

HÖGSKOLAN
I GÄVLE

Institutionen för ekonomi

Titel: Hållbarhetsredovisning ur ett institutionellt perspektiv

Författare: Fadime Anadol, Ingela Frost/Nylén,

Kurspoäng: 10 poäng

Kursnivå: Magister(D-nivå)

Examensarbete
i ämnet företagsekonomi

Abstract

Title: Sustainability report - from the institutional theory perspective

Titel: Hållbarhetsredovisning ur ett institutionellt perspektiv

Level: Final assignment for a Master degree in Business Administration

Kursnivå: D-uppsats i företagsekonomi

University: University of Gävle

The Department of Business Administration and Economics

801 76 Gävle

SWEDEN

Tel: +46 26 64 85 00

Fax: +46 64 86 86

Home page: www.hig.se

Universitet: Högskolan i Gävle

Institutionen för ekonomi

801 76 Gävle

SVERIGE

Telefon: 026- 64 85 00

Fax: 026 – 64 86 86

Hemsida: www.hig.se

By: Fadime Anadol

Ingela Frost/Nylén

Författare: Fadime Anadol

Ingela Frost/Nylén

Supervisor: Per-Arne Wikström

Handledare: Per-Arne Wikström

Keywords: Institutional theory, Sustainability report

Nyckelord: Institutionell teori, hållbarhetsredovisning

Summary

In today's society sustainability development has become an established concept. Both politicians and the public are working actively to reach a sustainable development in the world.

With the society's increased interest for sustainability society development the companies has begun to engage themselves for sustainability business development where they try to take a social responsibility. Interested parties to a company demand that the company reporting more relevant information it concerns sustainability enterprise development. This type of reporting is called sustainability reporting.¹

Sustainability reporting is a global interest but we have chosen to demarcate the study to from the Institutional Theory illuminate what affects the development of the sustainability reporting in Sweden.

This study shows that the three pillars regulation, cognitive and normative in the institutional theory together contributes to the development of the sustainability reporting. Through this there has arisen regulation and guide-lines which have hurried on and affected our values and norms about sustainability and sustainability reporting.

There are several guide-lines, laws, recommendations and proposals concerning sustainability reporting which different organizations have developed. The guide-lines concerning sustainability reporting have been established by different organizations i.e. GRI:s guide-lines, DJSI, ISO 14001, EMAS and SA 8000.

In the Swedish National Law there is a regulation in the MB (miljöbalken) where it says what rules apply to our environment.

In FAR:s collectionvolym there are laws and recommendations about how sustainability reporting should be conducted and examined.

In chapter 6 of the law of annual report it emerges what information a company should show to the administration report.

Sustainability reporting is a way for companies to legitimise their business. The companies can improve their credibility by showing this in the report to the interested parties how their company acts in economical-, social- and environmental issues. A factor which drives this development is that the interested parties demand information beyond the financial reporting.

¹ www.farkomplett.se

Sammanfattning

Hållbar utveckling har i dagens samhälle blivit ett etablerat begrepp. Både politikerna och allmänheten arbetar aktivt för att uppnå hållbar utveckling i världen.

I och med att samhällets intresse för en hållbar samhällsutveckling ökar har det lett till att företagen mer och mer börjat engagera sig för en hållbar verksamhetsutveckling där man försöker ta ett socialt ansvar. Intressenterna till företagen kräver att företagen redovisar mer relevant information när det gäller hållbar affärsutveckling. Denna typ av redovisning kallas för hållbarhetsredovisning.²

Hållbarhetsredovisning är av ett globalt intresse men vi har valt att avgränsa studien till att utifrån den institutionella teorin belysa vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisningen i Sverige.

Denna studie visar att de tre pelarna reglerande, kognitiva och normativa i den institutionella teorin gemensamt bidrar till utvecklingen av hållbarhetsredovisningen. Detta kan vi se genom att det har uppstått regelverk, riktlinjer som har påskyndat och påverkat våra värderingar, normer angående hållbarhet och hållbarhetsredovisningar.

Det finns ett flertal riktlinjer, lagar, rekommendationer och förslag angående hållbarhetsredovisningar som olika organisationer har utvecklat. De riktlinjer som finns beträffande hållbarhetsredovisningar som har upprättats utav olika organisationer är bland annat GRI:s riktlinjer, DJSI, ISO 14001, EMAS och SA 8000.

I Sveriges rikes lag finns det reglerat i miljöbalken vilka regler som gäller angående vår miljö. I FAR:s samlingsvolym finner man lagar och rekommendationer om hur hållbarhetsredovisningar ska utföras och granskas.

I årsredovisningslagens sjätte kapitel framkommer det vilka upplysningar om hållbarhet som ett företag bör lämna i förvaltningsberättelsen.

Hållbarhetsredovisningen är ett sätt för företag att legitimera sin verksamhet. Företagen kan på så sätt förbättra trovärdigheten genom att framföra detta i rapporter till intressenterna om hur de agerar i ekonomiska-, sociala- och miljömässigafrågor. En faktor som driver på denna utveckling är att intressenterna kräver information utöver den finansiella redovisningen.

² www.farkomplett.se/ RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

Förord

Nu ser vi ett slut i vårt arbete och det är dags att författa ihop vårt förord. Detta förord ger ett ypperligt tillfälle att tacka alla i vår omgivning för all uppbackning vi har fått under arbetets gång vilket i sin tur har underlättat vårt arbete med uppsatsen. Uppsatsarbetet har varit givande och lärorikt men samtidigt utmanande.

Vi vill tacka vår handledare Per-Arne Wikström för de goda råd vi fått under arbetets gång. Ett stort tack vill vi även rikta till Lars-Olle Larsson som ställde upp till en intervju och delade med sig av sin erfarenhet inom hållbarhetsredovisningen.

Till sist vill vi rikta ett stort tack till våra familjer som stöttat oss under denna vår.

Fadime Anadol och Ingela Frost/Nylén

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Avgränsning	8
1.4 Uppsatsens disposition	9
2. Metod.....	10
2.1 Hur vi har gått till väga och vilka val vi gjort	10
3. Litteraturstudier.....	14
3.1 Redovisningens syfte.....	14
3.2 Historisk bakgrund till redovisning.....	14
3.3 Institutionell teori	21
3.3.1 Normativa pelaren	22
3.3.2 Kognitiva pelaren	23
3.3.3 Reglerande pelaren.....	28
3.4 Sammanfattning av litteraturstudier	36
4. Sammanfattande slutanalys	37
Källförteckning.....	40
Publicerade källor.....	40
Artiklar och tidskrifter.....	41
Internet	41
Övriga källor	42
Bilaga 1	43

1. Inledning

I detta kapitel kommer bakgrunden, syftet, avgränsningen och dispositionen till uppsatsen att presenteras.

1.1 Bakgrund

Hållbar utveckling har i dagens samhälle blivit ett etablerat begrepp. Både politikerna och allmänheten arbetar aktivt för att uppnå hållbar utveckling i världen. Många anser om världen skall ha en framtid måste den enskilde individen och företagen ta sitt ansvar när det gäller arbetet med hållbar utveckling.

Hållbar utveckling innebär enligt Brundtland- kommissionen:

"en samhällsutveckling som tillgodoser dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillgodose sina behov".³

Eftersom att vi är intresserade av hållbar utveckling och redovisning ville vi göra en studie utifrån den institutionella teorin om vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisningar samt hur organisationers hållbarhetsredovisningar påverkas av påtryckningar från omvärlden.

Den institutionella teorin används som ett tolkningsperspektiv för att förklara sociala fenomen och den hjälper även till att förstå olika aktörers handlande. Teorin används för att beskriva den omgivning som organisationen är verksam i.⁴

Samhälleliga institutioner och kulturella kontext spelar en viktig roll i utvecklingen av redovisningen. Normerna som reglerar redovisningen är en politisk aktivitet där olika samhälleliga aktörer vill göra sina röster hörda⁵

Normutvecklingen inleds genom en process när en offentlig debatt uppstår och där det finns krav på förändring. De främsta skälen som driver på en normutveckling är kriser eller skandaler. De aktörer som ses som drivande är de som får mest legitimitet eftersom de blir tongivande i debatten. En viktig aspekt av legitimitet är hur organiserade och specialiserade professionen är, vilket lämnar ett stort inflytande åt yrkesorganisationer såsom föreningar för revisorer med mera.⁶

I och med att samhällets intresse för en hållbar samhällsutveckling ökar har det lett till att företagen mer och mer börjat engagera sig för en hållbar verksamhetsutveckling där man försöker ta ett socialt ansvar. Intressenterna till företagen kräver att företagen redovisar mer relevant information när det gäller hållbar affärsutveckling. Denna typ av redovisning kallas för hållbarhetsredovisning.⁷

En hållbarhetsredovisning består av tre huvudelement, nämligen miljö, ekonomi och socialt ansvar.⁸

³ Brundtlandkommissionen, WCED 1987

⁴ Powell & DiMaggio s.2 ff

⁵ Jönsson, S., pp521-546

⁶ Jönsson, S., pp521-546

⁷ www.farkomplett.se/RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

⁸ Precht, Balans nr 2 2005

Efterfrågan på hållbarhetsredovisningar kommer att öka i framtiden. En av faktorerna som driver på denna utveckling är att de olika intressenterna kräver information utöver den finansiella redovisningen. En annan bidragande orsak är att intressenternas intresse för företagens hantering av sociala - och miljömässiga frågor tilltar.⁹

1.2 Syfte

Syftet med studien är att utifrån ett institutionellt perspektiv belysa vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisningar samt hur organisationers hållbarhetsredovisningar påverkas av påtryckningar från omvärlden.

1.3 Avgränsning

Hållbarhetsredovisning är av ett globalt intresse men vi har valt att avgränsa oss till att endast belysa utvecklingen i Sverige. När man studerar vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisningar kan det göras genom olika perspektiv. Det kan exempelvis undersökas ur ett marknads-, organisations- eller redovisningsperspektiv.

Vi har valt att fokusera på redovisningsperspektivet. Eftersom redovisningsperspektivet i sig är ett omfattande ämnesområde har vi valt att endast fokusera på ämnesområdet hållbarhetsredovisning.

Vi har även avgränsat oss till att endast fokusera på normer, rekommendationer, riktlinjer, förslag och regelverk inom redovisningsbranschen i Sverige vilket litteraturstudierna och intervjun visar har central betydelse när det gäller uträttande och granskningen av hållbarhetsredovisningar.

⁹ Intervju med Lars-Olle Larsson

1.4 Uppsatsens disposition

Uppsatsen består av fyra kapitel. Varje kapitel inleds med en kort sammanfattning där kapitlets innehåll förklaras.

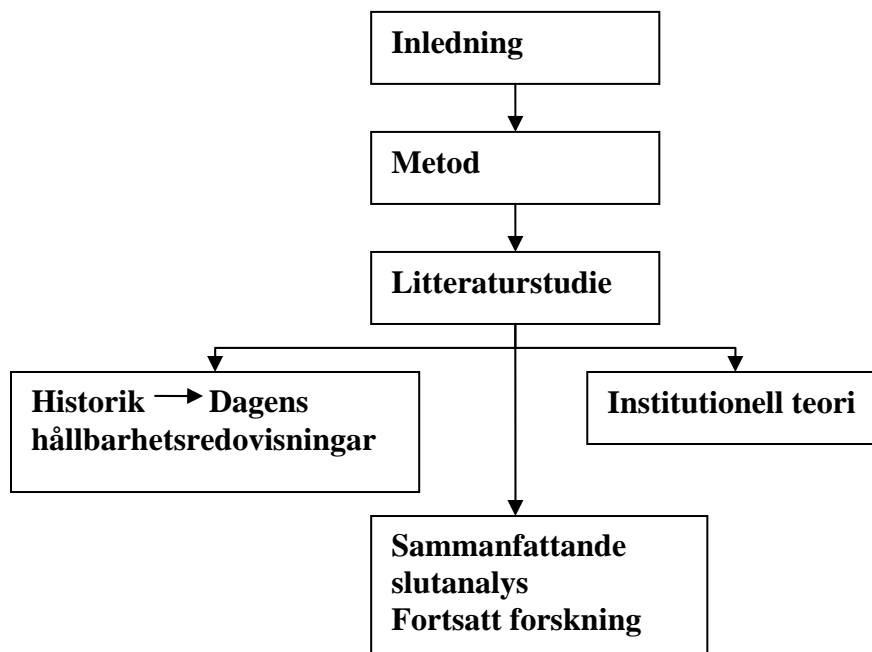
Kapitel 1: Första kapitlet börjar med inledning där vi diskuterar arbetets bakgrund, syfte, avgränsning och disposition.

Kapitel 2: Under andra kapitlet presenteras metodbeskrivningen. Här beskrivs de olika arbetsmetoder och forskningsmetoder vi använt oss av. Därefter granskas uppsatsens trovärdighet med hjälp av begreppen validitet och reliabilitet.

Kapitel 3: Tredje kapitlet behandlar litteraturstudier och en intervju. Först presenteras en historisk bakgrund med fokusering på hållbarhetsredovisning. Därefter framförs intervjun med revisorn Lars-Olle Larsson som är mycket aktiv inom hållbarhetsredovisningens utveckling. Sedan introduceras den institutionella teorin som består av tre pelare, normativa, kognitiva och reglerande. Varje pelare exemplifieras sedan med exempel från redovisningsområdet.

Kapitel 4: Det fjärde kapitlet består av sammanfattande slutanalys över det material som har framkommit under denna uppsats. Därefter ges förslag på vidare forskning inom ämnet hållbarhetsredovisning.

Med figuren nedanför vill vi visualisera tydligare uppsatsens struktur.



Figur 1 Källa: Egen konstruktion

2. Metod

I kapitlet kommer vi att presentera de arbetsmetoder vi använt oss av. Kapitlet inleds med att beskriva olika forskningsmetoder och därefter redogöra för vilken metod vi använt oss av. Vi har valt att vår uppsats till största del skall vara teoribaserad. Slutligen kommer vi kritiskt att granska uppsatsens trovärdighet med hjälp av begreppen validitet och reliabilitet.

