



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

En komplex redovisning

En kvalitativ innehållsanalys om effekterna av EU-direktivet 2014/95/EU på hållbarhetsrapportering

Kandidatuppsats i företagsekonomi

Externredovisning

Vårterminen 2018

Examinator: Jan Marton

Handledare: Kristina Jonäll

Författare: Amanda Johansen & Helena Kerekes

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Kandidatuppsats, Externredovisning VT18

Författare: Amanda Johansen och Helena Kerekes

Handledare: Kristina Jonäll

Examensarbetets titel: En komplex redovisning; en kvalitativ innehållsanalys om effekterna av EU-direktivet 2014/95/EU på hållbarhetsrapportering.

Bakgrund och problem: Samhället ställer krav på att företag ska ansvara för sina verksamheters konsekvenser och hållbarhetsrapporter upprättas för att tillgodose intressenters behov av företags icke-finansiella information. Hösten 2014 publicerade Europeiska unionen direktivet 2014/95/EU avseende hållbarhetsrapportering som trädde i kraft räkenskapsåret 2017. Direktivet omfattar stora och medelstora företag med obligatoriskt krav på att årligen upprätta en offentlig hållbarhetsrapport i samband med årsbokslut. Ett av EU- direktivets primära mål är att öka jämförbarheten mellan hållbarhetsrapporter. Samhället och intressenter vill ha kännedom om företags hållbarhetsaspekter i rapporterna för att avgöra om de vill vara en del av organisationen och därför krävs jämförbarhet för beslutsunderlag.

Syfte: Uppsatsens syfte var att utvärdera vilka effekter implementering av EU-direktiv 2014/95/EU medförde på hållbarhetsrapporter räkenskapsåret 2017. För att bedöma medförande förändringar av lagkravet utfördes jämförelser mellan sex företag inom byggbranschens årsredovisningar avseende räkenskapsåren 2016-2017.

Metod: Uppsatsens tillvägagångssätt är uppdelad i två moment, först en semistrukturerad intervju för att få perspektiv från hur en revisionsbyrå har arbetat med frågor och upprättande av de lagtvingade hållbarhetsrapporterna. För att kunna urskilja jämförelsemönster utfördes en kvalitativ innehållsanalys.

Resultat och Slutsats: I 2017 års hållbarhetsrapportering visade samtliga studerade företag på förbättringar, således var det en positiv förändring efter att lagkravet trätt i kraft. Den positiva förändringen innebar ökad jämförbarhet mellan hållbarhetsrapporterna. Uppsatsens innehållsanalys visade på skillnader mellan företagsstorlek och att de större företagen överlag hade en mer omfattande hållbarhetsrapportering. Dessutom redogjorde de mindre företagen för färre resultatindikatorer, risker och åtgärder kring dessa risker. Slutsatsen är att EU-direktivet 2014/95/EU haft en positiv påverkan på uppsatsens samtliga undersökta hållbarhetsrapporter.

Nyckelord: *EU-direktiv 2014/95/EU, hållbar utveckling, hållbarhetsrapport, jämförbarhet, hållbarhetsriktlinjer.*

Executive summary

Thesis in business economics, School of Business, Economics and Law at the University of Gothenburg. Bachelor thesis, External accounting ST18

Authors: Amanda Johansen and Helena Kerekes

Advisor: Kristina Jonäll

Title: A complex accounting - qualitative content analysis regarding the effects of the directive 2014/95/EU on sustainability reporting

Background and issue: Society impose demands on companies to be responsible for the consequences brought by their activities as well as to establish sustainability reports in order to meet stakeholders' need about companies' non-financial information. In fall 2014, the Directive 2014/95/EU of the European Parliament regarding sustainability reports was published and then entered into force in fiscal year 2017. The Directive includes large and medium-sized companies that have mandatory requirements on establishing public sustainability reports in conjunction with their annual fiscal statement each year. One of the primary objectives set by the EU Directive is to increase the comparability among companies sustainability reports. The society and stakeholders want to have knowledge about the companies' sustainability aspects in their reports in order to decide whether or not they want to be a part of an organization, and to make that decision it requires comparison between the companies.

Purpose: The purpose with this thesis was to evaluate what impacts the implementation of Directive 2014/95/EU brought to the sustainability reports in fiscal year 2017. To reach the changes that the statutory requirement entailed, comparisons were made between the annual reports of six companies in the construction industry regarding fiscal years 2016-2017.

Methodology: The method has been divided into two segments, starting with a semi-structured interview to obtain perspective of how a firm of accountants has worked with questions and establishment of the statutory sustainability reports. The interview is a part of the frame of reference. To be able to distinguish comparative patterns, a qualitative content analysis was carried out.

Results and Conclusions: In the sustainability report of 2017, all companies that was studied showed improvements, thus there was a positive change after the statutory requirement was entered into force. The positive change resulted in increased comparability between the sustainability reports. The content analysis of the thesis proved differences between size of companies and that larger companies in general conducted a more comprehensive sustainability reporting. Furthermore, the smaller companies accounted for less performance indicators, risks, and measures about these risks. The conclusion is that the Directive 2014/95/EU has had a positive impact on all the sustainability reports evaluated in this thesis.

Key words: *Directive 2014/95/EU, sustainable development, sustainability report, comparability, guidelines for sustainability.*

Tack till

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Kristina Jonäll för värdefull handledning och stöd under uppsatsens gång. Tack för essentiell hjälp under kodningsprocessen. Vidare tackas Erik Sellergren på Öhrlings Pricewaterhousecoopers som har delat med sig av sin kompetens inom ämnesområdet som bidragit till en ökad förförståelse. Slutligen vill vi tacka våra opponenter som bidragit med värdefulla synpunkter och infallsvinklar till uppsatsen.

Göteborg maj 2018

Amanda Johansen

Helena Kerekes

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund - Hållbar utveckling	1
1.2 Problemdiskussion - EU och hållbarhetsrapportering.....	2
1.3 Syfte och frågeställningar	3
1.4 Disposition av studien	3
2 Teoretiskt perspektiv	4
2.1 Regelverk	4
2.1.1 EU-direktiv 2014/95/EU	4
2.1.2 Hållbarhetsrapportering enligt årsredovisningslagen.....	4
2.2 Tidigare forskning.....	5
2.2.1 Definition av hållbar utveckling	5
2.2.2 Hållbarhetsrapporteringens utveckling	6
2.2.3 Principer inom hållbarhetsrapportering.....	7
2.2.4 Vad karaktäriserar ordet jämförbarhet?	8
2.3 Redovisningsteori	9
2.3.1 Intressentteori.....	9
2.3.2 Institutionell teori	10
2.4 Kompletterande intervju	12
2.4.1 Hållbar utveckling - årsredovisningslagens potentiella effekt på hållbarhetsrapportering.....	12
2.4.2 Hållbarhetsriktlinjer.....	13
2.4.3 Jämförbarhet inom hållbarhetsrapportering	14
2.4.4 Reflektioner kring lagkravets effekt.....	14
3 Metod	16
3.1 Urval.....	16
3.2 Innehållsanalys	16
3.3 Datainsamling.....	17
3.3.1 Intervju.....	17
3.3.2 Kodning av data.....	18
3.4 Analysprocess	21
3.5 Metodkritik.....	22
4 Empiri	23
4.1 Företagspresentation.....	23
4.2. Företagsresultat avseende 2016	25
4.2.1 Policyer, risker, åtgärd kring risker och resultatindikatorer	26
4.3 Företagsresultat avseende 2017	27
4.3.1 Policyer, risker, åtgärd kring risker och resultatindikatorer	28
5 Analys	31
5.1 Väsentliga frågor kring företagens hållbarhetsrapportering	31
5.2 Företagsresultat år 2016 - innan lagkravet trätt i kraft.....	32
5.3 Företagsresultat och effekter år 2017 - efter lagkravet trätt i kraft.....	33
5.4 Lagkravets effekt på jämförbarhet mellan företagen	35
6 Slutsats	37
6.1 Slutsats	37
6.2 Slutsatsdiskussion.....	38
6.3 Förslag till vidare forskning	38
Källförteckning	39

Bilaga 1: Intervjuguide.....	1
Bilaga 2: Intervjufrågor	1
Bilaga 3: Kodningsinstruktioner	1
Bilaga 4: John Svenssons Byggfirma AB	1
Bilaga 5: Tuve Bygg AB.....	1
Bilaga 6: Sh bygg, sten och anläggning AB	1
Bilaga 7: NCC AB	1
Bilaga 8: Peab AB	1
Bilaga 9: Skanska AB.....	1

1 Inledning

Introduktionskapitlet förklarar bakgrunden till valet av uppsatsens ämne och ger en förståelse för samhällsrelationen till hållbar utveckling och varför ämnet är aktuellt.

1.1 Bakgrund – Hållbar utveckling

I dagens moderna samhälle har medvetenheten om hållbar utveckling ökat, det vill säga miljömässiga-, ekonomiska- och sociala faktorer som påverkar samhällsutvecklingen (Civilutskottet, 2016). Hållbar utveckling är ett vedertaget begrepp som redan 1974 skrevs i den svenska lagstiftningen SFS 1974:152. Begreppets internationella genombrott uppkom när Förenta Nationerna (FN) år 1987 publicerade grundsynen i Brundtlandrapporten, *Our common future*:

En hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov.

(Förenta Nationerna, 2012).

Det globala behovet av hållbar utveckling uppmärksammades i Brundtlandrapporten (FN, 2012) och sedan dess har en snabb anpassning till en hållbar utveckling skett på nationell och internationell nivå (Arvidsson, 2017). Detta har lett till att det ofta diskuteras om verksamheters negativa miljöpåverkan där företag anses ansvariga för konsekvenserna (Lozano, Numert & Ceulemans, 2016). Av den orsaken ställer samhället och intressenter krav på att företag ansvarar för de konsekvenser verksamheten utgör (Beurden & Gössling, 2008). Påföljden är att en del företag frivilligt redovisar sitt hållbarhetsarbete (Arvidsson, 2017; Lozano et al., 2016). Investeringar, anställda och kunder är viktiga intressenter som ställer krav på hållbar utveckling inom verksamheter (Bartels & King 2015). Vid företagsfördringar beaktas dessutom fler aspekter än de ekonomiska (Leszczynska, 2012; Searcy & Buslovich, 2014). Således upprättas en hållbarhetsrapport för syfte att tillgodose intressenter med behov och intresse av företags icke-finansiella information (McCuaig, 2006). Yttringen blir att företag skapar konkurrensfördelar och får möjlighet att utföra positiva förbättringar om de aktivt arbetar med hållbar utveckling; ser samhällets medvetenhet som incitament och erhåller hög transparens genom öppen kommunikation kring hållbarhetsarbetet (Bartels & King 2015). Om omgivningens krav inte tillgodoses eller om företagen inte presterar på konkurrenters nivå, riskerar företags legitimitet att skadas (Deegan & Unerman, 2011; Dowling & Pfeffer, 1975). I begreppet hållbar utveckling integreras social-, ekonomisk- och miljömässig hållbarhet (GRI, 2016; FAR b, u.å.). Vid upprättande av en hållbarhetsrapport ska företag fokusera på företagsintressenter och verksamhetens mest relevanta områden (Searcy & Buslovich, 2014). Sveriges hållbarhetsrapportering är internationellt i framkant och det har skett en positiv utveckling det senaste decenniet i hur svenska företag väljer att rapportera om hållbarhet (Bartels & King, 2015). Det är internationellt erkänt att hållbarhetsrapporterna tillhandahåller bra information (Arvidsson, 2017; Borglund, Frostensson & Windell, 2010).

Hösten 2014 publicerade Europeiska unionen (EU) ett nytt direktiv avseende hållbarhetsrapportering. 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, innebär riktlinjer för extern hållbarhetsrapportering. Direktivet omfattar stora och medelstora företag med obligatoriskt krav på att årligen upprätta en offentlig hållbarhetsrapport i samband med årsbokslutet. EU-direktivet är ett minimumkrav som ska uppfyllas och ett detaljerat tillvägagångssätt utformas av medlemsstaterna. Civilutskottet (2016) bestämde i enlighet med Årsredovisningslagen (ÅRL) ett lagstadgat krav om extern hållbarhetsrapportering. Från början berörde direktivet 100 företag i Sverige men lagkravet utgör att 1600 företag berörs. Att 1500 företag utöver berördes av lagkravet berodde på att Sverige ville underlätta jämförelsen av icke-finansiell information mellan företag ytterligare. (ibid)

1.2 Problemdiskussion - EU och hållbarhetsrapportering

Fram till räkenskapsåret 2017 fanns inga regleringar eller minimumkrav inkluderade när företag upprättade hållbarhetsrapporter i Sverige. Därför riktades kritik mot hållbarhetsrapportering om huruvida den icke-finansiella informationen var sanningsenlig och trovärdig (Alestig, 2017). Företagens syfte med hållbarhetsinformationen var ytterligare information till intressenter, dock fanns inga standarder att redovisa enligt (Borglund, Frostensson & Windell, 2010). Under sådana förhållanden anpassas hållbarhetsinformation för att inte skada företagets legitimitet och hållbarhetsrapportens resultat blir därmed osäker och obalanserad (Searcy & Buslovich, 2014). Alestig (2017) redogör för möjligheten att jämföra informationen, då jämförbarheten ses som bristande svaghet i hållbarhetsrapportering. Därtill har reportage avslöjat hur ett börsnoterat företag haft kännedom om extrema sociala hållbarhetsproblem och medvetet ljugit i bolagens hållbarhetsrapporter (TV4, 2014).

När bolag har frihet att utforma sina hållbarhetsrapporter förekommer stor spridning vad gäller fokus, omfattning och struktur som gör det svårt för intressenter att jämföra över tid och mellan företag. Även om den icke-finansiella informationens kvalitet har förbättrats de senaste åren, är det svårt att avgöra om företag möjligtvis har förskönat eller inte redovisat en korrekt bild av sin miljöpåverkan. Dessvärre förekommer irrelevant och bristfällig fakta i hållbarhetsrapporter och därför blir informationens trovärdighet svår att konstatera. (Talbot & Boiral, 2018) Ett av EU-direktivets (2014) primära mål är att öka jämförbarheten mellan företags hållbarhetsrapporter. Samhället och intressenter vill ha kännedom om företags hållbarhetsaspekter i rapporterna för att avgöra om de vill vara en del av organisationen (Talbot & Boiral 2018; Leszczynska, 2012) och därav krävs jämförbarhet för beslutsunderlag (EU-direktivet, 2014). För att definiera jämförbarhet inom finansiell rapportering innebär begreppet att jämförelsen ska vara möjlig i tidsperspektiv och mellan olika företag (Gordon & Gallery, 2012; Ranganathan, 1999). Dessutom anses grundläggande förutsättningar för en global hållbar ekonomi vara tillhandahållandet av icke-finansiell information - informationen

skapar möjlighet till att identifiera verksamheters påverkan via övervakning, hantering och mätning av företagsresultaten (Ranganathan, 1999).

Då hållbarhetsrapportering ständigt anses viktigare och hållbarhetsdirektivet är nytt för räkenskapsåret 2017, är det relevant att studera direktivets effekt på företags hållbarhetsrapporter. En viktig komponent för Sveriges nationella framtidsplaner om att förverkliga målen i Parisavtalet baseras på att bygg- och fastighetssektorn inte ska ha några nettoutsläpp år 2045 (Miljö- och energidepartementet, 2016). I dagsläget utgör bygg- och fastighetssektorn 18 procent av Sveriges totala inhemska utsläpp (Boverket, 2018). Huruvida det nya EU-direktivet har bidragit med ökad jämförbarhet är även av betydelse och leder oss fram till följande syftesformulering.

1.3 Syfte och frågeställningar

Denna uppsats syftar till att utvärdera vilka effekter implementering av EU-direktiv 2014/95/EU medförde på hållbarhetsrapporter räkenskapsåret 2017. För att bedöma medförande förändringar av lagkravet utförs jämförelser mellan sex företags årsredovisningar (år 2016 & 2017). För att kunna belysa effekten är avgränsning gjord till byggbranschen. Med utgångspunkt i syftet besvaras följande mer konkreta frågeställningar:

1. Vilka effekter har det nya EU-direktivet 2014/95/EU haft på hållbarhetsrapportering inom byggbranschen?
2. Hur har jämförbarheten i hållbarhetsrapporterna påverkats?

1.4 Disposition av studien

Uppsatsstudien följer en linjär-analytisk struktur och inledningsvis presenteras bakgrund till ämnet hållbar utveckling. I enlighet med detta beskrivs huvudämnets problembakgrund för att ge läsaren en ingående förståelse för studien. Därpå följer en presentation av uppsatsens syfte och forskningsfrågor. Vidare följer ett teorikapitel som beskriver bakomliggande teorier som utgör uppsatsens vetenskapliga grund och följs av en innebördsförklaring av EU-direktiv 2014/95/EU samt ÅRL. Därefter presenteras en kompletterande intervju som fungerar som ett teoriverktyg i uppsatsen. Uppsatsens tredje kapitel beskriver studiens genomförande och klargör metoder som författarna ämnar använda för att kunna besvara uppsatsens syfte och frågeställningar. Därefter följer uppsatsens kapitel om insamlad data som i huvudsak beskrivs med resultatstabeller med tillhörande löpande text. I analyskapitlet kommer empirin som har tagits fram i innehållsanalysen diskuteras och knyts ihop med all teoretisk bakgrund. I sjunde kapitlet slutsats, framförs uppsatsens resultat och vad studien konstaterar utifrån syftet, vidare förs en slutsatsdiskussion av författarna och förslag till vidare forskning. Avslutningsvis samlas alla källor i referensförteckningen och bilagor med resultatet av innehållsanalysens placeras sist.

2 Teoretiskt perspektiv

Referensramen är uppdelad på fyra avsnitt. Inledningsvis presenteras regelverk av hållbarhetsrapportering, därefter tidigare forskning och redovisningsteori. Slutligen beskrivs en kompletterande intervju med en specialist inom hållbarhetsrapportering.

2.1 Regelverk

Avsnittet beskriver implementering och innebörd av EU-direktiv 2014/95/EU i den svenska lagstiftningen.

