



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

Magisteruppsats
2002-01-25

SUSTAINABILITY-REDOVISNING

En komparativ kvalitetsstudie

Handledare
Fredrik Ljungdahl

Författare
Markus Håkansson
Martin Sehag
Mikael Ullman

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Sustainability redovisning – en komparativ kvalitetsstudie.

Seminariedatum: 2002-01-25

Kurs: FEK 591 Magisterseminarium – Redovisning 10 poäng.

Författare: Markus Håkansson, Martin Sehag och Mikael Ullman

Handledare: Fredrik Ljungdahl

Företag: ABB, AstraZeneca, Bristol-Myers Squibb, British Airways, BP, COOP, Föreningssparbanken, ITT Flygt, NCC och Shell.

Nyckelord: Hållbarhet, KPMG, redovisning, scorecard, sustainability.

Syfte: Vårt syfte är att genomföra en studie av tio olika företags sustainability-redovisningar för att lyfta fram vilka faktorer, hänförliga till rapporterna som:

- Höjer kvaliteten på en sustainability-redovisningarna.
- Sänker kvaliteten på en sustainability-redovisningarna.
- Inte påverkar kvaliteten på sustainability-redovisningarna.

Metod: Undersökning består i en tillämpning av KPMG:s verktyg Sustainability Reporting Scorecard på tio stycken företags sustainability-rapporter. Vidare har en analys av resultaten från dessa mätningar gjorts för att lokalisera de kvalitetsbrister och kvalitetshöjande faktorer som finns i rapporterna.

Slutsatser: Den ekonomiska dimensionen av sustainability är klart underrepresenterad i rapporterna. Detta får konsekvenser för kvaliteten då mycket väsentlig information saknas. Den ekologiska dimensionen är bäst representerad, detta tror vi beror på att de flesta sustainability-rapporter är utvecklade med tidigare miljöredovisningar som grund. Den sociala dimensionen är också den underrepresenterad, vi upplever dock att den är under utveckling. Generella kvalitetsbrister är att rapporterna saknar benchmarking i stor utsträckning. Vidare saknas jämförelser med resultat från tidigare år inom företagen, vilket sänker jämförbarhetsförmågan hos rapporterna men även kvaliteten.

Slutligen kan vi konstatera att rapporterna skiljer sig åt när det gäller mängden relevant information och att kvalitet inte är en funktion av mängden text i redovisningarna.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 BAKGRUND OCH FRAMTIDSTENDENSER	5
1.1 BAKGRUND.....	5
1.2 REDOVISNING SOM EN FÖRMEDLARE AV SUSTAINABILITY	6
1.3 FRAMTIDA TENDENSER	7
1.4 PROBLEMATISERING	7
1.5 FRÅGESTÄLLNING.....	8
1.6 SYFTE.....	8
1.7 AVGRÄNSNINGAR	9
2 METOD	10
2.1 VAL AV ÄMNE.....	10
2.2 PERSPEKTIV	10
2.3 VERKTYGET (SUSTAINABILITY REPORTING SCORECARD)	11
2.3.1 Val av verktyg	11
2.3.2 Hur fungerar verktyget?.....	12
2.3.3 Kritik av verktyget.....	14
2.4 UNDERSÖKNINGENS TILLFÖRLITLIGHET	15
2.4.1 Vad mäter SRS?	15
2.4.2 Huvuddragen i TQM och dess koppling till verktyget.....	15
2.4.3 Inre validitet.....	16
2.4.4 Yttre validitet.....	17
2.4.5 Reliabilitet.....	17
2.5 ANGREPPSSÄTT OCH ANSATS.....	18
2.5.1 Ansats.....	18
2.5.2 Övergripande angreppssätt.....	18
2.5.3 Handgripligt arbetssätt	19
2.6 KÄLLSÖKNING.....	22
2.7 AVGRÄNSNINGAR VID VAL AV FÖRETAG.....	22
2.8 VAL AV TEORI.....	24
2.9 KÄLLKRITIK	24
3 SUSTAINABILITY	25
3.1 VAD ÄR SUSTAINABILITY?	25
3.1.1 En tänkbar definition.....	25
3.1.2 Samspelet mellan sustainability-dimensionerna	27
3.2 VAD ÄR DÅ ETT HÅLLBART (SUSTAINABILITY) FÖRETAG?	28
3.3 VAD ÄR SUSTAINABILITY-REDOVISNING?	28
4 EXTERN REDOVISNING	29
4.1 REDOVISNING, EN AVBILD AV VERKSAMHETEN	29
4.2 REDOVISNINGENS INNEHÅLL.....	29
4.2.1 Konventionell redovisning.....	29
4.2.2 Sustainability-redovisningens innehåll	30
4.3 GENERELLA KRAV PÅ EN REDOVISNINGENS INNEHÅLL	31
4.3.1 Begriplighet.....	31
4.3.2 Relevans.....	32
4.3.3 Tillförlitlighet.....	33
4.3.4 Jämförbarhet.....	33
5 INTRESSENTERNA	34
5.1 INTRESSENTERNA I CENTRUM	34
5.2 VILKA ÄR SUSTAINABILITY-RAPPORTENS INTRESSENTER?	34
5.2.1 Till vilken riktning riktas redovisningen?	34
5.2.2 De primära och sekundära intressenterna.....	34
5.3 VEM FÖR INTRESSENTERNAS TALAN?	35

