

Hållbarhetsredovisning  
– en studie över den bästa praktiken



**EKONOMI  
HÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

Kandidatuppsats  
FEK 582  
VT 2005

# Hållbarhetsredovisning

– en studie över den bästa praktiken

Handledare:  
Gunnar Wahlstöm

Författare:  
Gisela Exler 790818-4000  
Sophie Palmdahl 810716-0023  
Patrik Isaksson 780916-4119

## Sammanfattning

- Titel:** Hållbarhetsredovisning – en studie över den bästa praktiken.
- Seminariedatum:** 31 maj, 2005.
- Ämne/Kurs:** FEK 582 Kandidatuppsats VT 2005, 10 poäng.
- Författare:** Gisela Exler  
Patrik Isaksson  
Sophie Palmdahl
- Handledare:** Gunnar Wahlström
- Nyckelord:** Hållbart företagande, hållbarhetsredovisning, reglering.
- Syfte:** Syftet med uppsatsen är redogöra för och förklara hur företagen idag redovisar sin hållbarhet enligt GRI: s riktlinjer. Utifrån det kommer vi att klargöra hur den bästa praktiken för hållbarhetsredovisning ser ut.
- Metod:** I vår uppsats har vi arbetat med kvalitativ metod då syftet med vår uppsats är av förstående karaktär, och en normativ ansats då målet med uppsatsen är att komma med förbättrande förslag och en lösning på vår problemställning. Vi har vidare använt oss av en induktiv ansats och genomfört intervjuer med representanter från fyra företag och fyra revisionsbyråer.
- Teoretiskt perspektiv:** Aktuella artiklar, hållbart företagande, redovisningens förändring och effekter av redovisningens regleringar har varit grundvalen i litteraturgenomgången.
- Empiri:** Vi har samlat in våra empiriska data per telefon och besök, samt genom intervjuer med utvalda respondenter. Företagen vi intervjuade är: Volvo Car Corporation, Tetra Pak, SAS och Vattenfall. Revisionsbyråerna vi intervjuade är: KPMG, Ernst & Young, Deloitte och Öhrlings PricewaterHouseCoopers. Intervjufrågorna ställdes med ett frågeformulär som underlag, men med plats för följdfrågor.
- Slutsatser:** Vi anser att den bästa praktiken tar hänsyn till alla intressenters krav, och vid förändrade intressentkrav bör ny reglering ske. Denna reglering bör, genomföras av staten samt utarbetas av redovisningsprofessionen. Ny anpassad reglering innebär att harmoniseringen mellan intressenternas krav och praktiken ökar, vilket innebär att kvaliteten på redovisningspraktiken höjs.

## Abstract

- Title:** Sustainability reports – a study over best practise.
- Seminar date:** 31 May 2005.
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15ECTS).
- Authors:** Gisela Exler  
Patrik Isaksson  
Sophie Palmdahl
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Key Words:** Sustainability, sustainability reports, regulation.
- Purpose:** The purpose of this thesis is to describe and explain how companies today follow GRI: s guidelines when making their sustainability report. With this in mind we will then explain what the best practice is when making a sustainability report.
- Methodology:** In our thesis we have worked with qualitative method due to the purpose of our thesis being of an understanding nature and normative procedure due to the goal of this thesis is to make suggestions for improvement and a solution to our problem. We have furthermore used an inductive procedure and conducted interviews with representatives from four companies and four accounting firms.
- Theoretical perspectives:** Current articles, sustainability, the change of accounting and the effects of regulation of accounting have been our foundation throughout the literature.
- Empirical foundation:** We have gathered our empirical data through interviews, either through phone or by a personal visit. The companies we interviewed are: Volvo Car Corporation, Tetra Pak, SAS and Vattenfall. The accounting firms we interviewed are: KPMG, Ernst & Young, Deloitte and Öhrlings PricewaterHouseCoopers. The interviews were conducted on the basis of a questionnaire, but there were room for follow-up questions.
- Conclusions:** We consider best practice to be when all stakeholder demands are considered, and with a change in demands there should be a new regulation. This regulation should be carried out by the state and prepared by the accounting profession. New adapted regulation means that the harmonisation between stakeholders demand and practice increases, and this leads to a quality increase in accounting practice.

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar</b> .....	<b>5</b>
<b>1. Inledning</b> .....	<b>6</b>
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemställning.....	7
1.3 Syfte.....	8
1.4 Avgränsningar.....	9
1.5 Uppsatsens fortsatta disposition.....	9
<b>2. Litteraturgenomgång</b> .....	<b>10</b>
2.1 Hållbart företagande.....	10
2.2 Redovisningens förändring.....	12
2.2.1 Vad driver förändringen inom redovisningen.....	13
2.2.2 Effekter av redovisningens regleringar.....	18
2.3 Sammanfattning på litteraturgenomgången.....	20
<b>3. Metod</b> .....	<b>21</b>
3.1 Metod.....	21
3.2 Undersökningens metodansats - kvalitativ metod.....	21
3.3 Undersökningens forskningsansats - induktiv och normativ ansats.....	22
3.4 Datainsamlingsmetod.....	23
3.4.1 Val av respondenter.....	24
3.4.2 Validitet och reliabilitet.....	27
3.5 Metod för dataanalys.....	28
3.6 Metodkritik.....	29
3.7 Sammanfattning på metod.....	30
<b>4. Empiri - resultatredovisning</b> .....	<b>31</b>
4.1 Praxisundersökning.....	31
4.2 Hållbarhet - utveckling och framtid.....	31
4.3 Den bästa praktiken?.....	35
4.4 Sammanfattning respondenternas svar.....	37
<b>5. Slutdiskussion</b> .....	<b>39</b>
5.1 Inledande diskussion.....	39
5.2 Praktiskt bidrag - forskningsfrågan besvaras.....	39
5.3 Studiens teoretiska bidrag.....	44
5.4 Reflektioner över studiens slutsatser.....	46
5.5 Förslag till fortsatt forskning.....	47
<b>Referenser</b> .....	<b>49</b>
<b>Bilaga 1</b> .....	<b>55</b>
<b>Bilaga 2</b> .....	<b>58</b>
<b>Bilaga 3</b> .....	<b>60</b>
<b>Bilaga 4</b> .....	<b>62</b>
<b>Bilaga 5</b> .....	<b>63</b>
<b>Bilaga 6</b> .....	<b>64</b>
<b>Bilaga 7</b> .....	<b>65</b>

# Förkortningar

ACCA:	The Association of Chartered Certified Accountants
CERES:	Coalition for Environmental Responsible Economies
CSR:	Corporate Social Reporting
FASB:	Financial Accounting Standards Board
FEE:	Fédération des Experts Comptables Européen
FN:	Förenta Nationerna
GAAP:	General Accepted Accounting Principles
GRI:	Global Reporting Initiative
IASB:	International Accounting Standards Board
IFAC:	International Federation of Accountants
IISD:	International Institute for Sustainable Development
ISO:	International Organization for Standardization
NGO:	Non-Governmental Organisations
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RR:	Redovisningsrådet
UNEP:	United Nations Environmental Programs
ÅRL:	Lagen om Årsredovisning

# 1. Inledning

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för hållbarhetsredovisningens bakgrund och utveckling, samt orsakerna till dess uppkomst. Detta leder fram till uppsatsens problemställning och dess syfte. Vi kommer även att redogöra för uppsatsens avgränsning. Detta kommer att förse läsaren med en tydlig bakgrund som är nödvändig för att skapa förståelse för problematiseringen. Läsaren kommer även att kunna knyta an detta till uppsatsens syfte.*

---

## 1.1 Bakgrund

Alltsedan 1960-talet har miljöproblematiken blivit alltmer aktuell. Den kontroversiella boken, *Tyst Vår*<sup>1</sup>, bidrog bland annat till upprättandet av dagens miljöbalk, men den inledde framförallt den allmänna miljödebatten och begreppet miljöpolitik var skapat.<sup>2</sup> En efterfrågan på internationella organisationer som hade miljön som högsta prioritet var en följd av den växande miljödebatten och en rad ideella organisationer växte fram. 1981 bildades Miljöpartiet, vilket innebar att media fick upp intresset för miljön. Detta bidrog till att de övriga partierna var tvungna att ta ställning till miljöfrågorna i sina partiprogram. 1988, efter en rad uppmärksammade miljökatastrofer, var allmänheten så medveten om det viktiga arv som naturen utgör, att Miljöpartiet erhöll en efterlängtd plats i riksdagen. Utvecklingen fortskred till att 1992 mynna ut i slutdokumentet Agenda 21, efter en internationell överenskommelse på Riokonferensen. Denna konferens var ett allmänt erkännande som gjorde gällande att våra handlingar har en inverkan på miljön, och att naturen är något ”vi förvaltar för våra barn och barnbarn”<sup>3</sup>. Företagens intressenter började i allt större utsträckning efterfråga att företagen skulle redovisa sin miljöpåverkan, vilket resulterade i de allra första miljöredovisningarna. På 2000-talet kom en ny trend inom miljöredovisning, hållbarhetsredovisning, vilket innebar att man som komplement till miljöredovisningen även lade fokus på sociala, etiska och ekonomiska aspekter. Med ett hållbart företagande har intressenterna fått en ökad betydelse då de är en allt starkare grupp, vilket företagen nu måste ta hänsyn till för att kunna bygga upp ett starkt varumärke och ett stabilt företagande.<sup>4</sup> Utvecklingen har lett till att

---

<sup>1</sup> Carson Rachel, *Tyst vår*, (1963).

<sup>2</sup> ledarredaktionen, ”Politikern som gav miljön ett ansikte”, *Dagens Nyheter*, 2005-03-05.

<sup>3</sup> Larsson, Lars-Olle & Norregårdh Marie, ”Från ‘Tyst vår’ till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar”, *Balans*, (2003) nr 11.

<sup>4</sup> Ibid.

de flesta börsnoterade företag i dag redovisar sin hållbarhet i en separat redovisning.<sup>5</sup>

Till skillnad från den finansiella redovisningen finns ingen uttömmande lagstiftning för hur ekonomiska, miljömässiga samt sociala och etiska aspekter ska redovisas. Det finns dock vissa riktlinjer som kan följas, men de är emellertid frivilliga.<sup>6</sup> De flesta branscher har ställt upp egna riktlinjer för hur hållbarhetsredovisningen skall ske, men det är den fristående organisationen Global Reporting Initiative (GRI)<sup>7</sup> och dess riktlinjer som har gjort hållbarhetsredovisningen accepterad och spridd.<sup>8</sup> De flesta börsnoterade företag använder sig i dag av GRI:s riktlinjer, men väldigt få har efter en undersökning<sup>9</sup> visat sig vara i överstämmelse med dessa.<sup>10</sup>

Den ökade miljömedvetenheten, företagens angelägenhet att upprätta en hållbarhetsredovisning och de riktlinjer som finns kan sägas ha fört utvecklingen de senaste åren från enbart rapportering av miljö till en ansenlig fokusering på hållbarhetsfrågor. Detta utan en egentlig reglering från de bestämmande organen att redovisningen ska ske på ett visst sätt.<sup>11</sup> På liknande sätt menar Jönsson<sup>12</sup> att det har uppstått ökade krav på en strängare reglering, där i synnerhet olika skandaler har medverkat till dessa ökade krav. Detta skapar vissa brister i regleringen, vilket medför att företagen har stora möjligheter att manipulera med och snedvrída sina hållbarhetsredovisningar.

## 1.2 Problemställning

En ny undersökning från KPMG, där 105 av Europas största börsnoterade företag ingår, visar att många företag idag gör en stark koppling mellan företagets varumärke och dess förmåga att ta ett socialt ansvar.<sup>13</sup> Ett företag med ett starkt varumärke är ofta ett ostridbart recept till framgång och därför redovisar företagen nu i större utsträckning sin hållbarhet än de tidigare gjort. En starkare intressentgrupp med allt större makt gör att företagen måste anpassa sig till deras krav och redovisa med ansvar.<sup>14</sup>

<sup>5</sup> <http://www.kpmg.se/pages/101343.html>, 2005-04-19.

<sup>6</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 164.

<sup>7</sup> Se bilaga 1.

<sup>8</sup> Larsson, Lars-Olle & Norregårdh Marie, "Från 'Tyst vår' till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar", *Balans*, (2003), Nr. 11.

<sup>9</sup> Nilsson, Anne, *Miljörapporten*, (2003), nr 6, 2003-05-22.

<sup>10</sup> Larsson, Lars-Olle & Flening Birgit, "FAR vill se alla redovisningar", *Balans*, (2003) Nr. 8-9.

<sup>11</sup> <http://www.globalreporting.org/guidelines/framework.asp>, 2005-04-11.

<sup>12</sup> Jönsson, Sten, , "Role making for accounting while the state is watching", *Accounting, Organizations and Society*, (1991), Volym 16 Nr. 5-6.

<sup>13</sup> <http://www.kpmg.se/pages/101343.html>, 2005-04-19.

<sup>14</sup> Larsson, Lars-Olle & Flening Birgit, "FAR vill se alla redovisningar", *Balans*, (2003) Nr. 8-9.

Som nämnts i bakgrunden så finns det vissa brister inom dagens redovisning av hållbarhet, detta trots att medvetenheten för miljö och sociala frågor har ökat.<sup>15</sup> Med detta i åtanke, samt ÅRL: s krav på redovisningen, kan det anses att det borde finnas en reglering beträffande hållbarhetsredovisning. Enligt redovisningsrådets (RR) referensram är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet hjälpmedel vid tolkning och upprättande av normer och regleringar.<sup>16</sup> Denna uppsats kommer att utgå ifrån att redovisning av hållbarhet är av relevans enligt redovisningens referensram<sup>17</sup> och att det därför är viktigt att företagen beaktar detta i sin redovisning.

Då det inte finns några regleringar inom hållbarhetsredovisning antas att praxis skiljer sig åt emellan företagen beträffande hur rapporterna upprättas. Eftersom GRI: s riktlinjer är de riktlinjer som i störst utsträckning används är det väsentligt att se på hur företagen använder dessa riktlinjer. Det är alltså av betydelse att se hur väl de är i överensstämmelse med GRI: s begrepp ”in accordance”<sup>18</sup>. Detta resonemang leder fram till delfrågan:

*Hur upprättas frivilliga hållbarhetsredovisningar idag, enligt GRI: s riktlinjer?*

Avsaknaden av regleringar beträffande upprättandet leder till brister i jämförbarheten<sup>19</sup>, både mellan företagen och över tiden. Det bör eftersträvas en redovisning som är enhetlig och gemensam för att redovisningens syfte enligt referensramen, utställd av RR, skall tillgodoses.<sup>20</sup> Detta syfte är, enligt RR, att redovisningen är ett informationsunderlag som ska ligga till grund för exempelvis viktiga beslut. Det är alltså av stor vikt att utreda hur redovisningen tjänar detta syfte och huruvida en reglering är nödvändig, samt hur den bör se ut. Detta leder oss fram till uppsatsens huvudfråga:

*Hur ser den bästa praktiken för hållbarhetsredovisning ut?*

### 1.3 Syfte

Denna uppsats ämnar beskriva och förklara i vilken utsträckning företagen i dag redovisar sin hållbarhet enligt GRI: s riktlinjer samt hur de håller sig inom ramen av denna definition. Vi ämnar därefter utreda och förklara hur den hållbara redovisningen kan förbättras på bästa tänkbara sätt.

---

<sup>15</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 163 ff.

<sup>16</sup> Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis*, (2003), sid. 166.

<sup>17</sup> Ibid., sid. 165.

<sup>18</sup> ACCA, *Towards transparency: progress on global sustainability reporting 2004*, (2004)

<sup>19</sup> Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis*, (2003), sid. 173.

<sup>20</sup> Ibid, sid. 165ff.



## 1.4 Avgränsningar

Vi kommer i uppsatsen att avgränsa oss i våra studier till att se på börsnoterade företag, då de förefaller vara mest intressanta eftersom de har flest intressenter. Man kan dessutom mena att de börsnoterade företagen är de som befinner sig i rampljuset och blir granskade av den allmänna opinionen, och att det därför är mer intressant att studera dessa. Vidare är det även så att de har en stor inverkan vid utformning av lagstiftning och regleringar, samt ett stort inflytande på gällande men även skapandet av ny praxis. De studerade företagen är utvalda på grundval av sin erkänt hållbara bakgrund, samt att de alla använder sig, i någon utsträckning, av GRI:s riktlinjer.<sup>21</sup>

## 1.5 Uppsatsens fortsatta disposition

I det *andra kapitlet* kommer vi att redogöra för relevant litteratur inom ämnet. Vi kommer även att redogöra för begreppet hållbarhet. Den litteratur som används är, i störst utsträckning vetenskapliga tidskrifter. Detta kapitel syftar till att ge läsaren en god förståelse för den forskning, samt den litteratur som föreligger inom området.

I *kapitel tre* kommer vi att redogöra och argumentera för de metodval vi gjort. Vidare kommer vi att kritiskt granska uppsatsens sekundärkällor och empiriska data. På angivet sätt kommer detta att förse läsaren med möjligheten att följa vårt tillvägagångssätt, samt få en förståelse för varför vi har valt att göra på ett visst sätt.

I *kapitel fyra* sammanställs de svar vi erhållit vid intervjuerna, det vill säga empirin sammanställs. Först presenteras respondenternas svar i två avsnitt, utveckling och framtid och därefter den bästa praktiken enligt respondenterna. Avslutningsvis sammanställs en sammanfattning på respondenternas svar, detta för att lättare kunna urskilja relevant information.

I det *femte kapitlet* kommer uppsatsens forskningsfråga att besvaras utifrån empirin, i studiens teoretiska bidrag kommer vi att utgå ifrån teorin för att förklara empirin. Kapitlet avslutas med reflektioner över studiens bidrag, samt förslag till fortsatt forskning.

---

<sup>21</sup> <http://www.globalreporting.org/governance/orgstak.asp>, 2005-06-01.

## 2. Litteraturgenomgång

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för relevant litteratur inom ämnet. Vi kommer dessutom att redogöra för begreppet hållbarhet. Den litteratur som används är vetenskapliga artiklar med utgångspunkt i institutionellteori, detta för att öka förståelsen för redovisningens utveckling och förändring. Detta kapitel syftar till att ge läsaren en god förståelse för den forskning och den litteratur som föreligger inom området.*

---

### 2.1 Hållbart företagande

Problem som följts av globaliseringen, både av turism och av företag, har gjort att det ställts krav på att företag ska tänka om i sin måluppfyllelse. Efter Riokonferensen, 1992, blev framförallt det fundamentala begreppet hållbarhet uppmärksammat. Begreppet hållbarhet innefattar inte enbart direkta affärsaktiviteter, utan även industriell och social utveckling. Hållbarhet har blivit ett begrepp som används inom affärsetik, men som även frekvent används av regeringar, styrelser och akademiker. Med sina rötter i miljöstyrning och miljöanalys har hållbarhet länge varit synonymt med rena miljöfrågor. På senare tid har dock begreppet utvidgats till att även omfatta ekonomiska och sociala aspekter. Anledningen till att begreppet hållbarhet utökats är framförallt att det är opraktiskt och ibland även omöjligt, att fastställa vad hållbarhet är i den naturliga utvecklingen, utan att ta hänsyn till sociala och ekonomiska aspekter.<sup>22</sup>

Företagens girighet och exploatering har inneburit att företag runt om i världen nu börjat inse att investerare inte enbart är intresserade av företagets finansiella framgångar. Vidare menar Tschopp<sup>23</sup> att detta har inneburit att företag nu på allvar börjar intressera sig för hållbart företagande. Ett sätt att mäta hållbarhet är att använda *the Triple Bottom line* (TBL)<sup>24</sup>, som utvecklades av den på området inflytelserika författaren John Elkington. Elkingtons syn är att TBL visar att företagen inte enbart har ett mål, ekonomiska värden, utan att företagen har ett utbrett mål som fastställs genom att sociala och ekonomiska värden läggs till. Att tillgodose investerare med information som de kan ha nytta av vid beslutfattande, är enligt Tschopp den största anledningen att använda TBL. Vidare menar Tschopp att delgivningen av sådan information är nödvändig, eftersom hållbarhet

---

<sup>22</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 20 ff.

