

Effekterna av hållbarhetsredovisning:

En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna
om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag

Tommy Borglund, Magnus Frostenson
och Karolina Windell
September 2010



REGERINGSKANSLIET



Mixed Sources

Produktgrupp från välsköta skogar
och annat kontrollerat ursprung
www.fsc.org Cert no. DNV-COC-000053
© 1996 Forest Stewardship Council

Tryck: Edita Västra Aros 2010
Produktion: Citat

Förord

Att vara en ansvarsfull och professionell ägare innebär bland annat att ta ansvar för de frågor som rör socialt ansvar och hållbar utveckling, de så kallade hållbarhetsfrågorna. Det är alla företags ansvar men statligt ägda företag ska vara föredömen, ta ledning och ligga i framkant. Att arbeta med hållbarhetsfrågor är ett långsiktigt, ständigt pågående arbete med förbättring i fokus. En ökad och förbättrad redovisning är verktyg för att driva det arbetet framåt.

I november 2007 beslutade regeringen som första land i världen att alla företag med statligt ägande skulle presentera en hållbarhetsredovisning enligt GRI:s internationella riktlinjer. Syftet var då att höja ambitionsnivån för de statligt ägda företagens hållbarhetsarbete, öka transparensen och få bättre möjlighet att följa upp företagens arbete. Vi ser nu att fler länder följer vårt exempel och ställer liknande krav på sina statligt ägda företag.

För 2009 gjorde i princip alla företag med statligt ägande en hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer. Med två års erfarenheter av hållbarhetsredovisning efter införandet av kravet finns ett stort intresse av att veta vilka faktiska effekter regeringens redovisningskrav gett på företagens hållbarhetsarbete och varför kraven resulterat i just dessa effekter. Näringsdepartementet gav därför i slutet av 2009 Uppsala universitet, Företagsekonomiska Institutionen, forskarna Tommy Borglund, Magnus Frostenson och Karolina Windell uppdraget att undersöka detta. Undersökningen och resultatet redovisas i den här rapporten.

Rapporten visar på intressanta resultat som att kravet på redovisning har lett till ett ökat engagemang och medvetenhet för frågeställningarna, ett mer strukturerat arbete och mer strukturerade processer, och att hållbarhetsfrågorna har kommit upp på agendan och blivit mer prioriterade hos både ledning och styrelse.

Rapporten utgör inget ställningstagande från Näringsdepartementet. Forskargruppen står för sina resultat och slutsatser.

Stockholm i september 2010

Maud Olofsson
Näringsminister



Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	7
2	Inledning	9
	Ökade krav på öppenhet, redovisning och ansvarstagande	9
	Reglering genom självreglering	10
	Framväxt av hållbarhetsredovisning enligt GRI	12
	Hur påverkar hållbarhetsredovisning företags hållbarhetsarbete?	13
3	Tillvägagångssätt	15
	Studiens upplägg	16
4	Resultat	17
	Hållbarhetsfrågorna har kommit upp på agendan	17
	Svårigheter att använda GRI som styrinstrument	19
	Begränsade effekter på det praktiska hållbarhetsarbetet	21
	Systematisering av redovisningsarbetet	23
	Integrering av hållbarhetsfrågorna i organisationen	23
	Sammanfattning av resultaten	24
	Förändrade prioriteringar	24
	Processuella förändringar	25
	Strukturella förändringar	25
5	Slutsatser och diskussion	26
	Förbättrad redovisning	26
	Redovisning en lärprocess	27
	Lokal översättning en förutsättning för hållbarhetsarbete	28
	Avslutande diskussion	30
	Referenser	32
	Bilaga 1: Företag som ingått i undersökningen	34
	Bilaga 2: Frågeteman i enkäter och intervjuer	37

1 Sammanfattning

Regeringen beslutade under 2007 om nya riktlinjer för extern rapportering för de statligt ägda företagen. Dessa ska från och med räkenskapsåret 2008 hållbarhetsredovisa enligt Global Reporting Initiatives (GRI:s) riktlinjer. Det innebär att de statligt ägda företagen ska redovisa hur de tar ekonomisk, social och miljömässig hänsyn i affärsverksamheten. Arbetet med hållbarhetsfrågor är inget nytt i ägarstyrningen av de statligt ägda företagen, frågorna har länge funnits med i ägarpolicy. Krav på hållbarhetsredovisning ger staten som ägare möjlighet att följa upp att styrelserna har tagit sitt ansvar enligt statens ägarpolicy, dvs att statligt ägda företag ska vara föredömen vad gäller socialt och miljömässigt ansvarstagande.

Införandet av de nya riktlinjerna syftar till att driva arbetet med hållbarhetsarbetet framåt för det statligt ägda företagens hållbarhetsarbete.

Under våren 2010 fattades beslut om att en studie av effekterna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsredovisning skulle genomföras. Syftet med studien är att undersöka om och i vilken utsträckning regeringens utökade krav på hållbarhetsinformation har fått effekter på statligt ägda företagens hållbarhetsarbete. Studien fokuserar på förändringar i strukturer eller processer i företagens hållbarhetsarbete som kan härledas till tillämpningen av regeringens riktlinjer och de nya prioriteringar som följer av att riktlinjerna tillämpas.

Studien bygger på enkäter till CSR- och hållbarhetschefer i 49 statligt hel- eller delägda företag samt till styrelseordförandena i dessa företag. Genom enkätundersökningarna har en bred bild av hur företagen påverkats av riktlinjerna erhållits. Enkätundersökningarna kompletterades med intervjuer med CSR- och hållbarhetschefer hos ett urval av de statligt ägda företagen. I intervjuerna klagörs chefernas erfarenheter från arbetet med hållbarhetsredovisningar. De ger därmed en fördjupad förståelse för hur företagen hanterar och påverkas av riktlinjerna.

Sammantaget visar resultaten att införandet av de nya riktlinjerna påverkat företagen i varierande grad. De företag som tidigare saknat erfarenhet från hållbarhetsredovisningar har genomgått en större förändringsprocess än de som redan sedan tidigare redovisat sina hållbarhetsfrågor. Riktlinjerna har därmed haft störst effekter på de företag som sedan tidigare inte haft större erfarenheter från hållbarhetsarbete.

Resultaten visar att riktlinjerna bidragit till att skapa uppmärksamhet och medvetenhet kring hållbarhetsfrågor i företagen samt att generera ny kunskap om hållbarhetsfrågor. I synnerhet har kunskapsnivån ökat hos de företag som sedan tidigare ansåg sig ha begränsad kunskap och bristande erfarenhet från att arbeta med hållbarhetsredovisning. Nya hållbarhetsfrågor har därmed prioriterats i vissa företag. Framförallt har företagen medvetandegjorts om vikten av hållbarhetsfrågor.

Vidare visar resultaten att riktlinjerna om hållbarhetsredovisning främst bidragit till förbättrade rutiner för att redovisa hållbarhetsfrågor snarare än skapat stora förändringar av hållbarhetsarbetet som praktik. I viss mån har det skett en ökad systematisering av hållbarhetsarbetet i stort. I vissa företag har nya hållbarhetsfrågor prioriterats och nya rutiner och riktlinjer för kärnverksamheten har utarbetats. Studien visar att affärsstödjande processer förändras i vissa företag. Dessa processer handlar främst om miljö och inköp, även om mycket få företag rapporterar egentliga förändringar av det de upplever vara kärnverksamheten. Strukturförändringar – att den formella organisationen i företagen ändras – förekommer i begränsad utsträckning och kan i så fall hänföras till organisationen av hållbarhetsarbete. Överlag har dock riktlinjerna främst påverkat företagets sätt att rapportera och redovisa hållbarhetsfrågor snarare än själva hållbarhetsarbetet. Det leder oss fram till slutsatsen att redovisningen av hållbarhetsfrågor i första hand stärker och förbättrar redovisningsprocedurer, medan steget till förändrad praktik är längre.

Av studien framkommer att hållbarhetsredovisning handlar om en lärprocess. Att använda GRI:s riktlinjer är inte helt okomplicerat. I flera fall upplevts det som svårt att arbeta enligt riktlinjerna i synnerhet när det gäller att välja ut och styra efter relevanta GRI-indikatorer. I vissa fall anser företagen att indikatorerna inte är anpassade efter deras bransch – och att de flesta indikatorerna därmed inte är applicerbara på deras verksamhet. Företagen har lärt sig att anamma GRI i olika utsträckning. Tydligt är att GRI anpassas till företagens egen verksamhet genom att GRI:s indikatorer översätts till relevanta nyckeltal i företagen.

Framöver är det centralt att lyfta frågan om hur redovisningarna kan användas för att stärka företagens hållbarhetsarbete. För att kraven på hållbarhetsredovisningar ska leda till mer än redovisning är det viktigt att göra företagen uppmärksamma på hur redovisningarna kan användas för att förändra och förbättra det egna hållbarhetsarbetet. För att önskvärda förändringar ska uppnås – ansvarstagande och hållbara företag – är det centralt att företag lär sig att arbeta med och redovisa frågor som är relevant för deras kärnverksamhet.

Rätt använda kan GRI:s riktlinjer komma att bidra till ökad målstyrning genom att hållbarhetsfrågorna blir definierade och målsatta, vilket i förläggningen kan ha verkan på de statligt ägda företagens praktik och därmed komma att bidra till mer hållbart företagande. Det kräver dock att företagen är självreflekterande och klarar av att identifiera vilket ansvarsarbete som är mest centralt för organisationen snarare än att försöka rapportera slaviskt enligt GRI:s indikatorer. För att GRI:s riktlinjer ska få önskad effekt i de statligt ägda företagen är det centralt att företagen får det stöd de behöver för att utveckla redovisningar som bistår dem i att definiera ett relevant ansvarstagande snarare än en exemplarisk redovisning. GRI:s modell bör därmed vara vägledande snarare än dogmatiskt styrande.

2 Inledning

Under 2007 beslutade regeringen att de statligt ägda företagen ska hållbarhetsredovisa enligt Global Reporting Initiatives (GRI:s) standard (se Näringsdepartementet 2007). Riktlinjerna gäller från och med räkenskapsåret 2008. Detta innebär att de statligt ägda företagen ska redovisa hur de tar ekonomisk, social och miljömässig hänsyn i affärsverksamheten. Hållbarhetsredovisningarna ska utfärdas i samband med den ordinarie årsredovisningen och ska även bestyrkas av en oberoende part. Krav på hållbarhetsredovisning ger staten som ägare möjlighet att följa upp att styrelserna har tagit sitt ansvar enligt statens ägarpolicy, dvs att statligt ägda företag ska vara föredömen vad gäller socialt och miljömässigt ansvarstagande.

De nya riktlinjerna syftar dels till att skapa ökad öppenhet kring hur de statligt ägda företagen arbetar med frågor som rör social och miljömässig hänsyn, dels till att påskynda förändringar av företagets hållbarhetsarbete. Hållbarhetsredovisning ska därmed bidra till positiva förändringar i arbetet med hållbarhetsfrågor samt skapa möjligheter till insyn och jämförelse mellan de olika företagen. Riktlinjerna kan ses som en utveckling av de sedan 2002 gällande kraven på de statligt ägda företagen att redovisa och rapportera på samma sätt som börsnoterade företag i fråga om den finansiella redovisningen.

Våren 2010 fick Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet i uppdrag att genomföra en studie av införandet av riktlinjerna om hållbarhetsredovisning enligt GRI:s standard. Syftet med studien är att undersöka om och i vilken utsträckning regeringens utökade krav på hållbarhetsinformation har fått effekter på statligt ägda företagens hållbarhetsarbete. Med effekter förstås här direkta och indirekta förändringar i hållbarhetsarbetet i de statligt ägda företagen. Hållbarhetsarbete förstås som integrering av hållbarhetsaspekter i olika affärsprocesser. Dessa processer kan exempelvis handla om inköp, marknadsföring eller tillverkning. Det kan också handla om utveckling av målstyrning inom hållbarhetsområdet eller att man lyfter upp hållbarhetsfrågor på dagordningen.

Studien har en beskrivande och analyserande ambition och bygger på enkätundersökningar till 49 statligt ägda företag och intervjuer med ett urval av dessa.

I denna rapport ges först en bakgrundsbeskrivning av de nya krav på öppenhet och ansvarstagande som ställs på näringslivet, hur reglering och redovisning av hållbarhetsfrågor etablerats samt hur utvecklingen har beskrivits och förklarats i den akademiska litteraturen. Därefter presenteras resultaten från enkätundersökningarna samt intervjuerna och de viktigaste av dessa sammanfattas. Utifrån resultaten dras slutsatser som följs av en avslutande diskussion.

Ökade krav på öppenhet, redovisning och ansvarstagande

Under de senaste decennierna har det gjorts åtskilliga ansträngningar för att få företag att ta större social och miljömässig hänsyn inom ramen för deras affärsverksamhet. Allt fler företag runt om i världen har tagit till sig idéer om ett utvidgat ansvar genom att underteckna internationella riktlinjer, utveckla policies och uppförandekoder och kommunicera sitt ansvarsarbete gentemot externa intressenter (jfr Vogel 2005; Windell 2006; Grafström et al 2008). I takt med denna utveckling har dock kritiska röster pekats på svårigheter med att dels granska huruvida företag verkligen tar det ansvar de säger sig göra dels att skapa jämförelser mellan företags prestationer med avseende på socialt och miljömässigt ansvar. Som en konsekvens av denna kritik har det vuxit fram åtskilliga frivilliga riktlinjer och regelverk som ska göra det möjligt för företag att mäta sina prestationer samt öppet redovisa vilket ansvar de tar på likartade sätt.

