

HÅLLBARHETSREDOVISNING INOM LIVSMEDELSBRANSCHEN

- En kvalitativ studie om branschspecifika
väsentligheter utifrån intressent- och
legitimitetsteorin

SUSTAINABILITY ACCOUNTING IN THE FOOD INDUSTRY

- A qualitative study of industry specific materiality
based on stakeholder and legitimate theory

Examensarbete inom huvudområdet
Företagsekonomi Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2018

Elin Fridén
Paulina Karlberg

Handledare: Ann-Christine Mjölnevik
Examinator: Marina Grahovar

Författarnas förord

Uppsatsskrivandet har under vårterminen 2018 varit en lärorik resa och vi har fått fördjupade kunskaper inom ämnet hållbarhetsredovisning.

Vi vill tacka alla som har stöttat oss genom skrivprocessen. Stort tack till vår handledare Ann-Christine Mjölnevik. Tack till vår examinator Marina Grahovar samt de opponenter som har gjort det möjligt att förbättra uppsatsen genom konstruktiv kritik och de råd som vi fått längs vägen. Vidare ett extrastort tack till informanten.

Skövde, maj 2018.

Elin Fridén och Paulina Karlberg.

Hållbarhetsredovisning inom livsmedelsbranschen

*- En kvalitativ studie om branschspecifika väsentligheter
utifrån intressent- och legitimitetsteorin*

Examensrapport inlämnad av Elin Fridén och Paulina Karlberg till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

2018-05-31

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: _____

Elin Fridén

Signerat: _____

Paulina Karlberg

Sammanfattning

Företag kan bidra till en hållbar utveckling genom att arbeta med frågor som rör miljömässiga och sociala aspekter. De kan sedan redovisa dessa i form av en hållbarhetsredovisning vilket är en redovisning som blir allt viktigare för alla branscher, inte minst livsmedelsbranschen. Idag måste dessutom många företag upprätta en hållbarhetsredovisning i och med ändringen 6 kap. 10 § ÅRL. Syftet med en hållbarhetsredovisning är att assistera företag att sätta upp mål och mäta deras prestation samtidigt som de bidrar till en hållbar ekonomi och utveckling. Livsmedelsbranschen är en bransch som de flesta individer kommer i kontakt med och är den bransch som har störst inverkan på hur människor interagerar med resurser från naturen. Företag inom denna bransch består av en lång försörjningskedja med fristående enheter som bland annat fokuserar på hur maten produceras, transporteras, förpackas och hanteras. Då intressenternas medvetenhet sträcker sig längre än det enskilda företaget är det också viktigt att fokusera på hela försörjningskedjan i denna studie. Detta gör branschen intressant att studera.

Syftet med denna studie är att studera varför företag inom livsmedelsbranschen väljer de väsentligheter som deras hållbarhetsredovisning innehåller. Vidare är ett delsyfte att studera om de studerade företagen redogör för de valda väsentligheterna för hela sin försörjningskedja. För att besvara syftet har en dokumentstudie genomförts på tre marknadsledande livsmedelsföretag i Sverige, detta genom att studera hållbarhetsredovisningar för verksamhetsåren 2016 och 2017. En kvalitativ intervju har även genomförts med en riskkonsult från en revisionsbyrå för att vidga perspektivet. Den teoretiska grunden utgår från intressentteorin samt legitimitetsteorin. Dessa har använts för att analysera den inhämtade empirin.

Studien har visat att företag inom livsmedelsbranschen själva väljer vilka väsentligheter som ska redovisas samt att de utgår från vad deras intressenter anser är viktigt. Livsmedelsföretag utgår också från riktlinjer, exempelvis GRI som har tagit fram kategorier som är viktiga att redovisa specifikt för denna bransch. De väsentligheter som intressenterna, de studerade företagen samt informanten ansåg vara väsentligt att redovisa inom livsmedelsbranschen var *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd*, *utsläpp och avfall* samt *produktmärkning*. För dessa fyra kategorier redogjorde alla företagen för försörjningskedjan i *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd* och *produktmärkning* varav ett även redogjorde för *utsläpp och avfall*.

Abstract

Companies can contribute to a sustainable development by working on issues related to environmental and social aspects. They can then report these issues in a sustainability report, which is a report that is becoming increasingly important for all industries, not least the food industry. Today, many companies need to do a sustainability report as of the amendment in 6 chap. 10 § ÅRL. The purpose of sustainability reporting is to assist companies to set goals and measure their performance while contributing to a sustainable economy and development. The food industry is an industry that most individuals come into contact with and the industry has been influenced by how people interact with natural resources. Companies in this industry consist of a long supply chain of independent units that focus, inter alia, on how the food is produced, transported, packed and handled. As stakeholders' awareness goes beyond the individual company, it is also important to focus on the entire supply chain in this study. This makes the industry interesting to study.

The purpose of this study is to demonstrate why companies in the food industry choose the materiality that their sustainability report contains. Furthermore, a partial purpose is to study if the companies studied describe the selected materiality for their entire supply chain. In order to answer the purpose, document studies have been conducted on three market leading food companies in Sweden, by studying sustainability reports for the financial years 2016 and 2017. A qualitative interview has also been conducted with a risk consultant from an audit firm to broaden the perspective. The theoretical reference is based on the stakeholder- and legitimacy theory. These have been used to analyze the collected empiricism.

The study has shown that companies in the food industry choose themselves the actual materiality that should be reported, and what their stakeholders consider important. Food companies also base their materiality on guidelines, such as GRI, which have developed categories that are important to account specifically for this industry. The materiality that the stakeholders, the companies studied, and the informant considered to be significant in the food industry were working conditions, animal welfare, emissions and waste, as well as product labeling. For these four categories, all companies introduced the supply chain in their sustainability report for working conditions, animal welfare and product labeling, of which only one reported emissions and waste.

Nyckelbegrepp

Hållbar utveckling

Hållbar utveckling handlar om att möta efterfrågan och kraven från dagens samhälle utan att ge negativ effekt på framtida behov. Begreppet utgår från tre aspekter: ekonomisk, miljömässig och social påverkan (Elvingson, n.d.).

Hållbarhetsarbete

Hållbarhetsarbete avser hur ett företag arbetar just med att minska sin negativa effekt på samhället och detta med hänsyn till ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan. Det kan även tolkas som hur ett företag implementerar hållbarhet i verksamheten och organisationen (Borglund, Frostenson, & Windell, 2010).

Hållbarhetsredovisning

Hållbarhetsredovisning, även kallat hållbarhetsrapportering, rapporteras från företag och innehåller information till intressenter angående de miljömässiga, ekonomiska och sociala påverkan företagen har på samhället (GRI, 2013a). Rapporteringens syfte är att ge intressenterna en rättvisande bild av hur företag arbetar med hållbar utveckling samt för att möjliggöra en jämförelse mellan olika företags hållbarhetsarbete och företags hållbarhetsarbete under flera tidsperioder (Epstein & Rejc Buhovac, 2014; Larsson & Ljungdahl, 2008).

Försörjningskedja

En försörjningskedja består av en serie av fristående enheter såsom leverantörer, kunder och logistikföretag som tillsammans arbetar för att leverera ett värdepaket av varor eller tjänster till en slutkund (Maloni & Brown, 2006).

Väsentligheter

Väsentligheter innebär väsentlig information, det vill säga information om områden som har en betydande påverkan på ekonomi, miljö och sociala aspekter, som dessutom kan påverka intressenternas beslut baserat på denna information (GRI, 2016).

Intressenter

Intressenter är en person eller organisation som påverkats, påverkar eller kommer att påverkas av ett företags verksamhet (Freeman, 1984). Intressenter är människor eller grupper som har möjlighet att förhandla, svara på eller förändra ett företags framtida strategier (Eden & Ackermann, 2013).

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.1.1 Hållbarhetsredovisning inom livsmedelsbranschen.....	1
1.1.2 Lagen och riktlinjer för hållbarhetsredovisning.....	2
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Frågeställningar och syfte	4
1.4 Avgränsningar	5
2 Lagen och riktlinjer för hållbarhetsredovisning.....	6
2.1 Lagen: företagens rapportering av hållbarhet och mångfaldspolicy	6
2.2 Global Reporting Initiative (GRI).....	6
2.2.1 Väsentligheter inom livsmedelsbranschen enligt GRI.....	7
3 Teoretisk referensram	8
3.1 Påverkan på hållbarhetsredovisning.....	8
3.2 Väsentligheter.....	9
3.2.1 Betydelsen av väsentligheter.....	9
3.2.2 Problematiken kring väsentligheter	10
3.2.3 Branschspecifika riktlinjer	11
3.3 Livsmedelsbranschen	12
3.3.1 Försörjningskedja.....	12
3.4 Teorier	14
3.4.1 Legitimitet.....	14
3.4.2 Intressenter	15
3.5 Analysmodell	16
4 Metod	18
4.1 Metodval.....	18
4.2 Datainsamling.....	18
4.2.1 Dokumentstudie	19

4.2.2	Genomförande av dokumentstudie	19
4.2.3	Intervju	23
4.2.4	Genomförande av intervju	23
4.2.5	Urval av företag till intervju och dokumentstudie	24
4.2.6	Insamling av teori	25
4.3	Dataanalys	26
4.4	Studiens trovärdighet	28
4.4.1	Tillförlitlighet.....	28
4.4.2	Överförbarhet.....	28
4.4.3	Pålitlighet	28
4.4.4	Bekräftelse	29
4.5	Etiska överväganden	29
4.6	Metodkritik.....	29
5	Empiri	31
5.1	Axfood AB	31
5.1.1	Väsentligheter verksamhetsår 2016	33
5.1.2	Väsentligheter verksamhetsår 2017	33
5.1.3	Hållbarhetsredovisningens förändring.....	33
5.1.4	Intressenter och legitimitet.....	34
5.2	Coop Sverige AB	35
5.2.1	Väsentligheter verksamhetsår 2016	37
5.2.2	Väsentligheter verksamhetsår 2017	38
5.2.3	Hållbarhetsredovisningens förändring.....	38
5.2.4	Intressenter och legitimitet.....	38
5.3	ICA Gruppen AB	39
5.3.1	Väsentligheter verksamhetsår 2016	41
5.3.2	Väsentligheter verksamhetsår 2017	42

5.3.3 Hållbarhetsredovisningens förändring	42
5.3.4 Intressenter och legitimitet.....	42
5.4 Granskningsbyrån.....	44
5.4.1 Presentation av informant	44
5.4.2 Hållbarhetsredovisning	44
5.4.3 Väsentligheter	45
5.4.4 Intressenter och legitimitet.....	46
5.5 Sammanfattning av empiriska resultat	46
6. Analys	48
6.1 Empiriska fynd	48
6.2 Analys av hållbarhetsredovisningens förändring	49
6.3 Analys av väsentligheter	50
6.4 Analys av livsmedelsbranschen.....	53
6.5 Analys utifrån intressent- och legitimitetsperspektiv	54
6.6 Sammanfattning av analys.....	56
7. Slutsats	59
7.1 Varför väljer företag inom livsmedelsbranschen att redovisa de väsentligheter som hållbarhetsredovisning innehåller?	59
7.2 Vilka är dessa väsentligheter och redogörs dem för hela försörjningskedjan?	60
7.3 Studiens bidrag.....	61
7.4 Förslag till framtida studier	61
7.5 Samhälleliga och etiska reflektioner	62
7.6 Kritik mot studien.....	62
Referenser	64
Bilaga 1	70
Individuella reflektioner	70
Elin Fridén	70

Paulina Karlberg	73
Bilaga 2	75
Branschspecifika riktlinjer enligt GRI, livsmedel:.....	75
Bilaga 3	76
Intervjuguide	76

1 Inledning

Denna studie handlar om hållbarhetsredovisning inom livsmedelsbranschen. Detta kapitel inleds med en beskrivning av bakgrunden till problemet som studerats. Därefter presenteras problemdiskussionen som till sist led fram studiens frågeställningar och syfte.

1.1 Bakgrund

Förändringar i klimat och miljö, såsom att temperaturen stiger och med det även havsnivåerna, är idag något som påverkar hela vårt samhälle (Wognum, Bremmers, Trienekens, Van Der Vorst, & Bloemhof, 2011). Företag kan bidra till en hållbar utveckling genom att intressera sig i frågor inom hållbarhet, med andra ord inom både miljömässiga, ekonomiska och sociala ansvarstaganden. Detta genom att till exempel kontrollera att deras leverantörers arbetsvillkor lever upp till samhällets förväntningar eller minimera sina utsläpp (Jones, Comfort, Hillier, & Eastwood, 2005). Företag kan välja att, eller måste, hållbarhetsredovisa och på så sätt redogöra för sina intressenter hur de engagerar sig i dessa frågor. En hållbarhetsredovisning syftar till att assistera företag att sätta upp mål och mäta prestation samtidigt som företaget bidrar till en hållbar ekonomi och utveckling. Detta betyder att de sociala, miljömässiga och ekonomiska prestationerna hos ett företag utvärderas (Borglund et al., 2010; Hsu, Lee, & Chao, 2013). Livsmedelsbranschen är enligt Arlin (2009) en av de branscher vars arbete med sociala, miljömässiga och ekonomiska prestationer påverkar den hållbara utvecklingen och är därför intressant att studera enligt författarna.

1.1.1 Hållbarhetsredovisning inom livsmedelsbranschen

Studie från Arlin (2009) visade att livsmedelsbranschen har en stor påverkan på miljön och samhället, dessutom är branschen den med störst inverkan på hur människor interagerar med resurser från naturen än någon annan aktör i vår ekonomi. Fokus ligger inte enbart på hur maten produceras utan även hur den transporteras, förpackas och hanteras, således en omfattande försörjningskedja. Detta gör det allt viktigare för företag inom livsmedelsbranschen att ägna sig åt hållbarhetsredovisning samt att visa intressenterna att deras krav möts för att bidra till en bättre morgondag. Intressenternas krav och medvetenhet på företag inom livsmedelsbranschen har ökat, dels på grund av hälsomässiga skäl men också på grund av den globala miljöpåverkan (Arlin, 2009). Flera branscher med liknande förhållanden som livsmedelsbranschen står inför likartade

utmaningar då intressenternas krav angående hållbar utveckling generellt har ökat (Maloni & Brown, 2006). Ovan nämnt gör att livsmedelsbranschen är en av de branscher som bör anses vara ett viktigt verksamhetsområde att studera ur hållbarhetssynpunkt.

Idag sträcker sig intressenternas medvetenhet längre än tidigare och därför föreligger fokus på företags hela försörjningskedja. Detta gör det viktigt att fokusera på hela försörjningskedjan och det finns flera branscher vars försörjningskedja gör arbetet att ta fram väsentligheter mer komplext (Maloni & Brown, 2006; Yakovleva, Sarkis, & Sloan, 2012). Ett exempel på en sådan bransch är livsmedelsbranschen eftersom aktörer här måste ta hänsyn till både transport, hantering samt förpackning och behöver således visa på ett samhällsansvar för hela försörjningskedjan.

1.1.2 Lagen och riktlinjer för hållbarhetsredovisning

Sveriges regering uppmanar svenska organisationer och bolag att ta ett samhällsansvar genom ett hållbart företagande som leder till en stabilitet i den ekonomiska, miljömässiga och sociala utvecklingen (Regeringskansliet, n.d.). Redan år 2007 beslutade regeringen att hållbarhetsredovisning skulle rapporteras av de svenska statliga bolagen, men mycket har skett sedan dess (Finansdepartementet, 2013). År 2014 beslutade EU att även börsnoterade bolag skulle redovisa icke-finansiell information i form av en hållbarhetsredovisning. Detta ledde till ett beslut att införa en lagstiftning, baserad på direktiv från EU, som omfattade att flertalet företag i Sverige skulle upprätta hållbarhetsredovisning (Justitiedepartementet, 2016).

Lagen benämns *Företagens rapportering av hållbarhet och mångfaldspolicy* (nedan benämnt som "Lagen om hållbarhetsredovisning") och trädde i kraft räkenskapsåret 2017. Hållbarhetsredovisningen skall enligt 6 kap. 12 § ÅRL innehålla hållbarhetsupplysningar som krävs för att en förståelse av ett bolags utveckling, ställning, resultat, samt konsekvenserna av företagets verksamhet ska uppstå. Syftet med ändringen av 6 kap. 10 – 14 §§ ÅRL är att underlätta jämförelsen av olika företags hållbarhet, vilket tidigare varit ett problem. Lagändringen innebär bland annat att företag skall redovisa vad som är relevant, det vill säga väsentligt, för just deras verksamhet (FAR, n.d.).

Med väsentligheter avses områden som är relevanta att redovisa för företag och således hjälper företag att lyfta fram de områden som har störst påverkan på en hållbar utveckling. Väsentlighetsaspekten är således central när det kommer till ett företags hållbarhetsredovisning. Hänsyn tas härvid till ekonomiska, sociala, miljömässiga samt intressenternas perspektiv (Civilutskottet, 2016). Väsentligheter är komplext samt svårt

att definiera och kan vara utmanande begrepp för ett företag att förstå korrekt (Fasan & Mio, 2017). Dessutom omfattar lagändringen många företag som inte tidigare behövt hållbarhetsredovisa och i en industri som livsmedelsbranschen är en hållbar utveckling av stor vikt. Det finns även ramverk, exempelvis GRI, som ofta används som komplement till lagen (Justitiedepartementet, 2016).

1.2 Problemdiskussion

Lagändringen kan innebära svårigheter för många företag att tolka och utforma en hållbarhetsredovisning trots utökade kompletterade riktlinjer, specifikt för de företag som inte tidigare gjort detta (Justitiedepartementet, 2016). Som tidigare nämnts är väsentligheter svårt att definiera och komplext, både i skillnader gällande vilken typ av information det berör men också inom själva hållbarhetsredovisningen. Detta bekräftas även av branschorganisationen FAR som enligt revisionsriktlinjen, 5 kap. 1 § RevR 6, anser att det kan krävas professionella bedömningar i avgörandet om vad som är väsentligt att redovisa i en hållbarhetsrapport.

Enligt en studie av Eccles et al. (2012) är en av de största utmaningarna med hållbarhetsredovisning att fastställa normer för vad som faktiskt är relevant och bör redovisas. Detta eftersom det är svårt för företag att veta vad som bör rapporteras samt hur detta skall mätas (Eccles, Krzus, Rogers, & Serafeim, 2012). Flera forskare har kommit fram till att det är svårt, om inte omöjligt, att jämföra olika hållbarhetsredovisningar mellan olika företag och över tid, trots branschspecifika riktlinjer såsom GRI (Boiral & Henri, 2017; Eccles et al., 2012; Jones, Comfort, & Hillier, 2015). Dock är flertalet forskare ändå överens om att branschspecifika riktlinjer är att föredra när det kommer till att identifiera väsentligheter (Eccles et al., 2012; Fasan & Mio, 2017; Jones et al., 2015).

Utifrån ovan nämnt kan väsentligheter utläsas som ett fokus när det kommer till företags hållbarhetsredovisning. Det råder stort intresse och engagemang från samhällets sida och övriga intressenter angående företags hållbarhetsarbete vilket gör rapporteringen av detta oerhört viktig (Deegan & Unerman, 2011; Hörisch, Freeman, & Schaltegger, 2014). Detta i enlighet med intressent- och legitimitetsteorin som vidare är relevanta perspektiv att pröva i denna studie eftersom dessa teorier förklarar vilka väsentligheter som redovisas (Deegan & Unerman, 2011; Grafström, Götheberg, & Windell, 2015; Holder-Webb, Cohen, Nath, & Wood, 2009). Detta då företag vill uppnå legitimitet och uppfylla intressenternas behov (Deegan, 2002). Då teorierna är starkt sammanlänkade till

varandra och till hållbarhetsredovisning är båda perspektiven intressanta att utgå ifrån i denna studie.

Problematiken som beskrivs ovan är inte specifik för livsmedelsbranschen men denna bransch har, enligt Arlin (2009), störst inverkan på hur människor interagerar med resurser från naturen än någon annan aktör i vår ekonomi vilket gör den intressant att studera. Inom livsmedelsbranschen föreligger riktat fokus på både produktion, transport, förpackning och hantering av livsmedel, vilket även är fokus vid hållbarhetsredovisning enligt GRI (Arlin, 2009). Detta innebär en komplex försörjningskedja som gör arbetet med att ta fram väsentligheter mer komplext. Företag behöver således redogöra för hela sin försörjningskedjas påverkan på hållbarhet och inte exempelvis enbart butiken (Maloni & Brown, 2006; Yakovleva et al., 2012). Det finns många steg i kedjan som bör kontrolleras och uppmärksammas vilket kan utföras genom att arbeta med hållbar utveckling och dokumentation som kan redovisas i en hållbarhetsrapportering (Arlin, 2009). Denna studie utreder vilka väsentligheter som redovisas, i hela försörjningskedjan, specifikt gällande Axfood AB, Coop Sverige AB och ICA Gruppen AB.

Sammanfattningsvis kan det således vara relevant att studera om företag inom livsmedelsbranschen tar fram liknande väsentligheter utifrån lagen om hållbarhetsredovisning och GRI samt om företagen utgår från samma påverkansfaktorer.

1.3 Frågeställningar och syfte

Följande frågeställningar är föremål för studien:

- Varför väljer företag inom livsmedelsbranschen att redovisa de väsentligheter som hållbarhetsredovisningen innehåller?
 - Vilka är dessa väsentligheter och redogörs de för hela försörjningskedjan?

Syftet är att utifrån intressent- och legitimitetsperspektiv förklara varför företag inom livsmedelsbranschen väljer branschspecifika väsentligheter som hållbarhetsredovisningen innehåller. Detta för att ge en förståelse varför väsentliga aspekter för hållbarhetsredovisning väljs. Genom att hållbarhetsredovisa vissa väsentligheter erhåller företag legitimitet samt tillfredsställer sina intressenters behov. Denna bransch är dock inte helt unik utan delar av studien går att överföra till andra branscher som arbetar med exempelvis produkt från början till slutkund, transport, förpackning eller liknande arbetsuppgifter. Studien är främst till nytta för företag inom livsmedelsbranschen, revisorer, redovisningskonsulter samt hållbarhetsansvariga.

1.4 Avgränsningar

Studien kommer att avgränsas till svenska marknadsledande företag inom livsmedelsbranschen. Dessa företag har lagkrav att upprätta en hållbarhetsredovisning i och med lagändringen 6 kap. 10 § ÅRL. Utöver lagkravet skall de studerade företagen också använda sig av GRI som kompletterande riktlinjer för ytterligare avgränsningar. Denna avgränsning har utformats för att underlätta jämförelser mellan företagens hållbarhetsredovisningar och för att säkerställa att hållbarhetsredovisningarna som studerats har granskats av revisorer. Studien har även avgränsats till att enbart analysera de sociala och miljömässiga aspekterna och utelämna de rent ekonomiska delarna. Detta då dessa aspekter är en unik del av hållbarhetsredovisningen medan finansiell ställning är en del av hela årsredovisningen.

