



HÖGSKOLAN
DALARNA

Examensarbete

Kandidatuppsats

Reglerad miljöredovisning

Tillståndspliktiga företag i Dalarna 2013

Mandatory Environmental Report - Licensed companies in Dalarna 2013

Författare: Emma Forsberg och Margareta Leppänen

Handledare: Fredrik Hartwig

Examinator: Bertil Olsson

Ämne/huvudområde: Företagsekonomi, redovisning

Kurskod: FÖ2018

Poäng: 15 hp

Ventilerings-/examinationsdatum: 2015-06-03

Vid Högskolan Dalarna har du möjlighet att publicera ditt examensarbete i fulltext i DiVA. Publiceringen sker Open Access, vilket innebär att arbetet blir fritt tillgängligt att läsa och ladda ned på nätet. Du ökar därmed spridningen och synligheten av ditt examensarbete.

Open Access är på väg att bli norm för att sprida vetenskaplig information på nätet. Högskolan Dalarna rekommenderar såväl forskare som studenter att publicera sina arbeten Open Access.

Jag/vi medger publicering i fulltext (fritt tillgänglig på nätet, Open Access):

Ja

Nej

Förord

Inledningsvis vill vi tacka vår handledare Fredrik Hartwig för alla tips och råd som vi fått under arbetets gång. Dessutom vill vi rikta ett stort tack till Länsstyrelsen som har hjälpt oss med både information och listor med de tillståndspliktiga företagen. En annan viktig person är Ola Nääs som hjälpt oss framåt med statistiken. Vi vill också tacka våra opponenter som har gett oss bra feedback och konstruktiv kritik. Slutligen vill vi tacka nära och kära samt andra i vår omgivning som gett oss synpunkter och stöd, ingen nämnd, ingen glömd.

Borlänge 2015 juni xx

Emma Forsberg

Margareta Leppänen

Sammanfattning

- Bakgrund:** De verksamheter som bedriver miljöfarlig verksamhet enligt miljöbalken är anmälnings- eller tillståndspliktiga. Dessa företag ska lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Tidigare studier visar att företagen inte följer denna regel fullt ut. Som förklaring till företagens val av att miljöredovisa eller att inte redovisa sin miljöpåverkan använder vi oss av legitimitetsteorin och intressentteorin.
- Syfte:** Syftet med undersökningen är att för år 2013 se hur väl de tillståndspliktiga företagen i Dalarna följer lagen om miljöredovisning och vilka faktorer som kan förklara deras tillämpning av lagen.
- Metod:** Studien bygger huvudsakligen på kvantitativ metod med inslag av kvalitativ metod. Vi använder en deduktiv ansats för att skapa fyra hypoteser om omsättning, branschtillhörighet, revisionsbyrå och skuldsättningsgrad. Urvalet är de tillståndspliktiga företagen i Dalarna. Varje företag kan ha flera enheter som är tillståndspliktiga och vårt urval, Dalarna, blir 209 enheter varav 116 är stora enheter.
- Slutsats:** Företagen i Dalarna uppfyller inte lagen om reglerad miljöredovisning till fullo. Endast 18 av 116 stora enheter uppfyller alla fyra punkterna. Däremot är det 61,2 procent av de stora enheterna som får tre poäng. Som en jämförelse med Ljungdahls studie där nästan 27 procent når tre poäng ser vi en klar förbättring. De faktorer som kan förklara företagets tillämpning av lagen i vår undersökning är omsättning, de som anlitar revisionsbyrån PwC samt branschtillhörighet avlopp och avfall. Av de fyra hypoteser som vi använder är det en som stämmer, två som förkastas och en som vi inte med säkerhet kan avgöra om den ska vara kvar eller förkastas.
- Nyckelord:** Miljöredovisning, Reglerad miljöredovisning, Legitimitetsteorin, Intressentteorin

Summary

- Background:** Companies that require permits under the Environmental Code are forced to provide environmental information in the annual report. Previous studies show that companies do not follow this rule entirely. We use legitimacy theory and stakeholder theory to explain companies' choice to report or not report the environmental impact.
- Purpose:** The purpose of this study is to examine how well the permit businesses in Dalarna, for the year 2013, follow the law of mandatory environmental disclosure and which factors influencing their applications of the law.
- Methods:** The study is based mainly on quantitative method with elements of qualitative method. We use a deductive approach to create four hypotheses. They are revenue, industry, accounting firm and leverage. The selection is the licensed businesses in Dalarna. Each company can have multiple units that require a license. Our sample, Dalarna, gets 209 units of which 116 are units that belongs to large companies.
- Conclusion:** Companies in Dalarna do not fulfill the law of mandatory environmental report entirely. Only 18 of the 116 large units meet all four points. However, it is 61.2 per cent of the large units who get three points. We can see a clear improvement in comparison with Ljungdahls study. In his study there were almost 27 percent of the companies who reach three points. The factors that influence companies' application of the law in our survey is revenue, accountancy firm PwC and also industry affiliation sewage and waste. Of the four hypotheses we use there is one that's right, two that are rejected and one that we cannot with certainty determine whether it should be retained or rejected.
- Keywords:** Environmental Report, Controlled environmental Report, Legitimacy theory, Stakeholder theory

Vilket kunskapsbidrag kan vår undersökning bidra med?

Enligt vår undersökning är det fortfarande många företag som inte redovisar all miljöinformation som de ska enligt ÅRL 6 kap 1 § fjärde stycket. Den reglerade miljöredovisningen följer i dagsläget inte god redovisningssed och därmed anser vi att syftet med lagen inte är uppfyllt. Reglerarna bör överväga huruvida lagen behöver finnas kvar eller inte. Om de bedömer att lagen ska fortleva anser vi att lagen ska ses över och förändras. Ett alternativ kan enligt oss vara att lägga till rättsliga följder för att få upp ögonen hos företagen och revisorerna för den reglerade miljöredovisningen.

Förkortningar

BFN – bokföringsnämnden

FAR – Föreningen Auktoriserade Revisorer

SIS – Swedish Standards Institute

ÅRL – årsredovisningslag

Innehåll

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Syfte.....	4
2. Litteraturgenomgång.....	5
2.1 Årsredovisningslagen.....	5
2.2 Bokföringsnämnden.....	6
2.3 Miljömedvetenhet.....	7
2.4 Miljöinformation/Miljöredovisning.....	8
2.5 Reglerad miljöredovisning.....	11
2.6 Tidigare studier.....	14
2.6.1 Sammanfattning av tidigare studier.....	17
2.7 Ansvarsfrågan.....	18
3. Teoretisk referensram.....	20
3.1 Legitimitetsteorin.....	20
3.2 Intressentteorin.....	21
3.3 Hypoteser.....	22
3.3.1 Storlek/omsättning.....	22
3.3.2 Bransch.....	23
3.3.3 Revisionsbyrå.....	24
3.3.4 Skuldsättningsgrad.....	25
4. Metod.....	27
4.1 Deduktiv och induktiv ansats.....	27
4.2 Kvalitativ och kvantitativ metod.....	28
4.3 Hermeneutik och positivism.....	29
4.4 Datainsamling.....	31
4.5 Urval.....	32
4.6 Reliabilitet och validitet.....	34
4.7 Poängsättningsprocessen.....	35
5. Regressionsanalys.....	37
5.1 Våra variabler.....	37
5.2 Korrelationstest.....	37
5.3 Regressionsanalys.....	38
6. Empiri.....	39
6.1 Poängfördelning.....	39
6.2 Korrelationstest.....	41
6.3 Regressionsanalys.....	41
7. Analys.....	45
7.1 Första delen av syftet.....	45
7.2 Andra delen av syftet.....	47
8. Diskussion och slutsats.....	52
8.1 Diskussion.....	52
8.2 Slutsats.....	54
Källförteckning.....	57

Tabellförteckning

Tabell 1: Resultatet från Ljungdahls undersökning.....	14
Tabell 2: Resultatet från Andersson och Jönssons undersökning.....	15
Tabell 3: Resultatet från Deloitte & Touches undersökning.....	16
Tabell 4: Sammanfattning av tidigare studier.....	17
Tabell 5: Bryman & Bells steg vid användning av deduktiv metod.....	28
Tabell 6: Den procentuella fördelningen på de olika poängen.....	39
Tabell 7: Första regressionsanalysen med 209 enheter.....	42
Tabell 8: Regressionsanalys två med 209 enheter.....	43
Tabell 9: Regressionsanalys med 116 företag.....	44
Tabell 10: Sammanfattning av resultat och tidigare studier.....	55

Figurförteckning

Figur 1: Beckmans 4N	11
Figur 2: Större och mindre företag.....	12

Diagram

Diagram 1: Hur många enheter som besvarar varje fråga.....	40
Diagram 2: Skillnad på svarsfrekvens mellan större och mindre enheter.....	40

1. Inledning

På 1970-talet fanns ett stort miljöintresse som sedan föll i dvala under 1980-talet.

Miljöintresset återupplivades igen i början av 1990-talet. Då var det inte bara enstaka platser eller länder som visade på ett stort miljöintresse utan det var globalt. Det som man önskade åstadkomma den här gången var att få samhället att inse att miljön påverkas globalt och inte bara på sin egen bakgård. Samhällets ökade miljöintresse leder även till att företagen får ett ökat tryck på sig att agera miljövänligt. Eftersom det är en ökad efterfrågan på miljövänliga företag och produkter har myndigheter, företag och miljögrupper ett stort arbete framför sig att skapa policyer och riktlinjer att förhålla sig till vid miljöupplysning (Gamble, Hsu, Jackson & Tollerson, 1996; Lundh, 2012). Resultatet från en undersökning gjord av Swedish Standards Institute, SIS, visade att 83 procent av befolkningen i Sverige ville se ett större miljöengagemang från företagen (Lundh, 2012).

1.1 Bakgrund

Alla företag som bedriver miljöfarlig verksamhet är tillstånds- eller anmälningspliktiga enligt miljöbalken. Ett företag kan ha flera olika verksamheter som var och en är tillstånds- eller anmälningspliktig (A. Adolfson, personlig kontakt, 16 januari 2015). De verksamheter som är tillstånds- eller anmälningspliktiga ska lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen för räkenskapsår som påbörjats efter 1 januari 1999 enligt årsredovisningslagen, ÅRL, 6 kap. 1§ tredje stycket och fjärde stycket (Bäckström & Zetterberg, 2003).

”Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt [miljöbalken](#) ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön” (ÅRL 1995:1554).

Eftersom företagen har strängare miljökrav på sig från både konsumenter och genom lagstiftning kan det innebära stora kostnader för företagen. Därför är det inte konstigt, enligt Larfeldt (1999), om finansanalytiker efterfrågar en mer omfattande, miljörelaterad, information från företagen. Bokföringsnämnden (BFN) har gett ut rekommendationer om hur

de tolkar ÅRL 6 kap 1§. Rekommendationerna hittas i BFN U 98:2 och är indelade i sju punkter (Larfeldt, 1999). De sju punkterna finns beskrivna under 2.2.

Det har visat sig att många företag inte följer BFN:s rekommendationer (Bäckström & Zetterberg, 2003; Ljungdahl, 2005; Andersson & Jönsson, 2007). Bäckström och Zetterberg (2003) redogör i sin artikel om en undersökning som Deloitte & Touche genomförde på de 30 största företagen, utifrån omsättning, i Sverige 2001. Denna undersökning utgick från sex av de sju punkter som BFN har gett ut i sina rekommendationer. Endast 20 av de 30 företagen uppfyllde en eller flera punkter. Ljungdahl (2005) undersökte alla tillståndspliktiga bolag i Jönköpings län. Ljungdahl utgår enbart från fyra av de sju punkterna som BFN har satt upp i sin rekommendation. Motiveringen var att information om övriga tre punkter endast behöver lämnas om vissa villkor var uppfyllda. Andersson och Jönsson (2007) gjorde en till viss del liknande undersökning som Ljungdahl (2005). De lade till en faktor i sin undersökning då de förutom miljöinformationen undersökte personalinformation i förvaltningsberättelsen. Av samma skäl som Ljungdahl kommer vi att undersöka hur företagen har svarat på fyra av de sju punkter som BFN har gett rekommendationer om. Det vill säga att tre av punkterna endast behövde lämnas när särskilda villkor uppfylldes. De punkter vi kommer att undersöka är:

1. Information om verksamhet som bedrivs som är tillstånds- eller anmälningspliktig.
2. Information om vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser.
3. För tillståndspliktig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller.
4. Information om hur beroende företaget är av den tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheten.

För varje punkt som företagen har med i sin förvaltningsberättelse får de ett poäng.

Vi använder oss av legitimitetsteorin och intressentteorin för att förklara varför företagen väljer att miljöredovisa eller att inte miljöredovisa. Legitimitetsteorin menar att företagen kommer att lämna den miljöinformation som krävs för att de vill följa de lagar och normer som finns. Enligt intressentteorin kommer företagen att lämna den miljöinformation som olika intressentgrupper kräver. Det är den intressentgrupp som företaget värderar högst som kommer att tillgodoses.

År 2010 lades det till ett stycke i ÅRL 6 kap. 1§. ”*Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag*” (ÅRL 1995:1554). De tidigare undersökningarna utfördes innan det här tillägget och därför kan resultatet från vår undersökning eventuellt se annorlunda ut.

1.2 Problemdiskussion

Trots BFN:s vägledning är det mycket svårt att jämföra miljöinformationen i olika bolags förvaltningsberättelser men också i samma bolags förvaltningsberättelser mellan olika år. Skillnaderna beror enligt Ljungdahl och Dahlström (2001) på det faktum att upplysningsplikten ännu var förhållandevis ny då artikeln skrevs 2001. Författarna menar vidare att det var anmärkningsvärt att olika bolag och deras revisorer gjorde så olika tolkningar av vad som krävs för att uppfylla kraven i ÅRL. Det skiljer sig dessutom i hur relevant och tillförlitlig informationen är till de som läser årsredovisningarna. Enligt Buisman och Gavelius (1997) fanns det en tendens att företagen själva redan hade hakat på miljötrenden innan den nya lagen hade kommit till stånd. 1996 års årsredovisningar visade på att miljömedvetenhet hade ökat hos företagen i Sverige jämfört med tidigare år. På börslistan i Sverige var det 88 av 115 företag som redovisade minst ett stycke miljöinformation. Av dessa var det 32 företag som använde mer än en sida och 31 företag som använde mer än två sidor för miljöinformation. I och med detta menade författarna att det troligen inte blir en så stor skillnad efter införandet av den reglerade miljöredovisningen. Företagen ger redan ut den information de behöver och troligen mer än de måste.

Dock konstaterade Ljungdahl (2005) i sin undersökning att det fanns brister i bolagens miljöupplysningar. Det var inte alla bolag som hade med all information som ska finnas med enligt ÅRL 6 kap 1§. Ljungdahl kom i sin undersökning fram till två alternativ som är förklaringar till varför det finns brister i företagens redovisning av miljöinformation. Bolagens storlek är en förklaring. Små bolag tenderar att inte lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen vilket enligt författaren kan bero på bristande kunskap. Den andra förklaringen är valet av revisor som är av stor vikt för framförallt små bolag om de inte själva har kunskap.

Det finns företag som är tillståndspliktiga och därmed skyldig att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen men ändå inte lämnar information. Vilket väckte en del frågor hos oss.

Vad händer med detta? Vilka blir konsekvenserna? Är det företaget själv som ska se till att detta följs eller är det med hjälp av revisorn? Det ska ske enligt god redovisningssed (ÅRL 1995:1554), men om detta inte följs? Utifrån dessa frågor har vi valt att undersöka hur väl företagen följer lagen om reglerad miljöinformation och även vad som påverkar företagens tillämpning av regeln. Tidigare forskning (Bäckström & Zetterberg, 2003; Ljungdahl, 2005; Andersson & Jönsson, 2007) visar att många av de företag som är tillståndspliktiga inte lämnar all den miljöinformation som är reglerad i ÅRL. Vi tänker undersöka om det fortfarande är få företag som inte lämnar all miljöinformation som lagen kräver. Det som skiljer vår studie mot tidigare är att vi riktar in oss på ett annat geografiskt område. Vår studie omfattar de tillståndspliktiga företagen i Dalarna. Undersökningen innefattar även vilka variabler som eventuellt kan påverka hur mycket reglerad miljöinformation som företagen ger ut. Vi genomför denna undersökning utifrån reglerarnas perspektiv för att ta reda på om företagen uppfyller kraven i lagen. Utöver detta avser vi att ta reda på vad som påverkar företagen att miljöredovisa.

1.3 Syfte

Syftet med undersökningen är att för år 2013 se hur väl de tillståndspliktiga företagen i Dalarna följer lagen om miljöredovisning och vilka faktorer som kan förklara deras tillämpning av lagen.

2. Litteraturgenomgång

Litteraturen ger vägledning inför den undersökning som man själv ska utföra. Det är därför angeläget att gå igenom den litteratur som behandlar problemet (Hartman 2004).

2.1 Årsredovisningslagen

Den dåvarande regeringen lämnade 29 maj 1997 in en proposition *Miljöredovisning och miljöinformation i näringslivet*, 1996/97:167, till riksdagen. Förslaget var att vissa företag skulle lämna en miljöredovisning i förvaltningsberättelsen och detta skulle ske från och med 1999 års årsredovisningar (Buisman & Gavelius, 1997; Holmqvist-Larsson, 1999). Det huvudsakliga syftet var att ge utomstående intressenterna bättre underlag för bedömning av företagets långsiktiga finansiella utvecklingsförmåga. Det leder i sin tur till att företag som enligt miljöskyddslagen (1969:387) bedriver tillstånds- eller anmälningsskyldig verksamhet i förvaltningsberättelsen ska lämna information om miljö i större utsträckning än tidigare (Proposition 1996/97:167; BFN U 98:2). Den nya lagen ska inte standardisera utformningen på miljörapporterna utan rapportens utseende och innehåll kan se olika ut för olika företag. Den miljöinformation som företagen ska lämna är verksamhetens påverkan på den yttre miljön, vilket kan ske genom utsläpp till luft, vatten och mark eller genom avfall eller buller. Ambitionen hos den dåvarande regeringen var att Sverige skulle bli ett föregångsland för en ekologisk hållbar utveckling (Buisman & Gavelius, 1997; Holmqvist-Larsson, 1999).

