

Revisionens påverkan på miljöredovisningen

– skänker revisionen trovärdighet och legitimitet

Institutionen för Ekonomi

Kandidatuppsats FE6070, Ht 2007

Linn Kennerwall

Jessica Sterner

Handledare: Sven-Olof Collin, Professor i företagsekonomi

Förord

Vi vill tacka alla som har hjälpt oss att göra denna uppsats möjlig!

*Vi vill tacka de företag som har ställt upp på intervju: EON Sverige, SCA, KPA Pension,
Länsstyrelsen, Svenska Naturskyddsföreningen och SL.*

Vi vill tacka våra familjer som har stöttat oss under arbetets gång.

*Slutligen vill vi tacka vår handledare Sven-Olof Collin, professor i företagsekonomi på
Högskolan i Kristianstad, som har hjälpt oss med vägledning genom arbetet.*

Kristianstad 2008-08-01

Linn Kennerwall

Jessica Sterner

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att undersöka om miljöredovisningen blir mer trovärdig om den blivit granskad av en revisor och om denna ökade trovärdighet skänker legitimitet till organisationen.

Vi har en egen modell som bygger på dessa två relationer. Vi har använt oss av den positivistiska ansatsen som är en förklarande teori. Vårt angreppssätt har främst varit deduktivt men vi har även inslag av den induktiva metoden.

Vi har genomfört en jämförande fallstudie med fallföretagen E.ON och SCA. Genom intervjuer med fallföretagen och intressenter till E.ON kopplat till teorin har vi kommit fram till ett resultat.

Utifrån legitimitetsteorins tanke om resursflöden som indikation på legitimitet har vi utifrån vår empiriska undersökning dragit slutsatsen att en trovärdig miljöredovisning kan skänka det redovisade företaget legitimitet.

Vi har även genom vår analys kommit fram till att miljöredovisningen inte blir mer trovärdig tack vare en revision. En bakomliggande faktor till detta kan vara att miljöredovisningens upprättande och granskning inte är lagstadgad utan baseras på Soft Regulation.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Problemdiskussion.....	8
1.3 Problemformulering.....	9
1.4 Syfte.....	9
1.5 Definitioner.....	9
1.6 Disposition.....	10
2. Metod.....	12
2.1 Vetenskaplig utgångspunkt.....	12
2.2 Forskningsansats.....	12
2.3 Teoriinsamling.....	13
2.4 Metodproblem.....	13
2.5 Kapitelsammanfattning.....	13
3. Miljörevision.....	15
3.1 Miljöledningssystem.....	15
3.2 Miljörevision.....	15
3.3 Granskning av miljöredovisningen.....	16
3.4 Kapitelsammanfattning.....	16
4. Teori.....	17
4.1 Val av teorier.....	17
4.2 Revisorns trovärdighet.....	17
4.2.1 Kompetens.....	18
4.2.2 Tystnadsplikt.....	18
4.2.3 Oberoende.....	18
4.3 Soft Regulation.....	19
4.4 Adverse Selection.....	20
4.5 Assurance.....	20

4.6 Legitimitetsteorin	22
4.7 Att mäta legitimitet.....	23
4.8 Intressentmodellen.....	24
4.9 Kapitelsammanfattning	25
5. Empirisk metod	27
5.1 Fallstudie	27
5.2 Kvantitativ och kvalitativ datainsamling.....	27
5.3 Val av företag	27
5.4 Val av respondenter.....	29
5.5 Datainsamling.....	29
5.6 Operationalisering	30
5.7 Empiriskt metodproblem.....	32
5.8 Kapitelsammanfattning	33
6. Empirisk undersökning.....	34
6.1 E.ON Sverige.....	34
6.1.1 E.ON: s miljöarbete	34
6.1.2 E.ON: s miljöredovisning.....	34
6.1.3 KPA Pension	35
6.1.4 Länsstyrelsen.....	35
6.1.5 Svenska Naturskyddsföreningen	36
6.1.6 SL	36
6.2 SCA	37
6.2.1 SCA: s miljöarbete	37
6.2.2 SCA: s hållbarhetsredovisning	37
6.3 Kapitelsammanfattning	38
7. Analys.....	40
7.1 Granskning av miljöredovisningen ur företagets synvinkel	40
7.1.1 E.ON - företaget <i>utan</i> granskning av miljöredovisningen.....	40
7.1.2 SCA – företaget <i>med</i> granskning av miljöredovisningen.....	40

7.1.3 Analys av företaget med respektive företaget utan granskning av miljöredovisningen	41
7.2 Revisionens förmåga att skapa trovärdighet för miljöredovisningen ur intressenternas synvinkel	43
7.2.1 Revisorns roll i trovärdighetsskapandet	43
7.2.2 Hur uppfattas en revision då den granskade information baseras på Soft Regulation?.....	43
7.2.3 Revisionens förmåga att skapa trovärdighet då Adverse Selection föreligger	44
7.2.4 Är en assurance på miljöredovisningen trovärdighetsingivande?	45
7.2.5 Andra sätt att skapa trovärdighet för miljöredovisningen	45
7.3 Ökad trovärdighet för miljöredovisningen skänker legitimitet	46
7.3.1 KPA Pension tillför resursen investeringsvilja.....	47
7.3.2 Länsstyrelsen tillför resursen tillstånd via tillsynsutövning	47
7.3.3 SL tillför resurserna efterfrågan på produkter, betalningsvilja och val av leverantör	48
7.3.4 Svenska Naturskyddsföreningen tillför resursen miljömärkning av produkter	48
8. Slutsatser	49
8.1 Uppsatsens slutsats	49
8.2 Förslag på fortsatt forskning.....	51
Källförteckning.....	52
Bilagor	57
Bilaga 1 Intervjufrågor E.ON Sverige.....	57
Bilaga 2 Intervjufrågor SCA	58
Bilaga 3 Intervjufrågor KPA	59
Bilaga 4 Intervjufrågor Länsstyrelsen	60
Bilaga 5 Intervjufrågor Svenska Naturskyddsföreningen	61
Bilaga 6 Intervjufrågor SL	63

1. Inledning

I detta avsnitt börjar vi med att beskriva en bakgrund till uppsatsens ämne samt tar upp en problemdiskussion kring revisionens förmåga att skapa trovärdighet och legitimitet. Därefter beskriver vi i vilket syfte uppsatsen är skriven. Avsnittet avslutas med definitioner samt en översikt av uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Miljön har varit under ständig förändring sedan jorden skapades. Vi människor har blivit mer och mer industrialiserade under de senaste 100 åren och på grund av detta har vi påverkat miljön negativt. Men med tiden har människor börjat ifrågasätta vår påverkan på miljön och vi har vaknat upp och insett att naturen inte är en oändlig resurs som vi kan utnyttja hur som helst. (Larsson, 1997)

Miljöredovisningens historia är relativt kort. Det är inte förrän i slutet av 60-talet och början av 70-talet som embryon till social redovisning och miljöredovisning går att finna. 1964 fick Sverige sin första naturvårdslag genom påtryckningar från myndigheter och lagstiftare angående miljöåtgärder och 1969 antogs miljöskyddslagen som avser tillståndpliktig verksamhet. (Larsson, 1997).

1972 hölls en internationell miljökonferens i Stockholm. Grunden till konferensen var den debatt som den amerikanska biologen Rachel Carson skapade med hjälp av sin bok ”Tyst vår” där hon bevisade att de kemiska bekämpningsmedel som användes hade förödande konsekvenser för de biologiska näringskedjorna. Medvetenheten angående miljöfrågor ökade på grund av den här debatten men åtgärderna för att minska miljöpåverkan var ringa. Inte förrän 1992, 20 år efter miljökonferensen i Stockholm togs de första besluten angående miljöåtgärder. Detta skedde vid FN:s så kallade Rio-konferensen där Agenda 21 formades. Agenda 21 är ett dokument som bidragit till den miljömedvetenhet som existerar idag. (Larsson, 1997). Agenda 21 är ett globalt handlingsprogram som ger mål och riktlinjer för att uppnå en hållbar utveckling. Målet med Agenda 21 är att utrota fattigdomen och att eliminera miljöhoten på jorden. (www.snf.se, 2007-11-26).

Från och med slutet av 80-talet finner vi de första böckerna om miljöredovisning och flera företag kom att beakta miljöaspekter. Det stora uppsvinget för miljöredovisningen kan sägas sammanfalla med Brundtlandrapporten 1987. Det var då som Brundtlandkommissionen fastställde begreppet hållbar utveckling, ett begrepp som är erkänt världen över, där det

konstaterades att: *”Varaktigt hållbar utveckling innebär att tillgodose dagens behov utan att äventyra kommande generationers förmåga att klara sina behov.”* Begreppet hållbar utveckling omfattar inte bara miljöfrågor utan även sociala och ekonomiska aspekter. Under första hälften av 90-talet kan en markant ökning av miljörapportering skönjas. (Ljungdahl, 1999)

Den 1 januari 1999 trädde miljöbalken i kraft, av lagtexten framgår att vi har ett förvaltaransvar gentemot naturen för att ha rätt att förändra och bruka naturen. Miljöbalken är en sammanslagning av de tidigare gällande lagarna på miljörettens område. (www.snf.se, 2007-11-26).

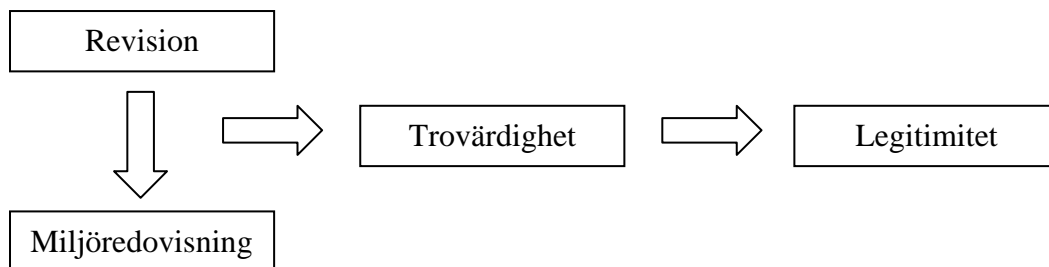
1.2 Problemdiskussion

Miljöfrågan är idag ett högst omdiskuterat ämne och är ständigt en aktuell fråga i samhällsdebatten. Många är vi som har tagit miljöfrågan till oss och börjat agera för att skapa en bättre miljö och en hållbar samhällsutveckling. Detsamma gäller för flertalet företag. Men miljöfrågan är inte bara en fråga om ansvarstagande för att skapa en bättre miljö, utan har även blivit ett konkurrensmedel som kan öka företagsvärdet. Många företag väljer att certifiera sig enligt ett miljöledningssystem som är ett verktyg företaget använder för att förbättra sitt miljöarbete. En del företag väljer att frivilligt upprätta en miljöredovisning för att utåt visa hur deras verksamhet påverkar miljön och vilka åtgärder de har vidtagit för att minska denna negativa miljöpåverkan. Miljöredovisningen har blivit en rapport med stort genomslag, därför erbjuder idag flertalet revisionsbyråer granskning av dessa rapporter. En del företag låter den frivilliga miljöredovisningen bli granskad av revisorer, en del låter bli. Vad är det som driver företagen till en granskning av miljöredovisningen och varför väljer vissa företag bort denna granskning?

Idag anses revision på företagets finansiella information som en nödvändighet för att informationen ska bli trovärdig. FAR, branschorganisationen för revisorer och rådgivare, säger att revisionens roll är att kvalitetssäkra den information som företaget lämnar om sin ekonomiska situation och förvaltning. Detta för att intressenterna måste kunna lita på den information som företaget lämnar. Revisionen ger ökad trovärdighet åt företagets finansiella information. (FAR:s revision en praktisk beskrivning, 2006) Men hur viktig är revisionen på miljöredovisningen? Har revisionen samma betydelse för miljöredovisningens trovärdighetsskapande som för den finansiella informationen, eller har revisionen ingen betydelse här?

Om miljöredovisningen, enligt intressenterna, blir mer trovärdig av en granskning vad drar då företaget för nytta av det? Trovärdighet kan anses vara en aspekt av legitimitet. Om företaget inte framstår som trovärdigt i t.ex. miljöfrågor löper de en stor risk att deras verksamhet utmålas som oaktsam och illegitim. Att genom miljöredovisningen presentera en trovärdig bild av företags miljöarbete är en viktig del av företagsledningens strävan att etablera företags legitimitet. (Ljungdahl, 1999) Leder den ökade trovärdigheten till att intressenterna skänker organisationen legitimitet?

Modellen vi vill pröva har illustrerats nedan.



1.3 Problemformulering

Skänker intressenterna organisationen legitimitet om miljöredovisningen anses mer trovärdig tack vare revision?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om miljöredovisningen blir mer trovärdig om den blivit granskad av en revisor och om denna ökade trovärdighet skänker legitimitet till organisationen.

1.5 Definitioner

Trovärdighet är när fakta anses återges på ett korrekt sätt.

Legitimitet är då intressenterna förser organisationer med resurser då de uppträder önskvärda, ordentliga eller lämpliga inom vissa sociala system av normer, övertygelser och definitioner. (Suchman, 1995)

1.6 Disposition

Kapitel 2 – Metod

I detta avsnitt beskriver vi tillvägagångssättet för vårt arbete med uppsatsen. Vi redogör för de undersökningsmetoder vi använt oss av och hur insamlingen av teorin har utförts.

Kapitel 3 – Miljörevision

I detta avsnitt beskriver vi vad det innebär att vara certifierad enligt miljöledningssystemen ISO 14001 och EMAS. Vi redogör för skillnaden mellan miljörevision och granskning av miljöredovisningen eftersom det är lätt att blanda ihop begreppen.

Kapitel 4 – Teori

I detta avsnitt redogör vi för den referensram som ligger till grund för den empiriska studien. Först beskriver vi revisorns förmåga att skapa trovärdighet för redovisningen. Detta följs av teorin om Soft Regulation och Negative Assurance. Därefter beskriver vi informationsproblemet Adverse Selection som följs av legitimitetsteorin. Avsnittet avslutas med en beskrivning av intressentmodellen.

Kapitel 5 – Empirisk metod

I detta avsnitt redogör och motiverar vi för den empiriska metod som vi har valt att använda oss av. Undersökningen grundar sig på en jämförande fallstudie. Vi redogör för de val av företag och respondenter som vi har gjort. Vi redogör också för hur insamling av data har skett samt vilka metodproblem vi har stött på. Kapitlet avslutas med en operationalisering.

