



Redovisningsbyråns perspektiv på utformning och motiv till hållbarhetsredovisning

Olivia Elmermark & Kajsa Trolme

Examensarbete/Självständigt arbete • 15 hp

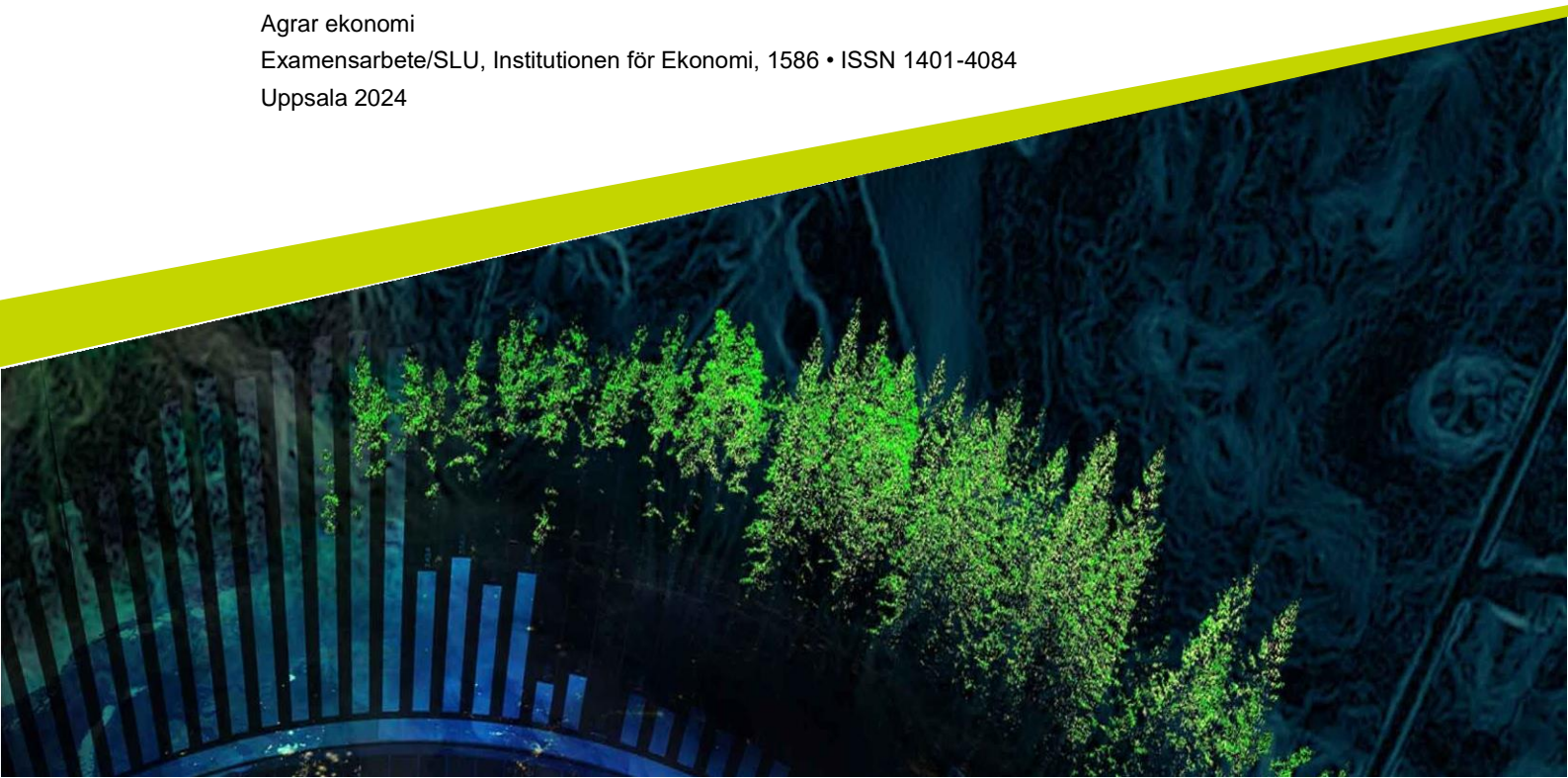
Sveriges lantbruksuniversitet, SLU

Fakulteten för naturresurser och jordbruksvetenskap/Institutionen för ekonomi

Agrar ekonomi

Examensarbete/SLU, Institutionen för Ekonomi, 1586 • ISSN 1401-4084

Uppsala 2024



Redovisningsbyråns perspektiv på utformning och motiv till hållbarhetsredovisning

Olivia Elmermark & Kajsa Trolme

Handledare: **Helena Robling, Sveriges lantbruksuniversitet, institutionen för ekonomi**

Examinator: Karin Hakelius, Sveriges lantbruksuniversitet, Institutionen för ekonomi

Omfattning:

Nivå och fördjupning: 15 hp

Kurstitel: Grundnivå, G2E

Kurskod: Självständigt arbete i Företagsekonomi

Program/utbildning: EX0902

Kursansvarig inst.: Agrar ekonomi

Utgivningsort: Institutionen för ekonomi

Utgivningsår: Uppsala

Upphovsrätt: 2024

Serietitel: Alla bilder används med upphovspersonens tillstånd.

Delnummer i serien: Examensarbete/SLU, Institutionen för Ekonomi

ISSN: 1586

1401-4084

Sveriges lantbruksuniversitet

Fakulteten för naturresurser och jordbruksvetenskap

Institutionen för ekonomi

Sammanfattning

Hållbarhetsredovisning är ett ämnesområde som blir allt viktigare i samband med ökade klimatförändringar. Företag har en central roll i arbetet mot en hållbar värld och uppfyllandet av EU:s hållbarhetsmål Agenda 2030. Idag saknas tydliga riktlinjer för hur en hållbarhetsrapport ska utformas vilket försvårar hållbarhetsarbetet för företag. Detta är något som EU uppmärksammat och agerar på genom det nya EU-direktivet CSRD. Det nya direktivet kommer att implementeras i svensk lagstiftning år 2025.

Denna studie behandlar frågeställningen om hur hållbarhetsrapporter utformas idag och hur CSRD kommer att påverka rapporterna i framtiden. Vidare behandlar studien även vilka motiv det finns bland företag till att hållbarhetsredovisa samt om det finns en koppling mellan utformning och motiv. Studien ämnar att beskriva hållbarhetsrapporters utformande och motiv utifrån ett redovisningsbolags perspektiv. Därav är studien upplagd som en fallstudie mot ett av revisions- och redovisningsbolagen inom "the big four" med en kvalitativ forskningsmetod. Den huvudsakliga empiriinsamlingen består av två semistrukturerade intervjuer med anställda på redovisningsbolaget.

Slutsatserna i studien visar på att det finns kopplingar mellan hur utformandet på hållbarhetsrapporter är och vilket motiv företag har att upprätta rapporten. De olika utformanden som framgår i studien är att hållbarhetsrapporter utformas i enlighet med; *GRI-standarden*, *TBL* samt *företagets väsentlighetsanalys*. Motiven som framgår i studien är; *intressenter*, *finansiering*, *lagkrav* samt *egenintresse*. Studien har således lett fram till en djupare förståelse för vilka påverkande faktorer och motiv det finns på utformande av hållbarhetsrapporter.

Abstract

Sustainability reporting is a subject area becoming increasingly important in connection with escalating climate change. Companies play a crucial role in the pursuit of a sustainable world and in meeting the EU's sustainability goals, as outlined in Agenda 2030. Currently, there is a lack of clear guidelines for the design of sustainability reports, which complicates the efforts of companies to engage in sustainable practices. This issue has been recognized by the EU, which is addressing it through the introduction of the new CSRD directive. This directive will be incorporated into Swedish legislation in 2025.

This study investigates the current design of sustainability reports and the anticipated impact of the CSRD on future sustainability reports. Additionally, the study examines the motivations behind companies' engagement in sustainability reporting and whether there is a correlation between report design and these motivations. The objective of this study is to elucidate the design and underlying motivations of sustainability reports from the perspective of an accounting firm. Consequently, the study is designed as a case study focusing on one of the "Big Four" accounting firms, utilizing a qualitative research methodology. The primary data collection comprises two semi-structured interviews with employees of the accounting firm.

The study's conclusions indicate a relationship between the design of sustainability reports and the motivations driving companies to produce these reports. The study identifies several reporting frameworks used, including the GRI standard, TBL, and the company's materiality analysis. The motivations identified include stakeholder demands, financing considerations, legal requirements, and self-interest. This study thus provides a deeper understanding of the factors and motivations influencing the structuring of sustainability reports.

Innehållsförteckning

1.	Introduktion.....	8
1.1	Bakgrund	8
1.2	Problemformulering.....	10
1.3	Syfte.....	12
1.4	Avgränsningar	12
2.	Teori.....	14
2.1	Tripple bottom line	14
2.2	Intressentteori	15
2.3	Contingencyteori	16
2.4	Institutionell teori	17
2.5	Ramverk och standarder till hållbarhetsredovisning.....	17
2.6	Teorisyntes	19
3.	Metod.....	21
3.1	Forskningsmetod	21
3.2	Forskningsdesign.....	22
3.3	Litteraturgenomgång	23
3.4	Urval	23
3.5	Intervjudesign	25
3.6	Beskrivning av utformande av hållbarhetsrapporter.....	26
3.7	Kvalitet	26
	3.7.1 Äkthet.....	27
	3.7.2 Trovärdighet	27
	3.7.3 Etik	28
4.	Empirisk data.....	30
4.1	Intervju 1	30
4.2	Intervju 2	32
4.3	Exempel på utformning av hållbarhetsrapporter.....	33
	4.3.1 Bergs Timber AB	34
	4.3.2 Skistar AB	34
	4.3.3 Scandi Standard AB	35
	4.3.4 Holmen AB	36
5.	Diskussion.....	38

5.1	Utformande av hållbarhetsrapporter	38
5.2	Motiv till hållbarhetsredovisning.....	39
5.3	Koppling mellan utformande och motiv till hållbarhetsredovisning	41
6.	Slutsatser och förslag på framtida forskning	44
6.1	Slutsatser	44
6.2	Förslag på framtida forskning.....	45
	Referenser.....	47
	Bilagor.....	51
	Tack.....	53

1 Introduktion

Denna rapport handlar om utformning av och motiv för att upprätta en hållbarhetsrapport. Vidare behandlar rapporten kopplingen mellan hur företag väljer att utforma sin hållbarhetsrapport gentemot vad de har för motiv till att upprätta den. I följande kapitel presenteras en bakgrund till studien och en problemformulering. Vidare följer syfte, forskningsfrågor samt avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Hållbarhetsredovisning och intresset för hållbarhet är något som ökar allt mer i samhället. Begreppet hållbarhet och vidare hållbar utveckling definieras som “en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov” (UNDP, 2017). Hållbarhet kan delas upp i tre delar; det sociala, ekonomiska och miljömässiga. I slutet av 2015 beslutade FN:s medlemsländer om Agenda 2030 för hållbar utveckling (Regeringskansliet, 2016). Agenda 2030 är en handlingsplan som togs fram för att nå mål om ett mer hållbart samhälle för människor och natur. Enligt Agenda 2030 ska världens länder arbeta mot en mer hållbar framtid mellan år 2016 och år 2030.

Redan år 2013 publicerade EU-rådet två direktiv om krav på att företag ska hållbarhetsredovisa (Europaparlamentet och Europeiska unionens råd, 2013). Direktivet syftade till att arbeta för smart och hållbar tillväxt inom företag. Sverige tillämpade direktiven i sin lagstiftning genom *Lag om ändring i årsredovisningslagen* (SFS 1995:1554), där hållbarhetsrapportering implementeras i den tidigare årsredovisningslagen i det sjätte kapitlet (SFS 1995:1554). *Årsredovisningslagen*, ÅRL, “innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport” (SFS 1995:1554, 1 kap 1§). I ÅRL 6 kap 10-14§ specificeras när och för vilka en hållbarhetsrapport ska upprättas. Kraven för att tvunget behöva upprätta en hållbarhetsrapport riktas mot stora företag. Det innebär krav på att företaget uppfyller mer än ett av dessa kriterier; har ett medelantal anställda på 250 personer eller fler, redovisar en balansomslutning till mer än 175 miljoner kr, eller har en nettoomsättning på mer än 350 miljoner kr. Samtliga kriterier måste inträffa inom en tvåårsperiod. Rapporten “ska innehålla de hållbarhetsupplysningar som behövs

för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland upplysningar i frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption” (SFS 1995:1554, 6 kap 12§).

Den Europeiska kommissionen lade fram ett förslag till ändring i EU-direktivet avseende hållbarhetsredovisning som sedan kom att ligga till grund för ändring i EU-lagstiftningen (Europeiska kommissionen, 2021). Den 5 januari 2024 trädde de nya direktiven i kraft där ramverket kallas CSRD, *Corporate Sustainability Reporting Directive* (Europeiska kommissionen 1a, u.å). Den europeiska lagstiftningen kommer att börja tillämpas på företag för första gången under räkenskapsåret 2024 för rapporter som redovisas 2025. Den förstärker den tidigare lagstiftningen och syftar till att säkerställa att intressenter har tillgång till information avseende företags klimatarbete och vidare hållbarhetsarbete i värdekedjan. Sveriges regering lade under mars månad 2024 fram förslag om lagändring avseende förstärkta krav och nytt innehåll i lag om hållbarhetsredovisning för att införliva EU-direktiven (Regeringen, 2024). Förslaget på lagändringen innebär bland annat en utökning av vilka som omfattas av kraven till att även små och medelstora börsnoterade företag ska hållbarhetsredovisa. Vidare medför lagändringen en mer extensiv delgivning av information som inkluderar exempelvis även värdekedjan och växthusgasutsläpp (Regeringen, 2024). Det nya förslaget innebär även en tydligare delgivning av könsfördelning i styrelsen i företagen som faller inom kravet. Redan nu arbetar organisationer för att underlätta omställningen. Ett exempel på en organisation är EFRAG, European Financial Reporting Advisory Group, som har utvecklat en hållbarhetsstandard som riktar sig till små och medelstora företag både onoterade såväl som börsnoterade (Slettengren, 2024). Standarden syftar till att skapa ett verktyg för att underlätta för företag i sitt hållbarhetsarbete.

Den nya EU-lagstiftningen avseende hållbarhetsredovisning kan ge svenska bolag “en chock” (Ahmadi, 2022). När kraven på hållbarhetsrapportering höjs och blir mer omfattande kan svenska bolag komma att få det än mer komplicerat att redovisa hållbarhetsarbetet. Marie Baumgart, tidigare medlem i EU-kommissionens expertgrupp för hållbar finansiering, har intervjuats i artikeln. Hon beskriver hur företag inte har kommit till insikt med innebörden av den nya lagstiftningen (Ahmadi, 2022). Det kommer att bildas en “snöbollseffekt” i värdekedjan där flera aktörer kan riskera att förlora kunder till följd av redovisningskraven.

