

HÅLLBARHETSREDOVSNING SOM LEGITIMITETSVERKTYG

SUSTAINABILITY REPORTING AS A TOOL FOR LEGITIMACY

Examensarbete inom huvudområdet
företagsekonomi
Grundnivå, 15 Höskolepoäng
Vårtermin 2018

Mathias Nordberg
Rikard Karlsson

Handledare: Adina Popa & Inga-Lill Johansson
Examinator: Ann-Christine Mjölnevik

Hållbarhetsredovisning som legitimitetsverktyg

Examensrapport inlämnad av Mathias Nordberg och Rikard Karlsson till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

2018-06-07

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat



Mathias Nordberg



Rikard Karlsson

Sammanfattning

Hållbarhetsredovisningar är ett verktyg företagen använder sig av vid redovisning av deras hållbarhetsarbete inom tre dimensioner vilka är de sociala, miljömässiga och ekonomiska. I studien som utförts kommer fokuset endast att ligga på den miljömässiga dimensionen. Problemet som finns i hållbarhetsredovisningar är att det inte existerar några faktiska lagar och regelverk för vad redovisningen ska innehålla. Således är det möjligt att den har ett undersyfte att från företagets sida istället bestyrka legitimiteten. Det enda som företagen måste förhålla sig till när de upprättar sina hållbarhetsredovisningar är någon av de riktlinjer som finns, vilket exempelvis kan vara Global Reporting Initiative (GRI). Bristen på tydliga lagar och regelverk för upprättandet av hållbarhetsredovisningar kan slutligen resultera i en tolkningsproblematik.

Syftet med denna studie var att belysa denna problematik och öka förståelsen angående om, och i så fall hur företagen kan strategiskt manipulera innehållet i sina redovisningar för att informationen ska tolkas positivare än vad den i verkligheten är. För att uppnå detta syfte har en kvalitativ metod använts. Med denna metod som grund har en dokumentanalys utförts som har i en fallstudie analyserat tre stora företags hållbarhetsredovisningar inom den tunga industrin. Samtliga av de analyserade företagen upprättade sina hållbarhetsredovisningar enligt GRI:s riktlinjer.

De teorier som studien har som utgångspunkt är intressentteorin, signalteorin, legitimitetsteorin. Utöver detta är även begreppen GRI, Corporate Social Responsibility (CSR), hållbar utveckling, hållbarhetsredovisning och legitimitetsstrategier centrala för att uppfylla denna studies syfte. I den empiri som sedan presenterades med hjälp av studiens analysmodell har nio strategier identifierats vid företagets redovisning av negativ miljömässig information. Dessa strategier ger en antydning om att företagen använder sig av strategier för att försköna den negativa information som de kommunicerar ut. Empirin har således styrkt den tidigare forskning som denna studie baserats på eftersom flera av de identifierade strategierna även har funnits i andra företag i andra branscher. Det tillägg till tidigare forskning som empirin kan bidra med är ytterligare en strategi som de analyserade företagen använder sig av.

Nyckelord: Hållbarhetsredovisning, Legitimitetsstrategier, GRI, CSR, Legitimitet, Negativ information, Tung industrin.

Abstract

Sustainability reporting is a tool companies use when they account for their sustainability work within three dimensions which are social, environmental and economical. The focus in this report will be on the environmental dimension. The problem with sustainability reports is that there are no actual laws and regulations about what the report should contain. Thus, the companies could have a sub-purpose to use sustainability reports as a tool for creating legitimacy. The only thing that the companies have to take in consideration when creating a sustainability report is a framework which for example could be Global Reporting Initiative (GRI). The lack of laws that all companies have to follow when creating a sustainability report could result in an interpretation problem.

The purpose of this report is to enlighten this problem and enhance the understanding about if companies strategically manipulate the information in their sustainability reports to make the information sound more positive than what it actually is and, in that case, how they do it. To achieve the purpose a qualitative method has been used. With this method as a base a document analysis has been used which in a case study has analyzed three major companies' sustainability reports within the heavy industry. All of the analyzed companies use the GRI framework when creating their sustainability reports.

The theories that this study have used as a starting point are stakeholder theory, signaling theory and legitimacy theory. Apart from these theories the concepts GRI, Corporate Social Responsibility (CSR), sustainable development, sustainability reporting and legitimacy strategies are central to achieve the purpose. In the empiricism that was presented with help from the model of analysis, nine strategies could be identified from the companies accounting of negative information. These strategies indicate that companies use strategies to beautify the negative information they present. The empirical material has thus strengthened previous studies since many of the identified strategies also have been found in other companies. The addition to previous studies that the empiricism can contribute with is one more strategy that the analyzed companies used.

Keywords: Sustainability reporting, Legitimacy strategies, GRI, CSR, Legitimacy, Negative information, Heavy industry.

Förord

Det här arbetet inom företagsekonomi har som syfte att analysera negativ information i hållbarhetsredovisningar för att redogöra vilka strategier företagen använder sig av vid redovisning av denna negativa information samt hur dessa strategier används. Vi vill tacka våra handledare Adina Popa och Inga-Lill Johansson för de tips och råd de har givit oss under arbetets gång. Vi vill även rikta ett stort tack till vår examinator Ann-Christine Mjölnevik för de berikande kommentarer vi fick under de olika presentationstillfällena. Slutligen vill vi även tacka varandra för ett väl utfört arbete samt ett gott samarbete.

Skövde, maj 2018

Mathias Nordberg & Rikard Karlsson

Innehåll

1. Inledning.....	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Syfte.....	6
1.4 Problemformulering.....	6
1.5 Målgrupp	6
1.6 Disposition.....	7
2. Referensram	9
2.1 GRI, CSR, hållbarhetsredovisning och hållbar utveckling.....	9
2.1.1 Global Reporting Initiative (GRI).....	9
2.1.2 Hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning.....	11
2.1.3 Corporate Social Responsibility (CSR).....	12
2.2 Intressentteorin	14
2.3 Signalteorin.....	16
2.4 Legitimitetsteorin.....	17
2.5 Legitimitetsstrategier	18
2.6 Sammanfattning av referensramen och analysmodellen	21
2.6.1 Sammanfattning av referensramen.....	21
2.6.2 Analysmodellen.....	22

3. Metod	24
3.1 Forskningsansats.....	24
3.2 Datainsamling	24
3.2.1 Fallstudie	24
3.2.2 Dokumentstudie	25
3.2.3 Litteratursökning	26
3.3 Val av företag	26
3.4 Avgränsningar	27
3.5 Studiens trovärdighet	28
3.5.1 Tillförlitlighet	28
3.5.2 Överförbarhet	28
3.5.3 Pålitlighet	29
3.5.4 Bekräftelse.....	29
3.6 Metodkritik	29
3.7 Tillvägagångssätt	30
3.7.1 Kodmatris	30
3.7.2 Analysmetod.....	32
3.7.3 Bedömning av positiv och negativ information	34
4. Empiri.....	35
4.1 Volkswagen	35
4.1.1 Beskrivning av företaget	35

4.1.2 Volkswagens del i dieselskandalen	35
4.1.3 Volkswagens hållbarhetsredovisning	36
4.2 Daimler	37
4.2.1 Beskrivning av företaget	37
4.2.2 Mercedes del i dieselskandalen	37
4.2.3 Daimlers hållbarhetsredovisning	38
4.3 BMW	39
4.3.1 Beskrivning av företaget	39
4.3.2 BMW:s del i dieselskandalen	39
4.3.3 BMW:s hållbarhetsredovisning	39
4.4 Sammanfattning av resultatindikatorer	40
4.5 Identifierade strategier	42
4.6 Sammanfattning av empirin.....	51
5. Analys.....	52
5.1 Hållbarhetsredovisning som legitimitetsverktyg	52
5.2 Legitimitetsstrategier vid redovisning av negativ information.....	52
5.2.1 Marginalisering	53
5.2.2 Abstraktion	53
5.2.3 Indikera fakta.....	54
5.2.4 Rationalisering	54
5.2.5 Auktorisering	55

5.2.6 Åtgärder.....	55
5.3 Jämförelse - Utveckling av forskningsområdet	55
5.4 Kopplingar mellan strategierna, företagen och indikatorerna	56
5.5 Impression management & Window dressing.....	57
5.6 Sammanfattning av analysen	57
6. Slutdiskussion.....	59
6.1 Studiens begränsningar	61
6.2 Studiens bidrag	61
6.3 Förslag till vidare studier	62
6.4 Etiska och samhällsliga reflektioner.....	62
7. Referenser.....	63
Bilagor	71
Bilaga 1	71
Bilaga 2.....	73
Bilaga 3.....	82

Figur & Tabellförteckning

FIGUR 1: INTRESSENTMODELLEN, BASERAD PÅ EN MODELL AV FREEMAN (1984).....	15
FIGUR 2: EGENUPPARBETAD ANALYSMODELL.....	23
FIGUR 3: (DAIMLER SUSTAINABILITY REPORT, 2016 s. 63).....	30
FIGUR 4: (VOLKSWAGEN SUSTAINABILITY REPORT, 2016 s. 112).....	31
FIGUR 5: EGENUPPARBETAD ANALYSMETOD.....	33
TABELL 1: VOLKSWAGENS RESULTATINDIKATORER (VOLKSWAGEN SUSTAINABILITY REPORT, 2016; VOLKSWAGEN SUSTAINABILITY REPORT, 2015; VOLKSWAGEN SUSTAINABILITY REPORT, 2014).....	36
TABELL 2: RESULTATINDIKATORERNA FÖR DAIMLER. (DAIMLER SUSTAINABILITY REPORT, 2016; DAIMLER SUSTAINABILITY REPORT, 2015; DAIMLER SUSTAINABILITY REPORT, 2014).....	38
TABELL 3: RESULTATINDIKATORER FÖR BMW (BMWGROUP SUSTAINABLE VALUE REPORT, 2016; BMWGROUP SUSTAINABLE VALUE REPORT, 2015; BMWGROUP SUSTAINABLE VALUE REPORT, 2014).....	40
TABELL 4: SAMMANSTÄLLNING AV RESULTATINDIKATORER FRÅN FÖRETAGENS HÅLLBARHETSREDOVISNING.	41
TABELL 5: FÖRETAGENS LEGITIMITETSSTRATEGIER.....	49
TABELL 6: INDIKATORERNAS LEGITIMITETSSTRATEGIER.....	50

1. Inledning

Detta introduktionskapitel inleds med en problembakgrund och sedan en problemdiskussion där en studieområdet diskuteras och preciseras närmare. Därefter kommer vi att presentera syftet med denna studie. Slutligen kommer problemformuleringen att presenteras utifrån den tidigare presenterade bakgrunden, diskussionen samt syftet.

1.1 Problembakgrund

Den biologiska mångfalden hotas, allt mer förödande naturkatastrofer inträffar och stigande havsnivåer är bara några av effekterna som kommer att äga rum om vi fortsätter med den globala miljöpåverkan som sker idag (World Wildlife Fund, 2018). Det är inte bara miljön som påverkas av detta utan även sociala och ekonomiska aspekter såsom ökad fattigdom och sämre livsmedelssäkerhet (ibid). Det är bland annat på grund av detta som företagens intressenter har fått ett allt större intresse för hållbarhetsredovisningar (Hossain & Alam, 2016).

Hållbarhetsredovisning är en form av redovisning av företagens arbete gentemot en hållbar utveckling i tre dimensioner vilka är sociala, ekonomiska och miljömässiga (Larsson, Bratt & Sandahl, 2011). Redovisningsformen har utvecklats kraftigt under de senaste decennierna men är fortfarande i utvecklingsstadiet (Tschopp & Huefner, 2014). Intressenterna har även fått ett allt mer kritiskt synsätt till företagens hållbarhetsarbete samt hur detta arbete kommuniceras i hållbarhetsredovisningarna (Frostenson, Helin & Sandström, 2015).

Begreppet hållbar utveckling definierades av United Nations (U.N.) i rapporten *Our Common Future*: ”Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs” (World Commission on Environment and Development, 1987 s. 41). På grund av det ökande intresset samt de nya lagkraven för hållbarhet har även allt fler företag frivilligt eller tvingats till att börja hållbarhetsredovisa. Detta visas i revisionsfirman KPMG:s rapport där de redovisar att 93% av världens 250 största företag upprättade en hållbarhetsredovisning under 2017 (KPMG, 2017).

De allra första hållbarhetsrapporterna släpptes redan på 1970-talet. Dock kunde dessa rapporter främst ses som en form av marknadsföring snarare än en faktisk hållbarhetsrapport. Syftet med dessa tidiga rapporter var då att ändra intressenternas uppfattning om företaget snarare än att presentera det faktiska arbetet de utfört mot en hållbar utveckling (Tschopp & Huefner, 2014). Upprättandet av de hållbarhetsredovisningar som vi har idag började utvecklas och formas under mitten av 1990-talet som en del av företagets finansiella redovisning. Anledningen till att området skapades var att arbetet med produktion och tjänster skulle balanseras med arbetet kring miljö och sociala aspekter (Christofi, Christofi & Sisaye, 2012). Redovisningens syfte är således att företag själva ska kunna förstå men även ha möjlighet att kommunicera ut information angående dess hållbarhetsarbete. Som en följd av utvecklingen i detta område växte begreppet Corporate Social Responsibility (CSR) fram vilket handlar om företagets frivilliga samhällsansvar (Grankvist, 2009).

Det har ännu inte utformats några lagstadgade riktlinjer för vad och hur företag ska hållbarhetsredovisa. Därför har de möjlighet att följa något av de externa riktlinjer som finns, vilket exempelvis kan vara GRI (Westermarck, 2013). GRI står för Global Reporting Initiative och är en världsledande organisation inom området för att förse företag med riktlinjer angående hur hållbarhetsredovisningar ska upprättas samt vad de ska innehålla (Frostenson, Helin & Sandström, 2015). Det finns dock en viss flexibilitet vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar i enlighet med GRI:s riktlinjer vilket kan betyda att företagen tenderar att försköna eller välja att inte redovisa den del av informationen som inte ses som positiv (Clathworthy & Jones, 2003). Flexibiliteten framkommer i hållbarhetsredovisningar då resultatindikatorerna som är GRI:s riktlinjer om vad som en hållbarhetsredovisning ska innehålla är frivilliga och företagen behöver då inte ha med samtliga av dessa indikatorer. En studie från Borial (2013) analyserade 23 hållbarhetsredovisningar med GRI:s resultatindikatorer som utgångspunkt. Studien resulterade i att upp mot 90% av den negativa informationen inte redovisades i hållbarhetsredovisningarna. Det är främst vid redovisning av negativa effekter som GRI:s riktlinjer blir mest relevant då företag i allmänhet tenderar att försköna eller inte redovisa informationen (Borial, 2013). GRI:s riktlinjer får således störst relevans hos företag med stora negativa effekter på antingen miljö, sociala faktorer eller ekonomi. Företag verksamma inom den tunga industrin har bland de största negativa effekterna på miljön och människors hälsa i form av bland annat luftföroreningar (Burby, 1999).

Definitionen på tung industri är företag som bedriver någon form av miljöfarlig verksamhet (Länsstyrelsen Stockholm, 2015). Miljöfarlig verksamhet definieras enligt 9 kap. 1§

miljöbalken (1998:808) som exempelvis avser utsläpp, skada för människors hälsa eller buller. Inom den tunga industrin är det transportsektorn som står för den allra största miljöpåverkan i form av luftföroreningar (Dey, Caulfield & Gosh, 2018). På grund av den stora efterfrågan av transportfordon blir det således ett stort tryck på exempelvis biltillverkare att minska på utsläppen från fordonen de tillverkar (ibid).

Påtryckningarna från intressenterna blev för stor under 2015 då den så kallade ”dieselskandalen” fick sin början. Det visade sig att Volkswagens dieslbilar hade blivit utrustade med en mjukvara som förskönade informationen. Fordonens utsläpp var godkända under tester men att utsläppen egentligen kraftigt överskred de tillåtna halterna i den verkliga världen (Robertson, 2017). Efter avslöjandet rapporterades det att flera av de största tyska bilföretagen, såsom BMW och Mercedes, utrustade sina bilar med en liknande mjukvara (Koberstein, 2016). Samtliga av dessa tre företag upprättade sina hållbarhetsredovisningar enligt GRI:s principer men försköning av redovisningen skedde då rapportering av de höga utsläppen uteblev (ibid).

1.2 Problemdiskussion

Vår studie fokuserar endast på det miljömässiga arbetet som företagen rapporterar i sin hållbarhetsredovisning. Denna fokusering är anpassad för valet av bilbranschen respektive dieselskandalen. Det miljömässiga arbetet i form av främst reduktion av luftföroreningar är av stor vikt för företag inom denna bransch på grund av påtryckningar från externa intressenter (Robertson, 2017).

I problembakgrunden behandlas området för hållbarhetsredovisningen vilket kraftigt har utvecklats sedan mitten på 1990-talet och att en förändring fortfarande sker. Bland annat gav Europeiska Unionen ut ett direktiv som trädde i kraft från och med den 17:e april 2014. Direktivet innebär att förutom de statligt hel- eller delägda företagen är även de börsnoterade företagen som uppfyller definitionen stora företag enligt Europaparlamentet skyldiga att hållbarhetsredovisa. De skall redovisa deras taktik, risker och resultat i förhållande till den sociala, miljömässiga och mänskliga rättigheters inverkan de har i sina årsredovisningar. I och med det direktivet innebär det att större företag inte längre bara kan redovisa positivt arbete i sina rapporter utan måste även redovisa de negativa effekter de står för (European Union, 2014).

Det finns många studier som berör området för hållbarhetsredovisningens negativa information samt hur företag kan använda sig av strategier för att skapa legitimitet ur detta. Det finns även ett flertal studier som berör den tunga industrins miljöpåverkan samt dieselskandalen. En studie av Burby (1999) analyserar kopplingen mellan människors hälsa och den tunga industrins påverkan på omgivningen i form av bland annat buller och luftföroreningar. Till en början framgår det att påverkan sågs som ett stort problem under första delen av 1900-talet men att detta miljö- och hälsoproblem har fått allt mindre uppmärksamhet under senare delen av århundradet. Burby (1999) menar att detta fortfarande är ett stort problem som behöver åtgärdas. Det visade sig att tunga industrier och den miljöpåverkan de orsakar är negativt kopplat till människors hälsa. Resultatet tyder på att dessa hälsoproblem bland annat kan vara lungcancer, missbildade foster samt leukemi hos unga (ibid).

Den tunga industri som står för de största utsläppen är transportsektorn. Ett resultat av de stora utsläppen är att den tunga industrin även har en kraftigt negativ effekt på miljö och människors hälsa (Dey et al., 2018). Därför är det även av stor vikt för tillverkande företag av transportsektorns fordon att reducera utsläppen av skadliga gaser från sina ny tillverkade fordon (ibid). Detta har blivit allt viktigare att kommunicera ut på grund av det ökade intresset för miljöfrågor från företagens intressenter (Swaen & Chupitaz, 2008). Även kraven på insyn i företagets hållbarhetsarbete har ökat vilket resulterar i att det är viktigare att ge ut korrekta hållbarhetsredovisningar (ibid).

Då det finns en flexibilitet i hållbarhetsredovisningar har företag ofta en tendens att utnyttja denna flexibilitet till dess fördel (Clathworthy & Jones, 2003). Ett verktyg som företagsledningen kan använda är "Impression Management" vilket betyder att företaget medvetet redovisar mer av den positiva informationen samtidigt som de förskönar de negativa aspekterna verksamheten medför (ibid). För att ytterligare styrka den prestation som företaget utfört under året tenderar ledningen att använda sig av strategier. De kan exempelvis vara att hänföra de goda resultaten till sig själv medan de negativa påstås bero på externa faktorer (ibid).

En annan tidigare studie inom området från Aras & Crowther (2009) visar även på att företagen som har i uppgift att presentera både positiv och negativ information tenderar att använda sig utav "Window Dressing". Window Dressing handlar om att företaget presenterar

informationen strategiskt. Detta innebär att hållbarhetsredovisningarna läses och tolkas av intressenterna som att företaget är mer ansvarstagande än vad de egentligen är. Redovisningen som genomförts har därmed förändrat intressenternas uppfattning av informationen för att ge en positivare bild av resultatet (Crowther och Rayman- Bacchus, 2004).

