



Analys av legitimitetsstrategier hos GRI rapporterande bolag i
Finland 2017–2019

Pro gradu-avhandling i redovisning
Handledare: Matti Skoog
Fakultetet för samhällsvetenskaper och ekonomi
Åbo Akademi
Åbo 2021

Ämne: Redovisning

Rubrik: Analys av legitimitetsstrategier hos GRI rapporterande bolag i Finland 2017–2019

Handledare: Matti Skoog

Abstrakt:

Antalet hållbarhetsrapporterande företag har ökat under de senaste åren och rapportering av icke-finansiell information är idag en växande trend. Hållbarhetsrapporternas syfte är att beskriva verksamhetens ekologiska, ekonomiska och sociala inverkan på samhället.

Samtidigt fungerar hållbarhetsrapporterna som verktyg för att skapa, upprätthålla och förstärka företagets legitimitet i intressenternas ögon. Legitimitet kan beskrivas som företagets tillstånd till att bedriva verksamheten. Verksamheten anses legitimt då den är i linje med samhällets allmänna normer och värderingar.

För att främja legitimiteten kan företagen utnyttja olika legitimitetsstrategier i samband med hållbarhetsrapporteringen. Tidigare studier har identifierat vissa legitimitetsstrategier som företagen i allmänhet utnyttjar i alla sina externa publikationer. Däremot har legitimitetsstrategier som används i hållbarhetsrapportering inte undersökts i större utsträckning. Avhandlingen kartlägger legitimitetsstrategier hos bolag som använder sig av GRI-rapportering och jämför utvecklingen av dessa rapportstrategier under en 3-års period. Urvalet består av bolag som är verksamma i Finland. För att komplettera innehållsanalysen intervjuas en hållbarhetschef från ett bolag som är med i urvalet.

Enligt analysen förekommer det tydliga legitimitetssökande mönster i hållbarhetsrapporterna. Resultatet av studien visar att bolagen utnyttjar mest strategisk retorik i sina hållbarhetsrapporter. Användningen av strategisk retorik är ett tecken på att bolagen förhåller sig till legitimitet som en strategisk resurs. Bolagen strävar till att uppnå strategiska intressen genom hållbarhetsrapportering och genom aktiviteter som har att göra med hållbarhet. Hårda avslöjanden som bland annat god kvalitet på data och extern bestyrkning av rapporten förstärker legitimiteten.

Nyckelord: hållbarhet, hållbarhetsrapportering, CSR, GRI, legitimitetsteori, legitimitetsstrategier

Datum: 7.5.2021

Sidoantal: 83

Innehåll

1 INLEDNING	1
1.1 PROBLEMMOMRÅDE	2
1.2 SYFTE OCH FORSKNINGSPRÅGOR	4
1.3 DISPOSITION.....	5
2 HÅLLBAR UTVECKLING OCH FÖRETAGENS SAMHÄLLSANSVAR.....	6
2.1 HÅLLBAR UTVECKLING.....	6
2.2 FÖRETAGENS SAMHÄLLSANSVAR	7
2.2.1 Framkomsten av företagens samhällsansvar	9
2.2.2 Ekonomisk ansvar	10
2.2.3 Ekologisk ansvar	10
2.2.4 Socialt ansvar.....	11
2.3 AKTUELLA LAGAR, RIKTLINJER OCH REGELVERK	11
2.3.1 Direktivet 2014/95/EU och hållbarhetsrapporteringen i Finland	11
2.3.2 Global Reporting Initiative	12
2.3.3 Väsentlighetsanalys i samband med hållbarhetsrapportering.....	16
2.3.4 Integrerad rapportering.....	17
2.4 HÅLLBARHETSRAPPORTERNAS BESTYRKNING	18
3 TEORETISK BAKGRUND.....	21
3.1 LEGITIMITETSTEORI	21
3.2 LEGITIMITETSSTRATEGIER	22
3.3 INTRESSENTTEORI	24
3.4 INSTITUTIONELL TEORI	26
4 TIDIGARE STUDIER INOM ÄMNET	28
4.1 TIDIGARE STUDIER OM LEGITIMITETSSTRATEGIER.....	28
4.2 TIDIGARE STUDIER OM HÅLLBARHETSRAPPORTERING UR REDOVISARNAS PERSPEKTIV	32
5 METODIK.....	33
5.1 FORSKNINGSMETOD	33
5.1.1 Kvalitativ innehållsanalys	33
5.2 INTERVJU	36
5.3 URVAL	37
6 INNEHÅLLSANALYS OCH RESULTAT.....	38
6.1 TIETO OYJ OCH TIETOEVRY OYJ.....	38
6.1.1 Tieto hållbarhetsrapport 2017	38
6.1.2 Tieto hållbarhetsrapport 2018.....	39
6.1.3 TietoEVRY hållbarhetsrapport 2019.....	41
6.1.4 Sammanställning av intervjusvaren	42
6.2 KONE OYJ	44
6.2.1 Kone hållbarhetsrapport 2017.....	44
6.2.2 Kone hållbarhetsrapport 2018.....	45
6.2.3 Kone hållbarhetsrapport 2019.....	46
6.3 ATRIA OYJ	47
6.3.1 Atria hållbarhetsrapport 2017	47
6.3.2 Atria hållbarhetsrapport 2018	48
6.3.3 Atria hållbarhetsrapport 2019	50
6.4 FINNAIR OYJ	51
6.4.1 Finnair hållbarhetsrapport 2017	51
6.4.2 Finnair hållbarhetsrapport 2018	53
6.4.3 Finnair hållbarhetsrapport 2019	54
6.5 H&M GROUP (HENNES & MAURITZ AB).....	55
6.5.1 H&M:s hållbarhetsrapport 2017	56

6.5.2 H&M hållbarhetsrapport 2018	57
6.5.3 H&M:s hållbarhetsrapport 2019	58
6.6 PwC FINLAND (PRICEWATERHOUSECOOPERS OY).....	60
6.6.1 PwC Finland hållbarhetsrapport 2017.....	60
6.6.2 PwC Finland hållbarhetsrapport 2018.....	61
6.6.3 PwC Finland hållbarhetsrapport 2019.....	62
6.7 ANALYS OCH DISKUSSION.....	64
7 SAMMANFATTNING.....	70
7.1 SLUTSATSER OCH BIDRAG.....	70
7.2 TROVÄRDIGHET OCH RELEVANS	71
7.3 STUDIENS BEGRÄNSNINGAR.....	72
7.4 FÖRSLAG TILL FORTSATT STUDIER.....	72
KÄLLOR.....	73
BILAGA: INTERVJUGUIDE.....	83

1 Inledning

Intresset för företagens samhällsansvar har ökat radikalt under det senaste decenniet. Företagens samhällsansvar eller sociala ansvar kan beskrivas som att företaget bör ansvara för hur dess verksamhet påverkar samhället (Grafström, Göthberg & Windell, 2015). Konsumenternas och andra intressenters ökat engagemang till hållbarhetsfrågor har lagt press på företagen att kommunicera utåt både deras åtgärder och ståndpunkter till samhällsansvar. Berinde och Andreescu (2015) beskriver, att företagens samhällsansvar anses inte längre vara frivilligt för företag, utan det hör till att företagen bär samhällsansvar och rapporterar för det. Företagens samhällsansvar (eng. *CSR, corporate social responsibility*) är en aktuell, men samtidigt också kontroversiell och provocerande fråga som har diskuterats under flera års tid (Grafström et al., 2015). Samtidigt som en del personer anser att företagens samhällsansvar är en självklar del av verksamheten, anser en del att det är till och med ett hot mot marknadsekonomi (Grafström et al., 2015).

Grafström et al. (2015) beskriver, att genom att aktivt arbeta med samhällsansvar kan företaget förbättra dess anseende. Företagens anseende skapas genom intressenternas gemensamma värderingar, men det förutsätter att arbetet med hållbarhetsrelaterade frågor kommuniceras utåt (Grafström et al., 2015). Det kan även talas om legitimitet, vilket innebär ett företags viktiga resurs vilket fungerar som allmänhetens acceptans eller tillstånd till att bedriva verksamheten (Baumann-Pauly, 2013). Företagens överlevnad är beroende av att det utövar verksamheten på ett sätt som upplevs som legitimt (Baumann-Pauly, 2013). Ett företag kan därigenom skapa legitimitetsstrategier, för att skapa, upprätthålla eller återställa sin legitimitet. Ett sätt att främja legitimitet är att utnyttja legitimitetsstrategier i hållbarhetsrapporterna.

Dessa omständigheter har framkallat ett behov av lagstiftning och anvisningar för upprättandet av enhetliga och jämförelsebara hållbarhetsrapporter. Således har Global Reporting Initiative (GRI) år 2000 utgivit de första globala riktlinjerna och senare år 2016 standarder för hållbarhetsrapporteringen, som många bolag idag utnyttjar (GRI, 2021). I studien kommer att ingå bolag som tillämpar GRI-standarderna i hållbarhetsrapporterna. Avhandlingens fokusområde är att analysera legitimitetsstrategier hos bolag som tillämpar

antingen helt eller delvis GRI-standarderna i sina hållbarhetsrapporter. GRI-standarderna behandlas grundligare i ett senare kapitel.

1.1 Problemområde

Eftersom människor som kunder, aktieägare, medborgare, politiker och chefer har utvecklat en bra förståelse för miljörelaterade frågor förekommer det ett betydande normativt tryck på företag att bedriva hållbar verksamhet. Således blir företagens samhällsansvar (CSR) alltmer en nödvändighet för framgång. Företagens framgång beror på olika interna och externa intressentgrupper, som bland annat kunder, aktieägare, leverantörer, anställda och regeringen och på de resurser eller mervärde som företag levererar till intressentgrupperna. Det gäller inte bara materiella resurser utan även immateriella tillgångar som anställdas kvalifikation, ett brett socialt nätverk och legitimitet. Legitimitet är viktigt för ett företags verksamhet eftersom det anses vara den sociala tillståndet att driva verksamheten. Utmaningen för företagen är att kunna visa hur de arbetar och främjar hållbarhet. Företagens samhällsansvar kan beskrivas som ett företags åtagande att driva verksamheten socialt och miljömässigt ansvarsfullt, samtidigt som företaget försöker uppfylla ekonomiska målsättningar. (Isaksson & Steimle, 2009)

Eftersom nationella politiska system har endast begränsade möjligheter att påverka globala utmaningar som bland annat fattigdom och klimatförändring, bär organisationer ett stort ansvar för dessa utmaningar. Den snabbt ökande framkomsten av hållbarhetsrapporter indikerar att samhällsansvar är en självklarhet för de flesta multinationella företagen, men frågan är hur samhällansvaret bör implementeras och genomföras. Eftersom det finns många olika definitioner till samhällsansvar, är det inte självklart för ett företag vad samhällsansvarstagande bör innebära och hur ansvarstagandet ska implementeras i företaget. Därigenom har företagens samhällsansvar blivit ett begrepp som kan betyda många olika aktiviteter, vilka inte nödvändigtvis har att göra med det ursprungliga CSR-begreppet. (Baumann-Pauly, 2013)

Som tidigare konstaterat, är företagen inte endast ekonomiska instanser, utan fungerar också som politiska aktörer eftersom de förväntas bära samhälleligt ansvar. Det som skiljer speciellt

privata företagen från politiska institutioner är att företagen inte legitimeras genom demokratiska val, utan behöver skapa legitimitet med andra verktyg. De otaliga tolkningarna av begreppet CSR samt bristen på demokratisk framsynthet har lett till ett växande skeptiskt förhållande till företagens samhällsansvar. Det är alltså en utmaning för företagen att skapa och upprätthålla legitimitet genom sina CSR aktiviteter. Det är en utmaning för företag att implementera CSR på ett sätt som möjliggör demokratisk tillsyn men samtidigt främjar organisatorisk legitimitet. (Baumann-Pauly, 2013)

Företag lovar oftast genom hållbarhetsrapporter att de bär en hög grad av ansvar, fastän flera studier har visat att företag inte brukar uppfylla intressenternas förväntningar på grund av att förväntningarna inte sammanfaller med de möjligheter som företaget har att internjustera verksamheten (Borgstedt, Nienaber, Liesenkötter & Schewe, 2019). För att säkerställa legitimiteten brukar företag utnyttja olika legitimitetsstrategier i rapporteringen (Borgstedt et al. 2019). Detta innebär, att hållbarhetsrapporteringen inte nödvändigtvis stämmer överens med företagets verksamhet i praktiken, utan företagets främsta syfte är att skapa och upprätthålla legitimitet genom utnyttjandet av legitimitetsstrategier.

Nielsen och Thomsen (2018) hänvisar till Asforth och Gibbs (1990), att strävan efter legitimitet via hållbarhetsrelaterad kommunikation handlar ofta om företagets självbefodran, vilket skapar en konflikt mellan företagets löften och allmänhetens förväntningar, eftersom dessa löften tenderar att vara höga i förhållande till verkliga handlingar. Företagens kommunikation gällande hållbarhetsrelaterade ämnen tar sig oftast i uttryck genom välplanerad strategi (Nielsen & Thomsen, 2018). Nielsen och Thomsen (2018) refererar till Carroll och Shabana (2010), att företagen överväger hållbarhetsrelaterade aktiviteter för att hitta en balans mellan vad som är etiskt rätt och vad som främjar företagets egenintresse. Denna paradox har påverkat sättet att förstå hållbarhetsredovisning som ett verktyg för att främja legitimitet. På ena sidan anses hållbarhetsrapportering vara ett sätt att öka trovärdigheten och transparensen, på andra sidan anses det vara endast gröntvätt (eng. *greenwashing*) (Nielsen & Thomsen, 2018).

EU-Kommissionen har tillsammans med medlemsstaternas konsumentmyndigheter nyligen upprättat en studie som undersöker riktigheten av miljöpåståenden på webbplatser hos företag. De undersökte företag som säljer kläder, kosmetika och hushållsapparater genom att analysera deras webbsidor. Därifrån valde de 344 uttalanden för noggrannare analys som

verkade misstänksamma eller kontroversiella. Resultatet av undersökningen visar att 42 % av påståenden var överdrivna, felaktiga eller bedrägliga. Gröntvätt, dvs. göra ogrundade gröna påståenden för vilka det inte finns verkliga bevis, har blivit allt vanligare i och med att konsumenterna har börjat efterlysa miljövänliga produkter. (Lassila, 2021)

Det som skiljer upprättandet av hållbarhetsrapportering från andra strategiska beslut är att nyttan med rapporteringen inte är lätt att förutse eller mäta med investerings- och lönsamhetskalkyler. Dessutom finns det en risk till att informationen inte anses tillräckligt eller trovärdiga utifrån intressenternas perspektiv. Verkligt företagsansvar uppfattas som ett kännetecken för ett framgångsrikt och välskött företag och kan påverka aktievärdet hos börsbolag. Ett företag som anses ansvarsfullt utifrån intressenternas ögon innebär mindre risk för investerare, vilket i sin tur minskar osäkerheten (Niskala et al., 2019) Finsif har nyligen utfört en undersökning enligt vilken investerare hellre investerar i hållbara företag, vilket stöder synpunkten av Niskala et al. (2019). Enligt undersökningen hade 36 % av deltagarna upprättat en investeringsplan som beaktar hållbarhetsrelaterade aspekter vid övervägande av investeringsbesluten, eftersom dessa aspekter kan påverka företagets framtida lönsamhet. (Taloustaito, 2020)

1.2 Syfte och forskningsfrågor

Studien syftar till att skapa en djupare förståelse för hur GRI rapporterande bolag använder sig av olika legitimitetsstrategier i sin externa rapportering och hur dessa strategier eventuellt utvecklas över tid. Detta övergripande syfte undersöks med hjälp av följande empiriskt orienterade forskningsfrågor:

1. Vilken strategisk retorik utnyttjas mest i rapporterna?
2. Har det skett en utveckling av legitimitetsstrategierna under en 3-års period?
3. Vilka likheter och olikheter förekommer det i användningen av legitimitetsstrategier i hållbarhetsrapporterna?

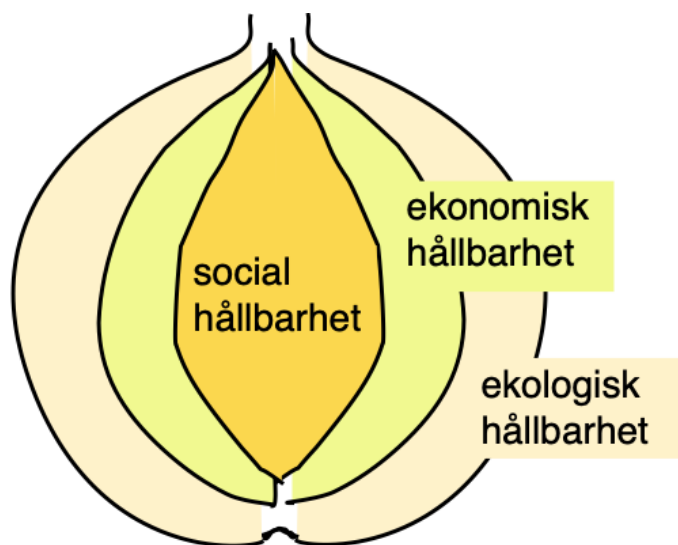
1.3 Disposition

Förutom inledningen, innehåller avhandlingen sex huvudkapitel som följs av ett antal underkapitel. I kapitel två behandlas hållbar utveckling och företagens samhällsansvar i allmänhet. Kapitlet innehåller även en historisk tillbakablick, där samhällsansvarets framkomst förklaras. Kapitel tre fungerar som den teoretiska referensramen för studien. Analysen av studiens resultat utgår från den teoretiska referensramen. Kapitel fyra presenterar tidigare studier inom ämnesområdet, med betoning i legitimitesstrategier samt hållbarhetsrapportering från ett ekonomistyrningsperspektiv. I kapitel fem beskrivs metoden och urvalet som används i undersökningen. Det sjätte kapitlet behandlar själva innehållsanalysen samt presenterar studiens resultat. Det sista avslutande kapitlet sammanfattar de huvudsakliga slutsatserna och knyter ihop avhandlingen.

2 Hållbar utveckling och företagens samhällsansvar

2.1 Hållbar utveckling

Hållbar utveckling är ett omfattande begrepp som kan definieras på många olika sätt. Begreppet hållbar utveckling (eng. *sustainable development*) har ursprungligen utvecklats från en rapport som Brundtlands kommitté upprättade år 1987. Idag används begreppet i både samhälleliga och ekonomiska sammanhang. (Haarmala & Jallinoja, 2012) De ursprungliga definitionen för hållbar utveckling är att uppfylla nuvarande behov utan att äventyra framtida förutsättningar att uppfylla sina behov (WCED, 1987). I Brundtlands rapport definierades även de tre olika aspekterna för hållbar utveckling, som är social, ekonomisk och ekologisk hållbarhet (Haarmala & Jallinoja, 2012). Enligt Miljöministeriet är hållbar utveckling kontinuerlig förbättring av samhället som strävar efter att försäkra förutsättningarna för ett bra liv för kommande generationer (Haarmala och Jallinoja, 2012).



Figur 1: En lök för hållbarheten (Sanne, 2014, ss. 302)

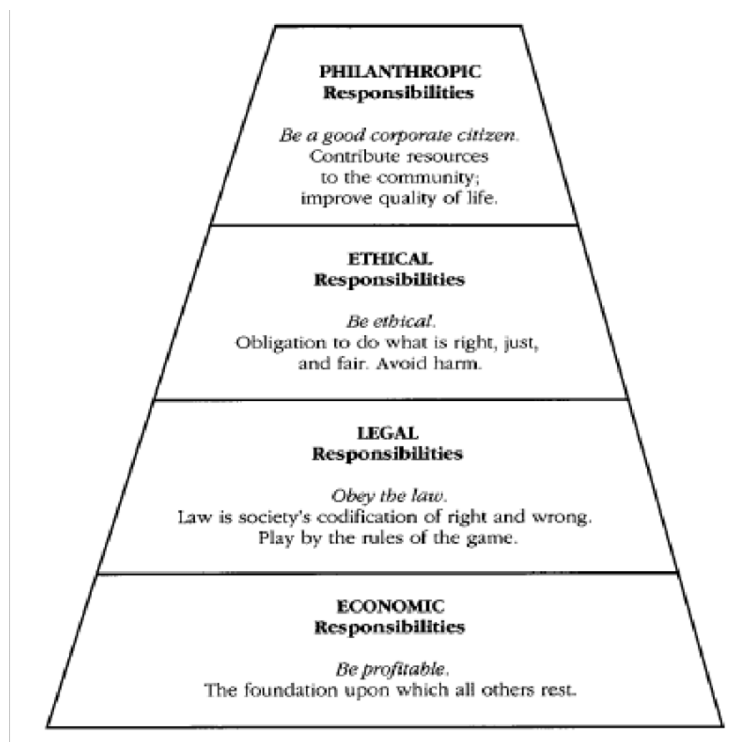
Sanne (2014) förklarar att hållbar utveckling kan betraktas som en lök med tre olika lager. Längst inne i löken finns social hållbarhet, det mittersta lagret står för ekonomisk hållbarhet och det yttersta lagret illustrerar ekologisk hållbarhet. Sanne (2014) menar, att det grundläggande målet för social hållbarhet är att människorna alltid har möjlighet att leva upp till sina förväntningar. Det mittersta lagret, det vill säga ekonomisk hållbarhet, utgör de

materiella förutsättningarna för att nå det grundläggande målet. Det yttersta lagret, ekologiska hållbarheten, definierar ramarna för samhället inom vilka människorna kan agera och sträva efter social hållbarhet så att verksamheten inte äventyrar framtida livsrum. (Sanne, 2014) Under 1990- och 2000-talen har dessa tre aspekterna inom hållbar utveckling haft en ytterst central roll vid mätning av, rapportering om och utveckling av företagens samhällsansvar (Harmaala & Jallinoja, 2012).