2.1.1 EU-direktiv 2014/95/EU

Den 22 oktober 2014 antogs EU-direktiv 2014/95/EU som innefattade en ändring av direktiv 2013/34/EU. Bakomliggande skäl till ändringsdirektivet är Europeiska kommissionens strävan efter öppenhet och internationell möjlighet till förbättringar inom medlemsländernas företags icke-finansiella information. EU konstaterade att det krävdes att informationen inom alla sektioner och medlemsstater håller samma standard. För att kunna uppnå förbättringarna inom hållbarhetsinformation krävdes ett lagstiftningsförslag på unionsnivå. Vidare ansåg EU att tillhandahållande av icke-finansiell information är grundläggande för framtidsförändringar mot en global hållbar ekonomi i kombination med långsiktig lönsamhet, social rättvisa och miljöskydd. Direktivet ska möjliggöra för intressenter att mäta och övervaka hållbarhetsinformation mellan företag. För att uppnå framtidsförändringarna krävs det att rapporteringen är relevant och konsekvent vilket direktivet ska leda till. Eftersom det finns variationer i företags hållbarhetsansvar behövdes lagförslaget utformas med flexibilitet i samband med att behovet av värdering tillgodoses. Företag får frångå reglerna kring exempelvis policyer om det i rapporten redogörs en tydlig och motiverad förklaring till anledning. (Civilutskottet, 2016)

2.1.2 Hållbarhetsrapportering enligt årsredovisningslagen

Anledningen till att fler företag omfattas än vad som krävs i direktivet är för att underlätta jämförelsen mellan företag och bidra till att företagen kan driva och utvärdera sina verksamheter på lika villkor. I lagförslaget beskrivs att företag bör ställa beräknade kostnader för upprättandet av hållbarhetsrapporten mot fördelen att potentiella investerare kan tillkomma när fler företag rapporterar. Om bolags icke-finansiella information generellt förbättras kommer intressenters vilja att påverka verksamheten att öka. Således baseras inte lagkravet på om företag är börsnoterade eller typ av verksamhet, utan beror på företagets balansomslutning, nettoomsättning och medelantalet anställda. (Civilutskottet, 2016)

Av det nya lagkravet om hållbarhetsrapporter i enlighet med ÅRL 6 kap. 10§ framgår att företag som uppfyller mer än ett av följande villkor de två senaste räkenskapsåren, ska upprätta en hållbarhetsrapport i förvaltningsberättelsen:

1. Balansomslutningen uppgår till mer än 175 miljoner kronor

2. Nettoomsättningen uppgår till mer än 350 miljoner kronor
3. Medelantalet anställa är mer än 250 stycken. (SFS 1995:1554).

Hållbarhetsrapportens innehåll

Lagkravets syfte med hållbarhetsrapporten är bidra till en rättvisande bild (FAR b, u.å.) och samhällsinsikt för företaget utveckling, ställning, resultat samt konsekvenser av verksamhetens handlingar (SFS 1995:1554).

Rapporten ska minst redogöra för följande områden som återgivs i 6 kap. 12 § av ÅRL (SFS 1995:1554):

- Miljöområden
- Sociala förhållanden och personalfrågor
- Respekt för mänskliga rättigheter
- Motverkande av korruption
- I relation till dessa områden redogörs för:
- Företagets affärsmodell
- Policyer
- Resultatet av policyerna och uppföljande granskningar
- Väsentliga risker och affärsförbindelser eller produkter och tjänster med negativa konsekvenser.
- Relevanta resultatindikatorer, hur företaget hanterar risker och relevanta nyckeltal. (ibid.)

Enligt FAR (a, u.å.) ska företag inom ovan angivna områden själva avgöra vad som är väsentligt att redogöra för i sin rapportering gällande deras verksamhet. Företag ska utföra en väsentlighetsanalys för att identifiera vilka faktorer som är väsentliga för verksamheten.

Väsentlighet beskrivs som faktorer som kan ge social, ekonomisk och miljömässig påverkan på företagets intressenter, dessa faktorer ska presenteras i redovisningen. Det är styrelsens ansvar att fastställa dessa och rekommendationen är att vända sig till sina intressenter för hjälp. Slutligen ska en revisor uttala sig om att hållbarhetsrapporten är upprättad.

2.2 Tidigare forskning

Avsnittet behandlar definitioner och tillämpningsområden av begrepp som är grundläggande i studien.

2.2.1 Definition av hållbar utveckling

Hållbar utveckling är ett etablerat och omdiskuterat begrepp men komplext att definiera. Ofta påverkas företagsprestationen inom hållbarhetsarbetet av hur väl verksamheter internt lyckas definiera begreppet hållbarhet (Talbot & Boiral, 2018). Elvingson (2016) beskriver grundförutsättningarna för begreppet hållbar utveckling som ett världsomfattande perspektiv på långsiktighet och helhetssyn. Även om grundbegreppet kommer från miljösektorn är det

tre dimensioner som anses ingå i hållbar utveckling, såsom miljömässiga, ekonomiska och sociala faktorer (Civilutskottet, 2016; Elvingson, 2016). Även både internationella och nationella organisationer samt myndigheter har vidtagit åtgärder och lagstiftat om hållbarhetsrapportering (Arvidsson, 2010). Enligt regeringen kan ett lagstadgat krav på hållbarhetsrapportering öka transparensen och underlätta jämförelsen mellan företagen (Civilutskottet, 2017).

I samband med att samhällstrycket på att företag ska agera hållbart ökar vill intressenter ha kännedom om företagets ekonomiska utveckling samt värdera hur företag möter dessa. Företag anses ansvariga av samhället för deras sociala prestationer och resultat, således har fokus skiftat från ett enbart finansiellt till ett mycket bredare icke-finansiellt perspektiv. (Beurden & Gössling, 2008) Arvidsson (2010) beskriver att påtryckningar och misstro har riktats mot bolag efter uppmärksammande skandaler och rapporter om överexploatering av naturtillgångar, barnarbete och bedrägerier i stora företag.

2.2.2 Hållbarhetsrapporteringens utveckling

Samhällets intresse om hållbarhetsproblem leder till att företag publicerar information om sitt icke-finansiella arbete. Företagets intressenter efterfrågar att information ska vara transparent. (Ljungdahl, 1999; Leszczynska, 2012) Dessutom anser intressenter att hållbarhetsrapportens innehåll är väsentlig vid bedömning av företagsresultat och för att kunna göra välgrundade beslut (Talbot & Boiral 2018; Leszczynska, 2012). En hållbarhetsrapport bör därför ge en korrekt bild av företagets miljöeffekter (Talbot & Boiral 2018; Lozano et al., 2016).

Lozano et al. (2016) beskriver att det finns en tydlig koppling mellan hållbarhetsarbete och hållbarhetsrapportering; hållbarhetsrapportering påverkar och utgör en startpunkt för företags hållbarhetsarbete. Därför är det viktigt att förstå sammankopplingen för att kunna förmedla hållbarhetsarbetet i ett företag. Det är vanligt att företag använder hållbarhetsrapportering som kommunikation med sina intressenter. Dessutom kan hållbarhetsrapportering användas för att förbättra företagets rykte (ibid.) Talbot och Boiral (2018) redogör att det förekommer företag som förskönar verksamhetens verklighetsbild och använder hållbarhetsrapportering som ett verktyg för positiv marknadsföring. För bra utveckling av hållbarhetsrapportering krävs ett holistiskt synsätt och att alla delar i ett företag arbetar i ett kretsloppssystem. Helhetssynen är en viktig komponent för hållbar utveckling och hållbarhetsprestationer kan utvecklas med strategier och styrning. (Lozano et al. 2016)

I en studie redogör Searcy och Buslovich (2014) för att intressenters åsikter påverkar företag vid upprättande av hållbarhetsrapporter och att företag har för stora valmöjligheter vid upprättning och utformning av hållbarhetsrapporterna. Därför formas strukturen av hållbarhetsrapporterna och det skapar problem när företag exkluderar relevanta områden. Den breda strukturen av hållbarhetsrapporter påverkar jämförelsekvaliteten mellan företag (Leszczynska, 2012). Även om jämförbarheten är inkonsekvent och informationen i hållbarhetsrapportering skiljer sig åt (Talbot & Boiral, 2018) visar forskning att hållbarhetsrapportering bidrar till hållbar utveckling och ökat finansiellt resultat (Beurden &

Gössling, 2008). Hållbarhetsarbete måste dokumenteras för att arbetets resultat ska bli bra (Jansen, Merchant & Van der Stede, 2009). Det är viktigt att observera att företags hållbarhetsrapportering tidigare var frivilligt och rapporterades enligt de normer och förväntningar som fanns i samhället för att vinna legitimitet (Arvidsson, 2010).

Vid nya direktiv och krav svarar ofta företag genom att utföra det som krävs av verksamheten med symbolisk konformitet. Dock förekommer det att företag skapar egna standarder för företagsstyrning och då undviker att följa strängare normer (Ioannou & Serafeim, 2015). Följden blir att självregleringsprogram utvecklas för att stärka företagens sociala image och förflytta uppmärksamhet från företagets negativa kritikområden. (Marquis et al., 2016)

2.2.3 Principer inom hållbarhetsrapportering

ÅRL beskriver vad en hållbarhetsrapport ska innehålla, inte hur rapporten ska upprättas. Därför använder företag ramverk och internationellt är GRI mest vedertaget. (FAR a, u.å.) Ramverket omfattar relevanta områden och användandet av GRI har förbättrat jämförbarheten mellan företagens hållbarhetsrapporter (Leszczynska, 2012). Talbot och Boiral (2018) konstaterar dock att hållbarhetsrapporters kvalitet och jämförbarhet är varierande då företag kan använda sig av olika syften vid rapportering. Leszczynska (2012) förklarar att på grund av att företag fokuserar på olika områden finns det jämförelseproblem inom hållbarhetsrapporter mellan företag, dock i mindre skala än tidigare. Även om GRI är ett internationellt accepterat ramverk innehåller det inte konkreta och bindande tillämpningskrav, således kan företag välja att utelämna och modifiera hållbarhetsinformation utan vidare konsekvenser (Searcy & Buslovich, 2014). Brister i GRI:s riktlinjer skapar obalans mellan positiva och negativa aspekter i publicerad hållbarhetsrapportsinformation, även om ramverket anger att det ska inkluderas (Hahn & Lülfs, 2014).

Marquis, Toffel och Zhou (2016) lyfter fram hållbarhetsrapporternas negativa sidor och beskriver att företag kan använda rapporterna för selektivt offentliggörande och således utnyttja hållbarhetsrapporter för *greenwashing*. På så vis kan de lyfta fram positiv hållbarhetsinformation för att skapa ett missvisande intryck och därmed dölja negativa aspekter (Marquis et al. 2016; Talbot & Boiral, 2018). Därför bör offentliga hållbarhetsprestationer stärkas av andra bakomliggande faktorer, exempelvis strategier och styrning (Marquis et al. 2016; Lozano et al., 2016). Talbot och Boiral (2018) menar att det finns betydande risker med att företag använder hållbarhetsrapporter på fel sätt och utnyttjar dem för marknadsföring. Det förekommer att företag använder strategier för att minimera negativa effekter och avsiktligt utelämnar information samt manipulerar siffror. Utan obligatoriska riktlinjer finns risker och intressenter kan inte rimligt bedöma och jämföra företagens hållbarhetsrapporter. (ibid.)

EU-direktivet kräver inte att hållbarhetsrapporterna ska granskas externt, utan en revisor undersöker enbart att rapporten är upprättad (FAR b, u.å.). Dock beskriver Cheng, Green och Chi Wa Ko (2015) att extern granskning av ESG-indikatorer (Ecological, Social & Governance) ökar trovärdigheten i hållbarhetsrapporterna och påverkar därför investerares

beslut positivt. Således blir det en fördelaktig korrelation mellan extern granskning och ökade investeringar. Vidare anser Ioannou och Serafeim (2015) att företag ökar mängden redovisad hållbarhetsinformation och vill öka trovärdigheten på rapporten vid lagtvingande- och obligatoriska krav.

2.2.4 Vad karaktäriserar ordet jämförbarhet?

Redovisningskultur bygger på gamla kulturtraditioner och gemensamt i forskning anses *jämförbarhet* viktigt ur de allra flesta perspektiven (Ranganathan, 1999; Zeff, 2007). Beroende på perspektiv kan begreppet jämförbarhet ha flera betydelser och är således ett svårt begrepp att definiera (Talbot & Boiral, 2018). Enligt Ranganathan (1999) och Zeff (2007) kan begreppet jämförbarhet definieras och användas när en hållbarhetsrapport går att mäta över tid och när saker som är praktiskt lika presenteras likadant. Dessutom ska det gå att mäta mellan företag för att vara fullständigt och tillförlitligt. Förutom ovannämnda behövs hållbarhetsinformationen dessutom enligt GRI (2000-2006) vara av god kvalitet för att uppnå effektiv transparens. Med en tidsaxel ska resultaten kunna jämföras mellan företag och hållbarhetsrapporten ska innehålla positiva och negativa aspekter av företagsresultatet för att möjliggöra en balanserad utvärdering samt vara jämförbar.

Allmänt inom redovisningsrapporter förutsätts läsaren ha inblick om verksamheten och grundkunskaper om ekonomi samt redovisning (Eccels & Holt, 2005; GRI, 2000-2006). Dessutom ska hållbarhetsrapporten möjliggöra för intressenter att kunna jämföra historiskt redovisad information om ekonomiska, miljömässiga och sociala resultat och mål (Civilutskottet, 2016; Elvingson, 2016; GRI, 2000-2006). När externa intressenter jämför företag med varandra krävs lyhördhet och observation på faktorer som utgör skillnader i företagsstorlek, geografisk påverkan eller andra utfall som kan ha en påverkan på resultatet (GRI, 2000-2006).

Det finns liknande paralleller mellan finansiella rapporter och hållbarhetsrapporter (Zeff, 2007), dock ska inte hållbarhetsrapporter innehålla utveckling inom finansiell företagsinformation utan endast utveckling och historisk data avseende hållbarhetsaspekter. Enligt Langer (2006) är anledningen till att de ska separeras i årsredovisningen att den finansiella utvecklingen främst presenteras genom indikatorer såsom nyckeltal och kassaflöde, medan hållbarhetsrapporter innehåller substantiell heterogenitet. Således har den finansiella högre grad av jämförbarhet och en blandning av finansiell och icke-finansiell information skulle minska jämförbarheten och användbarheten av båda rapporterna. Zeff (2007) beskriver att det finns en god potential att jämförbarhet utvecklas över tid. Att rapporterna är jämförbara är nödvändigt för att möjliggöra resultatutvärderingar (GRI, 2000-2006).

I dagsläget finns inga universellt accepterade mätmetoder inom hållbarhetsrapportering och därför används olika ramverk som överlappar varandra (Zeff, 2007). I ramverket GRI (2013) beskrivs att jämförbarhet ska möjliggöra för intressenter att undersöka utveckling från tidigare årsredovisningar och mellan företag. Utan just jämförbarhet mellan

hållbarhetsrapporter, går det inte att utvärdera företagsprestationer. För statliga bolag är det i Sverige lagstadgat att upprätta en hållbarhetsrapport enligt GRI (Borglund, Frostensson & Windell, 2010). Ranganathan (1999) redogör för att om kvaliteten på informationen är svag i en rapport uppstår det skillnader mellan företags upprättade hållbarhetsrapporter. Då blir rapporterna heterogena och skillnaderna ökar vid företags- eller branschspecifika frågor och preferenser. Hållbarhetsrapportens innehåll ska ge en neutral bild av företagsresultatet och vara balanserad med positiva och negativa aspekter (GRI, 2000-2006). Dessutom ska företagen inte utelämna information eller skriva rapporten i prestationsformat (GRI, 2000-2006; Ljungdahl, 1999; Leszczynska, 2012) som riskerar att missvisa och påverka en läsares slutsats (GRI, 2000-2006). Det får förekomma presentationsformat men då ska det tydligt framgå presentation av fakta och vad som är företagets redovisade tolkning av information (GRI, 2000-2006).

Gordon och Gallery (2012) beskriver att lika ska bedömas lika och olika ska bedömas olika, alltså går inte olika aspekter att korrelera hursomhelst. Enligt GRI (2000-2006) ska hållbarhetsrapportering utföras med samma metod och resultatindikationer, för då blir hållbarhetsrapporten både tillförlitlig och meningsfull. Om redovisningsmetoden ändå måste förändras ska det förklaras vilka konsekvenser tolkningen av rapporterna får. Med konsekventa metoder underlättas jämförbarhet över år, redovisningsinnehållet ska medfölja även om en verksamhet och dess intressenter förändras. Inom begränsningar av väsentlighetsprincipen ska företag sträva efter att vara konsekventa i rapporterna även om redovisningsinformationen utvecklas.

2.3 Redovisningsteori

För att kunna förstå och analysera hållbarhetsrapporter med implementering av lagkravet används i studien intressentteorin och institutionell teori.

2.3.1 Intressentteorin

Deegan och Unerman (2011) anser att intressent- och legitimitetsteorin är teorier med likheter som gör att de kan fungera som supplement till varandra. Dock menar Ljungdahl (1999) att teorierna inte är identiska och enligt Gray, Kouhy och Lavers (1995) fokuserar intressentteorin på hållbarhetsrapporters innehåll och inte bakomliggande faktorer till företagens upprättande av hållbarhetsrapporten, till skillnad från legitimitetsteorin. Verksamhetens hållbarhetspåverkan på samhället har en direkt och indirekt påverkan (Elvingson, 2016). Intressentteorin är applicerbar inom hållbarhetsrapportering och skapar förståelse för företags ramverksval i rapportering (Ljungdahl, 1999). Hållbarhetsrapporter upprättas för intressenter med behov av företags icke-finansiella information (McCuaig, 2006). Företag och intressenter kommunicerar dagligen med varandra, Baboukardos, Rimmel och Jonäll (2016) beskriver att diverse intressentgrupper har olika intressen av företagsinformationen. Ljungdal (1999) menar att det är företagets plikt att redovisa hållbarhetsbaserad information till sina intressenter och att intressentteorin belyser olika intressenters perspektiv på hållbarhetsrapportering. Då företag är beroende av sina

intressenter (Clarkson, 1995) används intressentteorin för beskrivning av relationen mellan ett företag och dess intressenter.