6 EMPIRISKT MATERIAL.....	38
6.1 INTRODUKTION TILL EMPIRIN	38
6.2 FÖRKLARING TILL DE ÅTTA DIMENSIONERNA.....	38
6.2.1 <i>Financial Management (1. FM)</i>	38
6.2.2 <i>Eco-Efficiency (2. EE)</i>	39
6.2.3 <i>Sustainability Management (3. SM)</i>	39
6.2.4 <i>Operational Performance (4. OP)</i>	39
6.2.5 <i>Competence Management (5. CM)</i>	39
6.2.6 <i>Innovations (6. I)</i>	40
6.2.7 <i>Stakeholder Management (7. SM)</i>	40
6.2.8 <i>Product Performance (8. PP)</i>	40
6.3 GRANSKNING AV FALLFÖRETAGEN	40
6.3.1 <i>ABB</i>	40
6.3.2 <i>AstraZeneca</i>	43
6.3.3 <i>Bristol-Myers Squibb</i>	45
6.3.4 <i>British Airways</i>	47
6.3.5 <i>BP</i>	49
6.3.6 <i>COOP</i>	51
6.3.7 <i>Föreningssparbanken</i>	53
6.3.8 <i>ITT Flygt</i>	55
6.3.9 <i>NCC</i>	57
6.3.10 <i>Shell</i>	59
6.4 LIKANDE UNDERSÖKNINGAR.....	61
6.4.1 <i>Deloitte & Touche: s undersökning</i>	61
6.4.2 <i>KPMG: s undersökning</i>	61
7 ANALYS.....	63
7.1 SAMMANSTÄLLNING AV RESULTAT	63
7.1.1 <i>Analys av Financial Management-dimensionen</i>	63
7.1.2 <i>Analys av Eco-Efficiencydimensionen</i>	64
7.1.3 <i>Analys av Sustainability Management-dimensionen</i>	65
7.1.4 <i>Analys av Operational Performance-dimensionen</i>	65
7.1.5 <i>Analys av Competence Management-dimensionen</i>	66
7.1.6 <i>Analys av Innovations-dimensionen</i>	67
7.1.7 <i>Analys av Stakeholder Management-dimensionen</i>	67
7.1.8 <i>Analys av Product Performance-dimensionen</i>	68
7.2 ANALYSRESULTAT FÖR ÖVERGRIPANDE KVALITETSSKILLNADER	69
7.2.1 <i>Analysresultat bristfälliga motiveringar</i>	69
7.2.2 <i>Analysresultat bristfälliga jämförelser</i>	69
7.2.3 <i>Analysresultat utelämnad information</i>	69
7.2.4 <i>Analysresultat benchmarking</i>	70
7.2.5 <i>Analysresultat relevant information</i>	70
7.3 JÄMFÖRELSE MED ÖVRIGA UNDERSÖKNINGAR	72
8 SLUTSATSER	73
8.1 SLUTSATSER RÖRANDE SUSTAINABILITY-DIMENSIONERNA	73
8.1.1 <i>Den ekonomiska dimensionen</i>	73
8.1.2 <i>Den ekologiska dimensionen</i>	73
8.1.3 <i>Den sociala dimensionen</i>	73
8.1.4 <i>Integration mellan dimensionerna</i>	74
8.2 ÖVERGRIPANDE KVALITETSKRAV.....	74
8.3 TEXTMASSANS SAMBAND MED KVALITETEN	75
8.4 SAMMANSTÄLLNING AV VIKTIGA FAKTORER	75
KÄLLFÖRTECKNING	77

1 Bakgrund och framtidstendenser

I det inledande kapitlet beskrivs bakgrund och framtidstrender inom området för den externa redovisningen av företagens sustainability-arbete. Denna redogörelse mynnar sedan ut i en preciserad problemställning samt i uppsatsens syfte.