2.2 Företagens samhällsansvar

Samhällets strävan efter hållbar utveckling har lett till att företagen förväntas bära sitt eget ansvar för hållbarhetsrelaterade frågor, vilket också kallas för samhällsansvar eller socialt ansvar. Haarmala och Jallinoja (2012) beskriver att samhällsansvar innebär för företagen frivillig strävan efter att uppfylla sitt samhällsansvar enligt intressenternas förväntningar. Europeiska kommissionen definierar företagens samhällsansvar som att företagen frivilligt integrerar sociala och ekologiska aspekter i deras verksamhet samt kommunicerar dessa ställningstaganden utåt enligt intressenternas förväntningar (Haarmala & Jallinoja, 2012). Marrewijk och Werre (2003) beskriver att varje företag borde välja sitt eget förfaringsätt till hållbarhetsrelaterade frågor, som tillämpar sig bäst med företagens målsättningar och strategi samt möter de krav som verksamhetsmiljön ställer.

Carrol (1991) har upprättat en välkänd pyramid som illustrerar företagens samhällsansvar. Enligt Carrol (1991) kan företagens samhällsansvar illustreras som en pyramid med fyra olika nivåer (eng. *The pyramid of corporate social responsibility*). Pyramiden betraktas genom att börja nerifrån. Den första nivån handlar om ekonomiskt ansvar, det vill säga att företaget bör överleva ekonomiskt. Den andra nivån handlar om att företagen bör utöva sin verksamhet och sträva till vinstmaximering inom lagenliga ramar. Den tredje nivån handlar om att företaget bör utöva sin verksamhet etiskt genom att till exempel fatta rättvisa beslut och behandla de anställda rättvist samt att eftersträva hållbarhet. Den fjärde och sista nivån handlar om att företagets filantropiska ansvar, vilket innebär att vara en god samhällsaktör genom att företaget frivilligt främjar samhällets välfärd på sådana sätt som inte nödvändigtvis kan förväntas av företaget. (Carrol, 1991)



Figur 2: Pyramid som illustrerar företagens samhällsansvar (Carroll, 1991)

Enligt Carrolls (1991) handlar CSR om att företagen bör i första hand säkerställa dess finansiella ställning och bära ekonomiskt ansvar och efter det arbeta för att uppfylla juridiska och etiska ansvaret. Då dessa delmål uppfylls, bör företaget arbeta för att bidra till samhällets välbefinnande. Skärvad och Olsson (2014) beskriver, att ett sätt att beskriva målet med CSR är att företaget bör bidra med företagsekonomiska eftergifter. Enligt detta synsätt kan företagets samhällsansvar beräknas som skillnaden mellan den faktiska kostnaden för olika handlingar som företaget fastställer och vad dessa handlingar skulle kosta genom att optimera kostnaderna. Som exempel kan vi använda ett företag, som inte lägger ner en anläggning på grund av sociala skäl fastän det skulle från ekonomisk synvinkel vara ett bra beslut (Skärvad och Olsson, 2014).

Elkington (1994; 1999) upprättade redan i mitten av 1990-talet konceptet Triple Bottom Line (TBL), vilket beskriver att företagets prestanda och verksamhet bör beskrivas utifrån tre olika synvinklar, det vill säga den ekonomiska, ekologiska och sociala synvinkeln. Carrolls pyramid för företagets samhällsansvar och Elkingtons Triple Bottom Line kan anses vara företrädande teorier inom området för företagets samhällsansvar.

2.2.1 Framkomsten av företagens samhällsansvar

Fastän företagens samhällsansvar har ökat intresse under de senaste åren, är det långt ifrån en ny frågeställning. Första forskningarna kring företagens samhällsansvar är upprättade redan på 1950- och 1960-talet, men ökningen av antalet akademiska artiklar har ökat avsevärt från och med år 1996 (Grafström et al., 2015). Företagens samhällsansvar har sina rötter i 1800-talet, då människor under industrialismen flyttade till städerna. Tätt boende i städerna orsakade flera sociala problem, som europeiska industriägare försökte motverka genom välgörenhet. De bland annat byggde skolor och kyrkor samt erbjöd olika hälsovårdstjänster. Det var avgörande för industriernas produktivitet att hantera de sociala utmaningarna som industrialismen framväckte. Stabila sociala förhållanden var en grundläggande förutsättning för driften. På den tiden var den vetenskapliga förståelsen för miljöproblem mycket snävare än idag och det framväxande välståndet ansågs vara viktigare än de negativa miljöeffekter som industrialismen orsakade. (Haarmala & Jallinoja, 2012)

År 1948 framkom ett av de viktigaste avtalen i världen, då FN upprättade det allmänna mänskliga rättighetsavtalet (eng. *Universal Declaration of Human Rights*). Enligt avtalet är alla människor lika värda och ingen människa får torteras eller utnyttjas som slav. 1900-talet var en språngbräda för byggandet av ett välfärdssamhälle bland annat i västerländerna och det började framkomma till exempel krav på arbetsförhållanden och minimilöner. Den offentliga sektorn utvecklades och växte och tog över vissa tjänster. Offentliga sektorn tog över det huvudsakliga sociala ansvaret (t.ex. hälsovård) och företagens sociala ansvar ansågs inte vara lika viktig. Dock började företagens samhällsansvar att så småningom väcka intresse, då den växande industrin började skapa alltmer miljöproblem. (Haarmala & Jallinoja, 2012)

Det samhällsansvar som vi idag känner till har utvecklats som följd av den ekonomiska globaliseringen. Den ekonomiska globaliseringen innebär, att kapital, produkter och arbetskraft kan fritt röra sig mellan länder och kontinenter. Globaliseringen har gjort det möjligt för företagen att utvidga deras verksamhet, men denna utveckling har även kritiserats för de negativa sociala, kulturella och ekologiska effekterna. (Haarmala & Jallinoja, 2012) En pådrivande faktor som orsakat debatter kring företagens samhällsansvar och framförde dessa frågor till allmänheten var skandalerna som inträffade i slutet av 1990-talet och i början av 2000-talet, då till exempel Nike beskylldes för att utnyttja arbetskraft i utvecklingsländer (Grafström et al., 2015). Sedan dess har intresset för hållbarhet och företagens

samhällsansvar ständigt ökat. Ett exempel på en senare nyhet finner vi från år 2007, då H&M stod i rampljuset för att de utnyttjade bomull som plockats genom utnyttjandet av barnarbetskraft. (Grafström et al., 2015) Företagens samhällsansvar har med andra ord varit ofta på tapeten i medierna och framkallat kritisk diskussion.

2.2.2 Ekonomisk ansvar

Som tidigare konstaterat, bör företagen i första hand bära ekonomiskt ansvar (Carroll, 1991; Haarmala & Jallinoja, 2012). En förutsättning för att ett företag kan bära samhällsansvar är att företaget är konkurrenskraftigt och ekonomiskt lönsamt på lång sikt. Då ett företag överväger vilka åtgärder den vidtar för att främja socialt ansvar, bör de samtidigt fundera på företagets ekonomiska målsättningar. Eventuella frågeställningar är till exempel ska företaget investera i personalens välmående som bidrar med avkastning på lång sikt, eller ska företaget sträva till vinstmaximering på kort sikt. Då ett företag strävar till hållbar utveckling, kan olika beslut bedömas genom att tänka på vilka konsekvenser besluten har i kommande generationernas liv. Ett företag kan anses bära ekonomiskt samhällsansvar då den skapar ekonomiskt välbefinnande för samhället. Ett företag kan skapa ekonomiskt välbefinnande genom att investera i olika projekt som främjar samhället, till exempel genom att stöda byggandet av en ny skola i ett utvecklingsland. (Haarmala & Jallinoja, 2012)

2.2.3 Ekologisk ansvar

Ekologiskt ansvar innebär att företagen strävar till att minimera miljöbelastningen som de orsakar genom sin verksamhet. Företagen bör vara medveten om verksamhetens miljöpåverkan samt bära ansvaret för konsekvenserna. Företagen kan bära ekologiskt ansvar till exempel genom att minimera koldioxidutsläpp, att optimera användningen av naturresurser och att minimera samt sortera avfall. Ekologiskt ansvar ska beaktas till exempel i produktutveckling, i planering och utveckling av interna processer samt i utvecklingen av driftsmiljön. Ekologisk utveckling kräver omfattande förståelse av produkternas eller tjänsternas miljöpåverkan. (Haarmala & Jallinoja, 2012)

2.2.4 Socialt ansvar

Företagens sociala ansvar riktar sig främst till deras personal (direkt ansvar), men också till exempel till leverantörernas och andra verksamhetspartners personal (indirekt ansvar) (Niskala et al., 2019). Till socialt ansvarstagande tillhör bland annat att sköta om personalens välmående och kompetens, respekt för mänskliga rättigheter, produktansvar samt konsumentskydd (Niskala et al., 2019). Från ett samhällsligt perspektiv kan företagen anses bära socialt ansvar genom att till exempel anställa personal (Haarmala & Jallinoja, 2012), eller bidra till en insamling som till exempel Röda Korset ordnar.

2.3 Aktuella lagar, riktlinjer och regelverk

Under de senaste åren har det upprättats direktiv och ny lagstiftning gällande delgivande av icke-finansiell information. I motsats till den finansiella redovisningen som är starkt lagstiftad och reglerad, är hållbarhetsrapporteringens krav fortfarande inte lika strikta. I detta kapitel behandlas lagar, riktlinjer och regelverk som styr hållbarhetsrapporteringen i Finland.

2.3.1 Direktivet 2014/95/EU och hållbarhetsrapporteringen i Finland

År 2013 upplyste Europaparlamentet i sina resolutioner att för att öka investerarnas och konsumenternas förtroende är det oerhört viktigt att företagen publicerar information om hållbarhetsrelaterade risker med sin verksamhet. De beskriver att företagen bör publicera icke-finansiell information för att göra det möjligt att bedöma verksamhetens inverkan på samhället. Sålunda uppmanade Europaparlamentet att kommissionen lägger fram ett förslag till lagstiftning om företagens redovisning av icke-finansiell information. Europaparlamentets syfte var att försäkra att företagens rapporter är tillräckligt jämförbar och konsekventa samt att informationen är lätt förståelig till exempel för konsumenter och investerare. (EUR-Lex, 2021)

Europaparlamentet utgav således direktivet 2014/95/EU, vilket i sin tur förändrade bokföringslagen i Finland ett par år senare, i slutet av år 2016. Bokföringslagen kompletterades med kapitel 3 a, som behandlar företagens rapportering av icke-finansiell

information. Den icke-finansiella rapporten kan antingen inkluderas i verksamhetsberättelsen som en integrerad rapport eller utges som en enskild hållbarhetsrapport. I Finland omfattar rapporteringsskyldigheten för hållbarhetsrelaterade aspekter företag av allmänt intresse vars genomsnittliga antal anställda under räkenskapsperioden är över 500 personer.

(Bokföringslagen 3 a kap 1 §)

I enlighet med bokföringslagen 3 a kap 1 § och EU-direktivet 2014/95/EU, bör företag som omfattas av direktivet utge information om miljörelaterade, sociala och personalrelaterade frågor, mänskliga rättigheter samt motarbetningen av korruption och mutor. Den icke-finansiella rapporten bör inkludera en beskrivning av företagets grundläggande principer, resultat och risker förknippade med dessa aspekter på verksamheten. Företag bör även utge tillräcklig redovisning om de mest sannolika och väsentliga riskerna som kan medföra allvarliga konsekvenser samt sådana risker som eventuellt redan har realiserats. Dessutom bör väsentliga icke-finansiella nyckeltal, som har betydelse för affärsverksamheten, redovisas (Bokföringslagen 3 a kap 1 §).

Bokföringsnämnden beskriver i sina allmänna anvisningar hur miljörelaterade frågor ska bokföras, beräknas och förmedlas i bokslutet. Dessa anvisningar gäller alla bokföringsskyldiga, men gäller dock små bokföringsskyldiga endast ifall informationen är nödvändig för att ge en rätt och tillräcklig bild av företagets resultat och ekonomiska ställning. Bokföringsnämnden hänvisar i anvisningarna till Europakommissionens rekommendationer. Enligt bokföringsnämnden är Europakommissionens rekommendationer i linje med god bokföringssed. Då den bokföringsskyldige kartlägger verksamhetens miljörisker och ansvar, anses det förstärka den rättvisa bilden av den ekonomiska ställningen. (Niskala et al., 2019)

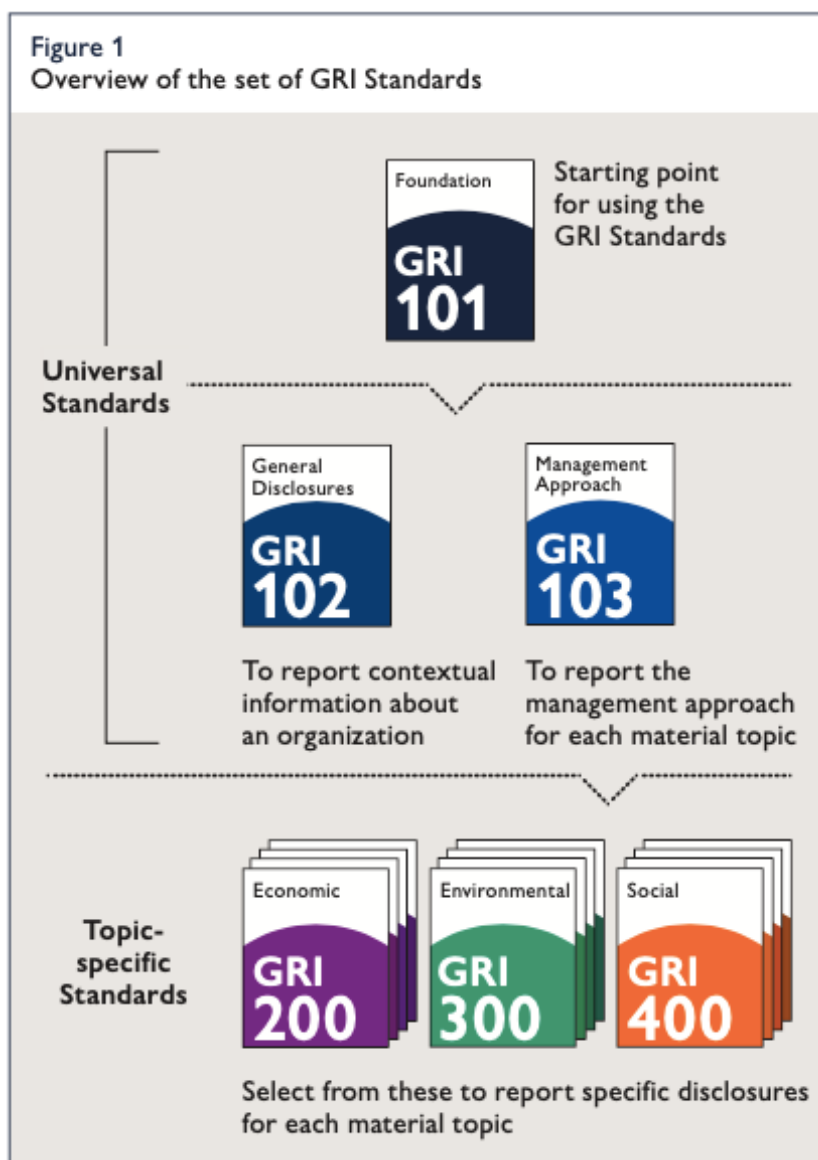
2.3.2 Global Reporting Initiative

Trots att det i dag är självklart att vi behöver arbeta för hållbarhet diskuteras det fortfarande hur vi borde definiera och beskriva hållbar utveckling. Det finns ett behov av att arbeta för hållbar utveckling, men inte alltid en klar uppfattning om hur det ska genomföras. Företagen bedöms bland annat utifrån kunder, aktieägare, forskare och media och det är därför viktigt

att hitta en godtagbar rapporteringsstrategi. En av metoderna för rapportering är den välkända Global Reporting Initiative, som också kallas för GRI. (Isaksson & Steimle, 2009)


Revisionsbolaget KPMG har nyligen utfört en undersökning enligt vilken 83 % av bolagen i Finland upprättar sina hållbarhetsrapporter enligt GRI-standarden, vilket utgör en ökning på 24 % under de tre senaste åren (KPMG, 2020).

Som tidigare konstaterades utgav Global Reporting Initiative (GRI) år 2000 de första riktlinjerna för hållbarhetsrapporteringen (GRI, 2021). FN började tillsammans med Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) utveckla GRI ursprungligen år 1997 (Niskala et al.). Syftet med GRI var att upprätta en internationellt accepterad riktlinje för rapportering av ekonomiskt, ekologiskt och socialt ansvar, som sammanställer verksamhetens positiva och negativa effekter på samhällets hållbarhet. Sålunda innehåller ramverket idag både allmänna och branschspecifika riktlinjer för icke-finansiell rapportering, som ökar jämförbarheten och trovärdigheten för rapporterna. År 2016 övergick GRI från att uppdatera endast riktlinjer till att utge de första globala standarderna för hållbarhetsrapportering. Genom att företag följer dessa standarder kan intressenterna lättare jämföra företagens hållbarhetsfrämjande handlingar. En stor del av hållbarhetsrapporterande företag följer idag GRI-standarderna och de har uppdaterats aktivt efter utgivandet. (GRI, 2021)



Figur 3: GRI-standardernas modulära struktur (GRI 101: FOUNDATION 2016)

Niskala et al. (2019) beskriver att viktigaste syftet med GRI-standarderna är att de kan användas av alla organisationer, oberoende till exempel storlek eller geografiskt läge. GRI-standarderna är idag en uppsättning av flera rapporteringsstandarder, vilket innehåller både allmänna standarder (GRI 100-serie) och ämnesspecifika standarder gällande ekonomiskt ansvar (GRI 200), ekologiskt ansvar (GRI 300) och socialt ansvar (GRI 400). De allmänna standarderna innehåller allmänna rapporteringskriterier (GRI 101), allmänna nyckeltal (GRI 102) samt ledningspraxis (GRI 103). Standarderna är strukturerade modulärt på ett sätt som möjliggör uppdateringen av standarderna utan att behöva förändra hela ramverket (se figur 3 ovan).

Table 1 Criteria to claim a report has been prepared in accordance with the GRI Standards		
Required criteria	Core option	Comprehensive option
Use the correct claim (statement of use) in any published materials with disclosures based on the GRI Standards	Include the following statement: 'This report has been prepared in accordance with the GRI Standards: Core option'	Include the following statement: 'This report has been prepared in accordance with the GRI Standards: Comprehensive option'
Use GRI 101: Foundation to follow the basic process for preparing a sustainability report	Comply with all requirements in Section 2 of GRI 101: Foundation ('Using the GRI Standards for sustainability reporting')	[Same as for Core]
Use GRI 102: General Disclosures to report contextual information about the organization	Comply with all reporting requirements for the following disclosures from GRI 102: General Disclosures: <ul style="list-style-type: none"> • Disclosures 102-1 to 102-13 (Organizational profile) • Disclosure 102-14 (Strategy) • Disclosure 102-16 (Ethics and integrity) • Disclosure 102-18 (Governance) • Disclosures 102-40 to 102-44 (Stakeholder engagement) • Disclosures 102-45 to 102-56 (Reporting practice) 	Comply with all reporting requirements for all disclosures from GRI 102: General Disclosures <i>Reasons for omission are only permitted for the following disclosures: Disclosure 102-17 (Ethics and integrity), and Disclosures 102-19 to 102-39 (Governance). See clause 3.2 for more information</i>
Use GRI 103: Management Approach to report the management approach and the topic Boundary for all material topics ³	For each material topic, comply with all reporting requirements from GRI 103: Management Approach <i>Reasons for omission are only permitted for Disclosures 103-2 and 103-3 (see clause 3.2)</i>	[Same as for Core]
Use the topic-specific GRI Standards (series 200, 300, 400) to report on material topics	For each material topic covered by a topic-specific GRI Standard: <ul style="list-style-type: none"> • comply with all reporting requirements in the 'Management approach disclosures' section • comply with all reporting requirements for at least one topic-specific disclosure For each material topic not covered by a GRI Standard, it is recommended to report other appropriate disclosures for that topic (see clause 2.5.3) <i>Reasons for omission are permitted for all topic-specific disclosures (see clause 3.2)</i>	For each material topic covered by a topic-specific GRI Standard: <ul style="list-style-type: none"> • comply with all reporting requirements in the 'Management approach disclosures' section • comply with all reporting requirements for all topic-specific disclosures For each material topic not covered by a GRI Standard, it is recommended to report other appropriate disclosures for that topic (see clause 2.5.3) <i>Reasons for omission are permitted for all topic-specific disclosures (see clause 3.2)</i>
Ensure that reasons for omission are used correctly, if applicable	Comply with all requirements in clause 3.2 (Reasons for omission)	[Same as for Core]
Notify GRI of the use of the  standards	Comply with all requirements in clause 3.4 (Notifying GRI of the use of the Standards)	[Same as for Core]

³ This includes material topics covered by the GRI Standards and those not covered by the GRI Standards.

