



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Miljö- och personalinforma- tion i förvaltningsberättel- sen

En kvantitativ studie av tillståndspliktiga företag i Jönköpings län

Magisteruppsats inom företagsekonomi

Författare: Karl-Johan Andersson

Marcus Jönsson

Handledare: Fredrik Ljungdahl

Framläggningsdatum 2007-05-30

Jönköping maj 2007



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Environmental- and personnel information in the director's report

A quantitative investigation of companies in Jönköping's region

Master's thesis within Business Administration

Authors: Karl-Johan Andersson

Marcus Jönsson

Tutor: Fredrik Ljungdahl

Jönköping May 2007

Magisteruppsats inom företagsekonomi

Titel:	Miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen
Författare:	Karl-Johan Andersson & Marcus Jönsson
Handledare:	Fredrik Ljungdahl
Datum:	2007-05-30
Ämnesord:	Miljöredovisning, personalinformation, förvaltningsberättelse, tillståndspliktiga företag.

- Bakgrund:** Miljön är ett av de hetaste ämnena i världen för tillfället och uppe på mången agenda. De flesta företagsledare, politiker samt konsumenter har insett att vi inte kan fortsätta leva på samma sätt som vi gör nu, men ändå fortsätter användandet av miljöförstörande ämnen. En av miljöredovisningens uppgifter är att sätta press på företagen att följa gällande miljölagstiftning samt uppmärksamma allmänheten om problemet så att de därigenom har tillräcklig kunskap om företagen och deras verksamhet för att kunna göra genomtänkta val. För att utveckla företagets sociala ansvar och bidra till en högre medvetenhet inom företaget och bland intressenter har även personalfrågor inkluderats som obligatorisk information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen.
- Syfte:** Att beskriva och förklara i vilken utsträckning som tillståndspliktiga bolag i Jönköpings län följer aktuell lagstiftning och normgivning avseende miljöinformation och personalfrågor i förvaltningsberättelsen.
- Metod:** En kvantitativ studie genomfördes på 199 tillståndspliktiga företag i Jönköpings län. Företagens förvaltningsberättelser lästes igenom för att kontrollera hur pass väl information om miljö samt personal redovisades. Karaktärer hos företagen såsom storlek, val av revisionsbyrå och bransch testades för att söka samband och hitta orsaker till mängden information om miljö och personal som redovisades.
- Slutsats:** Studien visar att miljöredovisningen bland tillståndspliktiga företag i Jönköpings län inte hade utvecklats nämnvärt mellan 2003 och 2005. Författarna finner också att personalinformationen i samma årsredovisningar är mycket dåligt redovisade, intressentteorin och legitimitetsteorin till trots. Författarna anser att för att en lagstiftning ska vara effektiv och lagarna ska följas måste det till en uppföljning på hur pass väl detta görs. Som det är idag så verkar det inte finnas någon effektiv kontroll av redovisningen av mjuka frågor. I fall revisorerna inte sätter press på företagen eller i fall ingen kontroll sker så hämmas utveckling. Ett sätt att motverka detta kan vara att utarbeta sanktioner mot de företag som inte uppfyller kraven, effektiva sådana saknas bevisligen idag.

Master's Thesis in Business Administration

Title:	Environmental and Personnel information in the director's report
Authors:	Karl-Johan Andersson & Marcus Jönsson
Tutor:	Fredrik Ljungdahl
Date:	2007-05-30
Subject terms:	Environmental accounting, personnel information, director's report.

- Background:** The environment is one of the most discussed topics in the world today. There is a widespread notion among corporate leaders, politicians and consumers that our way of living is unsustainable, but still we keep on exhausting the resources of the world at a steady pace. One of the main purposes of environmental disclosures in companies' annual reports is to put pressure on the companies to comply with environmental regulations and to inform society in large about the effects that companies have on the environment. This is to provide the society with enough knowledge about companies and their activities to be able to make informed decisions. In order to evolve the social responsibility of Swedish companies, and at the same time add to the companies' and society's awareness, personnel information has been made compulsory to include in the report of the directors.
- Purpose:** To describe and explain to which extent that companies with obligation to report according to the Swedish Environmental Code in the region of Jönköping complies with contemporary regulations and norms when it comes to environmental and personnel information in the director's report.
- Method:** A quantitative study was conducted on 199 companies with obligation to report according to the Swedish Environmental Code in the region of Jönköping. The director's reports of the companies' annual reports were examined to see how well information about environmental influence and their personnel were accounted for. Company factors such as size, choice of accountancy firm and industry were brought into the study to search for connections and reasons to the amount of information about environmental and personnel included in the annual reports.
- Conclusions:** The study shows that the environmental accounting in the director's report among these companies had not evolved significantly between 2003 and 2005. The study also finds that information about personnel is poorly accounted for. The authors argue that in order for any legislation of this sort to be efficient, there has to be a close follow up on how well the legislation is followed. As it is today this does not seem to be the case when it comes to accounting for this kind of information. Stakeholders and accountants need to put pressure on the companies or sanctions need to be implemented in order to secure that more and better information is included in the annual reports.

Innehåll

Förkortningar	1
1 Bakgrund	2
1.1 Varför miljöredovisa?.....	3
1.2 Miljöredovisning - en nödvändig börda?.....	3
1.3 Problemdiskussion	4
1.3.1 Tidigare studier	5
1.4 Syfte	6
1.5 Avgränsning	6
1.6 Disposition.....	7
2 Metod	8
2.1 Kvantitativ vs. kvalitativ undersökning	8
2.2 Tillvägagångssätt	8
2.2.1 Utveckling av modell för personalfrågor.....	9
2.3 Datainsamling	10
2.3.1 Analys av insamlad data.....	10
2.4 Tillförlitlighet	12
2.4.1 Reliabilitet	12
2.4.2 Validitet.....	12
3 Referensram	14
3.1 Tillståndspliktiga företag.....	14
3.2 Årsredovisningen	14
3.2.1 Förvaltningsberättelse	15
3.3 Corporate social responsibility	17
3.4 Intressentteorin	17
3.5 Legitimitetsteorin	19
3.6 Faktorer som påverkar redovisningen	20
3.6.1 Storlek på företaget	20
3.6.2 Revisionsbyrå	20
3.6.3 Branschtillhörighet	21
3.7 Hypotesframställning.....	21
3.7.1 Storlek på företaget	21
3.7.2 Revisionsbyrå	22
3.7.3 Branschtillhörighet	22
4 Empiri/Analys	23
4.1 Miljöinformation	23
4.1.1 Storlek på företagen kontra antal punkter redovisade.....	24
4.1.2 Storlek på revisionsbyrå kontra antal redovisade punkter	25
4.1.3 Bransch kontra antal punkter redovisade	26
4.2 Personalinformation	26
4.2.1 Storlek på revisionsbyrå kontra antal punkter redovisade.....	28

4.2.2	Storlek på företagen kontra antal punkter redovisade.....	28
4.2.3	Bransch kontra antal punkter redovisade	29
5	Slutsats.....	30
5.1	Frågeställning 1.....	30
5.2	Frågeställning 2.....	30
5.3	Slutord.....	31
5.4	Fortsatta studier	31
	Referenslista.....	32

Figurer

Figur 1 Företagets intressenter (Bruzelius & Skärvad, 2004, s. 74)	18
--	----

Tabeller

Tabell 1 Antal punkter som uppfylls	23
Tabell 2 Frekvens av förekommandet av de respektive punkterna	24
Tabell 3 Antal punkter som redovisats efter företagsstorlek.....	24
Tabell 4 Antal punkter som redovisats i relation till val av revisionsbyrå	25
Tabell 5 Antal miljöpunkter redovisade med hänsyn till bransch.....	26
Tabell 6 Antal punkter som redovisats om personalfrågor	26
Tabell 7 Frekvensen av förekomsten av de olika punkterna	27
Tabell 8 Storlek på revisionsbyrå och antal företag som redovisat något om personalfrågor	28
Tabell 9 Storlek på företagen och antalet punkter redovisade	28
Tabell 10 Antal personalpunkter redovisade med hänsyn till bransch.....	29

Bilagor

Bilaga 1 Exempel på undersökta bolag.....	35
Bilaga 2 Tillståndspliktiga företag.....	36
Bilaga 3 Statistiska testresultat	37

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
CSR	Corporate social responsibility
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
NUTEK	Verket för näringslivsutveckling.
SRS	Svenska Revisorsamfundet
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Bakgrund

I det inledande kapitlet ges en bakgrund till miljö- och personalredovisning och dess problem. Kapitlet berör varför man väljer att miljöredovisa samt tidigare studier. Därefter presenteras undersökningens problemställning, syfte och avgränsning.

Miljön, och människans inverkan på den har under det senaste året blivit mer uppmärksammat än tidigare. Människans användning av fossila bränslen i industrier och vid transport har aktualiserats och resulterar i klimatförändringar genom växthuseffekten. Andra utsläpp resulterar i att mark och vatten försuras och att naturens balans rubbas (Larsson, 1995). Genom pådrivningar från politiker, media, allmänheten och intressenter ökar kraven på företag att se över dess verksamhet och vilken inverkan den har på miljön. Larsson (1995) påpekar att ett företags miljöarbete påverkar dess image på marknaden och påtryckningarna är nu mer påtagliga än någonsin förut.

Miljöredovisningen föddes först på slutet av 60-talet och det skedde i en liten skala inom forskarvärlden. Intensifieringen kom istället 1987, då Brundtlandrapporten färdigställdes och den såg till att många fler kunde enas om ett bättre miljöarbete (Bergström, Catusús & Ljungdahl, 2002). I rapporten utvecklades framförallt begreppet *hållbar utveckling*. Hållbar utveckling innebär att vi ska möta dagens behov utan att för den skull begränsa kommande generationers möjlighet till utveckling (OECD, 2007). Det var detta uttryck som kan anses utgöra startskottet för företagens ökade fokusering på miljö. I slutet av 80-talet började flera företag att arbeta med miljöfrågor och då främst med sin miljöpolicy och vid samma tidpunkt publicerades böcker inom området för första gången (Bergström et al., 2002).

Under samma tid som miljöredovisningen föddes började man uppmärksamma att personalfrågor hanterades separerade från den ekonomiska redovisningen, trots att det var de anställda som skapade intäkterna. Kraven på företagens sociala ansvar började även utvidgas. Det är därför inte så underligt att man försökte koppla personalfrågorna till ekonomin. Under 1970-talet började företag att kalkylera på personalfrågor. Frågor som var aktuella var till exempel; vilka personalinvesteringar är lönsamma? Hur mycket pengar ska satsas på att minska sjukfrånvaron? Kalkylerna ville man dock synliggöra och det gjordes försök med att få in personalen i balansräkningen, med bakgrunden att de var en tillgång. Detta föll dock inte väl ut då de etiska, principiella och praktiska hindren var alltför stora. Under nästföljande årtionde försökte man med personalekonomisk redovisning men den blev ofta alltför avancerad både att framställa och tolka. Det är först på senare år, som man genom lagstiftning börjat få någorlunda struktur på det (Catusús, Ehrenheim & Gröjer, 2004)

I början av 90-talet var miljöredovisning något som enbart större företag ägnade sig åt och enligt Lingshede (1996) så var dessa utformade som PR-instrument. 1999 blev miljöredovisning ett lagstiftat krav för företag med miljöpåverkande verksamhet då det infördes i ÅRL. Innan dess hade miljörapporten använts som underlag för tillsynsmyndigheternas arbete och för uppföljning av de nationella utsläppsmålen. Tanken var nu istället att informationen skulle bli fullständig och mer lättillgänglig, och genom detta skulle företagen och konsumenterna driva på miljöförbättringsarbetet (Ljungdahl, 2005, Regeringen, 1997). Olika uppeendeväckande inträffanden såsom IT-bubblan och Enron-skandalen har lett till att företagets redovisning har blivit ett omfattande diskussionsämne. Många har efterfrågat bättre information till aktieägare, investerare och intressenter så att det underlättar deras förmåga att fatta beslut ifall de vill bli sammankopplade med vissa företag (Gröjer & Stark, 1978; Catusús et al., 2004).

Miljön är ett av de hetaste ämnena i världen för tillfället och uppe på många agenda. De flesta företagsledare, politiker samt konsumenter har insett att vi inte kan fortsätta leva på samma sätt som vi gör nu, men ändå fortsätter användandet av miljöförstörande ämnen. En av miljöredovisningens uppgifter är att sätta press på företagen att följa gällande miljölagstiftning samt uppmärksamma allmänheten om problemet så att de därigenom har tillräcklig kunskap om företagen och deras verksamhet för att kunna göra genomtänkta val. En metod för att underlätta det är att ge bättre möjlighet till att öka genomlysningen i företagens inre verksamhet (Bergström et al, 2002; Catasús et al., 2004).

