

examensarbete

Våren 2010

Sektionen för Hälsa och Samhälle

Företagsekonomi

# Kulturens betydelse för hållbarhetsredovisning

- Jämförelse mellan Nordens länder

Författare

Angelica Hallberg

Sofie Persson

Handledare

Fredrik Ljungdahl

Examinator

Stig Westerdahl

## Tack!

Vi vill rikta ett stort tack till våra intervjupersoner, Anne Mette Christiansen, Anders Holbech, Fredrik Ljungdahl och Reetta Loponen som varit betydelsefulla för den här uppsatsens genomförande.

Ett särskilt stort tack vill vi rikta till vår handledare Fredrik Ljungdahl som har förmedlat kontakten med de nordiska respondenterna samt stöttat och gett värdefulla råd under uppsatsens gång.

Kristianstad Juni 2010

*Angelica Hallberg & Sofie Persson*

## Sammanfattning

---

<b>Datum:</b>	2010-05-30
<b>Kurs:</b>	FE6071, Examensarbete kandidatnivå, 15 hp
<b>Författare:</b>	Angelica Hallberg Sofie Persson
<b>Handledare:</b>	Fredrik Ljungdahl
<b>Titel:</b>	Kulturens betydelse för hållbarhetsredovisning – Jämförelse mellan nordens länder
<b>Nyckelord:</b>	Hållbarhetsredovisning, Hofstede, Gray, Intressentteorin, Norden

---

**Problem:** Det finns skillnader kring hållbarhetsredovisning mellan länder när det gäller reglering, tillämpning av GRI:s (Global Reporting Initiatives) riktlinjer, intressenternas makt att påverka med flera. Dessa skillnader kan ha uppstått på grund av många orsaker men i denna uppsats kommer det att utredas om kulturen kan förklara dessa skillnader.

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att beskriva och förklara i vilken utsträckning kulturen har en inverkan på hur de olika nordiska länderna väljer att lagstifta kring hållbarhetsredovisning och hur företagen tillämpar GRI:s riktlinjer. Men även om intressenternas makt att påverka företagen att göra en hållbarhetsredovisning har någon förklaring i kulturen.

**Metod:** Den insamlade datan är huvudsakligen kvalitativ men har kompletterats med en del kvantitativ data. Insamlingen har skett genom litteratursökning, telefonintervjuer och en e-mailkontakt. Vid telefonintervjuerna har vi utgått ifrån ett frågeformulär och låtit respondenterna besvara frågorna med egna ord. Respondenterna har valts utifrån Fredrik Ljungdahls affärsnätverk inom PwC (PricewaterhouseCoopers).

**Resultat:** Det finns en svag kulturell förklaring till hur företagen i nordens länder väljer att lagstifta kring hållbarhetsredovisning, tillämpa GRI:s riktlinjer samt vilken makt intressenterna har att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa. Graden av lagstadgad kontroll kan förklara skillnader i reglering medan det inte finns någon kulturell förklaring till tillämpningen av GRI:s riktlinjer. Graden av maktdistans kan slutligen förklara intressenternas makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa.

## Abstract

---

<b>Date:</b>	2010-05-30
<b>Course:</b>	FE6071, Degree Project Undergraduate level, 15 ECTS-credits
<b>Authors:</b>	Angelica Hallberg Sofie Persson
<b>Tutor:</b>	Fredrik Ljungdahl
<b>Title:</b>	Cultural influence in sustainability reporting – Comparison between the Nordic countries
<b>Key words:</b>	Sustainability reporting, Hofstede, Gray, stakeholder theory and Nordic.

---

**Problem:** There are some differences in sustainability reporting between countries when it comes to regulation, applying GRI:s (Global Reporting Initiatives) guiding principles, stakeholders' power to influence and so on. These differences can appear from different reasons but in this graduate paper we will investigate if these differences can be explained by cultural factors.

**Purpose:** The purpose of this paper is to describe and explain to which extent the culture has any impact on how the Nordic countries choose to regulate the sustainability reporting and how the companies apply GRI:s guiding principles. But also if the stakeholders' power to affect companies to do a sustainability report can have its explanation in the culture.

**Method:** The gathered data is mainly qualitative but has been complemented with quantitative data. The gathering has been done through literature research, telephone interviews and an e-mail contact. In the telephone interviews we used a question form although the interviewee was allowed to answer the questions in his or her own words. The interviewee have been chosen on the basis of Fredrik Ljungdahls business network within PwC (PricewaterhouseCoopers).

**Result:** There are a weak cultural explanation to how the Nordic countries choose to regulate the sustainability reporting, apply GRI:s guiding principles and which power the stakeholders' have to influence the companies to do a sustainability report. The degree of statutory control can explain the differences in regulation while there are no cultural explanation to the application of GRI:s guiding principles. The degree of powerdistance can finally explain the stakeholders' power to influence the companies to do a sustainability report.

## Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>8</b>
1.1 BAKGRUND .....	8
1.2 PROBLEMDISKUSSION .....	9
1.3 PROBLEMFÖRMULERING .....	11
1.4 SYFTE .....	11
1.5 AVGRÄNSNING .....	11
1.6 DISPOSITION .....	12
<b>2. METOD</b> .....	<b>13</b>
2.1 DATAINSAMLINGSMETOD .....	13
2.2 VALIDITET OCH RELIABILITET .....	14
2.3 KÄLLKRITIK .....	15
<b>3. TEORI</b> .....	<b>16</b>
3.1 TEORETISK REFERENSRAM .....	16
3.2 HOFSTEDES KULTURDIMENSIONER .....	16
3.2.1 <i>Maktdistans</i> .....	17
3.2.2 <i>Kollektivism kontra individualism</i> .....	17
3.2.3 <i>Femininitet kontra maskulinitet</i> .....	18
3.2.4 <i>Osäkerhetsundvikande</i> .....	19
3.2.5 <i>Långsiktig kontra kortsiktig inriktning</i> .....	19
3.3 GRAYS KULTURKARAKTERISTIKER .....	20
3.3.1 <i>Professionalism kontra lagstadgad kontroll</i> .....	20
3.3.2 <i>Likformighet kontra flexibilitet</i> .....	21
3.3.3 <i>Konservatism kontra optimism</i> .....	21
3.3.4 <i>Sekretess kontra öppenhet</i> .....	21
3.4 INTRESSENTTEORIN .....	21
<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>23</b>
4.1 DANMARK .....	23
4.1.1 <i>Beskrivning av Danmark utifrån Hofstedes kulturdimensioner</i> .....	23
4.1.2 <i>Beskrivning av Danmark utifrån Grays kulturkaraktärer</i> .....	25
4.1.3 <i>Reglering</i> .....	26
4.1.4 <i>GRI:s betydelse för hållbarhetsredovisningen</i> .....	27
4.1.5 <i>Intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen</i> .....	27
4.2 FINLAND .....	28
4.2.1 <i>Beskrivning av Finland utifrån Hofstedes kulturdimensioner</i> .....	28
4.2.2 <i>Beskrivning av Finland utifrån Grays kulturkaraktärer</i> .....	29
4.2.3 <i>Reglering</i> .....	30
4.2.4 <i>GRI:s betydelse för hållbarhetsredovisningen</i> .....	30
4.2.5 <i>Intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen</i> .....	31
4.3 SVERIGE .....	31
4.3.1 <i>Beskrivning av Sverige utifrån Hofstedes kulturdimensioner</i> .....	32
4.3.2 <i>Beskrivning av Sverige utifrån Grays kulturkaraktärer</i> .....	33

4.3.3 Reglering .....	33
4.3.4 GRI:s betydelse för hållbarhetsredovisningen .....	34
4.3.5 Intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen .....	34
<b>5. ANALYS .....</b>	<b>36</b>
5.1 REGLERING.....	36
5.1.1 Förklaring utifrån Gray .....	36
5.1.2 Förklaring utifrån Hofstede .....	36
5.2 TILLÄMPNING AV GRI:S RIKTLINJER .....	37
5.2.1 Förklaring utifrån Hofstede .....	37
5.3 INTRESSENTERNAS MAKT ATT PÅVERKA.....	37
5.3.1 Förklaring utifrån intressentteorin.....	37
5.3.2 Förklaring utifrån Hofstede .....	38
5.3.3 Förklaring utifrån Gray .....	38
5.4 SAMMANFATTNING AV ANALYS.....	38
<b>6. SLUTSATS.....</b>	<b>39</b>
6.1 SJÄLVKRITIK.....	39
6.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING .....	39
<b>7. REFERENSLISTA .....</b>	<b>41</b>
<b>8. BILAGA .....</b>	<b>44</b>
<b>BILAGA 1. FRÅGEFORMULÄR</b>	

## Figur- och tabellförteckning

<b>Figur 1</b> Bild över uppsatsens disposition .....	12
<b>Tabell 1.</b> Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders PDI-värden.....	17
<b>Tabell 2.</b> Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders IDV-värden .....	18
<b>Tabell 3.</b> Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders MAS-värden ...	19
<b>Tabell 4.</b> Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders UAI-värden.....	19
<b>Tabell 5.</b> Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 38 länders och en regions LTO-värden.....	20
<b>Tabell 6.</b> Egenkonstruerad tabell över Anders gradering av Danmark .....	24
<b>Tabell 7.</b> Egenkonstruerad tabell över Anne Mettes gradering av Danmark .....	24
<b>Tabell 8.</b> Egenkonstruerad tabell över Anne Mettes och Anders gradering av Danmark .....	25
<b>Tabell 9.</b> Egenkonstruerad tabell över Reettas gradering av Finland.....	28
<b>Tabell 10.</b> Egenkonstruerad tabell över Reettas gradering av Finland.....	29
<b>Tabell 11.</b> Egenkonstruerad tabell över Fredriks gradering av Sverige .....	32
<b>Tabell 12.</b> Egenkonstruerad tabell över Fredriks gradering av Sverige .....	33

## 1. Inledning

---

*I detta kapitel ges först en beskrivning av begreppet hållbar utveckling vartefter uppsatsens bakgrund, problemdiskussion och problemformulering presenteras. Därefter beskrivs syftet med uppsatsen och den avgränsning som gjorts. Avslutningsvis ges en översiktlig bild av uppsatsens fortsatta disposition.*

---

Hållbar utveckling definieras enligt följande; dagens behov skall kunna tillgodoses utan att man sätter kommande generationers behov på spel (Bergström et al. 2002, s. 12). CSR (Corporate Social Responsibility) är nära kopplat till hållbar utveckling och innebär att företagen utöver vad lagen föreskriver arbetar med att integrera social och miljömässig hänsyn i sin verksamhet (Miljömagasinet 2009). Hållbarhetsredovisningen hade sin start i slutet av 1960-talet och presenteras idag i kvalitativ form. Framöver får vi kanske även se de ekonomiska, sociala och miljömässiga resultaten i kvantitativa termer vilket kommer göra det möjligt att mäta hur hållbart ett företags verksamhet är (Bergström et al. 2002, s. 20, 113).