En anledning till användandet av strategier besvaras i en studie av Chan & Milne (1999). I deras studie utförde de ett experiment där de undersökte investerares reaktioner mot två typer av situationer angående företagens miljöarbete. Den första typen var företag som redovisade en negativ påverkan på miljön och den andra typen där företag hade utfört ett bra arbete angående hållbarhet och miljö. I studien kom Chan & Milne (1999) fram till de resultaten som de förväntade sig vilket var att investerare påverkas kraftigt av företagens negativa inverkan mot miljön. Samtidigt så visade det sig att investerare inte nämnvärt påverkats av den positiva informationen som redovisats. Resultaten i studien styrker således den allmänna uppfattningen till varför företag ogärna redovisar den negativa påverkan de har på miljön om de inte är tvingade till det (ibid). Det finns tillfällen då informationen som presenteras av företagen är mer negativ utöver det vanliga. Detta framkommer då företagen har varit med om någon händelse som skapar negativ publicitet vilket kan resultera i en kris.

En kris är enligt Massey (2001) en stor oförberedd händelse som hotar att skada företaget och deras aktieägare. Denna händelse är inte oväntad och därför använder företagen sig av ”crisis management” som är ett försök av företagen att eliminera alla teknik- och kommunikationsproblem vilket är grunden för en kris. Resultatet från Masseys studie visar att ”crisis management” och legitimitet har en stark koppling till varandra och följs åt väldigt mycket. Därför måste företagen som befinner sig i kris återställa legitimiteten till sina intressenter för att krisen ska upphöra. Enligt Hahn & Lülfs (2014) använder sig företag som befinner sig i kriser av olika former av strategier då de är tvungna att redovisa negativa aspekter i sin hållbarhetsredovisning. Dessa strategier används för att den negativa informationen ska skapa, upprätthålla eller reparera legitimiteten gentemot företagens intressenter. I studien undersökte de flera börsnoterade företags hållbarhetsredovisningar som samtliga var upprättade i enlighet med GRI:s riktlinjer. Hahn & Lülfs (2014) upptäckte sex stycken strategier som företagen använde sig av i sin hållbarhetsredovisning vars syfte var att skapa legitimitet. Slutligen rekommenderar Massey (2001) att i framtida studier göra analyser på verkliga kriser efter att all information finns tillgänglig eftersom kriser kommer fram stegvis och inte är statiska event.

1.3 Syfte

Syftet med arbetet är att analysera tre olika företags hållbarhetsredovisningar. Genom denna analys redogör vi för hur företagen använder sig av hållbarhetsredovisningar för att bibehålla, skapa eller reparera legitimitet. Fortsatt är syftet att analysera och identifiera strategier i företagens hållbarhetsredovisningar för att kontrollera om redovisningen kan ses som underlag i beslutsfattande, eller om den negativa informationen är strategiskt framställd.

1.4 Problemformulering

- Vilka strategier använder företagen när de redovisar negativ miljömässig information i hållbarhetsredovisningen?
- Vilka kopplingar finns mellan de redovisade resultatindikatorerna och de strategier som företagen använder sig av?

1.5 Målgrupp

I detta stycke presenteras för vem studien anses relevant för. Målgruppen för studien är främst investerare och aktieägare till företag inom den tunga tillverkningsindustrin. De ska utifrån denna studie få en tydlig bild över hur företagens hållbarhetsredovisningar skapar legitimitet. Samt om dessa redovisningar är tillräckligt kopplade till verkligheten för att kunna ses som ett underlag vid investeringsbeslut.

1.6 Disposition

Kapitel 1: Inledning

I första kapitlet ger vi en inledning till området som vi ska studera vidare. De delar som ingår i detta kapitel är problembakgrund och problemdiskussion vilka ger bakgrund och större förståelse kring det valda området. Fortsatt ingår syfte, problemformulering samt målgrupp som tydligare specificerar vårt studieområde. Kapitlet innehåller även studiens disposition.

Kapitel 2: Referensram

I det andra kapitlet presenterar vi teorier som anses vara relevant kring det valda studieområdet för att genom dessa få ett användbart resultat av vår studie. De delar som ingår i detta kapitel är legitimitetsteorin, intressentteorin och signalteorin men också legitimitetsstrategier, GRI, hållbar utveckling, samt CSR.

Kapitel 3: Metod

I det tredje kapitlet presenteras metoden för arbetet. I detta kapitel beskriver vi forskningsansatsen, datainsamling, fallstudie, dokumentstudie, analys av data, avgränsningar och studiens trovärdighet. Här presenteras även kritik mot metodvalet.

Kapitel 4: Empiri

I kapitel fyra presenteras studiens empiriska material som framkom från företagens hållbarhetsredovisningar. Kapitlet inleds med en kort introduktion till företagen och hur de förhåller sig till dieselskandalen. I slutskedet av kapitlet redovisas företagens resultatindikatorer och de identifierade strategierna.

Kapitel 5: Analys

Kapitel fem består av studiens analys av hur empirin som framkom i det tidigare kapitlet förhåller sig till tidigare studier.

Kapitel 6: Slutdiskussion

Kapitel sex presenterar studiens slutsatser utifrån forskningsfrågorna och empirins resultat samt förslag till fortsatt forskning. Kapitlet avslutas med en kommentar till arbetet.

2. Referensram

För att få relevant bakgrundsinformation kommer referensramen att inledas med en beskrivning av begreppen GRI, hållbarhetsredovisning och hållbar utveckling samt CSR. Efter beskrivning av begreppen behandlas relevanta teorier för studieområdet vilka är intressentteorin, signalteorin, legitimitetsteorin, samt olika legitimitetsstrategier vilka ger en djupare förståelse till företagens redovisningsval. Slutligen ges en sammanfattning av hela referensramen samt studiens analysmodell.

2.1 GRI, CSR, hållbarhetsredovisning och hållbar utveckling

2.1.1 Global Reporting Initiative (GRI)

Från tiden att den grundades till idag har GRI utvecklats till att bli världens mest använda standard vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar och förser företagen med krav på innehåll, rekommendationer och en hjälpande riktlinje. GRI:s uppdrag är att få hållbarhetsredovisning att ses som en allmän tillämpning (GRI's Research and Development publications, 2013). Riktlinjerna har som syfte att hjälpa alla företag oberoende av storlek med att hållbarhetsredovisa. En rapport enligt dessa riktlinjer hjälper företag att få en tydlig helhetsbild av bolagets effekter på den hållbara utvecklingen (Global Reporting Initiative, 2016).

GRI är en oberoende ideell organisation som ger ut riktlinjer till företag och organisationer för hur och vad de ska redovisa i sin hållbarhetsredovisning. GRI grundades 1997 i Boston, USA, med målet att utveckla mänsklighetens möjlighet att bespara jordens resurser vilket erfordrar liv. Bakgrunden till att GRI grundades är enligt Hedberg & Von Malmborg (2003) att det dessförinnan inte fanns några riktlinjer vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar.

Riktlinjerna blev således till för att främja möjligheten för företagen att med enkelhet upprätta hållbarhetsredovisningarna på ett tydligt och korrekt sätt. Visionen från när GRI skapades var att klargöra och tydliggöra de hållbarhetsredovisningar som redan från mitten på 1990-talet börjades publiceras i stora mängder utan någon form av struktur eller djupgående information (Brown, Jong & Lessidrenska, 2009). Dessa riktlinjer skapade samtidigt en fördel för intressenterna som därpå fick en större möjlighet att kunna jämföra företagen mot varandra när alla i stort sett hade ett liknande upplägg (Hedberg & Von Malmborg, 2003).

GRI är en standard och ett ramverk för företag och organisationer som vill säkerhetsställa att de ansvarsfullt redovisar dess ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan i en hållbarhetsredovisning (Global Reporting Initiative, 2016). En av uppgifterna för GRI är att fungera som en grund för ständig förbättring i framförallt dessa tre olika dimensioner (Hedberg & Von Malmborg, 2003).

Studien från Hedberg & Von Malmborg (2003) visar att företag väljer att upprätta hållbarhetsredovisningar eftersom ledningen då får tillgång till en översiktsbild av sitt företag som visar sig användbar när intressenter efterfrågar information om företaget. En annan stor anledning för upprättandet enligt GRI är att företagen söker organisatorisk legitimitet (ibid).

GRI:s riktlinjer utgår från innehållsmässiga och kvalitativa principer som existerar i deras standard. De innehållsmässiga principerna är väsentlighet, kommunikation med intressenterna, hållbarhets sammanhang och fullständighet. De kvalitativa principerna är balans, jämförbarhet, precision, tidsaspekt för när redovisningen ska avges, tydlighet och tillförlitlighet. Genom dessa principer ska företagen upprätta en hållbarhetsredovisning som då ger intressenterna en tydlig och fullständig bild av hållbarhetsarbetet (Frostenson et al., 2015). Principerna presenteras i *Bilaga 1* för att ge en förståelse för hur en korrekt hållbarhetsredovisning ska framställas.

GRI:s riktlinjer innehåller resultatindikatorer vilket är ett hjälpmedel för att tydliggöra vad exakt hållbarhetsrapporter kan innehålla och hur de ska utformas. Det finns resultatindikatorer som kan appliceras för alla aspekter inom de ekonomiska, sociala och miljömässiga dimensionerna. Dessutom agerar de som en grundstruktur för att hållbarhetsrapporterna ska bli likställt upprättad och att samma information ska finnas med årligen. De är till för att möjliggöra en enkel uppställning för rapporterna och förenkling av kontroll på informationen som presenteras. GRI:s resultatindikatorer innehåller totalt 91 stycken indikatorer varav 34 stycken är miljöindikatorer som är av relevans för denna studie (Global Reporting Initiative, 2016).

Resultatindikatorerna är en utgångspunkt för denna studie då vi använder dem i analysen av innehållet i hållbarhetsredovisningarna. Företag väljer själva vilka indikatorer de presenterar då det inte finns något krav att ha med samtliga eftersom flera indikatorer inte nödvändigtvis är relevanta i alla branscher. Varje indikator är kopplad till en händelse och under indikatorn ska företaget därmed presentera all information som är kopplad till denna. Om företaget

önskar att förtydliga siffrorna och förklara varför förändring har skett kan de göra det med en förklarande text som hör ihop med indikatorn. Presentation av alla miljöindikatorer finns i *Bilaga 2*.

2.1.2 Hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning

Nedan presenteras begreppen hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning samt hur de hör ihop och kompletterar varandra.

Hållbar utveckling är en del som ska tas i beaktande vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar (Frostenson et al., 2015). Hållbar utveckling började sin spridning i världen år 1987 genom att United Nations (U.N.) publicerade Brundtlandrapporten som beskrev hållbar utveckling som en utveckling som tillgodoser dagens behov utan att riskera kommande generationers möjligheter. Arbetet mot en hållbar utveckling antogs som ett gemensamt mål för alla länder 1992 (Gröndahl & Svanström, 2011).

En hållbar utveckling kräver att många dimensioner fungerar. Den hållbara utvecklingen innehåller både ekonomiska, miljömässiga och sociokulturella aspekter (Larsson et al., 2011). Begreppet måste ännu betraktas som ett ideellt mål för mänskligheten att arbeta mot. Därför har världens länder tillsammans skapat en agenda som gäller fram till år 2030 - *Agenda 2030* (Näringsdepartementet, 2016). Agendan innehåller 17 Globala mål för en hållbar utveckling. Alla statligt ägda bolag har en central roll för att uppnå dessa mål och ska inom ramen för sin verksamhet analysera hållbarhetsmålen i Agenda 2030. Företagen förväntas att identifiera affärsmöjligheter som medverkar till att uppnå dessa globala hållbarhetsmål (ibid).

En koppling mellan hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning uppstår då hållbarhetsredovisningen är till för att beskriva och kommunicera ut företagets arbete med hållbar utveckling. Det som ska redovisas i rapporten är således olika miljömässiga, sociala och ekonomiska aspekter (FAR, 2000–2006).

Hållbarhetsredovisningarna har utvecklats kraftigt de senaste decennierna och är fortfarande i utvecklingsstadiet (Tschopp & Huefner, 2014). Redovisningsformen har på senare tid fått en så stor spridning att det är osannolikt att det kommer att försvinna. Det kommer istället med största sannolikhet att bli en ännu större nyckelfaktor vid upprättandet av företagets allmänna redovisning i framtiden (ibid).

En av anledningarna till att hållbarhetsredovisning har börjat användas i så stor utsträckning är bland annat att företagens intressenter har fått ett ökat intresse för företagens hållbarhetsarbete (Hossain & Alam, 2016). Målet med hållbarhetsredovisning är att öka företagets transparens till intressenterna. Idén bakom redovisningsformen är således att om kvalitén ökar på hållbarhetsredovisningarna så kommer samtidigt organisationer börja arbeta i större utsträckning med hållbar utveckling (Lamberton, 2005).

Enligt Frostenson, Helin & Sandström (2013) har hållbarhetsredovisningen utvecklats positivt under senare tid i frågan om transparens och information till intressenterna. Men det faktiska hållbarhetsarbetet har inte genomgått samma snabba utveckling. Hållbarhetsredovisningen kan på så sätt sägas ha utvecklats snabbare än det arbete den är menad att avspegla (Carlson Ingdahl & Pahlsson, 2015). Det finns flertal exempel där företagen är bättre på att prata och redovisa hållbarhet i sina hållbarhetsredovisningar snarare än att faktiskt handla och genomföra det. Detta som fenomen är på grund av att hållbarhetsredovisningar har fått en stark praxis för att skapa legitimitet. Att redovisa något som har en positiv effekt på samhället och är utöver vad som krävs enligt lag anses vara lönsamt och värdeskapande för organisationerna (ibid). Företag kan få positiva effekter av en bra och tydlig hållbarhetsredovisning såsom en ökad kundnöjdhet (Watson & MacKay, 2003).

2.1.3 Corporate Social Responsibility (CSR)

Idag är det vanligast att förknippa CSR direkt med miljöarbete, följt av dess arbete för ekonomin och slutligen de sociala aspekterna (Matten & Moon, 2004). CSR är företagets frivilliga arbete för en hållbar utveckling utöver det lagen kräver. Förutom det ekonomiska ansvar och mål som företag innehar har de också en möjlighet att arbeta med ekologiska och sociala aspekter (Gamerschlag, Möller & Verbeeten, 2011). CSR är en viktig del för företagets intressenter och därför förväntar de sig att arbetet med dessa aspekter rapporteras i exempelvis en hållbarhetsredovisning (Isaksson & Steimle, 2009).

Enligt Westermark (2013) finns det en tydlig skillnad på CSR och begreppet hållbar utveckling som ofta ses som synonymer av många. CSR kan kopplas till företagsverksamhetens egna arbete medan hållbar utveckling istället är ett begrepp på en global nivå och är mycket mer omfattande (ibid).

CSR har flera möjliga och korrekta definitioner. Detta beror på att alla olika länder i världen har olika uppfattningar om vad som är viktigast i begreppet och har därför framställt egna definitioner (Matten & Moon, 2008). Däremot är kärnan desamma i alla definitioner vilket är att den ska reflektera de sociala nödvändigheterna och sociala konsekvenserna. Därmed så besitter kärnan i CSR ett set av artikulerade policyer som har de tre olika aspekterna i åtanke (ibid).

Begreppet CSR har två inriktningar som är *explicit* och *implicit*. Den explicita beskriver företagets hållbarhetsarbete samt det frivilliga arbetet som företagen åtar sig. Drivkraften och motivationen skapas för företagen när de förväntar sig att nya intressenter och investerare ska engagera sig i företaget (Matten & Moon, 2008).

Den implicita delen i CSR beskriver företagets roll i det stora hela och ska då värdera samhällets intressen framför sina egna. Det implicita begreppet innehåller också värderingar, regler, normer och policyer som är kraven från organisationen till sina anställda. Drivkraften och motivationen skapas när företaget ser sig själv som en viktig aktör för ett hållbart samhälle (Matten & Moon, 2008).

Det finns därmed flera vägar att gå för att tillföra ett aktivt CSR arbete. Ahlstrand & Rydell (2017) menar att även om effekter kan ses som negativa i början kan inte de långsiktiga positiva effekterna av handlingen förkastas. De utvecklar detta med att exemplifiera med Volkswagens hårda uttalande i november 2016 att de skulle avfärda 30 000 jobb inom de kommande 5 åren men istället valde de att skära ner på arbetstiden som är enligt en tidigare studie av Kothen, Mckinley & Scherer (1999) ett korrekt beslut.

”The benefit for society is not only the prevention of mass dismissals but also the effect on the labour market. (...) The dismissal of 30,000 employees would have cost the state about 2.3 billion DM per year in unemployment benefits, social insurance, and tax deficits” (Kothen, McKinley, & Scherer, 1999, s. 283).

2.2 Intressentteorin

Intressentteorin behandlar företagets relation till alla dess intressenter samt hur de påverkar varandra genom dess agerande (Freeman, 1984). Teorin fokuserar mer på specifika grupper av intressenter snarare än omgivningen i sin helhet (Deegan & Unerman, 2011). Genom ett bra hållbarhetsarbete och hållbarhetsredovisning kan de försöka skapa legitimitet till deras intressenter. Denna teori är relevant i vår studie genom att den behandlar skapandet av goda relationer till sina intressenter med hjälp av ett väl utfört arbete inom CSR och hållbarhetsredovisning (Bachmann & Inghoff, 2016).

En intressent bidrar med ett set av resurser till företaget och får då i utbyte tillbaka en annan resurs i gengäld. Resurser kan komma i form av både materiellt och immateriellt format, exempelvis produkt och status. Företaget är på sätt en arena där de olika intressenterna har möjlighet att tillgodose sina intressen (Ljung, 1992).

Företagets aktieägare är de som satsat sitt kapital i en förhoppning om avkastning tillbaka från företaget. Aktieägarna är då en väldigt viktig intressent om inte den viktigaste då de hotar företagets överlevnad om de väljer att dra sig ur koalitionen (Ljung, 1992). En anledning till varför en aktieägare skulle tänkas avbryta relationen med företaget är om en mer attraktiv kapitalplaceringsmöjlighet skulle framkomma. Då kan aktieägarna välja att omplacera sitt kapital där de har ett mer förmånligt samarbete. Därför har företaget ett viktigt ansvar att alltid tillgodose sina ägares behov (ibid). De övriga intressenterna har även ytterst stor vikt för företaget men i denna studie är det ägarna till företaget som är av störst intresse.

Ytterligare innehåller intressentmodellen bland annat stat, banker, leverantörer och kunder (Ljung, 1992). Stat och kommun tillhandahåller offentligt finansierad infrastruktur i utbyte mot att de får ut skatt från företaget (Ljung, 1992). Banker tillförser företaget med lånemöjligheter eller annan form av finansiering mot ränta eller annan ersättning.

Leverantörer levererar varor eller tjänster mot betalning för respektive. Kunder använder företagets tjänster eller produkter mot ersättning och de anställda utför arbete i utbyte mot lön (ibid). Intressentmodellen presenteras i *Figur 1* för att visa en del av företagets aktörer som de måste ta ställning till vid upprättande av hållbarhetsredovisningen.



Figur 1: Intressentmodellen, baserad på en modell av Freeman (1984).

Intressentteorin kan beskrivas genom tre olika perspektiv; deskriptivt, normativt och instrumentellt. Donaldson & Preston (1995) uppger att det deskriptiva perspektivet är vanligaste perspektivet inom forskning vilket förklarar egenskaper och beteende av företagen med dess ledning samt hur ledningen ser och hanterar problemen inom företaget. Det instrumentella perspektivet använder sammanställt empiriskt datamaterial för att dra kopplingar mellan företagsledningen och företagens intressenter. Det företag som tar mest hänsyn till sina intressenter och ser deras mål som sina egna har störst chans att locka till sig nya intressenter och växa (ibid). Det normativa perspektivet är kärnan i intressentteorin enligt Donaldson & Preston (1995). Perspektivet undersöker funktionen i ett företag och identifierar företagets moral och filosofiska riktlinjer, samt hur det borde agera gentemot sina intressenter för att vara korrekt på en moralisk nivå (ibid).

Intressentteorins alla tre olika perspektiv kommer vara centrala för genomförandet av denna studie. Det deskriptiva perspektivet förklarar företagets agerande och hur de har anpassat sig

inom ramen för de riktlinjerna som finns att hållbarhetsredovisa. Det instrumentella perspektivet används för att se hur väl det undersökta företaget anses ha ett likställt mål som sina intressenter. Samt det normativa perspektivet beskriver företagets ansvar för redovisningsskyldigheten de har gentemot intressenterna.

Intressentteorin anses enligt Donaldson & Preston (1995) vara styrande och beskriver därför inte existerande situationer eller förutspår följd effekter. Teorin förespråkar ställning och struktur genom dess tre perspektiv. Det som krävs från företaget är en form av intressenthantering för att främja intressenternas egenskaper som därmed utökar samarbetet (ibid). Om företagen tar hänsyn till sina intressenter utifrån dessa perspektiv kan de anses vara legitima.