1.1 Bakgrund

Det skulle dröja enda fram till 1962 innan vår tids största miljöväckarklocka ringde. Det var genom Rachel Carsons bok *Tyst vår*, som allmänhet och politiker gjordes uppmärksamma på att naturen inte längre kunde agera som en tyst tjänarinna. Genom boken ville Carson förmedla budskapet om att kulturen endast utgör en del av naturen. Hon menar att det måste finnas ett samspel mellan människan och den natur som den lever i. För att visa på bristerna i detta samspel tar Carson upp en rad exempel bl.a. om fåglar som dör till följd av de miljögifter som de utsatts för genom olika former av industriella utsläpp.¹

Boken bidrog till att en internationell miljödebatt väcktes. På flera håll ansågs det finnas ett stort behov av en internationell miljökonferens. Detta behov ledde fram till FN: s första miljökonferens, som hölls i Stockholm 1972. Det mest uppmärksammade och skrämmande diskussionsämnet som togs upp på konferensen var en rad bevis på att inte bara djur, utan även människor påverkas av miljögifter. Detta budskap framgick med all önskvärd tydlighet när ett par deltagare från Japan, som inte längre kunde kontrollera sina egna rörelser till följd av kvicksilverförgiftning visades upp för de övriga konferensdeltagarna.²

Stockholmskonferensen resulterade i skapandet av nya institutioner i FN: s regi. En av dessa var United Nations Environment Program (UNEP) vars syfte var att agera som förgrundsgestalt och opinionsbildare. Utifrån UNEP bildades sedan den oberoende kommissionen World Commission on Environment and Development (WCED), vars uppgift var att upprätta en rapport om läget på miljöfronten.³

WCED: s rapport publicerades 1987, som den s.k. Bruntlandsrapporten. Titeln på rapporten var *Our Common Future* och det var i denna rapport som uttrycket *Sustainable Development* (hållbar utveckling) först myntades. Innebörden bakom uttrycket var att de ekologiska, ekonomiska och sociala sfärerna i vår omgivning måste fungera i symbios och att utvecklingen av dessa tre sfärerna, var för sig, skall kunna ske utan att de övriga blir lidande.⁴

¹ Wahlström, Erik, *Miljörisker* (1994), s. 9.

² Ibid. s. 9.

³ ISO, *Environmental Management* (1998).

⁴ Hussey, Dennis, *Sustainable Development* (2001), s. 2.

Ett år efter det att Bruntlandsrapporten publicerades efterfrågades en ny miljökonferens. Vid denna skulle det diskuteras vad som skulle följa efter Bruntlandrapporten. Denna andra konferens hölls i Rio de Janeiro 1992. Under denna utarbetades diverse konventioner och dokument, varav det mest kända av dessa var Agenda 21 vars grundläggande syfte var att öka medvetenheten kring hållbarhet (sustainability)⁵

Sedan FN konferensen i Rio de Janeiro har miljö och sustainability-frågor kommit allt mer i fokus. Som en följd av denna konferens kom också företagen att stå allt mer i centrum för utvecklingen på miljö och sustainability-området. För att leva upp till intressenternas krav och visa på att verksamheten bedrevs på ett hållbart sätt, började allt fler företag kommunicera ut sina miljö- och sustainability-arbeten via externa redovisningsmetoder.⁶

1.2 Redovisning som en förmedlare av sustainability

I mitten på 90-talet tilltog trenden att upprätta separata och frivilliga miljöredovisningar. I korthet kan dessa miljöredovisningar beskrivas som ett sätt att vidareförmedla information om företagets miljömedvetenhet och miljöarbete till intressenterna. Syftet med denna typ av redovisning är bl.a. att återberätta hur det gångna årets miljöarbete har bedrivits i företaget.⁷

Inom miljöredovisningen sker en ständig utveckling av nya modeller med tillhörande riktlinjer, vars syfte är att förbättra miljöredovisningen. En annan utveckling på området är att redovisningar inte bara fokuserar på ekologi (miljö) utan även på ekonomiska och sociala aspekter samt samspelet dessa emellan. De krav som intressenterna ställer tar sikte på att kopplingen mellan de ekonomiska, ekologiska och sociala aspekterna skall tas fram och tydliggöras.⁸

Med andra ord efterlyser intressenterna en sustainability-redovisning. En sådan bör således ta upp och belysa verksamhetens aspekter och processer utifrån ett ekonomiskt, ekologiskt och socialt perspektiv. Dessa perspektiv bör sedan integreras med varandra och redovisningen bör visa på hur företagets arbete för en hållbar utveckling har skett, sker och framförallt kommer att ske.⁹

⁵ Söderström, Eva et. al., *ISO 14000 från teori till praktik* (1997), s.17.

⁶ Rubenstein, Daniel, *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation* (1994), s. 63-65.

⁷ Westermark, Christer, *Miljöredovisning* (1999), s. 19.

⁸ Bebbington, J, *Sustainability reporting* (1999), s. 1.

⁹ Boele, Richard, *Corporate Social Responsibility* (2001), s. 124.