Professor Michael Power vid London School of Economics beskriver i sin ofta citerade bok *The audit society* (1997) hur vi i dag har fått ett samhälle som genomsyras av en ständig strävan efter att

dokumentera, utvärdera, redovisa och granska. Det ställs ökade krav på att företag och andra organisationer ska vara öppna och granskningsbara för att ansvar därigenom ska kunna utkrävas. Det innebär att fler organisationer inom allt fler områden har fått ökade krav på att göra sig tillgängliga för extern granskning och värdering genom redovisning. Denna utveckling bygger på idén om att redovisningar utgör effektiva verktyg för att säkerställa att ansvar tas och kan utkrävas. Med andra ord antas krav på redovisning innebära att den organisation som vet med sig att den ska bli granskad därigenom också börjar agera på ett mer ansvarsfullt sätt (jfr Dahl 2007).

Forskning visar emellertid att det inte är självklart att ökad öppenhet verkligen leder till utökat ansvarstagande och tydligare ansvarsfördelning (t.ex. Dahl 2007, Boström & Garsten 2008). Riktlinjerna för vad som ska redovisas påverkar ofta organisationens verksamhet genom att de pekar ut vad som anses vara viktigt och vilka områden eller frågor som organisationen ska ta ansvar för. Redovisningarna kan därmed komma att utgöra en modell för själva ansvarstagandet och inte enbart för redovisningen av ansvaret. Forskning visar att det finns vissa risker med krav på öppenhet och redovisning – inte sällan börjar organisationer att anpassa sig helt efter granskarnas riktlinjer utan att reflektera över om det är rätt och riktigt för den egna organisationen (jfr Powell 2008). En situation som kan jämföras med det som kallas för "backwash" i utbildningssammanhang, det vill säga när studenter fokuserar på att lära sig det som de tror ska komma på examinationen snarare än det som de tror kommer att vara viktigast för dem i deras kommande yrkesliv (jfr Lindvert 2008). Strävan efter öppenhet och jämförbarhet kan därmed få oavsedda konsekvenser. Bedömnings- och kontrollsystem såsom redovisningar kan bli styrande och därmed påverka vad verksamheter tar ansvar för, vilket inte nödvändigtvis överensstämmer med organisationens ursprungliga mål eller vad som anses vara mest relevant för organisationen (Grafström et al 2010).

Det finns även en risk för att kraven på öppenhet och redovisning leder till att organisationer tar tillfället i akt att presentera sig som ansvariga – trots att de i praktiken inte alltid lever upp till det som utlovas (jfr Adams & Frost 2008; Grafström et al 2010). Ett fenomen som inom organisationsforskningen brukar kallas för särkoppling – enkelt förklarat innebär det att organisationen medvetet eller omedvetet bygger upp en yttre fasad som avspeglar hur organisationen vill uppfattas men inte hur den egentligen agerar (Meyer & Rowan 1977). Det innebär med andra ord att det finns en risk att redovisning inte avspeglar hela sanningen utan snarare utgör en redigerad version av verksamhetens ansvarstagande som ligger i linje med omgivningens förväntningar.

Samtidigt ska det understrykas att det finns en styrka i krav på redovisning. Forskning visar, som tidigare nämnts, att krav på öppenhet och redovisning kan fungera som ett startskott och bidra till att skapa eller förbättra ett hållbarhetsarbete. Genom att det blir tydligt vilka områden företaget ska redovisa vid årets slut så blir det också tydligt vad som ska åstadkommas under det kommande året (Grafström et al 2010). Krav på redovisning kan därmed också komma att innebära att en organisation förändrar sitt agerande för att kunna redovisa resultat i enlighet med externa krav.

Reglering genom självreglering

I framväxten av krav på företags sociala och miljömässiga ansvar – ofta presenterat under etiketten CSR (Corporate Social Responsibility) – har ett vitt spann av aktörer varit pådrivande (t.ex. Windell 2006; Grafström et al 2008; Borglund et al 2009; Sjöström 2009, Frostenson et al kommande). Investerares krav, kunders krav, kampanjer från NGOs (non-governmental organizations) och uppmärksamhet i media har fått CSR att etablera sig som en managementidé i näringslivet under senaste decenniet. En ytterligare central drivkraft för etableringen av hållbarhets- och CSR-frågor är expansionen av frivilliga regler.

Det finns i dag en mängd frivilliga standarder, regler och riktlinjer som utgör en form av ickestatlig auktoritet genom att de antas skapa ansvarstagande samt möjliggöra ansvarsutkrävande (t.ex. Brunsson & Jacobsson 2000; Jutterström 2006; Tamm Hallström & Boström 2010). Dessa regler är

ofta transnationella och tas inte sällan fram i ett samspel mellan en mångfald aktörer (jfr Jacobson och Sundström 2006; Mörth & Sahlin-Andersson 2006). Det handlar exempelvis om certifieringar, undertecknandet av internationella regelverk, uppförandekoder och redovisningar av olika slag. Dessa regler föreskriver hur företag bör agera, hur ansvar ska tas och hur ansvaret ska mätas och redovisas. Reglerna definierar och fördelar ansvar genom att koppla samman ansvarsagenter med ansvarsområden och tydliggör därmed omfattningen på företags sociala och miljömässiga ansvar samt gör det möjligt att kontrollera om ansvar verkligen tas (Grafström et al 2010; Alexius kommande).

De regler som produceras idag tenderar att i allt större utsträckning vara frivilliga och de saknar därmed rättsliga påföljder. De kännetecknas också av att användaren, den reglerade, själv har stort utrymme att tolka reglerna till att passa den egna verksamheten (Svedberg Nilsson et al 2005). Det kan sägas vara en reglering genom självreglering.

Antalet CSR-standarder och -regler växte under 1990-talet och i början av 2000-talet. FNs Global Compact, som är ett av de mest inflytelserika initiativen, är ett exempel på självreglering. När EU tog fram sin "grönbok" och senare sin "vitbok" för CSR valde EU aktivt självreglering som tillvägagångssätt för att åstadkomma ökat ansvarstagande i företag (Frostenson & Borglund 2006, De Geer et al 2009). Genom att informellt komma överens med storföretag i Europa om att de frivilligt skulle arbeta med CSR-frågor i enlighet med EU:s riktlinjer valdes självreglering istället för lagstiftning. Andra exempel på självreglering genom frivilliga regler är utvecklingen av en ny standard inom området som den internationella standardiseringsorganisationen ISO står bakom. Likaså kan vi förstå GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning som frivilliga regler som syftar till att på frivillig basis främja hållbarhets- och ansvarsarbete i företag och andra organisationer. Självreglering har alltså haft en viktig roll för framväxten av CSR- och hållbarhetsfrågor och har också ansetts vara mer effektivt för att skapa förändring än lagstiftning (Vogel 2005; Crane & Matten 2007; Steurer 2010).

Även om krav på ökat ansvarstagande har drivits på utifrån en tydlig idé om frivillighet och självreglering så har statliga organ haft en viktig roll i att föra upp frågorna på näringslivets agenda. Ett stort antal enskilda europeiska länder har sedan tidigare infört regleringar inom CSR- området som berör exempelvis miljöfrågor och personalfrågor. Under senare år har även ett antal europeiska länder infört viss reglering som rör hållbarhetsredovisning för vissa företag, bland annat Danmark, Finland, Frankrike, Belgien, Nederländerna och Tyskland (Delbard 2008). Det rör sig om redovisning av vissa sociala frågor och miljöpåverkan, men i vissa fall också mer omfattande krav av hållbarhetsredovisning. Frankrike har, exempelvis, en av de mest avancerade regleringarna. Sedan 2001 ska alla börsnoterade franska företag inkludera rapportering av verksamhetens miljömässiga och sociala påverkan i årsredovisningen (Delbard 2008). Lagen är utformad som en mjuk reglering utan sanktioner för dem som inte uppfyller kraven. Inledningsvis var det mindre än hälften som följde regleringen, främst de större företagen. Trots detta valde franska regeringen att ha kvar lagen eftersom det ansågs att företagen måste få tid att vänja sig vid ickefinansiell rapportering (Delbard 2008).

Det finns även flera fall där regeringar lanserar policys för CSR och försöker driva på hållbarhetsfrågor genom självreglering (Steurer 2010). Det kan handla om att nå vissa politiska mål inom exempelvis miljöskydd och arbetsvillkor utan att behöva lagstifta. Självreglering blir ett komplement till lagstiftning som kan ge mindre missnöje bland omfattade intressenter. Det passar också in i en allmän utveckling av självreglering och partnerskap inom en rad olika politikområden. Genom att regeringar tar initiativ i CSR-fältet och propagerar för CSR är de med definierar vilket ansvar företag ska ta och influerar hur relationen mellan näringsliv och stat ska se ut framöver.

Även om självreglering varit den valda vägen för CSR-reglering har på senare tid kraven på tvingande reglering ökat. Under 2009 sammankallade EU-kommissionen ett antal organisationer till en intressentdialog om hållbarhetsredovisning. Den resulterade i att ett antal organisationer – den europeiska finansanalytikerorganisationen, EFFAS, och den europeiska organisationen för socialt

ansvarsfulla investeringar, EUROSIF – rekommenderade EU-kommissionen att införa tvingande regler om hållbarhetsredovisning för att öka transparensen kring företags CSR-arbete. Det är något som EU kommissionen ska ta ställning till under 2010 och 2011.

CSR är inte ett begrepp som har växt fram ur en välfärdstradition (jfr De Geer et al 2009; Frostenson 2009). Det har funnits en viss skepsis mot CSR inom den "svenska modellens" uppdelning av ansvar mellan politik, organisationer och näringsliv (Frostenson & Borglund 2006; De Geer et al 2009). Riktlinjerna om hållbarhetsredovisning i statligt ägda företag är däremot ett tecken på att staten och politikerna har tagit till sig CSR-begreppet. Det är ett initiativ som syftar till att öka transparensen och att utveckla hållbarhets- och CSR-arbetet inom den egna sfärens företag. Riktlinjerna är en del av statens ägarpolicy för de företag som är hel eller delägda. Det är styrelsernas uppgift att genomföra denna policy. I linje med detta är det också styrelserna som har det yttersta ansvaret för att hållbarhetsredovisningar upprättas. Detta innebär också att de ska förstås utifrån ägar- och investerarperspektiv och inte bara som en reaktion på eller en allmänt ökad medvetenhet om frågornas tyngd i debatten. Riktlinjerna inspireras av diskussionen om CSR, etik och miljö, men kanaliseras som ett styrmedel i ägarpolicy.

Jämfört med tidigare initiativ är detta mer omfattande och krävande av dem som omfattas av den. Ett område med självregleringskaraktär har därmed kommit att utvecklas till i princip tvingande reglering. Samtidigt är det centralt att lyfta fram att de svenska riktlinjerna är utformade enligt principen "följ eller förklara", vilket innebär det finns en grad av frivillighet i de nya riktlinjerna. De statligt ägda företagen kan antingen följa riktlinjerna helt och hållet eller välja att förklara varför de inte kan följa dem.

Framväxt av hållbarhetsredovisning enligt GRI

En form av frivillig reglering inom hållbarhets- och CSR-området är utvecklingen av riktlinjer för hållbarhetsredovisning. Idén om att företag ska redovisa sin sociala påverkan är emellertid inte ny. Under 1960- och 1970-talet gjordes flera försök runt om i Europa för att utforma former för redovisning av sociala frågor – i Sverige gick det under begreppet social redovisning, corporate social accounting i England och USA och Sozialrechnung in Tyskland (Antal et al 2008). Under senare år har hållbarhetsredovisningar återigen fått ett uppsving. En av de organisationer som bidragit till detta är Global Reporting Initiative (GRI), som genom sina riktlinjer för hållbarhetsredovisning har skapat ett ramverk för hållbarhetsredovisning.

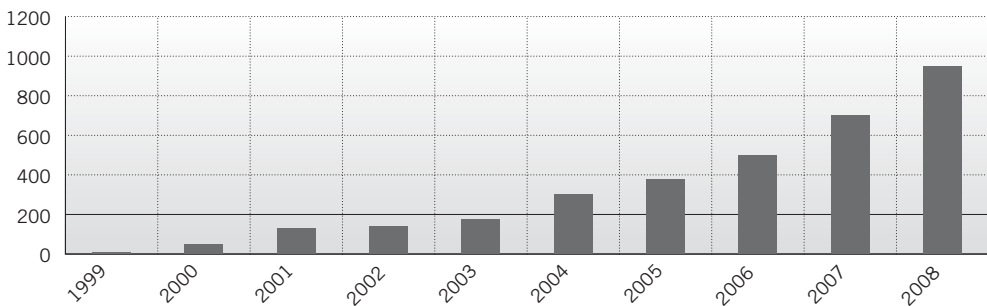
GRI grundades 1997 av den Bostonbaserade organisationen CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) och FN:s miljöprogram UNEP. 1999 togs det första utkastet till GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisningar fram. Sedan dess har GRI:s riktlinjer utvecklats vid ett flertal tillfällen och de senaste riktlinjerna, G3, lanserades 2006.

Enligt GRI skapar hållbarhetsredovisningar en möjlighet för organisationer att mäta och presentera sitt ansvars- och hållbarhetsarbete. Riktlinjerna som GRI utfärdar kan därmed användas för att skapa jämförbarhet mellan organisationer samt i den egna organisationens ansvarsarbete över tid. Syftet med hållbarhetsredovisning är att organisationer ska få skjuts i det egna hållbarhetsarbetet men även att öka transparensen och möjligheter till att kommunicera hållbarhetsarbetet till externa intressenter.