Kapitel 6 – Empirisk undersökning

I detta avsnitt görs en fallbeskrivning av de redovisade fallföretagen E.ON och SCA. Vi beskriver även intressentföretagen ur miljösynpunkt.

Kapitel 7 – Analys

I detta avsnitt presenteras en analys av revisionens förmåga att skapa trovärdighet för miljöredovisningen och i fall denna eventuellt ökade trovärdighet skänker organisationen legitimitet. Analysen bygger på den empiriska undersökningen förenat med teorin.

Kapitel 8 – Slutsatser

I detta avsnitt redovisar vi de slutsatser och resultat som vi har kommit fram till. Det är det mest väsentliga från analysen som vi fångar upp i en överskådlig och sammanfattande form.

2. Metod

I detta avsnitt beskriver vi tillvägagångssättet för vårt arbete med uppsatsen. Vi redogör för de undersökningsmetoder vi använt oss av, hur insamlingen av teorin har utförts och de metodproblem vi stött på.

2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

Vi ska undersöka två relationer. Den första relationen vi ska studera utgår från att revisionen gör miljöredovisningen mer trovärdig enligt intressenterna. Den andra relationen handlar om ifall intressenterna, tack vare denna ökade trovärdighet, skänker legitimitet till organisationen. Vi ska sammankoppla dessa relationer och se om det finns något samband.

Inom vetenskapsteorin skiljer man mellan två huvudinriktningar, positivistisk och hermeneutisk. Den hermeneutiska inriktningen utgår från ett deltagarperspektiv medan den positivistiska utgår från ett åskådareperspektiv. (Eriksson & Wiedersheim, 2006)

Den positivistiska ansatsen är en förklarande teori som söker samband. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007) Eftersom vi har en egen modell som bygger på två relationer som ska studeras och sammankopplas bygger vår studie på den positivistiska ansatsen. Vi ska förklara hur dessa samband knyts samman och drar slutsatser utifrån ny kunskap.

2.2 Forskningsansats

Jacobsen (2002) menar att det är oenigheter om vilken strategi som är bäst anpassningsbar för att få grepp om verkligheten, de strategier som finns är deduktiv och induktiv. Deduktiv metod, från teori till empiri, innebär att forskare skaffar sig information om hur världen ser ut för att sedan gå ut och samla in empiri. Detta för att se om förväntningarna stämmer överens med verkligheten. Författaren menar att förväntningarna bygger på tidigare empiriska observationer och teorier. Induktiv ansats är tvärtom, från empiri till teori, forskaren utgår från verkligheten utan förväntningar och samlar in relevant information. Utifrån den insamlade faktan formuleras teorier. Idén med denna ansats är att ingenting ska begränsa forskaren i den informationen som han/hon erhåller.

Eftersom vi utgick ifrån teorier för att få svar på vår frågeställning har vårt angreppssätt varit deduktivt. Vi har sökt kausala samband utifrån befintlig teori. Tidsmässigt har denna ansats gynnat oss eftersom det krävs mycket tid och noggrann observation för att konstruera teorier. Den induktiva strategin hade varit lämplig om det hade varit brist på teorier men det har det

inte varit i vårt fall. Induktiv metod innebär att man skapar teorier utifrån verkligheten. (Saunders, Lewis & Thorhill, 2007) Men vi har ändå inslag av den induktiva metoden genom vår analys där vi har analyserat intervjuvaren och fått fram ny fakta och sökt nya teorier utifrån den. En kombination av deduktiv och induktiv metod kallas abduktiv metod. (Eriksson, Wiedersheim, 2006)

2.3 Teoriinsamling

Vi började vårt arbete med att samla in teori på området. Främst har vi använt oss av olika databaser för att hitta lämpliga artiklar. Databaser som vi har använt oss av är ELIN, Libris, Artikelsök, Emerald och Affärsdata. De sökord vi använde oss av var: auditing legitimacy, auditing trust, environmental audit, legitimacy theory, organizational legitimacy, environmental management strategy, environmental accounting, auditor independence, stakeholder theory, adverse selection, asymmetric information, soft regulation, negative assurance, legitimitet och trovärdighet. Vi har även använt kombinationer av sökorden för att få ett mer specifikt sökresultat.

2.4 Metodproblem

Legitimitet och trovärdighet är två begrepp som står varandra nära. I litteraturen är det svårt att urskilja skillnaden mellan begreppen. Ofta används begreppen som synonymer. I denna uppsats är det två helt olika begrepp med olika betydelse. Vi har valt att göra egna definitioner på begreppen för att få en klarhet över vad vi åsyftar när vi använder orden. Trovärdighet definierar vi som: när fakta återges på ett korrekt sätt. Legitimitet definierar vi som: då intressenterna förser organisationer med resurser då de uppträder önskvärda, ordentliga eller lämpliga inom vissa sociala system av normer, övertygelser och definitioner.

2.5 Kapitelsammanfattning

Vi har en egen modell som bygger på två relationer. Den första relationen utgår från att revisionen gör miljöredovisningen mer trovärdig enligt intressenterna. Den andra relationen handlar om ifall intressenterna, tack vare denna ökade trovärdighet, skänker legitimitet till organisationen. Vi ska sammankoppla dessa relationer och se om det finns något samband.

Eftersom vi har en egen modell som bygger på att hitta samband använder vi oss av den positivistiska ansatsen. Den positivistiska ansatsen är en förklarande teori som söker samband.

Eftersom vi utgick ifrån teorier för att få svar på vår frågeställning har vårt angreppssätt varit deduktivt. Men vi har även inslag av den induktiva metoden eftersom vi genom vår analys fått fram ny fakta och sökt nya teorier utifrån det.

Under arbetets gång har vi stött på svårigheter med att skilja på begreppen trovärdighet och legitimitet eftersom begreppen ofta används som synonymer i litteraturen. Vi har därför valt att göra egna definitioner på begreppen.

3. Miljörevision

I detta avsnitt beskriver vi vad det innebär att vara certifierad enligt miljöledningssystemen ISO 14001 och EMAS. Detta gör vi eftersom certifieringen är en kvalitetsstämpel på att ledningssystemet fungerar enligt att antal uppställda miljökrav vilket kan ge trovärdighet åt företagets miljöarbete. Vi redogör för skillnaden mellan miljörevision och granskning av miljöredovisningen eftersom det är lätt att blanda ihop begreppen.

3.1 Miljöledningssystem

Ett miljöledningssystem är ett verksamhetssystem för företag och organisationer som vill bedriva ett effektivt och strukturerat miljöarbete. Miljöledningssystemet utgör ett verktyg som ska underlätta miljöarbetet och leda till ständiga förbättringar på miljöområdet. (www.sis.se, 2007-11-20) Det är frivilligt för ett företag att miljöcertifiera sig men allt fler företag låter sig certifieras. Det finns idag två standardiserade system för miljöstyrning som är etablerade, EMAS och ISO 14001.

För att bli certifierad enligt ett miljöledningssystem måste företaget uppfylla vissa grundläggande krav. Kraven för att bli certifierad enligt EMAS eller ISO 14001 liknar varandra men skiljer sig särskilt åt på en punkt. EMAS kräver att ett företag eller en organisation årligen utarbetar en offentlig miljöredovisning som redovisar resultatet av miljöledningsarbetet. En oberoende, extern och ackrediterad miljökontrollant ska granska och godkänna miljöredovisningen. (www.emas.se, 2007-11-20)

3.2 Miljörevision

Miljörevisionen är ett verktyg som syftar till att ge en systematisk, dokumenterad och objektiv utvärdering av hur väl organisationen, ledningsrutiner och utrustningar för miljöarbetet fungerar med syfte att vara till hjälp i skyddet av miljön. (Larsson, 1995)

Miljöledningssystemen ska utvärderas av en miljörevisor. Miljörevisorn har ofta teknisk/naturvetenskaplig utbildning. Det är viktigt att miljörevisorn har kunskaper i miljö och teknik. Kunskaper i juridik och ekonomi kan vara meriterande. (www.ams.se, 2007-11-20)

Denna typ av revision som används i samband med miljöledningssystemet kallas för miljörevision. Denna miljörevision är bara ett internt instrument för ledningen i ett företag för att kunna försäkra sig om att miljöskyddet fungerar som avsett. (Almgren, 2003)

3.3 Granskning av miljöredovisningen

Begreppet miljörevision bör alltså endast användas i samband med miljöledningssystemet.

När man talar om själva kontrollen av miljöredovisningen använder man sig av begreppet granskning av miljöredovisningen eller revision på miljöredovisningen.(Larsson, 1995) Det är denna granskning av miljöredovisningen som vi talar om i vårt arbete.

3.4 Kapitelsammanfattning

Det finns två standardiserade miljöledningssystem, EMAS och ISO 14001. Kraven för att bli certifierad enligt systemen liknar varandra men enligt EMAS måste man upprätta en miljöredovisning, granskad av en ackrediterad miljörevisor. Miljörevisorn granskar Emas-miljöredovisningen och utvärderar miljöledningssystemet. De miljöredovisningar som inte är upprättade enligt EMAS kan också låtas bli granskade. En sådan granskning utförs då av revisor från en revisionsbyrå. Vid denna kontroll av miljöredovisningen använder man sig av begreppet granskning av miljöredovisningen eller revision på miljöredovisningen. Det är denna granskning av miljöredovisningen som vi talar om i vårt arbete. Begreppet miljörevision bör endast användas i samband med miljöledningssystemet.

4. Teori

I detta avsnitt redogör vi för den referensram som ligger till grund för den empiriska studien. Först beskriver vi revisorns förmåga att skapa trovärdighet för redovisningen. Detta följs av teorin om Soft Regulation och Negative Assurance. Därefter beskriver vi informationsproblemet Adverse Selection som följs av legitimitetsteorin. Avsnittet avslutas med en beskrivning av intressentmodellen.

4.1 Val av teorier

Vi har börjat med att beskriva revisorns förmåga att skapa trovärdighet för den information som företaget lämnar i redovisningen. För att kunna skapa trovärdighet för redovisningen är det nödvändigt att revisorn innehar förtroende från intressenterna. Detta förtroende bygger på grundkraven kompetens, tystnadsplikt och oberoende.

Därefter har vi beskrivit teorin om Soft Regulation som vi kopplar till miljöredovisningen eftersom den präglas av en hög grad av frivillighet som Soft Regulation står för.

Man kan skilja på begreppen assurance och auditing. Begreppet assurance används vid granskning av miljöredovisningen där det inte finns några strikta regler att följa. Auditing betyder revision och används i samband med granskning av den finansiella redovisningen. Negative assurance är en typ av assurance som vi har kopplat till granskningen av miljöredovisningen som förklaras i detta kapitel.

Under utarbetningen av analysen fann vi att informationsproblemet Adverse selection kan kopplas till den frivilliga miljöredovisningen eftersom det inte finns några klara direktiv på vad den ska innehålla, därför har vi valt att medtaga denna teori.

Därefter har vi valt att beskriva legitimitetsteorin vilket ter sig naturligt med tanke på vår frågeställning. Legitimitetsteorin är en teori som kan tillämpas för att förklara varför en organisation eller ett företag frivilligt väljer att offentliggöra miljöinformation.

Till sist beskrivs intressentmodellen eftersom det är intressenternas synvinkel vi vill studera och det är dem som påverkar flödet av resurser till företaget vilket skänker företaget legitimitet.

4.2 Revisorns trovärdighet

För att revisorn ska kunna ge trovärdighet åt den information som företaget lämnar i sin redovisning måste revisorn generera förtroende. (Power, 2003) Att vara revisor innebär att ha

ett förtroendeuppdrag. Det är nödvändigt att revisorn innehar förtroende från uppdragsgivaren och intressenterna som använder den av revisorn bekräftade informationen som beslutsunderlag. (Cassel, 1996) Förtroendet bygger på tre grundkrav: kompetens, tystnadsplikt och oberoende. (FAR:s regler om revisorer och revision, 2002)

4.2.1 Kompetens

Vem som helst får kalla sig revisor eftersom titeln inte är skyddad, däremot får man inte utge sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor om man inte är det. En sådan revisor måste inneha viss kompetens för att skapa förtroende. En auktoriserad revisor måste ha universitets- eller högskoleutbildning, minst 160 poäng, samt fem års praktik. Det krävs även revisorsexamen samt högre revisorsexamen. En godkänd revisor måste ha en utbildning på 120 poäng samt tre års praktik. Dessutom krävs en revisorsexamen. (FAR:s revision en praktisk beskrivning, 2006)

4.2.2 Tystnadsplikt

Revisorn har tystnadsplikt. Detta är nödvändigt för att företaget ska kunna försäkra sig om att uppgifter om företaget inte förs vidare. Att revisorn har tystnadsplikt innebär att han inte får utnyttja sina kunskaper om företaget för egen vinning eller till skada för någon annan. Det finns undantag från tystnadsplikten bl.a. på en årsstämma, till medrevisor, ny revisor, konkursförvaltare och vid brott. (FAR:s revision en praktisk beskrivning, 2006)

4.2.3 Oberoende

I 20 § Revisorslagen (SFS 2001:883) står det att en revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Det som uttrycks som opartiskhet och självständighet kallas ibland för oberoende.

Intresset för revisorns oberoende har ökat i takt med att behovet av tillförlitlig information om företaget har ökat hos intressenterna. För att få intressenternas förtroende är det viktigt att revisorn agerar opartiskt och självständigt. (FAR:s revision en praktisk beskrivning, 2006)

Med revisorns oberoende menar man dennes förmåga att göra bedömningar på fakta utan att låta sina beslut påverkas av andra människors viljor och önskemål. (Diamant, 2004) Kravet på revisorns oberoende kan delas in i faktiskt och uppfattat oberoende. Detta innebär att en revisor kan vara faktiskt oberoende utan att uppfattas vara det. Likaså tvärtom kan en revisor uppfattas som oberoende utan att faktiskt vara det. (Cassel, 1996)

För att revisionsberättelse ska bli trovärdig måste intressenterna känna sig säkra på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. (FAR 2006) Därför finns det s.k jävsregler i ABL 9 kap 17 § (SFS 2005:551) som anger ett antal situationer då man inte får vara revisor. Bland annat om man äger aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern, är ledamot av styrelsen eller VD i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller är släkting till någon av dessa, är anställd hos bolaget, står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern.