### 1.1 Bakgrund

Hållbarhetsredovisning är ett område som de senaste 20 åren kommit att intressera allt fler och blivit en viktig del för företagen i sitt skapande av anseende och förtroende hos sina intressenter (Bergström et al. 2002, s. 24, 27). Idag finns GRI som offentliggjordes först år 2000 och som utvecklats sedan dess. GRI är ett ramverk för hur hållbarhetsredovisningar bör presenteras (Larsson & Ljungdahl 2008, s. 62). Dess syfte är att skapa en likartad och enhetlig struktur av hållbarhetsredovisningen för att underlätta en jämförelse mellan olika företag utifrån ett socialt, miljömässigt och ekonomiskt perspektiv (Regeringskansliet 2007, s. 2). GRI är uppbyggt av tre nivåer där man kan välja att följa vilken nivå man vill beroende på hur utförligt man vill göra sin hållbarhetsredovisning. Detta gör att olika företag kan presentera de indikatorer som de behärskar och utveckla sin redovisning efterhand (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 2009, s. 42). Det finns en tro att om man får företagen att införa denna redovisningsprocess kommer en bättre förståelse att skapas för hur deras verksamhet påverkar miljön och samhället och på så sätt blir det lättare för dem att skapa förändringar som leder till en hållbar utveckling. Man tror även att företagen kommer att ställas inför nya affärsrisker och öppna upp för effektiviseringsmöjligheter.



Företagens trovärdighet och rykte hos dess intressenter kommer också att öka vilket i sin tur skapar konkurrensfördelar på marknaden (Larsson & Ljungdahl 2008, s. 64). Enligt Hofstede & Hofstede (2005, s. 33) kommer det trots att man inför ett standardiserat ramverk ändå tolkas och användas på olika sätt i olika länder. De menar att det är landets kultur och grundläggande mentalitet som skapar dessa olikheter. För att analysera skillnader i kultur mellan olika länder använder Hofstede & Hofstede (2005, s. 37, 45) sig av fem olika dimensioner vilka är maktjämskap, kollektivism kontra individualism, femininitet kontra maskulinitet, osäkerhetsundvikande och långsiktig kontra kortsiktig inriktning som Geert Hofstede tidigare formulerat. Enligt Bergström et al. (2002, s. 41) har företag i olika länder idag olika regler och praxis att förhålla sig till vid skapandet av sin hållbarhetsredovisning vilket resulterar i skillnader i redovisningarnas utseende. I en artikel skriven av Gray (1988), där kulturen används för att förklara utvecklingen av finansiella redovisningssystem internationellt, styrks det att olika länder har olika regler och praxis men Gray tillägger även att kulturella skillnader kan ha en påverkan på hur regler och praxis utformats. Gray presenterar fyra kulturkaraktistiker; professionalism kontra lagstadgad kontroll, likformighet kontra flexibilitet, konservatism kontra optimism och sekretess kontra öppenhet vilka kopplas till Hofstedes (Geerts) kulturdimensioner. I en kombination av Hofstedes kulturdimensioner och Grays kulturkaraktistiker har sedan fyra hypoteser formulerats vilka dock inte testats empiriskt så man vet inte om de fungerar i praktiken.

## 1.2 Problemdiskussion

Ländernas sätt att reglera kan kopplas till Hofstedes (Geerts) studie kring kultur då olika länder har olika regeringar, lagar, juridiska system, familjestrukturer et cetera som formar människor till att tänka, känna och agera på olika sätt. Detta skapar en landsspecifik kultur som avspeglas i företagens val av modeller och praxis (Hofstede & Hofstede 2005, s. 17, 33, 292).

Danmark och Sverige har samma grundidé när det gäller reglering av hållbarhetsredovisning vilken innebär att det i förvaltningsberättelsen skall redovisas sådan miljöinformation som behövs för att ge en rättvisande bild av företaget (Naturvårdsverket 2005, s. 100; ÅRL 6:1§). I Sverige har dock statliga bolag sedan 2008 varit skyldiga att upprätta en hållbarhetsredovisning enligt regeringens riktlinjer (Regeringskansliet 2007, s. 1). De skall även följa GRI:s internationella riktlinjer (Näringsdepartementet 2009). Det finns ett krav på att de 1 100 största danska bolagen

skall publicera hållbarhetsrapporter och de uppmuntras även att ansluta sig till den frivilliga organisationen FN:s Global Compact vilken satt upp tio principer för en hållbar utveckling. De danska företagen behöver inte tillämpa GRI men rekommenderas att använda deras riktlinjer som en utgångspunkt vid hållbarhetsredovisning (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 2009, s. 3, 40-41, 51). I Finland finns sedan 1993 en kommission, FNCSD (Finnish National Commission on Sustainable Development), som arbetar med hållbar utveckling (Miljöministeriet 2009). Kommissionen utgår ifrån ett så kallat "bottom-up" synsätt vilket innebär att de försöker få olika aktörer på marknaden att arbeta med hållbarhetsredovisning och på så sätt få andra företag att ta efter istället för att reglera att företagen skall hållbarhetsredovisa (Miljöministeriet 2010).

Det finns ett beroendeförhållande mellan ett företag och dess intressenter där båda parter vill få ett visst behov tillgodosett (Bruzelius & Skärvad 2004, s. 73). För att beskriva detta förhållande används intressentteorin (Ljungdahl 1999, s. 41-42). Intressenterna har åsikter om vilka frågor som är viktiga och som bör tas upp vilket kan påverka hur företagens hållbarhetsredovisning ser ut då företagen har en vinning i att tillmötesgå intressenterna för att därigenom få tillgodosett sina egna behov (Larsson & Ljungdahl 2008, s. 15).

I en studie gjord av Isaksson och Johansson (2010) utreds vilka faktorer som påverkar jämförbarheten av olika svenska företags frivilligt framställda hållbarhetsredovisningar. De nämner bland annat att det är viktigt att företagen använder sig av samma redovisningsmetoder och att de använder dem konsekvent för att de skall gå att jämföra. Författarna har dock inte beaktat om kulturen kan ha någon inverkan på jämförbarheten.

KPMG genomförde 2008 en studie, den sjätte i ordningen med start 1993, där 2 200 företag i 22 länder deltog. Syftet med studien var att visa på redovisningstrender inom hållbarhetsredovisning i olika länder (KPMG 2008, s. 3). I KPMG:s studier kan man utläsa att i vart och ett av de nordiska länderna har andelen företag som hållbarhetsredovisar ökat sedan 2002 men det finns dock en skillnad i hur snabb denna ökning har varit (KPMG 2002, s. 13, KPMG 2005, s. 10, KPMG 2008, s. 16).

### 1.3 Problemformulering

Utifrån bakgrunden och problemdiskussionen har följande frågeställningar uppkommit:

- Kan kulturen förklara de skillnader som finns i hur företagen i nordens länder väljer att lagstifta kring hållbarhetsredovisning och tillämpa GRI:s riktlinjer?
- Har kulturen en betydelse för intressenternas makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa?

### 1.4 Syfte

Syftet är att beskriva och förklara i vilken utsträckning kulturen har en inverkan på hur de olika nordiska länderna väljer att lagstifta kring hållbarhetsredovisning, hur företagen inom Norden tillämpar GRI:s riktlinjer och om intressenternas makt att påverka företagen till att göra en hållbarhetsredovisning kan förklaras utav kulturella faktorer.

### 1.5 Avgränsning

Vår ambition har varit att göra en jämförelse mellan nordens alla länder men då Island inte är med i studien som Hofstede (Geert) gjort har vi fått avstå från att ta med dem. Norge har vi också fått bortse från då vi inte lyckats hitta en representativ respondent som haft möjlighet att delta vid en intervju.

## 1.6 Disposition



I detta kapitel ges först en beskrivning av begreppet hållbar utveckling vartefter uppsatsens bakgrund, problemdiskussion och problemformulering presenteras. Därefter beskrivs syftet med uppsatsen och den avgränsning som gjorts. Avslutningsvis ges en översiktlig bild av uppsatsens fortsatta disposition.

I detta kapitel presenteras tillvägagångssättet som kommer att användas för att besvara problemformuleringen. För att besvara problemformuleringen kommer tidigare gjorda studier, vetenskapliga artiklar samt litteratur på området att användas. Detta kompletteras med en intervju av representanter på PwC i Danmark, Finland och Sverige.

I detta kapitel kommer en presentation ges av de teorier som kommer att användas tillsammans med empiriska studier för att besvara uppsatsens problemformulering. Teorierna som tas upp är Hofstedes kulturdimensioner, Grays kulturkaraktistiker och intressentteorin.

I detta kapitel har en kombination av litteraturstudier och telefonintervjuer med respondenterna använts för att presentera varje land utifrån Hofstedes kulturdimensioner, Grays kulturkaraktistiker, dess reglering, GRI:s samt intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen.

I detta kapitel kommer den insamlade empirin att analyseras och kopplas till de teorier som ligger till grund för denna uppsats. En uppdelning görs i allmänna skillnader mellan länderna vart efter en indelning sker i ländernas reglering, tillämpning av GRI och intressenternas makt att påverka.

I detta kapitel presenteras de slutsatser som kan dras utifrån den analys som gjorts mellan de nordiska ländernas likheter och skillnader samt mellan teori och empiri för att besvara uppsatsens problemformulering.

**Figur 1.** Bild över uppsatsens disposition

## 2. Metod

---

*I detta kapitel presenteras tillvägagångssättet som kommer att användas för att besvara problemformuleringen. För att besvara problemformuleringen kommer tidigare gjorda studier, vetenskapliga artiklar samt litteratur på området att användas. Detta kompletteras med en intervju av representanter på PwC i Danmark, Finland och Sverige.*

---

### 2.1 Datainsamlingsmetod

Den data vi kommer att samla in kommer huvudsakligen att vara i kvalitativ form vilket ger möjlighet att djupgående besvara olika frågor och är lämplig att använda när det finns ett behov av att beskriva hur någonting är, ingående (Larsen 2009, s. 27). Då vi i denna uppsats har ställt en problemformulering som kräver en beskrivning och förklaring har därför i huvudsak data i kvalitativ form valts att användas. Kvantitativ data är data som är mätbar och presenteras exempelvis i tabeller. Denna form av data ger lite information om mycket, vilket innebär att generaliseringar kan göras och jämförbarheten är hög (Larsen 2009, s. 22, 24). I denna uppsats kommer denna datainsamlingsmetod att användas för att ge en bild av hur Danmark, Finland och Sverige förhåller sig till varandra när det gäller Hofstedes kulturdimensioner och Grays kulturkaraktistiker.

Primärdata kommer att samlas in genom telefonintervjuer då det är kostnads- och tidsbesparande jämfört med andra insamlingsmetoder. I de fall då våra respondenter inte har möjlighet att delta i en telefonintervju kommer vi att skicka ett e-mail med frågor som de istället får besvara. Under intervjuerna kommer vi att använda oss av ett frågeformulär för att styra in respondenterna på specifika områden för att sedan ge dem möjlighet att fritt delge sina åsikter, tankegångar och erfarenheter. För att minnas all information som våra respondenter ger oss kommer vi att använda oss av en diktafon. Urvalet av respondenter i Danmark, Finland och Sverige kommer att göras utifrån Fredrik Ljungdahls affärsnätverk inom PwC då han har kännedom om de nordiska respondenternas kunskap på området och anser att de kan ge oss värdefull information. Respondenterna som valts ut är Anne Mette Christiansen, före detta PwC-anställd, och Anders Holbech, Manager in management consulting som tillsammans kommer att representera Danmark. Fredrik Ljungdahl, ansvarig för CSR-/hållbarhetstjänster, kommer att representera

Sverige och Reetta Lojonen, Manager risk and compliance, kommer att representera Finland tillsammans med några uttalanden från Maija-Leena Uimonen, Doctor of Philosophy Ministerial Adviser, som arbetar på arbets- och näringslivsministeriet i Finland.

