



# EXAMENSARBETE

Våren 2011

Sektionen för Hälsa och Samhälle  
Företagsekonomi

## Direktiv om granskning i svenska statliga bolag

– En lukrativ eller destruktiv upplevelse?

Författare

Maria Gustavsson

Eva Melin

Sabina Zigon

Handledare

Fredrik Ljungdahl

Examinator

Göran Nilsson

# Förord

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till Fredrik Ljungdahl, specialtrevisor och handledare för studien, som under arbetets gång bidragit med värdefulla kommentarer, konstruktiv kritik och hjälp.

Vidare vill vi rikta ett stort och innerligt tack till samtliga respondenter som deltagit i vår studie. Vi riktar även ett särskilt tack till Teracom AB, Vattenfall AB samt SBAB för att Ni bidragit med er kunskap och tid. Utan Er vore denna studie inte möjlig att genomföra.

Sist men inte minst, vill vi rikta ett varmt tack till Pierre Carbonnier som handlett oss genom våra statistiska tester samt övriga inblandade som på ett eller annat vis bidragit till studiens genomförande.

Kristianstad, juni 2011

Eva Melin

Maria Gustavsson

Sabina Zigon

## **Sammanfattning**

”... en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov”.

Så definieras enligt Brundtlandkommissionen begreppet hållbar utveckling. Det handlar om att företag låter balansera ekonomiska, sociala och miljömässiga frågor i sin verksamhet. Tre ansvarsområden som på senare tid kommit att spela en allt mer betydande roll i såväl företag som samhälle. I Sverige lyder våra statligt ägda bolag under direktiv att redovisa sitt beaktande av ovanstående ansvarsområden i form av en hållbarhetsredovisning vilken dessutom ska kvalitetssäkras av oberoende tredje part.

Studien syftar till att beskriva och förklara vilka upplevda fördelar ovanstående direktiv frambringar. Vidare vill vi beskriva om de bolag som låter utföra kombinerad granskning upplever fördelar i större utsträckning än de som enbart låter utföra översiktlig granskning. Med hjälp av kvalitativ och kvantitativ undersökningsmetod avser vi förklara huruvida upplevda fördelar kan likställas med de incitament diverse teorier menar driver bolag att rapportera hållbarhetsarbete.

Resultatet visar att granskningen upplevs bland bolagen medföra fördelar oavsett granskningsprincip. Några större signifikanta skillnader har dock inte kunnat konstateras; varken avseende skillnader i upplevda fördelar eller fördelaktighet utifrån nyttjad granskningsprincip. Däremot kunde signifikanta skillnader påvisas i huruvida omsättningen varit påverkande faktor vid implementering av hållbarhetsrapportering. Dessutom framkom att bolag som rapporterat längre upplevde effektiviserade processer i större mån.

Nyckelord: Hållbarhetsredovisning, granskning, statliga bolag, fördelar, direktiv, riktlinjer

## **Abstract**

“... development that meets the needs of the present world without compromising the ability of future generations to meet their own needs”.

The above quote is how The Brundtland Report defines sustainable development. It is all about the importance of companies implementing and balancing economic, social and environmental dimensions. Lately these fields of responsibility have become a more and more important function for businesses as well as in society. In Sweden, governmentally owned companies are under the obligation to report their consideration of the above mentioned fields of responsibility. Furthermore the obligation also includes ensuring the quality of the sustainability report.

The purpose of this thesis is to describe and explain advantages companies perceive with the governmental obligation. In addition to this, the thesis intends to describe whether companies with an audit engagement review are able to emphasize advantages to a greater extent than companies with a review engagement. By means of qualitative and quantitative inquiry we explain whether perceived advantages can be placed on a level with those incentives various theories consider to drive companies into reporting sustainability or not.

Results of the study indicate that the review assignment results in perceived advantages irrespective of which review engagement that have been used. Any significant differences were however not able to state; neither between perceived advantages or advantageous because of applied review assignment. However we did find significant differences when it comes to businesses yearly turnover and its impact when deciding whether to begin sustainability reporting or not. We also found that companies that have used the sustainability report for a longer time, before the governmentally obligation, were able to bring out more effective processes as an advantage to a greater extent than companies that quite recently started reporting sustainability.

**Keywords:** Sustainability report, audit, review engagement, public corporations, advantages, obligation, guidelines

## Definitioner & Förkortningar

<b>3410N</b>	Internationell Holländsk standard med riktlinjer för såväl granskning enligt revision som översiktlig granskning samt en kombination av de båda.
<b>AA1000 AS</b>	Internationell erkänd standard för att bedöma, verifiera och förstärka en organisations hållbarhetsredovisning.
<b>Bestyrkanderapport</b>	Oberoende tredje parts utlåtande av organisationens hållbarhetsredovisning efter granskningen.
<b>Brundtlandkommissionen</b>	Grunddokument gällande formuleringar om hållbar utveckling.
<b>CSR</b>	Corporate Social Responsibility. Inbegriper företags sociala agerande i samhället. Benämns även som CR.
<b>Far</b>	Branschorganisation för revisorer och rådgivare.
<b>GRI</b>	Global Reporting Initiative, internationellt ramverk för hållbarhetsredovisning.
<b>Hållbarhetsredovisning</b>	Redovisning av ekonomiska, sociala och miljömässiga värden för att uppnå hållbar utveckling.
<b>Hållbar utveckling</b>	Vedertagen definition eller formulering, som lyder; "Hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra förutsättningarna för kommande generationer att tillfredsställa sina behov."
<b>ISAE 3000</b>	Internationell standard med syftet att vara vägledande för professionella revisorer i granskningsprocessen av icke-finansiella rapporter.
<b>IFAC:s Code of Ethics For Professional Accountants</b>	Ett ramverk med principer som revisionsbyråer måste uppfylla för att betraktas som oberoende.

<b>Isomorfism</b>	Begrepp inom institutionell teori som handlar om varför organisationer väljer att rapportera information frivilligt.
<b>KPMG</b>	Revisionsbyrå grundad av Klynveld, Peat, Marwick och Gördeler.
<b>NIVRA</b>	Kungliga Nederländska institutet för auktoriserade revisorer.
<b>PwC</b>	Revisionsbyrån Pricewaterhouse Coopers.
<b>RevR 6</b>	Första nationella standarden i världen om vägledning gällande granskning och revision som kvalitetssäkras genom antingen revision eller översiktlig granskning.
<b>Riksrevisionen</b>	Oberoende statlig myndighet som lyder under riksdagen, vars uppgift är att se till att statens resurser används på rätt sätt samt att den statliga förvaltningen sköts effektivt.
<b>SOU</b>	Statens offentliga utredningar

# Innehållsförteckning

1. Inledning .....	10
1.1 Bakgrund .....	10
1.2 Problemdiskussion .....	12
1.3 Problemformulering .....	15
1.4 Syfte .....	15
1.5 Avgränsningar .....	15
1.6 Disposition .....	17
2. Metod .....	18
2.1 Undersökningsfilosofi .....	18
2.2 Undersökningsstrategi .....	19
2.4 Val av teori .....	20
2.5 Val av metod .....	20
2.5.1 Tillvägagångssätt .....	21
3. Teoretisk referensram .....	23
3.1 Redovisningsteorier .....	23
3.2 Intressentteorin .....	24
3.2.1 Tidigare studier .....	25
3.3 Legitimitetsteori .....	26
3.3.1. Tidigare studier .....	27
3.4 Institutionell teori .....	28
3.6 Granskning och bestyrkande .....	30
3.6.1 AA1000 AS .....	30
3.6.2 ISAE 3000 .....	31
3.6.3 3410N .....	31
3.6.4 RevR 6 .....	32
3.7 Granskningsprocessen .....	33

3.8 Granskning i statliga bolag .....	34
4 Empirisk Metod .....	36
4.1 Litteratursökning .....	36
4.2 Kvalitativ studie .....	36
4.2.1 Datainsamlingsmetod .....	36
4.2.2 Urval .....	37
4.2.3 Operationalisering .....	38
4.2.4 Teststudie.....	38
4.2.5 Dataanalys .....	39
4.2.6 Validitet & Reliabilitet .....	39
4.3 Kvantitativ Studie .....	40
4.3.1 Datainsamlingsmetod .....	40
4.3.2 Urval .....	41
4.3.3 Operationalisering .....	41
4.3.4 Svansfrekvens .....	44
4.3.5 Analysmetoder.....	45
4.3.6 Validitet & Reliabilitet .....	45
4.4 Källkritik .....	47
5. Empiriska resultat .....	48
5.1 Kvalitativa empiriska resultat .....	48
5.2 Kvantitativa empiriska resultat .....	54
6. Analys .....	65
7. Slutsats.....	77
7.1 Slutsats .....	77
7.2 Vidare forskning .....	78
Referenslista .....	80
Bilaga.....	83



## **Tabellförteckning**

Tabell 1 Svansfrekvens för kvantitativ studie .....	44
Tabell 2 Omsättningens påverkan på bolag .....	55
Tabell 3 Fisher:s exakta test .....	55
Tabell 4 Upplevd effektivisering av processer .....	58
Tabell 5 Fisher:s exakta test .....	58
Tabell 6 Medelvärde av upplevd fördelaktighet .....	61
Tabell 7 Granskningens utsträckning i relation till upplevd fördelaktighet .....	62
Tabell 8 Upplevd fördelaktighet beroende på val av granskning .....	62
Tabell 9 Upplevs granskningens värde motsvara dess kostnad? .....	64
Tabell 10 Hade bolagen valt att granska om direktiv ej förelegat? .....	64

## **Figurförteckning**

Figur 1 Huvudsaklig målgrupp för hållbarhetsredovisningen .....	54
Figur 2 Procentuell fördelning över upprättade hållbarhetsredovisningar .....	55
Figur 3 Statliga bolags upplevda fördelar .....	56
Figur 4 Granskningens upplevda fördelar respektive tidpunkt för upprättad hållbarhetsredovisning .....	57
Figur 5 Statliga bolags upplevda negativa effekter .....	59
Figur 6 Granskningens upplevda negativa effekter respektive tidpunkt för upprättad hållbarhetsredovisning .....	60
Figur 7 Upplevd fördelaktighet bland statliga bolag .....	61
Figur 8 Upplevda fördelar utifrån val av granskning .....	63

# 1. Inledning

*Inledande kapitel introducerar en bakgrund av det huvudsakliga ämnesområdet för studien; granskning av hållbarhetsredovisning. Vidare presenteras en problemdiskussion med vilken studiens problemformuleringar tagits fram. Avslutningsvis återges syfte och avgränsning för studien samt dess disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

Arbetet med hållbar utveckling är en relativt ny företeelse som på senare tid kommit att bli vanligt förekommande i form av upprättade hållbarhetsredovisningar. Begreppet hållbar utveckling har enligt Brundtlandkommissionen om miljö och utveckling vilken FN tillsatte under 1980-talet, definierats som följande (SOU, 2004, s.10):

En utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov.

Det handlar om att balansera ekonomiska, sociala och miljömässiga frågor och behov för att inte äventyra framtida samhälles möjlighet att tillfredsställa sina behov. Eftersom miljö, ekonomi och socialt ansvar är faktorer som tillsammans utgör grunden för en hållbar utveckling har det kommit att få en allt större betydelse för såväl företag som samhälle (Bergström, Catasús, Ljungdahl, 2002). En studie genomförd av KPMG visar att bland världens 250 största företag kan en positiv trend i ökat antal hållbarhetsredovisningar utläsas. Mellan åren 2005 och 2008 framkom en ökning med 27 procentenheter. I Sverige kan en liknande trend urskiljas, om än dock inte i samma takt (KPMG, 2008). En bidragande faktor till den positiva trenden beror på regeringens krav om ökat informationskrav för statligt ägda bolag vilket bland annat PwC (2010) klargör i en undersökning av hållbarhetsredovisningspraxis avseende åren 2007-2009. Sedan år 2008 ska statligt ägda bolag föra hållbarhetsredovisning upprättat enligt GRI:s riktlinjer samt låta bestyrka redovisningen av oberoende tredje part (Näringsdepartementet, 2010). Vidare skriver PwC (2010) att de inte bara ser en positiv trend i ökat antal publicerade

hållbarhetsrapporter utan även indicier på ökad kvalitet i dessa hållbarhetsredovisningar.

GRI står för *Global Reporting Initiative* och är ett internationellt ramverk innehållandes riktlinjer för företags hållbarhetsredovisning. Organisationen som är nätverksbaserad grundades 1997 och är idag det mest använda ramverk när det kommer till hållbarhetsredovisning. Organisationens målsättning är att hållbarhetsredovisning ska betraktas som en norm för företag runt om i världen. Vägen mot målet bottenar i att GRI genom vägledning och stöttning arbetar för att motivera till hållbarhetsrapportering (GRI<sup>2</sup>). Syftet med att rapportera enligt GRI:s riktlinjer är att företagen därigenom kan återspegla för intressenter och omvärld vilken ekonomisk, miljömässig och social påverkan verksamheten har på samhället. Med hjälp av gemensamma riktlinjer för rapportering är det möjligt att skildra företag oavsett faktorer såsom bransch och omsättning (GRI, 2006). Precis som GRI har en målsättning att hållbarhetsredovisning ska komma att ses som en standardiserad process, tror Lars-Olle Larsson, specialistrevisor i PwC, att hållbarhetsredovisning kommer att bli ett allt vanligare fenomen bland företag. Vidare nämner han i en intervju med tidningen Balans att EU arbetar på förslag om att ta fram ett direktiv för hållbarhetsredovisning (Lennartsson, 2010). I en rapport skriven 2002 av Professor Rob Gray tillsammans med professor Markus J. Milne finns en inte lika optimistisk syn på hållbarhetsredovisningen samt rapporteringen av denna. Författarna menar att det inom denna dimension förekommer mycket resonemang men desto mindre agerande. Vidare skriver de att en social och miljömässig redovisning inte kommer förbli annat än en god idé fram tills dess att det finns en verklig lagstiftning som kräver det (Gray & Milne, 2002).

I Sverige finns det numera ett sådant direktiv för bolag med statligt ägande. I november 2007 fattade regeringen ett beslut om ökat krav på riktlinjer för extern rapportering. Riktlinjer som kompletterar 2002 års tidigare beslutade informationskrav. Eftersom hållbarhetsfrågor inom såväl ekonomiskt, socialt och miljömässigt perspektiv med tiden blivit allt viktigare anses detta vara en förutsättning för ett långsiktigt och hållbart arbete (Näringsdepartementet, 2010). Regeringen strävar efter att de statliga bolagen ska vara föredömen i

detta arbete. Direktivet innebär att bolagen ska upprätta en hållbarhetsredovisning enligt GRI:s publicerade riktlinjer; redovisningen ska dessutom kvalitetssäkras genom att låta oberoende part granska och bestyrka rapporten. Redovisningen ska finnas tillgänglig på respektive bolags hemsida i samband med att dess årsredovisning offentliggörs. Ytterst ansvarig för upprättande men även för att tillämpning av GRI:s riktlinjer sker i respektive bolag är styrelsen. I bolag med statligt deläggande strävar regeringen efter att GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning ska tillämpas även i dessa bolag, detta efter överläggning med resterande ägare och företaget i sig självt (Näringsdepartementet, 2010).

## **1.2 Problemdiskussion**

I Sverige finns det idag 57 statliga bolag som förvaltas av Regeringskansliet. Av dessa bolag är 43 stycken helägda, resterande 14 är delägda. Dessutom finns ytterligare en grupp av ägare för dessa företag - svenska folket (Näringsdepartementet, 2010). Regeringens mål är att skapa värde men också att se till att samhällets intressen främjas. Som tidigare nämnts finns en strävan att de statliga bolagen ska vara föredömen i arbetet med hållbar utveckling. Detta innebär att arbetet ska implementeras i verksamhetens dagliga arbete samt tydliggöras externt, allt för att driva den hållbara utvecklingen framåt. Eftersom lagar, normer och rekommendationer ständigt förändras, förväntas de statliga bolagen rätta sig efter sådan utveckling för att möta kravet från regeringen om att ligga i framkant med hållbarhetsarbetet. 2008 års utökade riktlinjer förstärker regeringens målsättning om ökade krav på att rapportera och redovisa hållbarhetsarbetet (Näringsdepartementet, 2010).

En sammanställning gjord av Näringsdepartementet på uppdrag av Regeringskansliet visar att för 2009 presenterade 94 % av de statliga bolagen en hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer. 2008 låg motsvarande andel på 89 %. Mellan 2007 och 2008 inträffade en anmärkningsvärd förändring i andelen hållbarhetsredovisande bolag då siffrorna steg från 14 till 89 % (Näringsdepartementet, 2010). Eftersom skyldigheten att presentera och granska en hållbarhetsredovisning trädde i kraft från och med januari 2008,

beror som ovan nämndes denna omfattande ökning på direktivet; vilket bekräftats av PwC (2010) i deras undersökning av hållbarhetsredovisningspraxis. De utökade riktlinjerna gällande från och med januari 2008 inbegriper även ytterligare ett krav utöver upprättande av hållbarhetsredovisning. Ett krav som innebär att redovisningen ska låtas granskas och bestyrkas av oberoende tredje part (Näringsdepartementet, 2010).

För granskningsuppdraget finns två huvudsakliga tillvägagångssätt; översiktlig alternativt reviderad granskning. Därtill finns även möjlighet att tillämpa kombinerad granskning. Revisionen ger ett bestyrkande med hög men inte absolut säkerhet. Uppdrag i form av översiktlig granskning medför en begränsad säkerhet (Far, 2011). Bland statligt ägda bolag är översiktlig granskning vanligast förekommande med undantag för ett fåtal bolag som låter utföra kombinerat granskningsuppdrag. Skillnader mellan respektive princip finns bland annat i uppdragets grundläggande principer och tillvägagångssätt. Vad avser exempelvis bedömning av inneboende risk skiljer sig tillvägagångssätten åt genom att steget för kombinerat granskningsuppdrag är mer omfattande. En kombinerad bestyrkanderapport är därtill vid överskådligt betraktande generellt mer omfattande (Far, 2011). Vidare menar Larsson och Ljungdahl (2008) att ramen för översiktlig granskning innehar en större flexibilitet.

Ytterligare skillnad föreligger i det uttalande som granskaren gör. En översiktligt granskad redovisning ger ett bestyrkande i negativ form vilket minner om följande exempel; grundat på vår granskning har det inte framkommit något som medför att vi inte kan anse redovisningen vara upprättad i enlighet med angivna kriterier. Ett kombinerat granskningsuppdrag slutförs däremot med bestyrkande av positiv karaktär vilket vore mer förenligt med följande exempel; grundat på vår revision anser vi redovisningen vara upprättad i enlighet med angivna kriterier. Dessutom krävs ett kombinerat granskningsuppdrag att bestyrkanderapporten klart och tydligt skiljer delarna avseende revision och översiktlig granskning från varandra (Far, 2011).

I en studie om hållbarhetsredovisning i statligt ägda bolag gjord av Hambiraloviæ och Dirsell (2009) framkommer att samtliga bolag upplever ökad trovärdighet genom att låta hållbarhetsredovisningen revideras vilket vidare skapar ett mervärde för verksamheten. I likhet med detta konstaterar även Clarén & Persson (2010) att en kombination av revision och översiktlig granskning bidrar till fördelar som ökad trovärdighet för företag. Även Geibler, Liedtke, Wallbaum och Schaller (2006) nämner att trovärdigheten kan förbättras genom en god redovisning och därigenom även relationen till intressenter. I Hambiraloviæ och Dirsell (2009) framkommer dessutom att en av studiens deltagande respondenter upplever det mervärde som skapas, vara värt mer än kostnaden för tjänsten.

En studie gjord av Borglund, Frostenson och Windell (2010) syftar till att i statliga bolag analysera, huruvida arbetet med hållbarhetsredovisning bidragit till förändringar i verksamhetens interna arbete samt studera dess effekter på kärnverksamheten. I studien framkommer att två tredjedelar av bolagen anser att införandet av nya riktlinjer avseende upprättande och granskning av hållbarhetsredovisning, bidragit till förändringar av rutiner, dock kan det inte utläsas huruvida dessa förändringar är positiva eller inte (Borglund et al, 2010). Magnus Frostenson forskare vid Uppsala universitet menar att det ännu är för tidigt att utläsa några fördelar av de nya riktlinjerna, sådana fördelar kan urskiljas först efter några år. Dock menar Frostenson att det bland bolagen finns övervägande positiva reaktioner gentemot införandet av rapporteringskrav (Borglund et al, 2010).

Författarna Eriksson och Stark (2008) nämner också begreppet fördelar och framhäver i sin studie framförallt det interna arbete som utvecklats genom granskning av hållbarhetsredovisning. Utvecklingen består bland annat av internt förbättrade processer men också en ökad kvalitet på redovisningen. En slutsats som även Jones & Solomon (2010) presenterar i sin studie där förbättring av interna kontroller omnämns. I Eriksson och Stark (2008) konstateras också att extern granskning bidragit till fördelar, såväl internt som externt. Fördelar som ökad trovärdighet för delgiven information men även gentemot intressenter. Vidare menar de att tredje parts bestyrkande bidrar till

en mer legitim uppfattning bland intressenter vilket är av stor betydelse för verksamhetens fortlevnad. Något som även Hooghiemstra (2000) betonar och framhåller i sin studie. Sådan uppfattning delas däremot inte till fullo av deltagande företag i Jones och Solomon (2010) där det råder delade åsikter kring huruvida granskningen bidrar till legitimitet eller ej.

Utifrån ovanstående diskussion och beaktande av regeringens nya direktiv om extern granskning av hållbarhetsredovisning för statligt ägda bolag uppstod följande frågeställning; har direktivet resulterat i några upplevda fördelar för bolagen? Frågeställningen avser analysera vilka eventuella fördelar granskningen medfört men också eventuella negativa effekter som bolagen kan framhålla av direktivet. Vidare avses studera tänkbara påverkande faktorer för bolagens upplevda fördelar samt fördelaktighet.