4.3 Soft Regulation

Vid upprättandet av finansiella redovisningar måste man följa årsredovisningslagen. ÅRL innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport. ÅRL 1 kap 1 § (SFS 1995:1554). Enligt 2 kap 2§ ÅRL skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. God redovisningssed innebär att man inte bara ska följa de lagar som gäller utan även den praxis som finns för att fylla ut och tolka lagens regler. Organisationer som ansvarar för att vägleda och främja utvecklingen av god redovisningssed är Bokföringsnämnden (BFN), Redovisningsråder (RR) och Föreningen auktoriserade revisorer (FAR). De rekommendationer som dessa organisationer ger ut är alltså bara rekommendationer och är inte tvingande enligt lag till skillnad från ÅRL. (Thorell, 1996)

Det finns inte någon liknande lagstiftning vad gäller upprättandet av frivilliga miljöredovisningar utan endast rekommendationer och riktlinjer. Global Reporting Initiative (GRI) är en organisation som arbetar för att förbättra kvaliteten på miljö-och hållbarhetsredovisningar. De har arbetat fram globalt accepterade riktlinjer, Sustainability Reporting Guidelines, som ska ses som en vägledning i arbete med redovisningen. Dessa riktlinjer gör det möjligt att göra jämförelser av miljöredovisningarna. Det är helt och hållet frivilligt att använda sig av riktlinjerna. (Larsson L-O, 1999)

Engelskans ”soft regulation” är ett uttryck som syftar till faktorer som inte har någon rättsligt bindande kraft eller vars kraft är ”svagare” än de traditionella lagarna. Exempel på faktorer är uttalanden, generella principer, rekommendationer och etiska regler. Trots att faktorerna inte är bindande lagar har de en stark status men skiljer sig från våra traditionella lagar eftersom dessa faktorer präglas av en hög grad frivillighet och tolkningsutrymme. Hard regulation däremot innehåller specifika rättigheter och skyldigheter och tvingande regler att följa. (Sisson K & Marginson P, 2001)

Eftersom miljöredovisningens upprättande endast styrs av rekommendationer och riktlinjer kopplar vi miljöredovisningen till soft regulation. Den finansiella redovisningen däremot baseras på motsatsen, hard regulation, eftersom upprättandet är lagstadgat. Vi medtager begreppen eftersom en revision kanske kan upplevas olika beroende på om materialet baseras på soft-eller hard regulation.

4.4 Adverse Selection

Adverse selection kan på svenska översättas till *skevt urval*. Det är ett informationsproblem som innebär att en part har mer tillgång till information än den andra. Den part med informationsövertag kan utnyttja detta på den andra partens bekostnad. Adverse selection är ett problem med asymmetrisk information som kan uppkomma vid exempelvis avtal där den ena parten har mer tillgång till information än den andra. (Adams, 1994) Exempelvis kan Adverse selection föreligga vid låneavtal då låntagaren vet mer om sina återbetalningsmöjligheter än långgivaren. Detta innebär problem för långgivaren som inte får möjlighet att ta del av viss värdefull information som skulle kunna ändra långgivarens beslut vid avtalsslutandet. (Besley, 1995)

I vår uppsats kopplar vi ihop informationsproblemet Adverse selection med miljöredovisningen där företaget är den part med informationsövertag och intressenterna är den part med begränsad tillgång till information. Eftersom miljöredovisningen är en frivillig rapport utan några riktlinjer för hur den ska utformas och vad som ska medtagas kan informationen i rapporten bli skev. Företaget kan välja att fokusera på de positiva delarna i miljöarbetet och undanhålla eller förmildra de negativa delarna. Detta kan leda till att intressenterna som använder sig av informationen vid bland annat beslutsfattande kan bli vilseledda

4.5 Assurance

Det finns skillnader vad gäller granskning av finansiell-respektive miljöredovisning. När en revisor granskar en finansiell redovisning finns det strikta regler och lagar för hur revisionen ska genomföras. Granskningen görs utifrån ett granskningsprogram som utgår från en revisionsplan. Enligt lag skall alla moment i revisionsprocessen dokumenteras, från planering till rapportering. Vad som har granskats, hur granskningen utförts och omfattningen ska bland annat finnas med i dokumentationen. Revisorn granskar den finansiella redovisningen enligt god revisionssed och med iakttagelse till god revisorssed. Utifrån granskningen gör revisorn ett uttalande i en revisionsberättelse. Det finns strikta regler för hur revisionsberättelsen ska

upprättas. Det är den enda offentliga rapporten som ges ut och målet med revisionen. (FAR 2004)

Denna lagstiftning går inte att återfinna för granskning av frivilliga miljöredovisningar. Det finns olika standarder och riktlinjer som ska hjälpa till att harmonisera granskningen men det finns inget krav på att följa dem. Flera redovisningsorgan har tagit fram olika standarder som ska verka som hjälpmedel vid granskningen. AccountAbility är ett organ som tagit fram standarden "AA1000 Assurance Standard" som syftar till att öka tillförlitligheten för miljöredovisningarna. FEE är en annan organisation som har utarbetat standarden "Providing Assurance on Sustainability Reports". Även denna standard ska bidra till att kvalitén och användbarheten för miljöredovisningen ökar. Även FAR har fastställt en rekommendation, "Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning", som syftar till att återge vad god revisionsredovisning är vid granskning av frivillig miljöredovisning vilket ska få användarna att känna större tilltro till redovisningen. Enligt FARs rekommendation ska revisorn uttala sig om granskningen i en granskningsberättelse. Granskningsberättelsen påminner om revisionsberättelsen och ska sammanfatta granskningsåtgärder som genomförts. (FAR 2004)

Man kan skilja på engelskans begrepp auditing och assurance. Ordet auditing betyder på svenska revision medan assurance betyder försäkras. När det finns strikta regler och lagar att följa vid granskningen kallas det för auditing. När det däremot inte finns det, som vid den frivilliga miljöredovisningen, talar vi istället om assurance. Eftersom det inte finns några specifika lagar eller regler att följa vid ett assuranceuppdrag blir den granskade informationen inte lika säkerställd som vid en ren revision. Det finns ingen revisionsredovisning att efterleva och kvalitén kan därför variera på ett sätt som inte förekommer vid en revision. (Elliot, Robert K, 1997)

Negative assurance är en typ av assurance som försäkras att den granskade informationen är korrekt men att man inte är säker på att hela bilden finns med. Granskaren har inte uppmärksammat något av negativ natur eller karaktär men det finns ingen bakgrund att luta sig mot gällande utlåtandet och man kan inte med säkerhet säga att informationen är helt rättvisande.

I vårt arbete kopplar vi ihop negative assurance med granskning av den frivilliga miljöredovisningen. Granskaren gör ett utlåtande på redovisningen utan vetskap om hela bilden finns redovisad och om den ger en rättvisande bild av företagens miljöarbete. Vi vill ta

reda på om en assurance skänker redovisningen lika mycket trovärdighet som en revision eller om det kanske krävs lagar och regler både vad gäller upprättandet och granskningen av redovisningen för att trovärdighet skall uppnås.

4.6 Legitimitetsteorin

Allt fler företag fokuserar idag istället för på "the bottom line" d.v.s. det finansiella resultatet, på "the triple bottom line". Det innebär att man förutom det finansiella resultatet även tar hänsyn till miljöarbete och socialt ansvar. (Deegan & Unerman, 2006) Legitimitetsteorin är en teori som kan tillämpas för att förklara varför en organisation eller företag väljer att frivilligt offentliggöra denna sorts information, t.ex. en frivillig miljöredovisning. (O'Donovan, 2002) Teorin har legat till grund för många studier gällande frivillig miljörapportering. (Brown & Deegan, 1998)

Suchman definierar legitimitet som "*a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper or appropriate within some socially constructed system of norms, beliefs and definitions.*" (Suchman, 1995, s.574)

Legitimitet är en generaliserad uppfattning eller antagande eftersom den representerar intressenters reaktioner så som de ser på organisationen. Legitimitet är socialt konstruerad då den reflekterar en överensstämmelse mellan beteendena hos företaget och åsikterna hos intressenterna. (Suchman, 1995)

Legitimitetsteorin baseras på idén att företaget måste agera inom de ramar som anses vara socialt accepterat beteende för att kunna fortsätta verka framgångsrikt. Teorin bygger på ett "socialt kontrakt" mellan företaget och intressenterna. Det sociala kontraktet innebär att företaget har en moralisk skyldighet att agera på ett socialt ansvarsfullt sätt. (O'Donovan, 2002) Fullföljs kontraktet legitimeras företaget och dess handlingar. (Cormier D & Gordon I, 2001) Företaget måste hitta en symmetri mellan intressenternas värderingar och normer och det sätt som företaget agerar och verkar på. När dessa två värderingssystem överensstämmer talar man om legitimitet. Finns det skillnader mellan företagets och intressenternas värderingar kommer företagets legitimitet att hotas och ett legitimitetsgap kan uppstå. (O'Dwyer, 2002) Företaget måste då vidta vissa åtgärder för att en överensstämmelse ska uppstå och legitimitetsgapet försvinna. (Gray, 1995) Om företaget inte framstår som trovärdigt i t.ex. miljöfrågor löper de en stor risk att deras verksamhet utmålas som oaktsam och illegitim. (Ljungdahl, 1999)

Ju större miljöpåverkan ett företag har desto större behov har det att visa sig legitimt. Företaget vill påvisa att de trots negativ miljöpåverkan följer det sociala kontraktet för att undvika att förlora legitimitet. (Deegan & Unerman, 2006) Patten (1992) menar att hot mot företagets legitimitet i miljösammanhang leder till att företaget utökar och förbättrar sin miljörapportering. Han undersökte förändringar i Nordamerikanska oljeföretags miljörapportering både före och efter Exxon Valdez enorma oljeutsläpp i Alaska 1989. Oljeutsläppet uppfattades som ett hot mot oljeföretagens legitimitet vilket ledde till att företagen ökade mängden information i miljörapporteringen.

Eftersom vi sammankopplar trovärdighet som en källa till legitimitet och att legitimitetsteorin är den teori som kan förklara detta samband medtager vi denna teori. Legitimitetsteorin används ofta för att förklara varför ett företag väljer att presentera miljöinformation i form av en miljöredovisning eller varför ett företag väljer att förbättra den. Kanske kan företaget genom att presentera en trovärdig miljöredovisning öka företagets legitimitet.

4.7 Att mäta legitimitet

Det är svårt att mäta ett företags legitimitet eftersom legitimitet inte har någon materiell form. Att forskare direkt försöker fastställa, eller till och med att rangordna, legitimiteten i olika organisationer kan ses som ett åtagande som bara för fram forskarens egna åsikt. Istället för att subjektivt försöka mäta organisationens legitimitet direkt bör man istället fokusera på att mäta det i termer av resurser som relevanta intressenter tillför. (Tilling, 2004) Intressenterna förser organisationer med resurser då de uppträder önskvärda, ordentliga eller lämpliga inom vissa sociala system av normer, övertygelser och definitioner. (Suchman, 1995)

Legitimitet är precis som pengar en resurs som företaget behöver för att fungera. Vissa handlingar ökar legitimiteten medan vissa minskar den. Låg legitimitet kan leda till att företaget inte kan fortsätta sin verksamhet. (Tilling, 2004) Företag med svagt miljöarbete kommer få det allt svårare att erhålla de nödvändiga resurser och support som behövs för att verka i ett miljömedvetet samhälle. Att inte följa det sociala kontraktet kan för företaget leda till begränsade resurser, t.ex. genom en minskning av kunder, minskad efterfrågan av företagets produkter, minskat utbud av leverantörer, minskad investeringsvilja i företaget, ökade skatter och viten. (Deegan, 2002) Genom resursflöden uttrycks samtycke och därför är resursflöden en bra indikation på legitimitet. (Hybels, 1995)

Att mäta legitimitet kan vara ett svårt åtagande. Att döma av ovan nämnda teori anser flertalet författare att legitimitet bör mätas i termer av resurser som intressenterna förser företaget med. Vi har därför i vår uppsats valt att mäta legitimitet just så.

4.8 Intressentmodellen

Företaget är för sin överlevnad beroende av omvärlden liksom många individer är beroende av företaget. Detta ömsesidiga beroendeförhållande kallas med ett gemensamt namn för intressenter. Intressentmodellen utgår från att företaget strävar efter att uppnå jämvikt i förhållande till sin omgivning. Varje företag har ett visst antal intressenter som företaget i något avseende har relationer till. (Thomasson et al, 2006)

Nedan beskrivs intressentmodellen. Observera att intressentmodellen är en förenklad modell. Varje företag måste själva utarbeta en specifik modell som identifierar just deras intressenter och intressenternas behov.

För att kunna konstruera en välgrundad modell inom legitimitetsteorin är det viktigt att identifiera de kritiska intressenter vars samtycke är nödvändigt för företaget. Var och en påverkar flödet av resurser som är viktiga för organisationens etablering, tillväxt och överlevnad. De resurser som intressenterna tillför företaget kan påverka företagets legitimitet antingen positivt eller negativt. Som ett exempel på att legitimiteten påverkas negativt kan vara att media tillför företaget negativ publicitet vilket påverkar legitimiteten negativt. (Hybels, 1995)

Ägare och långivare

Ägarna och långivarna satsar kapital i företaget och vill i utbyte ha avkastning på det kapital de satsat, ränta och säkerhet för det utlånade kapitalet. De vill ha ekonomiskt stabila företag som sköter sina återbetalningar. (Skärvad & Olsson, 2003)

Anställda

De anställda bidrar med resurser till företaget genom utbudet av arbetskraft. I utbyte för denna arbetsinsats vill de ha en god lön, god arbetsmiljö och tillfredsställande sysselsättning. (Skärvad et al, 2003)

Kunder

Kunderna köper företagets produkter och vill ha bra varor till bra priser. De vill dessutom ha information, service och snabba leveranser. (Skärvad et al, 2003) Den resurs kunderna kontrollerar är framförallt efterfrågan på produkter. (Hybels, 1995)

Leverantörer

Leverantörerna säljer varor och tjänster till företaget. De vill i utbyte ha kunder som betalar för varorna och att de gör det i rätt tid. (Skärvad et al, 2003)

Staten och kommun

Stat och kommun vill att företaget ska fungera på ett samhällsekonomiskt nyttigt sätt, betala skatt, skapa arbetstillfällen, följa gällande lagstiftning och myndighetstillstånd. I utbyte bidrar de med samhällsservice. (Skärvad et al, 2003) Staten kontrollerar resurser direkt genom tilldelning av kontrakt och anslag och indirekt genom att överföra resurser genom regleringar och lagstiftning och skatter. (Hybels, 1995)

Opinionsgrupper

Opinionsgrupper har en kritisk roll i företagets strävan efter legitimitet genom att övervaka företagets handlingar och rapportera om olagliga handlingar. Opinionsgrupperna har lite direkt kontroll över tillförseln av resurser till företaget men har betydande inflytande över andra intressenter och deras resurstillförsel. (Hybels, 1995)

4.9 Kapitelsammanfattning

Vi ska enligt vår modell testa ifall intressenterna anser att miljöredovisningen blir mer trovärdig tack vare revision. För att den granskade informationen ska bli trovärdig krävs att intressenterna har förtroende för revisorn. Detta förtroende bygger på tre grundkrav: kompetens, tystnadsplikt och oberoende.