<sup>23</sup> Tschopp, Daniel, "It's time for triple bottom line reporting", *The CPA Journal*, (2003).

<sup>24</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 22.

har fått en ökad betydelse för intressenterna. Det upprättas idag flertalet hållbarhetsredovisningar, där GRI<sup>25</sup> oftast används då det är denna standard som för tillfället är mest accepterad. Initiativtagarna till GRI arbetar idag för att utveckla TBL-rapportering på en internationell nivå. Enligt Tschopp finns det en ekonomisk vinning i att rapportera TBL, eftersom hänsynstagande till hållbarhet kan verka som en attraktion på nya investerare och medarbetare. En annan fördel med TBL, enligt Tschopp, är att TBL genomsyrar företagets miljö-, sociala och dess ekonomiska situation, vilket innebär att det är lättare att kartlägga företagets svagheter, styrkor och dess framtida mål. Tschopp menar till och med att företag som inte rapporterar hållbarhet, riskerar att förlora en del av sitt värde på aktiemarknaden. Avslutningsvis menar Tschopp att rapportering av hållbarhet för många företag är synonymt med högre kostnader, fler revisorer och mer pappersarbete. Tschopp menar dock att hållbarhetsrapportering är en del av utvecklingen, och här för att stanna. Nedan följer en kort presentation av var och en av de tre komponenterna i TBL.

Såsom tidigare nämnts har begreppet hållbarhet utvecklats ur ett *miljöperspektiv*, och det är än idag många som tror att hållbarhet enbart omfattar miljöaspekter. De grundläggande principerna i miljöperspektivet, är att miljön ska påverkas så lite som möjligt. Några grundläggande problem är industrialiseringens påverkan på miljön, utvinningen av olja samt växthuseffekten. Ett annat problem som bottnar i bland annat de ovanstående, är den ekonomiska utvecklingen. Kommer framtida generationer kunna leva på samma ekonomiska standard som idag, utan en ökning av produktionen och konsumtionen.<sup>26</sup>

Det *ekonomiska perspektivet* fastställer hur hög den ekonomiska tillväxten kan tillåtas att vara, utan att jordens kapacitet påverkas. Dessutom framkommer i det ekonomiska perspektivet att val som görs av dagens generation, inte ska påverka framtida generationer. Vidare ska företagsledare producera och marknadsföra produkter som har ett långt ekonomiskt värde, och därmed inte i första hand satsa på produkter som genererar snabba vinster och som har ett kort ekonomiskt värde. Ett exempel på ett icke-hållbart företagande kan ur det ekonomiska perspektivet vara kartellbildningar, eftersom de undergräver ett långsiktigt ekonomiskt värde på marknaden. Ett annat exempel är då företag genom redovisningsmanipulation undviker att betala bolagsskatt, vilket medför att de inte bidrar till samhällsvälfärden.<sup>27</sup>

Den sociala rättvisan är huvudfrågan i det *sociala perspektivet*. Förenta Nationerna (FN) gav 2001 ut *Report on the World Social Situation*, som visade på

---

<sup>25</sup> Se bilaga 1.

<sup>26</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 22.

<sup>27</sup> Ibid.

en ökad ojämlikhet mellan världens rika och fattiga länder, samt att vissa länder inte kan tillfredställa de grundläggande behoven. Det sociala perspektivet är därmed viktigt eftersom detta perspektiv kan bidra till att minska klyftorna mellan de rika i I-länderna och de fattiga i U-länderna samt mellan män och kvinnor.<sup>28</sup>

Såsom ovan nämnts är hållbart företagande en aktuell process, och därmed kan man förvänta sig förändringar inom hållbarhetsredovisningen. Enligt Tinker<sup>29</sup> kräver dock hållbarhet en politisk filosofi, som underlättar den krävande uppgiften att nå en förändring inom området. Vidare menar Tinker att även samhällets kognitiva, kyrkliga och estetiska utveckling påverkar utvecklingsprocessen. Därmed påverkas hållbarhetsredovisningen av den allmänna utvecklingen inom redovisningen och i samhället, och det är därför av stor vikt att utröna vad som driver redovisningens förändringar.

## 2.2 Redovisningens förändring

Under det senaste året har intresset för extern hållbarhetsredovisning ökat, med följden att ett flertal organisationer som till exempel GRI formulerat riktlinjer för hur hållbarhetsredovisning bör upprättas, enligt Deegan.<sup>30</sup> Han menar vidare att det kan tolkas som att utvecklingen inom området inte leds av redovisningsprofessionen, vilket kan förefalla underligt med tanke på revisorernas expertkunskap inom området. Miljöredovisning har tidigare varit högaktuellt för att senare bli passé igen, trots den tendensen tror inte Deegan att intresset för hållbarhetsredovisning kommer att urholkas.

Eftersom hållbarhetsredovisning fortfarande är i första utvecklingsstadiet, finns en hel del frågor kring hur hållbarhetsredovisning bör upprättas. Såsom Watts & Zimmerman<sup>31</sup>, belyser även Deegan problematiken kring att det idag inte finns någon självklar och accepterad teori för att tolka hållbarhetsredovisning. Såsom tidigare nämnts har nya krav från samhället ställts på företagen, krav på att hänsyn även ska tas till hållbarhetsaspekter i företagets måluppfyllelse. Detta kan förklaras med hjälp av institutionellteori som ofta används för att förklara hur nya redovisningsnormer uppkommer.

---

<sup>28</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 22.

<sup>29</sup> Tinker, Tony, "From policy to politics to praxis in environmental and social research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (2003), vol. 16, iss. 2.

<sup>30</sup> Deegan, Craig, , "the legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (2002) Volume 15 Nr. 3.

<sup>31</sup> Watts, R L. & Zimmerman, J L., "The demand and supply of accounting theories the market for excuses", *Accounting Review*, (1979).

- ”Institutionellteori säger oss att handlingsrepertoaren är begränsad av de värderingar och ideologier som råder i ett visst samhälle vid en viss given tid. Dessa värderingar är så förgivettagna att det till och med kan ifrågasättas om den enskilda individen är medveten om dem”.<sup>32</sup>

Med bakgrund av att kraven ifrån samhället kan tänkas böttna i att olika redovisningslösningar uppkommer på grund av de värderingar som för tillfället är aktuella, kommer uppsatsens forskningsfråga att besvaras med hjälp av institutionellteori. Institutionellteori kan enligt Bergevärn med flera<sup>33</sup> ses ur fyra olika perspektiv. Det *första perspektivet* kopplar samman institutionalisering med anpassningsprocessen, och fokus ligger på värderingar och inte på själva händelseförloppet. I det *andra perspektivet* ses institutionalisering som en process som upprepas över tiden, och där interaktionen mellan människor skapar verkligheten. I det *tredje perspektivet* ses institutionalisering inte som en process, utan som en serie grundvalar. Det vill säga förändringar sker eftersom de är nödvändiga för legitimering, stabilitet och överlevnad. Enligt det *fjärde och sista perspektivet* finns det både symbolik och beteenden, men dessa symboler och beteenden skiljer sig i olika institutionella kontexter. Då hållbart företagande bland annat har fått ökad betydelse för företagets intressenter, däribland investerare, kommer institutionalisering fortsättningsvis att ses ur det tredje perspektivet. Nedan redogörs för vetenskapliga artiklar med utgångspunkt i institutionellteori för att öka förståelsen för redovisningens utveckling och förändring.

## 2.2.1 Vad driver förändringen inom redovisningen.

### **Institutionella strukturer**

Willmot med flera<sup>34</sup> belyser hur redovisningens processer och institutionella strukturer är skapade, och hur de i sin tur antingen stärker eller försvagar effekterna av tre organiserande principer underordnade *neo-corporatist*, som Willmot med flera har anammat från tidigare studier genomförda av Puxty, 1987. Den första principen, *Hierarchical Control*, där social ordning organiseras genom byråkratisk medverkan, och regler och sanktioner används för auktoritär kontroll över vissa aktiviteter och personer. Denna princip spelar en ansenlig roll

---

<sup>32</sup> Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis*, (2003), sid. 43.

<sup>33</sup> Bergevärn, Lars-Eric & Mellemvik, Frode & Olson, Olov, “Institutionalization of municipal accounting- a comparative study between Sweden and Norway”, *Scandinavian Journal of Management*, (1995), Volym 11 Nr. 1.

<sup>34</sup> Willmot et al, “Regulation of Accountancy and Accountants: Advanced Capitalist Countries” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (1992), Volym 5 Nr. 2.

beträffande att bidra med redovisningsinformation, auktorisation av personal för att bibehålla riktigheten i denna information samt i administrativa led för att erhålla denna information. *Dispersed competition* refererar till marknadens operationer som kommer av de förhållanden som föreligger mellan köpare och säljare på jakten efter välstånd. Denna princip gör sig påmind vid anskaffning och spridning av redovisningsinformation. *Spontaneous solidarity*, menar att social ordning infinner sig till följd av samhällseliga krafter genom delade värderingar, tillämpningar eller gemensam högaktning. Det föreligger svårigheter angående regleraren och den reglerades övertygelse och åttlydnad att ta till sig de normer och den redovisningssed som existerar.

Streeck & Schmitter<sup>35</sup> har identifierat tre kontrollmekanismer. Den första är *marknaden*, där konkurrensbeteendet genererar nya regleringar. Den andra kontrollmekanismen är *staten* som genom sin auktoritära roll frambringar regleringarna. Den sista mekanismen är *samhället*, som genom de aktuella samhällsvärderingarna påverkar regleringar. I Keelers<sup>36</sup> recension på Streeck & Schmitter, argumenteras för att samfundet ska anses sammankopplat med marknaden, staten och samhället. Tillsammans är de tre särpräglade kontrollinstitutioner. Modellen undersöker teoretiskt logiken bakom social ordning, och förklarar hur och varför element i bolagssamfund har dykt upp i form av styrning med hänsyn tagen till privata intressen. Vidare placerar modellen det traditionella neo-corporatist paradigmet, som erkänner förekomsten av delade intressen i samhället och där staten är antagen att handla för att bibehålla social ordning, i en vidare kontext och klargör samtidigt modellens relevans i den aktuella samhällsansvarsdebatten. Samtidigt förklaras den ”reglerade-självreglering”, vars styrning med hänsyn tagen till samhällsansvar kan erbjudas som ett strategiskt alternativ till antingen statlig inblandning, eller neo-liberal restriktion av marknaden. Självreglering kan dock enligt Fukuyama<sup>37</sup> innebära en risk då denna självreglering lämnar möjlighet till att utnyttja systemet.

I en annan recension, framarbetad av Crouch<sup>38</sup>, behandlas Streeck och Scmitters modell ytterligare. Enligt Crouch är den omtalade modellen ett viktigt steg mot en teoretisk utveckling genom sammankopplingen mellan staten, marknaden och samhället. Genom att ta hänsyn till den interna process som binder organiserade intressen samman och mot varandra, drar Streeck och Schmitter uppmärksamheten

---

<sup>35</sup> Streeck, W. & Schmitter, P C, “Community, Market, State- and Associations? The prospective contribution of interest governance to social order”, *European Sociological Review*, (1985). Vol. 1, sid. 119-138.

<sup>36</sup> Keeler, T. S. John, “Private interest government – beyond market and state”, *The American political science review*, (1988), Volym 82 Nr. 1.

<sup>37</sup> Fukuyama, “Trust: the social virtues and the creation of prosperity”, *Free press paperback*, (1996).

<sup>38</sup> Crouch, C., “Private interest Government: Beyond Market and state; Organized Interests and the state: Studies in Meso-Corporatism”, *European Sociological Review*, (1987), vol. 3, s.89-90.

mot en form av social solidaritet. Den sociala solidariteten skiljs tydligt ifrån samhället och är svagare än dess normativa band. Samtidigt är den sociala solidariteten mindre beräknande, opersonlig och utbytesberoende än marknaden. Enligt Crouch har dock dessa principer ett ansenligt användningsområde och kan tillämpas inom flertalet områden.

Streeck och Schmitters arbete är utgångspunkten i en artikel författad av Puxty med flera<sup>39</sup> som kritiskt använder Streeck och Schmitters modell för social ordning, som menar att reglering är ett uttryck till följd av en kombination av marknad, stat samt samhälle. Man har sedan genomfört en undersökning där man jämför regleringen i fyra kapitalistiska länder. Artikeln belyser betydelsen av motsägningar inom och emellan de organiserande principerna inom kapitalismen. Puxty med flera försöker vidare att åskådliggöra regleringen av redovisningen som ett resultat av dessa motsägningar. Artikeln fokuserar på redovisningens reglering av ekonomiska och sociala aktiviteter i samhället och i vilken utsträckning som institutioner för redovisning är reglerade. Detta genomförs bland annat genom utvecklandet av ett ramverk för förståelsen för en variation av principer för reglering. Vid den jämförande analysen av de olika länderna studeras de olika formerna av regleringar associerade med historiska och institutionella egenheter för länderna. Modellen av Streeck och Schmitter används som ett ramverk för utforskandet av varierande inställningar till reglering och redovisningens roll. Vid reflektioner av historiska och kulturella skillnader mellan nationsstater är variationer att förvänta, beträffande kombinationen av dessa principer som reglerar institutioner och praktiker. Enligt Puxty med flera finns det kritik att framföra mot modellen såsom att principen om samhället är underordnad principerna om marknad och stat. Slutsatsen enligt Puxty med flera, är att det inte kommer att finnas en enda matris för organisationsprinciperna, marknad, stat och samhälle, som kommer att kunna appliceras till all reglering. Det förefaller vara beroende av varje situation.

### **Regleringarnas utveckling**

Med hävdandet att redovisning är ett kulturellt fenomen, menar Jönsson<sup>40</sup> att de första erfarenheterna vid implementeringen av harmoniseringen av redovisningen i Europa, visar att samma text tolkas och används annorlunda i olika kulturer. Vidare menar Jönsson att det motsatta argumentet, att aktörer från olika kulturer kan ha svårt att övertala varandra om fördelarna med förslagna regleringar, ytterligare visar att regleringar påverkas och är beroende av den rådande kulturen. För att lättare förstå den kulturella påverkan på redovisningen som uppstår då en

---

<sup>39</sup> Puxty, Anthony. G. & Willmot, Hugh. C., "Modes of Regulation in advanced Capitalism: Locating Accountancy in four Countries", *Accounting Organizations and Society*, (1987) vol. 12, No. 3, s.273-291.

<sup>40</sup> Jönsson, Sten, "Role making for accounting while the state is watching", *Accounting, Organizations and Society*, (1991), Volym 16 Nr. 5-6.

ny reglering formuleras, har Jönsson gjort en jämförelse mellan länder med liknande kultur, men med olika värderingar inom redovisning. Med bakgrund av de erkända och synliga effekter som föreligger på statens ingripande och regleringar, till följd av den allmänna opinionen, medias ökade tryck samt omfattande forskning inom området, har Willmot, Puxty och Robson med flera<sup>41</sup> reflekterat över redovisningens regleringsprocess. De ser även på sociala och politiska regleringar i allmänhet. Willmot med flera framhäver att det vid upprättande av konventionella analyser, ofta utgås ifrån att redovisningens regleringar är att betrakta som utvecklade av redovisningsprofessionen, som är ledda av sina etiska och professionella värderingar. Man betonar en självreglering, ofta därför att det är i överensstämmelse med bilden av professionen. Därmed bortser man ifrån den roll som staten har, när det gäller uppmuntran och underlättande av redovisningens regleringar. Vidare bortser man även ifrån de krafter som ligger inom institutionella kontexter och kulturer beträffande regleringarnas utveckling.

Konflikter mellan olika principer inom redovisningen har medfört att utvecklingen och tillämpningen av redovisningsmetoder kan liknas vid en politisk process, där redovisningens regleringar har politiska, sociala och ekonomiska förhållanden och konsekvenser. Då redovisningsmetoder måste skapas och tolkas, eftersom de varken är objektiva eller självklara, är de föremål för politiska kamper där både dess existens och innehåll är föremål för förhandling. Enligt Willmot med flera kan det de senaste åren påvisas ett ökat medvetande beträffande redovisningens roll i ingripande, både i produktionen av välstånd samt påverkan av dess distribution. Den ökade övervakning av redovisningens processer, praktik och reglering från statens sida som påträffas i kapitalistiska länder är ett uttryck för denna ökade medvetenhet. Med insikten att redovisningen har en stor effekt, har intresset för redovisningen ökat. Även Jönsson menar att det uppkommit ökade krav på en striktare reglering, och där framförallt olika skandaler har bidragit till dessa ökade krav. Samtidigt menar Jönsson att kapitalmarknadens växande betydelse och dess institutionalisering, innebär att redovisningsprofessionen förlorar sin betydelse och sitt inflytande.

Enligt Willmot med flera befinner sig de kapitalistiska länder som är undersökningsobjekt, i olika stadium av kapitalism där ekonomiska organisationer innehar en betydande roll, både som ekonomisk och politisk kraft. Flertalet av dessa organisationer är dessutom högst aktiva i arbetet med översyn av redovisningens regleringar. Jönsson menar att staten inte har något incitament att föra utvecklingen av redovisningen framåt, annat än i kontrollsyrte. Med detta

---

<sup>41</sup> Willmot et al, "Regulation of Accountancy and Accountants: Advanced Capitalist Countries", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (1992), Volym 5 Nr. 2.



menar Jönsson att en centraliserad och stark stat inte ser redovisning som en viktig fråga, istället är det samhället och andra organisationer som för utvecklingen framåt. Willmot med flera argumenterar för att den internationella utvecklingen är viktig för progressionen av regleringar inom redovisningen, samt att organisationerna i utveckling arbetar igenom de organiserande principerna i varje land.

Willmot med flera kunde med sin artikel fastslå att varje land som studerades hade skilda strukturer av institutionellt arrangemang beträffande reglering av redovisning, bokföring och revisorer. Dessa skillnader reflekterar olikheter i kulturen, historien och sociopolitiska strukturer. Vidare skiljer sig även processerna länderna emellan åt, och de yttrar sig såsom olikheter i de tre principerna. Däremot finns det likheter bland de involverade parternas identiteter, och potential för likheter i det sätt samspelet av synsätt och krav är utarbetade i den politiska processen. Dessutom fann Willmot med flera en slående likhet i den slutliga utgången av regleringar. Detta föreslår att den identifikation och analys av professionerna eller intressenterna, har liten inverkan beträffande redovisningsregleringens utveckling i nationella sammanhang. Därför kan det vidare antas att globaliseringen och den transnationella regleringen sannolikt kommer att öka i vikt. De menar dessutom att det är värt att uppmärksamma att det är få internationella redovisningsregleringar som har haft en kraftig inverkan på redovisningens praktik redan, fast att de stundvis har utgjort en grund för specifika redovisningsförändringar. Man bör betrakta varje nationell situation som ett resultat av den globala regleringsprocessen, där de internationaliserande krafterna möts på en global nivå. Nationella regleringar måste därför ses ur ett globalt sammanhang där den internationella kapitalismens krafter formar den moderna redovisningens utveckling. Jönsson fastslog genom sin undersökning att den bästa utvecklingen av redovisningsreglering, sker genom praxis och inte med teoretiska argument. Jönsson ställer sig dock frågande till resultatet. Han menar att hänsyn bör tas till distinktionerna mellan *double loop learning*, där man tar lärdom av de misstag som gjorts, och *single loop learning*, där man enbart korrigerar de misstag som gjorts. Resultatet i undersökningen kan enligt Jönsson vara missvisande, eftersom det är lättare att referera till praktiska erfarenheter istället för till teoretiska erfarenheter.