### **1.3 Problemformulering**

- Vilka fördelar upplever statligt ägda bolag att en externt granskad hållbarhetsredovisning medför verksamheten?
- Upplevs fördelaktighet av granskning vara större i bolag med kombinerad granskning än översiktlig granskning?
- Finns det en skillnad i bolagens upplevda fördelar sett utifrån granskningens omfattning?

### **1.4 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara vilka fördelar de statligt ägda bolagen upplever av att låta granska sin hållbarhetsredovisning. Vidare vill vi beskriva om bolag som låter utföra kombinerad granskning upplever fördelar i större utsträckning än bolag som enbart låter utföra översiktlig granskning.

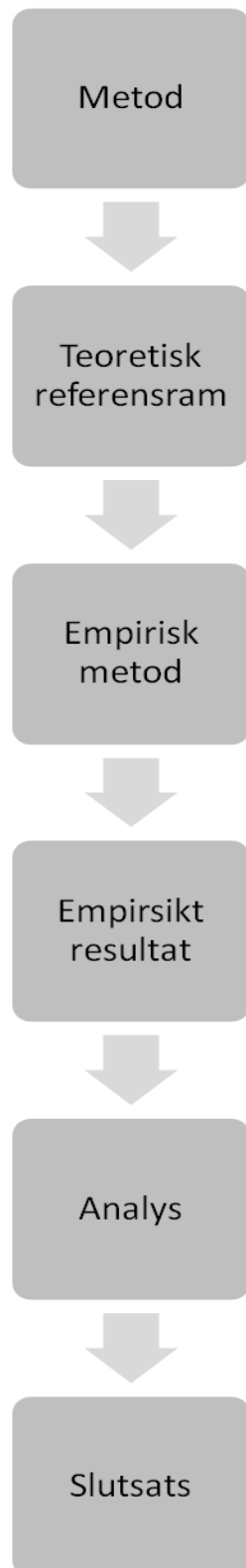
### **1.5 Avgränsningar**

Sverige har som tidigare nämnts, 57 statligt ägda bolag; helägda som delägda. Studien riktar sig till 53 av dessa statliga bolag. Ett val baserat på att de statligt

ägda bolagen enligt regeringens direktiv ska tillämpa GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning (Näringsdepartementet, 2010). Utifrån direktivet riktar sig alltså studien till 53 av dessa bolag, där vi valt att inte inkludera bolag under vilande eller avvecklande bolagsform. I studien ingår inte heller bolag som i nuläget inte upprättat någon hållbarhetsredovisning.



## 1.6 Disposition



*Kapitalet presenterar undersökningsfilosofi, -strategi och -ansats för studien. I avsnittet förklaras också hur studiens problemformuleringar avser angripas utifrån val av teori och metod.*

*Här presenteras den teoretiska referensram vilken ligger till grund för att finna samband mellan teori och empiri. Studien lyfter fram intressent-, legitimitets- och institutionell teori med vilka vi ämnar finna stöd för studiens analys. Därefter följer en genomgång av ytterligare ämnesområden.*

*I detta kapitel presenteras studiens empiriska tillämpande i form av dess litteratursökning samt en mer detaljerad beskrivning av det kvalitativa och kvantitativa händelseförlopp som ägt rum. Insamlingsmetod, studiens urval och dess operationalisering presenteras. Avslutningsvis beaktas studiens validitet och reliabilitet.*

*Avsnitt presenterar en översyn av de empiriska resultat som erhållits. Avsnittet separerar kvalitativ och kvantitativ studie för att tydliggöra respektive undersökningsmetods erhållna data.*

*Nedan analyseras empiriskt material utifrån både kvalitativ och kvantitativ studie med hjälp av den teoretiska referensramen.*

*Avslutande kapitel presenterar studiens slutsatser vilka ämnar besvara uppsatsens syfte. Slutligen ges förslag på vidare forskning.*

## 2. Metod

*Följande avsnitt presenterar undersökningsfilosofi, -strategi och -ansats för studien. I avsnittet förklaras också hur studiens problemformuleringar avser angripas utifrån val av teori och metod.*

---

### 2.1 Undersökningsfilosofi

Studiens undersökningsfilosofi har frambringats utifrån ovan nämnda syfte vilket avser finna djupare kännedom kring vilka fördelar Sveriges statligt ägda bolag upplevs erhålla genom granskning. Vanligt förekommande forskningsfilosofier i diverse olika studier är det positivistiska och det hermeneutiska synsättet. Studien i fråga har dock valt att anamma en pragmatisk hållning.

Positivismen härstammar från naturvetenskapen som bygger på en tes där endast det verkliga och iakttagbara bör vara objekt för vetenskapen (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007). Bryman (1997) menar att positivisterna underförstått anser att kunskapstillväxt sker då forskning harmoniserar med vetenskap. Positivismen syftar till att finna så kallade kausalitetssamband mellan variabler samt möjligheten att generalisera dessa. (Lundahl & Skärvad, 1999). Ett positivistiskt synsätt ligger därav vanligtvis till grund för kvantitativ metodteori (Saunders et al, 2007). Hermeneutiska synsättet har sitt ursprung i den samhällsvetenskapliga världen och syftar i motsats till positivismen, till att skapa djupare förståelse för något. Vanligtvis tillämpas en kvalitativ metod för att skapa sådan förståelse (Lundahl et al, 1999;Saunders et al, 2007).

Inte helt ovanligt är att positivismen och hermeneutiken ställs i motsats till varandra (Saunders et al, 2007). Bryman (1997) menar dock att betraktelsen av de båda kunskapsteorierna som ömsesidigt uteslutande modeller har lett till att skillnaderna mellan dem överdrivits. Saunders et al (2007) såväl som Bryman (1997) anser att forskning ibland kräver ett angreppssätt bestående av både kvalitativa som kvantitativa metoder för att besvara studiens frågeställningar. Att i praktiken anta det ena eller andra ställningstagandet kan anses orealistiskt,

därför anammar forskare ibland ett pragmatiskt angreppssätt genom vilket de kan växla mellan kvalitativ och kvantitativ metod (Saunders et al, 2007). Pragmatismen understryker att forskningsfrågan bör vara det avgörande för vilken filosofi som ska antas (Saunders et al, 2007; Bryman, 1997). I likhet med detta definierar Teddlie & Tashakkori (2009, s.7) pragmatism som:

A deconstructive paradigm that debunks concepts such as “truth” and “reality” and focuses instead on “what works” as the truth regarding the research questions under investigation. Pragmatism rejects the either/or choices associated with the paradigm wars, advocates for the use of mixed methods in research, and acknowledges that the values of the researcher play a large role in interpretation of results.

För studien har som tidigare sagts pragmatisk filosofi valts. Studiens utsträckning medför att vi med hjälp av såväl kvalitativ som kvantitativ metod avser erhålla och tolka empiriska data. Att entydigt arbeta med den ena eller andra filosofin vore för studien inte objektivt. Det vore inte heller möjligt att erhålla och konstatera omfattande slutsatser utifrån enbart ett angreppssätt. Liksom Saunders et al (2007) föreslår väljer vi att se kunskapsteorierna som sammanhängande snarare än motsägelsefulla.

## **2.2 Undersökningsstrategi**

Induktion och deduktion brukar betraktas som uteslutande alternativ vad gäller forskning (Alvesson & Sköldberg, 2008). Induktion syftar till att skapa förståelse och tolka observerad empirisk data för att i senare skede kunna utveckla teorier (Saunders et al, 2007). Induktion kräver därför ett förhållningssätt som avvisar tidigare teoretiska förutsägelser (Alvesson & Sköldberg, 2008). I motsats till induktion innebär deduktion att förutsägelser görs utifrån befintlig teori, vilka sedan sätts på prov med hjälp av omfattande tester. Strategin syftar snarare till att finna samband och relationer mellan variabler för att fastslå eller dementera teori, än att förklara någonting (Saunders et al, 2007). Uppsatsen utgår dock från ett tredje alternativ, abduktiv strategi som är en kombination av induktion och deduktion. Precis som

induktion utgår abduktion från empiri, men avvisar inte teoretiska förutsägelser och ligger såtillvida närmre deduktionen (Alvesson & Skoldberg, 2008). Följaktligen syftar empirisk data för vår studie till att befästa de teorier och tidigare studier som ligger till grund för vårt teoretiska perspektiv.

### **2.3 Undersökningsansats**

Vanligt är att en forskares studie präglas av antingen explorativ eller förklarande ansats. En explorativ ansats syftar till att klargöra förståelsen för ett problem genom att lyfta fram nya insikter för problemet och ta reda på vad som händer. En förklarande ansats avser däremot förklara och skapa förståelse för det som studeras. Målet är att finna förklarande faktorer, så kallade orsaksfaktorer, som visar på vilka förhållanden och samband det finns mellan olika variabler (Saunders et al, 2007). Vidare finner vi en förklarande ansats lämpligast för vår studie då vår avsikt är att studera vilka eventuella fördelar som kan uppstå genom granskning av oberoende tredje part.

### **2.4 Val av teori**

Teorier utvalda att agera underlag för studien är legitimitets-, intressent- och institutionell teori. Utifrån dessa teorier avser vi härleda och bekräfta resultat som erhålls i empiriska studier. Ytterligare ämnesområden av relevans tas upp för att skapa förståelse och förstärka analysen. Ämnesområden som GRI och rekommendationer för granskning och bestyrkande utgivna av Far, men också tidigare studier om granskning och bestyrkande samt bakomliggande incitament till att använda sig av detta återfinns i studien.

### **2.5 Val av metod**

Vid insamling av data finns två huvudsakliga tillvägagångssätt, kvantitativ och kvalitativ metod. I denna studie har en kombination av de båda använts. Inledningsvis genomförs tre kvalitativa intervjuer vilka ska ligga till grund för

den vidare kvantitativa studien. En studie bestående av ett frågeformulär som vänder sig till samtliga statliga bolag som upprättar hållbarhetsredovisning. I studien ingår inte bolag som är vilande eller under avveckling.

*Kvalitativ metod:* Utgångspunkt för studien är det kvalitativa närmande som består av ett fåtal intervjuer med hållbarhetsansvarige på respektive utvalda bolag. Med kvalitativ metod avser vi ta reda på om bolagen upplever några fördelar men också negativa effekter av att låta oberoende tredje part granska hållbarhetsredovisningen. Utifrån information erhållen genom intervjuer vad avser såväl fördelar som negativa effekter ämnar vi skapa en djupare förståelse för ämnesområdet. Eftersom vi önskade få kontakt med respondent ur respektive tillämpad granskningsprincip; översiktlig eller kombinerad genomfördes en mindre inledande studie. Studien avsåg ge en överskådlig bild över fördelningen av tillämpad princip. Val av bolag baseras på genomförd förstudie, respondenternas tillgänglighet samt erhållet förslag på kontaktuppgifter från uppsatsens handledare; Fredrik Ljungdahl. Valet baserades också på respondenternas tillgänglighet, ett så kallat bekvämlighetsurval.

*Kvantitativ metod:* Kvantitativ studie innefattar ett frågeformulär som utgår från kvalitativ förstudie och syftar till att tillföra studien en bredd. Med hjälp av enkäten ämnar vi pröva möjligheten att finna generell uppfattning bland de statliga bolagen avseende eventuellt upplevda fördelar och negativa effekter av oberoende tredje parts granskning. Vidare avses även eventuella skillnader i bolagens upplevda fördelar samt fördelaktighet att studeras..

### *2.5.1 Tillvägagångssätt*

*Intervju:* För studiens kvalitativa intervjuer har vi använts oss av semistrukturerad intervjuform där en intervjuguide tagits fram. Målet med kvalitativ metod att skapa en bredare kännedom för vår första problemformulering: ”vilka fördelar upplever statligt ägda bolag att en externt granskad hållbarhetsredovisning medför verksamheten?”. Syftet med intervjuerna är att skapa förståelse för varför granskningsprocessen är av

betydelse för bolagen; vad processen tillför verksamheten men också att studera om det finns några konkreta fördelar att påvisa. Vidare avser vi studera vilka negativa effekter bolagen kan påvisa för att senare sätta dessa i relation till upplevda fördelar. Finns det en koppling mellan hur fördelaktig granskning upplevs vara och hur bolagen väljer att granska? Intervjuerna avser agera underlag för nästföljande enkätundersökning. I egenskap av varandra tror vi att detta kan öka förståelsen och förstärka vår förklarande ansats.

*Enkätundersökning:* Utgångspunkt för kvantitativ studie är en enkätundersökning baserad på kvalitativ förstudie. Valet föll på denna metod ty vi vill studera möjligheten att generalisera kvalitativa resultat. Följande forskningsfråga: *"Upplevs fördelaktighet av granskning vara större i bolag med kombinerad granskning än översiktlig granskning?"*, avser beskriva om skillnader finns att framhålla vad gäller upplevd fördelaktighet i relation till granskningens utsträckning. Vidare vill vi studera avslutande frågeställning: *"finns det en skillnad i bolagens upplevda fördelar sett utifrån granskningens omfattning?"*. Med hjälp av denna frågeställning ämnar vi analysera om skillnader i upplevda fördelar kan bero på granskningens omfattning. Vi har valt huvudsakligt slutna frågor för enkäten med förhoppningen att därigenom få så stor svarsfrekvens som möjligt. Vidare kommer enkäten vara i standardiserad form med strukturerade svarsalternativ (Christensen, Engdahl, Carlsson, Haglund, 2001). Strukturen tror vi förenklar möjligheten att finna paralleller och göra jämförelser sinsemellan bolagen.

## 3. Teoretisk referensram

*I följande kapitel presenteras den teoretiska referensram som ligger till grund för att finna samband mellan teori och empiri. Studien lyfter fram intressent-, legitimitets- och institutionell teori med vilka vi ämnar finna stöd för studiens analys. Därefter följer en genomgång av ytterligare ämnesområden relevanta för studien avseende granskning.*

---

### 3.1 Redovisningsteorier

Legitimitets-, intressent- och institutionell teori är vanligt förekommande teorier vad gäller att förklara incitament till varför organisationer väljer att hållbarhetsredovisa. Legitimitets- och intressentteorin kompletterar och överlappar varandra snarare än att vara identiska ty de till en del betonar olika företeelser och problemområden (Ljungdahl, 1999). Även institutionell teori kan ses som ett komplement till att klargöra motivet till att hållbarhetsredovisa (Deegan & Unerman, 2006). Ovanligt är därmed inte att dessa ideologier återges med en viss sammankoppling till varandra i diskussioner som rör hållbarhetsredovisning. Enligt Egels (2003) är intressentmodellen ett vanligt medel med vilket företag förklarar varför det är viktigt att ta sitt sociala och etiska ansvar gentemot samhället. I likhet med Egels (2003) skriver Tilling (2004) att legitimitetsteorin är en av de vanligast åberopade teorierna inom social och miljömässig redovisning. Även Joseph & Taplin (2011) skriver i sin studie att flertalet forskare med hjälp av bland annat dessa teorier har studerat varför företag väljer att rapportera verksamhetens hållbarhetsinformation. Deegan & Blomquist (2006) menar dock att legitimitets- och intressentteorin är de två vanligast återkommande teoretiska perspektiven som omfattar litteratur inom social och miljömässig rapportering. Varpå större tyngd läggs vid dessa teorier.

### 3.2 Intressentteorin

Intressentteorin är en teori som till viss del minner om legitimitetsteorin på så vis att båda teorierna berör förväntningar och krav från samhället. Intressentteorin fokuserar till skillnad från legitimitetsteorin, på specifika grupper i samhället – företagets intressenter (Deegan & Unerman, 2006). Intressenter är grupper med vilka företag står i ett mer eller mindre ömsesidigt beroendeförhållande gentemot varandra (Ljungdahl, 1999). På senare tid har intresset såväl som användandet av modellen i näringslivet kommit att öka. Modellen används dels till att tydliggöra varför företag måste ta sitt sociala ansvar och arbeta etiskt berättigat men också för att klargöra vikten av att ta hänsyn till omgivning och intressenter (Egels, 2003). Det finns en väsentlighet i att företag låter sina intressenter bli väl medvetna om att deras åsikter tas i beaktande ty det finns ett beroendeförhållande parterna sinsemellan (Ljungdahl, 1999).

Förmågan att manövrera verksamhetens intressentgrupper är starkt förenad med att företag därigenom tar sitt sociala ansvar (Manetti, 2011). Vidare poängterar Manetti (2011) vikten av att utifrån intressentmodellen föra en dialog mellan verksamhet och intressenter avseende organisationens hållbarhetsredovisning. Jones & Solomon (2010) menar att upprättande av hållbarhetsredovisning och granskning av sådan kan ses som ett sätt att skapa och bevara förtroende mellan företag och intressenter. Enligt Geibler, Liedtke, Wallbaum & Schaller (2006) erhåller företag flera fördelar genom en god relation till sina intressenter. Fördelarna inbegriper bland annat förståelse för intressenters behov och förväntningar, bättre företagsrykte och ökad trovärdighet genom en god redovisning samt bättre välgrundade beslut (Geibler et al 2006). I Regeringskansliets verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande (2009) belyses även där vikten av att föra dialog med intressenterna för att på så vis komma till insikt om huruvida hållbarhetsarbetet kan utvecklas men också som ett sätt att öka transparensen (Näringsdepartementet, 2010).

Transparens är ett vanligt återkommande begrepp i diskussioner kring hållbarhet. Begreppet innebär att arbetet med hållbarhet ska genomsyra hela verksamheten inom ekonomisk, social och miljömässig värdegrund.



Transparens ska med andra ord ge en bredare bild av verksamheten än vad enbart finansiell information gör (GRI, 2006). GRI (2006) menar att transparens är grundläggande för att bygga effektiva och långvariga relationer mellan organisation och intressent. Näringsdepartementet (2010) nämner några viktiga ledord för de statliga bolagen; öppenhet, ordning och reda samt aktivt ägande. I praktiken tar sig detta uttryck i det informationskrav som finns på de statliga bolagen att upprätta bland annat årsredovisning och hållbarhetsredovisning. Rapporterna riktar sig till allmänheten, bolagen själva, media och övriga intressenter.

Intressenter delas vanligtvis in i två grupper; primära och sekundära intressenter (Ljungdahl, 1999). Indelningen görs eftersom intressenter per definition av Freeman och Reed vilken refereras till Deegan & Underman (2006, s. 286) är:

Any identifiable group or individual who can affect the achievement of an organisation's objectives, or is affected by the achievement of an organisation's objectives.

En klassificering ska därmed markera hur viktig respektive grupp av intressenter är för företaget och dess fortsatta verksamhet. Primära intressenter är parter vilka är avgörande för verksamhetens fortlevnad. Sekundära intressenter har emellertid en viss påverkan på verksamheten men påverkas också själva av verksamheten utan att vara delaktiga i några specifika aktiviteter (Ljungdahl, 1999).

### *3.2.1 Tidigare studier*

Kolk och Perego (2010) refererar till en studie gjord av KPMG där en ökad användning av bestyrkande kan utläsas. Den ökade användningen tros bottna i efterfrågan på tillförlitlig och trovärdig information från företagsledningarna samt att företagen vill försäkra sina intressenter om att hållbarhetsredovisningen verkligen representerar företagets prestationer. Enligt Kolk och Perego (2010) är det mest troligt att det är företag med stor lönsamhet som låter granska sin hållbarhetsredovisning, oftast på grund av att granskningen är kostsam. Det är också mer troligt att företag med stor

självssäkerhet för informationens riktighet i sin hållbarhetsredovisning använder sig av bestyrkande.

Samtidigt som bestyrkande är en kostnad för företaget påstås det ge fördelar, fördelar som förbättrad transparens och ökad trovärdighet (Park & Brorson, 2005). I en studie av Park och Brorson (2005) valde 12 av 28 svenska hållbarhetsredovisande bolag att låta granska sin hållbarhetsredovisning. Av 12 bolag menade majoriteten att valet togs internt och att huvudsakligt motiv var att förbättra trovärdigheten (Park & Brorson, 2005). Bolag som inte låter oberoende tredje part granska anser att värdet för granskningen inte motsvarar de resurser som krävs. Vidare menade bolagen att kostnaden för att låta hållbarhetsredovisningen bestyrkas är för hög, bolagen anser sig inte vara redo för att låta hållbarhetsredovisningen bestyrkas. Ett fåtal mindre bolag ansåg dessutom att bestyrkande enbart var för de stora multinationella bolagen (Park & Brorson, 2005).

### **3.3 Legitimitetsteori**

Legitimitetsteorin är en teori som inte sällan kopplas samman med intressentteorin. Precis som intressenterna är betydelsefulla för verksamheten, är även legitimitet viktigt för ett bolag (Ljungdahl, 1999). Tilling (2010) menar att legitimitet, precis som kapital är en förutsättning för att driva verksamheten vidare. Om intressentteorin karaktäriseras av intressenterna och dess förväntningar, fokuserar legitimitetsteorin snarare på intressenternas reaktioner av verksamhetens handlingar (Ljungdahl, 1999). Vidare bygger legitimitetsteorin på diverse föreställningar att det mellan organisation och samhälle finns ett antal sociala kontrakt (Deegan & Unerman, 2006; Guthrie & Parker, 1989). Guthrie & Parker (1989) menar att företag agerar utifrån dessa kontrakt för att därigenom uppfattas mer legitima. På liknande vis nämner Hooghiemstra (2000) dessa kontrakt och menar att de är avsevärt viktiga för företags överlevnad eftersom samhället idag kräver att de verkar inom dess värderingar och normer. Vidare innebär detta att i takt med att samhällets värderingar förändras måste även företagens strategier utvecklas.