Inom ramen för GRI finns tre olika nivåer för hållbarhetsredovisning som organisationer kan välja att använda sig av A-, B- eller C-nivå. Inom varje nivå förväntas organisationerna mäta sitt hållbarhetsarbete med avseende på ekonomisk, social och miljömässig påverkan med hjälp av ett urval av indikatorer. Enligt GRI:s redovisningsmodell kan hållbarhetsredovisningen därefter bestyrkas av oberoende part – ett krav som regeringen ställer på de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisningar.

Användandet av GRI:s riktlinjer har ökat kraftigt sedan dess lansering (se figur 1). 2008 använde ungefär 1000 företag och organisationer i världen GRI för sin rapportering av sitt CSR- och hållbarhetsarbete, vilket var en ökning med runt 45 procent jämfört med 2007 (www.globalreporting.org). Av de 250 största företagen i världen använde sig 77 procent av GRI som riktlinje för sin hållbarhetsredovisning (KPMG 2008). 2009 använde 57 procent av de 150 största europeiska börsnoterade företagen GRI, en stor ökning jämfört med 2007 då andelen var 42 procent (www.webranking.se). I Sverige redovisade 2009 runt 25 procent av de 100 största företagen enligt GRI, en ökning med 10 procentenheter jämfört med året före (www.webranking.se). GRI har därmed kommit att utvecklas till den dominerande standarden för redovisning av CSR- och hållbarhetsfrågor inom stora företag.

Figur 1: Antalet hållbarhetsredovisningar enligt GRI mellan 1999–2008.



Källa: GRI 2008–2009

Det är inte enbart hållbarhetsredovisning enligt GRI som stiger i antal. Återkommande globala undersökningar från revisionsbyrån KPMG visar att olika former av hållbarhetsredovisning ökar över tid. Från 2005 till 2008 har antalet hållbarhetsredovisningar bland de 250 största företagen i världen gått från 52 procent till 79 procent (KPMG 2008). Även i Sverige kan vi se motsvarande förändring. 2008 hade 59 procent av Sveriges 70 största företag en separat CSR-/hållbarhetsredovisning, vilket kan jämföras med 2005 då andelen var 20 procent (KPMG 2008). Sammantaget har hållbarhetsredovisning både i enlighet med och utan GRI:s riktlinjer ökat i omfattning globalt och i nationellt.

Utvecklingen av hållbarhetsredovisning kan ses i ljuset av att kommunikation av hållbarhets och CSR-frågor i näringslivet har ökat kraftigt över åren som ett resultat av intressenters krav på information om näringslivets ansvarstagande (t.ex. Morsing & Beckman 2006; Hartman et al 2007; Grafström et al 2008; Borglund et al 2009; Arvidsson 2010). Nästan alla storföretag har idag publik information om sitt CSR- och hållbarhetsarbete. Exempelvis hade 95 procent av Europas 150 största börsnoterade företag 2009 en CSR-/hållbarhetssektion på sin webbplats (www.webranking.se).

De svenska riktlinjerna till de statligt ägda företagen om hållbarhetsredovisning kan förstås mot bakgrund av denna utveckling. Sveriges regerings initiativ har harmoniserat med en allmän utveckling kring ökad transparens av företags CSR- och hållbarhetsarbete. I och med riktlinjerna knyter den svenska regeringen stråvan efter transparens till ägarpolicy och styrningen av de hel och delägda företagen.

Hur påverkar hållbarhetsredovisning företags hållbarhetsarbete?

Redovisning enligt GRI syftar inte enbart till att systematisera redovisningen i sig utan syftar även till att utveckla och förbättra organisationers sätt att arbeta med hållbarhetsfrågor. Det finns idag

ingen omfattande forskning av om och i sådana fall hur hållbarhetsredovisning enligt GRI påverkar organisationers arbete med hållbarhetsfrågor. Att GRI:s riktlinjer bidrar till att systematisera hållbarhetsredovisningar är tämligen självklart men frågan om hur det påverkar organisationens övergripande hållbarhetsarbete är relativt outforskad. De studier som finns har i synnerhet fokuserat på ledningens intresse och engagemang i hållbarhetsredovisning (t.ex. Adams & McNicholas 2007), kunskapsutveckling och lärande (t.ex. Breitholtz 2009), externa aktörers roll i att framställa och revidera hållbarhetsredovisningar (t.ex. Walter 2010; Manetti & Becatti 2009) samt hur företag utvecklar sina redovisningar i enlighet med GRI:s riktlinjer (t.ex. Guenther et al 2007).

Ytterligare en rad studier fokuserar på svårigheterna med att få arbetet med hållbarhetsredovisning att fungera i praktiken (t.ex. Antoni & Hurt 2006; Antal et al. 2008). Antal et al (2008) menar exempelvis att en av de stora utmaningarna för företag som väljer att hållbarhetsredovisa är att avgränsa vilka frågor som organisationen bör rapportera på samt hur dessa frågor ska mätas. Att operationalisera frågor och att operationalisera rätt hållbarhetsfrågor är således ett problem som många organisationer står inför. Vidare har forskningen pekat på att hållbarhetsredovisning bör ha stöd från ledningen för att få mer genomgripande organisatoriska effekter (Adams & McNicholas 2007). Avsaknad av engagemang från ledningen kan innebära bristande förståelse för hur hållbarhetsredovisning och hållbarhet integreras i strategiska processer, oförståelse för hur intressenter kan engageras i processer samt svårighet att välja ramverk och relevanta redovisningsindikatorer (Adams & McNicholas 2007). Med utgångspunkt i organisatoriskt lärande finner även Breitholtz (2009) att kunskap och kompetens om hållbarhetsredovisning nås i organisationen genom att högsta ledningen förstår värdet av att redovisa enligt GRI. För att kunskap och förståelse för hållbarhetsarbete ska etableras krävs ingående information om GRI samt den praktiska process som redovisningen innebär. Till detta kommer att medarbetarna måste göra direkta erfarenheter av redovisningsprocessen och organisationen behöver involveras (Breitholtz 2009).

Tidigare studier ger en viss inblick i arbete med hållbarhetsredovisningar. Men generella lärdomar om hur hållbarhetsredovisningar förändrar organisationers interna arbete med hållbarhetsfrågor och vilka effekter det får på kärnverksamheten är otillräckliga (jfr Adams 2004). De få studierna som finns på området pekar på att hållbarhetsredovisning påverkar beslutsfattande och integreras i övergripande strategier i högst varierande utsträckning (jfr Adams och Frost 2008). Resultaten överstämmer med forskning av organisatorisk förändring som pekar på att samma idéer och praktiker tenderar att översättas och integreras på vitt skilda sätt i olika organisationer (t.ex. Czarniawska & Sevón 1996; 2005). Denna organisationsteoretiska forskning visar att verktyg och modeller, såsom exempelvis hållbarhetsredovisning, implementeras på olika sätt och får olika effekter beroende på den organisatoriska kontexten. Det är därför rimligt att anta att organisationers hållbarhetsarbete kommer att förändras i olika grad och på olika sätt beroende på vilken organisation vi studerar.

3 Tillvägagångssätt

Följande studie bygger på enkätundersökningar omfattande 49 statligt hel- eller delägda företag våren 2010 samt intervjuer med ett urval av dessa företag. Ambitionen var att undersöka samtliga statliga hel- eller delägda företag men ett mindre antal av dessa utelämnades på grund av mycket begränsad storlek, pågående nybildning eller att verksamheten var vilande eller under avveckling. (Regeringskansliet förvaltar per den 31 augusti 2010 57 företag med statligt ägande, varav 43 är helägda och 14 delägda. En fullständig lista över de 49 företag som deltog i studien finns i bilaga 1.) Under våren 2010 skickades en enkät till CSR- och hållbarhetscheferna (eller motsvarande) i de 49 företagen samt en enkät till varje företags styrelseordförande. Syftet med enkätundersökningarna var att få en bred bild av hur företagen påverkats av riktlinjerna om hållbarhetsredovisning. Mer specifikt var syftet med enkäterna att få svar på hur de statligt ägda företagen upplevt arbetet med hållbarhetsredovisningarna i synnerhet med avseende på vad de nya riktlinjerna har genererat för effekter för verksamheten. Enkäterna har även haft ambitionen att kunna identifiera eventuella skillnader i de effekter som uppstått i företagen till följd av de nya riktlinjerna. Det innebär att vi har haft ett antagande om att erfarenhet från att arbeta med hållbarhetsredovisning samt kunskap om hållbarhetsfrågor påverkar i vilken mån det sker större eller mindre förändringar i företagens hållbarhetsarbete.

Enkäterna utvecklades i dialog mellan de tre projektmedlemmarna samt stämdes även av med ytterligare en extern forskarkollega. Även Näringsdepartementet fick möjlighet att kommentera och lämna synpunkter på enkäterna. I mars 2010 skickades enkäterna ut till personer som ansvarat för hållbarhetsredovisningen i de statligt ägda företagen samt till företagens styrelseordföranden. Enkäterna besvarades anonymt via en webblänk. Enkäterna till CSR- och hållbarhetsansvariga besvarades aktivt av 37 företag, vilket ger en svarsfrekvens på 76 procent. Enkäten till styrelseordförandena besvarades också de av 37 respondenter, vilket också ger en svarsfrekvens på 76 procent.

Parallellt med enkätundersökningen genomfördes intervjuer med CSR- och hållbarhetschefer eller motsvarande. (I vissa företag används inte dessa titlar, då finns motsvarande chef på exempelvis ekonomi- eller kommunikationsavdelningen.) Från en tidigare intervjustudie med statligt ägda företag, konsulter och Näringsdepartementet fanns en förförståelse för företagets arbete med riktlinjerna (Windell kommande). Med utgångspunkt i dessa tidigare intervjuer gjordes ett urval av nio statligt ägda företag som intervjuades våren 2010: Bilprovningen, Green Cargo, LKAB, Operan, Rymdbolaget, SBAB, Sveaskog, Svensk Exportkredit och Systembolaget. I urvalet av intervjuföretag har vi strävat efter att få en stor spridning av företag med avseende på bransch, storlek samt tidigare erfarenheter från hållbarhetsredovisning. Företagen som har deltagit i undersökningen har varierande erfarenheter av hållbarhetsredovisning. Samtliga intervjuade företag har redovisat helt eller delvis enligt GRI från och med räkenskapsåret 2008, som riktlinjerna föreskriver, men i de flesta fall var detta den första hållbarhetsredovisningen enligt GRI för företagen (se Näringsdepartementet 2009).

Intervjuerna kompletterar enkäterna genom att ge svar på mer ingående frågor och gör det möjligt för respondenterna att berätta utförligt om sina erfarenheter. Intervjuerna skapar därmed en god förståelse för hur ett urval av företagen upplever arbetet med de nya riktlinjerna. Som i alla intervjusituationer är det respondenternas uppfattning av hållbarhetsredovisningen och dess konsekvenser som ligger till grund för analysen. Intervjuerna gör således inte anspråk på att vara generaliserbara utan syftar till att ge djupare kunskap om de företag som intervjuas; kunskap som kompletterar analysen av enkätsvaren. Intervjuerna har spelats in. Merparten ägde rum på plats och ett fåtal över telefon.

Analysen av enkät- och intervjudatan har gjorts gemensamt av de tre projektdeltagarna. Det innebär att vi läst igenom intervjuutskriften samt gått igenom enkätresultaten. Projektgruppen har under analysperioden haft återkommande möten där resultaten från studien diskuterats.

Studiens upplägg

Näringsdepartementets avsikt med de nya riktlinjerna är inte enbart att åstadkomma ökad transparens och insyn kring företagets hållbarhetsarbete utan avsikten har även varit att företagen ska vara föredömen i fråga om hållbarhetsarbete. Detta är styrelsernas ansvar och hållbarhetsredovisningen följer upp och synliggör att de har tagit detta ansvar (Näringsdepartementet 2007). Hållbarhetsredovisning bör enligt ägarens avsikt fungera som styrmedel för hållbarhetsarbetet vilket kan bidra till förändringar av kärnverksamheten med avseende på hållbarhetsfrågor. Av den anledningen strävar studien efter att undersöka om förändringar i hållbarhetsarbete har uppstått. Med förändringar av hållbarhetsarbete avses i vilken mån som organisatoriska strukturer och processer i kärnverksamheten påverkats, till exempel fördelning av ansvar, rutiner för inköp, rutiner för marknadsföring, rutiner för energibesparing, och så vidare. Vidare undersöker studien i vilken utsträckning riktlinjerna bidragit till nya prioriteringar inom hållbarhetsområdet.

Med utgångspunkt i studiens syfte ställs tre forskningsfrågor:

- Vilka strukturella förändringar har riktlinjerna inneburit?
- Vilka processuella förändringar har riktlinjerna inneburit?
- I vilken utsträckning har prioriteringar i fråga om hållbarhetsarbete förändrats?

Forskningsfrågorna utgår från förståelsen att riktlinjerna i någon mening kan påverka företagets strukturer och processer. Strukturer och processer är inte nödvändigtvis enkla att definiera. Ibland är gränsdragningen dem emellan svår – en förändrad process kan till exempel också innebära en förändrad struktur – men på ett övergripande plan är begreppen ändå praktiskt användbara för att identifiera vilka slags förändringar som riktlinjerna i förlängningen kan ge upphov till. Med struktur menar vi här något förenklat vem som har det formella ansvaret för en viss fråga, i vilken formell organisatorisk konstellation och med vilka resurser och incitament. Exempel på detta skulle kunna vara inrättandet av en CSR-avdelning med särskilt ansvar för hållbarhetsarbete eller ett nytt belöningsystem som premierar ansvarsfullt beteende i organisationen. Med process menar vi den praktiska arbetsformen eller rutinen för hur en viss uppgift genomförs, till exempel att utökad granskning av underleverantörer vid inköp. En förändrad process kan därför innebära förändrat arbetsinnehåll eller modell för hur arbetet ska genomföras. Nya prioriteringar handlar dels om vilka frågor som tillmäts större vikt som en följd av att hållbarhetsarbete genomsyrar organisationen, dels om i vilken mån sådana frågor prioriteras generellt i organisationen, till exempel genom ökad satsning på kunskapsuppbyggnad, internutbildning eller utveckling av hållbarhetsarbetet och redovisningen.