1.1 Varför miljöredovisa?

Enligt Bergström et al. (2002) finns det fyra generella motiv till att ett företag miljöredovisar, dessa är nöje-, nytta-, norm- och nödmotivet. Nöjesmotivet utgår ifrån att det finns ett genuint intresse för miljöfrågor inom en organisation och att det tar sig uttryck genom att ett frivilligt miljöarbete genomförs. Nyttomotivet används för att företaget ska överleva på sin marknad. Då intressenter efterfrågar miljöredovisningar är det viktigt att en sådan finns för att företaget ska överleva enligt Bergström et al. (2002). Normmotivet delas av Bergström et al. (2002) upp i två delar det medvetna och det omedvetna valet att miljöredovisa. Det medvetna valet motiveras av benchmarking där man tittar på förebilder på marknaden och försöker efterlikna vad de gör. Det omedvetna valet görs då man gör något utan att tänka på det. Detta inträffar först när miljöredovisningen har blivit en standardverksamhet inom företaget. Enligt Bergström et al. (2002) är miljöredovisningen ännu inte framme vid att vara ett omedvetet val. Nödmotivet att miljöredovisa kommer från vad som är lagstadgat och vad som krävs av intressenter. Detta är ett typiskt motiv för den rapport som till exempel ska ingå till Länsstyrelsen från ett tillståndspliktigt företag. Bergström et al. (2002) talar om den lagstaddade miljöredovisningen som en teknisk rapport som har en ganska liten målgrupp och läsekrets. Denna miljöredovisning vänder sig till först och främst till länsstyrelsen, men även aktieägare, långgivare och kunder.

1.2 Miljöredovisning - en nödvändig börda?

NUTEK granskar i en utredning från 2005 den administrativa bördan för svenska företag när det kommer till att upprätta årsredovisningar. Samtidigt som man anser att bördan kunde lättas för mindre företag inser man att detta går stick i stäv med de ökande kraven på information om miljöpåverkan och personalinformation. I NUTEKs intervjuer diskuteras ändringar och tillägg till lagstiftningen som företagen upplever är tidskrävande. För att vara säkra på att årsredovisningarna upprättas som de ska, krävs tid för att sätta sig in i de nya bestämmelserna och rådfråga sin revisor. Det kan ta tid att finna nya tillvägagångssätt och administrationen kan behöva effektiviseras. En annan faktor som man anser tidskrävande är att lagstiftningen inte alltid är precist formulerad. Företagen skulle enligt NUTEK (2005) uppskatta att mallar och förslag på hur ändringen eller tillägget skall redovisas togs fram.

Porter och van der Linde (1995, återgivna i Maltby, 1997) säger att ett bra regelverk för miljöredovisning ska ge klara instruktioner om vad som den ska innehålla, det ska också vara flexibelt så att man med olika medel kan uppnå samma resultat i sin redovisning. Man anser vidare att kunskapen för att uppfylla regelverkets bestämmelser ska vara väl utbrett.

Maltby (1997) nämner två fördelar som den lagstaddade redovisningen har gentemot frivillig redovisning. Det första är att marknaden inte kommer att efterfråga miljöredovisning och att det endast är möjligt att politiskt trycka på företagen att förbättra sitt miljöarbete.

Det andra är att hinder som kostnader för företag och kunder måste förbises av de båda parterna.

Genom att lagstifta om miljöredovisning lyfter man detta beslut ur händerna på företagen och marknaderna. Maltby (1997) fortsätter med att säga att när företag ges ett regelverk att följa så har man klart för sig inom vilka ramar man ska arbeta och företagen ges möjligheter att inom dessa ramar skapa nya tekniker för att hantera sitt miljöarbete.

Det finns enligt Maltby (1997) en likhet mellan den diskussion som idag förs om regleringen av miljöredovisning och den diskussion som vid sekelskiftet fördes om den finansiella redovisningen. På den tiden fanns det i England ingen lagstiftning om att redovisa sina finansiella förhållanden. Skeptiker till lagstiftande runt detta menade att de transaktioner som genomfördes var för olika för att en mall i vilken man redovisade dessa inte skulle vara möjlig att skapa. Lagstiftarna däremot ansåg att lagstadgandet var befogat då företagen tappade i trovärdighet när förtroendet som den frivilliga redovisningen innebar missbrukades. Lagen om finansiell redovisning gjorde att inte bara enstaka företag gick att lita på utan att hela marknaden gavs en större trovärdighet. Liksom diskussionen då handlar dagens diskussion om hur olika företagens verksamheter är och att det är en faktor som talar emot att det inte går att skapa ett regelverk kring miljöredovisning (Maltby, 1997). På samma sätt kan man argumentera att inkluderingen av personalfrågor också ska gå att reglera.

1.3 Problemdiskussion

Enligt ÅRL skall alla bolag som bedriver verksamhet som är tillståndspliktig enligt miljöbalken lämna viss miljöinformation i förvaltningsberättelsen, företag skall också sedan maj 2005 redovisa personalinformation i förvaltningsberättelsen. Detta har sin bakgrund i att Europaparlamentet och rådet antog ett direktiv 2003. Direktivet antogs på grund av att de ansåg att informationen som lämnades inte bara skulle begränsas till de finansiella aspekterna utan även de miljörelaterade och sociala områdena skulle lyftas fram. Direktivet medför även att medlemsländernas lagstiftning harmoniseras. I och med att informationen placeras i förvaltningsberättelsen skall revisorerna granska den och blir därmed en del av den lagbundna revisionen (Regeringen, 2005; Catusús et al., 2004).

BFN har i ett uttalande (BFN U 98:2) förtydligat vilken typ av information som bör lämnas angående miljöinformationen och det består av sju punkter. I en studie av 2003 års årsredovisningar, från bolag med tillståndspliktig verksamhet i Jönköpings län visade det sig att det endast var cirka 26 % som helt följde BFNs uttalande och 24 bolag (11 %) redovisade ingen miljöinformation alls (Ljungdahl, 2005). Detta innebär att en betydande del av företagen i Jönköping inte följer gällande normgivning. Detta är inte bara en nackdel för omvärlden utan även för dem själva då denna information skall lämnas av bolagen då det i BFL och ÅRL framgår att god redovisningssed skall följas. Ett bolag kan därför inte välja bort att redovisa detta utan att samtidigt bryta mot lag (BFN, 2007). Företag kan dra nytta av att följa lagar och av att ligga i framkant, då de kan komma att uppmärksammas på grund av detta, när det gäller utveckling av deras miljö- och personalarbete (Falck & Hebllich, 2007).

Många företag och organisationer har insett att ett bra miljöarbete kan vara en nödvändig faktor för överlevnad. Istället för att se miljövard som en belastning kan det ses som en strategisk plattform för nästa steg; tillväxt. Genom miljö- och personalredovisningen kan företag påverka andra och få miljö- och socialmedvetenheten att växa och utvecklas till en

självklar del av redovisningen (Westermarck, 1999). För att det ska kunna bli verklighet måste ett regelverk finnas som är accepterat av näringslivet. BFN har utformat rekommendationer men dessa har, som tidigare nämnt, enligt Ljungdahl (2005) inte blivit vedertaget accepterade. I denna studie vill författarna titta på vilka samband som kan tänkas finnas mellan de företag som väljer att inte redovisa sin miljöpåverkan trots lagstiftningen. För att göra studien så aktuell som möjligt har författarna även valt att undersöka hur bolagen har anammat de nya reglerna angående redovisning av personalfrågor i förvaltningsberättelsen. Detta började gälla i maj 2005, vilket medför att det inte är lagstadgat i årsredovisningarna från 2005, dock kan man se vilka som ligger i framkant inom detta område.

1.3.1 Tidigare studier

Information om miljön i årsredovisningar fick fotfäste i forskarvärlden under 1990-talet. De senaste åren har där varit en markant ökning i forskningen kring detta och speciellt miljöredovisningsfrågorna fick ett uppsving i början av 2000-talet (Deegan, 2002; Llena, Monneva & Hernandez, 2007). Den akademiska litteraturen har fokuserat sitt intresse på olika ämnen. Några exempel på forskning som blivit genomförd är; kvantitet och kvalitet på miljörapportering, faktorer som kan förklara skillnader i rapporteringen samt miljöredovisningens inverkan på finansiella marknader och investeringsbeslut (Llena et al., 2007).

En liknande studie som denna har genomförts i Spanien. I studien undersökte man årsredovisningar från 51 stora företag verksamma i Spanien. Studien gjordes delvis för att se hur pass mycket den nya redovisningsstandarden som införts 2002 hade påverkat förekomsten av miljöredovisning i företagens årsredovisningar. De fokuserade på kvantiteten av miljöredovisningen och hur företagen hade valt att redovisa det samt utvecklingen av redovisningen. Studien visade att där har varit en betydande ökning av miljöredovisning i årsredovisningar och att detta kunde härledas främst till den institutionella reform som genomförts. Man kom också fram till att företagets vilja att skapa legitimitet för sin verksamhet låg till grund för ökning av miljöinformation i årsredovisningarna (Llena et al, 2006).

Som tidigare nämnt genomförde Ljungdahl en studie 2005. Denna uppsats följer i samma fotspår och författarna anser att det är relevant med en uppdatering av den studien för att se ifall det har blivit någon förbättring på området. Vi kommer även att utveckla den föregående studien genom att undersöka bolagens redovisning av personalfrågor.

Ovanstående problemdiskussion har lett oss fram till följande problemformulering:

- I vilken utsträckning väljer företag i Jönköpings region att följa BFNs rekommendationer och reglerna angående redovisning av miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen?
- Kan mängden miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen förklaras med hänsyn till storlek på företaget, storlek på anlitad revisionsbyrå samt vilken bransch företagen de är verksamma inom?

1.4 Syfte

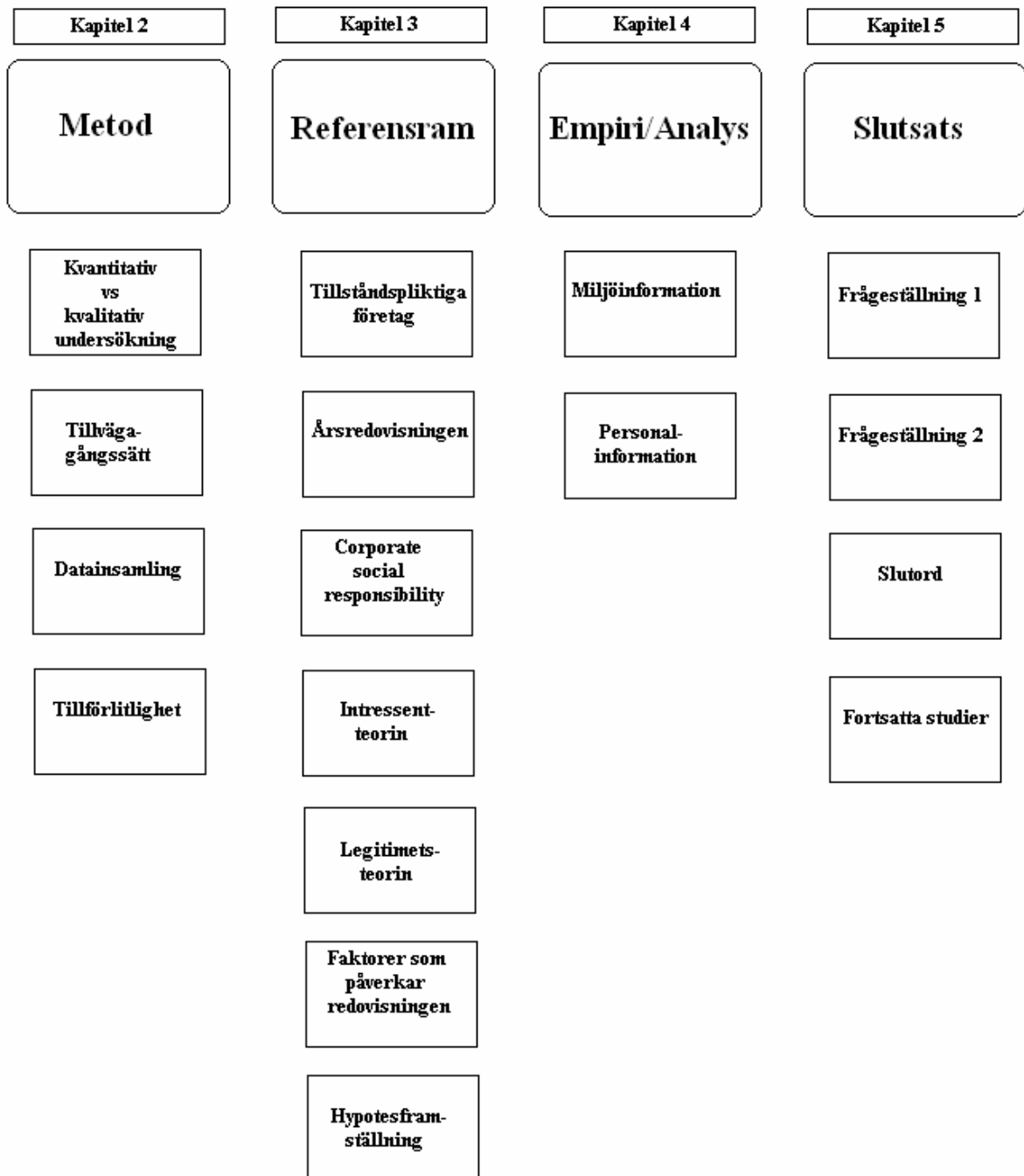
Att beskriva och förklara i vilken utsträckning som tillståndspliktiga bolag¹ i Jönköpings län följer aktuell lagstiftning och normgivning avseende miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen.