Intressenter grupperas i primära och sekundära intressenter (Clarkson, 1995) och kategoriseras utifrån olika attribut, med syfte att förstå vilken typ av intressent som får ledningens uppmärksamhet (Mitchell, Agle & Wood, 1997). Clarkson (1995) redogör att företag inte överlever utan primära intressenter såsom aktieägare och investerare (som vill ha avkastning på eget kapital) samt staten, kunder och leverantörer. Primära intressenter kan påverka ett företag, vilket sekundära intressenter kan. Däremot påverkas sekundära intressenter av företaget men de är inte involverade i företags transaktioner, således kan de inte påverka företagets framgång. (ibid.)

Mitchell, Agle och Wood (1997) förklarar djupgående att attributen kan kategoriseras som: *makt, legitimitet och angelägenhet*.

- **Makt**; handlar om att intressenten är delaktig och kan vidta handlingar samt utföra åtgärder som påverkar företag. Inom makt finns tre undertyper; *tvingande, utilitistisk* och *symbolisk makt*. Vid tvingande makt har intressenten en bestämmande position (VD eller ägarintresse), utilitistisk makt är när intressenten har möjliggörande resurser (stor investerare), symbolisk makt är när intressenten har ett symboliskt värde och kan påverka omgivningen (exempelvis en välkänd person inom sociala medier).
- **Legitimitet**; intressenten har legitimitetsmakt inom företagsstyrningen och anses av företaget ha relevanta skäl för att vara delaktig och påverka beslut (exempelvis ekonomiska och marknadsrelaterade intressen).
- **Angelägenhet**; kunder och övriga intressenter som har intresse att påverka. Ofta innebär det att intressenten anser ett ämne viktigt och vill därför få sin åsikt hörd. (ibid.)

2.3.2 Institutionell teori

Den institutionella teorin beskriver bakomliggande skäl till varför företag påverkar omgivningen och varandra samt hur företagens handlingsutrymme är begränsat till samhällets kulturella normer och värderingar (Artsberg, 2005). Scott (2005) förklarar att institutionell teori kompletterar och ger perspektiv till intressentteorin då företags handlingsval ofta baseras på samhällsförväntningar. Således påverkas och förändras företagsstrukturen för att kunna anpassas efter samhällets externa förväntningar (Deegan & Unerman, 2011). Artsberg (2005) anser att institutionell teori bäst reflekterar över utveckling inom redovisningsforskning samt beskriver hur normer växer fram inom redovisning. Institutionell teori förklarar företagens olika reaktioner på samhällsförväntningar (Deegan & Unerman, 2011) samt att företags handlingsval påverkas av samhällspåtryckningar och att leva upp till existerande kulturella normer (Artsberg, 2005; Scott, 2005). Inom branscher skapas ofta en homogenitet och företagen efterliknar varandra (DiMaggio & Powell, 1983). Huruvida samhällsaspekter och intressenter påverkar företags agerande vid upprättande av hållbarhetsrapporter, kan beskrivas genom två dimensioner; *frikoppling* och *isomorfism*.

Första dimensionen *frikoppling* är när företag upplever påtryckningar om att ett förändringsbehov inte genomsyrar hela verksamheten och företagsledningen vill att företaget ska uppfattas på ett visst sätt utåt. Det medför att företagsledningen presenterar en bild av interna processer som skiljer sig från de formella riktlinjer företaget tidigare har förmedlat till omvärlden. Därför överensstämmer inte riktlinjerna med vad som faktiskt pågår, då företaget har antagit processer men inte implementerat processerna praktiskt. (Deegan & Unerman, 2011)

Andra dimensionen *isomorfism* beskriver varför många företag är snarlika, det beror på att när rationella aktörer driver en förändring väljer de att efterlikna företag som redan ligger längre fram i utvecklingen, vilket leder till harmonisering. Det finns tre faktorer inom isomorfism som förklarar processen till homogenitet inom en bransch: Tvingande isomorfism, härmande isomorfism och normativ isomorfism. (DiMaggio & Powell, 1983)

Tvingande isomorfism

Enligt DiMaggio och Powell (1983) innebär tvingande isomorfism att företagsbeteenden ändras utefter samhällsverksamma lagar och regler. Tvingande isomorfism grundas i de formella och informella påtryckningar som organisationer upplever från externa källor. Påtryckningarna blir därmed en tvingande auktoritet och de externa källorna kan vara beroendeföretag eller samhällskulturella värderingar som företag förväntas leva upp till. Påtrycket kan upplevas från övertalning, mutor eller direkt lagtvingade krav. Staten är ett tydligt exempel på en organisation som formellt påverkar genom implementering av nya lagar eller regleringar. Informella påtryckningar kan exempelvis ske inom en koncern om moder- och dotterbolaget har samma redovisningsstandarder och redovisnings sätt. Inom koncernen är moderbolaget den med inflytande över dotterbolaget och kan därför utöva påtryckningar som anses vara av tvingande karaktär. Således blir koncernen homogen när dotterbolaget efterliknar moderbolaget. Andra företag harmoniserar sedan detta vidare till underliggande beroendeintressenter. (ibid.)

Härmande isomorfism

Härmande isomorfism är en konsekvens av rådande osäkerhet som påverkar att företag observerar och därefter imiterar varandra. Osäkerheten kan bero på otydliga mål eller inkompetens (DiMaggio & Powell, 1983). Enligt Deegan och Unerman (2011) tenderar företag att imitera och låna idéer av varandra vid osäkra situationer. Genom att studera framgångsrika företag inom samma bransch och dess strategier minskar osäkerheten. Företag härmar och anser sig på så vis försäkrade om ett välfungerande koncept. Nystartade verksamheter inspireras och utformar ofta sin struktur efter etablerade företag och på så vis uppstår imiterande processer. DiMaggio och Powell, (1983) beskriver att större företag upplever påtryckning att leverera på samma nivå som sina konkurrenter. När de mindre företagen härmar de större, leder det till isomorfism.

Normativ isomorfism

Inom normativ isomorfism finns det två huvudaspekter som sker genom professionalisering: utbildning och yrkesnätverk. Professionaliseringen genom utbildning leder till att chefer och

anställda tenderar att skapa organisatoriska normer och använda snarlika problemlösningar. Professionella yrkesmänniskor vill gärna öka yrkets legitimitet och strävar därför efter att definiera officiella metoder inom sitt yrkesområde. Det genererar spridning av det korrekta organisatoriska beteendet inom en yrkeskategori och innebär att medarbetare med samma anställningsposition utför arbetsuppgifterna efter de definierade metoderna. Om anställda tar efter nya sätt att organisera och implementerar det i verksamheten sker en harmonisering. Dessutom kan en harmoniseringsprocess uppstå om verksamheter väljer att ha ett utbyte med andra företag avseende kompetens och medarbetare. (DiMaggio & Powell, 1983)

2.4 Kompletterande intervju

Tidigt i studien utfördes en semistrukturerad intervju för att skapa en holistisk syn på hållbarhetsproblematiken och teoretiska verktyg till studien. Intervjupersonen arbetar som specialist inom process-granskning på revisionsbyrån Öhrlings Pricewaterhousecoopers (PwC) och har sedan 2014 arbetat med rådgivning kring hållbarhetsrapportering. Dessutom har respondenten hjälpt bolag med upprättning av hållbarhetsrapporter samt bestyrkningsuppdrag räkenskapsåret 2017.

All information som presenteras i kapitel 2.4 kommer från intervjutillfället.

2.4.1 Hållbar utveckling - årsredovisningslagens potentiella effekt på hållbarhetsrapportering

Det är av stor vikt att bolag utför hållbarhetsrapportering i samband med årsbokslut. Många större bolag hållbarhetsrapporterade redan innan lagkravet och det underlättade gentemot de företag som använde nya resurser till att upprätta en hållbarhetsrapport för första gången. EU-direktivet är skrivet med stora börsbolag i åtanke och därför har mindre företag svårt att beskriva sitt hållbarhetsarbete på samma utförliga sätt. De större bolagen har inte behövt mycket hjälp från revisionsbyrån med upprättandet av årets hållbarhetsrapporter. Majoriteten av frågor har kommit från organisationer som inte har arbetat med hållbarhetsfrågor tidigare. Intervjupersonen exemplifierades det på följande sätt:

Medelstora snickeribolag och byggbolag har oftast inte arbetat med dessa frågor innan medan bolag som SKF och Volvo brukar ha GRI-rapportering på plats i form av till exempel ett index.

Många av de företag som inte hade arbetat med hållbarhetsfrågor tidigare ville gärna ha tips på hur större företag inom samma bransch arbetade med frågorna. Vissa var tidigt ute, andra uppmärksammade det nya lagkravet först senare under hösten samma år. Revisionsbyrån hjälpte företagen genom att först utföra en väsentlighetsanalys och undersöka vad som var väsentligt för bolagen att rapportera på. Vidare diskuterades olika typer av strategifrågor för att slutligen fungera som support när bolagen skrev sin rapport. Troligtvis uppkommer inga radikala skillnader i de större bolagens hållbarhetsrapporter 2017. De större bolagens arbete kring hållbarhetsfrågor fortgår och lagkravet påverkar antagligen inte dem. Till skillnad för de mindre bolagen som måste upprätta en hållbarhetsrapport för första gången och lagkravet har därför fått en konkret effekt på dem. Eftersom många mindre företag inte har arbetat med

hållbarhetsfrågor i samma utsträckning som de större företagen, har revisionsbyrån mestadels fått frågor från de mindre bolagen.

2.4.2 Hållbarhetsriktlinjer

Riktlinjerna Global Reporting Initiative (GRI) är det mest omfattande, använda och spridda ramverket. Ramverket är en bra förebild som fångar upp omfattande delar och ger en rättvis bild, därför kan många bra tips till företagets rapportering fångas upp här. Dock blir det inte på automatik en bra hållbarhetsrapport bara för att företaget har upprättat rapporten enligt GRI, följande belystes:

Följer bolag GRI så har de en bra *roadmap* till en utförlig rapportering. Företagen tvingas svara på många frågor vilket gör att dem måste tänka till och därmed rapporterar på ett balanserat sätt.

Det finns många möjligheter med att använda GRI - det går både att göra tydliga och välskrivna hållbarhetsrapporter som kan ses som en lång och tråkig text eller en hållbarhetsrapport som mer liknar ett reklamblad. Intervjupersonen illustrerade på följande sätt:

På grund av flexibiliteten går det att utföra GRI-rapporten till en tråkig text och inte som propaganda och för intressenter som vill ta del av informationen är den tråkiga texten betydligt bättre information. Kontra en hållbarhetsrapport med långa avsnitt som ser ut som reklamblad med massa case och bra exempel på goda saker företaget har gjort.

Om bolag endast beskriver *case* i rapporterna blir resultatet inte bra och informationen i årsredovisningen blir inte balanserad. I dessa fall tar företagen gärna lite saker från olika håll och sammansätter informationen till en hållbarhetsrapport, istället för att beskriva vad bolaget gör och dess påverkan verksamheten har runtomkring sig. Det har observerats att mindre företag ofta missar kring sina risker, som är en av områdesfrågorna lagkravet tar upp att företagen ska redogöra för. Dock räcker det att företaget endast skriver med ett kort avsnitt kring deras risker för att uppfylla lagkravet, däremot är det osäkert om det blir en bra hållbarhetsrapportering.

Företag som har etablerade hållbarhetsfrågor använder ofta riktlinjer från GRI och företag kan välja att få sin rapport externt granskad av en tredje part. Med den externa granskningen granskas rapporten och information avvägs. Då kan den som granskar uttala sig om företaget har skrivit något för positivt, eventuellt missat något eller behöver skapa en balans genom att förslagsvis ta med andra aspekter. I slutändan framställs en bra hållbarhetsrapport när bolag vågar benämna och arbeta med de berörande känsliga ämnena. Dock anses företag ha en tendens att bli väldigt insatta i sina egna verksamheter och därför försummar företagets potentiella negativa effekter. På så vis kan effekter exkluderas som av utomstående kan anses vara av väsentlighet, dock är konsekvensen inte avsiktligt från bolagens sida. De företag som har arbetat med hållbarhetsrapportering under längre tid är generellt bra på att beakta både positiva- och negativa aspekter. Vilket exemplifierades på följande sätt:

En balanserad rapport innebär att bolag inkluderar både de negativa- och positiva effekterna verksamheten har på allmänheten. Vi vill se att företagen har ett balanserat språk i rapporterna, annars blir det gärna för positivt. Då blir det nästan som reklam och hållbarhetsrapporten syfte är att marknadsföra bolagen och används ofta som det.

När revisionsbyrån utför extern granskning och bestyrker en hållbarhetsrapport vill byrån se att företaget beskriver verksamheten på ett balanserat sätt. Det som avgör om en rapport är bra eller dålig är företagets förmåga att skapa en balans i rapporteringen. Att inte kunna balansera en rapport är en svaghet och gäller för samtliga organisationer oberoende av storlek. Vidare beskrivs att företag gärna manifesterar hållbarhetsrapporten med goda fall exempel och i dessa fall exkluderas alla negativa aspekter. Således innehåller företagets rapport ingenting om att verksamheten överhuvudtaget utgör en negativ miljöpåverkan. Om företaget mot förmodan i dessa fall redogör för någon negativ miljöpåverkan utgörs det ofta av en kort presentation. Presentationen mynnar sedan ut i en förklaring kring att det egentligen inte är någon fara alls.

2.4.3 Jämförbarhet inom hållbarhetsrapportering

Det gick att utföra bedömning mellan stora företag redan innan lagkravet. Lagkravet har därför inte påverkat de större företagen i någon bredare omfattning, då företagen hade en bra hållbarhetsrapportering sedan innan. Dock beror det på jämförelsenivå - hållbarhetsrapportering går inte att jämföra på samma vis som icke- finansiell information sinsemellan bolag. Jämförbarheten i icke-finansiella rapporter är inte av samma karaktär som finansiella rapporter, men ger en indikation och uppfattning om företags hållbarhetsarbete och miljöpåverkan. Den ekonomiska revisionen innefattar betydligt högre jämförbarhet mellan bolag då de innefattar standardmått och nyckeltal. Eftersom nyckeltalen och standardmått inte fungerar inom hållbarhet är det inte lika tillförlitligt, således blir effekten att företag gärna vill vända och vrida på saker till sin största möjliga fördel.

Företag som är verksamma inom samma bransch och ramverk blir dock jämförbara och tydliga. Dessutom kan en uppfattning bildas om företag använder samma mått, även om de inte skulle vara verksamma inom samma bransch. ÅRL har skapat en början till jämförbarhet mellan olika bolag trots att det är betydligt svårare inom hållbarhetsrapportering. Företag har för stor flexibilitet vid upprättandet och kan ta upp lite vad som helst kring de olika ämnena som ÅRL inkluderar. Dessutom är det inte obligatoriskt att en tredje part varken granskar om informationen är sanningsenlig eller om det är verksamhetens mest väsentliga områden.

2.4.4 Reflektioner kring lagkravets effekt

En del bolag har varit negativt inställda till lagkravet och ser det som en extra börda, anledningen är att företagen själva inte anser att verksamheten har särskilt stor påverkan. Företagen anser att de gör så gott dem kan och ställer sig frågande till varför de måste hållbarhetsrapportera. Vilket illustrerades på följande sätt:

Företagen ser sig som ganska små bolag fortfarande trots att dem är mellanstora och då tycker företagen att de inte har de musklerna som ett större bolag har.

Dock anser de flesta bolagen som upptäckte och arbetade med frågorna i tid, att det är korrekt och ser det som en möjlighet att kunna berätta alla de bra saker verksamheten utför. Detta belystes på följande sätt:

När vi har hjälpt bolag 2017 att komma vidare med sin hållbarhetsrapportering har vi försökt poängtera för företagen att de bör arbeta med frågorna och inte bara ser det som något verksamheten måste rapportera om. För resultatets skull bör företagen även få in sitt hållbarhetsarbete i företagets kärnområden, för det blir då bäst slutresultat för företaget.

Ett företag med hållbar utveckling bör det i framtiden gå bättre för på alla finansiella och icke-finansiella plan kontra ett icke-hållbart företag. Hållbar utveckling attraherar personal och gör företagets tjänster samt produkter eftertraktade. Respondenten beskrev att "*vissa branscher jobbar dock mer utåt med public relations än vad exempelvis byggbolag i vissa fall gör*". De företag som inte agerar hållbart kommer det troligtvis succesivt gå sämre för då det redan i dagsläget är eftertraktat med hållbara tjänster. Troligtvis kommer företag lägga ner både mer tid och resurser både på sitt hållbarhetsarbete och sina hållbarhetsrapporter. Detta är några av de effekter som kan komma att märkas i framtiden.

Hållbarhetsarbete och upprättning av hållbarhetsrapporter går hand i hand, hållbarhetsfrågor är ett dagsaktuellt problem och det är bra med fokusering kring hållbarhet, vilket i sin tur bör medföra att själva hållbarhetsarbetet ökar kontinuerligt. I framtiden kommer det bli väldigt viktigt för företag att kunna visa upp sitt hållbarhetsarbete, då ska de inte bara kunna upprätta en hållbarhetsrapport utan även ha bra information att skriva om. En förhoppning i framtiden är att hållbarhet är integrerat i bolags kärnverksamhet och det exemplifierades på följande sätt:

Det är en sådan utveckling jag hoppas få se som succesivt ska bli bättre och bättre, möjligtvis är det nästa steg i processen när lagstiftning enligt årsredovisningslagen har fallit på plats. Att hållbarhetsredovisning sedan fortsätter utvecklas och blir ständigt bättre.

3 Metod

I metodkapitlet presenteras uppsatsen urval, tillvägagångssätt och datainsamling. Det beskrivs hur kodningsschema, kodningsinstruktioner och analys av dessa ska bearbetas. Slutligen förs diskussion om uppsatsens metodkritik.