### 2.2.2 Effekter av redovisningens regleringar

En viktig fråga att ta ställning till vid beslut om regleringar är dess effekt. Genom att se till redovisningens effekter och dess ursprung, kan man utvärdera förslag till förändring<sup>42</sup>.

Det råder en hög komplexitet på marknaden för redovisningstjänster där staten, som handlar genom regleringar, bistår med de förutsättningar som gäller vid utbytet av redovisningstjänster, enligt Richardson och McConomy<sup>43</sup>. Inputregleringar verkar som underlag vid anställningsbeslut, till exempel genom införandet av titlar såsom auktoriserad revisor och godkänd revisor. Man tillåter även i hög grad att redovisningsorganisationer kontrollerar sina medlemmar, vilket ytterligare säkerställer att det finns en hög grad av tillförlitlighet. Outputregleringar säkerställer att kvaliteten på revision når upp till dess förväntningar. Eftersom definitionen av reglering är; ett auktoritärt ingripande i privat beslutstagande, så bör man se till auktoritetens motiv för att finna en orsak till regleringarna. Detta är dock svårt eftersom regleringar är utarbetade som ett led i en process, där man debatterar och förmodligen kompromissar för att vinna acceptans. Enligt Richardson och McConomy kan sambandet, mellan det ursprungliga syftet med regleringen och själva regleringen som antas implementera det syftet, vara åtskiljt. Dessutom finns en risk att de som blir reglerade bara följer lagen utan att förstå den ursprungliga andemeningen med lagen. Därför är forskning beträffande regleringar i huvudsak fokuserad på dess effekter. Enligt Richardson och McConomy finns det tre teorier för att bättre förstå den process som genererar regleringar och urskiljer dess syfte, föreslaget av bland annat ekonomer; *public interest theory*, *regulatory capture theory* och *theory of corporatism*.

*Regulatory capture teorin*, erkänner att regleringar har ekonomiska konsekvenser samt att det är i de reglerades intresse att regleringarna är tillfredsställande, enligt Richardson och McConomy. De menar vidare att intressenterna investerar både tid och pengar för att säkerställa deras intressen. Fokus ligger sålunda på hur intressegrupper påverkar regleringsprocessen. Richardson och McConomy menar att den vanligaste slutsatsen att dra är, att reglering är fångat av speciella intressen och sedan tjänar dessa intressens behov. Teorin antar att alla är ekonomiskt rationella och att regleringar skapar välfärd.

---

<sup>42</sup> Richardson, Alan J. & McConomy, Bruce J., "three styles of rule", *CA Magazine*, (1992).

<sup>43</sup> Richardson, Alan J., McConomy, Bruce J., "three styles of rule", *CA Magazine*, (1992).

Enligt Richardson och McConomy, innebär *public interest teorin* att man betraktar redovisning som handelsvaror vilka utbyts på marknader. Under vissa förhållanden, reflekterar priset på tjänsten dess egentliga värde för individer och för samhället, det vill säga att marknaden är paretoeffektiv. De menar vidare att restriktioner är nödvändigt endast om marknaden misslyckas, vilket är troligt om det inte finns många köpare och säljare, inte är fri in- och utgång till och från marknaden, tjänsterna inte är homogena, fullständig information inte är tillgänglig för alla samt att priset på tjänsten inte reflekterar alla kostnader och förmåner. Med den första förutsättningen är det, enligt Richardson och McConomy, värt att uppmärksamma att de ”sex stora” redovisningsbolagen kontrollerar den största delen av marknaden, vilket kan skapa ineffektivitet. Trots detta hävdas det av vissa, enligt Richardson och McConomy, att marknaden för redovisningstjänster är starkt rivaliserande. Den andra förutsättningen, lägger vikt vid att det inte ska finnas några gap mellan utbudet och efterfrågan av redovisningstjänster, men det är dock en långsam process att nå den perfekta marknaden, bland annat till följd av den långa utbildningstid som redovisare har. Beträffande att informationen ska vara fullständig, är informationsasymmetri ett hot mot konkurrensen. Informationsasymmetri föreligger när klienter inte vet vad för tjänster de behöver eller inte kan bestämma värdet av den erhållna tjänsten. Vid införandet av regleringar beträffande rätten att utöva ett yrke, är det vanligaste argumentet att marknaden misslyckas med att skydda allmänheten ifrån tvivelaktiga utövare. Effekterna av en licensiering av en mängd yrken och professioner indikerar att effekterna på servicekvaliteten är bäst neutral, medan utbudet är reducerat och priserna är högre. En anmärkningsvärd upptäckt är att problem, såsom redovisningsproblem gällande regleringar för redovisningsutövare, är vanligare i reglerade än i oreglerade områden, vilket kan uppfattas som att, den i reglerade områden högre kostnaden för tjänster, tvingar folk att utföra arbetet själva. Modellen ger ingen insikt i skapandet av regleringsprocessen eller konsekvenserna av regleringar, trots detta är den mycket använd i argumenteringen beträffande reglering.

Teorin, *corporatism*, innehåller element från de båda övriga modellerna. Den erkänner förekomsten av delade intressen i samhället, där staten är antagen att handla för att bibehålla social ordning.

Varför redovisning är reglerat ger utifrån de tre modellerna olika svar. Redovisning regleras, enligt Richardson och McConomy, därför att dess marknad reducerar förmånerna till samhället, så att staten ingriper för att framhäva det allmänna intresset. Redovisning regleras för att redovisningsinformation har ekonomiska konsekvenser och de berörda kommer rationellt att använda den politiska processen för att öka sin välfärd. Redovisning kan även anses regleras därför att det är ett effektivt sätt att sammanföra privata intressegrupper med

statens behov att upprätthålla social ordning och produktiv aktivitet. Statens roll är grundläggande när det gäller förståelsen för hur redovisningsregleringar utvecklas. Enligt Tinker är statens koncept inte fullt utvecklat i redovisningens litteratur. De tre modellerna utgör en grund för studerande av skillnaders ursprung av regleringar i varje område. Modellerna tillför, enligt Richardson och McConomy, en grund för utvärdering av förslag för att reformera redovisningsregleringar, vilka förhoppningsvis kan hjälpa oss att utvärdera våra förslag till framtida förändringar av redovisningsregleringar.

## 2.3 Sammanfattning på litteraturgenomgången

Syftet med litteraturgenomgången är att belysa den vetenskapliga forskning som finns inom området och koppla den till vår problemställning. Då dagens samhälle kännetecknas av förändringar såsom en allt starkare grupp intressenter, är det en naturlig följd att företagen ser det som en plikt att uppfylla dessa högre krav och betraktar hållbarhet som en del av sin måluppfyllelse. Det är därför av stor vikt att ha en tydlig definition av begreppet hållbarhet men även att kunna mäta detta för att öka jämförbarheten och tillförlitligheten. Sålunda är det därför viktigt att företagen vid hållbarhetsarbetet kan identifiera de svårigheter som finns. Om man ser till den vetenskapliga forskningen kan man utgå ifrån dess teoretiska relevans för att koppla det till problemet och skapa sig en slutsats. I denna uppsats utgås ifrån institutionellteori med bakgrund av den betydelse som förändring och utveckling har för uppsatsens problem. Jönsson och Willmot med flera betonar vikten av att urskilja vad som driver förändringar inom redovisningen och reflekterar sedermera över den regleringsprocess som sker. Uppfattningen är att globala organisationer såsom GRI har haft en ansenlig betydelse för utvecklingen och att de förändringar som skett är en följd av bland annat företagsskandaler men även politiska och kulturella förändringar. Dessutom bör det inte bortses ifrån att det anses vara en alltmer betydelsefull roll som redovisningen spelar. Det är därför tydligt att det är en viktig fråga att utreda hur hållbarhetsredovisningar bör utformas och av vem, vilken författarna ämnar återkomma till i slutdiskussionen.

## 3. Metod

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för de metodologiska val som gjorts. Vi kommer även att argumentera för dessa val för att underlätta för läsaren. Sedan ämnar vi att kritiskt granska uppsatsens sekundärkällor och empiriska data, vilket kommer att ge läsaren möjligheten att följa uppsatsens tillvägagångssätt.*

---

### 3.1 Metod

Med samhällsvetenskaplig metod menas ett samlande begrepp av tillvägagångssätt som kan användas vid insamling, bearbetning och vid kunskapsproduktion.<sup>44</sup> Uppsatsens metod och ämnets metoder är begrepp som ska behandlas skilda ifrån varandra. Med uppsatsens metod menas vad som är akademiskt acceptabla tillvägagångssätt att använda för att undersöka det valda problemet. Enklare sagt kan sägas att det är uppsatsens tillvägagångssätt. Med ämnets metoder menas de olika redskap som används till undersökningens alla delar. Det är viktigt att veta att olika ämnen har olika metoder som är att föredra.<sup>45</sup>

Vid genomförandet av en undersökning finns risken att de resultat som genereras är skapade av undersökningen beroende på hur upplägget ser ut, detta kallas för undersökningseffekt.<sup>46</sup> En undersökning är att betrakta som en metod att samla in empiri. Denna empiri bör uppfylla två krav, att vara valid och att vara reliabel.<sup>47</sup>

### 3.2 Undersökningens metodansats - kvalitativ metod

Inom samhällsvetenskapen skiljer man mellan två olika metoder att gå tillväga vid datainsamlingen, kvalitativ eller kvantitativ metod.<sup>48</sup> Vid valet av metod är utgångspunkten pragmatisk, det vill säga att båda metoderna är likvärdiga men att de är olika lämpade beroende på vilken problemställning uppsatsen har.<sup>49</sup> Den kvalitativa metoden är att föredra då syftet med uppsatsen är av förstående karaktär, för att på så sätt kunna skapa en djupare förståelse för det undersökta

---

<sup>44</sup> Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten*, (1998), sid. 13.

<sup>45</sup> Rienecker, Lotte & Jörgensen, Peter Stray, *Att skriva en bra uppsats*, (2002), sid. 165ff.

<sup>46</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 19-20.

<sup>47</sup> Ibid, sid. 21.

<sup>48</sup> Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten*, (1998), sid. 31.

<sup>49</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 138.

problemet. Med den kvantitativa metoden är det primära syftet med uppsatsen av förklarande karaktär, det vill säga att orsaksförklara det fenomen som är grunden för undersökningen.<sup>50</sup>

Denna uppsats kommer att skrivas utifrån en kvalitativ metod. Vi kommer att genomföra intervjuer med öppna frågor vilket kan sägas vara rent kvalitativ data.<sup>51</sup> Fördelarna med denna metod är att det föreligger en öppenhet hos de data som intervjuaren samlar in, men även hos undersökaren som i förväg kan bestämma vad man letar efter, vilket kan sägas leda till en hög giltighet. Öppenheten kan även generera nyanserade svar. Den största nackdelen kan sägas vara att det är resurskrävande.<sup>52</sup>

### 3.3 Undersökningens forskningsansats - induktiv och normativ ansats

Undersökningen som i denna uppsats utförs har ett problemlösande och normativt syfte, vilket innebär att vi skall komma med förbättrande förslag och lösningar på den problemställning vi har ställt upp.<sup>53</sup>

Det finns olika sätt att gå tillväga vid uppsatsskrivandets studier av verkligheten. Utgångspunkten kan vara en redan befintlig teori, för att sedan testa teorin i verkligheten. Man går på så sätt från det generella till det specifika, vilket omnämns som att man arbetar deduktivt.<sup>54</sup> I denna empiriska uppsats kommer det att utgå ifrån en induktiv ansats, vilket innebär att vi arbetar i verkligheten för att kunna dra slutsatser och sedan bygga upp en egen teori. Vi arbetar från det speciella till det generella.<sup>55</sup> I en induktiv och öppen ansats kommer vi att angripa problemet för att dra slutsatser om hur den bästa praktiken kan komma att se ut. Det som kan vara ett problem är dock att vi i vår roll som forskare kan ha svårt att angripa informationen, utan att göra ett selektivt urval. Detta kan uppfattas som att vi i vår undersökning har en begränsning i vår öppenhet, vilket vi kanske inte är medvetna om.<sup>56</sup>

---

<sup>50</sup> Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten*, (1998), sid. 31.

<sup>51</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 138.

<sup>52</sup> Ibid, sid. 142-143.

<sup>53</sup> Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten*, (1998), sid. 21.

<sup>54</sup> Rienecker, Lotte & Jorgensen, Peter Stray, *Att skriva en bra uppsats*, (2002), sid. 160.

<sup>55</sup> Ibid.

<sup>56</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 43-44.

### 3.4 Datainsamlingsmetod

Det finns två typer av data; primärdata och sekundärdata. Primärdata är det råmaterial som inhämtas från till exempel fallstudier och brev. Sekundärkällor är källor som redan finns, då de insamlats av andra för andra syften.<sup>57</sup> Vidare är sekundärdata de teorier som råder, begrepp samt analysredskap.<sup>58</sup>

För att ha möjlighet att analysera samt komma fram till en resonabel slutsats är sekundärkällor av största vikt, detta för att skribenten ska få en god bakgrundsbild av ämnets tradition och historia.<sup>59</sup> Vidare kan en studie av ämnets sekundärdata underlätta problemformuleringen, eftersom kunskap i sekundärkällorna ökar möjligheten att finna luckor i ämnet. I sökandet av sekundärdata har författarna använt Internet samt databaserna Affärsdata, Libris, Elin och Lovisa. Information från de valda respondenterna har insamlats från respektive företags hemsida. Även tryckt litteratur har använts som sekundärdata.

Vid bedömningen av kritik gällande sekundärdata, har vi utgått från tre källkritiska kännetecken.<sup>60</sup> Det första kännetecknet är *samtidskrav*, som innebär att källan ska vara aktuell samt tidsenlig. Då uppsatsämnet är högst aktuellt och då det kontinuerligt uppstår ny information inom ämnesområdet, har vi försökt att välja så aktuell information som möjligt. Vi har endast tagit med äldre källor då vi ansett att det fram till dagsläget inte har skett några större förändringar vilka gjort källorna inaktuella. Andra kännetecknet är *tendenskritik* som innebär att hänsyn bör tas till källans intresse i den aktuella frågan. Här ställer vi oss till viss del kritiska till de sekundärkällor vi valt, dels eftersom vi anser att de källor vi valt är skrivna av människor som omedvetet färgar källorna med sitt betraktelsesätt och egenintresse. Det sista kännetecknet är *beroendeteknik* där hänsyn tas till i fall källorna är beroende av varandra, det vill säga om uppgiftslämnarna har hämtat sina källor ifrån samma källa. Det sista kännetecknet har vi inte lagt fokus på men gör ändå ett antagande om att vissa källor till viss del är beroende av varandra, detta eftersom det i dagsläget inte finns ett överflöd av sekundärkällor inom området.

Det djup vår studie ställt på insamlingen av primärdata, har inneburit av vi valt intervjuer istället för enkäter vid primärdatainsamlingen. Detta eftersom enkäter inte ger lika uttömmande och öppna svar som en intervju, samt innebär intervjuer att möjlighet till följdfrågor ges. Vid en intervju kan dessutom oklarheter och missförstånd lättare tillrättaläggas. Nackdelar med intervju vid insamling av primärdata kan vara att kostnaden oftast är högre än vid enkäter, och att det kan

---

<sup>57</sup> Eriksson Lars Torsten & Wiedersheim, Paul Finn, *Att utreda och rapportera*, (1997), sid. 65.

<sup>58</sup> Rienecker, Lotte & Jorgensen, Peter Stray, *Att skriva en bra uppsats*, (2002), sid. 135.

<sup>59</sup> Ibid, sid. 138.

<sup>60</sup> Eriksson Lars Torsten & Wiedersheim, Paul Finn, *Att utreda och rapportera*, (1997), sid. 153 ff.

uppstå en intervjuareffekt som kan uppkomma eftersom det alltid finns ett samspel mellan respondent och undersökare. Uppsatsens begränsade resurser, samt respondenternas lokalisering har inneburit att två besöksintervjuer genomförts, och att resterande intervjuer har genomförts per telefon. Intervjuareffekten har minimerats eftersom flest intervjuer har genomförts per telefon, emellertid har besöksintervjuerna gett större möjlighet till en djupare diskussion vid intervjun. Intervjuerna har syftat till att ge oss information om hur företag, samt revisionsbyråer idag upprättar frivillig hållbarhetsredovisning, enligt GRI: s riktlinjer och hur de anser att den bästa praktiken i hållbarhetsredovisning ser ut. Intervjuerna har haft sin utgångspunkt i en intervjuguide<sup>61</sup> med ett antal givna frågor som respondenterna har fått tala fritt utifrån. Förutom intervjuguiden har vi i stor utsträckning använt oss av följdfrågor, eftersom det innebär att vi fått mer uttömmande svar.<sup>62</sup>

För att öka kvaliteten på intervjuerna, har ett introduktionsbrev sänts till respondenterna initialt i intervjuprocessen. I introduktionsbrevet har det framkommit vilka vi är och varför vi valt vederbörande som eventuell respondent. Dessutom har vi även informerat om att respondenten personligen har möjlighet att vara anonym, men att den färdiga uppsatsen är en offentlig handling. I de fall som respondenterna önskat att få ett exemplar av den färdiga uppsatsen, har vi gett löfte om att skicka ett exemplar.<sup>63</sup>

### 3.4.1 Val av respondenter

– ”Att berätta är att välja.”<sup>64</sup> Urval måste alltid göras, men urval innebär även en risk för godtycklighet. Därför är det av största vikt att urvalet är genomtänkt och inte sker omedvetet. Vidare innebär ett urval en kostnadsbesparing och tidsbesparing, samt att de felkällor som ofta förekommer i insamlandet av stora datamängder minimeras. Eftersom undersökningens urval är litet, och då våra primärdata insamlas genom intervjuer används strategiska urval. Strategiska urval används ofta i urvalet av informationsintervjuer. Detta eftersom det viktigaste vid informationsintervjuer är att kvaliteten på intervjuerna är hög, och därför bör det vara av hög prioritet att intervjua respondenter med stor kunskap inom området.<sup>65</sup>

Urvalet avgränsas till att omfatta två börsnoterade företag, två icke börsnoterade företag samt fyra revisionsbyråer. När vi gjorde företagsurvalet utgick vi ifrån

---

<sup>61</sup> Se bilaga 5.

<sup>62</sup> Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod*, (1992), sid. 89.

<sup>63</sup> Ibid, sid. 90.

<sup>64</sup> Thurén, Torsten, *Orientering i källkritik*, (1986), sid. 61.