Figur 4: Kriterier för att en rapport ska uppfylla kraven för GRI-standarderna på antingen begränsad (Core) eller omfattande (Comprehensive) nivå. (GRI 101: FOUNDATION 2016)

GRI-standarderna kan antingen användas som en helhet eller tillämpas enskilt för att uppfylla vissa lagenliga rapporteringskriterier. Ifall företaget endast delvis tillämpar GRI-standarder, bör dokument där enskilda GRI-standarder har tillämpats urskiljas med en GRI-referens. Den förmedlar att företaget inte följer standarderna helhetsmässigt men har tillämpat enskilda delar av den. De företag som följer standarderna i sin helhet kan rapportera enligt en begränsad nivå där en del av informationen kan utelämnas (*Core*) eller omfattande nivå (*Comprehensive*). (Niskala et al., 2019) De flesta företagen rapporterar enligt den begränsade nivån eftersom den omfattande nivån kan anses som arbetsdryg (Kuisma, 2015). En hållbarhetsrapport som följer GRI-standarderna i sin helhet på någondera nivån, bör inkludera en innehållsförteckning (*GRI Content Index*) som sammanfattar alla de rapporterade standarderna och tillhörande nyckeltalen. Ifall ett företag inte kan rapportera för något nyckeltal som krävs, måste de redovisa för orsakerna till utelämnandet. (Niskala et al., 2019)

GRI-standarderna är indelade i absoluta krav (eng. *requirements*), rekommendationer (eng. *recommendations*) och vägledande principer (eng. *guidance*). GRI uppmuntrar företag att följa rekommendationerna, men de är inte obligatoriska fastän ett företag meddelar att de rapporterar enligt GRI-standarder. De vägledande principerna i sin tur innehåller bakgrundsinformation, förklaringar och exempel som kompletterar standarderna. (Niskala et al., 2019)

2.3.3 Väsentlighetsanalys i samband med hållbarhetsrapportering

Enligt GRI bör hållbarhetsrapporterna inkludera alla de faktorer som beskriver företagens väsentliga ekonomiska, ekologiska och sociala påverkan på samhället. Dessutom bör rapporten inkludera sådana faktorer som kan ha en betydande inverkan för intressenternas beslutsfattande. Därigenom innehåller GRI 101 en beskrivning av väsentlighet (eng. *materiality*) och betonar väsentlighetsanalysens roll i hållbarhetsrapporteringen. Vid finansiell rapportering bestäms den finansiella informationens väsentlighet ofta utifrån de intressenter som behöver företagets finansiella information, det vill säga främst aktieägarna och investerarna. Vid hållbarhetsrapportering övervägs väsentligheten utgående från ett bredare perspektiv. (Niskala et al., 2019)

Företag har insett behovet av att identifiera förväntningar och oroväckande faktorer för en bred grupp intressenter (Font, Guiz & Bonilla-Priego, 2015). Väsentlighetsanalys fungerar som ett verktyg vid hållbarhetsrapportering, vilket hjälper till att kartlägga det viktigaste innehållet för hållbarhetsrapporten (Font et al., 2015). Unerman och Zappetini (2014) refererar till Edgley (2014) om att väsentlighetsanalys har redan länge varit ett verktyg i bearbetningen av finansiella rapporter. Inom finansiell rapportering utgör väsentlighet en riktlinje med vars stöd bland annat redovisarna bedömer ifall en post ska inkluderas i rapporteringen med utgångspunkt i dess väsentlighet i intressenternas ögon (Unerman & Zappetini, 2014). Nuförtiden utnyttjas väsentlighetsanalys även vid bearbetningen av icke-finansiell hållbarhetsrelaterad information. Beske, Haustein och Lorson (2020) hävdar att en väsentlighetsmatris är ett allmänt förekommande sätt att rapportera om överensstämmelser och skiljaktigheter mellan företagsledarna och intressenterna gällande hållbarhetsrelaterade frågor.

Väsentlighetsanalys kan vara en faktor som påverkar valet av legitimitetsstrategierna i samband med hållbarhetsrapportering. Unerman och Zappetini (2014) framhåller att företagen kan utnyttja väsentlighetsanalys till att utesluta negativa aspekter från hållbarhetsrapporteringen, eftersom analysen återspeglar ledningens beslut om vad som ska finnas med i rapporten. Även Beske et al. (2020) beskriver att väsentlighetsanalys eventuellt kan missbrukas av företag för att tillämpa legitimeringsstrategier speciellt då rapporteringen är otydlig och de underliggande processerna för rapporteringen är oklara. Därför anses redovisningen av väsentlighetsbedömningarna vara viktig (Beske et al. 2020).

2.3.4 Integrerad rapportering

Integrerad rapportering (IR) är en växande trend (Lai, Melloni och Stacchezzini, 2016) och representerar den senaste utvecklingsgrenen inom området företagsrapportering (Pistoni, Songini & Bavagnoli, 2018). International Integrated Reporting Council (IIRC) har utvecklat ramverket som ett multinationellt projekt (Niskala et al., 2019). Syftet med integrerad rapportering är att sammanfoga finansiella och icke-finansiella strategier och deras påverkan i en och samma rapport, istället för att utge en enskild hållbarhetsrapport (Shoaf, Jermakowicz & Epstein 2018). Niskala et

al. (2019) beskriver att syftet med en integrerad rapport är att visa förhållandet mellan finansiell och icke-finansiell information för att skapa en övergripande bild av företagets värdeskapande främst för aktieägare, finansiärer och andra finansiella intressenter. Camilleri (2018) poängterar att anledningen till utnyttjandet av integrerad rapportering är att förbättra företagets legitimitet med intressenter och institutioner, eftersom dessa förväntar att företagen kommunicerar utåt om alla sina värdeskapande aktiviteter, affärsmodeller och strategiska prioriteringar.

Integrerad rapportering sammankopplar ett företags strategier, inkomstlogiker, risker och redan genomförd utveckling i förhållande till företagets förmåga att skapa värde i framtiden. Förutom finansiell information behövs information om immateriella faktorer.

Utgångspunkten i integrerad rapportering är integrerat tänkande i driftsmetoder, ledningsmetoder och i affärsverksamheten. En integrerad rapport förmedlar hur bolaget skapar värde både på kort och på lång sikt. En av ramverkets utgångspunkter är strävan efter att underhålla kapital, vilket betonar företagets ansvarsskyldighet. Företag fungerar i växelverkan med sin verksamhetsmiljö och utnyttjar olika slags kapital för värdeskapande på kort och lång sikt. Enligt integrerad rapportering består företags kapital av finansiell, producerad, immateriell och mänskligt kapital samt miljöresurser. Det totala antalet kapital varierar ständigt. (Niskala et al., 2019)

Ramverket för integrerad rapportering inkluderar både vägledande principer (eng. *Guiding Principles*) och rapportens innehållselement (eng. *Content Elements*). Integrerad rapportering stöder andra rapporteringsstandarder och riktlinjer. Integrerad rapportering hänvisar till GRI-standarderna. Till skillnad från GRI-standarderna erbjuder ramverket inte detaljerade instruktioner för beräkning av enskilda nyckeltal. Integrerad rapportering syftar till att företag överväger aktivt sin verksamhet och användningen av olika kapital och kopplingarna mellan dem. (Niskala et al., 2019)

2.4 Hållbarhetsrapporternas bestyrkning

Hållbarhetsrapporternas bestyrkning av en extern insats har ökat på grund av att intressenterna ifrågasätter trovärdigheten och tillförlitligheten i den information som presenteras i hållbarhetsrapporterna (Braam & Peeters, 2017). Idag är det 71 % av 250 största

bolag enligt omsättningen som utför extern bestyrkning av sina hållbarhetsrapporter, medan motsvarande antalet år 2005 var endast 30 % (KPMG, 2020). Eftersom det inte är obligatoriskt att bestyrka hållbarhetsrapporter, beslutar företagsledarna frivilligt om de ska anställa en oberoende tredje part för att bestyrka rapporten. Idag är det vanligtvis revisionsbyråerna som utför den frivilliga bestyrkningen av hållbarhetsrapporter. (Braam & Peeters, 2017)

På grund av att intresset för en utomstående granskning av hållbarhetsrapporter har ökat, förekommer det nuförtiden ett behov av tydligare krav för bestyrkandet, på samma sätt som det förekommer obligatoriska krav för finansiella rapporteringen. För företag vars hållbarhetsrapporter granskas av en oberoende tredje part kan bestyrkningen variera. Skillnaderna beror såväl på säkerhetsnivån som omfattningen, allt från en bestyrkning som omfattar hela rapporten till en bestyrkning som omfattar ett specifikt avsnitt i rapporten. Dessutom kan variationerna bero på vem som utför bestyrkandet (Braam & Peeters, 2017) Enligt direktivet 2014/95/EU ska den icke-finansiella hållbarhetsrapporten granskas av en lagstadgad revisor eller revisionsföretag, detta innebär dock endast en kontroll av att en hållbarhetsrapport är upprättad (EUR-Lex, 2021) och fungerar således inte som en utlåtelse av rapportens innehåll.

Boiral, Heras-Saizarbitoria, och Brotherton (2019) framhäver, att bestyrkandet av hållbarhetsinformation är en relativt ny aktivitet, vilket för med sig vissa utmaningar bland annat gällande standardisering, utbildning och revisorns oberoende. Bestyrkande revisorns oberoende har diskuterats kritiskt, eftersom kundrelationen förutom granskningen av rapporten ofta inkluderar konsulttjänster och rådgivning vilket kan äventyra oberoendet. De standarder som har upprättats till stöd för bestyrkandet brukar användas som legitimitetsverktyg för att öka trovärdigheten för bestyrkandeprocessen och revisors profession snarare än att effektivera själva granskningsprocessen. Fastän det förekommer variationer i kvaliteten och omfattningen av bestyrkandet, anses bestyrkandet av hållbarhetsrapporterna signalera transparens och öka intressenternas förtroende för informationen (Braam & Peeters, 2017).

Braam och Peeters (2017) förklarar att företagens frivilliga viljan att bestyrka rapporterna kan förklaras med signalteorin och legitimitetsteorin. Enligt signalteorin väljer företag med god hållbarhetsprestanda extern bestyrkning för att förmedla att de är överlägsna inom området,

givet att de förväntade marginella fördelarna är större än kostnaderna för externa bestyrkningen. Viljan att bestyrka rapporten kan förklaras med hjälp av legitimitetsteorin genom att företag som utsätts för offentligt tryck och legitimitetshot som leder till dålig hållbarhetsprestanda anställer en tredje part för att bestyrka rapporten. Frivilliga avslöjanden av hållbarhetsinformation kan vara selektivt och handla om självbetjäning. Braam och Peeters (2017) hänvisar till Cho et al. (2012) och Boiral (2013) att ledningen hos företag med sämre hållbarhetsprestanda tenderar att dölja information som har negativa effekter på företagets legitimitet. För att dölja dålig prestanda kan de anställa en tredje part för att försäkra den goda hållbarhetsinformationen. Legitimitetsteorin behandlas djupare i följande kapitlet.

3 Teoretisk bakgrund

3.1 Legitimitetsteori

Legitimitetsteorin är en välkänd teori, som enligt Tilling (2004) förklarar företagens frivilliga ställningstaganden gällande sociala och miljömässiga frågeställningar. Legitimitetsteorin förklarar ett företags motiv till att investera i hållbarhetsrapportering. Teorin beskriver hur och varför företag utger externa rapporter och vilken nytta de drar av det ur ett legitimeringsperspektiv. Enligt legitimitetsteorin är syftet med företagets sociala- och miljömässiga rapporteringen att antingen skapa, upprätthålla eller förbättra sin legitimitet gentemot intressenterna. I enlighet med legitimitetsteorin är ett företag verksamt i ett samhälle, som förväntar att företaget utför vissa åtgärder till samhällets bästa och i utbyte får företaget godkännande till dess verksamhet. Således bör företaget utge tillräckligt med information om samhällsansvar så att externa parter kan bedöma ifall företaget är en ansvarsfull aktör i samhället. (Mousa & Hassan, 2015)

Tilling (2004) poängterar, att det förekommer två olika grenar av legitimitetsteorin, en institutionell gren och en organisatorisk gren. Den institutionella grenen beskriver hur olika organisatoriska strukturer får tillstånd till deras verksamhet från samhället. Den organisatoriska grenen betraktar legitimitet som en resurs som företagen behöver för att överleva och olika aktiviteter kan antingen öka eller minska på legitimiteten. Tilling (2004) beskriver, att ett företag behöver skapa legitimitet då det är nyligen upprättat. Dessutom behöver företaget upprätthålla och förstärka legitimitet då verksamheten fortskrider. Legitimiteten bör även förstärkas till exempel då företaget inträder på nya marknader eller ändrar sitt sätt att relatera till nuvarande marknaden (Tilling, 2004). Legitimiteten måste även försvaras och återställas då det sker ett legitimitetshot på grund av en intern eller extern orsak (Tilling, 2004).

Företaget kan uppnå legitimitet genom att bevisa att dess verksamhet är i enlighet med den omringande samhällets allmänna normer och värderingar (Suchman, 1995; Mousa & Hassan, 2015). Hållbarhetsrapporteringen är därmed ett verktyg för att främja legitimiteten. Enligt Higgins och Walker (2012) försöker företag ofta upprätta överdrivet positiva hållbarhetsrapporter för att förstärka företagets legitimitet och de försöker i rapporterna tilltala läsaren genom att skapa trovärdighet och förnuft samt uppväcka känslor. Företagets

legitimitet äventyras bland annat då det publiceras negativ information av företaget, som avviker från dessa normer och värderingar (Hahn & Lülfs 2014). Exempelvis kan företagets ställningstagande och praktiska handlingar gällande miljörelaterade frågor påverka samhällets syn på företaget och skapa negativ publicitet. Mousa och Hassan (2015) anser, att ett företag med ohållbart rykte kan till exempel ha svårt att hitta anställda, investerare eller kunder.

Som det förklaras ovan, måste företagen få tillstånd till sin verksamhet, men vem är det i själva verket som ger tillståndet? Eftersom legitimitet är ett abstrakt begrepp, är det relevant att definiera aktörerna mellan vilka legitimitet skapas (Hybels, 1995). Hybels (1995) beskriver de sociala kontrakt genom vilka organisationen strävar till att skapa eller upprätthålla legitimitet. Enligt Hybels (1995) strävar företagen till att skapa legitimitet till staten, publiken, finansiella aktörerna och media, eftersom dessa aktörer antingen direkt eller indirekt (genom kommunikation) tillhandahåller eller påverkar mängden resurser som företagen behöver till dess överlevnad.

3.2 Legitimitetsstrategier

Det kan antas att hållbarhetsrapporterande företag väljer de faktorer som inkluderas till rapporten utgående från att de bör främja legitimitet. Det kan kräva manipulering av information, vilket sker bland annat genom en övergång från en fråga till en annan (ändring av informationstäckning) eller att rikta informationen så att det ger en mer positiv bild (obalanserad i en positiv riktning eller mjuk avslöjande). (Beske et al., 2020) Clarkson, Li, Richardson och Vasvari (2008) presenterar ett liknande perspektiv som Beske et al. (2020). De beskriver, att företag som upplever legitimitetshot på grund av hållbarhetsrelaterade frågor tenderar att utge mjuka påståenden om deras miljövänliga handlingar. Hårda påståenden kan däremot inte manipuleras, eftersom dessa kräver någon form av verifikation eller bevis. Således anses hårda avslöjanden vara mer trovärdiga. Mjuka påståenden, som till exempel VD:s utlåtande av hållbarhetsrelaterade aspekter av verksamheten, är svårare att verifiera och således lättare att manipulera. (Clarkson et al., 2008)

Mousa och Hassan (2015) beskriver även andra sätt för att skapa, upprätthålla och återställa legitimitet. Ett företag kan anpassa sina arbetsmetoder och mål så att de överensstämmer med

samhällets normer och värderingar, de kan även genom kommunikation försöka påverka hur samhället definierar legitimitet så att den överensstämmer med organisationens nuvarande praxis. Dessutom kan en organisation genom att kommunicera dess samhällsansvar försöka identifiera sig med vissa symboler, värderingar eller institutioner som förknippas med stark legitimitet. (Mousa & Hassan, 2015)

Suchman (1995) identifierar tre huvudsakliga dimensioner av legitimitet, det vill säga pragmatisk, moralisk och kognitiv legitimitet, vilka skapas genom olika typer av social dynamik. Enligt Suchman (1995) råder det starkast legitimitet då alla dessa tre dimensioner av legitimitet samverkar. Pragmatisk legitimitet innebär att företaget fokuserar sig till en specifik målgrupp för att möta deras behov (Suchman, 1995). Suchman (1995) refererar till Dowling och Pfeffer (1975) att pragmatisk legitimitet handlar om utbyte mellan organisation och målgrupp, vilket innebär att målgruppen visar sitt stöd för organisationens riktlinjer eftersom de upplever att organisationen i utbyte av deras stöd skapar värde eller nytta för dem. Företag kan erhålla moralisk legitimitet då de bidrar till samhällets välfärd (Suchman, 1995). Kognitiv legitimitet i sin tur innebär att företagets verksamhet överensstämmer med den rådande kulturen (Suchman, 1995).

Det förekommer även en kategorisering av legitimitetsstrategier enligt retorik, vilket kommer även att utnyttjas senare i analysdelen. De tre olika kategorierna för retoriska legitimitetsstrategier är institutionell retorik, politisk retorik och strategisk retorik och de utnyttjas för att skapa och upprätthålla legitimitet (Vollero et al. 2018). Den institutionella synvinkeln ser på organisationen som helhet och att den bör få acceptans av samhället i stort (Tilling, 2004), därför strävar företaget till att skapa legitimitet genom att anpassa verksamheten till den rådande kulturen och allmänhetens uppfattningar om legitimitet. Från institutionella retorikens synvinkel tar allmänheten för givet att företag bär samhällsansvar så att allmänheten kan acceptera att företaget är verksamt i deras omgivning och företag måste förverkliga förväntningarna (Vollero et al., 2018).

Utnyttjandet av politisk retorik innebär att legitimitet skapas genom en stark relation mellan företaget och dess intressenter (Vollero et al., 2018). Vollero et al. (2018) refererar till Waddock (2004) att genom denna typ av retorik vill organisationen förmedla att det bidrar med positiva effekter till samhället och att intressenterna därmed gynnas av att stöda företagets verksamhet. Den strategiska retoriken i sin tur utgår från att legitimitet är en resurs

(Ashforth & Gibbs, 1990). Företagsledarna upprättar planer för att försöka legitimera organisationen genom olika medel, som till exempel symboler som kan förknippas med stark legitimitet (Ashforth & Gibbs, 1990). Voller et al. (2018) refererar till Suchman (1988;1995) att genom strategisk retorik strävar företag till att uppnå strategiska intressen som är dolda bakom aktiviteter relaterade till hållbarhet.

3.3 Intressentteori

Intressentteorin har likheter till legitimitetsteorin (Deegan & Unerman, 2011). Deegan och Unerman (2011) refererar till Deegan (2002), att båda teorierna betraktar organisationen som en del av samhället där organisationen är interaktiv med andra grupper. Det som dock skiljer intressentteorin från legitimitetsteorin är att intressentteorin beskriver att det förekommer olikheter mellan intressentgruppernas syn på hur företaget bör operera och att det därigenom förekommer flera olika sociala kontrakt istället för en enhetlig uppfattning om hur företag bör bedriva verksamheten (Deegan & Unerman, 2011).

Intressentteorin förklarar att en organisations framgång är beroende på dess relationer till de primära intressentgrupperna (Deegan & Unerman, 2011). Barić (2017) hänvisar till Freeman (1984) som definierar företagets intressenter som grupper eller individer som kan ha inflytelse till affärsverksamheten eller själv bli påverkade av affärsverksamheten. De viktigaste intressenterna är enligt Barić (2017) som refererar till Freeman (1984) aktieägare, företagets arbetstagare, kunder, leverantörer, finansinstitut samt statliga- och icke-statliga organisationer. Barić (2017) framhåller, att företagets nyckelintressenter är de som skapar möjligheter för företaget, men samtidigt kan utgöra ett hot för företagets överlevnad och tillväxt. Camilleri (2018) beskriver i sin tur, att investerarna och andra finansiella intressenter utgör nyckelintressenterna för företaget.

Enligt intressentteorin kan de ovan definierade intressentgrupperna påverka förverkligandet av företagets syfte och ledningsgruppen ska därigenom ha kontroll över den uppsättning av förhållanden som kan påverka uppnåendet av organisationens mål (Freeman, Wicks & Parmar, 2004). Intressentteorin beskriver, att företagsledningen bör upprätthålla goda relationer till dess intressenter och säkerställa att intressenternas nytta maximeras i företaget

(Freeman et al., 2004). Enligt Greenwood och Van Buren III (2010) ska företaget sträva till ett sådant förhållande med intressenterna att intressenterna litar på att organisationen skapar fördelar eller skyddar deras bidrag eller insatser relaterade till företaget.

Intressentteorin har framkommit för att bättre förstå tre olika sammankopplade affärsproblem, vilka är problemet med att förstå värdeskapandet inom ett företag, problemet med att koppla samman etik och kapitalism samt problemet med att sammankoppla de två förstnämnda aspekterna till företagsledningen. (Parmar, Freeman & Harrison, 2010)

Intressentteorin har således likheter till företagets samhällsansvar, eftersom företagets samhällsansvar går ut på att företaget sammankopplar kapitalism med etik samt strävan till värdeskapande till samhällets bästa. Barić (2017) refererar till Pirsch et al. (2007), att enligt intressentteorin är företagets framgång beroende på hur bra företagsledningen lyckas uppfylla både externa och interna intressenternas behov. Starka relationer med intressenterna ökar konkurrenskraften eftersom det direkt förbättrar företagets rykte, således avgör nyckelintressenterna förutsättningarna för företaget genom att skapa både möjligheter och risker för överlevnad och tillväxt (Barić, 2017). Det är således viktigt att kartlägga vem som är företagets nyckelintressenter och samtidigt till vilka intressentgrupper företaget anser som viktigt att skapa och upprätthålla legitimitet.

Deegan och Unerman (2011) hävdar, att intressentteorin kan indelas till en etisk (moral) eller normativ gren och till en positiv eller ledningsbaserad gren. Hasnas (1998) beskriver, att enligt den etiska grenen bör organisationen bemöta alla intressenter rättvist och således leda verksamheten till förmån för alla intressenter. Eftersom olika intressentgrupper har olika intressen, bör eventuella intressekonflikter hanteras så rättvist som möjligt. I enlighet med intressentteorins etiska gren bör en organisation utge information om hur organisationen påverkar intressenterna (Deegan & Unerman, 2011). Deegan och Unerman (2011) drar paralleller till Grays (1996) ansvarsmodell, enligt vilken organisationens ansvarsskyldighet inkluderar två olika plikter: plikten att vidta vissa åtgärder och plikten att redovisa för dessa åtgärder. Enligt den ledningsbaserade grenen överväger företaget vilka intressenter som är viktigast och ju viktigare intressentgruppen anses vara, desto mer anstränger sig företaget för att hantera relationen (Gray, 1996).

3.4 Institutionell teori

Institutionell teori kan anses komplettera intressenteorin och legitimitetsteorin. Institutionell teori förklarar hur mekanismer som används till att främja legitimitet blir institutionaliserade hos organisationer, av vilka en del kan ingå i de tidigare behandlade teorierna.