2.3 Signalteorin

Signalteorin behandlar och ger en djupare förståelse för de strategier som företagen använder sig av då de kommunicerar ut hållbarhetsinformation samt den informationsasymmetri som finns. Teorin utvecklades på 1970-talet genom en studie angående hur informationsasymmetrin kunde reduceras på arbetsmarknaden (Spence, 1973).

Signalteorin består av tre stycken huvudbegrepp vilka är sändare, signal och mottagare (Zmud, Croes, Shaft & Zheng, 2010). Företagen har informationen vilket betyder att de är sändare och väljer hur informationen ska sändas ut till informationens mottagare vilket är intressenterna. Intressenterna väljer i sin tur hur den utsända informationen ska tolkas (Bergh, Connelly, Ketchen & Shannon, 2014). Enligt Connelly, Certo, Ireland & Reutzel (2011) kan det då uppstå en informationsasymmetri mellan sändare och mottagare där sändaren har en möjlighet att påverka vilken information som kommuniceras ut samt hur den kommuniceras ut. Utöver detta kan det uppstå förvrängning i signalen som påverkar hur signalen mottgas av mottagaren (Connelly, et al., 2011). Förvrängningen i signalen kan liknas med strategierna i denna studie som då förändrar hållbarhetsredovisningarnas signal som då uppfattas annorlunda från mottagaren.

Hållbarhetsredovisning är ett bra exempel där det kan finnas en informationsasymmetri mellan sändaren och mottagaren (Hahn & Kühnen, 2013). Anledningen till detta är att företaget har den information som hållbarhetsredovisningen ska innehålla men på grund av flexibiliteten har de möjlighet till att själva välja vilken information de ska redovisa. Denna

flexibilitet gör det således svårare för intressenterna att läsa och tolka företags hållbarhetsredovisningar. Signalteorin beskriver detta förhållande då teorin förklarar hur företagen signalerar ut information samt hur intressenter mottar och tolkar den (ibid).

2.4 Legitimitetsteorin

Guthrie & Parker (1989) beskriver att legitimitetsteorin är baserat på att företag styrs och agerar i enlighet med kraven från intressenterna i utbyte så får de en acceptans som styrker företagets fortsatta överlevnad. Företagen måste enligt denna teori arbeta med tillräckligt mycket förbättringar till samhället och blir då accepterade som bra företagsmedborgare. Legitimitetsteorin är reaktiv och för att den ska ha en god effekt måste företagets sociala värderingar överensstämma med samhällsnormerna (ibid).

Legitimitetsteorin handlar om en form av berättigande från omvärlden på företagets agerande, främst på det moraliska planet. Om företagen är legitima gentemot sin omgivning har de större möjlighet att ta del av samhällets resurser vilket i sin tur gynnar företaget på flera plan, exempelvis ekonomiskt (Frostenson et al., 2015). Detta är relevant ur ett CSR- och hållbarhetsredovisningsperspektiv eftersom att denna legitimitet kan skapas utifrån arbete med just dessa två delar (Bachmann & Inghoff, 2016).

Att bibehålla legitimiteten anses vara en uppgift med låg ansträngning och ses således ofta som en självklarhet. Problemet med legitimitet uppfattas inte från företagen förrän den är förlorad, därför är det viktigt för företagen att ständigt arbeta med legitimitet som en ofullständig uppgift (Mobus, 2005).

Företagen följer noggrant de normer som existerar för att skapa legitimitet. Dessa normer och förväntningar förändras över tid och därför behöver företaget uppdatera vad som förväntas ifrån dem i form av förändring av agerandet. Denna teori förklarar varför företag väljer att publicera information eller väljer att utföra arbete utöver vad lagen kräver (Deegan, 2002). Enligt Wartrick & Mahon (1994) uppstår en asymmetri när förändringen av samhällsnormerna inte överensstämmer med företagets uppdatering till dessa. Detta sker genom att:

- Ett företags prestation förändras medan samhällets förväntningar på företaget kvarstår.
- Samhällets förväntningar på företaget förändras medan företagens prestationer kvarstår.
- Både samhällets förväntningar och företagens prestation förändras men de förändras i olika riktning eller i samma riktning men med en viss differens (ibid).

Om företaget har skapat legitimitet hos sina viktigaste intressenter säkras de resursutbyten som är gynnsamma för tillväxt och utveckling. Vid bristande legitimitet hotas dessa resursflöden (Ljung, 1992).

Mobus (2005) beskriver att det finns två perspektiv för legitimitetsteorin. Det institutionella beskriver förväntningar och normer från samhället på företaget. Om företaget lyckas förhålla sig till dessa krav så skapas en legitimitet. Det strategiska perspektivet handlar om att manipulera informationen utåt som presenteras. Företagen använder sig då av strategier som förändrar intressenternas uppfattning om företaget och på så sätt har företaget skapat sig en legitimitet (ibid).

Legitimitet blir centralt för vår studie för att förklara hur villiga företagen är att publicera information enligt intressenternas förväntningar eller om de snarare försöker försköna den negativa informationen. Det kan då finnas en risk att förlora legitimitet när de publicerar vad som de anser vara skadlig information för företaget.

2.5 Legitimitetsstrategier

Vid redovisning av negativ information kan företagens legitimitet gentemot intressenterna skadas om denna information inte ses följa samhällets rådande normer och värderingar. På grund av detta kan företag använda sig av olika legitimitetsstrategier då de redovisar negativ information vilket kan skapa, bibehålla eller reparera legitimiteten (Hahn & Lülfs, 2014). Enligt Dowling och Pfeffer (1975) kan dessa strategier implementeras i företagens årsredovisningar samt hållbarhetsredovisning, vilket är mest relevant för denna uppsats, för att skapa legitimitet. Strategierna kan således användas för att föra fram företagens styrkor på samma gång som det minskar fokuset på de negativa effekterna från företagens verksamhet (Deegan, 2013).

Hahn & Lülfs (2014) menar i sin studie att presentation av negativa aspekter i företagens hållbarhetsredovisning kan skada företagets legitimitet om intressenterna uppfattar att denna information inte står i linje med samhällets värderingar och normer. Således låg studiens fokus på att analysera och identifiera legitimitetsstrategier vid presentation av negativ information i företagens hållbarhetsredovisningar. För att identifiera dessa strategier analyserade 40 börsnoterade företags hållbarhetsredovisningar vilka samtliga var upprättade enligt GRI:s riktlinjer. I deras studie upptäckte Hahn & Lülfs (2014) sex legitimitetsstrategier vilka var marginalisering, abstraktion, indikera fakta, rationalisering, auktorisation och åtgärder.

När företagen använder sig av strategin *marginalisering* försöker de legitimera ett negativt resultat genom argumentation för att resultatet inte är relevant, oviktigt eller försumbart. I studien upptäcktes att de som använde sig av denna strategi förklarade de negativa resultaten på ett sätt som minskade betydelsen av händelsen. Exempel på detta är från Daimlerkoncernens hållbarhetsredovisning där Mercedes medverkar. De förklarar sitt negativa resultat enligt följande:

”No serious violations of data protection were detected at Daimler locations in Germany in 2011, nor were any cases worth mentioning detected at any Group companies abroad.” (Daimler Sustainability Report, 2012. s. 49).

I citatet förklarar de inte orsakerna till incidenten utan stället stämplar de dem som irrelevanta i enlighet med *marginalisering* (Hahn & Lülfs, 2014).

Strategin *abstraktion* betyder att företag generaliserar en negativ händelse som att vara typisk och normal över en hel bransch. På så vis distanserar sig företaget från den negativa aspekten. *Abstraktion* går således ut på att flytta fokuset av den negativa händelsen från företaget till hela branschen och på så vis legitimeras även den negativa informationen (Hahn & Lülfs, 2014).

Enligt Hahn & Lülfs (2014) är strategin *indikera fakta* väldigt vanlig då företagen redovisar en negativ aspekt utan att ge någon förklaring till resultatet. Exempel på detta är när företag redovisar någon form av utsläpp och förorening har skett utan att ge någon utförlig förklaring till de bakomliggande orsakerna till utsläppen. Detta leder till att de intressenter som läser

denna redovisning själv måste tolka och göra en bedömning av resultatet vilket kan vara svårt då läsaren ofta inte har några resultat att jämföra med (ibid).

Rationalisering handlar om att förklara rättfärdiga negativa aspekter genom att hänvisa till den ekonomiska nyttan som den negativa aspekten medför (Hahn & Lülfs, 2014).

Rationalisering går att dela in i två typer av legitimitetsstrategier vilka är instrumentell- och teoretisk rationalisering. Den instrumentella strategin skapar legitimitet för den negativa aspekten genom att fokusera på alla fördelar som denna aktivitet medför. Exempel på detta kan vara att olika företag kopplar ökade utsläpp till att de uppnår målen inom produktionen. Den teoretiska formen av rationalisering handlar om att förklara att de negativa resultaten är normala och naturliga (ibid).

Auktorisation betyder att företagen legitimerar sin negativa information genom auktoritet. Denna auktoritet kan komma från antingen faktiska personer eller genom hänvisning till olika regler och skrifter inom området. Det betyder att företaget själva inte förklarar de negativa aspekterna utan de förklaras av någon utomstående vilket i sin tur ger en starkare validering till förklaringen av händelsen (Hahn & Lülfs, 2014).

Slutligen handlar strategin *Åtgärder* om hur företagen ska arbeta för att hantera och förhindra negativa resultat i framtiden. Detta betyder att företagen anser att de negativa resultaten är av så stor vikt att företaget måste agera för att förhindra att något liknande sker i framtiden (Hahn & Lülfs, 2014). Strategin är uppdelad i två typer. Den första typen behandlar nya arbetssätt som är tydligt förklarade av företagen. I typ två är dessa arbetssätt mer tydligt och grundläggande förklarade.

2.6 Sammanfattning av referensramen och analysmodellen

2.6.1 Sammanfattning av referensramen

För att ge vägledning vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar kan företagen använda sig av Global Reporting Initiative (GRI) vilket är världens mest använda riktlinje för hållbarhetsredovisningar. GRI är därmed utgångspunkten för denna studie då den specificerar på en detaljerad nivå vad hållbarhetsredovisningen ska innehålla med hjälp av de innehållsmässiga och kvalitativa principerna i *bilaga 1*. GRI ger även vägledning till vilka resultatindikatorer som kan användas vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar (Global Reporting Initiative, 2016). Det är vid presentation av ett negativt resultat angående någon av dessa resultatindikatorer som företagen kan använda strategier för att skapa, bibehålla eller reparera legitimitet. Det är således med den negativt presenterade informationen som utgångspunkt som legitimitetsstrategier kan identifieras.

Enligt Frostenson, Helin och Sandström (2013) har hållbarhetsredovisningen utvecklats till att bli mer transparent och därmed bättre uppfyller intressenternas behov.

Hållbarhetsredovisningen och hållbar utveckling har en tydlig koppling till varandra då redovisningen existerar för att återspegla att företaget har arbetat mot en hållbar utveckling. Målet med hållbarhetsredovisningen är att öka kvalitén av redovisningen och då kommer samtidigt positiv förändring i arbetet mot en hållbar utveckling att ske (Lamberton, 2005).

Inom området för hållbar utveckling finns Corporate Social Responsibility (CSR) vilket är en förteckning på företagets arbete för den hållbara utvecklingen. Hållbarhetsarbetet utöver vad lagen kräver är därmed vad som kännetecknar CSR. Denna form av arbete är tydligt representativt i hållbarhetsredovisningarna då företagens intressenter i allmänhet har utvecklat ett allt större intresse för detta arbete (Isaksson & Steimle, 2009).

Intressentteorin beskriver hur legitimiteten gentemot företagets intressenter framställs. Teorin fokuserar på specifika grupper för att skapa denna legitimitet där fokuset främst kommer att ligga på företagets investerare. Legitimiteten används således för att framstå som ett bra investeringsalternativ för sina intressenter. Således skapar denna legitimitet ett inflöde av kapital i form av att företaget får ta del av resurser och möjligheter i form av fördelaktiga avtal (Bachmann & Ingenhoff, 2016).

En teori som behandlar förhållandet och informationsasymmetrin mellan företaget och dess intressenter är signalteorin (Spence, 1973). Förhållandets beskrivs genom att fokusera de fyra begreppen sändare, signal, mottagare och förvrängning (Zmud, Croes, Shaft & Zheng, 2010). Det är företaget som väljer hur informationen ska signaleras ut och intressenterna som väljer hur de själva tolkar den utsända information (Bergh, Connelly, Ketchen & Shannon, 2014). Detta blir relevant för hållbarhetsredovisningar då det kan uppstå en informationsasymmetri i mellan sändare och mottagare på grund av förvrängningen (Hahn & Kühnen, 2013). Signalteorin ger således en förklaring till förhållandet mellan dessa parter.

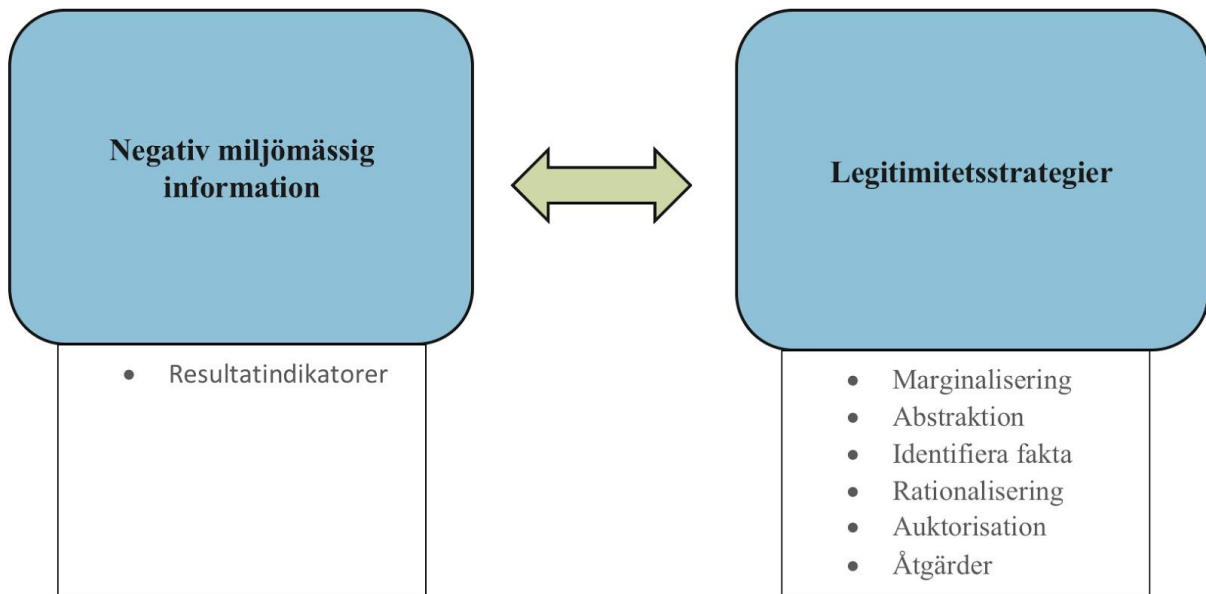
En av de mest relevanta teorierna som denna uppsats är baserad på är legitimitetsteorin. Legitimitet handlar främst om en form av berättigande för omvärlden (Deegan & Unerman, 2011). När ett företag har skapat legitimitet till omvärlden framstår företaget som transparent och därmed anses de framföra all relevant information och får då en större möjlighet att få tillgång till samhällets resurser. Legitimitetsteorin blir därmed central för området hållbarhetsredovisning för att kunna redogöra vad som anses som korrekt formulerat från företagets sida eller om det endast är ett försök till att framstå som legitima (Frostenson et al., 2015). För att företag antingen ska skapa eller reparera dess legitimitet finns det sex olika strategier de kan använda sig av vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar (Hahn & Lülfs, 2014). Strategierna är marginalisering, abstraktion, indikera fakta, rationalisering, auktorisation och Korrigeringe åtgärder identifieras (Hahn & Lülfs, 2014).

Syftet med studien är att analysera tre olika företags hållbarhetsredovisningar och genom det identifiera de strategier företag använder sig av för att legitimera dess negativa påverkan på miljön. Slutligen behandlas även ämnet för hur företag kan använda olika legitimitetsstrategier vid redovisning av denna negativa information. I en studie av Hahn & Lülfs (2014) identifieras sex olika former av strategier som företag kan ta till användning för att legitimera sin negativa information.

2.6.2 Analysmodellen

Den egenupparbetade analysmodellen syftar till att förklara sambandet mellan negativ miljömässig information och hur den kan användas för att identifiera legitimitetsstrategier i hållbarhetsredovisningarna. Den negativa informationen är en grundpelare till legitimitetsstrategiernas existens som då får en koppling mellan varandra för analys.

Denna koppling sker då företagen redovisar negativ miljömässig information vilket exempelvis kan vara ökade utsläpp. För att legitimera denna information kan de använda sig av någon av de legitimitetsstrategier som presenteras i Hahn & Lülfs (2014) studie. Analysmodellen syftar således till att utöka förståelsen om den presenterade negativa informationen från företagen har förskönats med hjälp av legitimitetsstrategier som ämnar att bibehålla, skapa eller reparera legitimitet. På så vis uppfylls studiens syfte samt att problemformuleringarna besvaras.



Figur 2: Egenupparbetad analysmodell.

3. Metod

Detta kapitel beskriver studiens tillvägagångssätt. Inledningsvis presenteras studiens forskningsansats, datainsamling, val av företag, avgränsningar, studiens trovärdighet och metodkritik. Detta följs av analys av data samt där vi presenterar studiens tillvägagångssätt samt en benämning av positiv och negativ information.

3.1 Forskningsansats

För att besvara våra forskningsfrågor kunde vi ha använt oss av antingen kvalitativ eller kvantitativ metod (Bryman & Bell, 2014). Vårt arbete bestod av en kvalitativ studie som innebär att forskaren befinner sig i den sociala verkligheten och genomför datainsamling (Alvehus, 2013). Vi har därefter analyserat informationen som finns i hållbarhetsrapporter från företag inom vårt urval. Anledningen till att denna studie förhöll sig till en kvalitativ metod är att metoden lämpar sig bäst för att fördjupa sig i ett specifikt ämne. Därför var metodvalet också anpassat i enlighet med studiens syfte (Bryman & Bell, 2014).

3.2 Datainsamling

Studien som genomförts utgick från en dokumentstudie som utarbetas från en flerfallstudie.

3.2.1 Fallstudie

I vår studie analyserades om tre företag använt legitimitetsstrategier vid redovisning av negativ information i sin hållbarhetsredovisning. För att få ett så användbart resultat som möjligt på frågeställningarna är en användning av fallstudier att föredra (Yin & Davis, 2007). Enligt Veal (2011) är en fallstudie som behandlar mer än ett fall att betrakta som en flerfallstudie. Denna typ av studie innebär att vi undersökt en mindre avgränsad grupp som i denna studie är betecknat som varje enskilt företag. Vid fallstudier är det viktigt att utgå ifrån ett helhetsperspektiv för att få en heltäckande information av företaget (Patel & Davidson, 2003).

Enligt Merriam (1994) är en fallstudie lämplig när informationen inte går att bedöma utifrån ett sanningsvärde men väl utifrån trovärdighet i ett försök till att undanröja felaktiga slutsatser. Denna metod är användbar då syftet med uppsatsen är att skapa en bättre förståelse

för företagens redovisningsval. Fallstudier blir således särskilt användbart när frågeställningen innebär att en ny inriktning av forskningen måste utvecklas. Detta kan vara när mer teoretisering behövs kring de faktorer eller funktioner som är inblandade, när fokus på det mönster av tolkningar som tillhandahålls av undersökningsgrupper eller när bestämmande av specifika mönster som viktiga faktorer ett givet fall skapar. Detta styrker därmed valet av fallstudie för detta arbete (Merriam, 1994). Bestämmande av specifika mönster är anpassat för att besvara denna studies frågeställning och anses därmed vara av hög relevans.

Alvehus (2013) nämner att fallstudier är användbara när de enskilda fallen ska peka ut större sammanhang. Poängen med fallstudierna är att illustrera allmänt förekommande fenomen men de kan även illustrera extremfall (Alvehus, 2013). En fallstudie är därmed lämpligt att applicera i vårt studieområde för att få en djupare förståelse för hur företaget sköter sina egna hållbarhetsredovisningar. Studien hade utgångspunkt från framförallt teoretiska föreställningar som prövats mot referensramen som det empiriska materialet (ibid).