<sup>65</sup> Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod*, (1992), sid. 95 ff.



företag som i dagsläget i någon utsträckning använder sig av GRI: s riktlinjer.<sup>66</sup> Initialt var det tänkt att företagsurvalet skulle omfattas av endast börsnoterade företag, men i ett senare skede upptäcktes att två av företagsrespondenterna inte var börsnoterade. Vi valde ändå att behålla dessa respondenter eftersom vi anser att de är lika betydelsefulla som de börsnoterade. De två företagen är båda multinationella företag med hög omsättning, men de är även ledande inom hållbarhetsområdet. Vidare omfattas urvalet av dessa respondenter eftersom vi menar att de företag vi valt har en bred intressentbas och har i större eller mindre utsträckning varit aktuella i debatten, då de redan har upprättat separata hållbarhetsredovisningar. Vidare kan man säga att börsnoterade företag representerar makt och tradition, vilket därmed innebär att de har stora möjligheter att påverka såväl kommande som gällande praxis. Vidare är urvalet motiverat med bakgrund av att vi tror att ovanstående skäl är nödvändiga för att förstå det anpassade agerandet inom hållbarhetsredovisning. Hållbarhetsredovisningens framtid och dess möjlighet kan då bli begripen och fastställd genom en analys kring hur den bästa praktiken ser ut, vem som skapar förutsättningar samt hur och av vem hållbarhetsredovisningen bör utarbetas. De revisionsbyråer och företag vi har valt är ledande inom området och innehar en stor kunskap inom detta relativt nya, men starkt debatterade område. Vårt intresse i att utföra en praxisundersökning med valda respondenter uppkom genom en önskan av att klargöra just detta hur hållbarhetsredovisningen bör utvecklas på bästa sätt med hänsyn tagen till rådande situation. Initialt blev vi förvånade över den positiva respons som tillfrågade respondenter visade, eftersom vi inte har upplevt det svårt att få ett jakande svar vid förfrågan om intervju. Vi förväntade oss att det till viss del skulle bli svårt att få möjlighet till intervju, eftersom hållbarhetsredovisning är relativt nytt. Vilket torde innebära att det traditionella synsättet på redovisning ifrågasätts, vilket i sin tur kunde tänkas leda till ovilja att ställa upp på intervju. Tvärtom upptäckte vi under praxisundersökningens gång att merparten hade ett brinnande intresse för hållbarhetsfrågor och -redovisning. Vi anser att det kommer att räcka med dessa företag för att kunna undersöka och nå de slutsatser vi med denna uppsats ämnar nå.<sup>67</sup>

De respondenter vi valt är representanter för de organisationer som presenteras nedan. På grund av uppsatsens begränsade omfattning har enbart en representant på respektive organisation intervjuats. Representanterna från revisionsbyråerna är personer med djup kompetens inom både yttre och inre miljö samt etik och socialt ansvar. Vidare anser vi att dessa representanter är väsentliga för att besvara forskningsfrågan, då de besitter en professionalism och då det ofta är revisorer

---

<sup>66</sup> <http://www.globalreporting.org/governance/orgstak.asp>, 2005-06-01.

<sup>67</sup> Cooper David J & Oakes Leslie & Townley Barbara, "Performance measures and the rationalization of organizations", *Organization Studies*, (2003), Volym 24 Nr. 7.

som lägger grunden för utveckling av reglering. Representanterna från företagen är personer som arbetar med ekonomi och redovisning och därmed skapar praxis. Det är därför intressant att studera de valda börsnoterade företagen, vilka ur ett historiskt perspektiv utvecklar praxis. Enligt författarna borde det i den bästa praktiken, finnas en balans mellan de olika respondentkategorierna. Med detta urval är vårt antagande att respondenterna har gett oss korrekt information.

### **Företag**

I SAS<sup>68</sup>, som är Skandinaviens största flygbolag, är hållbarhetsredovisning integrerad i hela organisationen. Varje chef med budgetansvar är skyldig att ta hänsyn till hållbarhetsaspekten när beslut fattas. SAS upprättar årligen en hållbarhetsrapport som bland annat publiceras på företagets hemsida. Telefonintervju har genomförts med Martin Porsgaard-Nielsen, manager Environment and Sustainability på SAS Group.

*Tetra Pak*<sup>69</sup> är ett av världens ledande företag inom förpackningsindustrin och upprättar årligen en hållbarhetsredovisning. Företaget strävar efter att med bland annat GRI: s riktlinjer, upprätta en så bra hållbarhetsredovisning som möjligt. Telefonintervju har genomförts med Agneta Melin, miljöchef på Tetra Pak.

*Vattenfall*<sup>70</sup> är ett av Europas fem största elbolag, med höga miljökrav- och ambitioner. Företaget upprättar årligen en hållbarhetsredovisning och en miljöredovisning. Telefonintervju har genomförts med Åsa Pettersson, Koordinator Public Relations på Vattenfall.

*Volvo Car Corporation*<sup>71</sup> är en av världens ledande producent av tunga kommersiella fordon, komponenter till flygindustrin och marin- och industrimotorer. Telefonintervju har genomförts med Catarina Munck af Rosenschöld, manager corporate citizenship på Volvo Car Corporation.

### **Revisionsbyråer**

*Deloitte*<sup>72</sup> är en av Sveriges främsta revisionsbyråer, och erbjuder inom miljöområdet granskning och utformning av frivilliga miljöredovisningar. Dessutom bedömer man risken vid företagsförvärv utifrån ett hållbarhetsperspektiv. Deloitte har tagit fram en checklista med fokus på miljö, etik, socialt ansvar samt bolagsstyrning för upprättning samt utvärdering av hållbarhetsredovisning. Checklistan uppdateras fortlöpande för att ständigt vara

---

<sup>68</sup> <http://www.sas.se>, 2005-05-16.

<sup>69</sup> <http://www.tetrapak.com>, 2005-05-16.

<sup>70</sup> [http://www.vattenfall.se/om\\_vattenfall/](http://www.vattenfall.se/om_vattenfall/), 2005-05-16.

<sup>71</sup> <http://www.volvo.com/group/sweden/sv-se>, 2005-05-16.

<sup>72</sup> <http://www.deloitte.com/dtt/home/0%2C1044%2Csid%25253D5721%2C00.html>, 2005-05-16.

aktuell. Telefonintervju har genomförts med Anna Jürgensen, konsult inom hållbarhetsfrågor på Deloitte.

*Ernst & Young*<sup>73</sup> är en av Sveriges ledande revisionsbyråer. Alla Ernst & Youngs kontor runt om i världen har gemensamma etiska regler, vilka bildar en plattform för företagets globala arbete. Telefonintervju har genomförts med Birgit Flening, Director Sustainability på Ernst & Young.

*KPMG*<sup>74</sup> är en av Sveriges ledande revisionsbyråer och erbjuder bland annat tjänster inom redovisning och revision. KPMG:s miljö- och etikrevision har specialister med stor kompetens inom området. Företaget hjälper sina klienter i den förändringsprocess som krävs för att anpassa sig efter omvärldens ökade krav på hållbarhetsredovisning. Förutom att KPMG granskar hållbarhetsredovisningar, arbetar de även med att bedöma risker utifrån hållbarhetsperspektivet vid företagsförvärv. Intervju har genomförts på KPMG:s kontor i Malmö med Henrik Dahlström, manager för miljö- och etikrevision.

*Öhrlings PricewaterHouseCoopers*<sup>75</sup> är ett av Sveriges ledande företag inom redovisning och revision, och har som en följd av ökad efterfrågan på miljöaspekter från kunderna antagit en miljöpolicy som ska stödja Öhrlings PricewaterHouseCoopers och dess kunders miljöarbete. I miljöpolicyen ingår bland annat att Öhrlings PricewaterHouseCoopers alltid ska se förordningar och lagar som minimikrav, samt att miljörelaterade konsultuppdrag alltid ska utföras av revisorer eller konsulter för att stärka kvalitén. Intervju har genomförts på Öhrlings PricewaterHouseCoopers kontor i Malmö med Lars-Olle Larsson, specialtrevisor.

### 3.4.2 Validitet och reliabilitet

Validitet är ett mått som mäter om en fråga skildrar eller mäter det man vill att den ska skildra eller mäta. Vidare är validitet ett mått som måste uppskattas, eftersom validitet inte går att mäta. För att säkerställa validiteten är det av största vikt att rätt frågor ställs till rätt personer och att uppmärksamhet riktas mot datainsamlingsmetoden, samt hur informationen har tolkats. Vidare kan validitet delas in i inre och yttre validitet, där inre validitet försöker ge svar på i fall resultaten speglar realiteten och yttre validitet försöker besvara ifall resultaten är användbara i andra förhållanden.<sup>76</sup> Validitetsproblem uppkommer då

---

<sup>73</sup> <http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/Home>, 2005-05-16.

<sup>74</sup> <http://www.kpmg.se/pages/100004.html>, 2005-05-16.

<sup>75</sup> <http://www.pwcglobal.com/se/swe/main/home/index.html>, 2005-05-16.

<sup>76</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 421ff.

undersökaren befinner sig på ett teoriplan då han formulerar forskningsfrågan, samt besvarar den, och på empiriplanet då han genomför undersökningen. Då överensstämmelse råder mellan det teoretiska planet och det empiriska planet minimeras validitetsproblem, det vill säga det är av stor vikt att de data som insamlas är relevanta för att kunna besvara forskningsfrågan.<sup>77</sup> För att undvika mättningsfel och därmed öka validiteten, har vi i förväg sänt intervjufrågorna till respondenterna vilket inneburit att de fått god tid på sig att planera sina svar. För att öka validiteten och minska tolkningsfel, har vi efter intervjuerna sänt respondenterna en resumé och därmed vår tolkning på intervju svaren.

Reliabilitet är ett mått som mäter huruvida en metod ger samma resultat vid olika situationer med samma förutsättningar, det vill säga resultaten ska vara tillförlitliga och stabila. För att få hög reliabilitet bör metoden vara oberoende av undersökare och undersökta enheter.<sup>78</sup> Genom att metoden i vår uppsats är väl dokumenterad ökar reliabiliteten. Dessutom är vi tre författare som kan rätta varandra och diskutera olika ställningstaganden, vilket innebär att bearbetningsfel minimeras och att reliabiliteten höjs ytterligare.<sup>79</sup>

### 3.5 Metod för dataanalys

Enkelt uttryckt består metoden för analys av kvalitativ data av tre delar. Den första är *beskrivning*, där det gäller att få en så grundlig och detaljerad beskrivning som går av de data som erhållits. Intervjuer, samtal och situationer ska registreras så exakt som det går. Med hjälp av en diktafon har vi spelat in intervjuerna som komplement till anteckningarna, detta för att data ska noteras så grundligt som möjligt. Den andra delen består av *systematisering och kategorisering*. Här gäller det att samla den stora mängden information som man erhållit, och reducera och systematisera den. En sällning och förenkling genomförs i de olika analysprocessernas faser. Vidare är det en nödvändighet med systematiseringen för att vi ska kunna förmedla vad vi funnit. Detta har vi gjort genom att använda oss av inspelningarna för att sedan renskriva dem för att få en korrekt beskrivning av de data vi erhållit. Den sista delen består av *kombination*. När vi nu systematiserat och kategoriserat informationen som vi fått, kan vi börja tolka den. Det vill säga försöka generalisera, hitta samband, leta efter meningar och orsaker i de data vi insamlat. Det är här som vi forskare försöker se vad som gjorts, eller vad som blivit direkt sagt. Det primära är att lyfta fram de mer dolda, men kanske mest intressanta omständigheterna.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod*, (1992), sid. 41 ff.

<sup>78</sup> Eriksson Lars Torsten & Wiedersheim, Paul Finn, *Att utreda och rapportera*, (1997), sid. 29.

<sup>79</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 21-22.

<sup>80</sup> Ibid, sid. 216.

### 3.6 Metodkritik

Vid metodgenomförandet gäller det att ställa sig kritisk till bland annat om vi gjort rätt val av ansats. Vilka problem och påverkningar kan vi stöta på med denna ansats när vi genomför metoden? Hur undviker vi påverkan vid den empiriska datainsamlingen? Är den data vi samlat in korrekt och användbar? Nedan redogörs för några kritiska aspekter att ta hänsyn till vid metodarbetet.

Vid kvalitativ ansats föreligger ofta en form av *generaliseringsproblem*, på grund av att man vid kvalitativ metod bara når ett fåtal personer vid införskaffandet av information. Det kan då uppstå problem med representativiteten. Vid kvalitativa ansatser uppkommer som regel svårigheter med den externa validiteten. Är dessa få, tillfrågade personer representativa för andra än sig själva? Vi har varit medvetna om denna svårighet och har haft det i åtanke i vårt insamlade av data. Som ett försök att lindra denna svårighet har vi bland annat valt att inrikta oss på företag som har olika verksamheter och sysslar med olika saker, och därigenom har vi försökt bredda representativiteten. En annan nackdel är att den information som insamlas, oftast är väldigt *komplex* och kan därigenom bli svår att tolka. Vidare kan det vara lätt att mista överblicken över informationen. Metoden ger förvisso mycket information, men det kan vara svårt att behålla och få med all detaljrikedom. Detta har vi tacklat genom att spela in intervjuerna för att få med alla detaljer och genom att vara pålästa på litteraturen, för att senare kunna göra en effektivare tolkning av den information vi fått. Kvalitativ ansats innebär *flexibilitet*, men det kan bli ett problem då man känner att man aldrig blir färdig med undersökningen. Det dyker ständigt upp ny information som man kan ta till sig och bearbeta. Vidare kan *närheten* till personen man frågar, hindra förmågan att ställa sig opartisk och försämra det kritiska begrundandet.<sup>81</sup> Vi står alla tre avskilda från de personer vi har varit i kontakt med, och har därmed inte haft något problem med att ställa oss opartiska och kritiska till den information som vi samlat in.

En kritisk aspekt att tänka på vid insamlade av empirisk data via intervjuer, är bland annat *intervjueffekten*. För att minimera denna effekt har vi försökt att vara representativt klädda och tillmötesgående vid besöksintervjuerna med de två revisionsbyråerna. Vidare har vi genomfört telefonintervjuer med resterande revisionsbyråer och företag och genom telefonintervjuer minskar man intervjueffekten. Ytterligare en sak att tänka på är *kontexteffekten*, som innebär att vilken plats man genomför intervjun på kan inverka på resultatet. Allmänt kan nämnas att konstlade miljöer påvisar en viss tendens till att generera konstlade

---

<sup>81</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 144-145.

svar hos intervjuobjektet.<sup>82</sup> Vi har undvikit detta genom att förlägga besöksintervjuerna på respondenternas arbetsplats, och genomförandet av telefonintervjuerna har skett då respondenten suttit på sitt kontor. *Undersökningseffekten* är ett problem som kan uppstå vid kvalitativa datainsamlingsmetoder, där det kan vara själva undersökningen som skapar speciella resultat. I stället för att vi mäter hur respondenten upplever ett fenomen, så kan det sluta med att vi mäter något som vi själva har åstadkommit.<sup>83</sup> För att minimera undersökningseffekten har vi försökt att inte ha några förväntningar på resultatet på undersökningen. Självfallet är det viktigt att bedöma kvaliteten på de empiriska data som källan har givit. Det gäller att ställa sig kritisk till vilken *kunskap* och *kompetens* som respondenten har.<sup>84</sup> Vid valet av respondenter för revisorsföretagen har vi valt de som har kompetens och som är verksamma med hållbarhetsfrågor inom den dagliga verksamheten. Respondenterna för företagen har likaså valts för sin kompetens beträffande hållbarhetsfrågor och som kontaktpersoner utåt vid frågor om hållbarhet.

### 3.7 Sammanfattning på metod

Uppsatsens metodansats är kvalitativ för att generera bättre förståelse för det undersökta problemet, då uppsatsens syfte är av förstående karaktär. För att dra en så korrekt slutsats som möjligt måste vi i denna uppsats förstå problematiken bakom hållbarhetsredovisningen. Utan denna förståelse för problemet kommer slutsatsen att bli ytlig och ointressant vilket en kvantitativ metod skulle frambringa. Forskningsansatsen i denna uppsats är induktiv samt normativ. En induktiv ansats är i detta fall givet då vi måste genomföra en praxisundersökning för att nå fram till hur verkligheten ser ut. Den normativa ansatsen kan förklaras av att syftet med uppsatsen är att alstra förbättrande förslag till problemställningen. I undersökningen har det använts både sekundärdata och primärdata, vilket har varit nödvändigt för att erhålla en nyanserad bild. Vi har i undersökningen valt att använda oss av en öppen intervjuteknik medelst telefon samt besök. Anledningen till denna teknik är främst att de empiriska data som erhålls då har en hög giltighet. För att öka validiteten och reliabiliteten ytterligare har vi dessutom sänt en resumé till respondenterna för att minska eventuella tolkningsfel. Undersökningens urval har varit litet men strategiskt, då det har varit baserat utifrån företagets erkänt hållbara bakgrund samt revisorernas kunskap inom området. Vi anser att det trots detta begränsade urval är möjligt att dra slutsatser om problematiken beaktas. Vi har därför haft detta i åtanke när vi i nästa kapitel redogör för de empiriska data som har genererats.

---

<sup>82</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?*, (2002), sid. 162, 164.

<sup>83</sup> Ibid, sid. 144.

<sup>84</sup> Ibid, sid. 210.

## 4. Empiri - resultatredovisning

---

*I detta kapitel sammanställs empirin, det vill säga det redogörs för respondenternas svar. Kapitlet inleds med en presentation av uppsatsens praxisundersökning, för att därefter redogöra för respondenternas uppfattningar angående utveckling och framtid, samt den bästa praktiken. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.*

---

### 4.1 Praxisundersökning

För att erhålla en korrekt uppfattning av hur verkligheten ser ut, har vi genomfört en praxisundersökning. Vi har studerat de svar som revisorer och företag har givit oss vid intervjuer. Vi har ställt frågorna för att de ska kunna kopplas till vår problemställning och vara en utgångspunkt i skapandet av vår slutsats. Vi kommer längre fram i uppsatsen att koppla detta till problemet på ett tydligt sätt. Vi har i framställningen fokuserat på att dra fram det som är relevant och avvikande för att erhålla en mer intressant presentation av svaren. Intervjuszvaren som respondenterna givit redovisas nedan, först hos företagen och sedan hos revisionsbyråerna. Svaren rymmer hur respondenterna ser på utveckling och framtid, samt hur de anser att den bästa praktiken ser ut.

### 4.2 Hållbarhet - utveckling och framtid

#### **Företagsrespondenternas svar**

Agneta Melin, miljöchef på Tetra Pak och Åsa Pettersson, koordinator Public Relations på Vattenfall menar att då man utreder begreppet hållbart företagande, måste man se till företagets vision. Vattenfalls vision, är att vara ett ledande europeiskt energiföretag och då även inom hållbarhetsfrågor. Tetra Paks inriktning på hållbarhetsarbete är kopplat till miljö och deras produkter. Catarina Munck af Rosenschöld, Manager Corporate Citizenship på Volvo Car Corporation, menar att deras hållbarhetsarbete också har en stark anknytning till företagets vision och företagsfilosofi. Anledningen till att de arbetar med hållbarhetsredovisning är att de tror att det stärker Volvos varumärke. De vill svara på frågan hur Volvo arbetar, för att de ska vara och uppfattas vara ett företag som tar ansvar för både produkt och process. Martin Porsgaard-Nielsen, manager Environment and Sustainability, SAS Group, menar att ett hållbart företagande

hjälp SAS att ta samhällsansvar, och att SAS med hjälp av hållbarhetsredovisning minimerar företagets badwill.