Den miljöinformation som finns i förvaltningsberättelsen ska revideras av företagets ordinarie revisor för att sedan godkännas av bolagsstämman (Larfeldt, 1999; Artsberg, 2005). Enligt Ljungdahl och Dahlström (2001) innebär tillägget, till ÅRL 6 kap 1§, att revisorernas granskningsuppgifter ökar. Det fördes en debatt i samband med att det nya tillägget togs i bruk om auktoriserade revisorer eller godkända revisorer hade tillräckligt med kunskap att revidera miljöinformationen som företagen gav ut. Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR, skrev i ett remissvar att de inte betvivlade kunskapen hos revisorerna utan betonade att det finns tillräckligt med kunskap. Dessutom skickade FAR:s revisionskommitté ut ett uttalande för att ge en vägledning vid revision av bolag som enligt ÅRL 6 kap måste lämna miljöinformation (Norregårdh, 1999).

2.2 Bokföringsnämnden

BFN U 98:2 har i ett uttalande identifierat ett antal begränsningar i upplysningsplikten som beror på lagtextens direkta hänvisning till miljöbalken. Denna koppling innebär att det endast är bolag som bedriver anmälnings- eller tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken som är skyldiga att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen i enlighet med ÅRL 6 kap. 1 § tredje stycket. Detta betyder att det bara är de svenska anläggningar som lyder under miljöbalken som omfattas av upplysningsplikten, eventuell miljöpåverkande verksamhet som bolaget bedriver i utlandet behöver i princip inte redovisas. Kopplingen till miljöbalken innebär dessutom att upplysningsplikten är begränsad till den miljöpåverkan som själva produktionsprocessen ger upphov till och då endast i de avseenden som omfattas av tillståndet eller anmälan. Den indirekta miljöpåverkan från bolagets produkter behöver således inte beaktas eller redovisas (Ljungdahl & Dahlström, 2001; Adolfson, personlig kontakt, 16 januari 2015).

BFN U 98:2 har gett ut rekommendationer om vilka upplysningar som de anser bör vara med i förvaltningsberättelsen. De har sammanställt det i sju punkter. Dessa sju punkter är:

1. Information om verksamhet som bedrivs som är tillstånds- eller anmälningspliktig.
2. Information om vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser.
3. För tillståndspliktig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller.
4. Om väsentliga tillstånd skall förnyas under kommande räkenskapsåret skall detta anges liksom skälet därtill.
5. Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger skall detta kommenteras.
6. Eventuella väsentliga förelägganden enligt miljöbalken skall kommenteras.
7. Information om hur beroende företaget är av den tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheten.

Enligt BFN U 98:2 gäller reglerna även vid koncernredovisning men den miljöinformation som lämnas där kan vara mer översiktlig. Om moderbolaget bedriver egen tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet ska miljöinformationen uppfylla samma kriterier som för bolag som inte är koncerner. Däremot om koncernen inte bedriver egen produktion utan det är dotterbolagen som är tillstånds- eller anmälningspliktiga är upplysningskraven inte lika

omfattande för moderbolaget i koncernredovisningen. I detta fall kan upplysningen om påverkan på miljön lämnas mer översiktligt i koncernens förvaltningsberättelse med hänvisning till att det är dotterbolagen som har viktiga tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter. Dotterbolagen ska i sin tur lämna miljöinformation enligt regelverket i sin förvaltningsberättelse.

Enligt både BFN U 98:2; Larfeldt (1999) och Ljungdahl och Dahlström (2001) finns det en risk att miljöinformationen i förvaltningsberättelsen kan ge en missvisande bild av företaget. Detta eftersom moderbolaget i en koncern inte behöver göra en miljöredovisning för dotterbolag i andra länder utan lagen gäller bara för företag med miljöpåverkande produktion i Sverige. Ljungdahl och Dahlström (2001) använder sig av Electrolux som ett exempel för att påvisa problemet. Electrolux har bara sju procent av sin produktion i Sverige och resten av produktionen finns i övriga Europa. Om de enbart redovisar vilken miljöpåverkan produktionen i Sverige har kan företaget se bättre ut för läsarna av årsredovisningen än om de skulle redovisa all miljöpåverkande produktion företaget faktiskt har.

2.3 Miljömedvetenhet

Elkington (1998) menade att tuffare konkurrens, globalisering av ekonomi, förändringar i mänskliga och samhällsliga värderingar, ökad öppenhet och nya former av samarbete mellan företag och andra organisationer är trender som eventuellt kommer att fortsätta att utvecklas över tid. Även miljömedvetenhet är en trend som ökar. Fler människor blir mer medvetna om miljön och miljöfrågor. Resultatet i en undersökning som SIS har gjort visade att 49 procent ansåg att miljöfrågan är viktigare nu än för några år sedan (Lundh, 2012). Enligt Juto (2001) syns en trend att investerarna i aktiefonder söker sig till mer miljövänliga fonder. Maths Lundgren, doktor i företagsekonomi vid Stockholms universitet, som blev intervjuad av Juto menar på att en del av förklaringen till denna trend är att miljömedvetenhet rent allmänt ökar i samhället och då framför allt hos kvinnor och unga sparare.

Europeiska kommissionen (2011) har gjort en undersökning om vilken attityd de europeiska medborgarna har gentemot miljö. Undersökningen innefattade 27 länder och 26 825 personer, varav cirka 1000 personer från Sverige. Resultatet visade att 83 procent av deltagarna tror att om vi använder jordens egna resurser bättre kommer det att leda till en ökad ekonomisk tillväxt. Vidare tror 77 procent att värnande om miljön kan ge samma resultat, det vill säga

öka den ekonomiska tillväxten. Miljömedvetenheten ökar inte bara nationellt utan även internationellt. Det här globala intresset för miljö leder även till att företagen får ett tryck på sig att agera miljövänligt. Miljökostnader och miljömedvetenhet tar stor plats i företagens investerings- och beslutsmodeller. Lika viktigt är även att kunna producera produkter på ett miljövänligt sätt och att produkterna är miljövänliga (Gamble et al., 1996). Utifrån sin forskning anser Gadenne, Kennedy och McKeiver (2009) att det finns en ökad medvetenhet om miljöfrågor som leder till ökade krav på att företagen ska använda sig av mer miljövänliga affärsmetoder. Deras resultat visade att även om företagsledningen brinner för miljön är det inte många av dem som använder sig av miljövänliga affärsmetoder eller gör en miljöredovisning. Däremot finns det ett internt tryck från de anställda på ledningen som leder till att ledning har ett större miljötänk.

“Att strunta i, eller avvakta med att arbeta med miljöfrågor som en del i den ordinarie verksamheten är således inte bara etiskt tveksamt, det är direkt kontraproduktivt” enligt Lundh (2012). Det försvagar varumärket och stöter bort många kunder. Redan 1996 började världens största miljöledningsstandard, ISO 14001, att utvecklas. Den har sedan dess varit en bra hjälp till en god miljöstyrning för mängder av företag världen över. Denna uppdateras och kompletteras löpande med relevanta standarder för att det ska vara lättare för företag att driva ett effektivt och konsekvent miljöarbete vilket också leder till att minska verksamhetens totala miljöbelastning. Verktygen finns och de är både effektiva och lönsamma. Företag och organisationer bör för sin egen framtids skull se möjligheterna i ett väl fungerande miljöarbete och därför använda dem till en naturlig del av verksamheten. Det är en långsiktig väg till lönsamhet men det är också den enda vägen in framtiden. I alla fall om kunder och medarbetare får bestämma.

2.4 Miljöinformation/Miljöredovisning

Miljöredovisning och utgivning av frivillig miljöinformation är ett strategiskt sätt för företagen att stärka sin profil mot omvärlden. Det finns många företag som ger ut frivillig information och därför kan det kännas onödigt att införa reglerad miljöredovisning. Dock finns ett stort intresse för miljöredovisning och miljöinformation i årsredovisningar. Framförallt är det finansiellt inriktade organisationer och organ som aktivt är med och bidrar till utvecklingen av den miljöinformation som företagen lämnar (Larsson, 1997). Buisman och Gavelius (1997) menade att man skulle ställa krav på regeringen om att införa en lagstiftning

för att få företagen att följa utvecklingen och börja producera miljöinformation. Gadenne et al. (2009) ansåg att det inte behövdes en reglerad miljöredovisning eftersom företagen genom utgivning av frivillig miljöinformation sköter det själva. I sin undersökning kom Gadenne et al. fram till att reglering av miljöredovisning överlag leder till en ökad miljömedvetenhet och ändrad miljöstrategi och därmed är företagen villiga att förändra sin verksamhet för att vara mer miljövänlig. Enligt Gamble et al. (1996) har forskningen om användbarheten av miljöredovisning gett blandat resultat. Överlag är det dålig kvalitet och brist på kontinuitet i utgivning av upplysningar om miljöutgifter för företag som är verksamma i branscher med betydande miljöpåverkan.

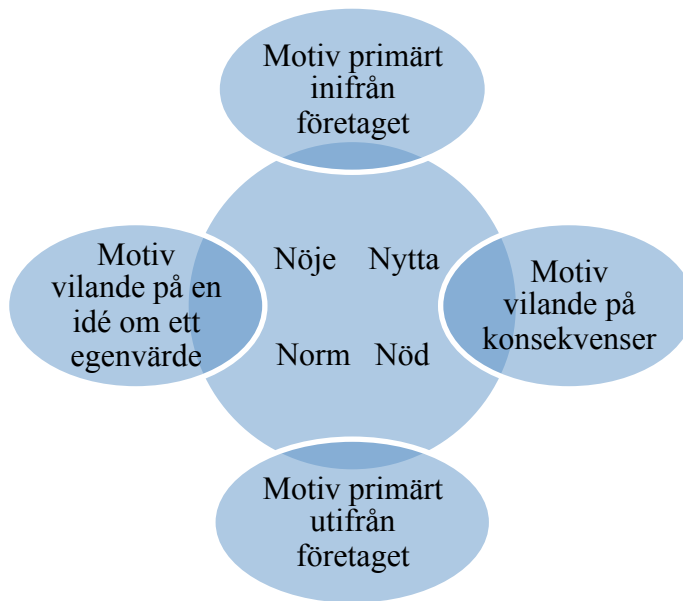
Vidare ska företag också lämna miljöinformation som ger en rättvisande bild och översikt över utvecklingen av företagets verksamhet och resultat. I det innefattas även sådan miljöinformation såsom ändrade marknadsförutsättningar, betydande saneringsbehov och i de fall företaget har överskridit sina tillståndsvillkor (Bäckström & Zetterberg 2003). Egelund-Holgaard och Herreborg-Jørgensen (2005) anser att man, för att öka jämförbarheten, utifrån det europeiska sammanhanget ska beakta att standardisera miljöinformation.

Om någon intressegrupp vill jämföra vad de olika företagen gör specifikt för miljön behöver det finnas jämförbara enheter. Den reglerade miljöinformationen leder inte till bättre jämförbarhet eftersom generella uttalanden, som miljöinformation, kan vara för diffusa och är därmed inte jämförbara. Dessutom ger en del företag ut mer information än de behöver, en del ger till och med ut en egen miljörapport, medan andra enbart ger ut vad som krävs av dem. Som en följd av detta ökar svårigheterna med att göra jämförelser mellan företagen (Nyquist, 2003a). Artsberg (2005) menar att redan innan lagförslaget om lagstadgad miljöredovisning trädde ikraft tydde trenden på att företagen själva redan påbörjat att ge ut mer miljöinformation. Företagen blir påverkade av debatten om "grön redovisning" och av de krav som kommer från framförallt miljögrupper och kunder. Vilket i nästa steg medför att företagen själva driver på utvecklingen eftersom de studerar varandra. När företagen själva utvecklar normerna leder det oftast till stora skillnader mellan företagens ambitionsnivåer.

Det finns olika förklaringar till varför företaget ger ut miljöinformation. Enligt Bergström, Castasús och Ljungdahl (1998) är Beckmans 4N-typologi (Beckman, 1997) inte en teori utan ett sätt att förklara varför företag miljöredovisar. Beckmans 4N-typologi består av de fyra delarna nöje, nytta, norm och nöd som motiveras enligt följande:

- det **Nöje** som aktiviteten innebär
- den **Nytta** som handlingen åstadkommer
- den **Norm** man tror sig vara tvungen att följa
- det som **Nöden** kräver

Nöje och *nytta* är enligt Bergström et al. drivkrafter som kan motiveras internt i företaget. Det är motiv som är passande med företagets affärsidé. För de företag som är tillståndspliktiga kan det innebära att ledningen arbetar för att personalen ska må bra samtidigt som ledningen arbetar mot att ge personalen en större medvetenhet i miljöfrågor. Detta kan då leda till att man får nöjda medarbetare vilket i sin tur leder till att företaget anses vara en attraktiv arbetsplats. *Nöd* och *norm* är istället någon form av påverkan utifrån exempelvis från utomstående intressenters krav. Vilket i vårt fall till exempel kan vara att företagen lämnar mer information än nödvändigt för att ge intressenterna en mer positiv bild av företaget. De två motiven *nöje* och *norm* har så kallade egenvärden. Det innebär att handlingen är så gott som självklar och därför behöver inga motiv formuleras. Som exempel kan nämnas att en viktig faktor i kunskapsföretag är att tala om kompetens och ett annat exempel är att man väljer att göra det som är trevligt. *Nöje* och *norm* kan i vår studie exemplifieras med att företagen som bedriver tillståndspliktig verksamhet ser till att redovisa miljöinformationen och sedan även tala om det för omgivningen. Motiv som karakteriserar *nytta* och *nöd* är när argumenten stöder sig mot konsekvenserna av någons handlande, som till exempel att se till att företagets fakturering fungerar genom att ha ordning på redovisningen av kundreskontra. Att följa lagen för att undvika fängelse är ett annat exempel. Kopplingen mellan nytta och nöd kan för företagen som är med i vår undersökning beskrivas som att de bör lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen för att följa god redovisningssed. Under rubrik 2.7 kommer mer information om god redovisningssed och ansvarsfrågan. På följande sida följer en översiktsbild med den tolkning som Bergström et al. gör gällande förhållandena mellan Beckmans 4N.



Figur 1 Visar förhållanden mellan Beckmans 4N.

En annan faktor som förklarar varför företagen miljöredovisar är att det finns påtryckningar från externa intressenter. Det är inte enbart statliga myndigheter som efterfrågar miljöinformation från företagen. Investeringssyfte och andra intressentgrupper vill också ta del av företagets miljöinformation och dess relation till kostnader och skulder. Detta kommer sig av att det ökade miljöintresset växer sig starkare och då uppkommer ett ökat tryck på företagen att bli mer miljövänliga (Mastrandonas & Strife, 1992). Enligt Nyquist (2003a) finns det flera olika vägar för samhället att påverka företagen mot ett mer miljövänligt arbete. Bland annat vill fler aktieägare, ur investeringssyfte, ha kunskap om hur miljövänliga företagen är eller vilket miljöarbete som de utför. Som en följd ökar pressen på företagen att fokusera mer på miljön än tidigare. Enligt Beets och Souther (1999) - som i sin tur refererar till Kreuze, Newell, G E. & Newell, S J. (1996) – beräknades redan då den totala mängden investeringar som utgår från kriterierna etik, miljö och politik att överstiga en biljon dollar. Därför ansåg de att miljörapporter är en viktig källa för många investeringssyfte och andra intressenter. Det är angeläget att denna källa av information är heltäckande, korrekt och tillförlitligt. För att kunna garantera detta krävs att miljörapporten blir reviderad av professionella revisorer.

2.5 Reglerad miljöredovisning

Sedan 1999 är det reglerat att viss miljöinformation ska finnas med i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. De lagstadgade kraven för miljöinformation är begränsade till att företagen måste redovisa den miljöpåverkan som företagets tillverkningsprocess har (BFN U 98:2).

Syftet med förvaltningsberättelsen är att ge läsarna en förståelse om företagets resultat, ställning och utvecklingsmöjligheter. Enligt Aschehoug, Boks och Storen (2012) tycker företagen att det är svårt att hålla reda på vilka regler som är gällande eftersom de upplever att det kommer nya regler och rekommendationer kontinuerligt.

Med hänsyn till det intresse för miljö samt den efterfrågan på miljövänliga företag och produkter som finns idag har myndigheter, affärsindustrier och miljögrupper ett stort arbete framför sig att skapa policyer och riktlinjer för företag att förhålla sig till vid miljöupplysning. Forskning som bedrivs om miljöupplysning kan delas in i två grupper, om det är användbart eller tillförlitligt för investerarna (Gamble et al., 1996). I ÅRL (1995:1554) 6 kap 1§ första och andra stycket står det: ”Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen”. Syftet med regleringen av miljöredovisningen var enligt svenska regeringens proposition att bolagen skulle bli tvingade att öka omfattningen av deras miljöinformation i årsredovisningen. Den ökade omfattningen av miljöredovisningen skulle leda till en bättre grund för intressenternas bedömning av bolagets framtidsutsikt (Larfeldt, 1999).

Den regel som kom 1999 har från och med 2010 ett tillägg som säger att mindre företag inte längre omfattas av reglerna gällande miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Gränserna för vad som är ett större eller mindre företag se figur nedan (Bolagsverket, 2015).

Med större företag avses företag som uppfyller mer än ett av följande villkor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren:

- fler än 50 anställda i medeltal
- mer än 40 miljoner kronor i balansomslutning
- mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning

Övriga företag räknas till kategorin mindre företag.

Figur 2 Visar gränserna för större och mindre företag.

Gällande reglerna om miljöinformation har både Norge och Sverige reglerad miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Norge har dock striktare och mer utförliga regler än Sverige. Danmark skiljer sig däremot från Sverige och Norge. De ger ut miljöinformationen separat i en så kallad grön redovisning. Även om de tre länderna är lika bland annat i sin sociala struktur så har de ändå gjort olika val. Dessa val leder också till att informationen riktar sig till olika målgrupper (Nyquist, 2003a). Till skillnad mot regeringens syfte anser Nyquist att både Norge och Sverige har i sin reglering av miljöredovisning fokus på finansiella konsekvenser av miljöpåverkan från företagen. Danmarks syfte med regleringen är däremot mer till för samhället. Egelund-Holgaard och Herreborg-Jørgensen (2005) skriver i sin artikel om att den gröna redovisningen är de danska myndigheternas sätt att uttrycka att bolagen måste ta ansvar för miljön. Lagen är också tänkt som ett verktyg för att kommunicera bolagens miljöprestanda till allmänheten. Rikhardsson och Bojsens (1998) undersökning från 1997 visade motsatsen, att de största fördelarna med den gröna redovisningen är internt och inte externt som myndigheterna i Danmark trodde. Alla tre länderna har dock gemensamt att fokus ligger på de företag vars aktiviteter har en påtaglig påverkan på miljön menar Nyquist (2003a).