Alvehus (2013) framhäver att fallstudier kan variera i omfattning i olika vetenskapliga studier. I denna studie anses varje fall varit en fördjupning i varje enskilt företags hållbarhetsredovisning.

3.2.2 Dokumentstudie

Dokument har under lång tid varit en viktig del inom forskningen (Patel & Davidson, 2003). För ekonomer är det främst dokument från företag vilket kan vara årsredovisningar, hållbarhetsredovisningar och pressmeddelanden som är av störst intresse (Bryman & Bell, 2013). Anledningen till detta är att dokumenten kan anses vara en skildring av verkliga händelser och således kan dessa dokument även jämföras mot verkliga händelser (May, 2013).

I dokumentstudier är det ytterst viktigt att vara källkritisk, den inledande källkritiken innebär att vi tog reda på när dokumentet tillkommit (May, 2013). I denna studie blev denna form av källkritik en enkelhet då hållbarhetsredovisningarna hade en tydlig markering med datum samt tidsperiod. Det är enligt Andersen (1994) lämpligt att vid användandet av en dokumentstudie bra att börja med den mest allmänna informationen för att få en grunduppfattning. Detta för att sedan söka sig mot mer specificerad information för att få en djupare förståelse av dokumentet (ibid).

Upprättandet av dokumentstudier skapar många gånger en mångfald av datamaterial. Forskarnas främsta uppgift blir då att uppskatta värdet av det enskilda dokumentet och därefter välja från urvalet vilka dokument som ska användas för den mest givande informationen (Andersen, 1994). Dokumenten användes sedan för att besvara frågeställningar om faktiska förhållanden och faktiska skeenden (Patel & Davidson, 2003). Denna form av studie blev då ett väldigt lämpligt hjälpmedel i vårt arbete med att analysera tre olika företags hållbarhetsredovisningar.

3.2.3 Litteratursökning

För att inledningsvis finna litteratur inom det berörda området vilket skulle leda till uppsatsens problem samt problembakgrund gjordes en litteraturgenomgång vilket innebar att befintlig litteratur genomgicks (Bryman & Bell, 2014). Från denna litteraturgenomgång fick studien en utgångspunkt från tidigare studier i form av både vetenskapliga artiklar och övrig litteratur. Litteratursökningen skedde till viss del från tidigare kurslitteratur men främst genom en sökning i skolbibliotekets databaser där nyckelord som bland annat hållbarhetsredovisning, legitimitetsstrategier, GRI, CSR, legitimitet och redovisning av negativ information användes eftersom de alla hade en koppling till studiens syfte.

De böcker som användes gick främst att finna i bibliotekets databaser. Till störst del användes dock vetenskapliga artiklar som var referatgranskade vilka återfanns främst med hjälp av databasen WorldCat Discovery men vissa sökningar skedde även med hjälp av Google Scholar. Anledningen till att de flesta artiklarna var referatgranskade var för att säkerställa att de var av hög kvalitet.

Utöver detta har vi även gått igenom GRI:s principer vilket vi har återgett i *bilaga 1*. Vi har även läst de miljömässiga indikatorer som GRI presenterar vilket presenteras tydligare i *bilaga 2*.

3.3 Val av företag

Vi har fokuserat på företag inom fordonsindustrin. Företag inom denna bransch är intressanta då det går att koppla företagets verksamhet till legitimering av de miljömässiga aspekterna i deras hållbarhetsredovisningar (Robertson, 2017). Valen av företagen är till en del baserade på att samtliga valda företag använder sig av GRI:s riktlinjer. Detta ger oss således en

möjlighet att kunna jämföra samtliga valda företag emot varandra. Vi har i valet av företag utgått från dieselskandalen som skedde 2015 där det visade sig att Volkswagens (VW) dieseldrivna bilars utsläpp var upp till 80 gånger över den tillåtna halten av hälso- och miljöfarliga kväveoxider (NOx) (Dey et al., 2018).

För att få ett mer jämförbart resultat har vi utöver VW även valt att analysera BMW och Mercedes i vår uppsats. Det var intressant att analysera dessa företag då alla är tyska och definieras som stora enligt ett EU direktiv från 2014 och således är de tvungna att upprätta hållbarhetsredovisningar. Detta ledde då till ett resultat som gick att jämföras mellan de olika fallen. Anledningen till att vi även har valde BMW och Mercedes är på grund av en dokumentär från Koberstein (2016). Han frågade sig om VW var de enda som tillverkade dieselbilar som släppte ut för mycket hälsoskadliga ämnen i form av främst kväveoxider eller om andra tyska biltillverkare även gjorde samma sak. Resultatet var att inte bara VW utan även Mercedes eller BMW släppte ut upp till 400–500% mer än vad företagens egna mjukvaror visar (ibid).

För VW, BMW och Mercedes har vi analyserat hållbarhetsredovisningar mellan åren 2014 till 2016 då dieselskandalen och avslöjandena av de höga utsläppen var av störst relevans.

3.4 Avgränsningar

Studien är avgränsad till företag som var delaktiga i dieselskandalen 2015 samt att de ska upprätta sin hållbarhetsredovisning enligt GRI:s principer och riktlinjer. Vi har avgränsat oss till tidsperioden mellan 2014 till 2016 då vi anser att de ger oss en tillräckligt uppdaterad bild av den moderna hållbarhetsredovisningen.

På grund av att GRI har djupgående riktlinjer och principer kring samtliga delar av arbetet med hållbarhetsredovisningen har vi valt att avgränsa arbetet till att enbart analysera de miljömässiga resultatindikatorerna. Med denna avgränsning menar vi att vi har en god möjlighet att besvara problemformuleringarna som framställs för vår studie.

3.5 Studiens trovärdighet

För att vi som författare ska säkerställa studiens trovärdighet gentemot dess läsare måste vi ta fyra kriterier i beaktande. Dessa kriterier är tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och bekräftelse (Bryman & Bell, 2014).

3.5.1 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet uppnås genom att både vi som författare säkerställt att vårt arbete är upprättat enligt de regler som finns inom området och att det resultat vi finner i studien meddelas till de som har varit en del av arbetets utförande. Dessa delar ska visa att vi som författare har avbildat våra upptäckter på ett korrekt sätt (Bryman & Bell, 2014). Vi uppfyllde inte kriteriet för tillförlitlighet då vi inte rapporterade resultatet till de som har varit del av utförandet. Anledningen till detta är att vi analyserade företagens hållbarhetsredovisningar och hade således inte någon direkt kontakt med företagen. Vi uppfyllde däremot kriteriet för tillförlitlighet genom att följa de regler som finns under processen med arbetet av vår studie (ibid).

3.5.2 Överförbarhet

Kriteriet om *överförbarhet* handlar om att resultaten i vår studie ska kunna appliceras på företag som är i en liknande situation och har ungefär samma omständigheter som de företag vi behandlar i studien (Bryman & Bell, 2014). Området studien behandlar är hur företag inom den tunga industrin för fram deras negativa miljöpåverkan i sin hållbarhetsredovisning samt vilka strategier de använder sig av då de förklarar dessa resultat. Detta betyder att de resultat vi fått från studien endast går att applicera på liknande företag inom den tunga industrin med liknande resurser, omgivning och situation. Genom flerfallstudien ges således en djupare förståelse på hur företag agerar när de har påverkat miljön negativt vilket betyder att resultatet kan överföras till företag med liknande situationer och omständigheter.

3.5.3 Pålitlighet

Pålitlighet handlar om att vi som författare genom hela arbetet har haft ett granskande synsätt vilket betyder att vi tydligt definierat och redogjort för samtliga delar av vår forskningsprocess (Bryman & Bell, 2014). Detta ska göras för att någon annan än bara författarna av uppsatsen ska ha möjlighet att förstå både rapporten samt resultaten (ibid). Därför har vi arbetat objektivt med de valda företagens hållbarhetsredovisningar men också argumenterat för de val vi gjort under studiens gång.

3.5.4 Bekräftelse

Slutligen handlar kriteriet *bekräftelse* om att arbetet med studien och resultaten inte har blivit påverkade av författarnas personliga preferenser och åsikter (Bryman & Bell, 2014). Då vi utfört en kvalitativ dokumentstudie kan objektivitet vara ett problem då denna form av studie lätt kan påverkas och präglas av subjektivitet. För att begränsa denna subjektivitet har vi valt företag inom branscher som vi inte har någon personlig koppling. Även om vi ändå kan ha vissa personliga åsikter anses subjektiviteten vara tillräckligt begränsad för att *bekräftelse* ska vara uppfyllt.

3.6 Metodkritik

Forskningsmetoderna som valdes är fallstudie och dokumentstudie att utgå ifrån i arbetet. På grund av detta får vi inte enskilda individers synpunkter på problemområdet och all information som framställs och hur den tolkas är således enbart kontrollerat av oss som författare. Informationen i studien ska presenteras objektivt så att den inte präglas av personliga åsikter men bör i enlighet med detta också läsas med ett kritiskt förhållningssätt från läsaren när de bedömer huruvida informationen har presenterats korrekt.

Ytterligare så är en kritik mot fallstudier att det inte går att dra några generella slutsatser ifrån dem. Då datan som insamlats inte är på en kvantitativ nivå och enbart ett fåtal företag analyseras så är det inget generaliserbart resultat vi fått i studien (Alvehus, 2013).

3.7 Tillvägagångssätt

I kvalitativa undersökningar produceras stora mängder datamaterial och det finns då få undersökningsmetoder som är allmänt accepterade (Bryman & Bell, 2014). I denna studie har vi fått mängder av datamaterial från dokumentstudien som vi utifrån grundad teori analyserat. Grundad teori innebär att forskaren utifrån empirin analyserar det dataset som framställs utifrån verkligheten. I grundad teori finns det ett redskap som benämns som *kodning*. Det innebär att informationen som insamlats som verkar vara av praktisk eller teoretisk betydelse markeras och namnsätts (Bryman & Bell, 2014). Med hjälp av *kodning* kunde irrelevant information i datamaterialet sällas bort då den som varken är av praktisk eller teoretisk betydelse. Informationen som kvarstår var således den som ansågs relevant för denna studie.

Informationen som vi ville få fram genom kodningen är GRI:s resultatindikatorer om miljö (se bilaga 1). Dessa resultatindikatorer har använts som nyckelord som söktes efter i hållbarhetsredovisningarna. Resultatindikatorerna med förklaring är därmed det material som anses relevant och resterande information är det som sällats bort och därmed har vi ett råmaterial som gått att analysera.

3.7.1 Kodmatris

Kodmatrisen är till för att sälla ut information som inte är av praktisk eller teoretisk betydelse. Med det menas att vi strävar efter att få fram negativa resultatindikatorer och sälla bort den positiva informationen. Ett konkret exempel på hur vi använt oss är om vi analyserar Daimlers hållbarhetsredovisning när de presenterar EN15 och EN16 (utsläpp av koldioxid) i en tabell. Från tabellen kan vi tyda att utsläppet för både Scope 1 & Scope 2 har sjunkit från år 2015 till 2016. Detta tolkas således som en positiv förändring från föregående år och informationen har här sällats bort.

Direct and indirect CO₂ emissions of the Daimler Group

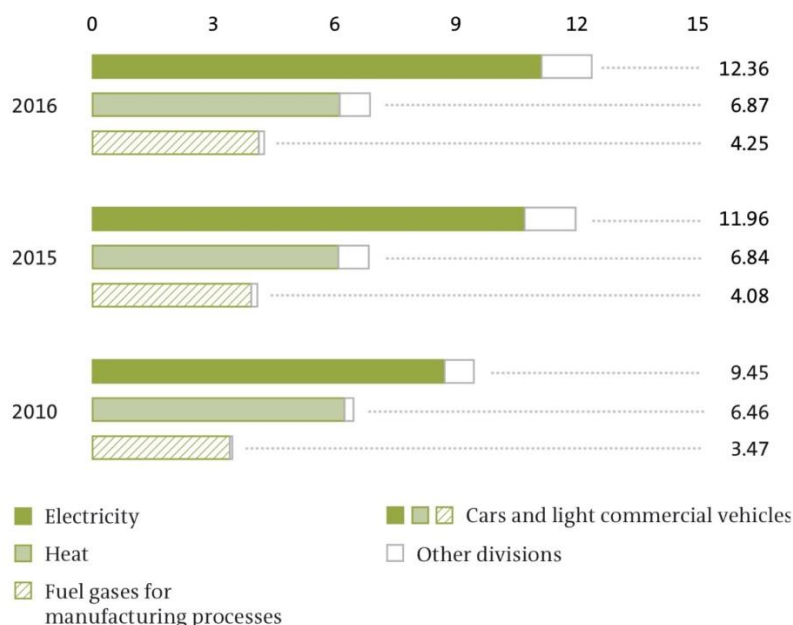
	1992-94	2012	2013	2014	2015	2016
in 1,000 t						
Scope 1	541	960	1,052	1,030	1,060	1,056
Scope 2	1,895	2,376	2,304	2,241	2,171	1,882

Figur 3: (Daimler Sustainability Report, 2016 s. 63).

Ett alternativt exempel på när informationen istället har sparats är från Volkswagens resultatindikator EN3 (energikonsumtion).

Energy consumption*

in million MWh/year



Figur 4: (Volkswagen Sustainability Report, 2016 s. 112).

Volkswagens energikonsumtion har ökat på samtliga områden vilket betyder att förändring är negativ sedan föregående år. Denna information är råmaterialet vi använder för vidare analys.

Volkswagen presenterar tillsammans med denna tabell en förklaring till varför tabellen visar negativ information. Utgående från denna förklaring identifierar vi sedan vilka strategier som företagens eventuellt använder sig av.

3.7.2 Analysmetod

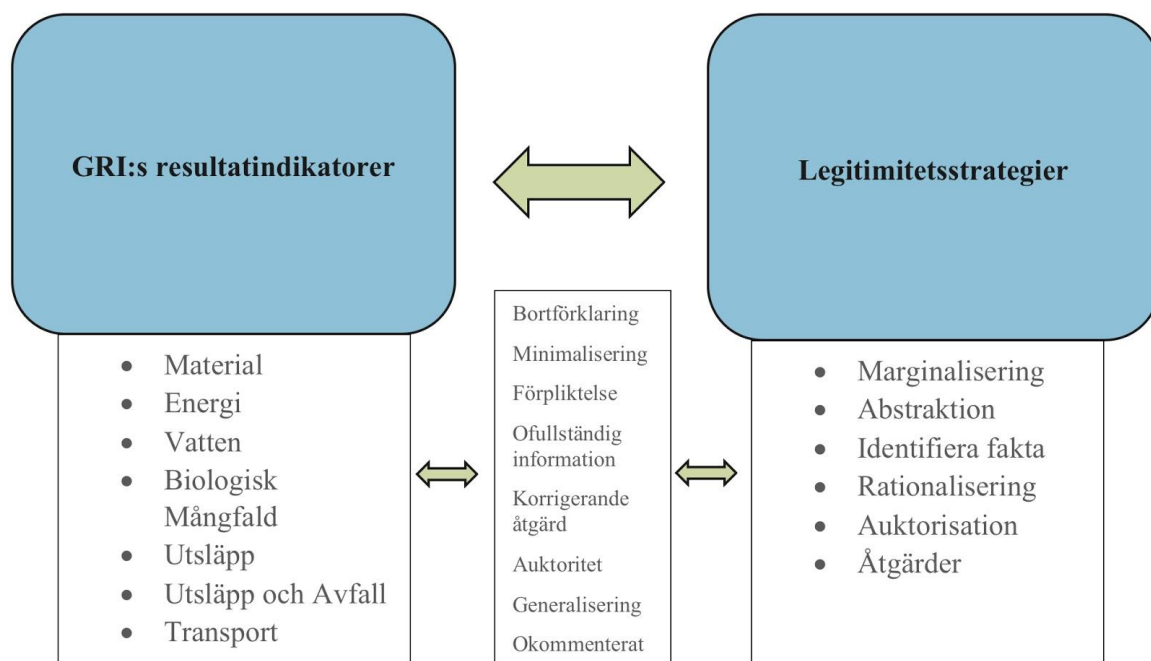
I analysen måste den relevanta datan urskiljas och identifieras i dokumenten. Data som är av intresse har kravet att den ska innehålla en koppling till miljöns påverkan. Vi har därmed utgått från GRI:s resultatindikatorer med koppling till miljön. Dessa resultatindikatorer användes som nyckelord i analysen av hållbarhetsrapporterna. Detta innebar således att vi sökte efter nyckelorden i dokumenten för att se hur de har redovisats och därefter kontrollerade vi om de har presenterats med hjälp av en legitimitetsstrategi.

Resultatindikatorerna är enbart riktlinjer som företagen själva får välja om de vill presentera i sina hållbarhetsrapporter och de behöver därmed inte ha med alla 91 stycken. Detta gör alltså att vi inte gör en fullständig studie på alla 34 miljöindikatorer vardera utan vi har utgått från de som presenterats i hållbarhetsrapporterna. Den informationen som presenterats till varje indikator vi analyserar blir således rådata för studien och sparas ner separat för att kunna studeras vidare.

Utgångspunkten för analysen har varit de sex legitimitetsstrategierna som Hahn & Lülfs (2014) presenterade i deras studie. Vid analysen har tillvägagångssättet således varit att vi identifierat egna strategier för att ha en möjlighet att koppla resultatindikatorerna till legitimitetsstrategierna i enlighet med den tidigare studien av Hahn och Lülfs (2014). För att ge en förklaring till den koppling som vi gjort har vi förklarat och definierat dessa egna strategier med hjälp av citat ur företagens hållbarhetsredovisningar. Varje citat är inte begränsat till en strategi utan ett citat kan innehålla flera strategier som sedan redovisas i tabellerna. Även varje indikator kan vara ett faktum för fler än en strategi. Exempel på detta återfinns i Volkswagens redovisning av resultatindikatorn EN16 (Utsläpp av växthusgaser) i deras hållbarhetsredovisning 2016 där strategierna minimalisering och jämförelse har identifierats.

“The CO2 emissions per vehicle rose minimally from 2015 to 2016, but could be dramatically reduced since 2010”

Dessa strategier har sedan kopplats samman med teorier och tidigare studier i analyskapitlet för att få en förståelse för vad som är nytt i området och vad som anses vara en bekräftelse på tidigare studier och teorier. Signalteorin behandlar hur företagen på grund av flexibiliteten som finns vid upprättandet av hållbarhetsredovisningar kan kommunicera ut informationen med hjälp av strategier i sin redovisning. Intressenterna tar slutligen emot denna information och får tolka den med utgångspunkt i vad som presenteras och kan påverkas om informationen är strategiskt vinklad. Intressentteorin och legitimitetsteorin är kopplade till varandra och de beskriver vilka förväntningar som intressenterna sätter på företaget som de måste agera utefter för att skapa legitimitet.



Figur 5: Egenupparbetad analysmetod.

3.7.3 Bedömning av positiv och negativ information

Tolkningen av informationen i företagens hållbarhetsredovisningar har haft GRI:s resultatindikatorer som utgångspunkt (Sustainability Reporting Guidelines, 2013). Eftersom det i dessa riktlinjer inte finns någon definition på vad som är positiv och negativ information krävs det att vi utgår från en egen bedömning.

Det som avses i denna studie för att vara direkt negativa information är den informationen som kan kopplas till en miljöfarlig verksamhet enligt Miljöbalken, exempel på detta finns i *bilaga 2*. Vid benämning av informationen kontrollerades resultatindikatorerna från föregående år och har därmed tolkats beroende på hur indikatorn har förändrats från tidigare år som positiv respektive negativ. Då denna uppsats endast behandlat informationen då indikatorn har förändrats negativt har den positiva informationen sållats bort.

Tolkningen av hållbarhetsredovisningarna har haft utgångspunkt i de siffermässiga resultaten vid varje indikator. Genom detta gavs en grund till att tolka om den miljömässiga informationen som framställts är positiv eller negativ för att sedan ha möjlighet att identifierat strategier.

4. Empiri

I följande kapitel presenteras studien med den information som framkom från företagens hållbarhetsredovisningar. Kapitlet inleds med en kort introduktion till respektive företag, hur de förhåller sig till dieselskandalen samt en genomgång av deras hållbarhetsredovisningar. I slutskedet av kapitlet presenteras vilka resultatindikatorer företagen redovisade, identifierade strategierna samt en jämförelse mellan strategi och resultatindikator.