3.1 Urval

För att synliggöra rapporteringsmönster relaterat till jämförbarhet i hållbarhetsrapportering undersöktes sex svenska företags hållbarhetsrapporter i samband med årsbokslutet 2017.

Eftersom lagkravet verkställdes räkenskapsåret 2017 undersöktes företagens årsredovisningar år 2016 och 2017. Data hämtades från företagens årsredovisningar för respektive år för att kunna urskilja lagkravets effekt. Nya lagkrav och regler ändrar företagsbeteenden (DiMaggio & Powell, 1983) och därför var datan väsentlig för att kunna upptäcka eventuella förändringar i företagens hållbarhetsrapportering. Samtliga sex företag omfattades av det nya EU-direktivet och således det nya svenska lagkravet. Författarna valde olika stora företag inom samma bransch då branschområden bör ha likvärdiga väsentligheter och möjliggöra undersökningen. Val av byggbranschen baserades på att bygg- och fastighetssektorn utgör en betydande miljöpåverkan och är en viktig komponent för Sveriges nationella framtidsplaner om att förverkliga målen i Parisavtalet och inte ha några nettoutsläpp år 2045 (Miljö- och energidepartementet, 2016). Enligt boverket miljöindikatorer består bygg- och fastighetssektorn för 18 procent av Sveriges totala inhemska utsläpp och i dagsläget pågår flera forskningsprojekt för att minska klimatpåverkan (Boverket, 2018).

De företag som undersöktes i studien är Skanska AB (Skanska), Peab AB (Peab), NCC AB (NCC), Tuve bygg AB (Tuve bygg), Sh bygg, sten och anläggning bygg AB (Sh bygg) och John Svenssons byggnadsfirma AB (JSB). Samtliga sex företag är branschverksamma inom Bygg-, design- och Inredningsverksamhet.

3.2 Innehållsanalys

Studien utfördes genom en kvalitativ innehållsanalys och en sex-gradig betygsskala i en kodningsmall konstruerad av författarna. Enligt Gray, Meek och Roberts (1995) är temat den röda tråden i varje meningsenhet, kod samt i varje kategori. En hierarkisk struktur möjliggjorde för en detaljerad analys av hållbarhetsrapporternas upplysningar. Studien utfördes med en styrd ansats och texten tolkades utifrån ett förbestämt teoretiskt kodningsschema. Enligt Lundahl och Skärvad (1999) är en förutsättning vid en verbal analys att perspektiv och frågeställningar är tydliga innan forskarna angriper texten, för att skapa redskap och inriktning vid textinnehåll. Dock menar Krippendorff (2004) att det inte är någon större skillnad mellan kvantitativ och kvalitativ innehållsanalys och dess strategier, utan att båda använder ett förutbestämt kodningssystem och följer liknande regler. Vidare anser han

att tolkning och mätning stämmer överens då det inte går att mäta utan att tolka och ingen tolkning kan göras utan bedömning av förekomst.

Vid användning av en innehållsanalys avspeglas verkligheten runtomkring oss (Bergström & Boréus, 2012). Genom tolkning av innehållet i hållbarhetsrapporterna med systematisk kategorisering av teman och mönster beaktas subjektivt både det manifesta och det latent innehåll (Krippendorff, 2004). Med hjälp av en innehållsanalys kan skillnader i företagens hållbarhetsrapporter urskiljas och därmed lagkravets eventuella effekt på företagens hållbarhetsrapportering. DiMaggio och Powell (1983) menar att företag upplever informella och formella påtryckningar och företagsbeteenden ändras och således även företagens hållbarhetsrapporter.

3.3 Datainsamling

Studien baserades på ett nytt EU-direktiv och lagkrav, därför kompletterades tidigare forskning med regelverk i uppsatsen. För att besvara forskningsfrågorna utfördes textanalyser av de studerade företagens hållbarhetsrapporter år 2016 och 2017 (se bilaga 3). Data insamlades med två tillvägagångsätt, men eftersom intervjun var ett referensramsverktyg och således inget resultat presenteras det under kapitel 2 (referensram). Den semistrukturerade intervjun bestod av en sammanfattning från intervjutillfället i form av en textberättelse. Intervjun genomfördes och sammanfattades för att vara ett hjälpverktyg och bestyrka att lagkravets mest väsentliga ämnen studerades. Innehållsanalysen presenteras som ett enskilt kapitel och innehållsanalysen är sammanställd i form av löpande text samt tabeller. Innehållsanalysen är uppbyggd genom inhämtande av information från de studerade företagens årsredovisningar som sammanställts i Microsoft Excel.

3.3.1 Intervju

Grundskälet till val av intervju var behov av information och intervjun gav författarna i tidigt skede en inblick i de frågor och problem bolag har haft vid upprättande av hållbarhetsrapporter räkenskapsåret 2017. Intervjun har varit ett hjälpverktyg under uppsatsens gång. Författarna fick möjligheten att träffa och intervjua Erik Sellergren på PwC, Sverige, Göteborgskontoret. Med respondentens specialistkompetens tillgavs kunskap och perspektiv på hur revisionsbyrån har arbetat med frågor och upprättande av de lagtvingade hållbarhetsrapporterna. Författarna hade epost-kontakt med respondenten veckan innan intervjun och beskrev studiens syfte och forskningsfrågor. Både författarna var delaktiga under intervjun och en av författarna intog rollen som ansvarig att driva intervjun framåt medan den andre ställde följdfrågor och antecknade särskilt anmärkningsvärda saker. Intervjutillfället varade i 60 minuter och de forskningsetiska principerna beaktades. (Alvesson, 2016; Bryman & Bell, 2017)

Utformandet av intervjufrågorna konstruerades efter forskningsfrågorna och var väl genomtänkta. Under intervjun observerades att inte leda intervjun i någon riktning och frågorna formulerades för att fånga flera olika vinklar på forskningsfrågorna. Intervjun lyssnades igenom direkt efter intervjutillfället och skrevs ner för att sedan läsas igenom flera

gångar av författarna. Därefter bearbetade och sorterades irrelevant information bort som låg utanför studiens tema. Kvarvarande empiri utgjorde analysenheten. Slutligen sändes den färdigställda uppsatsen till respondenten som inte hade behov av att vara anonym och ville ta del av studien.

3.3.2 Kodning av data

Kodningen var manuellt utförd och fördelarna var att författarna möjliggjorde betydligt mer komplicerade bedömningar och kunde göra tolkningar (Bergström & Boréus, 2012). Inom kvalitativ innehållsanalys är inte kodad data allmänt accepterat och kodningspersonerna måste vara medvetna om att kontexten är avgörande i många fall; texten ska inte hamna i skymundan och samspelet utgör en viktig faktor (Bryman & Bell, 2017). Med en manuell kodning uppstår inte riskerna som kodad data innebär med fragmentisering. När kodade texter utförs i olika avsnitt flyttas till liknande fragment och riskerar att data delkontextualiseras (Buston, 1997; Fieldning & Lee, 1998 se Bryman & Bell, 2017). Nedan illustreras studiens kodningsschema som användes för att få svar på våra forskningsfrågor. Val av kategorisering behandlas i avsnittet nedan.

Tabell 1. Studiens kodningsschema (Uppsatsförfattarnas egenskapade kodningstabell konstruerad efter Civilutskottet, 2016)

Företag x					
År x	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning					
Avfall					
Energianvändning					
Koldioxidutsläpp					
Gröna produkter & tjänster					
Miljöincidenter					
Materialanvändning					
Samhällsinvesteringar					
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet					
Personalrelaterade frågor					
Mångfald					
Jämställdhet					
Etisk företagskultur					
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorätts-					

kränkning					
Granskning av leverantörer					
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption					
Mutor					
Total poäng:					

Kodningsschemat förklarar vilka noteringar som görs i de analyserade hållbarhetsrapporterna. Hur bedömningar har gjorts i tveksamma fall med hjälp av nyckelord beskrivs i en separat kodningsinstruktion (se bilaga 3), (Bergström & Boréus, 2012). Studien undersöker frekvenser och hur många gånger ord förekommer, författarna har räknat antal meningar som orden finns i (Krippendorff, 2004). Kategoriseringen i studien bygger på de områden som företag minst måste redogöra för enligt det nya lagkravet. Områdena utgörs av miljöområden, sociala förhållanden och personalfrågor, respekt för mänskliga rättigheter, och motverkande av korruption. Då företagen själva ska välja de frågor som anses väsentliga för just deras verksamhet kopplade till huvudområdena, kan vissa frågor som tas upp komma att skilja sig i olika hållbarhetsrapporteringar och således inte vara identiska. (FAR a, u.å.)

Den valda underkategoriseringen bygger på Civilutskottets (2016) exempel på frågor som tas upp i förarbetena till lagen. Huvudkategorisering är utvald för att lättare identifiera likheter och skillnader mellan de studerade företagen i analysen (Gray et al., 1995). Kvaliteten på information är avsiktligt inte beaktad i kodningsschemat, dels för att inte påverka kodningens objektivitet och för att minska författarnas subjektiva bedömningar. Vid användning av ovägd kodningsteknik förutsätts att alla kategorier är lika viktiga (ibid.). Fördelen med ordsträngar är att längden på meningar inte har någon påverkan på analysenheten (Bergström & Boréus, 2012).

Innehållsanalysen bygger vidare på hur de studerade företagen i förhållande till dessa underkategorier redogör för ytterligare krav på information enligt lagkravet:

- Policyer
- Väsentliga risker på områdena och
- Åtgärder kring riskerna
- Resultatindikatorer. (FAR a, u.å.)

Efter att underkategoriseringen av varje företag var färdig, utfördes en undersökning genom en kodningsprocess av hur företagen redogjorde för sina underkategorier i förhållande till de ytterligare kraven på information enligt lagkravet. Därefter utfördes en pilotstudie med en prov-kodning på de principer vi hade tänkt genomföra hela studien efter. Författarna strävade efter hög överrensstämmelse och en dubbelkodning utfördes, författarna kodade på varsitt håll två gånger vardera för att jämföra resultaten med varandra. Efter dubbelkodningen var författarna tvungna att vara konsekventa och avstå från bedömningar. Dubbelkodningen utfördes delvis för kvaliteten på resultatet, dock även för att en annan forskare ska kunna

genomföra kodningen och få samma resultat, samt att studien är möjlig att återuppta nästa år. (Bergström & Boréus, 2012) Efterföljande kodningar indikerade att kodningsresultaten var stabila.

Kodningsschemat bygger på en betygsättning och skalan är mellan noll till fyra. Vidare sattes ett X om företagen inte hade redogjort men lämnat en tydlig förklaring om varför kategorin inte var väsentlig - vilket företag är tvungna att göra enligt lagkravet. Bedömningen har gjorts enligt följande skala:

0. Företaget har inte redogjort för frågan
1. Företaget redogör kortfattat frågan, i en till två meningar
2. Företaget beskriver frågan grundligt, tre till fyra meningar
3. Företaget redogör för frågan utförligt, fem till sex meningar
4. Företaget redogör för frågan väldigt utförligt och detaljerat, minst sju meningar eller mer.

Nedan presenteras exempel på betygsättningen som gjorts i studien under kategorin etisk företagskultur.

Exempel på kodning med betygsättning 0: Antingen benämns inte området alls, eller så beskrivs det endast om området allmänt och inte hur det påverkar företaget.

Exempel på kodning med betygsättning 1:

Tuve Bygg arbetar för en god affärsetik och följer kollektivavtal relevanta för verksamheten.
(Tuve bygg, 2017, s. 38)

Exempel på kodning med betygsättning 2:

Policy:

I våra etiska riktlinjer är vi extremt tydliga med att ingen ska diskrimineras på grund av kön, utseende, religion, sexuell läggning etcetera och vårt aktiva arbete inom området. Nöjda medarbetare innefattar således detta.

(Sh bygg, sten och anläggning AB, 2017, s. 24)

En etisk uppförandekod i policys för bland annat etik och moral finns som instruktion och vägledning i frågor om gåvor, representation, intressekonflikter och konkurrensrätt.

(Sh bygg, sten och anläggning AB, 2017, s. 26)

Exempel på kodning med betygsättning 3:

Policy:

Till helheten hör också att vi upprätthåller god kvalitet, god *affärsetik*, följer avtal och jobbar med seriösa underleverantörer.

(John Svenssons Byggnadsfirma AB, 2016, s. 10)

Vi har högt ställda *affärsetiska* värderingar – ”code of conduct”.

(John Svenssons Byggnadsfirma AB, 2016, s. 10)

Etiska regler - JSB har högt ställda etiska regler som det förväntas och krävs att alla i företaget följer. Våra medarbetare ska ta avstånd från allt som inte är förenligt med reglerna. Det gäller hela vår verksamhet och våra relationer internt som externt, vår *affärsetik* såväl som vår roll i samhället i stort.

(John Svenssons Byggnadsfirma AB, 2016, s. 11)

Exempel på kodning med betygsättning 4:

Policy:

Skanska fortsatte under 2017 att göra viktiga insatser för att ytterligare stärka sin etiska *företagskultur* i linje med värderingen Agera etiskt och öppet.

(Skanska AB, 2017, s. 72)

Skanskas *Uppförandekod* anger hur medarbetarna ska uppträda på ett lämpligt och etiskt sätt. Koncernen har även en *Uppförandekod* för leverantörer, som klargör vilket uppträdande som förväntas av samarbetspartners i leverantörskedjan.

(Skanska AB, 2017, s. 80)

Att agera etiskt och öppet är en hörnsten i Skanskas *företagskultur*. Efter lanseringen av den uppdaterade *Uppförandekoden* 2016 fick samtliga medarbetare under 2017 utbildning i hur de förväntas uppträda.

(Skanska AB, 2017, s. 21)

Skanskas *Uppförandekod* som lanserades i en ny version under 2016 beskriver vad som förväntas av medarbetarna i deras arbete.

(Skanska AB, 2017, s. 72)

Oetiskt uppträdande hör fortfarande till en av de huvudsakliga *riskerna* enligt den årliga kartläggningen av Skanskas risker.

(Skanska AB, 2017, s. 72)

3.4 Analysprocess

När kodningsschemat och betygsättningen var färdig började studiens analysprocess av valda företag. Analysen genomfördes med hjälp av de studerade företagens årsredovisningar avseende räkenskapsåren 2016 och 2017. Det centrala var hållbarhetsrapporter upprättade på svenska då en textanalys enbart utförd på ett språk minskar möjligheter för tolkningsmissförstånd (Krippendorff, 2004; Lundahl & Skärvad, 1999). I en av årsredovisningarna gjordes en hänvisning till en länk där kompletterande hållbarhetsdata beskrevs, vilket också togs i beaktande i linje med GRI (GRI, 2000-2006). Analysprocessen skedde därefter i två steg, där det första steget innebar att identifiera antal meningar kopplade till respektive fråga enligt kodningsschemat. En mening kunde kategoriseras i flera områden och räknades då som lika många meningar som områden meningen ingick i. Varje mening utgjorde analysenheten då författarna tittade på särskilda ord/kodningsenheter. Slutligen söktes specifikt på områdesorden för att säkerställa att inget hade missats. För att ta del av fullständig data från kodningsanalysen kan en rapport från författarna sändas via e-

postmeddelande. Betygsättningen av varje fråga skedde enligt kodningsschemats betygsättning som beskrivs ovan (se figur 2).

I nästkommande steg av analysen urskildes även redogörelse för företagets *policy*, *risker*, *åtgärd kring risker* och *resultatindikatorer*.

- **Policy:** Policydokument finns beskrivet antingen som *Policy* avseende frågan alternativt nämnts som *mål*, *företagsplan*, *uppförandekod*, *riktlinjer*, *vision* eller *företagsvärderingar*.
- **Risker:** Risker kopplade till frågorna, där just ordet *risk* används.
- **Åtgärd kring risker:** Redogörelse för hur företaget arbetar med konstaterade risker.
- **Resultatindikator:** Redogörelse för resultat av frågorna antingen via text eller figurer.

Här skedde bedömningen efter följande skala:

0. Företaget har inte redogjort för faktorn.
1. Företaget har redogjort för faktorn.

3.5 Metodkritik

I många sammanhang är inte antalet gånger något har skrivits i en text det viktigaste, utan hur utförligt det beskrivs. Därför har ett krav varit att företag åtminstone ska beskriva verksamhetens påverkan eller användning i vardera kategorin för att få poäng i kodningen. Ytterligare en kritisk reflektion är att det osynliga inte räknas utan innehållsanalysen visar på det uttalade snarare än det outtalade. Dessutom är det svårt att vara öppen för material efter att kodningsschemat är färdigframställt och då tillåts inte texten att tala. (Bergström & Boréus, 2012)

Redan från början har uppsatsen haft ett förutbestämt tema som inte kan ändras hursomhelst. Om studien hade utförts med en öppnare analys hade möjligtvis en annan manifest i texten kunnat uppmärksammas. Innehållsanalysens användbarhet och tillvägagångsätt lämpar sig särskilt väl för att finna mönster i större material. Dock tenderar inriktningen att vara okänslig för sammanhanget och kan således ge ett försämrat resultat. (Krippendorff, 2004) Författarna hade en god överblick och grundkunskap om ämnet innan kodningsprocessen, på så vis minskades feltolkningar (Bergström & Boréus, 2012). Vidare är författarna medvetna om att det är relativt få företag i studien och en bransch.

Flera av hållbarhetsrapporterna hade uppdelad hållbarhetsinformation och därför låg upplysningarna i fel avsnitt och kodades inte. Uppsatsens syfte var att undersöka jämförbarheten och då ska hållbarhetsinformationen finnas i förvaltningsberättelsen. (SFS 1995:1554) Ett alternativ var att det kunde framgå tydliga hänvisningsinstruktioner till andra avsnitt med hållbarhetsinformation (GRI, 2000- 2006).

4 Empiri

I detta kapitel presenteras först en kortfattad företagspresentation och därefter redogörs kodningsresultatet från innehållsanalysen.