1.5 Avgränsning

Vi har valt att enbart titta på tillståndspliktiga företag i Jönköpings län. Detta är för att kunna titta på skillnader och likheter med den tidigare studien och vilken utveckling som skett under de två år som passerat emellan undersökningarna. Som underlag för denna studie har därför 2005 års årsredovisningar använts.

¹ Bolag som bedriver miljöfarlig verksamhet måste enligt lag inneha tillstånd för detta och benämns tillståndspliktiga företag (Bergström et al, 2002).

1.6 Disposition



2 Metod

I följande avsnitt redogörs samt motiveras de valda metoderna som ligger till grund för uppsatsen. Vidare beskrivs datainsamlingen, hur datan kommer att analyseras samt uppsatsens tillförlitlighet.

2.1 Kvantitativ vs. kvalitativ undersökning

Att undersöka ett problem kräver ett val av metod; kvalitativt eller kvantitativt. Det viktigaste är att välja den metod som passar frågeställningen bäst. Den grundläggande skillnaden är att i den kvantitativa metoden omvandlar man informationen till siffror medan det i den kvalitativa metoden är det forskarens tolkning av informationen som är det primära (Befring, 1994; Hollensen, 1995).

När man använder sig av ett kvantitativt angreppssätt fokuserar man på få antal variabler men å andra sidan har man ett stort urval. Den kvalitativa metoden har som syfte att skapa en helhetsbild av problemställningen, och därför måste man behandla ett stort antal variabler men ett litet antal svarande (Befring, 1994; Hollensen, 1995).

I denna uppsats ligger fokus på att undersöka ett stort antal företag. Då det inte är möjligt att undersöka alla företag på djupet är den kvalitativa metoden inte att föredra utan istället kommer den kvantitativa metoden att användas. Denna metod har sin styrka i att den täcker stora enheter, i detta fall alla tillståndspliktiga aktiebolag företag i Jönköpings region. Detta innebär att man genom det kan fastställa säkerheten av studien (Holme & Solvang, 1997).

2.2 Tillvägagångssätt

Enligt Halvorsen (1992) beror tillvägagångssättet på om studien är kvalitativ eller kvantitativ. Det finns två olika tillvägagångssätt som kan användas, den induktiva eller den deduktiva. I en induktiv studie är forskaren inte bekant med den verklighet som han ska studera och därför saknar han en klar hypotes och en stark problemställning. En induktiv studie går till så att forskaren först observerar med målet att hitta ett generaliserbart mönster vilket han kan skapa teorier utifrån (Smith, 2003). Det deduktiva tillvägagångssättet utgår från en hypotes eller teori och observationer görs för att testa hypotesens eller teorins hållbarhet. För att göra en bra deduktiv studie krävs att man till skillnad från den induktiva studien har en stark problemformulering och att man undersöker och samlar in data som är relevant för studien (Klausen, 1992 återgiven i Halvorsen). En kritik som finns mot den deduktiva studien är att det är en objektiv mätning som influeras av den som utför studien och dess preferenser och motiv. Viljan att teorin ska stämma kan resultera i att studien visar en felaktig bild av verkligheten (Smith, 2003).

Det induktiva tillvägagångssättet är signifikativt för den kvalitativa studien, medan det deduktiva används främst i kvantitativa studier. Dock utesluter inte det ena tillvägagångssättet det andra enligt Halvorsen (1992). Då författarna i denna undersökning utgår ifrån tidigare studier finns hypoteser som ska testas. I denna studie tillämpas både en deduktiv och en induktiv studie. Den deduktiva studien görs genom att testa hypoteser och jämföra teorier såsom intressentteori och legitimitetsteori med vad som är redovisat om miljö och personal i förvaltningsberättelsen. Den induktiva delen av detta arbete är framtagandet av ett mätinstrument för kontrollen av personalfrågor i årsredovisningarna.

2.2.1 Utveckling av modell för personalfrågor

För att kunna se ifall företagen har börjat tillämpa de kommande bestämmelserna om personalfrågor i förvaltningsberättelsen så behövde författarna en modell för att kunna bestämma hur pass väl detta följs. I 6:e Kap. 1 § 3 st. ÅRL anges att bolag ska redovisa personalfrågor i förvaltningsberättelsen i den mån de är nödvändiga för att förstå bolagets utveckling, ställning eller resultat. Författarnas tolkning av detta är att alla företag är högst beroende av sina anställda och även om den inte är lagstadgad så borde det vara viktigt att lyfta fram vad företaget gör för att vidareutveckla de anställda och främja arbetsklimatet.

Då det inte förekommer några rekommendationer från BFN om vad denna redovisning ska innehålla rent konkret, så utgick författarna från rekommendationerna som anges i propositionen 2004/05:68 (Regeringen, 2005). Vidare användes årsredovisningar från de ledande företagen inom hållbarhetsredovisning för att komma fram till ett användbart mätinstrument. För att få fram goda måttstockar för detta användes vinnarna av FARS SRS pris i hållbarhetsredovisning från 2006, dessa var SAS och Scania. SAS vann kategorin bästa hållbarhetsredovisning i årsredovisningen medan Scania vann bästa hållbarhetsredovisning i förvaltningsberättelsen (FAR SRS, 2006). Dessa företag redovisar sina personalfrågor i förvaltningsberättelsen under rubriker som ”Socialt ansvar” och ”Medarbetare”. De tre viktigaste punkterna som framkommer när man tittar på propositionen 2004/05:68 (Regeringen, 2005) och de bästa hållbarhetsredovisningarna är:

- Hälsoarbete
- Jämställdhetsarbete
- Kompetensutveckling

För att ge en bild av vad som kan stå under dessa rubriker ges här en kortare sammanfattning av ämnen som tas upp.

I hälsoarbete beskriver företagen hur mycket den genomsnittliga sjukfrånvaron har varit under året. SAS anger ändringar i arbetsskador och även om dödsfall har förekommit i samband med arbete. I Scantias hälsoarbete sägs att man ska bota och rehabilitera, förebygga ohälsa och utveckla hälsan hos sina medarbetare. Även Scania anger den genomsnittliga sjukfrånvaron i procent.

I jämställdhetsarbete har SAS redovisat att man antagit en mångfaldspolicy. Denna innebär att andelen kvinnliga ledare ska öka inom koncernen. Man säger att minst 40 % av intervjuerna för ledaryrken ska göras med kvinnor. Scania redovisar andelen kvinnor anställda inom företaget som ligger på 15 %. För att förändra detta informerar man bland annat om att man under 2005 tog in 50 % kvinnor på sina traineeutbildningar.

Under rubriken kompetensutveckling redovisar SAS hur mycket man avsatt för utbildning under året. Man berättar också att utbildningen genomförs för att upprätthålla kompetenskrav inom branschen. Scania beskriver en systematisk kompetensutveckling som bedrivs genom att man låter sina anställda lära av varandra, rotera inom sina arbetslag och praktisera inom andra delar av företaget för att utöka sin kompetens.

Utifrån detta har vi valt att titta på de ovan nämnda punkterna och leta efter liknande uppgifter som SAS och Scania anger i sina förvaltningsberättelser. De uppgifter vi kommer att leta efter ska ge information om hur företagen jobbar med de olika områdena, alltså åtgär-

der som företaget gör för att förbättra hälsan, jämställdheten och kompetensen inom företaget.

2.3 Datainsamling

Det finns två typer av data, primärdata och sekundärdata. Primärdata samlas in för att användas i en undersökning av den som utför studien och kan utvinnas från observationer, intervjuer och enkäter. Sekundärdata är data som inhämtats av andra i syfte att användas för andra ändamål (Befring, 1994). Årsredovisningar som används i denna uppsats ses som primärdata, även lagar och normer som används är primärdata. Lagar och normer skall inte förväxlas med teori utan klassificeras som en speciell datakälla (Artsberg, 2005). Författarna har dock valt att beskriva relevanta lagar och normer under stycket referensram och detta val har gjorts för att underlätta för läsaren och för att göra uppsatsen lättare att följa.

Årsredovisningarna inhämtas med hjälp av en lista över tillståndspliktiga företag verksamma i Jönköpings län. Denna information införskaffades via länsstyrelsen i Jönköping och bestod av 255 företag.

Insamlingen av årsredovisningar gjordes via Affärdatas hemsida först och främst. Då dessa inte gick att tillgå därigenom sökte vi efter företagens eventuella hemsidor för att få tillgång till dem. Till slut kunde författarna tillgå 199 stycken årsredovisningar och författarna beslöt även att använda årsredovisningar från de företag som hade tillståndspliktiga anläggningar i länet, men vars huvudsakliga verksamhet låg utanför länet. Författarna utgick i denna undersökning från 2005 års årsredovisningar. För att säkerställa en riktig bild av hur miljö- och personalinformationen ser ut i de tillståndspliktiga företagen togs företag bort ur undersökningen på grund av följande orsaker:

- 2005 års årsredovisning gick inte att tillgå (7 bortfall)
- Företaget var registrerat efter 2005 (3 bortfall)
- Företaget saknade personal (3 bortfall)
- Företaget hade lagt ner sin verksamhet (1 bortfall)
- Kommuner, landsting, kyrka och myndigheter (14 bortfall)
- Företag som ej var aktiebolag (19 bortfall)
- Anmälningsskyldigt (12 bortfall)

Sammanlagt var det alltså 59 bortfall från den lista vi fått av länsstyrelsen i Jönköping i personalundersökningen och 56 bortfall i miljöinformationsundersökningen. Företag utan anställda är med i miljöinformationsundersökningen, men har tagits bort från personalundersökningen då detta skulle ge en felaktig bild av de riktiga förhållandena.

2.3.1 Analys av insamlad data

Den här uppsatsen utgår från en kvantitativ studie av årsredovisningar från samtliga tillståndspliktiga företag i Jönköpings Län. Denna studie görs som uppföljning av Ljungdahls (2005) undersökning av årsredovisningar från 2003 och bestod i att titta på om företagen

behandlar följande fyra punkter som alltid är obligatoriska i förvaltningsberättelsen för tillståndspliktiga företag.

1. Att bolaget bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet
2. Vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser (typ av verksamhet som bedrivs)
3. På vilket sätt miljön påverkas (genom utsläpp till luft, vatten, mark etc.)
4. Hur beroende bolaget är av verksamheten (t ex andel av omsättningen)

Punkterna framgår av BFN U 98:2 som är en tolkning av ÅRL 6 kap. 1 § och består egentligen av ytterligare tre stycken. Dessa har dock valts bort att titta närmare på då de är beroende av andra villkor, till exempel om tillstånd behöver förnyas eller revideras. De fyra punkterna som anges ovan ska alltid finnas med i förvaltningsberättelsen.

BFN är en viktig institution gällande svensk redovisning och har tilldelats ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Då de är statens exportorgan inom redovisningsområdet är deras uttalanden och rekommendationer att lita på (BFN, 2007).

Utöver dessa punkter har vi även tagit fram tre punkter som behandlar olika personalfrågor som vi ska studera:

1. Hälsoarbete
2. Jämställdhetsarbete
3. Kompetensutveckling

För att ta reda på detta granskades samtliga årsredovisningar som vi kunde få tillgång till. I Ljungdahls (2005) undersökning ingick 216 företag, författarna valde att göra undersökningen utan att använda just detta urval. Urvalet berodde istället på en uppdaterad lista från länsstyrelsen över tillståndspliktiga företag i Jönköpings län och vilka företags årsredovisningar som fanns tillgängliga 2005. Detta gjordes för att författarna inte riktade in sig på enskilda företag utan sökte en överblick över företagssektorn och hur utvecklingen varit generellt bland tillståndspliktiga företag i Jönköpings län.