Soft regulation är ett uttryck som syftar till faktorer som inte har någon rättsligt bindande kraft eller vars kraft är ”svagare” än de traditionella lagarna. Exempel på faktorer är uttalanden, generella principer, rekommendationer och etiska regler. Eftersom miljöredovisningens upprättande endast styrs av rekommendationer och riktlinjer kopplar vi miljöredovisningen till soft regulation.

Negative assurance är en typ av assurance som försäkrar att den granskade information är korrekt men att man inte är säker på att hela bilden finns med. I vårt arbete kopplar vi ihop negative assurance med granskning av den frivilliga miljöredovisningen.

Vid upprättandet av en miljöredovisning kan informationsproblemet Adverse selection uppstå. Det innebär att företaget kan styra den information som släpps och intressenterna kan på grund av ett skevt informationsurval bli vilseledda.

Vidare ska vi utifrån vår modell testa ifall den eventuellt ökade trovärdigheten skänker organisationen legitimitet. Legitimitetsteorin är en teori som kan tillämpas för att förklara varför en organisation eller företag väljer att frivilligt offentliggöra viss information, t.ex. en frivillig miljöredovisning. Teorin bygger på ett "socialt kontrakt" mellan företaget och intressenterna. Det sociala kontraktet innebär att företaget har en moralisk skyldighet att agera på ett socialt ansvarsfullt sätt. Fullföljs kontraktet legitimeras företaget och dess handlingar. Att inte följa det sociala kontraktet kan för företaget leda till begränsade resurser, t.ex. genom en minskning av kunder, minskad efterfrågan av företagets produkter, minskat utbud av leverantörer, minskad investeringsvilja i företaget, ökade skatter och viten.

För att kunna konstruera en välgrundad modell inom legitimitetsteorin är det viktigt att identifiera de kritiska intressenter vars samtycke är nödvändigt för företaget. Var och en påverkar flödet av resurser som är viktiga för organisationens etablering, tillväxt och överlevnad.

5. Empirisk metod

I detta avsnitt redogör och motiverar vi för den empiriska metod som vi har valt att använda oss av. Undersökningen grundar sig på en jämförande fallstudie. Vi redogör för de val av företag och respondenter som vi har gjort. Vi redogör också för hur insamling av data har skett samt vilka metodproblem vi har stött på. Kapitlet innehåller också en operationalisering där vi gör teorin mätbar.

5.1 Fallstudie

Vår undersökning grundar sig på en jämförande fallstudie. En fallstudie är en empirisk studie som undersöker en aktuell företeelse i sin verkliga kontext speciellt då gränserna mellan företeelsen och kontexten är oklara. Studien baseras på flera olika källor, där datainsamling och analys vägleds av teoretiska antaganden (Yin, 2006).

Eftersom begreppen trovärdighet och legitimitet, som genomsyrar vår uppsats, är begrepp med liten precision ter det sig lämpligt att använda sig av en fallstudie.

De datakällor vi kommer att använda oss av är insamling av information från dokument och intervjuer. Sökandet av relevanta dokument av skilda slag är av hög relevans vid datainsamlingen i en fallstudie. Man bör samtidigt ha i åtanke att dokumenten inte alltid är korrekta och bör användas med försiktighet. En av de viktigaste informationskällorna vid en fallstudie är intervjun. Till skillnad från en surveyundersökning blir intervjun vid en fallstudie ofta styrda samtal istället för en strukturerad utfrågning. (Yin, 2006)

5.2 Kvantitativ och kvalitativ datainsamling

Syftet med en kvantitativ ansats är bestämda egenskaper som genomförs vanligtvis genom enkäter, medan kvalitativ ansats har förståelse som betydelse där genomförandet baseras på djupintervjuer eller observation. Kvantitativ ansats vill ha svar på frågor som: hur mycket? hur många? Den kvalitativa ansatsen söker svar på frågor som: vad? vem? var? när? hur? varför? (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006). Jacobsen (2002) menar att kvantitativa metoder bygger på att forskaren grupperar informationen innan den samlas in samt att frågorna har givna och fasta svarsalternativ. Detta menar han lägger stora begränsningar på informationen som samlas in. Fortsättningsvis menar han att den kvalitativa ansatsen är en mer öppen metod för ny information, eftersom det kan komma fram händelser som är överraskande och oväntade.

Vi använder oss av den kvalitativa ansatsen. Detta gör vi eftersom vår frågeställning är utformad så att vi vill undersöka hur människor uppfattar en företeelse och vilka faktorer som styr denna uppfattning. Vi har valt ett fåtal utvalda fall där vi går in på djupet för att ta reda på vad människor känner och tänker. Denna typ av ansats kan ge oss mer information än den kvantitativa. Vår undersökning har ett begränsat antal respondenter, med den kvalitativa ansatsen kan mer information samlas in från respektive respondent. Vi har använt oss av telefonintervjuer utan fasta svarsalternativ och har haft möjlighet att ställa motfrågor.

5.3 Val av företag

När vi valde företag att undersöka ville vi använda oss av företag med hög miljöpåverkan eftersom det är miljöredovisningen och granskningen av denna vi undersöker. Vi skickade e-post till tre skogsbolag och tre kraftproducenter eftersom dessa är företag med hög miljöpåverkan och deras miljöarbete är därför av hög betydelse. I och med miljöarbetets höga betydelse brukar denna typ av företag ha en väl utarbetad miljöredovisning som intresserar många. Av dessa företag var det endast E.ON som var villiga att ställa upp i vår undersökning och därmed informera oss om de intressenter som de anser vara viktiga. Vi valde därför att inrikta oss på E.ON och deras intressenter i vår fallstudie. SCA finns också med i vår fallstudie eftersom SCA var villiga att själva ställa upp på intervju. Dessvärre ville de inte att vi skulle intervjua deras intressenter så i detta fall baseras studien på intervju med företaget tillsammans med befintliga dokument, publikationer etc.

Både E.ON och SCA är företag som, på sina hemsidor, ofta återger vikten av miljöarbetet. Eftersom företagen visar utåt hur måna de är om miljön ter det sig intressant för oss att studera dessa företag. De är båda företag med hög miljöpåverkan och denna typ av företag är alltid extra påpassade av bland annat myndigheter, miljöorganisationer och andra intressenter som själva är miljömedvetna. Vi tycker oss därför få fram väsentlig information genom att intervjua intressenterna till ett sådant typ av företag.

Vi lät E.ON:s miljöchef välja intressenter till företaget att intervjua. Hans förslag på viktiga intressenter till E.ON var KPA, Länsstyrelsen, Naturskyddsföreningen och SL. Dessa företag var villiga att ställa upp och därför valde vi att intervjua dem.

Vi valde att förutom intervjua E.ON:s intressenter även intervjua E.ON:s miljöchef för att finna skillnader eller överrensstämmelser dem emellan. Vi valde att även intervjua SCA:s miljöchef eftersom de, till skillnad från E.ON, låter sin hållbarhetsredovisning bli granskad av revisorer. Vi menar att det kan tillföra vårt arbete mycket genom att intervjua ett företag med

granskning på sin miljöredovisning respektive ett företag utan för att få med deras skäl till detta. I SCA:s fall har vi inte intervjuat några intressenter eftersom SCA inte ville det.

5.4 Val av respondenter

Undersökningspersonerna kommer huvudsakligen att bestå av E.ON:s intressenter eftersom det är intressenternas synvinkel vi vill studera. Genom e-post till dessa företag har vi genom vidarebefordran av vårt mejl fått kontakt med de personer som enligt företagen själva har mest kontakt med E.ON och som bäst kan svara på våra frågor. Det handlar om miljöchefer, handläggare, tillsynsansvarig och inköpsansvarig. Vi valde att även intervjua E.ON:s egna miljöchef för att kunna hitta skillnader eller överrensstämmelser mellan E.ON:s tankesätt och intressenternas. Vi intervjuade även SCA:s miljöchef för att kunna dra paralleller dessa två företag emellan vad gäller vikten av en granskning av miljöredovisningen. Genom relevanta frågor till undersökningspersonerna vill vi undersöka de två relationerna och eventuellt hitta samband.

5.5 Datainsamling

Vi har vid arbetet med uppsatsen samlat in olika typer av data. Vi har vid datainsamlingen studerat relevanta artiklar, tidigare gjorda kandidat- magisteruppsatser, letat information på företagens egna hemsidor och studerat övriga dokument och publikationer som kan vara av relevans vid arbetet med uppsatsen.

Vi har även samlat in egen information för att nå fram till ett resultat. Dessa data har vi införskaffat genom telefonintervjuer. Denna typ av intervju har vi valt eftersom våra frågor är utformade på det sättet att det kan krävas förklaringar till frågorna och för att kunna ställa följdfrågor som kan uppkomma under intervjuens gång. Vi tror att svaren vid en telefonintervju, till skillnad från vid en e-postintervju, blir mer utförliga om man låter respondenten tala fritt istället för att skriva ner svaren. Eftersom avstånden är långa till många av de företag vi har intervjuat såg vi det praktiskt omöjligt att utföra besöksintervjuer. En intervju har dock skett över e-post eftersom respondenten önskade detta.

Inför intervjuerna e-postade vi intervjufrågorna till de företag som önskade det så att respondenterna kunde förbereda sig inför intervjun. Vi valde att spela in intervjuerna med en bandspelare för att inte missa viktig information. Vi bad om respondenternas tillåtelse till detta innan intervjuens början. Vi lät de respondenter som önskade läsa igenom och godkänna intervju svaren innan vi använde oss av svaren i vårt arbete.

5.6 Operationalisering

Med operationalisering menas att göra teorin mätbar. Vi studerar två relationer. Den första relationen vi studerar utgår från att revisionen gör miljöredovisningen mer trovärdig enligt intressenterna. Den andra relationen handlar om ifall intressenterna, tack vare denna ökade trovärdighet, skänker legitimitet till organisationen. Vi ska sammankoppla dessa relationer och se om det finns något samband.

Vid studerandet av den första relationen mäter vi trovärdigheten. Vi definierar trovärdighet som: när fakta återges på ett korrekt sätt. Genom följande frågor till samtliga intressenter studerar vi denna företeelse.

- *Vad innebär trovärdighet för dig?*

Denna fråga har vi medtagit för att begreppet trovärdighet kan betyda olika för olika personer. Vi har själva definierat begreppet som när fakta återges på ett korrekt sätt men vill veta hur respondenterna ställer sig till begreppen för att kunna göra en korrekt analys där vi talar om trovärdighet så som respondenterna uppfattar begreppet.

- *På vilket sätt tycker du att ett företag på bästa sätt kan skapa trovärdighet för miljöredovisningen?*

Denna fråga har vi ställt till respondenterna för att ta reda på om revision är det bästa sättet att skapa trovärdighet för miljöredovisningen eller om det kanske finns bättre sätt att skapa trovärdighet. På så sätt kan vi undersöka om revisionen har konkurrenter.

- *Litar ni på att de fakta som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt?
Motivera!*

Frågan är medtagen för att undersöka om miljöredovisningen anses trovärdig utan att blanda in revision i frågan. På så sätt får vi reda på om redovisningen redan anses trovärdig och om revisionen kanske därför anses onödig. Vi vill även ta reda på hur respondenten ställer sig till fakta som är baserad på Soft Regulation.

- *Litar ni mer på faktan i miljöredovisningen ifall den blivit granskad av en revisor?
Motivera!*

Detta är en följdfråga till tidigare ställd fråga som syftar till att ge oss svar på om revisionen gör miljöredovisningen mer trovärdig.

- *Tror du risken finns att företag använder miljöredovisningen som en ”reklamkatalog” om den inte blir granskad av en revisor? Motivera!*

Frågan ska ge oss svar på fenomenet om Adverse Selection som innebär att företaget inte väljer att ta med de ”dåliga” delarna av miljöarbetet vilket kan resultera i en ren ”reklamkatalog” istället för en redovisning med rättvisande bild. Hur kan en revision påverka detta informationsproblem?

- *Har ni förtroende för revisorn som yrkesman? Motivera!*

För att revisorn ska kunna ge trovärdighet åt den information som företaget lämnar i sin redovisning måste revisorn generera förtroende. Finns inte detta förtroende mellan revisorn och den som ska ta del av informationen i miljöredovisningen kan miljöredovisningen aldrig bli trovärdig med hjälp av revision.

Vid studerandet av den andra relationen mäter vi legitimitet. Vi definierar legitimitet som då intressenterna förser organisationer med resurser då de uppträder önskvärda, ordentliga eller lämpliga inom vissa sociala system av normer, övertygelser och definitioner. För att undersöka om legitimiteten ökar då trovärdigheten för miljöredovisningen ökar undersöker vi om resursflödet från intressenterna till företaget ökar. För att kunna göra detta måste vi först fastställa de resurser som de olika intressenterna tillför företaget.

KPA Pension är ett pensionsbolag som gör etiska investeringar i företag som uppfyller vissa krav. Den resurs de tillför E.ON är därför *investeringsvilja*.

Länsstyrelsen är en tillsynsmyndighet som inspekterar större miljöfarliga verksamheter enligt miljöbalken och ger dessa företag tillstånd att bedriva miljöfarlig verksamhet. Den resurs de tillför E.ON är därför *tillstånd via tillsynsutövning*.

Svenska Naturskyddsföreningen är en miljöorganisation som bland annat arbetar med miljömärkning av produkter. Den resurs de tillför E.ON är därför *miljömärkning av produkter och publicering*.

SL förser stockholmsregionen med kollektivtrafik och köper förnybar energi. Den resurs de tillför E.ON är *efterfrågan på produkter, betalningsvilja och val av leverantör*.