Danmark var först ut med att lagstifta om obligatorisk offentlig miljörapportering medan Sverige och Norge kom några år efter vilket både Nyquist (2003a) och Larsson, Ljungdahl och KPMG (1999) nämner. Danmark har sedan juli 1995 en lag, grön redovisning, där tillståndspliktiga verksamheter ska lämna in en separat miljöredovisning tillsammans med årsredovisningen. Egelund-Holgaard och Herreborg-Jørgensen (2005) skriver att den danska regeringen förstärkte lagen 2002 då det visade sig att förväntningar rörande bland annat innehåll och form inte var uppfyllda. Det finns dock inget krav på att miljöredovisningen ska vara reviderad vilket även Larsson (1997) påpekar. Även Norges regering anser att det inte finns något behov av att revidera miljöredovisningen. Enligt Nyquist (2003a) kan detta tyckas märkligt med tanke på att ett sätt att öka tillförlitligheten i informationen är att låta en grupp oberoende revisorer granska rapporten. Detta skiljer sig också mot Sverige som är unika med sin revision av miljöredovisningen. Det är enbart i Sverige som det är reglerat i lagen att det ska revideras.

Cormier, Gordon och Magnan (2004) utgick från legitimitetsteorin och intressentteorin i sin undersökning om miljöinformation. Resultatet visade att det finns ett samband gällande chefers attityder gentemot olika intressegrupper. Undersökningen visar även hur dessa chefer svarar på de olika intressenternas önskemål via sina beslut om vilka upplysningar som ska

lämnas ut och vilka upplysningar som faktiskt lämnades ut. I sin undersökning kom Cormier et al. fram till att det finns ett samband mellan utgivning av miljöinformation och behovet av att tillhandahålla information till marknaden (extern oro). Däremot visar studien att sambandet är mindre när det gäller regulatoriska och juridiska myndigheter. Cheferna ser en koppling mellan att sälja sina produkter och tillhandahålla information om sitt företags resultat till marknaden.

2.6 Tidigare studier

Ljungdahl (2005) utgick i sin undersökning från de punkter som BFN har satt upp utifrån hur de tolkar ÅRL 6 kap 1 §. Han studerar fyra av de sju punkterna som BFN har i sin rekommendation, de fyra punkterna finns under avsnitt 1.1. Ljungdahl menar att tre av punkterna enbart ska tas med om vissa villkor är uppfyllda och därför blir de ett bortfall. I undersökningen ingår alla tillståndspliktiga företag i Jönköpings län. Resultatet visas nedan i tabell 1.

Antal punkter enligt BFN	Antal bolag	Andel bolag
0	30	13,9 %
1	21	9,7 %
2	50	23,1 %
3	58	26,9 %
4	57	26,4 %
	216	100 %

Tabell 1 Visar resultatet från Ljungdahls undersökning.

192 stycken företag av 216, 89 procent [*sic*], svarade på åtminstone en av punkterna. Av dessa är det endast 26,4 procent som har med all miljöinformation som lagen kräver. Ljungdahl anser att det är alldeles för få med tanke på att lagen har funnits i några år vid undersökningens tidpunkt. Företagen borde ha hunnit få vetskap om och förståelse för innebörden av lagen. Det Ljungdahl kom fram till är att det främst är mindre bolag som saknar miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Vilket han tror beror på att de saknar kunskap om normer och regler. Dessutom är det 14 av företagen som anger att de är anmälningspliktiga fastän de är tillståndspliktiga. Ljungdahl förundras också över att revisorerna inte har lämnat några kommentarer i de fall som miljöinformation saknas helt eller

delvis. Alla årsredovisningar är rena och okommenterade av revisorerna. Av de företag som har lämnat miljöinformation är det 75 procent som anlitar något av revisionsbolagen i Big Four. 58 procent av de som inte lämnar någon miljöinformation anlitar någon av revisionsbyråerna i Big Four. Ljungdahl menar att det inte går att dra någon slutsats av detta men att det inte är i enlighet med god redovisningssed.

Andersson och Jönsson (2007) utförde en liknande undersökning som Ljungdahls (2005). Skillnaden är att de utökade sin studie med att undersöka personalinformation i förvaltningsberättelsen. Vi redovisar enbart resultatet angående miljöinformation då personalinformation inte ingår i vår studie. Gällande miljöinformation i förvaltningsberättelsen kommer Andersson och Jönsson (2007) fram till att det är en minimal förbättring vid jämförelse med Ljungdahls (2005) undersökning. Resultatet för miljöinformationen i förvaltningsberättelsen från Andersson och Jönssons (2007) undersökning visas i tabellen nedan.

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

Tabell 2 Visar resultatet på Andersson och Jönssons undersökning.

Storlek på företaget, revisionsbyrå och branschtillhörighet är de faktorer som Andersson och Jönsson (2007) använder i sin undersökning för att ta reda på om dessa kan förklara det antal poäng som företagen får. Storlek på företag gav ingen större skillnad liksom branschtillhörighet. För storlek på företagen skiljde det sig endast 0,1 poäng i favör till stora företag. Vid branschtillhörighet ligger fem av sju undersökta branscher inom spannet av 0,3 poäng. De som anlidade en revisionsbyrå som tillhör Big Four fick högre poäng än de andra. Det skiljer 0,5 poäng mellan revisionsbyråerna som tillhör Big Four och de små revisionsbyråerna. Därmed är det denna faktor som visar den största skillnaden. Enligt Andersson och Jönsson bör både revisorer och intressenter sätta press på företagen. Detta

eftersom det inte finns några konsekvenser för de företag som inte följer lagen om reglerad miljöredovisning.

Revisionsbolaget Deloitte & Touches undersökning av miljöinformation i förvaltningsberättelsen fokuserar inte på hur många punkter varje företag uppfyller. De undersöker istället hur många företag som uppfyller sex av BFNs sju rekommenderade punkter. Urvalet i deras undersökning är de 30 största företagen i Sverige för redovisningsåret 2001 (Bäckström & Zetterberg, 2003). Den undersökningen visar att 20 av de 30 företagen bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet och omfattas därmed av kravet på att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Med utgångspunkt från BFN:s rekommendationer såg resultatet ut enligt tabell 3:

Information som lämnas i förvaltningsberättelsen	2001	1999
Att företaget bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet	18 (20)	20 (21)
Vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser	14 (20)	Ej uppgift
Fullständig upplysning om huvudsaklig miljöpåverkan	14 (20)	21 (21)
Information om förnyelse av tillstånd	4 (20)	11 (21)
Kommentar till eventuella väsentliga förelägganden enligt miljöbalken	2 (20)	9 (21)
Kommentar till beroendet av den tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheten	4 (20)	6 (21)

Tabell 3 Visar resultatet från Deloitte & Touches undersökning. Högra kolumnen visar utfallet vid en liknande undersökning som genomfördes på årsredovisningarna för 1999. Jämförbarheten är inte fullständig.

Resultatet av undersökningen pekar på att flera av företagen, år 2001, inte uppfyllde kravet i ÅRL på miljöredovisning i förvaltningsberättelsen. Bäckström och Zetterberg (2003) anser att eftersom lagen vid detta tillfälle har funnits i fyra räkenskapsår borde företagen veta vilka upplysningskrav som gäller. De menar även på att revisorerna behöver ta ett större ansvar genom att vid granskningen av årsredovisningarna bland annat se om företagsledningen följer lagar och förordningar. Revisorerna ska vid granskningen av årsredovisningarna bland annat se om företagsledningen följer lagar och förordningar. Revisorerna bör kommunicera med företagen och informera om vad lagen kräver (Bäckström & Zetterberg, 2003).

2.6.1 Sammanfattning av tidigare studier

I tabell 4, visas en sammanfattning av vad de tidigare undersökningarna har undersökt och deras resultat. Vi lägger även med vad vår studie kommer att undersöka. Dock kommer inte vårt resultat med här.

	Ljungdahl	Andersson & Jönsson	Deloitte & Touche (Bäckström & Zetterberg)	Vår studie (Emma Forsberg & Margareta Leppänen)
Syfte	I vilken utsträckning som bolagen i Jönköpings län lämnar miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Att beskriva och förklara i vilken utsträckning som tillståndspliktiga bolag i Jönköpings län följer aktuell lagstiftning och normgivning avseende miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Hur väl företagen följer lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Hur väl följer företagen lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen och vilka faktorer förklarar företagets tillämpning av lagen.
Metod	<i>Poängsättning</i> För varje punkt företagen uppfyller får de ett poäng.	<i>Poängsättning</i> För varje punkt som företagen uppfyller får de ett poäng. <i>Hypoteser ställs</i> Genomsnittspoäng räknas ut för de olika faktorerna som har satts upp i hypoteser för att se om hypoteserna stämmer. Dessa faktorer är storlek på företag, revisionsbyrå och branschtillhörighet.	<i>Poängsättning</i> De undersöker hur många företag som uppfyller de olika punkterna.	<i>Poängsättning</i> För varje punkt företagen uppfyller får de ett poäng <i>Hypoteser ställs</i> <i>Regressionsanalys</i> Används för att se om våra hypoteser stämmer, vilka faktorer som förklarar företagets tillämpning av lagen.
Urvalet i studien	Jönköpings län	Jönköpings län	30 största företagen i Sverige 2001	Dalarnas län
Antal punkter som undersöks.	Fyra punkter	Fyra punkter	Sex punkter	Fyra punkter
Resultat	0 poäng = 13,9 % 1 poäng = 9,7 % 2 poäng = 23,1 % 3 poäng = 26,9 % 4 poäng = 26,4 % Det är främst mindre bolag som inte lämnar miljöinformation.	0 poäng = 11,6 % 1 poäng = 10,6 % 2 poäng = 19,1 % 3 poäng = 29,6 % 4 poäng = 29,1 %	Punkt 1 = 18 Punkt 2 = 14 Punkt 3 = 14 Punkt 4 = 4 Punkt 5 = 2 Punkt 6 = 4	Se vårt resultat längre fram i uppsatsen.

Tabell 4 Visar sammanfattning av tidigare studier.

2.7 Ansvarsfrågan

Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen är reglerad för företag som är tillståndspliktiga. De tidigare studier som vi i föregående avsnitt beskrivit har alla kommit fram till att få företag följer denna reglering till fullo. Utifrån sina resultat diskuterar de revisorns ansvar mot företagen. Enligt Ljungdahl (2005) följer inte företagen god redovisningssed när de inte följer lagen. I hans undersökning är det 30 bolag som inte redovisar miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Av dessa är det ingen årsredovisning som har en oren revisionsberättelse. Revisorerna har inte påpekat att bolagen inte följer god redovisningssed. Ljungdahl menar därför att det bör anses som ett brott mot upplysningsplikten i årsredovisningslagen i de fall där bolagen helt saknar miljöinformation. Han tyckte att revisorerna, som enligt honom ska ha kunskap om lagar och regler, ska vägleda företagen och ge dem kunskap om vad lagen kräver. Andersson och Jönsson (2007) ansåg att då det är få företag som lämnar den miljöinformation som krävs måste revisorerna sätta press på företagen. Liksom Ljungdahl (2005) tycker Andersson och Jönsson (2007) att revisorerna ska ha kunskap om rådande lagar och regler och ska därmed informera företagen om vad lagen kräver. Bäckström och Zetterberg (2003) menar att revisorerna ska ta ett större ansvar genom att se till att företagsledningen följer de lagar och förordningar som finns. Revisorerna bör dessutom kommunicera med företagen för att försäkra sig om att företagen vet vad lagen kräver.

ÅRL (1995:1554) 2 kap 2 § säger att "Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed". Företagen anses inte följa god redovisningssed om de inte lämnar den information som krävs. Med anledning av de tidigare studiernas diskussion angående ansvarsfrågan har vi kontaktat en revisor (revisor, personlig kontakt, 14 april 2015) för att få veta hur en revisor ställer sig angående ansvarsfrågan. Revisorn arbetar på en revisionsbyrå som tillhör Big Four och hans svar följer nedan. Revisorn delade upp svaret i tre delar, styrelse och VDs ansvar, revisorns ansvar och bolagsstämans ansvar för att förtydliga rollerna.

Styrelse och VDs ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och som därmed inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Om bolaget är skyldig att lämna miljöinformation så är det styrelsens och VDs ansvar att se till att detta finns med i årsredovisningen så att den uppfyller kraven.

Revisorns ansvar

Revisorns ansvar är att uttala sig om årsredovisningen på grundval av sin revision. Om bolaget i sin årsredovisning inte redovisar informationen så skall revisorn verka för att årsredovisningen ändras. Men om den inte ändras måste revisorn göra en bedömning om informationen är så väsentligt att en oberoende intressent kan fatta felaktiga beslut på grund av att informationen inte finns med. Om det är så att revisorn bedömer att informationen är så väsentlig att det finns risk för att någon fattar felaktiga beslut på grund av den är det revisorns skyldighet att skriva om detta i revisionsberättelsen. Då skriver man detta som en anmärkning under sina uttalanden om årsredovisningen. Dock påverkas inte revisorns uttalande kring fastställande av balans- och resultaträkning då miljöinformationen inte påverkar i rena siffror. I ett yttersta fall skulle man kanske kunna tänka sig att den uteblivna informationen inneburit att bolaget på något sätt skulle lidit skada. I detta fall skall revisorn föreslå att styrelseledamöterna eller VD inte beviljas ansvarsfrihet.

Bolagsstämmans ansvar

Sedan är det bolagsstämman som avgör om man beslutar kring fastställande av resultat, balansräkning samt om ansvarsfrihet och utifrån det beslutet kan då bolaget eventuellt kräva skadestånd av styrelseledamöter eller VD.

Ovanstående scenario bedömer hen dock som mycket osannolikt. För det första är det ofta ingen stor sak att ändra detta. De bolag som är tillståndspliktiga har i normalfallet inga problem med att skriva det i årsredovisningen varför det i princip alltid klaras ut i samband med att revisorn påpekar detta. Sammanfattningsvis säger revisorn att hen aldrig har sett någon revisionsberättelse där man påpekat dessa brister och inte heller att det kommit på tal någon åtgärd mot styrelseledamöter eller VD. Hen jobbar mestadels med mindre bolag och menar att det kanske kan vara så att större bolag är mer utsatta men å andra sidan har de större resurser att jobba med sin årsredovisning varför risken för fel förmodligen är mindre. Om det ändå är så att man missar och skriva om det och revisorn missar det i sin granskning så tror hen inte att det finns några andra sanktioner. Det vill säga att man inte får några böter eller liknande för att bolaget inte upplyst om det i årsredovisningen, vilket också gör att konsekvenserna troligen inte är så stora.

3. Teoretisk referensram

Enligt Hartman (2004) börjar man med att sätta sig in i de teoribildningar som är relevanta för sin uppsatta problemställning. Därefter är det tid att utveckla en teoretisk referensram utifrån de teoribildningar man tänker använda.

3.1 Legitimitetsteorin

Företag vill uppfattas som att de arbetar inom regler och normer. Genom att företag ingår ett socialt kontrakt med sina intressenter försöker de att upprätthålla en social legitimitet. Sådana avtal innehåller redskap som hjälper till med införandet av sociala preferenser i affärsresultaten. Om de sociala kontrakten uppfylls tyder det på att organisationens mål stämmer överens med samhällets mål. Uppfyllda kontrakt ger företagen legitimitet. För att sedan kunna bibehålla legitimiteten måste företaget vidta nya åtgärder och samhället måste bli informerade om vilka dessa åtgärder är (Mathews, 1997; Deegan & Unerman, 2011).

Dowling och Pfeffer (1975) delar upp dessa åtgärder i tre kategorier. Den första kategorin är att företaget kan anpassa sina mål och arbetssätt till rådande definitioner av legitimitet. Den andra kategorin är att företaget genom kommunikation kan sträva efter att ändra definitionen av social legitimitet så att den överensstämmer med företagets praxis, produktion och värderingar. Den sista kategorin är att företaget, genom kommunikation, kan försöka bli identifierad med symboler, värderingar eller institutioner som är starkt förknippade med social legitimitet. Enligt Delmas och Toffel (2004) är det ledningens egna uppfattningar angående miljö som kan påverka hur ledningen gör sina val i sitt miljöarbete.

I stället för att det är ledningens egna uppfattningar som påverkar ett företags miljöarbete menar Flammer (2013) att det är externa påtryckningar som påverkar. De externa påtryckningarna för att bli ett mer miljömedvetet företag kommer framför allt från miljöregleringar, medias uppmärksamhet på miljön och kunders känslighet för miljöfrågor. Dessa påtryckningar anser hon sätter de institutionella normerna för miljöansvaret hos företagen. Flammer menar att ju fler lagar och regler för miljöredovisning som finns desto större blir den negativa effekten på de negativa nyheterna på hur företagen uppfattas av intressegrupperna. De företag som inte följer normerna kommer således att straffas. Likaså, de företag som följer de institutionella normerna för att bli ett mer miljövänligt företag får inte så starka reaktioner från intressegrupperna vid tillkännagivande av miljövänliga initiativ.

Legitimitet undersöker hur företag svarar på sin omgivning, det vill säga samhället. Inom samhället finns det olika grupperingar av människor. Man brukar kalla dessa grupperingar för intressenter då de har olika intressen av företaget. Enligt Freeman (2010) är en intressent en grupp eller en individ som kan påverka eller påverkas genom att företagets mål uppnås. Det är en sammankoppling av legitimitetsteorin och intressentteorin som hjälper till att förklara ett företags särskilda åtgärder.