Johansson (2024) skriver om revisions- och rådgivningsbyrån Grant Thorntons undersökning om hur företag med 10 till 500 miljoner i omsättning resonerar om hållbarhet. 75 procent av företagen uppger att de på något sätt arbetar med

hållbarhet. De flesta företag uppger att de arbetar med hållbarhetsfrågor genom att erbjuda attraktiva arbetsvillkor. Att försöka motverka penningtvätt, mutor och korruption samt arbeta mot ökad mångfald och jämställdhet är två områden som också är vanliga. Studien visar på viktiga faktorer som är bidragande för att uppnå finansiering (Johansson, 2024). Där beskrivs hållbarhet som en av faktorerna som har stor påverkan. Grant Thorntons studie indikerar även på att det är få företag som hållbarhetsredovisar. Däremot beskriver hållbarhetschefen på Grant Thornton Annie Sebelius att det finns “en möjlighet för företag att ta position” genom att öka hållbarhetsredovisning (Johansson, 2024).

Denna studie fokuserar på redovisningsbolagens perspektiv på hållbarhetsredovisning. Därför kommer denna studie att innehålla intervjuer som en del av den empiriska datan, där intervjuobjektet utgörs av ett av Sveriges största revisions- och rådgivningsbolag. Bolaget ingår i “the big four” vilket inkluderas av de fyra största redovisningsbolagen i Sverige (Istner-Byman, 2019). Redovisningsbolaget kommer i denna studie att hållas anonymt, för att respektera de medverkande vilja om anonymitet. De kommer istället att benämnas som “redovisningsbolaget” i studien. De har en lång historia då de grundades under föregående sekelskiftet. Sedan dess har de utvecklat sitt arbete och erbjuder idag tjänster inom både rådgivning och revision. Redovisningsbolaget hjälper företag att upprätta redovisningsrapporter, däribland hållbarhetsrapporter, samt granska dessa rapporter. De bistår även med affärsrådgivning, verksamhetsutveckling och riskhantering. Utöver deras svenska verksamhet finns redovisningsbolaget även globalt och har därigenom kunder som verkar både nationellt och internationellt. Kundbasen är av bred karaktär och inkluderar företag av varierande storlek inom olika branscher, både inom privat och offentlig sektor.

1.2 Problemformulering

Klimatförändringarna ökar allt mer i Sverige och världen, där högre temperaturer och andra extremväder riskerar att påverka samhället än mer (Krisinformation, 2024). Den högre medeltemperaturen har medfört bland annat en ökad årsnederbörd. Växtsäsonger har förändrats och översvämningar på flera delar i landet har blivit allt vanligare. Klimatförändringarna är med andra ord allvarliga och ett ökat hot mot hela världen (Europeiska kommissionen 1b, u.å).

Företag är en av många aktörer som påverkas negativt av klimatförändringarna (Europeiska kommissionen 1b, u.å). Konsekvenser som kan komma att påverka företag, främst små och medelstora företag, är störningar i affärsverksamheten samt problem i leverans och drift. Sammantaget leder det till ökade kostnader i relation till ökade material och produktionspriser. Hållbarhetsrapportering är en del i arbetet

att motverka potentiella risker till följd av klimatförändringarna (Regeringen, 2023). De tidigare reglerna om hållbarhetsrapportering ska förstärkas och “mer utförlig hållbarhetsinformation från företagen” ska presenteras i rapporterna. Reglerna kommer att förstärkas för att införliva de nya EU-direktiven. Den nya EU-lagstiftningen kommer att medföra ett större krav på delgivning av information från företag som omfattas av lagstiftningen.

Idag saknas lagstiftning på exakta ramverk om hur en hållbarhetsrapport ska utformas. Företag utgår ifrån sina egna uppfattningar om vad som är relevant att presentera och belysa i rapporten. Det medför att det finns en stor möjlighet för företagen att välja själva hur rapporten utformas. I ÅRL 2 kap 1§ förklaras årsredovisningens olika delar i de finansiella rapporterna, vilket i motsats till hållbarhetsredovisning inte specificeras (SFS 1955:1554). Det saknas även branschpraxis avseende utformning för hållbarhetsrapporten. Enligt PwC 2a (u.å) bör en hållbarhetsrapport innehålla fyra olika områden i olika omfattning beroende på vilket företag som ska upprätta rapporten. Dessa områden är miljö, sociala och personalrelaterade frågor, respekt för mänskliga rättigheter samt motverkande av korruption. Miljö kan exempelvis handla om att redovisa användning av energi, vatten och utsläpp av växthusgaser. Samt sociala och personalrelaterade frågor kan exempelvis vara jämställdhet, hälsa och arbetsvillkor (PwC 2a, u.å).

Motivet att hållbarhetsredovisa kan delvis vara EU-direktivet och lagkravet om upprättande av hållbarhetsrapporter men utöver det finns det fler anledningar. Inom redovisningslitteraturen beskriver Cristea et al. (2009) fyra viktiga motiv som nöje, nytta, norm och nöd. Det kan finnas ett egenintresse hos företag att upprätta hållbarhetsredovisning. Ytterligare ett motiv är att hållbarhetsredovisningen anses utveckla det interna arbetet mot ett mer hållbart företag och kan därmed vara ett verktyg i processen om företagsutveckling (Darolf, 2018). Ett annat exempel som Darolf beskriver är att företag kan få påtryckningar från externa intressenter såsom kunder eller leverantörer där de ställer krav på hållbarhetsrapportering.

Med de växande klimatförändringarna blir hållbarhet allt viktigare (Krisinformation, 2024). Det medför att även hur företag väljer att presentera sitt hållbarhetsarbete får ett ökat fokus. På hållbarhetsrapporter finns det flera olika utformningar men ingen tydlig definition av vad som enligt lagen ska vara med i rapporten (SFS 1955:1554). När CSRD träder i kraft kommer allt fler företag att påverkas av problem avseende svårigheterna med utformning, det vill säga vad innehållet ska vara och under vilka rubriker informationen ska delges (Ahmadi, 2022). Då olika företag har olika intressenter och avsikter finns även olika underliggande motiv till att rapportera. För att deras intressenter ska kunna ta del av rätt information blir utformandet på hållbarhetsrapporten avgörande.

Rådgivningsföretag behövs för att hjälpa företagen med svårigheterna kring utformning i enlighet med företagets motiv.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka företags val av utformning av sina hållbarhetsrapporter avseende innehåll och struktur utifrån ett redovisningsbolags perspektiv. Studien syftar även till att undersöka motivet till att upprätta en hållbarhetsrapport, samt kopplingen mellan motivet och typ av utformning av hållbarhetsrapporten.

Forskningsfrågor:

1. Vilka karaktäristiska drag kan urskiljas i en hållbarhetsrapport?
2. Vilka motiv finns för företag att upprätta en hållbarhetsrapport?
3. Finns det någon koppling mellan val av utformning på hållbarhetsrapporten och motivet för att hållbarhetsredovisa?

1.4 Avgränsningar

Denna studie har en avgränsning att endast undersöka och analysera hållbarhetsredovisning inom redovisningsbolaget och deras kundbas. Valet att avgränsa studien till ett redovisningsbolag grundar sig i att de är en revisionsbyrå och har flera kunder. Det medför att perspektivet blir mer omfattande och behandlar flera utfall då de anställda arbetar med flera olika företag parallellt. Däremot medför det även vissa begränsningar till studien där redovisningsbolaget endast kan representera deras perspektiv på företagens motiv. Företagens syn på motiv och eventuella kopplingar mellan motiv och utformning kommer därmed endast att representeras genom redovisningsbolaget.

Valet att fokusera på det specifikt valda redovisningsbolaget grundar sig i deras organisationsstruktur och relevans på marknaden. Redovisningsbolaget är ett av de större revisions- och rådgivningsbolagen både nationellt och internationellt. Detta bidrar till att de har en gedigen kundbas samt en god inblick i vad företag har för motiv och hur de utformar hållbarhetsrapporter. De valda intervjuobjekten arbetar specifikt med kunder som är stora och börsnoterade. Därav avgränsas studien till att endast beakta den typen av bolag. Redovisningsbolaget har även en centraliserad organisationsstruktur där deras arbetsmetod är generellt för bolaget. De olika kontoren har en arbetsmetod som är motsvarande inom alla regioner. Det medför att studien oavsett val av intervjuobjekt kommer att kunna ta del av ett generellt perspektiv som kan representera stor del av marknaden.

Redovisningsbolaget som är objekt för fallstudien har kunder inom både den privata och offentliga sektorn. En avgränsning som har gjorts är att företag som tillhör den offentliga sektorn, som till exempel myndigheter, inte har beaktats i studien. Detta medför att forskningsfrågorna och intervjuguiden inte har utformats utifrån att belysa offentlig sektors funktioner, som exempelvis styrmedel. Forskarna säkerställer att intervjuobjekten i studien inte har offentlig sektor i åtanke vid deras svar genom att säkerställa att intervjuobjektens kundbas primärt utgörs av företag inom privat sektor.

2 Teori

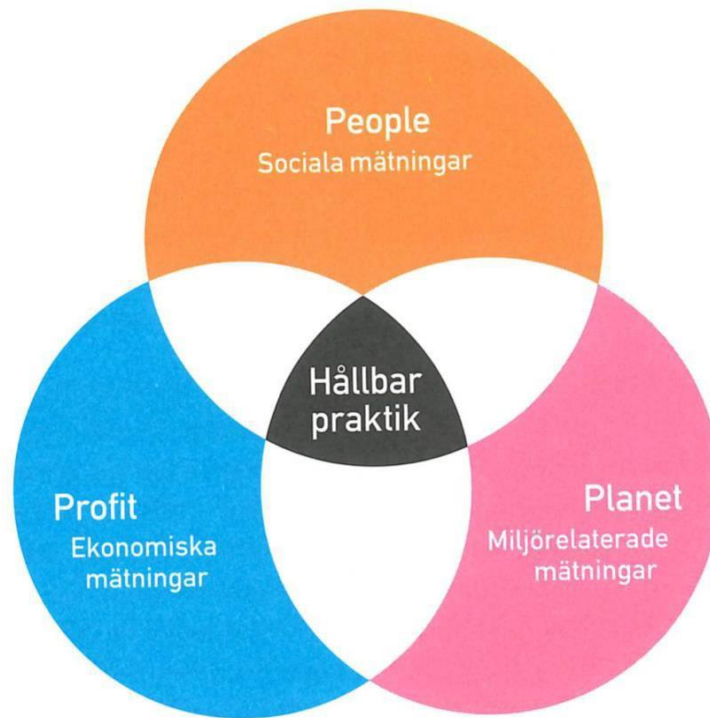
Detta kapitel innehåller en redogörelse för väsentliga teorier som kommer att beaktas i studien. Teorierna syftar till att bidra med det teoretiska underlaget för att utveckla och öka legitimiteten i studien. De teorier som presenteras är tripple bottom line, intressentteorin, contingencyteorin, institutionella teorin samt relevanta ramverk och standarder inom hållbarhetsredovisning. Utöver teorierna presenteras även en teorisyntes som beskriver teoriernas relevans i studien.

2.1 Tripple bottom line

Tripple bottom line, *TBL*, är ett internationellt tillvägagångssätt och ett ekonomistyrningsverktyg som även utgör grunden för olika rapporteringsramar (Rimmel et al., 2018). TBL benämns även som 3P vilket inkluderar vinst (*profit*), människor (*people*) och planet (*planet*). Vinst innefattar ekonomiska mätningar, människor innefattar sociala mätningar och planet innefattar miljörelaterade mätningar. Syftet är att få intressenter att integrera dessa tre områden för att uppnå bättre och mer hållbara investeringsresultat och utveckling. Grundaren av TBL, John Elkington, ville förändra organisationers finansiella fokus mot ett mer holistiskt perspektiv. Där han menade att istället för att endast fokusera på vinst som driver många företag, även lyfta in ett miljömässigt och socialt perspektiv (Rimmel et al., 2018).

Som verktyg kan TBL “användas för planering, beslutsfattande, bedömning och rapportering av hållbar utveckling och hållbar prestanda” (Rimmel et al., 2018). De tre olika delarna, ekonomisk, social och miljö, lägger fokus på olika aspekter. Den ekonomiska delen behandlar främst de monetära värdena med finansiella och icke-finansiella indikatorer. Finansiella indikatorer är i form av till exempel försäljning, vinst, avkastning och kassaflöde. Medan icke-finansiella indikatorer exempelvis är leverantörsrelationer, skapade arbeten och produktkvalitet. Den sociala delen handlar om hur företag förhåller sig till den sociala miljön. Vidare hur företag förvaltar och påverkar mänskliga resurser och rör områden som arbetsmetoder, mänskliga rättigheter, samhälle och produktansvar. Miljödelen handlar om hur företag väljer att förvalta naturresurser och vad det innebär för påverkan på den ekologiska miljön. Indikatorer för miljödelen är till exempel koldioxidutsläpp,

påverkan på biologisk mångfald, generering av avfall samt användning av återvunnet material. Rimmel et al. (2018) skriver om hur det finns vissa svårigheter med TBL, exempelvis att mäta hållbarhetsindikatorer.