4.1 Volkswagen

4.1.1 Beskrivning av företaget

Volkswagengruppen grundades i Tyskland i mitten på 30-talet. Idag är Volkswagen en stor aktör inom bilbranschen och har över 640 000 anställda världen över. Gruppens omsättning överstiger €200 miljarder på årsbasis. Huvudkontoret ligger i Wolfsburg, Tyskland, där de har den största produktionsanläggningen. De har över 100 olika tillverkningsföretag i totalt 27 olika länder. Volkswagengruppen är idag näst störst i världen inom bil tillverkningsbranschen (Volkswagen Annual Report, 2017).

4.1.2 Volkswagens del i dieselskandalen

Som beskrevs tidigare i uppsatsen fick dieselskandalen sin början hos Volkswagen 2015 när det visade sig att de hade fuskat med testerna av utsläpp från sina dieslbilar under de sex föregående åren. Utsläppen av den hälsofarliga gasen kväveoxid hade kraftigt överskridit de lagliga gränserna i både USA och Europa (Oldenkap, van Zelm & Huijbregts, 2016).

Händelseförloppet med offentliggörandet av Volkswagens fusk startade den 18:e september 2015. Det var då som miljöskyddsmyndigheten i USA (EPA) påvisade att samtliga av Volkswagens dieslbilar tillverkade mellan 2006–2015 hade blivit försedda med en mjukvara som manipulerade informationen angående bilarnas utsläpp. Två dagar senare skrev Volkswagens VD Martin Winterkorn i ett meddelande angående detta.

“The Board of Management at Volkswagen AG takes these findings very seriously. I personally am deeply sorry that we have broken the trust of our customers and the public. We will cooperate fully with the responsible agencies, with transparency and urgency, to clearly, openly, and completely establish all of the facts of this case” (Krall & Peng, 2015, s. 13).

Fyra dagar senare den 22:a September offentliggör Volkswagen att 11 miljoner bilar kan vara utrustade med denna mjukvara. Som en följd av detta avgår Volkswagenkoncernens VD även fast han uttalar sig att *“I am not aware of any wrong doing on my part”* angående mjukvaran (Krall & Peng, 2015, s. 13).

4.1.3 Volkswagens hållbarhetsredovisning

Volkswagens hållbarhetsredovisning består av totalt 190 sidor år 2016, resultatindikatorer redovisade i ett Excel med 27 sidor år 2015 och 148 sidor år 2014. Volkswagen presenterar den största mängden miljömässiga indikatorer av de företag vi analyserar. Det som noteras i empirin är att hållbarhetsredovisningen i PDF format existerar inte för år 2015.

Hållbarhetsredovisningens utformning gav en möjlighet till jämförelse på årlig basis då den hade samma indikatorer som presenterades under alla de tre åren. Fördelningen av de presenterade indikatorerna ser ut enligt *tabell 1*.

Volkswagen	Positiv information	Negativ information	Totalt
2016	5 (45%)	6 (55%)	11 (100%)
2015	2 (18%)	9 (82%)	11 (100%)
2014	7 (64%)	4 (36%)	11 (100%)

Tabell 1: Volkswagens resultatindikatorer (Volkswagen Sustainability Report, 2016; Volkswagen Sustainability Report, 2015; Volkswagen Sustainability Report, 2014).

Volkswagen är det företag som redovisat största mängden resultatindikatorer då de är det största företaget i studien som analyseras och har en lång erfarenhet av upprättande av hållbarhetsredovisningar. Med anledningen av dieselskandalen blir det viktigt för Volkswagen

att redovisa indikatorer som skapar tydlighet för att återfå legitimiteten som de själva anses ha förlorat under denna skandal.

”When it comes to the diesel crisis, we have failed to live up to our own standards in several areas. (...) We regret this immensely and are aware that we have let our stakeholders down” (Volkswagen Sustainability Report, 2016, s.7).

Informationen som presenteras är till stora delar positiv men Volkswagen är väldigt tydliga med att förklara hur även den negativa informationen ofta är en förbättring sedan 2010 för att påvisa den långsiktiga förbättringen. De har tydligt fokuserat på indikatorer som har en koppling till utsläpp. Detta förklaras genom att det är en väldigt utsläppstung industri och dessa indikatorer anses då vara mest intressant för företagets intressenter (Volkswagen Sustainability Report, 2016).

4.2 Daimler

4.2.1 Beskrivning av företaget

Mercedes Benz (Mercedes) är en del av Daimlerkoncernen och står för drygt 60% av koncernens omsättning. Mercedes är idag en stor aktör inom biltillverkningen i världen med en omsättning på närmare €95 miljarder och 143 000 anställda. Företaget består av Mercedes Benz, Mercedes-AMG samt Mercedes-Maybach vilka tillverkar allt från små miljövänliga bilar till stora högprestanda- och lyxbilar. De främsta marknaderna för Mercedes är Kina följt av Europa vilka sammanlagt står för över hälften av försäljningen (Daimler Annual Report, 2017).

4.2.2 Mercedes del i dieselskandalen

De första som utförde undersökningen som resulterade i att mjukvaran upptäcktes i Volkswagens bilar hade inte tillgång till en Mercedes och därför kunde de inte undersökas och kopplas till dieselskandalen samtidigt (Bigelow, 2015). I oktober 2015 analyserades om fusk även existerade i Mercedes bilar. Mercedes modell C200 CDI överskred den lagliga gränsen för utsläpp i både Europa och USA enligt testerna som gjordes (Koberstein, 2016). Mercedes är således medverkande i skandalen trots att det inte är lika känt som Volkswagens delaktighet. Skandalen har inte haft ett lika stort bakslag för dem men Mercedes har behövt

vara försiktig för att undvika att bli mer indragna än vad de redan är. Strategisk presentation av information har därmed varit en viktig del för Daimlerkoncernens redovisningar.

4.2.3 Daimlers hållbarhetsredovisning

Daimlers hållbarhetsredovisning består av totalt 133 sidor där 12 av dem behandlar miljömässiga aspekter och dess indikatorer enligt GRI:s ramverk (Daimler Sustainability Report, 2016). Redovisningarna går utan problem att jämföra mellan de olika åren då de har samma struktur och använder sig av samma resultatindikatorer under samtliga år. De väljer att redovisa 10 av de 34 indikatorerna de har möjlighet till. Fördelningen av positiv och negativ information presenteras i *tabell 2* nedan.

Daimler	Positiv information	Negativ information	Totalt
2016	7 (70%)	3 (30%)	10 (100%)
2015	6 (60%)	4 (40%)	10 (100%)
2014	7 (70%)	3 (30%)	10 (100%)

Tabell 2: Resultatindikatorerna för Daimler. (Daimler Sustainability Report, 2016; Daimler Sustainability Report, 2015; Daimler Sustainability Report, 2014).

I sina hållbarhetsredovisningar väljer de att främst fokusera på energieffektivitet samt att minska utsläppen och föroreningar på omgivningen likt Volkswagen. Anledningen till detta kan vara att de befinner sig i en bransch med höga utsläpp och därför har de som målsättning att deras produkter ska vara miljövänliga och att reducera utsläpp. En annan av Mercedes uttalade målsättningar som styrker detta är att produkterna ska vara energieffektiva (Daimler Sustainability Report, 2016).

4.3 BMW

4.3.1 Beskrivning av företaget

BMW grundades 1916 under namnet Bayerische Flugzeug- werke AG (BFW) och bytte sedan till Bayerische Motoren Werke Aktiengesellschaft (BMW AG) år 1918. De har 123 000 anställda och en omsättning på €23 miljarder. BMW är verksamma i 7 olika länder och har sitt huvudkontor i München, Tyskland. Idag är BMW världens tolfte största producent för motordrivna fordon (BMW Group Annual Report, 2016).

4.3.2 BMW:s del i dieselskandalen

Efter att Volkswagen blivit påkomna med att de har använt manipulerande mjukvara i sina dieseldrivna fordon började konkurrenterna till Volkswagen också undersökas i oktober 2015 (Bigelow, 2015). Koberstein (2016) undersökte de två andra stora biltillverkarna i Tyskland där han upptäckte att även dessa använde sig av en mjukvara som manipulerade informationen om utsläpp. Den modell som undersöktes var BMW 320d. Resultatet av undersökningen var att den undersökta bilen överskred den lagliga gränsen för utsläpp i både Europa och USA med upp till 400% (Koberstein, 2016).

4.3.3 BMW:s hållbarhetsredovisning

BMW:s hållbarhetsredovisning består år 2016 av totalt 189 sidor (BMW Group Sustainable Value Report, 2016). De väljer att år 2016 redovisa 18 av de 34 resultatindikatorerna. Det är enbart 8 av indikatorerna år 2016 och 2014 respektive 7 av dem för 2015 som innehåller definitiva resultat i form av siffror och därför har vi valt att endast inkludera dessa (ibid). Detta för att ha möjlighet att avgöra om förändringen är positiv eller negativ från föregående år. Fördelningen av positiv och negativ information redovisas i *tabell 3*.

BMW	Positiv information	Negativ information	Totalt
2016	4 (50%)	4 (50%)	8 (100%)
2015	4 (57%)	3 (43%)	7 (100%)
2014	4 (50%)	4 (50%)	8 (100%)

Tabell 3: Resultatindikatorer för BMW (BMWGroup sustainable value report, 2016; BMWGroup sustainable value report, 2015; BMWGroup sustainable value report, 2014).

Likt de andra företagen som behandlas i denna studie väljer BMW främst att fokusera den miljömässiga delen av sin hållbarhetsredovisning på reducering av utsläpp samt energieffektivisering. Till skillnad från de andra företagen i denna uppsats är BMW världsledande inom hållbarhet vid tillverkning av personbilar (BMW Group Sustainable Value Report, 2016). För att fortsatt vara i denna situation arbetar de med ett långsiktigt hållbarhetsarbete vilket de menar att leder till framgång för företaget (ibid).

4.4 Sammanfattning av resultatindikatorer

Alla de företag som denna uppsats behandlar använder sig av GRI:s ramverk. Det är dock bara Daimler och BMW som tydligt nämner vilka miljömässiga indikatorer de använder sig av. Gällande Volkswagen nämner de inte specifikt vilka indikatorer de använder utan de namnger dem istället utifrån funktion.

I *tabell 4* nedan redovisas vilka indikatorer företagen använder sig av i sin hållbarhetsredovisning samt om dessa indikatorer förs fram positivt eller negativt. Tabellen visar att företagen använder sig av i stort sett samma indikatorer i sin redovisning. En beskrivning av varje resultatindikator återfinns i bilaga 2.

Företag	Positiva miljömässiga indikatorer	Negativa miljömässiga indikatorer	Total
Volkswagen 2016	EN8, EN15, EN18, EN22, EN23	EN3, EN5, EN16, EN17, EN21, EN31	11
Volkswagen 2015	EN17, EN31	EN3, EN5, EN8, EN15, EN16, EN18, EN21, EN22, EN23	11
Volkswagen 2014	EN5, EN8, EN15, EN18, EN21, EN22, EN31	EN3, EN16, EN17, EN23	11
Mercedes 2016	EN5, EN15, EN16, EN18, EN22, EN23, EN31	EN3, EN8, EN21	10
Mercedes 2015	EN5, EN15, EN16, EN18, EN23, EN31	EN3, EN8, EN21, EN22	10
Mercedes 2014	EN3, EN5, EN8, EN15, EN16, EN18, EN22	EN21, EN23, EN31	10
BMW 2016	EN16, EN18, EN19, EN21	EN3, EN5, EN15, EN17	8
BMW 2015	EN5, EN16, EN18, EN19	EN3, EN15, EN17	7
BMW 2014	EN5, EN18, EN19, EN22	EN3, EN15, EN16, EN17,	8

Tabell 4: Sammanställning av resultatindikatorer från företagens hållbarhetsredovisning.

I tabellen valdes att inte presentera EN11 - Fabriker intill naturskyddsområden. Den var ensam fullständigt oförändrad och enbart representativt i Volkswagens hållbarhetsredovisning för år 2014, 2015 och 2016. EN11 var således den enda indikatorn som anses vara neutral och därför inte av relevans för studien.

4.5 Identifierade strategier

Efter att ha studerat de tre företagens hållbarhetsredovisningar över åren 2014, 2015 och 2016 kunde vi identifiera nio stycken strategier som företagen använde sig av vid redovisning av negativ information. De strategier som vi fann var bortförklaring, minimalisering, förpliktelse, ofullständig information, korrigerande åtgärd, auktoritet, generalisering, okommenterat och jämförelse. Nedan presenteras de identifierade strategierna med citat från de studerade företagen. Detta sammanfattas sedan i slutet med en tabell som beskriver hur många gånger respektive strategi identifierats i företagen.

Bortförklaring

Bortförklaring är en av den mest frekvent använda strategin vi identifierat från företagen. Strategin utgår från att företaget skyller på faktorer som är utanför företagets kontroll och därmed inte har något ansvar att reglera dessa. Ett exempel på bortförklaring är när Volkswagen presenterade sin EN3 resultatindikatorer för 2016.

” The already named effects due to a colder weather phase and an increase in production quantity lead to a rise in the absolute consumption of fuel gas for production processes” (Volkswagen Sustainability Report, 2016 s. 112).

Volkswagen beskriver här att det är på grund av de sämre väderförhållandena som skapar en högre konsumtion av energi. Väderförhållandena är något som Volkswagen inte kontrollerar och därför är det något som är enkelt att beskylla.

Ett annat exempel är BMW:s redovisning för 2015 då de presenterar negativa resultat angående resultatindikatorn EN17.

” Scope 3 emissions were generated in the upstream supply chain. We constantly work with our suppliers to look for further possibilities to use resources more efficiently”.

BMW antyder därmed att leverantörer är utanför deras kontroll men att de ändå försöker utveckla sin leverantörskedja för att de ska använda sina resurser mer effektivt. BMW skapar därmed en bättre bild av sig själva genom denna strategiska presentation av indikatorn. Bortförklaring är enkelt för företagen att använda då det ofta finns många faktorer som går att beskylla när det kommer till resultatindikatorer.

Minimalisering

En strategi som vi upptäckte att alla företagen vid något tillfälle använde sig av var minimalisering. Syftet med strategin är att få den negativa informationen att ses som betydelselös i det stora hela. Företagen använde strategin genom att presentera förklaringar till den negativa informationen på ett sätt som minskade meningens betydelse. Konkret innebär strategin att företagen identifierar en negativ aspekt och sedan presenterar på ett sätt som minimaliserar den negativa informationens betydelse. För att göra detta använde företagen sig av ord som "tiny", "minimally" och "slight".

Det företag som använder minimalisering mest av de analyserade företagen för att legitimera sin negativa information är Volkswagen då de använder strategin fyra gånger. Exempel på detta är när de presenterar en förklaring till de negativa resultaten angående utsläppen av koldioxid.

"The CO2 emissions per vehicle rose minimally from 2015 to 2016, but could be dramatically reduced since 2010." (Volkswagen Sustainability Report, 2016 s. 113).

I citatet används även denna strategi motsatsvis där de förminskar den negativa informationen med ord som "minimally" men där de förstör de positiva resultaten med fraser som "dramatically reduced". Ytterligare exempel på detta går att finna i Daimlers hållbarhetsredovisning där de förminskar betydelsen av utsläppen av gaser som kan skada ozonlagret.

"Damaging substances have only been emitted into the ozone layer in negligible residual amounts since we introduced the almost exclusive use of refrigerants that are not damaging to the ozone layer" (Daimler Sustainability Report, 2014. s. 58).

Förpliktelse

Strategin förpliktelse handlar om att företagen försöker återvinna legitimitet genom att presentera informationen tillsammans med ett löfte eller en målsättning som tyder på att ett bättre resultat kommer att framstå i framtiden. Företagen presenterar den negativa information med ett löfte om att de vill mer, vilket ger då en bättre helhetsbild av företaget som är väldigt positiv trots att detta inte är den faktiska situationen. Ett exempel på detta är från Daimler 2014 när de presenterar deras EN3 resultatindikator.

“ Our Group-wide target is a 20-percent reduction in production-related CO2 emissions per vehicle between 2007 and 2015 (...) To achieve these goals, we are introducing new energy-saving production methods, increasing the efficiency of existing processes, using low-carbon energy sources, and relying on renewable energy wherever possible ” (Daimler Sustainability Report 2014, s. 56-57).

Förändringen av indikatorn är negativ men Daimler lägger fokus på beskrivningen av att deras mål är att minska utsläppet av CO2 vid produktion av fordon med 20 procent mellan 2007 till 2015. På detta sätt så framställs Daimler som positiv när de samtidigt presenterar att de har idéer som återspeglar målsättningen. Förpliktelse är därmed något som inte tidigare har blivit åtgärdat utan företagen försöker utge ett sken om att det finns i åtanke att förbättra.

Ofullständig information

En annan strategi som vi upptäckte att främst Volkswagen använder sig av vid redovisning av negativ information är ofullständig information. Vad som karakteriserar strategin är att den negativa informationen framställs på ett sätt som får den att verka otydlig eller svårtolkad och blir således vilseledande. Anledningen till att informationen kan ses som otydlig eller svårtolkad är på grund av att det inte ges någon förklaring till den negativa informationen i hållbarhetsredovisningen. Exempel på detta är när Volkswagen presenterar en förklaring till företagets negativa resultat angående utsläpp av koldioxid.

” Not included in the presentations of the CO2 emissions are the emissions that come about due to the power plants operated by Volkswagen AG as district heating and electricity delivery to third parties. For 2016 this is 374,118 tonnes of CO2 emissions ” (Volkswagen Sustainability Report, 2016. s. 113).

I denna presentation angående utsläpp av koldioxid år 2016 visar de att utsläpp på grund av uppvärmning samt leverans av el till andra företag inte finns med i tabellen för resultatindikatorerna. Detta blir således svårtolkat för att redovisningens läsare inte har en möjlighet att jämföra dessa utsläpp med exempelvis tidigare år. Vad som ytterligare gör informationen vilseledande är att drygt 374 000 ton av utsläpp i form av koldioxid helt har tagits bort från presentationen av resultatindikatorn vilket leder till en missvisande redovisning av utsläpp.

Strategin ofullständig information innebär således att det saknas information för att det ska gå att förstå vad som har redovisats. Företagen använder strategin när de väljer att utelämna viktig och relevant information. Daimler presenterar resultatindikatorn EN31 som behandlar miljöskyddande kostnader genom att enbart benämna siffran.

” Our investments in environmental protection systems and facilities with integrated environmental protection features amounted to around E91 million in 2015” (Daimler Sustainability Report, 2015. s. 53).

Daimler valde således att utelämna informationen till varför den är lägre än föregående året. Informationen saknar en förklaring på vad som har förändrats och ger därför intressenterna en svårighet att tolka hållbarhetsredovisningen och förstå den helt. Företagen kan använda denna strategi när de försöker undvika att läsaren ska fokusera eller ens inse att det har blivit en negativ förändring från det föregående året. Strategin används då på ett sätt som inte bygger eller skapar legitimitet utan istället har den som syfte att förebygga förlust av legitimiteten.

Korrigerande åtgärd

Den strategi vi identifierade som en av de mest använda av de analyserade företagen är korrigerande åtgärder för att legitimera negativ information. Strategin innebär att företagen förhindrar en förlust av legitimitet vid redovisning av negativ information genom att presentera vilka åtgärder de ska ta för att förbättra den negativa aspekten. Konkret betyder detta att företagen meddelar i sin hållbarhetsredovisning att det har identifierat och förstått anledningen till de negativa resultaten. Genom detta presenterar de sedan antingen vilka åtgärder de har infört eller kommer att införa för att förbättra och förhindra de negativa resultaten. Ett tydligt exempel på strategin är presentationen av energi samt energikonsumtion i Daimlers hållbarhetsredovisning 2016.

” Approaches to saving energy. Our energy projects at all locations are operated on the basis of exact record-keeping with the help of a dense network of automatic electricity meters. Starting from this network, our energy-saving measures focus on four points:

1.To avoid unnecessary use of energy during production breaks, we use intelligent switch-off and stand-by controls.

2.We avoid the energy waste caused by compressed air leaks, heat losses, and excessive process requirements (e.g. temperature specifications) by exploiting the reduction potential in the production processes themselves and in the building infrastructure.

3.We achieve the most significant efficiency increases by replacing old production facilities with state-of-the-art plant technology and constructing new buildings.

4.Moreover, we are using events and communication measures to raise our employees’ and managers’ awareness of the need to save energy. In addition, energy-saving suggestions are rewarded within the scope of the company suggestions system” (Daimler Sustainability Report, 2016. s. 64).