4.1 Företagspresentation

Av det nya lagkravet om hållbarhetsrapportering i enlighet med 6 kap. 10§ i ÅRL (SFS 1995:1554) framgår att företag som uppfyller mer än ett av ÅRL:s villkor de två senaste räkenskapsåren, ska upprätta en hållbarhetsrapport. Samtliga av studiens företag¹ uppfyller mer än ett kriterium (se tabell 2 och 3). Som illustreras i tabell 2 och 3 varierar företagens balansomslutning, nettoomsättning och medelantalet anställda för åren 2015/2016. Vidare i studien benämns Skanska, Peab, och NCC därför som större företag. Tuve bygg, Sh bygg och JSB benämns som mindre företag.

Tabell 2. Företagens uppfyllelse av ÅRL:s kriterier år 2015 (SFS 1995:1554)

Företag 2015	Balansomslutning (i tkr)	Nettoomsättning (i tkr)	Medelantalet anställda 2015/2016 (styck)
Skanska	97 667 000	153 049 000	45 687
Peab	28 041 000	44 376 000	13 585
NCC	39 402 000	62 495 000	17 333
Tuve bygg	251 147	1 107 091	171
Sh bygg	305 384	913 721	297
JSB	335 466	1 230 000	256

Tabell 3. Företagens uppfyllelse av ÅRL:s kriterier år 2016 (SFS 1995:1554)

Företag 2016	Balansomslutning (i tkr)	Nettoomsättning (i tkr)	Medelantalet anställda 2015/2016 (styck)
Skanska	106 505 000	145 365 000	45 687
Peab	31 609 000	46 337 000	13 585
NCC	25 315 000	52 934 000	17 333
Tuve bygg	369 725	1 067 205	171
Sh bygg	298 121	943 544	297
JSB	369 696	1 408 000	256

År 2016 följde Peab och NCC GRI och GRI-index återfanns i deras rapporter. Skanska påtalade att de främjar målen för hållbar utveckling i enlighet med FN Global Compact, dock framkom det inte om de följde några riktlinjer. Varken Tuve bygg, Sh bygg eller JSB benämnde några riktlinjer i rapporterna. År 2017 fortsatte Peab och NCC vidta GRI med

¹ All empirin som följer kapitel 4 är enbart hämtad från de studerade företagens årsrapporter år 2015, 2016 och 2017 (se referenslista). Vid citat förekommer fullständig källhänvisning.

GRI-index. Skanska påtalade återigen att de främjar målen för hållbar utveckling enligt FN Global Compact, dock framgick det fortfarande inte om riktlinjer följdes. Tuve bygg beskrev att deras hållbarhetsrapport är framtagen i enlighet med riktlinjerna för GRI. Sh bygg och JSB benämnde inte några riktlinjer detta år heller.

Endast Peab och NCC redogjorde för väsentlighetsanalys i årsredovisningarna 2016, för att fastställa verksamhetens viktigaste frågor. Nästkommande år (2017) redogjorde samtliga sex företag för väsentlighetsanalyser i sina årsredovisningar. De tre största bolagen hade utfört mer omfattande väsentlighetsanalyser än de tre mindre företagen. Sh bygg hade dock utfört en intressentdialog som liknade de större bolagens struktur på väsentlighetsanalys. Hur företagen valde att presentera sina hållbarhetsriktlinjer år 2017 exemplifierades på följande sätt:

Skanska:

Skanskas agenda för hållbar utveckling, med koppling till Skanskas värderingar, består av fem fokusområden; arbetsmiljö, etik, grönt byggande, samhällsinvesteringar samt mångfald och inkludering.

(Skanska AB, 2017, s. 70)

Peab:

Peabs definition av hållbarhet - För Peab innebär hållbarhet ansvarsfullt företagande. Det vi gör ska vara etiskt och långsiktigt hållbart för Människa, Miljö och Affär.

(Peab AB, 2017, s. 12)

NCC:

NCC:s hållbarhetsarbete är grunden för NCC:s framtida utveckling. Syftet med hållbarhetsarbetet är att skapa förutsättningar för människor att arbeta, bo, resa och leva på ett hållbart sätt samt att öka värdet för såväl aktieägare och kunder som för samhället i stort. Ramverket lanserades 2016 och åskådliggör de mest betydelsefulla områdena för NCC:s hållbarhetsarbete – Hälsa och säkerhet, Social inkludering, Material och avfall, Klimat och energi, Etik och compliance samt Produktportfölj.

(NCC AB, 2017, s. 8)

Tuve bygg:

Tuve byggs hållbarhetsarbete 2017 har sin grund i bolagets vision där vi genom goda relationer inom företaget och med våra kunder skapar värden när vi tillsammans bygger en hållbar framtid.

(Tuve bygg AB, 2017, s. 32)

Sh bygg:

Vi fokuserar på följande fem mål i FN:s 2030-agenda som omfattar totalt 17 mål som är vägledande för oss: Mål 3 - God hälsa och välbefinnande 5 - Jämställdhet 8 - Anständiga arbetsvillkor och ekonomisk tillväxt 11 - Hållbara städer och samhällen 13 - Bekämpa klimatförändringen.

(Sh bygg, sten och anläggning AB, 2017, s. 24)

JSB:

JSB:s hållbarhetsriktlinjer redogjordes inte lika tydligt. Dock redogjordes för företagets hållbarhetsarbete och det exemplifierades på följande sätt:

Vi vill fortsätta att minska vår miljöpåverkan, både genom det sätt vi producerar våra hus på och genom husens egenskaper. Vi vill arbeta på ett etiskt och riktigt sätt tillsammans med människor och företag i vår omgivning, från beställare till underleverantörer och våra egna medarbetare. Att vara med och bygga framtidens Sverige, som vi är med hus och livsmiljö, handlar om mer än bara affärer. Det handlar om hållbara affärer, där vårt sätt att agera nu påverkar människor, miljö och samhälle under lång tid framöver.

(John Svenssons Byggnadsfirma AB, 2017, s. 12)

4.2. Företagsresultat avseende 2016

Resultat avseende företagens redogörelse för antal meningar räkenskapsåret 2016 illustreras i tabell 4. Tabell 4 visar alltså företagens resultat innan lagkravet trädde i kraft. Som hjälpmedel till att förstå kodningsmallarna kan studiens kodningsinstruktioner användas (se bilaga 3).

Tabell 4. Företagens poäng avseende redogörelse per fråga räkenskapsåret 2016 (Uppsatsförfattarnas egenskapade kodning)

2016	Skanska	Peab	NCC	Tuve bygg	Sh bygg	JSB
Frågor om miljö						
Vattenanvändning	1	0	0	0	0	0
Avfall	1	4	4	3	0	1
Energianvändning	1	4	4	0	0	0
Koldioxidutsläpp	1	4	4	0	0	0
Gröna produkter & tjänster	4	0	4	2	4	1
Miljöincidenter	2	2	0	0	0	0
Materialanvändning	2	4	4	3	0	0
Samhällsinvesteringar	4	4	4	0	4	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal						
Hälsa och säkerhet	4	4	4	1	4	4
Personalrelaterade frågor	4	4	4	1	4	1
Mångfald	4	4	4	1	4	2
Jämställdhet	4	4	4	0	4	2
Etisk företagskultur	4	4	2	0	4	3
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter						
Människorättskränkning	0	1	0	0	4	1
Granskning av leverantörer	3	4	4	0	0	1
Frågor om motverkande av korrupktion						
Antikorrupktion	1	4	3	0	0	0
Mutor	0	3	2	0	0	0
Total poäng:	40	54	51	11	32	16

Bland de större företagen hade Peab högst poäng, följt av NCC och därefter Skanska. *Frågor om sociala förhållanden och personal* utmärkte sig genom att alla tre företag hade höga poäng på alla underfrågor. Full poäng tilldelades företagen på frågorna *koldioxidutsläpp* samt *samhällsinvesteringar*. Även på frågorna kring *granskning av leverantörer* tilldelades full poäng till två av de tre större företagen, förutom Skanska som fick en trea. Vidare redogjordes inte alls för frågan kring *vattenanvändning* i Peabs och NCC:s rapporter och Skanska nämnde det endast kortfattat i sin hållbarhetsrapport. Frågan kring *människorättskränkning* fick lägst poäng bland de tre större företagen där endast Peab redogjorde kort för frågan i sin rapport.

Bland de mindre företagen var Sh byggs totala poäng betydligt högre än de andra två mindre företagen. Dock var det ingen fråga som samtliga mindre företag hade full poäng på och ingen av dem redogjorde för *frågor om motverkande av korruption*.

Det finns poängmässig skillnad mellan de större och mindre företagen (se tabell 3). Det skiljde åtta poäng mellan det större företaget Skanska och det mindre företaget Sh bygg. Vidare var det en utmärkande skillnad mellan företagets redogörelse för frågor om *energianvändning, koldioxidutsläpp, miljöincidenter* och *frågor om motverkande av korruption*. De större företagen redogjorde för dessa frågor, dock omnämndes frågorna inte alls av de mindre företagen år 2016.

4.2.1 Policyer, risker, åtgärd kring risker och resultatindikatorer

Företagens antal redogjorda faktorer år 2016 avseende *policyer, risker, åtgärd kring risker* och *resultatindikatorer* går att utläsa från tabell 5 (för specificering per fråga, se bilaga 4-9).

Tabell 5. Fallföretagens redogörelse för antal faktorer räkenskapsåret 2016 (Uppsatsförfattarnas egenskapade kodning)

2016	Skanska	Peab	NCC	Tuve bygg	Sh bygg	JSB
Policy	7	10	8	1	6	7
Risker	3	7	3	0	0	0
Åtgärd risker	3	6	3	0	0	2
Resultatindikator	7	10	7	0	3	0
Antal redogjorda faktorer:	20	33	21	1	9	9

Bland de större företagen hade Peab återigen flest antal poäng, därefter Skanska och sist NCC. Största skillnaden var företagets redogörelse för *åtgärd risker*, där Skanska och NCC redogjorde för hälften så många som Peab. Ytterligare skillnad var redogörelse för *risker*, där både Skanska och NCC hade redogjort för mindre än hälften av vad Peab gjorde.

Bland de mindre företagen hade Sh bygg och JSB lika många poäng och fler poäng än Tuve bygg, som endast redogjorde för faktorn *policy* och därmed hade en poäng. För samtliga tre företag saknades redogörelse för *risker* och *åtgärder kring risker*.

Tabell 5 visar också en skillnad poängmässigt mellan de större och mindre företagen. Två av de mindre företagen, Sh bygg och JSB hamnade efter Skanska med elva poäng. Den tydligaste skillnaden mellan företagen är redogörelsen för antal *risker*, där de mindre företagen inte redogjorde för någon risk alls.

4.3 Företagsresultat avseende 2017

I Tabell 6 kan resultatet avseende antal meningar för respektive företag år 2017 utläsas. Tabell 6 visar alltså företagets resultat efter lagkravet trädde i kraft. Som hjälpmedel till att förstå kodningsmallarna kan studiens kodningsinstruktioner användas (se bilaga 3).

Tabell 6. Företagens poäng avseende redogörelse per fråga räkenskapsåret 2017 (Uppsatsförfattarnas egenskapade kodning)

2017	Skanska	Peab	NCC	Tuve bygg	Sh bygg	JSB
Frågor om miljö						
Vattenanvändning	4	0	0	0	0	0
Avfall	4	4	4	4	1	4
Energianvändning	4	4	4	4	3	3
Koldioxidutsläpp	4	4	4	1	2	2
Gröna produkter & tjänster	2	4	4	4	3	4
Miljöincidenter	4	3	2	0	0	0
Materialanvändning	3	4	4	3	X	4
Samhällsinvesteringar	4	4	0	4	4	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal						
Hälsa och säkerhet	4	4	4	4	4	4
Personalrelaterade frågor	4	4	4	4	4	4
Mångfald	4	4	4	3	3	2
Jämställdhet	4	4	4	4	4	4
Etisk företagskultur	4	4	4	1	2	4
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter						
Människorättskränkningar	4	2	4	4	2	4
Granskning av leverantörer	4	4	4	4	4	2
Frågor om motverkande av korrupktion						
Antikorrupktion	4	4	4	2	2	1
Mutor	4	4	2	2	2	2
Total poäng:	65	61	56	48	40	44

Bland de större företagen hade Skanska flest poäng, i följd av Peab och därefter NCC. Samtliga tre företag har fått full poäng på många av frågorna. Även 2017 var de låga poäng angående redogörelse för frågan om *vattenanvändning*, där Skanska utmärkte sig och ensamt redogjorde för företagets *vattenanvändning*. Bland de mindre företagen hade Tuve bygg högre poäng än Sh bygg och JSB. Utmärkande var frågan om *avfall* där Tuve bygg och JSB har en fyra och Sh bygg en etta. Även redogörelsen för *materialanvändning* skiljde sig, där Sh bygg har ett X och bakgrundsanledningen är att de i årsredovisningen skrev:

Särskilt vill vi då nämna Materialanvändning som utgör ett av de största miljöavtrycken inom byggindustrin. Som entreprenör har vi inget direkt inflytande över vilka material våra beställare använder och vilken miljöklass på sina anläggningar man önskar. Vi kan endast fungera rådgivande vad gäller materialet.

(Sh bygg, sten och anläggning AB, 2017, s. 24)

Vidare redogjorde inte något av företagen för frågorna kring *vattenanvändning* eller *miljöincidenter*. Även 2017 visar innehållsanalysen en skillnad poängmässigt mellan företagen där de större företagen hade högre poäng än de mindre. Det mindre företaget Tuve bygg, ligger efter det större företaget NCC med åtta poäng. En kvarstående skillnad är företagets redogörelse för frågan om *miljöincidenter* där de större företagen redogjorde för frågan. Däremot utelämnade samtliga mindre företag frågan om *miljöincidenter* helt i rapporterna. Ytterligare en skillnad poängmässigt var frågorna om *koldioxidutsläpp*, *antikorruption* och *mutor*, där de större företagen hade högre poäng än de mindre. Slutligen observerades i årsredovisningarna 2017 att Skanska var det enda företaget som använde sig av extern granskning. Den externa granskningen utfördes på Skanskas hållbarhetsrapportering av växthusgaser.

4.3.1 Policyer, risker, åtgärd kring risker och resultatindikatorer

Företagens antal redogjorda faktorer år 2017 avseende *policy*, *risker*, *åtgärd kring risker* och *resultatindikatorer* går att utläsa i tabell 7 (för specificering per fråga, se bilaga 4-9).

Tabell 7. Företagens redogörelse för antal faktorer räkenskapsåret 2017 (Uppsatsförfattarnas egenskapade kodning)

2017	Skanska	Peab	NCC	Tuve bygg	Sh bygg	JSB
Policy	13	11	14	8	10	11
Risker	14	7	8	1	2	2
Åtgärd risker	12	7	8	1	2	5
Resultatindikator	8	10	10	5	3	0
Antal redogjorda faktorer:	47	35	40	15	17	18

Bland de större företagen har Skanska detta år flest antal poäng, därefter kommer NCC följt av Peab. Största skillnaden är redogörelsen för *risker* samt *åtgärd risker*, där Skanska redogjort för betydligt fler än Peab och NCC. Skanska har dock redogjort för något färre *resultatindikatorer* än de andra företagen. Avseende *policy* redogjorde NCC för fler än de

andra större företagen. Bland de mindre företagen har JSB år 2017 fler poäng än Tuve bygg och Sh bygg. Tuve bygg hade flest poäng på faktorn *resultatindikatorer* och i hållbarhetsrapporten redogjordes att företaget i framtiden ska redovisa fler indikatorer. Nedan illustreras två exempel:

Vår ambition på företaget är att effektivisera energianvändningen på ett ekonomiskt och miljömässigt hållbart sätt. 2018 ska vi genomföra en kartläggning av energianvändningen.

(Tuve bygg AB, 2017, s. 34)

Denna möjlighet att kunna påverka våra leverantörer är något vi kommer att arbeta mer med och utveckla vidare under 2018.

(Tuve bygg AB, 2017, s. 34)

I tabell 7 redovisades en förbättring för de mindre företagen angående *risker* och *åtgärder kring risker*. Dock upplevdes vissa beskrivningar som potentiella risker mer som förbättringsarbeten och har därför inte räknats in i poänggivningen. Exempel på beskrivning från Sh byggs årsredovisnings som inte är medräknade i innehållsanalysen:

Resor till och från jobbet och transporter av byggmaterial har en negativ klimatpåverkan och därför är det viktigt att bli oberoende av fossila bränslen på sikt.

(Sh bygg, sten och anläggning AB, 2017, s. 26)

Detta kan jämföras med Skanskas redogörelse för sin risk kring *koldioxidutsläpp* där dem dessutom i förhållande till risken beskriver åtgärd, se exemplifiering nedan:

Riskområde och beskrivning: Föroreningar eller negativ påverkan på miljön.

(Skanska AB, 2017, s. 82)

Skanska Color Palette är ett strategiskt verktyg för att framtidssäkra projekt genom att fokusera på effektivare energianvändning, minskade koldioxidutsläpp, minskad materialåtgång och lägre vattenförbrukning.

(Skanska AB, 2017, s. 82)

Här redogjordes för vad företaget gör för att hantera risken, mer än för dess konsekvenser. Ytterligare exempel på beskrivningar på potentiella risker tagna från de mindre företagens årsredovisningar återfinns nedan:

Tuve bygg strävar efter att investera i samhället med sin verksamhet genom att vara med och delta och bidra i projekt som främjar de svårigheter samhället står inför. (Tuve bygg AB, 2017, s. 38)

Entreprenadbranschen står inför en generationsväxling inte bara åldersmässigt utan också erfarenhetsmässigt och socialt. Vi ser utmaningen och försöker arbeta med detta i vår rekrytering och utbildning internt.

(Sh bygg, sten och anläggning AB, 2017, s. 32)

Vår attraktionskraft som arbetsgivare är helt avgörande för vår utveckling, både på kort och lång sikt.

(John Svensson Byggnadsfirma AB, 2017, s. 43)

Slutligen visade kodningsresultatet även år 2017 skillnad poängmässigt mellan de större och mindre företagen. Skillnaden var markant då de mindre företagen knappt hade hälften av de större företagens totala poäng. Den tydligaste skillnaden mellan företagen var *redogörelse för antal risker* och *åtgärd risker* där de mindre företagen redogjorde för betydligt färre antal än de större. De mindre företagen hade även färre *resultatindikatorer*, som utgjorde hälften av de större företagens poäng.