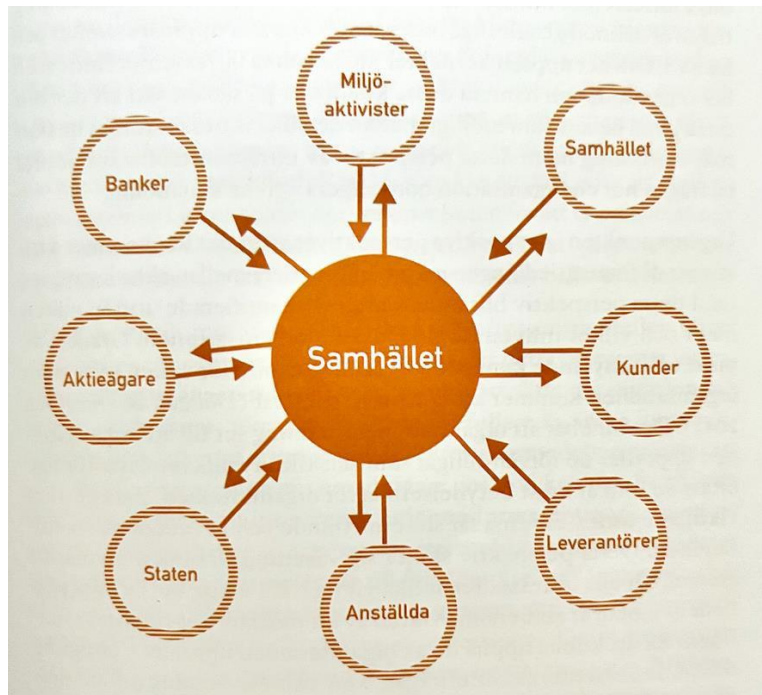


Figur 1: Modell av Tripple bottom line (Rimmel et al., 2018:135)

2.2 Intressentteorin

Intressentteorin är en teori som ursprungligen utvecklats som ett ramverk för att vidareutveckla agentteorin, men som med tiden blivit en egen teori (Eriksson-Zetterquist et al., 2020). I boken *Theories and perspectives in business administration* definieras teorin som “en samling idéer, uttryck och metaforer relaterade till den centrala tesen att det huvudsakliga syftet med ett företag är att skapa så högt värde som möjligt för intressenterna” [fritt översatt från engelska]. Teorin syftar till att studera olika intressenters engagemang och intressen, samt hur väl företaget kan skapa ett mervärde för fler intressenter. Enligt intressentteorin, och många andra redovisningsteorier, antas att ett företag inte existerar ensamt “på en egen ö” utan istället är beroende av interaktion med andra aktörer som exempelvis leverantörer och andra organisationer (Eriksson-Zetterquist et al., 2020). Med intressent till ett företag menas den grupp individer som på ett eller flera sätt har intresse i ett företag (Rimmel et al., 2018). Det finns flera olika intressenter kopplade till ett företag och de brukar oftast listas i ett företags

årsredovisning. I årsredovisningen presenteras där hur intressenterna har en relation och är viktiga för företaget utifrån olika perspektiv. Exempel på intressenter är aktieägare, banker, anställda eller kunder. Det som företags intressenter har gemensamt är att de på ett eller annat sätt bidrar till företagets verksamhet, då oftast med kapital, produkter eller arbete. För bidraget förväntas vidare någon form av ersättning som oftast utgår i form av lön, ränta på utlåning av kapital eller betalningar för levererade produkter (Rimmel et al., 2018).



Figur 2: Intressentmodellen (Rimmel et al., 2018:37)

2.3 Contingencyteori

Contingencyteorin är en teori som har en grund inom organisationsläran men har implementerats allt mer i forskning kring ledning- och styrningsfrågor (Rimmel et al., 2016). Teorin syftar till att beskriva hur organisationer tvunget förändrar sina strukturer i relation till den föränderliga omgivning de verkar inom. Det avser förändringar inom styrning och ledning vilket både påverkas och påverkar externa omgivningsfaktorer. Rimmel et al. (2016) beskriver hur det går att definiera tre huvudaspekter inom contingencyforskningen. De två första aspekterna beskriver att det finns olika grader av relation mellan omgivningsfaktorer och en organisations ledning- och styrningssystem utformande. Där den ena aspekten menar att det finns en relation och den andra att det är direkt påverkande om omgivningsfaktorerna förändras så ändra systemet. Den tredje aspekten beskriver däremot hur graden av överensstämmelse mellan omgivningsfaktorerna och

systemen är en direkt påverkan på organisationens effektivitet (Rimmel et al., 2016).

Contingencyteorin beskriver således att ett företags struktur och system har en relation till omgivningsfaktorer. Där det huvudsakliga fokuset är hur väl anpassad strukturen eller systemet är till omgivningsfaktorer.

2.4 Institutionell teori

Institutionell teori har de senaste decennierna haft en allt större betydelse inom flera forskningsområden, däribland företagsekonomisk forskning och redovisning (Rimmel et al., 2016). Inom redovisning har institutionell teori använts för att förklara hur individers val och agerande påverkas av olika krafter. När institutionell teori används inom redovisningsforskningen syftar det till tre huvudsakliga "delteorier"; gammal institutionell ekonomi (OIE), ny institutionell ekonomi (NIE) och ny institutionell sociologi (NIS). De olika delteorierna har vissa huvuddrag som har kommit att bli betydande för teorin utveckling. Den första delteorin, OIE, ger en "förklaring till det mänskliga handlandet" (Rimmel et al., 2016). OIE beskriver att hur människan handlar kan förklaras i gemensamma normer, övertygelser och värderingar. Den andra delteorin är NIE där det vidare har utvecklats flera ansatser, däribland transaktionskostnadsekonomin. Transaktionskostnadsekonomi kan tolkas som en utveckling av teorin som syftar till "samordnandet av transaktioner mellan och inom företagsorganisationer". Teorin innebär att det kan kostnadsminimering kan användas som en struktur och vägledning för styrning (Rimmel et al., 2016). Den sista delteorin NIS grundar sig i sociologin till skillnad mot de två tidigare delteorierna. NIS fokuserar på de bredare samhällsperspektivet avseende politiska och ekonomiska institutionernas inverkan på strukturstyrning och individers agerande. Delteorin beskriver att strukturer i samhället kan verka som motivationsfaktorer för företags beteenden. Det kan innebära strukturer som exempelvis lagar och regler vilket skapar en legitimitet hos företag. Vidare blir det en faktor i hur de väljer att agera som individer (Rimmel et al., 2016).

2.5 Ramverk och standarder till hållbarhetsredovisning

Det finns ett flertal ramverk och standarder för hållbarhetsredovisning. Exempel på dessa är ESG, GRI-standard, SRI-standard samt CSRD med tillhörande ESRS-standarder vilket förklaras i avsnittet. Även väsentlighetsanalysen presenteras i avsnittet.

ESG står för tre kriterier och dessa är; miljömässig (*Environmental*), social (*Social*) och företagsstyrning (*Governance*) (Rimmel et al., 2018). Företag kan uppnå miljömässiga kriterier genom att arbeta ekologiskt hållbart och granska sin påverkan. För att uppnå det sociala granskas hur företag behandlar sina relationer till olika intressenter såsom kunder, anställda, leverantörer och samhällen där de är verksamma. Företagsstyrning behandlar områden som “företagsledning, direktörlön, revision, interna kontroller samt aktieägarnas rättigheter”.

GRI står för *Global Reporting Initiative* och är en organisation som har arbetat fram riktlinjer för företag att uppnå hållbar verksamhet (Rimmel et al., 2018). Syftet med GRI-riktlinjer är att det ska skapa en gemensam grund för att utveckla ett gemensamt internationellt ramverk för hållbarhetsredovisning. På det sättet kan det bli enklare för företag att hållbarhetsredovisa om det finns standardiserade ramverk samt det blir enklare att jämföra företag sinsemellan. GRI-riktlinjerna introducerades 1999 då det första utkastet presenterades. Sedan dess har dessa riktlinjer utvecklats i olika steg. 2016 lanserades GRI-standards som är den slutgiltiga versionen som idag används. Det är ett av världens mest använda ramverk för hållbarhetsredovisning (KPMG, u.å). GRI samarbetar med flera nätverk och organisationer för att uppnå målen (Rimmel et al., 2018). Det finns exempelvis en stark koppling till FN:s miljöprogram UNEP.

SRI handlar om att företag gör hållbara investeringar (Rimmel et al., 2018). Målet med skapandet av SRI “är att kombinera finansiella investeringar med socialt ansvar för att skapa långsiktiga konkurrenskraftiga avkastningar som samtidigt har en positiv samhällsekonomisk inverkan”. SRI-standards utgår ifrån ESG-kriterier men det finns ingen given prestanda. Företag och investerare kan använda olika benämningar på investeringar som på något sätt ska tänkas uppnå SRI-standards. Dessa benämningar kan vara gemenskaps-, etiska, gröna, ansvars-, växtbaserade eller hållbara investeringar. Intressenter, främst investerare och aktieägare, har en viktig uppgift att identifiera, driva och övervaka företag avseende vilket socialt ansvar de tar (Rimmel et al., 2018). Eftersom hållbarhet får allt mer uppmärksamhet i samhället blir det allt viktigare att arbeta med hållbara investeringar för att säkra aktieägares och investerares långsiktiga avkastning. Det finns flera olika SRI-strategier på grund av att det ännu inte finns någon gemensam global SRI-standard. Exempel på sju av dessa strategier är; negativ/uteslutande screening, positiv/bäst-i-klassen screening, normbaserad screening, ESG-integration, investering i hållbarhet, impact-/samhällsinvestering samt företagsengagemang och aktieägarnas åtgärd.

När EU-direktiven CSRD träder i kraft innebär det att de företag som omfattas av lagkravet att upprätta en sådan hållbarhetsrapport kommer behöva redovisa

anpassat till vad standarden ESRS, *European Sustainability Reporting Standards*, kräver (Europeiska kommissionen 1a, u.å). ESRS är standarder som utgör ett ramverk för vad innehållet i hållbarhetsrapporter ska vara mer specifikt (Finansinspektionen, 2024). Standarden specificerar vad och hur ett företag skall presentera samtliga delar inom samhälls-, styrning- och miljöfrågor (Europeiska kommissionen, 2023). Vidare innehåller standarderna även tydliggörande av hur klimatförändringar såväl som mänskliga rättigheter och biologisk mångfald ska presenteras i företags hållbarhetsrapporter. Standarderna antogs av den Europeiska kommissionen under juli månad 2023 och kommer att börja användas som redovisningsstandarder för räkenskapsåret 2024. Kommissionsledamot McGuinness som ansvarar för finansiella tjänster, finansiell stabilitet och kapitalmarknadsunionen uttrycker hur standarderna är ett viktigt verktyg i arbetet med EU:s hållbara finansiering (Europeiska kommissionen, 2023). Han beskriver även hur standarderna möjliggör för företag att kunna visa på vad de gör avseende företagets hållbarhet och i arbetet för *The European green deal*. Standarderna går att återfinna i *bilaga 1*.

En väsentlighetsanalys är en process som företag använder sig av för att avgöra de områden som har en väsentlig påverkan på sin omvärld (Pwc 2b, u.å). Den belyser även vilka hållbarhetsrelaterade möjligheter och risker som kan förekomma i relation till företagets verksamhet. Med en väsentlighetsanalys kan företag medvetandegöra vilken del av deras verksamhet som påverkar mest. Företag kan utifrån detta utveckla sin strategi för att möjliggöra en maximal skillnad i samhället avseende hållbarhet.

2.6 Teorisyntes

I detta avsnitt förklaras studiens teorisyntes. En teorisyntes syftar till att beskriva hur teorierna är relevanta samt kopplas till denna studien och dess ämne.

Teorin TBL använder forskarna som stöd för att formulera beskrivningen av hållbarhetsrapporter. Den knyts an i diskussionen för att analysera empirin avseende utformning. Vidare används TBL för att besvara forskningsfrågan om utformning genom att specificera de olika hållbarhetsdimensionerna.

Intressentteorin används i studien genom att beskriva värdeskapande hos intressenter. Detta är något som hållbarhetsredovisningen syftar till och därav har forskarna valt att belysa denna teori. Teorin benämns i sammanhang där motiv till hållbarhetsredovisning diskuteras och motiveras.

Contingencyteorin appliceras på studien i flera sammanhang. Teorins idé om organisationers anpassning till en föränderlig värld används för att förklara hur företag behöver fatta olika beslut i relation till hållbarhetsredovisning.

Institutionell teori används i studien för att beskriva hur lagkrav har betydelse för företags motiv till hållbarhetsredovisning. Teorin diskuteras huvudsakligen i relation till motiv till hållbarhetsredovisning. Detta för att institutionell teori beskriver samhällets påverkan på företags beslutsfattande.

Ramverken och standarderna används i studien för att förklara utformningen av hållbarhetsrapporter. Valet av ramverk och standarder baseras på vad som framgår i empirin och i bakgrunden. De är vanligt förekommande och återfinns både i EU-lagstiftningen och artiklar inom redovisning och ekonomi. Vidare används ramverken och standarderna av företag vid utformning av hållbarhetsrapporter.

3 Metod

Detta kapitel innehåller tillvägagångssätt och upplägg för studien där forskningsmetod, forskningsdesign och litteraturgenomgång beskrivs. Studien bygger på en kvalitativ metod och en fallstudie på ett revision- och rådgivningsbolaget inom “the big four”. I kapitlet motiveras val till studiens uppbyggnad, metod för empiriinsamling samt hur studien förhåller sig till kvalitet.

3.1 Forskningsmetod

Forskningsmetoden är baserad på en kvalitativ metod med en induktiv ansats. Enligt Bryman och Bell (2015) utgår en kvalitativ forskningsmetod utifrån att forskaren ställer generella forskningsfrågor. Empiri samlas in och knyter an till tidigare forskning för att sedan arbeta fram teori och ett bidrag till forskningen. En induktiv ansats karaktäriseras av tolkning och att det inte finns ett givet sätt att behandla olika aspekter på. Genom att applicera en induktiv ansats skapas möjligheten att kunna samla in data kontinuerligt. I denna studies fall är vald ansats föredragen då den baseras på intervjuer som kan komma att behöva kompletteras. Val av kvalitativ forskningsmetod snarare än en kvantitativ metod grundar sig i att huvuddragen i en kvalitativ metod bygger på ord snarare än siffror (Bryman & Bell, 2015). Studiens huvudämne och forskningsfrågor är av abstrakt art och är därmed inte lämpliga att kvantifiera.

Studien präglas vidare av ett konstruktionistiskt synsätt (Bryman & Bell, 2015). Konstruktionism är en ontologisk ståndpunkt som menar att verkligheten är socialt konstruerad. Synsättet utgår ifrån att det finns många subjektiva verkligheter och kunskap skapas och förstås av individer. Det konstruktionistiska synsättet antar vidare att det sociala sammanhanget är i ständig förändring där sociala aktörer utgör en roll i att påverka. Hållbarhetsredovisning som ämne är relativt nytt och påverkas och utformas av sociala aktörer och samhället. Det medför att den konstruktionistiska ståndpunkten är tillämpbar och relevant för denna studie.

3.2 Forskningsdesign

I den här studien kommer forskningsdesignen utgöras av en fallstudie på ett revision- och rådgivningsbolaget inom “the big four”, där två anställda, med kunskap om hållbarhetsredovisning, kommer att intervjuas och utgöra del av empirin. Både redovisningsbolaget och intervjuobjekten kommer att hållas anonyma i studien, där intervjuobjekten har fiktiva namn. Enligt Bryman & Bell (2015) är en fallstudie en studie som endast utgörs av ett fall. Fallet kan bestå av en organisation, ett företag eller en specifik grupp inom en organisation. Denna forskningsdesign går att applicera på denna studie då det endast är fallet redovisningsbolaget som kommer att studeras. Att använda intervju som verktyg för empiriinsamling baseras på huvudämnets karaktär och komplexitet. Därav är det väsentligt att forskarna använder en empiriinsamling som ger möjlighet till mer nyanserade svar. Det är svårt att analysera konkreta siffror samt få svar på “ja- eller nej-frågor” rörande hur och varför företag hållbarhetsredovisar. Ämnet kräver en viss tolkning för att presentera ett nyanserat resultat. En intervju möjliggör att forskare och respondenter kan förtydliga innebörden i sina uttalanden. Detta är något som skulle fråntas möjligheten till i en alternativ empiriinsamling som exempelvis enkät.