Legitimitetsteorin betonar det faktum att organisationer ständigt strävar efter att uppfattas som hänsynstagande till samhällets normer och gränser. Syftet med sådan strävan är att för utomstående uppfattas som legitima i sitt agerande (Deegan & Unerman, 2006; Guthrie & Parker, 1989). Enligt Hooghiemstra (2000) åtar sig företag att rapportera och återge sitt sociala ansvar i syfte att påverka omgivningens legitima uppfattning av verksamheten. I en studie av Jones & Solomon (2010) konstateras att två huvudsakliga incitament att låta granska verksamhetens hållbarhetsredovisning är att öka trovärdigheten och förbättra hållbarhetsredovisningen som ett led mot ökad legitimitet. I studien framkommer också att det dock råder delade uppfattningar huruvida granskning bidrar till ökad legitimitet eller inte på grund av dess komplexitet (Jones & Solomon, 2010). I studien av Guthrie & Parker (1989) vilken har för avsikt att studera huruvida legitimitetsteorin anses vara huvudsakligt incitament till upprättande av hållbarhetsredovisning. Studien som genomfördes i den australiensiska gruv- och tillverkningsindustrin dementerade dock sådan uppfattning och menade att legitimitetsteorin inte är det huvudsakliga motivet till hållbarhetsredovisning (Guthrie & Parker, 1989).

Deegan & Blomquist (2006) nämner att forskare genom åren har presenterat varierande orsaker till varför företag antar särskilda strategier vid återspeglning av sitt samhällseliga ansvar. Vanligtvis grundar sig dessa förklarande orsaker i olika teorier (Deegan & Blomquist, 2006). Att något uppfattas som legitimt är till viss del förenligt med att det av utomstående anses vara ”rätt och riktigt” vilka är kompatibla med värderingar och normer (Ljungdahl, 1999). Tilling (2010) menar att vissa åtgärder och händelser kan öka legitimiteten för ett bolag medan andra snarare minskar denna. I likhet med detta poängterar Ljungdahl (1999) att eftersom legitimitet erhålls utifrån varje enskild individs bedömningar, är det av stor vikt för bolag att vara väl medvetna om detta i val av handlingar.

### *3.3.1. Tidigare studier*

Jones & Solomon (2010) genomförde en studie på tjugo av Storbritanniens börsnoterade bolag vilken syftade till att utreda huruvida de anser det vara behövligt att granska verksamhetens hållbarhetsredovisning. Författarna menar

att en grund för studien var den befintliga litteratur som hävdar att granskningsprocessen är nödvändig för att skapa trovärdighet och förtroende. Som tidigare nämnts kunde forskarna konstatera att två huvudsakliga motiv till granskning var att öka trovärdigheten och förbättra rapporteringen. Främsta hinder att implementera extern granskning däremot, bestod av de ökade kostnaderna i såväl tid som pengar, en rapport som inte är mogen nog för processen samt granskningens komplexitet. Vidare nämns även skepticism gentemot miljökonstulternas oberoende. Studien konstaterar dock att företagen själva inte är lika övertygade om att så är fallet. En slutsats som talar emot den tidigare nämnda litterära synen på granskning. Företag menade istället att rapporteringen snarare ses som ett verktyg för intern kontroll. Företag som däremot förespråkar granskning har en mindre negativ attityd mot sådant ställningstagande och menar att granskning till viss del upprättar trovärdighet, generellt sett fanns dock en oro för de hinder granskning upplevs medföra (Jones & Solomon, 2010).

### **3.4 Institutionell teori**

Institutionella teorin är en teori vilken kan ses som ett komplement till intressent- och legitimitetsteorin. Teorin syftar till att skapa förståelse för hur företag reagerar och svarar mot samhällliga och institutionella förändringar men även mot förväntningarna från dessa grupper. Påtryckningar från utomstående grupper tenderar resultera i att företag utvecklar metoder som bäst speglar verksamhetens prestationer genom vilka de vill uppfattas som legitima (Deegan & Unerman, 2006). I likhet med detta menar Joseph & Taplin (2011) att institutionell teori kan förklara bakomliggande incitament till valet av att hållbarhetsredovisa. Institutionell teori inbegriper två huvudsakliga dimensioner; isomorfiskt och frånkopplande (Deegan & Unerman, 2006). Eriksson-Zetterquist (2009) menar att isomorfism förklarar organisationers tendens att efterlikna varandra. På liknande vis har DiMaggio och Powell vilka refereras till i Eriksson-Zetterquist (2009, s. 78) definierat isomorfism enligt följande:

... a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions

Isomorfism består av tre förklarande perspektiv till varför företag väljer att rapportera frivillig information (Deegan & Unerman, 2006). De tre isomorfiska perspektiven kan vara av imiterande, normativ eller tvingande karaktär.

*Imiterande isomorfism* beskriver hur företag försöker imitera eller förbättra andra verksamheters tillvägagångssätt för frivillig informationsrapportering. Syftet med att imitera andra verksamheter är att därigenom uppnå fördelar gentemot konkurrenter, framförallt i form av legitimitetsuppfattning (Deegan & Unerman, 2006). Eriksson-Zetterquist (2009) menar att företag tenderar efterlikna andra bolag och dess metoder för att därigenom slippa finna egna lösningar på problem som redan lösts av annan verksamhet.

*Normativ isomorfism* förklarar hur påtryckningar från grupper i samhället och dess normer påverkar företag att anta den praxis som dessa förespråkar och efterföljer för att inte riskera hamna utanför någon grupp (Deegan & Unerman, 2006). Genom att precisera metoder och förhållanden som accepteras utifrån kan en större förståelse och legitim uppfattning bildas (Eriksson-Zetterquist, 2009).

*Tvingande isomorfism* beskriver hur företag enbart förändrar institutionell praxis på grund av påtryckningar och krav från grupper med vilka de är i direkt beroendeställning till (Deegan & Unerman, 2006). Staten är ett exempel på en oerhört stark aktör vad gäller tvingande krafter eftersom den kan påverka genom bland annat lagstiftning (Eriksson-Zetterquist, 2009). Företag tvingas att acceptera den praxis som finns för frivillig rapportering för att bemöta förväntningar och krav från dess viktigaste intressentgrupper (Deegan & Unerman, 2006). Enligt Ryan och Purcell vilka refereras till i Joseph & Taplin (2011, s.22) kan tvingande isomorfism vara ”perhaps the most obvious type of institutional force”. Ett exempel på sådana påtryckningar är det direktiv som trädde i kraft för statligt ägda bolag från och med januari 2008. Ett direktiv om krav på upprättande av hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer samt

oberoende tredje parts granskning av redovisningen (Näringsdepartementet, 2010).

### **3.6 Granskning och bestyrkande**

Granskning av upprättad hållbarhetsredovisning är ett fenomen på uppgång och marknaden för bestyrkandetjänster utvecklas därav i snabb takt (Kolk & Perego, 2010). På liknande vis menar Jones & Solomon (2010) att såväl hållbarhetsredovisning som bestyrkande av denna är ett växande fenomen. Författarna menar att företag med hjälp av ett bestyrkande kan öka tillförlitligheten för den rapporterade informationen (Jones & Solomon, 2010). Som en vägledning i processen för granskning finns ett antal upprättade standarder vilka alla på varierande vis syftar till att beskriva hur granskningen bör utföras. Nedanstående avsnitt presenterar några brukligt använda standarder för granskning av hållbarhetsredovisning.

#### *3.6.1 AA1000 AS*

AA1000 AS är en standard som introducerades år 2003 av AccountAbility, ett oberoende institut i London (Larsson & Ljungdahl, 2008). AA1000 AS var den första standarden i världen och utvecklades i syftet att genom granskning säkerställa trovärdighet och kvalitet i företagens hållbarhetsredovisning. Standarden bygger på tre principer; väsentlighet, fullständighet samt lyhörddhet och återkoppling. Samtliga principer måste beaktas av granskaren i granskningsprocessen (AccountAbility, 2008). Lyhörddhet syftar till företags lyhörddhet gentemot sina intressenters krav om hållbar prestation, medan återkoppling syftar till huruvida företaget har tagit hänsyn till kraven. Det är granskarens uppgift att kontrollera om och i vilken utsträckning företaget har tagit hänsyn till kraven i sin redovisning. Granskaren måste dock se till redovisningens väsentlighet vilket betraktas ur såväl företags- och hållbarhetsperspektiv som intressentperspektiv. Som ett sista steg i granskningen ska granskaren ta ställning till om företagets redovisning kan bedömas som en fullständig hållbarhetsredovisning eller ej (Larsson & Ljungdahl, 2008).

### 3.6.2 ISAE 3000

ISAE 3000 är en internationell standard som utvecklades i syfte att fastställa generella grundläggande principer och rutiner för granskning av icke-finansiella rapporter från och med 1 januari 2005. Standarden avser fungera som vägledning för professionella revisorer i granskningsprocessen (AccountAbility, 2004). ISAE 3000 skiljer på två typer av granskning: granskning med hög men inte absolut säkerhet samt granskning med begränsad säkerhet (Larsson & Ljungdahl, 2008). För att tillämpa ISAE 3000 krävs att granskaren uppfyller kraven i IFAC:s *Code of Ethics For Professional Accountants*; ett ramverk med principer som revisionsbyråer måste uppfylla för att betraktas som oberoende. Vidare bör granskaren skapa sig förståelse för ämnet i syfte att kunna avlämna en professionell bedömning. Som ett viktigt steg i granskningsarbetet kräver ISAE 3000 att granskaren ska planera ett effektivt utförande. För en effektiv granskning fordras en helhetsstrategi över granskningsarbetet där redovisningens omfattning, tonvikt, samordning och genomförande beaktas. Vidare krävs det att granskaren utför granskningen med professionell skepticism, vilket syftar till att utföra en kritisk bedömning vid eventuella tveksamheter i informationen (AccountAbility, 2004).

### 3.6.3 3410N

3410N Assurance Engagements är en holländsk standard upprättad av organisationen NIVRA; Kungliga Nederländska institutet för auktoriserade revisorer. Organisationen arbetar för ökad kvalitet av revision och finansiell rapportering (NIVRA, 2006). Standarden 3410N syftar till att vägleda revisorn vid upprättande av bestyrkanderapport vilket innebär att rapporten kontrolleras för att bedöma relevansen av innehållet. Genom sådan kontroll bildar granskaren ett rimligt underlag för huruvida rapporten presenterar en pålitlig och tillräcklig reflektion av verksamhetens beaktande av hållbar utveckling i dess arbete. 3410N innehåller ett antal förhållningssätt och riktlinjer vilka granskaren måste beakta vid upprättandet. Vidare ska rapporten dessutom presentera en rättvisande bild av verksamhetens policy för hållbar utveckling. Syftet med revisorns åtagande är att bidra till ökat förtroende för verksamhetens engagemang inom hållbarhetsarbete. Sådant ökat förtroende

uppnås genom ett revisionsuppdrag som ger en rimlig säkerhet, alternativt med hjälp av ett granskningsuppdrag vilket dock genererar en mer begränsad säkerhet. Ytterligare möjlighet finns i att ovanstående uppdrag kombineras (NIVRA, 2007).

#### *3.6.4 RevR 6*

RevR 6 är en rekommendation för bestyrkande av hållbarhetsredovisningar. Standarden förser revisorer med riktlinjer i hur ett bestyrkandeuppdrag bör genomföras och vad den bör innehålla (Far, 2011). Bestyrkanderapportens bakomliggande mening är att för dess användare öka trovärdigheten för att den redovisade informationen uppfyller de krav som av standarden rekommenderar (Larsson & Ljungdahl, 2008).

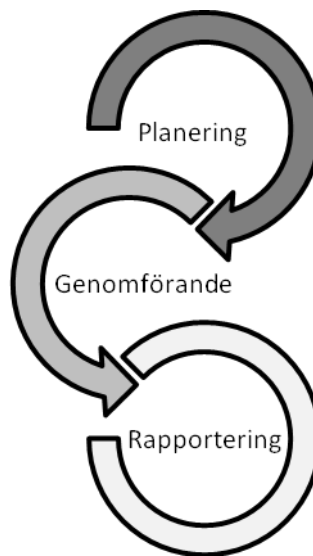
Enligt Larsson (2009) kan granskning tillämpas och kvalitetssäkras på huvudsakligen två sätt; revision eller översiktlig granskning. Revision innefattar bestyrkande med hög säkerhet, dock ger det ingen absolut säkerhet. Översiktlig granskning ger däremot en begränsad säkerhet (Far, 2011). Vidare finns även en kombination av de båda som innebär att delar av hållbarhetsredovisningen blir föremål för revision och andra för översiktlig granskning. Uppdelning sker beroende på vilka underlag för granskningsbevis som finns i redovisningsmaterialet (Larsson, 2009).

RevR 6 kom till år 2004 och var då den första nationella standarden i världen. Sedan dess har RevR 6 uppdaterats bland annat för att överensstämma med internationell standard för hållbarhetsredovisning; International Standard on Assurance Engagements 3000 - ISAE 3000, men också för att vara förenlig med den holländska standarden; 3410N – Assurance Engagements Relating to Sustainability Reports. Uppdateringen enligt den sistnämnda standarden 3410N, förser granskaren med riktlinjer för såväl granskning enligt revision som översiktlig granskning men också vid kombination av de båda (Far, 2011). Anpassning av Far RevR 6 mot de internationella standarderna beror på de krav som finns från revisorer och företag om ett internationellt accepterat tillvägagångssätt för granskning (Larsson & Ljungdahl, 2008).



### 3.7 Granskningsprocessen

Granskningsprocessen kan variera beroende på företagets branschtillhörighet samt vilka områden granskaren väljer att lägga vikt vid (Kolk & Perego, 2010). Vanligtvis sker granskningen i tre processteg enligt standarden RevR 6 vilken är en frekvent förekommande standard bland statligt ägda bolag. Processen inleds med en planeringsfas vilken följs av ett praktiskt genomförande för att avslutningsvis sammanställa förloppet i en granskningsrapport (Larsson, 2009).



Figur 3.4 Granskningsprocessen

(Baserad på: Larsson, Lars-Olle, Hållbar affärsutveckling, s. 188, 2009)

I planeringsfasen, bedöms eventuella risker av granskaren. Risker såsom att redovisningen inte återspeglar företagets verksamhet rätt i hållbarhetssammanhang, revisionsrisker och företagets hållbarhetsrelaterade affärsrisker. Under planeringen bestäms även det löpande granskningsarbetets omfattning och antalet platsbesök i samråd med uppdragsgivaren.

Genomförandet består av platsbesök, intervjuer, kontakt med leverantörer, analys av beräkningsunderlag, substansgranskning, granskning av intern kontroll och eventuellt granskning av det IT-system som står för insamling av data och information. Upprättas hållbarhetsredovisningen dessutom enligt GRI:s riktlinjer ska en jämförelse av dessa riktlinjer och tillämpningsnivå genomföras (Larsson, 2009). Tillämpningsnivå beror på vilka

redovisningskriterier som uppfylls samt hur väl de redovisas enligt GRI:s ramverk. Nivåerna är A, B och C, där nivå A uppfyller flest redovisningskriterier. I de fall redovisningen bestyrks av en oberoende tredje part tillsätts ett plus efter den nivå som företaget anser sig tillhöra som bekräftelse på att redovisningen är i enighet med nivån (A+, B+, C+) (GRI, 2006).

Det tredje och sista steget, rapporteringsskedet, bör avslutas med ett möte mellan uppdragsgivare och granskare varpå synpunkter som framkommit vid granskningen behandlas. Genomförd granskning ger till följd en intern rapport till företagsledningen samt en skriftlig bestyrkanderapport som redogör för den utförda granskningen (Larsson & Ljungdahl, 2008).

### **3.8 Granskning i statliga bolag**

Sveriges statligt ägda bolag rättar sig efter samma lagar som landets privatägda bolag. Centralt ramverk för både statliga och privata bolag är aktiebolagslagen men även årsredovisnings- och bokföringslagen är ytterligare exempel på gemensamma lagar om än ej lika centrala. En karakteristisk skillnad mellan statliga och privata bolag är dock kravet för statligt ägda bolag att publicera och upprätta en oberoende bestyrkt hållbarhetsredovisning. Ytterligare en skillnad föreligger i möjligheten för Riksrevisionen att välja revisor för respektive bolag. Vanligtvis sker dock planering inför val av revisor av exempelvis bolagets ekonomiavdelning eller liknande lämplig funktion inom bolaget vid årsstämman. Bolagets ägare har dock alltid ansvar för val av revisor (Näringsdepartementet, 2010).

Som tidigare nämnts finns en positiv trend att utläsa i ett ökat antal hållbarhetsredovisningar som numera presenteras och upprättas av svenska bolag. Dessutom skriver PwC (2010) i sin genomförda undersökning för 2009 att det även finns en trend att uppmärksamma i att bolag låter hållbarhetsredovisningen granskas och bestyrkas av en oberoende tredje part. År 2009 lät nästintill 30 % av de undersökta bolagen, granska och bestyrka dess hållbarhetsinformation. En ökning med 25 % i relation till 2008 års

motsvarande siffror. Vidare skriver PwC (2010) att denna ökning direkt kan förklaras av de riktlinjer regeringen gjorde gällande från och med 1 januari 2008. Riktlinjer om ökat informationskrav och ett åtagande för bolagen att upprätta oberoende bestyrkta hållbarhetsredovisningar. I rapporten framgår det vidare att brukligt är att bolag låter revisionsbyråer utföra gransknings- och bestyrkandeprocessen, den minoritet som inte vänder sig till dessa låter vanligtvis konsultbolag sköta åliggandet (PwC, 2010).

## 4 Empirisk Metod

*I nedanstående kapitel presenteras studiens empiriska tillämpande i form av dess litteratursökning samt en mer detaljerad beskrivning av det kvalitativa och kvantitativa händelseförlopp som ägt rum. Insamlingsmetod, studiens urval och dess operationalisering presenteras. Avslutningsvis beaktas studiens validitet och reliabilitet.*

---

### 4.1 Litteratursökning

För uppsatsen har vi använt oss av både primär- och sekundärdata. Primärdata erhålls genom kvalitativa och kvantitativa undersökningar. Sekundärdata är material och data som tidigare samlats in och analyserats av andra. För denna uppsats besöktes Lunds Universitets- och Stadsbibliotek, Kristianstad stadsbibliotek samt biblioteket på Högskolan Kristianstad för insamling av böcker och tidskrifter. Tidskrifter i form av tidningen Balans, utgiven av FAR. Vidare användes databaser såsom Emerald, ScienceDirect, Ebsco host samt LibHub. Ytterligare insamlad data består av tidigare uppsatser inom ämnet med vilka vi erhållit förslag på vidare forskning och struktur.

### 4.2 Kvalitativ studie

#### 4.2.1 Datainsamlingsmetod

I studien har vi utgått från primärdata erhållen med såväl kvalitativ som kvantitativ del. Den kvalitativa delen består av en fallstudie med hermeneutiskt synsätt där avsikten är att ge djupare kunskap om de statliga bolagens upplevda fördelar av att granska. Intervjuerna syftar till att studera huruvida det finns en koppling mellan hur fördelaktig granskning upplevs vara och hur bolagen väljer att granska. Fallstudien inbegriper tre bolag vilket innebär att statistiska generaliseringar inte är möjliga att genomföra eftersom urvalet inte anses vara representativt. Den kvalitativa studiens avsikt är dock inte att eftersträva statistiska godtagbara resultat. Däremot kommer analyser göras med vilka vi vill finna mönster såväl som relationer inom synen på granskning bland statliga

bolag (Christensen et al, 2001). Intervjuförfrågan skickades till hållbarhetsansvarige eller liknande befattning inom bolaget. De intervjuade personerna ska oavsett yrkesroll besitta en viss kunskap gällande bolagets hållbarhetsarbete.

Eftersom fallstudiens respondenter har sitt säte i Stockholm föll valet på telefonintervjuer. Vid intervjutillfällena utsågs en person vara huvudintervjuare, dels för att underlätta intervjun dels för att undvika förvirring för respondenten. Övriga förde under intervjuns gång anteckningar av vad som blev sagt. Sådant tillvägagångssätt brukar benämnas panelintervju (Christensen et al, 2001). Som ett led i fallstudien utformades en intervjuguide av semistrukturerat slag vilken respondenterna delgavs innan intervjutillfället. Detta gjordes för att skapa trygghet för den intervjuade genom att de på så vis får en möjlighet att förbereda sig vilket i sin tur kan bidra till väl utvecklade svar, det skapar också en viss struktur för intervjun. Eftersom inga förutbestämda frågor finns för respondenten att ta ställning till anammas semistrukturerad form. Istället fokuserar vi på diverse relevanta frågor och områden för studien.

#### *4.2.2 Urval*

Fallstudien riktar sig till 3 respondenter av studiens tidigare nämnda urvalsram vilken innefattar 53 statliga bolag. Urvalet är ett bekvämlighetsurval vilket enligt Trost innebär att; ”man tager vad man taga kan” (2007, s. 31). Fallstudiens urval grundades på olika bolagsegenskaper vad gäller dess val av granskning; översiktlig alternativt kombinerad granskning. Att vår handledare hade möjligheten att förmedla kontaktuppgifter till bolagen tror vi kan ha bidragit till en större vilja att bemöta intervjun men även en viss underlättande faktor för oss att veta vem som kan kontaktas för ärendet. Valet av SBAB, verkande inom finansbranschen, beror på att bolaget valt att upprätta översiktlig granskning. Vattenfall valde vi eftersom de är ett av de få statliga bolagen som arbetar med en kombinerad granskning. Valet av Teracom grundar sig på att bolaget tidigare arbetat med kombinerad granskning för att sedan 2010 ha gått över till översiktlig granskning.