Nedanstående punkter har undersökts då författarna tror att de kan vara bakomliggande faktorer till hur väl miljö- och personalinformationen är redovisad i förvaltningsberättelsen. Dessa tre variabler är:

1. Storlek på företaget
2. Val av revisionsbyrå
3. Branschtillhörighet

Storleken på företagen bestäms av nettoomsättning och antalet anställda. Informationen om vilken revisionsbyrå som företagen använt sig av kan utläsas i revisionsberättelsen. Indelningen av Branschtillhörigheten har författarna avgjort genom att titta på företagets verksamhet.

Författarna vill i denna studie reda ut signifikansen i förhållandena mellan olika faktorer och karaktärer som företagen besitter och mängden miljö- och personalinformation som man redovisar. För att styrka eller utesluta att det finns sådana förhållanden har författarna valt att använda sig av en variansanalys för flera faktorer, ett analysis of variance one way between groups även benämnt ANOVA-test. Detta test används för att analysera en underordnad variabel med tre eller fler grupper. Testet jämför skillnaden mellan de olika grupperna. Testet är väl relevant i detta arbete, då författarna till exempel vill ta reda på hur

4 olika storlekar på företag påverkar mängden information som lämnas (Corston & Colman, 2003; Pallant, 2003).

Personalinformationen kommer inte att testas statistiskt då underlaget är för litet. Analysen kommer istället att ske genom att använda informationen som fås genom tabellerna.

2.4 Tillförlitlighet

För att säkerställa att informationen i slutändan är tillförlitlig och giltig måste den granskas kritiskt under inhämtandet. Det viktiga är att försäkra sig om att författarna undersöker det som skall undersökas och att det görs på ett tillförlitligt sätt. Det förstnämnda innebär att man har god validitet medan det senare innebär god reliabilitet (Patel & Davidsson 1991; Bell, 2000).

2.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet är ett mått på att ett instrument eller tillvägagångssätt utvisar samma resultat vid olika tillfällen, förutsatt att omständigheterna är desamma. Det syftar alltså till att själva processen är korrekt utförd. För att öka reliabilitet kan man minska antalet variabler och enbart undersöka kärnan av problemet (Bell, 2000).

För att öka reliabiliteten har författarna tagit hänsyn till antalet variabler och koncentrerat sig på fyra punkter och därmed medvetet valt att ta bort tre stycken då dessa endast behöver redovisas ifall vissa andra villkor är uppfyllda, det vill säga att de är av underordnad betydelse. Författarna valde även att begränsa antalet punkter angående personalinformation till tre stycken. Holme och Solvang (1997) hävdar att även noggrannhet vid bearbetningen av informationen ökar reliabiliteten. Det är därför av stor vikt att under granskningen av årsredovisningarna se till så att de genomläses noggrant så att ingen information missas och därigenom uppvisar en felaktig slutsats.

Arbetet med att granska årsredovisning delas i denna undersökning upp mellan författarna. Detta anses vara det mest effektiva sättet att göra undersökningen med hänsyn till antalet årsredovisningar och de olika variabler som skulle undersökas i dessa. Trots att de variabler vi letar efter är tydligt definierade finns det en risk att författarna uppfattar informationen i årsredovisningarna olika. För att säkra reabiliteten fördes under kontrollen av årsredovisningarna diskussion om innehållet.

För att säkra reabiliteten fördes under kontrollen av årsredovisningarna diskussion om innehållet, detta har gjort att eventuell osäkerhet huruvida punkter följts eller inte i årsredovisningarna har kunnat elimineras. I en sådan här undersökning kan man dock inte friskriva sig från att misstag skett under granskning då det ändå rör sig om ett större antal årsredovisningar och även sammanlagt tio olika variabler som ska ses över.

2.4.2 Validitet

För att kunna presentera en tillförlitlig uppsats krävs det att man undersöker det man ska undersöka. Informationen kan vara reliabel men om man mäter något annat än det man ska kan det inte användas till att pröva frågeställningen. För att kunna göra detta krävs det att man har valid information (Holme & Solvang, 1997).

Validitet består av två aspekter; inre och yttre. Den yttre validiteten syftar till att mäta ifall mätvärdet överensstämmer med verkligheten. Om man samlar in felaktiga eller ofullständi-

ga uppgifter sjunker den yttre validiteten. Den inre aspekten syftar till att begreppen är förenliga med operationella mätbara definitionerna av dem. Det syftar alltså till att välja rätt objekt med hänsyn till undersökningen (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). I denna studie undersöks endast tillståndspliktiga företag. Dessa är valida i undersökningen om huruvida de anger miljöinformation i förvaltningsberättelsen, men kan utgöra ett mindre validt urval för undersökningen rörande personalinformationen. Även modellen som författarna skapat för undersökningen av personalfrågor drar ner validiteten för undersökningen. För att säkra en högre validitet hade ett uttalande från BFN liknande det som gjorts gällande miljöinformationen använts. Något annat som bidrar till att minska validiteten är att bestämmelsen om obligatorisk personalinformation i förvaltningsberättelsen inte tillkom i ÅRL förrän i maj 2005.

I Ljungdahls studie (2005) diskuteras den yttre validiteten och att även om resultaten endast återger hur situationen i Jönköpings län är, finns det inget som pekar på att det skulle vara annorlunda i övriga Sverige. Det är ingenting som antyder att det skulle vara annorlunda för denna studie.

3 Referensram

I följande avsnitt presenteras den teoretiska referensramen som används i uppsatsen. Kapitlet inleds med en beskrivning av nuvarande lagstiftning gällande tillståndspliktiga företag och dess miljö- och personalredovisning. Två relevanta teorier tas upp; intressent- och legitimitetsteorin. Kapitlet avslutas med faktorer som kan påverka företagets redovisning.

3.1 Tillståndspliktiga företag

Lagstiftaren har valt att specialreglera vissa områden och ett av dem är de företag vars verksamhet omfattar miljöfarlig verksamhet. Definitionen av miljöfarlig verksamhet finns att hitta i miljöbalken (1998:808) 9 kap. 1 § och omfattar följande:

1. *”utsläpp av avloppsvatten, fasta ämnen eller gas från mark, byggnader eller anläggningar i mark, vattenområden eller grundvatten,*
2. *användning av mark, byggnader eller anläggningar på ett sätt som kan medföra olägenhet för människors hälsa eller miljön genom annat utsläpp än som avses i 1 eller genom förorening av mark, luft, vattenområden eller grundvatten, eller*
3. *användning av mark, byggnader eller anläggningar på ett sätt som kan medföra olägenhet för omgivningen genom buller, skakningar, ljus, joniserande eller icke-joniserande strålning eller annat liknande.”*

De bolag som omfattas av någon av ovanstående verksamheter får inte utöva detta ifall de inte innehar ett tillstånd eller gjort en anmälan om det, vilket framgår av miljöbalk (1998:808), 9 kap. 6 §.

Vilka bolag som är tillståndspliktiga framgår mer ingående i bilagan till förordning (1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd. Dessa är indelade i 33 grupper med tillhörande undergrupper (se bilaga 3).

Huvudgrupperna med tillhörande undergrupper är indelade i olika klasser; A, B och C. Dessa är olika klassificerade på grund av deras prövningsnivå. Tillstånd i A-klassen skall sökas hos miljödomstol. Exempel på verksamheter som omfattas av detta är anläggning för tillverkning av cement och utvinning av råolja inom vissa områden. B-tillstånd behöver således inte sökas i miljödomstol utan det räcker med en ansökan till länsstyrelsen. Större anläggningar för djurhållning och sågverk är exempel på verksamheter som behöver söka B-tillstånd. C-verksamheter, den lägsta nivån, söks hos den kommunala nämnden och exempelvis är vattenverk och bensinstationer tvungna att inneha detta för att kunna bedriva sin verksamhet. Detta innebär att A- och B-anläggningar är tillståndspliktiga, medan C-anläggningar räknas som anmälningspliktiga.

3.2 Årsredovisningen

Vilka som är skyldiga att upprätta en årsredovisning framgår av BFL 6 kap. 1 §. De bolag som författarna valt att inrikta sin studie på, aktiebolag, omfattas av dessa regler.

Årsredovisningens utformning är även den lagstadgad och de delar som den skall bestå av framgår av ÅRL 2 kap. 1 §:

- Balansräkning
- Resultaträkning
- Noter
- Förvaltningsberättelse

Enligt ÅRL 2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning, skall de olika delarna komma i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter. Vidare skall årsredovisningen vara överskådlig, följa god redovisningssed samt lämna en rättvisande bild av företaget. Överskådlighet innebär att informationen som lämnas skall vara lättillgänglig samt presenteras på ett relevant och systematiskt sätt. God redovisningssed är en rättslig standard som har växt fram genom lagstiftning, praxis och rekommendationer från framförallt de normgivande organen BFN och redovisningsrådet. Att lämna en rättvisande bild av företaget uppnås genom att balansräkning, resultaträkning och noter redovisas och upprättas som en helhet. Vid behov skall även tilläggsupplysningar lämnas för att säkerställa en rättvisande bild (FAR, 2007).

3.2.1 Förvaltningsberättelse

En förvaltningsberättelse upprättas med syftet att komplettera informationen som ges i balansräkningen, resultaträkningen samt noterna. Förvaltningsberättelsen är lagstadgad i 6 kap. ÅRL och skall enligt den innehålla en rättvisande översikt över verksamhetens utveckling, ställning och resultat.

I samma paragraf, tredje stycket framgår följande lydelse:

- *”Utöver sådan information som skall lämnas enligt första-tredje styckena skall förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor.”*

Vidare framgår det att:

- *”Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken skall alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.”*

3.2.1.1 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen

BFN har i ett uttalande (U 98:2) behandlat vad som skall redovisas i förvaltningsberättelsen angående miljö. Uttalandet gäller för tillståndspliktiga bolag. BFNs uttalanden är inte tvingande utan det som de utger anses vara god sed och i BFL samt ÅRL (se bl.a. ÅRL 2:2) framgår det att god redovisningssed skall följas. De sju punkter som framgår av BFN U 98:2 och som skall redovisas i förvaltningsberättelsen är:

1. Om de bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig
2. Vad tillståndet eller anmälningsplikten avser
3. Hur miljöpåverkan i huvudsak sker (genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller)

4. Hur beroende företaget är av den miljöfarliga verksamheten
5. Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras under det kommande räkenskapsåret
6. Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger
7. Väsentliga förelägganden enligt miljöbalken

I BFN U 98:2 under rubriken Exempel 2 (Tillståndspliktig verksamhet) visas det ett exempel på hur redovisningen kan se ut:

”Bolaget bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken. Tillståndet avser tvätterier där perkloretylen och andra organiska lösningsmedel förbrukas. De organiska lösningsmedlen påverkar den yttre miljön genom avdunstning till luft. Under år 200X kommer tillståndet att behöva förnyas eftersom tvättvolymen ökar. Den tillståndspliktiga produktionen motsvarar 90 % av bolagets nettoomsättning.”

Som tillståndspliktiga företag måste man även inkomma med en separat miljörapport till länsstyrelsen. Denna rapport är mer utförlig och har som syfte att redovisa hur verksamheten har tillgodosett kraven och hänsynsreglerna i miljöbalken (Länsstyrelsen i Jönköpings Län, 2007). Det är viktigt att poängtera att ovanstående punkter alltid skall redovisas i förvaltningsberättelsen, oavsett om bolagen även lämnat liknande information i till exempel en miljörapport eller separat miljöredovisning.

3.2.1.2 Personalfrågor i förvaltningsberättelsen

6 kap. 1 § Årsredovisningslagen blev uppdaterad så sent som den första maj 2005 och därefter är det ett krav på att bolag ska redovisa personalfrågor i förvaltningsberättelsen i den mån de är nödvändiga för att förstå bolagets utveckling, ställning eller resultat. Denna utvidgning har sin bakgrund inom EU och det arbete som bedrivits där när det gäller bolagens sociala ansvar, även kallat corporate social responsibility (för vidare information om corporate social responsibility se avsnitt 3.5). Ett av målen med redovisningen av detta är att synliggöra bolagens sociala aspekter vad gäller deras verksamhet och därmed införa information som inte, i traditionell bemärkelse, har en uppenbar betydelse för bolagens ekonomiska förhållanden och att fånga upp faktorer som tidigare inte uppmärksammats av redovisningsreglerna (Regeringen, 2005; Deloitte, 2005).