3.2 Intressentteorin

Legitimitetsteorin ser på samhället i stort medan intressentteorin ser på särskilda individer och grupper i samhället. Företaget anpassar sin informationsutgivning till de intressenter som de anser vara de viktigaste för företaget (Deegan & Unerman, 2011). De intressegrupper som är viktigast för företagen är investerare, långgivare, leverantörer, konsumenter, regering, tillsynsmyndigheter och allmänheten. Det är svårt att säga vilken grupp som är viktigast eftersom var och en av dem är viktig på sitt sätt (Cormier et al., 2004; Andersen & Fagerhaug, 2002). Enligt Andersen och Fagerhaug (2002) präglas relationen mellan företaget och dess intressegrupper av ett ömsesidigt utbyte av pengar, varor, information och förväntningar. Aschehoug et al. (2012) menar att då företagen anser att intressegrupperna är viktiga så är de villiga att delta i ett samarbete med dem utifrån den grad de anser att intressegruppen är viktig för företaget.

Investerare, det vill säga aktieägarna, kan förlora sina investeringar om företaget agerar oansvarigt med hänsyn till miljön. Långgivare och fordringsägare kan förhindra att företaget får nya lån om de inte tycker att företaget sköter sig. Företaget är beroende av leverantörer för att kunna köpa in material till sin produktion och kunderna för att de ska köpa företagets produkter. Regeringen och tillsynsmyndigheter ska genom lagstiftning se till att företag inte begår brott mot bland annat miljölagstiftningar. Allmänheten representerar en bred grupp som är intresserade av hur företag använder knappa miljöresurser. Om företaget, genom den miljöinformation som de ger ut, inte uppfyller sina sociala kontrakt kommer samhället att reagera negativt på företaget (Cormier et al. 2004). Aschehoug et al. (2012) anser att samarbetet med intressegrupperna vanligtvis sker genom benchmarking, försäljning och marknadsföringsmöten, kommunikation, logistik och inköp. Ökade samarbeten med intressegrupper ger större sannolikhet att få mer relevant miljöinformation som inkluderar förväntningar på miljöinformation.

Företagen tar emot och behandlar intressenternas tryck på olika sätt, liksom intressenternas tryck mot företagen utövas på olika sätt. Till exempel ligger trycket från samhället oftast på anläggningsnivå medan aktieägarnas tryck är inriktade på företagsnivå/ledningsnivå.

Intressenterna kommer att omvärdera sin relation med företaget. Varje intressentgrupp gör sina egna omvärderingar. Det kan till exempel vara att konsumenter bojkottar företagets produkter. Regeringen kan bötfälla eller undersöka företagets verksamhet.

Långivarna/investerarna kan dra tillbaka sitt stöd, via kapital, för företaget (Cormier et al., 2004: Delmas & Toffel, 2004).

3.3 Hypoteser

De oberoende variabler som vi använder oss av:

- Omsättning (storlek)
- Bransch
- Revisionsbyrå (stor eller liten)
- Skuldsättningsgrad

3.3.1 Storlek/omsättning

Desto större ett företag är desto mer synligt blir det och dessutom får företaget mer påtryckningar utifrån. Att ett företag blir mer synligt innebär att fler vet om att företaget existerar vilket dessutom leder till att de får hårdare krav att följa de regelverk som finns. Med hårdare krav menas att det är fler som kan följa hur företaget agerar och hur de följer de regelverk som finns och därför inte kunna "komma undan", som små företag ibland kan eftersom de inte har lika många ögon på sig (Cormier & Gordon, 2001). Watts och Zimmerman (1978) menar också att stora företag regleras mer och har större politiska påtryckningar som gör att de har hårdare krav på sig. Cormier och Gordon (2001) kom fram till att storlek påverkar om företag ger ut miljöinformation eller inte. Författarna kunde inte helt säkert konstatera att resultatet kunde förklaras av legitimitetsteorin. Signifikansen var dock tillräckligt hög för att resultatet ändå tycks kunna förklaras av legitimitetsteorin. Watts och Zimmerman (1978) menar att incitamentet för cheferna på stora företag är att följa de regler som finns. I de små företagen förväntas istället chefernas incitament vara valet av den redovisningsstandard som rapporterar det bästa resultatet. Förutom de ovanstående faktorerna

anser De Villiers, Low och Samkin (2014) att företagets storlek också har en betydelse på hur mycket miljöinformation som företaget ger ut.

För att mäta storleken på ett företag kan omsättning ses som ett mått (Johansson, Johansson, Marton & Pautsch, 2013). Förutom omsättning kan också placerade medel eller eget kapital användas som mått på storlek (Lamm-Tennant och Rollins, 1994). Utifrån detta har vi valt att använda oss av omsättning som mått på företagets storlek.

H1: Företag med hög omsättning är bättre på att ge ut mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

3.3.2 Bransch

Bransch är en faktor som kan påverka ett företags redovisningsval (Broberg, Collin, Tagesson, Axelsson & Schéle, 2007). Deegan och Unerman (2011) menar att de branscher som anses som miljöbovar är mer benägna att ge ut miljöinformation för att skapa legitimitet. Detta är ett försök att få intressenterna att fokusera på de positiva delarna istället för att titta på det som är dåligt.

De Villiers et al. (2014) menar att förutom storlek kan branschtillhörighet vara en faktor som avgör hur mycket miljöinformation ett företag ger ut. Dock hittade de inget signifikant samband mellan gruvindustrin och miljöinformationsutgivning. Författarna anser att en förklaring är att alla företag i gruvindustrin ger ut så mycket information som intressenterna vill ha och därför är den marknaden mättad.

Vid bedömning av företag jämför investerare ofta företag inom samma bransch med hänvisning till att de ofta ingår i samma marknadsområde. Investerare har en tendens att organisera företagen i branscher och företagen blir tvungna att anpassa sig till denna kategori. Ett exempel på detta är att företagen i stor utsträckning använder samma normer som övriga företag i samma bransch vilket kan beskrivas som en kognitiv aspekt av institutioner. Det finns även ekonomiska aspekter för företag inom samma bransch att ha likartade beteenden. En anledning är att dessa företag står inför likartade marknadsförutsättningar som då kan tvinga dem att agera likadant. Författarna har i sin undersökning tittat på vilken möjlighet det finns till nedskrivning om marknaden utsätts för en stark lågkonjunktur. Det vill säga vilka redovisningsval som företagen gör beroende på vilken bransch de tillhör. I sin undersökning

kom de fram till att det inte fanns någon signifikant skillnad mellan olika branscher när det gäller nedskrivning (Broberg et al. 2007).

Enligt Hackston och Milne (1996) finns det samband mellan branschtillhörighet och mängden social redovisning som görs av ett företag. Social redovisning är sådan redovisning som inte redovisar siffror i balans- och resultaträkning och kan i den bemärkelsen jämföras med miljöinformation. De branscher där företagen är mer bundna till regelverk har större behov av att redovisa vilken påverkan de har på miljön.

Alla företag som bedriver miljöfarlig verksamhet är tillstånds- eller anmälningspliktiga och det är denna typ av företag som vår undersökning baseras på. Med hänsyn till detta kan man tänka att det inte bör vara någon signifikant skillnad mellan olika branscher vad gäller hur väl dessa företag redovisar informationen i förvaltningsberättelsen.

H2: Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen för företag som är tillstånds- och anmälningspliktiga skiljer sig inte åt mellan olika branschtillhörighet.

3.3.3 Revisionsbyrå

Revisorer som har hög kompetens upptäcker i regel oftare tvivelaktiga tillämpningar i redovisningen än de revisorer som inte besitter lika hög kompetens. De revisorer som enligt Becker, Defond, Jiambalvo och Subramanyam, (1998) ansågs ha högre kompetens var de revisorer som tillhörde någon av de större revisionsbyråerna, som då var the Big Six. Stora revisionsbyråer har fler avdelningar som riktar in sig på olika områden inom revision och fler medarbetare. Vilket innebär att de större byråerna har mer specialkompetens än de mindre revisionsbyråerna och kan bättre följa med utvecklingen av nya lagar. Det var de sex största revisionsbyråerna i världen som kallades för "The Big Six" men under 1998 reducerades dessa och blev Big Four vilket är den indelning som fortfarande gäller. Big Four inkluderar revisionsbyråerna Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PwC (Becker et al., 1998). Revisorer från de stora revisionsbyråerna anses ge en större trygghet än revisorer från mindre revisionsbyråer. De företag som har större utrymme att kunna agera, både opportunistiskt och aggressivt, har större motivation att använda sig av en revisor från Big Six för att skapa en trovärdighet kring det redovisade resultatet (Francis, Maydew & Sparks, 1999).

Ljungdahl (2005) undersökte vilken betydelse revisionsbyrån har när det gäller hur väl företagen har påvisat miljöinformationen. Den visade att 75 procent av de företag som överhuvudtaget hade lämnat någon miljöinformation hade anlitat någon av de revisionsbyråer som ingår i Big Four. Av de företag som inte hade lämnat någon miljöinformation var det 58 procent som anlidade någon revisionsbyrå som ingår i Big Four. Nyquist (2003b) kom i sin studie fram till att det inom de stora byråerna finns fler utbildade revisorer och att tillgängligheten till experter inom området är större än i de mindre byråerna. Det leder oss fram till den hypotes vi konstruerar.

H3: De företag som anlitar någon av Big Four revisionsbyråerna har mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

3.3.4 Skuldsättningsgrad

Skuldsättningsgrad är ett nyckeltal som används som ett mått på företagets finansiella styrka och hur starkt företagets betalningsförmåga är. Skuldsättningsgraden påverkas av storleken på företagets skulder i förhållande till eget kapital. Kreditgivare ser bland annat på företagets skuldsättningsgrad vid beslut om lån för att se hur företagets betalningsförmåga ser ut (Smith, 2011).

Enligt Watts och Zimmerman (1986) påverkar ett företags skuldsättning deras redovisningsval. Företag med hög skuldsättning vill försöka att ändra resultatet bland annat genom att försöka skifta perioderna för att jämna ut resultatet. Lamm-Tennant och Rollins (1994) menar att hög skuldsättning signalerar till omgivningen om ekonomiska problem. Enligt intressentteorin leder det till att företagen vill ge ut information för att tillmötesgå behovet av information som finns från allmänheten.

Cormier et al. (2004) valde ut fyra variabler som skulle fånga den finansiella ställningen i ett företag. Dessa var ett företags skuldsättningsgrad, avkastningen på tillgångar, företagets storlek och företagets systematiska risker. Dessa variabler påverkar utgivning av miljöinformation på två sätt. För det första har ett företags ställning en direkt effekt på den miljöinformation som ges ut. Den används som ett mått för potentiella informations- och proprietärs kostnader. För det andra kan ett företags finansiella ställning påverka hur dess chefer bedömer företagets oro och därmed den miljöinformation som ges ut. Vi fokuserar i detta fall på skuldsättningsgraden. Ett företag vill minska på osäkerheten som finns hos

intressenterna genom att ge ut information. Dock kunde inte Cormier et al. (2004) med stor säkerhet säga att det fanns ett samband mellan skuldsättningsgrad och utgivning av miljöinformation.

Som vi nämnt tidigare, under hypotes ett, är stora företag mer synliga och har därmed fler som kontrollerar att de sköter sig. Ett sätt att förflytta fokus från ett område till ett annat är att ge ut information. Genom att ge ut mycket miljöinformation kan fokus flyttas från företagets ekonomiska situation (Deegan & Unerman, 2011). Även om Cormier et al. (2004) inte med stor säkerhet kunde säga att det fanns ett samband skulle det vara intressant att se om skuldsättningsgrad kan vara en faktor som påverkar företagen i Dalarna. Vi använder oss av den variabeln eftersom det i litteraturen sägs att skuldsättningsgrad kan påverka utgivning av miljöinformation.

H4: De företag som har hög skuldsättningsgrad har mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

4. Metod

Carlsson (1990) menar att olika forskningsområden kräver varierande metoder. Forskarens bakgrund och åsikter påverkar hur stor variationen bör vara.

4.1 Deduktiv och induktiv ansats

För att kunna ge en så korrekt kunskap om verkligheten som möjligt arbetar forskare med att formulera teorier. Dessa teorier bygger på underlag från data eller information som är en del av den verklighet som forskaren vill studera, underlaget kallas med ett annat ord för empiri. Ett sätt är att hitta relationen mellan teori och empiri enligt Patel och Davidsson (2011). Författarna beskriver tre olika begrepp som forskaren kan använda för att arbeta med relationen mellan teori och empiri. Begreppen kallas för induktion, deduktion och abduktion. Det tredje begreppet abduktion kan kort beskrivas som att det är en kombination av induktiv- och deduktiv teori.

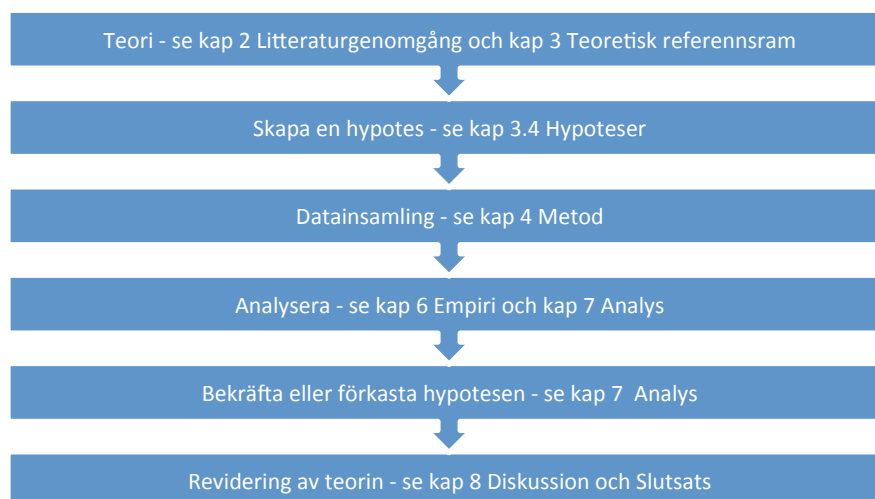
I det första begreppet som vi nämnde, den induktiva metoden, undviker man att formulera teorier innan data samlas in skriver Hartman (2004). Med en induktiv ansats i forskning menas att forskaren utgår från observationer från verkligheten och därefter försöker sammanfatta regelbundenheter, om det finns några, till teorier enligt Wallén (1996). Metoden används till största del i samband med kvalitativa studier.

Nästa begrepp är den deduktiva metoden vilken enligt Hartman (2004) lämpar sig bäst vid kvantitativa studier. I den deduktiva metoden har man klart för sig från början vad man är ute efter i enlighet med de hypoteser som är uppsatta. Det går enligt Hartman inte att utföra teorineutrala observationer. En skillnad mellan deduktion och induktion är att vid användning av den deduktiva metoden är risken mindre att man formulerar fel slags teorier än vid användandet av en induktiv metod. För att en deduktiv undersökning ska bli lyckad är det nödvändigt att ha en intressant och välformulerad hypotes.

Den deduktiva metoden kallas även för den hypotesprövande metoden eller den hypotetisk-deduktiva metoden. En hypotes kan enligt Wallén (1996) förklaras som "ett ur teorin härlett påstående som sträcker sig utöver hittillsvarande kunskap och som skall prövas empiriskt". Hypoteser är satser som talar om samband mellan två eller flera företeelser vilket även kallas för relationssatser inom vetenskapliga teorier enligt Hartman. Enligt Ejvegård (2009) är

hypotesen ett antagande där forskaren gör kvalificerade gissningar om vissa förhållanden. Att den är kvalificerad menar författaren är att hypoteserna bygger på kända fakta. Hartman (2004) skriver att det finns två saker som är viktiga när man formulerar hypoteser. Det första är hypotesens form, språket ska vara enkelt, klart och koncist. Den andra delen är hypotesens innehåll där man dels utgår från problemställningen och dels att hypotesen ska vara testbar. Patel och Davidson (2011) styrker Hartmans (2004) uppfattning om att en hypotes ska vara enkel. De påpekar också att hypotesen ska ha en stor räckvidd på det sätt att den inte enbart ska täcka specialfall och unika händelser utan också gälla vanligt förekommande företeelser. Grundtanken med att använda hypoteser är att man empiriskt prövar om hypotesen leder till en sann eller falsk bild av verkligheten.

Vår undersökning utgår från en deduktiv ansats med hänsyn till att vi utgår från befintliga teorier och därefter skapar hypoteser i vår undersökning. Vi vill få fram en bild av verkligheten för att se hur sanningsenliga våra hypoteser är. Med det menar vi hur väl företagen följer lagen om reglerad miljöredovisning och vad som påverkar om företagen lämnar eller inte lämnar miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Vi följer de steg som Bryman och Bell (2011, s 11) beskriver att man ska ta vid användning av deduktiv metod. Se tabell 5:



Tabell 5 Visar Bryman & Bells steg vid deduktiv metod och våra hänvisningar till var i uppsatsen de olika stegen beskrivs.

4.2 Kvalitativ och kvantitativ metod

Enligt Denscombe (2009) delas de flesta studierna upp i kvalitativ eller kvantitativ studie. En kvalitativ studie fokuserar på ord eller bilder. Forskarna försöker att omvandla det som observeras, rapporteras och registreras till skrivna ord. Kvalitativa studier är ofta småskaliga

och undersöker saker i sin helhet och blir därmed oftast mer djupgående. Forskare som använder sig av en kvalitativ metod är mer inblandad i studien än vid kvantitativ studie. Det eftersom forskaren anses vara ett centralt mätinstrument i studien. Forskarens bakgrund, värderingar och åsikter, ligger till grund för det data som samlas in och hur det tolkas. Kvalitativ metodik innebär en öppen forskningsdesign där teorier och metoder växer fram under forskningens gång.

En kvantitativ studie fokuserar däremot på siffror. Forskarna försöker att omvandla det som observeras, siffrorna, till kvantifierbara enheter för att sedan kunna analysera data med hjälp av statistiska metoder. En sådan forskning är oftast storskalig och har ett mer specifikt fokus då forskarna kan isolera variabler som inte har med undersökningen att göra. Kvantitativ forskning förknippas oftast med analys eftersom siffror är mer lämpade för att göra jämförelser och för att se samband mellan olika variabler. I en kvantitativ studie anses forskaren vara opartisk för att data inte påverkas av forskarens egna åsikter. Forskarna använder sig av en förutbestämd forskningsdesign vid kvantitativ studie eftersom hypoteser bildas innan undersökningen påbörjas. Innan studierna påbörjas gör forskarna en mall som de sedan utgår ifrån (Denscombe, 2009). Vi kommer att använda oss av kvantitativ metod. Dels med hänsyn till att vår undersökning bygger på jämförelser mellan olika företag och dels för att se om det finns ett samband mellan olika variabler.