2.1 Hur vi har gått till väga och vilka val vi gjort

Vi har valt att till största del utifrån litteraturstudier belysa vad som påverkat utvecklingen av hållbarhetsredovisningar. Vi har som teoribildning valt att använda oss av den institutionella teorin eftersom vi anser att den teorin kommer att besvara vår forskningsfråga.

När man arbetar med tvärvetenskapligt arbete innebär det att man kombinerar och integrerar teori och metod från olika vetenskapliga områden. Det som utmärker ett tvärvetenskapligt perspektiv är att man betraktar ett givet problem eller frågeställning med hjälp av tidigare kunskaper och erfarenheter som inte bara man själv innehar utan använder sig även av vad andra discipliner har att erbjuda¹⁰.

I arbetet har vi sammanfattat vad den institutionella teorin är och beskriver de tre pelarna i den institutionella teorin. Vi har kategoriserat exempel från redovisningsområdet under varje pelare. De exempel vi har valt att nämna under varje pelare är de vi funnit i litteraturstudierna och vi anser att de är relevanta inom redovisningsbranschen i Sverige. Med hjälp av institutionella teorin vill vi belysa vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisning. Pelarna visar hur olika händelser påverkar organisationerna.

Att genomföra en studie på enbart litteraturstudier ställer stora krav på författarna vilket vi märkte under arbetets gång. Det var ett annorlunda sätt att arbeta på men den blev lärorik. Det negativa med att genomföra uppsatsen på detta sätt är att analysen sker då endast utifrån litteraturstudierna.

Olika synsätt

Enligt Patel och Davidsson är de två viktigaste vetenskapliga synsätten positivism och hermeneutik.¹¹

Det positivistiska perspektivet har sina rötter i den empiriska/naturvetenskapliga traditionen och den lanserades i mitten av 1800-talet av den franske sociologen Auguste Comte.¹²

Hartman anser att positivismen är en vetenskapsteori där vetenskaplig kunskap består av teorier som innehåller termer som i sin tur refererar till mätbara företeelser och satser som anger samband mellan dessa satser.¹³

Positivismen är ett samlingsbegrepp för ett brett spektrum av vetenskapsteoretiska positioner och termen *positiv* betyder säker kunskap.¹⁴

¹⁰ Sunnemark, F., mfl. S.11

¹¹ Patal, Davidsson, s 23

¹² Patal, Davidsson, s 23 ff

¹³ Hartman 104 ff.

¹⁴ Widerberg s 24 ff

Positivismen innebär alltså att man kan och bör producera positiv kunskap. Enligt det positivistiska perspektivet bör denna kunskap vara verklig och tillgänglig för individens sinnen och förnuft. För att kunskapen skall bli positiv bör den vara nyttig och kunna förbättra samhället, säker genom att den baseras på observationer som är logiskt prövbara, precist genom att komplexa företeelser delas i mindre delar och organiserad genom att den formuleras som lagbundenheter.¹⁵

Positivismen eftersträvar att nå fram till objektiv och generaliserbar kunskap.¹⁶ I den positivistiska traditionen kan en forskare dra slutsatser på tre sätt. Dessa kan dras genom induktion, deduktion eller genom en kombination av dessa.¹⁷

Induktion innebär att forskarens slutsatser grundar sig på empiriska data. Svagheten med denna metod är att den sällan bygger på alla möjliga observationer.¹⁸

Det deduktiva sättet innebär att forskaren gör en logisk, tankemässig slutledning utifrån allmänna principer och befintliga teorier.¹⁹

Det negativa med denna metod är att den befintliga teorin kommer att inverka på undersökningens slutsatser. Då kan ny kunskap gå förlorad.²⁰

Hermeneutiken anses vara positivismens raka motsats. Hermeneutik är ett vetenskapligt perspektiv som innebär att tolka, översätta, förtydliga, klargöra och utsäga. Denna term bedöms ha sin härkomst från Hermes, gudarnas sändebud som hade till uppgift att översätta och förmedla gudarnas budskap till människorna.²¹

På 1600- och 1700-talet tillämpades hermeneutiken som en teknik för att tolka religiösa texter. Men på 1800-talet började man utveckla hermeneutiken till en allmän metodologi för humanvetenskapen. Idag används hermeneutiken inom en mängd olika vetenskapliga discipliner. Hermeneutiker är inte intresserade av att förklara företeelser. De anser att man kan få en fullständig förståelse genom att tolka andra individer och deras livssituation genom att tolka mänskligt liv.²²

Till skillnad från positivismen intar den hermeneutiske forskaren ett subjektivt synsätt. All erfarenhet (tankar, kunskap, känslor osv.) som forskaren har med sig ses som en tillgång dvs. att det inte påverkar forskningen negativt.²³

I denna uppsats har vi tillämpat det hermeneutiska perspektivet eftersom studien bygger på en tolkningslära. Vi har genom litteraturstudier och en intervjustudie försökt utifrån ett institutionellt perspektiv belysa vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisningar samt hur organisationers hållbarhetsredovisningar påverkas av påtryckningar från omvärlden.

¹⁵ Patal & Davidsson s 26 ff

¹⁶ Widerberg s 24 ff

¹⁷ Eriksson s 200 ff

¹⁸ Eriksson s 200 ff

¹⁹ Eriksson s 200 ff

²⁰ Patel & Davidsson s 19 ff

²¹ Widerberg s 25 ff

²² Patal & Davidsson s 28 ff

²³ Patal & Davidsson s 28 ff

En orsak som har bidragit till att vi valt det hermeneutiska förhållningssättet och inte det positivistiska är att ämnesområdet hållbarhetsredovisning utifrån ett institutionellt perspektiv är nytt för oss och vi vill utveckla våra kunskaper inom detta område.

Värdet av vårt arbete

När vi genomförde detta arbete använde vi oss av den deduktiva metoden. Med det menar vi att vi utgick utifrån allmänna principer och befintliga teorier som fanns i materialet som vi använde för utvecklingen av uppsatsen. Syftet med intervjun som vi genomförde var att få empiriskt bekräftelse på data som förmedlades via litteraturen inom området hållbarhetsredovisningar.

Validitet innebär att man måste kunna visa att ens data och analyser är fast förankrade i material som är relevant, autentiskt och verkligt. Då kan läsaren vara säker på att forskningen inte är grundad på undermåliga data och felaktiga tolkningar.²⁴

Vi anser att validiteten i uppsatsen är hög eftersom vi har använt oss av material som är relevant, autentiskt och verklighetsförankrad. Vi har använt många olika informationskällor för att kunna uppfylla uppsatsens syfte. För att arbetet skulle bli bättre verklighetsförankrad och därmed få en högre validitet utförde vi även en intervju med en sakkunnig som aktivt arbetar med utvecklingen av hållbarhetsredovisningar.

Reliabilitet innebär hur tillförlitligt mätinstrument i undersökningen är. Om en undersökning ska ha hög reliabilitet skall den kunna göras flera gånger och ändå få ungefär samma resultat.²⁵

Under uppsatsens utveckling har vi hela tiden ansträngt oss att studera informationskällorna med kritiska ögon och försökt att avgöra om informationen som ges är saklig och objektiv. Vi anser om någon gör samma studie på ett liknande sätt som vi har genomfört kommer undersökaren att se ungefär samma resultat.

Litteraturstudier

Den empiriska metoden består av litteraturstudier samt en intervjustudie. I litteraturstudierna har vi använt oss av både vetenskapliga artiklar, litteratur och Internetkällor som är relevant inom vårt forskningsområde.

Under den historiska bakgrunden ges utförliga beskrivningar om centrala begrepp inom vårt forskningsområde, eftersom vi anser att det är väsentligt för läsaren för att kunna få en förståelse för det som har lett fram till utvecklingen av hållbarhetsredovisningar.

Intervjumetod

Ett sätt att ta reda på åsikter, uppfattningar, kunskaper o.s.v. är att använda sig av intervjuer. En intervju är en muntlig kommunikation. Den som ställer frågor brukar kallas för intervjuare och den som svarar på frågorna benämns respondent. Intervjuer kan genomföras på olika sätt t.ex. att intervjuaren träffar respondenten eller via ett telefonsamtal. Frågorna som ställs under intervjun kan vara mer eller mindre strukturerade. Om frågorna är helt strukturerade får respondenten väldigt litet svarsutrymme. Med detta menas att det finns bestämda svarsalternativ som respondent får välja mellan t.ex. *ja*, *nej*, *vet ej*. Är frågorna öppna dvs. utan svarsalternativ får respondenten svara fritt.²⁶

²⁴ Denscombe s 123 ff

²⁵ Eriksson s 40

²⁶ Ejvegård s 47 ff

Vi valde att utföra intervjun med vår respondent, Lars-Olle Larsson, via telefon eftersom han arbetar i Malmö och ofta befinner sig på resande fot.

Vi hade i förväg utformat 8 öppna frågor och skickade dessa till respondenten via e-mail. Dessa frågor ansåg vi vara betydelsefulla för vårt undersökningsområde. Sedan bokade vi en telefontid med honom och intervjun genomfördes den 8 maj 2007 kl.14.30.

Under intervjun förde vi anteckningar som sedan sammanfattades till en löpande text. Vi använde oss av högtalarfunktionen på telefonen så att vi båda skulle kunna anteckna under samtalets gång. Ett problem med detta är att det kan vara svårt att hinna anteckna men vi bad Lars-Olle om att få återkomma ifall något var oklart för oss. Nackdelen med vårt arbete och vilket därmed minskar trovärdigheten av arbetet är att vi endast förlitar oss på en enda intervju. Men vi anser att Larsson är en betydelsefull person inom hållbarhetsredovisningen och mycket aktiv när det gäller utvecklingen av hållbarhetsredovisning. Han är speciallistrevisor hos Öhrlings PricewaterhouseCoppers. I början av 2007 representerade han FAR SRS i organisationen European Sustainability Reporting Association's (ESRA). Lars-Olle Larsson har arbetat med hållbarhetsredovisningar i mer än 10 år.

I planeringsstadiet av uppsatsen hade vi bestämt att intervjua huvudansvariga för hållbarhetsredovisningsfrågor från de fem dominerande revisionsbyråerna i Sverige. Vi utformade 8 frågor och därefter tog vi kontakt med de fem byråerna vi valt via telefon. Vi fick e-postadresser och skickade via e-post våra frågor till dessa revisionsbyråer. Av dessa var endast Öhrlings PricewaterhouseCoppers intresserad att delta i studien.

På grund av brist på intresse från respondenterna har vi därför valt att uppsatsen till största del skall vara litteraturbaserad.

Olika benämningar

Ni som läsare kommer att märka att några författare använder olika benämningar på de olika perspektiven inom den institutionella teorin. Några av författarna har vi varit tvungna att översätta till svenska vilket kan ha lett till misstolkningar, därför benämns några av de svåröversatta begreppen på engelska inom parentes. Vi har valt att försöka placera delarna i den institutionella teorin under en gemensam rubrik fast författarna benämner de olika. Detta har vi valt att göra för att få en bättre förståelse och en bredare syn på vad institutionell teori är.

3. Litteraturstudier

Avsnittet inleds med redovisningens syfte eftersom studien fokuserar på hållbarhetsredovisningar och vi vill att läsaren ska få en uppfattning om varför organisationer redovisar. Därefter ges en utförlig historisk bakgrund till finansiell- och hållbarhetsredovisning.

Under avsnittet om "Historisk bakgrund till redovisning" presenteras många centrala begrepp inom hållbar utveckling för att underlätta för läsaren att förstå vad som har bidragit till utvecklingen av hållbarhetsredovisningar.

Sedan presenteras intervjun med Lars-Olle Larsson, speciallistrevisor hos Öhrlings PricewaterhouseCoppers.

Därefter introduceras den institutionella teorin med de tre pelarna: normativa, reglerande och kognitiva. Dessa tre pelare skapar tillsammans en mall för hur individer ska agera inom organisationer och i sociala sammanhang. Varje pelare beskrivs därefter översiktligt och dessutom exemplifieras med valda områden inom redovisning.

3.1 Redovisningens syfte

Nilsson talar om att en orsak som har bidragit till några svårigheter inom normgivningen på redovisningsområdet är att det saknas en riktig konsensus när det gäller redovisningens yttersta syfte. Han berättar att många av de läroböcker som används ger följande definition på redovisningens syfte

"att tillhandahålla information som är användbar vid ekonomiskt beslutsfattande"

Han nämner även att denna definition används av FASB:s första ramverk (FABS: Statements of Financial Accounting Concept. No:1) och han anser att denna definition är för inriktad på kapitalmarknaden.²⁷ FASB är den mest inflytelserika enskilda organisationen inom redovisningsområdet. Deras begreppsmässiga ramverk inom redovisningen har stått som mall för de flesta andra nationers ramverk.²⁸

Även Thomasson skriver att redovisningens syfte är att förse olika beslutsförfattare med information om företagets ekonomiska och finansiella förhållanden. Thomasson anser alltså att informationen som ges via redovisningar skall ligga till grund för olika ekonomiska beslut.²⁹

Smith är mer tydligare när han beskriver redovisningens syfte. Han anser att syftet med redovisningen är att förmedla information om företaget till olika intressenter. Dessa intressenter är företagets ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder, konkurrenter, anställda, staten och kommunen.³⁰

3.2 Historisk bakgrund till redovisning

Enligt forskaren Jönsson spelar samhällsliga institutioner och kulturella kontext en viktig roll i utvecklingen av den finansiella redovisningen. Han har analyserat utvecklingen av den

²⁷ Nilsson, Stellan, s 16 ff

²⁸ Nilsson Stellan, s 85

²⁹ Thomasson, J., s 5

³⁰ Smith, D., s 17 ff

svenska redovisningen och tittat på vilka aspekter i samhällsutvecklingen som påverkat redovisningens krav under olika perioder i Sverige. Jönsson har även analyserat hur de normer som styr förändras över tid. Jönsson menar att normerna som reglerar redovisningen är en politisk aktivitet där olika samhälleliga aktörer vill göra sina röster hörda³¹

Normutvecklingen enligt Jönsson inleds genom en process när en offentlig debatt uppstår där det finns krav på förändring. De främsta orsakerna som driver på en normutveckling är kriser eller skandaler, vilket i sig leder till krav på regleringar. De aktörer som ses som drivande är de som får mest legitimitet eftersom de blir tongivande i debatten. En viktig aspekt av legitimitet är hur organiserade och specialiserade professionen är, vilket lämnar ett stort inflytande åt yrkesorganisationer såsom föreningar för revisorer med mera. Jönsson hävdar att någon allmänt accepterad redovisningsteori aldrig finns, utan det är praxis och regler som har ett sanningsvärde.³²

Finansiell påverkan

Det som förtydligar det ovanstående är Kreugerkraschen tycker Jönsson. Innan kraschen var den finansiella redovisningen mer eller mindre oreglerad. Efter kraschen fick industrin en försvagad ställning och minskad legitimitet. Detta ledde till att staten fick utrymme till att ta initiativet i normutvecklingen i en mer reglerad riktning.