2 Lagen och riktlinjer för hållbarhetsredovisning

I detta avsnitt presenteras lagen om hållbarhetsredovisning samt ett kompletterande ramverk, GRI, med fokus på väsentligheter. Dessa regleringar anses nödvändiga för att förstå bakgrunden till lagändringen samt väsentligheter.

2.1 Lagen: företagets rapportering av hållbarhet och mångfaldspolicy

EU:s direktiv, *Direktiv 2013/34/EU*, är bakgrunden till kravet på att svenska stora företag skall upprätta en hållbarhetsredovisning. Företagen skall dessutom vara av allmänt intresse vilket avser företag som har minst 500 anställda, är börsnoterade, eller försäkringsföretag/kreditinstitut, samt når kriterierna för stora företag. Lagens syfte är att gynna och utveckla företags hållbara utveckling genom att göra hållbarhetsinformation mer jämförbar och transparent, vilket kan uppnås när fler företag enligt lag måste hållbarhetsrapportera (Justitiedepartementet, 2016).

Enligt ÅRL skall hållbarhetsredovisningen bestå av den information som krävs för att intressenter skall förstå ett företags utveckling, resultat samt verksamhetens påverkan på miljö och samhälle. Företaget skall också beskriva väsentliga risker och hantering av risker som kan kopplas till hållbarhetsarbetet. Med andra ord skall hållbarhetsredovisningen ge en rättvis bild av företagets arbete med hållbarhet enligt 6 kap. 12 § ÅRL. Som komplement till lagen om hållbarhetsredovisning används bland annat ramverket GRI (Justitiedepartementet, 2016).

2.2 Global Reporting Initiative (GRI)

Lagen om hållbarhetsredovisning godkänner att företag brukar olika ramverk som komplement till lagen vid hållbarhetsredovisning (Justitiedepartementet, 2016). Nedan presenteras GRI, ett av de mest etablerade ramverken (Boiral & Henri, 2017).

GRI:s ramverk är applicerbara på alla företag, oavsett storlek, bransch eller geografisk lokalisering. Det finns tre principer för att ta fram väsentligheter enligt GRI. *Inkludering av intressenter* är den första principen som handlar om att identifiera ett företags intressenter samt deras förväntningar och intressen. Den andra principen är *hållbarhetskontext* som innebär att ett företag identifierar vilka faktorer i verksamheten som påverkar hållbarhetsarbetet och hur dessa faktorer påverkar. *Väsentlighet* är den sista principen som innebär en bedömning över ett företags mest relevanta områden, med hänsyn till principerna ovan (GRI, 2016).

GRI har även tagit fram branschspecifika riktlinjer, dels för att öka kvaliteten men också för att öka jämförbarheten på rapporterna. Dessa ger vägledning, specifikt gällande väsentligheter. Det finns bland annat en riktlinje, *Food processing*, som kan tillämpas av företag inom livsmedelsbranschen (GRI, 2013; GRI, u.å.d).

2.2.1 Väsentligheter inom livsmedelsbranschen enligt GRI

GRI 4, *Food processing*, riktar sig till företag inom livsmedelsbranschen. Detta inkluderar alla företag som är engagerade i tillverkning av livsmedel, såväl som livsmedelsproducering till fiskeförädling och dryckesproducering. GRI 4 omfattar miljontals små och medelstora företag i världen men även några av de största. Detta är inte enbart företag som levererar direkt till slutkund utan även företag som ägnar sig åt företag-till-företagsaktiviteter såsom ingredienser och råvaror till olika typer av livsmedelsprodukter. Livsmedelsförädling är en av världens största branscher utifrån antalet företag men även det ekonomiska värdet och är en bransch som står inför flera hållbarhetsutmaningar och problem. Dessa problem och utmaningar är bland annat rättvis och etisk handelspraxis, påverkan på klimatförändringar, att bidra till tillverkning av säker, hälsosam och prisvärd mat, djurskydd samt sårbarhet och kapacitet hos små producenter i försörjningskedjan. Av de utmaningar och problem som livsmedelsbranschen står inför är vissa områden mer väsentliga än andra. Enligt GRI är dessa områden bland annat *djurvälstånd, hälsosam och prisvärd mat* men även *arbetsförhållanden* och *produktmärkning* (GRI, 2013b). Se bifogade *Branschspecifika riktlinjer enligt GRI, livsmedel* (Bilaga 2).

Företag kan möta dessa utmaningar och redovisa för dem. När det kommer till leverantörskedjan kan företaget identifiera materialleveransfrågor och leverantörer i hela försörjningskedjan och på så vis verifiera och rapportera huruvida leverantörerna införlivar riktlinjer eller inte. Företag bör även redovisa hur deras produkter har förändrats för att bidra till en bättre hälsa hos människor. I och med detta är det möjligt för företag att identifiera deras slutkonsumentgrupper samt identifiera näringsbehov som inte äventyrar människors hälsa. Företag kan även använda sig av system för livsmedelssäkerhet som hjälper företag att undvika risker att osäkra livsmedel når konsumenterna. Detta gör det möjligt för företagen att rapportera i vilken utsträckning de säkerställer säkerheten för sina produkter genom att beskriva omfattningen av deras användning av hanteringssystem gällande livsmedelssäkerhet (GRI, 2013b).

3 Teoretisk referensram

I detta avsnitt presenteras den teoretiska referensramen som syftar till att bidra till att besvara denna studies frågeställningar och syfte. Syftet är att utifrån ett intressent- respektive legitimitetsteorin förklara hur företag inom livsmedelsbranschen väljer branschspecifika väsentligheter. Tidigare studier om väsentligheter, hållbarhetsredovisning, livsmedelsbranschen samt legitimitets- och intressentteorin presenteras.

3.1 Påverkan på hållbarhetsredovisning

Hållbarhetsredovisning har blivit ett allt mer vanligt tillvägagångssätt för företag att presentera sitt arbete inom hållbarhet i de fristående enheterna, såsom leverantörer och produktion, för dess intressenter. Orsaken till detta är bland annat det ökade trycket från intressenter då dessa vill ha mer information om hur företag ställer sig samt tar ansvar för de sociala och miljömässiga aspekterna i samhället (Hsu et al., 2013). Genom att hållbarhetsredovisa, med andra ord redogöra för sitt samhällsansvar, kan företag öka deras legitimitet vilket är ett av syftena med att hållbarhetsredovisa. Att fler företag väljer att, eller måste, hållbarhetsredovisa ökar också möjligheten att utvärdera och jämföra ett större antal företag med varandra (Borglund et al., 2010).

Wilson (2013) poängterar att hållbarhetsredovisning inte behöver förbättra hållbarhetsarbetet utan företag kan ägna sig åt redovisning inom detta område för att deras intressenter begär det. Företag kan således visa upp ett resultat som anses vara bra men som i praktiken inte har bidragit till att företag minskat sin negativa påverkan på samhället (Wilson, 2013). En studie av Patten (2002) visade även att en användning av intressentteorin samt legitimitetsteorin kan visa på att de företag som presterar ekonomiskt sämre står inför ett betydande socialt och politiskt tryck vilket kan hota dess legitimitet. Om företag väljer att öka sin insats inom hållbarhet och använda hållbarhetsredovisning för att dölja sämre resultat kan de ändra intressenternas uppfattning om dem, dock kan detta skilja sig från bransch till bransch (Patten, 2002).

Borglund et al. (2010) hävdar att då hållbarhetsredovisning har kommit att ta en större plats och fler företag väljer, eller måste, redovisa sin insats till en hållbar utveckling har detta bidragit till att kunskapen om denna typ av redovisning har ökat och på så vis förbättrats. Nya frågor inom hållbarhet har uppmärksamats vilket har ökat engagemanget för hållbarhetsredovisning (Borglund et al., 2010). Ytterligare studier av

Lozano et al. (2016) och Stubbs et al. (2013) visade på att hållbarhetsredovisning kan öka företags medvetande gällande prestationer inom hållbarhet samt hållbarhetsfrågor. Hållbarhetsredovisning kan också bidra till förbättrat rykte inom området samt positiva förändringar inom företaget (Lozano, Nummert, & Ceulemans, 2016; Stubbs, Higgins, & Milne, 2013). För att erhålla mervärdet och fördelarna från att hållbarhetsredovisa krävs det att företag vet vad som är relevant information, det vill säga väsentligheter (Eccles et al., 2012; Wognum et al., 2011).

3.2 Väsentligheter

Det finns ingen allmän definition av väsentligheter för hållbarhetsredovisning, vilket innebär att olika ramverk och verksamheter har egna tolkningar och definitioner av vad begreppet innefattar (Eccles et al., 2012; Jones et al., 2015). En studie av Fasan och Mio (2017) kom fram till att det anses mer komplext att ta fram väsentligheter inom icke-finansiell redovisning, såsom hållbarhetsredovisning, jämfört med finansiell redovisning. Detta visar på varför det finns en entydig definition av väsentligheter för finansiell rapportering och inte för hållbarhetsrapportering (Fasan & Mio, 2017).

GRI:s definition används i denna studie då de studerade företagen upprättar sin hållbarhetsredovisning utifrån GRI. Definitionen är att väsentlig information inom hållbarhetsredovisning är sådan som kan påverka intressenternas beslut och ställningstagande (GRI, 2016).

3.2.1 Betydelsen av väsentligheter

En studie av Jones et al. (2015) visade att väsentligheter blivit allt viktigare inom hållbarhetsredovisning de senaste åren. När ett företag bedömer vilka väsentligheter som är av stor vikt ligger största fokus generellt på intressenterna (Eccles et al., 2012; Jones et al., 2015). Det som är relevant för en intressent behöver nödvändigtvis inte vara väsentligt för en annan och mer ofta än sällan brukar ett företag ha många olika typer av intressenter. Studien av Fasan och Mio (2017) åskådliggjorde att flertalet olika faktorer påverkar ett företags bedömning av vad som är väsentligt eller inte, vilket i sin tur påverkar vad som hållbarhetsredovisas. Faktorer som till största del ansågs påverka ett företags väsentligheter var vilken bransch som företaget verkar inom samt utformningen av styrelsen. Däremot var lagar och regelverk inte av samma betydelse när hållbarhetsrapporteringen formgavs (Fasan & Mio, 2017).

Lagkrav på att hållbarhetsredovisa, och därmed identifiera vad som är väsentligt att redovisa, kan enligt Jones et al. (2015) ge gynnsamma förhållanden både i

verksamhetens riskhantering och i fångandet av värdeskapande faktorer. Genom att arbeta med rapportering av hållbarhetsarbetet kan ett företag enklare samordna affärsstrategin med hållbarhetsstrategin och genom detta förmedla ut det i resterande delar av organisationen (Jones et al., 2015).

3.2.2 Problematiken kring väsentligheter

En av de största utmaningarna med hållbarhetsredovisning är, enligt Eccles et al. (2012), att fastställa lagar och riktlinjer för vad som faktiskt är väsentligt. Detta eftersom det är svårt för företag att veta vad som bör rapporteras samt hur detta skall mätas. Det blir dessutom svårt, om inte omöjligt, för intressenter att jämföra informationen mellan olika företag och över tid (Eccles et al., 2012).

Hur väsentligheter väljs varierar från ett företag till ett annat, dels för att företag har olika intressenter. Det finns för närvarande inte så mycket samspel mellan hur företag skall samla, utvärdera och rapportera om deras hållbarhetsarbete (Jones et al., 2015). Studier från Searcy och Buslovich (2014) visade att många företag är bekymrade över att få läsa deras rapporter om hållbarhet men att företag trots detta i största mån försökte anpassa sin hållbarhetsredovisning efter intressenterna. Studien visade också att en av de största utmaningarna gällande hållbarhetsredovisning var att välja ut vilken information som skulle ingå i rapporten, det vill säga valet av väsentligheter (Searcy & Buslovich, 2014).

En studie av Fasan och Mio (2017) förklarar att väsentligheter har en central roll eftersom det tillåter företag att skapa olika framställningar av hållbarhetsredovisningen. Processen att identifiera väsentligheter är mycket mer utmanande i det icke-finansiella sammanhanget jämfört med det finansiella. Beslut om vad som är väsentligt kan komma att avgöras av olika arbetsgrupper som sannolikt kan komma att ha olika åsikter om vad som faktiskt är väsentligt. Det finns lite information om hur bedömningar av väsentligheter skall utföras och därför kan revisorer eller andra konsulter komma att påverka användarnas beslut i vad som är väsentligt. Studien gav även resultatet att det är mer relevant att titta på den bransch som företaget verkar inom än dess geografiska position. Dessutom kan företag använda väsentligheter för att utesluta negativ information och även retoriskt rapportera en önskad bild av hållbarhet som skiljer sig från den verkliga underliggande prestationen (Fasan & Mio, 2017).

Studie från Eccles et al. (2012) hävdar att olika klimatförändringar kan bli dolda i rapporterna vilket ökar informationsasymmetrin, som i sin tur kan ge felaktiga

beslutsunderlag samt riskfyllda investeringar. Detta innebär således risker för intressenterna. Studien visade också att väsentligheter måste definieras på en sektorspecifik basis, likt GRI. Slutsatsen var att företag i USA fortfarande inte rapporterar väsentliga uppgifter i ett jämförbart format, trots branschspecifika riktlinjer (Eccles et al., 2012). I en studie av Jones et al. (2015) påträffades en oro bland både intressenter och företag gällande de grundläggande riktlinjerna som många stora företag använder idag. Dessa riktlinjer används bland annat för att bestämma väsentligheter och ansågs varken vara effektiva eller lämpliga (Jones et al., 2015). Slutsatsen forskarna kom fram till var att de flesta företag, trots användningen av GRI, ytterst begränsat visade hur de valt vad som är väsentligt för deras verksamhet (Jones et al., 2015).

Boiral och Henri (2017) utförde en studie där syftet var att analysera jämförbarheten av olika hållbarhetsredovisningar utifrån GRI:s riktlinjer. Jämförelsen mellan olika företags prestationer, såsom företags arbete med hållbarhet, är viktigt för både intressenter och företag själva. Det visade sig att intressenter, och samhället i allmänhet, är alltmer oroade gällande företags arbete med hållbarhet och har visat på ett ökat behov av hållbarhetsrapportering. Intressenters behov är främst att de skall kunna mäta, jämföra och rangordna företag utifrån hållbarhetsrapporterna dels sinsemellan, men också över tid. Denna studie resulterade i slutsatsen att jämförbarheten inom hållbarhetsrapporter ansågs omöjlig att genomföra på ett trovärdigt sätt, då forskarna såg brister i redovisningen såsom ofullständiga svar, ospecifik information samt ojämförbara mätningar och data (Boiral & Henri, 2017).

3.2.3 Branschspecifika riktlinjer

En studie av Eccles et al. (2012) visade på att det föreligger stor nytta i att ta fram branschspecifika riktlinjer för att ett företag skall förstå vad som egentligen är väsentligt att hållbarhetsredovisa, då ingen entydig definition tillhandahålls. Detta skall göra det enklare att jämföra företag som verkar inom samma bransch, vilket är en nödvändighet vid företagsanalys/-värdering. Eftersom företag inom samma bransch ofta har liknande processer, produkter och affärsmodeller är det stor sannolikhet att de också bör kunna redovisa likartade väsentligheter i sin hållbarhetsrapportering. Dock visade studien även på att jämförelser, trots branschspecifika riktlinjer, inte var möjligt då informationen oftast inte rapporterades i ett jämförbart format (Eccles et al., 2012). Att det är viktigt med branschspecifika riktlinjer för att öka jämförbarheten mellan företag bekräftas dock av flertalet undersökningar även om det inte alltid är utfallet i praktiken (Eccles et al.,

2012; Edgley, Jones, & Atkins, 2015; Jones et al., 2015). Ovan nämnt är således relevant för alla branscher, däribland livsmedelsbranschen som studerats i denna studie.

3.3 Livsmedelsbranschen

Livsmedelsbranschen har en stor påverkan på samhället och är, enligt Arlin (2009), den bransch som har störst inverkan på hur människor interagerar med resurser från naturen än någon annan aktör i vår ekonomi. Fokus ligger inte enbart på hur maten produceras utan även hur den transporteras, förpackas och hanteras. Det blir allt viktigare för företag inom denna bransch att ägna sig åt hållbarhetsredovisning samt att visa intressenterna att deras krav möts för att bidra till en bättre morgondag. Detta då intressenternas medvetenhet idag har ökat av hälsomässiga skäl samt på grund av den globala miljöpåverkan (Arlin, 2009).

I samma studie menar Arlin (2009) också att ledande företag inom livsmedelsbranschen bör ha lika stort fokus på att rapportera finansiell och icke-finansiell redovisning. Detta eftersom båda rapporterna kan generera lönsamhet på lång sikt (Arlin, 2009). För att identifiera vad den icke-finansiella redovisningen skall innehålla bör företag inom likartade branscher samarbeta och ta fram väsentliga branschspecifika riktlinjer.

Flertalet branscher har relativt unika försörjningskedjor vilket gör att utmaningen, att utforma branschspecifika riktlinjer till så låg kostnad som möjligt, blir mer komplex då hållbarhetsredovisning inom olika branscher skiljer sig åt (Maloni & Brown, 2006). Då intressenternas medvetenhet idag sträcker sig längre än tidigare så har företags hållbarhetsredovisning fokus på hela försörjningskedjan (Maloni & Brown, 2006; Yakovleva et al., 2012). Dock är mätning och förbättring av hållbarhetsarbete hos försörjningskedjor utmanande, särskilt inom livsmedelsbranschen (Yakovleva et al., 2012).

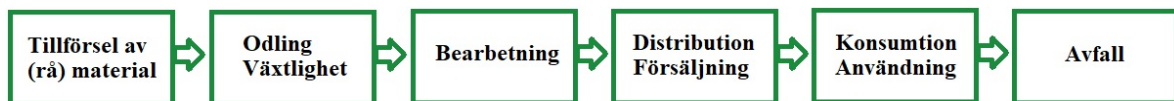
3.3.1 Försörjningskedja

Ett företags försörjningskedja kan definieras som en serie fristående enheter, såsom leverantörer, kunder och logistikföretag som arbetar tillsammans för att leverera ett värdepaket av varor och tjänster till en slutkund (Maloni & Brown, 2006).

Maloni och Brown (2006) hävdar att livsmedelsbranschen står inför många betydande risker i form av offentlig kritik av företagens samhällsansvar i hela försörjningskedjan vilket kan vara extremt skadligt för företagets lönsamhet. Branschen har betydande offentlig synlighet eftersom det inte enbart bidrar till människans

livsstandard utan också spelar en stor roll i den internationella ekonomin (Maloni & Brown, 2006). Livsmedelsföretag har blivit alltmer komplexa, i och med långa försörjningskedjor, och måste bli mer hållbara för att återfå och behålla konsumenternas förtroende (Wognum et al., 2011).

Wognum et al. (2011) hävdar att incidenter och skandaler inom livsmedelsbranschen har ägt rum som påverkat just konsumenternas förtroende. Konsumenterna vill i allt högre grad informeras om deras livsmedelssäkerhet, dess ursprung och hållbarheten i de processer som har producerat och levererat livsmedlet. Livsmedelskedjorna har också blivit alltmer internationella och sträcker sig till fler företag med långa transportsträckor och leveranstider. För att minska livsmedelsrisker bör produkterna vara enkla att återvinna och vara producerade med slitstarka och icke-farliga material. Produkterna måste också produceras under socialt accepterade arbetsförhållanden (Wognum et al., 2011). Nedan presenteras en figur för att illustrera en typisk försörjningskedja inom livsmedelsbranschen. Varje steg i processen är ansvarig för arbetet och rapporteringen av hållbar utveckling (IFAC, 2015).



Figur 1. En typisk försörjningskedja inom livsmedelsbranschen. Inspirerad utifrån Wognum et al. (2011).

3.4 Teorier

Det är viktigt att beakta förhållandet mellan företag och intressenter när det kommer till hållbarhetsfrågor eftersom maktpositionerna och informationsasymmetrin kan komma att spela stor roll i valet hur hållbarhetsredovisning tillämpas. Det är också av stor vikt att förstå samspelet mellan ett företag och samhället samt hur legitimitet skapas. Samhället är en intressent men eftersom samhällets normer och sanktioner påverkar ett företags legitimitet ansågs legitimitetsteorin som ett nödvändigt perspektiv i denna studie.

Legitimitetsteorin förklarar att företaget ska uppfylla samhällets förväntningar för att ses som legitima. Detta ger dock inte ett tillräckligt omfattande bild vilket är varför även intressentteorin valts. Samhället består av olika aktörer med olika stor makt och förmåga att påverka. Detta är vad intressentteorin förklarar och visar att olika intressenter har olika stor förmåga att påverka ett företag (Deegan, 2002). Således är både legitimitetsteorin och intressentteorin relevanta för att ge en förståelse hur företag väljer vilka väsentligheter som skall redovisas. Intressentteorin och legitimitetsteorin tillhör de så kallade systemorienterade teorierna och förklarar varför företag är villiga att frivilligt redovisa särskild information till externa intressenter. De olika teorierna överlappar varandra när det handlar om teori inom ekonomi och politik (Deegan & Unerman, 2011). Forskning har även betonat att det finns en stark korrelation mellan intressent- och/eller legitimitetsteorin samt hållbarhetsredovisning (Amran & Keat Ooi, 2014; Laan, 2009; Mahadeo, Oogarah-Hanuman, & Soobaroyen, 2011).

3.4.1 Legitimitet

Det har tidigare varit ett företags lönsamhet som utgjort ett företags legitimitet men i ett samhälle där en hårdare lagstiftning angående miljö och sociala frågor har växt fram har ett företags samhällsansvar blivit allt viktigare. Detta har dessutom bidragit till att företag bör öka resurserna för att bidra till en hållbar utveckling och på så vis skapa legitimitet (Deegan & Unerman, 2011; Grafström et al., 2015).

Legitimitetsteorin syftar till att företag strävar efter att arbeta efter samhälleliga värderingar och normer. Teorin bygger på ett socialt kontrakt som utgörs av att företag vill att dess aktiviteter skall ses som legitima. De sociala kontrakten utgör grunden för ett företag och om företaget inte kan leva upp till förväntningarna kan detta leda till exempelvis sanktioner från samhället. Sanktionerna kan innebära att samhället begränsar sina resurser gentemot företaget genom exempelvis minskad arbetskraft (Deegan &

Unerman, 2011). Det är därför viktigt för företag att sträva efter legitimitet för att deras verksamhet skall fortsätta leva vidare (Dowling & Pfeffer, 1975; O'Donovan, 2002).