För att finna lämplig sekundärdata har litteratur samlats in via Ystad Stadsbibliotek, Kristianstads Stadsbibliotek och Högskolan Kristianstads bibliotek. Dessa bibliotek har valts att användas då de är lättillgängliga för oss. DiVA, LIBRIS, Högskolan Kristianstads uppsök och Google Scholar har använts för att hitta vetenskapliga artiklar, tidskrifter och tidigare studier inom det valda området. Utifrån den litteratur som hittats har sedan kedjesökning skett.

## 2.2 Validitet och reliabilitet

Hög validitet innebär att den valda datainsamlingsmetoden mäter det man valt att undersöka på ett bra sätt (Körner & Wahlgren 2002, s. 22). Vi anser att hög validitet kommer att uppnås i denna uppsats då vi genom att använda oss av telefonintervjuer ges tillfälle att förtydliga frågor som är lätta att missförstå, kan ställa följdfrågor samt att respondenten får prata fritt och ge sina åsikter. Reliabilitet handlar om hur tillförlitliga de värden man fått fram är (Körner & Wahlgren 2002, s. 22). Då vi endast intervjuat en eller två personer i vart och ett av de nordiska länderna kan detta reducera uppsatsens reliabilitet. Det kan vara svårt för en ensam respondent att besvara alla våra frågor och inte minst att representera hela sitt lands kultur då det kan finnas brist på tillräcklig kunskap på detta område. En annan problematik kan också vara att respondenterna besvarar våra frågor på ett visst sätt för att framhålla sitt eget land som bättre, vi ser dock ingen anledning till att så skulle vara fallet. Det faktum att vi inte själva valt ut respondenterna utan att dessa valts utifrån Fredrik Ljungdahls affärsnätverk kan också innebära att respondenterna har ett synsätt som kan vara påverkat av att de arbetar inom PwC och att deras svar därför kanske inte är representativa för alla som arbetar med hållbarhetsredovisning. Att den svenska respondenten är Fredrik Ljungdahl och även vår handledare för denna uppsats är mindre bra. Vi har försökt att kontakta ett antal andra svenska respondenter med tillräcklig kompetens för att vara jämförbara med de övriga nordiska respondenterna men utan framgång. Vi fann det då mest lämpligt att ha en respondent som är kunnig och erfaren på området trots att det i detta fall är vår handledare. Att primärdata samlats in via telefon och mail innebär att ansiktsuttryck och kroppsspråk går förlorat. Även det faktum att engelska kommer att användas vid en del av intervjutillfällena kan resultera i

missförstånd genom att man har olika sätt att uttrycka sig på. Vi kan inte göra något åt de förlorade ansiktsuttrycken och kroppsspråken men för att minska risken för språkliga missförstånd kommer vi att vara två som närvarar vid intervjuerna och en diktafon kommer att användas.

### 2.3 Källkritik

Tryckt litteratur har oftast genomgått en form av granskning innan den publicerats (Denscombe 2009, s. 302) och då denna uppsats sekundärdata till stor del bygger på tryckt litteratur anser vi att dess reliabilitet är relativt hög. Litteraturen som använts är även av den nyaste tillgängliga upplagan. Ett undantag är artikeln skriven av Gray som publicerades 1988 men som ändå valts att användas då den är nära kopplad till uppsatsens ämne och varit publicerad så länge vilket i sig indikerar att det som sägs är av betydelse än idag. KPMG-studien som används torde också vara tillförlitlig då den gjorts under flera år och utvecklats efterhand. Ett problem med KPMG-studien kan dock vara att den är gjord av enbart KPMG vilka kan ha ett visst synsätt som inte motsvaras av andra revisionsbyråer.

### 3. Teori

---

*I detta kapitel kommer en presentation ges av de teorier som kommer att användas tillsammans med empiriska studier för att besvara uppsatsens problemformulering. Teorierna som tas upp är Hofstedes kulturdimensioner, Grays kulturkaraktistiker och intressentteorin.*

---

#### 3.1 Teoretisk referensram

Hofstede (Geert) har studerat skillnader mellan olika länders kulturer sedan 1960-talet och har presenterat fem kulturdimensioner som förklarar kulturella skillnader (Hofstede & Hofstede 2005, s. 11, 37, 45). Gray (1988) har i sin studie presenterat fyra kulturkaraktistiker som beskriver hur kulturen kan ha en inverkan på de finansiella redovisningssystemens utveckling. Gray har kopplat sina fyra kulturkaraktistiker till Hofstedes kulturdimensioner och bygger utifrån denna koppling fyra hypoteser. Hur företagen väljer att tillvarata sina intressenters intressen bygger på hur mycket press olika intressenter sätter på företagen. Olika grupper i samhället sätter olika stor press och det är viktigt att företagen lyssnar på sina intressenter för att få verksamheten att fortgå (Deegan & Unerman 2006, s. 284, 289).

#### 3.2 Hofstedes kulturdimensioner

Enligt Hofstede & Hofstede (2005, s. 16) bestämmer personliga egenskaper till viss del hur människor kommer att agera. Människors personliga egenskaper utvecklas ifrån den sociala miljön de växt upp i och de livserfarenheter som de skaffat sig.

Grunden för Geert Hofstedes studie lades 1954 av amerikanerna Alex Inkeles och Daniel Levinson i deras studie där de presenterade problem som världens länder har gemensamt. Dessa problem definierades som förhållandet till auktoritet, förhållandet mellan individ och samhälle, förhållandet mellan manligt och kvinnligt samt sättet att lösa konflikter på. När Hofstede 20 år senare analyserade en undersökning som gjorts kring människors värderingar fann han samma problem som Inkeles och Levinson gjort. Att dessa två oberoende studier hade en sådan hög korrelation innebär att styrkan för att dessa problem existerar stärkts. Han definierade dock problemen som maktdistans, kollektivism kontra individualism, femininitet kontra maskulinitet och osäkerhetsundvikande. Utifrån en annan studie som gjorts av Michael Harris Bond vid det



kinesiska universitetet i Hongkong fann man en femte dimension, värderingar kopplade till inriktning på framtiden kontra inriktning på det förflutna och det nuvarande. Hofstede kompletterade sina fyra dimensioner med denna och valde att definiera den som långsiktig kontra kortsiktig inriktning (Hofstede & Hofstede 2005, s. 36-37, 43, 45).

### 3.2.1 Maktdistans

Graden av maktdistans beror på till vilken grad ojämna maktförhållanden accepteras av de medlemmar med mindre inflytande i olika organisationer och institutioner. En liten grad av maktdistans innebär att under- och överordnade har ett ömsesidigt beroende av varandra. Stor grad av maktdistans innebär i sin tur att de underordnade är starkt beroende av de överordnade. Utifrån de empiriska resultaten av Hofstedes undersökning har ett maktdistansindex (PDI) beräknats fram för varje land som deltog i studien. Indexet antar ett värde mellan 0 och 100, där 0 står för liten maktdistans och 100 står för stor maktdistans. I studien presenteras en tabell över 74 länders PDI-värden däribland de nordiska ländernas (Hofstede & Hofstede 2005, s. 55-57, 59).

Land	PDI
Danmark	18
Finland	33
Sverige	31

**Tabell 1.** Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders PDI-värden (Hofstede & Hofstede 2005, s. 56-57).

### 3.2.2 Kollektivism kontra individualism

Individualism återfinns i samhällen där individens intresse går före gruppens intresse. I ett samhälle med stor individualism tänker individerna på sig själva som ”jag” istället för ”vi” och identifieras utifrån personliga egenskaper istället för tillhörande en viss grupp. Individualism kännetecknas av att man vill ha mer tid för familjen eller sig själv, friheten att själv kunna bestämma över sin arbetssituation samt att ha ett arbete som ger utmaningar. Kollektivism finner man däremot i samhällen där individer redan från tidig ålder grupperas och där en stark sammanhållning och stor lojalitet gentemot gruppen är viktig. Kollektivism utmärks av att man önskar mer utbildning för att förbättra sina kunskaper, bättre ergonomiska förhållanden på arbetet samt att man får utrymme att visa prov på sina kunskaper. För att gradera kollektivism och

individualism på en skala används ett individualismindex (IDV) som antar värden mellan 0 och 100. Det mest kollektivistiska landet representeras av 0 och det mest individualistiska landet representeras av 100. I studien presenteras en tabell över 74 länders IDV-värden däribland de nordiska ländernas (Hofstede & Hofstede 2005, s. 88-92, 96).

Land	IDV
Danmark	74
Finland	63
Sverige	71

**Tabell 2.** Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders IDV-värden (Hofstede & Hofstede 2005, s. 91-92).

### 3.2.3 Femininitet kontra maskulinitet

När Hofstede analyserade en tidigare gjord undersökning fann han frågor där respondenterna svarat helt olika och bland dessa svar kunde han se en tydlig korrelation med kön och utifrån detta definierade han feminina respektive maskulina drag. Maskulinitet förknippas med att man lever för att arbeta och att hög inkomst är viktigt, att man blir rättvist behandlad och får erkännande för utfört arbete, att det finns möjlighet att nå högre position på arbetsplatsen och slutligen att arbetet ger utmaningar så att en god självkänsla skapas. Femininitet förknippas med att man arbetar för att leva, att belöningar fördelas jämlikt, att man vill ha en god relation och ett gott samarbete med andra människor, att ha ett tryggt boende och att ha en anställningstrygghet där man inte är rädd för att bli uppsagd. I ett maskulint samhälle anses männen bland annat vara tuffa medan kvinnorna anses vara återhållsamma och blyga. I feminina samhällen anses det bland annat att både män och kvinnor skall vara blyga. Här har också ett index räknats fram, ett så kallat maskulinitetsindex (MAS). Indexet antar värden från 0 till 100 där 0 symboliserar femininitet och 100 maskulinitet. I studien presenteras en tabell över 74 länders MAS-värden däribland de nordiska ländernas (Hofstede & Hofstede 2005, s. 132-134, 161).

Land	MAS
Danmark	16
Finland	26
Sverige	5

**Tabell 3.** Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders MAS-värden (Hofstede & Hofstede 2005, s. 133-134).

### 3.2.4 Osäkerhetsundvikande

Med osäkerhetsundvikande menas till vilken grad människor i ett samhälle väljer att utsätta sig för osäkerhet såsom främmande situationer. Osäkerhet skapar en form av stress och då skapas ett behov av förutsägbarhet vilket kan nås genom skrivna och oskrivna regler. Osäkerhetsundvikande skall inte blandas ihop med riskundvikande då osäkerhetsundvikande handlar om att man inte vet vad framtiden kommer att innebära medan riskundvikande handlar om risken för att en viss händelse ska inträffa. För osäkerhetsundvikande har också ett index räknats fram, här kallat osäkerhetsundvikandeindexet (UAI). Indexet antar värden mellan 0 och 100, där 0 anger låg grad av osäkerhetsundvikande och 100 hög grad av osäkerhetsundvikande. I studien presenteras en tabell över 74 länders UAI-värden däribland de nordiska ländernas (Hofstede & Hofstede 2005, s. 183-184, 187).