För att ta reda på om ökad trovärdighet för miljöredovisningen skänker legitimitet till organisationen ställde vi utifrån nämnda resurser följande frågor till respondenterna

- *Vad innebär legitimitet för dig?*
- *Vilken betydelse har ett företags miljöredovisning vid ert val av aktör att investera i/er tillsynsutövning/företagets möjlighet till miljömärkning/ert val av leverantör?*
- *Påverkar det ert val att aktör att investera i/er tillsynsutövning/företagets möjlighet till miljömärkning/ert val av leverantör om företagets miljöredovisning har blivit granskad av revisor eller ej? Motivera!*
- *Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning påverkar detta er investeringsvilja/har det då någon positiv effekt för företaget vid er tillsynsutövning/påverkar detta möjligheten till miljömärkning hos er/blir det enklare att erhålla miljömärkning/påverkar detta er betalningsvilja på företagets produkter/påverkar detta efterfrågan på företagets produkter/påverkar detta er benägenhet att söka er till andra leverantörer? Motivera!*

5.7 Empiriskt metodproblem

En svårighet vi stött på med den empiriska studien har varit hur man mäter trovärdighet och legitimitet. Vi har löst detta genom att själva definiera trovärdighet som: när fakta återges på ett korrekt sätt. Legitimitet har vi valt att mäta i termer av resurser som intressenterna tillför företaget då de uppträder önskvärda, ordentliga eller lämpliga inom vissa sociala system av normer, övertygelser och definitioner.

Ett annat problem vi stött på med den empiriska undersökningen har varit att hitta företag som kan medverka i vår undersökning. Vi ville göra en jämförande fallstudie där vi jämför företag med revision respektive utan revision på miljöredovisningen. Vi fann det svårt att hitta företag med hög miljöpåverkan som har revision på miljöredovisningen. Detta är inte konstigt med tanke på att av de 50 miljöredovisningar som presenterades i Sverige under 2006 var endast 8 % av dessa granskade av en oberoende part vilket placerar Sverige i botten av de 13 länder i Europa som granskats av ESRA, *European Sustainability Reporting Association*. (Fröberg, J 2007) Bland de fåtal företag som vi hittade med revision var det bara SCA som ville medverka. SCA ville dock inte att vi skulle intervjua deras intressenter angående SCA:s miljöredovisning. Det var enklare att hitta företag med hög miljöpåverkan utan revision på miljöredovisningen men få företag hade tid att medverka och det var bara E.ON som var villiga att informera oss om deras viktigaste intressenter. På grund av att detta är en

jämförande fallstudie med en dominerande majoritet av företag utan revision på miljöredovisningen blev vår empiriska undersökning väldigt begränsad.

5.8 Kapitelsammanfattning

Vår undersökning grundar sig på en jämförande fallstudie. Eftersom begreppen trovärdighet och legitimitet, som genomsyrar vår uppsats, är begrepp med liten precision ter det sig lämpligt att använda sig av en fallstudie.

Vi har valt att arbeta med kvalitativ ansats eftersom vi använder oss av fallstudie som undersökningsmetod och att de data vi samlar in kommer att presenteras i ord och inte i siffror.

Vi har studerat E.ON och SCA i vår fallstudie. De är företag med hög miljöpåverkan och denna typ av företag brukar ha en väl utarbetad miljöredovisning som intresserar många. Eftersom företagen har hög miljöpåverkan är de extra påpassade av bland annat myndigheter, miljöorganisationer och andra intressenter som själva är miljömedvetna.

Vi har vid arbetet med uppsatsen samlat in olika typer av data, vi har bl.a. studerat artiklar, uppsatser, hemsidor och övriga dokument och publikationer av relevans. Vi har även samlat in egen information för att nå fram till ett resultat. Dessa data har vi införskaffat främst genom telefonintervjuer.

En svårighet vi stött på med den empiriska studien har varit hur man mäter trovärdighet och legitimitet. Ett annat problem vi stött på med den empiriska undersökningen har varit att hitta företag som kan medverka. På grund av detta blev vår empiriska undersökning väldigt begränsad.

6. Empirisk undersökning

I detta avsnitt görs en fallbeskrivning av de redovisade fallföretagen E.ON och SCA. Vi beskriver även intressentföretagen ur miljösynpunkt.

6.1 E.ON Sverige

E.ON Sverige ingår i den tyska E.ON-koncernen som är världens största privatägda energikoncern. I E.ON-koncernen ingår ett 50-tal underkoncerner och dotterbolag i Europa och USA. Hela koncernen omsätter cirka 500 miljarder kronor och har cirka 80 000 anställda. E.ON Sverige har drygt 5 200 medarbetare och omsätter cirka 26 miljarder kronor. Kärnverksamheten utgörs av el, gas och värme. E.ON ägs av försäkringsbolag, banker, finansbolag, fonder och privatpersoner. (www.eon.se, 2007-12-10)

6.1.1 E.ON: s miljöarbete

Miljöarbetet är en viktig del av E.ON Sveriges verksamhet. Miljöfrågorna ska beaktas i varje beslut och vara en del av det strategiska och det operativa arbetet. Varje dotterbolags ledning ansvarar för det egna miljöarbetet eftersom en tydlig ansvarsfördelning krävs. Hela koncernen har en övergripande miljöpolicy som dotterbolagen ska följa i sitt miljöarbete. Ett utdrag ur E.ON:s miljöpolicy finnes nedan.

E.ON Sveriges verksamhet ska utgå från omtanke om människa och miljö. Vi ska bli uppskattade av våra kunder och intressenter för ett ansvarsfullt och handlingskraftigt miljöarbete. Vår ambition är att vara den självklara samarbetspartnern i klimat- och energieffektiviseringsfrågor. Miljöarbetet ska bidra till att stärka E.ON konkurrenskraft och styra mot en ekonomisk, social och miljömässigt hållbar samhällsutveckling.

För att miljöarbetet ständigt ska förbättras och för att miljöfrågorna ska integreras i arbetsuppgifterna använder sig företaget av certifierade miljöledningssystem. (www.eon.se, 2007-12-10) Samtliga bolag inom E.ON Sverige har idag miljöledningssystem som är certifierade enligt ISO 14001. Nya verksamheter har två år på sig att bli certifierade. (E.ON:s miljöbokslut 2006)

6.1.2 E.ON: s miljöredovisning

E.ON är certifierade enligt ISO 14001 och behöver enligt denna standard inte publicera någon offentlig miljöredovisning men publicerar ändå varje år ett fristående miljöbokslut. Förutom miljöbokslutet publiceras även ett klimatbokslut och en CSR-redovisning. Miljöbokslutet sammanställs för att följa upp resultatet av miljöarbetet samt att ge en bild av

E.ON Sveriges miljöpåverkan. (E.ON:s miljöbokslut 2006) Klimatbokslutet upprättas för att E.ON tar klimatfrågan på störta allvar och för att de öppet vill visa på vilket sätt deras verksamhet påverkar klimatet. (E.ON:s klimatbokslut 2006) CSR-redovisningen (Corporate Social Responsibility) tar upp arbetet med E.ON:s ansvar. Den handlar om att vara handlingskraftig, öppen och trovärdig i frågor som många bryr sig om. Intressentdialogen är viktig och de olika intressenternas åsikter är viktiga. (E.ON:s CSR-redovisning 2006)

I E.ON:s miljörapporter kan man inte finna någon granskningsrapport där revisor bestyrker redovisningens innehåll.

6.1.3 KPA Pension

KPA Pension är ett pensionsbolag inom den kommunala sektorn som erbjuder pensions- och försäkringslösningar. KPA Pension har hand om pensionen för nästan en miljon anställda i kommun och landsting. I december 2006 förvaltar de cirka 50 miljarder kronor.

KPA har enbart etiska placeringar. Det innebär att de aldrig investerar i företagsgrupper som producerar vapen, tobak, alkohol eller företag som sysslar med kommersiell spelverksamhet.

När det kommer till miljöfrågan så investerar KPA Pension endast i företag som aktivt arbetar med att minska sin miljöpåverkan. Det innebär att företaget ska ha definierat sina miljömål, miljöpolicy och strategier. Företaget ska också ha en åtgärdslista för att kontinuerligt minska sin negativa miljöpåverkan. KPA beaktar även om företaget har något etablerat miljöledningssystem och hur dokumentationen av miljöarbetet sker, t.ex. om det finns någon årlig miljöredovisning.

KPA Pension har särskilda regler när det gäller investering i energiföretag. Energisektorn är viktig när det gäller faktisk miljöpåverkan och därför investerar KPA Pension bara i energibolag som har förnybar energiproduktion eller bedriver forskning och utveckling inom området. Företagen måste finnas med på Dow Jones Sustainability Index samt granskas av objektiva bedömare som GES (Global Ethical Standards) (www.kpa.se, 2007-12-15)

KPA har granskat E.ON som potentiell aktör att investera i men E.ON uppfyller inte de krav som KPA ställer för att investera i energibolag.

6.1.4 Länsstyrelsen

Länsstyrelsen är en statlig samordnande myndighet med tillsynsansvar, en servicemyndighet, och en överklagandeinstans.

Vad gäller miljötillsyn så övervakar och analyserar Länsstyrelsen miljöns tillstånd i länen. De sätter även upp regionala mål för miljön. De prövar och inspekterar större miljöfarliga verksamheter enligt miljöbalken. I varje kommun finns en kommunal miljömyndighet som ansvarar för den lokala tillsynen av miljöfarliga verksamheter enligt miljöbalken.

Länsstyrelsen ger råd till de kommunala miljömyndigheternas arbete samt följer upp och utvärderar deras verksamhet. (www.lst.se, 2007-12-15)

E.ON bedriver miljöfarlig verksamhet och är därför tillståndspliktiga enligt miljöbalken. Länsstyrelsen inspekterar den miljöfarliga verksamheten enligt miljöbalken och ger dem tillstånd att på lagligt vis bedriva miljöfarlig verksamhet.

6.1.5 Svenska Naturskyddsföreningen

Svenska Naturskyddsföreningen, SNF, är en politiskt och religiöst obunden ideell förening som jobbar för miljön. Verksamheten som är utan egna vinstintressen finansieras genom medlemsavgifter och frivilliga bidrag från enskilda människor, företag och organisationer.

SNF står bland annat bakom miljömärkningen Bra Miljöval som idag finns på en mängd produkter. För att en produkt ska få bära Bra Miljöval-märket måste företaget uppfylla de krav som SNF ställer. SNF utför årliga revisioner på de företag som använder Bra Miljöval-märket. Allt granskas av auktoriserade revisorer som Svenska Naturskyddsföreningen godkännt. Då och då görs även stickprov för att kontrollera att produkterna uppfyller kraven. (www.snf.se, 2007-12-21)

E.ON levererar miljömärkt el som är producerad enligt Svenska Naturskyddsföreningens kriterier. SNF utför en årlig revision på företaget eftersom detta är ett åtagande som licenstagare av Bra Miljöval-märkt el har. Eftersom E.ON levererar Bra-Miljövalmärkt el avsätter de även pengar i en fond som används för att minska skadorna i naturen.

6.1.6 SL

SL:s (Storstockholm Lokaltrafik) har till uppgift att förse stockholmsregionen med kollektivtrafik. SL utvecklar kollektivtrafiken och handlar upp trafik.

SL är själva miljöcertifierade enligt ISO 14001 och ställer höga miljökrav på sina leverantörer och entreprenörer. SL köper bara el från förnybara energikällor, från vind och vattenkraft. (www.sl.se, 2007-12-21)

E.ON levererar el till SL efter att E.ON vunnit en upphandling enligt Lagen om offentlig upphandling.

6.2 SCA

SCA, Svenska Cellulosa Aktiebolaget, är ett globalt konsumentvaru- och pappersföretag som producerar personliga hygienprodukter, mjukpapper, förpackningslösningar, tryckpapper och sågade trävaror i över 90 länder. Nettoomsättningen 2006 var 101 439 miljoner kronor. SCA har cirka 51 000 anställda i 50-talet länder. Europa och Nordamerika är SCA: s huvudmarknader.

SCA äger egen skog och är med sina 2,6 miljoner hektar skog Europas största skogsägare. 2 miljoner hektar brukas för virkesproduktion. SCA avverkar i egen skog 5 kubikmeter virke varje år vilket motsvarar två tredjedelar av råvarubehovet i SCAs svenska industrier. Resten av virkesbehovet täcks genom köp av virke från privata skogsägare. (www.sca.se, 2008-01-15)

6.2.1 SCA: s miljöarbete

Miljöfrågor är högt prioriterade inom SCA. Miljöarbetet sker lokalt i koncernen förutom i frågor som är av gemensamt intresse för hela koncernen där samordning sker. Koncernen följer en gemensam miljöpolicy, ett utdrag ur denna finnes nedan.

SCA ska bedriva sin verksamhet på ett sätt som motsvarar högsta miljöstandard och alla krav som ställs av tillämplig lagstiftning. SCA anser att öppenhet kring företagets miljömässiga och sociala ambitioner är en viktig grundprincip. SCA eftersträvar en dialog med olika intressenter för att utveckla arbetssätt som är världsledande.

SCA använder sig av ISO 14001 och EMAS i sitt miljöstyrningssystem. Hela den skogliga verksamheten och ett stort antal bruk är certifierade enligt ISO och/eller EMAS. SCA fortsätter certifieringsprogrammen för återstående enheter och bruk som tillkommer vid förvärv. (www.sca.se, 2008-01-15)

6.2.2 SCA: s hållbarhetsredovisning

SCA upprättar årligen en fristående hållbarhetsredovisning. Redovisningen upprättas för att visa för intressenterna hur de arbetar med miljön och socialt ansvarstagande. I redovisningen finns en bestyrkanderapport, bestyrkt av auktoriserad revisor på Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB. Det finns även en oberoende bestyrkanderapport, bestyrkt av auktoriserad revisor på Deloitte AB.

SCA:s hållbarhetsredovisning för 2006 blev utsedd till den bästa av de europeiska pappersföretagens hållbarhetsrapporter av Världsnaturfonden. WWF har sedan 2004 gjort

undersökningar på hållbarhetsredovisningar gjorda av företag inom pappersbranschen. Det tydligaste kriteriet där SCA utmärkte sig från övriga företag i undersökningen var rapporteringen av miljörelaterad data uppdelad på enskilda produktionsenheter. (www.privataffarer.se, 2008-01-15) Patrik Isaksson, miljöchef på SCA säger att de länge har arbetet med de här frågorna och understryker betydelsen av att oberoende organisationer genomför löpande granskningar. (www.sca.se, 2008-01-15)

SCA:s hållbarhetsredovisning blev för verksamhetsåret 2005 utsedd till Sveriges bästa fristående hållbarhetsredovisning av FAR SRS, branschorganisationen för revisorer och rådgivare. Motiveringen löd att SCA:s hållbarhetsredovisning håller en hög klass med djuplodande och kvalitetssäkrad information som är till nytta för en bred grupp av bolagets intressenter. SCA var det enda bolaget som lämnade en fristående hållbarhetsredovisning som också var bestyrkt av oberoende part. (www.farsrs.se, 2007-11-25)

6.3 Kapitelsammanfattning

E.ON Sverige ingår i världens största privatägda energikoncern. Kärnverksamheten utgörs av el, gas och värme. Miljöarbetet är en viktig del av verksamheten. Samtliga bolag inom E.ON Sverige har idag miljöledningssystem som är certifierade enligt ISO 14001. E.ON publicerar varje år ett fristående miljöbokslut, ett klimatbokslut och en CSR-redovisning som inte är granskade av revisorer. E.ON Sverige har ett antal intressenter. Vi har i vår uppsats valt att studera några av dem: KPA Pension, Länsstyrelsen, Svenska Naturskyddsföreningen och SL.

