrats mot att finansiell och icke-finansiell information presenteras tillsammans och rapporterna inkluderar därmed fler saker. För att mindre företag ska kunna uppnå de motiveringar som FAR satt upp är det således rimligt att anta att de behöver kolla på innehållet i premierade hållbarhetsredovisningar för att se hur de tolkat tidigare motiveringar och arbetat för att uppfylla dem.

Det är av vikt att hållbarhetsredovisningarna är tydliga för att de ska vara användbara och i vår studie syns en svag uppåtgående trend avseende tydlighet. Integrerade rapporter förtydligar rapporter då finansiell och icke-finansiell information kombineras och ger en bättre överblick. Men längden gör rapporten mindre tydligt, vilket utmynnar i slutsatsen att den viktiga parametern tydlighet når en knapp förbättring.

En generell trend är även att legitimitet ökar i betydelse i FAR:s motiveringar. Detta tar sig uttryck då det är viktigt att styrelsen är avsändare av hållbarhetsredovisningen och att den är

bestyrkt av en oberoende extern part. Trenden i hållbarhetsredovisningar har en liknande utveckling men den är något haltande och ligger inte på den nivå som FAR förespråkar. Samtidigt ökar fokuset på detta och gällande innehåll finns en trend som gör innehållet mer granskningsvänligt. Ett tydligt exempel på detta är att mål och måluppfyllelse har förtydligats och kvantifierats i hållbarhetsredovisningarna vilket skapar större möjlighet att granska innehållet. Således går innehållet och fokuset mot att legitimera hållbarhetsredovisningar i högre utsträckning.

Fokuset har också skiftat i hållbarhetsredovisningar gällande fördelning av dess innehåll. Hållbarhetsredovisningarna har blivit mer kompletta på så sätt att ekonomiska, miljömässiga och sociala aspekter blir mer likställda med åren och tillhandahålls i samma redovisning.

Vad kan anledningarna vara till utvecklingen och vilken inverkan har FAR?

De främsta anledningarna till att hållbarhetsredovisningar utvecklas är intressenter, nya regleringar och professionella organisationers stöd. Intressenter påverkar på så sätt att de blivit mer medvetna gällande hållbar utveckling och därför involverats mer i företags hållbarhetsarbete. Lagkravet som infördes och som gjorde det obligatoriskt för statliga bolag att hållbarhetsredovisa höjde standarden på hållbarhetsredovisningar vilket bidrog med inspiration för andra företags hållbarhetsredovisningar. Även professionella organisationer vägleder och bidrar till att hållbarhetsredovisningar utvecklas genom professionalisering, institutionalisering. Detta syns bland annat genom vissa aspekter i hållbarhetsredovisningarna förändras i takt med att nya riktlinjer utvecklas. Även FAR har betydelse och påverkar som lokal professionell organisation. Genom att årligen premiera hållbarhetsredovisningar med hjälp av att dela ut priset för "Bästa redovisning av hållbarhet" skapas lokalt anpassade trender som påverkar hur hållbarhetsredovisningar utformas i svensk kontext.

6.1. Studiens bidrag

Vår studie bidrar med en ny ingångsvinkel inom forskningsfältet där FAR:s inverkan som lokal professionell organisation kan problematiseras. Den visar även hur FAR lokalt har utvecklat sina motiveringar bakom priserna som delats ut, inspirerade av globala professionella organisationers riktlinjer. Det medför ett empiriskt bidrag till den tidigare forskning kring professionella organisationers roll i lokalisering och professionalisering av globala standarder och ramverk. FAR har således en stor, och i många fall positiv, påverkan på svenska premierade hållbarhetsredovisningar som inte får försummas och vad de kommunicerar är således viktigt. Därför är det viktigt att deras motiveringar inte blir paradoxala i praktiken när rekommendationerna ska användas som vägledning vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar. Vi kan också se en risk i de allt mer abstrakta motiveringarna då det blir svårt för företag att tolka innebörden och tillämpa rekommendationer i praktiken, vilket därmed också påverkar innehållet. En följd av detta kan vara att FAR:s arbete inte leder till att hållbarhetsredovisningarna förbättras och utvecklas i den riktning som är eftersträvanvärt i Sverige. Studien visar däremot att svenska hållbarhetsredovisningar utvecklats och följer vissa trender. Resultatet av denna studie kan därmed vara till nytta för mindre företag, med begränsad kunskap och erfarenhet, så att de kan ta del av hur premierade redovisningar utvecklats de senaste åren. Då FAR har en viss inverkan i utvecklingen av svenska hållbarhetsredovisningar kan det hjälpa dem att identifiera vad som är viktigt att innefatta i en hållbarhetsredovisning så att den blir användbar och väsentlig.