I propositionen 2004/05:68 (Regeringen, 2005) har man lämnat förslag på vad bolagen ska redovisa när det gäller personalfrågor. De upplysningar som de tycker är relevant är information om åtgärder som företaget under året har vidtagit vad gäller jämställdhet, arbetsmiljö och/eller kompetensutveckling. Om det är aktuellt ska även resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder inom ovanstående områden redovisas. Ett exempel på det kan vara statistik som visar uppgifter om personalomsättningen. Vidare kan information angående bolagens policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor redovisas i förvaltningsberättelsen. Ett konkret exempel på det är förekomsten av kollektivavtal och liknande (Regeringen, 2005; Catasús, 2004).

Som tidigare beskrivit kommer författarna att undersöka ifall följande information angående personalen redovisas i förvaltningsberättelsen:

- Hälsoarbete
- Jämställdhetsarbete
- Kompetensutveckling

3.3 Corporate social responsibility

CSRs historia går långt tillbaka och har huvudsakligen utvecklats de senaste femtio åren. I början gick det under namnet SR (social responsibility) och detta berodde främst på att företagen inte hade samma dominant ställning i samhället som de har idag (Carroll, 1999). Idén som ligger till grund för CSR utgår ifrån två förutsättningar, nämligen att företag existerar enbart för att samhället vill att de ska det. På grund av detta måste företagens uppförande och metoder falla inom riktlinjerna som samhället har bestämt. Den andra förutsättningen vill göra gällande att företag ska agera som moralens agenter. De ska reflektera och förstärka samhällets moraliska värderingar. De skall uppträda på detta sätt för att de har sådan påverkan på samhället i stort och måste därför hålla sig inom de moraliska gränserna (Engquist, Johnson & Skälén, 2006; Wartick & Cochran, 1985). Engquist et al. (2006, s. 188) definierar CSR som att *”det kan förklaras som den frivilliga integrationen av sociala och miljömässiga angelägenheter i företagets arbete och interaktioner med intressenterna”*.

Enligt McWilliams och Siegel (2000) har intresset kring detta område fortsatt att öka in på 2000-talet och blivit mer och mer uppmärksammat. Speciellt har intressenterna såsom kunder, leverantörer, anställda, aktieägare med flera börjat intressera sig för att företagen lägger ner mer resurser vad gäller CSR. Vidare säger de att vissa företag har tagit till sig detta medan majoriteten inte har gjort det.

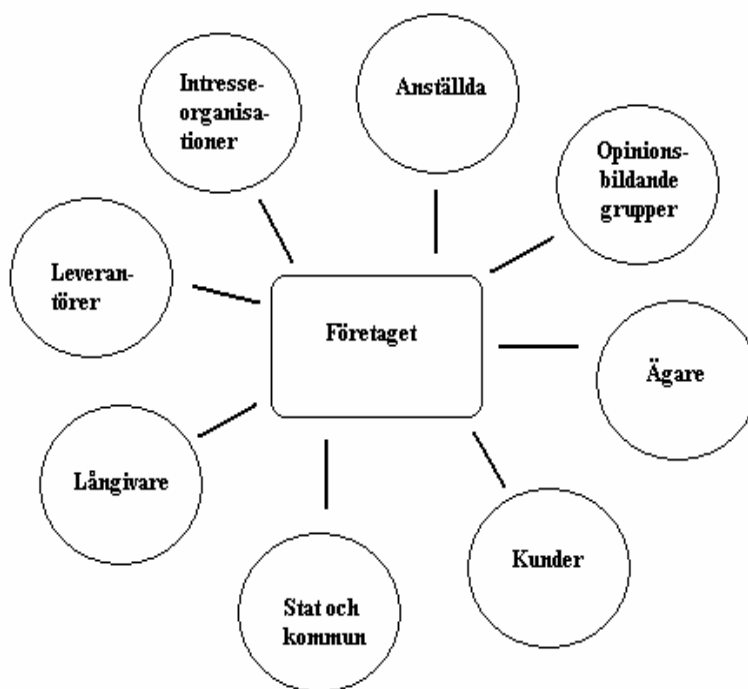
Om företag utövar CSR på rätt sätt, det vill säga om det är specifikt planerat, kontrollerat noggrant och regelbundet utvärderat kan det ses som en investering för framtiden. Genom detta kan företag bidra med något till samhället och höja företagets rykte. Ett exempel på hur man kan lyckas med det är om en specifik samhällstrend har börjat få uppmärksamhet, så skall företagen försöka dra fördel av det genom att etablera sig själva i framkanten av problemet som kan komma att intressera samhället i stort. Ifall de lyckas med det får de mycket gratis och kan komma att ses som pionjärer inom ett visst område (Falck & Hebllich, 2007).

Golob och Bartlett (2007) påvisar att för att kunna dra nytta av sitt arbete med CSR måste man nå ut till allmänheten med vad man gjort. CSR rapportering är det huvudsakliga kommunikationsmedlet med intressenterna. Hur företagen väljer att kommunicera sin sociala verkan är viktigt. Att redovisa relevant och sann information av företagets beteende kan resultera i en högre vinst i slutändan.

3.4 Intressentteorin

Intressentteorin är baserad på intressentens möjlighet att influera företags beslut och informationslämnande (Pesqueux & Damak-Ayadi, 2005). Intressenten är enligt Freeman (1984, återgiven i Pesqueux & Damak-Ayadi, 2005 s. 6) *”en grupp eller individ som kan påverka eller påverkas av förverkligandet av en organisations mål.”* Enligt Pesqueux och Damak-Ayadi (2005) är det synsättet att vi alla är intressenter i det som påverkar oss, det som har drivit intressentteorin framåt. Alla intressenter har inte samma dignitet och därför har intressenterna delats upp i primära och sekundära intressenter (Carroll, 1989, återgiven i Pesqueux & Damak-Ayadi, 2005). De primära intressenterna är de som har en direkt anknytning till fö-

retaget genom ägande eller avtal. De sekundära intressenterna är dem som finns i företagets omgivning och kan påverkas av företagets förehavanden. De sekundära intressenterna har inte en relation av kontraktsnatur som de primära intressenterna har. Bruzelius och Skärvad (2004) anger åtta intressentgrupper som ett företag har. Dessa kan ses i figur 1 nedan.



Figur 1 Företagets intressenter (Bruzelius & Skärvad, 2004, s. 74)

Till dessa intressenter lägger Gray, Owen och Adams (1996) även konkurrenter, branschorganisationer, kommande generationer och icke-mänskligt liv. De två sistnämnda kan anses extra viktiga då det kommer till miljörelaterade frågor.

Maltby (1997) diskuterar i sin artikel frivillig miljöredovisning kontra reglerad miljöredovisning. Den frivilliga miljöredovisning bygger på intressentteorin, alltså att företaget rättar sig efter vad intressenternas förväntningar är på företaget. Eftersom olika intressenter har olika intressen i företaget och dess verksamhet hävdar Maltby att det är svårt att tillfredsställa alla intressenter. Som ovan påpekat är inte alla intressenter av samma intresse för företagen att tillfredsställa. Företaget måste därför välja mellan vilka intressenter som är viktigast att tillfredsställa och samtidigt kompromissa för att inte göra resten av intressenterna missnöjda. Bergström et al. (2002) menar att företaget kan upprätta olika miljöredovisningar för olika syften och målgrupper och att det finns en trend som visar att så också sker i allt större utsträckning. Samtidigt menar Maltby (1997) att miljöredovisning och miljöarbete kräver mer av företaget i fråga av resursavsättning vilket betyder att ägarna förlorar utdelning, i alla fall kortsiktigt.

Parterna har inget annat val än att betala för de förbättringar som sker miljömässigt. Det frivilliga synsättet bygger på att båda parterna är villiga att betala för detta. Därför är det viktigt att få intressenter att se att det finns ett samband mellan miljö och finansiella resultat

för att de ska vara intresserade av att företaget redovisar sin miljöpåverkan. Den frivilliga bilden baserad på intressentteorin säger alltså att företaget väljer att följa de sociala påtryckningarna från sina intressenter i självändamål och att regelverk som styr företagen blir överflödiga. Detta sett att se på miljöredovisningen är en motpol mot den lagstadgade miljöredovisningen (Maltby, 1997).

3.5 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin är nära besläktad med intressentteorin. Medan intressentteorin fokuserar på att tillfredsställa de viktigaste intressenternas behov behandlar denna teori att man inom en organisation måste bibehålla sin legitimitet gentemot sina sekundära intressenter också då dessa kan komma att påverka de primära intressenterna och deras vilja att investera i företaget (Ljungdahl, 1999).

Legitimitetsteorin innebär att ett ”socialt kontrakt” existerar mellan företaget och dess intressenter. Detta sociala kontrakt bygger på de normer och värderingar som finns i företagets makromiljö. För att behålla sin legitimitet måste företaget följa dessa. Legitimitet är enligt Deegan (2002) essentiellt för ett företags överlevnad. Då normer och värderingar ligger till grund för lagstiftning kan det anses att företag bör följa lagar för att bibehålla sin legitimitet. Ett företag ges rättigheten att existera genom att det ges legitimitet av samhället runt det. Ett samhälles sanktioner mot ett företag eller bransch som inte följer dess normer kan vara minskad efterfråga av dess produkter på konsumentnivå samt skattehöjningar, böter och lagar på institutionell nivå (Deegan, 2002).

Legitimitet byggs alltså utav att intressenter observerar företaget och utvärderar dess värderingar utifrån intressentens egna värderingar. Ett företag kan avvika från det som förväntas av dem i en värderingsaspekt så länge samhället inte inser att så är fallet. De värderingar som intressenterna besitter, har byggts upp av de sociala konstruktionerna i dessa intressenters omgivning (Mobus, 2005).

Legitimitet är ett dynamiskt koncept (Lindblom, 1994 återgivet i Deegan, 2002). Detta innebär att ett företags legitimitet påverkas av samhällets dynamik och detta innebär vidare att företag kan förlora sin legitimitet om man inte följer med utvecklingen. En annan orsak till att ett företag kan förlora i legitimitet är att man drabbas av någon oförutsägbar händelse inom företagets verksamhet eller i branschen som bidrar till att företagets rykte skadas. Redovisningens roll i sökandet för legitimitet är viktigt. Enligt Deegan (2002) gäller det för företag att identifiera ”legitimitetsklyftor” som finns i dess verksamhet. Enligt legitimitetsteorin är det bästa sättet att överbrygga dessa klyftor att lämna information i sin årsredovisning eller andra publikationer. Årsredovisningar är alltså ett viktigt strategiskt verktyg när det kommer till att behålla sin legitimitet som företag (Deegan, 2002).

O'Donovan (2002) säger att ju större sannolikhet det är att samhället ska vända sig mot ett företag på grund av förändringar i vad som anses legitimt, desto större kommer viljan vara från företagets sida att försöka motverka denna förändrade attityd. För att möta dessa nya värderingar kan företaget välja att vika sig för de nya kraven eller försöka att påverka sin omgivning att dela företagets värderingar. Deegan (2002) listar tre olika tillvägagångssätt som ett företag kan använda sig av i en sådan situation. Det första är att företaget ändrar det man producerar, hur man producerar och sina mål för att vinna legitimitet. Det andra är att företaget kan försöka att genom kommunikation påverka och omdefiniera samhällets syn på legitimitet så att det passar in med företagets verksamhet. Det tredje sättet är att fö-

retaget kan kommunicera med hjälp av symboler, värderingar och institutioner som förknippas med legitimitet.

3.6 Faktorer som påverkar redovisningen

Nedan presenteras tre olika faktorer som författarna tror kan påverka mängden miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen. Tidigare studier används för att ta fram hypoteser om sambanden mellan faktorerna och mängden information som lämnas.

3.6.1 Storlek på företaget

Enligt Ljungdahls (2005) studie finns det ett samband mellan storleken på företagen och hur pass väl de redovisar sin miljöpåverkan. Alsaed (2006) visar i sin studie av saudiarabiska företag att det finns ett samband mellan storlek på företaget och hur mycket information man lämnar i årsredovisningar. Studien gäller först och främst frivillig redovisning. Sambandet är relevant för denna undersökning då de bygger på främst två orsaker enligt Alsaed (2006). Den första orsaken är att större företag är utsatta för mer granskning än mindre företag och därför tenderar att ta med mer information i sina årsredovisningar. Hackston och Milne (1996) ser i en studie av nyzeeländska företag också ett samband mellan företags storlek och mängden social redovisning som företag lämnar ifrån sig. De argumenterar för att legitimitetsteorin ligger till grund för detta då ett större företag får större uppmärksamhet från sin omgivning. Den andra orsaken som Alsaed (2006) är att större företag har resurserna att samla ihop, analysera och presentera mer data än mindre företag på ett mindre kostsamt sätt. I en studie av italienska företag undersöker Bozzolan, Favotto och Ricceri (2003) hur mycket information om deras intellektuella kapital som företagen väljer att inkludera i årsredovisningarna. Intellektuellt kapital innefattar till exempel kompetensutveckling och liknande ”mjuka” tillgångar. Bozzolan et al. (2003) kommer fram till att storleken på företaget korrelerar med mängden information som man redovisar. Detta betyder att ju större företaget är desto mer information skrivs med i företagets årsredovisning.