Legitimitetsteorin förklarar hur olika strategier kan utnyttjas för att erhålla, behålla och återfå legitimitet, medan institutionell teori undersöker varför vissa organisationsformer utnyttjas för att skapa legitimitet (Deegan & Unerman, 2011). Från institutionella teorins synvinkel är företagets främsta motiv bakom samhällsansvar strävan till att vara likadan som andra organisationer inom sitt område och implementera sådana strategier eller handlingsätt som samhället eller vissa inflytelserika intressentgrupper anser som normala och legitima. Företag som är verksamma inom samma bransch tenderar enligt institutionell teori att agera likartat genom att anta allmänna institutionella metoder och sociala normer vilka bidrar till att främja legitimitet. (Fernando & Lawrence, 2014) Institutionell teori sammankopplar allmänna organisationspraxis, som till exempel redovisning och rapportering, till samhälleliga värden med syftet att upprätthålla legitimitet (Deegan & Unerman, 2011).

Institutionell teori kan indelas till isomorfism och frikoppling. Det först nämnda handlar om dimensioner inom institutionell teori, vilka DiMaggio och Powell (1983) har ursprungligen definierat som tvingande, mimetisk och normativ isomorfism. De strukturer eller metoder som anses legitima utifrån samhällets synvinkel implementeras hos organisationer till följd av strävan till tvingande, imitation eller normativa påtryckningar. (Fernando & Lawrence, 2014). Tvingande isomorfism innebär att ett företag förändrar dess handlingsätt på grund av de främsta intressenternas formella och informella påfrestningar samt den omringande samhällets rådande kulturella förväntningar (DiMaggio & Powell, 1983). Detta relaterar till intressentteorin, enligt vilken ett företag utger ”frivilliga” rapporter om företagets för de viktigaste intressenterna som har mest inflytande i företaget (Deegan & Unerman, 2011). Mimetisk isomorfism innebär att företaget på grund av osäkerhet imiterar vad andra företag inom branschen gör för att erhålla legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983).

Normativ isomorfism härrör sig från professionalisering. DiMaggio och Powell (1983) hänvisar till Larson (1977) och Collins (1979), att professionalisering handlar om att det inom en grupp av människor förekommer en kollektiv utmaning i att definiera villkor och

metoder för arbetet. Det handlar om strävan att skapa allmänna normer och legitimering för gruppens yrkesmässiga autonomi (DiMaggio & Powell, 1983). Deegan och Unerman (2011) beskriver att det i redovisningssammanhang tar sig i uttryck genom att det förekommer vissa professionella förväntningar som påkallar redovisarna att rapportera enligt rådande redovisningsstandarder. Vid redovisandet av frivillig information, kan normativ isomorfism ta sig i uttryck genom till exempel företagskultur och arbetsrutiner (Deegan & Unerman, 2011).

Frikoppling (eng. *decoupling*) är den andra formen av institutionell teori (Fernando & Lawrence, 2014; Deegan & Unerman, 2011). Det innebär att fastän organisationsledarna uppfattar ett behov av att deras organisation ska anta vissa institutionella metoder och de eventuellt inleder formella processer som syftar till att genomföra dessa metoder, så kan den faktiska praktiken skilja sig mycket från dessa formellt beskrivna och offentligt uttalade handlingarna. De faktiska handlingarna är med andra ord frikopplade från de formellt beskrivna och institutionaliserade handlingarna. Teorin om frikoppling har ett samband till hållbarhetsrapportering och legitimitetsteori. Legitimitetsteorin förklarar att hållbarhetsrapportering kan skapa en icke verklighetsenlig bild av organisationen vid syfte att skapa, upprätthålla eller reparera legitimitet, vilket inte motsvarar företagets faktiska samhälls- och miljöprestanda. Den bild av företagets verksamhet som hållbarhetsrapporterna förmedlar till externa intressenter kan alltså vara frikopplat från det faktiska samhällsansvarstagandet, då det faktiska syftet är att maximera lönsamheten eller värdet för aktieägare. (Deegan & Unerman, 2011) Hållbarhetsrapporteringen är alltså vid det fall relativt särkopplad från den egentliga verksamheten (Perego & Kolk, 2012),

4 Tidigare studier inom ämnet

I detta kapitel presenteras tidigare studier inom ämnesområdet. Det har utförts en del studier som behandlar hållbarhetsrapporternas syfte att skapa, upprätthålla eller återställa legitimitet. Hållbarhetsrapporterna kan påverka företagets rykte (Michelon, 2011). För att skapa, upprätthålla eller reparera sitt rykte kan en organisation använda en rad olika legitimitetsstrategier till stöd för sin hållbarhetsrapportering (Schuman, 1995). I detta kapitel behandlas studier som beskriver olika legitimitetsstrategier. Dessutom presenteras studier som behandlar hållbarhetsrapportering ur ett ekonomistyrningsperspektiv. Det är väsentligt att förstå vem som bearbetar hållbarhetsrapporter och samtidigt vem som arbetar med att upprätta legitimitetsstrategier i samband med rapporteringen.

4.1 Tidigare studier om legitimitetsstrategier

Dowling och Pfeffer (1975) har genom en fallstudie undersökt legitimitet inom organisationer och hur företag skapar och upprätthåller den. Studiens resultat visar att legitimitet skapas genom legitimitetsstrategier som organisationer utnyttjar. Enligt studien används legitimitetsstrategier som en metod till att motivera organisationens existens till utomstående. Enligt Dowling och Pfeffer (1975) kan en organisation skapa legitimitet genom tre olika sätt. En organisation anpassa sin verksamhet, alltså produktion, mål och driftsmetoder, för att överensstämja med de rådande uppfattningarna om hållbar verksamhet. Dessutom kan en organisation genom kommunikation försöka ändra definitionen av legitimitet så att den överensstämmer med organisationens nuvarande verksamhet. En organisation kan även försöka identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med en stark social legitimation. Det vanligaste av dessa är att organisationen anpassar sin verksamhet för att överensstämja med den allmänna uppfattningen eller förväntningarna (Dowling & Pfeffer, 1975).

Suchman (1995) har utfört en studie vars syfte är att analysera olika former av organisatorisk legitimitet och identifiera vilka strategier organisationer använder för att skapa, upprätthålla och återställa det, då organisationens förtroende har äventyrats. Studien är en syntes av tidigare forskning inom ämnet. Suchman (1995) beskriver liknande synpunkter som Dowling och Pfeffer (1975). Valet av lämplig strategi beror enligt Schuman (1995) på ifall

det är frågan om att skapa, upprätthålla eller återställa legitimitet. Suchman (1995) beskriver, att strategier till att skapa legitimitet kan indelas i tre olika kategorier:

1. Att organisationen strävar till att anpassa sig till det som den rådande publiken upplever som legitimt.
2. Att organisationen riktar sig till en sådan publik som stödjer nuvarande verksamheten.
3. Att organisationen strävar till att skapa nya uppfattningar om legitimitet.

Att upprätthålla legitimitet är viktigt, eftersom en oförutsägbart händelse, som en skandal, kan snabbt äventyra det i ett företag (Suchman, 1995). Strategier till att upprätthålla legitimitet är enligt Suchman (1995) följande:

1. Att förutse händelser och förändringar i verksamhetsmiljön.
2. Att behålla sådana aktiviteter som redan tidigare har fungerat för att behålla sammankopplingen till samhällets idealer och värdegrund.

Duff (2017) har genom intervjuer undersökt hur totalt 18 revisionsbyråer i Britannien utnyttjar hållbarhetsrapportering för att upprätthålla legitimitet, vilka är hållbarhetsrapporteringens främsta målgrupper och vilka strategier de använder för att upprätthålla legitimitet gentemot dessa målgrupper. Studiens resultat visar att målgrupperna för hållbarhetsrapporteringen är nuvarande samt potentiella kunder, nya potentiella aktörer inom branschen, företagsintern publik som bland annat personal samt annan extern publik i företagets verksamhetsmiljö. Enligt studien är upprätthållandet av pragmatisk legitimitet det vanligaste, eftersom för fyra av fem intressentgrupper var upprätthållandet av pragmatisk legitimitet det vanligaste. Endast till externa intressenterna försökte företagen i större grad upprätthålla moralisk legitimitet. En intressant upptäckt i studien är att speciellt i de större företagen är upprätthållandet av pragmatisk legitimitet ofta beroende av utvecklingen av moralisk legitimitet som upprättas med externa konstitutioner, oftast samhällen.

Vollero, Palazzo, Siano & Sardanelli (2018) har utfört en innehållsanalys av service- och produktbaserade organisationers publikationer på nätet vars främsta syfte är att undersöka hur legitimitetsstrategier används av service- och produktbaserade företag och om det finns skillnader i hur de skapar legitimitet. Vollero et al. (2018) beskriver, att företagsansvar är ett

sätt att skapa legitimitet. Studien tyder att service- och produktbaserade organisationer visar tydliga legitimitetssökande mönster i publikationerna, det vill säga till exempel i hållbarhetsrapporter, webbsidor och sociala medier. Både hos service- och produktbaserade företag var strategiska retoriken det mest förekommande retoriken i nätpublikationerna. De olika retoriska inledningarna presenterades i kapitlet ovan som behandlar legitimitetsstrategier.

Hahn och Lufs (2014) har genom kvalitativ innehållsanalys av hållbarhetsrapporter undersökt vilka kommunikativa legitimitetsstrategier företag använder för att rapportera om de negativa ekologiska och sociala konsekvenserna som verksamheten orsakar. Urvalet var begränsat till företag som är med i den amerikanska Dow Jones Industrial Average Indexet samt tyska DAX Indexet. Studien kom fram till totalt sex olika legitimitetsstrategier som företagen använde vid rapportering av verksamhetens negativa aspekter. Hållbarhetsrapporteringen publiceras oftast i samband med bokslutet. En intressant frågeställning i forskningen är således ifall rådande rapporteringspraxis anses ge en rättvisande bild av företagets icke-finansiella prestanda. Ö ena sidan är företagets intresse att öka deras värde på kapitalmarknaden och till exempel försöka dölja de negativa effekterna av verksamheten. Ö andra sidan kan avslöjande av negativa effekter öka förtroendet gentemot företaget och signalera en ärlig och transparent rapporteringspolicy (Hahn & Lufs, 2014). De beskriver, att negativa aspekter i hållbarhetsrapporteringen inkluderar alla uttalanden som gäller aktiviteter som eventuellt har negativ inverkan på hållbarhetsutvecklingen. Legitimitetsstrategierna vilka Hahn & Lufs (2014) identifierar i analysen och vilka företagen utnyttjar till att förklara negativa aspekter i verksamheten är följande:

1. Marginalisering. Att få de negativa aspekterna att verka mindre viktiga.
2. Abstraktion. Att generalisera negativa aspekter och förklara att de gäller hela branschen.
3. Indikering av fakta. Att nämna de negativa aspekterna.
4. Rationalisering. Att betona fördelarna.
5. Auktorisering. Att referera till myndigheterna.
6. Korrigering handlar. Förklara hur företaget kommer ta itu med negativa aspekter i framtiden.

Hahn och Lufs (2014) förklarar att resultatet visar att legitimitetsstrategierna inte nödvändigtvis ger en rättvisande bild av företaget, eftersom strategierna syftar till att förändra intressenternas uppfattningar istället för att faktiskt förändra företagsprocesser. Även om dessa legitimitetsstrategier skapar legitimitet på kort sikt, kan de på lång sikt leda till negativ inverkan på legitimitet (Hahn & Lufs, 2014).

Melloni, Caglio och Perego (2017) har undersökt vilka rapporteringsstrategier utnyttjas i samband med legitimitetshot. Studien visar, att då det råder legitimitetshot tenderar företag att flytta fokus mellan olika typer av icke-finansiell och finansiell information och därmed publicerar mindre läsbara rapporter. Företag med dålig finansiell prestanda kan till exempel lägga starkare fokus på positiva faktorer och rapportering av mjuka, icke-finansiella faktorer, vilket kan anses vara i linje med Hahn & Lufs (2014) studie som visar att företag kan försöka få de negativa aspekterna vara mindre viktiga genom marginalisering. De tidigare presenterade synpunkterna av Clarkson et al., (2008) och Beske et al. (2008) överensstämmer både med Melloni et al. (2017) och Hahn och Lufs (2014), eftersom de tar upp att mjuka faktorerna kan användas för manipulativa syften.

Lock och Seele (2016) har undersökt trovärdigheten av europeiska företagens hållbarhetsrapporter. De utgår från det antagande att hållbarhetsrapporterna kan (åter)upprätta moralisk legitimitet genom att vara trovärdiga. De beskriver att det förekommer allmän skepsis och misstro bland intressenter och forskare gentemot företagens hållbarhetsrapporter. Lock och Seele (2016) som refererar till Seele och Gatti (2015) menar, att i stället för att underlätta dialog med intressenter, anklagas hållbarhetsrapporterna för att de hotar företagens legitimitet i samhället och ökar företagens gröntvätt (Seele och Gatti 2015). Resultaten av studien visar att rapporterna är medelmåttiga och att det förekommer utrymme för utveckling. Studien visar, att företag kan göra sina hållbarhetsrapporter mer trovärdiga och på så vis upprätthålla legitimitet med intressenter. Rapporterna anses vara trovärdig då de är lättförstådda, verklighetsenliga och riktade till vissa intressentgrupper. Enligt studien ökar användningen av GRI-standarderna trovärdigheten. Resultaten visar även att ju längre en hållbarhetsrapport är, desto mer trovärdig är det. Inga tecken hittades dock på att kombinerade rapporter är mer trovärdiga än fristående rapporter, även om kombinerade rapporter vanligtvis är längre än fristående publikationer. Kombinerade rapporter syftar till ”integrerade rapporter”, där icke-finansiella informationen är inkluderat i årsberättelsen som en enskild sektion. Enligt Lock och Seele (2016) är kombinerade rapporter den vanligaste

formen av integrerad rapportering.

4.2 Tidigare studier om hållbarhetsrapportering ur redovisarnas perspektiv

Den befintliga litteraturen belyser ett antal skäl till varför det är relevant att utreda redovisarnas roll i hållbarhetsredovisningen, som till exempel med tanke på säkerställandet av företagets legitimitet är det viktigt att förstå vem som producerar hållbarhetsrelaterad information inom företaget.

Schaltegger och Zvezdov (2015) har undersökt ifall ekonomistyrnings redovisaren (eng. management accountants) är involverade i bearbetningen av hållbarhetsrelaterad information och vilken roll de har i processen. Resultaten av studien tyder på att redovisarna delvis är inblandade i hållbarhetsredovisningspraxis men huvudsakligen fungerar som en mellanhand mellan hållbarhetschefer och högre ledning. Följaktligen väcker resultaten frågor om hur man bättre kan involvera redovisarna i tidigare steg i redovisningsprocessen av hållbarhetsrelaterad information. Enligt Schaltegger och Zvedov (2015) kan hållbargetsinformation påverka både företagets resultat och maktstruktur. De beskriver, att när det gäller informationsförmedling måste det urskiljas mellan informationsförmedling och högre ledning eller till mellanledningen. Kommunikationen till högsta ledningen kan anses handla om att redovisaren fungerar som en mellanhand, medan informationsförmedlingen till mellanledningen kan sannolikt ha mer pragmatiska skäl, till exempel hur väl informationen och konsekvenserna förstås inom organisationen.

Även Collins, Lawrence och Roper (2011) har undersökt genom enkätundersökningar och intervjuer vilken roll redovisaren har i bearbetningen av hållbarhetsrapporter, med fokus i hållbarhetsstrategierna. Collins et al. (2011) resultat stöder Schalteggers och Zvedovs (2015) resultat, eftersom studien visar att redovisarna inte har en stor roll i bearbetningen av organisationens hållbarhetsstrategier, utan de fungerar främst som finansiella specialister. Dock hävdar Collins et al. (2011), att företagets interna redovisare borde vara mer involverade i processen, helt på motsvarande sätt som de bearbetar finansiell information. De betonar, att för att uppnå bästa möjliga resultat med hållbarhetsrapporteringen, måste redovisarna vara involverade i strategiplaneringen, eftersom de har en bra helhetsbild av företaget och kännedom om verksamhetens finansiella- och icke-finansiella aspekter.

5 Metodik

5.1 Forskningsmetod

5.1.1 Kvalitativ innehållsanalys

Studien utförs som en kvalitativ innehållsanalys av hållbarhetsrapporter utgivna av 6 bolag verksamma i Finland som tillämpar GRI standarderna inom åren 2017–2019. I studien används en styrd ansats, vilket innebär att utgångspunkten ligger i den befintliga teorin och i analysen används förutbestämda kategorier vid genomgång av analysmaterialet.

Innehållsanalys är en forskningsmetod som upprättas genom en analys av dokument och texter, där syftet är att på ett systematiskt sätt kvantifiera innehållet utgående från förhandsbestämda kategorier (Bryman & Bell, 2013).

Kodning och upprättandet av kodningsschema utgör ett viktigt steg i innehållsanalysen (Bryman & Bell, 2013). Studiens kodningsschema har inslag från kodningsschemat av Vollero et al. (2018) med vissa modifieringar, eftersom Vollero et al. (2018) har analyserat legitimitetsstrategier inom företagens alla offentliga publikationer medan i denna studie analyseras endast hållbarhetsrapporter. Vollero et al. (2018) kategoriserar legitimitetsstrategierna enligt retorik, vilket enligt min åsikt är en tydlig och godtagbar metod, eftersom det är behändigt under den retoriska fördelningen inkludera ett omfattande antal underkategorier.

Kodningsschemat bör inkludera all information som studeras, med beaktandet av att dimensionerna bör vara diskreta, att kategorierna är ömsesidigt uteslutande samt heltäckande och att analysenheten är tydlig (Bryman & Bell, 2013). Innehållsanalysen ska utföras med objektivitet och systematik. Det innebär att det tydligt framgår hur kategoriseringen av råmaterialet sker för att undvika att personliga värderingar skulle inverka på analysen. Dessutom ska analysen utföras på ett konsekvent sätt för att undvika skevhet och felkällor. (Bryman & Bell, 2013)

Kodningsschemat uppstår av de retoriska strategierna, som är indelade i första ordningskategorier, vilka representerar legitimitetsstrategier som eventuellt kan finnas i hållbarhetsrapporterna. Kodningsschemat specificerar de relevanta indikatorerna som kan identifieras i hållbarhetsrapporterna som analyseras. Som i Vollero et al. (2018) är

indikatorerna dummyvariabler 1 och 0 vilka beskriver tillvaro (1) eller saknandet (0) av en viss faktor i hållbarhetsrapporterna. I denna studie baseras analysens struktur på legitimitetsstrategier som har identifierats i tidigare studier inom ämnet och som behandlas i kapitlet som presenterar tidigare studier inom ämnet.

Syftet är att med hjälp av kodningsschemat befinna de på förhand fastställda legitimitetsstrategierna ur hållbarhetsrapporterna i urvalet. Orsaken till denna kategoriuppdelning (retorisk, politisk och institutionell retorik) är att bolagen försöker ständigt hitta nya legitimitetsstrategier och med hjälp av dessa tre retoriska kategorierna kan vi härleda flera olika legitimitetsstrategier som företagen utnyttjar (Vollero et al., 2018). Genom att jämföra medeltalen mellan de olika retorikerna får vi fram vilken av de tre retorikerna som förekommer i medeltal mest (forskningsfråga 1.). Vidare får vi reda på ifall det förekommer någon utveckling i användningen av strategierna under 3-års perioden (forskningsfråga 2.) och vilka skillnader det förekommer i användningen av legitimitetsstrategierna mellan bolagen (forskningsfråga 3.).

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
	Indikering av fakta Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet Abstraktion Att hänvisa till intressenternas preferenser Beskriva strävan till cirkulär verksamhet	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
	Utveckla relationerna till intressenterna Certifiera processer eller produkter Betona positiva effekter Code of conduct (uppförandekod) Code of ethics Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning Väsentlighetsanalys Social media som kommunikationskanal Hållbarhetsstyrelse Extern erkännande	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten Skapa mervärde	Politisk retorik
	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen Initiativ som påverkar värdekedjan Initiativ av allmänt socialt intresse Bestyrkande av rapporten Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik

Figur 5: Kodningsschemat som används i studien.

Kriterierna för kodningen inom den institutionella retoriken är följande. Indikering av fakta anses förekomma då det i hållbarhetsrapporten beskrivs ohållbara aspekter i verksamheten. Förutse förändringar och risker i verksamheten förekommer då det i rapporten beskrivs vilka

risker som är förknippade med verksamheten och/eller hur de anser att verksamhetsmiljön kommer att förändras i framtiden. Bolaget anses hänvisa till företagets mission/vision då de i rapporten kopplar missionen eller visionen till hållbarhet. Abstraktion förekommer då bolaget beskriver att problemet gäller hela branschen. Ifall bolaget endast beskriver att alla (bolag) ska bära ansvar, handlar det inte om abstraktion. Att hänvisa till intressenternas preferenser gäller då bolaget beskriver att intressenternas (t.ex. kunder eller leverantörer) förväntar sig något och bolaget strävar till att uppfylla förväntningarna. Benämna cirkulär verksamhet innebär att bolaget beskriver att de strävar till cirkulär verksamhet eller stöder cirkulär ekonomi.

Kriterierna för kodningen inom den politiska retoriken är följande. Betoning av att utveckla relationer till intressenterna anses förekomma då bolaget tydligt beskriver att de har utvecklat, håller på att utveckla eller tänker i framtiden utveckla relationerna till någon intressentgrupp. Certifiera processer eller produkter innebär, att det beskrivs att bolaget på något sätt har kvalitetssäkrat eller verifierat någon faktor i verksamheten för att det anses vara hållbart. Betona positiva effekter innebär att bolaget för fram hur de har lyckats till exempel minimera koldioxidutsläpp eller minimerat avfall istället för att endast beskriva hur mycket koldioxidutsläpp eller mängden avfall som bolaget för tillfället orsakar. Bolaget för alltså fram en negativ effekt av verksamheten i en positiv belysning. Code of conduct eller code of ethics anses förekomma då begreppet kan finnas i rapporten. Auktorisering innebär att bolaget beskriver att de följer lagar eller samarbetar med myndigheter. Väsentlighetsanalys anses förekomma då huvudpunkterna i väsentlighetsanalysen är redovisade i rapporten. Social media som kommunikationskanal anses förekomma då det i rapporten står att bolaget utnyttjar social media till att kommunicera hållbarhetsrelaterade aspekter. Hållbarhetsstyrelse (eng. *sustainability steering group*) anses förekomma då bolaget benämner det i rapporten. Externt erkännande innebär att bolaget har av en tredje part fått någon form av erkännande för hållbar verksamhet (ekologiskt kontor, goda arbetsförhållanden etc.)