Studien äger rum under en tvåmånadersperiod där empirin samlas in genom intervjuer som genomförs under april månad 2024. Valet att genomföra intervjuer under en månad grundar sig i omfattningen av studien. Att det sker två separata intervjuer beror på att de två intervjuobjekten besitter tillräckligt med kunskap om motiv till och utformning av hållbarhetsrapporter. Det medför att de kan bistå med tillräckligt med empiri för att kunna besvara studiens forskningsfrågor.

Utöver intervjuer kommer även årsredovisningar, specifikt hållbarhetsrapporter, att beskrivas och användas som ett komplement till empirin. Genom att beskriva hållbarhetsrapporter kommer forskarna kunna ge läsaren en uppfattning om de karaktäristiska dragen i rapporterna. För att konkretisera och uppnå en högre legitimitet på beskrivningen använder forskarna exempelvis ramverken GRI-standard och ESRS samt TBL:s hållbarhetsdimensioner för att urskilja konkret utformning. Forskarna har tre års universitetsstudier inom ämnet företagsekonomi och förväntas därav besitta kunskaper att definiera olika drag inom ekonomiska rapporter (SLU, u.å). Att denna beskrivning inte tar stöd i teorin kan vara problematiskt då det inte finns någon tydlig vetenskaplig koppling. Däremot drar forskarna i studien inga generella slutsatser grundat i beskrivningen utan använder det endast som ett komplement för att uppnå en djupare förståelse. Forskarna anser således att beskrivningen av hållbarhetsrapporter är relevant att genomföra då den förenklar förståelsen för första forskningsfrågan; *Vilka karaktäristiska drag kan urskiljas i en hållbarhetsrapport?*

3.3 Litteraturgenomgång

En litteraturgenomgång har genomförts för att stärka kunskap och förståelse inom det aktuella ämnet och därmed förstärka uppsatsens trovärdighet (Bryman & Bell, 2015). Den skapar en grund och ett stöd för hur forskningsfrågor och -design utformas. Vidare

skapas även en idé om vilka metoder som kan vara relevanta för studien. Ytterligare en aspekt som litteraturgenomgången behandlar är motivering till val av litteratur avseende bland annat böcker, artiklar och tidigare studier.

I denna studie har vetenskapliga artiklar, examensarbeten från ekonomiska utbildningar och tidningsartiklar samlats in genom databaserna Retriever, Mediearkivet, Google och Google Scholar. De sökord som har använts är bland annat *hållbarhetsredovisning*, *CSRD*, *sustainability reporting* och *motiv till hållbarhetsredovisning*. Utöver det har även litteratur hämtats från tryckta källor i form av faktaböcker inom forskningsområdet. Språket på litteraturen har varit både svenska och engelska vilket innebär att delar har översatts från engelska till svenska. Forskarna har tagit detta i beaktande och är medvetna om att viss feltolkning kan ha förekommit.

Litteraturen i studien har valts utifrån att beskriva och skapa en helhetsbild av ämnet hållbarhetsredovisning. Ämnesområdet hållbarhetsredovisning bygger generellt på ett regelverk. Det medför att faktabaserad litteratur, som de valda tryckta källorna, är lämpligast. Faktabaserad litteratur är objektivt skriven av experter inom området som utgörs av erkända forskare inom ämnet. Det medför en starkare trovärdighet och relevans i källorna. I bakgrund och problemformulering används bland annat mer populärvetenskapliga artiklar från källor som exempelvis tidningen Dagens Industri. Det skapar en förståelse för ämnet utifrån ett omvärldsperspektiv. Det bidrar även till att visa på åsikter från olika parter, vilket kan vara relevant i denna studie då den har ett samhällsvetenskapligt fokus med en abstrakt karaktär.

3.4 Urval

Studiens urval baseras på redovisning- och rådgivningsbolag, och kommer specifikt analysera ett redovisningsbolag av "the big four". Valet att analysera ett sådant bolag istället för att vända sig mot enskilda företag som redovisningsbolagets kunder direkt grundar sig i flera faktorer. Den första faktorn är att ett redovisning- och rådgivningsbolag kan ge forskarna ett bredare perspektiv på hur hållbarhetsredovisningens utformande och motiv kan vara. De har en mer generell förståelse för och besitter djupare kunskap kring hållbarhetsredovisning än enskilda

företag. Den andra faktorn är att det underlättar för forskarna av denna studie vid insamling av informationsunderlag samt etablering av kontakt.

Valet att studera just det specifika redovisningsbolaget kan motiveras med att de är en av dem fyra stora revisions- och redovisningsbyråerna i världen, även kallat “the big four” (Istner-Byman, 2019). Därmed kan de som undersökningsobjekt bidra med mycket kunskap och ett brett perspektiv på grund av deras gedigna kundbas. Att de är erkända på marknaden medför att deras kunder har stor tillit till dem och deras anställda får därmed potentiellt en god inblick i företagen. Det innebär att redovisningsbolaget kommer att kunna bidra med mycket till denna studie på grund av deras goda kunskap om motiv och struktur på hållbarhetsredovisning hos sina kunder.

Intervjuobjekten består av intervjuobjekt 1 och 2 som är anställda på redovisningsbolaget och arbetar med hållbarhetsredovisning. Kontakten med intervjuobjekten tillkom genom en flerstegsprocess. Efter den första kontakten med det lokala kontoret i Uppsala, där studien presenterades i grova drag, resulterade det i rekommendation om att kontakta vidare personer. Detta utgjorde en del av förarbetet för att säkerställa att intervjuobjekten besitter kompetens inom hållbarhetsredovisningens utformning och motiv till upprättande av rapport. Det medför vidare att studiens syfte kan uppfyllas.

Intervjuobjekt 1 består av en anställd som benämns vid det fiktiva namnet Sara. Hon har en roll inom hållbarhetsredovisning samt lång arbetslivserfarenhet inom revision och hållbarhet. Innan hennes arbete inom redovisning har Sara även genomfört en femårig universitetsutbildning inom ekonomi och redovisning. Saras roll är bred inom bolaget med arbetsuppgifter som bland annat rådgivning och kvalitetsgranskning. Sammantaget ligger fokus på hållbarhet där hon för tillfället arbetar med ett projekt där omställningen till CSRD analyseras. Intervjuobjekt 2 är en anställd som benämns vid det fiktiva namnet Andreas. Han har arbetat på redovisningsbolaget i fem år. Innan dess har han även en femårig universitetsutbildning inom ekonomi och redovisning. Arbetsuppgifterna rör främst hållbarhet som inkluderar granskning av kunders hållbarhetsredovisningar och övriga externa granskningar, rådgivning samt strategi och implementering av hållbarhet. Andreas besitter expertis om hållbarhet och hållbarhetsstandarder samt lagar och regler gällande det.

De båda intervjuobjekten arbetar med olika typer av kunder inom olika branscher men främst med stora och börsnoterade företag. Valet av intervjuobjekt grundar sig på deras expertis och kunskap i ämnet hållbarhetsredovisning. Då de båda har flera års erfarenhet inom redovisning innebär de att de har en god förmåga att kunna

bidra till en empiri som besvarar forskningsfrågorna. Att det endast är två intervjuobjekt i studien kan medföra risk för ett smalt perspektiv vid empiriinsamling. Detta är något som forskarna är medvetna om att det kan påverka studien. Därför kommer de att beakta detta i studien genom att vara försiktiga med att dra generella slutsatser.

De hållbarhetsrapporter som valts för att beskriva olika utformningar är sådana som forskarna har arbetat med tidigare under sin utbildning i företagsekonomi. Valet baseras på att företagen är av olika karaktär och inom olika branscher. Därmed visar rapporterna på olika exempel på tydliga skillnader i utformningen av hållbarhetsrapporter.

3.5 Intervjudesign

Intervjuerna för studien genomförs genom formen av en semistrukturerad intervju. Semistrukturerad intervju är en kombination av intervjutyperna strukturerad och ostrukturerad intervju (Bryman & Bell, 2015). Det bygger på att forskaren utgår från förutbestämda teman snarare än exakt formulerade frågor. Respondenten har därav en stor möjlighet att lägga in sin egna tolkning i frågorna och utforma svaren därefter. I en semistrukturerad intervju kan förutbestämda frågor plockas bort samt nya läggas till beroende på vart intervjun tar riktning. Bryman och Bell (2015) beskriver ett exempel som motiverar valet av semistrukturerad intervju för denna studie. Exemplet beskriver hur en semistrukturerad intervju används i en studie där motivation och strategier inom finansmarknaden i London analyseras. Studien som exemplifieras har snarlikt syfte men inom ett annat ämnesområde i jämförelse med denna studie vilket gör det möjligt att dra paralleller.

En intervjuguide sammanställs inför intervjun för att underlätta strukturen och säkerställa att relevanta frågor diskuteras, se *bilaga 2*. De ämnesrubriker som intervjuguiden består av, och som är huvuddragen i intervjun, inspireras av liknande studier samt utifrån nyckelbegrepp inom ämnet hållbarhetsredovisning. Samtliga intervjuer genomförs digitalt via Zoom videomöte, där båda forskarna befinner sig tillsammans och respondenten för sig själv. Att genomföra en intervju digitalt har flera fördelar, bland annat är det smidigt då det underlättar när olika parter befinner sig på olika geografiska platser (Prowork, u.å). Ytterligare en fördel med videomöten är att samtliga parter har möjlighet att vara i sin egen miljö där de kan känna trygghet. Det kan bidra till en mer avslappnad intervju som ökar transparens och kvalitet. Alvesson (2003) menar att det sociala samspelet har en betydelse i intervjusituationer. Att genomföra intervjuerna i studien digitalt kan därmed ha en påverkan. Forskarna kan identifiera nackdelar som exempelvis att kroppsspråk blir svårare att tolka, vilket kan försvåra kommunikationen mellan deltagarna. Inför

intervjun tillfrågas respondenten om tillåtelse att intervjun spelas in och transkriberas. Transkribering innebär att “överföra från tal till skrift” (Nationalencyklopedin, u.å). Bryman & Bell (2015) beskriver att fördelar med inspelning och transkription av intervju är att intervjuledare får ett djupare fokus på intervjun. Det möjliggör att de inte behöver anteckna eller riskera att missa delar av intervjun på grund av delat fokus på anteckning och intervjuande. Andra fördelar med dessa metoder är att det medför att forskare vid senare tillfälle kan gå tillbaka och analysera intresseväckande frågor och punkter (Bryman & Bell, 2015).

3.6 Beskrivning av utformande av hållbarhetsrapporter

Förståelse för utformande av hållbarhetsrapporter är en viktig del för att kunna uppfylla syftet med studien. Genom att undersöka exempel på olika utformande av hållbarhetsrapporter kan forskarna komplettera den empiriska insamlingen. De hållbarhetsrapporter som skapar underlag för att få en uppfattning av olika utformningar är rapporter aktuella för verksamhetsår 2022 samt 2023. Hållbarhetsrapporterna kommer från koncernerna Bergs Timber AB, Skistar AB, Scandi Standard AB samt Holmen AB. I hållbarhetsrapporterna kommer följande punkter att granskas;

- Omfattningen på hållbarhetsrapporten, antal sidor
- Om hållbarhetsrapporten upprättats enligt någon standard/ramverk
- Rubrikindelning på hållbarhetsrapporten
- Miljömässig hållbarhet, vilka underrubriker och vilket innehåll som presenteras
- Social hållbarhet, vilka underrubriker och vilket innehåll som presenteras
- Vilken av TBL:s hållbarhetsdimensioner är mest framträdande
- Hållbarhetsmål, om de existerar och inom vilken fokuserad hållbarhetsdimension
- Visuellt presentation, fördelning mellan diagram, bilder, text och siffror i form av KPI:er, *Key Performance Indicators*

3.7 Kvalitet

Forskarna har under studiens gång tagit kvalitet i beaktande. Kvaliteten säkerställs genom att aktivt arbeta mot att uppnå en god äkthet, trovärdighet och etik genom hela studien. I detta avsnitt presenteras dessa tre faktorer.

3.7.1 Äkthet

Äkthet innebär att studien ska presentera en rättvis bild av alla involverade parter och deras åsikter (Bryman & Bell, 2015). Det ska även presentera studiens autenticitet. Att en studie representerar en rättvis bild innebär att en heltäckande bild av åsikter och uppfattningar hos studieobjekten presenteras. Denna studie kommer att presentera en rättvis bild av involverade parter genom att intervjua flera personer inom redovisningsbolaget. Det skapar en mer rättvisande bild för att flera perspektiv tas i beaktande i motsats till om endast en person skulle intervjuats. Forskarna är medvetna om att intervjuobjekten endast kan ge deras egna bild och uppfattning om hållbarhetsredovisning kopplat till deras kunder. Det kan innebära att studien kan påverkas och att det behöver tas i beaktande för att uppnå en god representation av svar kopplade till företagets hållbarhetsredovisning.

Autenticitet är det andra delkriteriet inom äkthet och innebär att visa på hur studien kan bidra till en djupare förståelse hos intervjuobjekten angående deras sociala situation och miljö (Bryman & Bell, 2015). Vidare innebär autenticitet även att intervjuobjekten ska få en förståelse för hur studien kan utveckla deras arbete. Denna studie bidrar till att de medverkande får ett nytt perspektiv på området, då den belyser en ny problemformulering inom hållbarhetsredovisning. Detta visar på en grad av autenticitet och sammantaget en hög äkthet i studien.

3.7.2 Trovärdighet

Trovärdighet presenteras genom fyra delkriterier (Bryman & Bell, 2015). Dessa är tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering. Tillförlitlighet syftar till att studien ska beskriva hur sannolika resultaten är. Vidare innebär tillförlitlighet att det ska finnas en tydlig koppling mellan studiens empiri och dess sociala verklighet. Detta ska säkerställas med de medverkande i studien där de har möjlighet till att bekräfta innehållets giltighet. I studien beaktas tillförligheten genom kommunikation med de medverkande efter att resultatet av intervjun har analyserats.