Med utgång från de fyra studier som nämnts ovan har följande hypotes angående företagets storlek och mängd information som inkluderas i årsredovisningen tagits fram.

H₁: Större företag är bättre på att redovisa miljö- och personalinformation i sina förvaltningsberättelser.

3.6.2 Revisionsbyrå

Även revisionsbyråns betydelse för hur pass väl miljöinformationen är påvisad av Ljungdahl (2005). Hans undersökning visar att i de fallen då företag överhuvudtaget lämnat någon miljöinformation så hade 75 % av de företagen anlitat något av de fyra stora revisionsbyråerna; Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte och Ernst & Young.

Enligt en studie av Nyqvist (2003) så finns det inga tecken på att revisorer på de fem² stora revisionsbolagen har en annorlunda inställning till miljöredovisning än revisorer i små företag. Nyquist pekar däremot på att det finns mer utbildade revisorer inom de stora byråerna och att det också finns större tillgång till experter inom området tillgängliga på dessa byråer. I övrigt kan hon inte bevisa att revisorer på de stora revisionsbyråerna skulle vara bättre på

² I Nyquists studie (2003) räknas även Arthur Andersen & Co med. Detta bolag finns inte idag.

att ta hänsyn till miljöinformationen i årsredovisningarna. Collison och Gray (1997) däremot hittar samband mellan storleken på revisionsbyrån och kunskap, erfarenhet, vilja till att öka uppmärksamheten kring miljöredovisningen och vilja att utveckla den. Ju större företagen i denna engelska studie är desto större samband har de med dessa egenskaper. Med dessa studier i åtanke har författarna framtagit följande hypotes om revisionsbyråns storlek och dess påverkan på miljö- och personalinformationen som lämnas i ett bolags årsredovisning.

H₂: De företag som anlitat några av ”de fyra stora” revisionsbyråerna är bättre på att redovisa miljö- och personalinformation i sina förvaltningsberättelser.

3.6.3 Branschtillhörighet

Då samtliga företag i denna undersökning är tillståndspliktiga företag som bedriver miljöfarlig verksamhet ser författarna inte att det borde vara någon skillnad på hur pass väl miljö- eller personalinformation redovisas mellan de olika branscherna. Hackston och Milne (1996) menar att det finns ett samband mellan branschtillhörighet och mängden social redovisning som görs av ett företag. Samtidigt pekar man på att företag i branscher som är mer hårt hållna av regelverk till exempel har ett större behov av att redovisa sin påverkan på miljön. Då alla företag i denna studie är av denna karaktär tror vi inte att det är några signifikativa skillnader mellan de olika branscherna som företagen blivit uppdelade i. Därför har vi utformat följande hypotes angående branschtillhörighet och mängden miljöinformation.

H₃: Det är ingen skillnad på redovisad miljö- och personalinformation mellan tillståndspliktiga företag i olika branscher.

3.7 Hypotesframställning

Nedan följer en vidare förklaring till hur de olika faktorerna har delats in i grupper. Genom denna indelning vill författarna försöka få fram förklaringar till skillnader i mängden redovisad information.

3.7.1 Storlek på företaget

För att se huruvida det föreligger en relation mellan storleken på företaget och hur pass väl man redovisar sin miljöpåverkan och personalfrågor har författarna valt att undersöka hur stora företagen är. I denna undersökning avgörs företagets storlek enligt EUs definitioner (EU, 2003).

- Mikroföretag (mindre än 10 anställda och mindre än 18,4 MSEK i omsättning)
- Små företag (mindre än 50 anställda och mindre än 92 MSEK i omsättning)
- Medelstora företag (mindre än 250 anställda och mindre än 460 MSEK i omsättning)
- Stora företag (mer än 250 anställda och mer än 460 MSEK i omsättning)

3.7.2 Revisionsbyrå

Författarna är av uppfattningen att valet av revisionsbyrå kan påverka hur pass väl företags miljöpåverkan och personalfrågor är redovisade då dessa ska granska företagets årsredovisningar och kan även fungera som rådgivare.

Uppdelningen av storleken på revisionsbyråer har skett genom att dela in dem i tre grupper. Den första gruppen är ”de fyra stora” och innehåller bolagen Öhrlings PriceWaterhouse-Coopers, KPMG, Ernst & Young och Deloitte. Begreppet ”de fyra stora” är vedertaget och används för att de byråerna dominerar revisionsbranschen i hela världen. Den andra gruppen är medelstora revisionsbyråer. Bolagen i denna grupp är självfallet mindre än ”de fyra stora” men fortfarande byråer som är rikstäckande i Sverige. De byråer som ingår här är SET Auktoriserade Revisorer, BDO Nordic AB, Lindebergs Grant Thornton och LR Revision. Övriga bolag, som är lokala bolag, är samlade i gruppen små revisionsbyråer och består av 21 stycken byråer.

3.7.3 Branschtillhörighet

Författarna vill testa ifall branschtillhörighet är en karaktär hos ett företag som kan ha relation till hur väl miljöpåverkan och personalfrågor är redovisade i förvaltningsberättelsen. Branscherna som företagen delats upp i är:

- Lantbruk
- Metallindustri
- Tillverkningsindustri
- Trä/pappersindustri
- Energi
- Renhållning/återvinning

De företag som inte är inom ovanstående branscher hamnade i kategorin övriga branscher.

4 Empiri/Analys

I detta avsnitt har vi valt att presentera resultatet av vår undersökning i tabeller. Dessa resultat har vi även valt att analysera i samma kapitel. Detta har gjorts för att undvika upprepningar och göra det enkelt för läsaren att följa med.

4.1 Miljöinformation

I vår undersökning av de tillståndspliktiga bolagen ingick 199 bolag. I nedanstående tabell redogörs för hur många av BFNs obligatoriska punkter som följs av bolagen. Punkterna är:

1. Att bolaget bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet
2. Vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser (typ av verksamhet som bedrivs)
3. På vilket sätt miljön påverkas (genom utsläpp till luft, vatten, mark etc.)
4. Hur beroende bolaget är av verksamheten (t ex andel av omsättningen)

Antal punkter uppfyllda	Antal bolag	%
0	23	11,6%
1	21	10,6%
2	38	19,1%
3	59	29,6%
4	58	29,1%
Totalt	199	100,0%

Tabell 1 Antal punkter som uppfylls

Som ses i ovanstående tabell är det 11,6 % av företagen som väljer att inte redovisa någon av punkterna. Det är alltså en ansevärd mängd företag som helt och hållet valt bort att följa BFNs riktlinjer. I Ljungdahls studie (2005) var det 13,9 % som inte redovisade en enda punkt, så det är enbart en förbättring på 2,3 procentenheter vilket kan tyckas vara lite med tanke att miljön har varit så pass upphaussad under 2000-talet. Vidare är det 58 bolag som följer BFNs rekommendationer fullt ut. Detta innebär att 141 bolag inte gör det vilket är anmärkningsvärt. Dessa företags årsredovisningar visar på att det hos tillståndspliktiga företag fortfarande finns en ovilja eller en okunskap som hindrar dem att följa denna lag. Det är bevisligen så att man misslyckats med att förankra denna lag hos företag och revisionsbyråer fullt ut.

Baserat på detta resultat kan det sägas att BFN har låg status som intressent i många av de här företagen. God redovisningssed borde vidare vara något legitimerande för ett företag i ögonen på dess omgivning. Att avstå från att följa lag är också ett sätt att förlora i legitimitet. Problemet här är att adressaterna för den här informationen, som i första hand är länsstyrelsen, ägarna, långgivare och kunder inte verkar bry sig nämnvärt om huruvida informationen finns i förvaltningsberättelsen eller inte. En anledning till detta kan vara att länsstyrelsen årligen tar emot en separat miljörapport från de tillståndspliktiga företagen och att informationen i förvaltningsberättelsen är överflödigt för dem. Eftersom miljöinformatio-

nen är så pass kortfattad är det tveksamt om det är ett viktigt beslutsunderlag för de primära intressenterna och det kan vara en anledning till att företagen inte får några påtryckningar från dem att bättre inkludera denna information.

I nedanstående tabell redogörs för hur många av bolagen som väljer att redovisa respektive punkt i miljöredovisningen. Denna tabell anger alltså vilken punkt som är vanligast att man redovisar samt vilken punkt som oftast missas.

Punkt	Antal bolag som följer (199 totalt)	%
1	176	88,4%
2	136	68,3%
3	104	52,3%
4	90	45,2%

Tabell 2 Frekvens av förekommandet av de respektive punkterna

176 bolag har redovisat åtminstone en av punkterna enligt rekommendationerna och alla dessa bolag har med punkt 1. Detta är visserligen inget överraskande då detta är den enklaste punkten att redovisa då företagen enbart behöver skriva att de bedriver tillståndspliktig verksamhet. Av de 176 som valde att redovisa punkt 1 var det enbart 136 som valde att gå vidare och precisera vad tillståndet avsåg (punkt 2). Detta är heller ingen krävande punkt och borde ha varit högre med hänsyn till det. Hur miljön påverkas (punkt 3), redovisades av 104 bolag. Då 176 företag väljer att redovisa den första punkten är det förvånansvärt att bara 58 stycken av dessa redovisar alla de punkter som BFN har beslutat om i sitt uttalande. Dessa 176 företag bör anses vara medvetna om deras skyldighet att redovisa dessa punkter, men bara en tredjedel av dem redovisar allt.

Punkt 4 är den punkt som företagen väljer att oftast inte redovisa och detta beror sannolikt på att det är mest tidskrävande och omfattande att ta fram underlag till att redovisa hur beroende bolaget är av verksamheten. Det är vanligt att de bolag som redovisar denna punkt är beroende av tillståndet till 100 %. I de fallen då de inte är beroende till 100 % blir det mer komplicerat.

Något som vid första anblicken kan tyckas underligt är att stora bolag som AB Svenska Shell, NCC AB och Vattenfall AB utelämnat denna information. BFN har dock ansett att det inte ställs lika höga upplysningskrav gällande koncernredovisning, utan det kan lämnas mer översiktligt. Detta är en anledning till att denna punkt inte redovisas lika omfattande.

4.1.1 Storlek på företagen kontra antal punkter redovisade

Storlek på företagen	Antal bolag	Antal punkter i genomsnitt per bolag
Mikroföretag	32	1,7
Små företag	56	2,7
Medelstora företag	70	2,7
Stora företag	41	2,8

Tabell 3 Antal punkter som redovisats efter företagsstorlek

En av våra hypoteser avseende denna undersökning rörde storleken på företaget och den mängd information som man lämnar avseende miljön. I resultatet kan man se att mikroföretagen är sämre än övriga företag på att redovisa sin miljöpåverkan. Genom ett ANOVA-test kan författarna konstatera att H_1 , som säger att större företag är bättre på att redovisa miljöinformation, stämmer. Signifikansen hade i testet ett värde av 0,01 (se bilaga 3). Vid ett värde av 0,05 eller mindre kan man konstatera att en signifikant skillnad förekommer mellan de olika grupperna. Bakgrunden till att stora företag förväntas vara bättre på detta kan ju argumenteras vara att ett större företag har ögonen på sig från intressenter i sin omgivning till en högre grad. Ett större företag kan anses ha större behov av legitimitet än mindre på grund av detta och på detta sätt vara tvunget att redovisa mer utförligt. Klart är att eftersom ingen av grupperna i genomsnitt inte redovisar mer än 3 av 4 punkter är det svårt att se att företag generellt har detta behov.

4.1.2 Storlek på revisionsbyrå kontra antal redovisade punkter

Storlek på revisionsbyråerna	Antal bolag	Antal redovisade punkter i genomsnitt
De fyra stora	147	2,7
Mellanstora revisionsbyråer	14	1,9
Små revisionsbyråer	38	2,3

Tabell 4 Antal punkter som redovisats i relation till val av revisionsbyrå

I vår hypotes om storlek på revisionsbyrå och antalet punkter avseende miljöpåverkan som redovisas i ett företags förvaltningsberättelse trodde författarna på ett samband att ifall företag anlitar större revisionsbyråer medförde detta att företagen redovisade fler punkter. I undersökningen som gjorts kan vi se att ”de fyra stora” revisionsbyråerna har ett större genomsnitt av antal punkter som redovisats. Däremot har de små revisionsbyråerna ett högre genomsnitt än de mellanstora byråerna. De fyra stora revisionsbyråerna är i vilket fall de som generellt är bäst på att få med berörda punkterna i förvaltningsberättelser. Dessa har enligt tidigare studier bättre utbildad personal och större resurser att behandla dessa frågor. Samtidigt kan det ju argumenteras att det inte krävs så mycket mer utbildning än att man blir varse om kraven, vilket revisorer borde bli i och med att man kontinuerligt läser in sig på nya bestämmelser. Författarna menar att punkterna är enkla att redovisa genom att det i princip handlar om fyra kortfattade meningar i förvaltningsberättelsen som ska med. Det är ju också så att informationen redan borde finnas där då det tas fram en miljörapport som de tillståndspliktiga företagen måste lämna till länsstyrelsen varje år.