1.3 Framtida tendenser

Mycket har alltså hänt på området för en hållbar utveckling sedan konferensen i Rio de Janeiro 1992. Men det är först under de senaste åren som begreppet sustainability verkligen blivit vanligare. Konferensen i Rio ledde egentligen bara till att den ekologiska dimensionen av hållbar utveckling anammades av intressenterna. Till följd av detta tog företagen sikte på denna dimension. Resultatet blev att den sociala dimensionen av sustainability-begreppet nästan helt glömdes bort.¹⁰

Utvecklingen på sustainability-området har lett till att de dokument och konventioner som upprättades i samband med Rio-konferensen nu behöver revideras. Detta är också ett av syftena med FN:s tredje miljö och utvecklingskonferens, som kommer att gå av stapeln i Johannesburg 2002. Revideringen kommer bl.a. att ta sikte på att innebörden bakom begreppet sustainability blir mer känt och att framförallt företagen tar det till sig och implementerar det i sina verksamheter.¹¹

Konsekvenserna av detta, för företagen, kan väntas bli att verksamheten bör ledas utifrån ett sustainability-perspektiv. Vilket innebär att ett ekonomiskt, ekologiskt och socialt tänkande bör i bästa möjliga mån ligga till grund för utformningen av alla betydande processer inom ramen för verksamheten. För att företagen skall kunna visa att de lever upp till intressenternas krav kommer det sannolikt att krävas att företagens arbete mot sustainability kommuniceras ut till intressenterna.¹²

1.4 Problematisering

Innehållet i en sustainability-redovisning är till skillnad från en finansiell redovisning (årsredovisningar, delårsrapport, kvartalsrapport etc.) valfritt. Därför kan detta variera mellan olika företags sustainability-redovisningar, utan att företaget i fråga gör sig skyldig till något regelbrott. Bara genom att läsa ett par olika sustainability-redovisningar från olika företag kan vi snabbt konstatera att innehållet faktiskt varierar med avseende på vilken information som tas med och var tonvikten läggs. Det finns idag ingen internationell standard för sustainability-redovisning och en sådan kommer förmodligen att dröja¹³. Två frågor som är intressanta ur ett redovisningsteoretiskt perspektiv är således: finns det något mönster för hur olika företags sustainability-redovisningar skiljer sig åt och vad är i så fall anledningen till skillnaderna?

Vi tänker oss att en möjlig orsak till att innehållet i redovisningarna varierar är att företagens verksamhet skiljer sig åt. Ett tillverkande företag som släpper ut farliga kemiska substanser eller har produktionsenheter i låglöneländer behöver förmod-

¹⁰ Boele, Richard, *Corporate Social Responsibility* (2001), s. 124 ff.

¹¹ Rabe, Patrick, *The issues at stake* (2001), s. 9.

¹² Rubenstein, Daniel, *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation* (1994) s. 60 ff.

¹³ Andersson, Helena, *Laglöst, internationell standard saknas för miljöredovisning* (2001) s. 23.

ligen inte ta hänsyn till samma aspekter av sustainability som ett tjänsteföretag vilket enbart har verksamhet i Sverige. Skillnader av den här sorten behöver alltså inte betyda att det ena företaget har en sämre sustainability-redovisning än det andra. Däremot kan det finnas skillnader mellan företagens sustainability-redovisningar som gör att informationen är mer eller mindre användbar, t.ex. att redovisningen är utspädd med irrelevant information.

Det är alltså rimligt att anta, att det kan finnas skillnader mellan olika företags redovisningar som gör att ett företag kan anses ha en bättre rapportering än ett annat. Om detta är sant så är det möjligt att göra normativa utlåtanden om olika företags sustainability-redovisningar. Detta kan ske genom ett subjektivt uttalande, t.ex. att en den är bra eller dålig. Men det kan också ske med hjälp av ett betygssystem eller ett grafiskt utlåtande i form av ett diagram eller en utvärderingsmodell. En sådan modell har utvecklats av kunskapsföretaget KPMG. Deras modell heter *Sustainability Reporting Scorecard* (SRS) och används i undersökningen till denna uppsats för bearbetning av empiriskt material.

Med stöd av det som sagts ovan är det vår uppfattning att sustainability-redovisning är ett ämne som utvecklas förhållandevis snabbt i dagsläget. Detta betyder sannolikt också att vissa företag har hunnit längre än andra i utvecklingen.

1.5 Frågeställning

Den frågeställning som vi kommer att arbeta utifrån i denna uppsats är med utgångspunkt i problematiseringen följande:

”Hur varierar olika företags sustainability-redovisningar med avseende på informationsinnehållet, och vilka konsekvenser får det för kvalitén på deras redovisningar?”

1.6 Syfte

Vårt syfte är att genomföra en komparativ studie av 10 olika företags sustainability-redovisningar för att lyfta fram vilka faktorer, hänförliga till rapporterna som:

- ◆ Höjer kvaliteten på sustainability-redovisningarna.
- ◆ Sänker kvaliteten på sustainability-redovisningarna.
- ◆ Inte påverkar kvaliteten på sustainability-redovisningarna.