Legitimitet kan ses som den position ett företag befinner sig i när den lever upp till samhällets normer och värderingar (Dowling & Pfeffer, 1975). Legitimitet kan även utgöra en resurs för ett företag, en resurs företaget kan påverka och manipulera genom att använda sig av informationsrelaterade strategier. Företag är således beroende av legitimitet som en resurs för att kunna hålla igång sin verksamhet (Deegan & Unerman, 2011).

Företag använder sig av flera tillvägagångssätt för att skapa legitimitet. De kan till exempel använda sig av anpassade arbetsmetoder, produkter eller mål (Woodward, Edwards, & Birkin, 1996). Företag kan även försöka reformera förhoppningar, värderingar eller sociala uppfattningar för att på så vis skapa legitimitet. Om ett företag väljer att reformera så krävs det efterföljande upplysningar för att göra avsedda intressenterna medvetna om vad företaget gör eller vad det försöker uppnå (O'Donovan, 2002).

Legitimitetsteorin associeras ofta som orsaken till varför ett företag frivilligt lämnar upplysningar samt information om sin påverkan och sitt bidrag till de miljömässiga och sociala frågorna (Chen & Roberts, 2010; Deegan & Unerman, 2011).

3.4.2 Intressenter

Intressentteorin utgår från intressenternas perspektiv och det finns ett antal olika aktörer som skall förses med redovisningsinformation. Bland annat aktieägare, anställda, kunder, leverantörer och stat. Informationen skall vara konstruerad så att den tillgodoser intressenternas behov, vilket kan vara svårt då dessa behov ofta är olika (Hörisch et al., 2014). Intressenter definieras på olika sätt och en klassisk definition av detta är att aktörerna är en person eller organisation som påverkats, påverkar eller kommer att påverkas av ett företags verksamhet (Freeman, 1984). En annan definiering är att intressenter är människor eller grupper som har möjlighet att förhandla, svara på eller förändra ett företags framtida strategier (Eden & Ackermann, 2013).

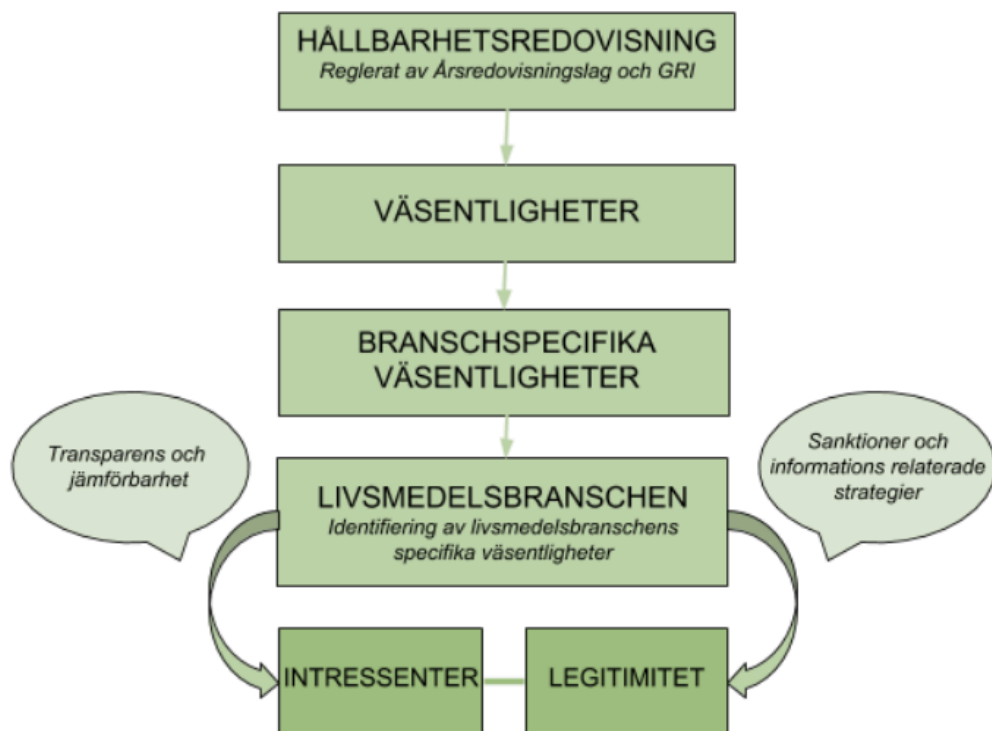
En studie av Sweeney och Coughlan (2008) där 28 företags hållbarhetsredovisningar observerades visade att det fanns ett samband mellan intressenternas krav och syn på samhälleligt ansvarstagande och hur ett företag väljer att redovisa sitt hållbarhetsarbete (Sweeney & Coughlan, 2008). Ytterligare studie bekräftade att det fanns en adekvat kausalitet mellan ett företags sätt att utföra sin

hållbarhetsredovisning och dess intressenter (Holder-Webb et al., 2009). Tidigare studie av Deegan (2002) visade även att olika intressenter har olika stor påverkan på företagen, vilket även gäller vid begäran av hållbarhetsredovisning. Ju större makt en intressent har desto större påverkan har denne på företaget. Studien visade också att vissa intressenter har lättare att erhålla information som innefattar ett företags hållbarhetsarbete jämfört med andra intressenter (Deegan, 2002).

3.5 Analymodell

Syftet är att förklara varför företag inom livsmedelsbranschen väljer de väsentligheter som hållbarhetsredovisningen innehåller. Vilka dessa väsentligheter är och om dessa redogörs i hela företagets försörjningskedja. Som utgångspunkter för studien används lagen om hållbarhetsredovisning, GRI och respektive hållbarhetsredovisnings intressentdialog. Lagen och GRI visar vad som offentligt upparbetats som väsentligheter och hållbarhetsredovisningens intressentdialog visar vad företaget identifierat som sina intressenters önskade väsentligheter. För livsmedelsbranschen har GRI tagit fram riktlinjer som trycker på vad som är väsentligt för branschen att redovisa.

Intressent- och legitimitetsteorin används för att bidra till två synsätt. Legitimitet visar att företag hållbarhetsredovisar för att ses som legitima och således redovisar det som behövs för att leva upp till samhällets värderingar och normer genom att följa sanktioner (Dowling & Pfeffer, 1975). Intressentteorin visar att företag skall ägna sig åt hållbarhet då dess intressenter begär det. Företag skall således redovisa det som är av intresse för dess intressenter utifrån intressentdialoger samt genom att vara transparanta (Hörisch et al., 2014). Teorierna skall tillsammans med den teoretiska referensramen användas till att analysera varför företag inom livsmedelsbranschen väljer de väsentligheter som redovisas i hållbarhetsredovisningen.



Figur 2. Analysmodell

4 Metod

Det fjärde kapitlet, metod, presenterar studiens metodval och datainsamling. Här redogörs genomförandet av studien samt tillvägagångssättet vid analysen. Det beskrivs också hur metoden skall användas för att besvara studiens frågeställningar och slutligen diskuteras även studiens trovärdighet samt kritik mot vald metod.

4.1 Metodval

Studien utgår från en kvalitativ metod då denna metod ansågs mest lämpad eftersom en förklaring till varför branschspecifika väsentligheter påverkar ett företag inom livsmedelsbranschens hållbarhetsredovisning har utförts. Denna studie motiverades också till att välja den kvalitativa forskningsmetoden då väsentligheter är ett komplext område som kräver djupgående svar. Kvalitativa data är formulerad i verbal form och ger vanligtvis en flerdimensionell beskrivning av det fenomen som studeras (Lind, 2014). Den kvalitativa metoden är en forskningsstrategi där ord och dess innebörd utgör insamlingen samt analysen (Bryman & Bell, 2013). Detta överensstämmer med studiens syfte och hur empirin samlats in. Om en kvantitativ metod tillämpats istället för den kvalitativa metoden hade studien inte kunnat erhålla samma djupgående svar som krävs för att kunna besvara studiens frågeställningar.

Vidare har en abduktiv ansats använts vilket innebär att en växling mellan teoretisk och empirisk reflektion utförts. Detta innebär först ett arbete med teorin, ett återvändande till empirin och funderingar kring dess betydelse i förhållande till teorin (Alvehus, 2013). De datainsamlingar som gjorts är en dokumentstudie och en intervju som tillsammans med den teoretiska referensramen bidragit till en analys samt diskussion.

4.2 Datainsamling

Datainsamling har inhämtats genom en dokumentstudie av tre svenska marknadsledande livsmedelsföretags hållbarhetsredovisningar från verksamhetsåren 2016 och 2017. Ytterligare datainsamling har skett i form av en semistrukturerad intervju med en riskkonsult från en stor granskningsbyrå. Detta har lett till en triangulering där en överensstämmelse har utretts.

4.2.1 Dokumentstudie

För att erhålla nödvändig information om varför och vilka väsentligheter som livsmedelsföretag väljer att redovisa i sin hållbarhetsredovisning har denna studie främst utgått från årsredovisningar och verksamhetsberättelser, detta med fokus gällande hållbarhet. Ur årsredovisningarna har bland annat företagets verksamhet och val av riktlinjer vid tillämpning av hållbarhetsrapportering identifierats. Utvalda begrepp har även sökts efter och jämförts. Genom detta har de väsentligheter som företagen valt att redovisa identifierats och en jämförelse mellan de olika företag inom livsmedelsbranschen blev i viss mån möjlig.

4.2.2 Genomförande av dokumentstudie

Årsredovisningarna har jämförts sinsemellan de studerade företagen men också över tid. Det var av intresse att identifiera om förändringar tillämpats i årsredovisningarna efter lagändringen eftersom det finns tidigare studier som talar både för och emot att lagkrav är av stor vikt gällande hållbarhetsrapportering. Lagändringen var anledningen till att verksamhetsåret 2017 valdes. Verksamhetsåret 2016 valdes för att jämföra om det fanns någon påtaglig skillnad på hållbarhetsredovisningarnas innehåll före och efter lagändringen. Dessutom är dokumentstudien viktigt för att uppfylla studiens syfte, vilket delvis kan ske genom att jämföra vad de olika företagen inom livsmedelsbranschen valt att redovisa. Med andra ord har företagets väsentligheter identifierats och jämförts. Nyckelord och väsentligheternas omfattning i rapporterna har också beskrivits samt jämförts.

Respektive årsredovisning har genomgått från början till slut ett flertal gånger med fokus på de delar som beskriver företagets arbete med hållbarhet. Därefter låg fokus på de avsnitt som företagen återgav information om hur de arbetar med respektive hållbarhetsfråga och en granskning av innehållet utfördes enligt studiens beskrivning och kodningsmall 1 nedan. Dessutom har respektive företags intressentdialog studerats för att ta reda på vilka väsentligheter som deras intressenter anser mest viktiga, se kodningsmall 2. Kodningsmallarna har också jämförts sinsemellan för att studera vad som är av betydelse när ett livsmedelsföretag väljer vilka väsentligheter som hållbarhetsredovisningen skall innehålla.

Bedömningen baserades på en fyrgradig skala. Hackston och Milne (1996) beskriver att det ofta finns en problematik vid användandet av endast förekomsten av en företeelse. Detta innebär att ett företag som exempelvis beskriver *djurvälfärd* vid

upprepade tillfällen egentligen innehållsmässigt kan vara jämbördigt med ett företag som endast beskriver företaget en enda gång. Hackston och Milne (1996) använder en fyrgradig skala som ska resultera i ett detaljerat resultat, vilken är grunden till studiens bedömningsskala. Skalan används också för att på ett enkelt sätt kunna jämföra de studerade företagens väsentligheter.

Bedömningen har gjorts enligt följande:

- 1: företag nämner kortfattat kategorin, mindre än en sida.
- 2: företag nämner kategorin ganska utförligt, mellan en till två sidor.
- 3: företag nämner kategorin mer utförligt, mellan två till fyra sidor.
- 4: företag nämner kategorin väldigt utförligt, mer än fyra sidor.

Kodningsmall 1 nedan har baserats på GRI:s hållbarhetskategorier som hänvisas som speciellt viktig för företag inom livsmedelsbranschen. Den är också baserad på områden som ansetts relevanta utifrån den framtagna teoretiska referensramen. Varje hållbarhetskategori har också definierats, även detta utifrån GRI. Kodningsmall 2 är i sin tur baserad på kodningsmall 1 samt utifrån de väsentligheter som intressenterna angett som viktiga i de förda intressentdialogerna i respektive studerad hållbarhetsredovisning. Poängen kan betyda olika beroende på hur omfattande text de studerade hållbarhetsredovisningarna innehåller. Om ett företag har fått 1-2 poäng på flertalet kategorier kan det innebära att intressenternas behov tillgodoses om deras önskade väsentligheter erhåller exempelvis 2 poäng.

	2016	2017	Hela försörjningskedjan?	Kommentar
Miljömässiga aspekter				
Material +				
Biologisk mångfald +				
Energi				
Transport				
Produkthantering				
Utsläpp och avfall				
<i>Total omfattning miljömässiga aspekter</i>				
Sociala aspekter				
Arbetsförhållanden +				

Jämställdhet				
Utbildning				
Mångfald				
Säkerhet				
Mänskliga rättigheter				
Hälsosam och prisvärd mat ++				
Djurvälfärd ++				
Kunders hälsa och säkerhet +				
Produktmärkning +				
Marknadsföring +				
Samhälle: Public policy +				
<i>Total omfattning sociala aspekter</i>				
Total omfattning				

Tabell 3. Kodningsmall 1 - Väsentligheter.

Definitioner	
Miljömässiga aspekter	<i>Förklaring</i>
Material +	Råvaror som används, exempelvis palmolja, kött, soja eller naturresurser som omvandlas till produkter. Skall mätas i vikt eller volym.
Biologisk mångfald +	Skydda och/eller restaurera habitat, exempelvis havsliv.
Energi	Användning av energi, exempelvis elförbrukning.
Transport	Transport berör exempelvis utsläpp för transporter av produkterna.
Produkthantering	Produkthantering omfattar exempelvis lagerhantering, förpackning och vilka typer av varor.
Utsläpp och avfall	Arbetet med att hantera utsläpp och matsvinn.
Sociala aspekter	<i>Förklaring</i>
Arbetsförhållanden +	Omfattar dialogen mellan den rapporterade organisationens verkställande ledning och lämpliga arbetstagarrepresentanter om frågor kring arbetet på lokal, nationell och internationell nivå.
Jämställdhet	Jämställdhet handlar om företagens lika fokus och belysning av

	män och kvinnor.
Utbildning	Omfattar utbildning av anställda, exempelvis inom hållbarhet eller kundbemötande.
Mångfald	Mångfald omfattar fördelning av bland annat etnicitet, kultur och sexuella läggning.
Säkerhet	Fokus på säker arbetsmiljö.
Mänskliga rättigheter	Omfattar bland annat användning av uppförandekoder.
Hälsosam och prisvärd mat ++	Naturlighet, omfattning och effektivitet i program och praxis som främjar tillgången till hälsosam livsstil. förebyggande av kronisk sjukdom; tillgång till hälsosam, näringsrik och prisvärd mat; och förbättrad välfärd för samhällen i nöd.
Djurvälfärd ++	Fokus är på avel och genetik, djurhållning. transport, hantering och slakt. Rapportera kring politiken om fysiska förändringar och användningen av anestesi, antibiotika, antiinflammatoriska, hormon- och/eller tillväxtfrämjande behandlingar.
Kunders hälsa och säkerhet +	Inkludera bedömning av betydande miljömässiga och sociala konsekvenser över livscykeln.
Produktmärkning +	Kommunikation till konsumenterna om ingredienser och näringsinformation. Produktmärkning är särskilt relevant för livsmedelsbranschen, eftersom produkter från denna sektor utgör en stor del av vad konsumenterna köper varje dag.
Marknadsföring +	Marknadsföring av livsmedelsprodukter. Marknadsföring påverkar matval och påverkar kostvanor.
Samhälle: Public policy +	Samhälle syftar på mutor, anti-korruption och legitimitet.

Tabell 2. Definition av begrepp enligt GRI.

<i>Kategorier intressenterna anser särskilt väsentliga</i>	2016	2017	Hela försörjningskedjan?
Miljömässiga aspekter			
Väsentlighet 1	Xp	Xp	Ja/Nej
Väsentlighet 2	Xp	Xp	Ja/Nej
Sociala aspekter			
Väsentlighet 3	Xp	Xp	
Väsentlighet 4	Xp	Xp	

Tabell 3. Kodningsmall 2 - Intressentdialog.

4.2.3 Intervju

Datinsamling av primärdata i denna empiriska studie har skett genom en semistrukturerad intervju. Semistrukturerade intervjuer innebär att övergripande frågor framställs och ställs utan förberedda svar (Alvehus, 2013). Denna intervjuform var önskvärt i studien för att intervjun skulle flyta på som ett samtal för att informanten skulle känna sig avslappnad och inte utfrågad. Kvalitativa intervjuer, såsom semistrukturerade, eftersträvar detaljrikedom och fyllighet i informanternas svar (Bryman & Bell, 2013). Detaljrikedom samt fyllighet krävs för att ge en omfattande bild av det som studerats, vilket var önskvärt i denna studie.

Vid intervjun användes en intervjuguide som underlag för att säkerställa att intervjun anpassades på ett sådant sätt så att informantens svar inte påverkades. För att få så spontana och uppriktiga svar som möjligt under intervjun var det också viktigt att vara flexibla i intervjuprocessen, vilket uppfylldes genom att föra mer utav ett samtal än en intervju. Under intervjun tillkom flertalet följdfrågor samt intressanta samtalsämnen som följdes upp. Flexibilitet är viktigt när det gäller uppföljning av olika svar samt gällande frågornas ordningsföljd då det kan behöva klaras ut motsägelser och oklarheter i svaren (Bryman & Bell, 2013). Den intervjuguide som användes var anpassad gällande vilken befattning och roll informanten hade då detta kan påverka hur denne kommer i kontakt med hållbarhetsredovisning. Semistrukturerad intervju användes eftersom informanten då utgår fritt från sina egna erfarenheter och kunskaper vilket gör att svaren blev mer trovärdiga. Den framtagna empirin har sedan växelvis kopplas till tidigare valda teorier från den teoretiska referensramen och dokumentstudien för att slutligen kunna uppfylla studiens syfte samt svara på frågeställningarna.

4.2.4 Genomförande av intervju

En informant har intervjuats som arbetar som riskkonsult på en stor granskningsbyrå. En riskkonsult hjälper företag med att utforma exempelvis en hållbarhetsredovisning utifrån riktlinjer, såsom GRI. För att bekräfta den insamlade empirin från dokumentstudien var det nödvändigt att även hålla en intervju med en informant som var kunnig inom området väsentligheter i en hållbarhetsredovisning. Intervjufrågorna var till en början breda kring ämnet hållbarhet och preciserades sedan av författarna utifrån de valda teorierna och begreppen som ingår i den teoretiska referensramen. Avsnitten som ingår i den teoretiska referensramen utgjorde ämnesområden och rubriker i intervjuguiden. Efter intervjun

gjordes en sammanställning av informantens svar. Detta jämfördes även med tidigare studier och teorier samt empirisk data från dokumentstudien.

Intervjun skedde på distans via telefonsamtal och för att fånga upp så mycket som möjligt tillfrågades informanten om inspelning var möjligt för att senare kunna transkribera exakt vad som sagts, vilket tilläts. Detta så att en fullständig redogörelse från intervjun kan erhållas, vilket ger en noggrannare undersökning (Bryman & Bell, 2013). I enlighet med intervjuguiden tillfrågades informanten om tillåtelse att publicera namn och företag i studien. Anonymitet önskades av både informanten och företaget. Informanten benämns som just informant då endast en person intervjuats i denna studie.

4.2.5 Urval av företag till intervju och dokumentstudie

Studien utgick från att intervjua en informant som har kunskap om och arbetar med hållbarhet, då det krävs viss insikt i ämnet för att kunna besvara intervjufrågorna. Urval som gjorts i studien är strategiskt samt målstyrt urval. Målstyrt urval innebär att forskaren inte väljer ut sina informanter slumpmässigt. Syftet var att välja ut informant och företag på ett strategiskt sätt för att säkerställa att de som valts ut är relevanta för studiens syfte och frågeställningar. Informanten anses vara relevant utifrån den förståelsen de har kring en social företeelse (Alvehus, 2013; Bryman & Bell, 2013). Urvalet skedde baserat på företag inom livsmedelsbranschen i Sverige för att precisera studien och således var de tre marknadsledande företagen som verkar inom livsmedelsbranschen relevanta. Urvalet baserades också på att de tre studerade företagen alla utformat sin hållbarhetsredovisning utifrån GRI som riktlinjer i det studerade intervallet. Företagen valdes också eftersom samtliga profilerar sig att vara i framkant när det kommer till hållbarhet.

Urvalet stämmer överens med syftet i undersökningen, vilket är anledningen till att en riskkonsult valts ut från en granskningsbyrå samt att tre svenska marknadsledande företag inom livsmedelsbranschen valts ut till dokumentstudien. Detta så att en djupare och mer ingående empiri kunde framtas med omfattande insikt i hållbarhetsredovisningen. Det ansågs tillräckligt att fokusera på en intervju och totalt sex årsredovisningar som gav stor insikt och detaljrikedom då dessa bekräftade varandra genom triangulering. Granskningsbyråns informant valdes eftersom en av författarna har ett nätverk där, vilket gjorde det möjligt att boka in intervju trots högsäsong inom branschen. Det ansågs tillräckligt att intervjua endast en informant från en granskningsbyrå för att få en tredjeparts perspektiv. Detta då en granskningsbyrås perspektiv inte är centralt i studiens syfte.

Det urval som gjorts till dokumentstudien är främst på grund av att studiens syfte är att jämföra de företagen som verkar inom livsmedelsbranschen i Sverige som har lagkrav på att hållbarhetsredovisa från och med räkenskapsåret 2017. Därför har dokumentstudien skett på årsredovisningar från Axfood AB, Coop Sverige AB samt ICA Gruppen AB. Studien har avgränsats genom att studera de årsredovisningar som gäller räkenskapsåret 2016, det vill säga innan lagändringen, samt räkenskapsåret 2017, rapportering efter lagändringen. Genom att jämföra dels mellan olika företag inom livsmedelsbranschen men också mellan två räkenskapsår var förhoppningen att förändringar skulle identifieras samt likheter och olikheter mellan de olika företagen. De olika företagen som studerats i denna studie presenteras närmare i studiens empiriska kapitel.

Vid urvalet av informant och företag fanns det två viktiga komponenter; homogenitet och heterogenitet (Ahrne & Svensson, 2015). Grupperingarna är heterogena genom att utgå både från en granskningsbyrå och företag inom livsmedelsbranschen. En homogenitet som är sinsemellan företagen inom livsmedelsbranschen är att samtliga utgår från GRI vid identifiering av väsentligheter samt att de är svenska stora företag med krav på att hållbarhetsredovisa. Detta ansågs viktigt för att kunna utföra en lämplig jämförelse mellan hållbarhetsredovisningarna.