Genom ett ANOVA-test har författarna fått fram en signifikans i förhållandet mellan de tre olika grupperna på 0,107 (se bilaga 3). Då detta resultat är över 0,05 så är det ingen signifikans i skillnaden mellan grupperna. Vi kan därför förkasta H_2 som säger att storleken på revisionsbyrå och mängden miljöinformation som redovisas är relaterat.

4.1.3 Bransch kontra antal punkter redovisade

	Lantbruk	Metall	Tillverkning	Trä/papper	Energi	Renhållning/återvinning	Övriga
Antal företag:	6	67	58	24	11	15	18
Snitt antal punkter miljöinformation:	1,3	2,6	2,8	2,5	2,5	2,5	2,3

Tabell 5 Antal miljöpunkter redovisade med hänsyn till bransch

I tabellen ovan har författarna delat in företagen i undersökningen i olika branscher för att se om det finns skillnader mellan dem. Till synes är det i genomsnitt mest punkter som följs inom tillverkningsindustrin och lägst antal punkter inom lantbruksverksamhet. Detta är förvånansvärt, då det borde finnas ett extra starkt miljöengagemang i naturnära branscher såsom lantbruk. Samtidigt så finns det i ett lantbruk kanske ingen ekonomiavdelning på samma sätt som det normalt finns i andra sorters företag, vilket kan vara en förklaring till det sämre resultatet för dessa företag.

Ett ANOVA-test (se bilaga 3) visar att det inte förekommer någon signifikativ skillnad mellan de olika branscherna. Testet visar på en signifikans på 0,22, för att signifikativ skillnad skulle förekomma skulle detta värde vara mindre eller lika med 0,05. Därmed kan vi fastslå att hypotesen stämmer. Resultatet speglar att det inte spelar någon roll i vilken bransch som ett tillståndspliktigt företag verkar inom, när det kommer till förmågan att redovisa miljöinformation i sin förvaltningsberättelse.

4.2 Personalinformation

I nedanstående tabell framgår det hur många bolag som har valt att redovisa personalinformation i förvaltningsberättelsen samt hur många punkter som de redovisat. De punkterna som har undersökts är ifall bolagen har valt att redovisa något inom följande områden:

- Hälsoarbete
- Jämställdhetsarbete
- Kompetensutveckling

Antal punkter uppfyllda	Antal bolag (totalt 196)	%
0	184	93,9%
1	11	5,6%
2	1	0,5%
3	0	0,0%
Totalt	196	100,0%

Tabell 6 Antal punkter som redovisats om personalfrågor

Som man tydligt kan se så är det väldigt ovanligt att företagen redovisar någon av punkterna, det är 93,4 % som inte redovisar någonting om personalen. 11 företag, vilket motsvarar

6,1 %, redovisar en punkt. Endast 1 företag har klarat av att uppfylla två av punkterna och inget företag har redovisat alla 3 punkterna.

Att det är så ovanligt att redovisa information om personalen har självklart sin grund i att personalinformation i förvaltningsberättelsen blev ett krav i maj 2005 och att det därigenom får sin genomslagskraft först i årsredovisningar från 2006. Författarna vill ändå argumentera att det borde vara vanligare att man tar upp dessa frågor. Enligt intressenteorin så är personalen en av de främsta intressenterna, en så kallad primär intressent. I och med att detta krav på personalinformation har lyfts upp i lagstiftning så måste det anses vara mycket viktigt. Författarna anser att denna redovisning var lika viktig innan det blev lagstiftat. Enligt intresseteorin borde det alltså ha varit redovisat i större utsträckning än vad det är här. Detta svaga utfall kan bero på att företagen i studien valts ut för att de i första hand är tillståndspliktiga. Resultatet av studien hade möjligtvis varit annorlunda om studien hade utförts på personalintensiva företag. Vidare säger intressenteorin att regelverk är överflödiga då företagen väljer att anpassa sig efter de sociala påtryckningarna. I detta fall stämmer det inte överens då de tillståndspliktiga företagen inte verkar redovisa någon personalinformation. Det kan vara så att de behöver ett regelverk som tydligt beskriver vad de ska ha med i förvaltningsberättelsen.

Punkt	Antal bolag som följer (totalt 196)	%
1	4	2,0%
2	0	0,0%
3	9	4,6%

Tabell 7 Frekvensen av förekomsten av de olika punkterna

När det gäller vilka punkter som de redovisar är punkt 3 den vanligaste, 9 företag av 196 företag har berört deras kompetensutveckling av personal. Kompetensutvecklingen nämns oftast i generella termer. Till exempel skriver Bodafors Trä AB i sin årsredovisning från 2005 (s. 4):

'Arbetsorganisationen genomgår fortlöpande utveckling för att möjliggöra kontinuerlig utveckling av kompetensen inom företaget.'

Jämställdhetsarbete (punkt 2) har inte något företag tagit upp. Det är ett oväntat resultat då det ändå har varit ett område som uppmärksammas mycket och som företagen borde ha arbetat mer med. Har fallet ändå varit så att man gjort det så borde det vara av yttersta vikt att förmedla det till intressenterna och då är förvaltningsberättelsen ett bra kommunikationsmedel som når ut till alla intressenter. Kopplat till CSR, som är den frivilliga integrationen av sociala och miljömässiga angelägenheter, så hade information om jämställdhetsarbete kunnat vara ett medel för att höja och förbättra ett företags rykte. Då inga företag har beskrivit deras arbete inom området hade där funnits stora möjligheter till att få uppmärksamhet på grund av att man etablerar företaget i framkant av problemet och på så sätt öka sin legitimitet.

Punkt 1 (hälsoarbete) har redovisats av 4 företag. Vad som är värt att poängtera är att tre av dessa företag klassas som stora (NCC AB, AB Svenska Shell och Södra Timber AB) medan ett är medelstort företag (Recticel AB). Det som de redovisar är dock även i detta fall gene-

rell fakta. Södra Timber AB skriver att en översyn av arbetsmiljöarbetet har inletts vid alla sågverk samt sjukfrånvaron rapporteras. NCC AB bedriver långsiktigt arbete med arbetsmiljö och hälsofrågor samt nämner att sjukfrånvaron minskat och att antal olycksfall ökat. Deras redovisning av personal hade behövt utvecklas mer, till exempel hade de hade kunnat ge konkreta exempel på vad de har gjort för att förbättra hälsoarbetet samt hur mycket pengar de satsar på det.

4.2.1 Storlek på revisionsbyrå kontra antal punkter redovisade

Storlek på revisionsbyråerna	Antal bolag	%
De fyra stora	10	83,3%
Medelstora	1	8,3%
Små	1	8,3%
Totalt	12	100,0%

Tabell 8 Storlek på revisionsbyrå och antal företag som redovisat något om personalfrågor

Hypotesen om att de företag som anlitar någon av ”de fyra stora” byråerna är bättre på att redovisa personalinformation är korrekt. Av de tolv bolagen som redovisat information om personal så har 10 företag, vilket motsvarar 83,3 %, anlitat dem. Det i sig visar på att de besitter mer kunskap än de mindre byråerna. Dock hade de 135 andra företag som klienter som inte redovisade en enda punkt och detta indikerar på att de inte besitter så djup kunskap om personalinformation som man kunde tro eller att den inte är tillräckligt utbredd på byråerna. I och med att det finns fler experter på de större byråerna samt att de har större tillgång till utbildning jämfört med mindre byråer har de större möjligheter till att vara uppdaterade och det är troligen därför som de dominerar antalet bolag som redovisar personalinformation i förvaltningsberättelsen.

4.2.2 Storlek på företagen kontra antal punkter redovisade

Storlek på företagen	Antal bolag	%
Mikroföretag	0	0,0%
Små företag	5	41,7%
Medelstora företag	4	33,3%
Stora företag	3	25,0%
Totalt	12	100,0%

Tabell 9 Storlek på företagen och antalet punkter redovisade

I tidigare studier har man kunnat påvisa att storleken på företagen och mängden information i årsredovisningen har ett samband. I denna undersökning stämmer det inte överens utan det är de små företagen som varit bäst på att redovisa personalinformation. Dessa fem små företag ingår i samma koncern och har utformat sin årsredovisning efter samma mall och därför hamnar de små företagen i topp.

Det som är mest anmärkningsvärt är att de stora företagen är, förutom mikroföretag, sämst på redovisa detta. Då de företagen är mer utsatta för granskning av åtminstone media och allmänhet är det viktigt för dem att behålla sin legitimitet, och att göra det innebär att följa gällande lagar och normer och det bästa är att ligga i framkanten av det. Vad man väljer att redovisa i sin årsredovisning kan användas strategiskt och de större företagen borde vara bättre på att utnyttja det för att visa deras värderingar och få gratis uppmärksamhet.

4.2.3 Bransch kontra antal punkter redovisade

	Lantbruk	Metall	Tillverkning	Trä/papper	Energi	Renhållning/ återvinning	Övriga
Antal företag:	0	6	2	2	0	0	2
Snitt antal punkter personalinformation:	0	1	1,5	1	0	0	1

Tabell 10 Antal personalpunkter redovisade med hänsyn till bransch

När det kommer till bransch är det metallbranschen som dominerar med 6 av 12 bolag. Tillverkning, trä/papper och övrigt är representerade med två bolag vardera. Inget företag inom branscherna lantbruk, energi och renhållning/återvinning har redovisat någon punkt angående personalinformation.

Antalet punkter redovisade i genomsnitt per bransch visar inte på några större skillnader. Tillverkningsbranschen redovisar en halv punkt mer i snitt, men detta är också den enda skillnaden mellan dem som redovisar någon punkt överhuvudtaget.

5 Slutsats

I detta avsnitt presenteras de slutsatser som har dragits ifrån föregående kapitel. Uppsatsens problem samt syfte kommer att besvaras och därefter kommer förslag till fortsatta studier att presenteras.

5.1 Frågeställning 1

I slutsatsen vill författarna återknyta till de frågeställningar som följde problemdiskussionen och som låg till grund för syftet i detta arbete. Den första frågeställningen var:

I vilken utsträckning väljer företag i Jönköpings region att följa BFN:s rekommendationer och reglerna angående redovisning av miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen?

Resultaten som författarna har fått fram visar på att företagen som enligt god redovisnings- sed ska följa BFN U 98:2 och redovisa de fyra punkterna om miljö är dåliga på att följa detta, närmare bestämt är det 70,9 % av de undersökta bolagen som inte redovisar alla 4 punkter. I Ljungdahls studie (2005) var det 73,6 % som inte redovisade alla 4 punkter. Utvecklingen har alltså inte varit bättre än 2,7 procentenheter på två år.

Totalt sett är det 11,6 % som inte redovisar en enda punkt och jämfört med 2003 är det en förbättring med 2,3 procentenheter. Utsträckningen av miljöredovisningen i förvaltningsberättelsen är tyvärr alldeles för dålig. Speciellt med tanke på att det varit lagstadgat sedan 1999 och därför inte borde vara en nyhet för företagen.

Redovisningen av personalinformation är knappt befintlig. Endast 12 företag av 196 stycken, 6,1 %, har redovisat någon av de tre punkterna som författarna undersökte. Denna information var visserligen inte lagstadgad i årsredovisningarna för 2005. Att det dock var på gång kan inte ha kommit som en överraskning för företagen och därför borde fler ha redovisat och därmed legat i framkant. Redovisning av personalinformation visar att de ser de anställda som viktiga och som en avgörande faktor för om företaget går bra.

5.2 Frågeställning 2

Den andra frågan som författarna ville besvara genom detta arbete var följande:

Kan mängden miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen förklaras med hänsyn till storlek på företaget, storlek på revisionsbyrå samt vilken bransch de är verksamma inom?