Här har de identifierat att de måste införa någon form av tillvägagångssätt för att dra ner på verksamhetens energianvändning. Efter att de identifierat problemområdet presenterar de fyra olika åtgärder angående hur de agerar för att bli mer energieffektiva.

Auktoritet

Strategin auktoritet framkommer när företaget hänvisar till extern auktoritets uttalande om en händelse. Auktoriteten kan komma från både experter och regelverk. Experternas uttalande ska överensstämma med företagets vilja i uttalandet och skapar då en legitimitet när de får en bekräftelse på att företaget gör bra ifrån sig. Daimler använde denna strategi 2016 vid presentation av Resultatindikatorn EN3 som behandlar utsläpp av CO2 växthusgaser.

” According to expert estimates, this system reduces the plant’s CO2 emissions by approximately 440 tons per year” (Daimler Sustainability Report, 2016. s. 64–65).

Daimler hänvisar till att experterna styrker att deras nya system för att reducera CO2 utsläppet fungerar och är effektivt. Intressenterna som läser hållbarhetsredovisningen får därmed en positivare uppfattning av företagen vilket därmed skapar legitimitet.

Generalisering

En av de identifierade strategier som endast framkom från BMW 2015 är generalisering. Strategin går ut på att presentera den negativa informationen på ett sätt som får händelsen att låta som oundviklig samt att den är generell för hela branschen i vilken företagen är verksamma. Exempel på detta är BMW:s presentation av negativ information angående en utsläppsindikator.

“Around 2 % of the Scope 3 emissions are caused by the global transport volume required to supply our production plants with materials, to deliver our vehicles and to supply spare parts to the markets” (BMW Group Sustainability Report, 2015. s. 42).

Här presenterar de den negativa informationen, var den kommer ifrån samt varför den är negativ. De hänvisar dock inte till någon åtgärd till hur de ska förbättra utsläppsresultaten. Informationen får istället en generaliserande ton där transporterna är något som inte går att påverka och att det ser liknande ut för alla företag i samma bransch.

Okommenterad

Strategin okommenterat identifieras då företagen helt enkelt utelämnar alla former av kommentarer till indikatorn. Företagen presenterar siffrorna till indikatorn helt utan en förklarande mening som ska främja den information som står i hållbarhetsredovisningen.

Volkswagen använde denna strategi år 2015 i resultatindikatorn EN8 (vattenanvändning). Okommenterade negativa resultat försöker undvika fokus från intressenterna. Denna strategi skapar ingen legitimitet utan istället undviker att försumma den legitimitet som redan finns.

Jämförelse

Strategin Jämförelse mot tidigare år är en vanlig identifierad strategi som främst framstår i Volkswagens hållbarhetsredovisning. Strategin utgår från att företaget jämför dagens resultat från ett tidigare år som skapar en inblick i företaget som att det går väldigt positivt med markanta förändringar. Jämförelse skapar legitimitet då strategin tillför en inblick med kraftiga förändringar och stora siffror och därmed förflyttas uppmärksamheten från dagens förändringar och påverkan till översikter för flera år. Ett exempel kommer från Volkswagens hållbarhetsredovisning år 2014 när de presenterar EN23 indikatorn angående avfall.

” As a result of higher production volumes over the reporting period, larger volumes of hazardous and non-hazardous waste were also generated, while the proportion of waste for disposal has been reduced from around 31% in 2010 to around 23% in 2014.” (Volkswagen Sustainability Report, 2014. s. 134).

Här presenterar de sin förbättring på hur de hanterar avfall i en jämförelse från 2010. Detta ger en tydlig bild på förändring och därmed en positivare bild på företagen för läsaren. Jämförelse går också att koppla till strategin målsättning då de kan påvisa att de uppfyller målsättningarna som de uppsatte ett tidigare år och kan nu jämföra förändringen däremellan.

Presentation av samtliga strategier hos respektive företag

För att få en större översikt och samtidigt en möjlighet till att koppla de olika identifierade strategierna till företagens hållbarhetsredovisningar har de sammanställts i *tabell 5*. I tabellen presenteras samtliga strategier till respektive företag och hållbarhetsredovisning samt frekvensen av användningen av de olika strategierna. Ett av de mest framträdande resultaten är att Volkswagen använder sig av bortförklaringar och jämförelse mot tidigare år i mycket större utsträckning än BMW och Daimler. Samtidigt använder dessa konkurrenter sig mer av korrigerande åtgärder för att legitimera sin negativa information. I *tabell 5* presenteras strategierna i form av förkortningar. Förklaring till dessa presenteras nedan.

BF - Bortförklaring, MS - Minimalisering, FP - Förpliktelse, OI - Ofullständig information, KÅ - Korrigerande åtgärd, AK - Auktoritet, GR - Generalisering, OK - Okommenterat, JF – Jämförelse.

STRATEGI / FÖRETAG	BF	MS	FP	OI	ÅT	AK	GR	OK	JF
VW 2016	2	1		1				2	3
VW 2015	5	3		3	1			1	6
VW 2014	3			1	1			1	1
Daimler 2016			2		2	1			
Daimler 2015	1	1	3	2	3	1			
Daimler 2014	1	1	1		2			1	
BMW 2016	3		1	1	3				
BMW 2015	1		2	2			1		1
BMW 2014	1	1	3						
Summa	17	7	12	10	12	2	1	5	11

Tabell 5: Företagens legitimitetsstrategier.

Jämförelse mellan resultatindikator och legitimitetsstrategi

För att få en möjlighet till djupare förklaring av den andra frågeställningen har vi ställt upp en tabell angående användningen av de olika strategierna i jämförelse till resultatindikatorerna. Tabellen visar hur frekvent de identifierade strategierna används vid redovisning av negativ information i de olika resultatindikatorerna. Resultatet visar att någon form av strategi används vid varje indikator där företagen redovisar negativ information. Tabellen visar även tydligt att den indikator där flest strategier används för att legitimera den negativa

informationen är EN3 - Energikonsumtion. Utöver detta är EN5 - Energi, EN17 - Utsläpp av växthusgaser samt EN21 - Andra signifikanta utsläpp i luften, mest frekvent använda.

Strategi/ Indikator	BF	MS	FP	OI	ÅT	AK	GR	OK	JF	Summa
EN3	4	2	3	2	3	2			3	19
EN5	3	1		1	1				2	8
EN8			2					1		3
EN15	2		3	1					1	7
EN16	1	1	1	2					2	7
EN17	3		1	2	2		1	2		11
EN18	1	1								2
EN21		2	1	1	3				1	8
EN22			1		2				1	4
EN23	3				1				2	6
EN31				1				2		3
Summa	17	7	12	10	12	2	1	5	11	77

Tabell 6: Indikatorernas legitimitetsstrategier

4.6 Sammanfattning av empirin

Empirin som presenteras i detta kapitel visar på att från de tre företagen har nio strategier identifierats. Strategierna är använda i samband med presentation av negativ information till en resultatindikator med syfte att försköna informationen i hållbarhetsredovisningen. Samtliga strategier som identifierats har namngivits som bortförklaring, minimalisering, förpliktelse, ofullständig information, korrigerande åtgärd, auktoritet, generalisering, okommenterad och slutligen jämförelse. Strategierna används på olika sätt i presentationen av information men med ett gemensamt ändamål att skapa, reparera eller upprätthålla legitimitet.

5. Analys

I följande kapitel förs en analys av det empiriska materialet i föregående kapitel kopplat till den tidigare forskning som presenterats.

5.1 Hållbarhetsredovisning som legitimitetsverktyg

Hållbarhetsredovisningar upprättade enligt GRI har kravet att de ska vara fullständiga och väsentliga i enlighet med de principer som finns i riktlinjerna (Global Reporting Initiative, 2016). Företagen har dock en frihet att styra vilken information som finns med i hållbarhetsredovisningen bara den uppfyller de principer som finns. Hållbarhetsredovisningen kan således uppfattas som ett verktyg för legitimitet genom att skapa en bild av att företagets arbete överensstämmer med samhällets normer och värderingar (Watrick & Mahon, 1994). Empirin som framtagits visar på att de analyserade företagen använder strategier vid presentation av negativ information.

Undersökningen visar på att ett mönster återfinns hos samtliga företag och att de använder strategier vid redovisning av negativa resultatindikatorer. Det empiriska materialet tyder således på att företagen gör strategiska val när de presenterar information. Utifrån empirin kunde nio strategier identifieras från företagen vilka var: bortförklaring, minimalisering, förpliktelse, ofullständig information, korrigerande åtgärd, auktoritet, generalisering, okommenterat och jämförelse. Strategierna som identifierats är olika möjligheter för företagen att vinkla informationen som presenteras enligt Mobus (2005) för att skapa, bibehålla eller reparera legitimitet.

5.2 Legitimitetsstrategier vid redovisning av negativ information

I detta kapitel presenteras den analys vi har utfört angående hur de strategier som vi har identifierat används av företagen för att legitimera den negativa miljömässiga informationen i dess hållbarhetsredovisningar. Som utgångspunkt i denna del av analysen är en studie från Hahn och Lülfs (2014) där de presenterar sex olika strategier företag kan använda för att legitimera negativ information i hållbarhetsredovisningarna. Många av dessa strategier går att koppla till de strategier som vi identifierat i vår studie. Det är dock en av de identifierade strategierna som inte kan kopplas till den tidigare studien.

På grund av detta kommer analysen att innehålla likheter vi har funnit mellan de analyserade företagen och legitimitetsstrategierna från studien av Hahn och Lülfs (2014). Utöver dessa likheter kommer analysen även att behandla strategin vi upptäckt som inte tydligt går i linje med Hahn och Lülfs (2014) tidigare studie vilket kan presenteras som tillägg till de tidigare studerade legitimitetsstrategierna.

Nedan redovisas likheter mellan de strategier vi har identifierat med legitimitetsstrategierna i studien av Hahn och Lülfs (2014) samt vårt bidrag till forskningsområdet. Varje legitimitetsstrategi presenteras enskilt för att sedan kopplas ihop med de strategier vi identifierat. Detta görs för att skapa en koppling mellan GRI:s resultatindikatorer och legitimitetsstrategier i enlighet med studiens analysmodell.

5.2.1 Marginalisering

Marginalisering går att koppla ihop med den identifierade strategin minimalisering. Strategin handlar om att företaget vinklar den negativa informationen genom att minska på den presenterade informationens betydelse (Hahn & Lülfs, 2014). Enligt Deegan (2002) uppnås legitimitet genom att företagen följer de krav och förväntningar som intressenterna lägger på företaget. Därför använder sig företagen av marginalisering för att ge sken av att uppfylla just dessa krav och förväntningar. Denna strategi användes sju gånger totalt varav den främst kunde identifieras hos Volkswagen följt av Daimler och sist där den enbart framstod en gång hos BMW.

5.2.2 Abstraktion

Det är endast strategin generalisering vi har identifierat som kan kopplas till legitimitetsstrategin *abstraktion* (Hahn och Lülfs, 2014). Denna strategi identifierades enbart en gång i BMW:s hållbarhetsredovisning för 2015 (BMW Group Sustainability Report, 2015). I redovisningen väljer BMW att presentera en anledning till det negativa resultatet genom att påvisa att dessa resultat inte går att påverka och att presentera aspekten som något alla företag inom samma bransch påverkas av.

5.2.3 Indikera fakta

Vi har identifierat två strategier som direkt kan kopplas till legitimitetsstrategins *indikera fakta* (Hahn & Lülfs, 2014). Den första strategin vi identifierat är okommenterat vilket betyder att företagen endast redovisar den negativa informationen i sifferform utan att ge någon förklaring och anledning till de negativa resultaten. Den andra strategin som vi identifierat som går i linje med indikera fakta är strategin ofullständig information. Enligt denna strategi presenteras den negativa informationen både i text- samt sifferform utan något jämförelsetal eller förklaring till resultaten.

Användandet av denna legitimitetsstrategi tvingar således läsaren till att själv tolka och jämföra den information som presenteras vilket kan vara ett sätt att skapa legitimitet ur redovisning av negativ information (Hahn & Lülfs, 2014). Detta kan bli problematiskt för läsaren då en utebliven förklaring av informationen inte ger någon möjlighet till att varken tolka eller jämföra den negativa information som presenteras (ibid). Det kan även bli problematiskt för läsaren då denna strategi förutsätter att läsaren är påläst inom området för att ha möjlighet att tolka och värdera den presenterade informationen.

5.2.4 Rationalisering

Både instrumentell och teoretisk rationalisering går att koppla till den identifierade strategin bortförklaring. Den instrumentella rationaliseringen handlar om att företagen försöker bortförklara den negativa informationen genom att hänvisa till en positiv händelse som den negativa har medfört. Teoretisk rationalisering betyder att företagen förklarar den negativa informationen som något som är irrelevant (Hahn & Lülfs, 2014). Detta var en av de mest frekvent använda legitimitetsstrategierna. Strategin framkom främst hos Volkswagen men alla analyserade företag använde denna strategi väldigt frekvent i deras hållbarhetsredovisningar. De analyserade företagen använder sig främst av den instrumentella rationaliseringen då de bortförklarar den negativa informationen.

5.2.5 Auktorisation

Den identifierade strategin auktoritet går att koppla till Hahn & Lülfs (2014) strategi *aukautorisation*. Strategin har som syfte att skapa legitimitet från externa aktörer genom bestyrkande från exempelvis experter. Användandet av denna strategi skapar legitimitet då den ger en positiv effekt på de negativa delar som företagen presenterar. Denna strategi identifierades enbart i Daimlers hållbarhetsredovisning.

5.2.6 Åtgärder

De identifierade strategierna förpliktelse och korrigerande åtgärd går att koppla ihop med legitimitetsstrategins *åtgärder* (Hahn & Lülfs, 2014). Tillsammans är dessa två strategier de som användes mest av de analyserade företagen då de användes 24 gånger under de tre åren. Strategin förpliktelse handlar om att företagen har identifierat den negativa informationen genom att de sedan presenterar målsättningar för samma resultatindikatorer. Målsättningarna presenteras för att förhindra ett liknande negativt resultat i framtida hållbarhetsredovisningar.

Åtgärder behandlar mer vilka konkreta aktioner företaget ska ta för att förhindra dessa negativa resultat i framtiden. Strategin fungerar på samma sätt som förpliktelse genom att företagen först presenterar att de identifierat ett negativt resultat. Men istället för att endast presentera målsättningar för framtiden så redovisar företagen vilka aktioner företagen ska ta för att förhindra dessa negativa resultat.

5.3 Jämförelse - Utveckling av forskningsområdet

Jämförelse kunde inte tydligt kopplas till någon av de presenterade strategierna från Hahn & Lülfs (2014). Strategin som identifierats har en likhet till rationalisering och bortförklaring. Det som skiljer dem åt så markant att vi väljer att sätta den under en enskild rubrik är att vi identifierat att företagen ofta väljer att jämföra sitt nuvarande resultat mot ett resultat längre tillbaka i tiden. Skillnaden i resultaten blir då stora när det är flera år som passerat och företaget använder den skillnaden för att skapa legitimitet trots att förändring från det tidigare året är negativt. Denna strategi var framförallt vanlig hos Volkswagen där de vid flertal gånger förklarade hur förändringen är bättre sedan år 2010. Användandet av strategin ger en positivare fast otydlig bild av dagens förändring.

Resultatet i denna studie skiljer sig från Hahn och Lülfs (2014) studie genom att vi identifierat att det finns fler strategier än vad som tidigare har identifierats. Resultatet går således inte att överföra till alla branscher utan ytterligare forskning bör göras för att djupare förståelse vid användandet av strategier i respektive bransch.

5.4 Kopplingar mellan strategierna, företagen och indikatorerna

I denna del av kapitlet presenteras kopplingar mellan strategier för att legitimera negativ information och de miljömässiga resultatindikatorerna. Vi har identifierat möjliga likheter mellan de analyserade företagen, vilka strategier de använder sig av samt de redovisade resultatindikatorerna. Det företag som står för störst mängd negativ information i sina hållbarhetsredovisningar är Volkswagen. På samma gång redovisar BMW och Daimler negativ information relativt sett lika frekvent.

Det tydligaste sambandet mellan företagens hållbarhetsredovisningar och de identifierade strategierna var att företagen använder olika strategier vid presentationen av de negativa resultaten. Volkswagen var det företag som mest frekvent använde sig av bortförklaringar och jämförelse som legitimitetsstrategier vid redovisning av negativ information. De två andra företagen skilde sig från Volkswagen genom att de istället för använde sig främst av förpliktelse och korrigerande åtgärder som legitimitetsstrategier.

Den koppling mellan legitimitetsstrategierna och resultatindikatorerna som upptäcktes var att vid vissa indikatorer användes strategierna mer frekvent än vid andra. Det var främst vid indikatorerna angående energianvändning samt vid de som berör utsläpp i form av koldioxid som det användes flest indikatorer för att legitimera den negativa informationen. Förklaringen till detta kan finnas i den tidigare behandlade artikeln av Robertson (2017). I studien beskrivs att företag inom branscher med stor miljöpåverkan i form av exempelvis luftföroreningar ofta tenderar att lägga stor vikt på att denna information ska ses som positiv i företagens hållbarhetsredovisningar.

Detta kan således ge en förklaring till varför Volkswagen, BMW och Daimler som är aktiva inom en bransch med höga utsläpp samt en kraftig användning av energi använder flest legitimitetsstrategier vid redovisning av just dessa aspekter. Genom detta vill de således gesken av att de tar dessa delar i beaktande då det är av allt större intresse för intressenterna och

på så vis skapa, bibehålla eller reparera legitimiteten gentemot dessa intressenter (Hossain & Alam, 2016).

5.5 Impression management & Window dressing

Impression management antydde att när det fanns en flexibilitet i redovisningen utnyttjade företagen denna flexibilitet för att ge ett positivare resultat genom en manipulering av informationen. Denna studies empiriska material har således styrkt impression management fenomenet genom användandet av strategier i deras hållbarhetsredovisning och således även bekräftat den tidigare studien från Clathworthy & Jones (2003). Ytterligare studier i området som har bekräftats av denna studie är från Aras & Crowther (2009) och Crowther & Rayman-Bacchus (2004) som studerat Window dressing problematiken där företagen försöker ge ett sken om att de är bättre än vad de egentligen är. Användandet av strategier är likställt Window dressing problematiken och därmed kan dessa studier bekräftas. Samtliga av dessa studier är branschöverskridande till den tunga industrin.

5.6 Sammanfattning av analysen

Genom att vi har identifierat negativ information i företagens redovisade miljömässiga resultatindikatorer kunde vi påvisa att samtliga av de analyserade företagen använder sig av strategier då de presenterar denna information i hållbarhetsredovisningarna. Av de nio strategier som identifierades i empirin kunde åtta av dessa kopplas till de legitimitetsstrategier som presenteras i Hahn och Lülfs (2014) studie. Den strategin som inte hade en tydlig koppling till legitimitetsstrategierna i Hahn och Lülfs (2014) studie var strategin *jämförelse* vilket således kan ses som en utveckling av forskningsområdet.

I analysen har även olika mönster och kopplingar mellan använda strategier, företagen och resultatindikatorerna. Det tydligaste mönstret var hur företagen valde att försöka legitimera sin negativa information där Volkswagen främst använde sig av strategierna bortförklaring och jämförelse. Skillnaden var att BMW och Mercedes istället använde sig av förpliktelse och åtgärd för att legitimera informationen.

Ytterligare ett mönster som identifierades var mellan legitimitetsstrategier och resultatindikatorer där vissa strategier användes mer frekvent för att legitimera specifika indikatorer. Det var främst vid indikatorer som berör energikonsumtion samt utsläpp där det

användes flest legitimitetsstrategier vilket således bekräftar den tidigare studien av Robertson (2017).

Slutligen kopplas denna studies empiriska material mot de tidigare studierna om ”Window dressing” och ”Impression management” (Clathworthy & Jones, 2003; Aras & Crowther, 2009). Eftersom strategier har identifierats i samtliga hållbarhetsredovisningar som analyserats har dessa begrepp och tidigare studier styrkts då dessa strategier används av företagen för att ge sken av att utföra ett bättre arbete än vad de kanske egentligen gör.

6. Slutdiskussion

Följande kapitel inleds med en presentation av studiens slutsatser utifrån syftet, forskningsfrågorna och empirins resultat. Fortsatt presenteras studiens begränsningar samt studiens bidrag. Kapitlet avslutas med förslag till vidare studier för området och slutligen även etiska och samhällliga reflektioner.