6.2. Framtida forskning

Med grund i den utveckling vi studerat och de trender som går att utläsa ser framtiden för hållbarhetsredovisning ljus ut. Men det skulle i framtida forskning vara intressant att genomföra en kvalitativ studie där representanter från professionella organisation och företag intervjuas, som under flera år upprättat hållbarhetsredovisningar enligt rekommendationer från professionella organisationer. Det skulle möjliggöra att se hur professionella organisationer respektive företag vill och har möjlighet att utveckla hållbarhetsredovisningen. På så sätt skulle det kunna utläsas om det föreligger en skillnad mellan teori och praktik. Med andra ord skulle det vara intressant att undersöka om de tolkar begrepp och motiveringar på olika sätt som således kan ha en inverkan på hållbarhetsredovisningens utveckling.

Under arbetets gång har även författarna kommit fram till att det skulle vara intressant att i framtiden undersöka och studera ett större urval av hållbarhetsredovisningar. Både premierade och icke-premierade redovisningar som upprättas av företag av olika storlek skulle då kunna inkluderas. Detta skulle kunna genomföras som en utvidgning av denna studie för att nå ett mer generaliserbart resultat, där utvecklingen inte bara representeras av premierade hållbarhetsredovisningar.

7. Referenser

Adams, S., & Simnett, R. (2011). Integrated Reporting: An opportunity for Australia's not-for-profit sector. *Australian Accounting Review*, 21(3), 292-301.

Ahrne, G., Ahrne, G. & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. (2., [utök. och aktualiserade] uppl.) Stockholm: Liber.

Amran, A., & Keat Ooi, S. (2014). Sustainability reporting: meeting stakeholder demands. *Strategic Direction*, 30(7), 38-41.

Arvidsson, S. (2010). Communication of corporate social responsibility: A study of the views of management teams in large companies. *Journal of Business Ethics*, 96(3), 339-354.

Bengtsson, V. (2006, november). *Ljuspunkter i mörkret: SAS, SCA och Scania bäst på hållbarhetsredovisning*. Aktuell Hållbarhet. Hämtad 2017-04-21 från <http://www.aktuellhallbarhet.se/ljuspunkter-i-morkret-sas-sca-och-scania-bast-pa-hallbarhetsredovisning/>

Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036-1071.

Borglund, T., Frostenson, M., & Windell, K. (2010). *Effekterna av hållbarhetsredovisning: En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag* (N2010.30). Stockholm: Näringsdepartementet.

Brown, H. S., De Jong, M., & Lessidrenska, T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative: a case of institutional entrepreneurship. *Environmental Politics*, 18(2), 182-200.

Brunsson, N. & Jacobsson, B., 2000. Oxford: Oxford University press.

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (Uppl. 2) Stockholm: Liber.

Czarniawska, B. & Sevón, G., 2005. *Global Ideas. How Ideas, Objects and Practices Travel in the Global Economy*, Copenhagen business school press.

Damberg, M., & Johansson, M. (2016, 18 maj). Nu ställer vi krav på hållbarhet för företag. *Svenska Dagbladet Näringsliv*. Hämtad 2017-04-11, från <https://www.svd.se/nu-staller-vi-krav-pa-hallbarhet-for-foretag>

Danielsson, C. (2012, januari). *Noteringar: Alltransport och Holmen får hållbarhetspris*. Balans, nummer 1 2012. Tillgänglig: http://www.faronline.se/Dokument/Balans/2012/BALANS_NR_01_2012/BALANS_2012_N_01_A0003/

de Villiers, C., Rinaldi, L., & Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1042-1067.