Det fanns ett behov efter kraschen om en tydligare reglering. Staten var de som hade tillräcklig legitimitet att initiera förändringen och den svenska modellen växte fram. Jönsson hävdar att staten Sverige sedan dess varit tongivande i utvecklingen av redovisningen. Men de har också engagerat andra aktörer i denna process och särskilt yrkesföreningar då dessa växt fram och fått legitimitet. Samtidigt menar Jönsson att kapitalmarknadens växande har lett till att redovisningsprofessionen har förlorat sin betydelse och sitt inflytande. Professionaliteten har fått ge vika för affärsmanskapet. Jönsson anser att staten inte har några incitament att föra utvecklingen av redovisningen framåt, utan endast i syfte att kontrollera. Istället menar han att det är samhället och andra organisationer som för utvecklingen framåt. Jönsson betonar vikten av att urskilja vad som driver förändringen inom redovisningen och samtidigt reflektera över den regleringsprocess som sker.

Globala organisationer som GRI har haft en ansenlig betydelse för utvecklingen av hållbarhetsredovisningar. Det som ligger till grund för dessa förändringar är bland annat företagsskandaler men även politiska och kulturella förändringar.³³

Miljöpåverkan

Rosell skriver att miljörelsen på 70-talet började ställa krav på företagen angående miljöfrågor. Företagen försvarade sig då med att de gjorde allt som lagstiftningen inom området krävde av dem. Detta bidrog till att miljörelsen vände sig till politikerna och krävde en strängare lagstiftning. Med tiden började politikerna att lyssna på miljörelsen och bestämde att miljöinformationen i förvaltningsberättelsen skall skrivas in i årsredovisningen.³⁴

Då det blev krav på att alla skulle redovisa miljöarbetet blev det ett väldigt liv, eftersom många tyckte att det inte går att redovisa miljöarbetet. De ansåg att miljöarbetet består av för

³¹ Jönsson, S. pp521-546

³² Jönsson, S., pp521-546

³³ Jönsson, S., 2004:7, *Revisorrollens nedgång och fall*, School of Economics and Commercial Law at Göteborg University

³⁴ Rosell Balans nr 8-9 2005

mjuka värden, det saknas mätetal och att det inte finns någon standard. Rosell nämner att för närvarande är protesterna mot hållbarhetsredovisning precis likadana.³⁵

Enligt Precht var miljön det första område som fick allmän spridning för redovisning och revision när det gäller hållbarhetssektorn. De första sociala redovisningarna introducerades i USA på 70-talet.³⁶ Företagen i England och Holland var de första som började med miljöredovisning i Europa. De första externt granskade miljöredovisningarna från svenska företag presenterades i mitten av 1990-talet. Men idag tillämpar de flesta svenska företag någon form av miljöredovisning. Nuförtiden är det många företag som har tagit nästa steg och upprättat hållbarhetsredovisningar.³⁷

Sedan 1947 har International Organization for Standardization (WTO) i första hand utvecklat tekniska standarder. Men eftersom organisationen är intresserad och engagerad då det gäller hållbarhetsfrågor har de skapat miljöstandarderna ISO 14 000. Denna standard består av flera internationella miljöledningssystem där företag och organisationer kan ansöka om certifiering av sina miljöledningssystem i enlighet med dessa.³⁸

Precht berättar om en undersökning som Amnesty Business Group gjorde 2004 och där resultatet visade att nästan hälften av de mest omsatta företagen på Stockholmbörsen saknade policy för mänskliga rättigheter. När samma undersökning gjordes ett år senare var det bara några få som inte hade antagit och publicerat en styrande policy för mänskliga rättigheter. Med detta illustrerar Precht att företagen har insett att de sociala frågorna i världen kan påverka deras verksamhet och därför måste de vara aktiva inom detta område.³⁹

När det gäller "hållbar utveckling" (sustainability) var det FN som tog det första steget och försökte få omvärlden att fokusera på en hållbar samhällsutveckling. Det hela sattes igång med FN:s första miljökonferens i Stockholm 1972 då 113 länder samlades. Vid denna konferens kom inte de närvarande länderna fram till en konkret handlingsplan. Detta ledde till att ungefär 11 år senare tillsattes en kommission för miljö och utveckling som fick till uppgift att utveckla ett program för förändring. Denna kommission kom att kallas för Brundtlandkommissionen efter dess ordförande. 1987 introducerade kommissionen rapporten "*Vår gemensamma framtid*". Med denna rapport försökte kommissionen ge en helhetsbild på världens resurs- och miljöproblem samt att lösa dessa genom hållbar utveckling.⁴⁰

Ungefär 20 år efter den första miljökonferensen i Stockholm anordnade FN en andra konferens i Rio de Janeiro. Även denna konferens fokuserade på miljö och utveckling och vid konferensen antogs bl.a Agenda 21, där det sattes upp mål och riktlinjer för att samhället ska kunna uppnå en hållbar utveckling. Agenda 21 betonar att utvecklingen i världen bör vara hållbar inte endast ekologiskt utan även socialt och ekonomiskt. Efter detta världstoppsmöte inrättade FN en kommission för hållbar utveckling. År 2002 hölls den tredje konferensen om hållbar utveckling i Johannesburg.⁴¹

³⁵Rosell Balans nr 8-9 2005

³⁶Wennberg Balans nr 8-9 2004

³⁷Precht Balans nr 2 2005

³⁸Precht Balans nr 2 2005

³⁹Precht Balans nr 2 2005

⁴⁰Precht Balans nr 2 2005

⁴¹Precht Balans nr 2 2005

Social påverkan

Wennberg hävdar att de första sociala redovisningarna introducerades i USA på 70-talet och att revisionsbranschen protesterade väldigt livligt mot den här typen av redovisningar. Revisorerna ansåg att de inte hade tillräckligt med kompetens för att kunna granska denna typ av redovisningar vilket medför att det skulle brista i trovärdighet.⁴²

I och med att samhällets intresse för en hållbar samhällsutveckling ökar har det lett till att företagen mer och mer börjat engagera sig för en hållbar verksamhetsutveckling där de försöker ta ett socialt ansvar. Intressenterna till företagen kräver att företagen redovisar mer relevant information när det gäller hållbar affärsutveckling. Denna typ av redovisning kallas för hållbarhetsredovisning.⁴³

Hållbarhetsredovisning

I FAR:s samlingsvolym finner man lagar och rekommendationer om hur hållbarhetsredovisningar ska utföras och granskas. I årsredovisningslagens sjätte kapitel framkommer det vilka upplysningar om hållbarhet som ett företag bör lämna i förvaltningsberättelsen.⁴⁴

FAR definierar begreppet hållbarhetsredovisning som

*”Frivilliga separata redovisningar av ett företags miljörelaterade, etiska och sociala förhållanden samt den ekonomiska utvecklingen som är knuten till dessa förhållanden”.*⁴⁵

Begreppet hållbarhet beskriver hur företag ska kunna balansera de sociala, ekonomiska och miljömässiga frågorna så att världens långsiktiga överlevnad inte hotas.⁴⁶ En hållbarhetsredovisning består av tre huvudelement, nämligen miljö, ekonomi och socialt ansvar.⁴⁷

Corporate Social Responsibility⁴⁸

Corporate Social Responsibility (CSR) innebär att företag, på eget initiativ, aktivt engagerar sig i dagens samhällsutveckling. Ett aktivt CSR-arbete stärker företagets relationer både med de anställda likaså med kunder och dess ägare.

Corporate Social Responsibility (CSR) arbetet kan ses som en reaktion på de generella förtroendeproblem som växt fram inom näringslivet. Det har sedan skapats ett legitimerings behov hos företagen som har tillgodosetts med hjälp av bland annat policyrapporter och olika handlingar gentemot kunder, leverantörer och anställda med mera.

På grund av den ökade globaliseringen och avregleringarna har politikerna fått mindre makt att kunna påverka företag och individer. Detta har medfört att en värderingsförskjutning skett från materiella till immateriella värderingar. Vilket innebär att företagen inte längre kan enbart fokusera på att ha de bästa produkterna och servicen, utan de måste även tänka vilket socialt ansvar företaget tar. I och med denna värderingsförskjutning har näringslivet insett

⁴²Wennberg Balans nr 8-9 2004

⁴³ www.farkomplett.se/ RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

⁴⁴ <http://www.farkomplett.se>

⁴⁵ FAR INFO nr 2 2004

⁴⁶ Löhman,O.,Steinholtz,D., s.176 f

⁴⁷ Precht Balans nr 2 2005

⁴⁸ Löhman,O.,Steinholtz, D s 10 ff

riskerna med miljöförstöringar, social utslagning och stora skillnader på levnadsstandarden i u- och i-länderna.

I början av 1970-talet hade FN ett möte i Sverige om den globala miljösituationen och avsikten med detta var att sätta miljöfrågorna i större fokus. Vid detta möte kom representanterna från världens länder fram till en deklaration om att en förbättring måste ske kring miljöarbetet. På 80-talet kom miljöfrågorna åter i fokus efter initiativ från FN vilket ledde till den omtalade "Brundtlandkommissionen".

År 1992 i Rio myntades begreppet "Hållbar utveckling" och fick följande definition:

*"Varaktig hållbar utveckling innebär att tillgodose dagens behov utan att äventyra kommande generationens förmåga att klara sina behov. Företagens främsta uppgift är att skapa värde genom att producera de varor och tjänster som efterfrågas i samhället och därigenom generera vinst både för ägarna och för samhället, särskilt genom att fortlöpande skapa sysselsättning. Det aktuella samhälls- och marknadstrycket leder dock till att successivt ändrade värderingar och nya attityder till näringslivet."*⁴⁹

Under året 2000 presenterade FN "The Global Compact", som var ett manifest till alla företag i världen att bedriva en hållbar utveckling med hjälp av nio principer. Principerna utgår från FN:s deklaration om mänskliga rättigheter, International Labour Organisation konventioner om grundläggande arbetsrätt och miljöomsorg.

År 2002 hade FN i Johannesburg ännu ett möte där miljöfrågorna sattes i en större fokus. Vid mötet bestämdes att inom tio år ska "hållbara produktions- och konsumtionsmönster" tillämpas. Utifrån denna utgångspunkt formulerades begreppet "Tripple bottom line", som innebär att skapa förutsättningar för att mäta hur hållbarhet ska utvecklas.

Även ministrarna i EU hade ett möte år 2000 och då beslutades att EU ska bli den starkaste ekonomin i världen som är uppbyggt av kompetens och hållbarhet. Under detta möte upprättades en "grönbok" inom CSR och syftet med det var att öka kännedomen om CSR samt att få åsikter från andra.

Här i Sverige har de översatt Corporate Social Responsibility till begreppet "företagens sociala ansvar". Löhman och Steinholtz anser att den svenska tolkningen är begränsad och med det menar de att den svenska översättningen inte täcker in vad som avses med CSR. De anser att CSR är en kombination av tre separata agendor och dessa är Sustainability (hållbar utveckling), Corporate Accountability (företagens ansvar) och Corporate Governance (hur företaget sköts).

World Business Council for Sustainable Development anser att CSR arbete kännetecknas av följande:

- Att företaget tydligt redogör sin ståndpunkt och förpliktelse gentemot omvärlden
- Att den policyn som tillämpas inom hela företaget är tydliga policyn
- Att det finns inom företaget regler som omfattar miljö- och sociala hänsyn
- Att det finns inom företaget formulerade målsättningar då det gäller miljö och sociala områden
- Att det finns inom företaget restriktioner i enlighet med sociala och miljömässiga grundregler som gäller för de andra områdena för det kapital som företaget äger
- Att företaget är aktivt engagerad i utvecklingen av sin omgivning
- Att konsumenterna får stöd om hur produkterna ska användas och skötas

⁴⁹ Löhman O, Steinholtz D, s.24

- Att företaget har en öppen redovisning och även ger en tydlig bild av företagets verksamhet och dess påverkan

Företag som använder sig av CSR väljer ofta att redovisa resultatet av verksamheten genom hållbarhetsredovisningar, där det tas upp resultat som avser ekonomi, sociala frågor och miljöområdet

Många företag certifierar sina processer med hjälp av tredje part för att på så sätt öka trovärdigheten i sin verksamhet. Avsikten med detta är att visa samhället och konsumenterna hur företaget bedrivs ur ett objektiva perspektiv.

Tillämpning av CSR kan leda till att företagen får bättre konkurrensfördelar på marknaden. Kontakterna mellan företaget och dess intressenter blir intensivare och därmed får företaget tillgång till strategiska möjligheter i stället för risker.