De enkät- och intervjufrågor som ställts har därmed syftat till att fånga eventuella förändringar i den formella organiseringen av hållbarhetsarbetet, förändring av praktiken när det gäller att arbeta med hållbarhetsarbetet samt eventuella nya prioriteringar på området. Därutöver har frågor av mer generell art ställts, till exempel om uppfattningen hos respondenterna rörande positiva och negativa effekter av riktlinjerna samt värdet och affärsnyttan av obligatorisk hållbarhetsredovisning. Här ingår också frågor om exempelvis kostnader för konsultanvändning och frågor om organisatoriskt lärande.

Enkäten till styrelseordförandena fokuserar i hög grad på övergripande frågeställningar, medan enkäten till CSR-ansvariga innebär en större precisering, till exempel kring vilka interna processer som förändras. Intervjuerna fyller en förklarande funktion och kompletterar enkäterna med information om till exempel hur riktlinjerna tagits emot och uppfattats i organisationerna. (De frågor som har ställts i enkäterna och intervjuerna återges tematiskt i bilaga 2 för att läsaren översiktligt ska kunna se vilka informationskällor som de olika forskningsfrågorna besvaras utifrån.)

4 Resultat

I följande avsnitt presenteras resultaten som framkommit genom intervjuer och enkäter i de statligt ägda företagen. Avsnittet visar hur och på vilket sätt som de nya riktlinjerna har påverkat företagen. Studiens tydligaste resultat presenteras tematiskt i avsnittets första delar. I den avslutande sammanfattningen diskuteras resultaten i relation till studiens forskningsfrågor.

Kortfattat kan det sägas att de företag som svarat på enkäterna och deltagit i intervjuerna har haft varierande erfarenheter från såväl hållbarhetsredovisning som arbete med hållbarhetsfrågor. 65 procent av företagen hade innan införandet av de nya riktlinjerna inte någon erfarenhet från att arbetat med hållbarhetsredovisning. Vidare ansåg 50 procent av företagen att de hade mycket dålig eller dålig kunskap om hållbarhetsredovisning innan riktlinjerna började tillämpas.

Hållbarhetsfrågorna har kommit upp på agendan

Ett av studiens tydligaste resultat är att införandet av de nya riktlinjerna har bidragit till att öka medvetenheten om hållbarhetsfrågorna i de statligt ägda företagen. Frågorna har kommit upp på ledningens agenda men har också i viss utsträckning uppmärksamats hos organisationernas övriga medarbetare.

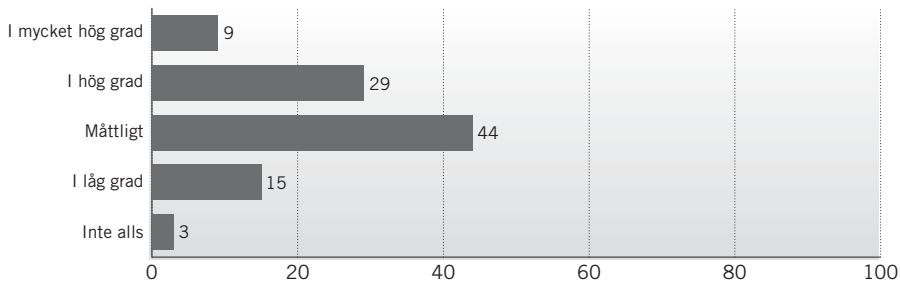
Kännedomen om riktlinjerna och ansvarsfrågorna hos ledningen och styrelsen är mycket god. Det är centralt att ha i åtanke att det är styrelsens ansvar är att säkerställa att ägarens nya riktlinjer följs. Samtliga styrelseordföranden anger också att de känner till de nya riktlinjerna. Vidare anger drygt 30 procent att de i hög eller mycket hög utsträckning har diskuterat hållbarhetsfrågorna på styrelsemötena som en konsekvens av de nya riktlinjerna. Majoriteten av bolagsstyrelserna – 68 procent – anser dock att hållbarhetsfrågorna endast diskuterats måttligt eller i låg grad.

Av de personer som burit ansvaret för hållbarhetsrapporteringen i företagen anser 41 procent att hållbarhetsfrågorna har kommit upp på ledningens bord till följd av riktlinjerna i mycket hög respektive hög utsträckning, medan 35 procent anser att detta skett endast i måttlig understräckning och 24 procent anser att så skett i låg utsträckning eller inte alls. Resultaten visar därmed en stor spridning i huruvida CSR-ansvariga upplever att ledningen fått upp ögonen för hållbarhetsarbetet. Här bör man dock vara medveten om att det finns en möjlighet att flera av företagsledningarna redan sedan tidigare haft ett intresse för hållbarhetsfrågorna och att detta intresse inte har ökat som en konsekvens av riktlinjerna. Att ledningens engagemang är centralt för utvecklingen av hållbarhetsarbetet är något som flera av de intervjuade hållbarhetscheferna betonar. En av de intervjuade menar att:

Det måste vara beslutat och förankrat i högsta ledningen. De måste vara intresserade, ställa krav och finnas en återkoppling. (E, 26 mars 2010)

Även om riktlinjerna har skapat ökad uppmärksamhet kring hållbarhetsfrågorna så är det inte entydigt att riktlinjerna verkligen bidragit till ökat fokus på hållbarhetsfrågorna i företagen (se figur 2). 39 procent av de CSR-ansvariga anser i mycket hög eller hög grad att hållbarhetsfrågor har fått ökat fokus i företagen som en följd av regeringens riktlinjer, medan 44 procent anger att det endast skett i måttlig grad. 15 procent anser att frågorna endast fått ökad fokus i låg grad medan 3 procent menar att frågorna inte alls har fått ökat fokus till följd av riktlinjerna.

Figur 2: Fördelning av svar i procent på frågan: *I vilken grad upplever du att hållbarhetsfrågor har fått ökat fokus i organisationen till följd av regeringens riktlinjer?*



Resultaten bör tolkas med viss försiktighet. Att en majoritet anser att hållbarhetsfrågorna endast fått ökat fokus i måttlig eller låg grad betyder inte nödvändigtvis att redovisningsriktlinjerna inte påverkat organisationerna utan kan även betyda att flera av organisationerna sedan tidigare arbetat med hållbarhetsfrågor och att riktlinjerna därför inte inneburit någon egentlig förändring. Flera av de intervjuade har i intervjuerna betonat att de sedan tidigare har haft erfarenhet från arbetet med hållbarhetsfrågor och att riktlinjerna därmed inte inneburit någon större förändring när det gäller att lyfta frågorna. Samtidigt menar andra företag att arbetet med hållbarhetsredovisning har fått dem att uppmärksamma nya hållbarhetsfrågor. Exempelvis berättar en av de intervjuade personerna att organisationen fått nya idéer om hur de kan arbeta med hållbarhet i sin verksamhet.

Vi har fått mer fokus på miljöfrågorna internt, mer idéer om hur man jobbar med dem. Det har ökat medvetenheten. Man släcker mera, man kopierar dubbelsidigt, e-mailar mera. Vi jobbar också med vår fastighetsägare för att minska utsläpp i huset. Hade vi inte haft kravet att rapportera hade vi inte haft fokus på de här frågorna. (F, 3 maj 2010)

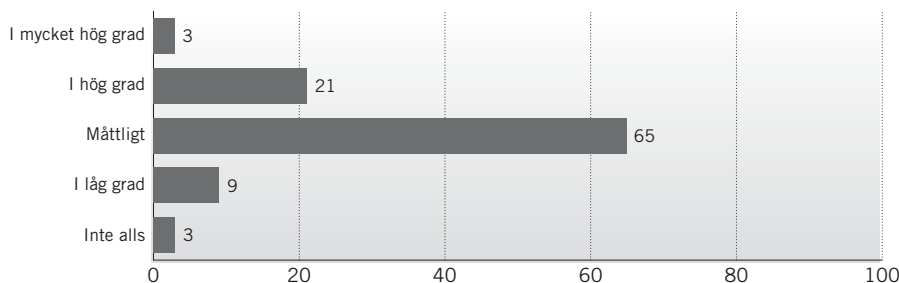
Av enkäten framgår att de frågor som fått ökat fokus som en konsekvens av riktlinjerna i första hand är miljöfrågor såsom miljöpåverkan, arbetsmiljö, energiförbrukning och tjänste- och arbetsresor. I andra hand har fokus ökat på interna etiska frågeställningar såsom allmän affärsetik, personalpolicy, etikpolicy och uppförandekoder.

Kunskapsutveckling inom området hållbarhet

Riktlinjerna har bidragit till att öka kunskapen om hållbarhetsfrågor i flera av organisationerna. Det är dock en splittrad bild som växer fram ur enkätdata. I vissa fall har det skett en kraftig kunskapsutveckling och i andra fall har det inte skett någon större förändring.

Hälften av de CSR-ansvariga anser att de har utvecklat egen kompetens på hållbarhetsområdet i mycket hög eller hög grad. Samtidigt anger övriga respondenterna att de har ökat den egna kompetensen måttligt, lågt eller inte alls. När det gäller den generella kunskapsutvecklingen i organisationen anser 24 procent att kunskapen om hållbarhetsfrågor i organisationen har ökat i mycket hög eller hög grad genom riktlinjerna, medan 65 procent anser att kunskapen ökat måttligt och 12 procent ansåg att kunskapen i organisationen endast ökat i låg grad eller inte alls.

Figur 3: Fördelning av svar i procent på frågan: *I vilken grad upplever du att kunskapen har ökat i organisationen till följd av regeringens riktlinjer?*



Vidare visar enkäten att de företag som inte tidigare arbetat med GRI har haft störst kunskapsutveckling. Hos dessa företag har kunskapen om hållbarhetsfrågor ökat kraftigt, medan kunskapen hos företag med tidigare erfarenhet inom GRI-området inte har tilltagit i samma utsträckning. Hälften av företagen anger i enkäten att de hade dålig eller mycket dålig kunskap om hållbarhetsredovisning innan riktlinjerna började tillämpas. För dem har riktlinjerna haft betydelse genom att deras kunskapsnivå ökat. De företag som var avancerade på hållbarhetsfrågor och hållbarhetsredovisning tidigare har haft mindre att vinna kunskapsmässigt på de nya riktlinjerna. Riktlinjerna kan därmed sägas ha höjt den lägsta nivån kunskapsmässigt för de statligt ägda företagen.

I intervjuerna har det även framkommit att många av organisationerna inledningsvis varken haft kunskap eller resurser att på egen hand utveckla hållbarhetsredovisningar enligt GRI. Flera av intervjupersonerna har påpekat att de initialt upplevde de nya riktlinjerna som betungande särskilt med avseende på GRI:s omfattning. Två intervjupersoner säger exempelvis att det varit nödvändigt att använda sig av konsulterna för att öka kunskapen kring GRI och för att kunna genomföra hållbarhetsredovisningen.

GRI var inte översatt till svenska vilket var problematiskt för oss. Man var tvungen att ta in en konsult för att förstå vad det innebar för oss. Det var svårt att jobba med detta själv från början. (E, 26 mars 2010)

Vi var väldigt okunniga om vad det innebar för oss. Vi tog reda på vad GRI var och vad hållbarhetsredovisning var. Många konsulter hörde av sig och vi tog hjälp av dem vi hade tidigare relationer med för att vi skulle komma upp på banan. [...] (J, 15 maj 2009)

Bristen på såväl tillräcklig kompetens som resurser har bidragit till att två tredjedelar av de statligt ägda företagen har använt konsulter i arbetet med att ta fram hållbarhetsredovisningar. Det inkluderar inte den externa granskningen som görs av revisionsbyråer eller liknande konsulter. Om detta arbete räknas med har i princip samtliga hållbarhetsredovisande företag fått stöd av konsulter i utvecklingen av sitt arbete.

Revisorernas arbete betonas också in intervjuerna som centrala för att få ökad kunskap och förståelse för hur hållbarhetsarbetet och hållbarhetsredovisningarna kan förbättras. Det har understrukits att revisorerna bidragit till att tydliggöra vad som fungerar och inte fungerar när det gäller mätning och rapportering av hållbarhetsfrågor. Två av intervjupersonerna uttrycker det på följande sätt:

Det som framförallt varit viktigt i direktiven är kraven på oberoende granskning. Det har bidragit till att vi fått hjälp med att få upp ögonen för det som inte fungerar i vårt hållbarhetsarbete. Det är bra när man ställer frågor om hur integrerat hållbarhetsarbetet är i organisationen" (A, 12 februari 2010)

När vi gjorde första redovisningen och granskarna kom så blev det en aha-upplevelse, det visade sig att vi hade koll på det här och att vi hade upparbetade processer. GRI blev inte så svår match som vi trodde. Vi låg verkligen långt framme. (I, 6 maj 2010)

I intervjuerna framkommer också att vissa organisationer lärt sig själva efter hand och att användandet av konsulter därmed har minskat över tid.

Vi tog i början hjälp av en konsult. Sedan har vi klarat detta på egen hand. Vi har tittat på hur andra större bolag har arbetat med hållbarhetsrapportering. Vi har pratat med dem, informellt, och sedan har vi byggt oss en plattform på hur vi ser på det. (B, 26 mars 2010)

Förutom konsulter nämns i intervjuer och enkäter en rad andra aktiviteter som bidragit till att öka kunskapen. Det är bland annat interna workshops och utbildningar av personal. Användandet av intressentdialoger, där intressenter får ge sina synpunkter på företagets hållbarhetsarbete, nämns också som en källa för ny kunskap. Nätverksträffar som hållits inom ramen för de statligt ägda företagen nämns också som något som positivt bidragit med ny kunskap.