Dierkes, M., & Antal, A. B. (1986). Whither corporate social reporting: Is it time to legislate?. *California Management Review*, 28(3), 106-121.

Direktiv. 2014/95/EU. *Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.* Tillgänglig: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>

Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated Reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), 166-185.

Eliasson, A. (2013). *Kvantitativ metod från början*. (3., uppdaterade uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Fagerström, A., & Hartwig, F. (2016). Från hållbarhetsrapportering och bestyrkande till hållbarhetsredovisning och revision. *Balans. Fördjupning nummer 2/2016*. s. 3-6. Tillgänglig: <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2016/02/Fran-hallbarhetsredovisning-och-bestyrkande-till-hallbarhetsredovisning-och-revision1.pdf>

FAR. (2008). *Hög kvalitet när pris för Sveriges bästa hållbarhetsredovisning delas ut*, Stockholm: FAR. <http://news.cision.com/se/far/r/offentlig-sektor-dalig-pa-hallbarhetsredovisning,c462651>

FAR. (2011). *Holmen och Alltransport bäst på hållbarhetsredovisning*. Hämtad 2017-04-20 från <http://news.cision.com/se/far/r/holmen-och-alltransport-bast-pa-hallbarhetsredovisning,c9196553>

FAR. (2012). *SCA vinner pris för bästa hållbarhetsredovisning 2011*. Hämtad 2017-04-20 från <http://feed.ne.cision.com/client/waymaker1/release/partner/releasedetail.aspx?releaseid=725422&wpylang=svhttp://news.cision.com/se/far/r/atlas-copco-prisas-for-basta-hallbarhetsredovisning,c9507667>

FAR. (2014). *LKAB prisas för bästa hållbarhetsredovisning*. Hämtad 2017-04-20 från <http://news.cision.com/se/far/r/lkab-prisas-for-basta-hallbarhetsredovisning,c9595593>

FAR. (2015). *Bästa Hållbarhetsredovisning 2014*, Stockholm: FAR.

FAR. (2017a). *Bästa redovisning av hållbarhet*. Hämtad 2017-04-12, från <https://www.far.se/opinion/event/basta-redovisning-av-hallbarhet/>

FAR. (2017b). *Det här är FAR*. Hämtad 2017-04-12, från <https://www.far.se/om-far/det-har-ar-far/>

FAR. (2017c). *Vision och uppdrag*. Hämtad 2017-04-12, från <https://www.far.se/om-far/vision-och-uppdrag/>

FAR. (2017d). *Specialistgruppen för hållbar utveckling*. Hämtad 2017-04-18 <https://www.far.se/om-far/specialistgrupper2/specialistgruppen-for-hallbar-utveckling/>

FAR. (2017e). *Hållbart FAR*. Hämtad 2017-04-18, från <https://www.far.se/om-far/hallbart-far/>

Fejes, A. & Thornberg, R. (red.) (2015). *Handbok i kvalitativ analys*. (2., utök. uppl.) Stockholm: Liber.

Frias-Aceituno, J. V., Rodríguez-Ariza, L., & Garcia-Sánchez, I. M. (2014). Explanatory factors of integrated sustainability and financial reporting. *Business strategy and the environment*, 23(1), 56-72.

Förenta nationerna, FN. (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*. Hämtad 2017-04-12, från <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>

Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C.R. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *The Academy of Management Journal*, Vol 45, No 1 pp 58-80.

GRI. (2006). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.

GRI. (2013). *G4- Sustainability Reporting Guidelines*. Amsterdam: GRI.

GRI. (2017a). *About Sustainability Reporting*. Hämtad 2017-03-30, från <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>

GRI. (2017b). *GRI's History*. Hämtad 2017-03-30, från <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx>

GRI. (2017c). *About GRI*. Hämtad 2017-04-25 från <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx>

Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21.