Bryman och Bell (2011) menar att det är svårt att enbart hålla sig till en kvalitativ eller kvantitativ undersökning. De flesta undersökningarna har inslag av båda metoderna eftersom de båda metoderna går in i varandra. Det är inte så uppdelat som det ser ut i teoriböckerna. I vår undersökning kommer också båda metoderna att delvis gå in i varandra. Det kan förklaras genom att vi gör egna värderingar av den information som står i företagens förvaltningsberättelser för att kunna poängsätta informationen som de lämnar. Därmed kommer vi att ha kvalitativt inslag i undersökningen. Vår undersökning är dock främst kvantitativ då vi omvandlar observationerna till kvantifierbara enheter för att sedan analysera data med hjälp av statistiska metoder.

4.3 Hermeneutik och positivism

Enligt Bryman och Bell (2007) finns det två synsätt som används vid vetenskapliga studier. Dessa är positivism och hermeneutik. Hermeneutik kallas även för ett tolkningsperspektiv för

att det grundas på en tolkning eller förståelse av texter. Forskaren ska genom analys av en text försöka få fram textens mening utifrån vad upphovsmannen till texten ville få fram. En hermeneutiker menar att resultatet påverkas av skillnader mellan människors tankar och ståndpunkter. Positivism förespråkar istället användning av naturvetenskapliga metoder där forskaren har ett begränsat utrymme att tolka de resultat som framkommit i studien. Det positivistiska synsättet har ett fokus på siffror snarare än på ord och enligt Patel och Davidsson (2011) finns det några kännetecken för positivistisk forskning. Ett kännetecken är att man härleder hypoteser utifrån deduktiva teorier vilka sedan prövas empiriskt med hjälp av vetenskapliga metoder. En annan del i positivismen är vilket förhållningssätt forskaren har och enligt denna teori är det viktigt att forskaren alltid ska vara objektiv. Resultatet av en undersökning ska ge samma resultat oberoende av vilken forskare som utför den. Vidare säger Patel och Davidsson att hermeneutiken sägs vara positivismens raka motsats. De menar också att positivismen ofta står för kvantitativa naturvetenskapliga modeller medan hermeneutiken har fått vara det kvalitativa tolkningssystemet och ha en roll som är öppen och subjektiv. Hartman (2004) menar däremot att hermeneutiska- och positivistiska teorier liknar varandra genom att båda gör antaganden om vad som finns, så kallade existensantaganden. Dock skiljer de sig åt vad gäller vilken verklighet som undersöks och på vilket sätt man beskriver verkligheten. Den positivistiska teorin innehåller termer som pekar ut företeelser som är möjliga att observera eller teoretiska termer som kan förklara och förutsäga händelser. För hermeneutisk teori gäller det istället att använda termer som kan beskriva människornas livsvärld.

I vår studie använder vi huvudsakligen en positivistisk inriktning då den utgår från de hypoteser som skapas med hjälp av en deduktiv metod som finns beskriven i avsnitt 4.1. Hypoteserna ska därefter prövas empiriskt. När vi undersöker om miljöinformation i förvaltningsberättelsen finns med eller inte finns med kan det också påvisa en positivistisk inriktning. Vilket kan förklaras av att vi undersöker företeelser som är möjliga att observera. Dessutom förklarar eller förutsäger vår undersökning händelser då vi studerar vilka faktorer som kan påverka företagets tillämpning av lagen. Undersökningen riktar sig huvudsakligen mot en kvantitativ studie där det är viktigt att ha ett objektivt förhållningssätt. Det i sin tur är viktigt vid användning av positivistisk teori. I studien utgår vi från företagets årsredovisningar vilka alla forskare kan erhålla. Andra forskare kan därmed använda samma data som är med i vår undersökning. Studien kommer även till viss del landa i den hermeneutiska teorin eftersom den utgår från företagets årsredovisningar som vi ska tolka

och poängsätta. Beroende på hur vi tolkar texten i förvaltningsberättelsen får företagen antingen poäng eller inga poäng. Företagen måste vara tydliga i den miljöinformation som de lämnar i förvaltningsberättelsen för att få poäng. Är det otydligt får de inte något poäng. Det är därmed upp till företagen att bevisa att de uppfyller kraven. Vi är därför strikta i vår bedömning vid poängsättningen. Detta är också viktigt med hänsyn till att vår studie grundar sig från reglerarnas perspektiv.

4.4 Datainsamling

För att komma igång med arbetet och hitta information om teorier och tidigare studier har vi använt oss av olika databaser, Google Scholar, uppsatser.se och Högskolan Dalarnas egen databas via biblioteket. Vi kommer basera vår undersökning på dokument, det vill säga årsredovisningar, och för att komma åt dessa använder vi oss av databasen Retriever. I årsredovisningarna tittar vi i förvaltningsberättelsen för att se vilken miljöinformation som finns med. Utifrån de fyra punkter som vi tidigare har nämnt, se under avsnitt 1.1, poängsätter vi den miljöinformation som finns med i förvaltningsberättelsen. För varje punkt som uppfylls ges ett poäng. Årsredovisningar anses som sekundärdata eftersom det är information som redan finns (Thurén, 2010). fördelar med att forskning baseras på dokument enligt Denscombe (2009) är:

- Tillgänglighet - Många källor är lättillgängliga och innehåller stor mängd data
- Kostnadseffektivt - Eftersom man relativt enkelt kan ta fram en stor mängd data blir det även kostnadseffektivt.
- Beständig - Dokument är beständiga, oftast, och kan granskas och kontrolleras av andra.

Nackdelar med att forskning baseras på dokument är:

- Trovärdighet - Forskaren måste utvärdera om informationen i dokumentet är trovärdig och att källan är trovärdig. Mycket som läggs ut på Internet kan inte kontrolleras och därmed blir det svårt att avgöra trovärdigheten i informationen.
- Sekundär data - Data producerades i ett annat syfte än undersökningens syfte.
- Sociala konstruktioner - Data ger inte alltid en objektiv bild av verkligheten utan bygger mer på upphovsmannens egna tolkningar.

Vi anser inte att det ska vara någon nackdel att använda dokument i vår undersökning. Både punkt ett och punkt tre, trovärdigheten och sociala konstruktioner, bör inte vara ett problem eftersom årsredovisningarna är granskade av revisorer som i sin tur är granskade av en tillsynsmyndighet. Att det är sekundär data ser vi inte heller som en nackdel eftersom innehållet i årsredovisningar ska upprättas enligt regler i ÅRL. Det innebär att innehållet är trovärdigt.

4.5 Urval

Det finns olika åsikter om hur stort urvalet ska vara. Det beror på olika faktorer som hänger samman med vilken undersökning som utförs. Ju fler desto bättre är ett vanligt förekommande uttryck. Desto fler som finns med i urvalet desto mindre är sannolikheten att resultatet blir snedvridet. Dock måste man som forskare vara uppmärksam på några punkter. Första punkten är hur representativt urvalet är, även om det är ett litet urval behöver inte resultatet bli missvisande. Andra punkten är att ett litet urval blir enklare att analysera vilket innebär att data delas upp i färre kategorier. Tredje punkten är att urvalet inte bör innefatta färre än 30 personer eller fall. I så små undersökningar bör man inte använda sig av procent för det kan ge en snedvriden bild. Fjärde punkten säger att vid kvalitativa undersökningar kan man ofta bortse ifrån punkt 3 och ha ett mindre urval därför att det råder en annan logik för urval vid kvalitativa undersökningar (Denscombe, 2009).

Enligt författaren ovan är det viktigt att använda sig utav en urvalsram. Urvalsramen är en objektiv förteckning över den population som forskaren vill undersöka och som hen kan göra sitt urval ifrån. För att sedan klargöra vilket urval man gör bör man enligt Carlsson (1990) definiera populationen. Detta är för att det inte ska bli några missförstånd angående vilka som ingår i urvalet. Denscombe (2009) anser vidare att det är ganska lätt att få tag på listor med till exempel adresser till urvalsramen. Det finns företag som har databaser där man till exempel kan söka efter adresser på ett specifikt postnummer. Som forskare bör man vara medveten om att det finns risker med urvalsramen då den kan vara ofullständig eller föråldrad. Om det till exempel är adresser som forskaren är ute efter så kommer inte de som bor på gatan med. Beroende på vad som ska undersökas kan det då bli en snedvridning i urvalsramen.

I vår studie har vi utgått från en lista över de företag i Sverige som var tillståndspliktiga år 2013, listan har vi erhållit från Länsstyrelsen. Orsaken till att det är år 2013 som undersöks är att alla företag inte hinner komma ut med årsredovisningar för år 2014 under den period som denna studie utförs. I hela Sverige fanns det 5665 stycken enheter år 2013 som var tillståndspliktiga. En enhet är enbart en anläggning i ett företag, till exempel ett reningsverk. Ett företag kan ha flera enheter som är tillståndspliktiga och därför finns det fler enheter än företag som är tillståndspliktiga. Vi har på grund av tidsbrist valt att avgränsa urvalet till Dalarna. Den information som enligt lag ska lämnas i förvaltningsberättelsen är lika för alla företag som är med i vår studie i och med att vi utgår från Sveriges tillståndspliktiga företag. Urvalet Dalarna genererar 227 tillståndspliktiga enheter respektive 126 företag som är tillståndspliktiga där 33 företag hade fler än en enhet.

Eftersom vi gör ett subjektivt urval av företag och enheter i och med att begränsa oss till Dalarna kan resultatet för branschtillhörighet inte på vetenskaplig grund generaliseras till samtliga enheter i Sverige. Av de företag som bedriver tillståndspliktig verksamhet i olika län skiljer det sig åt vilken bransch som är störst. Sverige är ett avlångt land och har därmed olika förutsättningar för vilka verksamheter som kan bedrivas. Som exempel kan nämnas att det i norr är det mer gruvindustrin och vattenkraft än det finns i södra Sverige där jordbruket är större del. De faktorer i vår undersökning som däremot kan generaliseras för Sverige är revisionsbyrå, omsättning och skuldsättningsgrad. Kunskapen hos revisorerna ska inte skilja sig åt beroende på var i landet de har sitt säte. Det är revisorernas skyldighet att hålla sig uppdaterade om vilka lagar och regler som gäller. Stora revisionsbyråer har dock större kapacitet och möjlighet att ha en bredare kompetens än mindre revisionsbyråer. Vilket innebär att de har större tillgång till medarbetare med specialistkompetens. Även omsättning och skuldsättningsgrad är faktorer som inte är påverkade av var i landet företagen är stationerade.

För att kunna utföra undersökningen behöver vi varje företags årsredovisning från 2013 som laddas hem från databasen Retriever. Eftersom vissa av företagen är statligt eller kommunalt ägda och vissa är enskilda firmor så finns deras årsredovisningar inte att tillgå i Retriever. Det leder till ett bortfall på 18 enheter vilka ägs av 10 olika företag. Efter bortfallen är det 209 enheter respektive 116 företag som vi kan basera vårt arbete på. Vi baserar vår undersökning på de 209 enheterna på grund av att varje enhet i sig har sin egen tillståndsplikt även om de olika enheterna tillhör samma företag. Vissa företag delar upp enheterna i sin

miljöinformation i förvaltningsberättelsen medan andra ger en generell information för alla enheter. Det är också en anledning till valet att undersöka alla enheter.

4.6 Reliabilitet och validitet

Denscombe (2009) menar att som forskare ska man inte acceptera källor rakt av utan dess tillförlitlighet måste fastställas. Platt (1981) hävdar att tryckta källor ska utvärderas utifrån fyra kriterier: autenticitet, trovärdighet, representativitet och innebörd. Autenticitet innebär att källan är äkta och att det är den ursprungliga versionen. Trovärdighet behandlar om innehållet är trovärdigt och fritt ifrån förutfattade meningar. För att källan ska vara representativ ska den vara typisk för sitt slag och vara fullständig. Det sista kriteriet är innebörd och med det menas att innebörden i källan ska vara tydlig och entydig. Som forskare bör man se upp för undermeningar och sådant som eventuellt kan läsas mellan raderna. Dock anses reliabilitet och validitet vara de två faktorer som kan ställas som krav att en undersökning bör ha (Hartman, 2004; Denscombe, 2009; Bryman & Bell, 2011). Det är viktigt att observationer, i vetenskapligt sammanhang, uppfyller de krav som finns gällande pålitlighet och giltighet.

Med reliabilitet menas pålitlighet, vilket innebär att man ska kunna utföra samma observation upprepade gånger och att andra ska kunna göra samma observationer. En annan sak som har att göra med reliabilitet är att kontrollera pålitligheten hos de instrument som används vid en observation (Hartman 2004; Bryman & Bell, 2011). Vår undersökning kan upprepas i den bemärkelse att andra kan ta del av samma lista som vi har fått från Länsstyrelsen och därmed ha med samma företag i sin undersökning och läsa samma årsredovisningar. Vi hittar den miljöinformation, som vår studie baseras på, i företagets årsredovisningar som är granskade av revisorer och därmed bör vara pålitliga. Andra kan även poängsätta efter de punkter som vi har utgått ifrån, bokföringsnämndens rekommendationer vad som ska finnas med i förvaltningsberättelsen. Reliabiliteten kan därmed anses vara hög i vår studie. Det som gör att det inte blir fullständig reliabilitet är att andra som vill göra en liknande undersökning kanske gör andra tolkningar av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen än vad vi har gjort angående poängsättningen av informationen.

För att återgå till första stycket kan nämnas att giltighet är ett annat ord för validitet och där tittar man på hur korrekt en observation är (Hartman 2004). Bryman och Bell (2011) menar att validitet består utav fyra delar. Mätningvaliditet, intern validitet, extern validitet och

miljövaliditet. Mätningvaliditet används framförallt vid kvantitativ metod och handlar om hur undersökningen är konstruerad. Det vill säga om den mäter det som är tänkt att mätas. Intern validitet handlar om orsakssamband. Om det i undersökningen påstås att en variabel påverkar en annan variabel kan det i så fall med säkerhet sägas att det är så? Den externa validiteten tittar istället på ett större perspektiv. Här vill man se om resultatet kan generaliseras på det som ligger utanför undersökningen. Eftersom vår undersökning är begränsad till företagen i Dalarna blir också den externa validiteten begränsad till Dalarna. Med miljövaliditet menas om resultatet i undersökningen kan användas av, eller påverka, människor i deras vardagliga liv.

Vi har konstruerat vår undersökning till att mäta hur väl företagen följer de redovisningsregler som finns i ÅRL 6 kap 1§ angående miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Informationen hämtas i varje företags förvaltningsberättelse för att vi ska kunna mäta det som avses i undersökningen. Med detta tillvägagångssätt kan vi säga att mätningvaliditeten är hög. Dessutom undersöker vi om det finns en eller flera variabler som förklarar varför vissa företag har fler poäng än andra. Resultatet analyseras för att vi ska komma fram till vilka variabler som faktiskt påverkar den beroende variabeln, antal poäng. Det påvisas med hjälp av regressionsanalyser som leder till att den interna validiteten blir hög. Resultatet jämför vi sedan mot de resultat som tidigare forskning har visat. Slutligen ska vi komma fram till hur väl företagen följer lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen, vilket också visar allmänheten i vilken utsträckning företagen uppfyller sina åtaganden.

4.7 Poängsättningsprocessen

I förvaltningsberättelsen ska den miljöinformation vi undersöker finnas med. Vi utgår från fyra av BFNs sju punkter för att se att den miljöinformation som ska finnas med står där.

Dessa punkter är:

1. Information om verksamhet som bedrivs som är tillstånds- eller anmälningsskyldig.
2. Information om vad tillstånds- eller anmälningsskyldigheten avser.
3. För tillståndsskyldig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller.
4. Information om hur beroende företaget är av den tillstånds- eller anmälningsskyldiga verksamheten.

För varje punkt som uppfylls får enheten ett poäng. En enhet kan därmed få 0 - 4 poäng. När vi bedömer informationen i förvaltningsberättelsen anser vi att det inte ska finnas några betänkligheter om det är rätt information som finns med eller inte. Det ska tydligt framgå att enheten bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet. Dessutom ska det vara tydligt vad det är för verksamhet som bedrivs, till exempel om det är ett reningsverk eller sågverk. Det ska även preciseras vilken miljöpåverkan verksamheten har. Om det sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller om det sker genom avfall eller buller. Vi ger till exempel inget poäng till de enheter som skriver att deras verksamhet arbetar mot att minska den miljöpåverkan verksamheten har idag. Till slut ska även informationen om hur stor del av enheten som den tillståndspliktiga verksamheten utgör finnas med. Enbart de enheter som anger andelen i procent får ett poäng för denna punkt. I en del förvaltningsberättelser står det skrivet att andelen som den tillståndspliktiga verksamheten utgör är liten och för den informationen får de inget poäng. Vi anser inte att det är tydligt nog. Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen behöver inte följa frågorna i den ordningsföljd som vi har. Det viktiga är att enheten uppfyller kraven i respektive punkt gällande den miljöinformation som krävs för att få poäng. Det är därmed upp till företagen att visa att de uppfyller kraven. Slutsumman är det som sedan blir den beroende variabel som vi döper till summa poäng.

5. Regressionsanalys

För att kunna analysera insamlad data kommer vi att ta hjälp av regressionsanalyser.

Regressionsanalys innebär att man undersöker sambandet mellan en kontinuerlig beroende variabel och en eller fler oberoende variabler (Edling & Hedström, 2003).

5.1 Våra variabler

Den variabeln man utgår ifrån i analysen är den beroende variabeln. Därefter tas en eller flera andra variabler fram och testas mot den beroende variabeln. Dessa variabler är de oberoende variablerna, de kallas även för de förklarande variablerna. Testet görs för att se om det finns ett samband mellan den beroende och de oberoende variablerna. Det vill säga om det finns ett orsakssamband, om de oberoende variablerna kan förklara den beroende variabeln (Körner & Wahlgren, 2012).

I vår undersökning kommer den beroende variabel att vara den summa poäng som de olika företagen har fått beskrivning av detta finns under avsnitt 4.7. De oberoende variablerna vi har valt är omsättning, branschtillhörighet, revisionsbyrå och skuldsättningsgrad. Vi har delat in branscherna i kategorierna avlopp & avfall, tillverkning och övriga. Revisionsbyråerna är indelade i Big Four och övriga. De oberoende variablerna finns förklarade i kapitel 3. Vi har ytterligare en faktor att ta hänsyn till. Som vi tidigare nämnt är inte längre mindre företag tvungna att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen, enligt ÅRL. Därför lägger vi till en oberoende variabel, Stor vs Liten, för att se om det är en förklaring till den summa poäng som företagen får.