Vattenfall och Tetra Pak menar att i takt med samhällets allt högre krav på företagen, är hållbarhet en nödvändighet för överlevnad. Tetra Pak kan tänka sig att man kopplar hållbarhetsperspektivet till sin affärsidé så att det blir en naturlig del av företaget. Volvo Car Corporation tror att det kommer bli viktigare för företag som har ett varumärke att bevaka och viktigare för företag som har kunder som i sin tur profilerar sig med sådana här frågor. Det blir mer och mer ett riskhanteringsområde i det avseendet att individen väljer bort de företag som inte har agerat på ett ansvarsfullt sätt. Vidare tror både Volvo Car Corporation och SAS att det trendmässigt kommer förflyttas till att vara en integrerad del av verksamheten, där man måste förstå att en produkt har en viss inverkan på samhället utöver att bara vara vinstgenererande.

Tetra Pak, som inte är börsnoterat, har ingen publik årsredovisning. Trots detta har de ett starkt engagemang för hållbarhet, och publicerar en miljöredovisning med sociala frågor. De ser detta som en nödvändighet, eftersom de producerar konsumentnära produkter. Vattenfall publicerar en separat hållbarhetsredovisning, då de vill sätta dessa frågor i fokus. Att göra hållbarhetsredovisningen och årsredovisningen till en och samma rapport är inte ett mål i sig, men däremot att publicera dem närmare varandra i tiden. Anledningen till detta är att Vattenfall anser att årsredovisningen och hållbarhetsredovisningen riktar sig till olika målgrupper. Volvo Car Corporation gör en separat hållbarhetsrapport som inte innehåller några ekonomiska siffror, då Volvo Car Corporation är en del av Ford och det är Ford som sköter redovisningen av den finansiella situationen. De försöker redovisa de andra aspekterna som socialt ansvar och miljömässigt ansvar. I år har de försökt definiera socialt ansvarstagande med att säga att de har tre roller, där definitionen av ansvarstagande kan variera. De tre rollerna delas upp i global aktör, lokal aktör och biltillverkare. SAS: s hållbarhetsredovisning är integrerad i den finansiella rapporten.

Volvo Car Corporation, Vattenfall, Tetra Pak och SAS använder sig alla i någon utsträckning av GRI: s riktlinjer. Volvo Car Corporation som är ”in accordance”, försöker hålla sig till att använda sig i hög grad av de olika elementen. Merparten blir de sociala och miljömässiga aspekterna, medan de ekonomiska aspekterna i huvudsak redovisas av Ford. Vattenfall använder sig av alla kärnindikatorer, men är dock inte ”in accordance”. De anser att GRI ger en hög jämförbarhet och trovärdighet. SAS anser att GRI: s riktlinjer är en bra vägledning i utvecklandet av hållbarhetsredovisning, men anser samtidigt att riktlinjerna kan vara svåra att anpassa till enskilda företag då de är aningen för detaljerade. Tetra Pak ser GRI: s riktlinjer som vägledande och följer dem inte i detalj. Vidare menar de att de ska



anpassas med förnuft till den egna verksamheten. Volvo Car Corporation anser att GRI har gjort ett väldigt bra arbete med att ta fram riktlinjerna, och att det som gör dem så bra är att de tagit med input från många olika intressenter vid skapandet.

### **Revisorsrespondenternas svar**

Henrik Dahlström, manager på KPMG, och Lars-Olle Larsson, specialitrevisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, anser att ett hållbart företagande innebär att förhålla sig till och ta hänsyn till fler intressenter än enbart till dem som har ett ekonomiskt intresse. Båda betonar vikten av att balansera olika intressenters krav och att långsiktigt arbeta med de olika dimensionerna. KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar vidare att efterfrågan på hållbarhetsredovisning är stor, i huvudsak bland stora konsumentnära företag eftersom det i dagsläget ställs stora krav på företagets varumärke och anseende. Anna Jürgensen, konsult inom hållbarhetsfrågor på Deloitte, anser att den grundläggande definitionen enligt Brundtlandkommissionen<sup>85</sup> inte bör frångås. Det viktiga är att företaget uppfyller de krav som ställs från samhället och att de tar ett hållbart ansvar. Birgit Flening, Director Sustainability på Ernst & Young anser att ett hållbart företagande är mer en vision än en definition. Utgångspunkten är ett företag som överlever länge i tiden och med en god ekonomi enligt fortlevnadsprincipen. Förutsättningarna för att kunna göra detta är att det även är hållbart i andra aspekter än rent ekonomiska.

Både KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers tror att hållbarhetsredovisning kommer att bli en naturlig del i företagandet på grund av förändrade attityder i samhället och förändrade förutsättningar såsom generationsskifte och globalisering, vilket innebär att företagen på sikt kommer att se fördelarna med hållbart företagande. Vidare menar KPMG att det samtidigt finns stora motsättningar i konsumenternas köpbeteende, i form av att konsumenten ställer krav på billiga produkter på bekostnad av att produktionen flyttar utomlands eller att produktkvaliteten sjunker. Deloitte menar att utvecklingen kommer att fortsätta inom hållbarhetsredovisning, eftersom företagen får konkurrensfördelar och kan stärka sin image genom en sådan redovisning. Deloitte menar att målet är att ha ett så litet gap som möjligt mellan vad man gör och vad samhället förväntar sig att man ska göra. Ernst & Young tror att det kommer bli viktigare för företagen att fortsätta med hållbarhetsredovisning. För mindre företag blir det att deras kunder ställer krav för att de ska få leverera. De större företagen blir granskade av olika Non-Governmental Organisations (NGO) och måste visa upp att de bidrar med ett hållbart företagande.

---

<sup>85</sup> [http://www.vartgoteborg.nu/prod/sk/vargotnu.nsf/1/goteborg\\_2050,det\\_hallbara\\_samhallet](http://www.vartgoteborg.nu/prod/sk/vargotnu.nsf/1/goteborg_2050,det_hallbara_samhallet)  
2005-05-12

KPMG i Sverige, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young och Deloitte upprättar ingen hållbarhetsredovisning, men internationellt gör dock KPMG vissa försök. Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar att det finns två trender inom hållbarhetsredovisning. Den ena trenden är att företag utvecklar sin separata redovisning och låter externt bestyrka den. Den andra trenden är att ta fram en integrerad hållbarhetsredovisning och få den externt bestyrkt. Deloitte menar att detta är en fråga som måste diskuteras. Om man ska göra den separat eller integrerad beror på vad intressenterna efterfrågar. Om man gör en integrerad hållbarhetsredovisning betonar man att alla aspekterna är lika viktiga och att inte enbart den ekonomiska delen bör framhävas. Har man en integrerad årsredovisning och hållbarhetsredovisning, kan det leda till mindre uttömmande rapportering av den hållbara delen enligt Deloitte. Vidare menar Deloitte att en hållbarhetsredovisning inte ska innehålla för mycket information, eftersom den då kan bli ointressant. Ernst & Young menar att det är nonsens att integrera hållbarhetsredovisningen med årsredovisningen. De som tycker så har inte gjort skillnad mellan den formella årsredovisningen och den tryckta stora handling där årsredovisningen är en av bilagorna. Det är inte att göra den integrerad med årsredovisningen, utan det är mer att se som ett samtryck. Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar att en tydlig trend är att företag lämnar miljöredovisningar, men att fler och fler upprättar hållbarhetsredovisningar. Vidare menar Öhrlings PricewaterhouseCoopers att upprätta en hållbarhetsredovisning är ett sätt att lokalisera företagets affärsrisker.

Eftersom varken KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young eller Deloitte upprättar en hållbarhetsredovisning, använder de sig inte heller av GRI: s i sin årsredovisning men de använder GRI: s riktlinjer i sin profession. Deloitte har dessutom utvecklat en egen checklista<sup>86</sup> som är influerad på GRI: s indikatorer och som används vid upprättande och utvärdering av hållbarhetsrapportering. KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young och Deloitte anser att GRI: s riktlinjer är en bra vägledare eftersom riktlinjerna uppdateras för att vara aktuella, samt att de har en bred spridning och att riktlinjerna har accepterats av många olika intressenter. Vidare menar KPMG att GRI: s riktlinjers nackdelar är att de är omfattande och svårbegripliga, men de ser en förändring med GRI: s riktlinjer 2006. Vilka innefattar trappstegsmodellen som gör det möjligt att se i vilken utsträckning företaget anpassat sig till GRI. Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Ernst & Young menar att GRI är ett utvecklingsprojekt som inte är färdigt än. Det finns tydliga indikatorer för miljöredovisningen på grund av att det finns data lång tid tillbaka. På den sociala sidan är det inte lika utvecklat ännu, men i framtiden kommer det att finnas erkända och vedertagna indikatorer även där.

---

<sup>86</sup> <http://www.deloitte.com/dtt/alert/0,1001,sid%253D38904%2526cid%253D52579,00.html>, 2005-05-20.

## 4.3 Den bästa praktiken?

### Företagsrespondenternas svar

Vid upprättande av hållbarhetsredovisningar ser Vattenfall och Tetra Pak på andra företag. Båda företagen anser att ABB är ett bra föredöme. Volvo Car Corporation och SAS anser att Novo Nordisk är ett bra föredöme. Enligt Tetra Pak driver framförallt globala företag med konsumentnära produkter utvecklingen framåt, men de betonar samtidigt att hållbarhetsredovisningen vänder sig till finansmarknaden och aktieägargrupper. Vattenfall har dessutom skrivit under på Global Compact och OECD: s riktlinjer för multinationella företag. Volvo Car Corporation och SAS har också skrivit under på Global Compact. Den bästa praktiken är enligt Tetra Pak en process i företaget där man måste utveckla och anpassa en egen typ av policy, code of business conduct. Enligt Vattenfall är den bästa praktiken ett frivilligt initiativ med en bra standard så att alla kan följa samma riktlinjer. De anser dessutom att GRI: s nya riktlinjer G3 innebär en större flexibilitet vilket är positivt. Volvo Car Corporation tycker också att den bästa praktiken ska vara frivillig, och att den ska förbli ett konkurrensmedel. De menar vidare att de som är duktiga på att redovisa hållbarhet vet vilken målgrupp de har. De ser en avkastning med att kommunicera med dem, det vill säga de tjänar långsiktigt på att redovisa sin hållbarhet. Då en rapport ska kunna läsas av vem som helst, tycker Volvo Car Corporation att man ska göra rapporten på ett enklare språk. Rapporten ska förmedla att man vill att allmänheten ska förstå hållbarhetsfrågorna. SAS anser att den bästa praktiken i dagsläget utgörs av International Organization for Standardization (ISO), och GRI, men att detaljerna måste förändras för att riktlinjerna ska vara lättillgängliga. Vattenfall har inte genomfört en granskning av sin hållbarhetsredovisning, men anser att RR: s förslag till rekommendation om granskning kan driva utvecklingen framåt i den bemärkelsen att man måste vara tydligare i hur man rapporterar. Volvo Car Corporation har inte heller låtit granska sin rapport. De tycker att förslaget skulle göra att rapporterna mer liknar varandra men vet inte om det är bra eller dåligt. Det skulle öka jämförbarheten och korrektheten men det skulle minska kreativiteten och differentieringen i utförandet. Tetra Pak ser inte heller något hinder, men tror inte att utvecklingen påverkas då de starkast drivande faktorerna för utvecklingen är marknaden och kundernas förväntningar. Angående förslaget om icke-frivillig miljöredovisning anser de att det inte innebär någon förändring för Vattenfall eftersom de redan upprättar en hållbarhetsredovisning och lagen i så fall kommer att vara begränsad i sin utformning. Tetra Pak tycker att man måste skilja mellan börsnoterade och icke börsnoterade företag vid en eventuell lagstiftning. Volvo Car Corporation tycker inte att en lagstiftning främjar utvecklingen. De tror att så länge det förblir en sak man gör frivilligt, för att man

tror att man säljer mer på grund av att man är ett företag som tar ansvar, då gör man det på riktigt. Annars gör man det för att det är ett tvång och då ger det aldrig resultat i längden.

### **Revisorsrespondenternas svar**

Deloitte menar att organisationer som GRI är positiva för utvecklingen då de fångar upp många olika intryck, till exempel från andra organisationer, företagare, investerare och allmänheten. KPMG menar att det finns ett flertal organisationer som verkar för den bästa praktiken inom hållbarhetsredovisning, bland annat FEE, Accountability och ACCA. Vidare menar både KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers att GRI: s riktlinjer kan ses som den bästa praktiken, och förutom organisationerna ovan så bidrar även extern granskning till utvecklingen. Utan granskning är det svårt att kontrollera och jämföra upprättade hållbarhetsredovisningar. Utvecklingen av hållbarhetsredovisning går dock långsamt på grund av att organisationerna är konservativa och byråkratiska, men FEE agerar enligt KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers som katalysator i frågan till internationella IASB. Enligt Deloitte är det vid val av föredömen beroende av vilken bransch man befinner sig i. Man kan använda sig av benchmarking för att hitta föredömen. Företag som SKF, SAS och Stockholms läns landsting är att betrakta som förebilder. KPMG anser att regeringens lagförslag är ett sätt att driva på utvecklingen till den bästa praktiken och att RR: s förslag om granskning av frivillig miljöredovisning är bra för den bästa praktiken. Detta eftersom ett flertal länder har tagit liknande initiativ vilket är ett första steg mot en internationell standard, vilket enligt både KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers är målet. Vidare menar både KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers att den bästa praktiken inom hållbarhetsredovisning en balans mellan bolagsstyrning (CG)<sup>87</sup> och Corporate Social Responsibility<sup>88</sup>. Öhrlings PricewaterhouseCoopers trycker på att, för att göra en bra hållbarhetsredovisning, är det viktigt att identifiera vad som är väsentligt i rapporten. Man ska ta reda på vilka som är de mest betydande intressenterna i verksamheten, och det de upplever som viktigast skall redovisas. Vidare belyser Öhrlings PricewaterhouseCoopers problematiken kring att identifiera dessa intressenter. Aktieägarna, kunderna och leverantörerna är de lätta, men företag har fler betydande intressenter som till exempel NGO: s. Det gäller att vidga blicken och ha en bättre omvärldsanalys och få med NGO och sen driva en dokumenterad och återkommande dialog med även dessa intressenter. På detta sätt kan man uppnå den bästa praktiken. Vidare menar Öhrlings PricewaterhouseCoopers att de flesta länder har undertecknat FN: s konvention om mänskliga rättigheter, och att det är utifrån dessa konventioner som man måste utgå när man strävar efter den bästa praktiken inom hållbarhetsredovisning. Ernst & Young tycker att

---

<sup>87</sup> 2004 Kod för bolagsstyrning.

<sup>88</sup> Bilaga 4.

hållbarhetsredovisning ska vara frivilligt, speciellt då branscherna är så olika. Vidare är det viktigt att ta reda på vem som är den tilltänkta mottagaren och vad de vill ha information om. Intressentdialogen är viktig, man ska inte göra en allmän redovisning, utan man måste hitta en specifik mottagargrupp som man anpassar sig till. Man ska välja ut det väsentliga, inte dränka läsaren i information. Deloitte talar väldigt varmt om granskning då de tror att organisationerna vinner större förtroende för sin hållbarhetsredovisning, om sanningsvärdet i rapporten stiger genom en oberoende granskning. Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar att bolagen i Sverige ligger lite efter i både utveckling och framtagning av redovisning på området, samt i avseende att begära att få hållbarhetsredovisningarna oberoende styrkta. De tycker att RR: s rekommendation om granskning driver kvaliteten på redovisningen framåt. Öhrlings PricewaterhouseCoopers har varit kritisk till att man inte låter granska sina hållbarhetsredovisningar, vilka utan extern granskning blir som reklamtrycksaker. Ernst & Young menar också att granskningen driver utvecklingen framåt. De knyter an till intressentdialogen igen, om intressenterna vill ha redovisningen verifierad, så är tanken att det ska vara en del av processen. Gällande det nya lagförslaget om icke-frivillig miljöredovisning, anser Deloitte att lagförslaget inte innebär någon större förändring eftersom det är ospecifikt och brett skrivet. Ernst & Young tror inte heller att det kommer att innebära någon större förändring.

#### 4.4 Sammanfattning respondenternas svar

Sammanfattningsvis anser merparten av företagsrespondenterna att hållbarhetsredovisningen bör knytas till företagets vision för att sålunda stärka företagets varumärke och minimera badwill. Merparten redovisar sin hållbarhet i en separat redovisning, vilket kan anses anmärkningsvärt med tanke på företagets önskan att integrera hållbarhet som en naturlig del av företaget. Anledningen till att hållbarhet redovisas separat, är att företagen menar att den finansiella redovisningen och hållbarhetsredovisningen vänder sig till olika målgrupper. Samtliga företag använder sig i någon utsträckning av GRI: s riktlinjer, vilken de anser är en föredömlig vägledning. Dock anser de att GRI bör anpassas till de olika företagets förutsättningar, och att redovisning av hållbarhet bör förbli frivillig. En lagstiftning, gällande krav på redovisning av hållbarhet, skulle enligt företagen inte innebära någon större förändring. Detta då en hållbarhetsredovisning redan upprättas, och då de företag som idag upprättar hållbarhetsredovisning lätt kommer att uppfylla kraven från en eventuell lag.

Sammanfattningsvis menar revisorsrespondenterna att de allt högre intressentkraven är avgörande för utvecklingen inom hållbarhet. Vidare är det värt

att uppmärksamma att revisionsbyråerna inte upprättar någon hållbarhetsredovisning och därmed enbart använder GRI i sin profession, trots att de anser sig vara ledande inom området. Revisorsrespondenterna anser att GRI:s fördelar är att de fångar upp många aspekter från olika intressenter, men att GRI:s riktlinjer är omfattande och svårbegripliga. Dessutom är det lämpligt att anpassa riktlinjerna till olika företagsituationer. De menar vidare att det är intressenterna som avgör huruvida redovisning av hållbarhet bör ske integrerat eller separat, ett problem är dock att identifiera vilka intressenter som är betydelsefulla. Samtliga revisorsrespondenter menar att reglering driver utvecklingen framåt, vilket innebär att revisorsprofessionen får en ökad betydelse, samt att reglering ökar kvaliteten på hållbarhetsredovisning.

Det är anmärkningsvärt om man ser till de svar som har genererats, där man kan urskilja en skillnad mellan företagen och revisionsbyråerna. Företagen tenderar att vara mindre benägna att vilja införa regleringar, medan detta i motsats hos revisorerna kan ses som att de vill öka sin auktoritet och makt genom en reglering. Detta kan tolkas som att det finns motsatta intressen som står i konflikt mot varandra. Den empiri som insamlats vid ovanstående praxisundersökning, kommer i nästa kapitel att tolkas mot bakgrund av litteraturgenomgången.

## 5. Slutdiskussion

---

*I detta kapitel ämnar vi besvara forskningsfrågan med hjälp av den empiri som har insamlats. Vidare kommer vi att förklara empirin utifrån teorin för att skapa ett teoretiskt bidrag. Avslutningsvis kommer vi att reflektera över studiens slutsatser samt ge förslag till fortsatt forskning.*

---

### 5.1 Inledande diskussion

Upprättande av hållbarhetsredovisning är ett aktuellt ämne och ett relativt nytt sätt att redovisa på. I kölvattnet av ett flertal företagsskandaler har efterfrågan på hållbart företagande, där företag tar ett samhällsansvar, ökat. Den tilltagande efterfrågan har inneburit att forskningen inom området ökat, och kan närmast liknas vid en ketchupeffekt, men trots det ökade intresset och forskningen kring hållbarhetsredovisning finns det luckor inom området. Vår uppsats har som syfte att redogöra för och förklara hur företagen idag redovisar sin hållbarhet enligt GRI:s riktlinjer, samt utifrån det klargöra hur den bästa praktiken ser ut. Uppsatsen leder dels till ett praktiskt bidrag som besvarar uppsatsens forskningsfråga; *hållbarhetsredovisning – hur ser den bästa praktiken ut?* Vidare resulterar även uppsatsen i ett teoretiskt bidrag, som med litteraturgenomgången som bakgrund förklarar den bästa praktiken under rådande omständigheter.