4.2.6 Insamling av teori

Insamling av teori, i detta fall litteratur och vetenskapliga artiklar, har främst skett genom etablerade databaser där tillgång gavs genom Högskolan i Skövde via WorldCat Discovery. De databaser som främst använts är ScienceDirect, Springer link och Emerald men även Google Scholar. De sökord som använts är bland annat *materiality*, *sustainability accounting/reporting*, *sector-specific/industry-specific standards*, *CSR*, *food industry*, *shareholder theory*, *legitimacy theory*, *supply chain*, *environmental accounting/reporting* samt *GRI*. Dessa sökord har sedan nyttjats i kombination med varandra för att hitta tidigare forskning i form av relevanta vetenskapliga artiklar som sedan använts i denna studie. De vetenskapliga artiklar som valts ut har sedan tillsammans med dokumentstudien och intervjun besvarat de valda frågeställningarna. Nedan presenteras en litteraturförteckning, i form av en tabell, över de sökord som använts för att hitta vetenskapliga artiklar till studien. Tabellen avser att medföra en lättillgänglig sökning för läsaren av studien som önskar att se på sökningen eller göra om den på nytt.

Databas: World Cat Discovery	Sökord	Antal träffar	Granskade (peer reviewed)	Urval 1 (lästa artiklar/böcker)	Urval 2 (valda artiklar/böcker)
Sökord 1	Sustainability accounting reporting	47 471	18 187	39	8
Sökord 2	Sustainability accounting reporting + Materiality	13 401	4 731	17	4
Sökord 3	CSR + Food industry	1 424	1 060	10	2
Sökord 4	Shareholder theory	19 299	10 185	11	8
Sökord 5	Legitimacy theory	26 266	22 376	13	5
Sökord 6	GRI + Sustainability	2 998	1 166	9	1
Sökord 7	Environmental accounting/ reporting	208 064	93 752	18	5
Sökord 8	Sector- specific/industry- specific standards	70 599	24 959	7	1
Sökord 9	Supply chain + Food industry	27 786	10 464	7	3
Sökord 10	Supply chain + Sustainability accounting/ reporting	8 613	3 015	8	1

Tabell 4. Litteratursökning.

Kurslitteratur har även använts i studien som hjälpmedel att definiera olika typer av begrepp. Litteraturen har hittats med hjälp av biblioteket vid Högskolan i Skövdes sökfunktion, där sökordet *hållbarhetsredovisning* använts.

Studien har även utgått från lagtext och standarder i form av rapporter och dokument från bland annat GRI och Regeringskansliet som använts för att stödja och förstärka den teoretiska referensramen samt förklara bakgrunden till problemet.

4.3 Dataanalys

En analysmetod används för att underlätta analysen av empirin och i denna studie har redskapet kodning använts. Kodning innebär att gå igenom insamlad data och etikettera

data som anses vara av teoretisk betydelse (Bryman & Bell, 2013). För att uppfylla studiens syfte konstruerades två kodningsmallar. Genom dessa kodningsmallar, som presenterats ovan, kunde en analys och jämförelse mellan företagen, samt över tid, enklare konstrueras. Dessutom kunde intressenternas önskade väsentligheter och företagens faktiskt redovisade väsentligheter jämföras om dessa var samma. Denna empiri har inhämtats från respektive hållbarhetsredovisning och analyserats med hjälp av kodningsmallarna. De kategorier som kodningsmallarna innehåller som fått flest poäng utifrån respektive hållbarhetsredovisning är också de kategorierna som tolkats som väsentliga enligt företaget utifrån GRI. Insamling av empiriska data gjordes främst genom dokumentstudien, men också genom en semistrukturerad intervju som transkriberades.

Kvalitativ innehållsanalys, med andra ord textanalys med kvantitativa inslag, har tillämpats för att samla in och analysera studiens dokumentstudie. Kvalitativ innehållsanalys beskrivs som kartläggning av skriftliga källor, exempelvis årsredovisningar, som sedan kan leda till argument för att dra slutsatser (Bryman & Bell, 2013). Denna analysmetod skapar förståelse kring området som undersökts (Raeside, Adams, & Khan, 2014). Genom att studera tre av de svenska marknadsledande livsmedelsföretagens årsredovisningar för verksamhetsåren 2016 och 2017 har en kvalitativ innehållsanalys tillämpats i studien.

Intervjun lästes igenom av författarna för att ge ett allmänt intryck och därefter delades den upp i särskilda avsnitt för att ge en djupare analys. Detta är en del av den hermeneutiska tolkningen där det sker en pendling mellan helheten och olika specifika avsnitt (Patel & Davidson, 2011). Denna växling ger en möjlighet att få en djupare förståelse och gör så att underliggande information upptäcks som annars kunde gått förbisedd. Informantens utsaga sammanställdes för att kunna få fram åsikterna tydligt. Information som inte var relevant gällande denna studie sorterades bort eller återgavs som rekommendationer till framtida studier. Svar kopplade till väsentligheter, intressentteorin, legitimitetsteorin, hållbarhetsredovisning och branschspecifika riktlinjer var av stor vikt i den empiriska studien.

Utifrån intervjuguiden och informantens svar har empirin strukturerats med underrubriker gällande olika teman. För att analysera data har analysmodellen använts som är baserad på de utvalda teorierna, tidigare studier samt begreppen. Denna analysmodell har också utgjort grunden för analyskapitlets struktur. I analysen har en jämförelse mellan insamlade data och tidigare studier utförts för att hitta mönster

och/eller olikheter. Sammanfattningsvis föreligger en röd tråd genom hela arbetet och den viktigaste empirin har valts ut för att diskuteras och analyseras i förhållande till den teoretiska referensramen samt tidigare forskning.

4.4 Studiens trovärdighet

Tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och bekräftelse är fyra kriterier som etablerar och bedömer kvaliteten av den kvalitativa forskningen (Bryman & Bell, 2013). Dessa kriterier har använts för att säkerställa studiens kvalitet.

4.4.1 Tillförlitlighet

Innebörden av detta kriterium är att det kan finnas flera skildringar av den sociala verklighet som forskare befinner sig i. Om fler skildringar finns är det trovärdigheten i den aktuella forskarens beskrivning som avgör hur den accepteras av andra människor. Om en källa är tillförlitlig eller inte kan avgöras om forskningen utförts med de regler som finns. Resultatet av forskningen skall även ha redovisats för de informanter som är en del av den sociala verklighet som studerats och på så vis bekräfta att den sociala verkligheten i forskningen överensstämmer med deras verklighet (Bryman & Bell, 2013). I denna studie har detta kriterium uppfyllts genom en återkoppling till informanten i den genomförda intervjun. Informanten har bekräftat att tolkningarna av svaren är korrekta.

4.4.2 Överförbarhet

Överförbarhet kan uppfyllas genom att forskningens resultat kan appliceras och användas i flera sammanhang, således i en ytterligare social verklighet (Bryman & Bell, 2013). Då denna studie har utförts genom en kvalitativ metod och fokusera på livsmedelsbranschen kan det inte säkerställas att resultatet är helt överförbart till andra branscher. Däremot kan resultatet användas för andra företag inom livsmedelsbranschen med samma förhållanden som företagen i denna studie. Studien kan också användas i andra branscher som har liknande arbetsuppgifter och/eller förhållanden eftersom vissa delar av livsmedelsbranschens försörjningskedja inte är unik.

4.4.3 Pålitlighet

Att forskningen är pålitlig innebär att den tydligt skall redogöra för den arbetsgång och de beslut som tagits. På så vis kan andra forskare avgöra om de beslut som fattats och den valda arbetsgången är rimlig (Bryman & Bell, 2013). För att säkerställa att denna forskning är pålitlig har en tydlig redogörelse gjorts för det valda tillvägagångssättet under hela forskningsprocessen. Dessutom har en intervjuguide bifogats i form av en

bilaga (Bilaga 3). Studien har även en konsekvent struktur som gör det lätt för läsaren att följa studiens tillvägagångssätt och på så vis bedöma forskningens trovärdighet.

4.4.4 Bekräftelse

Bekräftelse syftar till att säkerställa att forskarens subjektivitet inte påverkar studiens slutsatser (Bryman & Bell, 2013). Det är viktigt att se till att personliga värderingar och erfarenheter inte påverkar intervjuerna. Detta har gjorts genom att formulera frågor som är öppna och vinklade så lite som möjligt så att informanten kan ge egna uttänkta svar.

4.5 Etiska överväganden

Etiska överväganden spelar en stor roll då forskning involverar människor och känsliga data. För att hantera detta kan flera regler och principer uppmärksammas. Studien har utgått från etiska regler kring konfidentialitet, anonymitet, integritet och frivillighet (Bryman & Bell, 2013). Genom att ha gett informanten information om studiens syfte dels genom missivbrev samt i anslutning till intervjun fick informanten en tydlig bild av vad denna studie handlar om och på så vis har principen om informationskrav uppfyllts. Informanten har även meddelats att denne frivilligt deltar i denna studie. Genom att samtyckeskravet har beaktats har informanten underrättats både i missivbrevet och vid intervjutillfället om att denne frivilligt deltagit i studien. Dessutom informerades informanten om att denne hade möjlighet att avbryta samarbetet när denne ville. Frivilligheten kan styrkas genom att intervjutillfället anpassades efter informantens schema. Informanten erbjöds även anonymitet, erbjudandet framgick både vid intervjutillfället och i missivbrevet. Inspelningen som gjorts vid intervjutillfället kommer raderas när studien är klar så att denna inte sprids eller används i annat syfte.

4.6 Metodkritik

Det finns både för- och nackdelar med den kvalitativa metoden som använts i denna studie. Det finns bland annat en risk för att empirin som tagits fram kan vara allt för subjektiv och att det således kan bli svårt att replikera och bedöma resultaten objektivt (Bryman & Bell, 2013). För att minska risken för detta har en tydlig och klar bild av genomförandet avlämnats. Anledningen till att kvalitativ metod ändå tillämpats i denna studie är för att nå en djupare analys av empirin, vilket Bryman och Bell (2013) menar kan vara svårt att uppnå genom en kvantitativ metod. Ytterligare kritik mot kvalitativ studie är att resultatet kan vara svårt att upprepa vilket beror på att författarnas egenskaper är unika och kan påverka utförandet av studien (Bryman & Bell, 2013).

Den semistrukturerade intervjun som gjorts har dessvärre inte kunnat utföras ute hos företaget. Detta kan påverka kvaliteten på intervjun. Dels genom att den personliga kontakten delvis går förlorad om intervjun äger rum via till exempel telefon istället, men också då det är svårare att läsa av informanten utan möte ansikte mot ansikte (Bryman & Bell, 2013). Intervju har använts istället för exempelvis frågeformulär då dessa kan begränsa svarens omfattning (Bryman & Bell, 2013). Om begränsande svar ges förstör detta möjligheten att kunna dra omfattande slutsatser om informantens åsikter.

Det kan också finnas brister i företagens hållbarhetsredovisningar som använts i studien. Då det är företagen som ger ut de finansiella rapporterna, som hållbarhetsredovisning är en del av, kan företagen själva i viss mån styra vilken information de väljer att ha med i årsredovisningen respektive inte. Det som använts ifrån de finansiella rapporterna är främst information kring företagets arbete med hållbarhet. Författarna anser dock att hållbarhetsredovisningarna var tillräckligt tillförlitliga för att användas i denna studie dels då dessa är granskade av auktoriserade revisorer men också på grund av att rapporterna publiceras för att uppfylla intressenternas krav samt legitimitet.

Sekundärdata i studien bestod av årsredovisningarna, litteratur samt vetenskapliga artiklar. Problematik som kan uppstå vid användandet av sekundärkällor är att om den valda källan inte är en ursprungskälla. Detta ökar risken för att ursprungstanken har blivit fel återgiven av den tredje parten (Holme Magne & Krohn Solvang, 1997). I studien har författarna kontinuerligt strävat efter att återge sekundärkällor så nära ursprungskällans tolkning som möjligt i syfte att skapa en starkare studie.

5 Empiri

Detta kapitel innehåller den insamlade empirin. Den genomförda dokumentstudien presenteras företagsvis och därefter redogörs den semistrukturerade intervjun med informanten. Till sist sammanförs en avslutande sammanfattning.

Företagen har delvis valts ut eftersom de är marknadsledande i Sverige samt består av långa försörjningskedjor och arbetar på något sätt med hållbar utveckling.

5.1 Axfood AB

Axfood AB bildades år 2000 och är Sveriges näst största aktör inom dagligvaruhandel. De har som vision att bli ledande inom bra och hållbar mat, således bli branschledande inom hållbarhet. Koncernen består av 155 bolag varav några av dessa är Hemköp, Willys, Mat.se och Dagab. Axfood AB har genom dessa bolag en lång försörjningskedja och de menar att det är något de har i åtanke i sitt hållbarhetsarbete. Försörjningskedjan kan delas upp i tre steg, där första steget är utveckling och inköp och andra är lagerhållning och transport samt det tredje butik/företagskund (Axfood AB, 2017). I och med lagändringen, 6 kap. 10 § ÅRL, så har de krav på att upprätta en hållbarhetsredovisning.

Under år 2016 var inte Axfoods hållbarhetsredovisning integrerad i årsredovisningen utan en egen rapport, medan år 2017 var dessa sammanslagna till en. Axfood har utformat sin hållbarhetsredovisning enligt GRI sedan år 2008. Det pågår en ständig dialog mellan Axfood och det svenska samhället där Axfood är en aktör som försöker driva på samhället i rätt riktning gällande hälsosam och miljövänlig mat. Axfood vill år 2020 vara klimatneutrala och minska sin energianvändning, vilket är ett av deras långsiktiga miljömål. Ett annat mål, utifrån sociala aspekter, är att Axfood vill ha jämn könsfördelning på alla ledande positioner. Dessutom är tanken att verksamheten skall öka mångfald genom att minst 20 procent av Axfoods chefer skall ha internationell bakgrund år 2020.

	2016	2017	Hela försörjningskedjan?	Kommentarer
Miljömässiga aspekter				
Material +	2p	1p	Ja	Fair-trade märkta kaffebönor
Biologisk mångfald +	1p	1p	Delvis	Säsongsprodukter
Energi	3p	2p	Ja	Investeringar i hållbar energi

Transport	3p	4p	Nej	HVO-bränsle (internt)
Produkthantering	1p	2p	Ja	Förbättrad intern hantering av frukt och grönt
Utsläpp och avfall	3p	3p	Nej	Minskat matsvinn p.g.a. fokus på välgörenhet
<i>Total omfattning miljömässiga aspekter</i>	<i>13p</i>	<i>13p</i>		<i>Oförändrat sedan ändring av lagstiftning</i>
Sociala aspekter				
Arbetsförhållanden +	4p	3p	Ja	Uppförandekod
Jämställdhet	1p	2p	Nej	Pågående projekt med jämställdhet i försörjningskedjan, 2017
Utbildning	1p	1p	Ja	Främst internt
Mångfald	3p	3p	Nej	13 % av Axfoods ledare och 22 % av medarbetarna har internationell bakgrund och inom koncernen talas mer än 30 språk
Säkerhet	1p	1p	Ja	Uppförandekod
Mänskliga rättigheter	2p	2p	Ja	Stickprov och viss uppföljning av leverantörer från andra länder
Hälsosam och prisvärd mat ++	3p	3p	Nej	“Billigaste ekologiska matkassen”
Djurvälfärd ++	4p	4p	Ja	Driver antibiotikafrågan i Europaparlamentet
Kunders hälsa och säkerhet +	2p	2p	Nej	Hälsosam mat, inga gifter
Produktmärkning +	3p	4p	Ja	Spårbarhet, certifiering och märkning
Marknadsföring +	1p	1p	Nej	Marknadsföring av hållbarhet i butik
Samhälle: Public policy +	1p	1p	Ja	Främst anti-korruption
<i>Total omfattning sociala aspekter</i>	<i>26p</i>	<i>27p</i>		<i>Ökat med 1p sedan ändring av lagstiftning</i>
Total omfattning	39p	40p		Ökat med 1p sedan ändring av

				lagstiftning
--	--	--	--	--------------

Tabell 5. Kodningsmall 1 – Väsentligheter, Axfood AB.

5.1.1 Väsentligheter verksamhetsår 2016

Som tabellen ovan visar var de kategorier som Axfood lade mest tyngd på år 2016 *energi, transport, utsläpp och avfall, arbetsförhållanden, mångfald, hälsosam och prisvärd mat, djurvälstånd* samt *produktmärkning*. I sin hållbarhetsredovisning för år 2016 skriver Axfood att de ställer krav på sina leverantörer när det kommer till arbetsvillkor. Detta innebär att ett fokus finns på hela Axfoods försörjningskedja. De kategorier som mest information gavs om var *djurvälfärd* och *arbetsförhållanden*, således sociala aspekter. Dessa kategorier erhöll 4 poäng vardera som i praktiken innebär mer än fyra sidor text. Således nämner Axfood varje kategori väldigt utförligt, vilket även är maximalt i denna studie.

5.1.2 Väsentligheter verksamhetsår 2017

År 2017 förelåg omfattande fokus på kategorierna *transport, utsläpp och avfall, arbetsförhållanden, djurvälstånd* samt *produktmärkning*. Både *produktmärkning, transport* och *djurvälfärd* innefattade mest information och fick 4 poäng vardera som innebär att kategorierna nämns väldigt utförligt. Axfood har under år 2017 minskat sitt utsläpp av koldioxid med 16 procent då de bland annat har satsat på förnybart bränsle till sina lastbilar i form av HVO-bränsle. Dessutom minskade elanvändningen per kvadratmeter med 3,5 procent.

5.1.3 Hållbarhetsredovisningens förändring

Enligt GRI:s riktlinjer är *biologisk mångfald, marknadsföring* samt *samhälle: public policy* områden som anses ytterst viktiga att redogöra för inom livsmedelsbranschen. I Axfoods hållbarhetsredovisning är dessa kategorier områden som det ges kortfattad information om och erhöll således enbart 1 poäng vardera.

Axfood har totalt ökat omfattningen i det studerade intervallet med 1 poäng. Vilket kan bero på att Axfoods hållbarhetsredovisning redan år 2016 var väldigt omfattande och innehöll mycket text gällande arbetet med hållbarhet. Ökningen som skedde efter lagändringen var gällande sociala aspekter i kategorin *produktmärkning* vilket är en del av verksamhetens försörjningskedja. I det hela har Axfood jämn fördelning av text angående både de sociala och miljömässiga aspekterna som studerats i denna studie. Under både år 2016 och 2017 hade de miljömässiga aspekterna 13 poäng, medan de sociala aspekterna hade 26 respektive 27 poäng.

Av de 18 kategorier som kodningsmallen är indelad i redogörs det för försörjningskedjan i tio av dem samt så redogörs det delvis för försörjningskedjan i kategorin *biologisk mångfald* vilket är majoriteten.

5.1.4 Intressenter och legitimitet

De frågor som uppfattas som mest väsentliga av intressenterna är tillsammans med Axfoods medarbetares kunskap vägledande för hållbarhetsarbetet enligt Axfoods hållbarhetsredovisningar. I hållbarhetsredovisningarna från år 2016 och 2017 identifierades kunder, medarbetare, leverantörer, ägare och samhälle som primära intressenter för verksamheten. Under båda verksamhetsåren framställs en tydlig bild av vilka frågor som är väsentliga för intressenterna samt hur en intressentdialog förs men innehållsmässigt är informationen i stort sett oförändrad. Axfood prioriterar väsentligheter utifrån intressenternas krav samt utifrån vilka hållbarhetsfrågor som är viktigast för Axfood sammantaget med tanke på affärsstrategi och konkurrenskraft. Väsentlighetsanalysen, en utvärdering gällande vilka väsentligheter som passar ett företags verksamhet, var mer beskriven år 2017 men visade på ungefär samma prioriteringar såsom *konsumentansvar, klimatpåverkan, affärskultur, ansvarstagande som arbetsgivare och i försörjningskedja* samt *samhällsansvar*. Intressenterna värdesätter produkter av hög kvalitet som har en liten användning av bekämpningsmedel. Intressenterna vill även att Axfood värnar om djurens välfärd samt att det föreligger god arbetsmiljö och bra arbetsvillkor i hela försörjningskedjan. Intressenterna ser även frågor kring matsvinn samt god affärsetik som angelägna.

Utifrån kategorierna som tagits fram i denna studie kan en jämförelse göras mellan de kategorier intressenternas önskar fokus på med hur många poäng denna kategori fått i det studerade intervallet i Axfoods hållbarhetsredovisningar. Som kan utläsas ur tabellen är de flesta kategorier som intressenterna anser är väsentliga också de kategorier som fått höga poäng, med andra ord skrivits om mer utförligt eller väldigt utförligt. Vad som också kan observeras är att två av kategorierna fått låga poäng trots intressenternas intresse. Dessutom redogörs för mer än hälften av kategorierna i hela försörjningskedjan vilket innebär att Axfood inte redogör fullständigt för alla de väsentligheter som intressenterna visat intresse för men dock majoriteten.

<i>Kategorier intressenterna anser särskilt väsentliga</i>	2016	2017	Hela försörjningskedjan?
Miljömässiga aspekter			
Material +	2p	1p	Ja
Utsläpp och avfall (matsvinn)	3p	3p	Nej
Sociala aspekter			
Arbetsförhållanden +	4p	3p	Ja
Hälsosam och prisvärd mat ++	3p	3p	Nej
Djurvälfärd ++	4p	4p	Ja
Kunders hälsa och säkerhet +	2p	2p	Nej
Produktmärkning +	3p	4p	Ja
Samhälle: public policy +	1p	1p	Ja

Tabell 6. Kodningsmall 2 – Intressentdialog, Axfood AB.

5.2 Coop Sverige AB

Coop Sverige AB, som ingår i en koncern med 79 bolag under moderbolaget Kooperativa Förbundet (KF), anser sig vara ”Sveriges grönaste matkedja”. KF grundades redan år 1905 och är en av Sveriges mest besökta matkedjor. Coop består av en lång försörjningskedja och deras reklam associeras ofta med ekologisk, nyttig och grön mat. Coop är ett utav de företag som redan innan lagändringen, 6 kap. 10 § ÅRL, hållbarhetsredovisade och dessutom är deras egna varor, *COOP ÄNGLAMARK*, ekologiska (Coop Sverige AB, 2017).

Coops hållbarhetsredovisning är en del av Coops årsredovisning både år 2016 och 2017. Coop har upprättat sin hållbarhetsredovisning enligt GRI och menar att sin hållbarhetsredovisning inkluderar all verksamhet. I och med detta har Coop satt upp tre mål vilka är *hållbart sortiment*, *hållbara butiker* och *hållbara leverantörer*. Dessa tre mål fokuserar både på de miljömässiga och sociala aspekterna och lägger även fokus på hela försörjningskedjan. Detta då målen utgår från butiker, leverantörer och sortiment, vilka ses som tre delar i en försörjningskedja.