Herzig, C., & Schaltegger, S. (2006). Corporate sustainability reporting. An overview. *Sustainability accounting and reporting*, 301-324.

Holmen. (2011a). *Holmen och hållbarhetsarbetet*. Hämtad från Holmens webbplats: www.holmen.com

Holmen. (2011b). *Pris till Holmen för hållbarhetsredovisning*. Hämtad 2017-04-21 från <https://www.holmen.com/sv/press/nyhetsarkiv/nyheter/pris-till-holmen-for-hallbarhetsredovisning/>

Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: a historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of Business Ethics*, 120(1), 1-11.

Kolk, A. (2003). Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250. *Business strategy and the environment*, 12(5), 279-291.

Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*, 3(1), 51-64.

Kolk, A. (2008). Sustainability, accountability and corporate governance: exploring multinationals' reporting practices. *Business Strategy and the Environment*, 17(1), 1-15.

Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*, 45(4), 367-374.

Kolk, A., & Van Tulder, R. (2010). International business, corporate social responsibility and sustainable development. *International Business Review*, 19(2), 119-125.

KPMG. (2013). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*. Nederländerna: KPMG.

KPMG. (2016). *Krav på hållbarhetsrapportering från och med 2017*. Hämtad 2017-03-18, från <https://home.kpmg.com/se/sv/home/nyheter-rapporter/2016/03/krav-pa-hallbarhetsrapportering-fran-1-juli.html>

Laplume, A. O., Sonpar, K., & Litz, R. A. (2008). Stakeholder theory: Reviewing a theory that moves us. *Journal of management*, 34(6), 1152-1189. <http://www.jnytt.se/article/trelleborg-ab-vattenfall-green-cargo-och-sas-prisbelonta/>

Lennartsson, R. (2016a, juni). Var äger den verkliga revolutionen rum? *Balans. Special#2 Inspiration och goda exempel, juni, s.3*. Tillgänglig: <https://www.far.se/contentassets/1dd1e2c7c54348649175e9c09c3f5cce/balans-special---hallbarhet.pdf>

Lennartsson, R. (2016b, juni). Bästa redovisningen av hållbarhet. *Balans. Special#2 Inspiration och goda exempel, juni, s.40-41*. Tillgänglig: <https://www.far.se/contentassets/1dd1e2c7c54348649175e9c09c3f5cce/balans-special---hallbarhet.pdf>

LKAB. (2014). *Integrerad rapport- Års- och hållbarhetsredovisning 2013*. Hämtad från LKAB:s webbplats: <https://www.lkab.com/sv/Investerare/finansiala-rapporter/arsredovisning/>

Marténg, C. (2016, maj). SKF får pris för Bästa redovisning av hållbarhet. *Balans*. Hämtad 2017-04-20 från <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/skf-far-pris-basta-redovisning-av-hallbarhet/>

Norén, G., Bendrot, I., Laurent, B., Nyberg, C., Strömdahl, I. & Thorsén-Lind, M-L. (2006). *Företagens roll i samhället*. Stockholm: Svenskt Näringsliv. <http://miljo-utveckling.se/vattenfall-bast-pa-hallbarhetsredovisning/>

Nyström, A. (2009, december). SCA prisas för nytänkande. *Kvalitetsmagasinet*. Hämtad 2017-04-21 från <http://kvalitetsmagasinet.se/sca-prisas-for-nytankande/>

Näringsdepartementet. (2007). *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande* (N7042). Stockholm: Näringsdepartementet.

Owen, D. L., Swift, T., & Hunt, K. (2001, September). Questioning the role of stakeholder engagement in social and ethical accounting, auditing and reporting. In *Accounting forum* (Vol. 25, No. 3, pp. 264-282). Blackwell Publishers Ltd.

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

Prop. 2015/16:193. *Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy*. Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/49aea4/contentassets/951e5cdee12e439c87828e06c7f268a6/foretag-ens-rapportering-om-hallbarhet-och-mangfaldspolicy>

Roca, L. C., & Searcy, C. (2012). An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 20(1), 103-118.