### 5.2 Praktiskt bidrag - forskningsfrågan besvaras

Under uppsatsens gång har vi genom en praxisundersökning samlat in empiri samt granskat relevant litteratur som finns inom området, vilket vi i detta kapitel ämnar sammanställa. Uppsatsens forskningsfråga, *hur ser den bästa praktiken för hållbarhetsredovisning ut*, kommer i detta avsnitt att besvaras utifrån de empiriska data som har samlats in.

#### **Hållbart företagande**

De empiriska data som har insamlats tyder på att samhället ställer ökade krav på företagen då intressenterna har en allt större makt. Således innebär detta att företaget bör ta ett socialt ansvar för att ha en möjlighet att erhålla konkurrensfördelar. Företagen tenderar att gå ifrån ett aktieägarperspektiv med en enkel måluppfyllelse, det vill säga att vinsten är i fokus, mot en mångfasetterad måluppfyllelse där även andra aspekter sätts i fokus. Företag, i synnerhet med

konsumentnära produkter, är beroende av att upprätta en hållbarhetsredovisning för att ta hänsyn till sina intressenter. Detta är till stor del en följd av att det finns flertalet konsumenter som prioriterar hållbara frågor vid sitt val av produkt. Vid undersökningen har det dock framkommit, enligt vissa av respondenterna, att konsumenterna inte är beredda att ge upp ett lågt pris till fördel för hållbara frågor.

Uppsatsens praxisundersökning har gett en möjlighet att studera hur de olika respondenterna förhåller sig till hållbarhetsredovisning. Företagen och revisorerna har enligt praxisundersökningen något skilda uppfattningar om vad som inbegrips i begreppet hållbarhet, och således även skilda uppfattningar om vad som är den bästa praktiken. Grunden till detta kan sägas vara att företagen och revisorerna har olika mål, vilket ytterligare förstärks av revisorernas oberoendekriterium. Detta kriterium är ett sätt att försäkra att en revisor är oberoende av företagen vid utövandet av sin profession. Med målet att tillföra en hög kvalitet på sina tjänster samt det faktum att de är oberoende av sin inkomstkälla, uppstår en klyfta mellan företagen och revisorerna, trots att företagen uppvisar ett allt större socialt ansvar. Detta eftersom företagen främst måste kunna generera ett positivt resultat för att över huvudet taget kunna stanna kvar på marknaden. Först därefter kan de följa sin måluppfyllelse; att tillfredsställa sina intressenter genom ett ökat socialt ansvar. Detta medför enligt undersökningen en lättare definition av begreppet hållbarhet hos företagen. Revisorerna har en tyngre definition av begreppet som innebär att de använder den definition som är den allmänt erkända. Denna skillnad skulle i viss mån kunna förklaras av den större skyldighet som revisorerna har gentemot samhället, som profession, att fungera som en pådrivande och ledande faktor i redovisningens utveckling. Professionen har dessutom både en skyldighet samt en möjlighet att vara mer kritisk, då de är oberoende av försäljningssiffror och vint på det sätt som företagen är. De är givetvis beroende av att uppvisa ett positivt resultat, men de behöver inte tillfredsställa sina klienter på det traditionella sättet eftersom de är oberoende av sina klienter i den meningen.

### **Redovisning av hållbarhet**

Undersökningen har genererat en svag underton som ger intrycket av att den största anledningen till att företagen redovisar sin hållbarhet är, att de till följd av ökade krav, är tvungna, eftersom de vill uppvisa ett ansvar för marknaden. Det kan vidare tolkas som att det egentligen inte är en frivillig handling utan en påtvingad sådan, om än inte reglerad. Detta kan väcka frågan om det för företagen utgör någon skillnad om det är en reglering enligt lagens mening eller om det är en påtvingad handling på en oreglerad marknad. Den stora skillnaden däremellan är, enligt författarna, att vid en oreglerad marknad har företagen en större makt att påverka hur hållbarheten ska redovisas, och de kan då manipulera med sina hållbarhetsredovisningar för att inge ett förtroende till intressenterna och marknaden. Denna typ av manipulering som innebär att man till exempel bara



redovisar sådant som är positivt för företaget för att stärka sitt varumärke eller för att erhålla marknadens förtroende är förödande, och skulle kunna förhindras med en reglering.

Utvecklingen hos företag, att se till intressenternas behov före enskilda vinstmål, är en nödvändighet då konkurrensfördelar i dag består av att kunna producera en vara eller en tjänst till ett lågt pris samt på ett socialt ansvarsfullt sätt. Det kan tyckas vara ett dilemma för företagen, men för att kunna finnas kvar på marknaden är det oftast inte ett önskemål, utan ett krav ifrån konsumenterna. Enligt undersökningen skall företagen, för att lättast och på bästa sätt kunna genomföra detta, sammanföra de hållbara målen med företagets vision eller affärsidé. Det ska vara en naturlig del av företaget och desto starkare kopplingen är till företagets varumärke desto bättre. Det innebär att konsumenterna erhåller en ökad trovärdighet för företaget, att de verkligen bryr sig, och företagets varumärke blir då starkare. Merparten, om inte alla av respondenterna, anser att hållbarhetsarbetet är av en långsiktig karaktär vilket författarna anser talar för att utvecklingen i framtiden kommer att fortskrida.

Detta ämne är mycket problematiskt och vårt urval är dessutom mycket begränsat. Det är det därför svårt att fastställa egentliga slutsatser utan att genomföra en större undersökning. Trots detta har vi ställt oss frågande till varför, vilket framkommit av undersökningen, inga av revisorsrespondenterna redovisar sin hållbarhet. Detta kan sägas ge många olika budskap som kan innebära svårigheter för utvecklingen. För det första kan det ge ett budskap av att det egentligen inte är av relevans, trots att revisorerna är de som ska leda utvecklingen inom redovisningen. Det ger även signaler om att det kanske bara är aktuellt att redovisa hållbarhet inom vissa typer av branscher, till exempel företag med konsumentnära produkter, men även att det endast är viktigt för att inge förtroende hos konsumenten. Denna inställning kan vara farlig då det kan hämma utvecklingen.

Den standard som oftast är förkommande är GRI, vilken är långt ifrån tillfredställande och behöver anpassas till företagen. Det kan konstateras att det enligt undersökningen, innebär en förbättring med de nya riktlinjerna som kommer 2006. Undersökningen har visat att det är svårt att mäta i vilken grad företagen är i överensstämmelse med GRI, eller i vilken grad de använder sig av riktlinjerna. Detta skulle kunna bero på att de gärna vill, säga sig eller faktiskt tror sig, vara i bättre överensstämmelse än vad de är. En anledning till detta kan vara att blotta inbillningen av att ett större socialt ansvar kan inbringa utdelning för detta hos sina intressenter. Att vara i överensstämmelse med GRI kan sägas vara en sorts kvalitetsmärkning som är mycket eftertraktad. I vår undersökning ingick dock endast ledande företag inom detta område, med ett erkänt hållbart

företagande, därför menar vi att den beskrivna trenden skulle ha varit tydligare med ett större och annorlunda urval. Med GRI:s riktlinjer är det dessutom ett problem att, eftersom de är så pass brett spridda och accepterade, det förutsätts att alla som använder sig av dessa riktlinjer gör på samma sätt, vilket är felaktigt. Enligt undersökningen använder sig alla företagen av GRI, men det går snabbt att identifiera att det sker i mycket olika utsträckning samt på skilda sätt. För den ovana och okunniga läsaren kan det innebära tolkningsfel, då de kan tro att det är lätt att jämföra företag när det egentligen kan vara en omöjlighet, trots att två företag hävdar att de använder GRI på ett korrekt sätt. Det kan trots detta ändå fastslås att det är globala riktlinjer såsom GRI som bör eftersträvas, eftersom problematiken förblir mindre än med nationella riktlinjer.

Huruvida redovisningen av hållbarhet bör vara självständig eller integrerad med den finansiella redovisningen, kan det antas att en integrerad hållbarhetsredovisning sammanfaller mer naturligt gentemot den finansiella rapporten. Vidare torde en integrerad hållbarhetsredovisning höja acceptansen för redovisning av hållbarhet. Så kan påstås eftersom ingen uppdelning görs mellan den finansiella redovisningen och hållbarhetsredovisningen, vilket torde långsiktigt betyda att hållbarhetsredovisningen får en ökad betydelse. Som i sin tur leder till att hållbarhetsredovisningen och den finansiella redovisningens intressenter sammanlänkas och att acceptansen för dess innehåll ökar. Samtidigt talar praxisundersökningens resultat för en självständig redovisning av hållbarhet, eftersom merparten av respondenterna anser att den finansiella redovisningen och hållbarhetsredovisningen har olika målgrupper. Med hänsyn till ovanstående argument kan det antas att initialt bör hållbarhet redovisas självständigt, men att den långsiktiga ambitionen bör vara att redovisa integrerat med den finansiella redovisningen.

### **Den bästa praktiken**

Undersökningen visar att företagen föredrar att ha en oreglerad marknad, medan professionen anser att det är mer föredömligt att reglera. För redovisningsprofessionen kan det förklaras med bakgrund av att en reglering kan innebära att de får en ökad betydelse, samt större möjligheter att påverka den riktning som utvecklingen går mot. Det innebär även en ytterligare inkomstkälla för revisorerna om det skulle införas en reglering angående en granskning av denna hållbarhetsredovisning. Framförallt kan de, ur samhällets synpunkt, säkerställa en hög kvalitet på hållbarhetsredovisningarna samt minska antalet snedvridningar och manipuleringar. För företagets del kan sägas att en oreglerad marknad förskjuter ansvaret till den enskilda organisationen, vilket innebär att de helt enkelt inte upprättar en hållbarhetsredovisning, eller att de som upprättas är manipulerade och icke-tillförlitliga. I praxisundersökningens fall kan det dock förklaras av att de undersökta företagen redan upprättar en hållbarhetsredovisning,

och således blir de inte påverkade av en reglering i någon större utsträckning. Regleringar kan sägas öka trycket på företagen att uppträda på ett korrekt sätt, som bara infinner sig vid ett absolut tvång. Enligt författarna är det dock så att det, i dagens samhälle, kan anses att detta tryck delvis redan finns. Således innebär det därför bara en högre kostnad att införa en reglering, som enligt författarna, vid ett införande, skapar behovet av en obligatorisk kontrollering av denna redovisning.

Med bakgrund av de empiriska data som har insamlats kan sägas att den bästa praktiken inom hållbarhetsredovisningen är en svagt reglerad marknad som gör en tydlig skillnad mellan olika företag såsom, till exempel mellan börsnoterade och icke börsnoterade. Det ska finnas globalt utarbetade riktlinjer som till exempel GRI, som ska kunna användas då de har en bred bas av intressenter och är accepterad. Riktlinjerna ska i sin tur ses som ett hjälpmedel som inte behöver tillämpas ordagrant, utan de ska kunna anpassas till företagen. Trots detta ska de även kontrolleras av revisorer för att få en högre trovärdighet. Dessa olika önskemål kan sägas vara en blandning av de olika respondenternas önskemål, men de kan även anses gå emot varandra, vilket är en följd av den intressekonflikt som föreligger mellan företag och professionen som bottenar i olika mål. Dessutom är det anmärkningsvärt att den praxis som finns i dagsläget kan anses vara en kompromiss av de både respondentkategorierna, vilket antyder att dagens läge är föredömligt och således varken behöver utvecklas eller förändras. Den enda skillnaden är i så fall att det i dag inte föreligger ens en svag reglering gällande hållbarhetsredovisning, bortsett från ÅRL. Trenden att redovisa hållbart är en följd av det allmänt ökade intresset för dessa frågor och kan i den meningen anses vara framtvingad av marknaden. Både företagen samt revisorerna är överens om att det är föredömligt med globala riktlinjer.

Författarna anser att det är att föredra att hållbarhetsredovisningar ska regleras och granskas. Vi anser vidare att globala riktlinjer är att föredra då de flesta stora och börsnoterade företag verkar på en global marknad och dessutom underlättas den harmonisering som är en viktig målsättning världen över. Vidare anser vi att hållbarhetsredovisningen initialt bör redovisas självständigt, men att den långsiktiga målmedvetenheten bör vara att redovisa integrerat med den finansiella redovisningen. En reglering, samt granskning med globala riktlinjer skulle enligt författarna vara för allmänhetens bästa och redovisningarna skulle erhålla en ökad jämförbarhet och tillförlitlighet. Vi anser även att det är föredömligt att det vid en reglering görs en skillnad mellan företag såsom till exempel börsnoterade och icke börsnoterade företag, eftersom det förefaller orimligt att ett mindre företag skulle kunna leva upp till en reglering. Dock bör frågan om hur den bästa praktiken ser ut besvaras, då det är ett komplicerat problem att utreda, genom att knyta samman empirin till den vetenskapliga forskning som finns inom området för att få ett

rättvist svar. Sålunda kommer författarna i nästa avsnitt att diskutera empirin utifrån den redovisade litteraturen.

### 5.3 Studiens teoretiska bidrag

Utifrån Willmot med flera, samt Jönssons teorier om reglering kan regleringsutvecklingen och dess inverkan på den bästa praktiken inom hållbarhetsredovisning förklaras. Streeck & Schmitters modell<sup>89</sup>, som identifierar tre kontrollmekanismer kan tolkas tillsammans med Larssons modell<sup>90</sup>, och med hjälp av dessa två modeller är det lättare att undersöka och förklara hur den bästa praktiken ser ut. Dessa modeller förklarar den inställning, om den bästa praktiken inom hållbarhetsredovisning, som vår praxisundersökning visar.

Utvecklingen av redovisningens reglering kan genom tidigare händelser tolkas som att kontrollen på regleringen skiftat mellan marknaden, staten och samhället för att till slut bäst framställas som korporatism.<sup>91</sup> Vidare menar Puxty med flera<sup>92</sup> som kritiskt använder Streeck och Schmitters modell för social ordning, att reglering är ett uttryck till följd av en kombination av marknad, stat samt samhälle. Marknadens konkurrens bidrar till reglering genom att, som vi tidigare konstaterat, konkurrensfördelar finns genom att redovisa hållbarhet och visa upp ett socialt ansvar. Det bidrar till att stärka företagens varumärke. Regleringen utvecklas dock inte i samma takt som samhället, vars förändringar enligt Bergevärn<sup>93</sup> sker eftersom de är nödvändiga för legitimering, stabilitet och överlevnad. Detta innebär att samtidigt som, marknadens förändring och samhällseliga förändringar, på grund av bland annat de senaste årens företagsskandaler, har inneburit ökade krav på hållbart företagande, så ställer samhället och marknaden högre krav på hållbarhetsredovisningen än vad regleringen för tillfället erbjuder. Med anledning av att regleringen inte är i takt med samhällets och marknadens förändring, vore det rimligt att staten tar en aktiv roll gällande reglering av hållbarhetsredovisning. En stat som tar en aktiv roll i regleringen kan antas påskynda harmoniseringen mellan kraven ställda från samhället, marknaden och den aktuella regleringen. Avsaknaden av reglering inom hållbarhetsredovisning innebär att det i dagsläget

---

<sup>89</sup> Se bilaga 5.

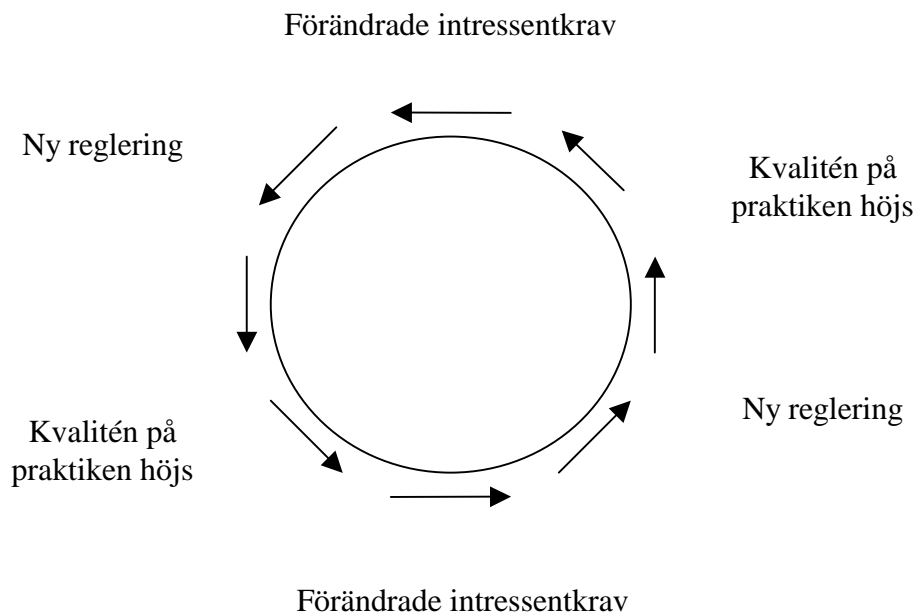
<sup>90</sup> Se bilaga 4.

<sup>91</sup> Puxty, Anthony G. & Willmot, Hugh. C., "Modes of Regulation in advanced Capitalism: Locating Accountancy in four Countries", *Accounting Organizations and Society*, (1987) Vol. 12 Nr. 3.

<sup>92</sup> Puxty, Anthony. G. & Willmot, Hugh. C., "Modes of Regulation in advanced Capitalism: Locating Accountancy in four Countries", *Accounting Organizations and Society*, (1987) Vol. 12, No. 3, s.273-291.

<sup>93</sup> Bergevärn, Lars-Eric & Mellemvik, Frode & Olson, Olov, "Institutionalization of municipal accounting- a comparative study between Sweden and Norway", *Scandinavian Journal of Management*, (1995), Volym 11 Nr. 1.

sker en viss självreglering, vilket enligt Fukuyama<sup>94</sup> kan innebära en risk då denna självreglering lämnar möjlighet till att utnyttja systemet. Fukuyamas påstående kan styrkas med avseende på den självreglering som rådde i början av 1900-talet, och som i början av 1930-talet ledde till en finansiell kris. För att komma till rätta med problemet införde staten 1944 års aktiebolagslag.<sup>95</sup> Vidare kan man anta att en självreglering innebär att det inte ges möjlighet till en tillförlitlig och jämförbar hållbarhetsredovisning, vilket i sig kan ses som en fara. Ovanstående talar ytterligare för att staten bör ta en aktivare roll i regleringen av hållbarhetsredovisningen, samt att redovisningsprofessionen bör få en betydande roll i utformningen av regleringen. Det vill säga, staten bör vara den institution som driver på förändring av reglering av hållbarhetsredovisning, samtidigt som utformandet av reglering bör ske med redovisningsprofessionen som den mest betydande institutionen.



Figur 1: Egen modell över intressentkravens förändring i relation till hållbarhetsredovisningens utveckling.

Enligt Puxty med flera<sup>96</sup> kommer det inte att finnas en enda matris för principerna, marknad, stat och samhälle. I stället menar de att det förefaller vara beroende av varje situation. Vi har därför använt olika modeller för att skapa vad vi anser är en korrekt återspeglning av verkligheten. Ovanstående modell tar hänsyn till både

<sup>94</sup> Fukuyama, "Trust: the social virtues and the creation of prosperity", *Free press paperback*, (1996).