### *4.2.3 Operationalisering*

Intervjuguiden består av ett femtontal frågor av öppen karaktär vilket ger respondenten möjligheten att lämna mer djupgående svar. Fallstudien syftar dels till att kartlägga bolagens upplevda fördelar men även eventuella negativa effekter av granskningen. Vidare vill vi finna eventuellt samband mellan hur fördelaktig granskningen upplevs vara och i vilken utsträckning bolagen väljer att utföra granskning. Ytterligare en fråga för studien berör huruvida bolagen valt att granska om krav ej förelegat.

Intervjuguiden inleds med ett par översiktliga frågor där respondenten får presentera sin yrkesroll i bolaget samt vad sådan roll innebär. Detta görs för att skapa en naturlig övergång till de fortsatta övergripande frågorna om bolagets syn på hållbarhetsredovisning. Frågorna berör varför bolag anser det vara viktigt att hållbarhetsredovisa, hur länge bolaget har rapporterat samt till vilka intressenter bolagen främst riktar sin hållbarhetsredovisning till.

Därefter följer ett antal frågor gällande granskning av hållbarhetsredovisningen vilka till större del karaktäriseras av det ämne uppsatsen behandlar. Inledningsvis antar dessa frågor en mer allmän och konkret hållning vilka inbegriper frågor hur länge bolagen låtit tredje part granska, vem som anlitas för granskningsuppdraget samt vilken standard som efterföljs för granskningen. Vidare övergår fallstudien till mer öppna och deskriptiva frågor med vilka vi vill studera bolagens syn på granskning och hur viktig den upplevs vara. Interna och externa förbättringar tas upp men även eventuella negativa effekter diskuteras. Avslutningsvis ställs frågan om bolagen tror sig ha arbetat med granskning även om sådant direktiv inte funnits.

### *4.2.4 Teststudie*

Innan intervjuguiden delgavs bolagen har frågorna kontrollerats av vår handledare; hållbarhetsspecialist men också av närstående. Syftet med sådan kontroll var att säkerställa huruvida frågorna var tydligt ställda och utformade för att minska risken för tolkningsfel. Intervjuguiden fick korrigeras något, vissa frågor togs bort och några ytterligare lades till, medan andra omformulerades.

#### *4.2.5 Dataanalys*

Bearbetning av kvalitativ data görs lättast efterhand som intervjuerna äger rum (Patel et al, 2003). Vid intervjutillfällena ställdes förfrågan om tillåtelse att spela in samtalen vilket har underlättat efterföljande transkribering och därigenom reducerat risken att försumma relevant information. Sammanställningen har sedan skickats till respondenten för återkoppling och godkännande, så kallad respondentvalidering. Därefter kommer en sammanställning och jämförelse respondenterna sinsemellan att göras. Slutligen ämnar vi jämföra resultat ur kvalitativ studie med kvantitativ studie för att finna eventuella samband.

#### *4.2.6 Validitet & Reliabilitet*

Validitet syftar till att spegla huruvida valt mätinstrument för studien faktiskt har mätt vad som avsågs mätas. Validitet är nära besläktat med begreppet trovärdighet (Christensen et al, 2001). Som ett led i processen att öka kvalitativa studiens validitet har tidigare nämnd intervjuguide delgivits respondenterna innan intervjutillfället. Detta skapar möjligheten för respondenten att förbereda sig och ge oss mer informativa och tillförlitliga svar. Vidare har det sammanställda intervjumaterialet skickats ut till respondenterna för validering och har därmed gett dem möjligheten att granska och kontrollera att vi skildrat verkligheten på ett korrekt och rättvist sätt. Respondentvalidering bidrar till att vi såväl som andra användare av studien kan känna ett större förtroende för resultaten. Ytterligare en faktor som stärker trovärdigheten är att vi samtalat med respondenter som besitter den kunskap vi avsåg finna.

Att genomföra telefonintervjuer har såväl positiva som negativa aspekter. Förfarandet ger visserligen inte samma personliga kontakt som en personlig intervju men Christensen et al (2001) menar att detta kan medföra att svaren i större utsträckning blir mer sanningsenliga än vid personliga intervjuer. Telefonintervjuer ger däremot ingen möjlighet att studera respondentens kroppsspråk eller beteende, det ger heller inte samma möjlighet att studera eventuell eftertänksamhet hos den intervjuade. Vi är medvetna om att

respondenter inte alltid svarar helt sanningsenligt utan kan ibland ge ett svar de är väl medvetna om anses vara socialt godtagbart, trots att sådant svar inte speglar korrekt information.

Reliabiliteten i en kvalitativ studie skiljer sig mot begreppet inom kvantitativa studier. Christensen et al (2001) menar att reliabiliteten i sin egentliga mening inte är förenlig med kvalitativ analys. Istället finns andra faktorer vilka kan hjälpa till att fastställa kvaliteten i den analysen, sådana faktorer ligger snarare närmare begreppet validitet. Därav fokuserar vi på att bedöma trovärdigheten för den kvalitativa studien utifrån dimensionen av validitet.

## **4.3 Kvantitativ Studie**

### *4.3.1 Datainsamlingsmetod*

Den kvantitativa studien grundar sig på en enkätundersökning med vilken studien kan nå ut till många respondenter inom ett väl utbrett geografiskt område. Enkätundersökningen ökar också möjligheten för oss att framställa statistiska generaliseringar utifrån insamlad primärdata. Syftet med enkätundersökningen är att upptäcka och fastställa samband för att därigenom försöka besvara studiens tre forskningsfrågor. För att möjliggöra jämförelser har en enkät med standardiserad utformning använts vilket innebär att enkäten har skickats i exakt samma utformning till samtliga respondenter. För att försöka öka undersökningens svarsfrekvens samt underlätta jämförelser i analysen, är majoriteten av frågorna slutna. Som ett ytterligare försök till att öka svarsfrekvensen utlovades anonymitet för respondenterna. Studien har genomförts med hjälp av en webbenkät som skickades till respektive bolagen inom urvalsramen. I de flesta fall skickades enkäten via mejl till direkt ansvarig för bolagets hållbarhetsredovisning, i annat fall har enkäten skickats till bolagets allmänna kontaktmejl. Webbenkät valdes framförallt utifrån den snabb- och enkelhet förloppet medför i jämförelse med postenkäter. Vidare är datainsamlingen inte heller lika omständig och kräver i senare skede inte samma djupgående bearbetning som en enkät i pappersform gör (Christensen et al 2001).



### *4.3.2 Urval*

Studien riktar sig till Sveriges statligt ägda bolag eftersom denna ägandeform av bolag sedan januari 2008 lyder under regeringens direktiv vilket innefattar kvalitetssäkring av verksamhetens hållbarhetsredovisning genom oberoende tredje parts granskning. I dagsläget finns 57 bolag som i sin helhet eller delvis ägs av svenska staten. Urvalet för den kvantitativa studien är 53 av 57 bolag. Avgränsningen grundas på att resterande 4 bolag befinner sig under omstrukturering, avveckling eller att verksamheten inte upprättar hållbarhetsredovisning. Eftersom upprättad hållbarhetsredovisning är en grundlig förutsättning för granskning passar således inte dessa bolag in i studien.

### *4.3.3 Operationalisering*

Operationalisering innebär att ett abstrakt begrepp översätts och förklaras till något konkret och mätbart. I praktiken inbegriper detta en beskrivning och tydliggörande av hur studien ämnar angripa och mäta dess ämnesområde. För att mäta krävs ett så kallat mätinstrument (Körner & Wahlgren, 2002). För den kvantitativa studien inbegriper detta mätinstrument en webbenkät bestående av 12 frågor vilka i huvudsak består av standardiserade frågeställningar för respondenten att ta ställning till.

En studie består vanligtvis av oberoende och beroende variabler vilka avses spegla och tydliggöra orsakssamband dessa sinsemellan. Den oberoende variabeln kan innefatta olika faktorer som påverkar utfallet i den beroende variabeln (Körner & Wahlgren 2002). I studien har de statliga bolagens branschtillhörighet, omsättning samt granskningens utformande valts till att vara oberoende variabler. Påvisade fördelar erhållna genom granskning avser vara beroende variabler. Enkäten inleds med enkla bakgrundsfrågor om bolagens branschtillhörighet och omsättning, för att därefter övergå till frågor gällande granskning och vilken upplevd roll denna har för verksamheten.

#### *Branschtillhörighet*

Enkäten inleds med en fråga rådande bolagets branschtillhörighet. Som ett försök till att minimera spridningen mellan diverse olika branscher har för

denna fråga slutna svarsalternativ valts. Vidare förenklar detta val möjligheten att vid sammanställning klassificera bolag. Slutna svarsalternativ ger dessutom större möjlighet att i analysen jämföra och dra paralleller svaren emellan. Är angivna svarsalternativ inte förenliga med bolagets tillhörighet, har möjligheten givits att öppet ange branschtillhörighet. Vilken bransch bolagen verkar inom är en av grunderna för analysen med vilken vi vill studera eventuella upplevda skillnader och mönster.

#### *Omsättning*

Nästföljande frågeställning berör bolagets omsättning för vilken ett öppet svarsalternativ har valts. Sådant val möjliggör egen indelning av intervall för analysen, därigenom reduceras risken att bolag utesluts på grund av felaktigt angivna omsättningsintervall.

#### *Upprättande av hållbarhetsredovisning*

Vidare får respondenten svara på om bolaget upprättade hållbarhetsredovisning redan innan regeringens direktiv om upprättande och oberoende granskning trädde i kraft 2008. Svarsalternativ för frågeställning är av icke-numerisk skala med slutna val som ”Ja”, ”Nej” eller ”Vet inte”.

#### *Målgrupper*

Nästkommande fråga syftar till att kartlägga för vilka målgrupper bolagets hållbarhetsredovisning i huvudsak riktas till. I frågan används svarsskala med möjlighet till flerval för respondenten. Svarsalternativen är slutna med ett undantag där respondenten ges möjlighet att öppet ange annat, mer lämpligt svar. Maximalt 3 alternativ får anges vilket beror på att vi ämnar påträffa en uppfattning över vilka målgrupper hållbarhetsredovisningen i huvudsak riktas till.

#### *Granskningens utsträckning*

Följande frågeställning berör graden av granskning bolagen anammar för sin hållbarhetsredovisning: översiktlig granskning alternativt revision i kombination med översiktlig granskning. En icke-numerisk skala med slutna svarsalternativ har valt för denna fråga. Respondenten avses välja något av ovanstående granskningsförfaranden eller ange ett svarsalternativ som förklarar

att granskning inte tillämpas i dagsläget. Efter det sistnämnda följer ett öppet svarsfält där respondenten får ange huruvida bolaget avstår från granskning får ange varför de valt att avstå granskning.

#### *Granskare*

Nästköljande frågeställning undersöker vem bolagen anlitar för granskningsuppdraget av verksamhetens hållbarhetsredovisning. Även här används en icke-numerisk skala med i huvudsak slutna svarsalternativ. Med ett öppet svarsalternativ ges respondenten möjlighet ange annan granskare om inget svarsalternativ upplevs vara korrekt.

#### *Granskningens roll*

Vidare hänvisas respondenten att ta ställning till hur viktig granskningen av hållbarhetsredovisningen upplevs vara för bolagets verksamhet. En ordinalskala bestående av svarsalternativ inom intervallet "Inte viktigt" till "Mycket viktigt" tilldelas respondenten. Frågeställningen avser medföra resonemang för hur viktig granskningens upplevs vara för bolaget.

Efterföljande fråga minner om den tidigare och avser undersöka hur fördelaktigt bolagen upplever granskad hållbarhetsredovisning vara för verksamheten. Precis som i föregående fråga används en ordinalskala genom vilken respondenten tar ställning till svarsalternativ som "Ej fördelaktigt" och "Mycket fördelaktigt" samt intervallet däremellan.

Därefter avser vi med nästkömande fråga att fastställa inom vilka områden bolag upplever granskning generera mest fördelar. Svarsskalan ger respondenten möjlighet till flerval vilken ämnar ge ett bredare perspektiv över områdena. Respondenten får maximalt ange 5 svarsalternativ. Även i denna fråga har ett öppet svarsalternativ lämnats för att täcka fördelar som inte angivits i de slutna svarsalternativen.

Nästköljande frågeställning avser i motsats till föregående, spegla huruvida bolagen upplever att granskningen medför några negativa effekter. Frågans uppbyggnad vad avser svarsskala är densamma som föregående med undantag för begränsning av svarsalternativ.

Frågan därefter syftar till att se om de statliga bolagen upplever att dess genom granskningen erhållna fördelar motsvarar kostnaden för tjänsten. Svartalternativen omfattas av en icke-numerisk skala där respondenten uppmanas att ange ”Ja”, ”Nej” eller ”Ingen åsikt”. För att underlätta resonemang och slutsatser i analysen har möjligheten till öppet svar uteslutits.

Föregående fråga ligger delvis till grund för enkätens tolfte och avslutande fråga. Frågan avser utreda om bolagen upplever granskningen generera så pass stora fördelar att bolagen tror sig ha arbetat med granskning även om sådant direktiv inte förekommit. Precis som föregående fråga består svarsskalan av samma icke-numeriska svartalternativ som ovan angetts.

#### 4.3.4 Svartsfrekvens

Studiens bortfall inbegriper de som uppstår i den kvantitativa datainsamlingsmetoden. Av 53 tillfrågade statliga bolag valde 27 stycken att ta del av studien. Eftersom 2 bolag visade sig vara ej kontaktbara uppstod ett undertäckningsfel vilket resulterade i att 24 bolag inte har deltagit i studien och därmed uppstod en svartsfrekvens på 52,9 %. Svartsfrekvensen grundar sig sålunda på 27 svarande bolag av 51 nådda respondenter. Undertäckningsfelet kan bero på flera orsaker; ovilja att svara, felaktig kontaktuppgift, felaktigt kontaktad respondent avseende kunskapen att kunna besvara enkäten, vidare kan respondenten vara bortrest och därmed ej kontaktbar. Bortfallsfel av större omfattning kan leda till att resultatet inte är representativt för studien vilket i sin tur bidrar till reducerad möjlighet för statistiska generaliseringar (Christensen et al, 2001;Saunders et al, 2007).

Tabell 1 Svartsfrekvens för kvantitativ studie

n	Undertäckningsfel	Valid n	Antal svaranden	Svartsfrekvens
53	2	51	27	52,9 %

#### *4.3.5 Analyismetoder*

Som ett led i utvecklingen av studiens kvantitativa analys har ett antal tester genomförts. Tester med vilka vi avser bemöta studiens syfte: att beskriva samband och förklara eventuella skillnader. Med hjälp av frekvenstabeller, korstabeller samt ett fåtal t-test bearbetas studiens rådata vilken vi vidare avser utveckla och analysera. Eftersom studien har ett begränsat antal respondenter har detta medfört svårigheter i att utföra mer omfattande tester. Vidare uppstod även svårigheter att påvisa signifikanta skillnader i chi-två test varför sådana inte kan presenteras i större utsträckning.

#### *4.3.6 Validitet & Reliabilitet*

Att bedöma kvalitet i en studie kräver att dess validitet och reliabilitet summeras. Validitet uppnås genom att studiens mätinstrument verkligen mäter det som avses mätas. En studie med god validitet inbegriper ett resultat tillämpbart även i andra situationer där forskare oavsett mätmetod ska komma fram till i princip samma sak. Enligt Christensen et al (2001) är en kvantitativ studie valid när mätvärde motsvarar verkligt värde. Studien anses vara fullständigt valid när det som avses mätas görs med perfekt precision. Validitet beror på ett flertal faktorer, en sak är urvalet för populationen. Det föreligger en viss problematik i att urval av en population inte alla gånger kan anses vara representativt, på så vis riskeras studiens validitet att reduceras något. Uppsatsen avser studera populationen av statligt ägda bolag. Den avgränsning som gjorts medför att urvalet inte täcker hela populationen om än det är väl så nära. Avgränsningen grundar sig på att i detta fall är insikt och kunskap av större betydelse än statistisk representativitet. Bolag som inte är företagsamt aktiva eller bedriver arbete inom studiens ämnesområde är därmed inte av relevans för studien. Vi menar därav att studiens avgränsning inte påverkar dess validitet i någon större utsträckning utan snarare avser förstärka den. Slutna enkätfrågor är ytterligare en orsak som kan reducera studiens validitet. Respondenterna får med slutna frågor enbart ett antal redan angivna svarsalternativ att ta ställning till vilket till viss del begränsar och styr respondentens svar (Christensen et al 2001). För att motverka risken att

nedbringa studiens validitet avsågs öppna svarsalternativ delges respondenterna där svar som stämmer bättre överens med respondentens åsikt skulle kunna tilläggas. Dessvärre uppstod problematik i att implementera sådan möjlighet vilket till viss del kan anses reducera studiens validitet. En ytterligare påverkande faktor för studiens validitet är den tidigare nämnda förstudie som på grund av tidsbrist inte kunde möjliggöras. En förstudie där kvalitativa intervjuer avsåg agera underlag för enkätundersökningen.

Reliabilitet omfattar studiens tillförlitlighet och dess förmåga att motstå slumpartade fel. Begreppet är nära sammankopplat med validitet och är en förutsättning för att möjliggöra en valid klassificering av en studie. Uppnådd reliabilitet förutsätter inte bara stark motståndsförmåga utan kräver även att samma mätmetod tillämpad vid ytterligare tillfällen når fram till samma resultat. Det krävs därmed stor noggrannhet i mätningarna för att förebygga slumpmässiga fel (Christensen et al 2001).

Enligt Trost (2007) bygger reliabilitet på fyra komponenter; kongruens, precision, objektivitet och konstans. När det gäller enkätundersökning syftar kongruens till att ställa likartade frågor om samma sak för att få med alla nyanser av det som undersöks. Med hänsyn till kongruens har diverse frågor som berör upplevda fördelar utformats. I motsats till fördelar tas även granskningens upplevda negativa effekter upp för att därigenom få en bredare kännedom för området. Vidare har även frågeställningar av likartad karaktär presenterats vilka behandlar hur viktig granskningen upplevs vara samt dess fördelaktighet. Utifrån detta avser vi finna en nyanserad bild av verkligheten. Precision berör enkätens utformning. Ju lättare det är för respondenterna att besvara enkäten, desto större precision. Utifrån sådan dimension har vi försökt skapa en sammanhängande enkät vad gäller såväl utformandet av frågor som det strukturerade upplägget av frågeställningarna. Objektivitet syftar till att hanteringen av data, kodningen, sker på samma sätt för samtlig data. Objektiviteten är viktig ty den avser minimera risken för att tolkningsfel ska uppstå vid hantering av data. För studien har av denna anledning hantering och kodning av data utförts på ett jämbördigt vis. Slutligen syftar konstans till enkätens resultat. Konstans innebär att oberoende av tidpunkt för respondentens

svar, ska resultatet vara oföränderligt (Trost, 2007). Att uppnå konstans är inte alltid enkelt. Vi tror dock att utifrån samma teoretiska underlag och mätinstrument hade samma resultat genererats. Hur resultatet däremot skulle uppnå sådan konstans i framtida studier är svårt att befästa eftersom granskningsprocessen fortfarande befinner sig på ett utvecklande stadium. Företag arbetar kontinuerligt med att implementera sådan process till att för verksamheten komma att bli av normativ karaktär. Vidare finns en möjlighet att såväl direktiv som redovisnings- och granskningsprinciper kan komma att utvecklas. Därmed kommer även underlaget för likartad studie att förändras.

#### **4.4 Källkritik**

Att beakta källkritik är av betydelse för att bedöma relevans av innehåll. Genom att beakta sekundärdatas ursprung anser vi att för studien har nyttjat material av kompetenta forskare inom området. Såväl internationellt som nationellt välkända namn har använts. För att skapa en bredd i teoretiskt underlag har tidigare studier avseende liknande ämnesområde berörts. Rekommenderade riktlinjer från branschorganisationer har för studiens diverse väsentliga områden såsom standarder av granskning använts, vidare har även GRI:s ramverk agerat underlag. Viktigt att beakta är att nyss nämnda sammanslutningar är intresseorganisationer vilka till viss del inte kan betraktas vara helt objektiva. Det finns även en risk i att väl utpräglade forskare tenderar förespråka sitt område som enda tänkbara.

Fenomenet hållbarhet är relativt ungt, därmed finns inte samma mängd litteratur och information att tillgå som för exempelvis den äldre och mer erkända legitimitetsteorin. På liknande vis är litteratur gällande granskning relativt begränsad. Eftersom studien fokuserar på granskning i statliga bolag har vi till viss del använt oss av information utgiven av Näringsdepartementet. Även här ställer vi oss något kritiska till dess innehåll ty vi menar att det finns en viss osäkerhet i hur rättvisande informationen framställts.

## 5. Empiriska resultat

*I följande avsnitt presenteras en översyn av de empiriska resultat som erhållits. Avsnittet separerar kvalitativ och kvantitativ studie för att tydliggöra respektive undersökningsmetods erhållna data.*

---

### 5.1 Kvalitativa empiriska resultat

#### *Presentation av respondenter*

De tre intervjuade bolagen för fallstudien inbegriper Teracom AB, SBAB och Vattenfall AB. Börje Karvonen<sup>1</sup> intervjuades för Teracom AB, Christine Brosewitz<sup>3</sup> intervjuades för SBAB och Magdalena Ellfors<sup>2</sup> intervjuades för Vattenfall AB.

Teracom AB är en av svenska staten helägd koncern vilken driver infrastruktur för radio och tv inom vilken de erbjuder olika kommunikationslösningar. Koncernen består av sex bolag och bedriver verksamhet i Sverige, Danmark och Finland. Karvonen<sup>1</sup> arbetar som arbetsmiljöchef på Teracom AB. I grunden är Karvonen<sup>1</sup> arbetsmiljöingenjör och har tidigare arbetat mycket med att koordinera hållbarhetsredovisningarna enligt GRI:s riktlinjer. På senare tid har Karvonen<sup>1</sup> fokuserat allt mer på sociala och arbetsmiljöfrågor inom verksamheten.