5 Analys

I analyskapitlet presenteras en analys av insamlad data. Först resoneras kring väsentliga frågor inom de studerade företagens hållbarhetsrapporter. Därefter är kapitlet uppdelat efter uppsatsens forskningsfrågor och delfråga ett behandlar vilka effekter det nya EU- direktivet 2014/95/EU haft på hållbarhetsrapportering inom byggbranschen. Genom att diskutera avvikelser mellan företagen året innan lagkravet och året efter lagkravet trätt i kraft. Slutligen behandlar analysavsnittet delfråga två; hur jämförbarheten av hållbarhetsrapporterna har påverkats genom diskussion av presenterat resultat.

5.1 Väsentliga frågor kring företagens hållbarhetsrapportering

Internationella och nationella organisationer samt myndigheter har vidtagit åtgärder och lagstiftat om hållbarhetsrapportering (Arvidsson, 2010). ÅRL erfordrar att företag som berörs av det nya lagkravet ska utföra en relevant väsentlighetsanalys för att identifiera vilka faktorer som är väsentliga för verksamheten och företags intressenter (FAR a, u.å.). Studiens samtliga studerade företag hade år 2017 utfört en väsentlighetsanalys för deras verksamhet och intressenter, året tidigare var det endast två företag som hade utfört en väsentlighetsanalys i årsredovisningen. När en väsentlighetsanalys upprättas fokuserar företagets hållbarhets-rapporter på betydelsefull information (FAR a, u.å.; Respondent). År 2017 hade de tre största bolagen utfört mer omfattande väsentlighetsanalyser än de tre mindre företagen. Ett mindre företag hade utfört en intressentdialog som liknade mer de större bolagens struktur på väsentlighetsanalys. Om företag väljer att redovisa större mängder irrelevant information finns risk att intressenter förbiser väsentlig information (Respondent) och kan då inte göra välgrundade beslut på företagsresultatet (Talbot & Boiral 2018; Leszczynska, 2012). Om väsentlighetsanalyser inte utförts hade risken varit att hållbarhetsrapporterna hade kunnat utnyttjas för PR-material (Talbot & Boiral, 2018; Marquis et al. 2016).

Innehållsanalysen visade att liknande branschspecifika frågor och preferenser beaktades 2017 och därför bör rapporterna bli homogena och enklare att granska (Ranganathan, 1999). Intressenters åsikter påverkar bolag när de upprättar hållbarhetsrapporter och när företag har stora valmöjligheter utformas strukturen efter egna val. Det uppstår problem när företag exkluderar relevanta områden och kan leda till att jämförelsekvaliteten påverkas mellan hållbarhetsrapporterna (Leszczynska, 2012). Detta var inget som studiens innehållsanalys tydde på utan samtliga studerade företag verkar ha haft relativt lika uppfattningar om deras intressenter år 2017. I slutändan handlar bra hållbarhetsrapportering om att våga beröra de känsliga ämnena inom ett företag (Respondent).

5.2 Företagsresultat år 2016 - innan lagkravet trätt i kraft

Innehållsanalysens resultat år 2016 visade skillnader mellan de större och mindre företagen. Eftersom det inte finns några universellt accepterade mätmetoder inom hållbarhetsrapportering använder företag olika ramverk som överlappar varandra (Zeff, 2007). Bristen på ett universellt ramverk och riktlinjer skapar obalans mellan negativa och positiva aspekter, även om exempelvis GRI anger att det ska inkluderas (Hahn & Lülfs, 2014).

En av skillnaderna som resultatet visade var att de större företagen hade redogjort utförligare för respektive frågor och därmed fick fler poäng. Respondenten argumenterade att bolag som har arbetat med hållbarhetsrapportering under längre tid är mer kompetenta på att beakta både positiva- och negativa aspekter. Att de större företagen redogjorde bättre för respektive fråga redan innan lagkravet, kan bero att de på grund av sin storlek är mer exponerade för allmänheten och därför uppfyller institutionella krav (Marquis et al, 2016). Dessutom menar Clarkson (1995) att företag inte överlever utan sina primära intressenter som kan påverka företagets framgång. I en större verksamhet är det högre chans att företagets primära intressenter kan inneha makt och således påverka handlingar (Mitchell, Agle & Wood, 1997). Vilket kan innebära att företagen har ett större påtryck från sina aktieägare (Clarkson 1995; Mitchell, Agle & Wood, 1997) och kan eventuellt förklara den bakomliggande orsaken till att de större företagen hade en mer omfattande redogörelse för frågorna.

Företag studerar och observerar ofta mer framgångsrika företag i branschen för att imitera och låna idéer av varandra (Deegan & Unerman, 2011). Samhällets medvetenhet om hållbar utveckling ökar ständigt (Beurden & Gössling, 2008) och därför började företag hållbarhetsredovisa (Arvidsson, 2017; Lozano et al., 2016). Därmed uppstår även en härmande isomorfism när de större företagen upplever högre påtryck att leverera på samma nivå som sina konkurrenter (DiMaggio & Powell, 1983). En annan orsak kan vara samhällets medvetenhet och därmed påverkan på företag att publicera sitt hållbarhetsarbete (Ljungdahl, 1999; Leszczynska, 2012). Tidigare rapporterade företag enligt de normer och förväntningar samhället hade, för att vinna legitimitet (Arvidsson, 2010). Respondenten förklarade att anledningen till att de mindre företagen inte har rapporterat sitt hållbarhetsarbete i samma utsträckning kan bero på att företagen inte inser sin påverkan. Hållbarhetsrapporter upprättas för intressenter med behov av företags icke-finansiella information (McCuaig, 2006). Detta ses som en primär orsak till att hållbarhetsrapporter upprättas (Civilutskottet, 2016; Elvingson, 2016; GRI, 2000- 2006) och möjligtvis har de mindre företagen inte intressenter med samma behov (Baboukardos, Rimmel & Jonäll, 2016). Dock är det intressant med tanke på det ökade samhällsintresset kring hållbarhetsproblem (Ljungdahl, 1999; Leszczynska, 2012) vilket bör resultera i påtryckningar från samhället. Något som även kan förklara orsaken till detta är något respondenten poängterade. Nämligen att vissa branscher arbetar mer utåt än andra, exempelvis arbetar klädindustrin mer utåt med *public relations* än ett byggbolag gör. Detta kan förklara varför de mindre företagen inte frivillig har upprättat hållbarhetsrapportering i samma utsträckning som de större, då hållbarhetsrapportering enligt Lozano et al. (2016) används av företagen för att kommunicera med företagets intressenter

och till ett försök att förbättra företagets rykte. Både Artsberg (2005) och Scott (2005) beskriver i sina studier att företags handlingsval utgörs av samhällspåtryckningar om att leva upp till existerande kulturella normer.

Mellan de mindre och större företagen var det en stor skillnad när det kom till redogörelse för faktorerna; *policyer, risker, åtgärd risker* samt *resultatindikatorer*. Sh bygg och JSB redogjorde endast för mindre än hälften så många faktorer som de större företagen och Tuve bygg redogjorde endast för en faktor. Vidare återfanns inga redogjorda *risker* bland de mindre företagen, och i förhållande till dessa redogjorde enbart JSB för *åtgärder kring risker* som redogjorde för två. Möjligtvis beror det på att de mindre företagen faktiskt inte på ett genuint sätt har arbetat med hållbarhet tidigare. Lozano et al. (2016) förklarade att hållbarhetsarbete och hållbarhetsrapportering samverkar med varandra, att oftast är hållbarhetsrapporteringen en startpunkt och företag börjar därefter arbeta med hållbarhet. Dessutom beskrev Talbot och Boiral (2018) att företagsprestationsarbetet med hållbarhet beror på hur väl de har definierat begreppet hållbarhet internt – och då krävs det att de har kommit till en startpunkt.

5.3 Företagsresultat och effekter år 2017 - efter lagkravet trätt i kraft

Resultatet från innehållsanalysen avseende företagens hållbarhetsrapportering för räkenskapsåret 2017 visade på en förbättring för samtliga företag. I ÅRL beskrivs vad en hållbarhetsrapport ska innehålla men inte hur rapporten ska upprättas (SFS 1995:15549). Dessutom finns det inga riktlinjer för upprättning av hållbarhetsrapporter i Sverige (FAR a, u.å.). Respondenten beskrev att revisionsbyrån hade fått mycket frågor år 2017 om hur de större företagen hade upprättat sina hållbarhetsrapporter. DiMaggio och Powell (1983) beskriver att det är just det som är dimensionen isomorfism, när snarlika företag inom samma bransch väljer att efterlikna företag som är längre fram i utvecklingen – vilket även leder till harmonisering. Respondenten förklarade att han ser GRI som ett bra ramverk och förebild då det fångar upp många delar och således ger en rättvis bild till intressenter. I vår innehållsanalys är det enbart hälften av företagen år 2017 som upprättar enligt GRI, trots att GRI är det mest omfattande och använda ramverket (FAR a, u.å.; Respondent). I GRI finns det många tips företagen kan använda (Respondent) och företags användande av GRI har förbättrat värdering av och mellan företagens hållbarhetsrapporter (Leszczynska, 2012). Bara för att företag upprättar enligt GRI blir det inte automatisk en bra och bedömningsbar hållbarhetsrapport, dock blir företag tvungna att fundera över verksamhetens känsliga ämnen och rapportera mer balanserat (GRI; 2000-2006; Respondent). Eftersom hållbarhetsrapportering inte innehåller konkreta och bindande tillämpningskrav kan företag utelämna och modifiera hållbarhetsinformation utan vidare konsekvenser (Searcy & Buslovich, 2014).

Innehållsanalysens största skillnad var att de mindre företagens nu utförligare redogjorde för frågorna, den positiva förändringen kan förklaras genom att lagkravet hade en tvingande effekt (DiMaggio & Powell, 1983; Ioannou & Serafeim, 2015). Även om de mindre företagen visade en förbättrad och utförligare redogörelse för fler frågor i innehållsanalysen,

var de sämre än de större företagen på att presentera *risker* och *åtgärder kring risker*. Innehållsanalysen visade att de större företagen hade bättre förmåga att beskriva både negativa och positiva faktorer och därmed utveckla en mer balanserad hållbarhetsrapport (GRI, 2000-2006; Respondent). Respondenten beskrev att balans är av stor betydelse och både negativa- och positiva effekter måste inkluderas. Vid utelämnande av negativa aspekter kan rapporten bli för positiv och reklamliknande. Att stärka sina hållbarhetsprestationer genom bakomliggande faktorer är av betydelse för att undvika att skapa ett missvisande intryck genom hållbarhetsinformationen (Marquis et al. 2016; Talbot & Boiral, 2018). Att de mindre företagen beskrev färre risker menade respondenten eventuellt kan bero på att företagen inte är medvetna om verksamhetens negativa effekter som en utomstående kan anse vara av väsentlighet. Företagens beskrivningar blir istället vad verksamheten har gjort för bra saker när *risker*, *åtgärd risker* och *resultatindikatorer* uteblir. Forskning menar att en hållbarhetsrapport inte bör innehålla presentationer (GRI, 2000-2006; Ljungdahl, 1999; Leszczynska, 2012), om det förekommer ska det tydligt framgå vad som är fakta och vad som är presentation (GRI, 2000-2006). Detta var även något respondenten sett i sitt arbete, hur företag ofta väljer att lyfta fram väldigt många bra *case*, vilket innebär beskrivningar över exempel på bra saker som företaget har gjort. En ytterligare skillnad som kunde utläsas från resultaten var att alla företag utom Sh bygg hade höga poäng på redogörelse för verksamhetens *materialanvändning*. Dock fanns det en förklaring om att Sh bygg inte ansåg att verksamheten hade direkt påverkan på kunders val av material. Enligt Civilutskottet (2016) har inte alla företag samma påverkan och lagkravet tillåter en viss flexibilitet.

En av de likheter som återfanns var samtliga företags redogörelse för frågan om *granskning av leverantörer*, där alla utom JSB hade full poäng räkenskapsåret 2017. Möjligtvis kan den tvingande isomorfismen vara förklaringen när företag upplever formella påtryckningar av externa källor, såsom de samhällskulturella värderingar företagen förväntas leva upp till i och med lagkravet från regeringen (DiMaggio & Powell, 1983). Mitchell, et al. (1997) beskriver att i och med att företagen behöver redogöra för dess granskning, kan potentiella kunder ha intresse och kräva att deras leverantörer har koll och granskar sina underentreprenörer. Således för att i sin tur kunna påtala att deras leverantörer följer lagar och regler i form av angelägenhet. Att verksamhetens hållbarhetsarbete måste dokumenteras menar Jansen, Merchant och Van der Stede (2009) är en viktig del för att arbetsresultatet ska bli bra och det kan vara en bakomliggande förklaring till varför de större företagen redan innan lagkravet hade en mer omfattande hållbarhetsrapportering. I framtiden när det finns historik kommer företagsresultaten kunna jämföras mellan företagen och deras redovisningskonsekvenser (GRI, 2000-2006).

Vidare verkade två frågor, *hälsa och säkerhet* samt *jämställdhet*, vara av extra relevans där samtliga företag erhöll full poäng. Dessutom presenterades en *resultatindikator* för båda frågorna av alla företagen förutom JSB. Tillika redogjordes för anställdas kön och innehållsanalysens resultat uppmärksammade att det är en mansdominerande bransch och att företagen har samma högriskområden. När bolag rapporterar om samma saker ökar jämförbarheten av hållbarhetsrapporterna (Gordon & Gallery, 2012; Respondent). Även om

riktlinjerna inte är obligatoriska verkar dem ha följts och det ökar rimligheten att bedöma hållbarhetsrapporterna (Talbot & Boiral, 2018).

5.4 Lagkravets effekt på jämförbarhet mellan företagen

I enlighet med Lozano et al. (2016) uppmärksammade författarna tydliga kopplingar mellan företagens hållbarhetsrapportering och hållbarhetsarbete. Vid implementering av hållbarhetsrapportering är implikationerna att rapporteringen är en startpunkt för företags hållbarhetsarbete. Författarnas innehållsanalys visade att lagkravet hade störst effekt på de mindre företagen, dock kunde även en positiv utveckling urskiljas för de större företagen. Även respondenten poängterade att lagkravet skulle innebära störst effekt för de mindre företagen. För att möjliggöra resultatutvärderingar är det nödvändigt att hållbarhetsrapporter är jämförbara (GRI, 2000-2006). Resultatet visade att intressenterna nu tillhandahålls mer information. Enligt både Talbot och Boiral (2018) samt Leszczynska (2012) är det dock hållbarhetsrapportens innehåll som utgör en betydande faktor för att intressenter ska fatta välgrundade beslut. För att kunna utvärdera företagens publicerade information måste intressenter kunna undersöka företagens utveckling över tid och sinsemellan företag (GRI, 2013). Det är även viktigt att det går att mäta företagspresentationen för att kunna bedöma om informationen som lämnas är fullständig och tillförlitlig (Ranganathan, 1999; Zeff, 2007). Som tidigare beskrivet visade studiens innehållsanalys att företagens årsredovisningar är av mer relevant hållbarhetsinformation efter lagkravet. I enlighet med rapporter av Talbot och Boiral (2018) samt Leszczynska (2012) kan intressenter numera utföra välgrundade beslut av årsredovisningarna. Den positiva förändringen kan enligt författarna förklaras av studierna från DiMaggio och Powell (1983) samt Ioannou och Serafeim (2015), att nya lagkrav har en tvingande effekt.

Innehållsanalysens resultat visade att de flesta företagen redogjorde för fler *resultatindikatorer* efter lagkravets trädde i kraft. Innehållsanalysens resultat 2017 visade vidare en ökning för fem av sex företag av antal redogjorda *risker*, Peab var det enda företaget som redogjorde för lika många risker båda åren. Den positiva förändringen var högre hos de större företagen än de mindre som redogjorde för en respektive två *risker* och *åtgärder kring* dessa. Det kan tyckas svårt att få en balans i rapporten om det brister i redogörelsen kring risker (GRI, 2000- 2006). I de mindre företagens rapporter återfanns försök till att beskriva *risker*, dessvärre var det inte tydligt då inte ordet *risk* användes utan andra beskrivningar. I exempelvis Tuve byggs hållbarhetsrapport återfanns ordet *svårigheter*. Vidare kunde ordet *utmaning* urskiljas i Sh byggs hållbarhetsrapport och ordet *avgörande* i JSB:s hållbarhetsrapport. Respondenten poängterade att mindre företag ofta har svårigheter att beskriva och uttrycka sina risker.

Anledningen till att de mindre bolagen inte redogjorde för fler *resultatindikatorer*, *risker* och *åtgärder* kring dessa kan bero på att företaget tidigare inte har haft hållbarhetsarbete implementerat i verksamheten. Avsaknaden av mätning kring hållbarhetsresultat kan därmed bero på detta (Jansen, Merchant & Van der Stede, 2009). Lozano et al. (2016) menar att det

finns en tydlig koppling mellan hållbarhetsarbete och hållbarhetsrapportering och där just hållbarhetsrapportering påverkar och utgör en startpunkt för företags hållbarhetsarbete. Även respondenten poängterade vikten av att företagens hållbarhetsarbete går hand i hand med upprättning av hållbarhetsrapporter och Talbot och Boiral (2018) anger att arbetet bör ses som ett kretslopp. Elvingson (2016) argumenterar att grundförutsättningarna för begreppet hållbar utveckling är ett världsomfattande perspektiv på långsiktighet och helhetssyn. Respondenten beskrev vidare att lagkravet troligtvis bör medföra att hållbarhetsarbetet ökar succesivt. I Tuve byggs hållbarhetsrapport (2017) beskrivs hur företaget till nästa år ska kartlägga sin energianvändning, det kan därför resultera i ytterligare en redovisad resultatindikator. Om företag redogör för fler och samma resultatindikatorer bör det gå bättre att mäta och enligt Ranganathan (1999) och Zeff (2007) leder mätning till att jämförbarheten och tillförlitligheten i rapporten ökar.