1.7 Avgränsningar

- Undersökningen fokuserar endast på de senast publicerade sustainability-redovisningarna för tio stycken företag.
- I dessa är vi intresserade av att undersöka kvalitetsfaktorer hänförliga till informationsvärdet i rapporterna. Vi är inte intresserade av bakomliggande faktorer hänförliga till företagen såsom branschtillhörighet eller storlek.
- KPMG:s verktyg Sustainability Reporting Scorecard ställer upp avgränsningar för de frågor som vi kommer att ställa angående innehållet i rapporterna, i samband med den empiriska insamlingen. Detta verktyg är det enda som vi kommer att använda vid insamlandet. Användningen är begränsad till de första åtta avsnitten av frågor (avsnitt ett till åtta) som tillhör verktyget.
- Vid val av undersökningsobjekt (rapporter) har vi avgränsat oss till sådana där namnet antyder att det rör sig om en sustainability-redovisning. Således har vi inte intresserat oss för miljöredovisningar, HSE-rapporter eller andra typer av redovisningar.

2 METOD

I kapitlet redogörs för det tillvägagångssätt som använts för insamling och bearbetning av såväl teoretisk som empirisk data. Kapitlet beskriver även hur vi gått till väga dels övergripande och dels handgripligt för att angripa vårt problem.

2.1 Val av ämne

Ämnet har valts med bakgrund av uppsatsförfattarnas intresse för ämnet redovisning och dess utvecklingstendenser i kombination med ett speciellt intresse för utvecklingen på området för sustainability-redovisning. Miljöredovisningens förmodade förändring mot sustainability-redovisning är enligt oss en av de mest intressanta trenderna på redovisningsområdet just nu. Anledningen till detta är att, om trenden pekar mot ett ökat intresse, så implicerar detta i sin tur att intressenterna tittar mer och mer på företaget som en del av samhället och hur det passar in i samhället. Detta skiljer sig från ett tidigare, smalare, perspektiv där intressenterna tittar på ett företag i kontexten av sitt nätverk och hur det ser ut internt. Om detta bredare perspektiv får genomslag får också i så fall företagen inrikta sig ännu mer på vad intressenterna vill ha och utgå allt mer från deras önskemål. Att driva verksamheten inom ramen för en hållbar utveckling innebär i så fall ett nytt tankesätt inom företagsvärlden.

Vi valde ämnet för att kunna öka förståelsen om hur långt svenska och utländska företag har kommit i denna utveckling. Detta är ett litet steg på vägen i att fastställa vart denna trend egentligen pekar.

2.2 Perspektiv

Kvalitet är ett centralt begrepp i denna uppsats. Vi har redan från början tittat på företagens rapporter med våra kvalitetsglasögon och vi har redan från början betraktat arbetet med att skapa en bättre redovisning som ett kvalitetsarbete. Detta innebär att vi inte längre knyter begreppet kvalitet enbart till de produkter, som företaget tillhandahåller åt sina kunder, utan även till alla de processer som finns inom ett företag. Att vi har tagit på oss dessa glasögon innebär att vi utgår från att det går att mäta kvalitet. Det innebär också att vi utgår från att det är lönsamt för företagen att satsa på kvalitetsarbete. Kvalitetsarbete är alltså inget självändamål utan det förväntas ge avkastning i slutändan.

Vårt perspektiv kan också sägas vara ett mikroperspektiv¹⁴ då vi har begränsat oss till redovisningarna från företagen, vilket endast är en liten del av det sustainabili-

¹⁴ Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod* (1992) s. 38.

ty-arbete som äger rum inom ett företag. Detta får som konsekvens att vi endast är intresserade av företagen bakom redovisningarna i den mån deras verksamhet, tillverkande eller ej tillverkande, kan få konsekvenser för deras sätt att redovisa. Det kan också innebära att vi inte reagerar för eller ser skillnader som inte är hänförliga till skillnader i kvalitet, eftersom vi inte letar efter dem.

Tidsmässigt är vårt perspektiv ett tillståndsperspektiv¹⁵, och vi är intresserade av hur sustainability-redovisningar ser ut idag, inte hur de har förändrats över tid. Det är naturligtvis intressant att framåt i tiden studera hur de kvalitetsproblem som finns idag har lösts eller om de kvarstår i framtiden, det är dock inte något som vi kommer att ägna oss åt i den här uppsatsen.

2.3 Verktyget (Sustainability Reporting Scorecard)¹⁶

2.3.1 Val av verktyg

För att kunna jämföra hur företag redovisar sitt sustainability-arbete, vilket är en del av syftet med denna uppsats, så har vi använt oss av ett verktyg som är framtaget av kunskapsföretaget KPMG. Det bör också nämnas att anledningen till att gruppen har valt att inrikta sig just på kvalitet av sustainability-redovisningar är att KPMG önskade samarbeta med en uppsatsgrupp i frågan. Gruppen har haft således fått tillgång till ett nyutvecklat verktyg och KPMG har i gengäld fått en möjlighet till extern feedback på verktyget. Vi vill dock betona att syftet med denna uppsats inte är att testa KPMG:s verktyg utan att bedöma kvalitetsskillnader på sustainability-redovisningar. En fördel för oss har varit att vi har kunnat ställa frågor till KPMG om hur verktyget skall användas i de fall där det har funnits tveksamheter från vår sida.