5.2 Korrelationstest

Innan man gör en regressionsanalys bör ett korrelationstest göras. Ett korrelationstest testar om det finns något samband mellan de oberoende variablerna. Vid ett perfekt linjärt samband mellan variablerna antar korrelationskoefficienten +1 eller -1 beroende på vilken lutning linjen har. Ett perfekt linjärt samband, när värdena korrelerar, innebär att samtliga observationer ligger på regressionslinjen. Om värdet är 0 anses variablerna inte vara korrelerade (Körner & Wahlgren, 2012). Värdet på sambandet är enligt Djurfeldt, Larsson och Stjärnhagen (2003) kritiskt om det överstiger $\pm 0,8-0,9$. Ju högre siffran är på sambandet desto starkare är sambandet mellan de olika variablerna. Med starkt samband menas att variablerna mäter samma sak och statistiska dataprogram kan då inte utröna vilken av de oberoende

variablerna som påverkar den beroende variabeln. Det kan leda till att p -värdena blir opålitliga och då blir regressionsanalysen inte tillförlitlig. I avsnitt 6.3 finns en beskrivning av vad p -värde är. När de olika variablerna har ett starkt samband med varandra kallas det för multikollinearitet (Körner & Wahlgren, 2012). I Minitab finns det två olika varianter på korrelationstest, Pearson correlation och Spearman rho. Den mest använda är Pearson correlation och därför har vi valt att använda oss av den. De variabler som testas med korrelationstest är de oberoende variabler som har numeriska värden (kontinuerliga variabler). Dummyvariabler är variabler som antar värdet 0 eller 1 och generellt kontrolleras inte sådana med korrelationstest (O. Nääs, personlig kontakt, 28 april 2015).

5.3 Regressionsanalys

Vi vill undersöka om våra oberoende variabler kan förklara eller om de har ett samband med den beroende variabeln. Det görs genom en multipel regressionsanalys. En multipel regressionsanalys används när det finns flera oberoende variabler som ska analyseras. Regressionsanalys är en sambandsanalys som analyserar om det finns ett samband mellan beroende och oberoende variabler och hur starkt sambandet är (Körner & Wahlgren, 2012).

Vid regressionsanalysen bör de variabler som används vara normalfördelade kring medelvärdet. Om det finns data som är snedfördelade kan det vara lämpligt att logaritmera dessa. Variabeln omsättning som är med i vår studie logaritmeras på grund av att värdena antas vara normalfördelade. Detta tror vi kan bero på att spannet på siffervärdena är så stort och behöver komprimeras för att få en jämnare fördelning. När data har logaritmerats behåller det sina inbördes förhållande. I regressionsanalysen kommer vi därför att använda oss av log omsättning (Körner & Wahlgren, 2006; SPSS-AKUTEN, 2010). För att utföra regressionsanalysen använder vi oss av det statistiska dataprogrammet Minitab.

6. Empiri

Den beroende variabel som används i studien är den summa poäng som de olika enheterna får utifrån hur mycket miljöinformation de har lämnat i förvaltningsberättelsen. För att förtydliga tar vi återigen med punkterna som de olika enheterna ska uppfylla:

1. Information om verksamhet som bedrivs som är tillstånds- eller anmälningsskyldig.
2. Information om vad tillstånds- eller anmälningsskyldigheten avser.
3. För tillståndsskyldig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller.
4. Information om hur beroende företaget är av den tillstånds- eller anmälningsskyldiga verksamheten.

De årsredovisningar som är med i vår undersökning är rena. Det vill säga att revisorerna inte har kommenterat dessa.

6.1 Poängfördelning

Av 209 enheter är det endast 10 procent av enheterna som har svarat på alla fyra punkterna. Det är 82 procent av enheterna som har svarat på åtminstone en av punkterna. Mer än hälften har svarat på tre av fyra punkter. Den punkt som dessa enheter inte besvarat varierade mellan punkt tre och fyra.

Antal poäng	Alla enheter	Procent (%)	Stora enheter	Procent (%)
4	21	10,1	18	15,5
3	121	57,9	71	61,2
2	26	12,4	17	14,7
1	4	1,9	3	2,6
0	37	17,7	7	6,0

Tabell 6 Visar den procentuella fördelningen på de olika poängen.

Medelvärdet för antal poäng ett företag har är cirka 2,4 och medianvärdet ligger på 3 poäng. Av de 209 enheter som vi har med i undersökningen svarade 7 stycken att de är anmälningsskyldiga men inte tillståndsskyldiga fastän de är tillståndsskyldiga enligt Länsstyrelsen. Dessutom är det två företag som, enligt definition av storlek tillhör mindre

företag eftersom de enbart har siffror för ett år och då kan vi inte jämföra två år för att se om de är stora.

Diagram 1 visar fördelningen av hur de olika punkterna besvarades. Den första punkten har de flesta enheter svarat på, 177 stycken, medan punkt 3 har sämst svarsfrekvens med endast 82 enheter. Fråga två har 157 stycken företag svarat på och fråga fyra är det 98 stycken.

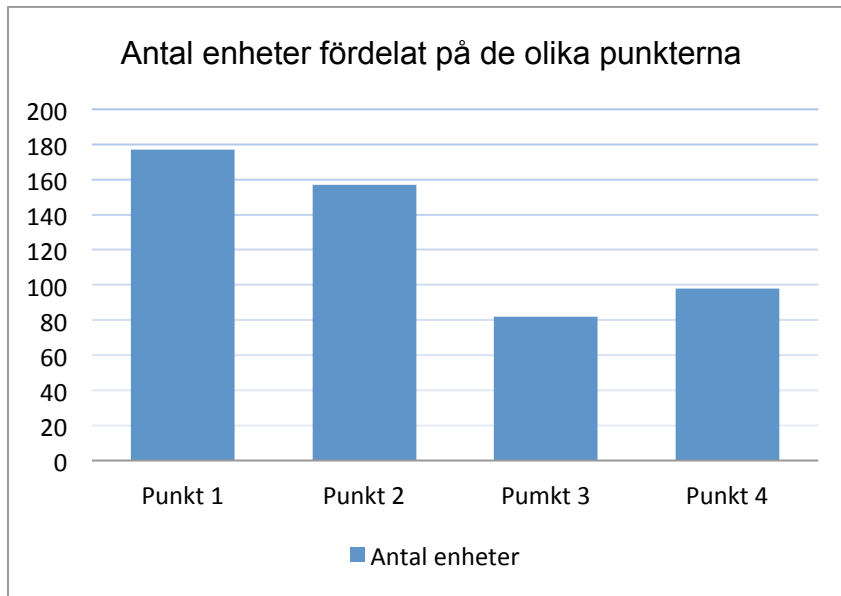


Diagram 1 Visar hur många enheter som besvarade varje fråga.

Diagram 2 visar en jämförelse på hur stora respektive mindre enheter besvarade de olika punkterna. De större enheternas svarsfrekvens är nästan dubbelt så stor som de mindre enheternas.

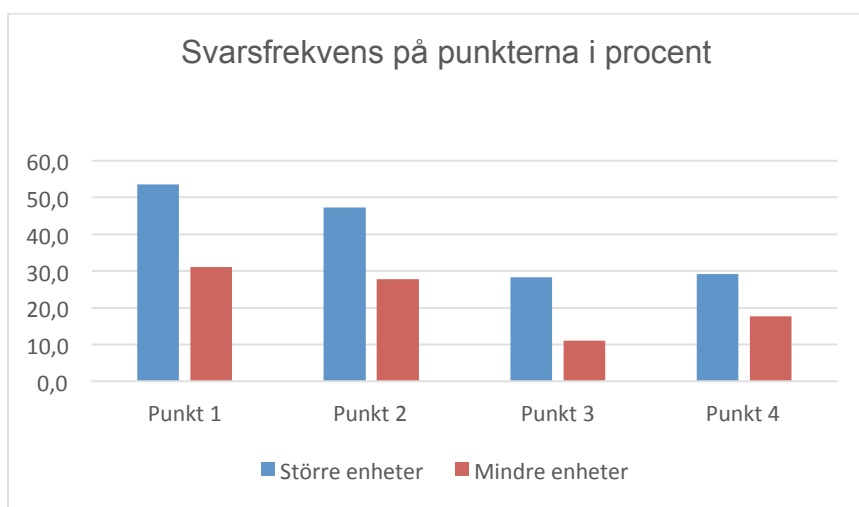


Diagram 2: Visar den procentuella skillnaden på svarsfrekvensen mellan större och mindre enheter.

6.2 Korrelationstest

Innan vi påbörjade regressionsanalyserna utförde vi ett korrelationstest för att kontrollera hur starkt sambandet mellan våra oberoende variabler är. I testet användes de oberoende variablerna log omsättning och skuldsättningsgrad. Värdet blev -0,130 vilket är mycket lägre än det kritiska värdet på $\pm 0,8-0,9$ och är relativt nära 0. Övriga oberoende variabler är dummyvariabler och tas därför inte med i korrelationstestet. Förklaring till detta finns under rubrik 5.2.

6.3 Regressionsanalys

I regressionsanalysen förekommer en del parametrar som vi här förklarar kort vad de innebär.

- Koefficienten berättar hur mycket den beroende variabeln ökar eller minskar när den oberoende variabeln ökar med en enhet.
- Standardavvikelse är ett mått på hur mycket värdet avviker från medelvärdet. Om standardavvikelsen är låg betyder det att alla värden ligger samlade runt medelvärdet.
- P-värde mäter signifikansen hos den oberoende variabeln. Med hjälp av p -värdet testas nollhypotesen. Om p -värdet är litet förkastas nollhypotesen och i stället stöds mothypotesen. Det finns en generell regel som säger att p -värdet bör vara lägre än 0,05 - 0,10. Om det inte finns särskilt starka skäl för att värdet kan vara högre. Desto lägre p -värde desto mer stöd får mothypotesen.
- T-värde är liksom p -värdet ett mått på signifikans. Används framförallt vid små stickprov. Ett t-värde på $\pm 1,96$ motsvarar ett p -värde på 0,05. När T-värdet är högt är p -värdet lågt och tvärtom.
- R^2 (pred), även kallad förklaringsgrad, visar hur mycket de oberoende variablerna förklarar förändringar i den beroende variabeln.

(Körner & Wahlgren, 2006)

I våra regressionsanalyser är den beroende variabeln summa poäng och de oberoende variablerna, omsättning, skuldsättningsgrad, branschtillhörighet, revisionsbyråer samt stor vs liten.

Nedan visas en tabell från regressionsanalysen.

209 enheter	Koefficient	Standardavvikelse	T-värde	P-värde
Log omsättning	0,1396	0,0479	2,92	0,004
Skuldsättningsgrad	0,01265	0,00572	2,21	0,028
Bransch Avlopp & avfall	0,520	0,207	2,51	0,013
Bransch Tillverkning	0,122	0,198	0,62	0,537
Big Four	0,251	0,276	0,91	0,365
Stor vs Liten	0,363	0,237	1,53	0,127

Tabell 7 Visar första regressionsanalysen med 209 enheter.

$$R^2 (\text{pred}) = 13,95 \%$$

Branschkategori avlopp och avfall är den variabel som påverkar summan poäng mest. Värdet på koefficienten för den variabel ökar med 0,520. P-värdet visar att det finns signifikans för log omsättning, skuldsättningsgrad och bransch avlopp och avfall. Dessa tre variabler hamnar inom gränsen för p -värdet. Bransch tillverkning ligger högt över på 0,537 och har med det ingen signifikans och bör inte vara med i analysen. Revisionsbolagen i Big Four får också ett högt p -värde, 0,365, även de bör uteslutas ur analysen eftersom de inte har någon signifikans. Tidigare har vi räknat ut medelvärdet till 2,41 och den variabel som har störst avvikelse från medelvärdet är Big Four som har en standardavvikelse på 0,276. Förklaringsgraden ligger på 13,95 procent, vilket är en ganska låg förklaringsgrad, som visar att det är det är mycket som inte kan förklaras av våra variabler. Det vill säga att våra oberoende variabler förklarar summan poäng företagen får med 13,95 procent och att 86,05 procent inte är förklarat av dessa variabler. Detta innebär att det finns andra faktorer som bättre kan förklara det val en enhet gör i sin miljöredovisning.

Utifrån föregående regressionsanalys konstaterade vi att bransch tillverkning och revisionsbolagen i Big Four är variabler som vi kan plocka bort ifrån regressionsanalysen eftersom de har för höga p -värden. Det vill säga att de har ingen signifikans. Variabeln stor vs liten ligger också över gränsen på p -värdet, 0,127, men värdet är inte mycket högre än gränsvärdet. Därför väljer vi att behålla den. Eftersom Big Four inte visade någon signifikans väljer vi att göra regressionsanalyser där vi testat de olika revisionsbolagen var för sig och

kommer fram till att PwC är det enda revisionsbolaget som får ett p -värde som ligger inom gränsen för p -värdet. Tabellen visar resultatet från den regressionsanalysen.

209 enheter	Koefficient	Standardavvikelse	T-värde	P-värde
Log omsättning	0,1611	0,0448	3,59	0,000
Skuldsättningsgrad	0,00861	0,00531	1,62	0,106
Bransch Avlopp & avfall	0,447	0,175	2,55	0,011
PwC	0,512	0,156	3,28	0,001
Stor vs Liten	0,326	0,230	1,42	0,157

Tabell 8 Visar en regressionsanalys där de variabler som inte ansågs vara signifikanta från förra regressionsanalysen är borttagna.

$$R^2 (\text{pred}) = 19,11 \%$$

Förklaringsgraden är högre än i den förra regressionsanalysen. Här förklarar de oberoende variablerna den summan poäng som företagen får till 19,11 procent. Till 80,89 procent förklaras inte summan poäng av de oberoende variabler som vi använder i vår analys. Att det skett en ökning från förra regressionsanalysen beror på att vi har tagit bort de variabler som inte är tillräckligt signifikanta. Det är fortfarande inte en hög förklaringsgrad men förklaringsgraden brukar i mindre undersökningar som denna ligga på 15 - 20 procent. Stor vs litens p -värde har ökat lite mot förra regressionsanalysen och är fortfarande över gränsvärdet för p -värdet. Nu ligger den på 0,157. Det betyder att stor vs liten inte har någon signifikans. Det som talar för att den ändå är signifikant och därmed påverkar summan poäng är att koefficienten visar att poängen ökar med 0,326 för varje enhet som stor vs liten ökar. Det är endast bransch avlopp och avfall samt revisionsbolaget PwC som har en högre ökning. Skuldsättningsgradens värde ligger på 0,028 i den förra regressionsanalysen och anses då ha en signifikant inverkan på resultatet. Den har nu fått 0,106 och hamnar därmed precis utanför p -värdets gräns för att anses som signifikant. Det är dessutom den som har lägst värde på koefficienten vilket bekräftar att signifikansen är låg. De oberoende variabler som har lågt p -värde och därmed hög signifikans är log omsättning, bransch avlopp och avfall och revisionsbolaget PwC. Den oberoende variabeln som skiljer sig mest från medeltalet på 2,41 är stor vs liten. Standardavvikelsen är i detta fall 0,230. Det är en liten förbättring jämfört med förra regressionsanalysen men är nu den som har det högsta värdet istället för att vara det näst högsta.

Vi undersökte även om de 209 enheterna skiljer sig mot en regressionsanalys som baseras på de 116 företagen, när man har plockat bort alla enheter som ingår i samma företag. Tabellen visar regressionsanalysen för 116 företag.

116 företag	Koefficienter	Standardavvikelse	T-värde	P-värde
Log omsättning	0,0892	0,0669	1,33	0,185
Skuldsättningsgrad	0,0095	0,0101	0,94	0,349
Bransch Avlopp & avfall	0,560	0,292	1,92	0,058
PwC	0,464	0,243	1,91	0,059
Stor vs Liten	0,621	0,331	1,88	0,063

Tabell 9 Visar en regressionsanalys med 116 företag.

$$R^2 (\text{pred}) = 6,07 \%$$

Förklaringsgraden är i det här fallet endast 6,07 procent, vilket är mycket lägre än när vi har alla enheter med. Ytterst lite kan förklaras av de oberoende variabler vi använder i vår undersökning. Vilket anses som en låg förklaringsgrad. Det kan bero på att det är färre observationer med i denna regressionsanalys när vi enbart studerar företag och inte enheter. Bransch avlopp och avfall och revisionsbolaget PwC hamnar inom gränsen för p -värdet. Det som skiljer sig här är att log omsättning har ett högre p -värde och anses därmed inte vara signifikant medan variabeln stor vs liten hamnar inom gränsvärdet med sina 0,063 och är signifikant. Skuldsättningsgraden har ett för högt p -värde och koefficienten är låg. Denna variabel är inte signifikant.

7. Analys

Vi har i inledningen av vårt arbete talat om vilket syfte vår studie har och ska utifrån detta redogöra för resultaten.

Syftet med undersökningen är att för år 2013 se hur väl de tillståndspliktiga företagen i Dalarna följer lagen om miljöredovisning och vilka faktorer som kan förklara deras tillämpning av lagen.

Då vårt syfte innehåller två frågeställningar börjar vår analys med att utifrån vår undersökning förklara första delen i syftet. Därefter redogör vi för den del som handlar om vilka faktorer som påverkar företagens tillämpning. I denna del har vi följt samma ordning som hypoteserna och vi utgår från resultatet från de 209 enheterna. I slutet av kapitlet redovisas en kort jämförelse med motsvarande värden för de 116 företag som ingår i undersökningen. Det som skiljer vår studie från tidigare är för det först att vi har valt ett nytt geografiskt område, Dalarna, som vi undersöker. Ljungdahls studie och den undersökning som Andersson och Jönsson gör och som vi jämför med har gjorts i Jönköpings län. Den andra delen som skiljer sig mot tidigare undersökningar är att vi tittar på större respektive mindre enheter med hänsyn till ändring i lagen som kom 2010. Enligt den nya lagen behöver mindre företag inte längre lämna information om miljöpåverkan i förvaltningsberättelsen. De studier som vi jämför vårt arbete med är gjorda innan lagen ändrades.