Extern granskning

Av de studerade företagen var det endast Skanska som använde sig av extern granskning. Med extern granskning av relevanta indikationer utvecklas en mer trovärdig hållbarhetsrapport (Cheng, Green & Chi Wa Ko, 2015; Respondent). Skanska har i sin årsredovisning 2017 valt att anlita en extern part som granskade deras rapportering om *koldioxidutsläpp*. Studiens innehållsanalys visade en förbättring avseende Skanskas redogörelse för faktorerna *policy*, *risker* och *åtgärder kring risker* på frågan kring *koldioxidutsläpp* samma år jämfört med 2016 (se bilaga 4-9). Skanskas förbättrade resultat 2017 kan delvis vara en effekt av lagkravet. Dock kan det även bero på den externa granskningen som dessutom är en gynnsam effekt för investerare (Cheng, Green & Chi Wa Ko, 2015). Genom att en tredje part granskar säkerhetsställs att rapportens innehåll är sanningsenlig (Respondent). Utan extern granskning varierar hållbarhetsrapporters kvalitet och intressenters möjlighet att granska informationen (Talbot & Boiral, 2018). Genom att Skanska har en tredje part som granskar säkerhetsställs att informationen som lämnas i rapporten är korrekt och därmed tillförlitlig (Cheng, Green & Chi Wa Ko, 2015; Respondent).

Även om jämförbarheten mellan företagen inte är lika bra som i finansiella rapporter än (Langer, 2006; Respondent) bidrar företagens ökade redogörelse till en mer hållbar utveckling och ökat finansiellt resultat när bolag upprättar en hållbarhetsrapport (Beurden & Gössling, 2008; Respondent). Respondenten beskrev att inom den finansiella revisionen återfinns en högre typ av jämförbarhet då det finns standardmått, vilket ännu inte finns inom icke-finansiell redovisning. Dessutom är det svårare att ta fram bra nyckeltal inom icke-finansiell redovisning (Langer, 2006). Framtida effekter av lagkravet bör enligt respondenten vara att företag prioriterar mer resurser och tid på hållbarhetsrapporterna samt integrerar hållbarhetsaspekter i kärnverksamheten.

6 Slutsats

I slutsatskapitlet presenteras författarnas tankar kring resultatet och därmed uppsatsens slutsats. Vidare förs en slutssatsdiskussion och till sist presenteras förslag till vidare forskning inom hållbarhetsrapportering.

6.1 Slutsats

Uppsatsens syfte var att studera vilka effekter implementering av EU -direktiv 2014/95/EU medförde på hållbarhetsrapporter första räkenskapsåret inom byggbranschen. Den kvalitativa innehållsanalysen visade på positiva effekter i form av företagets förbättrade redogörelse för undersöka frågor och beskrivningar i samband med dessa. Således indikerades en positiv förändring efter att lagkravet trädde i kraft. Innehållsanalysens resultat visade även på skillnader mellan storlek på företag, större bolag hade överlag en mer omfattande och balanserad hållbarhetsrapportering. I förhållande till de större företagen kunde en svaghet urskiljas i form av att de mindre företagen inte i samma utsträckning redogjorde för sina risker och åtgärder kring dessa. Dessutom redogjorde de mindre företagen för färre antal resultatindikatorer i förhållande till de större företagen och det kan därmed ses som en svaghet. Dock kunde det ur ett av de mindre företagen urskiljas en redogörelse för exempelvis deras arbete med kartläggning av energianvändningen vilket således kan resultera i fler redovisade resultatindikatorer för det företaget i nästa års hållbarhetsrapportering. Detta kan även utgöra ett tecken på en succesiv förbättring av hållbarhetsarbetet i företaget vilket i sin tur bör mynna ut i en bättre hållbarhetsrapportering.

Jämförbarheten mellan företagens hållbarhetsrapporter har påverkats i den bemärkelsen att intressenterna nu tillhandahålls mer icke-finansiell information från framförallt de mindre företagen. Den ökade informationen möjliggör för intressenter att jämföra hur olika företag arbetar med samma väsentliga frågor. Utan information om företagets arbete kan det bli svårt att utvärdera företagets prestationer, därför har lagkravet ur det perspektivet haft en positiv effekt på jämförbarheten. Tillhandahållandet av information är en bit på vägen mot jämförbarhet mellan företag men vissa svagheter i de studerade företagens rapportering kvarstår. De mindre företagens brister i att presentera sina risker försvårar för intressenter att göra en rättvis bedömning då rapporterna saknar balans, vilket också påverkar kvaliteten på jämförbarheten. En annan svaghet hos de mindre företagen var brister i att presentera resultatindikatorer. Utan möjlighet för intressenter att mäta företagets prestationer kan det tyckas bli svårt att avgöra informationens tillförlitlighet, vilket också hämmar utvecklingen av jämförbarheten negativt.

Vid utvärdering av uppsatsens resultat har EU-direktiv 2014/95/EU haft positiva effekter på uppsatsens samtliga studerade företags hållbarhetsrapporter. Vidare är slutsatsen att jämförbarheten har ökat efter att lagkravet har trätt i kraft, på grund av att framförallt de mindre företagen i studien nu tillhandahåller mer icke-finansiell information till sina intressenter.

6.2 Slutsatsdiskussion

I ett större perspektiv är författarnas tankar att resultatet delvis beror på att det inte finns några obligatoriska riktlinjer och det är komplext att veta hur en hållbarhetsrapport ska upprättas. Författarna anser att en bra hållbarhetsrapport baseras på en väl utförd väsentlighetsanalys som kartlägger varje enskild verksamhets viktigaste hållbarhetsfrågor. När alla bolag utför en väsentlighetsanalys vid upprättande av hållbarhetsrapporter bekräftas verksamhetens väsentligaste aspekter. När varje företag utför en specifik analys över vad dem vill rapportera på blir redovisningen bred då det finns skilda uppfattningar mellan olika branscher och företag om vad som är väsentligt att hållbarhetsrapportera på.

Vidare resonerar författarna efter resultatet att EU-direktivet och lagkravet kan konstitueras för att uppnå bättre jämförelse. Lagkravet är idag formulerat med flexibilitet och ger möjlighet för företag till egen tolkning. Författarna anser att EU- direktivet bör leda till en ökad efterfrågan av intressenter på extern granskning för tillförlitlig och jämförbar hållbarhetsinformation. Författarna menar att när företag använder extern granskning signalerar det på att verksamheten tar hållbar utveckling på allvar både internt och externt och bidrar till en trovärdig hållbarhetsrapport. Således bör extern granskning bidra till mervärde för både företag (i form av kompetens inom företagen) och dess intressenter. I dagsläget befinner sig många företag i startskedet med att upprätta en hållbarhetsrapport och därför kan externa kunskapskällor vara värdefullt för att få en bra tillförlitlig hållbarhetsrapport från början. Vid användning av extern granskning och likvärdiga upprättningsprocesser för informationen i rapporterna bör slutresultatet harmoniseras. Vid harmonisering ökar jämförbarheten och således värdet för intressenter. Slutligen resonerar författarna att extern granskning bör bidra till korrekt information och tillförlitlighet som ökar möjligheter för intressenter att kunna jämföra över tid och därmed ge goda beslutsunderlag.

6.3 Förslag till vidare forskning

Författarna i denna uppsats hade begränsat med tid och åtkomst av årsredovisningar avseende räkenskapsåret 2017 och därför finns det flera synvinklar som är intressant för vidare forskning. Dels hade det varit intressant att studera en större mängd företag och fler branscher för att kunna dra en generell slutsats av EU-direktivets effekt på hållbarhetsrapportering. Då denna studie enbart visar de första effekterna av EU- direktivet hade det även varit hisnande att studera en längre tidsperiod än ett år efter implementeringen av EU-direktivet. Om ett par år framåt kommer effekt över tid kunna uppskattas och det är intressant att se om det leder till en fortsatt utveckling av företagens hållbarhetsrapportering. Slutligen hade det varit intressant att studera om extern granskning har en betydelsefull effekt på företags hållbarhetsrapportering.

Källförteckning

Alestig, P. (2017). Svenska företags hållbarhetsarbete får kritik i ny forskning. *Svenska Dagbladet*. Hämtad 2018-03-30 från <https://www.svd.se/studie-svenska-foretag-satsar-tungt-pa-hallbarhet>

Alvesson, M. (2016). Fallstudier och intervjuer, Föreläsning, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, 25 januari 2016.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori: -policy och -praxis*. (2. uppl.), Malmö: Liber ekonomi.

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. doi: [10.1007/s10551-010-0469-2](https://doi.org/10.1007/s10551-010-0469-2)

Arvidsson, S. (2017). Hållbarhetsrapportering i de största bolagen. *Tidningen balans* 3. Hämtad 2018-03-18 från <https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2017/05/Hallbarhet-i-de-storsta-bolagen-trender-och-tendenser.pdf>

Baboukardos, D., Rimmel, G., & Jonäll, K. (2016). *Redovisningsteorier: viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. (1. Uppl.), Stockholm: Sanoma Utbildning.

Bartels, W., & King, A. (2015). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015*, (Rapport 132962). Netherlands: Haymarket Network Ltd. Hämtad 2018-04-01 från <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>

Bergström, G., & Boréus, K. 2012. *Textens mening och makt: metodbok i samhällsvetenskaplig text- och diskursanalys*. Lund: Studentlitteratur.

Beurden, P., & Gössling, T. (2008). The Worth of Values. A Literature Review on the Relation Between Corporate Social and Financial Performance. *Journal of Business Ethics*, vol, 82(2), 407-424. doi: [10.1007/s10551-008-9894-x](https://doi.org/10.1007/s10551-008-9894-x)

Borglund, T., Frostensson, M., & Windell, K. (2010). *Effekterna av hållbarhetsredovisning: En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag*. Stockholm: Regeringskansliet. Hämtad 2018-03-30 från <http://www.regeringen.se/49bb56/contentassets/ae1b2a3db1a34b6491f2324ed526a657/effekterna-av-hallbarhetsredovisning-n2010.30>

Boverket (2018). *Hållbart byggande med minskat klimatpåverkan* (Rapport 2018:5). Karlskrona: Boverket. Hämtad 2018-04-20 från <https://www.boverket.se/globalassets/publikationer/dokument/2018/hallbart-byggande-med-minskad-klimatpaverkan.pdf>

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, (3. uppl.) Liber Ekonomi: Malmö.

Cheng, M. M., Green, W. J., & Chi Wa Ko, J. (2015). The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors' Decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 34(1), 131-162. doi: [10.2308/ajpt-50738](https://doi.org/10.2308/ajpt-50738)

Civilutskottet. (2016). *Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy*. (2016/17:CU2). Stockholm: Sveriges Riksdag.

Clarkson, M. (1995). A stake holder frame work for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management review*, 20(1), 92-118. doi: [10.5465/AMR.1995.9503271994](https://doi.org/10.5465/AMR.1995.9503271994)

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

Dimaggio, P. J., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, vol. 48(2), 147-160. doi: [10.2307/2095101](https://doi.org/10.2307/2095101)

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social values and organizational behavior. *University of California Press*, vol. 18(1), 122-136. doi: [10.2307/1388226](https://doi.org/10.2307/1388226)

Eccels, T., & Holt, A. (2005). Financial statements and corporate accounts: the conceptual framework. *Property Management*, vol. 23(5), 374-387. doi: [10.1108/02637470510631500](https://doi.org/10.1108/02637470510631500)

Elvingson, P. (2016). *Hållbar utveckling*. I Nationalencyklopedin. Hämtad 2018-04-09 från <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/h%C3%A5llbar-utveckling>

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 (EUT L 330/1, 15.11.2014. 1-9).

EY. (2015). *Hur Påverkas Svenska Bolag av det Nya EU-direktivet om Icke-finansiell och Mångfaldsinformation?* Hämtad 2018-03-27 från <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-CCASS-manfaldsinformation/%24FILE/EY-CCaSS-Lagforslaget-om-rapportering-om-hallbarhet-och-mangfaldspolicy.pdf>

FAR, a. (u.å.). *FAQ Hållbarhetsrapportering enligt ÅRL*. Hämtad 2018-03-29 från https://www.far.se/contentassets/2b2cc988a3dd4056b3dbad9450d96dee/faq-hallbarhetsrapportering_slutgiltig.pdf

FAR, b. (u.å.). *Hållbarhetsrapportering enligt ÅRL*. Hämtad 2018-03-20 från <https://www.far.se/faq/hallbarhetsredovisning/>

Förenta Nationerna (FN). (2012). *FN-fakta nr 2/12: Hållbar utveckling*, [faktablad]. Hämtad 2018-03-27 från <https://fn.se/wp-content/uploads/2016/08/Faktablad-2-12-Hållbar-utveckling.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI). (2000-2006). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. Hämtad från 2018-04-25 från <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Swedish-Reporting-Guidelines.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI). (2013). *GRI G4 Reporting Principles and Standard Disclosures*. Hämtad 2018-04-10 från <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI). (2016). *GRI's History*. Hämtad 2018-04-15 från <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI%27s%20history.aspx>

Gordon, I., & Gallery, N. (2012). Assessing financial reporting comparability across institutional settings: The case of pension accounting. *The British Accounting Review*, vol 44(1), 11–20. doi: [10.1016/j.bar.2011.12.005](https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.12.005)

Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995). Corporate Social and Environmental Reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8(2), 47-77. doi: [10.1108/09513579510146996](https://doi.org/10.1108/09513579510146996)

Gray, S., J., Meek, G. K., & Roberts, C. B. (1995). International Capital Market Pressures and Voluntary Annual Report Disclosures by U.S. and U.K. Multinationals. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 6(1), 43-68. doi: [10.1111/j.1467-646X.1995.tb00049.x](https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.1995.tb00049.x)

Hahn, R., & Lülf, R. (2014). Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *Journal of Business Ethics*, vol. 123(3), 401-420. doi: [10.1007/s10551-013-1801-4](https://doi.org/10.1007/s10551-013-1801-4)

Ioannou, I., & Serafeim, G. (2015). The Impact of Corporate Social Responsibility on Investment Recommendations: Analysts' perceptions and shifting institutional logics. *Strategic Management Journal*, vol. 36(7), 1053-1081.

Jansen, E. P., Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2009). National differences in incentive compensation practices: The differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands. *Accounting Organizations and Society*, vol, 34(1), 58–84. doi: [10.1007/s10551-013-1801-4](https://doi.org/10.1007/s10551-013-1801-4)

John Svensson Byggnadsfirma AB. (2015). *Årsredovisning 2015*. Hämtad 2018-05-15 från https://www.jsb.se/sites/default/files/uploaded_documents/jsb-arsredovisning-2015.pdf

John Svensson Byggnadsfirma AB. (2016). *Årsredovisning 2016*. Hämtad 2018-05-15 från https://www.jsb.se/sites/default/files/uploaded_documents/jsb-arsredovisning-2016.pdf

John Svensson Byggnadsfirma AB. (2017). *Årsredovisning 2017*. Hämtad 2018-05-15 från https://www.jsb.se/sites/default/files/uploaded_documents/jsb_ar_2017_webb.pdf

Krippendorff, K (2004). *Content analysis: an introduction to its methodology*, (2. uppl.), Thousand Oaks, Calif: Sage.

Langer, M. (2006). Comparability of Sustainability Reports. A comparative content analysis of Austrian sustainability report. I Schaltegger, S., Bennett, M., & Burritt, R. (red.). *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer Netherlands, ss. 581-602.

Leszczynska, A. (2012). Towards Shareholders' Value: An analysis of sustainability reports. *Industrial Management and Data Systems*, vol.112(6), 911-928. doi: [10.1108/02635571211238518](https://doi.org/10.1108/02635571211238518)

Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag - praxis, begrepp, orsaker*, Lund University Press.

Lozano, R., Nummert, B. & Ceulemans, K. (2016). Elucidating the relationship between Sustainability Reporting and Organisational Change Management for Sustainability. *Journal of Cleaner Production*, vol 125 168-188. doi: [10.1016/j.jclepro.2016.03.021](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.03.021)

Lundahl, U., & Skärvad, P. H. (1999). *Utredningsmetodik för Samhällsvetare och Ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.

Marquis, C., Toffel, M. W. & Zhou, Y. (2016). Scrutiny, Norms, and Selective Disclosure: A Global Study of Greenwashing. *Organization Science*, 27(2), 483-504. doi: [10.1287/orsc.2015.1039](https://doi.org/10.1287/orsc.2015.1039)

McCuaig, B. (2006). A case for responsible reporting. *Interna Auditor*, vol. 63(2), 59-62.

Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 33, 59-78. doi: [10.1016/j.cpa.2014.10.003](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003)

Miljö- och energidepartementet. (2016). *Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige* (Regeringens proposition 2016/17:146). Stockholm: Regeringskansliet.

Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the principle of who and what really counts, *The Academy of Management Review*, vol. 22(4), 853-886.

NCC AB. (2015). *Årsredovisning 2015*. Hämtad 2018-05-10 från https://www.ncc.se/globalassets/investor-relations/arsredovisning/ncc_2015_sve_final.pdf

NCC AB. (2016). *Årsredovisning 2016*. Hämtad 2018-04-17 från https://www.ncc.se/contentassets/811c9b101524475bb788452fc81e70a2/ncc_arsredovisning_2016.pdf

NCC AB. (2017). *Årsredovisning 2017*. Hämtad 2018-04-17 från https://www.ncc.se/globalassets/investor-relations/arsredovisning/ncc_sve_ar_2017.pdf

Peab AB. (2015). *Årsredovisning 2015*. Hämtad 2018-05-10 från <http://www.peab.se/global/peab-se/documents/rapporter/ar-15.pdf>

Peab AB. (2016). *Årsredovisning 2016*. Hämtad 2018-04-17 från <http://www.peab.se/Global/PEAB-SE/Documents/Rapporter/AR-HAR-2016.pdf>

Peab AB. (2017). *Årsredovisning 2017*. Hämtad 2018-04-17 från <http://www.peab.se/Global/PEAB-SE/Documents/Rapporter/AR-HAR-2017.pdf>

Peab AB. (u.å.). *Nordens samhällsbyggare värnar om människan*. Hämtad 2018-04-25 från <https://peab.inpublix.com/2017/manniska/>

Peab AB. (u.å.). *Vi tar ansvar för vår miljöpåverkan*. Hämtad 2018-04-25 från <https://peab.inpublix.com/2017/miljo/>

Ranganathan, J. (1999). Signs of Sustainability: Measuring corporate environmental and social performance. I Bennett, M., James, P., & Klinkers, L. (red.). *Sustainable Measures: Evaluation and Reporting of Environmental and Social Performance*, 475-495.