Kriterierna för kodningen inom den strategiska retoriken är följande. Korrigerande handlingar innebär att bolaget beskriver vad de kommer i framtiden att göra för att utveckla verksamheten mer hållbart. Initiativ som påverkar värdekedjan innebär att de bär socialt ansvar på ett sätt som inte direkt kan kopplas till huvudsakliga verksamheten eller värdekedjan. Initiativ av allmänt socialt intresse innebär att bolaget beskriver att de stöder samhället på något sätt som inte har att göra med deras huvudsakliga verksamhet. Bolaget

kan till exempel framföra att de stöder skyddandet av regnskogar, stöder jämställdhet genom att delta till Pride-veckan eller donera pengar till barnsjukhuset. Bestyrkande av rapporten innebär att hållbarhetsrapporten inkluderar en bestyrkande rapport av en oberoende tredje part. Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet innebär att bolaget har i rapporten inkluderat till exempel inslag från Agenda 2030 eller beskriver att de följer UN:s rekommendationer för hållbar verksamhet. Med andra ord hänvisar de till någon institution etc. som uppfattas som legitimt. Grafer relaterat till hållbar utveckling innebär att bolaget har inkluderat grafer till rapporten där utvecklingen av en hållbarhetsrelaterad aspekt i verksamheten illustreras. Incitament- eller belöningsystem gällande hållbarhet innebär att bolaget beskriver att de engagerar sina anställda till att agera hållbart genom incitament eller belöningsystem. Utbilda och informera personal för hållbarhet innebär att bolaget beskriver att de utbildar eller informerar deras personal om hållbarhetsrelaterade aspekter. Code of conduct/ethics utbildning ingår i denna legitimitetsstrategi.

5.2 Intervju

För att få en annan infallsvinkel till ämnet är den andra kompletterande metoden som utnyttjas i studien en intervju med TietoEVRYS hållbarhetschef (eng. *Head of Sustainability*) Ida Bohman Steenberg. Intervjuer används som forskningsmetod då det anses som relevant för studien att beakta personliga erfarenheter och ståndpunkter (Denscombe, 2018; Bryman, 2018). I denna studie är det relevant att beakta hur en hållbarhetschef förhåller sig till hållbarhetsrapporteringen som ett verktyg för legitimitet. Denscombe (2018) beskriver, att intervjuerna kan vara speciellt tacksamma då forskaren har tillgång till privilegierad information av en eller flera personer som har värdefulla kunskaper inom forskningsområdet. Således har jag valt att intervjua en expert inom hållbarhetsredovisning som har omfattande kunskaper och långtgående erfarenheter av ämnet. Intervjun kompletterar studien, då det finns tillgång till information om hållbarhetsrapporteringen innanför ett bolag. Intervjuerna utfördes per mejl som strukturerad intervju. Intervjufrågorna finns som bilaga på sista sidan.

5.3 Urval

Urvalet i den kvalitativa innehållsanalysen består av sex stycken GRI-rapporterande bolag som är verksamma i Finland. Bolagen ska följa GRI-riktlinjerna i sina hållbarhetsrapporter antingen dels eller på *Core*- eller *Comprehensive* -nivån. Hållbarhetsrapporternas analysperiod är år 2017–2019. Urvalet består av ett målstyrt urval, vilket innebär ett kontrollerat urval av bolag som anses vara tillämpliga för att uppfylla undersökningens syfte. De bolag som är valda i studien ska uppfylla följande kriterier:

1. Bolagen är verksamma i Finland.
2. Bolagen representerar olika branscher.
3. Bolagen tillämpar GRI-standarderna (antingen delar av den så att de inkluderat en GRI-referens eller följer standarderna helhetsmässigt på *Core*- eller *Comprehensive* -nivån).

Bolagen som urvalet består av är TietoEVERY, Kone, Atria, Finnair, H&M och PwC Finland. Av dessa bolag är TietoEVERY, Kone, Atria och Finnair noterade på Helsingforsbörsen medan H&M är noterad på Stockholmsbörsen. PwC Finland är inte ett publikt bolag. Alla dessa bolag förutom PwC Finland uppfyller bokföringslagens och direktivets 2014/95/EU krav för rapportering av icke-finansiell information. PwC Finland utger med andra ord frivillig information om verksamhetens sociala, ekonomiska och ekologiska effekter på samhället.

Intervjun har utförts med Ida Bohman Steenberg, som är hållbarhetschef hos TietoEVERY. Bolaget som respondenten representerar är inkluderat i urvalet för den kvalitativa innehållsanalysen och intervjun med en person från detta bolag är därför relevant. Respondenten är vald på grund av dess ledande position inom bolaget. Ida Bohman Steenberg har flera års erfarenhet och kunskaper inom hållbarhetsrapportering. Hon började arbeta på Tieto år 2018. Hon har tidigare arbetat bland annat som Sustainability Consultant och som Senior Advisor Corporate Sustainability i olika bolag.

6 Innehållsanalys och resultat

I detta kapitel beskrivs kort de bolag som inkluderas i urvalet, resultatet av innehållsanalysen av hållbarhetsrapporterna och den skriftliga intervjun som utfördes med en hållbarhetschef för att inkludera ett företagsinternt perspektiv till undersökningen.

6.1 Tieto Oyj och TietoEVRY Oyj

TietoEVRY är ett bolag som producerar digitala tjänste- och programvaror och är ett av de ledande bolagen inom branschen. Huvudkontoret är belägen i Finland. De har ungefär 24 000 anställda runtom världen och de tillhandahåller service åt tusentals företag och organisationer både inom privat och offentlig sektor. TietoEVRY Oyj koncernens omsättning år 2019 var 1 734 miljoner euro. Aktierna är noterade på NASDAQ i Helsingfors och Stockholm och på Oslobörsen. (TietoEVRY, 2019) Finska bolaget Tieto Abp har fusionerats med norska bolaget Evry Apb från och med år 2019 (TietoEVRY, 2019) således analyseras endast finska bolaget Tietos hållbarhetsrapport från år 2017 och 2018.

6.1.1 Tieto hållbarhetsrapport 2017

Tietos hållbarhetsrapport 2017 har publicerats i samband med verksamhetsberättelsen som en integrerad rapport. Tieto har år 2017 utgivit endast en integrerad rapport, varav ”Sustainability” avsnittet är 49 sidor långt och förekommer ungefär vid mitten av rapporten. Hållbarhetsrelaterade informationen kan finnas i huvudsak från det avsnittet. Hållbarhetsinformationen går inte att nedladdas som en enskild fil. Rapporten är upprättad i enlighet med Global Reporting Initiatives (GRI) standardalternativ *Core*. PwC har utgett begränsat bestyrkande för rapporten.

Rapporten är omfattande, då nästan alla legitimitetsstrategier kan finnas i rapporten. I årets 2017 rapport förekommer politisk och strategisk retorik förhållandevis mest, men skillnaderna är inte stora. I rapporten betonas positiva effekter till exempel genom att de har

lyckats minska på växthusutsläppen, vilket hör till politiska retoriken. De betonar även utvecklingen av relationerna till intressenter genom att beskriva strävan till att utveckla kundupplevelsen. De betonar upprepade gånger etisk verksamhet, men code of ethics fattas.

De förutser förändringar och risker i verksamhetsmiljön. De beskriver bland annat att de kan identifiera risker som kategoriseras som efterlevnadsrisker (eng. *compliance risks*). De beskriver, att dessa risker alltid inkluderar en anseendefaktor, som förutom negativ publicitet och sammanslutningar bland intressenter kan leda till en minskning av företagsansvarsindex eller avvikelser i revisioner. De beskriver även att allvarliga överträdelser inom dessa områden kan också leda till förlust av kunder som förlitar sig på högt ansedda bolag (ss. 29).

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
1	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Skapa mervärde	
1	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
1	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 6: Analys av Tietos hållbarhetsrapport 2017

6.1.2 Tieto hållbarhetsrapport 2018

Tietos hållbarhetsrapport 2018 har utgetts i samband med verksamhetsberättelsen som en integrerad rapport, på samma sätt som år 2017. Rapporten är upprättad i enlighet med Global Reporting Initiatives (GRI) standardalternativ *Core*. ”Sustainability” avsnittet är 16 sidor långt, vilket är avsevärt kortare än föregående år. Observera, att sidolängden kan inte direkt

jämföras med föregående året, eftersom strukturen på hållbarhetsrapporten har förändrats och hållbarhetsrelaterad information är inkluderat även i andra delar av rapporten. Hållbarhetsinformationen går inte att nedladdas som en enskild fil. PwC har utfört begränsat bestyrkande för rapporten.

Vid analys av Tietos hållbarhetsrapport 2018 utgående från kodningsschemat befinner vi legitimitetsstrategier ur alla tre retoriska kategorierna. Institutionell retorik förekommer minst i rapporten, då endast tre av sex strategier kan identifieras i rapporten. De institutionella legitimitetsstrategier som saknas är att de inte har inkluderat hållbarhetsrelaterade aspekter till företagets mission eller vision, de utnyttjar inte abstraktion som legitimitetsstrategi och de benämner inte strävan till cirkulär verksamhet. På samma sätt som tidigare år förekommer politisk och strategisk retorik i medeltal lika mycket.

Ett exempel på hur de betonar positiva faktorer av verksamheten är att de beskriver att de har från och med år 2010 mätt de positiva effekterna av deras IT-tjänster och lösningar genom att beräkna mängden koldioxidutsläpp som de har lyckats undvika genom att ersätta papper med deras digitala tjänster (ss. 21). I detta fall betonar de positiva effekterna, eftersom de beskriver hur mycket koldioxidutsläpp de har lyckats undvika istället för att beskriva endast hur mycket koldioxid verksamheten orsakar. En intressant observation är att de på sidan 220 skriver att hållbarhetsrelaterade risker kan eventuellt ha negativ inverkan på företagets rykte, vilket indikerar att bolaget är medveten om hållbarhetsrapporteringens eventuella inverkan på bolagets rykte och därmed också legitimitet.

I rapporten kan finnas tydliga legitimitetssökande mönster, till exempel beskriver de på vilka olika sätt bolaget strävar till att öka intressenternas engagemang gällande hållbarhetsrelaterade aspekter (ss. 221). De beskriver, att de har upprättat en hållbarhetsundersökning för anställda, samarbetspartners och leverantörer. Utvalda kunder har även deltagit bland annat till en undersökning. Dessutom har de i Twitter ordnat en öppen diskussion till allmänheten om hållbarhetsrelaterade aspekter. Detta innehåller legitimitetsstrategierna strävan att utveckla relationer till intressenterna och användningen av sociala medier som kommunikationskanal, vilka båda handlar om politisk retorik. De benämner cirkulärt samhälle en gång i rapporten, men beskriver inte hur de strävar till cirkulär verksamhet, därigenom får de 0 för att beskriva strävan till cirkulär verksamhet.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
1	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 7: Analys av Tieto hållbarhetsrapport 2018

6.1.3 TietoEVERY hållbarhetsrapport 2019

TietoEVERYS hållbarhetsrapport 2019 har utgivits som en integrerad hållbarhetsrapport på totalt 87 sidor med GRI-alternativet *Core*. Det är möjligt att ladda ner rapporten som en skild fil, men informationen är också integrerad till verksamhetsberättelsen. PwC har utfört ett begränsat bestyrkande för rapporten också det här året. Även i årets 2019 hållbarhetsrapport förekommer institutionell retorik minst, då tre av totalt sex legitimitetsstrategier kan identifieras i rapporten. De strategier som saknas från institutionella retoriken är att hänvisa till företagets mission eller vision som relaterar till hållbarhet, abstraktion och att beskriva strävan till cirkulär verksamhet. Samma legitimitetsstrategier saknades även föregående året. Orsaken till att de inte utnyttjar abstraktion som legitimitetsstrategi kan bero på att branschen i allmänhet inte bär en ohållbar stämpel jämfört med till exempel snabbmodebranschen.

Strategisk retorik och politisk retorik förekommer lika mycket. Från legitimitetsstrategier som kan kategoriseras under politiska retoriken fattas code of ethics, men bolaget betonar att etisk verksamhet är ett av deras högsta prioritet (ss. 26). Från strategiska retoriken fattas

incitament- och belöningsystem vars syfte är att främja hållbarhet. Bolaget förmedlar med andra ord inte att de belönar eller uppmärksammar personal för hållbara handlingar.

I rapporten förklarar bolaget vilken betydelse hållbarhetsrapporteringen har för bolag, investerare och anställda. De skriver på följande sätt: ”A company’s ability to be able to verify its impact on society and the environment is becoming a more important factor in decisions investors make about where they will invest. Equally, employees are more attracted to companies that can communicate a purpose beyond just financial performance.”

(TietoEVERY Sustainability Report 2019, s. 26) Detta är i linje med den befintliga teorin och bevisar att bolaget är medveten om hållbarhetsrapporteringens effekter på legitimitet.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
1	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 8: Analys av TietoEVERY Abp:s hållbarhetsrapport 2019

6.1.4 Sammanställning av intervjusvaren

Intervjun som undersökningsmetod kompletterar innehållsanalysen. Genom intervjun fås insikter om ämnet från ett företagsinternt perspektiv. Intervjun utfördes med Ida Bohman Steenberg, som är hållbarhetschef på TietoEVERY. I detta kapitel presenteras intervjusvaren. Dessutom analyseras intervjusvaren med hjälp av befintlig teori som har presenterats i de tidigare kapitlen.

I ett tidigare kapitel diskuterades vem som utgör målgruppen för hållbarhetsrapporterna och vem som samtidigt utgör målgruppen för legitimitetsstrategierna. Således ställdes samma fråga till respondenten. Enligt Bohman Steenberg består målgruppen för deras hållbarhetsrapporter av de viktigaste intressenterna, alltså kunder, medarbetare och investerare. Detta är i linje med Duff (2017) som beskriver att målgrupperna för hållbarhetsrapporteringen är bland annat nuvarande samt potentiella kunder och personal. Camilleri (2018) i sin tur beskriver att investerare tillhör nyckelintressenterna. TietoEVERY har rapporterat enligt Core-nivån av GRI-standarderna, vilket enligt Bohman Steenberg passar bolagets ambitionsnivå med GRI.

Bohman Steenberg anser att hållbarhetsrapporterna fungerar som ett verktyg till att främja (skapa, upprätthålla, återbygga) bolagets legitimitet. Enligt Bohman Steenberg är det mätbara mål som är i linje med intressenternas förväntningar och god kvalitet på data som förstärker legitimiteten, medan motsatsen till dessa faktorer äventyrar den. Detta överensstämmer med Clarkson et al. (2008), som beskriver att hårda faktorer anses mer trovärdiga eftersom de kan inte manipuleras. TietoEVERY har bestyrkat sina rapporter genom en extern tredje part. Enligt Bohman Steenberg skapar bestyrkandet av rapporten större trovärdighet, vilket kan förankras till Braam och Peeters (2017) som beskriver att bestyrkandet av hållbarhetsrapporterna signalera transparens och öka intressenternas förtroende för den information som lämnas ut.

Bohman Steenberg beskriver vilken påverkan hållbarhetsrapporteringen har haft på verksamheten och intressenterna. Hon anser, att hållbarhetsrapporterna utgör ett bra underlag för diskussion med intressenterna, som till exempel investerare. Hon fortsätter, att mätbarheten av icke-finansiell information ger mod till att ställa ännu högre krav till framtida verksamhet. Dessutom har hållbarhetsrapporteringen gett upphov till att förstärka bolagets interna processer såsom internkontroll och datainsamling. Hållbarhetsrapporteringen har inte enligt Bohman Steenberg utvecklats under de senaste åren, men hon poängterar att det kommer att ske förändringar med TCFD (The Task Force on Climate-Related Financial Disclosures) och taxonomin. Resultaten av innehållsanalysen är i linje med detta, eftersom resultaten visar att det inte skett stora förändringar i hållbarhetsrapporteringen under analysperioden.

6.2 Kone Oyj

Kone är grundat i Finland år 1910 och är idag en global aktör inom branschen med verksamhet i över 60 länder. Kone tillverkar hissar, rulltrappor och automatiska dörrar samt leverantörlösningar för underhåll och modernisering av utrustning i byggnader. Deras omsättning år 2019 var 10 miljarder euro och antalet anställda var ungefär 60 000 personer. Företaget är listat på NASDAQ Helsingfors. (Kone, 2019)

6.2.1 Kone hållbarhetsrapport 2017

Hållbarhetsrapporten 2017 är 48 sidor långt. Rapporten är upprättad i enlighet med GRI-standardens *Core*-alternativ. Enligt analysen förekommer institutionell och strategisk retorik i medeltal mest i rapporten, medan politisk retorik förekommer minst. Skillnaderna är dock små. Från den institutionella retoriken fattas endast abstraktion och på samma sätt som hos Tieto, kan detta bero på att branschen inte möter stort legitimitetshot i förhållande till bland annat snabbmodebranschen och de upplever inte ett behov till att förmedla om branschens utmaningar med hållbarheten.

En intressant poäng hos Kone är att de nämner cirkulär ekonomi redan i årets 2017 rapport och också i senare rapporterna, eftersom flera av bolagen inte benämner strävan till cirkulär verksamhet ännu år 2017. Detta ger en uppfattning av att de är medvetna om de nyaste riktningarna inom hållbarheten och att de vill förmedla det åt intressenterna. I rapporten förekommer det få förklaringar till hur bolaget kommer att hantera utmaningarna med hållbar utveckling. De förklarar bland annat att de tänker övergå från bränslebilar till elbilar, optimera förbrukandet av råmaterial genom robotik och automation och att återvinna när det är möjligt, men fokus ligger i att redovisa för målsättningarna istället för konkreta åtgärder.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 9: Kone hållbarhetsrapport 2017

6.2.2 Kone hållbarhetsrapport 2018

Kone har utgett en hållbarhetsrapport som är 25 sidor långt år 2018, vilket är avsevärt kortare än till exempel hos H&M motsvarande räkenskapsår. Rapporten är även ungefär hälften kortare än de hade året innan. Rapporten är upprättad i enlighet med GRI-standardens *Core*-alternativ. Enligt analysen förekommer det mest institutionell retorik och strategisk retorik i rapporten, på motsvarande sätt som föregående året. De beskriver, att deras strategiska målsättning är att vara föregångare i hållbarhet, vilket är i linje med resultatet då strategisk retorik används mycket i rapporten. Kone utnyttjar inte abstraktion i sin hållbarhetsrapport 2018, vilket kan indikera att branschen inte möter stort allmänt kritik gällande hållbarhet och de kan inte motivera ohållbara aspekter i verksamheten genom bortförklaring.

Kone hänvisar både till dess mission och vision och beskriver att de stöder hållbara utvecklingen (ss. 5). De länkar deras mission och vision till hållbarhet på följande sätt: ”At KONE, our vision is to deliver the best People Flow® experience by providing ease, effectiveness and experiences to equipment users and customers over the full life cycle of the buildings. Our mission is to improve the flow of urban life. Our job is to make the best of the world’s cities, buildings and public spaces. It is by understanding urbanization and focusing

on sustainable development that we can create better buildings, better low-carbon cities and a better world for people to live in.” (Kone sustainability report 2018, s. 6) De menar, att genom att fokusera på hållbar verksamhet kan de nå deras målsättningar och leva upp till missionen och visionen. Fastän visionen och missionen inte innehåller begreppet hållbarhet (eng. *sustainability*) kan det konstateras att de strävar till att intressenterna ser en sammankoppling mellan företagets mission, vision och hållbarhet.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 10: Analys av Kone hållbarhetsrapport 2018

6.2.3 Kone hållbarhetsrapport 2019

Årets 2019 hållbarhet är också 25 sidor långt och är också upprättat enligt *Core*-alternativet av GRI-standarderna. Rapporten betonar strakt utvecklingen och vårdandet av kundrelationerna och liknar rapporten året innan, både enligt längden och de legitimitetsstrategier som kan identifieras. Analysen av rapporten visar, att institutionell och strategisk retorik förekommer mest i rapporten. Det intressanta är att Kone inte utnyttjar abstraktion i deras hållbarhetsrapport i någon av de tre rapporterna som analyserats.

Även i årets 2019 förekommer det få konkreta handlingar som bolaget tänker göra för att utveckla verksamheten mot en mer hållbar riktning. De beskriver samma handlingar som år

2017 i årets 2019 rapport, alltså att de tänker övergå från bränslebilar till elbilar, optimera förbrukandet av råmaterial genom robotik och automation och att återvinna när det är möjligt. Eftersom dessa åtgärder beskrevs redan i årets 2017 rapport, uppstår frågan ifall de har gjort något konkret under de tre åren för dessa målsättningar.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta		Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik	
1	Betona positiva effekter	som stödjer nuvarande verksamheten	
1	Code of conduct (uppförandekod)	Skapa mervärde	
0	Code of ethics		Politisk retorik
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		Strategisk retorik
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 11: Analys av Kone hållbarhetsrapport 2019

6.3 Atria Oyj

Atria är ett finsk bolag verksamt inom livsmedelsindustrin och grundat år 1903. Atria har publicerat första hållbarhetsrapporten år 2009. Aktierna är listade på Nasdaq Helsingfors. Atrias omsättning år 2019 var 1 451,3 miljoner euro och antalet anställda cirka 4 450. (Atria, 2019)

6.3.1 Atria hållbarhetsrapport 2017

Atrias hållbarhetsrapport för år 2017 är 47 sidor långt. Atria tillämpar år 2017 GRI-standarderna på *Core*-nivån och följer GRI G4. De beskriver, att de har valt att rapportera enligt GRI-standarderna i den utsträckning som de anser vara relevant för bolaget. Rapporten

saknar extern bestyrkning. De beskriver på sidan 39 att texten och andra presentationer i rapporten inte följer den ordning eller rubriker som rekommenderas av GRI gällande nyckelindikatorerna. GRI-innehållstabellen innehåller dock en jämförelse av hur bra rapportens täcker rekommendationerna i förhållande till GRI G4.