Överförbarhet innebär att studien ska kunna tillämpas i flera andra kontexter eller situationer (Bryman & Bell, 2015). En god överförbarhet kan således beskrivas som att studien och dess slutsatserna går att generaliseras. Denna studiers överförbarhet är svår att definiera då den behandlar ett specifikt fall. Då ämnet hållbarhet och hållbarhetsredovisning dels beskrivs olika samt att olika företag arbetar med det på skilda sätt blir det mer komplicerat att applicera i olika sammanhang. Överförbarheten i studien har däremot arbetats med genom att beskriva intervjuobjektens perspektiv tydligt för att få en god förståelse för vad de påverkande faktorerna kan vara.

Pålitlighet handlar om hur en studie kan upprepas och till vilken grad upprepningen kommer resultera i samma slutsatser (Bryman & Bell, 2015). Det syftar till att "säkerställa att det skapas en fullständig och tillgänglig redogörelse av alla faser av forskningsprocessen". Denna studie beaktar pålitlighet genom att tydligt strukturera metod där intervjuguide innefattas. Intervjuguiden kommer syfta till dels struktur för forskarna men även möjlighet till att kunna återupprepa intervjuens ämne. Då studien baseras på en semistrukturerad intervju kan det antas vara en påverkande faktor i processen att genomföra en exakt likadan intervju. För att öka pålitligheten i en framtida studie skulle en strukturerad intervju vara ett alternativ.

Konfirmering syftar till att beskriva hur forskarnas egna värderingar och uppfattningar kan påverka studien (Bryman & Bell, 2015). En god konfirmering innebär att forskarna har agerat i god tro och haft kontroll över sin påverkan. Redan vid val av studiens huvudämne och problemformulering var forskarna medvetna om dess påverkan och tog det i beaktande. Genom att forskarna aktivt arbetar med hur de läser och tolkar litteratur samt arbetar med text har de ett reflexivt arbetssätt. Det är något som tillsammans med de övriga delkriterierna ökar trovärdigheten i studien.

Det som forskarna uppfattar som den största påverkande faktorn för trovärdighet i studien är att studien innehåller delen "beskrivning av utformande". Den delen baseras på forskarnas egna uppfattningar och kunskaper vilket kan påverka pålitligheten och konfirmeringen i studien. Pålitligheten påverkas negativt genom att det blir svårare att upprepa studien så att den resulterar i samma slutsatser. Detta för att beskrivningen av utformning av hållbarhetsrapporter baseras på forskarnas egna kunskaper och uppfattningar. Däremot är forskarna medvetna om detta och för att säkerställa möjligheten att återupprepa studien har granskningspunkterna för hållbarhetsrapporter definierats i metodkapitlet. Kvalitetskriteriet konfirmering påverkas även negativt då beskrivningen, som tidigare nämnt, baseras på forskarnas egna värderingar och uppfattningar. Även detta är något som forskarna är medvetna om och beaktar genom att aktivt arbeta reflexivt. Slutligen för att uppnå en hög trovärdighet använder forskarna beskrivningen endast som ett komplement till empirin och drar inga slutsatser enbart baserat på beskrivningen.

3.7.3 Etik

Etik är ett av kvalitetskriterierna som är viktigt att arbeta respektfullt med i forskningsstudier där människan är starkt involverad (Bryman & Bell, 2015). Det finns etiska principer att ta hänsyn till vilka delas upp i fyra övergripande delar. Den första delen innefattar frågeställningar om det råder bristande samtycke från de medverkande. Den andra delen belyser vikten av att säkerställa att ingen av de medverkande i studien tar skada, varken fysisk eller psykisk, och att om så sker att

det finns en åtgärdsplan. Bryman & Bell (2015) beskriver att den tredje delen innebär att arbeta med studien på ett sådant sätt som motverkar förekomsten av osanna förespeglingar, bedrägerier eller att viktig information undanhålls. Den sista delen behandlar ämnet inskränkande på privatliv hos de medverkande och hur detta är en viktig del att motverka. De fyra delarna är viktiga att motverka för att uppnå en högre kvalitet på studien avseende etiska ställningstaganden.

I denna studie är intervjuer en del av insamlingen av empirin vilket gör det relevant för forskarna att ta hänsyn till de etiska principerna. Forskarna har tagit hänsyn till detta genom att tydligt förklara studiens syfte för de medverkande. De har vidare informerat om processen samt att medverkandet är frivilligt och på deras villkor. Genom detta informerar forskarna om de medverkandes rättigheter och säkerställa att de inte inskränker deras privatliv. De medverkande kommer även att vid flera tillfällen, både före och efter publicering, få ta del av rapporten. Detta för att de ska kunna säkerställa att en rättvis bild av deras bidrag i studien presenteras.

4 Empirisk data

I följande kapitel presenteras empiri från intervjuer med Sara och Andreas samt exempel på fyra hållbarhetsrapporter som beskrivits av forskarna.

4.1 Intervju 1

I intervjun med Sara beskriver hon sin uppfattning och erfarenhet av hållbarhetsredovisning. Hon förklarar vilka utmaningar hon upplever är främst framträdande för företag i arbetet med hållbarhetsredovisning och dess utformning. Under intervjun beskriver hon även vilka motiv till hållbarhetsredovisning hon upplever är vanligast att företag kommunicerar samt vilken roll de som revisorer och rådgivare har i arbetet med hållbarhetsrapportering. Detta avsnitt innehåller en sammanfattning av intervjun med Sara, där endast hennes uttalanden återges.

Sara har arbetat med hållbarhetsredovisning i flera år på revisionsbolaget. Hon har granskat många årsredovisningar och hållbarhetsrapporter. Det har gett henne en bra uppfattning av vilka framträdande drag det finns avseende motiv och utformning på hållbarhetsrapporter. I intervjun beskriver hon att med det nya direktivet, CSRD, har det under det senaste året blivit ett stort fokus på just utformningen. Flera företag har börjat förbereda sig för omställningen men likväl finns det fortfarande många företag som har svårigheter med att upprätta hållbarhetsredovisningar med kvalitet. CSRD kommer att medföra svårigheter för företagen men att det förhoppningsvis kommer medföra positiva effekter och "ringa på vattnet". Saras förhoppning är att flera företag kommer att förstå innebörden av hållbarhetsrapporter. Fler företag behöver använda hållbarhetsredovisning som en strategisk plattform, som kan utveckla hållbarhetsarbetet och inte endast se det som en "ticking the box apparat".

I intervjun framgår det att många företag "*...är positivt inställda blandat med rädsla kring hållbarhetsredovisning, många som vill göra rätt men vet inte riktigt hur*". Det befintliga engagemanget hos företag är något som diskuteras mycket under intervjun. Med CSRD hoppas Sara att företag som upplever svårigheter kring utformande kan bli tryggare och fortsätta sträva efter att göra bra ifrån sig. Idag finns det inte någon tydlig standard för utformning av hållbarhetsrapporter, däremot

förekommer det vissa normer. GRI-standard och SRI-standard är ramverk för hållbarhetsrapporter som är exempel på sådana normer som är vanligt att företag i Sverige använder sig av. GRI-standard bygger på väsentlighetsanalysen som företag upprättar själva. Det är alltså företagen själva som avgör vad som är relevant eller inte att presentera i rapporten. Ramverket specificerar däremot inte några exakta punkter som ska presenteras utöver vissa "obligatoriska punkter". Klimatdatapunkter kan vara exempel på sådana punkter som är vanligt att företag presenterar i rapporterna. Vidare kommer CSRD att medföra vissa standarder som tydligt specificerar innehåll och till viss del struktur på utformande av hållbarhetsrapporter. Standarderna, ESRS, är något som officiellt kommer att införlivas först år 2025. Sara beskriver däremot att det är "*många företag som redan börjat nosa på samma struktur år 2024 som blir lagkrav sen*".

Även frågan om motiv för företag att hållbarhetsredovisa tas upp i intervjun med Sara. Hennes spontana svar på frågan är att det finns flera motiv till att hållbarhetsredovisa. Ett av de tydligaste motiven är att företag ska få finansiering. Med hållbarhetsrapporterna skapas ett underlag som visar intressenter hur företagen arbetar med hållbarhet och att de är medvetna aktörer på marknaden. När CSRD träder i kraft kommer "*...all data från hållbarhetsrapporterna taggas alla kreditinstitut och banker så de kommer ta del av den här datan i en stor databas. Baserat på det kommer företag att få ett hållbarhetscore...*". Hållbarhetscoren kommer bli en stor bidragande faktor i avgörande om företag får finansiering eller inte. Ytterligare motiv till hållbarhetsrapportering är att attrahera andra intressenter som exempelvis leverantörer och kunder. Genom att visa på hur företagets hållbarhetsarbete är kan det skapa intresse hos intressenter som har hållbarhet som en viktig fokuspunkt. Det sista exemplet som Sara beskriver på motiv till hållbarhetsredovisning är lagkrav. Företag av en viss storlek och omfattning måste lagtvunget redovisa deras hållbarhet både miljömässigt såväl som socialt. CSRD medför att denna lag kommer att omfatta fler företag än tidigare när direktivet NFRD gällde. "*CSRD innebär att vi får från 11 000 företag i Europa som måste rapportera enligt NFRD och nu kommer det vara över 55 000 företag i Europa som kommer behöva rapportera enligt CSRD*". Detta är något som Sara menar kommer bli problematiskt då företagen inte besitter kunskapen. Hon poängterar däremot att redovisningsbolaget kan vara till stor hjälp med rådgivning och de företag som inser det kommer att gynnas.

Sara förklarar en koppling mellan utformning och motiv till upprättande av hållbarhetsrapporter. Hon uttrycker att storleken på företag och deras resurser är en avgörande faktor i hur deras hållbarhetsredovisning utformas. Stora företag omfattas ofta av lagkravet att de måste hållbarhetsredovisa. De som omfattas av lagkravet är ofta företag som är av en sådan storlek att de har stora resurser att lägga

på hållbarhetsrapporter. Det är något som märks av i kvaliteten på rapporten och att i rollen som granskare märks det av tydligt. De företag som har *“...mer resurser att lägga ner på datainsamling, de har mer kvalitet i sina underlag”*. I motsats till de företag med stora resurser så är de företag med mindre resurser mer benägna att redovisa hållbarhetsrapporter med lägre kvalitet. De företag med mindre resurser ofta redovisar obalanserade hållbarhetsrapporter där huvudsakligen det positiva avseende hållbarhet i företaget presenteras. Det finns således en koppling mellan kvalitet på rapporten och storlek på företag. I längre led speglar det hur de företag som lagt vundet redovisar ofta presenterar en hållbarhetsrapport av högre kvalitet.

4.2 Intervju 2

I intervjun med Andreas ger han sin uppfattning om hållbarhetsredovisning utifrån hans erfarenheter inom branschen. Han förklarar vad han kan se för olika utformning på hållbarhetsrapporter och motiv till att företag väljer att hållbarhetsredovisa. Vidare beskriver han sin tanke kring vad det kan finnas för koppling mellan dessa delar. Detta avsnitt innehåller en sammanfattning av intervjun med Andreas, där endast hans uttalanden återges.

Enligt Andreas är det svårt att beskriva en typ av utformning för hållbarhet då det finns många olika varianter. Hur en hållbarhetsrapport är utformad beror på många olika faktorer. Företag brukar enligt Andreas *“...kombinera någon slags kvalitativ textbeskrivning och sedan har man några mätbara KPI:er”*. En hållbarhetsrapport är oftast estetiskt utformad och har inte samma tydliga struktur som en finansiell rapport. Han uttrycker att hållbarhetsrapporterna är *“fluffigt”* utformade samt *“det är ett ganska tacksamt område att göra det på för det ska vara ganska roligt att läsa”*. Hållbarhetsrapporten kan i många fall ligga i förvaltningsberättelsen. Men det absolut vanligast är att företag utgår från en väsentlighetsanalys när de utformar sin hållbarhetsrapport. En väsentlighetsanalys innebär att företagen avgör vilka delar som är viktigast att ha med i sin hållbarhetsrapport. Detta baseras på vilken typ av verksamhet företaget har inom vilken typ av bransch. Men även vad företagets olika intressenter har för åsikt, vad det finns för lagar att förhålla sig till samt vad företaget själva ser för risker kopplat till hållbarhet. I intervjun påstår Andreas att hur en hållbarhetsrapportering är utformad främst beror på typ av verksamhet, bransch och vad det finns för krav på företaget. Det är även vanligt att företag upprättar sin hållbarhetsrapport efter ESG, men även GRI-standard.

Generellt sett har det varit vanligast att presentera miljömässiga delar i en hållbarhetsrapport snarare än sociala delar. Historiskt sett har det inte legat lika stort fokus på de sociala bitarna. Detta skulle kunna grunda sig i att hållbarhet utifrån ett miljöperspektiv får mycket uppmärksamhet i samhället. Andreas tror däremot att

de sociala värdena kommer få större plats i hållbarhetsrapporterna när CSRD implementeras. Hur mycket fokus som läggs på vardera del beror mycket på vilken typ av verksamhet ett företag har. Om ett företag till exempel har en verksamhet där de anställda utsätts för många risker eller om ett företag har mycket personal blir det viktigare för de att presentera sociala värden. Jämfört med till exempel ett företag som har lite personal som endast sitter på ett kontor med mindre skaderisk. Där blir det mindre viktigt att presentera de sociala delarna i hållbarhetsrapporten.

Det finns flera olika motiv till varför företag väljer att hållbarhetsredovisa. I intervjun med Andreas beskriver han hur han tror att motivet varierar beroende på bransch och typ av företag. De motiv som identifieras är dels att företag måste upprätta hållbarhetsredovisning enligt lagkrav, dels är ett motiv krav från intressenter. Ytterligare ett motiv är att det finns ett eget intresse från företagets sida att profilera sig som ett grönt och hållbart bolag. Intresset för hållbarhet är något som generellt sett ökar i samhället där företag blir allt mer benägna att agera hållbart. Det nya lagkravet CSRD är en effekt av läget i omvärlden med ökade klimatförändringar och ökat intresse för miljön. Till följd av CSRD kommer det att bli enklare att hållbarhetsredovisa, där fler företag även tvingas att hållbarhetsredovisa.

På frågor om det finns en koppling mellan hur företag väljer att utforma sin hållbarhetsredovisning och deras motiv till att upprätta en hållbarhetsrapport svarar Andreas att det finns en koppling. Han menar att *“...den tydligaste kopplingen är omfattningen”*. Vidare tror han *“...att kopplingen är nog dels att hur mycket krav de har på sig och sedan dels hur mycket de vill profilera sig och hur deras verksamhet ser ut, om de är jättegrena.”* Om motivet är “egenintresse”, att företaget har en engagerad ledning eller att de vill profilera sig som gröna, har företag ofta en mer omfattande hållbarhetsredovisning. Jämfört med om motivet är att företaget upprättar hållbarhetsrapporter för att de måste enligt ÅRL eller har en verksamhet som till exempel inte släpper ut stora mängder koldioxid är hållbarhetsrapporten mindre omfattande.