Sustainability Reporting Scorecard (SRS) är precis som namnet antyder ett styrkort som är till för att mäta kvalitén på företags sustainability-redovisningar. Verktyget har även andra egenskaper som gör det särskilt lämpligt att använda. Det tar t.ex. hänsyn till om företagen är tillverkande eller icke-tillverkande. Vissa skillnader mellan redovisningsrapporterna, som inte betraktas som kvalitetsskillnader, får inte heller några konsekvenser för bedömningen av dess kvalitet eftersom de är hänförliga till företagets verksamhet.

Verktyget är också lämpligt att använda då det delar upp redovisningen i åtta delar (Managementdimensioner). Detta gör att det har varit lättare att genomföra analysen av hur och var redovisningarna skiljer sig då vi har kunnat jämföra varje ma-

¹⁵ Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod* (1992) s. 38.

¹⁶ Om inget annat sägs så hänvisar vi till manualerna samt programvaran för Sustainability Reporting Scorecard från KPMG. I sammanhanget bör också nämnas att materialet är sekretessbelagt och endast avsett för internt bruk. Detta kommer sannolikt att ställa till problem för en läsare som ger sig i kast med att följa upp denna not. Vi hänvisar därför till KPMG:s avdelning för sustainability-redovisning.

nagementdimension för sig. Varje dimension har vars ett tillhörande block av kriterier som skall uppfyllas av rapporterna. Detta förhållande har vi utnyttjat för djupare, kvalitativ analys, av hur företagens rapporter skiljer sig åt. Det vi har gjort är att vi har gått tillbaka till kriterierna och jämfört om likheter eller skillnader i kvalitet mellan olika redovisningar beror på att företagen har utelämnat samma typ av information i sina rapporter. Vi har dessutom tittat på hur ingående varje kriterium uppfylls av innehållet i redovisningen.

2.3.2 Hur fungerar verktyget?

I själva verket är SRS en uppsättning av frågor som är framtagna för att tillsammans ge svar på frågan om vilken kvalitet det undersökta företags sustainability-redovisning håller. Frågorna är ställda för att kontrollera att vissa kriterier är uppfyllda. Verktyget är också tillämpligt på andra former av rapporter, t.ex. miljöredovisningsrapporter. I denna uppsats har vi dock endast intresserat oss för sustainability-redovisningar.

Verktyget är uppbyggt kring principerna för *Balanced Scorecard* (BSC). En skillnad är dock att BSC är uppdelat i fyra, ibland fem, managementdimensioner emedan SRS är uppdelat i åtta. Fyra av dessa åtta anses vara huvuddimensionerna och sägs vara direkt hänförliga till fyra av dimensionerna i ett BSC¹⁷. De resterande fyra utgör gränsområdena mellan de fyra huvuddimensionerna, d.v.s. de skall alltså koppla samman huvuddimensionerna. Här ser vi tydliga paralleller med Sustainability-begreppet som traditionellt delas upp i tre huvud delar vilka sedan knyts samman med tre stycken mellandimensioner¹⁸.

De åtta management-dimensionerna (Financial Management, Eco-Efficiency, Sustainability Management, Operational Performance, Competence Management, Innovations, Stakeholder Management och Product Performance) har, som vi nämnt, vars ett tillhörande block av frågor. Dessa besvaras genom att svaren söks i respektive företags sustainability-redovisning. Frågorna handlar generellt om hur en rad kriterium uppfylls av rapporten, vart tonvikten har lagts och hur ingående beskrivningarna är.

Varje fråga har vars en tillhörande sexgradig betygsskala från noll till fem. Användaren läser först frågan och går sedan till sustainability-redovisningen för att bilda sig en uppfattning om hur innehållet i redovisningen kan kopplas till frågan. Sedan gör användaren en bedömning av innehållet i redovisningen, till den del som frågan avser, och sätter ett betyg från noll till fem. Betyget noll innebär alltid att redovisningen inte alls tar upp det som frågan avser. Betyg ett ställer vanligen krav på en kort verbal beskrivning. Betyg två till tre ställer i så gott som alla fall krav på en kvantitativ framställning samt en mer utvecklad verbal beskrivning.

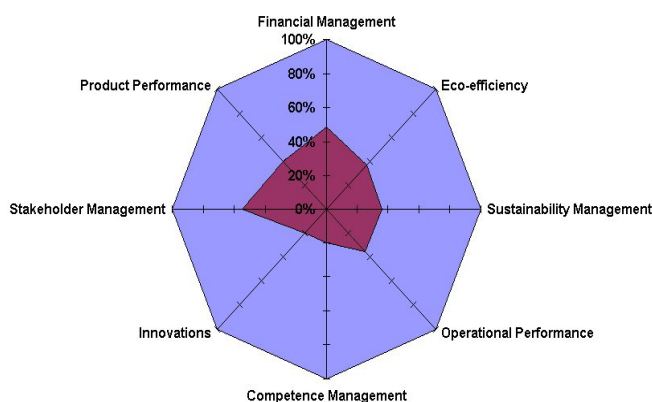
¹⁷ KPMG, *Sustainability Reporting Scorecard Manual* (2000), s. 4.