Den intressentgrupp som driver företagen att bedriva CSR-abete är nämligen kunderna. Dagens kunder är mer krävande och upplysta än tidigare. I och med den ökade konkurrensen försöker företag idag finna nya värden. Dagens kunder nöjer sig inte längre med ”bra” produkt, tjänst eller service, de vill även att företaget ska leverera mervärden i form av emotionella faktorer.

Dagens hållbarhetsredovisningar

Här nedan presenteras ett sammanfattande utdrag från intervjun med Lars-Olle Larsson .

Lars-Olle Larsson är speciallistervisor hos Öhrlings PricewaterhouseCoppers och är mycket aktiv när det gäller hållbarhetsredovisningens utveckling.

I början av 2007 representerade han FAR SRS i organisationen European Sustainability Reporting Association's (ESRA). Lars-Olle Larsson har arbetat med hållbarhetsredovisningar i snart 13 år och säger att under de senaste tio åren har den finansiella redovisningen utvecklats från en miljöredovisning till en hållbarhetsredovisning.⁵⁰

Ett företag kan använda GRI:s riktlinjer för i syfte att mäta hur de klarar av att vara hållbara. Utifrån dessa resultat startar sedan en process i företaget för att bli bättre på att nå hållbarhet i just det företaget.⁵¹

Larsson anser att begreppet hållbarhetsredovisning innebär en separat frivillig redovisning där man utgår från GRI:s riktlinjer. Han betonar att GRI:s riktlinjer är de som anses vara mest förtroendegivande internationellt, men han påpekar även att riktlinjerna för hållbarhetsredovisning ännu inte är helt färdigt utvecklade. Dessa kan inte jämföras med regelverken inom den finansiella redovisningen eftersom de har utvecklats under tusen år. Hållbarhetsredovisning är en ung företeelse som har endast funnits ungefär i ett decennium.⁵²

Hållbarhetsredovisningen kan publiceras på olika sätt, antingen som en separat trycksak på företagets webbsida eller som en separat del i årsredovisningen.⁵³

⁵⁰ Telefonintervju med Lars-Olle Larsson 8/5 2007

⁵¹ Löhman, O., Steinholtz, D., s.176 f

⁵² Telefonintervju med Lars-Olle Larsson 8/5 2007

⁵³ FAR 2005, s.644

Larsson anför att behovet av granskning och bestyrkande av hållhållbarhetsredovisningar har tilltagit med åren. Ett skäl till detta är att antalet företag som redovisar hållbarhet har ökat och då är det viktigt att den redovisade informationen granskas externt.

De verktyg som används när hållbarhetsredovisningar skall uträttas och granskas är FAR SRS samlingsvolym, FAR:s förslag till granskning av hållbarhetsredovisning, ISAE 3000 (en internationell standard för granskning och bestyrkande av information som inte är av finansiell karaktär).

Larsson påpekar att den europeiska revisionsorganisationen FEE driver på IAASB (internationell standardsättare inom redovisningsområdet) för att de ska skynda på att ta fram en specifik standard för granskning och bestyrkande av organisationers hållbarhetsredovisningar. Larsson anser att en sådan internationell standard skulle underlätta för investerarna att jämföra informationen från organisationerna mellan olika länder. Larsson menar att den standard, ISAE 3000, som används idag inte är optimal eftersom den inte är specifikt framtagen för granskning av hållbarhetsredovisningar.

Problemet som granskarna och de som uträttar hållbarhetsredovisningar kan stöta på är att kriterierna är svåra att verifiera och det leder i sin tur till att man är vag i redovisningen. Larsson anser att den externa granskningen ger en ökad trovärdighet och legitimitet för hållbarhetsredovisningar.⁵⁴

Organisationer söker ofta hjälp med hållbarhetsredovisningar när de vill utveckla sitt rapporteringssystem eller veta om de är tillräckligt mogna för att kunna genomföra hållbarhetsredovisningar. Larsson förklarar att organisationer vill utträta hållbarhetsredovisningar för att minska sina sociala- och miljörisker i omgivningen och därmed stärka sitt varumärke och få bättre konkurrensfördelar. Han nämner under intervjun att de företag som arbetar med hållbarhetsredovisning får bättre värdeutveckling på börsen.⁵⁵

Hållbarhetsredovisningen är ett sätt för företag att kunna legitimera sin verksamhet. Företagen kan förbättra trovärdigheten för sitt miljöarbete genom att framföra detta i rapporter till intressenterna hur de agerar i miljömässiga frågor.⁵⁶

Larsson bedömer att efterfrågan på bestyrkande hållbarhetsredovisningar kommer att öka i framtiden. En av faktorerna som driver på denna utveckling är att de olika intressenterna kräver information utöver den finansiella redovisningen. Bidragande orsaken till detta är att intressenternas intresse för företagets hantering av sociala- och miljömässigafrågor tilltar.⁵⁷

Larsson nämner att etikanalytiker hos många fondbolag investerar i företag som redovisar hållbarhetsinformation eftersom deras kunder kräver det.

En annan faktor som kommer att bidra till ökade antal hållbarhetsredovisningar i framtiden är att företag vill få bättre konkurrensfördelar på marknaden och visa att de aktivt arbetar för att uppnå hållbar utveckling i sin verksamhet.⁵⁸

När det gäller utvecklingen av de olika riktlinjerna för hållbarhetsredovisningar i framtiden hävdar Larsson att GRI kommer vara den dominerande standarden inom hållbarhetsredovisningsområdet. Han upplyser om att fler än tusen globala företag tillämpade GRI:s riktlinjer 2006 i sin hållbarhetsredovisning. I Sverige var det 60 företag som

⁵⁴ Telefonintervju med Lars-OlleLarsson 8/5 2007

⁵⁵ Telefonintervju med Lars-OlleLarsson 8/5 2007

⁵⁶ Hedberg, Malmborg pp.153-164

⁵⁷ Telefonintervju med Lars-OlleLarsson 8/5 2007

⁵⁸ Telefonintervju med Lars-OlleLarsson 8/5 2007

hållbarhetsredovisade under 2006 och av dessa var det 27 % som refererade till GRI:s riktlinjer. Han anser att fler och fler företag kommer att använda sig av GRI:s riktlinjer eftersom deras riktlinjer är globalt accepterade.⁵⁹

3.3 Institutionell teori

*Den institutionella teorin kan illustreras med tre olika inriktningar som var och en för sig eller tillsammans påverkar en individs beslutsfattande och agerande. Scott benämner dessa pelare: den reglerande, den normativa och den kognitiva pelaren. De tre pelarna tillsammans skapar en mall för hur individer ska bete sig i organisationer och i sociala sammanhang och detta bidrar till en konstruktion av verkligheten*⁶⁰

Institutionella teorin är idag den teori som bäst speglar utvecklingen på redovisningsområdet. Teorin kan förklara varför det är så svårt att förändra redovisningen och varför denna förändring inom detta område sker långsamt. Institutionella teorin fokuserar sig på att mänskliga aktiviteter uppvisar en tröghet vilket beror på att det finns en vana att utföra ett visst arbete på ett inlärt sätt vilket är det enda rätta sättet att göra det på.⁶¹

Den institutionella teorin används som ett tolkningsperspektiv för att förklara sociala fenomen och den hjälper även till att förstå olika aktörers handlande. Teorin används för att beskriva den omgivning som organisationen är verksam i. Med omgivning menas de faktorer som finns utanför organisationen och vilket påverkar den. Denna förståelse är målet och den institutionella teorin fungerar som ett medel att åstadkomma detta.⁶²

Idag är det en självklarhet att omgivningen påverkar organisationen och att det intresset riktas mot olika typer av påverkan. Organisationer anpassar sig inte bara till organisationens interna mål utan även till det omgivande samhällets värderingar⁶³

Det viktigaste teoretiska bidraget från det institutionella perspektivet är social legitimitet. Organisationerna behöver inte bara råvaror, personal, kapital, kunskap och redskap utan de är även beroende av att vara accepterade i det samhälle de befinner sig.⁶⁴

”Institutionella teorin säger oss att handlingsrepertoaren är begränsad av de värderingar och ideologier som råder i ett visst samhälle vid en given tid. Dessa värderingar är för givet tagna att de till och med kan ifrågasättas om den enskilde individen är medveten om dem. Samhällsgemensamma värderingar är nödvändiga för att vi överhuvudtaget skall kunna förstå varandra och leva tillsammans. ”De är nödvändiga för att kunna göra individuella beslut och samhällsgemensamma beslut mer effektiva.”⁶⁵

Institutionell teori förklarar olika företeelser som en följd av de institutionella förväntningarna. Inom det institutionella perspektivet ses strategi som en symbolisk fråga. Verkar organisationen vara framgångsrik? Uppfyller organisationen omgivningens förväntningar på produkter och tillvägagångssätt? Upprättande av PR- avdelningar är från

⁵⁹ Telefonintervju med Lars-Olle Larsson 8/5 2007

⁶⁰ Scott s. 51 ff

⁶¹ Artsberg s. 431

⁶² Powell & DiMaggio s.2 ff

⁶³ Hatch s. 108 f

⁶⁴ Hatch s. 110

⁶⁵ Artsberg s. 43f

organisationens sida tecken på institutionella krav på social legitimitet som de vill ha. Det finns även mer subtila tecken på institutionella effekter, exempelvis faktorer som vilken stil det är på kontorsinredningarna eller hur personalen klär sig. Varför är jurister, banktjänstemän formellt klädda medan andra yrkesroller har ledigare klädstil är en företeelse som institutionell teori kan förklara och det som en följd av institutionella förväntningar.⁶⁶

Teorin kan även användas till att förklara skillnader i rapporter eftersom rapporteringen av aktiviteter och miljömässig hantering beror på företagets uppfattning av marknadssituationen och relationerna till intressenterna. Företag påverkar varandra och skapar liknande modeller för utformningen av miljö- och hållbarhetsredovisningar. De jämför sig konstant med varandra för att försäkra sig om att de inte själva gör för mycket beträffande innehållet i hållbarhetsredovisningen.⁶⁷

Scott benämner pelarna för den reglerande, den normativa och den kognitiva pelare medan Engdahl, Larsson benämner de tre olika riktningar, den ekonomiska, den historiska och den organisatoriska.⁶⁸

3.3.1 Normativa pelaren

Under detta avsnitt presenteras den normativa pelaren som består av normer och värderingar. Sedan beskrivs översiktligt rättvisande bild och god redovisningssed eftersom vi anser dessa tillhöra den normativa pelaren.

Det som kännetecknar normer (normative) är att de innefattar vilka önskvärda beteende och förpliktelser som finns utan att den är tvingande. Normativa system inkluderar både normer och värden. Normer påverkar individer att agera på ett sådant sätt som omgivningen förväntar.⁶⁹

Den historiska nyinstitutionalismen har först och främst utvecklats för att förklara hur politiska policyprocesser påverkas av att formella maktrelationer och nationella politiska institutioner ger aktörer skilda möjligheter och rättigheter. Denna inriktning betonar mer de informella regler och normer som påverkar aktörernas handlingar genom att föreskriva vissa värden, plikter och roller.⁷⁰

Normer är etiskt och moraliskt grundande, normativa påtryckningar (normative pressures). Organisationer och individer följer vissa normer för att det är en social skyldighet. Yrkesroller är en av de främsta normativa mekanismerna. Flertalet yrken standardiseras och formas genom yrkesutbildningar och de bildar normativa regler för ett professionellt handlande. Genom att ha en standardiserad yrkesroll skapar det en ordning så att dess yrkesgrupp ska passa in i sina organisationer. Normbildningen förstärks ytterligare genom att det skapas gemensamma nätverk inom intresse- och branschorganisationer. Via tidskrifter inom området, andra intressenter och konsulter påskyndas spridningen av de normativa reglerna.⁷¹

⁶⁶ Hatch s.129

⁶⁷ Hedberg, Malmberg pp.153-164

⁶⁸ Engdahl,O.,Larsson,B., s. 191 f

⁶⁹ Scott s .54 f

⁷⁰ Engdahl,O.,Larsson,B s. 192

⁷¹ Powell & DiMaggio s. 70 ff

Många yrken standardiseras och formas genom statliga, kommunala och andra certifierade yrkesutbildningar. Några exempel på sådana yrken är läkare, advokater och revisorer.⁷²

Här nedan beskriver vi rättvisande bild och god redovisningssed eftersom som vi anser att de tillhöra den normativa pelaren.

Rättvisande bild

Ursprungligen kommer denna princip om rättvisande bild från Storbritannien. I och med att Storbritannien gick med i EG blev denna princip en övergripande redovisningsdirektiv. I Sverige översattes den engelska principen "true and fair view" till begreppet "rättvisande bild".

Principen "rättvisande bild" har fått olika innebörd i olika länder. I Tyskland innebär rättvisande bild att redovisningen skall upprättas i enlighet med lagar och rekommendationer. I Storbritannien däremot är det tillåtet att avvika både från lagar och rekommendationer, om det krävs för att återge verkligheten i en verksamhet på ett sätt som uppfattas som rättvisande.⁷³

I Sverige innebär den att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska innehålla sådan information att granskaren kan få en riktig bild som möjligt av företagets ekonomiska verksamhet.⁷⁴

God redovisningssed

God redovisningssed är ett ofta förekommande begrepp inom svensk redovisningslagstiftning. Den finns både i Årsredovisningslagen och i Bokföringslagen.

Enligt förarbeten till bokföringslagen (prop. 1975:104 s 148) menas med god redovisningssed *"en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga"*

Det är bokföringsnämnden som har huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed i Sverige. Att redovisning utträttas enligt god redovisningssed innebär att man skall fullgöra verksamhetens redovisning enligt gällande tolkningar och bestämmelserna i redovisningslagstiftningen och förekommande praxis.⁷⁵

3.3.2 Kognitiva pelaren

Här nedan presenteras den kognitiva pelaren vilket innebär att organisationer försöker efterlikna varandra för att veta hur de ska uppträda i en viss situation. Sedan beskrivs översiktligt organisationskultur, förtroende och revisorns roll för att vi anser dessa tillhöra den kognitiva pelaren.