	2016	2017	Hela försörjningskedjan?	Kommentar
Miljömässiga aspekter				

Material +	1p	1p	Nej	Fokus på hållbara förpackningar
Biologisk mångfald +	1p	1p	Nej	Verka för ett levande hav och marina resurser
Energi	1p	2p	Ja	Redogör för elförbrukning i lager, kontor och butik
Transport	2p	2p	Ja	Försöker använda sig av tåg-gods i så stor mån som möjligt
Produkthantering	1p	1p	Nej	Livsmedelshantering är basen i en hållbar butik
Utsläpp och avfall	2p	3p	Ja	Säljer frukt och grönt som annars skulle ha sorterats ut. Syfte att höja konsumenternas medvetenhet om matsvinn
<i>Total omfattning miljömässiga aspekter</i>	<i>8p</i>	<i>10p</i>		<i>Ökat med 2p sedan ändring av lagstiftning</i>
Sociala aspekter				
Arbetsförhållanden +	3p	2p	Ja	Uppförandekod
Jämställdhet	1p	1p	Ja	Inom Coop Sverige råder en jämn könsfördelning varav 52 % är kvinnor och 48 % är män
Utbildning	2p	1p	Ja	Bland Coops interna utbildningar märks arbetsmiljö, affärsmannaskap, ekonomi, ledarskap samt etik och övriga delar i Coops uppförandekod
Mångfald	1p	1p	Ja	Coop verkar i en mångkulturell värld med många olika språk, nationaliteter och kulturella skillnader
Säkerhet	1p	1p	Ja	Arbets säkerhet både i butik och inom logistik
Mänskliga rättigheter	1p	1p	Ja	Uppförandekod
Hälsosam och prisvärd	2p	2p	Nej	Fokus på hållbar och

mat ++				ekologisk mat samt egna produktmärket <i>Coop änglamark</i>
Djurvälfärd ++	3p	2p	Ja	Kontroll av djurhållning och produktion av kött
Kunders hälsa och säkerhet +	1p	1p	Nej	Minskat sockerhalten i läskedrycker av det egna varumärket Coop, vilket ger cirka 120 ton mindre socker räknat på ett år
Produktmärkning +	3p	3p	Ja	Märkningar inom miljö, ekologi, hälsa, rättvis handel och ursprungsmärkning
Marknadsföring +	1p	1p	Nej	Tydlig skyltning och exponering, enbart när det kommer till butiken
Samhälle: Public policy +	1p	1p	Nej	Coops policy för hållbar utveckling, gäller enbart verksamhet i Sverige. Ansvaret sker nationellt och internationellt
<i>Total omfattning sociala aspekter</i>	<i>20p</i>	<i>16p</i>		<i>Minskat med 4p sedan ändring av lagstiftning</i>
Total omfattning	28p	26p		Minskat med 2p sedan ändring av lagstiftning

Tabell 7. Kodningsmall 1 – Väsentligheter, Coop Sverige AB.

5.2.1 Väsentligheter verksamhetsår 2016

Coop har i sin hållbarhetsredovisning år 2016 fokuserat mest på *Djurvälfärd*, *arbetsförhållanden* och *produktmärkning* vilka är tre av de kategorier som enligt GRI är bland de viktigaste. Dessa tre kategorier erhöll 3 poäng vilket motsvarar två till fyra sidor samt att kategorin nämns mer utförligt. I sin hållbarhetsredovisning redogör Coop för hela sin försörjningskedja för de ovan nämnda kategorierna. Detta då de exempelvis nämner att antibiotika har minskat både för svenskt och importerat kött. När det kommer till arbetsförhållanden så fokuserar Coop både på sina leverantörers arbetsförhållanden men även de svenska butikerna där en uppförandekod styr arbetsförhållandena. Gällande produktmärkning sker en tredjepartsmärkning och tydlig information ges om vad produkterna innehåller och dess ursprung. De kategorier som erhöll 2 av 4 poäng, vilket motsvarar en till två sidor information och att det nämns ganska utförligt, i

hållbarhetsredovisningen var *transport, utsläpp och avfall, utbildning, samt hälsosam och prisvärd mat*.

5.2.2 Väsentligheter verksamhetsår 2017

I Coops hållbarhetsredovisning år 2017 var det kategorierna *utsläpp och avfall* och *produktmärkning* som erhöll flest poäng, 3 poäng av 4, vilket innebär att det nämns mer utförligt. Informationen som ges angående *utsläpp och avfall* är exempelvis att Coop väljer att sälja grönsaker och frukt som annars skulle sorterats bort men till ett reducerat pris, de har genom nya förpackningar ökat matens hållbarhet samt investerat i nya system som kontrollerar matens utgångsdatum. Det som även kan utläsas av tabellen är att kategorierna *energi, transport, arbetsförhållanden, hälsosam och prisvärd mat* och *djurvälfärd* erhöll 2 poäng vardera som innebär att de nämns ganska utförligt.

5.2.3 Hållbarhetsredovisningens förändring

Informationen som ges i Coops hållbarhetsredovisning år 2016 samt 2017 är nästan likvärdig i omfattning. Dock har ett ytterligare fokus på *utsläpp och avfall* riktats år 2017. I hållbarhetsredovisningen år 2017 är det mer fokus på de miljömässiga aspekterna till skillnad mot hållbarhetsredovisningen år 2016 där fokus är på de sociala aspekterna.

Enligt GRI:s riktlinjer är även *material, biologisk mångfald, kundens hälsa och säkerhet, marknadsföring* och *samhälle: public policy* kategorier som anses viktiga att redogöra för företag inom livsmedelsbranschen. I Coops hållbarhetsredovisningar år 2016 och 2017 ges begränsad information om dessa kategorier då dessa områden erhöll 1 poäng av 4 således mindre än en sida information och nämns kortfattat.

I Coops hållbarhetsredovisning redogörs det för försörjningskedjan i 11 av de 18 kategorierna, således majoriteten.

5.2.4 Intressenter och legitimitet

Coop nämner i sin hållbarhetsredovisning år 2016 och 2017 att deras intressenter är kunder/medlemmar, medarbetare, ägare, leverantörer, bransch- och intresseorganisationer samt myndigheter. Coop för dialoger med sina intressenter för att redogöra vilka frågor som intressenterna anser viktiga. Detta för att ta reda på vilka frågor företaget bör arbeta med för att tillfredsställa sina intressenter. I hållbarhetsredovisningen både år 2016 och år 2017 finns en tabell som visar vilka frågor som engagerar vilken intressent samt hur dialogerna utförs och följs upp. Coop upprättar även egna analyser för att ha möjlighet att sträva mot att öka kunskapen och skapa partnerskap som gynnar bra arbetsvillkor, miljö och etisk hänsyn i sitt arbete.

I sin väsentlighetsanalys från både år 2016 och år 2017 är det samma frågor som är i fokus för de olika intressentgrupperna och de viktigaste frågorna presenteras för varje intressentgrupp. De frågor som är i fokus för kunder/medlemmar är bland annat säkra varor medan det för medarbetare är frågor angående arbetsmiljö. För ägare är det frågor kring fokusområden och hållbarhetsstrategi som är centrala och för leverantörer frågor angående kvalitet, pris och hållbarhet. Bransch- och intresseorganisationer anser att Coop skall ägna sig åt frågor om livsmedelsproduktion, fiskepolitik, klimat och avfall medan myndigheter anser att lagförslag, nationella strategier, direktiv och remisser är viktiga frågor.

Utifrån kategorierna som tagits fram i denna studie kan en jämförelse göras mellan de kategorier intressenternas önskar fokus på med hur många poäng denna kategori fått i det studerade intervallet i Coops hållbarhetsredovisningar. Som kan utläsas ur tabellen beskrivs vissa av kategorierna mer utförligt av Coop medan andra endast nämns kortfattat i hållbarhetsredovisningarna. Kategorier som *arbetsförhållanden* och *djurvälfärd* har det skrivits om i mindre omfattning år 2017 jämfört med verksamhetsår 2016.

<i>Kategorier intressenterna anser särskilt väsentliga</i>	2016	2017	Hela försörjningskedjan?
Miljömässiga aspekter			
Material +	1p	1p	Nej
Sociala aspekter			
Arbetsförhållanden +	3p	2p	Ja
Hälsosam och prisvärd mat ++	2p	2p	Nej
Djurvälfärd ++	3p	2p	Ja
Kunders hälsa och säkerhet +	1p	1p	Nej
Produktmärkning +	3p	3p	Ja
Samhälle: public policy +	1p	1p	Nej

Tabell 7. Kodningsmall 2 – Intressentdialog, Coop Sverige AB.

5.3 ICA Gruppen AB

ICA Gruppen AB uttrycker sig ha ”mat och hälsa i centrum” och i koncernen ingår ICA Sverige (varuhandel), ICA Fastigheter, ICA Banken, Apoteket hjärtat och Hemtex. År 1917 grundades Hakon-bolaget som är ursprunget till dagens ICA. Redan sedan år 1995, innan lagändringen 6 kap. 10 § ÅRL, har ICA Gruppen hållbarhetsredovisats och

dessutom producerat kvartalsrapporter för hållbarhet. Utöver detta har ICA även flera egna varor såsom *ICA I love eco* och *ICA Skona* som främjar miljön. På ICA:s hemsida finns ”ICA tar ansvar” där de informerar om exempelvis miljö, etiskt ansvar och säker mat (ICA Gruppen AB, n.d.).

Under både år 2016 och 2017 har ICA Gruppens hållbarhetsredovisning varit en del av årsredovisningen. ICA redovisar hållbarhetsarbetet enligt GRI och redovisningen omfattar alla bolag inom ICA Gruppen, utom portföljbolagen. ICA Gruppen har haft sin hållbarhetsredovisning granskad av tredje part, revisor, sedan år 2008.

Det finns två mål som varit gemensamma för ICA Gruppens hållbarhetsredovisningar både år 2016 och 2017. Målen är “80 % av ICA Gruppens leverantörer av egna varor skall vara kvalitets-certifierade” och “100 % av ICA Gruppens leverantörer av egna varor i högriskländer skall vara socialt reviderade”. Dessa två mål har båda fokus på sociala aspekter. ICA Gruppen vill också skapa ett ökat kundengagemang, en ansvarsfull och klimatneutral verksamhet samt har som mål att vara klimatneutral år 2020. Inga stora förändringar gällande hållbarhetsmål inträffade mellan åren 2016–2017. Utifrån informationen om hållbarhet i årsredovisningen blir det tydligt att verksamheten strävar mer och mer efter att ta med hela försörjningskedjan i sitt hållbarhetsarbete.

	2016	2017	Hela försörjningskedjan?	Kommentar
Miljömässiga aspekter				
Material +	1p	2p	Ja	Bomull och plast
Biologisk mångfald +	1p	1p	Delvis	Säsongsprodukter, fisk & skaldjur, frukt, grönsaker osv.
Energi	2p	3p	Delvis	Redogör för elförbrukning i lager, kontor och butik. Investeringar för hållbar energi
Transport	1p	2p	Nej	71 % förnybara bränslen år 2017
Produkthantering	1p	1p	Ja	“...säkra en hållbar värdekedja, från produktion till butik...”
Utsläpp och avfall	2p	3p	Nej	ca 50 % återvunnet
<i>Total omfattning</i>	<i>8p</i>	<i>12p</i>		<i>Ökat med 4p sedan ändring</i>

<i>miljömässiga aspekter</i>				<i>av lagstiftning</i>
Sociala aspekter				
Arbetsförhållanden +	2p	2p	Ja	Uppförandekod
Jämställdhet	1p	2p	Nej	40 % kvinnor i ledande positioner och ett pågående projekt i försörjningskedja
Utbildning	1p	1p	Nej	Webbutbildning främst, utbildning av unga i svensk skola "hälsosam mat"
Mångfald	2p	2p	Nej	Nyanlända samt ungdomar
Säkerhet	1p	1p	Delvis	Uppförandekod
Mänskliga rättigheter	2p	2p	Ja	Uppförandekod, 98 % av leverantörerna
Hälsosam och prisvärd mat ++	2p	2p	Nej	ICAs egna varor: prisvärt och hög kvalitet för kunderna
Djurvälfärd ++	2p	2p	Ja	Bl.a. mjölkproduktion, säkerställa hög djuromsorg
Kunders hälsa och säkerhet +	2p	2p	Nej	Certifiering och spårbarhet, kontroller av leverantörerna
Produktmärkning +	3p	3p	Ja	Kvalitetscertifierade
Marknadsföring +	1p	1p	Nej	Marknadsför för god hälsa och hållbarhet i butikerna för sina kunder
Samhälle: Public Policy +	2p	2p	Delvis	Anti-korruption och mutor
<i>Total omfattning sociala aspekter</i>	<i>21p</i>	<i>22p</i>		<i>Ökat med 1p sedan ändring av lagstiftning</i>
Total omfattning	29p	34p		Ökat med 5p sedan ändring av lagstiftning

Tabell 8. Kodningsmall 1 – Väsentligheter, ICA Gruppen AB.

5.3.1 Väsentligheter verksamhetsår 2016

Den kategori som ICA Gruppen lade mest fokus på år 2016 var *produktmärkning*, detta i hela försörjningskedjan. Kategorin fick 3 poäng vilket motsvarar mellan två till fyra sidor och att det nämns mer utförligt. Produkterna skall vara spårbara, certifierade och ursprungsmärkta genom hela försörjningskedjan. *Energi, utsläpp och avfall*,

arbetsförhållanden, mångfald, mänskliga rättigheter, hälsosam och prisvärd mat, djurvälstånd, kunders hälsa och säkerhet samt *samhälle: public policy* är alla kategorier med jämn fördelning av fokus, 2 poäng vardera. Detta motsvarar en till två sidor information om varje kategori och således ganska utförligt.

5.3.2 Väsentligheter verksamhetsår 2017

År 2017 hade kategorierna *energi, utsläpp och avfall* samt *produktmärkning* 3 poäng vardera således nämns dessa mer utförligt. Det som kan utläsas är att ICA Gruppen detta år lagt mer fokus på miljömässiga aspekter jämfört med föregående år. År 2017 var 81 procent av energiförbrukningen förnybar energi. Dessutom var 49 procent av avfallet återvunnet och 12 procent komposterbart. Både den totala energianvändningen och utsläpp av växthusgaser minskade år 2017 jämfört med föregående år. Som kan utläsas i tabellen hade nästintill alla resterande kategorier 2 poäng vardera, således nämns dessa ganska utförligt, och hållbarhetsrapporteringen har mer text jämfört med föregående år.

5.3.3 Hållbarhetsredovisningens förändring

Enligt GRI:s riktlinjer är bland annat *biologisk mångfald, marknadsföring* samt *samhälle: public policy* områden som anses viktiga att redogöra för företag inom livsmedelsbranschen. ICA Gruppen har dock angett mycket kortfattad information gällande dessa områden i sin hållbarhetsredovisning både år 2016 och 2017. År 2016 var det dessutom väldigt kortfattad information gällande *material*.

ICA Gruppen har totalt sett ökat omfattningen av information gällande de kategorier som tas upp i denna studie. Störst skillnad gäller de miljömässiga aspekterna där mer text skrivits om *material, energi, transport* samt *utsläpp och avfall*. De sociala aspekterna är i stort sett oförändrade i omfattning av text förutom information gällande *jämställdhet* där en ökning skett efter lagändringen. Totalt har information i hela hållbarhetsredovisningen, med avseende på kategorierna från studien, ökat med 5 poäng. Detta innebär i praktiken minst en ökning på mer än fyra sidor.

I 6 av de 18 kategorierna redogör ICA Gruppen för hela försörjningskedjan. De redogörs däremot delvis för försörjningskedjan i fyra av kategorierna, vilka är *biologisk mångfald, energi, säkerhet* samt *samhälle: public policy*.

5.3.4 Intressenter och legitimitet

ICA Gruppen identifierade kunder, leverantörer, samhälle, ägare, medarbetare och fristående ICA-handlare som sina primära intressenter. Enligt ICA Gruppens väsentlighetsanalys, vilken var densamma de båda verksamhetsåren, skall de uppfylla

intressenternas krav i de kategorier som anses *mycket viktigt*. År 2016 och 2017 var dessa kategorier *djuromsorg, förpackningar, kritiska råvaror* samt *närvaro på landsbygden*. Utifrån detta skall verksamheten bland annat fokusera på att stödja kundernas hållbara och hälsosamma val och beteende, vara en klimatneutral verksamhet och minskat matsvinn. Dessutom skall lokalproducerad mat/matens ursprung, mångfald och kvalitet i butik vara centralt i arbetet med hållbarhet. År 2016 fanns en mycket tydlig bild sammanställd i hållbarhetsredovisning som visade intressenternas nyckelfrågor och hur dessa förs i dialog med ICA Gruppen, vilken saknades år 2017.

Utifrån kategorierna som tagits fram i denna studie kan en jämförelse göras mellan de kategorier intressenternas önskar fokus på med hur många poäng denna kategori fått i det studerade intervallet i ICA Gruppens hållbarhetsredovisningar. Ur tabellen kan vi observera att ICA Gruppen lagt mer fokus på flertalet kategorier som intressenterna anser är väsentliga. Detta genom en jämförelse med tabell 8 som visar att ICA Gruppen generellt erhåller låga poäng på nästan samtliga väsentligheter eftersom hållbarhetsredovisningar innehåller mindre text. Det innebär att 2 poäng kan anses mycket för ICA Gruppen, men lite för exempelvis Axfood. Dessutom skrivs det i omfattande mängd i alla kategorier verksamhetsåret 2017. Hälften av kategorierna redogörs för i hela försörjningskedjan.

<i>Kategorier intressenterna anser särskilt väsentliga</i>	2016	2017	Hela försörjningskedjan?
Miljömässiga aspekter			
Material +	1p	2p	Ja
Utsläpp och avfall (matsvinn)	2p	3p	Nej
Sociala aspekter			
Arbetsförhållanden +	2p	2p	Ja
Hälsosam och prisvärd mat ++	2p	2p	Nej
Djurvälfärd ++	2p	2p	Ja
Kunders hälsa och säkerhet +	2p	2p	Nej
Produktmärkning +	3p	3p	Ja
Mångfald	2p	2p	Nej

Tabell 9. Kodningsmall 2 – Intressentdialog, ICA Gruppen AB.

5.4 Granskningsbyrån

Byrån är en av många byråer som bland annat erbjuder granskning av hållbarhetsredovisningar. Då en etablerad kontakt med detta företag finns blev det naturligt att intervjua denna redovisnings- och revisionsbyrå. Dessutom är byrån marknadsledande i Sverige inom området och strävar efter att bidra till ett hållbart näringsliv. Genom att intervjua en riskkonsult, som arbetar med hållbarhetsredovisning, kan detta bringa insikt från ett annat perspektiv i studien och studera om det kan bekräfta dokumentstudien. Utöver detta avlämnar företaget själva årligen en hållbarhetsredovisning. Det som ovan nämnts gjorde granskningsbyrån till ett kvalificerat företag i denna studie.

5.4.1 Presentation av informant

Informanten är utbildad ekonom med en masterexamen. Hen har i sitt yrkesliv erfarenhet från butik inom livsmedelsbranschen och har även arbetat på ett livsmedelsföretags hållbarhetsavdelning. Idag arbetar hen som riskkonsult på en stor granskningsbyrå där hen bland annat arbetar med hållbarhetsrapporter och väsentlighetsanalys. Informanten har i sitt arbete hjälpt ett mindre företag som verkar inom livsmedelsbranschen som inte tidigare använt sig av GRI att ta fram vilka väsentligheter som de skall rapportera kopplat till lagändringen.

5.4.2 Hållbarhetsredovisning

Många stora företag har sedan innan lagändringen av årsredovisningslag, 6 kap. 10 § ÅRL, redovisat sitt hållbarhetsarbete enligt GRI då de anser att hållbarhetsområdet innehåller viktiga frågor som kan skapa legitimitet. Hållbarhetsredovisning är också ett sätt för företag att hantera dem risker de står inför eftersom företagen identifierar och följer upp områden som företagen annars kanske inte har kontroll över. Dessutom är hållbarhetsredovisning ett sätt att presentera för sina intressenter allt det positiva de gör. Det är exempelvis en risk för företag att inte ha kontroll över sina leverantörskedjor då dessa kan vara fristående enheter som fattar egna beslut. Om företag tvingas hållbarhetsredovisa kan de se att det finns ett syfte med det. Företag kan få en överblick och uppföljning på områden de inte haft kontroll över sedan tidigare. Ledningen kan då kanske förstå att hållbarhetsredovisning leder till en positiv förändring och en möjlighet kontrollera vissa områden inom hållbarhet.

Generellt är det mestadels de små företagen som stöter på de största utmaningar när det gäller hållbarhetsredovisning. Detta då dessa företag ofta inte har utformat någon

hållbarhetsredovisning sedan tidigare enligt GRI. Således har dessa oftast mindre insyn och överblick gällande hållbarhetsfrågor jämfört med de större företagen. De flesta stora företagen som verkar inom livsmedelsbranschen har sedan tidigare producerat sin hållbarhetsredovisning enligt GRI innan lagändringen. Detta leder till att dessa företag har det enklare med att tillämpa lagändringen eftersom den täcker in samma områden som GRI. Dock är det inte säkert att företagen har rapporterat kring de fem områdena i lagändringen tidigare i sin redovisning. De ingår även i en bransch där företag generellt är duktiga på att redovisa sin hållbara utveckling.

5.4.3 Väsentligheter

Företag som hållbarhetsrapporterat tidigare har troligtvis sett över sin hållbarhetsredovisning samt gjort vissa tillägg och strukturerat om den. Detta för att redovisningen skall vara anpassad efter både lagändringen och GRI. Det har dock inte bidragit till några stora förändringar i processen att ta fram och arbetet med hållbarhetsredovisning. Många företag har redan sedan innan lagändringen omfattande kontroll och kunskap kring vad de anser är mest väsentligt att redovisa i deras verksamhet. Genom väsentlighetsanalyser som gjorts utifrån GRI samt rekommendationer från konsulter skall företag veta vad som är väsentligt att redovisa i sin hållbarhetsredovisning. Företag formar sina väsentligheter själva men kan tillsammans med konsulter få en bredare bild av företagets verksamhet och dess möjligheter i form av exempelvis workshops. Vilka väsentligheter som redovisas utgörs av vad företag själva anser är viktigt, men även utifrån vad deras intressenter såsom samhälle, ägare och kunder tycker är viktiga områden. Exempel på väsentliga ämnen inom livsmedelsbranschen är *matsäkerhet*, *transporter* och *klimatutsläpp*. Företag inom samma bransch bör rapportera på samma typ av indikatorer.