Undersökningen visar på att storleken på företaget och storleken på revisionsbyrån som de anlitar är två av orsakerna till hur många punkter som man redovisar. Att storleken på företaget spelar roll är statistiskt bevisat och skillnaden ligger främst i mikroföretag kontra de tre övriga storleksklasserna. Valet att anlita en större revisionsbyrå och därigenom redovisa fler punkter är inte statistiskt bevisat men man kan se att de företag som anlitar någon av ”de fyra stora” redovisar i snitt fler punkter än de som anlitar medelstora eller små byråer. Det kunde också visas att det inte spelar någon roll i vilken bransch som ett tillståndspliktigt företag verkar inom, det fanns ingen signifikativ skillnad mellan branscherna och hur pass väl företagen redovisade sin miljöinformation. En anledning till det bör anses vara att de alla är tillståndspliktiga och lyder under samma regler. Då författarna undersökte mängden personalinformation i samma årsredovisningar så kunde de konstatera att de lämnade mycket att önska. Som nämnt ovan så var det endast 12 av 196 företag redovisade något

om personalfrågor. Detta resultat visar att en lagstiftning om inkluderande av personalfrågor i förvaltningsberättelsen är befogat. Samtidigt kan det ifrågasättas hur pass mycket bättre redovisningen blir om man tänker på hur pass dåligt lagen följs när det kommer till miljöinformationen.

5.3 Slutord

Det är svårt att se vad dessa lagstadgade punkterna i slutändan spelar för roll, då de i de flesta fall är minimalt redovisade om de är redovisade överhuvudtaget, punkterna känns på så sätt som ett nödvändigt ont. Författarna anser att det borde vara enkelt för företagen och revisionsbyråerna att tillsammans se till att få med denna information som kan inkluderas i endast fyra meningar. Tanken med lagstiftningen av miljöinformation i förvaltningsberättelsen var att få företagen att börja med miljöredovisning och på så sätt uppmuntra dem att självmant fylla på uppgifter om miljöpåverkan. Någon sådan effekt har denna lagstiftning inte fått.

Författarna anser att för att en lagstiftning ska vara effektiv och lagarna ska följas måste det till en uppföljning på hur pass väl detta görs. Som det är idag så verkar det inte finnas någon effektiv kontroll av redovisningen av mjuka frågor. I fall revisorerna inte sätter press på företagen eller i fall ingen kontroll sker så hämmas utveckling. Ett sätt att motverka detta kan vara att utarbeta sanktioner mot de företag som inte uppfyller kraven, effektiva sådana saknas bevisligen idag.

Det som även skulle krävas för att få företagen att redovisa sin miljö- och personalinformation i större utsträckning är påtryckningar från intressenterna. Dessa har ett stort inflytande och så länge konsekvenserna för företagen som inte redovisar är måttliga ser de antagligen ingen anledning till att förbättra det.

5.4 Fortsatta studier

Nedan följer två förslag på vidare forskning inom detta område:

Författarna föreslår att en kvalitativ studie som går mer på djupet angående bakomliggande orsaker till att företagen inte väljer att redovisa miljö- och personalinformation görs. Intervjuer med företagsledare, revisorer samt BFN kan användas för att få en klarare inblick i problemet.

En annan studie som vore intressant är att följa upp mängden personalinformation i förvaltningsberättelsen i 2006 års årsredovisningar. När denna studie genomfördes hade inte lagstiftningen angående det börjat gälla och därför skulle en studie som visar på hur företagen har tagit till sig detta efter att lagen börjat gälla vara intressant.

Referenslista

- Alsaed, K. (2006). The association between firm-specific characteristics and disclosure, the case of Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 5, s. 476-496.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori –policy och –praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Bazzolan, S., Favotto, F., & Ricceri, F. (2003). Italian annual intellectual capital disclosure, An empirical analysis. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 4 No. 4, 2003 s. 543-558.
- Befring, E. (1994). *Forskningsmetodik och statistik*. Lund: Studentlitteratur.
- Bell, J. (2000). *Introduktion till forskningsmetodik (3:e uppl.)*. Lund: Studentlitteratur.
- Bergström, S., Catasús, B., & Ljungdahl, F. (2002). *Miljöredovisning*. Malmö: Liber Ekonomi.
- BFN. (2007). *BFNs Normgivning*. Hämtad 2007-03-27, från <http://www.bfn.se/>
- BFN. (1998). *BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen*. Hämtad 2007-02-03, från http://www.bfn.se/index.asp?/redovisning/BFN_U/bfn_u98_02.asp
- Bruzelius, L. H., & Skärvad, P-H. (2004). *Integrerad organisationslära*. Lund: Studentlitteratur.
- Carroll, A. B., (1999). Corporate social responsibility. *Business and Society*, Vol 38, No 3, s. 268 – 295.
- Catasús, B., Ehrenheim, V. L. & Gröjer, J. (2004). *Personalen i årsredovisningen*. Stockholm: Öhrlings PriceWaterhouseCoopers & Nyckeltalsinstitutet.
- Collison, D., & Gray, R. (1997). Auditors' responses to emerging issues: A UK perspective on the statutory financial auditor and the environment. *International Journal of Auditing*, Vol. 1 No. 2, s. 135-149.
- Corston, R., & Colman, A. (2003). *A crash course in SPSS for windows, 2nd ed.* Oxford, UK: Blackwell Publishing.
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* vol. 15, No 3, s. 282-311.
- Deloitte. (2005). *Skärpta krav på miljö- och personalinformation*. Hämtad 2007-02-27, från http://news.deloitte.se/deloitte_agenda/nr11_okt_05/miljoinformation.htm
- Engquist, B., Johnson, M. & Skälén, P. (2006). Adoption of corporate social responsibility – incorporating a stakeholder perspective. *Qualitativa Research in Accounting & Management*, Vol. 3, No 3, pp. 188 – 207.
- Eriksson, L. T., & Wiedersheim-Paul, F. (2001). *Att utreda, forska och rapportera (7:e uppl.)*. Malmö: Liber Ekonomi.
- EU. (2003). *Kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag*. Europeiska unionens officiella tidning, 2003/361/EG.
- Falck, O. & Heblich, S. (2007). Corporate social responsibility: Doing well by doing good. *Business Horizons*. Vol. 50, No. 3, s. 247.

Referenslista

- FAR (2007). *FAR Samlingsvolymen 2007 Del 1*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR SRS. (2006). *FAR SRS' bedömning av Bästa Hållbarhetsredovisning 2006*. Hämtad 2007-03-04, från http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/NYHETSARKIV/2006/FAR%20SRS%20BED%20MNING%20AV%20B%20C4STA%20H%20C5LLBARHETSREDOVISNING%202006%20LOGGAD%20_2_.PDF
- Golob, U. & Bartlett, L., J. (2007). Communicating about corporate social responsibility: A comparative study of CSR reporting in Australia and Slovenia. *Public Relations Review*, Vol. 33, No 1, s. 1-9.
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting and accountability*. London, UK: Pearson Education Limited.
- Gröjer, J. & Stark, A. (1978). *Social redovisning*. Stockholm: Studieförbundet Näringsliv och Samhälle.
- Hackston, D., & Milne, M. J. (1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 9 No. 1, s. 77-108.
- Halvorsen, K. (1992). *Sambällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Hollensen, S. (1995). *Triangulering- ett redskap i analys- och datainsamlingsprocessen*. I Darmer, P., & Freytag P. V. (red) *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Holme, I. M., & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik (2:a uppl.)*. Lund: Studentlitteratur.
- Larsson, L. (1995). *Miljöledning, Miljörevision, Miljöredovisning*. Lund: Ekerlids Förlag.
- Linghede, T. (1996). *Miljöredovisning: Analyser, Slutsatser, Rekommendationer*. Miljöeko AB.
- Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag*. Lund: Lund University Press.
- Ljungdahl, F. (2005). Många brister i obligatorisk miljöinformation. *Balans*, nr. 8-9, s. 27-30.
- Llena, F., Moneva, J. M., & Hernandez B. (2007). Environmental disclosures and compulsory accounting standards: the case of spanish annual reports. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 16, No 1, s. 50-63.
- Länsstyrelsen i Jönköpings Län (2007). *Miljörapport*. Hämtad 2007-05-15, från: <http://www.f.lst.se/varverksamhet/miljonatur/miljoskydd/miljofarligverksamhet/miljorapport.4.c79809f665b806047fff12181.html>
- McWilliams, A. & Siegel, D. (2000). Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Correlation or Misspecification? *Strategic Management Journal*, Vol. 21, No. 5, pp. 603-609.
- Maltby, J. (1997). Setting its own standards and meeting those standards: Voluntarism versus Regulation in environmental reporting. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 6, pp 83-92.

Referenslista

- Mobus, J. L. (2005). Mandatory environmental disclosures in a legitimacy theory context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, No. 4, s. 492-517.
- NUTEK (2005). *Näringslivets administrativa bördor- årsredovisningslagen och angränsande lagstiftning*. Stockholm: NUTEK.
- Nyquist, S. (2003). Environmental information in annual reports: a survey of Swedish accountants, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 No. 8, s. 682-691.
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, s. 344-371.
- Oecd. (2007). *Sustainable Development*. Hämtad 2007-02-21, från http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37425_1_1_1_1_37425,00.html
- Patel, R., & Davidsson, B. (1991). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- Pallant, J. (2003). *SPSS Survival manual*. Open university press: Philadelphia.
- Pesqueux, Y., & Damak-Ayadi, S. (2005). Stakeholder theory in perspective. *Corporate Governance*, Vol. 5, No.2, s. 5-21.
- Regeringen (1997). Proposition 1996/97:167. *Miljöredovisning och miljöinformation i näringslivet*.
- Regeringen (2005). Proposition 2004/05:68. *Förvaltningsberättelsens innehåll*.
- Smith, M. (2003). *Research methods in accounting*. London: Sage Publications Ltd.
- Wartick, S., L. & Cochran, P., L. (1985). The Evaluation of the Corporate Social Performance Model. *Academy of Management Review*. Vol. 10, nr 4, s. 758-769.
- Westermarck, C. (1999). *Miljöredovisning: Kommunikation av etik, vision och ekonomi*. Göteborg: Tholin & Larssons Förlag.

Bilaga 1 Exempel på undersökta bolag

Företag	1. bedriver tillståndspliktig verksamhet	2. Vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser	3. På vilket sätt miljön påverkas	4. Hur beroende bolaget är av tillst.
AB Svenska Shell	x	x	x	
AB Tenhults Impregneringsverk				
ABA of Sweden AB	x	x	x	
Ahlins i Habo AB	x			
Aktiv Kemi i Småland AB	x		x	x
Albins Krom AB	x	x	x	x
Allflagg AB				
Anderstorps Metall & Råvaruhan. AB	x	x	x	x
Anebyhus AB	X	X	X	X
Aneby Miljö & Vatten AB	x	x	x	x
Anza AB	x	x	x	x
AQ Enclosure Systems AB	x	x	x	x
Arla Foods AB	x	x	x	x
Arvika Gjuteri AB	x	x	x	
Beg Del i Sverige AB	x	x	x	
Berghallgruppen Met.verket AB				
Beslag o Metall, AB	x	x	x	
Bjäskaryd AB	X			
Bloms Trä Försäljnings AB	x	x		x
BN-Teknik AB				
Bodafors Impregnering AB	x	x		x
Bodafors Trä AB	x	x	x	x
Bordörren AB				
Br Anderssons Pälsdjursgård AB				
Bruzaholms Bruk AB	x	x	x	

Bilaga 2 Tillståndspliktiga företag

Jordbruk m.m.	Hälso- och sjukvård
Malm, mineral, kol, torv, olja, m.m.	Tankrengöring
Livsmedel, Dryckesvaror, m.m.	Avloppsrening
Vattenbruk	Annat avfall än farligt avfall
Textilvaror	Farligt avfall
Pälsskinn, läder	Radioaktivt avfall
Trävaror	Kvicksilveravfall
Massa, papper och pappersvaror	Motorbanor
Grafisk och fotografisk produktion	Tvätterier
Kemikalier och kemiska produkter	Begravningsverksamhet
Gummi- och plastvaror	Skjutbanor, skjutfält
Icke-metalliska mineraliska produkter	El, gas, värme och kyla
Stål och metall	Vattenförsörjning
Elektriska artiklar	Rivning m.m..
Plattformar	Motorfordon och drivmedel
Raffinerade petroleumprodukter,	Infrastruktur
andra gasformiga bränslen samt kärnbränsle	Laboratorier

Bilaga 3 Statistiska testresultat

H₁:

ANOVA

Antal Punkter

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	28,197	3	9,399	5,852	,001
Within Groups	313,190	195	1,606		
Total	341,387	198			

H₂:

ANOVA

Antal punkter

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7,650	2	3,825	2,261	,107
Within Groups	331,546	196	1,692		
Total	339,196	198			

H₃:

ANOVA

Antal punkter

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	14,310	6	2,385	1,392	,220
Within Groups	328,886	192	1,713		
Total	343,196	198			