Land	UAI
Danmark	23
Finland	59
Sverige	29

**Tabell 4.** Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 74 länders UAI-värden (Hofstede & Hofstede 2005, s. 183-184).

### 3.2.5 Långsiktig kontra kortsiktig inriktning

Denna dimension anses vara ett komplement till de fyra ovannämnda dimensionerna. Långsiktig inriktning syftar till att man är villig att vänta på framtida belöningar och utmärks av att man bland annat är uthållig, sparsam och har ordnade relationer. Kortsiktig inriktning däremot innebär att man vill ha belöningar idag och se snabba resultat. Den kortsiktiga inriktningen utmärks av att man återgäldar hälsningar, tjänster och gåvor, att man respekterar traditioner och att man vill skydda sitt anseende utåt. Här beräknades även ett index fram som antar värden mellan 0 och

100. Kortsiktig inriktning representeras av en 0 och långsiktig inriktning representeras av 100. I studien presenteras en tabell över 38 länder och en regions LTO-värden däribland de nordiska ländernas (Hofstede & Hofstede 2005, s. 225- 226, 228).

<b>Land</b>	<b>LTO</b>
Danmark	46
Finland	41
Sverige	33

**Tabell 5.** Egenkonstruerad tabell med utgångspunkt i en tabell över 38 länders och en regions LTO-värden (Hofstede & Hofstede 2005, s. 226).

### 3.3 Grays kulturkaraktistiker

I en artikel skriven av Gray (1988, s. 4) definieras kultur som när en hel grupp eller nation lever under samma sociala normer och har samma värderingar. I artikeln presenteras en studie som har som syfte att erbjuda ett bidrag för att skapa en teori som kan beskriva vilken påverkan kulturella faktorer kan ha på hur utvecklingen av finansiella redovisningssystem varit i olika länder. För att beskriva relationen mellan olika kulturella karakteristika och utvecklingen av finansiella redovisningssystem, reglering av redovisningsprofessionen och attityder mot finansiell styrning och presentation av denne beskrivs fyra kulturella karakteristiker och fyra hypoteser presenteras. De fyra karaktistikerna är professionalism kontra lagstadgad kontroll, likformighet kontra flexibilitet, konservatism kontra optimism och sekretess kontra öppenhet (Gray 1988, s. 1, 8).

#### 3.3.1 Professionalism kontra lagstadgad kontroll

Med professionalism menas att man utgår ifrån självständiga attityder och litar på individuella beslut och individens professionalitet vid utformningen av redovisningen. Vid lagstadgad kontroll är det exempelvis redovisningsprofessionen som har stiftat regler om hur redovisningen och granskningen av denna skall gå till. Graden av professionalism kan starkast kopplas till graden av Hofstedes kulturdimensioner individualism och osäkerhetsundvikande men även till viss del till grad av maktdistans. Utifrån detta har Gray formulerat hypotesen; ju högre grad av individualism och ju lägre grad av osäkerhetsundvikande och maktdistans desto högre är graden av professionalism (Gray 1988, s. 8-9).

### 3.3.2 Likformighet kontra flexibilitet

Med hög grad av likformighet menas att man vill göra så som man alltid gjort och vara konsekvent. Man har även ett litet behov av att jämföra sig med andra. Flexibilitet däremot innebär att man inte ser några hinder för att ändra sin redovisningspraxis för att anpassa sig till specifika omständigheter. Graden av likformighet kan starkast kopplas till Hofstedes kulturdimensioner individualism och osäkerhetsundvikande och till viss del till grad av maktdistans. Utifrån detta har en hypotes formulerats som lyder; ju högre grad av osäkerhetsundvikande och maktdistans och ju lägre grad av individualism desto högre är graden av likformighet (Gray 1988, s. 9-10).

### 3.3.3 Konservatism kontra optimism

Med hög grad av konservatism menas att man vill använda samma arbetssätt under flera år. Motsatsen, hög grad av optimism, innebär däremot att man är positiv och öppen för nya sätt att arbeta på. Graden av konservatism kan starkast kopplas till Hofstedes kulturdimension osäkerhetsundvikande och till viss del till grad av individualism och maskulinitet. Utifrån detta har en hypotes formulerats som lyder; ju högre grad av osäkerhetsundvikande och ju lägre grad av individualism och maskulinitet desto högre är graden av konservatism (Gray 1988, s. 10).

### 3.3.4 Sekretess kontra öppenhet

Med hög grad av sekretess menas att man vill hålla information för sig själv. Graden av sekretess kan starkast kopplas till Hofstedes kulturdimensioner osäkerhetsundvikande, maktdistans och individualism och till viss del till grad av maskulinitet. Utifrån detta har en hypotes formulerats vilken lyder; ju högre grad av osäkerhetsundvikande och maktdistans och ju lägre grad av individualism och maskulinitet desto högre är graden av sekretess (Gray 1988, s. 11).

## 3.4 Intressentteorin

Denna teori utgår ifrån att olika aktörer eller grupper, så kallade intressenter, i samhället har någon form av intresse för företagets verksamhet (Bruzelius & Skärvad 2008, s. 73). Företaget i sin tur är beroende av sina intressenter för att verksamheten skall fungera (Löhman & Steinholtz 2003, s. 130). Det finns tre sätt att se på intressentteorin; det instrumentella-, det beskrivande- och

det normativa perspektivet. Intressenterna kan utifrån det instrumentella perspektivet delas upp i primära och sekundära intressenter. Om en intressent är primär eller sekundär beror på hur starkt beroendet är mellan intressenten och företaget. Då de primära intressenterna kan vara avgörande för företagets överlevnad väljer företaget att tillgodose deras krav utan att bry sig om hur rimliga de är. På motsvarande sätt kan företaget genom att förhålla sig på ett visst sätt få intressenterna att agera så som de vill. Att hållbarhetsredovisa kan då vara ett sätt att visa intressenterna att man tar ett samhällsansvar vilket kan leda till att även intressenterna gör detta för att ett bra samarbete dem emellan skall fortgå. Det beskrivande perspektivet förklarar företagets uppbyggnad utifrån olika intressenters gemensamma eller konkurrerande intressen. Det tredje perspektivet är det normativa perspektivet. Detta perspektiv innebär att företaget bör se på intressenterna som en viktig del för företagets överlevnad vilket leder till att det i företaget skapas vissa moraliska principer för hur företaget skall drivas (Ljungdahl 1999, s. 42-43).

## 4. Empiri

---

*I detta kapitel har en kombination av litteraturstudier och telefonintervjuer med respondenterna använts för att beskriva länderna utifrån Hofstedes kulturdimensioner, Grays kulturkaraktistiker, dess reglering, GRI:s samt intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen.*

---

### 4.1 Danmark

I studien gjord av KPMG (2008, s. 75-76) anges att Danmark har arbetat med hållbarhetsredovisning sedan början av 90-talet och vid studiens genomförande var det 40 procent av företagen som hållbarhetsredovisar och av dessa var det tolv procent som låter en tredje part granska redovisningen. Av de danska företagen som hållbarhetsredovisar är det cirka två procent som inkluderar hållbarhetsredovisningen i årsredovisningen medan den stora merparten delvis integrerar den i årsredovisningen eller har helt separata redovisningar. Enligt Anders är arbetet med hållbarhetsredovisning något som är här för att stanna då man kan se en utveckling ifrån den första formen av ”grön rapportering” och rapportering av socialt ansvar till det vi idag kallar hållbarhetsredovisning. Han tror att fenomenet att hållbarhetsredovisa kommer att växa och bli allt vanligare. Han tror även att hållbarhetsredovisningarna kommer att bli mer jämförbara och på lite längre sikt tror han att vi kommer att få se hållbarhetsredovisningen helt integrerad i den idag presenterade finansiella redovisningen. Anne Mette tillägger att det idag är cirka 70-80 procent av de större företagen och 35-40 procent av de små företagen i Danmark som hållbarhetsredovisar och hon tror att det kommer vara standard för alla företag att hållbarhetsredovisa inom några år (Svar från intervjufrågorna 1-3 och 24).

#### 4.1.1 Beskrivning av Danmark utifrån Hofstedes kulturdimensioner

Här nedan presenteras resultatet av vad respondenterna svarat när det gäller var de klassificerar Danmark på en skala från ett till fem i Hofstedes kulturdimensioner. Eftersom Anne Mette och Anders svarat lite olika så har en uppdelning av deras svar valts att göras. Den första tabellen representerar Anders svar och den andra representerar Anne Mettes svar.

<b>Låg maktdistans</b>	X	2	3	4	5	<b>Hög maktdistans</b>
<b>Individualism</b>	1	2	3	X	5	<b>Kollektivism</b>
<b>Femininitet</b>	X	2	3	4	5	<b>Maskulinitet</b>
<b>Lågt osäkerhetsundvikande</b>	1	X	3	4	5	<b>Högt osäkerhetsundvikande</b>
<b>Kortsiktig inriktning</b>	1	2	X	4	5	<b>Långsiktig inriktning</b>

Tabell 6. Egenkonstruerad tabell över Anders gradering av Danmark

Anders berättar att deras maktdistans är väldigt låg och han gör en jämförelse med Sverige där han anser att maktdistansen är högre. Hans förklaring till detta är att det finns stora skillnader i den industriella historien mellan Sverige och Danmark. Sverige har haft stora industriföretag såsom gruvindustrin vilket Danmark inte har haft och han tror att detta inneburit att man har behövt styra betydligt mer för att få det att fungera vilket i sin tur lett till att en högre maktdistans utvecklats. Han tycker även att Danmark är mer kollektivistiskt än individualistiskt och grundar det på välfärdssamhället där det är viktigt att man hjälps åt och tar ansvar tillsammans. Han har också bilden av att de är väldigt feminina då de tycker att jämlikhet, arbeta för att leva och att sociala kontakter är viktiga men säger samtidigt att de går mot ett mer maskulint samhälle. Anders berättar att det i Danmark finns en relativt liten grad av osäkerhetsundvikande då de sedan lång tid tillbaka är en nation som är byggd på köpmän som tar chanser och att de är ett opportunistiskt samhälle som accepterar risktagande. När det kommer till långsiktig kontra kortsiktig inriktning är han kluven och säger att i den offentliga sektorn fattas beslut utifrån långsiktigt tänkande men bland småföretagare fattas beslut mer kortsiktigt och opportunistiskt (Svar från intervjufrågorna 4-8).