7.1 Första delen av syftet

Syftet med undersökningen är att för år 2013 se hur väl de tillståndspliktiga företagen i Dalarna följer lagen om miljöredovisning.

Av de enheter som tillhör stora företag och därmed måste lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen är det endast 15,5 procent som uppfyller alla fyra punkterna. Vilket strider mot både legitimitetsteorin och intressentteorin. Om företagen gör sina redovisningsval utifrån dessa teorier bör det vara fler företag som lämnar mer miljöinformation. Jämfört med Ljungdahls samt Andersson och Jönssons studier är detta en försämring. Däremot är det mer än hälften av alla större enheter i vår undersökning som uppfyller tre punkter. Vårt resultat skiljer sig mycket, cirka 30 procent, mot Ljungdahls undersökning och även gentemot Andersson och Jönssons. I dessa båda undersökningar är det färre än en tredjedel av företagen som uppfyller tre punkter. Dock är det anmärkningsvärt att två av de största företagen i

Dalarna som även tillhör de största i Sverige endast når upp till tre poäng. Stora företag och kommuner har fler ögon på sig och har därför ett starkare tryck på sig att följa regler och normer. Lagen har funnits sedan 1999, och ändå är det sju stora företag som inte uppfyller en enda punkt och därmed får noll poäng. Detta kan ses som ett misslyckande av den reglerade delen av miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

I övrigt kan sägas att vår undersökning visar en minskning av andelen enheter som får noll poäng vilket innebär att ingen av de fyra punkterna är besvarade. Att värdet är så lågt som 6 procent kan bero på det tillägg i ÅRL 1995:1554 från 2010, att mindre företag inte är tvungna att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Detta tillägg kan vara en anledning till att det är 30 av de 37 enheterna med noll poäng som tillhör mindre företag. Med anledning av tillägget i årsredovisningslagen har vi i vår undersökning fokus på de enheter som tillhör större företag. Av de 209 enheterna är det 93 enheter som hör till kategorin mindre företag. Anmärkningsvärt är att 50 av de 93 mindre enheterna ändå uppnår tre poäng eftersom dessa enligt årsredovisningslagen inte behöver lämna någon miljöinformation. Det kan också tilläggas att det var tre mindre enheter som fick fyra poäng.

Av de 209 enheter som ingår i undersökningen svarade 7 stycken att de är anmälningspliktiga och inte tillståndspliktiga fastän de är tillståndspliktiga enligt Länsstyrelsen. Verksamheten kan förändras mellan olika år vilket innebär att en enhet kan variera mellan att vara anmälnings- eller tillståndspliktigt. Det kan bidra till förvirring hos enheterna. En förklaring till detta kan vara att företagen ser det som oväsentligt vilken typ av tillstånd de har eftersom det inte blir några konsekvenser om de ger fel information. Bristen av rättsliga konsekvenser vara en annan förklaring till att miljöinformation uteblir i förvaltningsberättelsen.

Den fråga som minst antal företag besvarat är fråga tre. Frågan handlar om att tillståndspliktig verksamhet ska anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten, mark, avfall eller buller. Hälften av de större enheterna i vår undersökning har i fråga tre tydligt lämnat den information som vi kräver för att få de ska få en poäng. Detta resultat är en 20 procentenheter lägre jämfört med Deloitte & Touches undersökning som avser de största företagen i Sverige. En anledning till att företagen inte besvarar denna fråga kan vara att de anser att svaret är självklart vilken typ av miljöpåverkan det gäller utifrån den verksamhet de bedriver. Man kan jämföra det med att vara hemmablind. En annan förklaring kan vara att

sådan information kan ge företagets intressenter en negativ bild av företaget. Det kan leda till att många väljer att inte svara på den frågan.

Denna del av syftet handlar om hur väl företagen följer lagen vilket hör ihop med god redovisningssed. Nyttan och nöden är en av delarna i Beckmans 4N som kan förklara varför företag ger ut miljöinformation. De motiv som karakteriserar *nyttan* och *nöden* är när argumenten stöder sig mot konsekvenserna av någons handlande. Att följa lagen för att undvika fängelse är ett exempel på detta. Kopplingen mellan nytta och nöd kan, för företagen som är med i vår undersökning, därför beskrivas som att de bör lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen för att följa god redovisningssed. I ett nästa steg leder det till att revisorerna bör vara mer uppmärksam på detta vid godkännande av årsredovisningen.

7.2 Andra delen av syftet

Vilka faktorer som kan förklara deras tillämpning av lagen.

H1: Företag med hög omsättning är bättre på att ge ut mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

Att storlek påverkar om företag lämnar miljöinformation eller inte stämmer överens med vad Cormier och Gordon (2001) menar. Större företag är ofta mer synliga och därför har de större påtryckningar utifrån än mindre företag. Företagen får då hårdare krav på sig att följa de regelverk som finns. Watts och Zimmerman (1978) menar också att stora företag regleras mer och har större politiska påtryckningar som gör att de har hårdare krav på sig. De Villiers, Low och Samkin (2014) menar också att företagets storlek har betydelse för hur mycket miljöinformation som företaget ger ut.

När vi studerar de 209 enheterna kommer även vi fram till att omsättning är den variabeln som är mest signifikant, genom att p -värdet är väldigt lågt, se tabell 8. Vi kan därmed inte förkasta hypotesen utan på goda grunder anta att den stämmer. De enheter i vår undersökning som har hög omsättning har också fler poäng. Det är i sig inte någon överraskning eftersom stora företag enligt lag ska lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Resultatet kan enligt oss förklaras av legitimitetsteorin. Trots att omsättning är mest signifikant har summan poäng högre koefficientvärden för båda variablerna, de som anlitar PwC och branschtillhörighet avlopp och avfall.

H2: Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen för företag som är tillstånds- och anmälningspliktiga skiljer sig inte åt mellan olika branschtillhörighet.

De företag i de branscher som anses som miljöbovar är mer benägna att ge ut miljöinformation än företag i andra branscher. Detta för att göra företaget legitimt mot intressenterna (Deegan & Unerman, 2011). De Villiers et al. (2014) menar att vissa branscher redan ger ut den information som intressenterna efterfrågar och därmed är marknaden mättad. Det skulle innebära att det inte är någon skillnad mellan branscherna avseende hur mycket miljöinformation de lämnar.

I den första regressionsanalysen, se tabell 7, testar vi de olika branscherna. Utifrån det resultatet ser vi att det endast är avlopp och avfall som är tillräckligt signifikant i och med ett lågt p -värde. Övriga branscher tas bort i den slutgiltiga regressionsanalysen, se tabell 8. Även i denna regressionsanalys får avlopp och avfall ett lågt p -värde. Med det kan vi konstatera att vår hypotes kan förkastas med hänsyn till att olika branscher lämnar olika mycket miljöinformation i sina förvaltningsberättelser. I vårt fall visar det sig att de enheter som tillhör branschen avlopp och avfall lämnar mer miljöinformation än övriga branscher. Skälet till det tror vi är att de flesta av dessa enheter ägs av kommuner eller kommunala bolag och har därför ett större ansvar mot allmänheten. Det överensstämmer också med legitimitetsteorin. Med ökad miljömedvetenhet hos allmänheten får dessa företag ett starkare tryck på sig att miljöredovisa. I vår studie tyder det på att denna marknad inte är mättad i motsats till det som De Villiers et al. (2014) påstår.

H3: De företag som anlitar någon av Big Four revisionsbyråerna har mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

Revisorer från någon av de stora revisionsbyråerna anses enligt Becker et al. (1998) ha högre kompetens än revisorer från mindre revisionsbyråer. Detta beror på att de stora byråerna har fler anställda och därmed kan ha bredare kompetens. Författarna menar därför att revisorerna tillhörande större revisionsbyråer oftare bör upptäcka tvivelaktiga tillämpningar i redovisningen. Francis et al. (1999) menar att revisorer från de stora revisionsbyråerna ger en större trygghet än de andra revisorerna och därför anlitas dessa byråer i högre utsträckning.

I vår undersökning visar den första regressionsanalysen, se tabell 7, där Big Four är en av de oberoende variablerna att p -värdet är för högt för att visa någon signifikans. Att anlita någon av Big Four revisionsbyråer leder inte alltid till mer information i förvaltningsberättelsen.

Detta tyder på att de stora revisionsbyråerna inte har högre kompetens än de mindre revisionsbyråerna. Vår hypotes stämmer inte och ska därför förkastas. Med detta som grund tittar vi på alla revisionsbyråer var för sig och kommer fram till att PwC har det bästa p -värdet, se tabell 8. Det visar att de företag som anlitar PwC som revisionsbyrå lämnar mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen än övriga byråer. Resultatet att Big Four inte är signifikant går emot det Becker et al. (1998) och Francis et al. (1999) anser. Trots att vi utifrån vårt resultat förkastar hypotesen kan vi konstatera att val av revisionsbyrå påverkar hur väl företagen redovisar sin miljöinformation. En förklaring till detta är att företagen i enlighet med legitimitetsteorin vill framstå som att de i sitt arbete följer uppsatta regler och normer. Företagen, i synnerhet de stora, väljer medvetet att anlita stora revisionsbyråer för att öka förtroendet hos intressenterna.

H4: De företag som har hög skuldsättningsgrad har mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

Enligt Watts och Zimmerman (1986) påverkar ett företags skuldsättningsgrad deras redovisningsval. Lamm-Tennant och Rollins (1994) menar att hög skuldsättning signalerar till omgivningen att företaget kan ha ekonomiska problem. Enligt intressentteorin leder detta till att företagen vill ge ut information för att tillfredsställa behovet från intressenter. Deegan och Unerman (2011) menar att företagen kan ge ut miljöinformation för att flytta fokus från företagets ekonomiska situation. De företag som har hög skuldsättningsgrad vill lämna mer miljöinformation för att flytta fokus från negativ information till positiv information. Det kan vara en del av olika förklaringar till varför företag ger ut miljöinformation som också kan jämföras med en del av Beckmans 4N-typologi, nöd och norm.

I den första regressionsanalysen, se tabell 7, är p -värdet för skuldsättningsgrad låg. Däremot ligger p -värdet, se tabell 8, för skuldsättningsgrad i den andra analysen precis utanför gränsen för att anses som signifikant. Skuldsättningsgradens variabel är därför inte tillräckligt signifikant för att den ska anses påverka den beroende variabeln summa poäng. Den ligger dock så nära gränsen att den inte helt kan förkastas. Koefficienten för skuldsättningsgraden är väldigt låg, se tabell 8, vilket medför att summa poäng ökar väldigt lite för varje enhet som skuldsättningsgraden ökar. I och med detta resultat kan vi inte med säkerhet säga om vår hypotes stämmer eller inte. Därmed kan vi heller inte säkerställa om företag i vår undersökning försöker flytta fokus bort från deras höga skuldsättning med hjälp av att lämna

mer miljöinformation. Detta i enlighet med Beckmans nöd och norm samt legitimitet- och intressentteorin.

Stor vs Liten

Eftersom små företag inte behöver följa ÅRL 6 kap 1 § lade vi till stor vs liten som en extra variabel i regressionsanalysen för att se om det kan påverka resultatet. I den sista regressionsanalysen, se tabell 8, kan vi utläsa att p -värdet ligger strax över gränsvärdet vilket innebär att denna variabel inte är tillräckligt signifikant. Detta tyder på att även mindre företag fortfarande lämnar information trots att det inte längre är ett måste.

Stor vs liten är precis som omsättning ett mått på storlek men till viss del skiljer de sig åt. Omsättning förklarar enbart om företagen i förhållande till sin omsättning är stort eller litet. Däremot är stor vs liten ett mått på att företagen uppfyller de krav bolagsverket har för att tillhöra kategorin större eller mindre företag. Det kan finnas fler enheter vars företag har en hög omsättning men ändå inte uppfyller kraven för att anses vara ett större företag. Vilket kan vara en förklaring till att omsättning har en högre signifikans än stor vs liten.

Sammanfattning av analysen

Utifrån vår analys ser vi att omsättning, branschtillhörighet avlopp och avfall samt anlitaandet av revisionsbyrå PwC är de faktorer som påverkar företagets mängd av redovisad miljöinformation. Av dessa tre oberoende variabler har bransch avlopp och avfall det högsta p -värdet medan värdena för de andra två variablerna ligger väldigt nära varandra. Det som däremot skiljer dem åt är att standardavvikelsen för omsättning är betydligt lägre än värdet för PwC. Om vi ska dra någon slutsats av detta kan vi säga att omsättning är den variabel som framförallt påverkar den mängd miljöinformation företagen lämnar i sin förvaltningsberättelse.

Många företag delar inte upp miljöinformationen i sina förvaltningsberättelser på de enheter som är tillståndspliktiga. Vi vill därför se om det är någon skillnad i resultatet i regressionsanalysen om vi istället tog bort enheter som tillhörde samma företag så att varje företag enbart har en enhet. Detta motsvarar 116 företag. Resultatet, se tabell 9, blev att det är bransch, PwC och stor vs liten som är signifikant. Skillnaden mot enheter är dels att variabeln stor vs liten anses som signifikant när vi undersöker företagen, men inte vid undersökningen av enheter. Omsättning är inte signifikant i analysen av företag medan den vid analys av

enheter har hög signifikans. En förklaring till detta är att i analysen av 116 företag finns färre värden att gå på. De flesta av de företag som har fler än en enhet tillhör större företag vilket gör att värdet blir sämre och signifikansen blir därmed låg. Stor vs liten är en dummyvariabel och kan endast anta två värden, 0 eller 1. Om majoriteten av de enheter som är borttagna tillhör ett av dessa värden ökar sannolikheten att resultatet påverkas. Skuldsättningsgraden som i tabell 8 hamnade precis utanför gränsen för p -värdet är i regressionsanalysen för företagen mycket högre. Många av de företag som har många enheter har en förhållandevis hög skuldsättningsgrad. När vi enbart studerar de 116 företagen försvinner många av dessa värden, vilket kan vara en orsak till att resultaten skiljer sig åt.

8. Diskussion och slutsats

Under arbetets gång uppkom en fråga angående ansvarsfrågan gällande lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen samt revisorns roll i detta. I avsnittet diskussion tar vi upp ansvarsfrågan och koppling till teorierna. Vi avslutar med vår slutsats och en tabell som sammanfattar resultat och tidigare studier.

8.1 Diskussion

Varför säger inte revisorerna ifrån att årsredovisningarna inte följer god redovisningssed? Ljungdahl diskuterar revisorernas ansvar i sin studie. Han tycker det är förbluffande att revisorerna inte kommenterar årsredovisningarna för de företag som inte lämnar någon miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Ljungdahl anser också att detta måste ses som att företagen strider mot god redovisningssed. När det gäller mindre företag anser han att det kan vara avsaknad av kunskap om aktuell lagstiftning. För dessa företag spelar revisorn en stor roll som vägledare. I vår undersökning har den nya lagändringen om att mindre företag inte längre behöver lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen trätt ikraft. Därmed har revisorn inte längre lika stor roll som vägledare för mindre företag. Bäckström och Zetterberg menar att det är styrelsen och verkställande direktören i företagen som har huvudansvaret för att årsredovisningarna är korrekta. Revisorns granskning ska däremot säkerställa att miljöinformationen som företaget lämnar i förvaltningsberättelsen följer kraven i ÅRL.

Andersson och Jönsson anser att effekten med lagstiftningen uteblev. Företagen redovisar inte mer miljöinformation. Ett samarbete mellan revisionsbyråerna och företagen bör däremot kunna leda fram till att kraven på miljöinformation i förvaltningsberättelsen uppfylls. Vidare anser de att om en lagstiftning ska vara effektiv och om lagarna ska följas av företagen måste det till en uppföljning på hur väl lagen efterföljs.

De årsredovisningar som är med i vår undersökning är rena. Det vill säga att revisorerna inte har kommenterat dessa. Utifrån det resultat vi får fram ställer också vi oss frågan varför revisorerna inte reagerar på att årsredovisningarna saknar helt eller delvis den reglerade miljöinformationen. För en del företag kan det bero på att de inte har kunskap om kraven i ÅRL. För andra företag kan det handla om att de prioriterar bort miljöredovisningen eftersom det inte blir några konsekvenser vid utebliven sådan. Vare sig det handlar om att företagen saknar kunskap om miljölagen eller om det är en nedprioritering anser vi att revisorerna bör ta

ett större ansvar och hjälpa företagen. Det är ändå revisorerna som skriver under och godkänner årsredovisningen. En fråga som man därför kan ställa sig är om det finns tillräcklig kompetens hos revisorerna och de stora revisionsbyråerna. Förutom kompetensfrågan kan man även ifrågasätta om revisorerna bortser från regleringen av miljöinformation. I så fall åsidosätter de sitt uppdrag och riskerar att inte upprätthålla sin profession. Vår undersökning visar att revisorerna på de stora revisionsbyråerna inte har en hög kompetens eller att de nedprioriterar miljöredovisning i förvaltningsberättelsen. Finns det inga rättsliga konsekvenser eller att det endast är en norm anses det inte lika viktigt och många glömmer bort att det faktiskt är en lagstadgad regel som måste följas.

Även om vår undersökning utgår från en lagstadgad regel är varken intressentteorin eller legitimitetsteorin, från intressenternas sida, användbara som förklaring till företagens val vid miljöredovisning. Många av de företag som ingår i vår undersökning följer inte de lagar och regler gällande den miljöinformation som ska finnas med i förvaltningsberättelsen. Enligt intressentteorin bör intressenterna svika företagen och inte ge dem legitimitet eftersom de inte ger ut den information som intressenterna kräver. Det gör de inte. Företagen får lån från bankerna, de har leverantörer som levererar varor och de har kunder som köper deras varor. Miljömedvetenheten har vuxit sig starkare i samhället och därmed bör intressenterna ställa krav på företagen att lämna miljöinformation. Hur kommer det sig då att företagen har kvar sina intressenter? I vår undersökning har vi enbart undersökt reglerad miljöinformation. Förutom reglerad miljöinformation finns även frivillig miljöinformation som vi har skrivit om i avsnitt 2.1. Vilket innebär att det inte finns några juridiska krav på företagen att lämna den sortens miljöinformation utan företagen lämnar den information de vill. Det tycks som att intressenterna nöjer sig med den frivilliga miljöinformationen annars skulle de ha ställt högre krav på företagen.