Byrån gör årligen en global studie där de intervjuar företagsledare på stora företag runt om i världen. I Sverige menade de främsta företagsledarna, från de 60 största företagen, att klimathotet är den fråga som är viktigast inom hållbarhet. Om de främsta företagsledarna bedömer att det är den viktigaste frågan så anses den också mer väsentlig.

Enligt lagändringen måste företag rapportera på mänskliga rättigheter, sociala frågor, anti-korruption, personal och miljö. Om ett företag väljer att inte rapportera på något av dessa områden skall en beskrivning göras av varför det inte är väsentligt. Oftast är det svårare för företag att utelämna områden än att faktiskt ha en riskbeskrivning och visa hur organisationen styrs för att minimera risken. Gällande GRI så skall rapportering

ske på det som är mest väsentligt i väsentlighetsanalysen. Däremot kan det vara svårare för företag att rapportera på exempelvis materialanvändning än utsläpp till följd av tjänsteresor. Då kan företag välja att enbart inkludera en indikator, i form av nyckeltal, från utsläpp från tjänsteresor trots att detta område har en mindre påverkan.

5.4.4 Intressenter och legitimitet

GRI kan ses som ett hjälpmedel för företag att utvärdera sig själva eftersom de kan få svart på vitt vad de har lyckats med och vad de behöver arbeta vidare med. Det är en populär standard att redovisa mot vilket i sin tur leder till att den blir legitim. Företag som redovisar mot en välanvänd standard anses mer legitima. Eftersom GRI är en standard som många företag använder sig av leder det till att rapporterna blir mer jämförbara mellan olika företag samt över tid. GRI:s ambition är att få en så bra jämförbarhet som möjligt men det skall observeras att det ibland kan vara subjektiva bedömningar i olika GRI-indikatorer som gör att en fullständig jämförbarhet inte alltid är möjlig. Detta framförallt mellan olika branscher, det är enklare för bolag inom samma bransch.

Genom intressentdialoger kan företag ta fram vad som är väsentligt enligt intressenterna. Dessa dialoger kan ibland visa resultat på att företag och intressenter har olika uppfattningar angående vad som är väsentligt. I de fall då det råder meningsskiljaktigheter mellan intressenter och företag angående väsentligheter kan företag ändra hur viktig en fråga anses vara och således ändra omfattningen angående både redovisning och arbete med just det området. Ägare, kunder, medarbetare och samhälle är de intressenter som hållbarhetsredovisningen bland annat riktas till. Konsulter kan dessutom i sitt arbete väga in tidigare forskning för att hjälpa företag med att ta fram vad som är mest väsentligt.

5.5 Sammanfattning av empiriska resultat

Många livsmedelsföretag har sedan innan lagändringen ägnat sig åt hållbarhetsredovisning och upprättat den utefter GRI:s riktlinjer enligt informanten. Informanten berättar vidare att företag som har hållbarhetsrapporterat sedan tidigare troligtvis sett över sin hållbarhetsredovisning samt gjort vissa tillägg och strukturerat om den för att anpassa den efter både lagändringen och GRI. GRI är en populär standard som många företag använder sig av vid hållbarhetsredovisning. Då det är en populär standard skapar den legitimitet för de företag som använder den samt att redovisningen bli mer jämförbar mellan företag och över tid enligt informanten. Axfood, Coop och ICA

Gruppen upprättar sin hållbarhetsredovisning enligt GRI och inkluderar all sin verksamhet i den samt stora delar av försörjningskedjan.

Omfattningen av Coops och ICA Gruppens hållbarhetsredovisningar är snarlika både gällande totalpoäng och fördelning av text mellan miljömässiga och sociala aspekter. Axfood har däremot mycket mer text i sin hållbarhetsredovisning. Alla de tre företagen som studerats lade stor tyngd på likande kategorier. I de studerade hållbarhetsredovisningarna redogör Axfood, Coop och ICA Gruppen för hela försörjningskedjan i flertalet kategorier men inte för alla. Informanten menar att vilka väsentligheter som redovisas utgår ifrån vad företag själva anser är viktigt men även utifrån vad deras intressenter tycker är viktiga områden. Företag inom samma bransch bör rapportera på samma typ av indikatorer.

De studerade företagen har snarlika primära intressenter och intressentdialoger vilket är troligt då de verkar inom samma bransch. Axfood och ICA Gruppen identifierade kunder, medarbetare, leverantörer, ägare och samhälle/myndigheter. Coop identifierade samma intressenter med tillägget att även bransch- och intresseorganisationer togs med. Alla de studerade företagen prioriterar väsentligheter delvis utifrån deras identifierade intressenters krav som upptäckts i förda intressentdialoger. Väsentligheter för intressenter har för de studerade företagen i princip varit oförändrade mellan år 2016 och 2017. Informanten berättar att intressentdialoger kan hjälpa företag att ta fram vad som är väsentligt enligt intressenterna. I de fall då det råder meningsskiljaktigheter mellan intressenter och företag angående väsentligheter kan företag ändra hur viktig en fråga anses vara och således ändra omfattningen angående både redovisning och arbete med just det området enligt informanten.

6. Analys

I analyskapitlet kommer den insamlade empirin analyseras med hjälp av analysmodellen som presenterades i den teoretiska referensramen. Dessutom har även tidigare studier från den teoretiska referensramen legat till grund. Kapitlet inleds med en presentation av empiriska fynd och avslutas med en sammanfattning av analys.

6.1 Empiriska fynd

Livsmedelsföretag kan använda intressentdialoger för att identifiera vad intressenterna anser är mest väsentligt enligt utförd dokumentstudie och informanten. Enligt informanten anlitar även företag konsulter för att identifiera samhällets förväntningar, för att tyda riktlinjerna och tillämpa lagen på ett korrekt sätt. Konsulter kan också förse företag med information kring den senaste forskningen samt identifiera riskområden som är viktiga att arbeta med och redovisa kring. Företag väljer i slutändan själva vilka väsentligheter som skall redovisas enligt informanten, till exempel för att hållbarhetsredovisningen skall gå i enlighet med strategi och verksamhet. Detta bekräftas även av utförd dokumentstudie där företagen beskriver att hållbarhetsredovisningen är utformad efter deras egen verksamhet. Användning av riktlinjer kan även skapa legitimitet för företag då en populär standard anses som mer legitim enligt informanten. Företag använder sig även av riktlinjer, såsom GRI, för att identifiera vilka kategorier som bör redovisas och på så vis få vägledning gällande identifiering av väsentligheter enligt informanten. Alla de studerade företagen använder sig av GRI vid formningen av hållbarhetsredovisningarna.

De redovisade väsentligheterna för det studerade intervallet är snarlika och omfattningen av text har ökat något hos två av de studerade företagen. Informanten menar att inga större förändringar i hållbarhetsredovisningar har skett sedan lagändringen, detta då många företag sedan tidigare har ägnat sig åt hållbarhetsredovisning.

Den dokumentstudie som gjorts har visat att de väsentligheter/kategorier som de studerade företagens intressenter vill att företagen redogör för är *hälsosam och prisvärd mat, kundens hälsa och säkerhet, arbetsförhållanden, produktmärkning* samt *material*. Dessa kategorier anses även särskilt viktiga enligt GRI inom livsmedelsbranschen. Informanten menar att *matsäkerhet (produktmärkning), transporter och klimatutsläpp (utsläpp och avfall)* är exempel på kategorier som anses vara väsentliga inom branschen.

De väsentligheter som de studerade företagen, intressenterna samt informanten tillsammans anser är viktiga är således *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd*, *utsläpp och avfall* samt *produktmärkning*. Informanten anser att företag inom samma bransch bör rapportera på samma typ av indikatorer. Även denna studie har visat på att det finns vissa väsentligheter som det rapporterats omfattande kring i alla de studerade företagens hållbarhetsredovisningar. För de väsentligheter som intressenterna, de studerade företagen samt informanten tillsammans anser är väsentliga redogör Axfood, Coop och ICA Gruppen för sin försörjningskedja för *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd* och *produktmärkning*. I det stora hela redogör och redogör delvis företagen för försörjningskedjan i majoriteten av väsentligheterna.

6.2 Analys av hållbarhetsredovisningens förändring

Samtliga studerade företag anser att samhälle är en primär intressent. Informanten menar att hållbarhetsredovisning kan öka ett företags legitimitet vilket även styrks av en studie gjord av Borglund et al. (2010). I en hållbarhetsredovisning redogör företag för frågor som är viktiga och som kan skapa legitimitet för företag (Borglund et al., 2010). Samtliga studerade företag har hållbarhetsredovisat sedan innan lagändringen och informanten menar att många företag har gjort detta då det just bidrar till ett företags legitimitet. Det kan även bero på att det är något intressenterna efterfrågar. Detta i enlighet med intressentteorin då företag med hjälp av hållbarhetsredovisning försöker tillgodose intressenternas behov (Hörisch et al., 2014).

I den utförda dokumentstudien har det visat sig att de studerade hållbarhetsredovisningarna är långa och i flertalet kategorier redogörs det för hela försörjningskedjan. Detta stämmer överens i vissa avseenden med en studie av Hsu et al. (2013) där resultatet visade att intressenter idag efterfrågar mer omfattande information om hur företag bidrar till en hållbar utveckling. Intressenterna vill bland annat ha mer information om företagets fristående enheter, således försörjningskedjan (Hsu et al., 2013).

Genom att studera hållbarhetsredovisningar har förändringar kunnat urskiljas sedan lagändringen såsom att vissa väsentligheter ökat eller minskat i omfattning, vilket även kan utläsas i tabellerna för respektive företag. En studie av Borglund et al. (2010) visade att om fler företag tvingas hållbarhetsredovisa på grund av en ny lagändring ökar även möjligheten att utvärdera och jämföra ett större antal företag med varandra. Enligt informanten kan lagändringen tvinga företag som inte tidigare ägnat sig åt

hållbarhetsredovisning att ta kontroll över områden och hantera frågor de inte tidigare arbetat med. Detta bidrar till att företag kan hantera risker inom hållbarhetsfrågor, som exempelvis risker i försörjningskedjan då den består av egna beslutsfattande enheter. Detta stöds Borglund et al. (2010) vars samma studie visade på att ökad kunskap och förbättring angående hållbarhetsredovisning gör att företag engagerar sig mer i hållbarhetsfrågor.

De studerade företagen är större företag som innan lagändringen hållbarhetsredovisat. De studerade hållbarhetsredovisningarna är mycket lite förändrade i det studerade intervallet. Informanten menar att i och med lagändringen är det generellt de små företagen som stöter på utmaningar med att hållbarhetsredovisa om de tidigare inte har ägnat sig åt hållbarhetsfrågor och arbetat med GRI. Större företag har troligtvis sedan innan lagändringen upprättat en hållbarhetsredovisning enligt GRI och står därför inte för liknande utmaningar. De har således det enklare att tillämpa lagändringen då den täcker in samma områden som GRI. De större företagen är således troligtvis de som enklare erhåller fördelarna med hållbarhetsredovisning då de tidigare har ägnat sig åt detta och vet vad som är väsentligt att redovisa. Detta bekräftar studier av Eccles et al. (2012) och Wognum et al. (2011) som visade att företag erhåller först mervärde och fördelarna från hållbarhetsredovisning när det vet vad som är väsentligt att redovisa.

6.3 Analys av väsentligheter

Förändringar som observerats ur dokumentstudien är bland annat att samtliga företag fokuserat mer på de miljömässiga aspekterna efter lagändringen. Om företagen påverkats av lagändringen har således samtliga företag lagt mer fokus på snarlika väsentligheter. Både Axfoods och ICA Gruppens mängd av text i hållbarhetsredovisningarna har ökat i jämförelse mellan verksamhetsåren 2016 och 2017, medan Coops i stort sett är oförändrad. Företag som hållbarhetsrapporterat redan innan lagändringen, såsom de studerade företagen, har troligtvis sett över sin hållbarhetsredovisning samt gjort vissa tillägg och strukturerat om den enligt informanten. Detta för att redovisningen skall vara anpassad efter både lagändringen och GRI. Informanten menar att riskhantering och hållbarhetsredovisning är starkt sammanlänkade vilket delvis stämmer överens med studie av Jones et al (2015) som visade att lagkrav på att hållbarhetsredovisa kan ge gynnsamma förhållanden både i verksamhetens riskhantering och i fångandet av värdeskapande faktorer. Informanten anser dock att lagändringen inte bidragit till några stora förändringar i processen att utforma hållbarhetsredovisningen. Detta då många

företag har redan sedan innan lagändringen omfattande kontroll och kunskap kring vad de anser är mest väsentligt att redovisa i deras verksamhet. En studie från Fasan och Mio (2017) visade att det finns flera olika faktorer som påverkar ett företags bedömning i vad som är väsentligt eller inte. En faktor som till största del ansågs påverka var vilken bransch som företag verkar inom. Studien visar i likhet med Fasan och Mio (2017) att lagar och regelverk inte har stor betydelse för hur företag väljer vad som är väsentligt.

Genom väsentlighetsanalyser som gjorts utifrån GRI samt rekommendationer från konsulter bör företag veta vad som är väsentligt att redovisa i sin hållbarhetsredovisning enligt informanten. Informanten menar att vilka väsentligheter som redovisas utgörs ifrån vad företag själva anser är viktigt, men även utifrån vad deras intressenter såsom samhälle, ägare och kunder tycker är viktiga områden. En studie av Hörisch et. al. (2014) bekräftar vad informanten ovan nämnt och menar att intressenter är viktiga för företags hållbarhetsarbete och att det uppstår en risk om inte företag involverar sina intressenter. Om företag endast redovisar det som företaget själv anser vara väsentligt, finns det en risk att väsentligheterna inte redovisas i så stor omfattning. Intressenter skall involveras för att hållbarhetsredovisningen skall presentera de områden som intressenterna vill ha information om. En annan studie visade att det är viktigt att beakta intressenterna vid framtagande av väsentligheter då det som är väsentligt för en intressent inte behöver vara väsentligt för en annan (Fasan & Mio, 2017). Det betyder att företag inom livsmedelsbranschen inte nödvändigtvis kommer att redovisa samma väsentligheter trots att de har liknande verksamhet.

Denna studie har visat att det finns vissa väsentligheter som företagen redovisar och som tas upp i intressentdialogerna samt informanten anser är viktiga. Exempel på detta är *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd*, *utsläpp och avfall* samt *produktmärkning*. Dock har denna studie även visat på att företag i olika grad redovisat vissa väsentligheter, såsom exempelvis *mångfald* eller *transport*. Enligt informanten är *matsäkerhet (produktmärkning)*, *transporter* och *klimatutsläpp (utsläpp och avfall)* exempel på väsentliga ämnen inom livsmedelsbranschen, vilket också är kategorier som har erhållit de högre poängen hos de studerade företagen. Således kan vissa väsentligheter anses särskilt viktiga i branschen medan övriga är mer styrda av företagen själva och möjligtvis påverkats av intressentdialogen eller vald strategi. Att intressenterna är viktiga att beakta vid hållbarhetsredovisning styrks även av Boiral och Henri (2017) vars studie kom fram till att intressenterna fått ökat intresse för företags hållbarhetsarbete och rapporteringen av det.

Att exempelvis klimatförändringar skulle bli dolda i hållbarhetsredovisningen är inget som kunnat observeras i dokumentstudien och heller inget informanten upplevt. Däremot menar informanten att det kan vara så att företag väljer att inte rapportera vissa områden exempelvis för att dessa områden inte ses som väsentliga. Dock brukar sådana områden alltid nämnas som en indikator i form av nyckeltal. En studie från Eccles et al. (2012) hävdar att olika klimatförändringar kan bli dolda i rapporterna vilket ökar informationsasymmetrin, som i sin tur kan ge felaktiga beslutsunderlag samt riskfyllda investeringar för intressenter.

Som ovan nämns finns det vissa väsentligheter som alla de studerade företagen har haft med i omfattande mängd och dessa kanske också då bör ses som mer relevanta för liknande företag inom livsmedelsbranschen. Studien från Eccles et al. (2012) visade också att företag som är verksamma inom samma bransch kan antas ha liknande regleringar och krav på sig, vilket gör att de skall kunna redovisa liknande väsentligheter. Det kan innebära att både Axfoods, Coops och ICA Gruppens väsentligheter kan ses som relevanta för liknande företag inom livsmedelsbranschen. Informanten anser att företag inom samma bransch bör rapportera samma typ av indikatorer. Samma studie av Eccles et al. (2012) visade att det föreligger stor nytta i att ta fram branschspecifika riktlinjer för att ett företag skall förstå vad som egentligen är väsentligt att hållbarhetsredovisa, eftersom ingen entydig definition tillhandahålls. Eftersom företag inom samma bransch ofta kan ha liknande processer, produkter och affärsmodeller är det stor sannolikhet att de också bör kunna redovisa likartade väsentligheter i sin hållbarhetsrapportering (Eccles et al., 2012). Detta överensstämmer med resultat från dokumentstudien som visade att alla de tre företagen som studerats lade stor tyngd på kategorierna *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd* och *produktmärkning*, som också är tre av de kategorier som anses särskilt viktiga i livsmedelsbranschen enligt GRI. Att det är viktigt med branschspecifika riktlinjer för att öka jämförbarheten mellan företag har bekräftats av flertalet tidigare undersökningar (Eccles et al., 2012; Edgley et al., 2015; Jones et al., 2015).

En studie från Boiral och Henri (2017) visade dock att trots användning av GRI:s riktlinjer var en jämförelse av hållbarhetsrapporter omöjlig att genomföra på ett trovärdigt sätt. Detta då forskarna såg brister i redovisningen såsom ofullständiga svar, ospecifik information samt ojämförbara mätningar och data. Denna studie har inte prövat jämförelse i sig men det som observerats är att vissa väsentligheter, som bland annat är mätbara, är enklare att jämföra än de som inte är det. En fullständig jämförelse mellan

olika hållbarhetsredovisningar är svår, om inte omöjlig, men intressenter bör kunna utläsa korrekt information och få lämpliga beslutsunderlag trots detta.

6.4 Analys av livsmedelsbranschen

Livsmedelsbranschen har en stor påverkan på samhället och den internationella ekonomin samt är en bransch som påverkar människans livsstandard. (Arlin, 2009; Maloni & Brown, 2006). Livsmedelsbranschen är en bransch med en försörjningskedja som innehåller flera fristående enheter, däribland transporter, förpackning och hantering av produkterna (Arlin, 2009). Ett företags försörjningskedja kan ses som en serie av flera företag såsom leverantörer och kunder som tillsammans kan leverera en produkt till en slutkund (Maloni & Brown, 2006).

De studerade företagen har alla tre en lång försörjningskedja. Axfood skriver i sin hållbarhetsredovisning att de har försörjningskedjan i åtanke när de upprättar sin hållbarhetsredovisning och ser kedjan i tre steg. Dessa steg är utveckling och inköp, lagerhållning och transport samt det tredje butik/företagskund (Axfood AB, 2017). Utifrån informationen om hållbarhet i årsredovisningen blir det tydligt att Axfood strävar efter att ta med hela försörjningskedjan i sitt hållbarhetsarbete och redogör för den i 10 av de 18 kategorierna samt delvis i *biologisk mångfald*. Coop och ICA Gruppen består även de av varsin lång försörjningskedja. Coop nämner i sin hållbarhetsredovisning tre mål som innefattar försörjningskedjan vilka är *hållbart sortiment*, *hållbara butiker* samt *hållbara leverantörer*. De tre målen innefattar hela försörjningskedjan då de utgår från butiker, leverantörer och sortiment. Coop nämner i sin hållbarhetsredovisning att den inkluderar all verksamhet, därav både verksamheten inom koncernen men även den verksamhet som finns i dess föreningar och konsoliderade dotterbolag. Genom den utförda dokumentstudien har det klargjorts att Coop redogör för sin försörjningskedja i 11 av de 18 kategorierna. Genom att studera ICA Gruppens hållbarhetsredovisning år 2016 och 2017 har det utlästs att de strävar efter att ta med hela sin försörjningskedja i sin hållbarhetsredovisning och redogör helt för den i 6 av de 18 kategorierna samt delvis i 4 av dem. Då intressenternas medvetenhet sträcker sig till företags försörjningskedja är det viktigt att företag redogör för den i sin hållbarhetsredovisning (Maloni & Brown, 2006; Yakovleva et al., 2012). Företag inom livsmedelsbranschen innehar en risk om de inte tar ansvar för hela sin försörjningskedja, exempelvis i form av att deras lönsamhet kan skadas (Maloni & Brown, 2006).

De studerade företagens försörjningskedjor är komplexa och en försörjningskedja måste enligt en studie av Wognum et al. (2011) vara mer hållbar för att ett företag skall få dess intressenters förtroende. Detta är viktigt då vi befinner oss i en tid med incidenter och skandaler inom branschen (Wognum et al., 2011). I och med detta vill bland annat konsumenterna att företag skall informera om livsmedelssäkerhet samt livsmedlets ursprung och hållbarhet. Detta indikeras även utifrån intressentdialogerna de studerade företagen fört med sina intressenter. En studie av Arlin (2009) framhåller att det är viktigt att företag visar att de vill uppfylla sina intressenters krav genom att arbeta med de kategorier som kommer fram i intressentdialogerna. Samtliga företag som studerats i denna studie för dialoger med sina intressenter var åsikter och behov påverkar arbetet med respektive hållbarhetsredovisning.

6.5 Analys utifrån intressent- och legitimitetsperspektiv

Alla de studerade företagen använder GRI som är en väldigt populär standard att redovisa mot vilket bidrar till att standarden också ses som legitim enligt informanten. Det är viktigt för företag att sträva efter just legitimitet för att deras verksamhet skall fortsätta leva vidare (Dowling & Pfeffer, 1975; O'Donovan, 2002). Företag som redovisar mot en välanvänd standard anses således som mer legitima av både samhälle och intressenter. När ett företag exempelvis väljer att redovisa enligt en standard som GRI för att ses som legitima agerar de i enlighet med vad legitimitetsteorin förklarar. Genom att ta reda på intressenternas krav och beakta samhällets förväntningar kan företag skapa legitimitet vilket är önskvärt (Dowling & Pfeffer, 1975). Att vara legitim anses som positivt då företag följer de normer som finns, detta enligt legitimitetsteorin (Deegan & Unerman, 2011). Denna studies empiriska resultat pekar ändå på att användningen av riktlinjer, såsom GRI, ökar ett företags legitimitet. Det har dock påträffats en oro i en studie av Jones et al. (2015) bland både intressenter och företag gällande riktlinjer såsom GRI. Riktlinjerna ansågs varken vara effektiva eller lämpliga (Jones et al., 2015). Trots detta verkar flertalet större företag fattat tycke för GRI och använder denna konsekvent. Dock kanske inte legitimitetseffekten är lika stor inom alla branscher eller i alla delar av världen.