SBAB är också en av svenska staten helägd koncern som erbjuder lån- och spartjänster. Brosewitz<sup>3</sup> är och har varit verksam på SBAB sedan 1997. Brosewitz<sup>3</sup> arbetar på bolagets informationsavdelning med arbetsuppgifter som berör hållbarhetsredovisningen, CR-strategin samt utbildningsinformation av dessa frågor. Brosewitz<sup>3</sup> ansvarar för att samordna hållbarhetsfrågor inom SBAB. Övergripande ansvar för bolagets CR-frågor ligger på avdelningen för kommunikation och produkt. Utöver detta är Brosewitz<sup>3</sup> presskontakt och arbetar även med kommunikation med företagets investerare (IR).

Vattenfall är en statligt helägd koncern som producerar, distribuerar och säljer el och värme i Sverige, Danmark, Finland, Polen, Tyskland, Belgien och



Nederländerna. Ellfors<sup>2</sup> har sedan 1 juni 2010 arbetat som tillförordnad CSR-chef på Vattenfall. Dessförinnan har hon arbetat som managementkonsult med inriktning mot hållbarhetsfrågor på Vattenfalls konsultbolag. Ellfors<sup>2</sup> berättar att hon är den som koordinerat hållbarhetsarbetet men poängterar samtidigt att det stora ansvaret för de olika ansvarsområdena ligger ute i organisationen.

### ***Hållbarhetsredovisning***

Teracom har sedan en lång tid tillbaka arbetat med hållbarhetsfrågor, den sammanhållna redovisningen enligt GRI:s riktlinjer startade dock först 2008 i samband med införande av regeringens nya direktiv. Samma år implementerades även en kombinerad granskning. Dessförinnan togs ansvarsfrågorna upp i årsredovisningen men upplevdes där spreta åt varsitt håll snarare än att verka under ett sammanhållande paraply. Ambitionen för Teracom är att integrera hållbarhetsarbetet tillbaka till ordinarie redovisning. Rapporteringen ska dock fortfarande hålla de krav GRI förespråkar. 2010 valde Teracom att ta steget från kombinerad granskning till översiktlig vilket främst berodde på att bolaget inte upplevdes nå önskad nytta med kombinerat granskningsuppdrag.

SBAB har också sedan en tid tillbaka arbetat med hållbarhetsfrågor, trots det var det först 2009 som frågorna togs upp i en mer strukturerad form. 2009 var även året då SBAB införde översiktlig granskningsprincip. Anledningen till bolagets avvaktande avseende införande av granskning, var framförallt behovet av att mogna med kravet och undersöka vilka indikatorer som är av vikt för granskningen.

Vattenfall har arbetat med hållbarhetsfrågor sedan 2001 och har sedan 2003 upprättat en separat hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer. Bolaget införde kombinerad granskningsprocess 2008. Bakomliggande orsaker för varför Vattenfall valde att avvakta med granskning berodde även i detta fall framförallt på att bolaget ville lära känna processen och mogna innan steget mot granskning skulle tas.

Karvonen<sup>1</sup> berättar att hållbarhetsarbetet och rapporteringen av arbetet medfört verksamheten ett sammanhang i dessa frågor men också ett tydligare syfte för

varför bolaget ska arbeta med dessa frågor. I huvudsak är hållbarhetsarbetet väldigt viktigt för Teracom och ses av verksamheten som en tillgång. Karvonen<sup>1</sup> berättar att primära målgrupper för redovisningen i dagsläget är koncernens medarbetare, leverantörer, till viss mån kunder och naturligtvis även ägarna.

Även Brosewitz<sup>3</sup> säger att SBAB upplever ett arbete med hållbarhetsredovisning vara viktigt. Drivkrafter för arbetet finns bland annat i intressenternas krav och önskemål på SBAB eftersom dialogen med dessa är en oerhört central del i hållbarhetsarbetet. Vidare nämns även investerare och medarbetare vara primära intressenter för redovisningen. På liknande vis menar Ellfors<sup>2</sup> på Vattenfall att incitament till upprättande av hållbarhetsredovisning finns i intressentdialogen. Vattenfall vill återge vad verksamheten gör och dess förutsättningar för att göra så, för att därigenom skapa en god grund för intressentdialogen och betonar även transparensens betydelse för en god dialog. Vidare berättar Ellfors<sup>2</sup> att Vattenfall har flertalet intressenter; politiker på varierande nivå i såväl Sverige som utomlands, medborgare där verksamhet bedrivs, medarbetare, media, kunder, frivilligorganisationer och investerare. Huruvida en intressentgrupp är mer primär än en annan är svårt att säga.

### ***Granskning***

Samtliga intervjuade respondenter uppger att den standard som efterföljs under granskningsprocessen är RevR 6, utgiven av Far. Valet av granskande revisorer i Teracom är nära relaterat till revisorerna för den ekonomiska granskningen, det är samma revisionsteam dock med olika experter som angriper uppdraget. Teracom är ett bolag som gått från att låta utföra kombinerad granskning till att numera arbeta med översiktlig granskning. Karvonen<sup>1</sup> förklarar att då direktivet först kom tolkades riktlinjerna innefatta revision av hållbarhetsredovisningen. Vid ett tydliggörande av riktlinjerna framkom dock att direktivet avser granskning av rapporten, revidering av verksamhetens viktiga indikatorer är välkommet ändock inte tvunget. Valet att gå från revision till översiktlig granskning bottenar i att Teracom inte ansåg sig få ut önskat värde av indikatorernas revidering. Karvonen<sup>1</sup> menar att stor kraft lades på just revidering av indikatorerna snarare än granskning av rapportens helhet. Med en

förändring av granskningsprocessen ville Teracom nå en friare roll för revisorerna. Därav togs beslutet att övergå till översiktlig granskning.

Precis som Teracom använder sig Vattenfall av samma granskande revisorer för hållbarhetsredovisningen som för finansiell information. Vattenfall arbetar till skillnad från Teracom med kombinerad granskning vilket innebär att vissa indikatorer revideras. Ellfors<sup>2</sup> menar att arbetet med samma revisionsbyrå skapar en viss förenkling av den annars väldigt omfattande processen, eftersom delar av relevant information överlappar varandra. SBAB arbetar i likhet med Teracom, med översiktlig granskning av hållbarhetsredovisningen. Även i detta bolag anlitas samma revisorer för granskning av verksamhetens hållbarhetsarbete som för bolagets ordinarie redovisning. Brosewitz<sup>3</sup> på SBAB menar att sådant val kändes naturligt eftersom det finns vissa synergieffekter mellan dessa.

### ***Granskningens fördelar***

Karvonen<sup>1</sup> upplever att granskningen medför intern nytta. Nyttan inbegriper bland annat en skarpare redovisning genom vilken det blir mindre tyckande och mer välgrundade påståenden. Redovisningen ska innehålla faktabaserad och balanserad information av relevans snarare än egna uppfattningar av verksamheten. Ellfors<sup>2</sup> upplever att granskningen bidragit till en viss intern skillnad på så vis att en viss självkontroll skapats men även gynnsammare förutsättningar för att upprätta en mer balanserad rapport. Precis som Karvonen<sup>1</sup> menar Ellfors<sup>2</sup> att det ska finnas ett faktabaserat underlag för vad som påstås i rapporten. Vidare nämns granskningen ha underlättat appliceringen av GRI:s riktlinjer i Vattenfall. SBAB framhåller framförallt att granskning skapar internt fokus på hållbarhetsfrågorna.

Gemensamt för samtliga bolag är att respektive respondent betonar att granskningen generar trovärdighet. Karvonen<sup>1</sup> menar att trovärdighet skapas genom att låta oberoende tredje part granska rapporteringen av verksamhetens prestationer. Ytterligare gemensam uppfattning är den förbättrade intressentdialog granskningen upplevs medföra. Karvonen<sup>1</sup> poängterar att Teracom upplever kommunikationen med kunder ha förbättrats. Ellfors<sup>2</sup> menar

att en kvalitetsgranskad och internt avstämd rapport är en bidragande fördel till god kommunikation med sina intressenter. Ellfors<sup>2</sup> säger vidare att det är svårt att värdera någon fördel högre än en annan.

### ***Granskningens negativa effekter***

Vad gäller negativa effekter menar Ellfors<sup>2</sup> att granskningsprocessen är kostsam. Vidare menar Ellfors<sup>2</sup> att eftersom granskning av hållbarhetsredovisning blivit en alltmer förekommande process medföljer ett utvecklingsbehov för granskningsbranschen som idag är relativt ung. Även Karvonen<sup>1</sup> understryker att befintliga rapporteringssystem och sätt att rapportera är något som ständigt måste utvecklas för att skapa jämförbarhet mellan företag. Vid beaktande av upplevda fördelar och negativa effekter erhållna genom granskning, berättar Brosewitz<sup>3</sup> att värdet av granskning har kommit att motsvara förbrukade resurser i takt med att processerna blivit väl integrerade i verksamheten. I likhet med Brosewitz<sup>3</sup> menar Karvonen<sup>1</sup> att värdet av granskningen är jämförbart med de resurser som förs in. Teracom skulle numera inte vilja publicera en hållbarhetsrapport utan att låta den granskas av oberoende tredje part.

### ***Direktivets påverkan på icke statliga bolag***

Vid fråga om respondenterna tror att regeringens direktiv om upprättande och granskning av hållbarhetsredovisning påverkar andra icke-statliga bolag, svarar Ellfors<sup>2</sup> att hon tror direktivet har ett visst inflytande. Genom att ett relativt stort antal svenska företag i samband med direktivet började hållbarhetsredovisa och uppmärksammas för detta, tror Ellfors<sup>2</sup> att det inte är osannolikt att icke statligt ägda företag började tänka till och fundera på huruvida det vore ett arbete att integrera i sin verksamhet och att det därigenom skapas en viss trend. På samma sätt tror Karvonen<sup>1</sup> att regeringens direktiv sätter en viss press på de bolag som inte arbetar med dessa ansvarsområden. Ju fler som arbetar med hållbarhetsredovisning och en accepterad granskning av sådan, desto mer tryck blir det på de bolag som inte arbetar med dessa frågor. Viktigt att poängtera är att det inte enbart är själva rapporten som skapar trycket utan snarare det bakomliggande arbetet för rapporten i form av

ledningssystem, uppföljning, tankar och strategier. Karvonen<sup>1</sup> berättar att en av Teracomns leverantörer själva tagit initiativet att börja redovisa dessa ansvarsområden, han menar att det kan finnas en bidragande orsak och ett visst tryck i att en viktig kund till dem arbetar på detta vis och att verksamheten därav tar efter dessa. Fenomenet skapar till viss del ringar på vattnet. Huruvida det nya direktivet skapat en trend bland andra företag i samhället tror Brosewitz<sup>3</sup> snarare beror på trycket från intressenterna och dess önskemål och menar att det är ett generellt hållbarhetsfokus som driver utvecklingen.

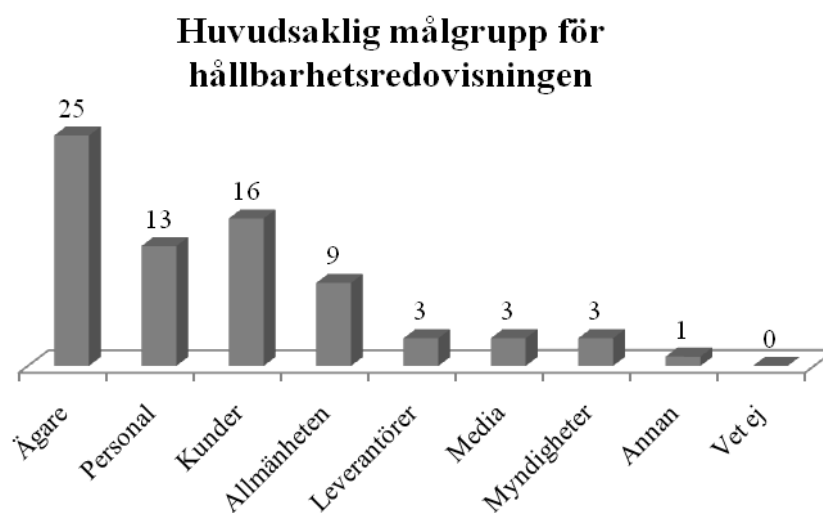
Vidare framkom i samtliga intervjuer att bolagen förespråkar ett beaktande bland leverantörer avseende arbete inom ramen för hållbar utveckling. Varken Teracom eller SBAB ställer några krav på sina leverantörer vad gäller upprättande av hållbarhetsredovisning utan menar snarare att leverantörerna bör ha ett tänk inom ansvarsområdena. Ellfors<sup>2</sup> berättar dock att Vattenfall ställer krav på sina leverantörer att arbeta i linje med Global Compacts tio principer. Detta innebär inte att de kräver upprättad hållbarhetsredovisning.

### ***Hade bolagen valt att granska om direktiv ej förelegat?***

Både Teracom och Vattenfall har svårt att uttala sig om huruvida bolagen hade arbetat med granskning och bestyrkande enligt GRI om direktiv från regeringen inte förelegat. Båda nämner dock att rapportering enligt GRI var på tal redan innan direktivet kom, men att det i dagsläget är svårt att garantera att de hade rapporterat enligt dessa riktlinjer. Enligt Karvonen<sup>1</sup> kan aktiva direktiv från ägarna vara bra för företag för att på så vis ta steg framåt och utvecklas. Ellfors<sup>2</sup> menar att i takt med att efterfrågan på information ökar och även kraven på att rapportera har sådan information blivit allt mer intressant och nödvändig att ta fram. Att det dessutom blivit allt viktigare för intressenterna är ytterligare en aspekt som troligtvis hade drivit bolaget mot arbetet med att publicera och granska verksamhetens data. Brosewitz<sup>3</sup> för SBAB tror att utvecklingen hade gått mot ett sådant arbete även om det troligtvis hade varit en process som tagit längre tid. Vidare tror Brosewitz<sup>3</sup> att SBAB hade arbetat med granskning av hållbarhetsredovisning även om sådant direktiv inte förelegat.

## 5.2 Kvantitativa empiriska resultat

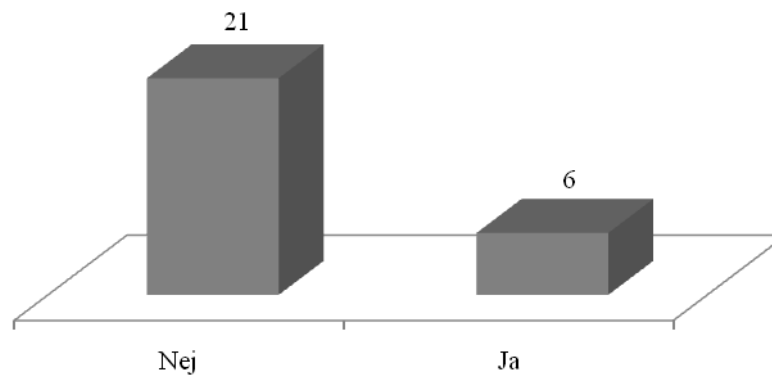
Följande avsnitt presenterar resultat från studiens enkätundersökning. Vi vill börja med att poängtera att avsaknaden av en respondent beror på att denne uppgett att bolaget ej arbetar med extern granskning och är därför inte av relevans för frågor som avser granskning. En grundläggande variabel för enkätundersökningen var en branschindelning av dess respondenter. Utifrån denna variabel avsåg vi med hjälp av chi-två test studera huruvida några signifikanta skillnader förelåg mellan branscherna och diverse olika faktorer. Dock uppstod problematik efter datainsamling ty spridningen av branscherna var relativt stor. Därmed visade chi-två tester inga signifikanta skillnader. Vidare presenterar avsnittet frågor av störst relevans för att kunna förklara och beskriva studiens syfte. Resterande resultat har valts att presenteras i bilaga 3.



Figur 1 Huvudsaklig målgrupp för hållbarhetsredovisningen

I figur 1 kan vi se att merparten av de statligt ägda bolagen framförallt riktar sin hållbarhetsredovisning till ägarna. Andra huvudsakliga målgrupper som angivits är kunder och personal.

## Hållbarhetsredovisade Ni redan innan regeringens direktiv kom 2008?



Figur 2 Fördelning antal upprättade hållbarhetsredovisningar

Ovanstående figur visar fördelning över antal upprättade hållbarhetsredovisningar bland statligt ägda bolag innan regeringens direktiv trädde ikraft 2008. Staplarna motsvarar spridningen mellan enkätens deltagande respondenter. Följaktligen vore det intressant att se huruvida omsättningen tenderade att påverka bolag att upprätta eller inte upprätta hållbarhetsredovisning innan något direktiv fanns. Med hjälp nedanstående korstabell samt Fisher:s test finns ett anmärkningsvärt samband.

Tabell 2 Omsättningens påverkan på bolag

	Liten omsättning	Stor omsättning	Total
Hållbarhetsredovisade innan regeringens direktiv	0	6	<b>6</b>
Hållbarhetsredovisade inte innan regeringens direktiv	14	6	<b>20</b>
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>12</b>	<b>26</b>

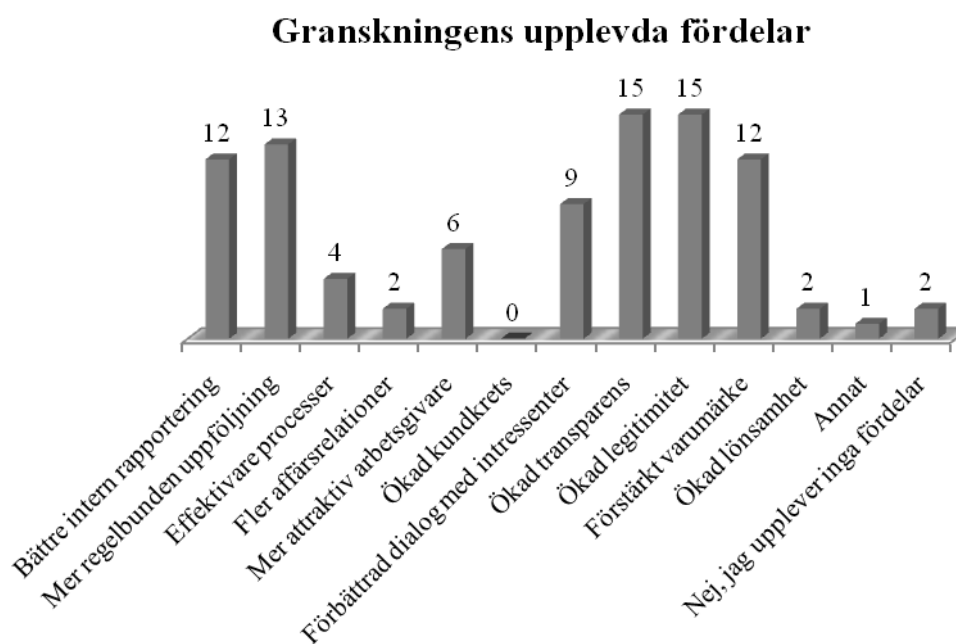
Tabell 3 Fisher:s exakta test

Testmetod	Signifikans
Fisher:s exakta test	0,004

I tabellerna ovan kan en skillnad utläsas för hur länge bolag med liten respektive stor omsättning arbetat med hållbarhetsredovisning. Bolag med omsättning mindre än 1000 mkr klassificeras som liten och omsättning över 1000 mkr klassas som stor. Utifrån dessa tabeller kan vi påvisa att det föreligger en signifikant skillnad mellan grupperna vilket har kunnat bekräftas med hjälp av Fisher:s exakta test. Tabellerna kan förklaras som att bolag med liten omsättning inte hållbarhetsredovisade innan direktiv infördes. Bland bolag med stor omsättning föreligger ingen avsevärd skillnad. Avsaknaden på en respondent beror på att denna inte angett någon omsättning för bolaget.

### ***Bolagens upplevda fördelar genererade av granskning***

I detta avsnitt presenteras de fördelar statligt ägda bolag upplever genom att låta oberoende tredje part granska hållbarhetsredovisningen. Detta görs för att besvara följande problemformulering; ”vilka fördelar upplever statligt ägda bolag att en externt granskad hållbarhetsredovisning medför verksamheten?”. Utläsas kan att ökad transparens och legitimitet, tätt följt av mer regelbunden uppföljning, bättre intern rapportering samt förstärkt varumärke är de mest påtagliga fördelarna.