Den kognitiva pelaren innebär att organisationer imiterar varandra för att veta hur de ska agera i en viss situation. Det kognitiva mönstret kännetecknas av gemensamma regler, ett gemensamt språk och gemensamma förebilder.

⁷² Powell & DiMaggio s.70 ff

⁷³ Smit D., s 76

⁷⁴ <http://www.blinfo.se/index.gml>, 2007-04-24, kl.22.18

⁷⁵ Holmström N., s 10 ff

Kognitionsvetenskap är ett tvärvetenskapligt ämne som växt fram efter andra världskriget ur önskan att vetenskapligt undersöka hur människans hjärna fungerar som informationsbearbetare, hur vi tolkar och använder information.⁷⁶

Den organisatoriska eller även kallad sociologiska nyinstitutionalismen har det bredaste institutionsbegreppet. De intresserar sig för institutioners kognitiva och rituella aspekter och de föreställningar, förväntningar och rutiner som tas för givet. I denna riktning uppmärksammas vilka kollektiva definitioner som styr praktiken. Institutioner verkar inte bara genom att sätta gränser för rationella aktörers val, eller skapa normer som manar aktörerna att agera på ett visst sätt. Institutionerna påverkar enligt detta synsätt att se också aktörernas själva identitet och rationalitet. Det kan även förklaras att aktörernas identitet och rationalitet är kulturellt formade och socialt konstruerade. Vem aktören upplever sig vara och i vilket sammanhang.⁷⁷

Ett exempel på detta är analyser av hur spridningen av den byråkratiska organisationsformen inte alls bör förklaras av att den klart mest instrumentellt effektiv. Spridningen kan förklaras med hänvisning till de myter som framställer den som effektiv och att en sådan föreställning kan smitta av sig. Det finns även andra organisationer som härmar de drag som de ser som framgångsrik i en organisation och vilket omgivningen förväntar att de ska anpassa sig till.⁷⁸

Kulturella, normativa föreställningar och idéer om vad ett företag i grunden är och hur det bör styras och vad som egentligen utgör politiska problem som staten kan och bör intervensera i, kan vara av avgörande betydelse för hur ekonomiska organisationer och marknader utformas och förändras.⁷⁹

Har organisationen en önskan att likna andra är det den mimetisk institutionell påverkan. Det poängteras att det är en osäkerhet som kan medföra en kopiering av andra organisationers strukturer, handlingsmönster och resultat. Påtryckningar till förändring kan komma från lagstiftare, myndigheter, yrkesgrupper, intressenter och allmänheten. Företag som tar hänsyn till omvärldens påtryckningar vinner acceptans i samhället. Om organisationen anpassar sig efter institutionella krav får den det sociala stöd och på så sätt säkerställer organisationens överlevnad. Det sker inte på grund av att produkterna blir bättre eller för att de tjänar mer pengar utan därför att de håller sig till det allmänt accepterade konventionerna. De företag som inte anpassar sig till de institutionella faktorer riskerar att utsättas för sanktioner vilket har till syfte att ta ifrån företaget dess sociala legitimitet.⁸⁰

Imitation är ett centralt begrepp i kognition (mimetic processes). I osäkra situationer imiterar individer och organisationer gärna varandra om hur de ska agera i denna situation. Individer och organisationer som anses av andra vara framgångsrika fungerar ofta som förebilder i dessa situationer. Denna institutionalisering sker genom ett kognitivt mönster, genom gemensamma regler, ett gemensamt språk och gemensamma förebilder. Varje organisation och individ antar omedvetet regler och uppfattningar om verkligheten om vad som är lämpligt beteende⁸¹

⁷⁶ <http://sv.wikipedia.org/wiki/Kognitionsvetenskap> 2007-03-01 kl.16.20

⁷⁷ Engdahl, O., Larsson, B s.192

⁷⁸ Engdahl, O., Larsson, B s.193

⁷⁹ Engdahl, O., Larsson, B s.193

⁸⁰ Hatch s.109

⁸¹ Powell & DiMaggio s. 69 f

Enligt det kognitiva paradigmet uppstår det ett samtycke i många fall eftersom att andra sorters beteende är otänkbara. Rutiner följs eftersom att de tas för givna. ”Det är så man gör, och det är på det sättet det ska göras.”⁸²

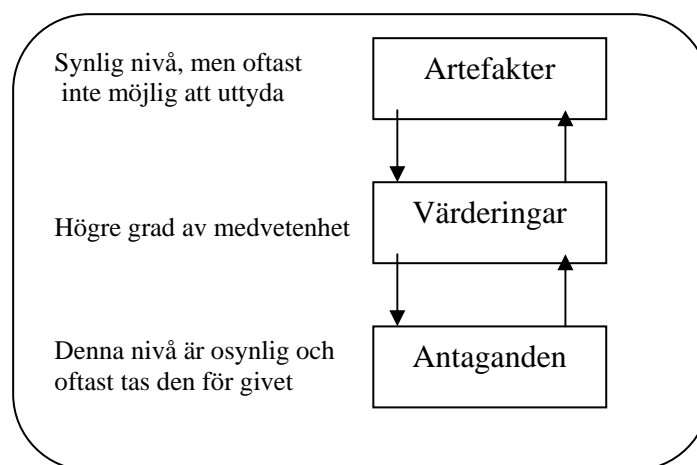
För att ge läsaren en förståelse för studien belyser vi här nedan om vad vi anser hör till den kognitiva spelaren inom redovisningsområdet. De exempel som introduceras nedan är organisationskultur, förtroende och revisorns roll.

Organisationskultur

Kulturen i en organisation formas och är beroende av olika kulturella processer som har utvecklats av många aktörer i organisationens omgivning.

Hatch anser att begreppet organisationskultur är det svåraste att definiera av alla organisatoriska begrepp. Hon upplyser om att kulturbegreppet ursprungligen hade med odling och djurskötsel att göra men att dess innebörd har vidgats med tiden, dvs. att skörden och djuren metaforiskt har liknats med människans kropp och själ. I enlighet med kulturmetaformen vårdas och odlas människan av samhället via familjen och utbildningsinstitutioner ungefär på samma sätt som en bonde sköter om sina djur och grödor då han plöjer, utfodrar och vallar.⁸³

På 1980-talet utvecklade socialpsykologen Edgar Schein en teori om organisationskultur och enligt denna teori finns kulturen på tre nivåer. På ytan kan artefakter hittas, under dessa finns värderingar och normer för beteenden och på den innersta nivån finns en kärna som består av de grundläggande uppfattningar och antaganden.⁸⁴



Figur 2 Scheins kulturella nivåer (Hatch 1997, s 242)

Antagande i en organisation existerar utanför medlemmarnas medvetande och därför är individerna inte medvetna om dem. Dessa antaganden tas för givet eftersom individerna i en organisation anser de vara verklighet. Detta påverkar i sin tur hur organisationsmedlemmarna tänker och känner.

Värderingar är de sociala principer, mål och standarder som finns i en kultur och de definierar vad individerna i en organisation anser är av stor betydelse. Enligt Hatch är det värderingarna

⁸² Scott s. 57

⁸³ Hatch s. 231-270

⁸⁴ Hatch s. 231-270

som utgör grunden för bedömningar av vad som är korrekt eller inkorrekt. Värderingar anses ha ett inneboende värde i en viss kultur och används som en moralisk eller etisk kod.

Normer är nära kopplade till värderingar och förtydligar vad som anses normalt och onormalt. Medan normer klargör vilket beteende individerna i en organisation kan vänta sig av varandra, specificerar värderingarna vad som är viktigt för medlemmarna i organisationen.

Artefakter ses oftast som rester av en kulturell kärna som man kan finna på ytan av en organisationskultur och dessa är de iakttagbara och hörbara resterna av ett beteende som härstammar i kulturella normer, värderingar och antaganden.

Individernas val och olika handlingar påverkas av värderingarna och normerna som i slutändan leder till att artefakter utvecklas.⁸⁵

Revisorns roll

Revisionens tre grundpelare är, oberoende, tystnadsplikt och kompetens. Oberoendet är en förutsättning för tilltro till revisorns uttalande. Revisorn ska inte stå i beroende ställning till någon av de intressenterna i organisationen. De ska inte heller ha väsentliga ekonomiska intressen själva i företaget vilket då kan påverka utfallet av revisionen. Om det finns tvivel på revisorn oberoende minskar värdet av revisionen.⁸⁶

Revisionens och revisorns främsta uppgift är att kvalitetssäkra företagens ekonomiska information till marknaden.⁸⁷

Tystnadsplikt är en annan av de förutsättningarna för att revisionen ska kunna genomföras på ett företag eftersom känslig information inte får yppas till utomstående. Revisorn ska framställa all väsentlig information om företaget för att kunna utföra en revision. Finns det tvivel på revisorns tystnad minskar möjligheten att all information kommer revisorn till hand vilket minskar värdet av revisionen.

Det krävs även att revisorn innehar kompetens för att kunna dra korrekta slutsatser av den tillgängliga information som finns. Han måste dels vara kunnig i regelrättsfrågor som redovisningsregler och skattelagstiftning men även behärska verktygen för att kunna testa och analysera tillgänglig information.⁸⁸

Tilliten/förtroendet är en nödvändig grund för ett hållbart samhällsbygge. Revisorns grundläggande uppgift är att skapa förtroende. Det kan exempelvis vara att i samhällets intresse bidra till förtroendet för den ekonomiska information som lämnas av företag, organisationer och myndigheter.⁸⁹

Enligt revisionslagen ska en revisor iakttä god redovisningssed. Det innebär att han ska utföra sina uppdrag med opartiskhet, självständighet och objektivitet.⁹⁰

Revisionen är lagstadgad och revisorerna arbetar ytterst i samhällets tjänst, dvs. medborgarnas tjänst. Medborgarna i allmänhet uppfattar sig dock inte som revisorernas uppdragsgivare och viceversa.⁹¹

⁸⁵ Hatch s. 231 ff

⁸⁶ <http://sv.wikipedia.org/wiki/Revision>

⁸⁷ www.kpmg.se/pages/100083.html

⁸⁸ <http://sv.wikipedia.org/wiki/Revision>

⁸⁹ Jönsson, S. mfl s.117

⁹⁰ Revisorslag 1999:1079

För att revisorerna ska behålla denna viktiga roll av bevarandet av förtroende i samhället förutsätter det att man utvecklar den granskande uppgift de har och att de utvecklar karaktärsstyrkan så att de ser sig som ansvariga inför medborgarna.⁹²

Förtroende

Vad betyder ordet förtroende? Det var den frågan vi ställde oss och för att kunna besvara detta sökte vi i Nationalencyklopedin. Ordet förtroende beskrivs där som ett parlamentariskt förtroende, en politisk term.⁹³

Eftersom vi ansåg att Nationalencyklopedin gav en alltför begränsad definition av termen förtroende sökte vi därför efter mer information om detta begrepp i andra källor och fann nedanstående.

Förtroende är något som mottagaren upplever. Ett förtroende kan inte krävas eller tvingas fram av någon och den tar tid att byggas upp men kan raderas fort.

Fyra grunder tas upp för förtroende och är:

- pålitlighet, det jag säger gäller eller att det jag säger att jag ska göra blir utfört
- öppenhet, att det som visas eller sägs är utan dolda avsikter
- acceptans, att en person blir accepterad för den han/hon är
- entydighet, att det som sägs och görs är detsamma oavsett vem som är mottagaren⁹⁴

I dagens samhälle premieras det att ta risker och värdet av att bygga upp långsiktiga relationer får en undanskymd betydelse. Konsekvensen av detta blir att försiktighet och förtroende inte längre värderas i samhället. Dagens demokratiska samhälle vilar på ett antal institutioner som medborgarna hyser en större eller mindre förtroende för. De institutioner som är mest betydelsefulla är de som reglerar utövandet av makt, bestämmer innebörden av begreppet sanning och reglerar pengar.⁹⁵

Lagstiftning löser möjligtvis etiska problem på kort sikt, men på längre sikt kommer nya problem att uppstå vilket inte regleras av den nuvarande lagstiftningen.⁹⁶

När man har förtroende för personer behöver man inte använda stora resurser på att kontrollera i efterhand om de talar sanning eller uppträder som de sagt att de ska göra.⁹⁷

Dessutom är det viktigt att företag har förtroende för sina medarbetare. Detta ligger som underlag till delegering av eget handlande vilket befrämjar flexibiliteten i organisationen och resurserna utnyttjas då mer effektivare än vad som uppnås med stark specialisering och formalisering.

Organisationer som bygger sin verksamhet på förtroende och tillit är det viktigt att personerna har tillräckligt med ”socialt kapital”. En av beteckningarna för socialt kapital är förmågan att samarbeta för att realisera gemensamma mål i en grupp eller organisation. Men först och främst handlar det om personens förmåga att kunna umgås med andra. Detta hänger sedan

⁹¹ Jönsson, S. mfl s. 263

⁹² Jönsson, S. mfl s. 268

⁹³ Nationalencyklopedin

⁹⁴ http://www.ethos.se/se/etisk_ordbok/Fortroende/ 18/4 kl.10.49

⁹⁵ Jönsson, S. mfl s.246

⁹⁶ Jönsson, S. mfl s.246f

⁹⁷ Jacobsen D-I., Thorsvik J. s.183

samman till vilken grad av gemensamma värderingar och normer finns samt till vilken grad det sedan sätts gemenskapens intresse framför ens egna privata intressen.

En stark utveckling av organisationernas gemenskapskultur är avgörande för tillitsförhållande i organisationerna.