Utöver legitimitet så upprättar företag hållbarhetsredovisningar dels för att intressenterna kräver det, detta i enlighet med intressentteorin (Hörisch et al., 2014), men även på grund av lagändringen enligt informanten. Legitimitetsteorin kan förklara orsaken till varför ett företag frivilligt lämnar upplysningar och information om sin

påverkan samt bidrag till de miljömässiga och sociala frågorna (Chen & Roberts, 2010; Deegan & Unerman, 2011). Detta är dock svårt att styrka i denna studie då de studerade företagen idag har just lagkrav på att hållbarhetsredovisa. Det som kan observeras är att de studerade företagen redan sedan tidigare valt att hållbarhetsredovisa frivilligt men i vilken omfattning kan inte besvaras. Legitimitetsteorin syftar till att företag strävar efter att arbeta inom samhällliga värderingar och normer (Deegan & Unerman, 2011). Företag inom livsmedelsbranschen kan fokusera på hållbarhet för att ses som legitima av samhället och därmed uppfylla vissa av intressenternas krav (Deegan & Unerman, 2011; Hörisch et al., 2014).

Något som observerats i dokumentstudien är att vissa kategorier, som anses väsentliga av intressenterna, ökat i omfattning. Informanten berättar att genom intressentdialoger kan företag ta fram vad som är väsentligt enligt intressenterna. Dessa dialoger kan ibland visa att företag och intressenter har olika uppfattningar angående vad som är väsentligt. I de fall då det råder meningsskiljaktigheter mellan intressenter och företag angående väsentligheter kan företag ändra uppfattning om hur viktig en fråga anses vara och således ändra omfattningen av både redovisning och arbete med just det området enligt informanten. Intressentdialoger kan således påverka företags väsentligheter och redovisningen av dessa. Detta är i enlighet med vad intressentteorin beskriver där intressenter, beroende på maktpositioner, kan påverka vad ett företag väljer att fokusera på (Hörisch et al., 2014).

De studerade företagen har snarlika primära intressenter och intressentdialoger vilket inte är förvånande då de verkar inom samma bransch. Axfood och ICA Gruppen identifierade kunder, medarbetare, leverantörer, ägare och samhälle. Coop identifierade samma intressenter med undantaget att även bransch- och intresseorganisationer togs med. Enligt informanten är ägare, kunder, medarbetare och samhälle de intressenter som hållbarhetsredovisningen bland annat riktas till. Det som intressenterna tagit upp som väsentligt i de förda intressentdialogerna har för varje studerat företag varit i stort sett oförändrat i det studerade intervallet. Genomgående för alla studerade företag var att dess intressenter önskade respektive företag att prioritera kategorierna *hälsosam och prisvärd mat*, *djurvälfärd*, *kunders hälsa och säkerhet*, *arbetsförhållanden* (i hela försörjningskedjan), *produktmärkning* samt *material*. Dessa är några av alla de väsentligheter företagen tar med i respektive väsentlighetsanalys. Genom att hållbarhetsredovisa det som intressenterna begär så ökar transparensen och informationsasymmetrin minskar (Hörisch et al., 2014).

En annan studie visade att det fanns ett samband mellan intressenternas krav och hur ett företag väljer att redovisa sitt hållbarhetsarbete (Holder-Webb et al., 2009; Sweeney & Coughlan, 2008). Detta har i viss mån stämt överens med de empiriska resultat denna studie fått fram. Det som också är att observera är att dessa kategorier också anses särskilt viktiga enligt GRI för företag inom livsmedelsbranschen. De empiriska resultaten visade att företagen fått fram delvis olika väsentligheter utifrån de förda intressentdialogerna. Detta kan bero på att informationen skall vara konstruerad så att den tillgodoser intressenternas behov, vilket kan vara svårt då dessa behov ofta är olika (Hörisch et al., 2014). Dessutom kan information som redovisas enligt intressentteorin framföras på ett visst sätt på grund av strategiska val. Ju större makt en intressent har desto större påverkan på företaget (Deegan, 2002). Detta är dock inget som observerats i denna studie då det varit svårt att identifiera de enskilda intressenternas behov och krav.

6.6 Sammanfattning av analys

De studerade hållbarhetsredovisningarna är långa och i flera av kategorierna redogörs det för hela försörjningskedjan vilket stämmer överens med en studie av Hsu et al. (2013) som visade att intressenter idag efterfrågar mer omfattande information från företagen angående deras hållbarhetsarbete samt deras försörjningskedja. Då intressenternas medvetenhet sträcker sig även till företags försörjningskedja är det viktigt att företagen redogör för den i sin hållbarhetsredovisning (Maloni & Brown, 2006; Yakovleva et al., 2012)

Det som observerats i dokumentstudien är att vissa kategorier, som anses väsentliga av intressenterna, ökat i omfattning. Företag upprättar hållbarhetsredovisningar dels för att intressenterna kräver det, detta i enlighet med intressentteorin (Hörisch et al., 2014), men även på grund av lagstadgade krav i och med lagändringen enligt informanten. Informanten berättar att genom intressentdialoger kan företag ta fram vad som är väsentligt enligt intressenterna. Intressentdialoger kan således påverka företags väsentligheter och redovisningen av dessa. Detta är i enlighet med vad intressentteorin beskriver där intressenter, beroende på maktpositioner, kan påverka vad ett företag väljer att fokusera på (Hörisch et al., 2014).

I och med lagändringen menar informanten att företag kan tvingas ta kontroll och hantera frågor inom hållbarhet och således hantera risker inom detta område. En ökad kunskap och förbättring på området hållbarhetsredovisning gör att företag arbetar mer

med hållbarhetsfrågor (Borglund et al., 2010). Lagändringen bör därför bidra till en ökad förbättring och kunskap om hållbarhetsredovisning. Ett lagkrav kan enligt studier av Jones et al. (2012) gynna företagens verksamhet gällande riskhantering samt deras förmåga att skapa faktorer som ger värde vilket även informanten syftar på gällande riskhantering.

Då många företag, såsom de studerade företagen, upprättat en hållbarhetsredovisning redan innan lagändringen menar informanten att de tordes sett över sin hållbarhetsredovisning och strukturerat om den samt gjort vissa tillägg för att anpassa den efter lagändringen och GRI. Informanten anser dock att lagändringen inte bidragit till några stora förändringar i processen att utforma hållbarhetsredovisning, just för att många företag sedan tidigare har ägnat sig åt detta. De har sedan tidigare kontroll och kunskaper kring vad de anser är väsentligt. Studie av Fasan och Mio (2017) gav resultat att lagar och regelverk inte har samma betydelse vilket verkar vara fallet med även denna lagändring då den till synes inte påverka de studerade hållbarhetsredovisningarna.

GRI, som används som komplement till lag av de studerade företagen, är en väldigt populär standard att redovisa mot vilket bidrar till att standarden också ses som legitim enligt informanten. Företag som redovisar mot en välanvänd standard anses som mer legitima av både samhälle och intressenter och agerar likt vad legitimitetsteorin förklarar (Deegan & Unerman, 2011).

De väsentligheter som redovisas bestämmer företag själva utifrån sin verksamhet, lagen samt GRI menar informanten. Informanten menar att även intressenterna påverkar, vilket kan styrkas av dokumentstudien då företag använder sig av intressentdialoger för att ta fram vad intressenterna anser är viktigt. Detta styrks av Hörisch et al. (2014) som menar att intressenter är viktiga för ett företags hållbarhetsarbete. De väsentligheter som företagen redovisar och som tas upp i intressentdialogerna samt informanten anser är viktiga att redogöra för är *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd*, *utsläpp och avfall* samt *produktmärkning*. Dokumentstudien indikerar att kategorierna *mångfald* och *transport* är viktiga för de studerade företagen då dessa redogörs i hållbarhetsredovisningarna. Informanten ansåg *matsäkerhet*, *transporter* och *klimatutsläpp* och intressenterna ansåg att kategorierna *hälsosam och prisvärd mat*, *djurvälfärd*, *kunders hälsa och säkerhet*, *arbetsförhållanden* (i hela försörjningskedjan), *produktmärkning* samt *material* som viktiga. Således kan vissa väsentligheter anses särskilt viktiga i branschen medan övriga är mer styrda av företagen själva och möjligtvis påverkats av intressentdialogen eller vald

strategi. Det finns vissa väsentligheter som alla de studerade företagen har haft med i omfattande mängd och dessa kanske också då bör ses som mer relevanta för liknande företag inom livsmedelsbranschen vilket stämmer överens med en tidigare studie (Eccles et al., 2012).

7. Slutsats

I det sista kapitlet redogörs det för de slutsatser som framkommit efter den genomförda studiens analys. Vidare redogörs det för studiens bidrag samt förslag till framtida studier. Slutligen diskuteras samhälleliga och etiska aspekter samt kritik mot studien.

7.1 Varför väljer företag inom livsmedelsbranschen att redovisa de väsentligheter som hållbarhetsredovisning innehåller?

Hållbarhetsredovisning är något som många företag ägnar sig åt dels för att det tillför legitimitet då de ser till vad samhället i stort efterfrågar men också då det är ett sätt att tillfredsställa sina intressenters behov. Detta går i enlighet med legitimitetsteorin samt intressentteorin (Deegan & Unerman, 2011; Hörisch et al., 2014).

Företag väljer vilka väsentligheter som ska redovisas genom att se utifrån sin egen verksamhet och strategi men även utifrån vad intressenterna efterfrågar enligt informanten. Informantens utlåtande styrks av denna studies resultat då de studerade företagen har valt att fokusera redovisningen på flera av de kategorier som intressenterna anser är viktiga samt utifrån deras egen verksamhet och strategi. Utifrån intressentteorin, samt denna studie, så strävar företag således efter att tillfredsställa sina intressenters behov. Tidigare studier, liksom denna studie, har visat att det finns visst samband mellan intressenternas krav och hur ett företag väljer att redovisa sitt hållbarhetsarbete (Holder-Webb et al., 2009; Sweeney & Coughlan, 2008).

Företag använder sig även av riktlinjer, såsom GRI, för att identifiera vilka kategorier som bör redovisas och på så vis få vägledning. Användning av riktlinjer kan även skapa legitimitet för företag då en populär standard anses som mer legitim enligt informanten. Att sträva efter legitimitet genom att uppfylla samhällets förväntningar verifierar vad legitimitetsteorin beskriver (Dowling & Pfeffer, 1975). Användning av normer kan också precis som riktlinjer bidra till ett företags legitimitet (Deegan & Unerman, 2011). Denna studies empiriska resultat pekar på att användningen av riktlinjer, såsom GRI, ökar ett företags legitimitet samt bekräftar legitimitetsteorin.

Huruvida lagändringen kan ha påverkat de studerade företagens hållbarhetsredovisning är knappt märkbart. De redovisade väsentligheterna för det studerade intervallet är fortfarande snarlika och omfattningen av text har ökat något hos två av de tre studerade företagen. Informanten menar att inga större förändringar i hållbarhetsredovisningar har skett sedan lagändringen, detta då många företag sedan

tidigare har ägnat sig åt hållbarhetsredovisning. Således kan slutsatsen dras att det inte skett några betydande förändringar angående vilka väsentligheter livsmedelsföretag väljer att redovisa efter lagändringen. Detta kan styrkas av en studie av Fasan & Mio (2017) som visade att lagar och regelverk har mindre betydelse för vilka väsentligheter som redovisas jämfört med exempelvis bransch.

Företag inom livsmedelsbranschen väljer således väsentligheter dels genom intressentdialoger, diskussion med konsulter, lagstiftning, riktlinjer samt utifrån deras egen strategi. Genom diskussion med konsulter kan företag dessutom få information om samhällets förväntningar samt det senaste inom forskning. Det som tillsynes till största del påverkar livsmedelsföretags val är vad de själva anser är väsentligt samt krav från intressenter varav samhälle är en primär intressent.

7.2 Vilka är dessa väsentligheter och redogörs dem för hela försörjningskedjan?

Den dokumentstudien som gjorts har visat att de väsentligheter/kategorier som samtliga studerade företagens intressenter vill att de redogör för är *hälsosam och prisvärd mat, kundens hälsa och säkerhet, arbetsförhållanden, produktmärkning* samt *material*. Dessa kategorier har Axfood, Coop och ICA Gruppen tagit fram med hjälp av intressentdialoger och väsentlighetsanalyser. Dessa kategorier är även kategorier som GRI anser är särskilt viktiga att redovisa inom livsmedelsbranschen. Informanten menar att *matsäkerhet, transporter* och *klimatutsläpp* är exempel på kategorier som anses vara väsentliga inom branschen. De väsentligheter som företagen redovisar och som tas upp i intressentdialogerna samt informanten anser är viktiga är således *arbetsförhållanden, djurvälstånd, utsläpp och avfall* samt *produktmärkning*. Företagen har även valt att redovisa omfattande text om väsentligheter som bland annat *mångfald* och *transport* vilket kan bero på att det är väsentligheter som företagen tycker är viktiga att redovisa utifrån deras verksamhet och strategi. Val av väsentligheter styrs således av både intressenterna, bransch och företaget själva som ovan nämnt. Informanten anser att företag inom samma bransch bör rapportera på samma typ av indikatorer vilket styrks av en studie gjord av Eccles et al. (2012) som menar att företag inom samma bransch ofta har liknande affärsmodeller och processer och därav bör redovisa liknande väsentligheter. Även denna studie har visat på att det finns vissa väsentligheter som det rapporterats omfattande kring i alla de studerade företagens hållbarhetsredovisningar.

För de väsentligheter som företagen redovisar och som tas upp i intressentdialogerna samt informanten anser är relevanta redogör Axfood, Coop och ICA Gruppen för hela försörjningskedjan i kategorierna *arbetsförhållanden*, *djurvälfärd* och *produktmärkning*. Gällande kategorin *utsläpp och avfall* redogör endast Coop för denna i sin försörjningskedja medan Axfood och ICA Gruppen inte gör det. I det stora hela redogör och redogör delvis företagen för försörjningskedjan i majoriteten av väsentligheterna.

7.3 Studiens bidrag

Denna studie har belyst vilka väsentligheter som är mest relevanta. Vidare belyser studien att intressenter och riktlinjer är viktiga bakomliggande faktorer till val av väsentligheter. Denna studie visar att det även i livsmedelsbranschen går att möjliggöra en jämförelse mellan olika företag sinsemellan samt över tid, trots att vissa kategorier inte är mätbara.

Tidigare studier visar att flertalet faktorer påverkar ett företags val av väsentligheter samt att intressenter är en stor faktor och viktiga vid hållbarhetsredovisning. Studierna visade också att olika företag troligtvis kommer redogöra för väsentligheter i olika omfattning dels beroende på olika intressenters behov (Fasan & Mio, 2017; Hörisch et al., 2014). Intressenter och företag kan till följd av denna studie få ytterligare bekräftelse på att detta överensstämmer även för livsmedelsföretag i Sverige. Vi anser dessutom att denna studie kan vägleda livsmedelsföretag som tidigare inte hållbarhetsredovisat genom att visa på vilka väsentligheter de tre marknadsledande livsmedelsföretagen i Sverige anser är mest väsentligt samt orsakerna bakom.

Studiens praktiska bidrag är att den ger en förståelse angående vad som har en inverkan på varför företag i livsmedelsbranschen väljer de väsentligheter som redovisas. Vidare anser vi att studien är främst till nytta för företag inom livsmedelsbranschen, revisorer, redovisningskonsulter samt hållbarhetsansvariga. Studien kan användas för att förstå vad som egentligen påverkar livsmedelsföretags val av väsentligheter. Den är också till nytta då det inte tidigare finns någon liknande studie gällande livsmedelsföretag i Sverige.

7.4 Förslag till framtida studier

Inför vidare studier skulle det vara intressant att även studera företag som inte sedan tidigare hållbarhetsredovisat för att beskriva vad lagändringen betytt för sådana företag. Det skulle också vara av intresse att utöka studien med fler företag och fler intervjuer

samt exempelvis jämföra med livsmedelsföretag i andra länder, detta för att få en större förståelse för väsentligheter inom livsmedelsbranschen. Dessutom skulle en mer omfattande och djupgående studie av försörjningskedjan kunna vara relevant. Inför framtida studier hade det även varit intressant att identifiera de enskilda intressenternas behov och krav för att sedan jämföra med om detta påverkat vilka väsentligheter som företag väljer att hållbarhetsredovisa, således hur mycket makt varje intressent har samt i vilken omfattning företag förhåller sig till detta.

7.5 Samhälleliga och etiska reflektioner

Att jordens resurser är begränsade och att vi lever i ett konsumtionssamhälle är en het debatt i hela samhället. Idag har både intressenternas och samhällets krav och förväntningar ökat på företag där hållbar utveckling och redovisningen av detta mer och mer börjar ses som en nödvändighet samt obligatoriskt. Detta eftersom företag har stora resurser och möjligheter att skapa en bättre framtid för kommande generationer. Om även denna studie kan bidra med att öka uppmärksamheten gällande nyttan med hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning är detta ett steg i rätt riktning. Hållbarhetsredovisning är ett konkret sätt för företag att uttrycka sig om dess påverkan på de ekonomiska, miljömässiga och sociala aspekterna. Detta gör att företag kan visa prestationer och göra intryck genom att rapportera om positivt arbete med hållbarhet. Genom att utforma en hållbarhetsredovisning som är accepterad av samhället, genom att exempelvis använda sig av GRI, kan företagen också visa upp verkliga resultat och minska informationsasymmetrin mellan företag och intressenter. Detta kan kanske leda till ett bättre arbete med hållbarhet som är positivt och önskvärt ur ett samhällsperspektiv.

Ur många perspektiv är hållbarhetsredovisning något positivt och gynnsamt för samhällsutveckling men det finns också studier som visat på att rapporterna kan användas felaktigt. Detta genom att exempelvis rikta fokus från negativ påverkan på miljön eller redovisning av felaktig information (Eccles et al., 2012; Patten, 2002). Detta bör ifrågasättas utifrån ett etiskt perspektiv. Om livsmedelsföretag använder hållbarhetsrapportering på ett felaktigt sätt kan det ge allvarliga konsekvenser och påverka både samhälle, intressenter, konsument och marknaden.

7.6 Kritik mot studien

Trots att studien anses kommit fram till flertalet relevanta slutsatser och kunnat besvara frågeställningarna är det ändå viktigt att förhålla sig kritiskt till resultatet och identifiera

förbättringsområden. Att intervjuva endast en informant medför vissa begränsningar, vilket det även gör vid studerande av tre marknadsledande svenska livsmedelsföretag under intervallet av två räkenskapsår. Studiens trovärdighet hade kunnat öka om exempelvis fler informanter kunnat intervjuas eller om ett längre intervall studerats. Detta för att kunna ställa fler informanters svar mot varandra eller jämföra om företagen hållbarhetsredovisat konsekvent under en längre tidsperiod. Studiens resultat är ändå trovärdigt då en användning av den teoretiska referensramen legat till grund för dragna slutsatser. Studiens trovärdighet har också stärkts då en triangulering gjorts i form av att dokumentstudien gjorts med en kompletterande intervju. Den insamlade empirin gav slutligen ett mättat resultat då dokumentstudien visade liknande information som dessutom bekräftades av informanten.

Då denna studie har utförts genom en kvalitativ metod och fokuserat på livsmedelsbranschen kan det inte säkerställas att resultatet är helt överförbart till andra branscher. Däremot kan resultatet användas för andra företag inom livsmedelsbranschen med samma förhållanden som företagen i denna studie. Studien kan också användas i andra branscher som har liknande arbetsuppgifter och/eller förhållanden eftersom vissa delar av livsmedelsbranschens försörjningskedja inte är unik. Således kan vissa slutsatser som dragits vara överförbara och appliceras främst inom livsmedelsbranschen men också inom andra branscher.

Referenser

- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber AB.
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok*. Stockholm: Liber AB.
- Amran, A., & Keat Ooi, S. (2014). Sustainability reporting: meeting stakeholder demands. *Strategic Direction*, 30(7), 38–41. <https://doi.org/10.1108/SD-03-2014-0035>
- Arlin, W. (2009). Recipe for a better tomorrow: A food industry perspective on sustainability and our food system. *Journal of Hunger and Environmental Nutrition*, 4(3–4), 446–453. <https://doi.org/10.1080/19320240903329063>
- Axfood AB. (2017). Årsredovisning 2016 Axfood. Retrieved February 14, 2018, from https://www.axfood.se/globalassets/startsidea/investerare/rapporter-och-presentationer/2016/axfood_arsredovisning_2016_sv.pdf%0A
- Boiral, O., & Henri, J. F. (2017). Is Sustainability Performance Comparable? A Study of GRI Reports of Mining Organizations. *Business and Society*, 56(2), 283–317. <https://doi.org/10.1177/0007650315576134>
- Borglund, T., Frostenson, M., & Windell, C. (2010). Effekterna av hållbarhetsredovisning - en studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag. Retrieved January 25, 2018, from <http://www.regeringen.se/contentassets/ae1b2a3db1a34b6491f2324ed526a657/effekterna-av-hallbarhetsredovisning-n2010.30>
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2nd ed.). Stockholm: Liber AB.
- Chen, J. C., & Roberts, R. W. (2010). Toward a More Coherent Understanding of the Organization-Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. *Journal of Business Ethics*, 97(4), 651–665. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0531-0>
- Civilutskottet. (2016). Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy

- (2016/17:CU2). Retrieved January 18, 2018, from https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/foretagens-rapportering-om-hallbarhet-och_H401CU2/html
- Coop Sverige AB. (2017). Coop Sverige Årsrapport 2016. Retrieved February 13, 2012, from <https://www.coop.se/contentassets/abdaedc60da04d90acf47f7385043fd8/coop-arsrapport-ar-2016.pdf%0A>
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory. UK Higher Education Business Accounting*.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136. <https://doi.org/10.2307/1388226>
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., Rogers, J., & Serafeim, G. (2012). The Need for Sector-Specific Materiality and Sustainability Reporting Standards. *Applied Corporate Finance*, 24(2), 65–71. <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.2012.00380.x>
- Eden, C., & Ackermann, F. (2013). Making Strategy: The Journey of Strategic Management. *International Journal of Market Research*, 43, 528. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1099-1743\(199903/04\)16:2<198::AID-SRES315>3.0.CO;2-Z](https://doi.org/10.1002/(SICI)1099-1743(199903/04)16:2<198::AID-SRES315>3.0.CO;2-Z)
- Edgley, C., Jones, M. J., & Atkins, J. (2015). The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *British Accounting Review*, 47(1), 1–18. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.11.001>
- Elvingson, P. (n.d.). Hållbar utveckling. Retrieved January 1, 2018, from <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/hallbar-utveckling>
- Epstein, M. J., & Rejc Buhovac, A. (2014). *Making Sustainability Work*. Greenleaf Publishing.