¹⁸ Se avsnitt 3.1.1

Betyg fyra kräver som regel en beskrivning av hur företaget har förbättrats från föregående år eller vad de har för planer för framtiden. Betyg fem innebär i de flesta fall att företaget, utöver en mängd andra kriterier, även resonerar kring hur de har agerat i jämförelse med övriga företag på marknaden (Benchmarking).

När frågorna är besvarade och svaren är inmatade i datorn så behandlar SRS själv frågorna och skapar en profil av företaget i ett polärddiagram med åtta axlar. Värdet på varje axel motsvaras av den totala poäng, i procent räknat, som respektive företags sustainability-redovisning har erhållit i de åtta olika managementdimensionernas frågeblock. Plottren på axel visar alltså vilken totalpoäng redovisningen fick vid särskild bedömning för varje dimension.

Mellan plottren på varje axel dras också ett streck till plottren på intilliggande axel. Dessa streck bildar ett område som färgas och det är alltså åtta sådana områden som tillsammans skapar ett fält i polärddiagrammet. Den yta som fältet täcker av hela diagrammet är alltså ett sammantaget mått på vilken kvalitet ett företags sustainability-redovisning har. En redovisning med fullgod kvalitet har alltså ett fält med en area som täcker 100 % av polärddiagrammets area. Det är emellertid vår bedömning att det torde vara mycket ovanligt i dagsläget att detta kan inträffa.



Figur 2.1 Ett exempel på hur ett polärddiagram kan se ut efter utfört test.

3.17 Does the report contain information on **targets**?

0= no mention

1= general description

2= 1 + qualitative information

3= 2 + quantitative information

4= 3 + description of how to achieve targets, current level of achievement, comparison with previous year(s) performance

5= 4 + information on benchmarking (against industry's standards, industry's best practice, best practice from other sectors) and independent verification of given information

Figur 2.2 Exempel på hur en fråga kan ses ut i SRS: n (Källa: KPMG)

2.3.3 Kritik av verktyget

En anledning till att det är svårt för ett företaget att fylla upp 100 % av polärdiagrammets yta är att vissa frågor endast är hänförliga till speciella typer av företag, de måste dock besvaras i alla fall. Ett exempel är frågan om djurförsök som måste besvaras av alla tillverkande företag. Vi förmodar att ett läkemedelsföretag förväntas, av intressenterna, lämna information om sådan verksamhet i sin rapport. Vi förmodar också att ett byggföretag inte förväntas göra det. Företag i de flesta branscher, förutom t. ex. läkemedelsbranschen, får således noll poäng på denna fråga då de inte har lämnat någon information rörande djurförsök i sina rapporter. I de fall då det har inträffat att företag har blivit uppenbart missbedömda så har vi inte betraktat det som en brist i dessa företags rapporter utan som en brist i SRS. Vi har emellertid följt SRS-frågor systematiskt även om vi har varit medvetna om denna brist, vilket betyder att flera rapporter oförtjänt fått noll poäng på denna fråga.

Ett annat problem med SRS som har att göra med när de sammanvägda resultaten på varje polärdiagraxisaxel skall tolkas är också motsatsen till det som vi diskuterat ovan, nämligen att vissa frågor faktiskt rensas bort i en del fall. Detta problem uppstår i samband med att SRS sorterar bort vissa frågor för icke-tillverkande företag, då dessa inte anses relevanta för sådana företag. Detta leder t. ex. till att icke-tillverkande företag endast besvarar två frågor i anknytning till dimensionen Product Performance, emedan tillverkande företag måste besvara sju stycken. Detta kan medföra två effekter. Den första är att icke-tillverkande företags rapporter har lättare att få höga poäng då de endast behöver uppfylla två krav. Det andra är att de tillverkande företagen har lättare att få höga poäng då de har fler chanser att något i rapporten uppfyller något av de många krav som SRS ställer, de har alltså större chans att ”träffa rätt”, medelpoängen kan således ha större chans att hamna över noll. Det är dock vår bedömning att bortsorteringen av frågor medför att icke-tillverkande företag har lättare att få höga totalpoäng. Detta bör läsaren vara medveten om vid jämförelser mellan tillverkande och icke-tillverkande företag.