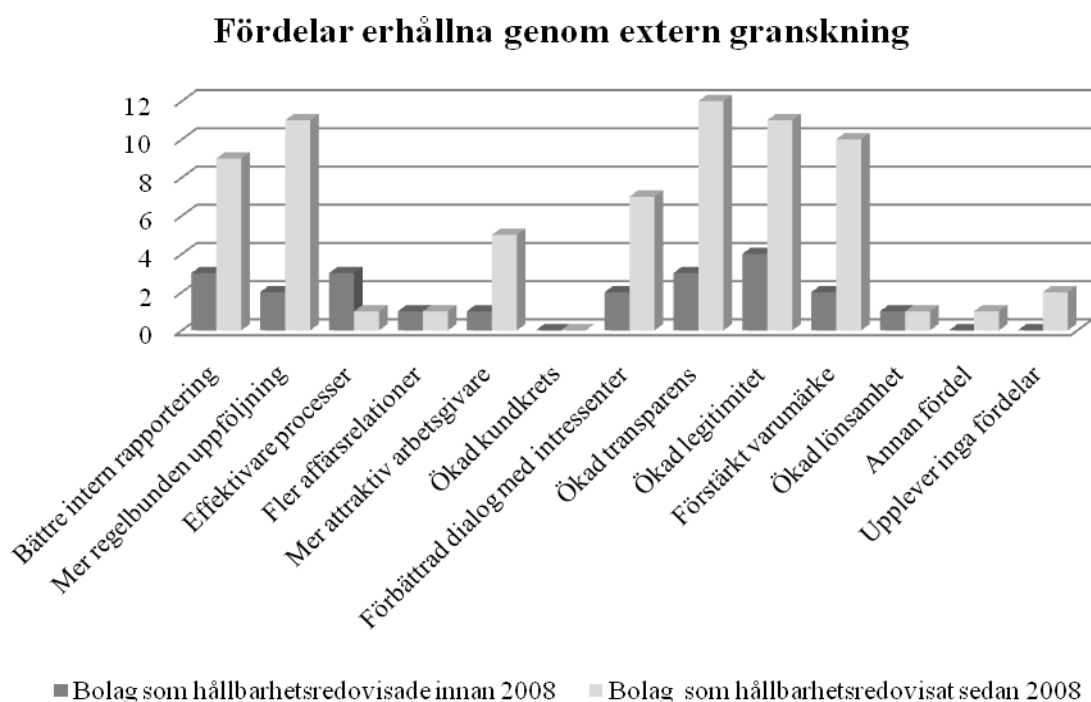


Figur 3 Statliga bolags upplevda fördelar



### *Upplevs granskningens fördelar variera beroende på hur länge de hållbarhetsredovisat?*

Med nedanstående illustration vill vi spegla skillnader i de upplevda fördelar granskningen anses medföra mellan bolag som hållbarhetsredovisade redan innan direktivet kom och bolag som enbart rapporterat sedan 2008. Skillnader värda att belysa är bland annat att bolag som hållbarhetsredovisade redan innan 2008 upplever i större mån att processerna effektiviserats än vad bolag som rapporterat sedan direktivet trädde i kraft gör. Vidare vill vi poängtera att de bolag som påtalar att granskning bidrar till förstärkning av varumärke är till större del bolag som inlett arbete i samband med direktivet. Bolag som angivit att de inte upplever några fördelar genom granskningen, är de som endast rapporterat sedan 2008.



Figur 4 Granskningens upplevda fördelar respektive tidpunkt för upprättad hållbarhetsredovisning

Utifrån presenterade resultat i figur 4 har samtliga samband testats med Fisher:s test för att finna eventuella signifikanta skillnader. Den enda fördel

som kunde utläsas vara signifikant var den som benämns effektiva processer. Nedanstående tabeller förklarar denna signifikanta samvariation.

Tabell 4 Upplevd effektivisering av processer

	Upplever effektiva processer	Upplever inte effektiva processer	Total
Hållbarhetsredovisade innan regeringens direktiv	3	2	5
Hållbarhetsredovisade inte innan regeringens direktiv	1	20	21
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>22</b>	<b>26</b>

Tabell 5 Fisher:s exakta test

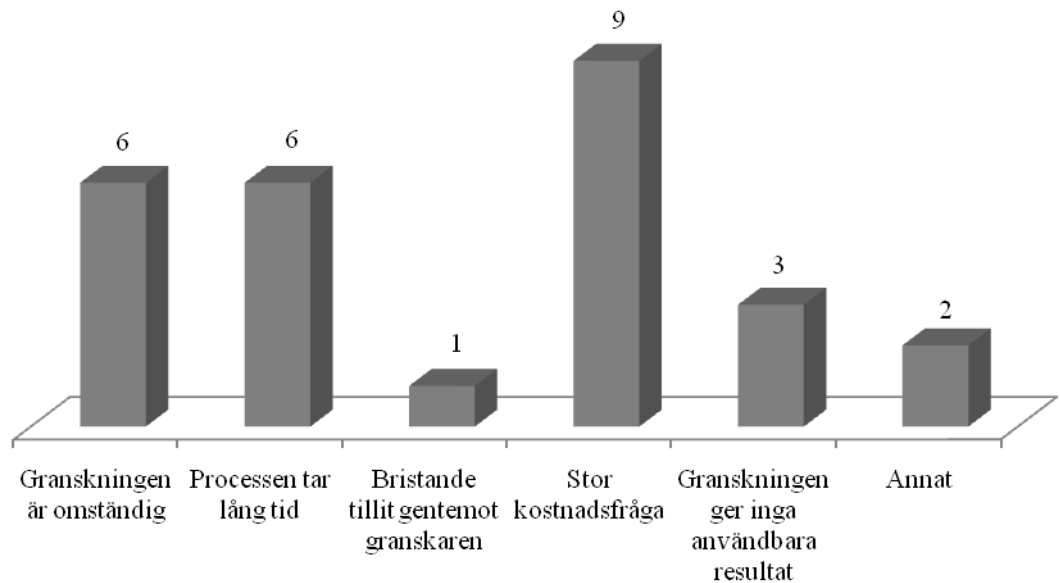
Testmetod	Signifikans
Fisher:s exakta test	0,014

Vi kan med ovanstående resultat beskriva den skillnad som föreligger i huruvida bolag som inte hållbarhetsredovisade innan direktivets införande upplever effektiviserade processer eller ej. Konstateras kan att majoriteten inte upplever mer effektiva processer som en fördel av granskningen.

#### ***Bolagens upplevda negativa effekter genererade av granskning***

Nedan presenteras däremot de negativa effekter statligt ägda bolag kan framhålla genom en granskningsprocess. Kostnadsfrågan är den negativa effekt som flest respondenter kan påvisa. Vidare framkommer att granskningsprocessen tar lång tid samt att den är omständig och stör verksamheten.

## Granskningens upplevda negativa effekter

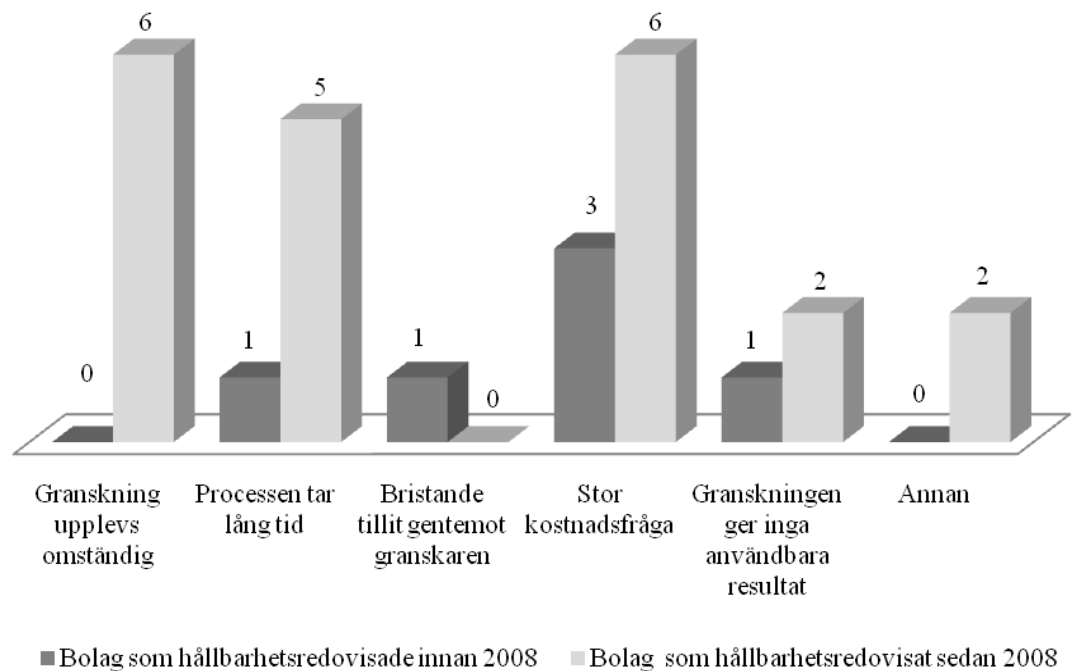


Figur 5 Statliga bolags upplevda negativa effekter

### *Upplevs granskningens negativa effekter variera beroende på hur länge de hållbarhetsredovisat?*

Med nedanstående figur vill vi spegla skillnader mellan bolag som hållbarhetsredovisade redan innan direktivet kom och bolag som enbart rapporterat sedan 2008 avseende de negativa effekter granskningen upplevs medföra. Avsevärd skillnad föreligger mellan de bolagen som upplever granskningen vara omständig och störande. Bolag som framhåller sådan negativ effekt är de som har hållbarhetsredovisat sedan direktivet trädde i kraft. Dock kan inga signifikanta skillnader framhävas efter att samtliga negativa effekter har testats med Fisher:s exakta test.

## Negativa effekter erhållna genom extern granskning

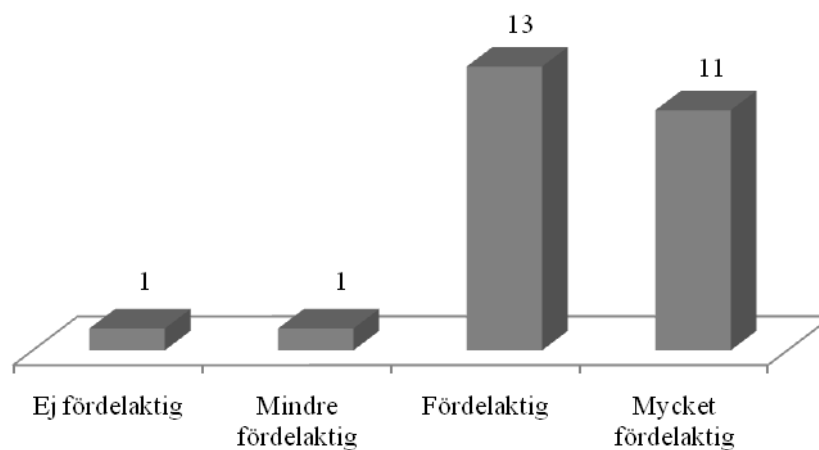


Figur 6 Granskningens upplevda negativa effekter respektive tidpunkt för upprättad hållbarhetsredovisning

### *Hur fördelaktigt upplevs granskningen vara?*

Nedan presenteras hur fördelaktigt granskning av oberoende tredje part upplevs vara bland statligt ägda bolag. Majoriteten av enkätens respondenter har som nedan kan utläsas, angivit att processen är av positiv karaktär. Därtill presenteras medelvärde av upplevd fördelaktighet bland enkätens respondenter men också gruppens standardavvikelse. Medelvärdet på 3.31 tydliggör att bolagen upplever granskningen vara övervägande fördelaktigt. Skalan bygger på ett intervall från 1 (ej fördelaktigt) till 4 (mycket fördelaktigt).

## Granskningens upplevda fördelaktighet



Figur 7 Upplevd fördelaktighet bland statliga bolag

Tabell 6 Medelvärde av upplevd fördelaktighet

	<b>n</b>	<b>M</b>	<b>Standardavvikelse</b>
Fördelaktighet	26	3.31	0,144

### ***Påverkar tillämpad granskningsprincip upplevd fördelaktighet?***

Nedanstående resultat har framtagits i syfte att förklara en av studiens problemformuleringar; ”*upplevs fördelaktighet av granskning vara större i bolag med kombinerad granskning än översiktlig granskning?*”. Nedan förklaras att oavsett tillämpad granskningsprincip, upplevs processen bland statliga bolag vara fördelaktig. Medelvärden för översiktlig granskning och kombinerad granskning ligger på 3,33 respektive 3,29. Det finns alltså ingen väsentlig skillnad i bolagens upplevda fördelaktighet. Skalan bygger på ett intervall från 1 (ej fördelaktig) till 4 (mycket fördelaktig). Vidare framkom med hjälp av Fisher:s exakta test att ingen signifikant skillnad föreligger mellan de båda granskningsprinciperna och upplevd fördelaktighet.

Tabell 7 Granskningens utsträckning i relation till upplevd fördelaktighet

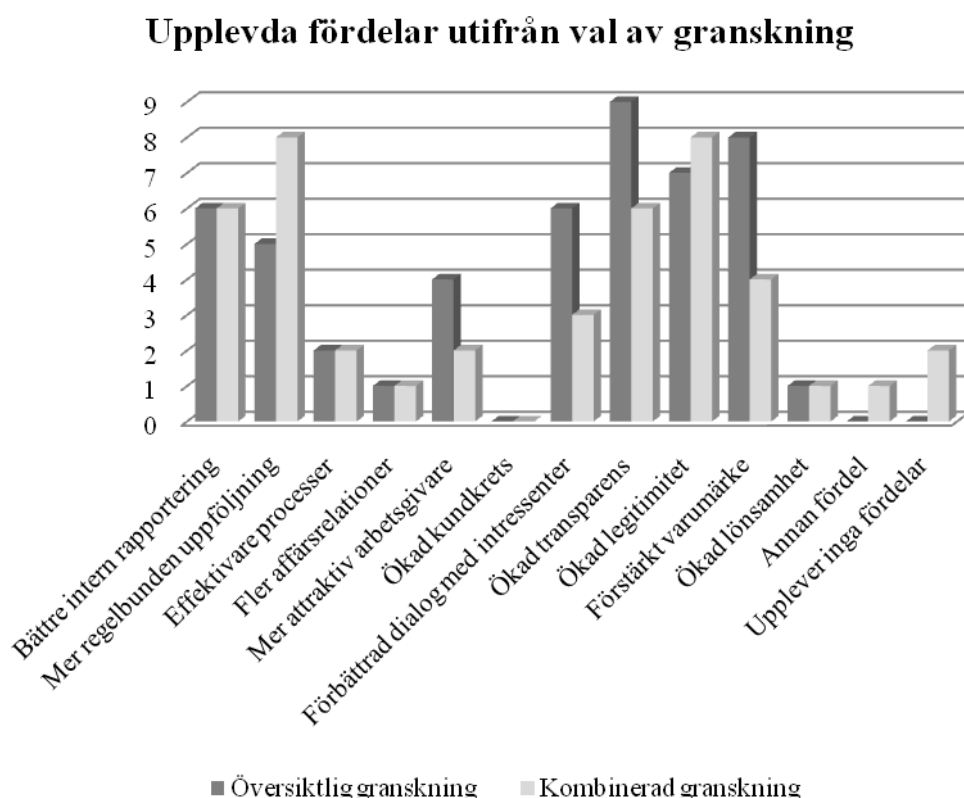
	<b>Ej fördelaktig</b>	<b>Fördelaktig</b>	<b>Total</b>
Översiktlig granskning	0	12	<b>12</b>
Kombinerad granskning	1	13	<b>14</b>
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>25</b>	<b>26</b>

Tabell 8 Upplevd fördelaktighet beroende på val av granskning

<b>Fördelaktighet</b>	<b>n</b>	<b>M</b>	<b>Standardavvikelse</b>
Översiktlig granskning	12	3,33	0,492
Kombinerad granskning	14	3,29	0,914

### *Påverkar tillämpad granskningsprincip upplevda fördelar?*

Följande resultat har framtagits i syfte att förklara en av studiens problemformuleringar; ”finns det en skillnad i bolagens upplevda fördelar sett utifrån granskningens omfattning?”. Figuren nedan visar att bolag med kombinerad granskning i större utsträckning upplever granskningen bidra till mer regelbunden uppföljning. Bolag med översiktlig granskning upplever i större utsträckning att granskningen har förbättrat bolagets dialog med intressenter, gjort dem till en mer attraktiv arbetsgivare, ökat transparensen samt förstärkt bolagets varumärke. Ett fåtal bolag med kombinerad granskning anger också att de inte upplever några fördelar med att låta en oberoende part granska hållbarhetsredovisningen. Trots att det föreligger en numerisk skillnad avseende upplevda fördelar kan inga statistiska skillnader framhävas med Fisher:s exakta test.



Figur 8 Upplevda fördelar utifrån val av granskning

### *Upplevs värdet av granskningen motsvara kostnaden för tjänsten?*

Efter respondenterna ombetts beakta granskningens upplevda fördelar och negativa effekter, fick de ta ställning till huruvida tjänstens genererade värde motsvarar dess kostnad. Som utläsas kan, upplever övervägande del av bolagen att erhållet värde är förenligt med dess kostnad.

Tabell 9 Upplevs granskningens värde motsvara dess kostnad?

	<b>Frekvens</b>	<b>Procent</b>
Kostnaden för granskningen motsvarar värdet	19	73,1
Kostnaden för granskningen motsvarar inte värdet	5	19,2
Ingen åsikt	2	7,7
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100</b>

### *Hade bolagen valt att granska om direktiv ej förelegat?*

Avslutningsvis ställdes frågan till respondenterna om de tror bolagen hade arbetat med granskning även utan direktiv. Nedanstående tabell förklarar att en relativt stor del av respondenterna hade valt att låta en oberoende tredje part granska dess hållbarhetsredovisning.

Tabell 10 Hade bolagen valt att granska om direktiv ej förelegat?

	<b>Frekvens</b>	<b>Procent</b>
Hade granskat om direktiv ej förekommit	13	50
Hade inte granskat om direktiv ej förekommit	9	35
Ingen åsikt	4	15
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100</b>



## 6. Analys

*Nedan analyseras empiriskt material utifrån både kvalitativ och kvantitativ studie med hjälp av den teoretiska referensramen.*

---

Inledningsvis vill vi för analysens tydlighet återge läsaren studiens syfte. Detta avser även förenkla och skapa ett sammanhang i våra återspeglings för vad studien kommit fram till. Syftet med uppsatsen är att studera huruvida statligt ägda bolag upplever några fördelar av att granska sin hållbarhetsredovisning samt vilka fördelar detta inbegriper. Vidare vill vi utforska om kombinerad granskning genererar fördelar i större utsträckning än översiktlig granskning samt om någon skillnad i upplevda fördelar kan utläsas.

Antalet upprättade hållbarhetsredovisningar har sedan direktivets ikraftträdande 2008 ökat avsevärt bland deltagande respondenter vilket illustreras i figur 2. Utifrån detta konstaterande ville vi undersöka huruvida bolagens omsättning har påverkat valet av att inleda ett arbete med hållbarhetsredovisning innan direktiv fanns? Som presenterats i tabell 2 samt 3, framkom det vara vanligare att bolag med stor omsättning upprättade rapporter redan innan direktiv förekom. Bolag med liten omsättning redogör däremot för att denna process implementerades först efter direktivets införande. Vi menar därför att omsättning har varit en påverkande faktor, särskilt för bolag med liten omsättning vid val att implementera en hållbarhetsredovisning. Med hjälp av Fisher:s exakta test kan vi bekräfta att det föreligger en signifikant skillnad i detta förhållande.

Övervägande del av respondenterna ansåg att hållbarhetsredovisningens huvudsakliga målgrupp är bolagens ägare, svenska staten. Eftersom bolagen lyder under direktiv utgivet av staten förefaller sig ovanstående val av målgrupp vara naturligt vilket även bekräftas av Karvonen<sup>1</sup>, Teracom AB. Vidare uppges, utifrån såväl kvantitativ som kvalitativ studie kunder och personal vara betydelsefulla målgrupper.

## ***Granskningens upplevda fördelar och negativa effekter***

Studien fokuserar på granskning av hållbarhetsredovisning och dess upplevda fördelar. Dessutom avses eventuella skillnader bland dessa fördelar urskiljas utifrån val av granskningsprincip. Därav uppkom följande problemformulering: *”vilka fördelar upplever statligt ägda bolag att en externt granskad hållbarhetsredovisning medför verksamheten?”*. Nedanstående diskussion syftar till att förklara denna problemformulering.

Utifrån kvantitativ studie gällande granskningens upplevda fördelar framkommer ökad transparens och legitimitet vara mest påtagliga. Transparens faller under de ledord regeringen förespråkar med direktivet: öppenhet, ordning och reda samt ett aktivt ägande. Regeringen upplever att direktivet har medfört ökad transparens (Näringsdepartementet, 2010). Vidare menar GRI (2006) att denna transparens är grunden för att skapa långvarig och effektiv relation gentemot intressenter. I regeringens verksamhetsberättelse återges också att riktlinjerna har bidragit till ökad transparens. Även Ellfors<sup>2</sup> betonar att transparensen är viktig för en god intressentdialog. Detta kan anknytas till Manetti (2011) som poängterar vikten av att det förs en dialog mellan verksamhet och intressenter.

Det framkommer även i studiens kvantitativa undersökningsmetod att statliga bolag upplever granskning medföra ökad legitimitet. Tilling (2010) i likhet med Hooghiemstra (2000) menar att legitimitet är en viktig del för företags överlevnad, företag kommer därav alltid att sträva efter att uppfattas som legitima (Deegan & Unerman, 2006; Guthrie & Parker, 1989). Vi menar därav att ett arbete mot hållbar utveckling kan ses som ett led i processen att uppfattas som mer trovärdiga.

Att granskningen genererar trovärdighet bekräftas vidare av de tre bolag som deltagit i vår kvalitativa studie. Karvonen<sup>1</sup> menar att granskning av oberoende tredje part bidrar till en ökad trovärdighet. I en studie av Jones och Solomon (2010) nämns den redan existerande litteraturen på området vilken hävdar att granskningsprocessen är en förutsättning för att skapa trovärdighet. Det konstateras dock att utifrån studerade företags perspektiv upplevs trovärdighet

inte alltid vara huvudsaklig drivkraft för implementering av granskning. Företagen menade att processen snarare kunde ses som ett verktyg för intern kontroll. På liknande vis framkom i vår kvantitativa studie att bland de mest påtagliga fördelarna genererade av granskningsprocessen nämns bättre intern rapportering samt en mer regelbunden uppföljning. Ellfors<sup>2</sup> tillsammans med Karvonen<sup>1</sup> menar att granskningen bidrar till en skarpare redovisning eftersom processen medför att dess innehåll är av relevans samt verklighetsförankrat i den mening att inget påstås utan faktabaserad grund. Dessutom framhåller respondenterna i kvantitativ studie att granskningen bidrar till ett förstärkt varumärke. Avslutningsvis uppges ytterligare fördelar vilka dock inte framhävs vara lika påtagliga. Fördelarna inbegriper: en förbättrad dialog med intressenter, mer attraktiv arbetsgivare, effektivare processer, fler affärsrelationer, ökad lönsamhet.