<b>Låg maktdistans</b>	1	X	3	4	5	<b>Hög maktdistans</b>
<b>Individualism</b>	1	2	X	4	5	<b>Kollektivism</b>
<b>Femininitet</b>	1	X	3	4	5	<b>Maskulinitet</b>
<b>Lågt osäkerhetsundvikande</b>	1	X	3	4	5	<b>Högt osäkerhetsundvikande</b>
<b>Kortsiktig inriktning</b>	1	X	3	4	5	<b>Långsiktig inriktning</b>

Tabell 7. Egenkonstruerad tabell över Anne Mettes gradering av Danmark

Anne Mette berättar att i Danmark är organisationerna över lag inte så hierarkiska utan man har ett relativt nära och personligt samarbete med sin överordnade. Hon anser att Danmark varken är väldigt individualistiskt eller kollektivistiskt men säger att i jämförelse med Sverige är det mer



kollektivistiskt. Anne Mette bedömer att danskarna är mer feminina än maskulina men i jämförelse med Sverige säger hon att de är mer maskulina. Hon påpekar att arbeta för att leva är ett uttryck som danskarna definitivt försöker leva efter. Hon säger också att danskarna inte är benägna att utsätta sig för osäkerhet utan att de försöker finna någon säkerhet i det de gör och att de har ett mer kortsiktigt perspektiv och vill gärna se resultaten av sitt arbete snabbt (Svar från intervjufrågorna 4-8).

#### 4.1.2 Beskrivning av Danmark utifrån Grays kulturkaraktistiker

Här nedan presenteras resultatet av vad respondenterna svarat när det gäller var de klassificerar Danmark på en skala från ett till fem i Grays kulturkaraktistiker. Båda respondenterna har satt samma klassificering utom när det gäller frågan om likformighet kontra flexibilitet. I denna fråga har större vikt lagts vid Anders svar då han gav oss en förklaring till varför han satt den siffran han satt medan Anne Mette inte hade tid att fullfölja intervjun.

<b>Professionalism</b>	1	X	3	4	5	<b>Lagstadgad kontroll</b>
<b>Likformighet</b>	1	2	3	X	5	<b>Flexibilitet</b>
<b>Konservatism</b>	1	2	3	X	5	<b>Optimism</b>
<b>Sekretess (lite)</b>	1	2	X	4	5	<b>Öppenhet (mycket)</b>

Tabell 8. Egenkonstruerad tabell över Anne Mettes och Anders gradering av Danmark

Anne Mette berättar att det i Danmark överlag finns ett bristande intresse för auktoritet, Anders styrker detta genom att berätta att de flesta beslut fattas genom överenskommelser och långt ner i organisationerna. När det gäller likformighet kontra flexibilitet i valet av ett hållbarhetsredovisningssystem är Anne Mette kluven om huruvida danska företag generellt väljer det system som är bäst anpassat för företaget eller det som är bäst för att skapa jämförbarhet. Hon överväger dock att det är lite viktigare att det är väl anpassat för företaget istället för att det är jämförbart med andra företag. Anders säger att då det ännu inte finns något system som är helt likformigt och det inte finns några regler som pressar företagen till att använda ett sådant system så väljer företagen det som passar dem bäst men han tillägger att det hela tiden strävas efter ett system som är likformigt och som gör att man lätt kan göra jämförelser. Anne Mette berättar att danskar generellt välkomnar förändringar och tycker det är roligt med sådana och att det därför på skalan överväger mot optimism, det vill säga att de är positiva till förändringar. När det

kommer till sekretess och öppenhet anser Anders att de är relativt öppna med att berätta hur de arbetar med hållbar utveckling men att danskar i andra frågor kan vara ganska sekretessbenägna (Svar från intervjufrågorna 9-12).

#### 4.1.3 Reglering

Anne Mette berättar att det i grunden är frivilligt att hållbarhetsredovisa men att det finns en del regler trots allt. I början av 1990-talet introducerades de första lagarna för ”gröna räkenskaper” som sedan utvecklades till kunskapsrapporter och sedermera till det vi idag kallar hållbarhetsredovisning. Det var på grund av olika skandaler runt om i världen som de första ”gröna räkenskaperna” infördes (Svar från intervjufråga 13).

Sedan 1995 skall företag med stark miljöpåverkan, en gång om året, offentliggöra vilken miljöpåverkan de har på ett lättförståeligt sätt. Det finns dock inget krav på att företagen skall göra något för att minska sin miljöpåverkan. Det finns heller inget krav på att dessa företags miljöredovisningar skall genomgå någon form av granskning utan det är upp till företaget själv om de vill låta någon intern eller extern part granska miljöredovisningen (Miljöministeriet 2009). Företagsledningen skall dock uttala sig om företagets miljöpåverkan och vilka framsteg företaget gjort när det gäller deras miljöhänsyn. Redovisningen tillsammans med företagsledningens uttalande skall sedan skickas till Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vilket är en motsvarighet till svenska Patent- och Registreringsverket (Bergström et al. 2002, s. 48). Anders säger att anledningen till att man reglerat för större företag med en stark miljöpåverkan är att inspirera företagen till att bry sig om sin miljöpåverkan men också för att ge företagens omgivning en möjlighet att se hur företagen arbetar med miljöfrågor (Svar från intervjufråga 15). I danska årsredovisningslagen, § 99a, finns det även reglerat att från och med 1 januari 2009 skall stora företag och företag som säljer värdepapper på en reglerad marknad inom EU/EES redovisa vilket socialt ansvar de tar. Här tillägger Anne Mette att det är 1 100 företag som omfattas av denna regel och att det inte finns någon lag som reglerar att de stora företagens hållbarhetsredovisning måste granskas (Svar från intervjufråga 3). Anders berättar att, vilken information som skall presenteras och på vilket sätt den skall presenteras i hållbarhetsredovisningen, är väldigt flexibelt och det är upp till företagen att själva bestämma. Danska redovisningsprofessionen sätter heller inga större krav utan deras uppgift är att inspirera och stötta företagen att öppet redovisa sina

miljömässiga förhållanden och det viktiga för dem är att företagen tar ansvar (Svar från intervjufrågan 14-15). Det finns även ett flertal internationella standarder och principer på detta område som en del av de danska företagen väljer att följa. Däribland FN:s Global Compact som är världens största frivilliga organisation för socialt ansvar. De har satt upp tio principer vilka berör frågor för mänskliga rättigheter, arbetsrättigheter, miljö och antikorrupktion. I dansk rätt finns redan reglering för dessa frågor så indirekt är alla danska företag förpliktigade att följa dessa principer (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 2009, s. 3, 10-11, 14, 39-40, 51).

#### **4.1.4 GRI:s betydelse för hållbarhetsredovisningen**

GRI kan väljas att följas fullt ut av de danska företagen eller enbart användas som riktlinjer vid arbetet med hållbarhetsredovisning. De danska företagen rekommenderas att låta sig inspireras av GRI:s riktlinjer då det skapar större förtroende hos allmänheten och jämförbarheten ökar (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 2009, s. 39, 42). Enligt Anne Mette är GRI ett ganska bra ramverk och hon berättar att danskarna generellt sett är positiva till GRI och att de danska företagen använder dess riktlinjer ofta som en inspirationskälla. Men hon säger också att det finns en del som är skeptiska till GRI:s ramverk. Om GRI skulle utforma mer landsspecifika riktlinjer tror Anne Mette det hade varit lättare för företagen att följa deras riktlinjer fullt ut men att syftet med ett likformigt ramverk som är jämförbart skulle gå förlorat. Även Anders tycker att GRI är ett bra alternativ för gemensamma riktlinjer för hållbarhetsredovisning då det skapar öppenhet och jämförbarhet men han tror att det kommer ta lång tid innan GRI lyckas skapa ett komplett ramverk som fungerar fullt ut (Svar från intervjufrågorna 16-18).

#### **4.1.5 Intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen**

Idag ställer sex av tio företags kunder krav på dem att de presenterar vad de gör för att ta ett socialt ansvar (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 2009, s. 5). Anne Mette säger att investerare och anställda är de som har störst påverkan och att media också är väldigt påtryckande på de verksamheter som har stor anledning att belysas för allmänheten. Anders har uppfattningen att det intressenterna egentligen efterfrågar är att företagen öppet presenterar hur de arbetar med hållbar utveckling så att de kan jämföras med andra företag och hur de sen presenterar sin hållbarhetsredovisning spelar mindre roll. Han tror att många företag hållbarhetsredovisar för att

skapa ett bra rykte och en bra image gentemot dess intressenter och att de vill visa sina kunder och anställda att de arbetar med hållbar utveckling (Svar från intervjufrågorna 19-21).

## 4.2 Finland

Reetta berättar att man i Finland började med hållbarhetsredovisning på 90-talet och de första som började implementera detta i sitt arbete var skogsindustrin och energiindustrin. Sedan dess har det spridit sig till andra industrier och idag är det vanligt att företagen i Finland arbetar med hållbarhetsredovisning utifrån ett holistiskt perspektiv, det vill säga utifrån ett övergripande sätt och man ser inte till detaljerna. Majoriteten av företagen i Finland började hållbarhetsredovisa mellan 2002 och 2005 men det finns företag som precis börjat eller håller på att börja. I studien gjord av KPMG kan man utläsa att 65 av de 100 undersökta företagen hållbarhetsredovisar på något sätt och att tolv procent av dessa låter en tredje part granska redovisningen. Av de 65 företagen är det 20 företag som gör en separat hållbarhetsredovisning medan de resterande företagen inkluderar en större eller mindre del av hållbarhetsredovisningen i sin årsredovisning (KPMG 2008, s. 77-78). Reetta tillägger att det idag finns cirka 50 företag som gör en separat hållbarhetsredovisning men att de flesta inkluderar den i sin årsredovisning (Svar från intervjufrågorna 1-3).

### 4.2.1 Beskrivning av Finland utifrån Hofstedes kulturdimensioner

Nedan presenteras en tabell över vad Reetta svarat när det gäller var hon klassificerar Finland på en skala från ett till fem i Hofstedes kulturdimensioner.

<b>Låg maktjämsnans</b>	X	2	3	4	5	<b>Hög maktjämsnans</b>
<b>Individualism</b>	1	X	3	4	5	<b>Kollektivism</b>
<b>Femininitet</b>	1	2	3	4	X	<b>Maskulinitet</b>
<b>Lågt osäkerhetsundvikande</b>	1	X	3	4	5	<b>Högt osäkerhetsundvikande</b>
<b>Kortsiktig inriktning</b>	1	2	3	X	5	<b>Långsiktig inriktning</b>

Tabell 9. Egenkonstruerad tabell över Reettas gradering av Finland

Reetta berättar att i den finska kulturen finns det ett nära samarbete mellan under- och överordnad då det exempelvis på arbetsplatserna inte finns något problem för anställda i olika positioner att prata med varandra. Hon gör en jämförelse mellan Finland och Sverige och menar att Finland

troligen är mer hierarkiskt men att i jämförelse med Frankrike och Storbritannien är Finland inte alls hierarkiska. I Finland läggs mycket ansvar på varje anställd och alla har sina enskilda arbetsuppgifter och ansvarsområden, således finns ett litet kollektivt samarbete. Hon berättar också att det i Finland finns gott om arbetsnarkomaner som lägger mer tid på sitt arbete än på familj och fritid vilket talar för att finnarna är maskulina. Finnarna är generellt sett inte villiga att utsätta sig för osäkerhet och här likställer hon osäkerhet med att starta eget företag och säger att de helst vill känna den trygghet som man har genom att vara anställd. Hon gör även en jämförelse med USA där de är betydligt mer villiga att utsätta sig för osäkerhet. När det gäller långsiktig kontra kortsiktig inriktning är Reetta kluven då hon menar att finnar generellt sett önskar snabba resultat, vilket kännetecknar kortsiktighet, men att de samtidigt eftersträvar framtida belöningar vilket kännetecknar långsiktighet. Å andra sidan säger hon att de inte är tillräckligt uthålliga vilket gör att hon överväger att finnar är mer långsiktiga (Svar från intervjufrågorna 4-8).