Strategisk retorik förekommer mest i rapporten, men även i denna rapport är skillnaderna mellan förekomsten av legitimitetsstrategierna endast små. De beskriver tydligt att de har utbildning som relaterar till hållbarhet och inte endast code of conduct utbildning, vilket bolagen vanligtvis upprättar. Det är intressant att de inte redovisar för väsentlighetsanalysen, eftersom redovisning av väsentlighetsbedömningarna anses vara viktigt (Niskala et al., 2019; Beske et al., 2020).

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
0	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
0	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 12: Analys av Atrias hållbarhetsrapport 2017

6.3.2 Atria hållbarhetsrapport 2018

Atrias hållbarhetsrapport 2018 är 41 sidor långt, alltså aningen kortare än år 2017. En intressant utveckling i rapporten är att de inte beskriver att de följer GRI-standarderna på *Core*-nivån som de gjorde tidigare året. De beskriver, att Atria har ur GRI: s riktlinjer valt de mätningar och indikatorer som är väsentliga för dess verksamhet och intressenter (ss. 7).

I texten förekommer abstraktion i och med att bolaget beskriver att köttätandet väcker allmän debatt och att smittosamma djursjukdomar utgör en risk för hela industrin. Köttproduktionen har diskuterats kritiskt i medier, eftersom det anses ha en signifikant effekt på klimatförändringen. Speciellt metanutsläppen som nötkreaturen orsakar anses vara ett stort problem på global nivå (Rytkönen, 2019). Det är således intressant att analysera hur Atria försvarar dess legitimitet och tar itu med legitimitetshotet i hållbarhetsrapporterna.

En intressant poäng med rapporten är att extern bestyrkning av en oberoende tredje part saknas. Eftersom Atria inte följer GRI-standarderna på *Core-* eller *Comprehensive-*nivån, är det inte nödvändigt för dem att bestyrka rapporten. Med tanke på att Atria är verksamt inom en bransch vars hållbarhet kan ifrågasättas på grund av verksamhetens utsläpp, skulle bestyrkandet av rapporten öka trovärdigheten och transparensen (Braam & Peeters, 2017).

I årets 2018 hållbarhetsrapport förekommer institutionell retorik mest då fem av sex strategier kan finnas i rapporten och politisk retorik minst då sju av tio legitimitetsstrategier kan identifieras. Årets 2018 skiljer sig från föregåendeårets rapport i och med att de redovisar för väsentlighetsanalysen, beskriver strävan till cirkulär verksamhet och utnyttjar abstraktion vilka de inte gjorde året innan. Detta är en tydlig utveckling jämfört med föregående året.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt omgivningens förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
1	Abstraktion, "gäller hela branschen"		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Betoning på att utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till en sådan publik som stödjer nuvarande verksamheten Skapa mervärde åt en viss målgrupp	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter		
1	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
0	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Försök att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med en stark social legitimation Legitimitet som en strategisk resurs	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
0	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utbyta och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 13: Analys av Atria Apb:s hållbarhetsrapport 2018

6.3.3 Atria hållbarhetsrapport 2019

Hållbarhetsrapporten 2019 är 53 sidor långt, alltså drygt tio sidor längre än föregående året. På samma sätt som föregående året beskrivs det inte att de skulle följa GRI standarderna på *Core*-nivån, men de tillämpar standarderna i den utsträckning som de anser som relevant. Institutionell retorik förekommer mest, då alla legitimitetsstrategier som hör till kategorin institutionell retorik kan finnas i rapporten. Det finns ett par utvecklingar i årets 2019 rapport i förhållande till år 2019 utgående från analys av legitimitetsstrategierna. År 2018 finns det inget som tyder på att företagets vision eller mission är kopplat till hållbarhet, men år 2019 beskriver de att visionen betonar goda arbetsförhållanden vilket har en koppling till social hållbarhet. I årets 2019 hållbarhetsrapport har de inkluderat symbolerna för Agenda 2030 som de inte hade med i rapporten året innan.

Det som är lika med 2019 och 2018 årets rapport är att det finns ingen extern bestyrkning för årets 2019 hållbarhetsrapport. Dessutom förekommer det betoning på positiva aspekter även hos Atria. Betoning på positiva aspekter hos Atria tar sig i uttryck i årets 2019 hållbarhetsrapport till exempel genom att de beskriver att plastförpackningarna är hållbara på följande sätt: ”Our packaging is safe and sustainable.” och ”The environmental impact arising from food waste is much more significant than that caused by packaging.” (Atria sustainability report 2019, s. 24) Således kan det konstateras att Atria betonar positiva aspekterna av verksamheten och bortförklarar förpackningarnas negativa miljöeffekter genom att betona att matsvinn har mycket större inverkan på miljön.

På sidan 12 beskriver de att Atria tillämpar de allmänna principerna för företagsansvar inom olika affärsområden, följer god praxis och respekterar olika intressenters syn på företagsansvar och etisk verksamhet. De beskriver även att fastän de respekterar intressenternas synpunkter, kan Atrias praxis inte strida mot lokal eller internationell lagstiftning, koncernens ledningsprinciper eller Atrias värderingar. Det förekommer likheter mellan denna beskrivning och Carrolls (1991) teori, som beskriver att bolaget bör i första hand uppfylla ekonomiska, juridiska och sedan etiska ansvaret före det kan skapa mervärde till samhället. Här förklarar bolaget att de först måste uppfylla de lagenliga kraven och koncernens interna principer för att de sedan ska kunna möta intressenternas förväntningar och krav.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt omgivningens förväntningar	Institutionell retorik
1	Förtutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
1	Abstraktion, "gäller hela branschen"		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Betoning på att utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till en sådan publik som stödjer nuvarande verksamheten Skapa mervärde åt en viss målgrupp	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter		
1	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
0	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Försök att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med en stark social legitimation Legitimitet som en strategisk resurs	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
0	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 14: Analys av Atria hållbarhetsrapport 2019

6.4 Finnair Oyj

Finnair är ett finsk flygbolag noterat på Helsingforsbörsen, vars majoriteten av aktier ägs av staten. År 2019 omsatte Finnair 3 097,7 miljoner och de hade 6 771 antal anställda i slutet av räkenskapsperioden. De har utgivit deras första hållbarhetsrapport upprättat enligt GRI-standarderna redan år 2008 och är ett av de första bolagen inom flygbranschen som började tillämpa GRI-standarderna. (Finnair, 2019)

6.4.1 Finnair hållbarhetsrapport 2017

Finnairs hållbarhetsrapport 2017 har utgivits endast som en integrerad rapport och kan inte laddas ner som en enskild fil. Rapporten är utgiven enligt *Core*-alternativet av GRI standarderna. De beskriver att de år 2013 slutade med att utge separata rapporter för finansiell- och icke-finansiell information och att all information finns tillgänglig i årsberättelsen. Enligt rapporten är de viktigaste områden för Finnairs företagsansvar följande: att garantera kundernas och anställdas säkerhet, att upprätthålla företagets ekonomiska

konkurrenskraft och dess roll i det finska samhället samt kontinuerlig förbättring av bränsleeffektiviteten (ss. 124).

Enligt analysen förekommer strategisk retorik mest i rapporten. Användningen av strategisk retorik signalerar att bolaget hanterar legitimiteten som en strategisk resurs och strävar till att förstärka legitimitet genom att associera bolagets verksamhet med sådana funktioner som intressenterna anser legitima (Ashforth & Gibbs, 1990). Enligt analysen utnyttjar de incitament- och belöningsystem relaterade till hållbarhet, eftersom de beskriver att de år 2017 hade framgångsrikt slutfört en kampanj vars syfte var att förbättra anställdas hälsotillstånd. I kampanjen belönades två anställda med en resa till olympiska spelen i Sydkorea tack vare att de hade lyckats göra positiva förändringar både i sin fysiska form och livsstil (ss. 136). Detta bevisar att bolaget har tagit initiativ för att främja social hållbarhet och uttrycker det i hållbarhetsrapporten genom strategisk retorik.

Institutionell retorik och politisk retorik förekommer förhållandevis lika mycket. Det är intressant att det inte förekommer abstraktion i hållbarhetsrapporten, fastän flygbranschen anses ohållbart då flygutsläppen i till exempel Finland utgör 8 procent av koldioxidutsläppen (Dönsberg & West, 2020). De beskriver inte heller strävan till cirkulär verksamhet vilket gäller även de flesta andra företagen under det första analysåret, vilket kan indikera att konceptet är relativt nytt.

På sidan 10 i årsberättelsen beskriver de så kallade ”megatrender” som påverkar Finnair och som en faktor som påverkar verksamheten nämner de hållbarhetens växande betydelse på följande sätt: ”Consumers, political decision-makers and other stakeholders require businesses to operate more responsibly and transparently. Regulation and reporting obligations will increase, and businesses are required to be more diligent in monitoring the ethical dimensions of their supply chains. Consumers monitor the responsibility of a company’s operations and give feedback on social media.” (Finnair Annual Report 2017, s. 10) Beskrivningen inkluderar flera retoriska strategier och sammanfattar hållbarhetsrapporteringens betydelse för bolagets legitimitet och att intressenterna kräver hållbarhetsrapportering av bolaget som skapar trovärdighet och transparens.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter		
1	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
1	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 15: Analys av Finnairs hållbarhetsrapport 2017

6.4.2 Finnair hållbarhetsrapport 2018

Finnairs hållbarhetsrapport 2018 är 52 sidor långt. På samma sätt som 2017 följer rapporten *Core*-alternativet av GRI standarderna. Till skillnad från föregående året, kan rapporten laddas ner som enskild fil.

I rapporten förekommer strategisk retorik mest i rapporten vilket är samma resultat som föregående år. Skillnaden till föregående året gällande strategiska retoriken är att de år 2018 inte benämner någon incitament- eller belöningsystem som relaterar till verksamhetens hållbara utveckling. De anses utbilda och informera personal för hållbarhet, eftersom de utbildar personal för deras code of conduct. Observera, att de inte beskriver att de har annan form av utbildning utöver code of conduct gällande hållbarhetsrelaterade aspekter i verksamheten.

En intressant upptäckt i rapporten är att de tar ställning till bolagets legitimitet på följande sätt: "The responsibility strategy is geared at preserving the license to operate from key stakeholders and contributing to good reputation and long-term shareholder value of Finnair. It also helps protect Finnair from the downside risk that breaches of environmental

regulations, human rights abuses or governance issues, such as corruption, can bring to a company.” (Finnair Sustainability report 2018, s. 36) Detta kan kopplas till legitimitetsteorin som beskriver att bolaget erhåller tillstånd till verksamheten av intressenterna genom legitimitet och till intressentteorin som förklarar att bolaget riktar sig till nyckelintressenterna.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Skapa mervärde	
1	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 16: Finnairs hållbarhetsrapport 2018

6.4.3 Finnair hållbarhetsrapport 2019

Finnairs hållbarhetsrapport 2019 är 49 sidor långt och är upprättad enligt GRI-standardernas *Core*-alternativ. Rapporten kan nedladdas som enskild fil. I årets 2019 förekommer institutionell retorik mest och rapporten har utvecklats genom att alla institutionella retorikens strategier kan finnas i rapporten. Finnair benämner cirkulär ekonomi år 2019, men inte år 2018 vilket indikerar att det är ett relativt nytt begrepp. Cirkulär ekonomi benämns flera gånger i årets 2019 rapport, vilket är en intressant utveckling jämfört med föregående åren. Dessutom beskriver det ett samband mellan bolagets vision och hållbarhet, vilket tyder att bolaget strävar till att inkludera hållbarhet till kärnverksamheten.

En intressant poäng som Finnair beskriver i rapporten är följande: ”Trust in institutions

also continued to decline. According to the Living Library Index, 49% of people globally trust their governments, when 56% trust businesses. This gives companies the responsibility and the opportunity to show leadership in tackling the global challenges while running profitable businesses.” (Finnair sustainability report, 2019, s.1) Detta är i linje med Baumann-Pauly (2013), som menar att regeringar inte kan ensam lösa globala utmaningar, utan även bolagen bär ansvaret för lösandet av dessa problem. Bolagen spelar en växande roll i samhällen som bör bära ansvar för den hållbara utvecklingen.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
1	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Skapa mervärde	
1	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 17: Finnairs hållbarhetsrapport 201

6.5 H&M Group (Hennes & Mauritz Ab)

H&M är en svensk snabbmodekedja som har fått sin början år 1947. Koncernen omsatte 22,3 miljarder euro (Kurki-Suonio, 2019) och antalet anställda var ungefär 180 000 (H&M, 2019). H&M skiljer sig från de andra bolagen i urvalet genom att deras huvudkontor inte är belägen i Finland och således följer de andra nationella lagar gällande rapportering av icke-finansiell information.

H&M är ett intressant bolag att ha med i urvalet, eftersom hållbarhet inom snabbmodeindustrin har varit mycket på tapeten och diskuterats med kritiska ögon i olika

medier (se t.ex. Sherman 2019; Gustafsson, 2018). Snabbmodeindustrin kännetecknas av att inte anses vara hållbart vare sig socialt eller miljömässigt. Branschen kännetecknas av korta livscyklar, dåliga arbetsförhållanden och ohållbara produktionsätt som belastar miljön (Joy et al., 2012).

6.5.1 H&M:s hållbarhetsrapport 2017

H&M:s enskilda hållbarhetsrapport 2017 är totalt 100 sidor långt och är upprättat enligt *Core*-alternativet av GRI-standarderna. Analysen visar, att H&M:s hållbarhetsrapport är omfattande, då största delen av legitimitetsstrategierna förekommer i rapporten. Institutionell retorik och strategisk retorik förekommer mest i rapporten, då alla legitimitetsstrategier från dessa kategorier kan identifieras. Från den politiska retoriken fattas benämning om uppförandekoden och hållbarhetsstyrelsen. De har inte alls code of conduct, utan de har ersattit code of conduct med code of ethics år 2016 (ss. 14).

De betonar strävan till cirkulär verksamhet i rapporten och har en omfattande beskrivning om vad det innebär för bolaget. De menar, att genom cirkulär verksamhet maximerar de resursutnyttjandet och minimera avfall (ss. 29). Att bolaget förmedlar att de strävar till cirkulär verksamhet redan år 2017, tyder att de är medvetna om de nyaste trenderna inom hållbarheten. Bolaget förmedlar, att de strävar till transparent verksamhet så att kunderna har förtroende på den verksamhet de driver och de produkter de producerar (ss. 21). Detta indikerar, att bolaget är medveten om att förmedling av hållbarhetsrelaterad information påverkar intressenternas förtroende gentemot bolaget och därmed bolagets legitimitet.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
1	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	som stödjer nuvarande verksamheten	
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
0	Code of conduct (uppförandekod)		
1	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan	som kan förknippas med stark legitimitet	
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
1	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 18: Analys av H&M:s hållbarhetsrapport 2017

6.5.2 H&M hållbarhetsrapport 2018

H&M:s enskilda hållbarhetsrapport 2018 är 109 sidor långt och den är upprättad enligt standardalternativet *Core*. Alla strategier inom kategorin för institutionell retorik finns med i rapporten. Indikering av fakta hör till institutionell retorik. Som Hahn och Lufs (2014) beskriver, handlar indikering av fakta om att erhålla förståelse för de negativa aspekterna. Genom att bolaget förmedlar att de är medvetna om ohållbara aspekter i verksamheten kan de erhålla förståelse och tid av intressenterna att lösa utmaningarna. Att förknippa bolagets mission eller vision till hållbarhet är också ett ställningstagande om hållbarhetens betydelse.

De betonar positiva effekter av verksamheten till exempel genom att redovisa för mängden koldioxidutsläpp som de har lyckats minska istället för att endast redovisa hur mycket koldioxid verksamheten för tillfället orsakar. De har lagt höga målsättningar, som bland annat 100% återvinningsgrad tills år 2040 gällande deras egna produkter (ss. 33), vilket också betonar positiva faktorer i verksamheten. Bolaget beskriver dock inte, på vilka sätt de tänker konkret förändra verksamheten för att nå målsättningen.

Det förekommer bestyrkanderapport av en oberoende tredje part. I bestyrkanderapporten beskrivs att det förekommer osäkerhet i bolagets mätning av växthusgaser på grund av ofullständig vetenskaplig kunskap, vilken är ett intressant upptäckt. Osäkerheten beror enligt bolaget på att det förekommer oenigheter om utsläppsmätningar och negativa miljöpåverkningar.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
1	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Skapa mervärde	
1	Betona positiva effekter		
0	Code of conduct (uppförandekod)		
1	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
1	Väsentlighetsanalys		
0	Social media som kommunikationskanal		
0	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
1	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
1	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 19: Analys av H&M:s hållbarhetsrapport 2018

6.5.3 H&M:s hållbarhetsrapport 2019

H&M:s hållbarhetsrapport 2019 liknar föregående årets rapport. Den är allt som allt 85 sidor långt, det vill säga kortare än de två föregående åren. Även i årets 2019 rapport kan de flesta strategierna identifieras, men det är anmärkningsvärt att det i årets 2019 rapport förekommer färre strategier än de två tidigare åren.

En intressant poäng i retoriken är att H&M oftast uttrycker i rapporten att bolaget vill påverka deras kunder istället för att beskriva att kunderna preferenser påverkar dem och skapar tryck för att utveckla en mer hållbar verksamhet. En intressant legitimitetsstrategi som saknas är hänvisa till intressenternas preferenser. De betonar avsevärt på att bolaget vill påverka kunderna än att de vill leva upp till kundernas förväntningar. Utgående från genomgången av

tidigare studier och teori kan det konstateras att det är oftast bolagen som upplever trycket från konsumenterna att agera hållbart. Olika artiklar i media stöder detta, eftersom H&M har kritiserats för bland annat utnyttjandet av barnarbetskraft.

År 2019 redovisas inte väsentlighetsanalysen i hållbarhetsrapporten, men det benämns att en väsentlighetsanalys har upprättats tidigare åren. Eftersom redovisning av väsentlighetsanalysen fattas, tolkas det som att det inte förekommer i rapporten.

Det är inte överraskande, att största delen av strategierna kan finnas i rapporterna. Med tanke på snabbmodeindustrins rykte som är ett hot mot legitimiteten kan det anses som en förutsättning till verksamheten att bolaget strävar till att förstärka legitimiteten med så många verktyg som möjligt. Genom rapporten förmedlar H&M att de arbetar aktivt med hållbarhetsrelaterade frågor och är medvetna om de ohållbara aspekterna i verksamheten.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier		
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik		
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön				
1	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet				
1	Abstraktion				
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser				
1	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet				
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten Skapa mervärde	Politisk retorik		
1	Certifiera processer eller produkter				
1	Betona positiva effekter				
0	Code of conduct (uppförandekod)				
1	Code of ethics				
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning				
0	Väsentlighetsanalys				
0	Social media som kommunikationskanal				
0	Hållbarhetsstyrelse				
1	Extern erkännande				
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen			Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan				
1	Initiativ av allmänt socialt intresse				
1	Bestyrkande av rapporten				
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet				
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling				
1	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet				
1	Utilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)				

Figur 20: Analys av H&M:s hållbarhetsrapport 2019

6.6 PwC Finland (PricewaterhouseCoopers Oy)

PricewaterhouseCoopers Oy, härnäst PwC Finland, är ett finskt bolag som ingår i det internationella PwC-nätverket, som erbjuder olika revisions- och konsulttjänster, även inom hållbarhetsredovising som bland annat bestyrkande för hållbarhetsrapporterna. PwC Finlands omsättning för räkenskapsperioden 2018–2019 var 163,8 miljoner och antalet anställda 1 196. Observera, att PwC Finlands räkenskapsår sammanfaller inte med kalenderåret, utan till exempel årets 2019 rapport gäller från juli 2018 till juni 2019. (PwC Finland, 2019)

6.6.1 PwC Finland hållbarhetsrapport 2017

I årets 2017 hållbarhetsrapport står det att den är upprättad enligt det grundläggande innehållet i GRI G4 standarderna, men det står inte att bolaget följer *Core-* eller *Comprehensive* nivån av standarderna. Detta innebär, att de har valt att använda GRI-standarderna utan att uppfylla kriterier som behövs för att rapportera enligt *Core-*nivån. Vid analys av hållbarhetsrapporten kan det även konstateras att den inte uppfyller *Core-*nivån av standarderna, eftersom till exempel GRI Content Indexet fattas. Som tidigare beskrivits, en hållbarhetsrapport som följer GRI-standarderna i sin helhet bör innehålla en innehållsförteckning (*GRI Content Index*) som sammanfattar alla rapporterade standarderna och tillhörande nyckeltalen (Niskala et al., 2019). Rapporten är 37 sidor långt, vilket är kort jämfört med de andra analyserade bolagens hållbarhetsrapporter.

Strategisk retorik förekommer förhållandevis mest i årets 2017 rapport. De beskriver, att inkludering av hållbarhet till vardagliga arbetsprocesser har stöttats av den ökande medvetenheten om den roll som företagsansvar spelar för att skapa mervärde. Dessutom skriver de, att kunders förväntningar på företagsansvar har också ökat deras ansträngningar inom området (ss. 7).

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna		
1	Certifiera processer eller produkter	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Betona positiva effekter	Skapa mervärde	
0	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
0	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
1	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen		
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
0	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningssystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 21: Analys av PwC Finlands hållbarhetsrapport 2017

6.6.2 PwC Finland hållbarhetsrapport 2018

PwC:s hållbarhetsrapport 2018 är 35 sidor långt. I rapporten beskrivs det att den är upprättad enligt det grundläggande innehållet i GRI-standarderna. Enligt analysen förekommer strategisk retorik mest, då sju av åtta legitimitetsstrategier förekommer i rapporten. Bestyrkande av rapporten saknas, vilket kan bero på att bolaget inte vill bestyrka rapporten hos en tredje part som representerar en konkurrent. Bolaget har enligt analysen incitamentssystem relaterat till hållbarhet. De beskriver att de ville uppmuntra personalen att åka med kollektivtrafik då Västmetron öppnades.