Baserat på empirisk studie kan vi konstatera att bolagen erhåller fördelar genom granskning, något som även konstaterats av Geibler et al (2006). Huvudsakliga fördelar i vår studie inbegriper; ökad transparens, ökad legitimitet samt förstärkning av varumärke. Vidare nämns interna fördelar som bättre intern rapportering men även en mer regelbunden uppföljning genereras av granskningen. Hur interna fördelar yttrar sig kan variera väldigt, med hjälp av vår kvalitativa undersökningsmetod framkom att bolagen upplevde granskningen medföra en förbättrad struktur för rapporten. Vidare upplevdes granskningen bidra till en klarare redovisning ty dess innehåll kvalitetssäkrats.

Med avsikt att skapa nyanserad verklighetsbild ombads respondenterna att ange eventuellt upplevda negativa effekter genom granskningen. Mest påtagliga effekter visade sig vara stor kostnadsfråga, en process som tar lång tid samt att granskningen är omständig och stör verksamheten. I likhet med detta menar Park och Brorson (2005) likväl som Jones och Solomon (2010) att kostnadsfrågan upplevs vara ett hinder för att införa granskning av extern part. Även vid intervju med Ellfors<sup>2</sup> poängteras att granskning är en kostsam process för bolaget. Vidare nämner Jones och Solomon (2010) att ytterligare hinder för att tillämpa granskning föreligger i att rapporten inte upplevs vara mogen för processen. Ett sådant hinder tror vi kan medföra att granskningsprocessen

upplevs omständigt och störande för verksamheten, dess verkställande kräver en viss grundläggande arbetsinsats. Liknande uppfattning återgav även Brosewitz<sup>3</sup> och Ellfors<sup>2</sup> vid kvalitativa intervjuer. Båda förklarar att respektive bolag upplevde ett behov av att mogna inför implementering av extern granskning trots att de under en tid arbetat med hållbarhetsfrågor. Att regeringen förespråkar ett aktivt ägande kan därmed medföra att bolagen utvecklas i takt med att nya processer verkställs. En utveckling som vid eget beslutstagande hade förefallit ske under ett längre tidsperspektiv.

### ***Granskningens upplevda fördelar och negativa effekter – varierar dem utifrån tidpunkten för upprättad hållbarhetsredovisning?***

Regeringen införde 2008 ett direktiv om upprättande och granskning av hållbarhetsredovisning i statliga bolag. Som ett komplement till ovanstående empiriska data ansåg vi det vara av intresse att studera huruvida ytterligare skillnader föreligger i upplevda fördelar och negativa effekter. Varierar dessa mellan bolag som upprättat hållbarhetsredovisning redan innan direktiv infördes och bolag som inledde arbetet i samband med direktivets ikraftträdande? Värt att beakta är den relativt stora skillnad som åskådliggörs i figur 2; där 21 bolag har angett att de inte hållbarhetsredovisade innan direktivet infördes i motsats till de 6 bolag som arbetade med rapportering redan innan direktivets ikraftträdande 2008.

Skillnader värda att belysa kan utläsas i att bolag upplever granskningen medföra effektivare processer. En skillnad vi med hjälp av Fisher:s exakta test kunnat bekräfta ytterligare. De bolag som påtalade sådan fördel var de som hållbarhetsredovisat innan direktiv kom. Detta framkom även vid intervju med Karvonen<sup>1</sup>, Ellfors<sup>2</sup> och Brosewitz<sup>3</sup> där granskningen upplevdes medföra ett tydligare syfte respektive intern självkontroll samt internt fokus gentemot hållbarhetsfrågorna. Faktorer som vi tror till viss del kan bidra till effektivisering av bolagens processer.

Vidare framkom även här att förstärkt varumärke upplevs vara en fördel, framförallt bland de bolag som inledde sitt hållbarhetsarbete i samband med införande av direktiv 2008. Vi är av uppfattningen att sådan fördel kanske inte

enbart beror på granskningen utan i gemenskap av de båda förloppen: rapportering och granskning. Även om dessa processer inte nödvändigtvis har implementerats samtidigt har det gjorts inom ett visst närliggande tidsperspektiv. Därmed kan det finnas svårigheter i att utläsa huruvida sådan fördel beror specifikt på granskningen eller helheten av processen att rapportera och granska. På liknande vis syns sådana skillnader i att bolagen upplever fördelar i form av: ökad legitimitet och transparens, mer regelbunden uppföljning, bättre intern rapportering, förbättrad intressentdialog samt blivit en attraktivare arbetsgivare. De bolag som började hållbarhetsredovisa i samband med direktivets inträde är också de som i kvantitativ studie uppgav att de inte kan framhäva några fördelar av granskningen. I en studie av Borglund et al (2010) menar författarna att ty direktivet är relativt ungt är det svårt att utläsa någon genomslagskraft avseende fördelar. Därav tror vi att det fortfarande, 3 år efter direktivets införande, kan vara svårt att påtala specifika fördelar. Vidare tror vi att företeelsen för bolagen är en process att växa med för att finna dess rätta syfte för verksamhet. Aktivt ägande kan för somliga bolag upplevas fördelaktigt genom att det driver dem mot en utveckling medan det för andra bolag snarare kan upplevas problematiskt att applicera i verksamheten. Sådan problematik kan medföra att direktiv från ovan, inte ses som annat än påtvingat och dess bakomliggande mening tenderar att komma i skymundan.

I motsats till ovan studerades följaktligen huruvida några skillnader utifrån samma förutsättningar som tidigare, föreligger i huruvida bolagen uppfattar granskning medföra negativa effekter. Mest påtaglig skillnad kan utläsas i att processen upplevs vara omständig och störande för verksamheten vilket enbart angivits av bolag som hållbarhetsredovisat sedan 2008. Som tidigare nämnts upplever framförallt bolag som inledde ett arbete med hållbarhetsredovisning i samband med direktivets inträde att granskningsprocessen tar lång tid. En åsikt som till viss framkommer bland studerade företag i Jones & Solomon (2010), där respondenterna menade att implementering av extern granskning ger en ökad kostnad i form av tid. I figur 6 illustreras hur de upplevda negativa effekterna fördelar sig mellan grupperna. Vidare kan i denna figur utläsas att processen upplevs vara kostsam, en uppfattning som delas oavsett tidpunkt för

upprättande av hållbarhetsredovisning. Att processen är kostsam har även konstaterats av Park och Brorson (2005) och Jones och Solomon (2010).

### ***Granskningens fördelaktighet***

För att skapa den nyanserade bild vi avser spegla har respondenterna ombetts gradera granskningens upplevda fördelaktighet. Graderingen avser skildra den allmänna uppfattning respondenterna har av granskningsprocessen. Utifrån studiens kvantitativa resultat upplevs processen vara av positiv karaktär. Därutöver valde vi att studera medelvärdet av upplevd fördelaktighet. Ett medelvärde på 3,31 bekräftar ytterligare som ovan nämnts att majoriteten av respondenterna ser granskningen som övervägande fördelaktig. För medelvärdet finns en standardavvikelse på 0,144 där värdet avser spegla gruppens normala avvikelse kring medelvärdet. Eftersom avvikelsen i detta fall är relativt liten påverkas spridningsmåttet i någon större utsträckning. Med detta menar vi att oavsett om respondenten avviker på det ena eller andra hållet kommer uppfattningen av granskningen ändå vara fördelaktig. Medelvärdet baseras på en intervallskala från 1 till 4, där 1 är ej fördelaktig och 4 motsvarar mycket fördelaktig.

### ***Påverkar tillämpad granskningsprincip upplevd fördelaktighet?***

För att skapa den mångsidiga bild studien eftersträvar samt besvara följande problemformulering: *”upplevs fördelaktighet av granskning vara större i bolag med kombinerad granskning än översiktlig granskning?”* valde vi att studera huruvida granskningens omfattning påverkar upplevd fördelaktighet. Med utgångspunkt i denna frågeställning klassificerades respondenterna i två grupper utifrån dess val av granskningsprincip; översiktlig eller kombinerad. Resultaten visade på att 12 respondenter uppges arbeta med översiktlig granskning och 14 uppgavs tillämpa kombinerad granskning.

Inte heller detta perspektiv redogör för någon anmärkningsvärd skillnad. Det föreligger ingen skillnad mellan översiktlig och kombinerad granskning i förhållande till upplevd fördelaktighet bland respondenterna. För att tydliggöra hur grupperna förhåller sig till graden av fördelaktighet, har ett medelvärde för

respektive granskningsprincip tagits fram. Medelvärdet för de 12 bolag som tillämpar översiktlig granskning är 3,33 med en standardavvikelse på 0,492. Bland de 14 bolag som applicerar kombinerad granskning syns ett medelvärde på 3,29 där standardavvikelsen ligger på 0,914. Bolagens medelvärde är relativt närliggande däremot finns en skillnad i respektive bolags standardavvikelse värd att notera. Standardavvikelsen för bolag med översiktlig granskning är relativt liten och kommer inte att påverka dess spridningsmått i större utsträckning, uppfattningen kommer oavsett avvikelse vara övervägande fördelaktig. Bland bolag som tillämpar den kombinerade granskningsprincipen råder i större mån delade uppfattningar. Eftersom standardavvikelsen kan utläsas som 0,914 innebär detta att spridningen är relativt stor och påverkingsbar. Avvikelsens intervall medför att granskningens kan upplevas vara allt från mindre fördelaktig till mycket fördelaktig vilket på skalan motsvarar en fördelning mellan intervall 2 till 4.

Utifrån ovanstående diskussion kan konstateras att någon signifikant skillnad ej föreligger mellan tillämpad granskningsprincip och bolagens upplevda fördelaktighet. Dels är fördelningen mellan de bolag som tillämpar kombinerad respektive översiktlig granskning relativt jämn. Dels är medelvärdet för respektive grupp i likhet med varandra. Standardavvikelsen för bolag med kombinerad granskning är relativt stor ty den är närapå dubbla värdet än avvikelsen för gruppen med översiktlig granskning. Trots detta finner vi ingen tillräcklig varians att påvisa grupperna emellan. Därmed kan vi inte bekräfta att kombinerad granskning genererar fördelaktighet i större utsträckning än översiktlig granskning. Dock föreligger en viss fundersamhet för huruvida frågeställningen gällande vilken granskningsprincip bolagen tillämpar, har varit tydlig nog för respondenterna. Inledningsvis gjorde vi en grundande studie med vilken vi avsåg få en överblick för vilken granskningsprincip bolagen tillämpar. Detta gjordes ty vi ville bilda oss en uppfattning för vilka respondenter som kunde vara av intresse för kvalitativ studie. Vad vi kunde utläsa låter 4 statliga bolag utföra kombinerad granskning medan resterande bolag låter utföra översiktlig granskning. Vidare kunde ett fåtal bolag som ej arbetar med extern granskning utläsas. Därav ställer vi oss frågande till huruvida vi ställt frågan på ett korrekt och lättförståeligt sätt. Vid antagande att

frågan ställts på ett missvisande sätt finns en möjlighet att resultatet sett annorlunda ut.

### ***Påverkar tillämpad granskningsprincip upplevda fördelar?***

Som ett försök till att besvara följande problemformulering: ”*finns det en skillnad i bolagens upplevda fördelar sett utifrån granskningens omfattning?*”, ställdes upplevda fördelar mot en indelning av grupperna utifrån dess val av granskningsprincip.

Studiens kvantitativa resultat finner dock ingen signifikant skillnad att åskådliggöra i figur 8, därmed inte sagt att några skillnader inte föreligger. Bolag som arbetar med översiktlig granskning upplever granskningen medföra en förstärkning av dess varumärke i större utsträckning än bolag med kombinerad granskning. Av 12 bolag som tillämpar översiktligt granskning uppger 8 att dess varumärke har förstärkts. Motsvarande resultat för de 14 bolag som arbetar med kombinerad granskning är att enbart 4 av dessa anger att de upplever varumärket förstärkas genom granskning. Vidare kan en liknande skillnad utläsas i en ökad transparens och förbättrad intressentdialog där bolag som använder översiktlig granskning i större utsträckning påtalar dessa fördelar. En mer regelbunden uppföljning som fördel framhävs i huvudsak av bolag med kombinerad granskning. Jämlig fördelning kan utläsas i fördelar avseende ökad legitimitet och en förbättrad intern rapportering oberoende granskningsprincip. Deegan och Unerman (2006) menar, som tidigare nämnts att företag ständigt strävar efter att uppfattas som legitima i sitt agerande. Med utgångspunkt i detta påstående är vi av uppfattningen att så länge bolagen kan påvisa legitimitet vara en fördel, om än ej huvudsaklig, genererad av granskningsprocessen, kommer drivkraften att fortgå med sådant arbete att kvarstå. En studie av Guthrie och Parker (1989) konstaterar att legitimitet inte alltid upplevdes vara huvudsakligt incitament för att hållbarhetsredovisa.

Intressant att notera är att de bolag som applicerar kombinerad granskning är de som anser att de inte upplever granskningen generera några fördelar. Vid intervju med Karvonen<sup>1</sup> framkommer att Teracom tidigare arbetat med



kombinerat granskningsuppdrag men tillämpar sedan 2010 översiktlig granskning. Bakomliggande orsaker till sådant val berättar Karvonen<sup>1</sup> förelåg i den kombinerade processens utförande. Teracom upplevde att alltför stort fokus lades på revidering av specifika indikatorer snarare än att se till rapportens helhet och bolaget fick inte ut önskad nytta av rapporten.

Med utgångspunkt i diskussionen ovan samt presenterat empiriskt resultat kan någon statistisk skillnad inte påvisas. Vi kan inte heller framhålla någon generellt delad uppfattning av diverse olika fördelar som bolagen menar granskningen medför.

### ***Hur påverkar bolagens granskning dess omgivning?***

Under kvalitativ studie inleds diskussioner för huruvida bolagen tror att regeringens direktiv om upprättande och granskning av hållbarhetsredovisning tenderar påverka icke statligt ägda bolag?

Ellfors<sup>2</sup> tror att direktivet har ett visst inflytande och kan skapa en viss trend. Hon menar att det inte är osannolikt att icke statligt ägda bolag överväger att implementera ett arbete med hållbar utveckling ty direktivets införande uppmärksammades stort. Karvonen<sup>1</sup> är av uppfattning att regeringens direktiv till viss del sätter press på bolag som inte arbetar med hållbarhetsfrågor. Dessutom framkommer i samtliga kvalitativa intervjuer att bolagen även förespråkar att leverantörer beaktar hållbar utveckling i sitt arbete. Karvonen<sup>1</sup> berättar att en leverantör till Teracom tagit initiativ att implementera ett arbete med hållbarhetsredovisning. Han menar att det därmed inte är osannolikt att leverantören till viss del påverkats av Teracoms arbete inom dessa ansvarsområden. Sådana effekter kan liknas med isomorfismens imiterande perspektiv där företag försöker imitera verksamhetens beteenden för diverse olika förfaranden med ett syfte att uppnå exempelvis ökad legitimitet (Deegan & Unerman, 2006; Eriksson-Zetterquist, 2009). Effekterna kan till viss del även liknas med isomorfismens normativa perspektiv som beskriver hur påtryckningar från samhällets olika grupper tenderar att påverka företag att bemöta dessa (Deegan & Unerman, 2006). Att bemöta påtryckningar kan liknas med de sociala kontrakt Hooghiemstra (2000) menar vara av stor

betydan för företags fortsatta verkan. Vidare innebär detta att i takt med att samhällets värderingar förändras måste även företagens strategier utvecklas.

Brosewitz<sup>3</sup> tror snarare att en trend skapas utifrån tryck från intressenter och deras önskemål, hon nämner även ett generellt hållbarhetsfokus i samhället vara framåt drivande för företag. Brosewitz<sup>3</sup> uppfattning lutar mer åt ett isomorfiskt perspektiv där omgivning till viss del påverkar bolag.

### ***Upplevs värdet av granskningens motsvara kostnaden för tjänsten?***

Efter beaktande av upplevda fördelar tillsammans med negativa effekter ombads respondenterna att ta ställning till huruvida granskningens medförda värde motsvarar dess kostnad. Som utläsas kan i tabell 9, uppger majoriteten av bolagen att så är fallet. Utifrån vår kvalitativa studie framkom att det råder liknande uppfattningar. Brosewitz<sup>3</sup> berättar att ”värdet av granskning har kommit att motsvara förbrukade resurser i takt med att processerna blivit väl integrerade i verksamheten”. I likhet med detta menar Karvonen<sup>1</sup> att ”värdet av granskningen är jämförbart med de resurser som förs in”. Han berättar också att hållbarhetsarbetet är väldigt viktigt för Teracom och ger verksamheten en tillgång, Karvonen<sup>1</sup> berättar att Teracom numera inte skulle vilja publicera en hållbarhetsrapport utan att låta den granskas av oberoende tredje part. Hambiraloviæ och Dirsell (2009) kunde på liknande vis konstatera att en av studiens deltagande respondenter upplevde skapat mervärde vara värt mer än kostnaden för tjänsten.

Vidare menar vi att detta resultat till viss del kan kopplas till den fördelaktighet bolagen upplevs frambringa utifrån granskningen. Även om något statistiskt samband inte kan möjliggöras påstår vi att sådant ändock till viss del kan utläsas; eftersom 25 respondenter uppgett att bolagen finner granskningen vara fördelaktig utan att specifikt blivit ombuds beakta några fördelar respektive negativa effekter tror vi oss ha fått en rättvisande bild av denna uppfattning. Vidare ombuds samma respondenter ta ställning till de upplevda fördelar men också negativa effekter bolagen kan påvisa medförs genom granskning. Därefter ombuds respondenterna ta ställning till huruvida granskningens värde

motsvarar dess kostnad genom vilken det framkom att 19 respondenter var av sådan uppfattning. 5 respondenter menar att de inte upplever granskningens värde vara förenligt med dess kostnad, en uppfattning som även framkom i en studie av Park och Brorson (2005).

### ***Hade bolagen valt att granska om direktiv ej förelegat?***

Avslutande frågeställning för den empiriska studien uppstod eftersom vi fann det intressant att utforska huruvida tvingande direktiv påverkar bolagens inställning till arbetet med hållbar utveckling i såväl nutid som framtid. Frågan som ställdes gav ett resultat vilket åskådliggörs i tabell 10, där 50 % av bolagen uppgav att de hade låtit oberoende tredje part granska dess hållbarhetsredovisning, oavsett direktiv. I likhet med detta tror Brosewitz<sup>3</sup> att SBAB hade arbetat med granskningsprocessen. Hon tror dock att beslutet avseende sådan process hade tagit längre tid. 35 % av bolagen uppger i motsats till detta att de inte hade valt att arbeta med extern granskning. Vidare väljer 15 % av bolagen att inte ta ställning. Vid intervju med Ellfors<sup>2</sup> framkommer en svårighet i att uttala sig i denna fråga. Hon dock att i takt med att efterfrågan på information ökar och även kraven på att rapportera, har sådan information blivit allt mer intressant och nödvändig att ta fram. Att informationen dessutom blivit allt viktigare för intressenterna är ytterligare en aspekt som troligtvis hade drivit bolaget mot ett arbete med att publicera och granska verksamhetens data.

På liknande vis nämner Karvonen<sup>1</sup> det vara svårt att uttala sig om sådan fråga men framförallt att garantera ett rättvisande svar. Han är av uppfattningen att aktiva direktiv från ägarna kan vara bra för företag eftersom de på så vis drivs framåt och utvecklas. Sådana aktiva direktiv avseende statens krav på upprättad och granskad hållbarhetsredovisning som studien behandlar är av typisk karaktär för vad som brukar benämnas tvingande isomorfism. Enligt Ryan & Purcell kan tvingande isomorfism vara: "perhaps the most obvious type of institutional force" (Joseph & Taplin, 2011, s. 22). Sådan tvingande isomorfism nämner även Eriksson-Zetterquist (2009) som menar att staten är ett exempel på en oerhört stark aktör när det kommer till tvingande krafter. Vi är av uppfattningen att det finns en chans att bolag under tvingande direktiv

inte är lika villiga att delge sina egentliga uppfattningar. Dels för att de oavsett inte kan påverka förhållandet, dels för att bolagen inte vill föra ägaren i dåliga dagar ty de står i direkt beroendeställning till denne.

## 7. Slutsats

*Avslutande kapitel presenterar studiens slutsatser vilka ämnar besvara uppsatsens syfte. Slutligen ges förslag på vidare forskning.*

---

### 7.1 Slutsats

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara vilka fördelar de statligt ägda bolagen upplever av att låta granska sin hållbarhetsredovisning. Studien syftar också till att beskriva om de bolag som låter utföra kombinerad granskning upplever fördelar i större utsträckning än de som enbart låter utföra översiktlig granskning. Framkommet resultat medför att det till viss del finns skillnader att påvisa om än dock inte alltid signifikanta. Generella slutsatser är svåra att dra ty studien erhöll en relativt liten svarsfrekvens då man beaktar det totala urvalet på 53 tillfrågade respondenter. En svarsfrekvens på 52,9 % upplever vi i detta fall vara för liten för att generalisera populationen. Vi kan däremot återge en allmän överblick för studien.