#### 4.2.2 Beskrivning av Finland utifrån Grays kulturkaraktistiker

Nedan presenteras en tabell över vad Reetta svarat när det gäller var hon klassificerar Finland på en skala från ett till fem i Grays kulturkaraktistiker.

<b>Professionalism</b>	1	X	3	4	5	<b>Lagstadgad kontroll</b>
<b>Likformighet</b>	X	2	3	4	5	<b>Flexibilitet</b>
<b>Konservatism</b>	1	X	3	4	5	<b>Optimism</b>
<b>Sekretess (lite)</b>	1	X	3	4	5	<b>Öppenhet (mycket)</b>

Tabell 10. Egenkonstruerad tabell över Reettas gradering av Finland

Reetta berättar att det beroende på vilket företag man tittar på ges mer eller mindre utrymme för den enskilde arbetaren att använda sig av sin professionalism. Dock menar hon att det finns en del företag som helst vill styra sina anställda med många regler och därmed skulle välja lagstadgad kontroll men hon anser att det inte är någon större majoritet som vill detta. Vad gäller huruvida Finland är likformigt eller flexibelt tar Reetta ett exempel kring dagens finansiella redovisningssystem där det i lagen finns reglerat vilka redovisningssystem som skall användas med avsikten att skapa jämförbarhet. Utifrån detta klassificerar hon Finland som väldigt likformigt. I Finland främjar man inte innovativt tänkande utan generellt sett vill man göra som man alltid har gjort och därmed klassificerar hon dem som mer åt konservatism än optimism.

Generellt sett menar Reetta att finnar inte är så villiga att dela med sig av sin information utan de delger bara det som är nödvändigt. Hon säger även att börsnoterade företag är extra försiktiga med vad de publicerar (Svar från intervjufrågorna 9-12).

#### 4.2.3 Reglering

Enligt Maija-Leena Uimonen finns det inte några lagar för hållbarhetsredovisning i Finland. Reetta berättar att den finska professionen gärna hade velat se ett mer aktivt ägandeskap ifrån staten i de bolag som de har andelar i och att de skall ha en starkare position vid stiftandet av lagar för hållbarhetsredovisning för dessa bolag (Svar från intervjufråga 14). Enligt miljöministeriet (2008, s. 4) finns det i Finland en nationell strategi som innebär att man ska skapa ett globalt och nationellt hållbart Finland. Denna strategi ska den finska kommissionen FNCS (Finnish National Commission on Sustainable Development) se till så att den efterlevs och att den etableras i människors handlingar och tankesätt. Enligt miljöministeriet (2009) och miljöministeriet (2008, s. 7) skall de få olika parter i samhället att hållbarhetsredovisa trots att det är frivilligt. De arbetar utifrån ett så kallat "bottom-up" synsätt vilket innebär att de försöker få marknadens aktörer att underifrån arbeta med hållbarhetsredovisning för att på så sätt få andra företag att ta efter dem (Miljöministeriet 2010). För att lyckas med detta har bland annat ett beslut fattats av statsrådet som innebär att de finska förvaltningarna förbinder sig att stödja och främja kommissionens strategi långsiktigt (Miljöministeriet 2008, s. 4). Reetta berättar att en stor del av de finska företagen använder olika former av frivilliga standarder såsom ISO 14000 (Svar från intervjufråga 15). Denna standard består av en serie av normer som utvecklats för att företagen i sitt miljöarbete ska uppnå ett så bra resultat som möjligt och berör områden såsom miljöledning, miljörevision och miljömärkningar (Larsson 1997, s. 35). Maija-Leena tillägger här att det finska ministeriet har publicerat ett rapporteringsverktyg för frivillig hållbarhetsredovisning som gäller för små och medelstora företag.

#### 4.2.4 GRI:s betydelse för hållbarhetsredovisningen

I ett uttalande av Susanna Monni, Executive Director for Finnish Business and Society, i KPMG-studien påpekar hon att det finns en "GRI boom" i Finland. Hon menar att de företag som har börjat utveckla sin hållbarhetsstrategi tenderar att använda GRI:s riktlinjer i sin rapportering. Samtidigt tillägger hon att företagen som varit verksamma inom hållbarhetsredovisning under ett

antal år minskar antalet rapporterade indikatorer och istället börjat fokusera på materiella indikatorer (KPMG 2008, s. 78). Reetta är positiv till GRI då det skapar trovärdighet och ökad jämförbarhet mellan företagen. Hon tror dock att det hade varit bra om det funnits mer bransch anpassade indikatorer för enskilda företag då det hade gjort det lättare att hållbarhetsredovisa (Svar från intervjufrågorna 16-18).

#### 4.2.5 Intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen

Reetta menar att de anställda har möjlighet att påverka och sätta press inifrån företaget så att en hållbarhetsredovisning görs. Investerarna anser hon också har en möjlighet att påverka men styrkan i deras makt varierar stort från industri till industri och överlag så sätter de inte någon större press. Hon berättar att kunderna för konsumentvaror inte påverkar företagen i någon större utsträckning då majoriteten av dem inte ställer krav på företagen om exempelvis gröna produkter, såsom KRAV-märkta produkter. När det gäller den finansiella industrin, vilken består av bland annat bank och försäkringsbolag, säger hon att det inte upplevs någon större press ifrån olika intressenter vilket kan sättas i kontrast till den tunga industrin och energiföretagen som känner ett stort tryck ifrån kunder och aktieägare. Reetta avslutar med att säga att trots att det i det finska samhället överlag inte finns någon större press från olika intressenter så tillhandahåller många företag en hållbarhetsredovisning då de ser att det betalar tillbaka sig på ett eller annat sätt även om de har svårt att precisera hur och hur mycket det genererar (Svar från intervjufrågorna 19-21).

### 4.3 Sverige

Fredrik berättar att man i Sverige har diskuterat miljöfrågor och miljöredovisning sedan slutet av 80-talet och att hållbarhetsredovisningen som fenomen har utvecklats kraftigt de senaste 15 åren. Han säger att det hela tiden blir allt fler företag som börjar hållbarhetsredovisa vilket tyder på att det är en redovisningsform som är här för att stanna. I KPMG studien (2008, s. 15, 100) skrivs det att den svenska regeringen är den första i världen som infört reglering för statligt ägda bolag att de skall hållbarhetsredovisa. Man tror att införandet av denna regel är anledningen till att allt fler företag i Sverige har börjat hållbarhetsredovisa de senaste åren. Det presenteras även att av de 70 företagen som studerats i studien är det 59 som hållbarhetsredovisar och 19 av dessa som låter en tredje part granska dem. Det har också visat sig att inget av dessa företag inkluderar sin hållbarhetsredovisning helt i årsredovisningen utan de flesta har en kombination av information i

årsredovisningen och i en separat publikation. Det presenteras även att det är 25 procent som väljer att publicera en helt separat hållbarhetsredovisning. Fredrik tillägger att det är vanligast att stora företag hållbarhetsredovisar och att det idag är cirka 90 procent av de större noterade bolagen och statliga bolagen som presenterar någon form av hållbarhetsinformation. Han tillägger att det av dessa är cirka en tredjedel som har en utförligare hållbarhetsredovisning som en del i sin årsredovisning eller som en separat publikation (Svar från intervjufrågorna 1-3).

#### 4.3.1 Beskrivning av Sverige utifrån Hofstedes kulturdimensioner

Nedan presenteras en tabell över vad Fredrik svarat när det gäller var han klassificerar Sverige på en skala från ett till fem i Hofstedes kulturdimensioner.

<b>Låg maktdistans</b>	1	X	3	4	5	<b>Hög maktdistans</b>
<b>Individualism</b>	1	2	3	X	5	<b>Kollektivism</b>
<b>Femininitet</b>	1	X	3	4	5	<b>Maskulinitet</b>
<b>Lågt osäkerhetsundvikande</b>	1	X	3	4	5	<b>Högt osäkerhetsundvikande</b>
<b>Kortsiktig inriktning</b>	1	2	X	4	5	<b>Långsiktig inriktning</b>

Tabell 11. Egenkonstruerad tabell över Fredriks gradering av Sverige

Fredrik berättar att man i den svenska kulturen skiljer på förhållandet mellan under- och överordnad på en arbetsplats och förhållandet mellan aktieägare och aktiebolag. Förhållandet mellan under- och överordnad är överlag nära och besluten fattas i samverkan med varandra. I förhållandet mellan aktieägare och aktiebolag råder däremot en stark hierarki och man låter företagen sköta sig själva. Fredrik anser att Sverige är generellt sett mer kollektivistiskt än individualistiskt då det bland annat är vanligt förekommande med kollektivt beslutsfattande på offentliga arbetsplatser. Han berättar även att många svenska företag var tidiga med att börja hållbarhetsredovisa och att dessa är positiva till att dela med sig av sin kunskap på området. Vad gäller huruvida Sverige är maskulint eller feminint anser Fredrik att svenskar generellt sett tycker att jämställdhet och samarbete är viktigt och att Sverige därför är ett feminint land. Det finns trots allt många människor som lever för att arbeta vilket skulle tyda på att landet är maskulint men detta menar Fredrik trots allt inte gäller för majoriteten. Fredrik berättar att de flesta svenska företag inte är intresserade av att utsätta sig för osäkerhet utan att de helst väljer en trygg väg.



Han berättar dessutom att man i den svenska kulturen har ett mer långsiktigt synsätt jämfört med en del andra länder och generellt sett är man tålmodig och avvaktande. Dock finns det en grupp, börsanalytikerna, som har fått en del kritik för att de kan vara kortsiktiga i sina beslutsfattanden (Svar från intervjufrågorna 4-8).

#### 4.3.2 Beskrivning av Sverige utifrån Grays kulturkaraktistiker

Här nedan presenteras resultatet av vad Fredrik svarat när det gäller var han klassificerar Sverige på en skala från ett till fem i Grays kulturkaraktistiker.