4.3 Exempel på utformning av hållbarhetsrapporter

I den här underrubriken kommer olika utformande av olika hållbarhetsrapporter att exemplifieras. Det övergripande innehållet och strukturen på rapporterna kommer att beskrivas för att skapa en förståelse för hur olika exempel på hållbarhetsrapporter kan utformas.

4.3.1 Bergs Timber AB

Bergs Timber AB är en koncern med företag som utvecklar och förädlar trä (Bergs Timber AB, 2022). De har 1 124 anställda, en balansomslutning på 2 467 000 000 kr och en nettoomsättning på 3 267 000 000 kr år 2022. Bergs Timber AB har en gedigen årsredovisning som är 103 sidor lång varav hållbarhetsrapporten utgörs av 23 sidor. Hållbarhetsrapporten följer flera olika nationella ramverk samt ramverk inom EU. De övergripande rubrikerna är; *Bergs arbete med hållbarhet, hållbarhetsstrategier, hållbarhetsmål, värdeskapande, intressentanalys, väsentlighetsanalys, rapportering enligt EU:s taxonomi* samt *riskfaktorer*, där de lyfter finansiella risker, omvärldsrisker, operativa risker och hållbarhetsrisker.

Den miljömässiga hållbarheten presenteras inte under enade rubriker utan utspritt i rapporten. Den behandlar huvudsakligen koldioxidutsläpp, resurseffektivitet och värdekedjor. Dessa delar lyfts in i hållbarhetsmål och strategier där Bergs Timber AB även presenterar hur arbetet med den miljömässiga hållbarheten går. Information som presenteras kopplad till miljömässig hållbarhet är hur mycket virke som är certifierat, koldioxidutsläpp, avfall och föroreningar.

Den sociala hållbarheten presenteras inte heller under specifika rubriker utan är utspritt i rapporten. Huvudfokus vid presentation av social hållbarhet är att skapa sunda lokalsamhällen. Det redovisas bland annat genom könsfördelning mellan kvinnor och män, olyckor med sjukfrånvaro och genomförande av olika utbildningar till personal.

Hållbarhetsrapporten presenterar information utifrån ett miljö-, socialt och styrningsperspektiv. Den hållbarhetsdimension som är mest framträdande i rapporten är den miljömässiga hållbarheten. En stor del av Bergs Timber AB hållbarhetsrapport är då de presenterar sina hållbarhetsmål. Dessa mål är kopplade till FN:s globala mål. Det finns ett mål om långsiktig lönsamhet och resterande är kopplade till miljömässig och social hållbarhet. De mål som är kopplat till miljömässig hållbarhet är; ansvarfull råvaruförsörjning, fossilfri värld samt resurseffektiva och rena värdekedjor. Målen som är kopplade till social hållbarhet är; säkra, jämställda och rättvisa arbetsplatser, livskraftiga lokalsamhällen samt värdegrund och etik. Utöver detta är hållbarhetsrapporten rent visuellt utformad med många bilder och tabeller. Främst upprättas redovisningen i text med en del kompletterande KPI:er.

4.3.2 Skistar AB

Skistar AB är en koncern som verkar inom turist- och nöjesbranschen (Skistar AB, 2022). De har 3 216 anställda, en balansomslutning på 3 557 235 000 kr och en nettoomsättning på 2 875 348 000 kr år 2022. Hållbarhetsrapporten är upprättad

enligt GRI-standard och omfattar 14 sidor samt är lagt vunnit upprättad då de omfattas av kraven i ÅRL. Rapporten innehåller följande underrubriker; *hållbarhetsstyrning, dialog med intressenter, väsentlighetsanalys, klimatrapport enligt TCFD, EU-taxonomin, hållbarhetsnoter* samt *GRI-index*.

Den miljömässiga hållbarheten presenterar Skistar AB under fyra huvudsakliga rubriker i hållbarhetsrapporten, där den största delen huvudsakligen presenteras under rubriken *klimatrapport enligt TCFD*. Det är information om hur avfall och återvinning hanteras av medarbetare såväl som av andra externa intressenter som exempelvis kunder och leverantörer. Andra delar avseende miljö som presenteras i rapporten är klimat och fjällmiljö, biologisk mångfald samt klimatarbete och klimatrelaterade risker och möjligheter. I rapporten presenteras även information om energi- och vattenanvändning, koldioxidutsläpp samt drivmedelsanvändning.

Den sociala hållbarheten presenteras även under flera rubriker, då huvudsakligen tre stycken rubriker, där största delen av innehållet ligger under rubriken *dialog med intressenter*. Det avser information om hur företaget arbetar med jämlikhet, mångfald och inkludering. Vidare återfinns information om hur de arbetar med mänskliga rättigheter både internt men även externt i val av leverantörer. Andra delar som presenteras om social hållbarhet är hur företaget arbetar för att förbättra folkhälsan samt att bibehålla en god arbetsmiljö- och klimat. Olyckor och andra tillbud är något som presenteras i underrubriken *hållbarhetsnoter*.

Fokuset i hållbarhetsrapporten ligger på den sociala hållbarhetsdimensionen men den miljömässiga hållbarheten presenteras relativt mycket också. Rapporten är således välbalanserad då den presenterar de tre olika hållbarhetsdimensionerna lika mycket. I väsentlighetsanalysen framgår det att koncernen har tre fokusområden där två av tre är inom social hållbarhet. Fokusområdena är *aktivering och rekreation* samt *dialog och samspel*. Rapporten redovisar emellertid inte mycket negativa aspekter utan endast några enstaka punkter under rubriken *hållbarhetsnoter*. Hållbarhetsrapporten är utformad av text med inslag av ett fåtal cirkeldiagram och bilder. Sammantaget är hållbarhetsrapporten utformad på ett sådant vis att många olika intressenter med olika grad av kunskap och redovisning kan ta del av informationen.

4.3.3 Scandi Standard AB

Scandi Standard AB är en koncern inom livsmedelsbranschen (Scandi Standard AB, 2022).

De har 3 295 anställda, en balansomsättning på 6 965 000 000 kr och en nettoomsättning på 12 119 000 000 kr år 2022. De fokuserar på att utveckla livsmedelsprodukter av kyckling både kylda, frysta och färdiglagade. Koncernen

omfattas av kraven i ÅRL att tvunget upprätta en hållbarhetsrapport. Rapporten är implementerad i deras årsredovisning, upprättad i enlighet med GRI-standard och omfattar 30 sidor. Utöver i hållbarhetsrapporten presenterar koncernen även hållbarhetsarbete i rubrikerna *verksamhet och värdekedja* samt *risker och riskhantering*.

Miljömässig hållbarhet presterar Scandi Standard AB under rubriken *planeten* där följande fyra huvudsakliga underrubriker delar in innehållet; *klimat- och resurseffektivitet i hela värdekedjan, minska klimatpåverkan från kyckling- från gård till gaffel, minskad och förbättrad plastanvändning i förpackningar* samt *maximera resursanvändning och minimera avfall*. Kapitlet *planeten* innehåller även det en extensiv delgivning men inom hur koncernen arbetar för att uppfylla deras miljömässiga hållbarhetsmål. Exempel på information som presenteras avseende miljömässig hållbarhet är hur koncernen arbetar med att förbättra biologisk mångfald, koldioxidutsläpp samt energi- och vattenanvändning i produktionen.

Social hållbarhet presenterar Scandi Standard AB under rubriken *människor* där följande tre huvudsakliga underrubriker delar in innehållet; *Ansvarsfulla leverantörsrelationer, Säkra och hälsosamma produkter* samt *Säkra, sunda och engagerade medarbetare*. Kapitlet *människor* innehåller en extensiv delgivning av hur koncernen arbetar för att uppfylla deras sociala hållbarhetsmål. Rapporten lyfter väsentligt innehåll avseende social hållbarhet där bland annat information om kontroll av bakterier i produkter, levnatörsuppförandekoder samt arbetsmiljö- och klimat presenteras.

Utöver social och miljömässig hållbarhet presenteras även hur koncernen arbetar för en hållbar och god djurhållning för kycklingar i hållbarhetsrapporten. Fokuset i rapporten är relativt jämnt fördelat mellan den miljömässiga och sociala hållbarheten. Däremot har koncernen tre hållbarhetsmål avseende miljömässig hållbarhet i förhållande till två avseende social hållbarhet vilket indikerar på ett något högre fokus på den miljömässiga dimensionen. Samtliga hållbarhetsmål är kopplade till Agenda 2030 vilket redogörs för i rapporten. Hållbarhetsrapporten är huvudsakligen utformad med text som beskriver situationer men det finns även ett stort siffermässigt bidrag i rapporten och flera KPI:er som gör det jämförbart med andra bolag.

4.3.4 Holmen AB

Holmen AB är en koncern som brukar skog, förädlar trävaror samt producerar förnybar energi (Holmen AB, 2023). De har 3 549 anställda, en balansomsättning på 79 719 000 000 kr och en nettoomsättning på 22 795 000 000 kr år 2023. Holmen

AB har en hållbarhetsrapport på 14 sidor av en årsredovisning på totalt 120 sidor. Den är upprättad i enlighet med GRI-standards samt influerad av ESRS i vissa delar av rapporten. En av huvudrubrikerna är *generell information* där de redogör för *strategier, mål, intressenter* och en *väsentlighetsanalys*. Sedan följer huvudrubrikerna; *miljö, social, styrning* och *taxonomi*.

Miljömässig hållbarhet presenterar Holmen AB främst under en separat rubrik. Med underrubriker som exempelvis *klimat, föroreningar, vattenanvändning, biologisk mångfald* samt *resursanvändning och cirkulär ekonomi*. I detta avsnitt presenteras bland annat koldioxidutsläpp, energianvändning, energiproduktion, utsläpp av övriga föroreningar till luft och vatten, arbetet för biologisk mångfald samt resursanvändning. De redovisar även miljötillstånd och olika certifieringar i separat avsnitt.

Social hållbarhet redovisar Holmen AB underrubrikerna *social* och *styrning*. Underrubrikerna som representerar den sociala hållbarheten är *medarbetare, samhällspåverkan* och *ansvarsfullt företagande*. De redovisar nyckeltal om medarbetare som till exempel andel anställda kvinnor och män, antal anställda med kollektivavtal, sjukfrånvaro och arbetsolyckor. Under samhällspåverkan och ansvarsfullt företagande lyfter de kontakt med lokala intressenter, ansvarsfulla inköp, mänskliga rättigheter och revisorer.

Den mest framträdande hållbarhetsdimensionen som presenteras är miljömässig hållbarhet då det får störst fokus i form av utrymme i hållbarhetsrapporten. Holmen AB har en kort sammanfattning av sina hållbarhetsmål som delas in i de tre områdena; klimatet, kundernas hållbara val samt medarbetare och de lokalsamhällen där de är verksamma. En del av klimatmålen presenteras i ett annat kapitel i årsredovisningen tillsammans med företagets övriga mål. Hållbarhetsmålen är främst kopplade till miljömässig hållbarhet. Hållbarhetsrapporten är uppbyggd främst av text men även med en del tabeller och diagram. Däremot förekommer inga bilder. Det presenteras en hel del nyckeltal i form av siffror.

5 Diskussion

I detta kapitel diskuteras den insamlade empirin i koppling till teori. Diskussionen är uppdelad mellan utformning, motiv och kopplingen mellan utformning och motiv för att kunna besvara frågeställningarna.

5.1 Utformande av hållbarhetsrapporter

Vid analys av empirin har utformning av hållbarhetsrapporter beaktats. Enligt Sara och Andreas utformas rapporter på ett varierande sätt beroende på olika förutsättningar som företag har. Innehållet avgörs av ett företags verksamhet och bransch, storlek och resurser samt vilken målgrupp rapporten riktar sig till. Utifrån dessa förutsättningar utformas hållbarhetsrapporter olika avseende val av ramverk, nyckeltal, fördelning mellan text och illustrationer samt rubriksättning, vilket framgår i beskrivningen av utformningen.

I intervjun beskriver Sara hur det för tillfället inte finns någon bestämd standard för hur företag ska utforma sina hållbarhetsrapporter. Däremot finns det ett antal ramverk som är mer vanligt förekommande. Dessa ramverk är GRI-standard och SRI-standard. Andreas beskriver även hur många företag utgår ifrån ESG-kriterier när de utformar sina hållbarhetsrapporter. KPMG (u.å) styrker Saras och Andreas uttalande avseende GRI då KPMG menar att GRI-standard är världens mest använda ramverk. Av de hållbarhetsrapporter som granskats av forskarna upprättas tre av fyra rapporter enligt GRI-standard. Detta är ytterligare något som stärker uttalandet om GRI-standardens vanliga förekomst. Det fjärde företaget som forskarna har granskat uttrycker i sin hållbarhetsrapport att de följer nationella och europeiska standarder. Ett exempel på en sådan standard utöver GRI-standard är SRI-standard. De båda standarderna utgår ifrån att presentera ESG-kriterier. Detta innebär att många företag bygger sina hållbarhetsrapporter på att presentera något miljömässigt, socialt samt någon aspekt avseende styrning och ledning (Rimmel et al., 2018). Vilket är något som även beskrivs i intervjun med Andreas. Både Sara och Andreas belyser att utöver ESG-kriterier bygger innehållet i hållbarhetsrapporter ofta på en väsentlighetsanalys som företag själva upprättar.

I intervjun med Andreas beskriver han hur hållbarhetsrapporter kan utformas mer "fluffigt" samt att det är ett "tacksamt område" att utforma rapporten "...på för det ska vara ganska roligt att läsa". Detta är ett exempel på hur hållbarhetsrapporter kan utformas olika rent visuellt. När forskarna granskade rapporterna urskildes olika utformningar avseende fördelning mellan text och illustrationer såsom tabeller, diagram och bilder. Även hur och i vilken utsträckning KPI:er presenterades skilde sig mellan de olika rapporterna. Det var inget sätt som var mer vanligt förekommande än något annat. Som tidigare nämnt beror innehållet och strukturen, alltså utformandet, på vad företag själva anser vara lämpligt för just dem, vilket framgår i väsentlighetsanalysen.