Svårigheter att använda GRI som styrinstrument

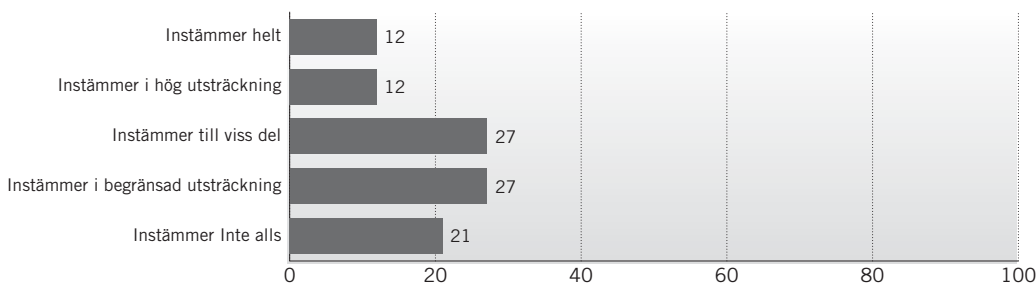
En väsentlig del i arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning i enlighet med GRI:s riktlinjer består i att välja ut indikatorer som företaget ska använda för att mäta framsteg inom vissa hållbarhetsområden. Av intervjuerna framgår att en del företag upplever att det finns vissa svårigheter med att använda sig av GRI-verktyget på deras verksamhet. I synnerhet verkar det ha funnits svårigheter med att välja ut indikatorer ur GRI som upplevs som relevanta för företaget. GRI-indikatorerna kan vara en inspiration till vilken typ av ansvar ett företag kan och bör mäta. Samtidigt menar en del av företagen att det finns en överhängande risk att företagen börjar rapportera på allt för många indikatorer utan att dessa egentligen är relevanta för verksamheten. Två av respondenterna exemplifierar detta på följande sätt:

[Införandet av riktlinjerna] har påverkat på så sätt att vi fick inspiration att plocka in flera indikatorer. Exempelvis har vi börjat titta på våra leverantörer och vad vi köper in från dem. [...]. Vi hade säkert börjat titta på leverantörerna även om vi inte hade gjort en GRI redovisning. Samtidigt blir detta också en liten jakt på att få så många indikatorer som möjligt så att man ska visa hur duktig man är. Jag har ju bestämt mig för att vi inte ska jobba så – men sen när man sitter där så blir det plötsligt ändå väldigt viktigt att man får fler och fler indikatorer. Det blir som en tävling. Man blir ju jämförd nu och då vill man ju vara minst lika bra som alla andra och kanske lite bättre. (H 24 april 2009)

Idag har vi för många indikatorer. Man får ju inte heller rapportera på dem man presterar bäst på får då blir det window-dressing. Utan det ska vara rätt indikatorer. Nästan alla indikatorer känns ju relevanta i GRI. Så det är svårt att välja bort. För man har ju också en hög ambitionsnivå som gör att många indikatorer kommer med in i arbetet. Efter ett tag kanske det kommer att reduceras till några superviktiga indikatorer. Det är svårt göra prioriteringar idag." (A, 12 februari 2010)

Av enkätresultaten framkommer en blandad bild av hur arbetet med GRI:s indikatorer fungerar. 66 procent instämmer helt eller i hög grad med påståendet att de valt ut indikatorer som känns relevanta för dem, medan 33 procent instämmer till viss del eller i begränsad utsträckning. Samtidigt som majoriteten av organisationerna anser att de i stor utsträckning har valt indikatorer som är relevanta för deras verksamhet så anser en stor andel av företagen att de inte styr verksamheten efter indikatorerna. (se figur 4). Endast 24 procent instämmer helt eller i hög grad med påståendet att de styr deras verksamhet efter GRI indikatorerna som en följd av riktlinjerna. Medan 75 procent av företagen endast instämmer till viss del, i begränsad utsträckning eller inte alls med påståendet.

Figur 4: Andel i procent som instämmer i påståendet: *Vi styr i hög grad vår verksamhet efter de GRI-indikatorer som vi använder som en följd av riktlinjerna.*



Resultaten kan tolkas som att företagen antingen har styrt efter indikatorerna redan innan dessa beslutades eller som att de upplever det svårt eller icke önskvärt att styra verksamheten efter indikatorerna. I intervjuerna framkommer det att det krävs ett noggrant och reflekterande arbete med att välja indikatorer samt ett långsiktigt arbete för att få indikatorerna tillämpbara i den egna verksamheten.

Det framgår även av intervjuerna att flera företag har arbetat med att översätta GRI-indikatorer till hållbarhetsmått och hållbarhetsmål som är relevanta för organisationen. Det är svårt att tala om GRI i organisationen, hävdas det, vilket gör att företagen översätter GRI till andra relevanta nyckeltal som förstås och kan användas i företaget. En intervjuperson säger:

Man får översätta det. Själva redovisningen är utvecklad enligt GRI, men det är väldigt svårt tala i termer av GRI i organisationen. (D, 26 februari 2010)

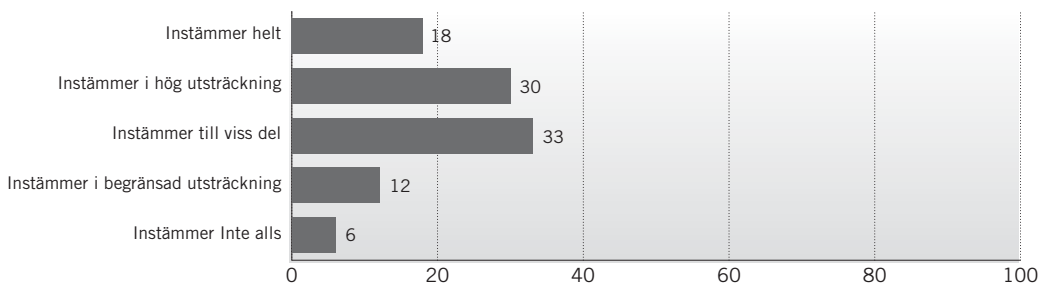
Flera företag menar att GRI inte känns anpassat efter deras verksamhet och att det därför blivit nödvändigt att anpassa och översätta indikatorerna efter verksamhetens behov.

Begränsade effekter på det praktiska hållbarhetsarbetet

GRI ska utgöra ett styrinstrument inte bara för hållbarhetsredovisningen som sådan utan även för hållbarhetsarbetet. I vilken utsträckning de statligt ägda företagen har förändrat sin praktik – när det gäller att arbeta med hållbarhetsfrågor – skiljer sig åt mellan företagen.

Av studien framkommer att riktlinjerna i viss mån har bidragit till att tydliggöra vad företagen bör uppnå inom hållbarhetsarbetet. 38 procent av hållbarhetscheferna instämmer helt eller i hög utsträckning med påståendet att arbetet med hållbarhetsredovisningen har tydliggjort vad som ska uppnås inom hållbarhetsområdet, medan 33 procent instämmer till viss del och 18 procent endast i begränsad utsträckning eller inte alls.

Figur 5: Andel i procent som instämmer i påståendet: *Arbetet med hållbarhetsredovisningen har tydliggjort vad som ska uppnås inom hållbarhetsområdet.*



Vidare anser 36 procent av hållbarhetscheferna att förutsättningarna för att åstadkomma förändringar i organisationens hållbarhetsarbete har förbättrats i och med riktlinjerna. 60 procent instämmer dock bara till viss del, i begränsad utsträckning eller inte alls med påståendet att riktlinjerna skapar förutsättningar för förändringar av hållbarhetsarbetet. En av dem som är skeptiska till de nya riktlinjerna och deras påverkan på hållbarhetsarbetet säger:

Kravet på hållbarhetsredovisning har snarare hindrat effektivt hållbarhetsarbete än uppmuntrat till det. Vi driver denna fråga hårt inom bolaget men arbetet med hållbarhetsredovisningen tar allt för mycket tid som skulle kunna läggas på åtgärdande aktiviteter istället. (Anonym, kommentar i enkäten till hållbarhetschefer våren 2010).

Av intervjuerna framkommer en skiftande bild av hur mycket påverkan framtagandet av hållbarhetsredovisningar har haft på det praktiska arbetet. I viss mån menar flera av de intervjuade att hållbarhetsrapporteringen har gjort att de har fått upp ögonen för flera frågeställningar och att det i viss mån har bidragit till utvecklingen av nya policys och rutiner på exempelvis miljösidan eller inköpsidan. En intervjuperson pekar på att detta påverkar till exempel inköpsprocessen:

I och med att vi med en hållbarhetsredovisning visar vad vi gör så känner vi att vi utsätter oss för granskning. Det gör att vi börjar fundera på områden som kan väcka uppmärksamhet eller vara naturliga för utomstående att granska. Då kan det komma upp till exempel hur vi jobbar med inköp. Tror jag inte hade kommit upp annars. Viktigt att se över, vem köper vi ifrån, vilka garantier har vi, och så vidare. (G, 5 maj 2010)

Ytterligare en annan intervjuperson påpekar att deras organisation har börjat arbeta tydligare med hållbarhetsfrågor efter införandet av riktlinjer.

[...] vi arbetade inte med frågorna uttalat tidigare. Det har blivit en drivkraft att ta fram vissa policys och riktlinjer. Vi hade inte en skriftlig form på vår etikpolicy, det var ett positivt resultat. Att ta fram den i tydligt format och kommunicera den. Det blev tydligare i organisationen att den fanns. (F, 3 maj 2010)

Två tredjedelar av företagen anser att deras rutiner för hållbarhetsarbetet har förändrats i någon utsträckning till följd av de nya riktlinjerna. Av dessa företag anger 63 procent att de har utvecklat nya rutiner inom miljöområdet, medan 46 procent säger sig ha utvecklat nya inköpsrutiner, 38 procent nya rutiner på personalområdet samt 33 procent nya rutiner för kommunikationsarbete. De

förändrade rutinerna kan handla om utveckling av befintlig miljöpolicy, inventering av egen resursanvändning samt begränsningar av tjänste- och arbetsresor. Eller exempelvis nya inköpsrutinerna genom att företagen har tagit fram riktlinjer till leverantörer.

I de företag som svarar att rutiner har förändrats tycks hållbarhetsredovisningen spela en viss roll. Den är ett instrument som utåt visar vad företagen gör på området och som gör att företagen utsätts för extern granskning. Detta gör att företagen får anledning att omvärdera processer och rutiner. Samtidigt menar ytterligare andra respondenter att det inte främst är de nya riktlinjerna och arbetet med redovisningen som får dem att ta tag i nya hållbarhetsfrågor, istället pekar de på betydelsen av andra intressenters påverkan.

Direktiven är ett led men inte allt [...]. Men det hjälper till med krav. Det flyttar fram frågan i samhället och kommer indirekt visa konsumenter. Vi hade nog arbetat med leverantörskedjan även om inte direktiven kommit eftersom inköp är en sådan central del av vår kärnverksamhet. Däremot kan man säga att vi fått upp ögonen för en del miljöfrågor. Vi har även fått upp fokus för exempelvis hur vi köper in andra saker än våra kundprodukter, såsom plastpåsar, hyllor, etcetera." (A, 12 februari 2010)

I vilken utsträckning som företagen förändrat sin praktik med hållbarhetsfrågor beror på deras tidigare erfarenhet från hållbarhetsredovisning. Företagen utan tidigare erfarenhet av hållbarhetsredovisning har i högre grad förändrat policy och utvecklat nya rutiner för hållbarhetsarbetet. Till exempel anger 47 procent av organisationerna utan tidigare erfarenhet av hållbarhetsrapportering att de har förändrat policy som en följd av riktlinjerna medan motsvarande siffra för företag som har erfarenhet av hållbarhetsredovisning sedan tidigare endast är 20 procent. Resultaten visar med andra ord att nya riktlinjerna främst haft effekter på det praktiska arbetet hos de organisationer som tidigare inte har arbetat med hållbarhetsredovisning.

Att notera är att styrelseordförandena endast anser att de nya riktlinjerna har påverkat kärnverksamheten i begränsad utsträckning. 91 procent av styrelseordförandena anser att redovisningen endast påverkat kärnverksamheten i måttlig, låg eller ingen utsträckning. I den mån styrelseordförandena anger förändringar handlar det framför allt om att fokus och synen på kärnverksamheten har förändrats och hållbarhetsaspekter har fått ökat utrymme. Styrelseordförandenas bild av vilka förändringar som uppstått skiljer sig därför till viss del från hållbarhetscheferna som anser att förändringar uppstått i större utsträckning. Samtidigt anser 39 procent av styrelseordföranden att riktlinjerna haft bidragit till positiva effekter på verksamheten i mycket hög eller hög utsträckning.