<b>Professionalism</b>	1	2	X	4	5	<b>Lagstadgad kontroll</b>
<b>Likformighet</b>	1	2	X	4	5	<b>Flexibilitet</b>
<b>Konservatism</b>	1	2	3	X	5	<b>Optimism</b>
<b>Sekretess (lite)</b>	1	2	3	X	5	<b>Öppenhet (mycket)</b>

Tabell 12. Egenkonstruerad tabell över Fredriks gradering av Sverige

Fredrik är kluven när det gäller professionalism kontra lagstadgad kontroll och berättar att den svenska kulturen generellt sett är glad för att lagstifta och reglera men tillägger att när det gäller redovisningsprofessionen finns ett mindre intresse av reglering. Huruvida svenska företag är likformiga eller flexibla i sitt val av redovisningssystem vid hållbarhetsredovisning säger Fredrik att de flesta företag gärna använder sig av GRI:s riktlinjer då det underlättar en jämförelse med andra företag. Han säger att om man tittar på den finansiella redovisningen har vi ett system att dela in företag utifrån storlek i olika klasser som i sin tur har olika redovisningsregler för att bättre stämma överens med det enskilda företaget vilket då är ett mer flexibelt sätt att agera. Han säger också att svenskar generellt sett inte är rädda för förändringar utan har sedan länge varit nyfikna på nya redovisningstrender och att svenska företag var tidiga med att börja hållbarhetsredovisa. Fredrik säger även att svenska företag är väldigt transparenta med sin information och gärna delar med sig av den (Svar från intervjufrågorna 9-12).

#### 4.3.3 Reglering

Svenska företag ligger steget före övriga länder när det gäller reglering. Sedan 2008 är det reglerat att alla statligt ägda bolag skall presentera en hållbarhetsredovisning. Dessa bolag skall även följa GRI:s riktlinjer och redovisningarna skall bli granskade av en revisor (KPMG 2008, s.

15, 100; Aspekta 2008, s. 2). Fredrik tillägger att det är enbart statligt ägda bolag som det är reglerat för och att det därmed är frivilligt för övriga företag. Han berättar även att det finns en lagregel som funnits sedan lång tid tillbaka som innebär att miljöpåverkande företag är skyldiga att framställa en miljörapport, vilken skiljer sig ifrån dagens hållbarhetsredovisningar (Svar från intervjufråga 15). Denna lagregel omfattar de företag som bedriver en tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken (Bergström et al. 2002, s. 41). Fredrik berättar vidare att det i slutet av 90-talet kom regler som sa att hållbarhetsfrågor ska inkluderas i årsredovisningen och på 2000-talet kom ett EU-direktiv som sa att företag ska informera om vilket ansvar de tar i miljömässiga-, sociala- och ekonomiska frågor. Detta innebär att alla företag bör beakta miljöaspekten även om de inte omfattas av miljölagstiftningen. Fredrik anser att professionen överlag inte är intresserade av att reglera hållbarhetsredovisning utan de vill själva fortsätta ge rådgivning. Han menar att införandet av reglering skulle motverka syftet med att ha en profession. Deras arbete skulle då istället innebära kontroller utifrån en checklista istället för att ge råd, vilket inte skulle vara lika professionellt (Svar från intervjufrågorna 14-15).

#### **4.3.4 GRI:s betydelse för hållbarhetsredovisningen**

Fredrik anser att GRI är ett bra sätt för att skapa riktlinjer för hållbarhetsredovisningen och idag följer alla svenska företag som gör en omfattande miljöredovisning GRI:s riktlinjer. Fredrik har bilden av att företagen och professionen överlag är positiva till GRI:s riktlinjer då det skapar en jämförbarhet men de tycker att det är för många indikatorer och för lite anpassning till det enskilda företaget. Detta ser Fredrik som ett missförstånd då han menar att riktlinjerna handlar om att införa en process som är anpassad till företaget och som gör det möjligt att använda välvalda indikatorer (Svar från intervjufrågorna 16-18).

#### **4.3.5 Intressenternas betydelse för hållbarhetsredovisningen**

I studien gjord av KPMG (2008, s. 99) skrivs det att de senaste årens ökade intresse för att hållbarhetsredovisa kan bero på större intresse hos intressenterna då klimatfrågor har varit i stort fokus. Det finns också en del företag som i sin hållbarhetsredovisning inkluderar ett uttalande från intressenterna om vad de tycker om företagets hållbarhetsredovisning. Trots att hållbarhetsredovisning är frivilligt och inte reglerat i någon större utsträckning tror Fredrik att företagen påverkas till att hållbarhetsredovisa genom påtryckningar ifrån olika håll. Han säger att

när man ser intressenterna som en grupp som kan pressa företagen till att hållbarhetsredovisa är det indirekt inte frivilligt. Om det inte hade varit för intressenternas påtryckningar tror han inte att det hade varit lika många som skulle ha hållbarhetsredovisat. Media säger han har stor betydelse för att förmedla olika intressenters krav och de kanske till och med förstärker kraven. Olika intressenter har även olika stort inflytande på om företagen hållbarhetsredovisar och enligt Fredrik är det få intressenter som egentligen bryr sig om huruvida företagen hållbarhetsredovisar eller inte, det viktiga för dem är att företagen agerar hållbart och ansvarsfullt. När det gäller börsföretag är det främst investerare och analytiker som sätter press på att de hållbarhetsredovisar men företagen har även en egen vinning i att berätta vad de gör för att skapa en hållbar utveckling då detta kan skapa bättre anseende hos intressenterna. Kunder till företagen har också visat sig ha en viss möjlighet att påverka men deras styrka i att kunna påverka beror på bransch. I exempelvis branschen för dagligvaruhandel har kunderna ett stort inflytande medan det under en lång tid varit litet hos industrikunderna. De senaste tio åren har dock intresset från industrikunderna ökat då dessa har blivit mer medvetna om vem de handlar av och om leverantören uppfyller de förväntningar de har (Svar från intervjufrågorna 19-21).

## 5. Analys

---

*I detta kapitel kommer den insamlade empirin att analyseras och kopplas till de teorier som ligger till grund för denna uppsats. En uppdelning av analysen görs i allmänna skillnader mellan länderna vartefter en indelning sker i reglering, tillämpning av GRI och intressenternas makt att påverka.*

---

Att Sverige varit ett litet steg före både Danmark och Finland kan vi finna en svag koppling till i den empiriska studien som gjorts över Grays kulturkaraktistiker. Det har visat sig att finnar är mer konservativa och svenskar mer optimistiska. Optimism innebär att man, utifrån Grays studie (1988, s. 10), är positiv och öppen för nya arbetssätt. Detta kan förklara den mer positiva synen hos svenskar till att börja hållbarhetsredovisa vilket i sin tur kan ha lett till att svenskar var lite före. Om man ser på Danmark på samma sätt så har det empiriskt visat sig att Danmark är lika optimistiska som Sverige och därför borde ha börjat samtidigt så här kan vi inte finna någon kulturell förklaring som förklarar varför Sverige var före danskarna.

### 5.1 Reglering

#### 5.1.1 Förklaring utifrån Gray

Att Sverige och Danmark har mer reglering än Finland när det gäller hållbarhetsredovisning kan vi i den empiriska studien över Grays kulturkaraktistiker finna en svag koppling till i professionalism kontra lagstadgad kontroll. Graden av lagstadgad kontroll definieras i Grays studie (1988 s. 8) som hur villig man är att sätta upp regler. Att svenskar föredrar att ha mer lagstadgad kontroll än finnar och danskar kan därför förklara varför svenskar har mer reglering.

#### 5.1.2 Förklaring utifrån Hofstede

Hofstedes kulturdimension osäkerhetsundvikande borde kunna förklara varför Sverige har mer reglering då Hofstede & Hofstede (2005, s. 183) säger att ett högt osäkerhetsundvikandeindex (UAI-index) innebär att man föredrar skrivna och oskrivna regler för att minska utsattheten för främmande situationer. Men eftersom Finland har det högsta UAI-indexet såväl teoretiskt som empiriskt borde det vara dem som har mest reglering vilket inte är fallet och därmed kan detta inte förklara skillnaderna i reglering.

## 5.2 Tillämpning av GRI:s riktlinjer

### 5.2.1 Förklaring utifrån Hofstede

I alla de tre länderna finns det relativt många företag som väljer att följa GRI:s riktlinjer vilket kan förklaras utifrån Hofstedes kulturdimension osäkerhetsundvikande. Denna dimension visar utifrån Hofstede & Hofstede (2005, s. 183) i vilken grad man är i behov av att skapa trygghet mot oförutsedda händelser. Då inget av länderna infört någon omfattande reglering om att företagen skall följa GRI:s riktlinjer skulle detta indikera på en låg grad av osäkerhetsundvikande vilket styrks att så är fallet i den empiriska studien. Att många företag i de tre länderna väljer att följa GRI:s riktlinjer trots att det är frivilligt kan enbart förklaras av kulturen genom att de i verkligheten verkar ha ett behov av att följa en viss form av riktlinjer vid skapande av sin hållbarhetsredovisning. Att använda sig av riktlinjer skapar en trygghet i form av att veta att man inte missat att ta upp någon viktig aspekt i sin hållbarhetsredovisning. Detta motsäger dock att graden av osäkerhetsundvikande är låg då detta indikerar på en hög grad av osäkerhetsundvikande.

## 5.3 Intressenternas makt att påverka

### 5.3.1 Förklaring utifrån intressentteorin

Intressentteorin säger att det finns ett beroende förhållande mellan intressenter och företag (Bruzelius & Skärvad 2008, s. 73; Löhman & Steinholtz 2003, s. 130). Då företagens intressenter i de tre länderna överlag har stor makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa tyder det på att det finns ett beroende förhållande mellan företagen och dess intressenter. För om företagens intressenter inte hade haft någon vinning i att pressa företagen till att hållbarhetsredovisa hade de inte lagt tid och engagemang på det. Företagen i sin tur hade heller inte låtit sig påverkas av intressenternas påtryckningar om det inte varit för att de hade haft någon vinning i att tillmötesgå dem. Enligt Ljungdahl (1999, s. 42) har olika intressenter olika stor makt att påverka. Av exempelvis respondenten, Anne Mette, i Danmark styrks detta då hon säger att kunder till företagen sätter liten press men att anställda och investerare sätter större press.

### 5.3.2 Förklaring utifrån Hofstede

Att intressenterna har relativt stor makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa kan förklaras utifrån Hofstedes kulturdimension maktjäms. De tre länderna har utifrån såväl Hofstedes studie som den empiriska studien en relativt låg grad av maktjäms vilket enligt Hofstede & Hofstede (2005, s. 59) innebär att det finns ett ömsesidigt beroendeförhållande mellan under- och överordnade. I detta fall kan intressenterna jämsställas med underordnade och företagen med överordnade. Empiriskt sett tyder detta på att företagen lyssnar på intressenterna om de vill att de skall hållbarhetsredovisa då de har en vinning i att vara intressenterna till lags.

### 5.3.3 Förklaring utifrån Gray

Utifrån Grays kulturkaraktäristika likformighet kontra flexibilitet kan man också finna en förklaring till varför intressenterna har en möjlighet att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa. Hög flexibilitet innebär att man inte ser några hinder för att ändra sin redovisningspraxis för att anpassa sig till specifika omständigheter (Gray 1988, s. 9). När man tittar i den empiriska studien kan man se att Danmark och Sverige har högre flexibilitet än Finland vilket styrker att deras intressenter sätter större press på företagen än vad Finlands intressenter gör.