Sandvik. (2008). *Sandvik årsredovisning 2007*. Hämtad från Sandviks webbplats: www.sandvik.com

SAS. (2006). *SAS koncernen Årsredovisning och Hållbarhetsredovisning 2005*. Hämtad från SAS webbplats: www.sasgroup.net

SCA. (2006). *SCA Miljö och socialt ansvar 2005 - Respekt, högklassighet och ansvar*. Hämtad från SCA:s webbplats: <http://www.sca.com/sv/Investerare/Rapporter/Miljo--och-socialt-ansvar/>

SCA. (2010a). *SCA Hållbarhetsredovisning 2009*. Hämtad från SCA:s webbplats: <http://www.sca.com/sv/Investerare/Rapporter/Miljo--och-socialt-ansvar/>

SCA. (2010b). *SCA vinner prestigefyllt pris för bästa hållbarhetsredovisning*. Stockholm: Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA

SCA. (2012). *SCA Hållbarhetsredovisning 2011*. Hämtad från SCA:s webbplats: <http://www.sca.com/sv/Investerare/Rapporter/Miljo--och-socialt-ansvar/>

Scania. (2006). *Årsredovisning 2005*. Hämtad från Scanias webbplats: <https://www.scania.com>

Scheffer, F. (2011). *Att skriva och utvärdera frågor till en statistisk undersökning* [PowerPoint-presentation]. Hämtad 25 maj, 2017.

Seuring, S., & Müller, M. (2008). From a literature review to a conceptual framework for sustainable supply chain management. *Journal of Cleaner Production*, 16(15), 1699-1710.

SFS 2016:947. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet L1

SKF. (2016). *Årsredovisning - SKF-koncernen 2015*. Hämtad från SKF:s webbplats: <http://www.skf.com/se/investors/rapporter/arsredovisning-skf-koncernen-2015https://corporate.vattenfall.se/press-och-media/pressmeddelanden/importpressreleaser/vattenfalls-hallbarhetsrapportering-bast-i-sverige/>

Vigneau, L., Humphreys, M. & Moon, J. (2014). How do firms comply with international sustainability standards? Process and Consequences of adopting the global reporting initiative. *Science + Business Media Dordrecht 2014*

Vormedal, I., & Ruud, A. (2009). Sustainability reporting in Norway—an assessment of performance in the context of legal demands and socio-political drivers. *Business Strategy and the Environment*, 18(4), 207-222.

Wensen van, K. Broer, W. Klein, J & Knopf, J. (2011). *The State of Play in Sustainability Reporting in the European Union*. Berlin: Adelphi.

WMO. (2017). *WMO Statement on the State of the Global Climate in 2016*. Switzerland: World Meteorological Organization, No.1189.

Bilaga

Bilaga 1- FAR:s bedömningskriterier

Nedan följer FAR:s bedömningskriterier som urvalet av analyskategorierna i innehållsanalys 2- *premierade hållbarhetsredovisningar* baserades på.

2014 års uppställda kriterier:

1. Hållbarhetsredovisningen ska vara externt granskad av en kvalificerad revisor
2. Styrelsens ansvar
3. Väsentlighet och involvering av intressenter
4. Vad är hållbar utveckling för företaget?
5. Vilka hållbarhetsfrågor arbetar man med?
6. Hur arbetar man med hållbarhetsfrågorna och vad blev resultatet?
7. Balans, transparens och användarvänlighet
8. Tillämpning av riktlinjer och redovisningsprinciper
9. Intern kvalitetssäkring
10. Integration, innovation och affärsutveckling (FAR, 2015).

2015 års uppställda kriterier:

1. Styrelsens ansvar
2. Väsentlighet och involvering av intressenter
3. Mål och strategier
4. Risker och möjligheter
5. Balans, transparens och användarvänlighet
6. Tillämpning av riktlinjer och redovisningsprinciper
7. Värdeskapande, integrering och innovation
8. Värdekedjan
9. Anpassning till EU-direktivet m hållbarhetsrapportering (Marténg, 2016, maj).