Systematisering av redovisningsarbetet

Även om en del av företagen har förändrat sitt arbete med kärnverksamheten för att den ska bli mer hållbar är det tydligt att de nya riktlinjerna i störst utsträckning har haft effekter på redovisningen av hållbarhetsarbetet snarare än på det praktiska arbetet med hållbarhetsfrågor. 32 procent av företagen anser att det inte skett några andra aktiviteter i företagen kring hållbarhetsarbetet än att sammanställa hållbarhetsredovisning. Istället understryks att riktlinjerna främst har haft effekter på framtagandet och sammanställningen av hållbarhetsredovisningen. Två av intervjuerna uttrycker det på följande sätt

[Hållbarhetsredovisningen har] inte inneburit någon förändring. Vi har arbetat med frågorna under lång tid [...]. Gör man historien kort – vi har jobbat med detta länge, det är inget nytt, och på den punkten har de här kraven inte inneburit att det har blivit någon förändring. Däremot har det påverkat hur vi rapporterar. Vi har fått en struktur i hur vi rapporterar. (B, 26 mars 2010)

[Vi] har rapporterat enligt GRI sedan 2004. Under 2008–2009 har vi förbättrat transparens, inkluderat delägda bolag till rapporteringen och jobbat internt att integrera CR arbetet med kärnverksamheten. Detta mest på grund av ledningsgruppens beslut, inte särskilt kopplat med att kunna följa regeringens nya riktlinjer. De har givetvis haft viss inverkan på, men inte som katalysator till processen. Hållbarhetsfrågorna är (och har varit) på ledningens agenda, och är även mer så idag. (Anonym, kommentar i enkäten våren 2010)

Flera av intervjupersonerna påpekar att arbetet med de nya riktlinjerna i första hand har bidragit till att förbättra uppföljningen av hållbarhetsarbetet och strukturen på redovisningen. 55 procent av företagen menar att de som en konsekvens av riktlinjerna har skapat nya rutiner för uppföljning av hållbarhetsarbetet. Och 57 procent av hållbarhetscheferna instämmer i mycket hög grad eller i hög grad i påståendet att förutsättningarna för att skapa en hållbarhetsredovisning av hög kvalitet har förbättrats i och med riktlinjerna. En av respondenterna menar att:

Den [hållbarhetsrapporten] har blivit bättre strukturerad. Det har alltså fokuserat på vissa problemområden. Vi får ett bredare grepp på områdena genom GRI indikatorerna. Mer helhetsperspektiv. (B 26 mars 2010).

Resultaten visar därmed att riktlinjerna visserligen har bidragit till vissa förändringar kring hållbarhetsarbetet men att dessa i synnerhet rör hur företagen rapporterar och redovisar sina hållbarhetsfrågor.

Integrering av hållbarhetsfrågorna i organisationen

Av studien framkommer det att flera av respondenterna anser att integrering av hållbarhetsarbetet och redovisningen på ett mer övergripande strategiskt plan är en förutsättning för långsiktig påverkan på kärnverksamheten. Detta är en process som förverkligas över tid och inbegriper att hållbarhetsmått integreras och "normaliseras" i betydelsen att hållbarhetsfrågor kommer in i samma styrmodell som övriga finansiella nyckeltal. Med andra ord anser flera av respondenterna att hållbarhetsarbetet bör finnas med i affärsplanen och styrkortsmodellen. Ett av intervjuföretagen uttrycker sig på följande sätt:

[Hållbarhetsarbetet fungerar] bara om det är en egen strategi och en del av företags övergripande affärsplan. Det var den grunden vi skapade. Det är inifrån organisationen det måste komma, från affärsplanen med satta mål. Sedan får man jobba på respektive enhet. Hur kan vi jobba här, vilka risker har vi, etcetera. Plattformen har vi ju nu. För 2010 kommer första affärsplanen där allt är med och vi hoppas på bra feedback i organisationen [...]. Eftersom det är med i affärsplanen bör det funka. (D, 26 februari 2010)

Flera av företagen upplever att också att riktlinjerna har bidragit till att integrera hållbarhetsfrågorna i företagen. 34 procent av respondenterna anser att hållbarhetsfrågorna i mycket hög eller hög grad blivit mer integrerade medan 53 procent anser att frågorna integrerats i måttlig eller låg grad eller inte alls. I intervjuerna framkommer att ansvaret för frågorna i vissa organisationer har fördelats ut på fler medarbetare. En intervjuperson beskriver hur ansvaret för hållbarhetsfrågorna flyttats från några få personer till en större andel personer.

Tidigare när vi jobbade med miljöredovisningen så var det bara för de som var väldigt frälsta. [...] Det var ett antal eldsjälar. Med direktivet så har det blivit mer integrerat. Det har tryckts på ledningens agenda och därmed tryckts ner i organisationen. [...]. Det bör dock inte bli en egen avdel-

ning. Det ska vara en integrerad del hos oss! Det ska in hos alla – in i allas vardag. När pennan ska köpas, varor ska köpas, någon ska anställas etc. (A, 12 februari 2010)

Av enkäterna framgår också att ansvaret i organisationen fördelats ut på flera individer då man valt att göra vissa personer direkt ansvariga för vissa nyckeltal. Detta för att säkerställa att ansvaret för hållbarhetsfrågorna inte blir liggande på en person utan snarare att personer ute i verksamheten bidrar till de mål som satts. 33 procent av företagen menar att de utsett personer eller enheter i organisationen som ska vara direkt ansvariga för enskilda GRI-indikatorer.

Av enkät- och intervjuresultaten framgår även att en del av företagen har valt att omorganisera sitt hållbarhetsarbete som en följd av de nya direktiven. I 17 procent av företagen har ansvaret för hållbarhetsarbetet förändrats och i 24 procent av företagen har ansvaret för framtagandet av hållbarhetsredovisningen förändrats.

Sammanfattning av resultaten

Sammantaget visar resultaten att de nya riktlinjerna påverkat företagen i varierande grad. De företag som tidigare saknat erfarenhet från hållbarhetsredovisningar har genomgått en större förändringsprocess än de som redan sedan tidigare redovisat sina hållbarhetsfrågor. Riktlinjerna har därmed haft störst effekter på de företag som sedan tidigare inte haft större erfarenheter från hållbarhetsarbete.

Resultaten visar att riktlinjerna främst påverkat hur företagen ser på hållbarhetsfrågor samt hur de prioriterar att arbeta med dessa. Riktlinjerna har också i viss mån haft en påverkan på företagens interna processer – hur de arbetar med hållbarhet i kärnverksamheten – samt i begränsad utsträckning påverkat den formella organiseringen (struktur) av hållbarhetsarbetet.

Förändrade prioriteringar

I första hand har riktlinjerna bidragit till att skapa uppmärksamhet och medvetenhet kring hållbarhetsfrågor i företagen samt att generera ny kunskap om hållbarhetsfrågor. I synnerhet har kunskapsnivån ökat hos de företag som sedan tidigare ansåg sig ha begränsad kunskap och bristande erfarenhet från att arbeta med hållbarhetsredovisning.

Till viss del har den ökade uppmärksamheten av hållbarhetsfrågor bidragit till nya prioriteringar i termer av vilka hållbarhetsfrågor som företagen väljer att inkludera i sitt hållbarhetsarbete. Riktlinjerna har därmed i viss utsträckning bidragit till att inspirera och skapa idéer om vilka hållbarhetsfrågor företagen ska fokusera på samt hur de kan gå tillväga för att arbeta med dessa.

Samtidigt ska det betonas att endast en minoritet av företagen anser att arbetet med hållbarhetsredovisningen bidrar till att tydliggöra vad som ska uppnås inom hållbarhetsområdet. Likaså anser endast en minoritet att hållbarhetsredovisningen skapar förutsättningar för förändringar av hållbarhetsarbetet. Resultatet kan tolkas som att flera av företagen inte ser en tydlig koppling mellan hållbarhetsredovisning och förbättring av hållbarhetsarbetet.

Processuella förändringar

I vilken mån de nya riktlinjerna har påverkat företagen att arbeta med nya hållbarhetsfrågor och utveckla nya rutiner för hur dessa ska hanteras är svårt att ge en entydig bild av. Flera av företagen understryker att riktlinjerna haft en viss påverkan men att andra intressentgrupper och andra omvärldsförändringar varit minst lika centrala för utvecklingen av deras hållbarhetsarbete.

Resultaten visar också att de nya riktlinjerna påverkat företagets hållbarhetsarbete i varierande utsträckning. Flera av företagen anger att de har utvecklat nya policys och rutiner för vissa hållbarhetsfrågor. Exempelvis anger företagen att miljömedvetenheten i affärsprocesserna har ökat och att hållbarhetsaspekter av inköpsprocesserna har fått ökad uppmärksamhet. Tydligt är dock att riktlinjerna främst haft en påverkan på de företag som har haft bristande erfarenheter från håll-

barhetsredovisning och låg kunskap om hållbarhetsfrågor innan riktlinjerna började tillämpas. På samma sätt som kunskapsnivån har ökat hos de mest oerfarna, är också förändringar av hållbarhetsarbetet störst hos denna grupp.

Det tydligaste resultatet som framkommit är att riktlinjerna haft begränsad påverkan på det praktiska arbetet med hållbarhetsfrågor i kärnverksamheten, däremot stor påverkan på arbetet med att redovisa hållbarhetsfrågorna. Riktlinjerna har därmed främst bidragit till att utarbeta nya policys och rutiner för uppföljning av hållbarhetsarbetet samt till systematisera redovisningen av hållbarhetsarbetet.

Resultaten är intressanta i det avseendet att företagen tydligt kopplar isär redovisning från det praktiska arbetet med att säkerställa att organisationen tar ansvar för hållbarhetsfrågor i kärnverksamheten. Detta indikerar att företagen särskiljer på arbetet att producera en redovisning och styrningen av verksamhetens hållbarhetsarbete. Syftet med GRI är både att öppet redovisa hållbarhetsarbetet och att bidra till målstyrning av hållbarhetsarbetet. Av resultaten framkommer dock att flera av företagen anser det vara problematiskt eller svårt att använda och applicera GRI som verktyg på den egna verksamheten. Det betonas också av företagen att det är en läroprocess att hantera GRI:s riktlinjer.

Strukturella förändringar

Riktlinjerna har i viss mån påverkat hur hållbarhetsarbetet organiseras i företagen. Resultaten indikerar att hållbarhetsfrågorna har blivit mer integrerade i företagen i bemärkelsen att fler medarbetare är involverade i att ta ansvar för hållbarhetsarbetet. En del av företagen har valt att organisera sig på nya sätt för att få frågorna att sprida sig ut i organisationen. I dessa fall handlar det om att strukturer byggs upp för att organisera och leda hållbarhetsarbetet (som i sig ska påverka andra delar och processer i företaget).

5 Slutsatser och diskussion

Studien av hur de statligt ägda företagen har påverkats av de nya kraven på hållbarhetsrapportering öppnar upp för diskussioner om vilka metoder och verktyg som leder till mer hållbara och ansvarstagande företag. I synnerhet bidrar studien till insikt och insyn i hur redovisning av hållbarhetsfrågor påverkar företags arbete med hållbarhetsfrågor. Redovisning handlar i grunden om att redogöra för vad en organisation har åstadkommit under föregående år. Men redovisning handlar lika mycket om att förändra företags attityder till och arbete med hållbarhetsfrågor. Redovisningen behöver inte ses som slutmålet utan kan snarare ses som startskottet för hållbarhetsarbetet.

Med utgångspunkt i de empiriska resultaten diskuteras i detta avsnitt våra slutsatser. Som framgått av resultaten i föregående avsnitt har kraven på hållbarhetsredovisning i första hand bidragit till förbättrade rutiner för att redovisa hållbarhetsfrågor snarare än stora förändringar av hållbarhetsarbetet som praktik. Det leder oss fram till slutsatsen att redovisningen av hållbarhetsfrågor i första hand stärker och förbättrar redovisningsprocedurer. Medan steget till förändrad praktik är längre.

De empiriska resultaten visar även att kunskapen och medvetenheten kring hållbarhetsfrågor har ökat. Direktivet har därmed påverkat kunskapen om och kring hållbarhetsfrågor. Erfarenhet och lärande spelar en roll för att hållbarhetsarbete ska få önskade avsikter. Ökad kunskap och medvetenhet skapar förutsättningar för förändringar av praktiken framöver. Det skapar ökade möjligheter att få större interna resurser till hållbarhetsarbete de kommande åren. Högsta ledningens medvetenhet kan antas vara en viktig förutsättning för att utveckla strategiskt hållbarhetsarbete på sikt.

För det tredje, visar resultaten att företagen arbetar aktivt med att lära sig hur och på vilket sätt de kan använda sig av GRI för att stärka det egna hållbarhetsarbetet. I denna strävan översätter de GRI:s riktlinjer i enlighet med den egna verksamhetens behov. Denna lokala översättningsprocess kan antas vara en förutsättning för att få till stånd ett fungerande hållbarhetsarbete. När företag arbetat med GRI under en längre period ökar möjligheterna att prioritera de mest relevanta indikatorerna och låta dessa bli mätpunkter för det strategiska hållbarhetsarbetet.

Förbättrad redovisning

Resultaten från studien visar att majoriteten av de statligt ägda företagen upplever att framtagandet av en GRI-redovisning i första hand har bidragit till att förbättra just redovisningen av ansvarsfrågor. Det har bidragit till en ökad systematisering i arbetet med att ta fram redovisningen och till viss del har det givit en skjuts i ansvarsarbetet genom att föra upp frågorna på agendan. Däremot är det fortfarande få företag som anser att GRI-riktlinjerna verkligen har bidragit till större förändringar och förbättringar av deras hållbarhetsarbete. Vissa företag menar att de har utvecklat nya policies och rutiner som en konsekvens av kraven på hållbarhetsrapportering. I första hand är det företag som sedan innan de nya riktlinjerna inte arbetat med hållbarhetsredovisning. Större organisatoriska förändringar lyser med sin frånvaro, även om det finns exempel på hur uppmärksammandet av hållbarhetsfrågorna har påverkat hållbarhetsarbetet i kärnverksamheten.