Studiens syfte var att undersöka tre olika företags hållbarhetsredovisningar för att identifiera om och i så fall vilka legitimitetsstrategier de använder sig av vid redovisning av negativ information. De företag som undersöktes var Volkswagen, BMW och Daimler (Mercedes) på grund av att samtliga av dessa påverkades av och var delaktiga i dieselskandalen 2015, upprättar sina hållbarhetsredovisningar enligt GRI samt att de är från samma land. Företagens hållbarhetsredovisningar analyserades i en dokumentstudie och flerfallstudie för att genom detta identifiera den negativa miljömässiga informationen företagen redovisat. När denna negativa information hade identifierats undersökte vi informationen för att identifiera eventuella strategier företagen använder sig av. Detta för att ge svar på den första frågeställningen.

Vilka strategier använder företagen när de redovisar negativ miljömässig information i hållbarhetsredovisningen?

Vi identifierade nio stycken strategier i analysen vilka var bortförklaring, minimalisering, förpliktelse, korrigerande åtgärd, auktoritet, generalisering, okommenterat och jämförelse. Dessa identifierade strategier ger således en bekräftelse på att företagen använder någon form av strategier vid redovisning av negativ information för att antingen skapa, reparera eller upprätthålla legitimitet gentemot sine intressenter. Denna analys gav i och med detta svar på studiens första frågeställning om vilka strategier företagen använder sig av vid redovisning av negativ information.

Dessa identifierade strategier kopplades slutligen ihop med de sex legitimitetsstrategierna ur Hahn och Lülfs (2014) studie för att få en förståelse för hur företagen använder legitimitetsstrategier vid redovisning av negativ information. Med denna studie som grund har det påvisats att de strategier Volkswagen, BMW och Daimler använder också återfinns i andra företags hållbarhetsredovisningar inom liknande branscher. De strategier som behandlas i

studien av Hahn och Lülfs (2014) kan dock inte överföras till alla branscher då vi identifierat en strategi som inte går att tydligt koppla till de sex legitimitetsstrategierna.

Den andra frågeställningen handlade om att identifiera eventuella kopplingar mellan strategier som vi identifierade och de resultatindikatorer där företagen redovisat negativ information.

· Vilka kopplingar finns mellan de redovisade resultatindikatorerna och de strategier som företagen använder sig av?

Svaret på denna frågeställning baserade vi på samma analys som vi använde för att besvara den första frågeställningen. Det vi analyserade var likheten eller olikheten i företagens användning av strategier vid de redovisade resultatindikatorerna. Vi upptäckte två olika mönster i denna analys. Den första likheten vi upptäckte var att Volkswagen använde sig betydligt mer av bortförklaringar och jämförelse för att legitimera sin negativa information. På samma gång så använde sig BMW och Daimler istället förpliktelse och åtgärder.

Det andra mönstret vi identifierade var att de resultatindikatorer som innehöll flest strategier för att legitimera informationen alla hade en koppling till antingen energikonsumtion eller utsläpp av främst koldioxid. Anledningen till detta är att alla tre av dessa företag är verksamma inom en bransch med stor påfrestning inom just dessa områden och därför är det även viktigt för dem att skapa en bild av att de arbetar för att reducera utsläppen och energikonsumtionen (Robertson, 2017).

Denna studie skulle ge ett förtydligande om hållbarhetsredovisningar är tillräckligt kopplade till verkligheten för att kunna ses som ett underlag vid investeringsbeslut för investerare och aktieägare vilka var studiens målgrupp. Många investerare söker sig till godhjärtade företag och kontrollerar deras hållbarhetsredovisningar för att se om de framställs som ett bra och ansvarsfullt företag. Studien har påvisat att hållbarhetsredovisningar kan framställa negativ information positivare än vad det i verkligheten är vilket kan förändra investerare och aktieägares syn på företagen och slutligen påverka investeringsbesluten. Trots detta finns det stora möjligheter att använda hållbarhetsredovisningar som underlag vid investeringsbeslut då mycket av den väsentliga informationen finns med i redovisningarna. Det är dock viktigt att förhålla sig kritisk vid läsning av dessa redovisningar och fokusera på faktiska siffror snarare än förskönande meningar.

6.1 Studiens begränsningar

En dokumentstudie ansågs mest relevant för att besvara problemformuleringarna som denna studie är ämnad att behandla. I arbetsprocessens tidigaste skede fanns fundering till om det vore lämpligt med intervjuer för att utöka förståelsen till upprättandet av hållbarhetsredovisningar men idén avfärdades då det bedömdes att den inte skulle bidra med mer utförlig information. Hållbarhetsredovisningarna ansåg vi ge tillräckligt givande information eftersom det är hela företagens talan som står bakom informationen som presenteras där istället för intervjuer där personliga åsikter kan präglade svaren.

Tillförlitligheten i studien skulle kunna ifrågasättas då dokumentstudier har luckor för fritolkningar. Ytterligare är det en egen bedömning av vad som anses vara negativ information som påverkar studiens kvalitet. Då det inte finns någon förklaring hos GRI vad som anses negativt är det en egen bedömning. Det innebär att vid en upprepning av studien finns risk för att eventuella skillnader i empirin kan framstå men de anses inte tillräckligt markanta för att resultatet ska få stora skillnader.

6.2 Studiens bidrag

Det framgick i problembakgrunden och i diskussionen att hållbarhetsredovisningar har problem då många anser att dessa enbart har som syfte att skapa legitimitet till sina intressenter. Förhoppningen med denna studie var att analysera om detta fenomen gick att bekräfta eller om det faktiska syftet med hållbarhetsredovisningar var att faktiskt presentera information fullständigt transparent.

Studien som genomförts har bidragit med ökad förståelse inom området för hållbarhetsredovisning och redovisningens flexibilitet. Delvis har denna studie bidragit med bekräftelser på flertal tidigare studier och ytterligare utökat kunskapen inom området. Studiens tillägg har blivit att ännu en ytterligare strategi har identifierats som anses vara ny för området. Strategin är enbart bekräftad att återfinnas i de företag som denna studie har haft som avsikt att analysera.

6.3 Förslag till vidare studier

Vi har i denna studie kommit fram till att de tre företagen använder legitimitetsstrategier vid redovisning av negativ information. Utöver detta upptäckte vi att det finns vissa mönster för när och hur företag använder sig av dessa strategier.

Studien resulterade i att en legitimitetsstrategi identifierats som skiljde sig från den tidigare studien av Hahn och Lülfs (2014). För att utöka förståelsen i området föreslår vi därför att analysera andra företag i andra branscher och om det skulle vara möjligt att identifiera ytterligare legitimitetsstrategier.

Eftersom denna studie har specificerats på den tunga industrin hade det varit intressant att se om de mönster vi upptäckt är överförbart till fler branscher eller om det är enbart här som dessa resultat skulle framstå. Därför är vårt förslag till vidare studier att analysera skillnader mellan olika branscher för att identifiera differenser i vilka strategier de väljer att använda på de olika indikatorerna.

6.4 Etiska och samhälleliga reflektioner

I studien blev det tydligt att företagen använder legitimitetsstrategier vid redovisningen av negativ information. Detta anses vara ett samhällsproblem då samtliga intressenter till företaget ska ha möjlighet att enkelt förstå redovisningen men måste nu samtidigt tänka på respektive strategi som företagen använder. Företagen har som ståndpunkt att försöka vara transparent, men denna transparens försvinner i samband med användandet av strategisk redovisning. Användandet av legitimitetsstrategier kan således anses vara kontraproduktivt för samhället i helhet då det inte bidrar fullt ut med att förbättra till samtliga personer som påverkas av företagets redovisning. När intressenter känner att de behöver tvivla på redovisningen förminskas intresset att investera och således samhällets omsättning. När samhällets omsättning minskar så försämras samtidigt levnadskvalitén och genom detta kan alltså det strategiska redovisandet antas vara ett samhällsproblem snarare än ett problem för enbart intressenterna.

7. Referenser

Ahlstrand, R., & Rydell, A. (2017). Corporate Social Responsibility in Connection with Business Closures and Downsizing: A Literature Review. *Contemporary Management Research*. 13(1), 53-78.

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Malmö: Liber AB

Andersen, H. (1994). *Vetenskapsteori och metodlära – en introduktion*. Lund: Studentlitteratur.

Aras, G., & Crowther, D. (2009). Corporate sustainability reporting: a study in disingenuity?. *Journal of business ethics*. 87(1), 279.

Bachmann, P., & Ingenhoff, D. (2016). Legitimacy through CSR disclosures? The advantage outweighs the disadvantages. *Public Relations Review*. 42(3), 386-394.

Bergh, D. D., Connelly, B. L., Ketchen, D. J., & Shannon, L. M. (2014). Signalling theory and equilibrium in strategic management research: An assessment and a research agenda. *Journal of Management Studies*. 51(8), 1334-1360.

Bigelow, Pete (2015). "West Virginia researcher describes how Volkswagen got caught". Hämtad: <https://www.autoblog.com/2015/09/23/researcher-how-vw-got-caught/> den 20:e mars.

BMW Group Annual Report. (2016). Hämtad: https://www.bmwgroup.com/content/dam/bmw-group-websites/bmwgroup_com/ir/downloads/en/2016/BMW_GB16_en_Finanzbericht.pdf den 9:e mars.

BMW Group Sustainable Value Report. (2014). Hämtad: https://www.bmwgroup.com/content/dam/bmw-group-websites/bmwgroup_com/responsibility/downloads/de/2014/BMW_Group_SVR2014_DE.pdf den 13:e mars.

BMW Group Sustainable Value Report. (2015). Hämtad: <https://www.bmwgroup.com/content/dam/bmw-group->

[websites/bmwgroup.com/responsibility/downloads/en/2015/BMW_SVR_2015_RZ_EN.pdf](https://www.bmwgroup.com/responsibility/downloads/en/2015/BMW_SVR_2015_RZ_EN.pdf)

den 12:e mars.

BMW Group Sustainable Value Report. (2016). Hämtad:

<https://www.bmwgroup.com/content/dam/bmw-group-websites/bmwgroup.com/ir/downloads/en/2016/BMW-Group-SustainableValueReport-2016-EN.pdf> den 12:e mars.

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

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

Bryman, A., & Bell, E. (2014). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB.

Burby, R. J. (1999). Heavy industry, people, and planners: new insights on an old issue. *Journal of Planning Education and Research*. 19(1), 15-25.

Carlson Ingdahl, T., & Pålsson, B. (2015). *Redovisningens roll för hållbar utveckling*. Högskolan i Borås.

Chan, C. C., & Milne, M. J. (1999). Investor reactions to corporate environmental saints and sinners: an experimental analysis. *Accounting and business research*. 29(4), 265-279.

Christofi, A., Christofi, P., & Sisaye, s. (2012). Corporate sustainability: historical development and reporting practices. *Management Research Review*. 35(2), 157-172.

Clatworthy, M., & Jones, M. J. (2003). Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives. *Accounting and business research*. 33(3), 171-185.

Connelly, B. L., Certo, S. T., Ireland, R. D., & Reutzel, C. R. (2011). Signaling theory: A review and assessment. *Journal of management*. 37(1), 39-67.

Crowther, David & Rayman-Bacchus, Lez (2004). *Perspectives on corporate social responsibility*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited.

Daimler Annual Report (2017). Hämtad:

<https://www.daimler.com/documents/investors/reports/annual-report/daimler/daimler-ir-annual-report-2017.pdf> den 9:e mars.

Daimler Sustainability Report. (2012). Hämtad:

<https://ddd.uab.cat/pub/infso/146256/isDAIMLERa2012ieng.pdf> den 2:a mars.

Daimler Sustainability Report. (2014). Hämtad:

<https://www.daimler.com/documents/sustainability/other/daimler-sustainabilityreport-2014.pdf> den 15:e mars.

Daimler Sustainability Report. (2015). Hämtad:

<https://www.daimler.com/documents/sustainability/other/daimler-sustainability-report-2015.pdf> den 15:e mars.

Daimler Sustainability Report. (2016). Hämtad:

<https://www.daimler.com/documents/sustainability/other/daimler-sustainability-report-2016.pdf> den 15:e mars.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory. Second European ed. Maidenhead*. New York: McGraw-Hill Education.

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

Deegan, C. (2013). *Financial accounting theory*. Australia: McGraw-Hill Education.

Dey, S., Caulfield, B., & Ghosh, B. (2018). The potential health, financial and environmental impacts of dieselgate in Ireland. *Transportation Planning and Technology*. 41(1), 17-36.

Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of management Review*. 20(1), 65-91.

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific sociological review*. 18(1), 122-136.

European Union (2014) *Improving corporate governance: Europe's largest companies will have to be more transparent about how they operate*. Hämtad: [http://europa.eu/rapid/press-release STATEMENT-14-124_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-124_en.htm) den 20:e februari.

FAR. (2000-2006). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. 1984. Boston: Pitman.

Frostenson, M., Helin, S., & Sandström, J. (2015). *Hållbarhetsredovisning: grunder, praktik och funktion*. (uppl. 2) Stockholm: Liber AB.

Gamerschlag, R., Möller, K., & Verbeeten, F. (2011). Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 5(2-3), 233-262.

Global Reporting Initiative. (2013). *The sustainability content of integrated reports—a survey of pioneers*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.

Grankvist, P. (2009). *CSR i praktiken*. Malmö: Liber.

GRI. (2016) *Consolidated set of GRI sustainability reporting standards 2016*. Hämtad: <https://www.globalreporting.org/standards> den 14:e februari.

Gröndahl, F., & Svanström, M. (2011). *Hållbar utveckling-en introduktion för ingenjörer och andra problemlösare*. Stockholm: Liber AB.

Guthrie, J., & Parker, L. D. (1989). Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and business research*. 19(76), 343-352.

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

Hahn, R., & Lülfs, R. (2014). Legitimizing negative aspects in GRI-oriented sustainability reporting: A qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *Journal of business ethics*. 123(3), 401-420.

Hedberg, C. J., & Von Malmberg, F. (2003). The global reporting initiative and corporate sustainability reporting in Swedish companies. *Corporate social responsibility and environmental management*. 10(3), 153-164.

Helin, S., Frostenson, M., & Sandström, J. (2013). Hållbarhetsredovisning i svensk detaljhandel: Roll, relevant och nytta. Stockholm: Handelns Utvecklingsråd.

Hossain, M. M., & Alam, M. (2016). Corporate social reporting (CSR) and stakeholder accountability in Bangladesh: Perceptions of less economically powerful stakeholders. *International Journal of Accounting & Information Management*. 24(4), 415-442.

Isaksson, R., & Steimle, U. (2009). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability?. *The TQM Journal*. 21(2), 168–181.

Koberstein, H. (2016). *Die Abgasüge*. Hämtad: <https://www.zdf.de/politik/frontal-21/frontal21-dokumentation-die-abgasluege-wie-autoindustrie-und-100.html> den 7:e mars.

Kothen, C., McKinley, W., & Scherer, A. G. (1999). Alternatives to organizational downsizing: A German case study. *Management*. 2(3), 263.

KPMG (2017). The road ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017. Hämtad: https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/campaigns/csr/pdf/CSR_Reporting_2017.pdf den 14:e februari.

Krall, J. R., & Peng, R. D. (2015). The Volkswagen scandal: Deception, driving and deaths. *Significance*. 12(6), 12-15.

Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. *In Accounting Forum*. 29(1), 7-26.

Larsson, M., Bratt, L., & Sandahl, J. (2011). *Hållbar utveckling och ekonomi inom planetens gränser*. Studentlitteratur.

Ljung, A. O. (1992). *Intressentstrategier en longitudinell studie av utvecklingen i två svenska företag*. Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögsk..(EFI),.

Luft Mobus, J. (2005). Mandatory environmental disclosures in a legitimacy theory context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 18(4), 492–517.

Länsstyrelsen Stockholm. Enheten för miljöskydd. (2015). *Miljöfarlig verksamhet*. Hämtad: <http://www.lansstyrelsen.se/STOCKHOLM/SV/MILJO-OCH-KLIMAT/VERKSAMHETER-MED-MILJOPAVERKAN/MILJOFARLIG-VERKSAMHET/Pages/default.aspx> den 14:e februari.

Massey, J. E. (2001). Managing organizational legitimacy: Communication strategies for organizations in crisis. *The Journal of Business Communication*. 38(2), 153-182.

Matten, D., & Moon, J. (2004). Corporate social responsibility. *Journal of business Ethics*. 54(4), 323-337.

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

May, T. (2013). *Samhällsvetenskaplig forskning*. (Uppl 2:1). Lund: Studentlitteratur.

Merriam, S. B. (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*. Studentlitteratur: Lund.

Näringsdepartementet. (2016). *Statens ägarpolicy och riktlinjer för bolag med statligt ägande 2017*. Stockholm: Regeringskansliet.

Oldenkamp, R., van Zelm, R., & Huijbregts, M. A. (2016). Valuing the human health damage caused by the fraud of Volkswagen. *Environmental pollution*. 212, 121-127.

Patel, R., & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Robertson, J. A. (2017). The danger of Dieselgate: how Volkswagen’s diesel scandal critically damaged the wider market. *Annals in Social Responsibility*. 3(1), 68-69.

SFS 1998:808 *Miljöbalken*. Stockholm: Miljö- och Energidepartementet.

Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*. 87 (3), 355-374.

Sustainability Reporting Guidelines. (2013). Hämtad:

<https://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> den 5:e mars.

Swaen, V., & Chumpitaz, R. C. (2008). Impact of corporate social responsibility on consumer trust. *Recherche et Applications en Marketing (English Edition)*. 23(4), 7-34.

Tschopp, D., & Huefner, R. J. (2015). Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*. 127(3), 565-577.

Wartick, S. L., & Mahon, J. F. (1994). Toward a substantive definition of the corporate issue construct: A review and synthesis of the literature. *Business & Society*. 33(3), 293-311.

Watson, M., & Mackay, J. (2003). Auditing for the environment. *Managerial Auditing Journal*, 18(8). 625-630.

Veal, A. J. (2011). *Research Methods for Leisure and Tourism - A Practical Guide*. Essex: Pearson Education Limited.

Westermark, C. (2013). *Hållbarhetsredovisning: teori, standarder och praktisk tillämpning*. Lund: Studentlitteratur.

Volkswagen AG Annual Report. (2017). Hämtad:

https://www.volkswagenag.com/presence/investorrelation/publications/annual-reports/2018/volkswagen/en/Y_2017_e.pdf den 6:e mars.

Volkswagen Sustainability Report. (2014). Hämtad:

http://sustainabilityreport2014.volkswagenag.com/sites/default/files/pdf/en/Volkswagen_SustainabilityReport_2014.pdf den 8:e mars.

Volkswagen Sustainability Report. (2015). Hämtad:

<http://sustainabilityreport2015.volkswagenag.com/environment.html> den 8:e mars.

Volkswagen Sustainability Report. (2016). Hämtad:

<http://sustainabilityreport2016.volkswagenag.com/home.html> den 8:e mars.

World Commission on Environment and Development. (1987). *Our Common Future*. Oxford: Oxford University Press. Hämtad: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> den 15:e februari.

WWF Världsnaturfonden. (2018). Hämtad: <http://www.wwf.se/wwfs-arbete/klimat/konsekvenser/1124276-konsekvenser-klimat> hämtad den 14:e februari.

Yin, R. K., & Davis, D. (2007). Adding new dimensions to case study evaluations: The case of evaluating comprehensive reforms. *New directions for evaluation*. (113), 75-93.

Zmud, R. W., Shaft, T., Zheng, W., & Croes, H. (2010). Systematic differences in firm's information technology signaling: Implications for research design. *Journal of the Association for Information Systems*. 11(3), 1.

Bilagor

Bilaga 1

Principer	Definitioner
Innehållsmässiga principer	De innehållsmässiga principerna är vägledande för hållbarhetsredovisningens innehåll.
Väsentlighet	Informationen i hållbarhetsredovisningen ska vara omfattande för området och återspegla organisationens betydande ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan samt indikationer som kan påverka intressenternas bedömning och beslut.
Kommunikation med intressenterna	Organisationerna har enligt GRI en skyldighet att identifiera sina intressenter och förklara i hållbarhetsredovisningen hur organisationerna har hanterat intressenternas förväntningar.
Hållbarhets sammanhang	Redovisningens resultat ska presenteras i ett korrekt sammanhang. Organisationerna ska därför redovisa sina resultat relaterade till de villkor och mål för hållbar utveckling i den aktuella branschen.
Fullständighet	Fullständigheten innebär att organisationerna fullständigt presenterar all information och ska ge läsaren en tydlig och heltäckande bild av betydande ekonomisk, social och miljömässig påverkan. Ingen relevant information får vara undanhållet från intressenterna.