Scott, W. R. (2005). Institutional Theory: Contributing to a theoretical research program. I Smith, K. G., & Hitt, M. A. (red.). *Great Mind in Management: The process of theory development*. Oxford: Oxford University Press.

Searcy, C. & Buslovich, R. (2014). Corporate Perspectives on the Development and Use of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, vol. 121(2), 149-169. doi [10.1007/s10551-013-1701-7](https://doi.org/10.1007/s10551-013-1701-7)

SFS 1974:152. *Kungörelse om beslutad ny regeringsform*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

Sh bygg, sten och anläggning AB. (2015). *Årsredovisning 2015*. Hämtad 2018-05-10 från https://www.shbygg.se/globalassets/publika-webben/dokument/omforetaget/shbygg_arsredovisning2015_final_web2.pdf

Sh bygg, sten och anläggning AB. (2016). *Årsredovisning 2016*. Hämtad 2018-04-17 från https://www.shbygg.se/globalassets/publika-webben/dokument/omforetaget/shbygg_arsredovisning2016_final_web-for-hemsidan.pdf

Sh bygg, sten och anläggning. (2017). *Årsredovisning 2017*. Hämtad 2018-04-17 från https://www.shbygg.se/globalassets/publika-webben/dokument/omforetaget/shbygg_arsredovisning_2017_final_web.pdf

Skanska AB. (2015). *Årsredovisning 2015*. Hämtad 2018-05-10 från <https://group.skanska.com/496611/globalassets/investors/reports--publications/annual-reports/2015/skanska-arsredovisning-2015.pdf>

Skanska AB. (2016). *Årsredovisning 2016*. Hämtad 2018-04-17 från <https://group.skanska.com/49552a/globalassets/investors/reports--publications/annual-reports/2016/arsredovisning-2016.pdf>

Skanska AB. (2017). *Årsredovisning 2017*. Hämtad 2018-04-17 från <https://group.skanska.com/49494b/globalassets/investors/reports--publications/annual-reports/2017/arsredovisning-2017.pdf>

Talbot, D. & Boiral, O. (2018). GHG Reportin and Impression Management: An Assessment of Sustainability Report from the Energy Sector. *Journal of Business Ethics*. 147(2), 367–383. doi: [10.1007/s10551-015-2979-4](https://doi.org/10.1007/s10551-015-2979-4)

Tuve bygg AB. (2015). *Årsredovisning 2015*. Hämtad 2018-05-10 från <https://en.calameo.com/read/004699085f5b2a63ef69d>

Tuve bygg AB. (2016). *Årsredovisning 2016*. Hämtad 2018-04-17 från https://tuvebygg.se/sites/tuvebygg.se/files/tuvebygg_arsredovisning_fv_2016_lr.pdf

Tuve bygg AB. (2017). *Årsredovisning 2017*. Hämtad 2018-04-27 från https://tuvebygg.se/sites/tuvebygg.se/files/tuvebygg_ar_2017_web_1.pdf

TV4 (2014). *Stora Enso Mörkade Uppgifter om Barnarbete*, [Videofil]. Hämtad 2018-03-25 från <http://www.tv4.se/nyheterna/klipp/stora-enso-m%C3%B6rkade-uppgifter-om-barnarbete-2571108>

Zeff, S. A. (2007). Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality. *The British Accounting Review*, vol. 39(4), 290-302. doi: [10.1016/j.bar.2007.08.001](https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.001)

Bilaga 1: Intervjuguide

Allmän information till respondent:

Vid bokningstillfället av intervjun tilldelades respondenten förberedande information för att effektivisera intervjun. Därför tog respondenten del av ett intervjudokument där vi beskrev syfte och forskningsfrågor. Intervjutid: ungefär 60 minuter.

Syfte

Denna uppsats syftar till att utvärdera vilka effekter implementering av EU-direktiv 2014/95/EU medförde första räkenskapsåret - med inriktning på jämförbarhet av hållbarhetsrapporter. För att bedöma medförande förändringar av lagkravet utförs jämförelser mellan sex företag inom en bransch som upprättade en hållbarhetsrapport i samband med årsbokslutet 2017. För att uppfylla syftet besvaras följande frågeställningar:

Syftet med intervjun är att få en uppfattning om vilka effekter implementering av EU-direktiv 2014/95/EU medförde i år, med inriktning på jämförbarhet av hållbarhetsrapporter. Eftersom vi redan har fått information från en partner på revisionsbyrån om att ni revisorer har arbetat väldigt mycket kring frågor om direktivet, undrar vi processen över och medförande förändringar detta årsbokslut?

Studien vi utför undersöker ”Vilka effekter har det nya EU-direktivet 2014/95/EU haft på hållbarhetsrapportering inom en specifik bransch?” och ”Hur har jämförbarheten av hållbarhetsrapporter påverkats?”.

Tillvägagång

Intervjun är uppbyggd på semistrukturerade frågor, dock ser vi att respondenten svarar fritt. Intervjuplatsen är ett konferensrum på revisionsbyrån som respondenten har valt.

Bilaga 2: Intervjufrågor

Ämnen:

1. Bakgrund

- a) Redogör kort för din arbetsroll på redovisningsbyrån.
- b) Anser ni att hållbarhetsrapportering i årsbokslut är viktigt för företag?
- c) Vad ser ni för utvecklingar i hållbarhetsrapportering över åren, dels från byråns perspektiv men även företagens?

2. Utformning av en hållbarhetsrapport

- a) Anser företag att använda sig av samma rapportutformning som andra företag, eller är det andra parametrar som styr?
- b) Hur tycker du att en hållbarhetsrapport ska utformas?

3. EU-direktivet

- a) Hur ser revisorer på innebörden av EU-direktivet och det påföljande svenska lagkravet?
- b) Hur uppfattas företag se på innebörden av EU-direktivet och det påföljande svenska lagkravet?
- c) Vad får ni mest frågor om sen lagändringen?
- d) Upplever ni att företag lägger ner mer tid och resurser på hållbarhetsrapport och hållbarhetsarbete sedan lagkravet? Om ja, på vilket sätt?
- e) Är företag positiva till lagändringen eller anses det medföra "merarbete"?
- f) Har företag överlag bra kunskaper kring hur dem ska upprätta hållbarhetsrapportering eller ser ni brister?
- g) Ser ni något skillnader före och efter? I så fall vilka?

4. Företagens intention

- a) Hur vill företagen presentera sina allmänna positiva och negativa resultat?
- b) Hur vill företag rapportera positiv och negativ miljöpåverkan i hållbarhetsrapporten?
- c) Har det nya rapporteringsdirektivet försvårat för företag att legitimera negativa incidenter i sina hållbarhetsrapporter?
- d) Syftet med hållbarhetsredovisningen är att ge bättre information till intressenter, tycker du att det har det blivit bättre?

Bilaga 3: Kodningsinstruktioner

Område	Exempel	Nyckelord
Frågor om miljö		
Vattenanvändning	Företagets påverkan på miljön, dvs. uppgifter om aktuella och förutsebara konsekvenser från företagets verksamhet på miljön (FAR b, u.å.).	Vattenanvändning, vatten
Avfall	Samma som ovan	Avfall
Energianvändning	Samma som ovan	Energi, energiförbrukning
Koldioxidutsläpp	Samma som ovan	Utsläpp, Fossila bränslen, luftföroreningar
Gröna produkter & tjänster	Samma som ovan	
Miljöincidenter	Samma som ovan	Miljörisk, miljöincidenter
Materialanvändning	Samma som ovan	Material, återvinning, restprodukter, materialval
Samhällsinvesteringar	Samma som ovan	Sponsring, integrationsarbete, ideellt arbete
Frågor om Sociala förhållanden och personal		
Hälsa och säkerhet	Företagets arbetsmiljö, dvs. arbete för att trygga sociala förhållanden och arbete med personalrelaterade frågor (FAR b, u.å.).	Arbetsmiljö, olyckor, Olycksfall
Personalrelaterade frågor	Samma som ovan	Sjukfrånvaro, utbildning, medarbetarsamtal, personalutveckling
Mångfald	Samma som ovan	Mångfald
Jämställdhet	Samma som ovan	Inkludering, jämställdhet
Etisk företagskultur	Samma som ovan	Etik, etisk, företagskultur
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter		
Människorättskränkning	Företagets arbete och information kring åtgärder för att förhindra brott mot mänskliga rättigheter (FAR b, u.å.).	Diskriminering, människorättskränkning
Granskning av	Samma som ovan	Leverantörer, granskning

leverantörer		
Frågor om motverkande av korruption		
Antikorruption	Företagets interna- och externa information kring åtgärder mot mutor och korruption (FAR, b).	Korruption, antikorruption
Mutor	Samma som ovan	Mutor

Bilaga 4: John Svenssons Byggfirma AB

John Svensson Byggnadsfirma AB					
2016	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	1	1	0	0	0
Energianvändning	0	0	0	0	0
Koldioxidutsläpp	0	0	0	0	0
Gröna produkter & tjänster	1	1	0	0	0
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	0	0	0	0	0
Samhällsinvesteringar	0	0	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	0	1	0
Personalrelaterade frågor	1	0	0	0	0
Mångfald	2	1	0	0	0
Jämställdhet	2	1	0	0	0
Etisk företagskultur	3	1	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	1	1	0	0	0
Granskning av leverantörer	1	0	0	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	0	0	0	0	0
Mutor	0	0	0	0	0
Total poäng:	16	7	0	2	0

John Svensson Byggnadsfirma AB					
2017	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	4	1	0	0	0
Energianvändning	3	0	0	0	0
Koldioxidutsläpp	2	1	0	1	0
Gröna produkter & tjänster	4	1	0	0	0
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	4	1	0	0	0
Samhällsinvesteringar	0	0	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	0	0	0
Personalrelaterade frågor	4	0	1	1	0
Mångfald	2	1	0	1	0
Jämställdhet	4	1	0	0	0
Etisk företagskultur	4	1	1	1	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	4	1	0	1	0
Granskning av leverantörer	2	0	0	0	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	1	1	0	0	0
Mutor	2	1	0	0	0
Total poäng:	44	11	2	5	0

Bilaga 5: Tuve Bygg AB

Tuve bygg AB					
2016	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	3	0	0	0	0
Energianvändning	0	0	0	0	0
Koldioxidutsläpp	0	0	0	0	0
Gröna produkter & tjänster	2	0	0	0	0
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	3	0	0	0	0
Samhällsinvesteringar	0	0	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	1	0	0	0	0
Personalrelaterade frågor	1	1	0	0	0
Mångfald	1	0	0	0	0
Jämställdhet	0	0	0	0	0
Etisk företagskultur	0	0	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	0	0	0	0	0
Granskning av leverantörer	0	0	0	0	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	0	0	0	0	0
Mutor	0	0	0	0	0
Total poäng:	11	1	0	0	0

Tuve bygg AB					
2017	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	4	1	0	0	0
Energianvändning	4	0	1	1	1
Koldioxidutsläpp	1	0	0	0	0
Gröna produkter & tjänster	4	0	0	0	0
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	3	0	0	0	0
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	0	0	1
Personalrelaterade frågor	4	1	0	0	1
Mångfald	3	1	0	0	1
Jämställdhet	4	1	0	0	1
Etisk företagskultur	1	0	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	4	1	0	0	0
Granskning av leverantörer	4	1	0	0	0
Frågor om motverkande av korrruption					
Antikorruption	2	0	0	0	0
Mutor	2	0	0	0	0
Total poäng:	48	8	1	1	5

Bilaga 6: Sh bygg, sten och anläggning AB

Sh bygg, sten och anläggning AB					
2016	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	0	0	0	0	0
Energianvändning	0	0	0	0	0
Koldioxidutsläpp	0	0	0	0	0
Gröna produkter & tjänster	4	1	0	0	0
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	0	0	0	0	0
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	0	0	0	1
Personalrelaterade frågor	4	0	0	0	1
Mångfald	4	1	0	0	0
Jämställdhet	4	1	0	0	1
Etisk företagskultur	4	1	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	4	1	0	0	0
Granskning av leverantörer	0	0	0	0	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	0	0	0	0	0
Mutor	0	0	0	0	0
Total poäng:	3	6	0	0	3

Sh bygg, sten och anläggning AB					
2017	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	1	1	0	0	0
Energianvändning	3	0	0	0	0
Koldioxidutsläpp	2	0	0	0	0
Gröna produkter & tjänster	3	0	0	0	0
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	X	0	0	0	0
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	1	1	1
Personalrelaterade frågor	4	0	0	0	1
Mångfald	3	1	0	0	0
Jämställdhet	4	1	0	0	1
Etisk företagskultur	2	1	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	2	1	0	0	0
Granskning av leverantörer	4	1	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	2	1	0	0	0
Mutor	2	1	0	0	0
Total poäng:	40	10	2	2	3

Bilaga 7: NCC AB

NCC AB					
2016	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	4	1	0	0	1
Energianvändning	4	0	0	0	1
Koldioxidutsläpp	4	1	0	0	1
Gröna produkter & tjänster	4	0	0	0	1
Miljöincidenter	0	0	0	0	0
Materialanvändning	4	1	0	0	0
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	0	0	1
Personalrelaterade frågor	4	1	0	0	1
Mångfald	4	0	0	0	0
Jämställdhet	4	0	0	0	1
Etisk företagskultur	2	0	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	0	0	0	0	0
Granskning av leverantörer	4	0	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	3	1	1	1	0
Mutor	2	1	1	1	0
Total poäng:	52	8	3	3	8

NCC AB					
2017	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	4	1	0	0	1
Energianvändning	4	1	1	1	1
Koldioxidutsläpp	4	1	1	1	1
Gröna produkter & tjänster	4	1	0	0	1
Miljöincidenter	2	0	1	1	1
Materialanvändning	4	1	1	1	1
Samhällsinvesteringar	0	0	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	1	1	1
Personalrelaterade frågor	4	1	0	0	1
Mångfald	4	1	0	0	0
Jämställdhet	4	1	0	0	1
Etisk företagskultur	4	1	0	0	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	4	1	0	0	1
Granskning av leverantörer	4	1	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	4	1	1	1	0
Mutor	2	1	1	1	0
Total poäng:	56	14	8	8	10

Bilaga 8: Peab AB

Peab AB					
2016	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	4	1	1	1	1
Energianvändning	4	0	0	0	1
Koldioxidutsläpp	4	1	0	0	1
Gröna produkter & tjänster	0	0	0	0	0
Miljöincidenter	2	0	1	0	0
Materialanvändning	4	1	0	0	1
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	1
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	1	1	1
Personalrelaterade frågor	4	1	0	0	1
Mångfald	4	0	0	0	0
Jämställdhet	4	0	0	0	1
Etisk företagskultur	4	1	1	1	1
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	1	0	0	0	0
Granskning av leverantörer	4	1	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	4	1	1	1	1
Mutor	3	1	1	1	0
Total poäng:	54	10	7	6	10

Peab AB					
2017	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	0	0	0	0	0
Avfall	4	1	0	0	1
Energianvändning	4	0	0	0	1
Koldioxidutsläpp	4	0	0	0	1
Gröna produkter & tjänster	4	0	0	0	1
Miljöincidenter	3	0	1	1	0
Materialanvändning	4	1	0	0	0
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	1
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	1	1	1
Personalrelaterade frågor	4	1	0	0	1
Mångfald	4	1	0	0	1
Jämställdhet	4	1	0	0	1
Etisk företagskultur	4	0	1	1	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	2	1	1	1	0
Granskning av leverantörer	4	1	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	4	1	1	1	0
Mutor	4	1	1	1	0
Total poäng:	61	11	7	7	9

Bilaga 9: Skanska AB

Skanska AB					
2016	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	1	0	0	0	0
Avfall	1	0	0	0	1
Energianvändning	1	0	0	0	0
Koldioxidutsläpp	4	0	0	0	1
Gröna produkter & tjänster	2	0	0	0	0
Miljöincidenter	1	0	1	0	0
Materialanvändning	2	0	0	0	1
Samhällsinvesteringar	4	0	0	0	0
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	0	1	1
Personalrelaterade frågor	4	1	0	0	0
Mångfald	4	1	0	0	1
Jämställdhet	4	1	0	0	1
Etisk företagskultur	4	1	1	1	1
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	0	0	0	0	0
Granskning av leverantörer	3	1	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	1	1	0	0	0
Mutor	0	0	0	0	0
Total poäng:	40	7	3	3	7

Skanska AB					
2017	Redogörelse	Policy	Risker	Åtgärd risker	Resultatindikator
Frågor om miljö					
Vattenanvändning	4	1	1	0	1
Avfall	4	1	1	0	1
Energianvändning	4	0	1	1	1
Koldioxidutsläpp	4	1	1	1	1
Gröna produkter & tjänster	2	0	0	0	0
Miljöincidenter	4	1	1	1	0
Materialanvändning	3	0	1	1	0
Samhällsinvesteringar	4	1	0	0	1
Frågor om Sociala förhållanden och personal					
Hälsa och säkerhet	4	1	1	1	1
Personalrelaterade frågor	4	0	0	0	0
Mångfald	4	1	1	1	1
Jämställdhet	4	1	1	1	1
Etisk företagskultur	4	1	1	1	0
Frågor om respekt för mänskliga rättigheter					
Människorättskränkning	4	1	1	1	0
Granskning av leverantörer	4	1	1	1	0
Frågor om motverkande av korruption					
Antikorruption	4	1	1	1	0
Mutor	4	1	1	1	0
Total poäng:	65	13	14	12	8