Det är även viktigt att det sker en utveckling av socialt kapital inom organisationerna och då krävs det att de anställda vänjer sig vid organisationernas moralnormer och tillägnar sig dygder som lojalitet, ärlighet och pålitlighet.⁹⁸

Kritikerna ställer sig frågan om det i verkligheten kan skapas förtroende, eftersom förtroende är beroende av förväntat resultat och resultatet ofta är beroende av förhållande som ingen av parterna har direkt kontroll över. En part kanske gör allt för att hålla ett löfte men omständigheterna och oförutsedda händelser gör att det blir omöjligt att hålla löftet. Om det dessutom finns oklarheter i partens handlande och om han verkligen gjort allt som stod i hans makt kan tilliten till personen snabbt övergå till misstro. Vissa kritiker ser även förtroendet som betingat av allmänna kulturella drag hos ett samhälle snarare än som en organisations interna förhållande som ledningen kan göra något åt.⁹⁹

3.3.3 Reglerande pelaren

Under detta avsnitt beskrivs den reglerande pelaren som innebär att individer styrs av lagar och regler. Därefter presenteras riktlinjer, lagar och rekommendationer som vi har kategoriserat under den reglerande pelaren. Det som vi anser tillhöra den reglerande pelaren är GRI:s riktlinjer, Miljölagstiftningen, Årsredovisningslagen, Granskningsverktyg, DJSI, ISO 14001, EMAS och SA 8000.

Den reglerande pelaren (coercive isomorphism) innebär att individen styrs av lagar och tvingande regler. Oavsett om påverkan är informell eller formell, måste individer och organisationer anpassa sig till andra organisationer och individer och dess påverkan. Företag och kreditgivare som har monopolsituation bidrar till denna påverkan. Den starkaste organisationen är staten eftersom att det är de som stiftar lagar och utfärdar olika tillstånd.¹⁰⁰

Den ekonomiska nyinstitutionalismen är den skola som minst bryter med den allmänna ekonomiska antagande om att aktörer handlar rationellt och strategiskt i syfte att gagna sina egna eller sin organisations intresse. I dessa formella institutioner skapas begränsningar för aktörernas handlingsfrihet och de betecknas av: lagar, regleringar och myndigheternas sanktionssystem. Dessa begränsningar antas de ekonomiska aktörerna ta med i sina rationella beräkningar.¹⁰¹

Organisationer och individer kan bestraffas eller belönas beroende på de följer de regler och lagar som är stiftade. Detta gör att deras framtida handlande påverkas. Denna syn på rationalitet framhåller att individer är motiverade att göra dess val utifrån den nytta de kan erhålla.¹⁰²

Det finns emellertid ett flertal riktlinjer, lagar och rekommendationer angående hållbarhetsredovisningar som olika organisationer har utvecklat. Riktlinjer som finns beträffande hållbarhetsredovisningar och som har upprättats av olika organisationer är GRI:s riktlinjer, DJSI, ISO 14001, EMAS och SA 8000.

⁹⁸ Jacobsen D-I, Thorsvik J. s.183

⁹⁹ Jacobsen D-I, Thorsvik J. s.185

¹⁰⁰ Powell& DiMaggio s.67 f

¹⁰¹ Engdahl,O.,Larsson,B., s.191 f

¹⁰² Scott s.51 f

I FAR:s samlingsvolym finns rekommendationer om hur en granskning av hållbarhetsredovisningar ska uträttas.

Nedanför beskrivs det som vi anser kan kategoriseras under den reglerande pelaren. De exempel från hållbarhetsredovisningsområdet som kommer att beskrivas nedanför är, GRI:s riktlinjer, Miljölagstiftningen, Årsredovisningslagen, Granskningsverktyg, DJSI, ISO 14001, EMAS och SA 8000.

Global Reporting Initiative

Global Reporting Initiative (GRI) grundades i slutet av 1990- talet inom FN:s nätverk. Detta är en organisation som består framför allt av frivilliga organisationer och företag. GRI har sammanställt riktlinjer för hållbarhetsredovisning vars syfte är att hjälpa företag över hela världen att utforma jämförbara redovisningsverktyg inom ekonomi miljö och socialt ansvar.¹⁰³

Med åren har GRI blivit en vedertagen organisation inom hållbarhetsredovisning. Sedan 1999 har de gett ut riktlinjer som omfattar 50 grundindikatorer och 73 tilläggsindikatorer.¹⁰⁴

Den första generationens riktlinjer för hållbarhetsredovisning gav GRI ut år 2000. Den andra generationens riktlinjer utkom 2002 och den tredje generationens riktlinjer lanserades i slutet av 2006 och brukar kallas för G3.¹⁰⁵

Deloitte skriver på sin hemsida att fler och fler företag har börjat använda sig av GRI Sustainability Reporting Guidelines. Detta anser de beror på att GRI har vuxit och fått starkare fotfäste i och med att fler företag tillämpar deras riktlinjer.¹⁰⁶

Deloitte anser att den andra generationens riktlinjer var för regelbaserade och att många företag tyckte att de var svåra att tillämpa samt att de indikatorer som skulle redovisas inte redogjordes noggrant som i sin tur komplicerade tillämpningen.¹⁰⁷

Deloitte talar om att den tredje generationens riktlinjer är principbaserade och utgår från två olika grupper av principer. Den ena gruppen inkluderar principer så att organisationer kan bestämma innehållet i en hållbarhetsredovisning. Medan den andra gruppen innehåller principer för hur kvaliteten på den redovisade informationen kan säkerställas. Deloitte tror att G3 kommer att medföra att företag tillämpar GRI:s riktlinjer i ännu större utsträckning än tidigare. Detta eftersom G3 är mer utförligare och inte detaljstyr vad företagen ska redovisa utan låter respektive företag själv få avgöra vad som är relevant för deras verksamhet.¹⁰⁸

Hedberg och Malmborg menar att utformandet av GRI som riktlinje grundades på intressenternas krav på miljö och social information, vilket i sin tur resulterade i en ökad trovärdighet och interaktion mellan företagen och dess omvärld. Anledningen till att GRI projektet påbörjades var att det inte fanns riktlinjer om vad en frivillig hållbarhetsredovisning skulle innehålla. Det resulterade även i svårigheten att kunna jämföra redovisningarna mellan olika företag. Riktlinjerna är utvecklade så att de både helt eller delvis kan användas av

¹⁰³ Balans årgång 31 nr. 10 okt 2005

¹⁰⁴ http://www.sinf-mk.se/webstore/Gri-indik_for_hallb_org/index.htm

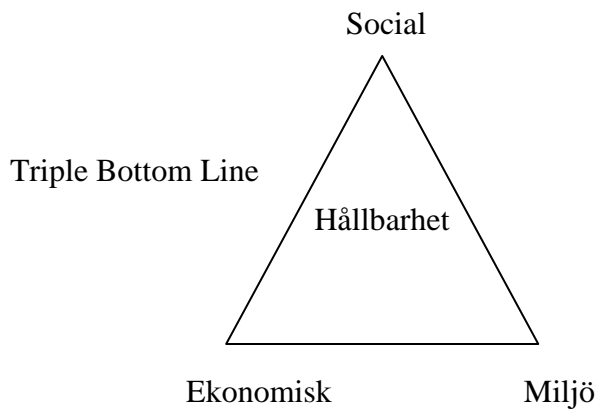
¹⁰⁵ Balans "Nya riktlinjer för hållbarhetsredovisning" årgång 32 nr.12 dec. 2006

¹⁰⁶ <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D131151,00.html>, Dags att anpassa hållbarhetsreovisningen till nya internationella riktlinjer.

¹⁰⁷ <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D131151,00.html>, Dags att anpassa hållbarhetsreovisningen till nya internationella riktlinjer.

¹⁰⁸ <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D131151,00.html>, , Dags att anpassa hållbarhetsreovisningen till nya internationella riktlinjer., 2007-04-23

företagen. En anledning till att företagen använder sig av GRI är att de vill ha en mall de kan utgå ifrån när de inkluderar Triple Bottom Line i rapporterna vilket ska leda till att utveckla hållbarhetsredovisningarna.¹⁰⁹



Figur 3 Källa: Egen konstruktion

De påpekar även att GRI:s tredje version är mer avancerad än den tidigare versionen eftersom den innehåller ett mer utvecklat kapitel om vad rapporten ska innehålla. En del företag har använt GRI som mall och därmed som hjälp till att inkludera Triple Bottom Line i deras rapporter för att utveckla deras hållbarhetsredovisning. Andra företag har endast använt sig av riktlinjerna för att sedan producera en rapport som då uteslutit både sociala och ekonomiska aspekter.

Hedberg och Malmberg betonar att anledningen till varför företag använder sig av GRI när de utvecklar sina hållbarhetsredovisningar är att de anser riktlinjerna som allmänt accepterade standards, vilket ger rapporten en hög grad av trovärdighet. Andra faktorer som lyfts fram av författarna är att företag vill ge möjligheten till extern revision av verksamheten. En annan orsak är att företagen vill hitta ett sätt att redogöra de tre olika delarna (sociala, ekonomiska och miljön) av redovisningen och ge rapporten en viss struktur. GRI ger även företagen en möjlighet att rapportera transparent information. GRI själva uppmuntrar intressenter att utveckla riktlinjerna och uppmanar företagen som använder GRI att kommunicera med sina intressenter.

Hedberg och Malmberg trycker vidare på att riktlinjerna endast är riktlinjer och det förekommer inga krav bara rekommendationer. Vilket medför att möjligheten för företag att jämföra sig med varandra eftersom de fritt kan använda sig av de delar av riktlinjer som just passar deras företag och ambition. Detta medför brist i trovärdigheten vilket kan påverka företagen på lång sikt. Det man måste påpeka är att GRI är ett relativt nytt sätt att rapportera efter och riktlinjerna därför bör behandlas som det instrument det utgör sig för att vara eftersom det hela tiden står under ständig utveckling. Den transparens som riktlinjerna ger är kanske mer viktigare än att det finns identiska rapporter att jämföra sig med.¹¹⁰

Miljölagstiftning

Den svenska miljöretten är grundad utifrån miljöbalken. Miljöbalken är utarbetad ifrån femton olika lagar vilket idag är sammanfört till en och samma balk. Utöver miljöbalken tas

¹⁰⁹ Hedberg, Malmborg s.154-164

¹¹⁰ Hedberg, Malmborg pp.154-164

även hänsyn till EU:s miljölagsstiftning, den är antingen direkt tillämpliga i form av EG-förordningar eller återspeglas i svensk lag genom EG-direktiv. Miljöbalken gäller alla, oavsett ifall det är privatperson eller näringsidkare.¹¹¹

De övergripande bestämmelserna i miljöbalken är att människors hälsa och miljön skall skyddas mot skador och andra olägenheter. Värdefulla natur- och kulturmiljöer skall skyddas och vårdas. Den biologiska mångfalden skall bevaras. Mark- och vattenområden skall användas så att en från ekologisk, social, kulturell och samhällsekonomisk synpunkt långsiktigt god hushållning tryggas. Återanvändning och återvinning av uttjänta varor och produkter skall främjas liksom andra åtgärder som gynnar ett kretslopp av varor, energi och andra produkter.¹¹²

Övergripande målet för miljöbalken är att främja en hållbar utveckling. En sådan utveckling bygger på insikten, att naturen har ett skyddsvärde och människan ett ansvar att denna natur skall förvaltas väl.¹¹³

Det innebär att den som bedriver någon form av aktivitet eller vidtar åtgärder av något slag alltid skall se till att människors miljö och hälsa skyddas mot skador och olägenheter. För att detta mål ska uppnås krävs att balken tillämpas enligt lagstiftarens ambitioner.¹¹⁴

Årsredovisningslagen

Årsredovisningslagen (ÅRL) består av bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapport. ÅRL är indelad i 10 kapitel.¹¹⁵

I detta avsnitt kommer vi att endast koncentrera oss på 6 kap. 1 § eftersom vi anser att den är mest relevant för vårt arbete. Kapitel 6 behandlar vilka krav som ställs på en förvaltningsberättelse och en finansieringsanalys.

Enligt 6 kap 1 § ÅRL första stycket skall förvaltningsberättelse visa en rättvisande bild över företagets verksamhet, ställning och resultat. I andra stycket framkommer det att företag även måste lämna upplysningar:

- om viktiga förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som har stor betydelse vid bedömning av företagets ställning och resultat,
- om väsentliga händelser som har inträffat under och efter räkenskapsåret,
- om företagets förväntade framtida utveckling,
- om företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
- om förekomster av filialer i utlandet¹¹⁶

År 1999 infördes i årsredovisningslagen 6 kap. 1 § ett tredje stycke och detta innebar att bolag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken skall lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.¹¹⁷

¹¹¹ Wickenberg P., Nilsson A., Steneroth Sillen M., s 187

¹¹² Miljöbalken MB 1998 11 juni SFS 1998:808

¹¹³ 1 kap. 1 § första stycket MB.

¹¹⁴ 1 kap. 1 § andra stycket MB.