KPA Pension är ett pensionsbolag inom den kommunala sektorn som endast investerar i företag som aktivt arbetar med att minska sin miljöpåverkan. KPA har granskat E.ON som potentiell aktör att investera i men E.ON uppfyller inte de krav som KPA ställer för att investera i energibolag.

Länsstyrelsen prövar och inspekterar större miljöfarliga verksamheter enligt miljöbalken. Länsstyrelsen inspekterar E.ON:s miljöfarliga verksamhet och ger dem tillstånd att bedriva denna typ av verksamhet.

Svenska Naturskyddsföreningen, SNF, är en ideell förening som jobbar för miljön och står bland annat bakom miljömärkningen Bra Miljöval. E.ON levererar miljömärkt el som är producerad enligt Svenska Naturskyddsföreningens kriterier, därför utför SNF en årlig revision på företaget.

SL:s (Storstockholm Lokaltrafik) har till uppgift att förse stockholmsregionen med kollektivtrafik. E.ON levererar el till SL som bara köper el från förnybara energikällor.

SCA, Svenska Cellulosa Aktiebolaget, är ett globalt konsumentvaru- och pappersföretag som äger egen skog. Miljöfrågor är högt prioriterade inom SCA och de använder sig av ISO 14001 och EMAS i sitt miljöstyrningssystem. SCA upprättar årligen en fristående hållbarhetsredovisning som är bestyrkt av oberoende auktoriserade revisorer.

Hållbarhetsredovisning blev för verksamhetsåret 2006 utsedd till den bästa av de europeiska pappersföretagens hållbarhetsrapporter av Världsnaturfonden. Hållbarhetsredovisning blev även för verksamhetsåret 2005 utsedd till Sveriges bästa fristående hållbarhetsredovisning av FAR SRS, branschorganisationen för revisorer och rådgivare.

7. Analys

I detta avsnitt presenteras en analys av revisionens förmåga att skapa trovärdighet för miljöredovisningen och i fall denna eventuellt ökade trovärdighet skänker organisationen legitimitet. Analysen bygger på den empiriska undersökningen förenat med teorin.

7.1 Granskning av miljöredovisningen ur företagets synvinkel

Syftet med denna uppsats har varit att ta reda på om miljöredovisningen blir mer trovärdig tack vare revision och om denna eventuellt ökade trovärdighet skänker organisationen legitimitet. I vår jämförande fallstudie har vi valt att studera två företag, ett med revision på miljöredovisningen och ett utan. Vi har jämfört företagen och tagit reda på varför de resonerar som de gör vad gäller denna typ av revision.

7.1.1 E.ON - företaget utan granskning av miljöredovisningen

E.ON är certifierade enligt miljöledningssystemet ISO14001. Mattias Örtenvik, E.ON:s miljöchef, säger att E.ON har valt att certifiera sig enligt detta miljöledningssystem för att det ger dem en bra struktur i deras miljöarbete med den systematik som systemet medför. Certifieringen utförs av en extern part och Mattias tycker att certifieringen på så sätt är en bra kvalitetssäkring att visa utåt för omvärlden och intressenterna.

Trots att miljöledningssystem ISO 14001 inte kräver det har E.ON valt att upprätta en offentlig miljöredovisning. Detta för att intressenterna har ett behov av denna information menar Mattias. E.ON har däremot inte låtit någon revisor granska miljöredovisningen. Anledningen till detta är att någon aldrig har ifrågasatt informationens trovärdighet och därför känner E.ON inget extra behov av kvalitetssäkring av sin data i form av revision. Mattias tror inte att en granskning av miljöredovisningen skulle ha någon betydelse i deras fall. Han säger att de redan tror sig ha god kvalitet på miljöredovisningen. Han tror att granskningen skulle medföra mer arbete än nytta. Han menar att intressenterna som tar del av miljöredovisningen inte skulle uppfatta den på ett annorlunda sätt om den vore granskad av revisor. En granskning skulle inte tillföra något större värde. Men hade vi fått sådana signaler från kunderna hade vi fått tänka om menar han.

7.1.2 SCA – företaget med granskning av miljöredovisningen

SCA är certifierade enligt ISO 14001 och/eller EMAS. SCA har valt att certifiera sig för att förbättra rutinerna i verksamheten och för att skapa trovärdighet för miljöarbetet säger Patrik Isaksson, miljöchef på SCA. SCA har fler än 400 enheter och det är framförallt enheterna i

Europa och Asien som är certifierade enligt ISO 14001 och/eller EMAS. I USA använder man andra system så just denna certifiering är inte så utbredd där säger Patrik. De allra minsta enheterna certifieras inte heller. Patrik menar att när man har många små enheter är det inte meningsfullt att certifiera eftersom kostnaden blir för hög. Det är dyrt att certifiera sig och inte meningsfullt då enheten är liten och inte är av den naturen att den har speciellt hög miljöpåverkan.

EMAS kräver att företaget årligen utarbetar en offentlig miljöredovisning som redovisar resultatet av miljöledningsarbetet. Redovisningen ska granskas och godkännas av en ackrediterad miljökontrollant. Dessa Emas-redovisningar tar SCA fram på de olika bruken runt om i världen och certifieras av tredje part. Förutom miljöredovisningarna på bruksnivå upprättar SCA även en hållbarhetsredovisning för hela verksamheten. Detta för att informera intressenterna om vad de gör på miljöområdet. Det finns ett informationsbehov av dessa frågor och det är därför vi gör rapporten säger Patrik.

I hållbarhetsredovisningen finns en bestyrkanderapport från auktoriserad revisor från Öhrlings som rör sociala data. Det finns även en oberoende bestyrkanderapport från auktoriserad revisor från Deloitte som rör miljö-resursdata. Patrik sa vid intervju att SCA har låtit revisorer granska hållbarhetsredovisningen för att öka trovärdigheten för det data som förekommer i redovisningen. Patrik tror att granskningen av hållbarhetsredovisningen ger läsaren en kvalitetsstämpel som innebär att de kan lita på att den information som de tar del av är korrekt och att trovärdigheten ökar.

7.1.3 Analys av företaget med respektive företaget utan granskning av miljöredovisningen

Båda företagen kopplar ihop revision med trovärdighet. SCA menar att revisionen skänker trovärdighet för det data som presenteras i miljöredovisningen medan E.ON väljer att inte granska miljöredovisningen eftersom ingen har ifrågasatt trovärdigheten för den. Även när företagen talar om miljöledningssystemen tas ord som kvalitetssäkring och trovärdighet upp. SCA menar att miljöledningssystemet skapar trovärdighet för miljöarbetet medan E.ON menar att certifieringen är en bra kvalitetsstämpel att visa utåt för intressenterna. Intressant i E.ON:s fall är att Mattias nämner att certifieringen blir en bra kvalitetssäkring eftersom certifieringen utförs av extern part. Däremot tycker han inte att miljöredovisningen blir mer trovärdig med hjälp av en extern revision. Detta kan bero på att certifiering skänker så pass mycket trovärdighet för miljöarbetet att en revision på miljöredovisningen anses onödig.

Redovisningen är en sammanställning över företagets miljöarbete. Miljöarbetet utgår från de kriterier som ska uppnås enligt miljöledningssystemet för att sedan certifieras av extern part. Miljöarbetet som sammanfattas i en miljöredovisning har på så sätt redan granskats och godkänts av en oberoende part. Att då låta en revisor granska miljöredovisningen som bygger på ett redan godkänt och reviderat miljöarbete kan kanske anses onödigt, tidskrävande och kostsamt. Det blir en revision på revisionen vilket inte anses lukrativt. Vi återkommer till detta senare i analysen då vi analyserar intressenternas synvinkel.

Både SCA och E.ON är företag med hög miljöpåverkan. Det är svårt att avgöra vilket av företagen som har den högsta miljöpåverkan. Vid sökning på Naturskyddsföreningens hemsida fick vi bara 2 träffar på E.ON medan vi fick 79 träffar på SCA. Utifrån detta drar vi slutsatsen att SCA:s miljöpåverkan är större eftersom deras miljöarbete är så pass omskrivet. Det är kanske på grund av detta som SCA känner ett större tryck att upprätta en miljöredovisning med hög trovärdighet och låter därför en revisor granska redovisningen. Legitimitetsteorin säger att ju större miljöpåverkan ett företag har desto större behov har de att visa sig legitimt. Enligt teorin ligger det i företagets intresse att på olika sätt skapa förtroende i förhållande till sina intressenter. Teorin handlar om att ett företag måste, för att kunna fortsätta verka, handla utifrån vad intressenterna anser vara ett socialt accepterat beteende. Företaget vill påvisa att de trots negativ påverkan på miljön följer det sociala kontraktet för att undvika att förlora legitimitet.

SCA är ett företag vars miljöarbete är mycket uppmärksammat och omskrivet av miljöorganisationer. Eftersom opinionsgrupper har en kritisk roll i företagets strävan efter legitimitet genom att övervaka företagets handlingar och rapportera till andra intressenter kanske SCA känner ett hot mot legitimiteten och vill därför förbättra sin miljörapportering genom en revision. Patten (1992) menar att hot mot företagets legitimitet i miljösammanhang kan leda till att företaget utökar och förbättrar sin miljörapportering, detta efter en studie om Exxon Valdez enorma oljeutsläpp i Alaska 1989.

En annan tanke är att ett företag som känner att dess miljöredovisning är svag vill öka trovärdigheten för denna på något sätt. Att då låta en revisor granska den svaga miljöredovisningen kan få redovisningen att framstå som mer trovärdig. Så kan dock inte fallet vara med SCA eftersom deras hållbarhetsredovisning blev utsedd till bästa fristående hållbarhetsredovisning 2005 av FAR SRS, branschorganisationen för revisorer och rådgivare. 2006 fick redovisningen ännu en utmärkelse. Denna gång blev hållbarhetsredovisningen

utsedd till den bästa av de europeiska pappersföretagens hållbarhetsrapporter av Världsnaturfonden.

7.2 Revisionens förmåga att skapa trovärdighet för miljöredovisningen ur intressenternas synvinkel

Samtliga intressenter i den empiriska undersökningen litar på att den information som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt. Detta trots att ingen av respondenterna visste att E.ON inte har någon revision på sin miljöredovisning.

Samtidigt svarar tre av de fyra respondenterna att miljöredovisningen *inte* skulle bli mer trovärdig i fall den blivit granskad av en revisor. Endast en av de tillfrågade menar att en oberoende granskning skulle öka trovärdigheten för miljöredovisningen. Han menar att en granskning är viktig då den kan skänka legitimitet till själva redovisningen.

7.2.1 Revisorns roll i trovärdighetsskapandet

Alla respondenter har förtroende för revisorn som yrkesman. De menar att revisorn fyller en viktig funktion samt att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns uttalanden. En respondent menar dock att han överlag har förtroende för revisorn men av egen erfarenhet inte fullständigt litar på revisorn. Han menar att han kan få känslan av att de inte alltid är fullständigt oberoende. Enligt FAR är revisorns oberoende viktigt för att få intressenternas förtroende. Med revisorns oberoende menar man dennes förmåga att göra bedömningar på fakta utan att låta sina beslut påverkas av andra människors viljor och önskemål.

Cassel (1996) menar att revisorn måste inneha förtroende från intressenterna för att kunna skapa trovärdighet för den av revisorn bekräftade informationen. I detta fall har merparten av intressenterna förtroende för revisorn men trovärdigheten i miljöredovisningen ökar ändå inte enligt intressenterna då en revisor granskat den. Vi kan konstatera att det icke ökade trovärdighetsskapandet inte beror på misstro för revisorn och denna yrkesverksamhet utan på något annat.

7.2.2 Hur uppfattas en revision då den granskade information baseras på Soft Regulation?

Soft Regulation innebär att det inte finns några lagar eller regler att följa utan bara rekommendationer och riktlinjer. Miljöredovisningens upprättande baserad på Soft Regulation då ingen lagstiftning finns. Flertalet av respondenterna är tveksamma till revisionens förmåga att skapa trovärdighet för miljöredovisningen. En anledning till detta är just därför att det inte

finns några klara direktiv för hur miljöredovisningen ska upprättas. En respondent menar att om det fanns klara direktiv på vad som ska finnas med i miljöredovisningen och alla var tvungna att redovisa samma sorts information, som i årsredovisningen där det inte finns delar som man kan undkomma, skulle revisionen fungera som ett verktyg för trovärdighetsskapande. Det skulle då bli svårare enligt respondenten att gömma information och lättare för miljöredovisningens intressenter att genomskåda brister. Om det fanns tydliga regler att följa vid upprättandet av miljöredovisningen skulle det bli mer tyngd åt informationen som redovisas. Respondenterna tycker alltså inte att en revision tillför någon trovärdighet på material som är baserat på soft regulation. Granskningen av den finansiella redovisningen anses däremot viktig och trovärdighetsgivande av respondenterna. De finansiella redovisningarna baseras på hard regulation där upprättandet är lagstadgat. Det finns standarder och regleringar som styr innehåll och utformning. Vi kan härmed se skillnad på hur en revision uppfattas beroende på om informationen baseras på soft- eller hard regulation. För att en revision ska vara givande måste den granskade informationen upprättas enligt antagna och etablerade regler och lagar.