Kvalitativa principer

De kvalitativa principerna behandlar redovisningens kvalitet. Dessa principer behandlar och kontrollerar att den bakomliggande datan är korrekt presenterad i redovisningen.

Balans

Redovisningen ska vara neutral genom att tydligt uppge både de positiva och negativa aspekterna av organisationens resultat för att upprätthålla balansen i redovisningen. De båda delarna ska redovisas proportionellt till deras relativa betydelse. Hållbarhetsredovisningen ska således skilja på fakta och organisationens tolkning av denna fakta. Redovisningen ska gå att följa år till år ur både positiv och negativt informationsperspektiv. Principen balans finns till för att motverka Window dressing problematiken, att företagen presenterar till större del den information som ger en positiv effekt och att den då skulle användas som en reklamstiftelse (Crowther et al., 2004)

Jämförbarhet

Informationen i redovisningen ska sammanställas och presenteras konsekvent på ett sådant sätt att intressenterna har möjlighet att analysera förändringar i organisationens resultat över en tidsaspekt och underlättar jämförelser med andra organisationer.

Precision

Informationen som presenteras i hållbarhetsredovisningen ska vara tillräckligt detaljerad för intressenterna ska kunna bedöma organisationens resultat. Osäkerheter i datamaterialet ska därför redovisas tydligt likaså eventuella uppskattningar.

Tillförlitlighet

Informationen som redovisas ska sparas och det ska finnas möjlighet till granskning. Det ska även finnas belägg för antaganden och beräkningar som redogörs i redovisningen. Organisationen har dokumenterat datakällorna i redovisningen och bearbetningen.

Bilaga 2

GRI Index: Miljö		Negativ information: Miljö
Aspekt: Material		
G4-EN1	Materials used by weight or volume. Material använt i vikt eller volym	Osund förbrukning utan någon kompensation tolkas som negativ.
G4-EN2	Percentage of materials used that are recycled inputmaterials. Procent av material använt från återvunnet material.	Procent av material som används från återvunnet material ska sjunka för att tolkas som negativ.
Aspekt: Energi		
G4-EN3	Energy consumption within the organization. Energikonsumtion inom organisationen.	En ökning av energikonsumtion tolkas som negativ.
G4-EN4	Energy consumption outside of the organization. Energikonsumtion utanför organisationen.	En ökning av energikonsumtion tolkas som negativ.
G4-EN5	Energy intensity. Energiintensitet	En ökning av energiintensitet tolkas som negativ.

G4- EN6	Reduction of energy consumption. Reducering av energikonsumtion.	En minskad reducering av energikonsumtion tolkas som negativ.
--------------------	---	---

G4- EN7	Reductions in energy requirements of products and services. Reduktion i energikonsumtion som krav för produkter och tjänster.	Misslyckande att reducera energikonsumtion per produkt eller tjänst anses vara negativt.
--------------------	--	--

Aspekt: Vatten

G4- EN8	Total water withdrawal by source. Total vattenanvändning per källa.	En ökad vattenanvändning anses vara negativ.
--------------------	--	--

G4- EN9	Water sources significantly affected by withdrawal of water. Vattenkällor som signifikant påverkats av vattenanvändningen.	Vattenkällor som påverkats genom uttorkning eller liknande anses vara negativt. En ökad förändring av vattenkällor som påverkats anses vara negativ.
--------------------	---	---

G4- EN10	Percentage and total volume of water recycled and reused. Procent av den totala volymen vatten som återanvänts eller återvunnet.	Procent vatten som inte återvunnits eller återanvänts anses vara negativt.
---------------------	---	--

Aspekt: Biologisk mångfald

G4-EN11 Location and size of land owned, leased, managed in or adjacent to protected areas and areas of high biodiversity value outside protected areas.

Lokalisering och storlek av ägd, hyrd och brukad mark, i eller intill skyddade områden och områden med högt biologiskt mångfaldsvärde utanför skyddade områden.

En ökning av dessa aspekter anses negativa.

G4-EN12 Description of significant impacts of activities, products and services on biodiversity in protected areas and areas of high biodiversity value outside protected areas.

Beskrivning av signifikanta händelser av aktiviteter, produkter och tjänster på biologisk mångfald i skyddade områden och områden med en hög biologisk mångfald utanför skyddade områden.

En ökning av dessa aspekter anses vara negativt

G4-EN13 Habitats protected or restored.
Livsmiljöer skyddade eller återställda.

En minskning från föregående år anses negativ.

G4-EN14 Total number of IUCN Red List species and national conservation list species with habitats in areas affected by operations, by level of extinction risk.

Totalt antal av IUCN rödlistade arter och nationalitet skyddad arter med livsmiljöer i områden påverkade från verksamheten med en risk för utrotning.

Påverkade IUCN rödlistade arter och nationellt skyddade arter anses vara negativt.

Aspekt: Utsläpp

G4-EN15 Direct greenhouse gas (GHG) emissions (Scope 1).

Totala utsläpp av direkta växthusgaser.

En utsläppsökning av Scope 1 växthusgaser från föregående år anses vara negativ.

G4-EN16 Indirect greenhouse gas (GHG) emissions (Scope 2).

Totala utsläpp av indirekta växthusgaser.

En utsläppsökning av Scope 2 växthusgaser från föregående år anses vara negativ.

G4-EN17 Other indirect greenhouse gas (GHG) emissions (Scope 3).

Totala utsläpp av övriga indirekta växthusgaser.

En utsläppsökning av Scope 3 växthusgaser från föregående år anses vara negativ.

G4-EN18 Greenhouse gas (GHG) emissions intensity.

Växthusgasers utsläppsintensitet.

En utsläppsökning av växthusgasers intensitet från föregående år anses vara negativ.

G4-EN19 Emissions of ozone-depleting substances (ODS). Ökning av ozon minskande ämnen från föregående år anses negativ.

Utsläpp av ozon minskande ämnen.

G4-EN20 Emissions of ozone-depleting substances by weight. Ökning av ozon minskande ämnen från föregående år anses negativ.

Utsläpp av ozon minskande ämnen i vikt.

G4-EN21 NO_x, SO_x, and other significant air emissions. Ökning från tidigare år av signifikanta utsläpp av farliga ämnen anses negativt.

NO_x, SO_x, och andra signifikanta utsläpp i luften.

Aspekt: Utsläpp och Avfall

G4-EN22 Total water discharge by quality and destination. Total ökning av vattenutsläpp i kvalitet och destination anses negativ.

Totala vattenutsläpp i kvalitet och destination.

G4-EN23 Total weight of waste by type and disposal method. Total ökning av avfall anses negativ.

Total vikt av avfall och typ av planeringsmetod.

G4- EN24	Total number and volume of significant spills.	Total ökning av volym av signifikant förfall anses negativt.
---------------------	--	--

Totalt nummer och volym i signifikanta förfall.

G4- EN25	Weight of transported, imported, exported, or treated waste deemed hazardous under the terms of the Basel Convention ² Annex I, II, III, and VIII, and percentage of transported waste shipped internationally.	En ökning av transport av farliga ämnen enligt baslinjen i Baselkonventionen ² Annex I, II,III och VIII anses negativt.
---------------------	--	--

Vikt transporterad, importerad, exporterad och behandlat för vad som anses farligt under baslinjen i Convention² Annex I, II, III, och VIII, och procent transporterat i avfall genom skepp internationellt.

G4- EN26	Identity, size, protected status, and biodiversity value of water bodies and related habitats significantly affected by the organization's discharges of water and runoff.	En ökning av identitet, storlek skyddat status och biologisk mångfald av vatten kroppar påverkat av organisationens urladdning av vatten och avloppsutsläpp anses negativt.
---------------------	--	---

Identitet, storlek, skyddad status och biologisk mångfaldvärde av vatten kroppar och relaterad boenden som är signifikant påverkat av organisationens urladdning av vatten och avloppsutsläpp.

G4- EN27 Extent of impact mitigation of environmental impacts of products and services.

Omfattning av förminskad påverkan på miljöpåverkningar från produkter och tjänster.

Misslyckande att förminska påverkan på miljö från föregående år anses negativt.

G4- EN28 Percentage of products sold and their packaging materials that are reclaimed by category.

Procent av produkter sålda där produkterna är paketerade i material som är återbrukbart.

Procent ökning av produkter som inte använder återanvändningsbart förpackningsmaterial anses vara negativt.

G4- EN29 Monetary value of significant fines and total number of non-monetary sanctions for non-compliance with environmental laws and regulations.

Monetärt värde av signifikanta böter och total nummer av en icke-monetär sanktioner som ej samtycker med miljölagar och regulationer.

En presentation av böter som företaget fått på grund av miljöbrott anses negativt.

Aspekt: Transport

G4- EN30	<p>Significant environmental impacts of transporting products and other goods and materials for the organization's operations, and transporting members of the workforce.</p> <p>Signifikant miljömässig påverkan vid transporter av produkter och andra varor och material för organisationens drift, och transporter för anställda i företaget.</p>	<p>En ökning av miljömässig påverkan vid transporter av produkter och andra varor och material för organisationens drift, och transporter av anställda i företaget från föregående år anses negativt.</p>
---------------------	---	---

Aspekt: Allmänt

G4- EN31	<p>Total environmental protection expenditures and investments by type sustainability statements.</p> <p>Total miljöskyddad utgifter och investeringar av typ i hållbarhets uttalandet.</p>	<p>En förminskning av miljömässiga skyddskostnader anses negativt.</p>
---------------------	---	--

Aspekt: Leverantörers miljöarbete

G4- EN32	<p>Percentage of new suppliers that were screened using environmental criteria.</p> <p>Procent av nya leverantörer uppfyller kriterierna för miljön.</p>	<p>Nya leverantörer som inte uppfyller kriteriet för miljön anses negativt.</p>
---------------------	--	---

Aspekt: Leverantörers hållbarhetsarbete

G4-EN33 Significant actual and potential negative environmental impacts in the supply chain and actions taken.

Signifikant faktiska och potentiellt negativa miljöpåverkan i leverantörskedjan där åtgärd har tilltagits.

Signifikant faktiska och potentiellt negativa miljöpåverkan i leverantörskedjan där åtgärd har tilltagits anses positiv.

G4-EN34 Number of grievances about environmental impacts filed, addressed, and resolved through formal grievance mechanisms.

Antal klagomål angående påverkan på miljön genom formella forum för klagomål.

En ökning av klagomål angående påverkan på miljö anses vara negativ.

Bilaga 3

Individuella reflektioner Rikard Karlsson

I början av arbetet kändes allt mycket svårt. Den kunskap som examensarbetet kräver är mycket höga och det har varit en påfrestande termin. Förväntningarna har varit väldigt likt det slutliga resultatet av arbetsprocessen. Det var tydligt hur mycket kunskaper behövts för att färdigställa en uppsats på denna nivå och det var tydligt att jag som individ behövde utvecklas för arbetet. Samtidigt har det varit otroligt givande termin som jag länge kommer minnas av alla 16 åren som jag har studerat så har nog den absolut sista terminen varit den mest lärorika och informations överväldigande. Denna termin har enligt mig knutit ihop säcken av språkkunskaper eller iallafall utvecklat utrymmet för informationen då i slutet av arbetet känner jag att det som skrevs ner på dokumentet i början inte överensstämmer med hur jag skulle vilja formulera meningar idag.

Valet av ämnesområdet kom väldigt snabbt och enkelt för mig och min skrivkollega Mathias då vi båda var väldigt intresserade av hållbarhetsredovisningar sedan tidigare från vår Corporate Social Responsibility kurs som vi båda genomgått innan examensarbetets början. Corporate Social Responsibility kursen var först med att introducera hållbarhetsredovisningar till oss båda då vi inte hade någon kännedom av dem sedan tidigare. Valet av att fokusera på den negativa aspekten i hållbarhetsredovisningarna kom av sig själv då vi förhöll oss väldigt kritiska till hållbarhetsredovisningens faktiska trovärdighet från början. Ämnesvalet kännetecknas fortfarande som nytt och därmed finns det utrymme för utveckling inom området som jag anser att vi lyckats med genom denna studie.

Det finns många metodval för att utveckla området men efter en lång diskussion så är jag nöjd med valet av en dokumentstudie. Alternativ som vi funderat på har varit intervjuer som vi ansåg hade tendens att inte vara fullständigt pålitliga då de präglas av personliga åsikter. Enkäter är något som vi självklart funderade på i en början men kasserade den idén väldigt direkt då den metoden inte hade förhållit sig till frågeställningarna.

Jag och min skrivkollega Mathias har sedan tidigare inte haft mycket kontakt och när vårterminen började närma sig och ingen av oss hade någon att skriva med så blev valet att

skriva tillsammans enkelt. Beslutet av att arbeta tillsammans trots den bristande kunskapen av varandra som personer sedan tidigare har visat sig väldigt bra. I skrivprocessen har våra samtliga kunskaper kompletterat varandra och vi har haft möjlighet till att läsa igenom, diskutera och kritisera varandras stycken för att tillsammans kunna bygga en text vi båda anser är korrekt och vi kan stå för. Det har inte uppstått många meningsskiljaktigheter under terminen utan vi har med relativ enkelhet kunnat föra en saklig diskussion med varandra för att förbättra det slutliga arbetet. Utdelningen av arbetsuppgifter har inte funnits utan vi har skrivit samtliga delar av arbetet tillsammans. Den utav oss som känt sig mest manad och har en idé hur kapitlet ska börja har fått ta tonen och den andra personen har därefter fyllt ut stycket med saker som saknas innan den slutliga diskussionen av helheten och kontroll på att den röda tråden återfinns.

Arbetsprocessen har fungerat enkelt då vi har en ambitionsnivå som överensstämmer med varandra. Vi har sedan tidigt i januari bestämt att vi sitter i skolan varje vardag från morgonen till eftermiddagen och helgerna är lediga. Detta var lite för att få ett schema likt framtida arbetslivet och för att ha möjligheten till en fritid och paus från studierna så ingen av oss ska känna stress över arbetet. Vi har dessutom under ett fåtal gånger bestämt att vi arbetar på distans då jag ursprungligen är från Norrland och har min familj där uppe som jag vill träffa. Och eftersom att Mathias kommer från Åland blev det självklart att vi har försökt passa ihop så att vi åker hem under samma veckor för att inte arbetet ska bli lidande. Det är enligt mig viktigt att träffas personligt för att tydligare föra diskussioner och skapa en röd tråd i arbetet som är svår att se utan någon att bolla tankar och idéer med.

Jag som planerar att köpa en bil nu snart har inte direkt blivit påverkad av detta arbete för mitt beslut av vilken bil som jag i framtiden kommer köra. Då jag ser fortfarande alla företag som att de faktiskt vill göra rätt för sig trots resultatet från arbetet. Det har dessutom varit mycket intressant att analysera och vidare lära sig mer om dieselskandalen som blev väldigt känd för dess enorma effekt på marknaden och skandalvärdet. Det är spännande också att "turen" av dieselskandalen medföljde goda möjligheter för forskning i området om hur företag agerar i sin redovisning för att bibehålla legitimitet. Skandalen är allmänt känd och var av den digniteten att den måste kommenteras i redovisningarna.

Avslutningsvis så vill jag säga att den här avslutande terminen på högskolan i Skövde har varit påfrestande, svår och krävande. Men samtidigt har den också varit rolig, lärorik och

spännande. Det har varit en rolig process att lära känna Mathias och att se hur arbetet har uppstått från att i början vara något som bestod av 3 sidor av enbart nonsens till det slutliga resultatet av ett fullständigt examensarbete som jag aldrig trott hade varit möjligt.

Individuella reflektioner Mathias Nordberg

Före vi började skriva på examensarbetet var mina förväntningar att terminen skulle vara svårare och mer krävande än tidigare på samma gång som det skulle ge oss en mer fördjupad kunskap inom ett specifikt område. Vi förstod redan från början att för att få ett bra arbete så krävdes det att vi skulle läsa mycket mer än tidigare samt att vi var tvungna att ändra tankesätt från vad vi haft under vanliga kurser.

Min skrivkollega Rikard och jag kände inte varandra före denna termin förutom att vi hade ett fåtal gemensamma kurser under höstterminen 2017. Den första kontakten fick vi under det första informationstillfället till examensarbetet och diskuterade om vi eventuellt skulle skriva med varandra då vi ännu inte hade hittat någon annan att skriva med. När vårterminen startade hade ingen av oss ännu hittat någon annan att skriva med och därför beslutade vi oss för att utföra examensarbetet med varandra, vilket jag tycker att var ett bra beslut då vi kommer otroligt bra överens.

Vi fick direkt en bra start av arbetet då vi valde att träffas i skolan i princip varje vardag och då ta ledigt från arbetet under helgerna. Detta ledde till att vi gjorde lite varje dag och således blev vi inte stressade över det stora arbetet vi skulle utföra. Arbetsfördelningen var att vi skrev en text till en underrubrik till ett kapitel var för att sedan diskutera det vi hade skrivit för att på så vis få en så bra text som möjligt som vi båda var nöjda med. Eftersom samarbetet funkade så bra som det gjorde så blev det aldrig några dispyter utan vi diskuterade texterna för att sedan komma fram till vilken version som var absolut bäst. Varför vårt samarbete fungerade så bra tror jag att är för att vi är ganska lika som människor då vi har samma höga ambitionsnivå samt att hålla en bra diskussion för att få det bästa resultatet.

Intresset för det valda studieområdet vilket var hållbarhetsredovisning hade jag fått då vi tidigare har deltagit i kurser som behandlar området Corporate Social Responsibility samt just hållbarhetsredovisningar. Då Rikard och jag satte oss ner för att bestämma oss om vilket område vi skulle välja kom vi ganska snabbt fram till att det var just hållbarhetsredovisningar som vi fått störst intresse för under vår studietid.

Att komma fram till vilket område inom hållbarhetsredovisning vi skulle skriva om tog längre än vad jag hade förväntat då vi under terminens gång gjorde vissa förändringar i vad vi specifikt skulle skriva om. Den grundtanke som vi hade var att vi skulle utföra intervjuer hos

företag men kom sedan fram till att en dokumentanalys skulle vara mer relevant då en sådan enligt oss ger mer djupgående information om företagets aktiviteter. Nästa tanke vi hade var att analysera företagets redovisningar och jämföra dem mot verkliga händelser för att på så vis analysera hur företagen förhåller sig till GRI:s principer. Detta skulle dock visa sig vara svårt då vi inte hittade rättsfall som var tillräckligt intressanta för oss. Slutligen fick vi då idén att analysera företagets negativa information och hur de förklarar denna information i de analyserade företagets hållbarhetsredovisningar. Denna idé fick vi från att se på en dokumentär som behandlade dieselskandalen då vi började fundera hur företag ger förklaringar på den negativa påverkan de har på miljön.

Både jag och Rikard har tidigare haft en kurs som behandlar arbetsgången hur vi ska utföra ett examensarbete. Denna kurs gav oss viss kunskap men eftersom vi aldrig har utfört en dokumentanalys eller gjort en så pass omfattande referensram tog det relativt lång tid att förstå hur vi skulle utföra dessa delar. Även om detta tog så lång tid så tycker jag att analysen av hållbarhetsredovisningarna var intressant vilket gjorde att det kändes lättare och roligare att utföra dokumentstudien.

Även om jag delvis hade bristande förkunskaper angående området för hur jag ska lägga upp arbetet kändes det som att jag hade ganska lätt för att koppla ihop teorier med studieområdet vi valt. Jag upplevde att den stora utmaningen under arbetets gång var att hitta relevanta tidigare studier som passade perfekt in för att basera arbetet på. Detta problem löstes under terminens gång så jag lärde mig hur och var jag skulle leta för att hitta relevanta studier och slutligen hittades en perfekt studie som behandlar både hållbarhetsredovisningar och vilka strategier företagen använder sig av vid redovisning av negativ information.

Slutligen tycker jag att detta har varit både den roligaste samt den mest givande terminen under hela min skolgång även om det har krävt stark självdisciplin vissa gånger och jag är extremt nöjd med det arbete vi har utfört. Anledningen till att det har varit en så bra termin är att vi valde ett område utgående från vad vi tycker att är intressant snarare än att välja arbete utifrån vad som skulle ha varit lättast att utföra. En annan anledning till att detta har varit en av de bästa terminerna under skolgången är att jag har trivts otroligt bra med Rikard som skrivpartner då vi kompletterar varandra på ett riktigt bra sätt. Jag tror att den nytta som examensarbetet har givit mig för framtiden är att kunna arbeta i grupp med stort eget ansvar samt att jag har förstått vad som krävs för att göra ett utförligt och gott arbete.