¹¹⁵ FARs Samlingsvolym 2005- del 1

¹¹⁶ FARs Samlingsvolym 2005- del 1 s 290

¹¹⁷ Flening Birgit, FAR INFO nr 11 2002

Från och med år 2005 utökade upplysningskrav på hållbarhetsinformation i årsredovisningslagen i och med införandet av EU:s moderniseringsdirektiv. Detta kan innebära att fler företag kommer att lämna hållbarhetsinformation i förvaltningsberättelsen.¹¹⁸

Verktyg för granskning av hållbarhetsredovisningar

Då antalet separata hållbarhetsredovisningar har ökat under de senare åren har dessutom intresset för en oberoende granskning av dem också tilltagit. Denna efterfrågan har medfört att ett förslag till rekommendation har givits ut av FAR. Syftet med detta förslag är att ge vägledning om oberoende granskning av företagens hållbarhetsredovisningar. Detta förslag bygger på och hänvisar till andra regelverk och vägledningar, som exempelvis nämns FARS SRS Ramverk för bestyrkandeuppdrag och International Standards on Assurance Engagements (ISAE) 3000.¹¹⁹

Avsikten med den oberoende granskningen av dem frivilliga separata hållbarhetsredovisningarna är att en granskare ska rapportera en slutsats om den redovisade informationen överensstämmer med de kriterier som hållbarhetsredovisningen har upprättats utifrån. Dessa kriterier som hållbarhetsredovisningar upprättas utifrån kan vara etablerade (lagar, förordningar och vedertagna riktlinjer) eller specifika för granskningsuppdraget. De mest förekommande kriterierna är de specifika där företaget själv utvecklat de. Men det är mycket viktigt att dessa kriterier är ändamålsenliga när innehållet i hållbarhetsredovisningar utvärderas. Kriteriernas ändamålsenlighet utgår ifrån om de uppfyller följande krav¹²⁰:

- Relevans: om kriterierna underlättar de avsedda användarnas beslutsfattande är de relevanta.
- Tillförlitlighet: kriterierna anses vara tillförlitliga om dem ger en konsekvent bedömning eller värdering av sakförhållandet.
- Fullständighet: kriterierna anses vara fullständiga om de relevanta omständigheterna som kan påverka de slutsatser som dras inte utelämnas.
- Neutralitet: kriterierna anses vara neutrala då dem är fria från partiskhet och utan systematiska fel.
- Begriplighet: kriterierna anses vara begripliga då dem är entydiga, fullständiga och inte ger flera olika tolkningar.¹²¹

I förslaget till rekommendationen framkommer det att den slutsats som granskaren ger i sin bemyrkanderapport är i negativ form och att ett bemyrkandeuppdrag som gäller en hållbarhetsredovisning alltid bör karaktäriseras av följande faktorer:

- En trepartsrelation som består av en granskare, en som är ansvarig för den redovisade informationen och en som använder den redovisade informationen.
- Att sakförhållandet är ändamålsenligt, med det menas att förhållanden som redovisningen avser är ändamålsenliga.
- Att kriterierna som används är identifierbara och ändamålsändliga.

¹¹⁸ Halling Pernilla, Balans nr 3 2007, s 17-19

¹¹⁹ www.farkomplett.se/RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

¹²⁰ www.farkomplett.se/RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

¹²¹ www.farkomplett.se/RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

- Att bevisen är tillräckliga och ändamålsenliga.
- Att bestyrkanderapporten mynnar ut i ett uttalande som är i negativ form.¹²²

Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI)

Då fler och fler företag börjat uträtta hållbarhetsredovisningar har det växt fram ett behov av gallrings- och värderingssystem bland kapitalförvaltare. För att lösa detta behov bildades bl a. börsindexet Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI) 1999. Detta index är det första globala indexet som följer upp företag som aktivt arbetar med hållbar utveckling och används av 50 olika portföljförvaltare i 14 länder. Dessa förvaltare beräknas tillsammans ha hand om ungefär 2,8 miljarder euro.¹²³

För att ett företag skall bli kvalificerad och komma med på DJSI listan måste de uppfylla ett tjugotal kriterier som täcker hållbar utveckling inom miljöfrågor, ekonomi och sociala frågor. Avsikten med indexet är att försöka underlätta för den medvetne kapitalplaceraren att finna socialt ansvarfulla investeringar.¹²⁴

ISO 14001

Denna standard utvecklades av den internationella standardiseringsorganisationen, ISO, 1996 för miljöledningssystem och är internationellt erkänd. Den är baserad på Demingcykeln (PDSA-cykeln) som består av fyra faser.¹²⁵

Demingcykeln används då det sker förbättringsarbete i en organisation. Denna modell beskriver förbättringsarbetet som ett cykliskt och kontinuerligt förfarande och är baserat på faserna Planera, Gör, Studera och Lär.¹²⁶

¹²² www.farkomplett.se/ RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning

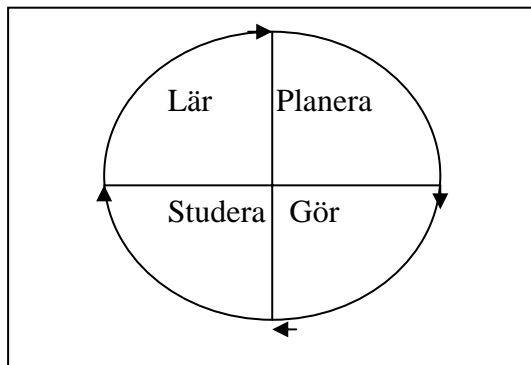
¹²³ Precht Balans nr 2 2005

¹²⁴ <http://www.halvarsson.se/nyhetsbrev/nr1-2004/Etiskaindex.asp>, 2007-04-24, kl. 21.51

¹²⁵ Darnall

¹²⁶ Bergman & Klefsjö s 214 ff

Den första fasen i Demingcykeln är att ta fram en plan för de åtgärder som bestämts. Under den andra fasen skall de fastställda åtgärderna genomföras. Då åtgärderna har genomförts skall resultatet av de genomförda åtgärderna studeras. Om genomförandet lett till en förbättring skall organisationen ta en lärdom av förbättringsarbetet. Men annars måste processen upprepas igen.¹²⁷



Figur 4 Demingcykeln (Bergman & Klefsjö 2001, s. 214)

Vid årsskiftet 2004-2005 kom ISO 14001 ut med en ny och omarbetad version. Det nya standarden är att systematiken och strukturen på styrningen samt att ledningssystemet baseras på en internationell standard.

Enligt Brorson och Almgren är denna standard det enda internationellt accepterade regelsystemet som används på ett likartad sätt av företag i omvärlden när det gäller miljöområdet.¹²⁸

Ofta utgår företag från ISO 14001 när de utvecklar sina miljöledningssystem dvs. att de använder ISO 14001 som en mall. ISO 14001 består av 5 huvudkomponenter och 17 olika systemelement. Styrelementen beskriver 55 krav som varje miljöledningssystem bör uppfylla. Denna standard innehåller endast krav som objektivt kan revideras och skall kunna tillämpas av alla typer av företag med olika förutsättningar och miljöbelastningar. För att en organisation skall få ett bevis på att standardens krav uppfylls skall ett oberoende certifieringsorgan kontrollera dess miljöledningssystem.¹²⁹

Eco Management and Audit Scheme

Eco Management and Audit Scheme (EMAS) har på svenska översatts med EU's miljöstyrnings- och miljörevisionsordning. Detta är en förordning som antogs av EU:s miljöministrar 1993 och är ett inslag i EU-kommissionens femte aktionsprogram "Mot hållbar utveckling". Den primära avsikten med EMAS är att stimulera organisationer att utveckla sitt miljöarbete på ett systematiskt och enhetligt sätt.¹³⁰

EMAS är ett verktyg för miljöledning och miljörevision som är baserad på frivilligt deltagande. Med detta menas att EMAS inte tillämpar traditionella påtryckningsåtgärder i

¹²⁷ Bergman & Klefsjö s 214 ff

¹²⁸ Brorson, T, Almgren, R, s 11 ff

¹²⁹ Brorson, T, Almgren, R, s 11 ff

¹³⁰ <http://www.emas.se/shortemas.asp>, 2007-05-06, kl. 22:23

form av nationella lagar utan försöker istället att utveckla ett kollektivt tryck på hela produktionskedjan och därmed uppmuntra organisationer att delta.¹³¹

I EMAS miljösystem ingår bl. a. följande:

- Beskrivning av kärnelementen som skall inkluderas i ett miljöledningssystem (exempelvis miljöutredningar, miljöpolicy, miljömål, miljöprogram)
- Regler och riktlinjer för miljörevision
- Beskrivning av vad miljöredovisningen innehåller
- Beskrivning av ackrediterade miljökontrollanternas arbetsuppgifter samt regler för ackreditering av miljökontrollanter¹³²

Från och med i början av 2001 baseras EMAS på ISO 14001- standarden och detta innebär bl.a. att EMAS öppnas för alla typer av verksamheter samt att det ges ökade möjligheter till organisationer att använda resultatet av miljöledningsarbetet i marknadsföringssyfte.¹³³

Social Accountability 8000

Standarden Social Accountability (SA 8000) utvecklades 1997 av Social Accountability International (SAI) och reviderades 2001. När denna standard utvecklades var det många olika organisationer som var delaktiga i utvecklingsprocessen. Några av de aktiva grupperna var fackföreningar, konsulter, certifieringsorganisationer och revisorer.¹³⁴ Avsikten med denna internationella standard är att underlätta för organisationer att bl. a. hantera frågor som gäller etik och moral alltså med andra ord socialt ansvar.¹³⁵

SA 8000 är ett hjälpmedel som underlättar för organisationer att hantera frågor gällande följande:

1. Barnarbete: ingen under 15 år skall arbeta
2. Tvångsarbetskraft: ingen tvångsarbetskraft får förekomma
3. Hälsa och säkerhet: säker och hälsosam omgivning
4. Organisationsfrihet: respektera delaktighet i andra organisationer och föreningar
5. Diskriminering: visa respekt för alla människor (ras, ursprung, religion osv.)
6. Disciplinära insatser: ingen kroppsaga, mental och psykisk tvång
7. Arbetstid: ej mer än 48 timmar per vecka
8. Kompensation: lön enligt lagliga avtal, inga disciplinära avdrag
9. Ledningssystem¹³⁶

¹³¹ FAR INFO nr 8 2001, Ny ordning om miljöledning och miljörevision inom EU

¹³² <http://www.emas.se/vae.asp?sida=3>

¹³³ <http://www.emas.se/shortemas.asp>

¹³⁴ <http://www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.viewPage&pageId=473>

¹³⁵ <http://www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.viewPage&pageId=473>

¹³⁶ <http://www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.viewPage&pageId=473>

3.4 Sammanfattning av litteraturstudier

Syftet med litteraturgenomgången är att belysa den litteratur som finns inom vårt forskningsområde och redogöra för uppsatsens syfte, nämligen att utifrån ett institutionellt perspektiv belysa vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisningar samt hur organisationers hållbarhetsredovisningar påverkas av påtryckningar från omvärlden.

Här sammanfattar vi avsnittet om den institutionella teorin med hjälp av en illustrativ figur för att underlätta för läsaren att få en överblick över hur vi har indelat olika områden från redovisningsbranschen under pelarna i den institutionella teorin.

Varje markering (X) i tabellen visar indelningen av begreppen från

hållbarhetsredovisningsområdet under de olika pelarna i den institutionella teorin.

	Normativa pelaren	Kognitiva pelaren	Reglerande pelaren
Rättvisande bild God redovisningssed	X		
Organisationskultur Revisorns roll Förtroende		X	
GRI:s riktlinjer EMAS Miljölagstiftningen Årsredovisningslagen Granskningsverktyg DJSI, ISO, EMAS, SA 8000			X

4. Sammanfattande slutanalys

Vår avsikt med denna studie har varit att utifrån ett institutionellt perspektiv belysa vad som påverkar utvecklingen av hållbarhetsredovisning samt hur organisationers hållbarhetsredovisningar påverkas av påtryckningar från omvärlden.

Vi har använt oss av den institutionella teorin som ett tolkningsperspektiv för att kunna förklara det ”sociala fenomenet” hållbarhetsredovisningar men även för att kunna få en förståelse för de olika aktörernas handlande.

För att få en förståelse för vad som styr organisationerna till den utveckling av hållbarhetsredovisningar som den ser ut idag har vi förkovrat oss i litteratur som bland annat behandlar utvecklingen av den finansiella redovisningen. Detta eftersom vi anser att hållbarhetsredovisningen har växt fram under liknande utveckling som den historiska utvecklingen av den finansiella redovisningen. Vi anser att skandaler, miljöförroreningar, barnarbete, m.m. är sådana exempel på händelser som har medfört till de regleringar och riktlinjer som i sin tur påverkat utvecklingen av hållbarhetsredovisningen.

Även globaliseringsprocessen har bidragit till att begreppet hållbar utveckling i olika former har vunnit mark i vårt samhälle. Världssamfunden och olika organisationer har genom sitt aktiva engagemang bidragit till att människor och företag idag försöker arbeta för ett hållbart samhälle. Det var FN som tog första steget och fick omvärlden att fokusera på hållbarsamhällsutveckling. FN har bland annat lanserat begreppet ”hållbar utveckling” och presenterat en manifest till alla företag att bedriva en hållbar utveckling. Även EU arbetar aktivt med ha ett samhälle som är uppbyggt på hållbarhet.

IAASB (internationell standardsättare inom redovisningsområdet) arbetar med att ta fram en specifik standard för granskning och bestyrkande av organisationers hållbarhetsredovisningar för att bland annat underlätta för olika intressenter att jämföra informationen mellan olika organisationer.

Den reglerande pelaren medför att individen styrs av lagar och tvingande regler. Oberoende om påverkan är informell eller formell, måste individer och organisationer anpassa sig till andra organisationer och individer och dess påverkan. Det finns ett flertal riktlinjer, lagar, rekommendationer och förslag angående hållbarhetsredovisningar som olika organisationer har utvecklat. De riktlinjer som finns beträffande hållbarhetsredovisningar som har upprättats utav olika organisationer är bland annat GRI:s riktlinjer, DJSI, ISO 14001, EMAS och SA 8000.

I Sveriges rikes lag finns det reglerat i miljöbalken vilka regler som gäller angående vår miljö. Målet för miljöbalken är att främja en hållbar utveckling genom att människors hälsa och miljön skall skyddas mot skador och andra olägenheter.

I FAR:s samlingsvolym finner man lagar och rekommendationer om hur hållbarhetsredovisningar ska utföras och granskas. I årsredovisningslagens sjätte kapitel framkommer det vilka upplysningar om hållbarhet som ett företag bör lämna i förvaltningsberättelsen.