## 5.4 Sammanfattning av analys

Genom denna analys har enbart en svag förklaring kunnat finnas i kulturella skillnader till varför regleringen är som den är, hur man väljer att tillämpa GRI:s riktlinjer samt intressenternas makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa. Den empiriska studien styrks enbart till viss del av de tre teorier som uppsatsen är uppbyggd på. I vissa fall har enbart Hofstedes kulturdimensioner kunnat ge en kulturell förklaring och i vissa fall har även Grays kulturkaraktäristiker kunnat ge en förklaring. Intressentteorin har varit användbar för att förklara intressenternas makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa men har inte kunnat användas för att beskriva skillnader i sätt att reglera och att följa GRI:s riktlinjer.

## 6. Slutsats

---

*I detta kapitel presenteras de slutsatser som kan dras utifrån den analys som gjorts mellan de nordiska ländernas likheter och skillnader samt mellan teori och empiri för att besvara uppsatsens problemformulering.*

---

Genom att vi har beskrivit, förklarat och analyserat hur kulturen påverkar företagen i Danmark, Finland och Sverige när de väljer att lagstifta kring hållbarhetsredovisning, tillämpa GRI:s riktlinjer samt intressenternas makt att påverka företagen till att hållbarhetsredovisa har vi nått vårt syfte med uppsatsen. Då vi enbart funnit en svag förklaring i kulturen innebär det att det måste finnas andra faktorer som har större betydelse för dessa skillnader.

### 6.1 Självkritik

Den valda datainsamlingsmetoden har varit givande på så sätt att den varit väldigt informativ och har gett möjligheten att besvara vår problemformulering på ett djupgående sätt. Att telefonintervjuer valts att användas har varit kostnads- och tidsbesparande men gjort det svårt att få respondenter att vilja delta. Kanske respondenterna hade varit mer villiga att delta om det hade varit personliga intervjuer då de kanske känt en större tillförlitlighet till oss som intervjuare då de kunnat se vem vi är. Kritik kan även riktas mot att enbart en och i vissa fall två respondenter fått representera ett helt lands kultur. Om man försökt hitta en respondent som varit mer insatt på kulturella frågor och en som varit mer insatt på regleringen hade antagligen en högre validitet kunnat nås. Frågeformuläret som vi utgått ifrån under intervjuerna borde ha innehållit färre frågor för att upprätthålla intresset hos respondenten under hela intervjun. Våra skalfrågor borde ha haft ett jämnt antal svarsalternativ för att respondenterna skulle tvingats att ta ställning då det varit svårt att analysera deras svar när de kryssat i svarsalternativet i mitten. Skalan borde även ha bestått av fler möjliga svarsalternativ då de gjort att man lättare kunnat urskilja skillnader mellan länderna.

### 6.2 Förslag till vidare forskning

Att vi inte funnit några kulturella drag som tydligt kan förklara varför länderna har skilda sätt att reglera kring hållbarhetsredovisning, tillämpa GRI:s riktlinjer samt intressenternas makt att

påverka företagen till att hållbarhetsredovisa tror vi kan bero på att de tre länderna geografiskt är placerade väldigt nära varandra. Detta har gjort att vi finner det intressant att göra en liknande studie där samma tre problemfrågor ställs mot kulturella skillnader men att man istället jämför olika världsdelar med varandra.



## 7. Referenslista

### Litteratur:

- Aspekta (2008). *Realisera värdet i hållbarhetsarbetet –Råd kring kommunikation i CSR- & hållbarhetsfrågor*. Aspekta, Malmö.
- Bergström, Sören, Catasús, Bino & Ljungdahl, Fredrik (2002). *Miljöredovisning*. 2 uppl. Liber, Malmö.
- Bruzelius, Lars H. & Skärvad, Per-Hugo (2004). *Integrerad organisationslära*. Studentlitteratur, Lund.
- Deegan, Craig & Unerman, Jeffrey (2006). *Financial Accounting Theory*. Mc Graw Hill, Maidenhead.
- Denscombe, Martyn (2009). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* 2:1 uppl. Studentlitteratur, Lund.
- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Center for Samfundsansvar (2009). *Redegørelse for samfundsansvar – praktisk vejledning & inspiration*. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, København.
- Gray, S.J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *ABACUS*, 24/1, s. 1-15.
- Hofstede, Geert & Hofstede, Gert Jan (2005). *Organisationer och kulturer*. 2 uppl. Studentlitteratur, Lund.
- Isaksson, Astrid & Johansson, Elina (2010). *Hållbarhetsredovisning – faktorer som påverkar jämförbarheten ur revisorers och hållbarhetsansvarigas perspektiv*. Magisteruppsats, Luleå tekniska universitet.
- KPMG International (2002). *KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002*. KPMG Global Sustainability Services, De Meern.
- KPMG International (2005). *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*. KPMG Global Sustainability Services, Amsterdam.
- KPMG International (2008). *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*. KPMG Global Sustainability Services, Amstelveen.
- Körner, Svante & Wahlgren, Lars (2002). *Praktisk statistik*. 3 uppl. Studentlitteratur, Lund.
- Larsen, Ann Kristin (2009). *Metod helt enkelt – en introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. 1 uppl. Gleerups Utbildning AB, Malmö.

- Larsson, Lars-Olle (1997). *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningar*. Studentlitteratur, Lund.
- Larsson, Lars-Olle & Ljungdahl, Fredrik (2008). *License to operate – CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken*. Ekerlids Förlag, Malmö.
- Ljungdahl, Fredrik (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag*. Lund University Press, Lund.
- Löhman, Ola & Steinholtz, Daniel (2003). *Det ansvarsfulla företaget – Corporate Social Responsibility i praktiken*. Ekerlids förlag, Stockholm.
- Miljöministeriet (2008). *Finland kommission för hållbar utveckling – Mot ett globalt och nationellt hållbart Finland*. Miljöministeriet, Helsingfors.
- Naturvårdsverket (2005). *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*. Rapport 5521. Naturvårdsverket, Stockholm.
- Regeringskansliet (2007). *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande*. Artnr. N7042. Näringsdepartementet, Stockholm.
- Skoglund, Git (2009). *Ett nytt nätverk för hållbarhet*. Miljömagasinet Nr. 25. Miljömagasinet Alternativet AB, Stockholm.
- Årsredovisningslagen (1995:1554) 6:1§.

*Internet:*

- Miljøministeriet (2009). *Mere om grønne regnskaber*.  
[http://www.mst.dk/Virksomhed\\_og\\_myndighed/Industri/Groenne+regnskaber+og+P+RTR/Mere+om+grønne+regnskaber/01040100.htm](http://www.mst.dk/Virksomhed_og_myndighed/Industri/Groenne+regnskaber+og+P+RTR/Mere+om+grønne+regnskaber/01040100.htm) (2010-05-25 kl: 16:08)
- Miljøministeriet (2010). *Grønne regnskaber og miljørapportering*.  
[http://www.mst.dk/Virksomhed\\_og\\_myndighed/Industri/Groenne+regnskaber+og+P+RTR/](http://www.mst.dk/Virksomhed_og_myndighed/Industri/Groenne+regnskaber+og+P+RTR/) (2010-04-27 kl: 13:04)
- Miljöministeriet (2009). *Finnish National Commission on Sustainable Development (FNCSD)*.  
<http://www.ymparisto.fi/default.asp?node=4412&lan=en> (2010-04-27 kl: 16:18)
- Miljöministeriet (2010). *Hållbar utveckling*.  
<http://www.miljo.fi/default.asp?contentid=350321&lan=SV> (2010-05-25 kl: 10:49)
- Näringsdepartementet (2009). *Statligt ägda företag bäst på hållbarhetsredovisning*.  
<http://www.regeringen.se/sb/d/12416/a/136835> (2010-04-27 kl: 11:49)

*Intervjukällor:*

Christiansen, Anne Mette, före detta PwC-anställd , telefonintervju 10 maj, 2010.

Holbech, Anders, manager in management consulting på PwC, telefonintervju 21 maj, 2010.

Ljungdahl, Fredrik, ansvarig för CSR-/hållbarhetstjänster på PwC i Sverige, telefonintervju 12 maj, 2010.

Loponen, Reetta, Manager risk and compliance på PwC i Finland, telefonintervju 11 maj, 2010.

*E-mailkontakt:*

Uimonen, Maija- Leena, Doctor of Philosophy Ministerial Adviser på arbets- och näringslivsministeriet i Finland, e-mailkontakt 14 maj, 2010.

## 8. Bilaga

### Bilaga 1. Frågeformulär

#### Frågor till intervju

1. Hur ser vi i Sverige på hållbarhetsredovisning som fenomen?
2. Hur länge har vi i Sverige arbetat med hållbarhetsredovisning?
3. Hur vanligt är det att företagen i Sverige hållbarhetsredovisar?

*Besvara fråga 4-12 genom att markera den siffra som du anser stämmer bäst överens med hur*

*Sverige är:*

4. Hur ser förhållandet i allmänhet ut till chefen?

**Låg maktavstånd**            1   2   3   4   5            **Hög maktavstånd**

5. Läggs ansvaret på individen eller på kollektivet?

**Individualism**            1   2   3   4   5            **Kollektivism**

6. Var klassificerar du Sverige?

**Femininitet**            1   2   3   4   5            **Maskulinitet**

7. Hur benägna är vi i Sverige att utsätta oss för osäkerhet?

**Högt osäkerhetsundvikande**   1   2   3   4   5   **Lågt osäkerhetsundvikande**

8. Hur ser vi i Sverige på framtiden?

**Kortsiktig inriktning**            1   2   3   4   5            **Långsiktig inriktning**

9. Föredras professionalism eller vill man hellre ha lagstadgad kontroll?

**Professionalism**            1   2   3   4   5            **Lagstadgad kontroll**

10. Föredrar man att använda det redovisningssystem som passar företaget bäst eller ett redovisningssystem som är jämförbart med andra företag?

**Likformighet**            1   2   3   4   5            **Flexibilitet**

11. Föredrar man att göra som man gjort tidigare eller är man positiv för nya metoder?

**Konservatism**

1 2 3 4 5

**Optimism**

12. Hur villig är man att dela med sig av sin information?

**Sekretess (lite)**

1 2 3 4 5

**Öppenhet (mycket)**

13. Hur ställer vi i Sverige oss till reglering kring hållbarhetsredovisning?

14. Hur ställer sig professionen till hållbarhetsredovisning och regleringen av denne?

15. Vilka regler och praxis har vi Sverige kring hållbarhetsredovisning idag?

16. Hur ställer ni er till att ha ett gemensamt ramverk för hållbarhetsredovisning såsom det GRI håller på att utveckla idag?

17. Vad tror ni resultatet skulle bli av ett gemensamt ramverk?

18. Vad tror ni om att GRI skulle utforma landsspecifika riktlinjer för hållbarhetsredovisning?

19. Vad tror ni är anledningen till att en del företag hållbarhetsredovisar trots att det är frivilligt?

20. Har intressenterna en betydelse för om ett företag hållbarhetsredovisar eller ej?

21. Har olika intressenter olika stort inflytande över om företagen hållbarhetsredovisar eller ej?

22. Utformas hållbarhetsredovisningens praxis för att stämma överens med samhällets normer för att skapa legitimitet?

23. Har det upplevts som ett problem att införa hållbarhetsredovisning som en del i arbetsrutinerna jämfört med tidigare då man inte hållbarhetsredovisade?

24. Vad tror ni om hållbarhetsredovisningens framtid?