Redovisning av CSR- och hållbarhetsfrågor i enlighet med GRI:s riktlinjer syftar till att redogöra för ansvarsfrågorna, skapa ökad insyn i hur företag sköts samt möjliggöra jämförelser mellan olika företag. Utan god redovisning och kommunikation kan ägare och andra intressenter svårtligen bedöma företags ansvarsarbete. Att rapportera enligt GRI kan i det sammanhanget ses som en självklarhet som kompletterar den ekonomiska redovisningen. Samtidigt finns klart uttalade idéer om att redovisning av hållbarhetsfrågor är mycket mer än bara redogörelse och kommunikation. Företag ska genom redovisning förbättra sitt hållbarhetsarbete och ta ytterligare ett kliv mot att bli ett mer ansvarstagande företag. Att redovisa enligt GRI handlar med andra ord inte bara om att

förbättra redovisningen - presentationen av hållbarhetsfrågorna - utan ska även förbättra det praktiska arbetet med svårgripbara ansvarsfrågor.

Detta sker dock inte per automatik. Mycket måste till för att redovisningen inte bara ska bli just en redovisning av det företaget redan gör. Som framgår av resultaten är det ett fåtal företag som anser att arbetet med hållbarhetsrapporteringen idag har bidragit till större förändringar av hur organisationen arbetar med hållbarhetsfrågor. Samtidigt bör det betonas att redovisning i sig kan skapa ett tryck på organisationen att faktiskt ta ett större ansvar. Genom att utfärda en hållbarhetsredovisning laddas företag med förväntningar från omgivningen. Förväntningar som innebär att företag måste visa att de tar hållbarhetsfrågor på allvar och att de har för avsikt att arbeta vidare med dessa. Genom att kommunicera ansvarstagande behöver företag besluta sig för vad som är deras ansvar och hur de ska agera för att leva upp till sina ambitioner. Att börja hållbarhetsredovisa kan därför tolkas som ett första steg mot en förändrad praktik. Det finns dock en risk att hållbarhetsredovisning inte blir mer än "window-dressing" i form av en glansig rapport, men rätt använd kan hållbarhetsredovisningen påverka hur företag hanterar hållbarhetsfrågor i kärnverksamheten.

Det är centralt att framöver lyfta frågan om hur redovisningarna kan användas för att stärka det egna hållbarhetsarbetet. För att kraven på hållbarhetsredovisningar ska leda till mer än redovisning är det viktigt att göra företagen uppmärksamma på hur redovisningarna kan användas för att förändra och förbättra det egna hållbarhetsarbetet. Redovisningen har därför en viktig roll att spela för att tydliggöra internt hållbarhetsarbetets omfattning och prioriteringar.

Införandet av riktlinjer som GRI förändrar inte hållbarhetsarbetet över en natt. Det är däremot en tydlig markering från ägarens sida kring vad man ser som styrelsens ansvar. Detta kan i förlängningen antas påverka företagets prioriteringar. Det krävs dock tid innan krav på redovisning förändrar praktiken, vilket också varit en av observationerna från andra länder (se t.ex. Delbard 2008). Det tar tid innan företag vänjer sig vid ökad icke-finansiell redovisning och låter den bli en komponent i en agenda för förändring. Möjligen kan man säga att genom kraven på GRI-redovisning skapas förutsättningar för kommande förbättringar av hållbarhetsarbetet.

Redovisning en läroprocess

Det framgår av de empiriska resultaten att riktlinjerna har inneburit en läroprocess för företagen. Det gäller särskilt de som inte var avancerade på hållbarhetsredovisning sedan tidigare. Företagen har lärt sig mer om redovisning av icke-finansiell data och om kommunikation av hållbarhetsarbete till externa intressenter som alla är en del av samhället omkring.

Inledningsvis har en stor andel av företagen tagit hjälp av konsulter för att få ny kunskap och för att kunna ta fram en hållbarhetsredovisning enligt riktlinjernas krav. Samtidigt finns i intervjuerna flera exempel på att den interna organisationen har byggts ut över tiden och att användandet av konsulter minskat det andra året jämfört med det första året då riktlinjerna började gälla. Det verkar vara så att konsulter och andra kunnat överföra kunskap till företagen för att de mer självständigt ska kunna arbeta med frågorna framöver.

Det förefaller vara så att företagen med stöd av initiativ från Näringsdepartementet har kunnat tillgodogöra sig kunskapen från den expanderade konsultindustrin runt CSR och hållbarhet som vuxit fram de senaste åren, vilket diskuterades i inledningen. Även arbetet med intressentdialoger, som finns med som en del av GRI-riktlinjerna, nämns ha bidragit med ny kunskap. GRI kan medföra en ökad omvärldsorientering som utvecklar företagen kunskapsmässigt.

Riktlinjerna har förstärkt hållbarhetsfrågornas betydelse och har tydliggjort ägarens intentioner. Samtliga styrelseordföranden är enligt enkäten medvetna om att riktlinjerna gör att frågorna har hög prioritet. I intervjuer vittnas det om att hållbarhetsfrågorna tas på större allvar nu än tidigare. Detta är en viktig förändring. Som tidigare forskning visat på är ledningens engagemang är en förutsättning för en intern förändring i företag där det ständigt pågår förhandling om vilka interna

intressentgrupper och vilka frågor som ska prioriteras resursmässigt (jfr Adams och McNicholas 2007). Riktlinjerna torde ge ökade möjligheter för CSR- och hållbarhetschefer i den interna konkurrensen. Organisatoriskt har riktlinjerna möjliggjort en agenda för förändring internt. Riktlinjerna blir en signal från ägaren om att hållbarhetsfrågor ska prioriteras, vilket organisationen måste förhålla sig till.

Vidare är det centralt att notera att läroprocesserna troligen ser olika ut beroende på organisation. Att olika företag upplever sig ha olika behov och förutsättningar att redovisa enligt GRI är självklart. Kärnverksamhetens natur och dess omfång påverkar möjligheten att ta till sig GRI:s regelverk och att anpassa det efter organisationen. Operan skiljer sig från Vattenfall, vilket gör att riskerna och transparenskraven ser olika ut. Kulturinstitutioner, om nu dessa tas som exempel, har inte samma förväntansbild som internationellt verksamma företag. Vi kan därför anta att läroprocesserna ser olika ut i olika typer av företag. I den mån företag är ansatta av exempelvis kritiker från gräsrotsorganisationer är de på ett helt annat sätt föremål för en diskussion som kräver svar i form av transparent kommunikation och tydlighet kring företagets verksamhet. Annars är risken för en anseendeförlust uppenbar.

Lokal översättning en förutsättning för hållbarhetsarbete

CSR- och hållbarhetsfrågor är svårgripbara. Att avgöra vad man som företag eller organisation förväntas ta ansvar för är inte enkelt. Idag ställs det en mångfald krav från olika aktörer och det kan vara svårt att förstå vad som egentligen avses med de ganska oklara begreppen CSR och hållbarhet. Hur mäter man egentligen ansvar och hållbarhet? När är en organisation ansvarsfull och när är den hållbar?

Av intervjuerna med de statligt ägda företagen framgår också att företagen i många fall upplever det komplicerat att definiera och klargöra gränserna för det egna hållbarhetsarbetet. GRI:s riktlinjer har i flera fall underlättat företagets definition av hållbarhets- och ansvarsarbetet. Samtidigt framkommer det också i intervjuerna att det i flera fall upplevts som svårt att arbeta enligt riktlinjerna i synnerhet när det gäller att välja ut relevanta GRI-indikatorer. I vissa fall anser företagen att indikatorerna inte är anpassade efter deras bransch – och att de flesta indikatorerna därmed inte är applicerbara på deras verksamhet. I andra fall menar företagen att det är svårt att avgränsa sig till indikatorer som verkligen är centrala för verksamheten. Och i ytterligare fall anser företagen att de hållbarhetsfrågor som är viktiga för deras verksamhet endast svårligen låter sig mätas. Resultanten är överensstämmande med tidigare forskning som just pekat på utmaningarna med att avgränsa och operationalisera sitt hållbarhetsarbete (jfr Antal et al. 2008).

I framtagandet av en redovisning ingår arbetet med att definiera och tydliggöra vilka hållbarhetsfrågor som ligger på organisationens bord. Redovisningsriktlinjer och indikatorer kopplar samman organisationen med ansvarsfrågor. De pekar ut områden som en organisation kan behöva arbeta med. Indikatorerna som utvecklats inom GRI kan också bistå genom att de konkretiserar ansvarsfrågor; de bryter ner de luddiga och tillsynes omätbara hållbarhetsområden till mätbara enheter. GRI:s redovisningsmodell kan därmed utgöra ett styrverktyg genom att den tydliggör vad organisationen ska ta ansvar för, hur ansvaret ska mätas samt vilka mål organisationen ska ha i sitt ansvarsarbete. Här återstår ett arbete för många företag, att använda menyn av GRI-indikatorer för att göra prioriteringar av de allra viktigaste och därefter låta dessa prioriteringar påverka företagets strategi.

Samtidigt pekar såväl forskare som intervjupersonerna i studien på svårigheterna med att göra det omätbara mätbart utan att skjuta vid sidan av målet. Mätinstrument tenderar att vara trubbiga verktyg som inte fångar alla aspekter av svårsmätbara områden såsom exempelvis hållbarhet och ansvarstagande. Det finns en risk att organisationer börjar rapportera ansvars- och hållbarhetsfrågor som enkelt låter sig mätas snarare än de som svårligen låter sig mätas (jfr Power 2008; Graf-

ström et al. 2010). Det mätbara ansvaret är emellertid inte alltid överstämmande med det relevanta ansvaret. Redovisning av hållbarhetsfrågor kan därmed komma att leda till särkoppling; det enkla mätbara ansvaret redovisas medan de stora ansvarsfrågorna lämnas därhän. Här krävs en tolkning utefter erfarenhet och analys om vad som ska prioriteras, något som sannolikt redan finns inbäddat i företagets andra ledningssystem. Det finns en fara i att företag blir "GRI-fundamentalister". GRI är bara en av många riktlinjer inom hållbarhetsområdet och ska rymmas tillsammans med andra riktlinjer och ledningssystem.

Tidigare organisationsforskning visar att organisationer tenderar att anpassa sig och förändras i enlighet med hur de kommer att utvärderas och vad de kommer att mätas på (jfr Wedlin 2004). Därmed inte sagt att organisationerna genomför de förändringar som är mest relevanta för den egna verksamheten – istället kan förändringarna mer handla om att leva upp till yttre kontroll- och bedömningssystem. Organisationsforskaren Lars Strannegård (2007:11) sätter fingret på denna problematik i en bok om kvalitetsens mätbarhet: "Varje försök att mäta ett värde innebär samtidigt att de ouppmätta värdena förefaller vara mindre viktiga. [...] Det som mäts blir viktigt och det omätbara prioriteras ned".

För att önskvärda förändringar ska uppnås – ansvarstagande och hållbara företag – är det med andra ord viktigt att företag arbetar med och redovisar frågor som är relevanta för deras kärnverksamhet. Arbetet med hållbarhetsredovisning måste fortsatt handla om att redogöra för relevanta ansvarsområden. För att redovisning ska bli mer än redovisning, krävs det att organisationer reflekterar över vilka områden som utgör reella ansvarsområden. Organisationen bör lägga kraft och energi på att mäta de områden som är relevanta.

Rätt använda kan GRI:s riktlinjer komma att bidra till ökad målstyrning genom att hållbarhetsfrågorna blir definierade och målsatta, vilket i förläggningen kan ha verkan på de statliga företagens praktik och därmed komma att bidra till mer hållbart företagande. Det kräver dock att företagen är självreflekterande och klarar av att identifiera vilket ansvarsarbete som är mest centralt för organisationen snarare än att försöka rapportera slaviskt enligt GRI:s indikatorer. För att GRI:s riktlinjer ska få önskad effekt i de statliga företagen är det centralt att företagen får det stöd de behöver för att utveckla redovisningar som bistår dem i att definiera ett relevant ansvarstagande snarare än en exemplarisk redovisning. Det krävs också en insikt i och acceptans av ägarens intentioner. Det faktum att riktlinjerna ska förstås som en del av statens ägarpolicy visar att det inte bara handlar om att visa upp en oantastlig redovisning inför omvärlden utan snarare – för företagens del – om att tillgodose ägarens önskemål. En förståelse av bakgrunden till dessa önskemål underlättar.

I enlighet med tidigare forskning av förändringsprocesser i grupper av organisationer visar denna studie att arbetet med GRI:s riktlinjer tar sig olika uttryck i olika de olika statliga företagen (jfr Czarniawska och Sevón 1996). Företagen strävar efter att aktivt översätta GRI-indikatorer till hållbarhetsmått som är relevanta för den egna organisationen. En del företag har efterfrågat erfarenhetsbyte med andra företag i denna process medan andra understryker att det fått stöd och hjälp av revisorer och konsulter de låtit anlita.

Att företagen väljer att justera GRI i enlighet med den egna verksamheten är varken överraskande eller oroande. Det är centralt att företagen ges utrymme för att anpassa GRI:s riktlinjer efter de behov som finns i organisationen. I annat fall finns det en risk att regelverket tvingas på företagen och att de måste skräddarsy sitt ansvar för att passa in med den övergripande modellen. Det är centralt att betona att GRI är en idealmodell som måste anpassas efter till praktiken och inte tvärtom.

Hur företagen översätter GRI till praktisk handling påverkas av företagets tidigare erfarenhet från hållbarhetsfrågor, deras bransch, geografiska utbredning och organisering. Det innebär att riktlinjerna påverkar företagen i olika utsträckning och att deras hållbarhetsarbete på sikt kommer att genomgå varierande förändringar. Framöver kan vi därför förvänta oss att arbetet med hållbar-

hetsredovisningar kommer att ta sig olika uttryck i de olika företagen. Det är därmed inte rimligt att förvänta sig likadana definitioner och presentationer av hållbarhetsarbetet eller likadana förändringar inom organisationerna.