- FAR. (n.d.). FAQ Hållbarhetsrapportering enligt ÅRL. Retrieved January 16, 2018, from https://www.far.se/contentassets/2b2cc988a3dd4056b3dbad9450d96dee/faq-hallbarhetsrapportering_slutgiltig.pdf
- Fasan, M., & Mio, C. (2017). Fostering Stakeholder Engagement: The Role of Materiality Disclosure in Integrated Reporting. *Business Strategy and the Environment*, 26(3), 288–305. <https://doi.org/10.1002/bse.1917>
- Finansdepartementet. (2013). Statens ägarpolicy och riktlinjer för företag med statligt ägande. Retrieved January 18, 2018, from <http://www.regeringen.se/49bb53/contentassets/601d79990be1426f901c533d67d3af83/statens-agarpolicy-och-riktlinjer-for-foretag-med-statligt-agande-2013>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach. Analysis* (Vol. 1). <https://doi.org/10.2139/ssrn.263511>
- Grafström, M., Götheberg, P., & Windell, C. (2015). *CSR: Företagsansvar i förändring*. Kina: Liber AB.
- GRI, G. R. initiative. (2013a). About Sustainability Reporting. Retrieved January 18, 2018, from <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>
- GRI, G. R. initiative. (2013b). GRI 4 Sector disclosures: Food processing. Retrieved January 18, 2018, from <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G4-Food-Processing-Sector-Disclosures.pdf>
- GRI, G. R. initiative. (2016). GRI 101: Foundation 2016. Retrieved January 18, 2018, from <https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf>
- Holder-Webb, L., Cohen, J. R., Nath, L., & Wood, D. (2009). The supply of corporate social responsibility disclosures among U.S. firms. *Journal of Business Ethics*, 84(4), 497–527. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9721-4>
- Holme Magne, I., & Krohn Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder* (2:a upplag). Lund: Studentlitteratur.

- Hsu, C. W., Lee, W. H., & Chao, W. C. (2013). Materiality analysis model in sustainability reporting: A case study at Lite-On Technology Corporation. *Journal of Cleaner Production*, 57, 142–151. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.05.040>
- Hörisch, J., Freeman, R. E., & Schaltegger, S. (2014). Applying Stakeholder Theory in Sustainability Management: Links, Similarities, Dissimilarities, and a Conceptual Framework. *Organization and Environment*, 27(4), 328–346. <https://doi.org/10.1177/1086026614535786>
- ICA Gruppen AB. (n.d.). Hållbarhet. Retrieved February 13, 2018, from <https://www.icagruppen.se/hallbarhet/#!/%0A>
- IFAC, I. F. of A. (2015). Materiality in <IR>: Guidance for the preparation of integrated reports. Retrieved January 16, 2018, from https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf
- Jones, P., Comfort, D., & Hillier, D. (2015). Materiality and external assurance in corporate sustainability reporting. An exploratory study of UK house builders. *Property Management*, 33(5), 430–450. <https://doi.org/10.1108/PM-03-2015-0014>
- Jones, P., Comfort, D., Hillier, D., & Eastwood, I. (2005). Retailers and sustainable development in the UK. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 33(3), 207–214. <https://doi.org/10.1108/09590550510588370>
- Justitiedepartementet. (2016). Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy (2016/17:CU2). Retrieved January 16, 2018, from <http://www.regeringen.se/49aea4/contentassets/951e5cdee12e439c87828e06c7f268a6/foretagens-rapportering-om-hallbarhet-och-mangfaldspolicy>
- Laan, S. Van Der. (2009). The role of theory in explaining motivation for corporate social disclosures: Voluntary disclosures vs “ solicited ” disclosures. *Australasian Business and Finance Journal*, 3(4), 15–30. <https://doi.org/10.2307/41166339>
- Larsson, L.-O., & Ljungdahl, F. (2008). *License to operate: CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken*. Ekerlids.
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet - En introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*.

Lund: Studentlitteratur AB.

- Lozano, R., Nummert, B., & Ceulemans, K. (2016). Elucidating the relationship between Sustainability Reporting and Organisational Change Management for Sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 125, 168–188. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.03.021>
- Mahadeo, J. D., Oogarah-Hanuman, V., & Soobaroyen, T. (2011). Changes in social and environmental reporting practices in an emerging economy (2004-2007): Exploring the relevance of stakeholder and legitimacy theories. *Accounting Forum*, 35(3), 158–175. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.005>
- Maloni, M. J., & Brown, M. E. (2006). Corporate social responsibility in the supply chain: An application in the food industry. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 35–52. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9038-0>
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344–371. <https://doi.org/10.1108/09513570210435870>
- Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (4th ed.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Patten, D. M. (2002). The relation between environmental performance and environmental disclosure: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 763–773. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00028-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00028-4)
- Raeside, R., Adams, J., & Khan, T. A. H. (2014). *Research Methods for Business and Social Science Students* (2:a upplag). New Dehli: SAGE Publications Pvt. Ltd.
- Regeringskansliet. (n.d.). Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling. Retrieved January 17, 2018, from <http://www.regeringen.se/48e36d/contentassets/a69f085ada12410989115a1ff64be6d8/att-forandra-var-varld-agenda-2030-for-hallbar-utveckling>
- Searcy, C., & Buslovich, R. (2014). Corporate Perspectives on the Development and Use of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 121(2), 149–169.

<https://doi.org/10.1007/s10551-013-1701-7>

- Stubbs, W., Higgins, C., & Milne, M. (2013). Why do companies not produce sustainability reports? *Business Strategy and the Environment*, 22(7), 456–470. <https://doi.org/10.1002/bse.1756>
- Sweeney, L., & Coughlan, J. (2008). Do different industries report Corporate Social Responsibility differently? An investigation through the lens of stakeholder theory. *Journal of Marketing Communications*, 14(2), 113–124. <https://doi.org/10.1080/13527260701856657>
- Wilson, M. (2013). A Critical Review of Environmental Sustainability Reporting in the Consumer Goods Industry: Greenwashing or Good Business? *Journal of Management and Sustainability*, 3(4), 1–13. <https://doi.org/10.5539/jms.v3n4p1>
- Wognum, P. M., Bremmers, H., Trienekens, J. H., Van Der Vorst, J. G. A. J., & Bloemhof, J. M. (2011). Systems for sustainability and transparency of food supply chains - Current status and challenges. *Advanced Engineering Informatics*, 25(1), 65–76. <https://doi.org/10.1016/j.aei.2010.06.001>
- Woodward, D. G., Edwards, P., & Birkin, F. (1996). Organizational legitimacy and stakeholder information provision. *British Journal of Management*, 7, 329–347. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.1996.tb00123.x>
- Yakovleva, N., Sarkis, J., & Sloan, T. (2012). Sustainable benchmarking of supply chains: The case of the food industry. *International Journal of Production Research*, 50(5), 1297–1317. <https://doi.org/10.1080/00207543.2011.571926>

Bilaga 1

Individuella reflektioner

Elin Fridén

Paulina och jag bestämde i början av oktober 2017 att vi skulle skriva detta examensarbete ihop. Detta gav oss god marginal till att bestämma uppsatsens ämne och planera inför kommande termins uppsats. Tillsammans kom vi överens om att ämnet vi skulle skriva om var hållbarhetsredovisning, då vi båda är intresserade av denna typ av redovisning samt att det känns som ett nytt och spännande område samt att det är viktigare än någonsin att värna om den planet vi bor på. Jag tycker även att det är en viktig form av redovisning som vi har fått väldigt lite kunskap om i vår utbildning. Genom att skriva ett examensarbete fick vi möjlighet att få mer kunskap inom detta område. Vi valde att nischa in oss på väsentligheter och livsmedelsbranschen.

Hållbarhetsredovisning är en form av redovisning som blir allt viktigare då den redogör för vad företag gör för att bidra till en hållbar utveckling och troligtvis får det företag att arbeta hårdare för att värna om miljön. Detta då många företag sedan verksamhetsåret 2017 måste redogöra för denna typ av arbete och deras negativa påverkan på miljön. Val av bransch var inga konstigheter då vi ville ha en bransch som vi och många fler kommer i kontakt med samt att det är en bransch som består av en lång försörjningskedja. Vi ville ha en bransch med en lång försörjningskedja då det var intressant att studera om företagen redovisar exempelvis deras leverantörers samhällsansvar. Det är ofta många företag tillsammans som står bakom en färdig produkt. De teorier som valdes var intressent- och legitimitetsteorin då vi trodde att dessa teorier kunde beskriva varför företag valde de väsentligheter de gjorde i sin hållbarhetsredovisning. Dessa teorier passade även bra med branschen då den påverkar på intressentnivå men även samhället i stort.

Vi startade arbetat med att läsa in oss på området med hjälp av vetenskapliga artiklar och kurslitteratur. Därefter skapades den teoretiska referensramen med passande vetenskapliga artiklar och rubriker som vi kunde använda som hjälpmedel för att besvara vår frågeställning. Vi delade upp rubriker och områden emellan oss för att på så vis arbeta effektivare. Det vi har skrivit var för sig i examensarbetet har vi sedan korrekturläst ihop och gjort ändringar i tillsammans. På så vis har texterna som vi har skrivit på olika håll blivit enhetliga. Efter att vi byggt upp en grund att stå på i form av den teoretiska referensramen tog vi tag i metodkapitlet. Metodkapitel är det kapitlet som

troligtvis har tagit mest tid av alla kapitlen i vårt examensarbete samt det kapitel som vi har skrivit om flest gånger. Detta beror bland annat på att vi flera gånger fått ändra den valda metoden. Tanken med vårt arbete från början var att intervjua nyckelpersoner inom hållbarhetsredovisning på de valda livsmedelsföretagen. Då detta inte gick att genomföra fick vi istället byta metod och göra en dokumentstudie och på så vis studera de valda företagens hållbarhetsredovisningar samt en riskkonsult från en revisionsbyrå. Idag är jag glad att det blev den valda metoden då vi har sparat mycket tid samt kunnat planera vår tid själva och endast haft varandra att anpassa oss efter.

Man har nu när examensarbetet är klart förstått hur viktiga alla delar av arbetet är och att dessa ska vara sammanhängande så att en röd tråd kan finnas genom hela arbetet. Detta var inget jag tänkt över i tidigare arbeten. Det är först nu jag förstår varför alla kapitel måste vara sammanhängande för att kunna leda fram till en analys och slutsats samt att de olika kapitlen stödjer upp varandra. Även metodkursen har varit till stor hjälp med de olika inlämningarna, dessa inlämningar har också dem hjälpt oss att vara i fas och gett oss nyttig kunskap att ta med i vårt skrivande.

Arbetet med examensarbetet har mestadels skett tillsammans där vi har träffats i Alingsås och skrivit ihop. Detta har känts väldigt betryggande då man för det mesta har haft någon att diskutera med när man har kört fast. Vi båda har även varit väldigt tillgängliga och har kunnat kontakta varandra när som helst och snabbt fått svar från varandra vilket har bidragit till att arbetat alltid har gått snabbt framåt. Vi båda har tänkt och arbetet väldigt lika med uppsatsen och satt upp gemensamma deadlines för att vara i fas. Detta har bidragit till att vi har haft gott om tid om problem dykt upp och den stress man upplever med en sådan här stor uppsats har aldrig varit långvarigt.

Det har varit en väldigt lärorik period där man har lärt sig väldigt mycket under kort tid. Innan det här arbetet var det många kapitel som jag kände mig osäker på, då vi inte tidigare har utformat exempelvis empiri, metod eller ett omfattande inledningskapitel. Detta blev utmaningen med arbetet dels att läsa på vad dessa kapitel skulle innehålla samt att utifrån oss själva skriva ihop dessa kapitel med hjälp av litteratur. Det har även varit till stor hjälp att ha andra grupper att opponera på vårt arbete och att vi har opponerat på andra grupper. Detta har gett oss tips i skrivandet och gett oss andra perspektiv på vårt arbete. Genom att även läsa andras uppsatser och opponera på dessa har man fått en inblick i hur andra tänker och kunnat ta med oss i vårt skrivande.

Avslutningsvis har det varit en rolig period med full fart. Detta är den läsperiod på dessa tre år på ekonomutbildningen som har gått fortast och den mest lärorika där man

kunnat använda sig av sina tidigare kunskaper från flera av kurserna man läst. Vi har haft en jämn arbetsfördelning och stöttat varandra i vårt arbete. Detta examensarbete har fört mig och Paulina närmare och vi har fått se både bra och dåliga sidor och lärt oss hantera våra olika humör och respektera varandra. Vi har därför lärt känna varandra väldigt bra.

Paulina Karlberg

Redan under höstterminen 2017 bestämde jag och Elin att vi skulle skriva detta examensarbete ihop. Efter att vi satt oss ner och diskuterat kom vi fram till att vi båda hade ett stort intresse för hållbarhetsredovisning. Det finns, enligt mig, många saker inom hållbarhetsredovisning som är intressant men eftersom jag dessutom är väldigt intresserad av revision kändes det extra fängslande att studera väsentligheter närmare. Anledningen till att jag fastnade för just hållbarhetsredovisning är för att jag tycker det är viktigt med hållbarutveckling och att värna om planeten vi bor på. Det är ett viktigt ämne enligt mig eftersom företag är med och påverkar i en väldigt stor utsträckning. Detta är också anledningen till att det blev just livsmedelsbranschen som studien avgränsades till. Livsmedelsbranschen påverkar både samhället i stort genom sin produktion men också på individnivå genom vad vi förtär. Eftersom jag tycker om att se hur saker och ting påverkar något kändes det intressant att göra studien utifrån både intressent- och legitimitetsteorin. Detta eftersom vi båda trodde att intressenternas behov samt samhällets åsikter spelade stor roll i hur företag valde ut vilka väsentligheter som redovisades.

När vi bestämt oss för att studera hållbarhetsredovisning samt väsentligheter utifrån de valda teorierna sökte vi artiklar och läste vad som kändes oändligt mycket text. Allt eftersom blev jag bättre och bättre på att sälla ut bra vetenskapliga artiklar, vilket till en början var ganska svårt detta då texten var på engelska och vetenskapligt formulerad. Vi byggde upp en stark teoretisk referensram och hittade väldigt tidigt i processen många bra tidigare studier att utgå från. Vi delade upp vissa rubriker i den teoretiska referensramen men satt hela tiden tillsammans och diskuterade. Korrekturläsning gjordes flertalet gånger, detta tillsammans, och vi formulerade om flera meningar under arbetet med detta kapitel. Metodkapitlet var en större utmaning då ingen av oss visste exakt hur vi skulle gå tillväga. Efter att vi deltagit på föreläsningarna och läst i en del kurslitteratur föll bitarna på plats och metodkapitlet skrevs tillsammans. Idag är det mycket mer självklart vilken metod som passar vilken typ av studie för mig. Det blev klart för oss båda ganska tidigt i processen att det var väldigt fördelaktigt att skriva examensarbetet tillsammans eftersom vi alltid hade varandra att diskutera med. Den stora problematiken dök dock inte upp fören efter planeringsrapporten var färdig. Problemet som fanns var att det var ytterst svårt att få tag i livsmedelsföretag som hade resurser att delta på intervjuer. Efter diskussion med varandra och handledare kom vi fram till att en dokumentstudie var ett bra supplement som också kunde hjälpa oss besvara våra frågeställningar. Som komplement utfördes också en intervju med en informant, dels för att få en tredje parts

perspektiv men också för att räta ut vissa frågetecken som inte dokumentstudien kunde hjälpa oss med.

I det stora hela har vi gjort nästan all text i examensarbetet tillsammans och det har varit tacksamt att vi båda bor i Alingsås så att vi kunnat träffas så ofta. Jag har alltid känt mig trygg i att skriva texter men i början av examensarbetet var det svårt att få en tydlig bild av hur allt var sammankopplat. Exempel på detta var hur den teoretiska referensramen och metoden skulle hjälpa oss i arbetet, vilket jag idag förstår. Allt vi skriver hänger ihop och det är viktigt för både oss och läsarna att vi beskriver hur allt hänger ihop och hur vi gått tillväga. Genom detta har vi kunnat skapa en röd tråd genom hela arbetet, vilket var svårt i början av skrivprocessen. Under examensarbetet har jag lärt mig otroligt mycket, exempelvis har jag fått fördjupande kunskaper inom hållbarhetsredovisning. Jag har också utvecklat mina kunskaper inom metod, vilka tidigare varit begränsade. Idag förstår jag innebörden och vikten av att ha rätt metod i sina studier för att få fram så bra resultat som möjligt samt för att öka studiens trovärdighet. Jag har även blivit otroligt mycket bättre på att skriva på ett akademiskt och analytiskt sätt. Genom diskussioner med Elin har jag också utvecklat mitt analytiska tänkande och se saker utifrån andra perspektiv. Om jag hade fått göra om arbetet på nytt finns det vissa saker jag hade gjort annorlunda, tack vare allt jag lärt mig under denna skrivprocess.

Något väldigt betydelsefullt jag fått med mig är hur bra och viktigt det är att låta andra läsa och ge åsikter på sitt arbete. Seminarium och opponeringen har varit till stor hjälp och det har också varit lärorikt att göra detsamma till andra. Idag kan jag verkligen se fördelarna med opponering eftersom det lätt blir att man som skribent inte kritiskt kan bedöma sitt egen text, medan en utomstående kan ge värdefull kritik. Jag och Elin förstår själva vad vi menar men det är otroligt viktigt att alla läsare också begriper.

Avslutningsvis har examensarbetet varit väldigt roligt, utmanande och intressant. När jag tidigare har läst andras uppsatser har jag inte riktigt förstått hela processen som ligger bakom ett examensarbete. Idag har jag god kunskap om hur ett examensarbete går till samt hur en uppsats är uppbyggd. Det är nu jag exempelvis förstår vikten av att ha en bra teoretisk referensram för att kunna föra en bra analys och komma fram till en slutsats, att ha en rödtråd genom hela rapporten. Det har varit stressigt i vissa perioder men det har också fört mig och Elin närmare varandra. Vi har hela tiden haft en jämn arbetsfördelning, stöttat varandra och försökt ha roligt och ett glatt humör. Att skriva examensarbete har varit bland det roligaste och mest uttömmande för mig hittills.

Bilaga 2

Branschspecifika riktlinjer enligt GRI, livsmedel:

Figuren visar de branschspecifika riktlinjerna som GRI tagit fram. Områdena är väsentliga för företag som verkar inom livsmedelsbranschen. Sektioner märkta med + finns i GRI Standards, men har tillägg med specifik information som företagen bör redovisa om i branschen. De sektioner som är märkta med ++ återfinns endast i de branschspecifika riktlinjerna för livsmedelsbranschen.

3.1 OVERVIEW OF CONTENT FOR THE FOOD PROCESSING SECTOR

GENERAL STANDARD DISCLOSURES				
<ul style="list-style-type: none"> • Strategy and Analysis • Organizational Profile • Identified Material Aspects and Boundaries • Stakeholder Engagement 			<ul style="list-style-type: none"> • Report Profile • Governance • Ethics and Integrity 	
SPECIFIC STANDARD DISCLOSURES				
Category	Economic		Environmental	
Aspects ¹	<ul style="list-style-type: none"> • Economic Performance + • Market Presence • Indirect Economic Impacts • Procurement/Sourcing Practices + 		<ul style="list-style-type: none"> • Materials + • Energy • Water • Biodiversity + • Emissions • Effluents and Waste • Products and Services • Compliance • Transport • Overall • Supplier Environmental Assessment • Environmental Grievance Mechanisms 	
Category	Social			
Sub-Categories	Labor Practices and Decent Work	Human Rights	Society	Product Responsibility
Aspects ¹	<ul style="list-style-type: none"> • Employment • Labor/Management Relations + • Occupational Health and Safety • Training and Education • Diversity and Equal Opportunity • Equal Remuneration for Women and Men • Supplier Assessment for Labor Practices • Labor Practices Grievance Mechanisms 	<ul style="list-style-type: none"> • Investment • Non-discrimination • Freedom of Association and Collective Bargaining • Child Labor • Forced or Compulsory Labor • Security Practices • Indigenous Rights • Assessment • Supplier Human Rights Assessment • Human Rights Grievance Mechanisms 	<ul style="list-style-type: none"> • Local Communities • Anti-corruption • Public Policy + • Anti-competitive Behavior • Compliance • Supplier Assessment for Impacts on Society • Grievance Mechanisms for Impacts on Society • Healthy and Affordable Food ++ • Animal Welfare ++ 	<ul style="list-style-type: none"> • Customer Health and Safety + • Product and Service Labeling + • Marketing Communications + • Customer Privacy • Compliance

Figur 1 Relevanta områden för livsmedelsbranschen.

Bilaga 3

Intervjuguide

Denna intervjuguide användes som utgångspunkt under intervjuerna med informanten i form av samtalsämnen och frågor. Samtalsämnena och frågorna har i viss grad ändrats under intervjuens gång. Dessutom har relevanta följdfrågor ställts då intervjun ledde in på intressanta spår.

Inledning

- Presentation av informant och företag
- Allmänt om företaget och dess kontakt/arbete med hållbarhetsredovisning

Livsmedelsbranschen

- Har du direkt arbetat med livsmedelsföretags hållbarhetsredovisning (vilka?)
- Vilka har varit de största utmaningarna? (Ge exempel)

Hållbarhetsredovisning och väsentligheter

- Märker ni skillnad på vilka väsentligheter företag väljer att ta med i sin hållbarhetsredovisning? Vilka?
- Vad för syfte har företagen till att hållbarhetsredovisa?
- Har lagkravet påverkat arbetet med hållbarhetsredovisning? Hur? Varför?
- Har ni märkt av skillnader med hållbarhetsarbetet i organisationer ni granskar sedan de började hållbarhetsredovisa? Vilka? Exempel?
- Hur bedömer företag vad som är relevant att redovisa i hållbarhetsrapporterna? Eller är det ni granskare/redovisare som bedömer det?
- Vad finns med i hållbarhetsredovisningen? T.ex. år 2017 (ej publicerad).
 - Väsentligheter
- Vad redovisas ofta inte. (Se hållbarhetsredovisning)
 - Varför inte?
- Fördelar och nackdelar med att hållbarhetsredovisa. Varför?
- Går hållbarhetsredovisningar att jämföra mellan företag inom samma bransch – på vilket sätt.
- Är informationen som visas mätbar?

Riktlinjer

- Använder de flesta företag GRI? Varför/varför inte?
 - Hjälper den?

- Svårt att tolka?
- Vad ser ni för fördelar och nackdelar med riktlinjer.
- Har det alltid använts riktlinjer?

Intressenter och legitimitet

- I hur stor utsträckning påverkar intressentdialoger företags hållbarhetsredovisning?
- Är hållbarhetsredovisningen ställd mot en viss grupp av användare eller intressenter?
- Påverkar intressenterna arbetet med hållbarhet.
- Samhällets påverkan, hur stor betydelse?