Konstateras kan att huvudsakliga fördelar erhållna genom granskning inbegriper ökad transparens samt legitimitet men också förstärkning av varumärket; oberoende av tidpunkt för implementering av hållbarhetsredovisning. Vidare avsåg vi med hjälp av Fisher:s exakta test finna eventuella skillnader mellan bolag som hållbarhetsredovisat innan, respektive efter direktivets införande vad avser upplevda fördelar. En signifikant skillnad framkom i hur effektiva processerna upplevs vara en fördel mellan de båda grupperna av bolag. Processerna upplevs blivit effektivare i de statliga bolag som arbetade med hållbarhetsredovisning redan innan regeringens direktiv trädde i kraft. I övrigt kunde några signifikanta skillnader inte framhållas.

Vad avser upplevd fördelaktighet utifrån tillämpad granskningsprincip, kan någon anmärkningsvärd och tillika signifikant skillnad ej påvisas. Överlag upplevs granskningsprocessen dock vara fördelaktig för bolag med såväl översiktlig som kombinerad granskning ty medelvärden för grupperna ligger runt 3,3.

Huruvida upplevda fördelar skiljer sig åt beroende på applicerad granskningsprincip är inte möjligt att statistiskt påvisa. Vi har inte heller kunnat finna någon allmän uppfattning om någon specifik fördel skiljer sig åt bland studiens respondenter. Utifrån våra kvalitativa intervjuer framkom dock att samtliga tre bolag upplever fördelar genererade av granskningen. En av respondenterna uppger att de tillämpar kombinerad granskning medan övriga bolag arbetar med översiktlig granskning, varav en tidigare tillämpat kombinerad granskning. Med detta menar vi att det till viss del kan påtalas att fördelar föreligger oavsett val av granskningsprincip. Huruvida dessa skiljer sig åt är dock inget vi kan konstatera utifrån våra respondenter.

Med utgångspunkt i studiens huvudsakliga syfte uppstod ett intresse i att undersöka huruvida omsättningen varit av inflytande då bolag valt att hållbarhetsredovisa eller ej innan regeringens direktiv förekom. Med hjälp av Fisher:s exakta test kunde vi fastställa en signifikant skillnad. Omsättningen har för bolag med liten omsättning till viss del varit avgörande vid beslutstagande avseende frivillig rapportering.

Att fördelar kan yttra sig väldigt olika har genom studien framkommit. Vi har även blivit medvetna om att det bland bolagen varierar väldigt vad gäller tidpunkt för implementering av såväl hållbarhetsredovisning som granskning av denna. En del av bolagen har redovisat en tid innan direktivet kom och införde granskning först efter sådan skyldighet införts. Andra bolag har inlett rapportering och granskning relativt samstämmigt. Det kan därav för den senare gruppen vara svårt att fastslå huruvida upplevda fördelar genereras specifikt av den ena eller andra företeelsen. Utifrån erhållen empiri är vi av uppfattningen att dessa båda processer än dock upplevs övervägande positiv.

## **7.2 Vidare forskning**

Med utgångspunkt i studien uppstod ett intresse att på ett mer djupgående sätt beskriva skillnaderna mellan ett kombinerat och översiktligt granskningsuppdrag men framförallt att finna vad som driver bolag att välja det ena framför det andra. Sådan studie skulle kunna tillämpas på såväl statliga som icke statliga bolag. Statliga i den mening att det enbart föreligger krav på

översiktlig granskning; varför väljer de att utföra kombinerad granskning? Icke statliga bolag vore intressanta att studera för att därigenom få kännedom för vilka bakomliggande incitament val av granskningsprincip baseras på?

Förslagsvis skulle även effekterna av regeringens direktiv avseende upprättande och granskning av hållbarhetsredovisning, vara av intresse att studera utifrån ett icke statligt bolagsperspektiv. Har regeringens direktiv skapat ett tryck på icke statliga bolag i samhället att arbeta med hållbar utveckling?

Avslutningsvis uppstod ett intresse i att studera hur revisionsbyråer och övriga granskare arbetar för att bemöta utvecklingen av hållbarhetsarbetet i företag och organisationer men även för att bemöta efterfrågan på tjänster och samhällseliga värderingar. En utveckling av granskande organ och dess kunskap inom området upplever vi vara givet för att därigenom förenkla hållbarhetsarbetet inom företag.

## Referenslista

- AccountAbility. (2008) *AA1000 Accountability Principles Standard 2008*. Tillgänglig på:  
<[http://www.accountability21.net/uploadedFiles/publications/AA1000A\\_PS%202008.pdf](http://www.accountability21.net/uploadedFiles/publications/AA1000A_PS%202008.pdf)> [Hämtat: 2011-05-05].
- AccountAbility. (2004) *International Standards on Assurance Engagements 3000: Assurance Engagements other than audits or reviews of financial information*. Tillgänglig på:  
<[http://www.accountability21.net/ISAE\\_3000.pdf](http://www.accountability21.net/ISAE_3000.pdf)> [Hämtat: 2011-05-05].
- Alvesson, M. & Sköldberg, K. (2008) *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, 2:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Andersen, E. & Schwencke, E. (1998) *Projektarbete – en vägledning för studenterna*. Lund: Studentlitteratur.
- Bergström, S., Catasús, B. & Ljungdahl, F. (2002) *Miljöredovisning*, 2:e uppl. Malmö: Liber-Ekonomi.
- Borglund, T., Frostenson, M. & Windell, K. (2010) *Effekterna av hållbarhetsredovisning – En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda bolag*.
- Bryman, A. (1997) *Kvantitet och kvalitet i samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Christensen, L., Engdahl, N., Carlsson, C. & Haglund L. (2001) *Marknadsundersökning – en handbok*, 2:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Clarén, M. & Persson, M. (2010) *Bestyrkande av hållbarhetsredovisning – Kostnad & Nytt*. Högskolan Kristianstad.
- Deegan, C. & Blomquist, C. (2006) Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry. *Accounting, Organizations and Society*, 31: 343-372.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2006) *Financial Accounting Theory*, Europeiska uppl. MC Graw-Hill Education, Maidenhead s. 316-357.
- Egels, N. (2003) Intressentmodellen – en värld full av missförstånd och tolkningar. *ETHOS*, Nr 3:46-47.
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009) *Institutionell teori – idéer, moden, förändring*. Malmö: Liber.
- Eriksson, E. & Stark, S. (2008) *Granskning av hållbarhetsredovisning – Upplevelsen ur ett företagsperspektiv*. Umeå Universitet.
- Far. (2011) *Samlingsvolymen 2011 – Revision*, 33:e uppdaterade utg. Stockholm: FAR Akademi.
- Geibler, J., Liedtke, C., Wallbaum, H. & Schaller, S. (2006) Accounting for the Social Dimension of Sustainability: Experiences from the Biotechnology Industry. *Wiley InterScience*, s. 334-346.
- Global Reporting Initiative<sup>1</sup>. *About GRI; What is GRI; history*. Tillgänglig på:  
<<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatIsGRI/History/>> [Hämtat: 2011-04-13].
- Global Reporting Initiative<sup>2</sup>. *About GRI; What is GRI; vision and mission*. Tillgänglig på:



- <<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatIsGRI/VisionAndMission.htm>> [Hämtat: 2011-04-13].
- Global Reporting Initiative. (2006) *RG – Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*, Version 3.0. Tillgänglig på:  
<[http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/1115DCC0-7927-4BDD-BBCA-CD18185DEFC3/2830/GRI\\_RG\\_Swe\\_New\\_10.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/1115DCC0-7927-4BDD-BBCA-CD18185DEFC3/2830/GRI_RG_Swe_New_10.pdf)> [Hämtat: 2011-04-13].
- Gray, R. & Milne, J. M. (2002) Sustainability reporting: who's kidding whom? University of Otago.
- Guthrie, J. & Parker, D. L. (1989) Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research*, 19 (76), s. 343-352.
- Hambiraloviæ, A. & Dirsell, K. (2009) *Hållbarhetsredovisning och revision av de statliga bolagen – vem tar del av mervärdet som skapas av revisionen?* Lunds Universitet.
- Hooghiemstra, R. (2000) Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27, s. 55-68.
- Jensen, K., M. (1995) *Kvalitativa metoder för samhälls- och beteendevetare*. Lund: Studentlitteratur.
- Jones, M. & Solomon, J. (2010) Social and Environmental Report Assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34, s. 20-31.
- Joseph, C. & Taplin, R. (2011) The measurement of sustainability disclosure: Abundance versus occurrence. *Accounting Forum*, 35, s. 19-31.
- Kolk, A. & Perego, P. (2010) Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International. *Business Strategy and the Environment*, 19, s. 182–198.
- KPMG. (2008) *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*.
- Körner, S., & Wahlgren, L. (2002) *Praktisk Statistik*, 3:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Larsson, L-O. & Ljungdahl, F. (2008) *License to operate*. Stockholm: Ekerlid.
- Larsson, L-O. (2009) *Hållbar affärsutveckling*. Stockholm: Far SRS Förlag.
- Lennartsson, R. (2010) Hållbarhetsfrågorna tar plats i näringslivets finrum. *Balans*, 3, s. 14-15.
- Ljungdahl, F. (1999) *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag - praxis, begrepp och orsaker*. Lund: Lund University Press.
- Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 3:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Manetti, G. (2011) The Quality of Stakeholder Engagement in Sustainability Reporting: Empirical Evidence and Critical Points. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 18, s. 110-122.
- NIVRA. (2006) *The Role and Task of NIVRA – NIVRA's position in society and profession*. Tillgänglig på:  
<[http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=40825&ObjectID=380749&Type=1&File=0000023057\\_Role\\_and\\_task\\_of\\_NIVRA.pdf](http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=40825&ObjectID=380749&Type=1&File=0000023057_Role_and_task_of_NIVRA.pdf)> [Hämtat:2011-05-05].
- NIVRA. (2007) *Assurance engagements relating to sustainability report*. Tillgänglig på:  
<http://www.nivra.nl/readfile.aspx?ContentID=40825&ObjectID=380749>

&Type=1&File=0000026143\_COS\_3410N\_English\_pdf0709.pdf>  
[Hämtat 2011-05-05].

- Näringsdepartementet. (2010) *Verksamhetsberättelse för företag med statlig ägande*.
- Park, J. & Brorson, T. (2004) Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production* 13 (2005) s. 1095-1106.
- Patel, R. & Davidsson, B. (2003) *Forskningsmetodikens grunder*. 3:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- PwC. (2010) *Hur redovisar svenska bolag hållbarhet - Undersökning av hållbarhetsredovisningspraxis i börsnoterade respektive statligt ägda bolag 2009*.
- Rodriguez, C. & Nilsson., M. (2005) *Hållbarhetsredovisning - Hur beaktas intressenternas informationsbehov?* Stockholms Universitet.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2007) *Research Methods for Business Students*, 4:e uppl. Harlow: Financial Times/Prentice Hall, cop. 2007
- Statens offentliga utredningar. (2004) *Att lära för hållbar utveckling: SOU 2004:104*.
- Teddlie, C. & Tashakkori, A. (2008) *Foundations of Mixed Methods Research*. Sage Publications, California.
- Thomas, G. (2011) *How to do your Case Study – A guide for students & researcher*. Thousand Oaks, California: Sage.
- Tilling, M. (2010) Refinements to Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting. *Commerce Research Paper Series* No. 04-6.
- Trost, J. (2007) *Enkätboken*, 3:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Wählstedt, H. (2001) *Resultatredovisning för hållbar utveckling*. Stockholm Universitet.

### **Muntliga källor**

- Börje Karvonen<sup>1</sup>, arbetsmiljöchef, Teracom AB, intervju 17 Maj, 2011.
- Magdalens Ellfors<sup>2</sup>, tillförordnad CSR-chef, Vattenfall AB, intervju 19 Maj 2011.
- Christine Brosewitz<sup>3</sup>, CR-samordnare/Presskontakt, SBAB, intervju 20 Maj 2011.

# Bilaga 1

## Intervjuer

Hej!

Vi är tre studenter som läser ekonomi på Högskolan i Kristianstad och som just nu skriver vårt examensarbete om granskning av hållbarhetsredovisningar. Vi fick era kontaktuppgifter genom vår handledare Fredrik Ljungdahl, specialist inom hållbarhetsredovisning på PwC. I vårt examensarbete ämnar vi genomföra en handfull intervjuer med bolag som låter granska sin hållbarhetsredovisning. Av den anledningen undrar vi om Ni har möjlighet att avsätta en stund för en intervju antingen via Skype eller per telefon? Frågorna omfattar granskning av er hållbarhetsredovisning samt hur ni upplever denna process. Om ni har möjlighet att delta skulle vi uppskatta om ni har några förslag på passande tider för intervjun.

Er hjälp är av stor betydelse för vårt examensarbete, därför skulle vi uppskatta om Ni tog er tid att hjälpa oss!

I nästa skede skickar vi naturligtvis ut intervjumallen så Ni får möjlighet att förbereda er.

Vänligen

Maria, Eva & Sabina  
Högskolan Kristianstad

# Bilaga 2

## Enkätundersökning

Hej!

Vi är tre studenter som läser ekonomi på Högskolan Kristianstad. Just nu skriver vi vårt examensarbete om granskning av hållbarhetsredovisningar. Arbetet består bland annat av en enkätundersökning med vilken vi vill undersöka tänkbara fördelar genererade av granskad och bestyrkt hållbarhetsredovisning.

Enkäten består av ett antal frågor som inte tar lång tid att besvara. Er hjälp betyder mycket för vår studie. Ni är självklart anonyma när ni besvarar enkäten.

Vid frågor vänligen kontakta Maria Gustavsson på:

x.x@hotmail.com alternativt på telefon 07xx-xxx xxx

Tack för er medverkan!

Med vänliga hälsningar

Maria, Eva och Sabina  
Högskolan Kristianstad

# Bilaga 3

## Enkätundersökning, påminnelsemail

Hej!

Här kommer en påminnelse om vår enkätundersökning om hållbarhetsredovisning.

Vi är tre studenter som läser ekonomi på Högskolan Kristianstad. Just nu skriver vi vårt examensarbete om granskning av hållbarhetsredovisningar. Arbetet består bland annat av en enkätundersökning med vilken vi vill undersöka tänkbara fördelar genererade av granskad och bestyrkt hållbarhetsredovisning.

Enkäten består av ett antal frågor som inte tar lång tid att besvara. Er hjälp betyder mycket för vår studie. Ni är självklart anonyma när ni besvarar enkäten.

Vid frågor vänligen kontakta Maria Gustavsson på:

x.x@hotmail.com alternativt på telefon 07xx-xxx xxx

Tack för er medverkan!

Med vänliga hälsningar

Maria, Eva och Sabina  
Högskolan Kristianstad

# Bilaga 4

## Intervjuguide

### Bakgrundsfrågor

1. Berätta lite kort om din yrkesroll i bolaget.
2. Berätta om dina arbetsuppgifter.

### Hållbarhetsredovisning

3. Berätta om hur ni ser på hållbarhetsredovisning.
4. Varför är det viktigt för er att hållbarhetsrapportera?
5. Hur länge har ni upprättat hållbarhetsredovisning?
6. Till vilka riktar sig er hållbarhetsredovisning i huvudsak?

### Granskning och bestyrkande

7. Hur länge har ni låtit en oberoende part granska er hållbarhetsredovisning?
8. I vilken utsträckning granskas och bestyrks er hållbarhetsredovisning; Översiktlig granskning, revision etc.?
9. Vem anlitar ni att utföra granskning och bestyrkande?
10. Enligt vilken standard granskas er hållbarhetsredovisning?  
*Exempelvis AA1000 AS, ISAE 3000, 3410N, RevR 6.*
11. Berätta om hur ni ser på granskning av hållbarhetsredovisning.
12. Varför är det viktigt för er verksamhet att låta en oberoende tredje part granska bolagets hållbarhetsredovisning?
13. Kan ni nämna några påtagliga fördelar med att låta granska och bestyrka hållbarhetsredovisningen?
14. Ser ni att granskning och bestyrkande förstärker de fördelar ni upplever? I relation till att enbart upprätta hållbarhetsredovisning.
15. Ser ni några interna förbättringar i verksamheten sedan ni börjat granska och bestyrka? *Exempelvis förbättrad intern kommunikation.*
16. Ser ni några externa förbättringar i verksamheten sedan ni börjat granska och bestyrka? *Exempelvis förstärkt varumärke.*
17. Utifrån eventuellt upplevda förbättringar, värderar ni någon förbättring högre än någon annan? Vilken förbättring upplevs i sådant fall vara mest påtaglig?
18. Hur upplever ni granskningsprocessen i helhet?
19. Kan ni framhålla några negativa effekter av granskningen?
20. Utifrån de positiva effekter ni upplever, känner ni att värdet av granskning och bestyrkande är jämförbart med kostnaden för tjänsten?
21. Tror ni att en mer omfattande granskning hade förstärkt effekterna ytterligare?
22. Hur tror du att regeringens direktiv om upprättande och bestyrkande av hållbarhetsredovisning påverkar andra företag?

# Bilaga 5

## Enkätundersökning

Ange endast ett svarsalternativ om inget annat anges.

1. Inom vilken bransch verkar Ert bolag?

- Basindustri
  - Detaljhandel
  - Energi
  - Fastigheter
  - Finans
  - Kultur
  - Telekom
  - Transport
  - Annan:
- 

2. Hur stor är Er omsättning (Mnkr)?

- Ingen åsikt
  - Vet ej
- 

3. Hållbarhetsredovisade Ni redan innan regeringens riktlinjer om granskning och bestyrkande trädde i kraft under 2008?

- Ja
- Nej
- Vet ej

4. Vilka anser Ni är den huvudsakliga målgruppen för Er hållbarhetsredovisning?

(Vänligen markera maximalt tre alternativ)

- Ägare
  - Kunder
  - Leverantörer
  - Media
  - Myndigheter
  - Personal
  - Allmänheten
  - Vet ej
  - Annan:
-

5. Låter Ni oberoende tredje part granska Er hållbarhetsredovisning?
- Ja, översiktlig granskning
  - Ja, revision (kombinerat med översiktlig granskning)
  - Nej
- Om Nej, varför har Ni valt att avstå från granskning?
- 

***Här tar enkäten slut för dig som svarat Nej. Tack för din medverkan!***

6. Vem granskar *alternativt* bestyrker Er hållbarhetsredovisning?
- Samma revisor som granskar finansiell redovisning
  - Hållbarhetskonsult
  - Representant från intressegrupp Teknisk konsult
  - Annan:
- 
7. Hur viktig upplever Ni extern granskning vara för Er verksamhet?
- Mycket viktig
  - Viktig
  - Mindre viktig
  - Inte viktig
8. Hur fördelaktigt upplever Ni granskning och bestyrkande vara?
- Mycket fördelaktigt
  - Fördelaktigt
  - Mindre fördelaktigt
  - Ej fördelaktigt
9. Upplever Ni att granskning och bestyrkande medför fördelar inom följande områden?  
(Om nej, gå vidare till fråga 10. Vänligen markera maximalt fem alternativ)
- Bättre intern rapportering
  - Mer regelbunden uppföljning
  - Effektivare processer (produktion etc.)
  - Fler affärsrelationer
  - Mer attraktiv arbetsgivare
  - Ökad kundkrets
  - Förbättrad dialog med intressenter
  - Ökad transparens
  - Ökad legitimitet
  - Förstärkt varumärke
  - Ökad lönsamhet
- Annat:
-



**10. Kan Ni framhålla några negativa effekter av granskningen?**

(Om nej, gå vidare till fråga 11. Vänligen markera de svarsalternativ där ni framhåller negativ effekt. Flerval är ok)

- Granskningen är omständlig och stör verksamheten
- Granskningsprocessen tar lång tid
- Bristande tillit gentemot granskaren
- Stor kostnadsfråga
- Granskningen ger inga användbara resultat

Annat:

---

**11. Vid beaktande av fördelar och negativa effekter, upplever Ni att värdet av granskningen motsvarar kostnaden för tjänsten?**

- Ja
- Nej
- Ingen åsikt

**12. Om regeringens direktiv om oberoende tredje parts bestyrkande av hållbarhetsredovisning för statligt ägda bolag inte hade förelegat, hade Ni trots det valt att låta göra detta?**

- Ja
- Nej
- Ingen åsikt

***Här är enkäten slut.  
Tack för din medverkan!***

## Bilaga 6

*Tabell 1 Frekvenstabell över branschindelning*

	<b>Frekvens</b>	<b>Procent</b>
Transport	6	22
Finans	3	11
Fastighet	4	15
Telekom	2	7
Tung industri	4	15
Konsultation & utveckling	3	11
Kultur	1	4
Forskning	2	7
Turism	1	4
Försäkring	1	4
<b>Total</b>	<b>27</b>	<b>100</b>

*Tabell 2 Val av granskning*

	<b>Frekvens</b>	<b>Procent</b>
Översiktlig granskning	12	44,4
Kombinerad granskning	14	51,9
Ej granskning	1	3,7
<b>Total</b>	<b>27</b>	<b>100</b>

*Tabell 3 Bolagens val av granskare*

	<b>Frekvens</b>	<b>Procent</b>
Samma revisor som granskar finansiell redovisning	18	69,2
Hållbarhetskonsult	5	19,2
Annan	3	11,5
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100</b>

*Tabell 4 Omsättning i relation till upplevd fördelaktighet*

	<b>Ej fördelaktig</b>	<b>Fördelaktig</b>	<b>Total</b>
Liten omsättning	1	13	<b>14</b>
Stor omsättning	0	11	<b>11</b>
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>24</b>	<b>25</b>

*Tabell 5 Upplevd fördelaktighet beroende på omsättning*

<b>Fördelaktighet</b>	<b>n</b>	<b>M</b>	<b>Standardavvikelse</b>
Liten omsättning	14	3,14	0,77
Stor omsättning	11	3,45	0,688

*Tabell 6 Påverkar bolagens omsättning val av granskningsprincip?*

	<b>Översiktlig granskning</b>	<b>Kombinerad granskning</b>	<b>Total</b>
Liten omsättning	7	7	14
Stor omsättning	5	6	11
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>25</b>