Den normativa pelaren redogör för vilka önskvärda beteende och förpliktelser som finns utan att de blir tvingande. Normer och värderingar påverkar individer att agera på ett sådant sätt som omgivningen förväntar sig av dem. Organisationer och individer följer vissa normer för att det är en social skyldighet och för att de i sitt yrke ska kunna handla professionellt vid möten med sina kunder. Genom att ha en standardiserad yrkesroll skapar det en ordning så att dess yrkesgrupp ska kunna passa in i organisationerna. Därför skapas det gemensamma syften kring redovisningen som ska visa på en god redovisning och en rättvisande bild.

Den kognitiva spelaren kännetecknas av att man inom organisationer har gemensamma regler, ett gemensamt språk och gemensamma förebilder för att man ska veta hur man ska agera i en viss situation. Organisationer kan även ha en önskan att likna andra när det börjar ställas nya krav på förändring av ett företag. En sådan osäkerhet kan medföra en kopiering av andra organisationers strukturer, handlingsmönster och resultat. Påtryckningar till dessa förändringar kan komma från lagstiftare, myndigheter, yrkesgrupper, intressenter och allmänheten. Företag som tar hänsyn till omvärldens påtryckningar vinner acceptans och legitimitet i samhället.

Denna studie visar att de tre pelarna reglerande, kognitiva och normativa i den institutionella teorin gemensamt bidrar till utvecklingen av hållbarhetsredovisningen. Det går inte att fastställa vilken typ av pelare som är mest betydelsefull. Det man bör undersöka och vilket vi även har gjort är att se förhållandena mellan dessa pelare. Det vi har sett är att det har uppstått regelverk och riktlinjer som har påskyndat och påverkat omgivningens värderingar och normer. Dessutom har aktörers handlande kring hållbarhet och hållbarhetsredovisningar styrts av omvärldens krav. Under 70-talet och 80-talet såg man inte detta miljötänk som vi idag ser hos allt fler företag/organisationer. Vem sorterade papper och plast förpackningar på sina arbetsplatser förr? Idag är det mer en ovanlighet om man inte sorterar sopor. Våra värderingar och normer har förändrats eller ”utvecklats”. Detta anser vi har påverkats delvis av regleringar men delvis av att organisationer utvecklat riktlinjer kring hållbarhetsredovisningar. Hållbar utveckling är inte en separat sfär, avskild från mänskliga handlingar, ambitioner och behov utan hållbar utveckling är något vi alla måste utveckla och förbättra tillsammans för att kommande generation skall klara sina behov.

Det vi ser i vår studie är att dagens samhälle ställer större krav på hur företagen redovisar sin verksamhet. Eftersom värderingar och normer förändras i takt med samhällsutvecklingen anser vi att företagen måste anpassa sin redovisning till de nya krav som ställs från intressenterna. Likaså att företagen skapar förtroende i samhället är viktig för att deras verksamhet ska kunna överleva och få konkurrensfördelar på marknaden. Har ett företag byggt upp ett starkt förtroende i sin omgivning kan det underlätta dess legitimitet bland intressenterna. Hållbarhetsredovisningen är ett sätt för företag att legitimera sin verksamhet. Företagen kan på så sätt förbättra trovärdigheten genom att framföra detta i rapporter till intressenterna hur de agerar i sociala- och miljömässiga frågor. En faktor som driver på denna utveckling är att intressenterna kräver information utöver den finansiella redovisningen. I framtiden anser vi att om en organisation ska anses ha god redovisningssed måste de fullgöra verksamhetens redovisning enligt gällande tolkningar och bestämmelserna i lagstiftningen gällande hållbarhetsredovisning och förekommande praxis. Begrepp som legitimitet och acceptans är viktiga för organisationerna i det svenska samhället. Det kommer att ställas större och större krav från intressenterna i samhället att företag i större utsträckning hållbarhetsredovisar. Vi anser att detta kommer i framtiden att leda till att hållbarhetsredovisningar inte enbart kommer att ske på frivillig basis utan samhället ställer krav på att allt fler företag hållbarhetsredovisar.

Idag ser man att intressenterna ställer större krav på hur företagen redovisar sina ekonomiska-, miljömässiga- och socialafrågor. I och med att organisationer utråder hållbarhetsredovisningar anser vi att intressenterna och allmänheten får en mer rättvisande bild av organisationernas verksamhet. Intressenterna kan då se hur företaget arbetar ur de tre, ekonomi-, miljö- och sociala aspekterna. En tydligare rättvisande bild underlättar för intressenterna att se vilka företag som tar samhällsansvar.

Lika viktigt är att medborgarna har tillit till de revisorer som utför dessa hållbarhetsredovisningar. Därför är det av stor betydelse att revisorerna som granskar och uträttar hållbarhetsredovisningar har den kompetens som krävs.

Den institutionella teorin hjälper oss att se på utvecklingen av hållbarhetsredovisningen med andra ögon. Det är viktigt att kunna förstå de olika processer som sker runt om oss. Avsikten med den institutionella teorin är att den ska användas för att vi ska kunna förstå vad som händer inom en organisation och vad som påverkar dess handlande. I vår studie har vi sett att regler och riktlinjer har påverkat utvecklingen lika mycket som förändringen av människors värderingar och normer. Denna process kring miljön startades redan på 70- talet men fick inte någon legitimitet förrän när man antog Brundtland Kommissionen 1987. Idag är diskussionen kring hållbarhetsredovisningar mer legitim och när något blir mer legitimt blir den vedertagen.

Vi ser tydligt av studien att alla de tre pelarna i den institutionella teorin måste tas i beaktning när det genomförs en förändring i organisationerna. När någon vill förstå och få en förståelse för vad som sker i en utvecklingsprocess, i vårt fall hållbarhetsredovisningen, så anser vi att den institutionella teorin är ett medel för att åstadkomma detta. Vi anser att denna teori är tillämpningsbar så fort man vill förklara sociala fenomen men även när man vill förstå olika aktörers beteende.

Genom att tillämpa den institutionella teorin kan man strukturera upp de olika förekommande beståndsdelarna i den institutionella strukturen. Denna struktur underlättar för att få en förståelse för hur de olika aktörerna förändrar ”spelets regler” genom sitt handlande i omvärlden. I ett institutionellt perspektiv tycks saker och ting hänga ihop på ett annat sätt än vad vi är medvetna om.

Fortsatt forskning

Det skulle vara av intresse att forska vad företag anser har påverkat utvecklingen av hållbarhetsredovisningen.

Det skulle även vara av intresse att undersöka vad organisationer egentligen anser om hållbarhetsredovisningar.

Vidare skulle det vara intressant att undersöka vad personal som arbetar inom organisationer där det uträttas hållbarhetsredovisningar anser om denna typ av redovisning samt se om dem märker av att organisationen hållbarhetsredovisar.

Källförteckning

Publicerade källor

- Artsberg,K., 2005, *Redovisningsteori -policy och praxis* ,Liber Ekonomi, Malmö
- Bergman & Klefsjö, 2001, *Kvalitet från behov till användning*, Studentlitteratur, Lund
- Brorson, T, Almgren, R, 2005, *ISO 14001- för små och medelstora företag*, Utgåva 1, SIS Förlag, Stockholm
- Denscombe, M., 2004, *Forskningens grundregler - Samhällsforskarens handbok i tio punkter*, Studentlitteratur, Lund
- Ejvegård, R, 2003, *Vetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund
- Eriksson L T., 2001, *Att utreda forska och rapportera*, Upplaga 7:1, Liber Ekonomi, Malmö
- Engdahl,O.,Larsson,B.,2006, *Sociologiska perspektiv*, Studentlitteratur, Lund
- Hartman, J., 2004, *Vetenskapligt tänkande- Från kunskapsteori till metodteori*, Studentlitteratur, Lund
- Hatch.M,J., 2002, *Organisationsteori- Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Studentlitteratur, Lund
- Holmström Nancy, 2006, *Att läsa och förstå bokslut*, 3:e upplagan, Bonnier Utbildning
- Jacobsen D-I, Thorsvik, J., 2002, *Hur moderna organisationer fungerar*, Studentlitteratur
- Jönsson,S. mfl., 2006, *Värdet av förtroende*, Studentlitteratur
- Löhman,O.,Steinholtz,D, 2003, *Det ansvarfulls företaget – Corporate Social Responsibility i praktiken*, Stockholm, Ekerlids Förlag
- Nilsson, Stellan, 2005, *Redovisningens normer och normbildare- en nationell och internationell översikt*, 3:e upplagan, Studentlitteratur, Lund
- Patal, R. & Davidsson, B., 2003, *Forskningsmetodikens grunder*, 3:e upplagan, Studentlitteratur, Lund
- Powell,W., DiMaggio,P., 1991,*The new institutionalism in organizational analysis*, The University of Chicago
- Scott,R., 2001, *Institutions and organizations*, Second edition, Sage Publication, Inc
- Smit Dag, 2000, *Redovisningens språk*, 2:a upplagan, Studentlitteratur
- Sveriges Rikes Lag*, 2006, Utgiven av T. Gregow
- Sunnemark,F.,Åberg,M., 2004, *Tvärvetenskap-fält, perspektiv eller metod*, Studentlitteratur
- Thomasson, Jan, 2004, *Extern redovisning och finansiell analys*, Upplaga 11, Liber Ekonomi, Lund
- FARs Samlingsvolym 2005- del 1 Stockholm, FAR Förlag AB
- Wickenberg,P., Nilsson A, Steneroth Sillen M, 2004, *Miljö och hållbar utveckling, samhällsvetenskapliga perspektiv från en lundahorisont*, Studentlitteratur, Lund
- Widerberg, K., 2002, *Kvalitativ forskning i praktiken*, Studentlitteratur, Lund

Artiklar och tidskrifter

Darnall, Nicole, 2006, *Why Firms Mandate ISO 14001 Certification*, Business & Society, Volym 45, Number 3, SAGE Publication, pp 354-381

Hedberg,C-J.,Malmberg,F.,2003,*The global reporting initiative and corporate sustainability reporting in Swedish companies*, Corporate Social Responsibility and Environmental Management 10, pp.153-164

Jönsson,S.,1991, *Role making for accounting while the state is watching*, Accounting, Organizations and Society, Volym 16, No. 5/6, pp521-546

Jönsson, S., 2004:7, *Revisorrollens nedgång och fall*, School of Economics and Commercial Law at Göteborg University

Balans nr 3 2007, Halling Pernilla, *Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta*
Balans årgång 31 nr. 10 okt 2005

Balans nr. 8-9, 2004, Wennberg, I, *Vägen tillbaka till social redovisning*

Balans nr.12, 2006, *Nya riktlinjer för hållbarhetsredovisning*

Internet

<http://www.blinfo.se/index.gml>, 2007-04-24, kl.22.18

<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D131151,00.html>, *Dags att anpassa hållbarhetsredovisningen till nya internationella riktlinjer.*, 2007-04-23

<http://www.emas.se/shortemas.asp>, 2007-05-06, kl:22:23

<http://www.emas.se/vae.asp?sida=3>, 2007-05-06, kl: 22:15

<http://www.farkomplett.se>

www.farkomplett.se/ *RevR Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning*, (2006) Samlingsvolymen del 2 2007, digital version av den tryckta boken, 2007-04-17

www.farkomplett.se/ Balans nr 8-9 2005, Rosell, A, *Riskerna inte enbart finansiella - dags för hållbarhetsredovisning*, 2007-04-17 kl. 11:22

www.farkomplett.se, Balans nr 2 2005, Elisabeth Precht, *Vem vill revidera socialt ansvar?*, 2007-04-24, kl. 13:00

www.farkomplett.se/, FAR INFO nr 2 2004, *Granskning av hållbarhetsredovisning*, 2007-04-17 kl. 10:45

www.farkomplett.se/ FAR INFO nr 11 2002, Flening Birgit, *Årsredovisningslagens krav på upplysning om miljöpåverkan*, 2007-05-10, kl. 9:35

www.farkomplett.se/FAR INFO nr 8 2001, *Ny ordning om miljöledning och miljörevision inom EU*, 2007-04-24, kl. 9:25

<http://www.halvarsson.se/nyhetsbrev/nr1-2004/Etiskaindex.asp>, 2007-04-24, kl. 21.51

<http://www.kpmg.se/pages/102956.html>, 2007-04-04, kl.13.48

http://www.sinf-mk.se/webstore/Gri-indik_for_hallb_org/index.htm

<http://www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.viewPage&pageId=473>, 2007-05-07, kl. 23:26

http://www.sinf-mk.se/webstore/Gri-indik_for_hallb_org/index.htm

Övriga källor

Anadol,F., Frost/Nylén,I., Wengelin,A., Wiberg,S. , 2007, *Hållbar utveckling- en studie av små och medelstor företag i Sverige*

Intervju med Lars-Olle Larsson, speciallistrevisor hos Öhrlings PricewaterhouseCoppers, 2007-05-08 kl. 14:30

Bilaga 1

Frågor ställda till Lars-Olle Larsson, speciallistrevisor hos Öhrlings PricewaterhouseCoppers den 8 maj 2007 kl.14.30.

Frågor angående hållbarhetsredovisning

- 1) Hur definierar ni begreppet hållbarhetsredovisning?
- 2) Använder ni er av några speciella verktyg för att kunna genomföra och granska en hållbarhetsredovisning?
Och iså fall vilka?
- 3) Kommer det krav från företag och myndigheter att ni ska utföra hållbarhetsredovisningar?
Och iså fall i vilket syfte?
- 4) Har företagen någon ”vinning” av att utträta hållbarhetsredovisning?

Framtiden/Nutid

- 5) Hur ser ni på framtiden och utvecklingen av olika riktlinjer för hållbarhetsredovisningar?
- 6) Anser ni att det är viktigt för er verksamhet att kunna erbjuda era kunder denna tjänst i framtiden/nu?
- 7) Hur ser ni på framtiden i avseende utvecklingen av hållbarhetsredovisningar?
- 8) Har ni något utöver detta som ni vill tillägga som kan ligga till grund för vårt examensarbete?