7.2.3 Revisionens förmåga att skapa trovärdighet då Adverse Selection föreligger

Samtliga respondenter litar på att den fakta som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt däremot påpekas det att man generellt litar på faktan men att företaget kanske inte tar fram hela sanningen. Den frivilliga miljöredovisningen upprättas enligt soft regulation där företaget själva väljer vad som skall redovisas och respondenterna menar att det kan finnas information som företaget väljer att inte redovisa. Revisorn garanterar att de siffror som finns med är korrekta men det finns ändå risk att den som författar inte tar med hela bilden. Redovisningen används då istället som någon form av faktamässig marknadsföring. Detta kan kopplas till informationsproblemet Adverse selection som innebär att företaget kan styra den information som släpps. Företaget med informationsövertag kan utnyttja detta på intressenternas bekostnad. Företaget kan välja att rapportera om enbart de positiva delarna i miljöarbetet och inte lämna ut de negativa delarna vilket innebär att informationen blir snedvriden. Detta kan leda till att intressenterna som använder sig av informationen vid bland annat beslutsfattande kan bli vilseledda.

Enligt vår empiriska undersökning menar vi att en revision inte tillför någon trovärdighet eller har någon betydelse då Adverse selection föreligger, vilket det kan göra vid den frivilliga miljöredovisningen eftersom det inte finns några klara direktiv på vad som ska finnas med i

redovisningen. Om man ändå inte tror att hela bilden finns redovisad spelar det ingen roll om det som finns med i redovisningen blir granskat. Trovärdigheten ökar inte i det fallet.

7.2.4 Är en assurance på miljöredovisningen trovärdighetsingivande?

Det finns inga regler för hur miljöredovisningen skall upprättas. Det finns heller inga regler för hur granskningen av redovisningen skall utföras. Flera respondenter anser att eftersom det inte finns några klara regler för hur granskning av miljöredovisningen ska utföras uppfattas granskningen som osäker. Det påpekas att det krävs en lagstiftning för hur en granskning skall utföras för att granskningen av miljöredovisningen ska bli trovärdig. I och med att det inte finns någon lagstiftning så kan granskaren bara göra en s.k. assurance, det vill säga en försäkran på att den medtagna informationen är korrekt.

Vi kan koppla ihop assurance med tidigare nämnda begrepp soft regulation och adverse selection. Det finns ingen lagstiftning för hur upprättandet av miljöredovisningen skall gå till däremot finns det rekommendationer som ofta följs. Rekommendationerna är inte tvingande och man använder begreppet soft regulation när man talar om icke tvingande rekommendationer och riktlinjer. I och med att miljöredovisningens upprättande baseras på soft regulation kan informationsproblemet adverse selection uppstå. Eftersom det är fritt fram för företaget att välja vilken information som skall medtagas i redovisningen kan ”negativ” information undanhållas och informationen kan därmed bli snedvriden, s.k. adverse selection. När revisorn sedan granskar denna typ av information, där ”negativ” fakta kan undanhållas, blir det en s.k. negative assurance. Negative assurance innebär att granskaren bara kan försäkra att den medtagna informationen inte är inkorrekt men att hela sanningen kanske inte finns redovisad. Respondenterna menar att det krävs lagar och regler för att denna typ av informationsproblem inte skall kunna uppstå, i så fall hade revisionen varit givande. En negative assurance är inte lika trovärdighetsingivande som en ren revision.

7.2.5 Andra sätt att skapa trovärdighet för miljöredovisningen

Miljöredovisningen är bara en del av hela den miljöprocess som pågår på företagsnivå nuförtiden. Det finns en mängd annat miljörelaterat arbete som kan skapa trovärdighet för företaget, till exempel miljömärkning av produkter, certifiering enligt standardiserade miljöledningssystem och olika indexlistor.

En respondent sa vid intervju att de beaktar företagets miljöredovisning eftersom man får ett bättre kvalitativt beslutsunderlag inför investeringen i företaget men det huvudsakliga kriteriet för att ett energibolag ska vara investeringsbart är att det finns med på Dow Jones

Sustainability Index. En annan respondent menar att miljöredovisningen underlättar tillsynsutövningen på företaget men det är ändå föreskrifterna i Miljöbalken som ligger till grund för den egenkontroll som utförs på företaget. En tredje respondent sa vid intervju att de inte lägger någon större tyngd vid företagets miljöredovisning utan gör istället egna revisioner på de produkter som ska miljömärkas.

Det finns alltså flera faktorer som kan skapa trovärdighet för företagets miljöarbete. Miljöredovisningen är en av de faktorer men inte den mest betydelsefulla faktorn. Istället nämner flertalet intressenter att certifiering enligt ett miljöledningssystem är det bästa sättet för företaget att skapa trovärdighet för miljöarbetet. Certifieringen är en bra kvalitetssäkring på att organisationens miljöarbete fungerar tillfredsställande. Certifieringen innebär att en miljörevisor granskar och godkänner miljöarbetet. Utifrån detta miljöarbete upprättar företaget, om de vill, en miljöredovisning. Eftersom miljöarbetet redan fått en kvalitetsstämpel i och med certifieringen kan det tänkas att intressenterna inte behöver en ytterligare kvalitetssäkring på miljöredovisningen eftersom den baseras på detta miljöarbete. Även tidigare i analysen då vi analyserade företagets synvinkel resonerade vi kring detta. Det var Mattias Örtenvik, miljöchef E.ON, som tyckte att certifiering enligt ett miljöledningssystem är en bra kvalitetssäkring på företagets miljöarbete. Detta eftersom certifieringen utförs av extern part. Han tycker däremot inte att miljöredovisningen blir mer trovärdig med hjälp av en extern revision. Vi tror att detta beror på att miljöredovisningen sammanfattar det miljöarbete som redan granskats och godkänts av en oberoende part. Det blir då en revision på revisionen.

Både företag och intressenter tycker alltså att certifiering enligt ett standardiserat miljöledningssystem är ett bra sätt att skapa trovärdighet för miljöarbetet. Att låta en revisor granska en rapport som bygger på ett miljöarbete som redan ingående granskats och godkänts av en miljörevisor kan anses obehövt och inte särskilt lukrativt. Vi kan härmed konstatera att revisionen på miljöredovisningen har konkurrenser. Det finns bättre sätt att skapa trovärdighet på. Certifieringen är ett sådant alternativ.

7.3 Ökad trovärdighet för miljöredovisningen skänker legitimitet

Intressenterna upplever inte miljöredovisningen som mer trovärdig då en granskning av denna skett. Vid beaktandet av miljöredovisningen kan ändå ett företag vars miljöredovisning anses mer trovärdig i jämförelse med andra företags miljöredovisningar dra fördelar och erhålla legitimitet utifrån detta.

Vi utgår från legitimitetsteorin som bygger på ett ”socialt kontrakt” mellan företaget och intressenterna. Det sociala kontraktet innebär att företaget har en moralisk skyldighet att agera på ett socialt ansvarsfullt sätt. Företagets värderingar måste överensstämma med intressenternas. Att inte följa det sociala kontraktet kan för företaget leda till begränsade resurser, t.ex. genom en minskning av kunder, minskad efterfrågan av företagets produkter, minskat utbud av leverantörer, minskad investeringsvilja i företaget, ökade skatter och viten. Genom resursflöden uttrycks samtycke och därför är resursflöden en bra indikation på legitimitet. Vi har nedan utifrån den empiriska undersökningen analyserat hur de olika företagens resursflöden påverkas då en trovärdig miljöredovisning uppvisas och därmed även hur legitimiteten påverkas.

7.3.1 KPA Pension tillför resursen investeringsvilja

KPA Pension är ett pensionsbolag som gör etiska placeringar i företag. Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning påverkar detta KPA:s investeringsvilja i företaget. Miljöredovisningen har betydelse vid den första utgallringen innan man tittar på själva avkastningsmöjligheterna. Om ett företag kan uppvisa en trovärdig miljöredovisning vid denna utgallring vinner de fördelar vid företagets investeringsbeslut. Investeringsvilja är den resurs som KPA Pension tillför företaget och detta resursflöde ökar alltså då företaget kan uppvisa en trovärdig miljöredovisning. Legitimitetsteorin säger att när resursflödet ökar från intressenterna så ökar legitimiteten. Vi kan i fallet med KPA Pension dra slutsatsen att det företag som uppvisar en trovärdig miljöredovisning erhåller ökad legitimitet.

7.3.2 Länsstyrelsen tillför resursen tillstånd via tillsynsutövning

Länsstyrelsen prövar och inspekterar större miljöfarliga verksamheter enligt miljöbalken. En trovärdig miljöredovisning har positiv effekt för företaget vid deras tillsynsutövning. Företaget ska uppfylla vissa minimikrav, dvs. villkor för verksamheten, för att få tillstånd att bedriva miljöfarlig verksamhet. Om företaget, på ett trovärdigt sätt, beskriver dessa villkor i miljöredovisningen underlättar detta tillsynen av verksamheten. Tillsyn enligt miljöbalken måste givetvis alltid utföras men en trovärdig miljöredovisning underlättar arbetet med tillsynen och då underlättar det även för företaget att erhålla tillstånd. Tillstånd via tillsynsutövning är den resurs som Länsstyrelsen besitter och när det underlättar för företaget att få tillstånd tack vare en trovärdig miljöredovisning ökar resursflödet och då även legitimiteten.

7.3.3 SL tillför resurserna efterfrågan på produkter, betalningsvilja och val av leverantör

En trovärdig miljöredovisning kan påverka företagets beslut av leverantör vid upphandlingar. Vid upphandling av produkter kan företaget få extrapoäng i deras utvärderingssystem om de uppvisar en trovärdig miljöredovisning. I och med att företaget med den trovärdiga miljöredovisningen får extrapoäng i utvärderingssystemet kan man säga att efterfrågan på företagets produkter blir högre, det blir en bättre medbetalningsvilja och valet av leverantör påverkas. Detta är typer på resurser som en kund tillför företaget. Dessa resurser ökar då ett företag kan uppvisa en trovärdig miljöredovisning menar respondenten eftersom de efterfrågar vissa miljörelaterade saker i sin upphandling. Då resurserna efterfrågan på företagets produkter, medbetalningsvilja och val av leverantör ökar så ökar även legitimiteten om vi utgår från vad legitimitetsteorin säger.

7.3.4 Svenska Naturskyddsföreningen tillför resursen miljömärkning av produkter

Svenska Naturskyddsföreningen arbetar bland annat med miljömärkning av produkter. Företaget drar *inte* några fördelar av att uppvisa en trovärdig miljöredovisning vid miljömärkningen. Detta beror på att denna intressent knappt beaktar miljöredovisningen. Vid deras arbete med bra miljömärkt el är miljöredovisningen inte avgörande. De lägger ingen större tyngd vid miljöredovisningen. Istället granskar de själva företagets produkter, som ska miljömärkas, med revisorer. I fallet med Naturskyddsföreningen leder inte en mer trovärdig miljöredovisning till ökad legitimitet men detta beror alltså på att beaktandet av miljöredovisningen knappt är påtagligt. Eftersom en miljöredovisning inte finns med i deras kriterier drar företaget inga fördelar av att uppvisa en trovärdig sådan och därmed påverkas inte heller legitimiteten. I åtanke bör hållas att Naturskyddsföreningens arbetsområden är många. Bra Miljövalmärkning är bara en av dem. Naturskyddsföreningen har också till uppgift att rapportera till andra intressenter om företagets handlingar avseende miljön. Naturskyddsföreningen gör detta bland annat på sin hemsida och via en egen publicerad medlemstidning. Hur legitimiteten påverkas av en trovärdig miljöredovisning i fallet med publicering och rapportering till andra intressenter kan vi inte uttala oss om eftersom den tillfrågade respondenten endast arbetar med Bra Miljövalmärkning.

8. Slutsatser

I detta avsnitt redovisar vi de slutsatser och resultat som vi har kommit fram till. Det är det mest väsentliga från analysen som vi fångar upp i en överskådlig och sammanfattande form.

8.1 Uppsatsens slutsats

Syftet med denna uppsats har varit att svara på frågeställningen: ***blir miljöredovisningen mer trovärdig om den blivit granskad av en revisor och skänker denna ökade trovärdighet legitimitet till organisationen?***

Vi har efter den empiriska undersökningen kommit fram till följande: ***Företaget kan erhålla legitimitet tack vare en trovärdig miljöredovisning men denna trovärdighet skapas inte genom en revision.***

Det inte är på grund av brist på förtroende för revisorn eller denna yrkesverksamhet som miljöredovisningen inte blir mer trovärdig tack vare en revision. Det beror i stället på att miljöredovisningen saknar lagar och regler för både upprättande och granskning.

Miljöredovisningens upprättade baseras bara på rekommendationer och riktlinjer s.k. soft regulation. Det innebär att det är fritt för företaget att välja vilken information som skall medtagas i rapporten. Därmed kan negativ information döljas vilket leder till informationsproblemet adverse selection. Adverse selection innebär att informationen i redovisningen blir snedvriden och intressenterna som tar del av informationen blir vilseledda. En granskning på detta snedvridna material som undanhåller negativ information leder till en negative assurance. Negative assurance innebär en försäkran på att den medtagna informationen är korrekt men att hela bilden av miljöarbetet kanske inte finns redovisad. En negative assurance tillför inte lika mycket trovärdighet som en revision eftersom man inte har någon bakgrund att luta sig mot. Revisionen på de finansiella redovisningarna anses mycket viktig. Vi kan här se vikten av strikta lagar och regler för att revisionen skall vara meningsfull.

Det krävs en lagstiftning för upprättandet och granskningen av miljöredovisningen för att den skall bli trovärdig genom granskningen. En revision verkar bäst då det

finns klara direktiv på innehållet på det som skall granskas och hur granskningen skall utföras.

Miljöcertifiering enligt ett miljöledningssystem är det bästa sättet att skapa trovärdighet för miljöarbetet. Det innebär att en revision görs på hur väl organisationen, ledningsrutiner och utrustningar för miljöarbetet fungerar. Fungerar detta tillfredsställande erhåller företaget en miljöcertifiering. Upprättar sedan företaget en miljöredovisning utifrån detta redan reviderade och godkända miljöarbete kan det tyckas onödigt med en revision på redovisningen.

En revision på en rapport som bygger på ett redan granskat och reviderat arbete är verkningslös. Det blir då en revision på revisionen vilket kan upplevas som onödigt. Vi kan konstatera att revisionen på miljöredovisningen har konkurrenser, certifieringen är en sådan konkurrent.

Miljöredovisningen blir inte mer trovärdig med hjälp av en revision men det finns som sagt andra sätt att skapa trovärdighet för miljöarbetet och miljöredovisningen. Ett företag kan erhålla legitimitet om miljöredovisningen anses mer trovärdig i jämförelse med andra företags miljöredovisningar. Med legitimitetsteorins tankar om resursflöden som en indikation på legitimitet kan vi urskilja följande punkter från den empiriska undersökningen.