För att GRI ska vara ett funktionellt styrverktyg som leder till förändring av hållbarhetsarbetet och inte bara till rapporter – krävs det flexibilitet och lokal översättning. GRI:s modell bör därmed vara vägledande snarare än dogmatiskt styrande.

Avslutande diskussion

Studien har väckt en rad frågor som fortfarande är obesvarade men som kan vara föremål för framtida studier. Den övergripande frågan är dock hur hållbarhetsredovisningar kan främja förändringar av hållbarhetsarbetet. I denna studie har vi bidragit till att fylla tidigare kunskapsluckor inom detta område. Studien har visat på att förändringar tar tid. I första hand ser vi idag att företag förändrar sin hållbarhetsredovisning men att förändringar av hållbarhetsarbetet tycks ligga längre bort – åtminstone bland de företag som tidigare har omfattande erfarenhet på området. En rimlig tolkning av detta är att den lägsta nivån för hållbarhetsarbete höjs genom införandet av riktlinjerna om hållbarhetsredovisning – fokus på frågorna ökar bevisligen – medan den högsta nivån inte nödvändigtvis höjs. Det är självfallet centralt att företag som tidigare inte arbetat med hållbarhetsfrågor tar sig an dessa samtidigt är det också önskvärt att erfarna företag blir än duktigare i hållbarhetsarbetet. Framtida studier bör därför fokusera på hur förändringar av hållbarhetsarbete kan komma till stånd i såväl oerfarna företag som mer erfarna företag.

En central fråga i relation till detta är vilken den egentliga affärsnyttan är med hållbarhetsredovisningar. Ofta anges affärsnyttan eller det ekonomiska incitamentet som viktigt för att få företag att aktivt engagera sig i hållbarhetsarbete. Grundtanken är att ett ansvarsfullt beteende i förlängningen också ska leda till bättre affärer. Genom att positionera sig och tydligt visa att man tar ansvar kan förtroendet för företaget öka och det kan bli attraktivare för kunder att göra affärer med.

Ett instrument som hållbarhetsredovisning synliggör verksamheten och i vissa fall kan det fungera som ett styrinstrument. Men att detta i sig skulle leda till bättre och mer lönsamma affärer är inte självklart. Värdet och affärsnyttan får i stället sökas på ett mer övergripande plan. Transparens, hållbarhet och ansvarstagande är centrala frågeställningar för företag idag vad gäller att nå samhälllegitimitet och att motivera verksamheten inför en ofta kritisk omgivning. Att visa att man bryr sig om dessa frågor väcker inte uppseende. Det som däremot väcker uppseende i högre grad idag är om företag visar sin okunnighet eller ointresse för dessa frågor. Företag riskerar en väsentlig anseendeförlust i den mån de utsätts för seriös granskning. Det torde vara här som den huvudsakliga risken mätt i kronor och ören finns för företagen. Med utgångspunkt i att affärsnytta är en central drivkraft för företags förändringsarbete vore det i framtida studier relevant att undersöka i vilken mån och på vilket sätt som hållbarhetsredovisning genererar värde och affärsnytta för företag.

Vidare är det relevant att närmare undersöka vilken roll ägarna har i att påskynda förändringar. Ur ett ägarstyrningsperspektiv kan krav på GRI ge fördelar. Det tvingar alla innehav som ingår i ägarens företagsportfölj att uppmärksamma hållbarhetsfrågorna. Vår enkät gav vid handen att företag med minst tidigare erfarenhet har genomfört störst förändringar till följd av riktlinjerna. Dessa företag kan nu i större utsträckning arbeta med hållbarhetsfrågor genom att redovisa och kommunicera sitt hållbarhetsarbete. De kan tydligare avgöra vilka brister som finns och vad som behöver förbättras, vilket också utomstående intressenter kan bedöma genom att ta del av hållbarhetsredovisningen. Att som ägare driva på hållbarhetsarbete genom tvingande reglering inom området har därmed tydliga effekter. Frågan är dock hur och på vilket sätt ägaren kan spela en roll i att ytterligare främja förändringsarbetet. Att åstadkomma förändringar inom detta område är dock en läroprocess som tar tid. Det är därför rimligt att de långsiktiga effekterna blir synliga först efter några år och att ägaren under denna tid kan bistå i läroprocessen.

Referenser

- Adams, Carol A. (2002), "Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: beyond current theorising". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 No. 2, s. 223–250.
- Adams, Carol A. (2004), The ethical, social and environmental reporting—Performance portrayal gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17(5), 731–757.
- Adams, Carol A. & Geoffrey R. Frost (2008), "Integrating sustainability reporting into management practices". *Accounting Forum*, Vol. 32, No. 4, s. 288–302.
- Adams, Carol A. & Patty McNicholas (2007), "Making a difference. Sustainability reporting, accountability and organisational change". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20 No. 3, s. 382–402.
- Alexius, Susanna (kommande), *Spela lagom! Spelansvar från totalförbud till ansvarsmarknad*.
- Antal Berthoin, Ariane, Meinhold Hierkes, Keith MacMillan & Lutz Marz (2008), *Corporate Social Reporting Revisited*. Publikationserie: Wissenschaftszentrum Berlin: FS II 02-105.
- Antoni, Maryanne & Quentin Hurt (2006), Applying the Global Reporting Initiative (GRI) for public bodies in the South African context: the eThekweni experience. *Development Southern Africa*. Vol 23. No. 2.
- Arvidsson, Susanne. (2010) "Communication of Corporate Social Responsibility: A Study of the Views of Management Teams in Large Companies", *Journal of Business Ethics*, Online first.
- Borglund, Tommy, Hans De Geer & Mats Hallvarsson (2009), *Värdeskapande CSR – Hur företag tar socialt ansvar*. Stockholm: Norstedts.
- Breitholtz, Carin (2009), *Consciously (In)competent? Application of GRI Guidelines in Swedish top 500 State-owned Listed Companies, an Analysis of Organisational Learning*. Masteruppsats. Lund: Lunds universitet.
- Brunsson, Nils & Bengt Jacobsson. (2000), *A world of Standards*. Oxford: Oxford University Press.
- Czarniawska, Barbara., & Guje Sevón (red.). (1996), *Translating Organizational Change*. Berlin: Walter de Gruyter.
- Czarniawska, Barbara., & Guje Sevón (red.). (2005), *Global Ideas: How Ideas, Objects and Practices Travel in the Global Economy*. Malmö: Liber AB.
- Dahl, Matilda (2007), *States under scrutiny: International organizations, transformation and the construction of progress*. Doktorsavhandling. Stockholm: Stockholms universitet, Företagsekonomiska institutionen.
- De Geer, Hans, Tommy Borglund & Magnus Frostenson (2009), "Reconciling CSR with the Role of the Corporation in Welfare States: The Problematic Swedish Example", *Journal of Business Ethics*, Vol. 89, s. 269–283.
- Frostenson, Magnus, Laurence Romani & Karolina Windell (kommande), Civil Society, I Engwall, L, Sahlin, K, och Jacobsson, B (red), *Managing Environments – A new Approach to Corporate Governance*.
- Frostenson, Magnus (2009), Tre idéer om ansvarstagande i näringslivet: Om statens syn på företagens sociala ansvar, *Tidskrift för politisk filosofi*, No. 3, s. 27–45.
- Frostenson, Magnus & Tommy Borglund (2006), *Företagens sociala ansvar och den svenska modellen*. Rapport 2006:9. Stockholm: Svenska institutet för europapolitiska studier.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2008–2009), *Global Reporting Initiative Year in Review*. GRI; Amsterdam.
- Grafström, Maria, Pauline Göthberg & Karolina Windell (2010), *Ansvar*. Malmö: Liber.
- Grafström, Maria, Pauline Göthberg & Karolina Windell (2008), *CSR: Företagsansvar i förändring*. Malmö: Liber.

- Hambiralovic, Adi & Katja Dirsell (2009), *Hållbarhetsredovisning och -revision av de statliga bolagen – Vem tar mervärdet som skapas av revisionen?* Magisteruppsats. Lund: Ekonomihögskolan.
- Jacobsson, Bengt & Göran Sundström (2006), *Från hemvävd till invävd: Europeiseringen av svensk förvaltning och politik*. Malmö: Liber.
- Lindvert, Jessica (2008), The political logics of accountability: From "doing the right thing" to "doing the thing right". I: Magnus Boström & Christina Garsten (red.), *Organizing transnational accountability*. Cheltenham: Edward Elgar, s. 147–159.
- Manetti, Giacomo & Lucia Becatti. (2009), Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*. Vol 87, s. 289–298.
- Meyer, John W & Brian Rowan (1977), "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony". *American Journal of Sociology*. Vol 83, no 2 s. 340–363
- Mörth, Ulrika & Kerstin Sahlin-Andersson (red.) (2006), *Privatoffentliga partnerskap: Styrning utan hierarkier och tvång?* Stockholm: SNS.
- Näringsdepartementet (2007), *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande*, N7042. Stockholm: Näringsdepartementet.
- Näringsdepartementet (2009), *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2008*. Stockholm: Näringsdepartementet
- Power, Michael (1997), *The audit society: Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, Michael (2008), *Foreword*. I Boström, Magnus & Christina Garsten (red.) (2008), *Organizing transnational accountability*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Sjöström, Emma. (2009), *Shareholder Influence on Corporate Social Responsibility*. Avhandling. Handelshögskolan i Stockholm. Stockholm: EFI.
- Strannegård, Lars (2007), *Den omätbara kvaliteten*. Stockholm: Norstedts.
- Svedberg Nilsson, Karin, Roger Henning & Karin Fernler (red.) (2005), *En illusion av frihet? Företag och organisationer i regelsamhället*. Lund: Studentlitteratur.
- Tamm Hallström, Kristina & Magnus Boström (2010), *Transnational-multistakeholder standardization: Organizing fragile non-state authority*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Walter, Sabine (2010), *Hållbart företagande genom certifiering? GRI och statliga bolag*, Scores Rapportserie 2010:4. Stockholm: Score.
- Windell, Karolina (2006), *Corporate social responsibility under construction: Ideas, translations and institutional change*. Doktorsavhandling. Uppsala: Uppsala universitet, Företagsekonomiska institutionen.
- Windell, Karolina (Kommande), *Carriers of ideas about sustainable performance*. Arbetsrapport.

Bilaga 1: Företag som ingått i undersökningen

A-banan	Samhall
Akademiska Hus	SAS
Almi	SBAB
Apoteket	SBO
Arbetslivsresurs	SJ
Bilprovningen	SOS Alarm
Bostadsgaranti	Specialfastigheter
Botniabanan	Sveaskog
Dramaten	Svedab
Fouriertransform	Swedesurvey
Göta Kanalbolaget	Swedfund
Green Cargo	Svensk Exportkredit
Infranord	Svenska Skeppshypotekskassan
Innovationsbron	Svenska Spel
Jernhusen	Sweroad
Lernia	Svevia
LKAB	Systembolaget
Miljömärkning i Sverige AB	TeliaSonera
Miljöstylningsrådet	Teracom
Nordea	Vasallen
Norrland Center	Vattenfall
Operan	Vectura Consulting AB
Posten	VisitSweden
RISE	Voksenaasen
Rymdbolaget	

Bilaga 2: Frågeteman i enkäter och intervjuer

Tema (område)	Enkät till styrelseordföranden (frågeteman)	Enkät till CSR-ansvariga (frågeteman)	Intervjuer med CSR-ansvariga eller motsvarande (frågeteman)
Struktur förändringar	Övergripande påverkan på strukturer	Konkreta strukturella förändringar (position, enhet, avdelning) GRI-indikatorer som styrmedel (strukturell aspekt) Ansvariga för efterlevnad av GRI-indikatorer Ansvariga för sammanställande av hållbarhetsredovisning och förändring av detta ansvar Ansvariga för hållbarhetsarbete och förändring av detta ansvar Nyrekrytering av personal Internationell påverkan (dotterbolag)	Konkreta strukturella förändringar (position, enhet, avdelning) Förändringarnas vidd (koncernnivå, utländska dotterbolag) Strukturella och personella förutsättningar för framgångsrikt hållbarhetsarbete (resurser, ledningsengagemang, o.s.v.) och hur dessa har förändrats GRI-indikatorer som styrmedel (strukturell aspekt) Ansvariga för efterlevnad av GRI-indikatorer
Process förändringar			
	Förändring av sätt att arbeta med hållbarhetsfrågor Övergripande påverkan på processer	GRI-indikatorer som styrmedel (processaspekt) Integration av hållbarhetsarbete i processer Förändring av sätt att arbeta med hållbarhetsfrågor Förändrade interna rutiner och policies Utbildning Internationell påverkan (dotterbolag) Revisorernas roll	GRI-indikatorer som styrmedel (processaspekt) Processförändringar för centrala affärsprocesser Förändring av sätt att arbeta med hållbarhetsfrågor och CSR Förändringarnas vidd (koncernnivå, utländska dotterbolag) Förändrade interna rutiner och policies Utbildning
Konsulternas roll			
Nya prioriteringar	Grad av diskussion om hållbarhetsfrågor i styrelsen Kunskap om riktlinjerna Relevans av hållbarhetsredovisning Positiva/negativa övergripande effekter av hållbarhetsredovisning	Grad av övergripande ökat fokus på hållbarhetsfrågor Nya fokusområden Kunskap och erfarenhet av hållbarhetsredovisning Intern kompetensutveckling Konsultanvändning och kostnader för konsulter Grad av ökad arbetsbelastning	Nya konkreta frågeställningar (t.ex. korruption, mänskliga rättigheter, miljö) Internt/externt motstånd Budgeteffekter