Institutionell retorik förekommer minst, då endast hälften av strategierna som tillhör institutionella retoriken förekommer i rapporten. Eftersom institutionell retorik innebär anpassning av verksamheten enligt förväntningar (Vollero et al., 2018), kan saknandet av dessa strategier bero på att bolagets verksamhet redan uppfyller förväntningarna och det förekommer inte ett stort behov till att förstärka legitimiteten med hjälp av institutionell retorik, utan bolaget anses vara institutionaliserad enligt förväntningarna.

Politisk retorik förekommer minst i rapporten. Det intressanta är att hänvisning till både code

of conduct och code of ethics saknas. Även redovisning av väsentlighetsanalys fattas och ordet *väsentlighet* (eng. *materilaity*) benämns inte överhuvudtaget i rapporten. De flesta av bolagen hänvisar till att hållbarhetsrapporten är upprättat utgående från bolagets väsentlighetsanalys. Däremot beskriver de utnyttjandet av sociala medier som kommunikationskanal med intressenterna. De beskriver, att de är aktiva i flera sociala medier och att det utnyttjas till informationsförmedling och interaktion med intressenterna.

I rapporten tar de ställning till hållbarhetsrapporteringens utveckling. De beskriver att bolag som arbetar med investerare och finansiärer kommer att möta nya krav för rapportering av icke-finansiell information. Den hastighet med vilken EU-täckande regler förbereds har kommit som en överraskning. Sanna Pietiläinen, PwCs ESG-servicechef, beskriver att den typ av numerisk och kvalitativ ESG-information som företagen offentliggör kommer för sin del att påverka investerarnas och finansiärernas investeringsbeslut, vilket är i linje med Niskala et al. (2019).

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Skapa mervärde	
1	Betona positiva effekter		
0	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
0	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
1	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
0	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
1	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 22: Analys av PwC Finlands hållbarhetsrapport 2018

6.6.3 PwC Finland hållbarhetsrapport 2019

Hållbarhetsrapporten innehåller endast en GRI-referens, som enligt Niskala et al. (2019)

förmedlar att företaget inte följer standarderna men har ändå tillämpat enskilda delar av den. I PwC Finlands hållbarhetsrapport gällande 2018–2019 räkenskapsperioden står det att rapporten är upprättad enligt GRI-standarderna i den utsträckning där de går att tillämpa. PwC:s hållbarhetsrapport 2019 är 37 sidor långt, alltså ingen betydande utveckling i sidolängden.

I årets 2019 rapport benämner de att de har upprättat en uppförandekod till tredje parter, men har ingen benämning om att de har upprättat en uppförandekod internt för personalen. Året innan har de ingen benämning om uppförandekoden överhuvudtaget och detta kan anses vara en utveckling i strategierna.

På sidan 10 beskriver de på följande sätt: ”Put together, these factors have resulted in companies providing more information on matters related to the environment, social responsibility and good governance. Some companies do this because they want to be among the pioneers in their field, while others are motivated by questions posed by investors and financiers or legal requirements.” (PwC Finland Corporate responsibility review 2019, s. 10) Detta kan tolkas som en ställningstagande om att en del bolag hållbarhetsrapporterar på grund av trycket av investerare, finansiärer samt på grund av lagställda krav.

Kodning	Kategorier av första ordning	Förklaring	Retoriska strategier
1	Indikering av fakta	Anpassning av verksamheten enligt förväntningar	Institutionell retorik
1	Förutse förändringar och risker i verksamhetsmiljön		
0	Att hänvisa till företagets mission och/eller vision som relaterar till hållbarhet		
0	Abstraktion		
1	Att hänvisa till intressenternas preferenser		
0	Beskriva strävan till cirkulär verksamhet		
1	Utveckla relationerna till intressenterna	Att organisationen riktar sig till publik som stödjer nuvarande verksamheten	Politisk retorik
1	Certifiera processer eller produkter	Skapa mervärde	
0	Betona positiva effekter		
1	Code of conduct (uppförandekod)		
0	Code of ethics		
1	Auktorisering, hänvisa till beslutsfattare/myndigheter/lagstiftning		
0	Väsentlighetsanalys		
1	Social media som kommunikationskanal		
1	Hållbarhetsstyrelse		
1	Extern erkännande		
1	Korrigerande handlingar, förklara hur företaget kommer att ta itu med problemen	Att identifiera sig med symboler, värderingar eller institutioner som kan förknippas med stark legitimitet	Strategisk retorik
1	Initiativ som påverkar värdekedjan		
1	Initiativ av allmänt socialt intresse		
0	Bestyrkande av rapporten		
1	Identifikation med symboler eller institutioner med stark legitimitet		
1	Grafer relaterat till verksamhetens hållbara utveckling		
0	Incitament- och belöningsystem för att främja hållbarhet		
1	Utbilda och informera personal för hållbarhet (ekonomisk, ekologisk, social)		

Figur 23: Analys av PwC Finlands hållbarhetsrapport 2019

6.7 Analys och diskussion

Studiens övergripande syfte var att skapa en djupare förståelse för hur GRI rapporterande bolag som är verksamma i Finland använder sig av olika legitimitetsstrategier i sin externa rapportering och hur dessa strategier eventuellt utvecklas över tid. Detta övergripande syfte har undersökts med hjälp av tre empiriskt orienterade forskningsfrågor. Analysen av hållbarhetsrapporterna utgick från studien upprättat av Vollero et al. (2018), som har kategoriserat legitimitetsstrategierna enligt retorik.

Resultatet av studien visar att bolagen använder liknande legitimitetssökande inslag i sina hållbarhetsrapporter. Det kommer tydligt fram att bolagen utnyttjar hållbarhetsrapporterna för att skapa, upprätthålla och eventuellt återställa legitimitet. Användningen av de olika legitimitetsstrategierna kan förklaras med hjälp av legitimitetsteorin, institutionella teorin och intressentteorin. Skillnaden mellan teorierna är hur dessa förklarar motiven bakom hållbarhetsrapporteringen. Skillnaden mellan intressentteorin och legitimitetsteorin är att det enligt intressentteorin förekommer flera sociala kontrakt mellan bolagen och intressenterna, medan enligt legitimitetsteorin utgör målgruppen en enhetlig grupp med liknande värden och förväntningar. Enligt institutionella teorin försöker bolagen agera likartat som de andra inom sin bransch och uppfylla allmänna sociala normer och värderingar.

Studien visar att de flesta av bolagen som ingår i urvalet tillämpar GRI-standarderna på *Core*-nivån. Ingen av bolagen rapporterar på *Comprehensive*-nivån. Ett av bolagen i urvalet har valt att tillämpa endast skilda delar av GRI-standarderna i alla sina rapporter och rapporterar därmed varken på *Core*- eller *Comprehensive*-nivån. Dessutom hade ett bolag valt i de två senaste rapporterna att inte rapportera helhetsmässigt enligt standarderna, fastän de året innan hade gjort det. Det är intressant, att fastän de flesta bolagen har upprättat rapporterna enligt samma grundnivå och innehåll, är rapporternas sidantal väldigt olika. Jämför till exempel TietoEVRY 2019 och Kone 2019. Vid jämförelse av utvecklingen i hållbarhetsrapporternas längd inom enskilda företag under analysperioden förekommer det inte en tydlig utveckling i sidolängden. Som tidigare konstaterat, är integrerad rapportering en växande trend (Lai et al., 2016). De flesta företagen i analysen har utnyttjat integrerad rapportering, vilket stöder det tidigare presenterade uttalandet av Lai et al. (2016) och Pistoni et al. (2018).

I hållbarhetsrapporterna förekommer legitimitetsstrategier som Schuman (1995) samt Hahn och Lufs (2014) har i sina studier kommit fram med. Skillnaderna i förekomsten av de förutbestämda legitimitetsstrategierna i hållbarhetsrapporterna är små både mellan företagen och mellan åren som analyserats. I alla hållbarhetsrapporter som analyserats förekommer legitimitetsstrategier från alla tre kategorierna. Fastän skillnaderna mellan bolagen och mellan åren är relativt små, kan vi sammanfatta resultaten av analysen och dra paralleller till den tidigare presenterade teorin på följande sätt.

Vid sammanställning av analysresultaten enligt genomsnittliga användningen av retorikerna kan det konstateras att strategisk retorik förekommer mest i rapporterna, som är samma resultat som Vollero et al. (2018) har kommit fram med i sin studie. Detta resultat besvarar den första forskningsfrågan och indikerar att bolagen ser legitimitet framför allt som en strategisk resurs som bör hanteras. Den andra forskningsfrågan behandlade utvecklingen av legitimitetsstrategierna under 3-års perioden. Enligt analysen har användningen av institutionell retorik aningen ökat under de tre åren, medan politisk retorik och strategisk retorik har minskat. Detta kan indikera, att intressenternas förståelse för hållbar utveckling och samhällsansvar har vuxit och att bolagen därför strävar till att uppfylla de institutionella kraven genom att agera på samma sätt som de andra bolagen inom sin bransch. Figuren nedan visar framkomsten av de olika retorikerna i medeltal under de tre åren.

	2017	2018	2019
institutionell retorik	0,69	0,72	0,81
politisk retorik	0,78	0,77	0,73
strategisk retorik	0,88	0,88	0,85

Figur 24: Sammanfattande tabell av resultaten.

Den tredje forskningsfrågan behandlade vilka likheter och olikheter som förekommer i användningen av legitimitetsstrategier i hållbarhetsrapporterna. Enligt analysen använder H&M mest institutionell retorik av de företag som analyserats. Detta kan förklaras med hjälp av institutionell teori. Från institutionella teoriers synvinkel är företagets främsta motiv

bakom samhällsansvar strävan till att vara likadan som andra organisationer inom sitt område och implementera sådana strategier eller handlingsätt som samhället eller vissa intressentgrupper anser som godtagbara (Fernando & Lawrence, 2014). Bolaget är verksamt inom en bransch som anses ohållbar, alltså snabbmodebranschen. Således är det viktigt att bolaget förmedlar att de arbetar för att anpassa verksamheten enligt samhällets förväntningar. Bolaget förmedlar att de anpassar verksamheten enligt intressenternas förväntningar men samtidigt poängterar att utmaningarna är gemensamma för hela branschen.

Den omfattande användningen av institutionell retorik kan även förklaras med hjälp av legitimitetsteorin och med frikoppling som är en form av institutionell teori (Fernando & Lawrence, 2014; Deegan & Unermna, 2011). Frikoppling innebär att fastän bolaget uppfattar ett behov av att utveckla verksamhetens hållbarhet, så kan den faktiska praktiken skilja sig från dessa formellt beskrivna och offentligt uttalade handlingarna. De faktiska handlingarna kan med andra ord vara frikopplade från de formellt beskrivna och institutionaliserade handlingarna. Legitimitetsteorin i sin tur förklarar att hållbarhetsrapportering kan skapa en icke verklighetsenlig bild av organisationen vilket inte motsvarar företagets faktiska samhälls- och miljöprestanda. (Deegan & Unerman, 2011)

Flera av företagen har under perioden som har analyserats börjat benämna eller beskriva strävan till cirkulär verksamhet i de senaste rapporterna (som också hör till den institutionella retoriken) som de inte tidigare har gjort. Detta indikerar att cirkulär verksamhet är ett nytt koncept som företagen har börjat använda mer i sin kommunikation under de senaste åren. Alla företag använder indikering av fakta i sina hållbarhetsrapporter, vilket också hör till institutionell retorik. År 2017 benämns cirkulär verksamhet i två rapporter, medan år 2019 beskrivs cirkulär verksamhet i fyra rapporter.

Flera bolag använder även abstraktion i sina rapporter, vilket innebär att de vill betona att hållbarhetsrelaterade problem är en utmaning för hela branschen, inte endast för det enskilda bolaget (Hahn & Lufs, 2014). De vill antingen förmedla att det handlar om ett omfattande problem som vi alla måste reagera på eller så vill de skapa förståelse och en ursäkt till problemet så att intressenterna anser verksamheten legitimt oavsett problemet.

Alla bolag i urvalet förmedlar genom rapporterna att de skapar mervärde till samhället eller intressenterna, vilket kan anses höra till politisk retorik. Enligt Carrol (1991) anses bolaget

kunna skapa mervärde till samhället då det har först uppfyllt dess uppfylla ekonomiska, juridiska och sedan etiska ansvar före det kan skapa mervärde till samhället. Enligt denna teori uppfyller alla dessa bolag stegen i Carrols (1991) pyramid, eftersom bolagen anser att de skapar mervärde till samhället. Som tidigare konstaterat, beskriver intressentteorin att företagsledningen bör upprätthålla goda relationer till dess intressenter och säkerställa att intressenternas nytta maximeras i företaget (Freeman et al., 2004). Bolagen ska sträva till ett sådant förhållande med intressenterna att intressenterna litar på att organisationen skapar fördelar till dem (Greenwood & Van Buren III). Genom att skapa mervärde till intressenterna kan bolaget maximera nyttan och skapa fördelar speciellt till de primära intressenterna. Eftersom bolagen beskriver att de skapar mervärde till samhället eller intressenterna, kan det konstateras att de agerar i enlighet med intressentteorin.

Dessutom tar alla bolagen initiativ av allmänt socialt intresse eller tar ställning till allmänna samhällseliga problem i någon av rapporterna, vilket är ett bevis på att bolagen har insett hur viktigt det är att de bär samhällseligt ansvar från legitimitetens synvinkel. Dessa resultat kan även kopplas till Suchman (1995) som refererar till Dowling och Pfeffer (1975) för att beskriva att pragmatisk legitimitet skapas genom utbyte mellan organisation och målgrupp. Att målgruppen visar sitt stöd för organisationen då de upplever att organisationen i utbyte av deras stöd skapar värde eller nytta för dem.

PwC Finlands hållbarhetsrapporter avviker från de andra bolagen genom att det inte står att de rapporterar enligt *core-* eller *comprehensive* nivån i någon av rapporterna. En annan intressant poäng är att de har varken code of conduct eller code of ethics som alla andra bolagen har beskrivit i deras rapporter. Dessutom har de inte heller redovisat för sin väsentlighetsanalys i hållbarhetsrapporten, vilket avviker från de flesta andra företagen som är med i urvalet. Hos PwC förekommer det minst legitimitetsstrategier i hållbarhetsrapporterna i relation till de andra bolagen. Eftersom legitimitetsstrategier används för att skapa, upprätthålla eller återställa legitimitet kan detta resultat indikera, att det inte är en bransch där hållbar utveckling är en stor utmaning jämfört med t.ex. snabbmodeindustrin och att PwC inte upplever stort behov till att förstärka dess legitimitet då bolaget inte utnyttjar typiska legitimitetsstrategier i stor utsträckning i rapporten. Resultatet kan även bero på att PwC är det enda bolaget som inte alls rapporterar på *core-* och *comprehensive*-nivån och har därför utelämnat en del faktorer från rapporten som i denna studie analyseras som legitimitetsstrategier.

För att sammanfatta svaret på den tredje forskningsfrågan kan det konstateras att enligt analysen utnyttjas legitimitetsstrategier totalt mest hos H&M och Finnair och minst hos PwC Finland. Resultaten kan förklaras genom att de bolag där hållbarhetsrelaterade aspekter av verksamheten anses vara en speciellt stor utmaning, har större behov till att förstärka legitimiteten och därigenom kan de flesta legitimitetsstrategierna finnas i deras rapporter.

Intervjusvaren är i linje med den befintliga teorin och den utförda innehållsanalysen.

Intervjun kompletterar innehållsanalysen genom att bekräfta att hållbarhetsrapporterna används som ett verktyg till att främja legitimitet speciellt gentemot målgrupperna. Den teoretiska referensramen för studien presenterar intressentteorin, som enligt Deegan och Unerman (2011) förklarar att en organisations framgång är beroende på dess relationer till de primära intressentgrupperna. Enligt Bohman Steenberg är deras främsta målgrupper för hållbarhetsrapporteringen kunder, medarbetare och investerare. Bohman Steenberg anser att den icke-finansiella informationen bör vara i linje med intressenternas förväntningar. Även i innehållsanalysen kom det fram att alla bolagen i varje rapport hänvisar till intressenternas preferenser. Bolagen vill förmedla att de strävar till att uppfylla intressenternas förväntningar, men detta väcker frågan ifall det äventyrar trovärdigheten för den information som lämnas ut. Enligt Clarkson et al. (2008) anses hårda avslöjanden som är verifierbara vara mer trovärdiga än mjuka avslöjanden som till exempel VD:s uttalande. Bohman Steenberg anser att god kvalitet på data förstärker legitimiteten, vilket utgör en hård avslöjande. Steenberg beskriver även att bestyrkande av rapporten skapar större trovärdighet på samma sätt som Braam och Peeters (2017) poängterar.

I ett tidigare kapitel i avhandlingen som behandlar intressentteorin presenteras ett samband mellan intressentteorin och Grays (1996) ansvarsmodell. Deegan och Unerman (2011) beskriver att enligt Grays (1996) ansvarsmodell inkluderar organisationens ansvarsskyldighet plikten att vidta vissa åtgärder och plikten att redovisa för dessa åtgärder. Resultatet av studien kan även förklaras med denna ansvarsskyldighetsteori. Utgående från denna teori utnyttjar bolagen legitimitetsstrategier för att uppfylla ansvarsskyldigheten. Deegan och Unerman (2011) hänvisar till ansvarsmodellen och betonar att bolagen överväger vilka som är de viktigaste intressentgrupperna och anstränger sig mer för att hantera relationerna till dessa grupper. Vid hållbarhetsrapportering innebär detta att bolagen utger sådana hållbarhetsrapporter som i första hand uppfyller de primära intressentgruppernas krav.

Bolagen i allmänhet möter ibland kritik för att de offentliga utlåtanden inte stämmer överens med de praktiska handlingarna, vilket också kallas för frikoppling (eng. *decoupling*) eller gröntvätt (eng. *greenwashing*). Problemet med hållbarhetsrapporteringen är att bolagens främsta motiv bakom rapporteringen kan vara förstärkandet av legitimiteten gentemot intressenterna. Naturligtvis strävar bolagen till att främja sitt egenintresse, alltså försäkrandet av lönsamheten till aktieägare. Således uppstår utmaningen att sammankoppla lönsamheten eller värdeskapandet med hållbar utveckling. Utmaningen med hållbar utveckling kan vara stor speciellt för bolag som är verksamma inom sådana branscher som ofta möter kritik för att vara ohållbara. Bolagen kan uppleva ett behov till att förbättra sin legitimitet genom hållbarhetsrapporterna. I resultatet kommer det fram att bolagen som är verksamma inom ohållbara branscher har mest omfattande användning av legitimitetsstrategier.

Som tidigare konstaterat kan hållbarhetsrapporterna öka trovärdigheten och transparensen, men rapporterna kan också vara frikopplade från den praktiska verksamheten. Den ökande lagstiftningen, standarderna och ramverken för rapportering av icke-finansiell information ökar jämförbarheten och kvaliteten på rapporterna, men det hindrar inte den möjligtvis framkommande frikoppling eller gröntvätt. Hållbarhetsrapporterna kan innehålla mjuka påståenden som kan vara svåra att mäta eller som kan sakna konkreta bevis. Det är ingen som bevisar att de offentliga påståendena stämmer överens med praktiken. För tillfället är det intressenterna som bedömer trovärdigheten på den icke-finansiella informationen utifrån de offentliga publikationerna. Som studien visar är rapporterna väldigt olika långa fastän alla utom ett av bolagen rapporterar enligt GRI-standardernas *Core*-nivå. Detta väcker frågan ifall rapporterna är tillräckligt jämförbara med varandra fastän de följer samma standarder. För att förhindra eventuell frikoppling mellan hållbarhetsrapporterna och den praktiska verksamheten behövs ytterligare lagstiftning, mindre användning av mjuka avslöjanden och bättre mätbarhet till hållbarhetsrelaterade aspekter av verksamheten.

7 Sammanfattning

7.1 Slutsatser och bidrag

Studiens huvudsakliga syfte var att skapa en djupare förståelse för hur GRI rapporterande bolag använder sig av olika legitimitetsstrategier i sin externa rapportering och hur dessa strategier eventuellt utvecklas över tid. För att uppfylla studiens syfte utfördes en kvalitativ innehållsanalys av hållbarhetsrapporter samt en skriftlig intervju med en hållbarhetschef för att verifiera innehållsanalysens resultat. Den teoretiska referensramen uppstod i huvudsak av vetenskapliga artiklar, böcker, diverse direktiv och GRI-standarder. Kvalitativ forskning kan upplysa varför tidigare teori som förklarar ett fenomen är relevant (Doz, 2011). I denna studie användes tidigare teori som utgångspunkt för att analysera resultatet av den kvalitativa innehållsanalysen. Forskningsresultatet kan med andra ord förklaras med den befintliga teorin.

Enligt analysen förekommer det tydliga legitimitetssökande mönster i hållbarhetsrapporterna. Resultatet av studien visar att bolagen utnyttjar mest strategisk retorik i sina hållbarhetsrapporter, vilket är samma resultat som Vollero et al. (2018) har kommit fram med. Användningen av strategisk retorik är ett tecken på att bolagen förhåller sig till legitimitet som en strategisk resurs. Bolagen strävar till att uppnå strategiska intressen genom hållbarhetsrapportering och genom aktiviteter som har att göra med hållbarhet. Intervjusvaren och den befintliga teorin tyder att hårda avslöjanden som bland annat god kvalitet på data och extern bestyrkning av rapporten förstärker legitimiteten. Resultaten visar att det inte förekommer stora skillnader i användningen av legitimitetsstrategier mellan bolagen och att det inte skett en stor utveckling i det under analysperioden.