Uppenbarligen kan företag erhålla hög legitimitet även när de inte följer regler och normer. Hur kommer det sig? I vår undersökning skapas legitimitet för företagen utifrån två normer. Antingen följer företagen de lagar och regler som finns eller så vill de visa upp sig som ett miljömedvetet företag. Företagen i vår undersökning följer inte de lagar och regler som finns. Miljömedvetenhet kan visas på flera sätt. Bland annat genom utgivning av miljöinformation och genom att rent konkret visa upp det miljöarbete som företaget gör som att stödja olika miljöprojekt. Utgivning av miljöinformation behöver inte enbart vara reglerad miljöinformation utan det kan även vara frivillig miljöinformation. I detta fall hamnar vi i

samma läge som med intressentteorin. Ingen av de grupper som företagen har ett socialt kontrakt med kräver mer än den frivilliga miljöinformationen och/eller företagets uppvisande engagemang om miljön.

8.2 Slutsats

Hur väl följer de tillståndspliktiga företagen i Dalarna lagen om miljöredovisning år 2013?

Vår undersökning kommer fram till att företagen i Dalarna år 2013 inte uppfyller alla kraven för miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Av de 116 stora enheter som är tvingade att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen är det endast 18 enheter som gör det.

Däremot är det mer än hälften som uppfyller tre poäng vilket är en stor skillnad mot Ljungdahls undersökning av Jönköpings län. Den punkt som minst antal enheter har lämnat information om är den punkt som handlar om vilken miljöpåverkan enheten har.

Vilka faktorer påverkar företagen i deras tillämpning av lagen?

Omsättning, branschtillhörighet avlopp och avfall och revisionsbyrå PwC är de faktorer som är signifikanta i vår undersökning. Omsättningen är ingen överraskning eftersom större företag måste lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. De företag som tillhör branschen avlopp och avfall lämnar mer information om sin miljöpåverkan än andra branscher. Vilket kan beror på att dessa företag oftast ägs av kommuner eller kommunala bolag och har därför ett större ansvar mot allmänheten. Kommunernas intressen ligger i invånarnas intressen. Därmed blir de mer påverkade av allmänheten eftersom de vill ses som legitima. Istället för att enbart ses som en attraktiv arbetsplats vill kommunerna även ses som en attraktiv boplatz och lämnar därför ut mer miljöinformation. Företagen i vår undersökning har intressenter och legitimitet trots att de inte följer lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Vilket visar att intressent- och legitimitetsteorin inte kan förklara de redovisningsval som företagen gör. De företag som anlitar revisionsbyrån PwC har fler poäng än de företag som anlitar andra revisionsbyråer. Undersökningen visar att det är många tillståndspliktiga företag som inte uppfyller kraven på att lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Detta leder till att kompetensen hos revisorerna på framförallt de stora revisionsbyråerna kan ifrågasättas. Vår undersökning visar att revisorerna på de stora revisionsbyråerna antingen har bristande kompetens eller att de nedprioriterar miljöredovisning i förvaltningsberättelsen.

Sammanfattning av resultat och tidigare studier

	Ljungdahl	Andersson & Jönsson	Deloitte & Touche (Bäckström & Zetterberg)	Vår studie (Emma Forsberg & Margareta Leppänen)
Syfte	I vilken utsträckning som bolagen i Jönköpings län lämnar miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Att beskriva och förklara i vilken utsträckning som tillståndspliktiga bolag i Jönköpings län följer aktuell lagstiftning och normgivning avseende miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Hur väl företagen följer lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Hur väl följer företagen lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen och vilka faktorer förklarar företagets tillämpning av lagen.
Metod	<i>Poängsättning</i> För varje punkt företagen uppfyller får de ett poäng.	<i>Poängsättning</i> För varje punkt som företagen uppfyller får de ett poäng. <i>Hypoteser ställs</i> Genomsnittspoäng räknas ut för de olika faktorerna som har satts upp i hypoteserna stämmer. Dessa faktorer är storlek på företag, revisionsbyrå och branschtillhörighet.	<i>Poängsättning</i> De undersöker hur många företag som uppfyller de olika punkterna.	<i>Poängsättning</i> För varje punkt företagen uppfyller får de ett poäng <i>Hypoteser ställs</i> <i>Regressionsanalys</i> Används för att se om våra hypoteser stämmer, vilka faktorer som förklarar företagets tillämpning av lagen.
Urvalet i studien	Jönköpings län	Jönköpings län	30 största företagen i Sverige 2001	Dalarnas län
Antal punkter som undersöks.	Fyra punkter	Fyra punkter	Sex punkter	Fyra punkter
Resultat	0 poäng = 13,9 % 1 poäng = 9,7 % 2 poäng = 23,1 % 3 poäng = 26,9 % 4 poäng = 26,4 % Det är främst mindre bolag som inte lämnar miljöinformation.	0 poäng = 11,6 % 1 poäng = 10,6 % 2 poäng = 19,1 % 3 poäng = 29,6 % 4 poäng = 29,1 %	Punkt 1 = 18 Punkt 2 = 14 Punkt 3 = 14 Punkt 4 = 4 Punkt 5 = 2 Punkt 6 = 4	<i>Alla enheter (209)</i> 0 poäng = 17,7 % 1 poäng = 1,9 % 2 poäng = 12,4 % 3 poäng = 57,9 % 4 poäng = 10,1 % <i>Stora enheter (116)</i> 0 poäng = 6,0 % 1 poäng = 2,6 % 2 poäng = 14,7 % 3 poäng = 61,2 % 4 poäng = 15,5 %

Resultat				<p><i>Alla enheter (209)</i> Punkt 1 = 177 st. Punkt 2 = 157 st. Punkt 3 = 82 st. Punkt 4 = 98 st.</p> <p><i>Stora enheter (116)</i> Punkt 1 = 112 st. Punkt 2 = 99 st. Punkt 3 = 59 st. Punkt 4 = 61 st.</p>
Författarnas funderingar kring resultatet.	Han anser att det är konstigt att revisorerna inte har kommenterat att det saknas miljöinformation i förvaltningsberättelsen.	Författarna anser att företagen och revisionsbyråerna tillsammans borde se till att kraven i ÅRL uppfylls.	De anser att revisorerna borde ta ett större ansvar eftersom det är så få företag som lämnar all den miljöinformation som ska finnas i förvaltningsberättelsen.	Revisorerna borde ta ett större ansvar. Eventuellt att det blir rättsliga åtgärder för de som inte följer regleringen kring miljöredovisning i förvaltningsberättelsen.
Slutsats	Många företag har brister i miljöredovisningen.	Det är fortfarande få företag som uppfyller kraven om miljöredovisning. Intressenterna måste utöva ett starkare tryck på företagen och bättre kontroller och uppföljningar bör göras för att se över om lagen behöver förändras.	Fortfarande finns det många brister i företagens miljöinformation. Företagen följer inte god redovisningssed.	<p>Syfte ett: Det är få som uppfyller fyra punkter men över hälften av alla enheter uppfyller tre punkter. Den punkt som de flesta företagen missar är vilken miljöpåverkan företaget har.</p> <p>Syfte två: Omsättning, branschtillhörighet avlopp och avfall och de som anlitar revisionsbyrån PwC.</p>

Tabell 10 Visar sammanfattning av vår undersökning och en jämförelse med tidigare studier.

Vidare forskning

I fortsatt forskning kan det vara intressant att göra en liknande undersökning för andra län för att se om det genererar samma resultat. En annan undersökning som kan vara av intresse är att testa andra oberoende variabler eller en annan beroende variabel. Det för att se om det finns andra variabler som har en högre förklaringsgrad än de vi har studerat. Revisorns ansvar är ytterligare en aspekt som är intressant att studera genom att göra en kvalitativ studie för att ta reda på varför revisorn inte ifrågasätter denna del i årsredovisningen vid revisionen.

Miljöinformation i förvaltningsberättelsen är trots allt reglerad. Det skulle även vara intressant att göra en kvalitativ studie av de större företag som fått låga poäng.

Källförteckning

Andersen, B. & Fagerhaug, T. (2002). *Performance Measurement Explained. Designing and Implementing Your State-of-the-Art System*. ASQ Press. Milwaukee.

Andersson, K-J. & Jönsson, M. (2007). Miljö- och personalinformation i förvaltningsberättelsen – en kvantitativ studie av tillståndspliktiga företag i Jönköpings län. Magisteruppsats, Internationella handelshögskolan i Jönköping, Högskolan i Jönköping. Hämtad från <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:4737/FULLTEXT01.pdf>

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori - policy och - praxis*. (Uppl. 2:1) Malmö: Erlanders Berlings.

Aschehoug, S., Boks, C. & Storen, S. (2012). Environmental information from stakeholders supporting product development. *Journal of Cleaner Production*, 31, 1-13.

Becker, C., Defond, M., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K-R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.

Beckman, S. (1997). Fyra N! Varför gör vi som vi gör?. *Tvärsnitt*, (4), 3-11.

Beets, S. D. & Souther C. C. (1999). Corporate environmental reports: The need for standards and an environmental assurance service. *Accounting horizons*, 13(2), 129-145.

Bergström, S., Catasús, B. & Ljungdahl, F. (1998). *Miljöredovisning* (Uppl. 1:1). Malmö: Liber

BFN U 98:2. *Miljöinformation i förvaltningsberättelsen*. Hämtad 5 februari, 2015, från FAR online, <http://www.faronline.se/Dokument/B/BFNU9802/?query=bfu+u+98+2>

Bolagsverket. *Större och mindre företag*. Hämtad 2 maj, 2015, från Bolagsverket, <http://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/storre-1.3317>

Broberg, P., Collin, S-O., Tagesson, T., Axelsson, M. & Schéle, C. (2007) "Why reduce profit? - Accounting choice of impairments in Swedish listed corporations?", *Working Paper Series*, 3, 1-21.

Bryman, A. & Bell, E. (2007). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (Uppl. 2). Stockholm: Liber

Bryman, A. & Bell, E. (2011). *Business research methods*. (Uppl. 3) New York: Oxford university press.

Buisman, J. & Gavelius, M. (1997). Miljööredovisning och förvaltningsberättelse. *Balans*, (10), s. 10. Hämtad från databasen FAR online.

Bäckström, Å. & Zetterberg, J. (2003). Fortfarande saknas miljöinformation i många företags årsredovisningar. *Balans*, (1), s. 20. Hämtad från databasen FAR online.

Carlsson, B. (1990). *Grundläggande forskningsmetodik*. (Uppl. 2). Göteborg: Almqvist & Wiksell

Cormier, D. & Gordon, I. (2001). An examination of social and environmental reporting strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), 587-616.

Cormier, D., Gordon, I. & Maignan, M. (2004). Corporate environmental disclosure: Contrasting managements perceptions with reality. *Journal of Business Ethics*, 49, 143-165.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*, European ed. Maidenhead: McGraw-Hill Education.

Delmas, M. & Toffel, M W. (2004). Stakeholders and environmental management practises: an institutional framework. *Business Strategy and the Environment*, 13(4), 209-222.

Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken - för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. (2:a uppl.), Lund: Studentlitteratur AB

De Villiers, C., Low, M. & Samkin, G. (2014). The institutionalisation of mining company sustainability disclosures. *Journal of Cleaner Production*, 84, 51-58.

Djurfeldt, G., Larsson, R. & Stjärnhagen, O. (2003). *Statistisk verktygslåda*. Lund: Studentlitteratur AB

Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: social values and organizational behavior. *The pacific sociological review*, 18 (1), 122-136.

Edling, C. & Hedström, P. (2003). *Kvantitativa metoder*. (Uppl.1:7) Lund: Studentlitteratur AB

Egelund-Holgaard, J. & Herreborg-Jørgensen, T. (2005). A Decade of Mandatory Environmental Reporting in Denmark. *European Environment*, 15, 362-373. Doi: 10.1002/eet.397

Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. (Uppl. 4:1) Lund: Studentlitteratur AB

Elkington, J. (1998). Partnerships from cannibals with Forks - The triple bottom line of 21st – century business. *Environmental Quality Management*, 8(1), 37-51.
Doi:10.1002/tqem.3310080106

Europeiska kommissionen. (2011). *Special Eurobarometer 365 – EB75.2 Attitudes of European citizens towards the environment*. Hämtad 27 januari, 2015, från Europakommissionen, http://ec.europa.eu/environment/pdf/EB_PresentationEB752.pdf

Flammer, C. (2013). Corporate social responsibility and shareholder reaction: The environmental awareness of investors. *Academy of Management Journal*, 56(3), 758-781.

Francis, J., Maydew, E. & Sparks, C. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 17-34.
Doi:10.2308/aud.1999.18.2.17

Freeman, E. (2010). *Strategic management – a stakeholder approach*. Edingburg: Cambridge university press.

Gadenne, D L., Kennedy, J. & McKeiver, C. (2009). An empirical study of environmental awareness and practices in SMEs. *Journal of business ethics*, 84, 45-63. Doi:10.1007/s10551-008-9672-9

Gamble, G O., Hsu, K., Jackson, C. & Tollerson, C D. (1996). Environmental disclosures in annual reports: An international perspective. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 293-331.

Hartman, J. (2004). *Vetenskapligt tänkande*. (Upplaga 2:9). Lund: Studentlitteratur AB.

Hackston, D., & Milne, M. J. (1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 9 No. 1, s. 77-108.

Holmqvist-Larsson, A-C. (1999). Miljön tar plats i förvaltningsberättelsen. *Balans*, (1), s. 46. Hämtad från databasen FAR online.

Johansson, C., Johansson, R., Marton, J. & Pautsch, G. (2013). *Extern redovisning*. (Uppl. 4) Stockholm: Sanoma Utbildning AB.

Juto, U. (2001, 7 mars). Miljö ny trend i finansvärlden – men kontrollen brister. *Miljö & Utveckling*. Hämtad 27 januari, 2015, <http://miljo-utveckling.se/miljo-ny-trend-i-finansvarlden-men-kontrollen-brister/>

Körner, S. & Wahlgren, L. (2006). *Statistisk dataanalys*. (Uppl. 2). Lund: Studentlitteratur AB.

Körner, S. & Wahlgren, L. (2012). *Praktisk statistik*. (Uppl. 4:1). Lund: Studentlitteratur AB.

Lamm-Tennant, J. & Rollins, T. (1994). Incentives for discretionary accounting practices: Ownership, structure, earnings, size and taxation. *The Journal of Risk and Insurance*, 61(3), 476-491.

Larfeldt, A. (1999). De nya reglerna om miljöredovisning i årsredovisningslagen. *Balans*, (5), s. 42. Hämtad från databasen FAR online.

Larsson, L-O., Ljungdahl, F. & KPMG revision. (1999). *Miljöinformation och miljöredovisning: en vägledning för företag och revisorer*. Lund: Studentlitteratur

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

Lindvall, J. (2011). *Verksamhetsstyrning*. (Upplaga 2:1). Lund: Studentlitteratur AB.

Ljungdahl, F. (2005). Många brister i obligatorisk miljöinformation. *Balans*, (8), s. 27. Hämtad från databasen FAR online.

Ljungdahl, F. & Dahlström, H. (2001). Miljöinformation i förvaltningsberättelsen – erfarenheter och observationer. *Balans*, (10). Hämtad från databasen FAR online.

Lundh, L-G. (2012, 25 april). Miljöhänsyn ökar företagets lönsamhet. *Göteborgsposten*. Hämtad 17 februari, 2015, <http://www.gp.se/nyheter/debatt/1.926174-miljohansyn-okar-foretagens-lonsamhet>

Mastrandonas, A. & Strife, P T. (1992). Corporate Environmental Communication: Lessons from Investors. *Columbia Journal of World Business*, 27(3/4), 234-240.

Mathews, M.R. (1997). Towards a mega – theory of accounting. *Asia – Pacific Journal of Accounting*, 4(2), 273-289.

Miljöbalk (1998:808). Hämtad 5 februari, 2015, från FAR online, <http://www.faronline.se/Dokument/SFS/1998/SFS19980808/>

Norregårdh, M. (1999). Uttalande från FAR:s revisionskommitté: Revisorns beaktande av miljöfrågor vid granskning av årsredovisningen. *Balans*, (5). Hämtad från databasen FAR online.

Nyquist, S. (2003a). Legislation of environmental disclosures of three nordic countries - a comparison. *Business Strategy and the Environment*, 12, 12-25. Doi: 10.1002/bse.344

Nyquist, S. (2003b). Environmental information in annual reports: a survey of Swedish accountants, *Managerial Auditing Journal*, 18(8), 682-691.

Patel, R & Davidsson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder*. (Upplaga 4:1). Lund: Studentlitteratur AB.

Platt, J. (1981) Evidence and proof in documentary research: 1 Some specific problems of documentary research. *The sociological review*, 29(1), 31-52. Doi:10.1111/j.1467-954X.1981.tb03021.x

Regeringens Proposition 1996/97:167. *Miljööredovisning och miljöinformation i näringslivet*. Hämtad 4 mars, 2015, från Regeringen, <http://www.regeringen.se/content/1/c4/13/60/c7e89bc9.pdf>

Remmen, A. & Hogaard, JE. *Green Accounts - a Toll for Promoting Environmental Improvements?*, 1999, Paper presented at the ERCP conference, Hungary, Budapest.

Rikhardsson, PM. & Bojsen I. *Experiences with Environmental Accounts in Denmark*, 1998, Virksomhedens Økonomistyring. Börsen: Copenhagen.

Smith, D. (2011). *Redovisningens språk*. (Uppl. 3). Lund: Studentlitteratur AB

SPSS-AKUTEN. (2010). Hämtad 29 april, 2015, från SPSS, <https://spssakuten.wordpress.com/2010/03/27/guide-logaritmera-en-variabel/>

Thurén, T. (2010). *Vetenskapsteori för nybörjare*. (Uppl. 2:4), Malmö: Liber AB.

Wallén, G. (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. (Uppl. 2). Lund: Studentlitteratur AB.

Watts, R. & Zimmerman, J. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The accounting review*, 53(1), 112-134.

Watts, R. & Zimmerman, J. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.

Årsredovisningslag (1995:1554). Hämtad 5 februari, 2015, från FAR online,
<http://www.faronline.se/Dokument/SFS/1995/SFS19951554/?query=%c3%85RL>