- Om miljöredovisningen framstår som trovärdig påverkar detta intressenternas investeringsvilja i företaget. Om ett företag kan uppvisa en trovärdig miljöredovisning vinner de fördelar vid intressentens investeringsbeslut. Investeringsvilja är den resurs som intressenten tillför företaget och detta resursflöde ökar då företaget kan uppvisa en trovärdig miljöredovisning.
- En trovärdig miljöredovisning har positiv effekt för företaget då de söker tillstånd via tillsynsutövning. Om företaget uppfyller vissa minimikrav och beskriver dessa villkor på ett trovärdigt sätt i miljöredovisningen så underlättar detta tillsynsutövningen och därmed ökar möjligheten att erhålla tillstånd. Tillstånd via tillsynsutövning är en resurs som intressenterna besitter och detta resursflöde ökar då en trovärdig miljöredovisning kan uppvisas.
- En trovärdig miljöredovisning kan påverka företagets beslut av leverantör vid upphandlingar. Om ett företag kan uppvisa en trovärdig miljöredovisning kan företaget få extrapoäng i det utvärderingssystem som intressenten använder sig av. Extrapoängen ger företaget ett försprång vid upphandlingen. Detta leder till att

resursflödet efterfrågan på företagets produkter och betalningsvilja för produkterna ökar.

- Vid miljömärkning drar företaget inte några fördelar av att uppvisa en trovärdig miljöredovisning. Anledningen till detta är att man knappt beaktar miljöredovisningen vid arbetet med miljömärkningen. Det görs egna revisioner på de produkter som ska miljömärkas. Så en trovärdig miljöredovisning påverkar inte detta resursflöde positivt men detta beror alltså på att man inte beaktar miljöredovisningen vid beslutsfattande.

Enligt legitimitetsteorin är som sagt resursflöden från intressenterna till företaget en bra indikation på legitimitet. Vi kan konstatera att de flöden av resurser som intressenterna förser företaget med ökar, i de flesta fall, då en trovärdig miljöredovisning kan uppvisas.

Investeringsvilja, tillstånd via tillsynsutövning, efterfrågan på produkter, betalningsvilja och val av leverantör är exempel på de resursflöden som ökar i vår undersökning. I och med detta ökade resursflöde kan vi konstatera att företaget erhåller legitimitet då en trovärdig miljöredovisning uppvisas.

Vi vill påpeka att slutsatserna är baserade på en liten undersökning där bara ett fåtal respondenter har intervjuats. Vi vill att slutsatserna läses med detta i åtanke. Vår uppsats kan ses som en förstudie till en undersökning med fler företag.

8.2 Förslag på fortsatt forskning

Vi har under uppsatsens gång och utifrån våra slutsatser fått idéer till fortsatt forskning. Eftersom vi drog slutsatsen att revisionen inte tillförde miljöredovisningen någon ökad trovärdighet eftersom det inte finns några klara direktiv eller riktlinjer på vad den ska innehålla tycker vi det hade varit intressant att undersöka hur intressenterna hade ställt sig till frågan om den frivilliga miljöredovisningen istället var lagstadgad. Hade utfallet blivit annorlunda?

Källförteckning

Adams, M B, Agency Theory and the Internal Audit, *Managerial Auditing Journal*, 1994, Vol 9, No 8

Almgren R (2003) *Miljörevision: handbok för miljörevisorer och andra som är intresserade av miljöledning och miljörevision*. Täby: Green Business

Arbetsförmedlingens hemsida: www.ams.se (2007-11-20)

Besley, T, How do market failures justify interventions in rural credit markets?, *The world bank research observer*, 1994, Vol 9, No 1

Brown N & Deegan C, The public disclosure of environmental performance information- a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory, *Accounting and business research*, 1998, Vol 29, No 1

Cassel F. (1996) *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag AB

Cormier D & Gordon I, An examination of social and environmental reporting strategies, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2001, Vol 14, No 5

Deegan C, The legitimising effect of social and environmental disclosures- a theoretical foundation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2002, Vol 15, No 3

Deegan C & Unerman J. (2006) *Financial Accounting Theory*. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education

Diamant A. (2004) *Revisorers oberoende, om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag AB

Elliot, Robert K, To Market, to market we go, *Journal of Accountancy*, 1997, Vol 184, No 3

EMAS hemsida: www.emas.se (2007-11-20)

E.ON:s hemsida: www.eon.se (2007-12-10)

Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F. (2006) *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber

FAR Förlag. (2002) *Regler om revisorer och revision*. Stockholm: FAR Förlag AB

FAR Förlag. (2004) *FAR: s samlingsvolymen*. Stockholm: FAR Förlag AB

FAR Förlag. (2006) *Revision, en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB

FAR hemsida: www.farsrs.se (2007-11-25)

Fröberg J, Miljöansvar utan extern kontroll, *Svenska dagbladet*, 2007-03-28, s 4

Gray R, Kouhy R & Lavers S, Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1995, Vol 8, No 2

Hybels, R C, On legitimacy, legitimation, and organizations: A critical review and integrative theoretical model, *Academy of Management Journal*, 1995

Jacobsen, D-I. (2002) *Vad hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur

KPA Pension hemsida: www.kpa.se (2007-12-15)

Larsson, L-O. (1995) *Miljöledning, Miljörevision, Miljöredovisning*. Stockholm: Ekelids Förlag

Larsson, L-O (1997) *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningar*. Lund: Studentlitteratur

Larsson, L-O. (1999) *Miljöinformation och miljöredovisning: En vägledning för företag och revisorer*. Stockholm: KPMG

Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag: praxis, begrepp, orsaker*. Lund: University Press

Länsstyrelsens hemsida: www.lst.se (2007-12-15)

O'Donovan G, Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2002, Vol 15, No 3

O'Dwyer B, Managerial perceptions of corporate social disclosures: An Irish story, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2002, Vol 15, No 3

Patten D M, Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory, *Accounting, Organizations and Society*, 1992, Vol 17, No 5

Power M K, Accounting and the production of legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*, 2003, Vol 28

Privata affärer hemsida: www.privataaffarer.se (2008-01-15)

Saunders M, Lewis P & Thornhill A. (2007) *Research methods for business students*. Pearson Education Limited, England

SCA:s hemsida: www.sca.se (2008-01-15)

SIS:s hemsida: www.sis.se (2007-11-20)

Sisson K, Marginson P, Soft Regulation Travesty of the Real Thing or New Dimension?, *Programme Sussex European Institute*, 2001

Skärvad P-H & Olsson J. (2003) *Företagsekonomi 100*. Malmö: Liber Ekonomi

SL:s hemsida: www.sl.se (2007-12-21)

Suchman M C, Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 1995, Vol 20, No 3

Svenska Naturskyddsföreningens hemsida: www.snf.se (2007-11-26)

Tilling M, Communication at the edge: Voluntary social and environmental reporting in the annual report of a legitimacy threatened corporation, *APIRA Conference Proceedings*, Singapore, 2004

Thomasson J, Arvidson P, Lindquist H, Larson O & Rohlin L. (2006) *Den nya affärsredovisningen*. Malmö: Liber Ekonomi

Thorell P. (1996) *ÅRL Årsredovisningslagen - Lagkommentar*. Uppsala: Iustus Förlag

Yin R K. (2007) *Fallstudier: design och genomförande*. Malmö: Liber AB

Bilagor

Bilaga 1 Intervjufrågor E.ON Sverige

1. Varför har ni valt att certifiera er enligt ISO 14001?
2. För att bli certifierad enligt ISO 14001 är det inte nödvändigt att upprätta någon offentlig miljöredovisning. Ni har ändå valt att göra det. Varför?
3. Är kommunikation med intressenterna viktigt för er? Motivera!
Om ja, hur kommunicerar ni utåt med intressenterna?
4. Har ni funderat på att låta en revisor från en revisionsbyrå granska er miljöredovisning?
Om ja, varför? Om nej, varför inte
5. Vad tror du en granskning av miljöredovisningen skulle ha för betydelse för miljöredovisningen?
6. Tror du att intressenterna som tar del av miljöredovisningen skulle uppfatta miljöredovisningen på ett annorlunda sätt om den vore granskad av en revisor?
Motivera!

Bilaga 2 Intervjufrågor SCA

1. Varför har ni valt att certifiera er enligt ISO 14001 och/eller EMAS?
2. Varför är inte hela verksamheten certifierad enligt ett och samma miljöledningssystem?
3. Som vi har förstått det så måste verksamheter som är registrerade enligt EMAS upprätta en miljöredovisning som är godkänd av en ackrediterad miljökontrollant. Har ni någon sådan redovisning?
4. Varför upprättar ni en hållbarhetsredovisning?
5. Är kommunikationen med intressenterna viktigt för er? Hur kommunicerar ni utåt med intressenterna?
6. Varför har ni låtit revisorer från revisionsbyråer granska er hållbarhetsredovisning?
7. Varför har ni i er hållbarhetsredovisning både en bestyrkanderapport från auktoriserad revisor från Öhrlings och en oberoende bestyrkanderapport från auktoriserad revisor från Deloitte? Vad är skillnaden?
8. Vad tror du en granskning av hållbarhetsredovisningen har för betydelse för redovisningen?
9. Tror du att intressenterna som tar del av miljöredovisningen uppfattar miljöredovisningen på ett annorlunda sätt när den är granskad av en revisor?

Bilaga 3 Intervjufrågor KPA

1. Stämmer det att ni har granskat E.ON som potentiell aktör att investera i? Varför?
2. Beaktar ni E.ON:s miljöredovisning? Om ja, på vilket sätt? Om nej, varför inte?
3. Vad innebär trovärdighet för dig?
4. På vilket sätt tycker du att ett företag på bästa sätt kan skapa trovärdighet för miljöredovisningen?
5. Vet du vad en revision syftar till?
6. Vet du om E.ON har någon revision på sin miljöredovisning?
7. Vilken betydelse har ett företags miljöredovisning vid ert val av aktör att investera i?
Motivera!
8. Påverkar det ert val av aktör att investera i om deras miljöredovisning har blivit granskad av en revisor eller ej? Om ja, varför? Om nej, varför inte?
9. Litar ni på att den fakta som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt?
Motivera!
10. Litar ni mer på fakten i miljöredovisningen ifall den blivit granskad av en revisor?
Motivera!
11. Har ni förtroende för revisorn som yrkesman? Motivera!
12. Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning påverkar detta er investeringsvilja? Motivera!
13. Vad innebär legitimitet för dig?

Bilaga 4 Intervjufrågor Länsstyrelsen

1. Ser ni er som en viktig intressent till E.ON? På vilket sätt?
2. Beaktar ni E.ON:s miljöredovisning? Om ja, på vilket sätt? Om nej, varför inte?
3. Vad innebär trovärdighet för dig?
4. På vilket sätt tycker du att ett företag på bästa sätt kan skapa trovärdighet för miljöredovisningen?
5. Vet du vad en revision syftar till?
6. Vet du om E.ON har någon revision på sin miljöredovisning?
7. Vilken betydelse har ett företags miljöredovisning vid er tillsynsutövning av företaget?
8. Påverkas tillsynsutövningen av företaget om deras miljöredovisning har blivit granskad av en revisor eller ej? Motivera!
9. Litar ni på att den fakta som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt? Motivera!
10. Litar ni mer på faktan i miljöredovisningen ifall den blivit granskad av en revisor? Motivera!
11. Tror du risken finns att företag använder sin miljöredovisning som en ”reklamkatalog” om den inte blivit granskad av en revisor? Motivera!
12. Har ni förtroende för revisorn som yrkesman? Motivera!
13. Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning har det då någon positiv effekt för företaget vid er tillsynsutövning?
14. Vad innebär legitimitet för dig?

Bilaga 5 Intervjufrågor Svenska Naturskyddsföreningen

1. Ser ni er som en viktig intressent till E.ON? På vilket sätt?
2. Beaktar ni E.ON:s miljöredovisning? Om ja, på vilket sätt? Om nej, varför inte?
3. Vad innebär trovärdighet för dig?
4. På vilket sätt tycker du att ett företag på bästa sätt kan skapa trovärdighet för miljöredovisningen?
5. Vet du vad en revision syftar till?
6. Vet du om E.ON har någon revision på sin miljöredovisning?
7. Vilken betydelse har ett företags miljöredovisning vid företagets möjlighet till miljömärkning?
8. Påverkar det företagets möjlighet till miljömärkning om företagets miljöredovisning har blivit granskad av en revisor eller ej? Motivera!
9. Litar ni på att den fakta som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt? Motivera!
10. Litar ni mer på fakten i miljöredovisningen ifall den blivit granskad av en revisor? Motivera!
11. Tror du risken finns att företag använder miljöredovisningen som ”reklamkatalog” om den inte blir granskad av en revisor? Motivera!
12. Har ni förtroende för revisorn som yrkesman? Motivera!
13. Drar företaget någon fördel av att kunna uppvisa en trovärdig miljöredovisning vid möjlighet till miljömärkning hos er?

14. Blir det enklare för företaget att erhålla miljömärkning hos er om de uppvisa en trovärdig miljöredovisning?

15. Vad innebär legitimitet för dig?

Bilaga 6 Intervjufrågor SL

1. Varför har ni valt E.ON som leverantör?
2. Beaktar ni E.ON:s miljöredovisning? Om ja, på vilket sätt? Om nej, varför inte?
3. Vad innebär trovärdighet för dig?
4. På vilket sätt tycker du att ett företag på bästa sätt kan skapa trovärdighet för miljöredovisningen?
5. Vet du vad en revision syftar till?
6. Vet du om E.ON har någon revision på sin miljöredovisning?
7. Vilken betydelse har ett företags miljöredovisning vid ert val av leverantör?
8. Påverkar det ert val av leverantör om företagets miljöredovisning har blivit granskad av en revisor eller ej? Motivera!
9. Litar ni på att den fakta som företaget lämnar i sin miljöredovisning är korrekt? Motivera!
10. Litar ni mer på fakthan i miljöredovisningen ifall den blivit granskad av en revisor? Motivera!
11. Tror du risken finns att företag använder sin miljöredovisning som en ”reklamkatalog” om den inte blivit granskad av en revisor? Motivera!
12. Har ni förtroende för revisorn som yrkesman? Motivera!
13. Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning påverkar detta er betalningsvilja på företagets produkter?

14. Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning påverkar detta er efterfrågan på företagets produkter?
15. Om ett företag framstår som trovärdigt utifrån sin miljöredovisning påverkar detta er benägenhet att söka er till andra leverantörer?
16. Vad innebär legitimitet för dig?