Denna pro gradu-avhandling bidrar till forskningsområdet på flera olika sätt. Avhandlingen förklarar problematiken med hållbarhetsrapporteringen från ett kritiskt perspektiv och förstärker tidigare studiernas resultat. Tidigare studier har analyserat legitimitetsstrategier i alla offentliga publikationer och det finns endast lite forskning på hållbarhetsrapporterna som legitimitetsverktyg. Studien ökar förståelsen bakom motiven för hållbarhetsrapportering. Studien sammankopplar välkända teorier till hållbarhetsrapporteringen och förklarar utifrån olika teorier bolagens motiv bakom hållbarhetsrapportering. Ett motiv bakom hållbarhetsrapporteringen är att skapa, upprätthålla eller eventuellt återställa legitimitet

gentemot de primära intressentgrupperna. Studien uppfyller sitt övergripande syfte och besvarar de tre forskningsfrågorna. Studien uppvisar även att tidigare teori inom ämnesområdet är applicerbar till dagens aktuella hållbarhetspraxis som är en växande verksamhet hos bolag. Utifrån tidigare teori har en analysmetod för legitimitetsstrategierna upprättats.

7.2 Trovärdighet och relevans

Trovärdighet och relevans utgör grundläggande kriterier för en kvalitativ forskning. Forskningens trovärdighet beror på hur bra den beskriver verkligheten (Olsson & Sörensen, 2011). Transparens ökar trovärdigheten i en kvalitativ studie. Dessutom ökar kritisk diskussion trovärdigheten. Att vara medveten om svagheter med forskningen och redovisa för dem är även viktigt. (Ahrne & Svensson, 2016) Transparens i denna studie har skapats genom att beskriva forskningsmetoden och dess kriterier klart och tydligt. Dessutom har svagheter med studien identifierats och redovisats, vilket också ökar transparensen.

Eftersom trovärdigheten i en kvalitativ studie är svår att bedöma på grund av studiens eventuella subjektivitet, kan triangulering användas för att öka trovärdigheten (Bryman & Bell, 2017). Därför utnyttjas triangulering i denna studie. Detta innebär användning av olika forskningsmetoder för att få ett mer trovärdigt forskningsresultat (Bryman & Bell, 2017). I denna studie har metodkombination utnyttjats för att skapa trovärdighet till innehållsanalysen. Intervjувaren stöder forskningsresultatet och således skapar större trovärdighet. Dock bör svagheten med intervjuer noteras. Det förekommer en risk att intervjувaren blir sneddrivna genom att respondenten svarar på frågorna på ett sätt som hen tror att intervjuaren förväntar av hen, fenomenet kallas för intervjuareffekt (Denscombe, 2018).

Relevans innebär hur viktig ämnet är inom sitt område (Bryman & Bell, 2017). Relevansen med denna studie har beskrivits i de inledande kapitlen (inledning och problemområde). För att sammanfatta relevansen med studien, kan det konstateras att hållbarhetsrapportering och legitimitetsstrategier som används i samband med rapporteringen kan anses relevant, eftersom antalet hållbarhetsrapporterande bolag växer och kan påverka till exempel

investeringsbeslut. I dagens läge kan redovisning av icke-finansiell information anses vara lika viktigt som finansiell rapportering. Fastän flera bolag idag utger hållbarhetsrapporter, möter de kritik för att inte agera ohållbart och att bolagens hållbarhetsrelaterade ställningstaganden endast handlar om gröntvätt istället för konkreta handlingar. Således var det relevant att analysera ifall det förekommer tydliga legitimitetssökande mönster i hållbarhetsrapporterna, vilket bevisar att bolagen använder hållbarhetsrapporter som ett verktyg till att skapa, upprätthålla eller återställa legitimitet.

7.3 Studiens begränsningar

Det förekommer vissa begränsningar med studien, som bör observeras. Den första begränsningen eller svagheten med studien är urvalets storlek, vilket begränsar sig till endast ett litet antal företag samt intervjun med endast en person som representerar ett av bolagen som är med i urvalet. Den andra svagheten är kvalitativa undersökningsmetodernas eventuella subjektivitet. Bryman och Bell (2017) beskriver, att vanliga svagheter med kvalitativa studier är resultatens eventuella subjektivitet, att studiens resultat inte kan generaliseras och att det inte är möjligt att upprepa forskningen på nytt för att få ett identiskt resultat. Till sist är svagheten med studien att det inte framkommer ifall bolagen själv anser att förstaordnings kategorierna i kodningsschemat är legitimitetsstrategier. Eftersom tidigare studier har kommit fram till att dessa faktorer vanligtvis används som legitimitetsstrategier utgår även denna studie från det fastän det inte framkommer från studien ifall bolagen själv skulle kategorisera dessa som legitimitetsstrategier.

7.4 Förslag till fortsatta studier

Eftersom hållbarhetsrapportering är en växande trend, finns det ett behov till fortsatt forskning inom området. Ett förslag till fortsatta studier är att använda en längre tidsperiod och ett större urval för att undersöka legitimitetsstrategierna. På så vis skulle resultatet vara mer generaliserbar. Ett annat förslag är att inkludera fler legitimitetsstrategier till kodningsschemat. Ett till förslag till fortsatt forskning är att poängsätta legitimitetsstrategierna utgående från hur många gånger och hur tydligt de framkommer i rapporterna.

Källor

Alves, I. (2009) Green Spin everywhere: How greenwashing reveals the limits of the CSR paradigm. *Journal of Global Change & Governance*, 2(1)

Ashforth, B. and Gibbs, B. (1990), "The double-edge of organizational legitimation", *Organization Science*, Vol. 1 No. 2, pp. 177-194.

Atria Corporate Sustainability Report (2017) URL:
https://www.atria.fi/contentassets/dd13f2fc882e4fe4b89db33ec652d220/atria_csr_report_2017_final.pdf (Hämtad: 25.3.2021)

Atria Corporate Sustainability Report (2018) URL:
https://www.atria.fi/globalassets/atriagroup/vastuullisuus/raportti-2018/atria_csr_report_2018_final.pdf (Hämtad: 25.3.2021)

Atria Corporate Sustainability Report (2019) URL:
https://www.atria.fi/globalassets/atriagroup/vastuullisuus/raportti-2019/atria_csr_report_2019.pdf (Hämtad: 25.3.2021)

Barić, A. (2017). Corporate social responsibility and stakeholder: Review of the last decade (2006-2015). *Business Systems Research*, 8(1), ss. 133-146. DOI: 10.1515/bsrj-2017-0011

Baumann-Pauly, Dorothee (2013). *Managing Corporate Legitimacy*. Taylor & Francis Group

Berinde M. & Andreescu N. Reporting corporate social responsibility according to GRI standards. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 25(1), ss.17-23

Beske, F., Haustein, E. & Lorson, P.C. (2020). Materiality analysis in sustainability and integrated reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(1), ss. 162-186. DOI 10.1108/SAMPJ-12-2018-0343

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M. C. (2019). Professionalizing the

assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 33(2) ss.309-334 . DOI:10.1108/AAAJ-03-2019-3910

Bokföringslagen 1376/2016. 29.12.2016

Borgstedt, Philipp; Nienaber, Ann-Marie; Liesenkötter, Bernd & Schewe, Gerhard (2017). Legitimacy Strategies in Corporate Environmental Reporting: A Longitudinal Analysis of German DAX Companies' Disclosed Objectives. *Journal of business ethics*, 158(1), ss.177-200

Braam, G. & Peeters, R. (2017). Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25, ss. 164–181. DOI: 10.1002/csr.1447

Bryman, Alan (2018). *Samhällsvetenskapliga metoder* (3. Uppl.). Stockholm: Liber Ab

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2. uppl.). Stockholm: Liber Ab

Camilleri, M.A. (2018). Theoretical insights on integrated reporting. The inclusion of non-financial capitals in corporate disclosures. *Corporate Communications: An International Journal*, 23(4), ss. 567-581. DOI: 10.1108/CCIJ-01-2018-0016

Carrol A.B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34, ss. 39-48

Clarkson, P., Li, Y. Richardson, G. & Vasvari, F. (2008). Revisiting the Relation Between Environmental Performance and Environmental Disclosure: An Empirical Analysis, *Accounting, Organizations and Society* , 33(4–5): ss. 303– 27

Collins, E., Lawrence, S., Roper, J. & Haar, J. (2011). Sustainability and the role of the management accountant. *CIMA Research Executive Summary Series*, 7(14), ss. 1-11.

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory* (2. uppl.). Maidenhead: McGraw-Hill Education

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Upplaga 4:2. Lund: Studentlitteratur Ab

Doz, Y. (2011). Qualitative research for international business. *Journal of International Business Studies*, 42, ss. 582–590.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, ss. 146-60

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

Duff, Angus (2017). Corporate social responsibility as a legitimacy maintenance strategy in the professional accountancy firm. *The British accounting review*, 49(6), ss. 513-531

Dönsberg, Anna & West, Petter (2020). *Så här olika beräknas flygens utsläpp – upp till niofaldig skillnad beroende på vem du frågar*. Svenska Yle. URL: <https://svenska.yle.fi/artikel/2020/02/26/sa-har-olika-beraknas-flygens-utslapp-upp-till-niofaldig-skillnad-beroende-pa-vem> (Hämtat: 6.4.2021)

Elkington, J. (1994). Towards the sustainable corporation: Win-win-win business strategies for sustainable development. *California Management Review*, 36(2), ss. 90-100. DOI: 10.2307/41165746

Elkington, J. (1999). *Cannibals with Forks. The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone

EUR-Lex. Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU publicerat den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke- finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.

URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

(Hämtat 15.1.2021)

Fernando, S., & Lawrence, S. (2014). A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 10(1), ss. 149-178.

Finnair Annual Report 2017. URL: <https://investors.finnair.com/~media/Files/F/Finnair-IR/documents/en/reports-and-presentation/2018/annual-report-2017.pdf> (Hämtad: 27.3.2021)

Finnair sustainability report 2018. URL:

<https://investors.finnair.com/~media/Files/F/Finnair-IR/documents/en/reports-and-presentation/2019/finnair-sustainability-report-2018.pdf> (Hämtad: 27.3.2021)

Finnair sustainability report 2019. URL:

<https://company.finnair.com/resource/blob/1994132/c493686a5af678b81ed6dbcd48eed150/finnair-sustainability-report-2019-data.pdf> (Hämtad: 27.3.2021)

Font, X., Guix, M- & Bonilla-Priego, M. (2015). Corporate social responsibility in cruising: Using materiality analysis to create shared value. *Tourism Management*, 53, ss. 175-186

Freeman, R. Edward; Wicks, Andrew C.; Parmar, Bidhan (2004). Stakeholder Theory and “The Corporate Objective Revisited”. *Organization science* 15(3), ss. 364–369. DOI: 10.1287/orsc.1040.0066

Grafström, Maria; Göthberg, Pauline & Windell, Karolina (2015). *CSR: företagsansvar i förändring* (2. uppl). Liber Ab

Greenwood, Michelle ; Van Buren III, Harry J (2010). Trust and Stakeholder Theory: Trustworthiness in the Organisation–Stakeholder Relationship. *Journal of business ethics* 95(3), ss.425-438. DOI: 10.1007/s10551-010-0414-4

GRI (2021) hemsida. URL: <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> (Hämtat 18.1.2021)

GRI 101: FOUNDATION 2016. URL: <https://www.globalreporting.org/media/55yhvety/gri-101-foundation-2016.pdf?page=23> (Hämtad 14.3.2021)

Gustafsson, Lars (13. december 2018). Snabbmodet är årets onödigaaste fenomen. Svenska Yle. URL: <https://svenska.yle.fi/artikel/2018/12/13/snabbmodet-ar-arets-onodigaste-fenomen> (Hämtad: 2.9.)

Haarmala, Minna-Maari & Jallinoja, Niina (2012) *Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta* (1. uppl.). Helsingfors: SanomaPro Oy

Hahn, R. & Lülfs, R. (2014). Legitimizing negative aspects in GRI-oriented sustainability reporting: A qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *Journal of business ethics* 123(3), ss. 401-420. DOI: 10.1007/s10551-013-1801-4

Hasnas, J. (1998). The normative theories of business ethics: A guide for the perplexed. *Business Ethics Quarterly*, 8(1), ss. 19-41. DOI: 10.2307/3857520

Higgins, C., & Walker, R. (2012). Ethos, logos, pathos: Strategies of persuasion in social/environmental reports. *Accounting Forum*, 36(3), 194–208, DOI: 10.1016/j.accfor.2012.02.003

Hybels, R.C., (1995). On Legitimacy, Legitimation, and Organizations: A Critical Review and Integrative Theoretical Model. *Academy of Management Journal*, 8(1), ss. 241 - 245. DOI: 10.5465/AMBPP.1995.17536509

H&M Group Sustainability Report 2017. URL: https://about.hm.com/content/dam/hmgroup/groupsite/documents/masterlanguage/CSR/reports/2017%20Sustainability%20report/HM_group_SustainabilityReport_2017_FullReport.pdf (Hämtad 29.3.2021)

H&M Group Sustainability Report 2018. URL: https://about.hm.com/content/dam/hmgroup/groupsite/documents/masterlanguage/CSR/reports/2018_Sustainability_report/HM_Group_SustainabilityReport_2018_%20FullReport.pdf

(Hämtad: 20.3.2021)

H&M Group Sustainability Report 2019. URL: <https://hmgroup.com/wp-content/uploads/2020/10/HM-Group-Sustainability-Performance-Report-2019.pdf> (Hämtad: 21.3.2021)

Isaksson, Raine & Steimle, Ulrich (2009). What does GRI-Reporting tell us about Corporate Sustainability? *The TQM Journal*, 21(2), ss. 168-181. DOI: 10.1108/17542730910938155

Joy, Annamma; Sherry, John F; Venkatesh, Alladi; Wang, Jeff; Chan, Ricky (2012). Fast Fashion, Sustainability, and the Ethical Appeal of Luxury Brands. *Fashion Theory*. Vol.16 (3), ss. 273-295

Kuisma, J. (2015). *Mainetta ja tulosta : yritysvastuun johtamisen lyhyt oppimäärä*. Helsinki: ST Akatemia

Kurki-Suonio, Ossi (2019). *H&M julkisti vuoden 2019 myynnin – Black Fridayssa kalenterihässäkkä*. Kauppalehti. URL: <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/hm-julkisti-vuoden-2019-myyntin-black-fridayssa-kalenterihassakka/60a2b4e4-9c44-44d1-bcde-5a3b3e8bc241> (Hämtad: 6.4.2021)

Kone Sustainability report (2017) URL: <https://www.kone.com/shared/sustainability-report/2017/en/20/> (Hämtad: 25.3.2021)

Kone Sustainability Report (2018). URL: https://www.kone.com/en/Images/pdf_sustainability_report_2018_tcm17-83612.pdf (Hämtad: 12.3.2021)

Kone Sustainability Report (2019). URL: https://www.kone.com/en/Images/KONE_Sustainability_Report_2019_tcm17-91172.pdf (Hämtad: 13.3.2021)

Lai, A., Melloni, G. & Stacchezzini, R. (2016). Corporate Sustainable Development: is ‘Integrated Reporting’ a Legitimation Strategy? *Business strategy and the environment*, 25

(3), ss.165-177. DOI: 10.1002/bse.1863

Larsson, L-O. och Ljungdahl, F. (2008). License to operate. Stockholm: Ekerlids Förlag

Lassila, Anni (30.1.2021). EU tutki: Iso osa kuluttaja-tuotteiden vihreys-väitteistä on vähintään liioiteltuja. *Helsingin Sanomat*. URL: <https://www.hs.fi/talous/art-2000007773251.html> (Hämtad: 27.2.2021)

Lock, I. & Seele, P. (2016). The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries. *Journal of Cleaner Production*, 122, ss. 186–200.

Marrewijk, Marcel van & Werre, Marco (2003). Multiple levels of corporate sustainability. *Journal of Business Ethics* Vol. 44 (2/3), ss. 107-119. DOI: 10.1023/A:1023383229086

Melloni, G., Caglio, A. and Perego, P. (2017). Saying more with less? Disclosure conciseness, completeness and balance in integrated reports, *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(3), ss. 220 -238

Mousa, G. och Hassan, N. (2015) Legitimacy Theory and Environmental Practices: Short Notes. *International Journal of Business and Statistical Analysis*, 2(1), ss. 41-53

Michelon, G. 2011. Sustainability Disclosure and Reputation: A Comparative Study. *Corporate Reputation Review* 14 (2), 79-96

Nielsen, A.E. & Thomsen, Christa (2018). Reviewing corporate social responsibility communication: a legitimacy perspective. *Corporate Communications: An International Journal*, 23(4), ss. 492-511. DOI: 10.1108/CCIJ-04-2018-0042

Niskala, M., Tarna-Mani, K., Puroila, J., Pajunen, T. (2019). *Yritysvastuu: raportointi- ja laskentaperiaatteet* (3. uppl.). Helsinki: ST-Akatemia, Suomen Tilintarkastajat ry

Olsson, H. & Sörensen, S. (2011). *Forskningsprocessen: Kvalitativa och kvantitativa perspektiv* (3. Uppl.). Stockholm: Liber.

Parmar, Bidhan L.; Freeman, R. Edward; Harrison, Jeffrey S., Wicks, Andrew C., de Colle, Simone; Purnell, Lauren (2010). Stakeholder Theory: The State of the Art. *Academy of Management Annals* 4(1), ss. 1-56. DOI: 10.5465/19416520.2010.495581

Perego, P. & Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), ss. 173-190.

Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (25), ss. 489-507. DOI: 10.1002/csr.1474

PwC Finland - corporate responsibility review 2017. URL: <https://www.pwc.fi/en/about-us/corporate-responsibility-review-2017.pdf> (Hämtad: 29.3.2021)

PwC Finland – corporate responsibility review 2018. URL: <https://www.pwc.fi/en/about-us/assets/corporate-responsibility-review-2018-pwc-finland.pdf> (Hämtad 30.3.2021)

PwC Finland – corporate responsibility review 2019. URL: <https://www.pwc.fi/en/about-us/assets/corporate-responsibility-review-2019-pwc-finland.pdf> (Hämtad: 31.3.2021)

Rytkönen, Anne-Pauliina (2019). *Onko kotimaisesta naudanlihasta luopuminen paras tapa vaikuttaa ilmastonmuutokseen? "Ei" vastaa tutkija: "Pitäisi tehdä jotain isompaa"*. Yle-uutiset. URL: <https://yle.fi/uutiset/3-10954091> (Hämtad: 23.3.2021)

Sanne, C. (2014). Att svära i kyrkan – Tjugofyra röster om evig tillväxt på en ändlig planet. *Tillväxt-reflektera*, ss. 296-307

Shoaf, V., Jermakowicz, E.K., & Epstein, B.J. (2018) Toward Sustainability and Integrated Reporting. *Review of Business*, 38(1), ss. 1-15

Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), p. 571.

Skärvad, P. & Olsson, J. (2014). *Företagsekonomi 100, Faktabok* (Upplaga 16:2). Stockholm: Liber Ab

Taloustaito 6/2020. Rahastosäästäjän ilmastoalinnat, ss. 28-31

The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. URL: https://home.kpmg/content/dam/kpmg/fi/pdf/12/KPMG_Time_has_come_External_presentat_ion_pdf.pdf (Hämtat: 18.1.2021)

Tieto annual report (2017). URL: https://www.tietoevry.com/siteassets/files/investor-relations/2017/annual_report_2017.pdf (Hämtad: 25.3.2021)

Tieto annual report (2018). URL: <https://www.tietoevry.com/siteassets/files/investor-relations/2018/tieto-annual-report-2018.pdf> (Hämtad: 13.3.2021)

TietoEVRY sustainability report (2019). URL: <https://ar2019.tietoevry.com/siteassets/download/sustainability-report-2019.pdf> (Hämtad: 13.3.2021)

TietoEVRY annual report (2019). URL: <https://www.tietoevry.com/contentassets/227ae6b238a84c3f9532b98b96f3b154/tietoevry-taloudellinen-katsaus-2019.pdf> (Hämtad 18.4.2021)

Tilling, M.V. (2004). Some thoughts on legitimacy theory in social and environmental accounting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 24(2), ss. 3-7.

Unerman, J. & Zappettini, F. (2014). Incorporating materiality considerations into analysis of absence from sustainability reporting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 34(3), ss. 172-186

Schaltegger, S. & Zvezdov, D. (2015) Gatekeepers of sustainability information: exploring the roles of accountants. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Volume 11 Issue 3. DOI: DOI 10.1108/JAOC-10-2013-0083

Sherman, Lena (1. juni 2019). FN: Klädindustrin släpper ut mer växthusgaser än flygen. / SVT Nyheter. URL: <https://www.svt.se/nyheter/utrikes/fn-kladindustrin-slapper-ut-mer-vaxthusgaser-an-flygen> (Hämtad: 2.9.)

Vollero, Agostino; Palazzo, Maria; Siano, Alfonso & Sardanelli, Domenico (2018). Managing CSR communication: A study of legitimacy-seeking strategies adopted by service and product companies. *TQM journal*, 30(5), ss.621-637

WCED (1987) ” Our Common Future”, Report of the World Commission on Environment and Development. Oxford: Oxford University Press

BILAGA

BILAGA 1: INTERVJUGUIDE PÅ SVENSKA

Fråga 1: Vad är din titel och huvudsakliga arbetsuppgifter i bolaget?

Fråga 2: Vem utgör målgruppen för era hållbarhetsrapporter?

Fråga 3: Varför har ni valt att rapportera enligt *Core*-nivån av GRI-standarderna?

Fråga 4: Varför har ni valt att bestyrka rapporten genom en extern tredje part?

Fråga 5: Vilka faktorer anser ni att förstärker eller äventyrar bolagets legitimitet?

Fråga 6: Anser ni att hållbarhetsrapporterna fungerar som ett verktyg till att främja (skapa, upprätthålla, återuppbygga) bolagets legitimitet?

Fråga 7: Vilken påverkan har hållbarhetsrapporterna haft på verksamheten och intressenterna?

Fråga 8: Hur har hållbarhetsrapporteringen utvecklats under de senaste åren?

Fråga 9: Andra kommentarer kring ämnet?