Ytterligare en aspekt som varierar mellan olika hållbarhetsrapporter är rubriksättningen. I intervjuerna med Sara och Andreas gav de inte några tydliga exempel på rubriksättning. De beskriver att detta varierar mycket och hade inte något mer att uttala sig om i frågan. Det finns inga krav på specifika rubriker som ska finnas med i en hållbarhetsrapport (SFS 1955:1554). En teori som går att koppla till rubriksättning men även innehåll är TBL. Teorin beskriver de tre dimensionerna ekonomisk, miljömässig och social hållbarhet (Rimmel et al., 2018). Exempel på innehåll som tas upp från dessa tre dimensioner är leverantörsrelationer, produktkvalitet, arbetsmetoder, mänskliga rättigheter, koldioxidutsläpp och biologisk mångfald. Samtliga exempel kan forskarna urskilja vid beskrivning av hållbarhetsrapporterna. Efter analys av intervjuerna framgår det att samtliga hållbarhetsdimensioner i TBL kan identifieras i hållbarhetsrapporter.

5.2 Motiv till hållbarhetsredovisning

Vid analys av intervjuer med Sara och Andreas kan fyra olika motiv till att företag väljer att upprätta en hållbarhetsrapport urskiljas. Dessa motiv är; intressenter, finansiering, lagkrav samt egenintresse. Att företag har intressenter som motiv till att hållbarhetsredovisa kan innebära att de har krav från sina intressenter att de måste leva upp till en viss hållbarhetsstandard. Då kan hållbarhetsrapporten användas som ett verktyg för att presentera deras hållbarhetsstandard och tillfredsställa intressenterna. Alternativt kan det innebära att företag vill attrahera nya intressenter, som exempelvis kunder. Detta motiv kan kopplas till intressentteorin. Intressentteorin menar att företag verkar i en värld med samarbeten där samtliga intressenters intressen är viktiga att beakta (Eriksson-Zetterquist et al., 2020). Företag kan skapa ett högt värde för sina intressenter genom att beakta intressenternas vilja att företagen ska hållbarhetsredovisa, vilket är en del av grundidén i intressentteorin. Vidare skapas ett högt värde för företagen när intressenterna gynnas. Detta förklaras enligt teorin genom att samtliga aktörer i intressentmodellen är beroende av varandra. Alltså kan företaget få ekonomiska och

sociala fördelar av nöjda intressenter, som exempelvis ökad vinst eller nya fördelaktiga samarbetspartners.

Motivet intressenter och att uppfylla deras krav leder vidare till motivet finansiering. En intressent som ett företag kan ha är investerare (Rimmel et al., 2018). Enligt intressentteorin är detta också en aktör vars intresse är viktigt att försöka fylla. Sara uppger i intervjun att hållbarhetsrapporterna skapar ett underlag för investerare att fatta finansieringsbeslut. En hållbarhetsrapport visar på hur företaget arbetar med hållbarhet och på deras medvetenhet. Sara lyfter även under intervjun att när CSRD träder i kraft kommer data från hållbarhetsrapporter taggas och samlas i en stor databas. Hon förklarar att det i sin tur kommer ge företag ett hållbarhets-score som kreditinstitut och banker kommer att kunna ta del av. Detta hållbarhets-score kommer ligga till grund för finansiering. Det innebär att hållbarhetsrapporteringens kvalitet blir viktig för att få finansiering. När motivet för företag att upprätta hållbarhetsrapporter är intressenter eller finansiering går det även att koppla till Contingencyteorin. Enligt contingencyteorin förändrar organisationer sina strukturer efter hur världen förändras (Rimmel et al., 2016). Om företag har motivet intressenter eller finansiering anpassar de sig efter sina intressenter genom att exempelvis följa nya krav och ramverk eller trender i samhället. Detta visar då på hur de anpassar sina strukturer efter en föränderlig värld. Vilket är en huvudsaklig mening i teorin och därav visar kopplingen mellan motiven och teorin.

Ytterligare ett motiv som både Sara och Andreas beskriver i sina intervjuer är lagkrav, att företag hållbarhetsredovisar på grund av att de tvunget måste enligt lag. Sara och Andreas menar att många företag förbereder sig för att CSRD kommer att träda i kraft 2025. Efter det kommer fler företag att tvingas upprätta hållbarhetsrapporter. Det innebär att fler företag kommer att hållbarhetsredovisa. Vilket troligtvis i sin tur kommer leda till att motivet att hållbarhetsredovisa enligt lagkrav ökar. Detta motiv kan motiveras med den institutionella teorin och dess delteori NIS. Den institutionella teorin menar att individer i organisationer påverkas av olika krafter i deras agerande och beslutsfattande (Rimmel et al., 2016). Att företag då fattar beslut om att hållbarhetsredovisa på grund av de lagkrav som gäller, som till exempel CSRD, kan grunda sig i att de påverkas och styrs av strukturer i samhällen enligt NIS. Vidare menar teorin att det kan skapa en legitimitet hos företag att följa lagar och regler. Det innebär då att de företag som väljer att hållbarhetsredovisa, och då följer lagen, kan få ökad legitimitet (Rimmel et al., 2016).

Det sista motivet som Sara och Andreas uppger i sina intervjuer är egenintresse från företag. Detta motiv kan innebära antingen att ledningen eller andra personer i

företaget har ett stort intresse för hållbarhet och därför tycker det är viktigt att upprätta en hållbarhetsrapport. Alternativt att företag vill profilera sig på ett visst sätt, exempelvis som ett grönt företag, och vill visa att de tar sitt ansvar. Tidigare forskning anser också att egenintresse kan vara ett motiv till att upprätta hållbarhetsrapporter (Cristea et al., 2009). Att det kan vara för “nöjes skull”, med andra ord, att individerna bakom ett företag kan få ut något personligen av att arbeta med hållbarhet och dess redovisning. Att hållbarhetsredovisa kan användas som ett verktyg för marknadsföring där ett företag kan visa upp för samhället att de är ett hållbart företag. Det skulle kunna gynna företaget och därav vara en annan del av motivet egenintresse. Marknadsföring är ett verktyg för att kommunicera med intressenter och kan således koppla detta motivet även till intressentteorin. Det kan vara ett egenintresse att bistå intressenter med adekvat hållbarhetsinformation.

Något som både Sara och Andreas riktade stort fokus på i intervjun var att vad motivet är beror mycket på till exempel vilken typ av verksamhet, bransch och storlek företaget har. Detta kan tolkas utifrån ett contingency-perspektiv. Beroende på olika omständigheter väljer ett företag att strukturera sig på ett visst sätt (Rimmel et al., 2016). Om ett företag har en viss storlek och verksamhet kan de alltså tänkas fatta ett beslut om huruvida de ska hållbarhetsredovisa eller inte. Vad de kan ha för motiv till beslutet om att hållbarhetsredovisa eller ej kan därmed bero på faktorer som företagens karaktär.

5.3 Koppling mellan utformande och motiv till hållbarhetsredovisning

Vid analys av intervjuerna behandlas frågeställningen koppling mellan utformande av och motiv till upprättande av hållbarhetsrapporter. Sara och Andreas beskriver framförallt fyra stycken kopplingar som är mer framträdande. Dessa är; att storlek på företag avgör kvalitet på rapport, egenintresse medför mer omfattande rapporter, intressentfokus medför rapporter med mer riktad information till intressenter och slutligen att företags individuella fokus utformar rapporten avsevärt.

Den första kopplingen är att rapportens utformande tenderar till att vara mer eller mindre extensivt samt har olika kvalitet beroende på bolagets storlek. I intervjuerna beskriver de hur stora bolag tenderar att ha mer resurser att fördela på arbete med hållbarhetsrapporter. Dessa rapporter är då ofta av högre kvalitet avseende hur mycket och hur tillförlitlig data som rapporterna presenterar (Sara, 2024). I intervjuerna framgår det även att redovisningsbolagets uppfattning av denna typ av företag, alltså stora ofta börsnoterade bolag, ofta hållbarhetsredovisar på grund av att de omfattas av EU-direktivet och vidare ÅRL. Deras motiv är således lagkrav

enligt redovisningsbolagets uppfattning. Bland de fyra hållbarhetsrapporter som beskrivs i studien är Scandi Standard AB en av dem. I rapporten uttrycks det att de upprättat hållbarhetsrapporten bland annat på grund av lagkravet. Denna rapport innehåller enligt beskrivningen flera KPI:er och andra mätpunkter som är framtagna genom både interna och externa mätningar. Scandi Standard AB uttrycker även i sin rapport att de har valt att lägga ett stort fokus på rapporten. Scandi Standard AB:s hållbarhetsrapport exemplifierar det som Sara och Andreas uttrycker avseende kopplingen mellan storlek på företag och hög kvalitet. Detta påvisar kopplingen att motivet lagkrav kan medföra en kvalitativ rapport då motivet lagkravet innefattar stora bolag och de har ofta mer resurser att fördela till hållbarhetsredovisning.

Den andra kopplingen som framgår efter analys av intervjuerna är att ett företag som har ett egenintresse i hållbarhet ofta tenderar att prioritera och lägga mycket tid och resurser på att utforma en grundlig hållbarhetsrapport. Andreas beskriver i intervjun att om företagets ledning har ett stort intresse i hållbarhet lägger de mer fokus på hållbarhetsrapporten. En konsekvens av Andreas uttalande är att i motsats till det brukar företag vars ledning har ett mindre intresse för hållbarhet då lägga mindre fokus på rapporten. Tidigare forskning visar att egenintresse är en bidragande faktor till att frivilligt vilja upprätta hållbarhetsrapporter (Cristea et al., 2009). Sara beskriver i intervjun hur intresse för att upprätta hållbarhetsrapporten påverkar innehållet i en positiv riktning. Hon förklarar att många företag har ett eget driv att vilja göra rätt och göra bra ifrån sig. Utifrån vad Sara samt tidigare forskning menar kan en möjlig indikation vara att hållbarhetsrapporter som upprättats på grund av motivet egenintresse kan påverka innehållet i rapporten i en positiv riktning.

Den tredje kopplingen är att intressentfokus medför rapporter med mer riktad information till intressenter. Detta innebär att företag som upprättar hållbarhetsrapporter på grund av motivet intressenter redovisar rapporter med mer riktad information som är relevant för intressenter. Vad som är relevant för intressenter beror på vilka intressenter företag har samt relationen mellan parterna. Genom beskrivningen av intervjuerna framgår det att hållbarhetsrapporter riktade till en viss målgrupp också är anpassade på ett visst sätt. Om rapporten syftar till att visa på hur företaget är miljövänligt för att attrahera en grupp intressenter som lägger stor vikt vid miljö, tenderar rapporten att vara mer "fluffig", beskriver Andreas i intervjun. Ett exempel på kopplingen mellan intressenter och innehåll är att när företaget kommunicerar att intressenter är ett huvudfokus i rapporten. Då utformas rapporten med ett flertal KPI:er riktade till intressenterna, vilket framgår när forskarna beskriver utformanden. Skistar AB:s hållbarhetsrapport är en av de rapporter som beskrivs. De är en koncern som har ett fokus på intressenter och de

sociala aspekterna av hållbarhet. Deras hållbarhetsrapport innehåller flera KPI:er som är riktade mot intressenter. Att presentera relevanta aspekter av hållbarhet riktat till en viss målgrupp är något som i längre led tenderar att vara gynnsamt då intressenterna har ett eget fokus på just de delarna (Andreas, 2024). Ett annat exempel som lyfts fram i beskrivningen av hållbarhetsrapporternas utformande är i Bergs Timber AB:s hållbarhetsrapport. Forskarna kan urskilja att rapportens innehåll till stor del presenteras med hjälp av tabeller och bilder. Berg AB:s hållbarhetsrapport är vidare utformad enligt GRI-standard. I intervjun med Andreas förklarar han att val av redovisningsstandard har en stor betydelse för läsarens förståelse. Genom att välja en vanligt förekommande standard och presentera innehållet tydligt i exempelvis tabeller ökar det möjligheten för fler att ta del av informationen. Således visar detta på en koppling att intressenter har en påverkan till att rapporten är mer överskådlig avseende innehåll och struktur.

Den sista kopplingen som Sara och Andreas belyser under intervjun är att innehållet och rubriker i hållbarhetsrapporten har en stark koppling till företagets karaktär, samt hur verksamheten påverkar social och miljömässig hållbarhet. De förklarar hur företag som har en stor påverkan på exempelvis miljö lägger större fokus på att redovisa hur de arbetar med miljö. Andreas förklarar att utformandet på hållbarhetsrapporter baseras på en väsentlighetsanalys som upprättas av företaget själva. Väsentlighetsanalysen utgör grundstenen avseende innehåll i hållbarhetsrapporter. Eftersom företag själva väljer vad de anser är väsentligt att presentera från sin verksamhet skiljer sig därav innehållet mycket mellan olika hållbarhetsrapporter. Contingencyteorin är en teori som kan kopplas till detta resonemang. Teorin beskriver hur organisationer anpassar struktur, ledning och styrning till dess föränderliga omgivning (Rimmel et al., 2016). Att företag behöver anpassa sig är med andra ord en grund i flera organisationer och är avgörande för deras överlevnad. Beroende på faktorer i omgivningen behöver företag anpassa sig. Därav kommer även deras hållbarhetsrapporter att förändras och anpassas i linje med företagets förändring. Detta indikerar på kopplingen att utformandet påverkas i olika riktningar beroende på verksamhet och väsentlighetsanalysen.

6 Slutsatser och förslag på framtida forskning

I detta kapitel presenteras studiens slutsatser och förslag på framtida forskning. Slutsatserna baseras på diskussionskapitlet där analys av empiri och teori diskuterats. De slutsatser som framgår i studien syftar till att besvara forskningsfrågorna och uppfylla syftet med studien.

6.1 Slutsatser

De slutsatser som studien har lett fram till besvarar de tre forskningsfrågorna avseende utformning, motiv och koppling mellan utformning och motiv till hållbarhetsredovisning. Slutsatserna baseras på redovisningsbolagets perspektiv. De baseras även och kan appliceras på stora börsnoterade företag. Den första forskningsfrågan behandlar vilka olika utformanden det finns på hållbarhetsrapporter. I studien framgår det att det finns flera olika utformanden där GRI-standard, TBL och väsentlighetsanalys är tre centrala faktorer som utformandet bygger på. Därtill har även typ av målgrupp och verksamhet en stor betydelse i hur utformandet är. I studien framgår det att det idag inte finns någon tydlig standard för exakt innehåll och struktur. Däremot framgår det att det kommer att bli tydligare hur hållbarhetsrapporter ska utformas när det nya EU-direktivet CSRD träder i kraft under år 2025. CSRD kommer även innebära att fler företag omfattas av lagkravet att tvunget hållbarhetsredovisa och därav behöva utforma hållbarhetsrapporten enligt CSRD:s standard ESRS:erna.