<sup>95</sup> Jönsson, Sten, "Revisorsrollens nedgång och (fall)?" *Handelshögskolans vid Göteborgs universitet*, working paper. (2004)

<sup>96</sup> Puxty, Anthony. G. & Willmot, Hugh. C., "Modes of Regulation in advanced Capitalism: Locating Accountancy in four Countries", *Accounting Organizations and Society*, (1987) vol. 12, No. 3, s.273-291.

Streeck & Schmitters modell och Larssons modell. Modellen kan vara till hjälp för att förstå sambandet mellan förändringar i samhället, och hur den bästa praktiken ser ut, vilken utförs då alla intressenter tillfredställs. Med avseende på Larssons modell anser vi att den bästa praktiken tar hänsyn till alla intressenters krav, och vid förändrade intressentkrav bör ny reglering ske. Denna reglering bör, med avseende på Streeck & Schmitters modell, genomföras av staten samt utarbetas av redovisningsprofessionen. Ny anpassad reglering innebär att harmoniseringen mellan intressenternas krav och praktiken ökar, vilket innebär att kvaliteten på redovisningspraktiken höjs. Dock kan man vänta sig att det sker nya förändringar kring intressenternas krav, vilket innebär att ny reglering är nödvändig för att bibehålla kvaliteten på praktiken.

Vi har i detta avsnitt redogjort för det teoretiska bidrag som vi anser att denna uppsats har genererat, trots detta anträffas sådant i denna uppsats som vi kunde ha gjort annorlunda. Således ämnar vi i nästa avsnitt att redogöra för de reflektioner vi har över studiens slutsats.

## 5.4 Reflektioner över studiens slutsatser

Hållbarhetsredovisning är ett relativt nytt område där det tidigare inte bedrivits mycket forskning. De senaste åren har däremot intresset ökat hastigt, vilket gör att forskningen inom området ökat och kan närmast liknas vid en ketchupeffekt. Som våra slutsatser uppvisar är det fördelaktigt för den största majoriteten att reglera hållbarhet för att nå upp till de krav som samhället och marknaden ställer. Utifrån uppsatsens praktiska och teoretiska bidrag kan vi konstatera att dessa förhoppningsvis kommer att vara till hjälp för framtida forskare vid en granskning av vår uppsats. Uppsatsen kan sedermera ligga till grund för argumentationen beträffande en framtida reglering.

De val vi gjort under uppsatsen gång har naturligtvis påverkat studiens slutsatser. Ett annat tillvägagångssätt skulle med sannolikhet ha bidragit till andra slutsatser. En kvantitativ metod, istället för en kvalitativ, hade erbjudit bredd istället för djup vid kartläggningen av hur den bästa praktiken ser ut. Vidare hade vi haft möjlighet att göra andra val i respondenturvalsprocessen. De respondenter som är valda är företag och revisionsbyråer. Dessa respondentkategorier ger sin synvinkel på hur den bästa praktiken ser ut, men en möjlighet hade varit att utröna hur den bästa praktiken ser ut utifrån andra synvinklar. Det är stor sannolikhet att studien hade fått ett annat slutresultat om respondenterna hade varit från till exempel NGO: s. Vidare hade det genom val av ett perspektiv, till exempel ett samhällsekonomiskt perspektiv, varit möjligt att ytterligare höja kvaliteten på uppsatsen.

På liknande sätt som de metodval vi gjort har influerat studiens slutresultat, så har likaså den litteratur och tillämpningen av denna vid tolkningen av empirin påverkat studiens slutresultat. Uppsatsens forskningsfråga är framförallt den faktor som främst påverkat uppsatsens uppbyggnad och studiens slutresultat. En vinkling av uppsatsens forskningsfråga hade möjligtvis lett till andra slutsatser.

## 5.5 Förslag till fortsatt forskning

Denna uppsats har, genom en empirisk undersökning och en grundlig genomgång av vetenskaplig litteratur, genererat många tänkvärda slutsatser. Ämnet har då det är högst aktuellt och dess utveckling pågående, skapat flertalet nya fängslande frågor. Det har även väckt författarnas intresse att i framtiden begrunda detta ämne. Vad som är förvånansvärt är att detta ämne är relativt outforskat, trots att det tordes inbjuda många studenter att genomföra studier inom detta område. Således har denna uppsats men även framtida uppsatser goda möjligheter att generera ett teoretiskt bidrag. Vi uppmanar därför nyfikna forskare att se över detta ämne för att finna nya frågeställningar.

Detta spännande ämne har berört upprättandet av dagens hållbarhetsredovisning, samt hur företagen och professionen anser att den bästa praktiken bör se ut. Uppsatsen har dock inte berört den stora majoriteten av företag, det vill säga mindre och onoterade företag. Det kan anses viktigt för utvecklingen att hållbarhet inte enbart redovisas hos minoriteten. Således kan man undra huruvida hållbarhetsredovisning upprättas eller om dessa frågor ens beaktas i dagsläget. Det kan undersökas huruvida det finns utrymme för mindre företag att redovisa detta med tanke på de ökade kostnader som föranleds såsom påpekats av Tschopp. En intressant infallsvinkel kan vara att problematisera utifrån intressenterna, då i form av hur intressenterna anser att den bästa praktiken ser ut. Man hade dessutom kunnat belysa problemställningen utifrån redan befintliga teorier såsom intressentteorin. Man kan vidare inrikta sig och studera problemet ur ett samhällsekonomiskt perspektiv och förslagsvis genomföra en cost-benefit analys.

Sedermera har uppsatsen även väckt den intressanta diskussionen kring socialt kapital som är utforskat av den mycket uppmärksammade författaren Putnam<sup>97</sup>. Det känns som att detta står uppsatsens diskussion nära och skulle vara en passande fortsättning på vårt arbete. Begreppet socialt kapital definieras av Putnam som sociala nätverk och ömsesidighetsnormer associerade med dessa nätverk. Putnams bok, *Democracies in flux*, är en fortsättning på den framstående boken, *Bowling alone*, där Putnam belyser avtagandet av socialt kapital i USA. Boken visar att människor de senaste 25 åren tenderar att isolera sig alltmer. I

---

<sup>97</sup> Putnam, Robert D., *Democracies in flux*, (2002).

boken, *Democracies in flux*, studeras tillståndet av socialt kapital i åtta länder, däribland Sverige. Socialt kapital är enligt Putnam viktigt för att bibehålla demokrati och utveckling, och begreppet myntades av Hanifan<sup>98</sup>. Enligt undersökningen genomförd av Rothstein,<sup>99</sup> är Sverige ett av de tydligaste länderna i uppvisandet av en socialdemokratisk politisk influens. Undersökningen påvisar även ett nära samarbete mellan staten och ansevärd intresseorganisationer beträffande förberedandet och implementeringen av allmän politik. Således väcks frågan om detta samarbete påverkat den framskridna utvecklingen inom hållbarhetsredovisning i Sverige samt på vilket sätt det kan ha påverkat. Vilken är den största pådrivande kraften? Samtidigt är det enligt undersökningen även så att deltagandet i politiska organisationer minskar, vilket enligt Rothstein är en följd av kollapsen av tillit inom de stora arbetar- och företagsorganisationerna. Detta skulle kunna jämföras med Jönssons teori att det är företagsskandaler som driver utvecklingen inom redovisningen. Rothstein motbevisar att det skulle förhålla sig så att välfärdsstaten nödvändigtvis undergräver socialt kapital, då Sverige visar upp ett förvånansvärd hög grad av socialt kapital, trots den höga graden av spendering och beskattning.

Då graden av socialt deltagande har ökat i Sverige kan ett betydelsefullt förslag till fortsatt forskning vara att granska det sociala kapitalets betydelse för redovisningen förändringar. Om graden av socialt deltagande ökar i Sverige vilken betydelse har det för de hållbara frågorna. Återigen kopplas problematiken, med nationella och globala förändringar och påverkningar, till problemet. Dessa förslag till fortsatt forskning syftar till att motivera och inspirera forskare till studier inom detta intressanta ämne. Vi hoppas att de i framtiden kommer att generera teoretiska bidrag till nytta för både samhället men även andra såsom näringslivet och professionen.

---

<sup>98</sup> Hanifan, L. J., *The Community Center*, (1920).

<sup>99</sup> Putnam, Robert D., *Democracies in flux*, (2002).



# Referenser

## Litteratur

- Andersen, Ib, (1998), *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur.
- Artsberg, Kristina, (2003), *Redovisningsteori - policy och praxis*, Liber AB.
- Carson, Rachel, (1963), *Tyst vår*, Tiden.
- Crane, Andrew & Matten, Dirk, (2004), *Business Ethics*, Oxford University press.
- Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim, Paul Finn, (1997), *Att utreda och rapportera*, Bäcklunds Boktryckeri AB.
- FAR: s Samlingsvolym 2005 del II*, (2005), FAR Förlag AB.
- Jacobsen, Dag Ingvar, (2002), *Vad, hur och varför*, Studentlitteratur.
- Halvorsen, Knut, (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur.
- Pettersson, Gertrud, (1997), *Att skriva rapporter – om formen och dess betydelse för innehållet*, EC PrintCenter.
- Putnam, Robert. D., (2002). *Democracies in flux*, Oxford University Press Inc.
- Rienecker, Lotte & Jörgensen, Peter Stray, (2002), *Att skriva en bra uppsats*, Wallin & Dalholm Boktryckeri AB.
- Thurén, Torsten, (1986), *Orientering i källkritik*, Norstedts Tryckeri.

## Tidskriftsartiklar

- Bergevärn, Lars-Eric & Mellemvik, Frode & Olson, Olov, (1995), “Institutionalization of municipal accounting - a comparative study between Sweden and Norway”, *Scandinavian Journal of Management*, Volym 11 Nr. 1.
- Cooper David J & Oakes Leslie & Townley Barbara, (2003), “Performance measures and the rationalization of organizations”, *Organization Studies*, Volym 24 Nr. 7.

Crouch, C., (1987), "Private interest Government: Beyond Market and state; Organized Interests and the state: Studies in Meso-Corporatism", *European Sociological Review*, Volym. 3.

Deegan, Craig, (2002), "The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volym 15 Nr. 3.

Fukuyama, (1996), "Trust: the social virtues and the creation of prosperity", *Free press paperback*.

Hanifan, L. J., (1920), *The Community Center*, Boston: Silver, Burdett.

Jönsson, Sten, (2004), "Revisorsrollens nedgång och (fall)?", *Handelshögskolans vid Göteborgs universitet*, working paper.

Jönsson, Sten, (1991), "Role making for accounting while the state is watching", *Accounting, Organizations and Society*, Volym 16 Nr. 5-6.

Keeler, T. S. John, (1988), "Private interest government – beyond market and state", *The American political science review*, Volym 82 Nr. 1.

Larsson, Lars-Olle, (2005), "Vem vill revidera socialt ansvar?", *Balans*, nr 2.

Larsson, Lars-Olle & Flening Birgit, (2003), "FAR vill se alla redovisningar", *Balans* nr 8-9.

Larsson, Lars-Olle & Norregårdh, M., (2003), "Från 'Tyst vår' till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar", *Balans* 11.

Nilsson, Anne, (2003), *Miljörapporten*, 22 maj, Nr. 6.

Puxty, Anthony G. & Willmot, Hugh C., (1987), "Modes of Regulation in advanced Capitalism: Locating Accountancy in four Countries", *Accounting Organizations and Society*, Volym 12 Nr. 3.

Richardson, Alan J. & McConomy, Bruce J. (1992), "Three styles of rule", *CA Magazine*, Vol. 125, issue 5, sid. 40-45.

Streeck, W. & Schmitter, P C, "Community, Market, State- and Associations? The prospective contribution of interest governance to social order", *European Sociological Review*, (1985). Vol. 1, sid. 119-138.

Tinker, Tony, (2003), "From policy to politics to praxis in environmental and social research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Volym 16 Nr. 2.

Tschopp, Daniel, (2003), "It's time for triple bottom line reporting", *The CPA Journal*, Vol. 73, issue 12.

Watts, R L. & Zimmerman, J L. (1979), "The demand and supply of accounting theories: the market for excuses", *Accounting Review*, Vol. 54, issue 2, sid. 273-305.

Willmot, Hugh & Puxty, Anthony G. & Robson, Keith, & Cooper, David J. & Lowe, E. Anthony (1992), "Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, C. Volym 5 Nr. 2.

## Tidningsartiklar

Ledarredaktionen, (2005), "Politikern som gav miljön ett ansikte", *Dagens Nyheter*, 2005-03-05.

## Rapporter

ACCA, (2004) *Towards transparency: progress on global sustainability reporting 2004*.

## Elektroniska källor

Accountability, (2005), hemsida, <http://www.accountability.org.uk>, 2005-04-16.

Accountability, (2005), *AA1000 Materials*,  
<http://www.accountability.org.uk/resources/default.asp?pageid=67> , 2005-04-22.

Ceres, (2005), hemsida, <http://www.ceres.org>, 2005-04-16.

Deloitte, (2005), hemsida,  
<http://www.deloitte.com/dtt/home/0%2C1044%2Csid%25253D5721%2C00.html>,  
2005-05-16.

Deloitte, (2004), *Checklista – för upprättande och utvärdering av information om miljö, etik, socialt ansvar och bolagsstyrning*,  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista\\_040623.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista_040623.pdf), 2005-04-22.

Deloitte, (2005), *Checklista med fokus på miljö, etik, socialt ansvar och bolagsstyrning*,  
<http://www.deloitte.com/dtt/alert/0,1001,sid%253D38904%2526cid%253D52579,00.html>, 2005-05-20.

Eek Hans & Swahn Johan, (2002), ”Det hållbara samhället”, *Vårt Göteborg*,  
[http://www.vartgoteborg.nu/prod/sk/vargotnu.nsf/1/goteborg\\_2050.det\\_hallbara\\_samhallet](http://www.vartgoteborg.nu/prod/sk/vargotnu.nsf/1/goteborg_2050.det_hallbara_samhallet) 2005-05-29.

Ernst & Young, (2005), hemsida,  
<http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/Home>, 2005-05-16.

Fédération des Experts Comptables Européen, (2005), hemsida,  
<http://www.fee.be> , 2005-04-16.

Fédération des Experts Comptables Européen, (2005), *FEE calls for action on CSR reporting*,  
<http://www.fee.be/secretariat/Press%20Release%20Pages/PR45.Call%20for%20Action.Final.pdf>, 2005-04-16.

Global Reporting Initiative, (2005), *An invitation to become a GRI organisational stakeholder*,  
<http://www.globalreporting.org/governance/orgstak.asp> , 2005-06-01.

Global Reporting Initiative, (2005), *GRI at a glance*,  
<http://www.globalreporting.org/about/brief.asp>, 2005-04-11.

Global Reporting Initiative, (2005), *GRI reporting framework*,  
<http://www.globalreporting.org/guidelines/framework.asp>, 2005-04-11.

Global Reporting Initiative, (2005), *Sustainability Reporting Guidelines*,  
<http://www.globalreporting.org/guidelines/2002.asp>, 2005-04-11.

International Federation of Accountants, the, (2005), hemsida,  
<http://www.ifac.org>, 2005-04-16.

Justitiedepartementet, (2004), *Nya krav på hållbarhetsredovisning*,  
<http://www.regeringen.se/sb/d/4820/a/35250>, 2005-03-17.

KPMG, (2005), hemsida, <http://www.kpmg.se/pages/100004.html>, 2005-05-16.

KPMG, (2005), *Introduktion till förslag till rekommendation*,  
<http://www.kpmg.se/pages/101687.html>, 2005-04-16.

KPMG, (2005), *Miljö- och hållbarhet allt viktigare vid företagsförvärv*,  
<http://www.kpmg.se/pages/101343.html>, 2005-04-19.

KPMG, (2004), *Svenskt deltagande i ny internationell expertpanel kring hållbarhetsredovisning och revision*,  
<http://www.kpmg.se/pages/101771.html>, 2005-04-16.

SAS, (2005), hemsida, <http://www.sas.se>, 2005-05-16.

Tetra Pak, (2005), hemsida, <http://www.tetrapak.com>, 2005-05-16.

Vattenfall, (2005), *Om Vattenfall*, [http://www.vattenfall.se/om\\_vattenfall/](http://www.vattenfall.se/om_vattenfall/), 2005-05-16.

Volvo, (2005), hemsida, <http://www.volvo.com/group/sweden/sv-se>, 2005-05-16.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers, (2005), hemsida:  
<http://www.pwcglobal.com/se/swe/main/home/index.html>, 2005-05-16.

## Muntliga källor

Dahlström Henrik, manager för miljö- och etikrevision på KPMG.  
Besöksintervju i Malmö 29 april, 2005.

Flening, Birgit, Director Sustainability på Ernst & Young.  
Telefonintervju 25 maj, 2005.

Jürgensen Anna, Konsult inom Hållbarhetsfrågor på Deloitte.  
Telefonintervju 18 maj, 2005.

Larsson Lars-Olle, specialtrevisor på Öhrlings PricewaterHouseCoopers.  
Besöksintervju i Malmö 20 maj, 2005.

Melin Agneta, Miljöchef på Tetra Pak,  
Telefonintervju 18 maj, 2005.

Munck af Rosenschöld Catarina, Manager Corporate Citizenship på Volvo Car  
Corporation.  
Telefonintervju 20 maj, 2005.

Pettersson Åsa, Koordinator Public Relations på Vattenfall.  
Telefonintervju 18 maj, 2005.

Porsgaard-Nielsen Martin, Manager Environment and Sustainability på SAS  
Group.  
Telefonintervju 19 maj, 2005.

# Bilaga 1

## **Global Reporting Initiative**

1997 grundades GRI av ”the Coalition for Environmentally Responsible Economies” (CERES) i samarbete med ”the United Nations Environment Programme” (UNEP). Syftet med GRI var att skapa en organisation som kunde utforma och utge globala riktlinjer, vilka kunde användas av alla företag för frivillig rapportering av hållbarhetsredovisning. Målet är att de ska fungera som ett globalt regelverk, likvärdigt det som reglerar den finansiella redovisningen. Den senaste versionen av dessa riktlinjer, ”Sustainability Reporting Guidelines”, kom ut 2002. GRI arbetar nu med en tredje generation riktlinjer, G3, som beräknas vara klara 2006.<sup>100</sup>

GRI, med huvudkontor i Amsterdam, blev en självständig organisation 2002 och arbetar som officiell samarbetspartner med ”the United Nations Environment Programme” (UNEP) och FN: s Global Compact. För att vidare utveckla och förbättra riktlinjerna drar GRI nytta av det aktiva deltagandet från olika intressenter. De representerar företagare, revisorer, investerare fackföreningar och organisationer som arbetar med frågor inom miljön, forskning och mänskliga rättigheter.<sup>101</sup>

## **GRI: s riktlinjer**

GRI: s riktlinjer bygger på flertalet redovisningsprinciper som finns för att försäkra att en GRI-baserad rapport förser en balanserad och resonabel presentation av företagets hållbarhetsredovisning. Det vill säga den ska underlätta jämförelse emellan rapporterna och adressera frågor som är av vikt för intressenterna. Redovisningsprinciperna är elva till antalet och är grunden för trovärdig rapportering. Några av principerna omnämner genomsynlighet, jämförbarhet, neutralitet, riktighet och relevans. Dessa principer har mycket gemensamt med de principer som ligger till grund för den finansiella redovisningen. Kärnan i hållbarhetsredovisningen utgörs av indikatorer, både kvalitativa och kvantitativa, som visar hur företaget presterar inom de tre olika områden som berör frågor om, ekonomiskt, miljö- och socialt och etiskt ansvar. Exempel på *ekonomiska indikatorer* är bland annat ett företags inverkan, både direkt och indirekt, på dess intressenters ekonomiska resurser och på dess ekonomisystem på lokal, nationell och global nivå. Detta inkluderar det redovisande företagets löner, pensioner och andra förmåner betalda till anställda; inkomster, utgifter och betalda skatter. På ett antal punkter överlappar denna

---

<sup>100</sup> Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business Ethics*, (2004), sid. 169.