Den andra forskningsfrågan behandlar vilka motiv det finns till att hållbarhetsredovisa. De motiv som studien har resulterat i är intressenter, finansiering, lagkrav och egenintresse. Med motivet intressenter upprättas hållbarhetsrapporten på grund av krav från intressenter eller som delgivning av information till intressenter. Med motivet finansiering upprättas hållbarhetsrapporten för att möjliggöra att företag ska få finansiering från externa parter. Med motivet lagkrav upprättas hållbarhetsrapporten för att företaget omfattas av lagkraven och tvunget måste hållbarhetsredovisa. Slutligen med motivet egenintresse upprättas hållbarhetsrapporten på grund av ett stort internt intresse för hållbarhet i företaget. Ytterligare en slutsats som framgår i studien är att motivet beror på företagens verksamhet, bransch och storlek. Dessa tre faktorer

behöver företag förhålla sig till och blir avgörande för motivet att hållbarhetsredovisa. Vad motivet att hållbarhetsredovisa är påverkar vidare hur utformandet av rapporten är.

Den tredje och sista forskningsfrågan behandlar kopplingen mellan motiv och utformning av hållbarhetsrapporter. I studien framgår det fyra primära kopplingar. Den första kopplingen är att storlek på företag påverkar hållbarhetsrapportens omfattning och kvalitet. Om det exempelvis är ett såpass stort företag att motivet blir lagkrav leder det ofta till att utformandet av rapport har en hög kvalitet och omfattning, då de har mer resurser att fördela. Den andra kopplingen är att om motivet är egenintresse leder det ofta till att hållbarhetsrapporten är mer extensiv. Den tredje kopplingen är att om motivet är intressenter utformas rapporten så att de delar som intressenterna anser är viktiga framgår mer tydligt. Den fjärde och sista kopplingen är beroende på vilken verksamhet och karaktär avseende hållbarhetspåverkan som företag har. Om ett företag exempelvis har en stor miljöpåverkan tenderar deras hållbarhetsrapport att belysa den miljömässiga hållbarhetsdimensionen grundligt.

Sammanfattningsvis har studien bidragit till empirisk och teoretisk forskning inom ämnet hållbarhetsredovisning. En djupare förståelse för vilka faktorer som påverkar utformandet av hållbarhetsrapporter har etablerats. Där det framgår att motiv är en avgörande faktor samt att utformandet beror mycket på vilken information företagen själva vill delge och belysa.

6.2 Förslag på framtida forskning

Studien hade kunnat utvecklats på flera olika sätt. Forskarna har under arbetets gång uppmärksammat aspekter som skulle kunna utvecklas vilket leder fram till förslag på framtida forskning.

Ett förslag på framtida forskning är att utveckla urvalet av redovisningsbolag. I den aktuella studien analyseras endast ett redovisningsbolags perspektiv. Detta skulle kunna utvecklas i framtida forskning genom att lyfta in flera eller samtliga redovisningsbolag inom "the big four". Det skulle öka möjligheten att kunna dra mer generella slutsatser om hållbarhetsredovisning då studien då skulle baseras på fler objekt och därmed flera perspektiv. Ytterligare förslag på framtida forskning är att intervjua företag direkt, antingen enbart eller som komplement till redovisningsbolaget. Genom att intervjua företag skulle forskarna kunna få ett bredare perspektiv. Samt en eventuellt mer tillförlitlig uppfattning om vilka motiv som finns. Detta för att det då är företagen själva som uppger det snarare än en sekundärkälla i form av redovisningsbolagets uppfattning. Det sista förslaget på

framtida forskning är att genomföra en mer noggrann analys av utformandet av hållbarhetsrapporter. Analysen skulle kunna bygga på de olika ramverk för hållbarhetsredovisning, vilket skulle kunna skapa en mer nyanserad analys.

Referenser

Skriftliga referenser

Ahmadi, J (2022). Experten: Nya EU-kraven kan ge chock- svenska bolag riskerar halka efter, *Dagens Industri*. 19 augusti, <https://www.di.se/hallbart-naringsliv/experten-nya-eu-kraven-kan-ge-chock-svenska-bolag-riskerar-halka-efter/> [2024-04-17]

Alvesson, M. (2003). Beyond neopositivists, romantivs, and localists: a reflexive approach to interviews in organizational research, *Academy of management Review*. 28 (1), 13-33. [2024-05-27]

Bergs Timber AB (2022). *Bergs Timber AB årsredovisning 2022*, bergstimber.com. <https://www.bergstimber.com/investerare/finansiella-rapporter/arsredovisningar> [2024-05-08]

Bryman, A. & Bell, E. (2015). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, upplaga 3. Liber: Malmö.

Cristea, A. D., Danielsson, J & Nilsson, J. (2009). *Motiven bakom den frivilliga hållbarhetsredovisningen*. Lunds universitet. Företagsekonomiska institutionen. <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1535897&fileOid=2435670> [2024-04-16]

Darolf, S. (2018). *Varför hållbarhetsredovisa? - En kvalitativ studie om motiv och fördelar för stora svenska företag att upprätta hållbarhetsredovisning*. Mittuniversitetet. Avdelningen för ekonomivetenskap och juridik <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1232290/FULLTEXT01.pdf> [2024-04-16]

Eriksson- Zetterquist, U., Hansson, M., Nilsson. F., (2020). *Theories and perspectives in business administration*. Upplaga 1, Studentlitteratur.

Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (2013/34/EU). *Europaparlamentet och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typ av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1712914505063> [2024-04-23]

Europeiska kommissionen 1a (u.å). *Corporate sustainability reporting.* https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en?prefLang=sv [2024-05-05]

Europeiska kommissionen 1b (u.å). *Klimatförändringarnas konsekvenser.* https://climate.ec.europa.eu/climate-change/consequences-climate-change_sv [2024-04-17]

Europeiska kommissionen (2021). *Förslag till Europaparlamentet och rådets direktiv om ändring av direktiv ... vad gäller företagens hållbarhetsrapportering.* Bryssel 21 april. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0189&qid=1624286868808> [2024-04-23]

Europeiska kommissionen (2023). *Kommissionen antar europeiska standarder för hållbarhetsrapportering.* https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en?prefLang=sv&etrans=sv [2024-05-06]

Finansdepartementet Regeringen (2022). *En taxonomi för hållbara investeringar.* <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/finansmarknad/taxonomi-ska-gora-det-enklare-att-identifiera-och-jamfora-miljomassigt-hallbara-investeringar/> [2024-04-23]

Finansinspektionen (2024). *Hållbarhetsrapportering.* <https://www.fi.se/sv/hallbarhet/regler/hallbarhetsrapportering/> [2024-05-06]

Holmen AB (2023). *Holmen AB årsredovisning 2023*, holmen.com. <https://www.holmen.com/sv/nyhetsrum/Nyhetsrum/rapporter/2023/arsredovisning-2023-med-hallbarhetsredovisning/> [2024-05-08]

Istner- Byman, M. (2019). Vi vill inte konkurrera med “the big four”. *Tidningen realtid*, 10 oktober. <https://www.realtid.se/vi-vill-inte-konkurrera-med-big-four/> [2024-04-19]

Johansson, S. (2024). Ny rapport: Hållbarhet är viktig faktor för att få finansiering. *Dagens Juridik*, 31 januari. <https://www.dagensjuridik.se/nyheter/ny-rapport-hallbarhet-ar-viktig-faktor-for-att-fa-finansiering/> [2024-04-16]

KPMG (u.å). *GRI - riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. <https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/gri.html> [2024-04-21]

Krisinformation (2024). *Klimatförändringar*. <https://www.krisinformation.se/detta-kan-handa/klimateforandringar> [2024-04-17]

Nationalencyklopedin, (u.å). *Transkribera*. <https://www.ne.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/transkribera> [2024-04-22]

Prowork (u.å). *Digital intervju i rekrytering - Prowork*. <https://prowork.se/kunskapsbank/digital-intervju-i-rekryteringen-prowork/> [2024-04-22]

PwC 2a (u.å). *Lagstadgad hållbarhetsrapportering*. <https://www.pwc.se/sv/hallbar-utveckling/hallbarhetsrapport-krav.html> [2024-04-16]

PwC 2b (u.å). *Väsentlighetsanalys med dubbel materialitet: Så ska du göra*. <https://www.pwc.se/sv/esg/vasentlighetsanalys.html> [2024-05-28]

Regeringen (2023). *Nya regler om hållbarhetsredovisning*. <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2023/06/sou-202335/> [2024-04-17]

Regeringen (2024). *Regeringens proposition 2023/24:124 Nya regler om hållbarhetsrapportering*. <https://www.regeringen.se/contentassets/2824bdbc4c964a5daf4b7d132b40e7d3/nya-regler-om-hallbarhetsrapportering-prop.-202324124.pdf> [2024-04-15]

Regeringskansliet (2016). *Agenda 2030 för hållbar utveckling*. <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/globala-malen-och-agenda-2030/agenda-2030-for-hallbar-utveckling/> [2024-04-12]

Rimmel, G., Arvidsson, S., Beusch, P., Hartmann, B., Jonäll, K., Sabelfeld, S., & Skoog, M. (2018). *Redovisning för hållbarhet*. Upplaga 1, Sanoma utbildning.

Rimmel, G., Baboukardos, D., Beusch, P., Dergård, P., Frandsen, A-C., Hartmann, B., Inwinkl, P., Sabelfeld, S. & Jonäll, K. (2016). *Redovisningsteorier- viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. Upplaga 1, Sanoma utbildning.

Scandi Standard AB (2022). *Årsredovisning 2022*, allabolag.se. <https://www.allabolag.se/5569210627/scandi-standard-ab-publ> [2024-05-08]

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

Skistar AB (2022). *Skistar Års- och Hållbarhetsredovisning 2021/22*, allabolag.se. <https://www.allabolag.se/5560936949/skistar-aktiebolag> [2024-05-08]

Slettengren, T. (2024). Hållbarhetsstandard för SME kan snart bli verklighet. *Tidningen Konsulten*, 1 mars. <https://tidningenkonsulten.se/artiklar/hallbarhetsstandard-for-sme-kan-snart-bli-verklighet/> [2024-04-15]

SLU. (u.å). *Agrar ekonomi, fakta och behörighet, examenskrav*. <https://www.slu.se/utbildning/program-kurser/program-pa-grundniva/agrar-ekonomi/> [2024-05-23]

UNDP (FN:s utvecklingsprogram) (2017). *Vad betyder hållbar utveckling*. <https://www.globalamalen.se/fragor-och-svar/vad-betyder-hallbar-utveckling/> [2024-04-12]

Artikelförfattare (År). Titel. *Tidskriftens titel*. Volym (Nummer), Sidnummer/Artikelnummer. Beständig länk

Efternamn, Förnamnsinitial. (År). *Titel*. Diss. Universitet. Förlagsort: Förlag. Beständig länk.

Opublicerat material

“Andreas”, anställd, redovisningsbolaget, intervju via Zoom. 2024-04-25

“Sara”, anställd, redovisningsbolaget, intervju via Zoom. 2024-04-24

Bilagor

Bilaga 1:

ESRS, *European sustainability reporting standards*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772> [2024-05-07]

Bilaga 2:

Intervjuguide

Grundläggande frågor

- Okej att vi spelar in?
- Okej att vi transkriberar efteråt?
- Fiktiva eller riktiga namn på intervjuobjekt?
- Får vi onämna företaget? Har ni någon invändning avseende publicering och tid?
- Vilken omfattning vill ni ta del av färdigställt arbete?

Intervjuobjektet

- Vem är du? Tidigare arbetslivserfarenheter kopplade till ämnet?
- Arbetsroll? Hur länge har du jobbat på företaget, olika roller? Varför började du arbeta på företaget
- Vilka kunder arbetar du personligen med, vilka kan du representera?

Redovisningsbolaget som bolag

- Vilken typ av kunder har och riktar ni er, som bolag, mot?
- Arbetar alla med alla typer av kunder eller är det uppdelat i olika "arbetsgrupper"?
- Storlek globalt, nationellt och regionalt?
- Avdelningar som arbetar med hållbarhetsredovisning dels internt och mot kunder?

Beskriv lite om hur du personligen ser och tolkad hållbarhetsredovisning

- Positivt eller negativt inställd (viktigt eller "onödigt") till hållbarhetsredovisning?
- Tidigare arbetat med det?

Beskriv lite om hur redovisningsbolaget ser och tolkad hållbarhetsredovisning

- Något bolaget arbetar med internt?
- Något som ni har som rutin i arbete med kunder/något ni uppmuntrar till kunder?

- Hur länge har ni arbetat med hållbarhetsredovisning och i vilken omfattning?

Redovisningsbolagets kundbas och hållbarhetsredovisning

- Vilken omfattning arbetar ni med hållbarhetsredovisning mot kund?
- Vilken typ av kund efterfrågar rådgivning om hållbarhetsredovisning mest?
- Berätta lite om utformandet av hållbarhetsredovisning ni främst arbetar med
- Anser ni att det finns olika “motiv” till att hållbarhetsredovisa för era kunder, i så fall vilka?
- Finns det någon koppling mellan val av struktur på hållbarhetsrapporten och motivet för att hållbarhetsredovisa?

Tack

Forskarna i studien vill först och främst rikta ett stort tack till de två intervjuobjekten på redovisningsbolaget som har medverkat i studien och bidragit till en djupare förståelse för hållbarhetsredovisningsens olika utformande och motiv. Vidare vill forskarna även tacka handledare, Helena Robling, som kontinuerligt under arbetets gång har hjälpt oss forskare med att utforma rapporten och innehållet genom uppmuntran och konstruktiv kritik. Slutligen vill vi tacka våra opponenter och familj som har kommit med bra och viktig uppmuntran samt hjälpt oss diskutera problem eller funderingar under arbetets gång.

Publicering och arkivering

Godkända självständiga arbeten (examensarbeten) vid SLU publiceras elektroniskt. Som student äger du upphovsrätten till ditt arbete och behöver godkänna publiceringen. Om du kryssar i **JA**, så kommer fulltexten (pdf-filen) och metadata bli synliga och sökbara på internet. Om du kryssar i **NEJ**, kommer endast metadata och sammanfattning bli synliga och sökbara. Även om du inte publicerar fulltexten kommer den arkiveras digitalt. Om fler än en person har skrivit arbetet gäller krysset för samtliga författare. Du hittar en länk till SLU:s publiceringsavtal på den här sidan:

- <https://libanswers.slu.se/sv/faq/228316>.

JA, jag/vi ger härmed min/vår tillåtelse till att föreliggande arbete publiceras enligt SLU:s avtal om överlåtelse av rätt att publicera verk.

NEJ, jag/vi ger inte min/vår tillåtelse att publicera fulltexten av föreliggande arbete. Arbetet laddas dock upp för arkivering och metadata och sammanfattning blir synliga och sökbara.