<sup>101</sup> <http://www.globalreporting.org/about/brief.asp>, 2005-04-11.

information den traditionella finansiella redovisningen, men generellt är informationen kompletterande. *Miljöindikatorer* består av företagets inverkan på levande och icke levande natursystem, inklusive eko-system, land, luft och vatten. Vidare inkluderas service och produkters inverkan på miljön; energi, material och vattenförbrukning; användande av miljöfarligt material; återvinning, förorening och avfallsreduktion och andra miljöprogram; utgifter för miljöförbättringar samt eventuella böter och bestraffningar för icke-miljöuppfyllelse. De *sociala och etiska indikatorerna* omfattar ett företags inverkan på det sociala systemet inom vilken det verkar. Dessa indikatorer är grupperade inom tre kluster; arbetsförhållanden, mänskliga rättigheter och andra bredare sociala och etiska frågor som berör konsumenter, samhällen och andra intressenter.<sup>102</sup>

Som tillägg till riktlinjerna finns det mer branschspecifika indikatorer, under förståelsen att det finns begränsningar med "one-size-fits-all" synvinkeln. Det finns även tekniska protokoll som tillhandahåller mer detaljerade mätmetoder och tillvägagångssätt för redovisningen av indikatorerna. De tekniska protokollen är jämförbara med "the General Accepted Accounting Principles" (GAAP) som reglerar och vägleder den finansiella redovisningen. Till sist finns det ett dokument som förser företaget med modeller och handledning om hur de kan utforma sin rapport. Arbetet med dessa tillägg är under utveckling och färdigställandet av dem kommer att öka kvalitetsgraden och jämförbarheten i hållbarhetsredovisningen.<sup>103</sup>

I vilken utsträckning ett företag väljer att använda riktlinjerna för att redovisa sin hållbarhet är helt frivilligt. En del företag som använder sig av GRI: s riktlinjer kan välja att bara använda sig av vissa principer, element och indikatorer som ett stöd i sin hållbarhetsredovisning. Andra väljer att redovisa "in accordance" med GRI: s riktlinjer, som en strävan att ha en ledande roll inom hållbarhetsredovisningen. För att redovisa "in accordance" finns det fem minimikrav som måste uppfyllas. Det första kravet är att redovisa företagets profil, organisation och styre. Det andra kravet är att inkludera ett GRI-innehållsindex som linkar GRI komponenter till information som finns i rapporten. Att svara på varje kärnindikator genom att antingen redovisa om den eller förklara dess utelämnande är det tredje kravet. Det fjärde kravet är att försäkra att rapporten är i överensstämmelse med GRI: s redovisningsprinciper. Det sista kravet är att inkludera ett uttalande, signerat antingen av styrelsen eller VD: n, som understryker att rapporten har gjorts enligt GRI: s riktlinjer 2002 och att den representerar en korrekt och balanserad presentation av företagets hållbarhetsredovisning.<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> <http://www.globalreporting.org/guidelines/2002.asp>, 2005-04-11.

<sup>103</sup> Ibid.

<sup>104</sup> Ibid.



GRI planerar att 2006 publicera en reviderad upplaga av GRI: s riktlinjer, vilka innehåller förbättrade prestationsindikatorer och en mer omfattande diskussion kring betygsefrågor. Dessutom är de nya riktlinjerna tänkta att ytterligare öka harmoniseringen och jämförbarheten i hållbarhetsredovisning. Däremot är inte GRI: s riktlinjer 2006 tänkta att undersöka om det är möjligt att sammanstråla hållbarhetsredovisningen och den finansiella redovisningen.<sup>105</sup>

---

<sup>105</sup> ACCA, *Towards transparency: progress on global sustainability reporting 2004*, (2004), sid. 54.

## Bilaga 2

### Granskning av frivilliga miljöredovisningar

Såsom tidigare nämnts har GRI varit vägledande för utvecklingen av hållbarhetsredovisning. Ett nytt fenomen är att hållbarhetsredovisning utgör en del i ett separat avsnitt i den tryckta årsredovisningen samt att en granskningsberättelse publiceras. I takt med att mängden hållbarhetsredovisningar ökat har även efterfrågan på en oberoende granskning ökat.

”Många intressentgrupper världen över ökar nu trycket på företagen för att de ska lämna hållbarhetsredovisningar. Men metodiken för genomförande måste utvecklas. Och ett absolut krav är att de utsätts för en oberoende granskning, precis som all annan redovisning, säger Lars-Olle Larsson medlem i Sustainability Experts Advisory Panel samt ordförande i den europeiska revisorsorganisationens utvecklingsgrupp för etikrevision.”<sup>106</sup>

Internationellt fortgår ett arbete för att harmonisera granskningen av hållbarhetsredovisningar. Ett flertal organisationer har bidragit till normgivningen inom hållbarhetsredovisning, däribland Fédération des Experts Comptables Européen (FEE) som givit ut ett flertal diskussionsdokument där olika redovisningsfrågor lyfts fram. Ett sådant diskussionsdokument är ”FEE calls for actions on CSR reporting”, som gavs ut 9 juni, 2004, där FEE menar att självständig betygelse ökar miljöredovisningarnas trovärdighet.<sup>107</sup>

Ett annat institut som verkar för att förbättra den frivilliga miljöredovisningen är AccountAbility som tagit fram standarden AA1000AS med syftet att öka den frivilliga miljöredovisningens tillförlitlighet samt kvalitet.<sup>108</sup>

Revisionsbyrån Deloitte har utvecklat en checklista för upprättande och utvärdering av information av miljö, etik, socialt ansvar och bolagsstyrning. Checklisten har sitt ursprung i ett utvärderingsinstrument som 1994 sammanställdes av International Institute for Sustainable Development (IISD) för Deloitte:s räkning och som till stor del byggde på de kriterier för miljöredovisning som UNEP/Sustainability tagit fram. Checklisten har uppdaterats ett antal gånger, detta för att följa utvecklingen inom området samt för att komplettera med nya riktlinjer t ex från GRI.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> <http://www.kpmg.se/pages/101771.html>, 2005-04-16.

<sup>107</sup> <http://www.fee.be/secretariat/Press%20Release%20Pages/PR45.Call%20for%20Action.Final.pdf>, 2005-04-16.

<sup>108</sup> <http://www.accountability.org.uk/resources/default.asp?pageid=67>, 2005-04-22.

<sup>109</sup> [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista\\_040623.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista_040623.pdf), 2005-04-22.

International Federation of Accountants (IFAC) är en annan organisation som i slutet av 2003 fastställde och i början av 2005 gav ut en generell standard, Standard on Assurance Engagements 3000, som avser intygande och bestyrkande men som inte behandlar granskning av hållbarhetsredovisning. Framöver kommer troligtvis IFAC utveckla en internationell standard för granskning av hållbarhetsredovisning.<sup>110</sup> Idag finns dock ingen utvecklad internationell standard för granskning av hållbarhetsredovisning och därför har FAR, som först i världen, i väntan på en sådan givit ut ett förslag till rekommendation; oberoende översiktlig granskning av frivillig hållbarhetsredovisning, vilken ingår i FAR: s samlingsvolym 2005 del II. I det följande presenteras en översikt över rekommendationen samt hur granskning av miljöredovisningar enligt FAR bör genomföras.

---

<sup>110</sup> <http://www.kpmg.se/pages/101687.html>, 2005-04-16.

## Bilaga 3

### **Förslag till rekommendation samt lagförslag om icke-frivillig miljöredovisning**

Med hållbarhetsredovisning avses i förslaget till rekommendation företags miljörelaterade, sociala och etiska samt ekonomiska följder som är knutna till dessa omständigheter.<sup>111</sup> Rekommendationen, som fastställdes 2 februari, 2004, ska driva fram en utveckling inom hållbarhetsredovisning samt ge en formulering för vad god redovisningssed är inom området. Meningen med rekommendationen är att granskare ska kunna uttala sig om huruvida den redovisade informationen stämmer överens med de kriterier som hållbarhetsredovisningen upprättas utifrån, till exempel GRI: s riktlinjer, samt att tilltron till den redovisade informationen ska öka.

Kriterierna enligt vilka hållbarhetsredovisningar är upprättade kan vara till exempel lagar och förordningar. De kan även vara specifika, det vill säga att företaget skapat dem. När det gäller specifika kriterier är det av största vikt att de är ändamålsenliga, det vill säga att de ska uppfylla redovisningens referensram.<sup>112</sup>

Om ett företag uppger i sin hållbarhetsredovisning att man följer GRI: s riktlinjer så har företaget åtagit sig att strängt följa dessa riktlinjer och granskaren ska i sin granskning utgå från GRI: s riktlinjer. Vid granskningen ska väsentligheten och relevansen i både kvantitativa och kvalitativa aspekter i hållbarhetsinformationen bedömas. Dessutom ska bedömningen göras utifrån relevanta intressenters synpunkt. Vidare ska granskaren bedöma om tillförlitligheten i insamlingen av både kvantitativ och kvalitativ hållbarhetsinformation kan säkerställas. Med ovannämnda som underlag bör granskaren kunna göra en bedömning av risken för väsentliga brister i hållbarhetsredovisningen. Vid eventuell avvikelse ska granskaren upprätta en granskningsberättelse med avvikelse samt föra in eventuell komplettering sist i granskningsberättelsen. En avvikelse med anmärkning ska noggrant specificeras i granskningsberättelsen.<sup>113</sup>

I slutet av 2004, kom regeringen med ett lagförslag om att företagens årsredovisningar ska inrymma upplysningar om bland annat miljö- och personalfrågor. Regeringen anser att upplysningar av icke-finansiell karaktär ska lämnas då de kan vara nödvändiga för att förstå företagets framtida utveckling,

---

<sup>111</sup> En redovisning kan ha många namn t. ex Miljöredovisning, socialredovisning, omvärldsredovisning, CSR-redovisning och ansvarsredovisning.

<sup>112</sup> Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis*, (2003), sid. 166.

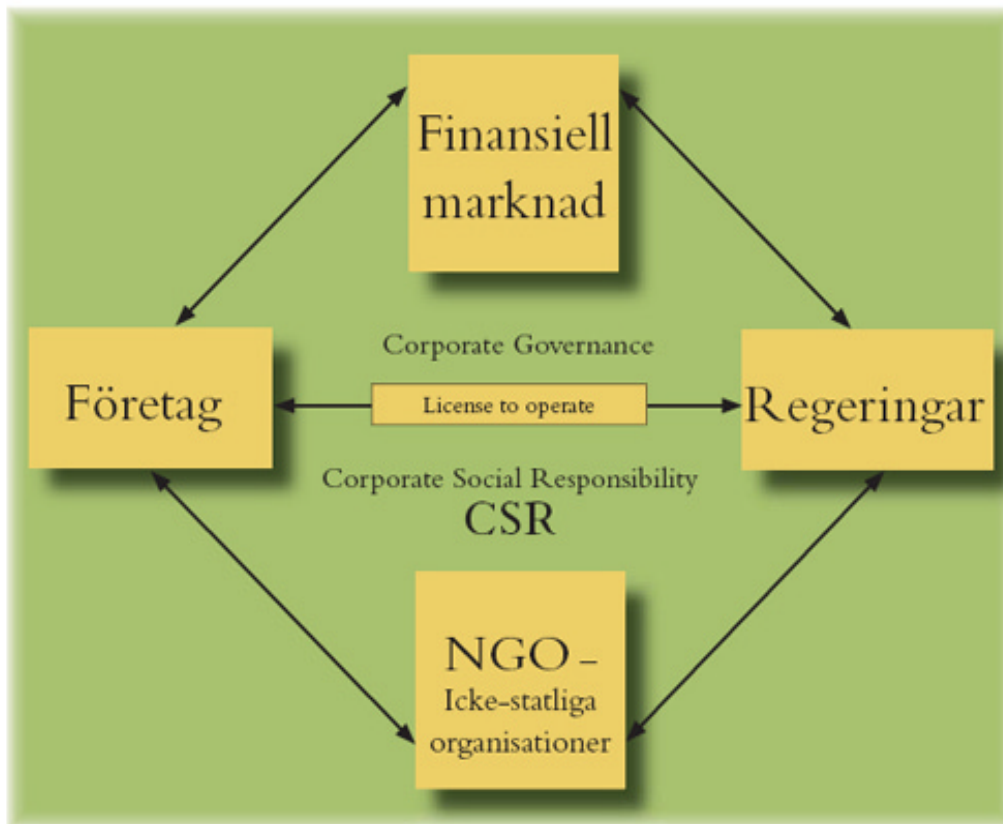
<sup>113</sup> FAR: *s samlingsvolym 2005 del II*. (2005), sid. 644 ff.

ställning och resultat. Förslaget gäller bland annat upplysningskrav om etiska riktlinjer och sociala aspekter. De nya reglerna proponeras enbart gälla företag som de senaste två åren haft en nettotillgång som överstigit 1000 prisbasbelopp eller mer än 200 anställda.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/4820/a/35250>, 2005-03-17.

## Bilaga 4<sup>115</sup>



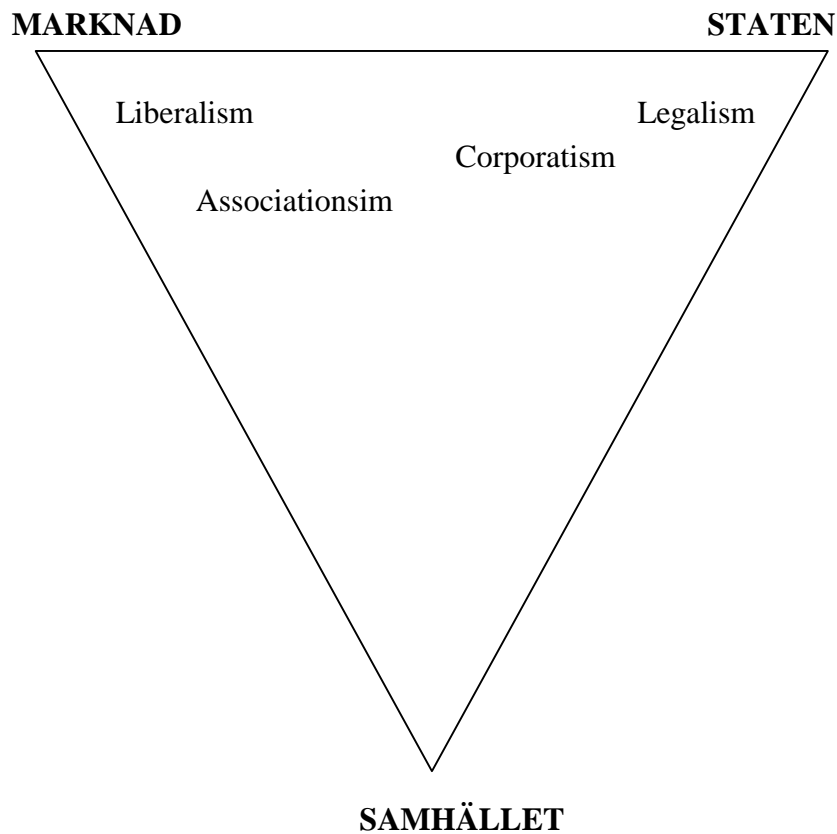
Corporate governance och CSR är två sidor av samma mynt, nämligen företagens helhetsyn på ansvar gentemot relevanta intressenter.

<sup>115</sup> Larsson, Lars-Olle, "Vem vill revidera socialt ansvar?", *Balans*, (2005), nr 2.

## Bilaga 5<sup>116</sup>

### **Streeck & Schmitters- modell:**

Strategier för reglering som ställs i relation till dominanta modeller om social ordning.



---

<sup>116</sup> Willmot, Hugh et al, "Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (1992), Volym 5 Nr. 2.

## Bilaga 6

### **Intervjuguide:**

Dessa frågor ska endast ses som utgångspunkt, detta eftersom vi valt att använda oss av en intervjuteknik med öppna frågor.

### **Fråga 1:**

Vad betyder hållbart företagande för Er?

### **Fråga 2:**

Hur tror Ni att hållbart företagande kommer att utvecklas?

### **Fråga 3:**

Upprättar Ni hållbarhetsredovisning och i så fall hur?

### **Fråga 4:**

I vilken utsträckning använder Ni er av GRI: s riktlinjer?

### **Fråga 5:**

Anser Ni att GRI utgör en föredömlig vägledning för den bästa praktiken?

### **Fråga 6:**

Anser Ni att det finns någon organisation eller liknande som fungerar som ledstjärna för den bästa praktiken?

### **Fråga 7:**

Hur skulle Ni definiera den bästa praktiken, dvs. hur skulle ni se att hållbarhetsredovisningen upprättas och regleras.

### **Fråga 8:**

Anser Ni att RR: s förslag till rekommendation om granskning i FAR: s samlingsvolym 2005 del II bör godtas?

### **Fråga 9:**

Anser Ni att regeringens lagförslag om icke-frivillig miljöredovisning bör godtas?  
<http://www.regeringen.se/sb/d/4820/a/35250>, Nya krav på hållbarhetsredovisning, 9/12 2004



# Bilaga 7

10/04/2005  
Lund

## **Angående intervju gällande frivillig hållbarhetsredovisning**

Vi är tre studenter från Lunds universitet som läser kandidatkurs i redovisning. Vi skriver nu kandidatuppsats inom extern redovisning. Uppsatsen behandlar problematiken kring upprättande, granskning och förbättring av hållbarhetsredovisning. Med hållbarhetsredovisningen menas den frivilliga rapportering som upprättas av företagen och som vanligtvis redovisas i företagets årsredovisning eller som ett separat dokument.

Vi vill gärna ta del av företags och revisionsbyråers erfarenheter och åsikter inom detta område. Vi tänker därför intervjua, alternativt genomföra en telefonintervju, med representanter från företag som upprättar frivillig hållbarhetsredovisning, samt revisorer som granskar dem.

Vi vill påminna om att Din medverkan i undersökningen är frivillig och du har, om så önskas, rätt att avbryta din medverkan. Intervjувaren är inte ämnade för kommersiellt bruk, utan kommer bara att användas i vår uppsats. Dock ska Ni vara medvetna om att universitetets uppsatser är en offentlig handling.

Om Ni har några frågor är Ni välkommen att kontakta oss eller vår handledare Gunnar Wahlström.

Med vänlig hälsning

Sophie Palmdahl  
[spalmdahl@yahoo.se](mailto:spalmdahl@yahoo.se)

Gisela Exler  
[gisele\\_elxler@hotmail.com](mailto:gisele_elxler@hotmail.com)

Patrik Isaksson  
[patrikisak@hotmail.com](mailto:patrikisak@hotmail.com)

Handledare:  
Gunnar Wahlström  
[gunnar.wahlstrom@fek.lu.se](mailto:gunnar.wahlstrom@fek.lu.se)