Ett annat problem som är relaterat till jämförelser är kopplat till benchmarking. SRS ställer ofta krav på benchmarking för att gå från nivå fyra till nivå fem i betyg. Vi vill dock betona att vi ställer oss kritiska till de frekventa krav på benchmarking som SRS ställer. Vi kan tänka oss att det skulle vara lämpligt som ett delkrav på en nivå, men inte som skillnaden mellan nivå fyra och fem som det oftast är. Anledningarna till att vi är kritiska är flera. Ett, det råder stor brist på jämförelsematerial för företagen. Två, om företagen själva skall välja jämförelsematerial kan det självfallet bli så att urvalet inte sker på objektiv basis och att företagen väljer att jämföra andra företag på ett sätt som får dem att se bättre ut än vad de i själva verket är. Tre, jämförelser är ofta endast relevanta om de görs med företag i samma bransch, detta eftersom flera sustainability-prestanda och acceptansnivån för dem är branschrelaterade.

Ytterligare en brist som vi har noterat med SRS är att frågor som är relaterade till integrationen mellan den sociala och den ekologiska dimensionen är klart under-representerad. Detta medför att sustainability-begreppet (se mer om detta i kapitel 3) inte täcks upp på det sätt som vi skulle önska av frågorna.

2.4 Undersökningens tillförlitlighet

2.4.1 Vad mäter SRS?

Vid en snabb reflektion över frågeställningen torde läsaren inse att begreppet kvalitet är centralt för uppsatsen eftersom kvalitet faktiskt är det som skall mätas i själva undersökningen. För att göra detta har vi SRS som nu är introducerat ovan. Till följd av detta ställer vi frågan: Är SRS ett instrument som mäter kvalitet? Denna fråga kan delas upp i två, delar nämligen: Är frågorna rätt ställda för att mäta kvalitet (inre validitet) och är svaren på frågorna ett mätresultat som motsvarar verkligheten (yttre validitet)? Vi menar att det är viktigt att ställa dessa frågor och inte bara acceptera verktyget som ett fullgott kvalitetsmättningsverktyg. Kvalitet är ju ett teoretiskt fenomen som kan undersökas empiriskt, därför vill vi vara säkra på att det är kvalitet som vi mäter. Innan vi går in på att diskutera validitet vidare skall vi därför diskutera begreppet kvalitet.

2.4.2 Huvuddragen i TQM och dess koppling till verktyget

För att testa om verktyget är ett bra kvalitetsmättningsinstrument har vi utgått från Total Quality Management (TQM) som är en teori kring hur mätning av kvalitet bör gå till.

Ett av huvuddragen i TQM är att utgå från kunden. Detta innebär att företaget bör identifiera sina kunder och fastställa deras behov¹⁹. I fallet med sustainability-redovisningar motsvaras kunden av intressenten. Det är alltså intressenterna som avgör vilken kvalitet rapporten håller med utgångspunkt i hur de ser på innehållet. Frågan som vi har ställt oss när det gäller SRS har varit om det mäter vad intressenterna vill ha?

SRS bygger till stor del på Global Reporting Initiatives (GRI²⁰) guidelines.²¹ GRI-guidelines som i sin tur bygger på vad en rad företag och organisationer (NGO: s)

¹⁹ Sandholm, Lennart, *Total Quality Management* (2000), s. 64 ff.

²⁰ GRI är ett internationellt nätverk bestående representanter från olika intressent grupper. Målet med nätverket är att skapa allmänt accepterade riktlinjer för upprättandet av Sustainability redovisningar. (www.globalreporting.org)

²¹ KPMG, *Sustainability Reporting Scorecard Manual* (2000), s. 5.

anser skall ingå i en sustainability-redovisning.²² Företag är ofta kunder till andra företag, därmed kan de räknas till intressenterna. Även organisationerna är att betrakta som intressenter i sammanhanget. De företag och organisationer som har varit med och utformat GRI-guidelines betraktas av oss som representanter för övriga intressenter av sustainability-redovisningar. De intressenter som inte har varit med och utformat GRI-guidelines och som inte instämmer med dessa till fullo faller alltså utanför den här ramen och deras åsikter om vad som skall ingå i en sustainability-redovisning blir alltså inte tillsedda i våra tester. Detta betecknar vi som en av svagheterna med SRS-verktyget.

Ett annat kriterium för kvalitetsarbete, enligt TQM, är ett strukturerat tillvägagångssätt. Detta är nödvändigt för att nå bra resultat.²³ SRS är ett utmärkt verktyg för detta ändamål, ett företag som använder det kan lätt identifiera vad det var som gav dem ett bra eller ett dåligt betyg i ett speciellt avseende. Detta är också något som vi utnyttjade i värderingen av det empiriska materialet. Systematiken underlättade också för oss att kunna genomföra likvärdiga bedömningar av rapporterna, eftersom SRS ger klara riktlinjer för hur detta skulle gå till.

Ett tredje kriterium för ett TQM-verktyg är att det skall kunna mäta kontinuerlig förbättring.²⁴ SRS uppfyller detta krav genom sitt betygssystem. Ett företag som vill förbättra sig till nästa år kan lätt gå in och ta reda på anledningen till varför betyget blev så lågt i något avseende, vilket företaget kan förbättra till nästkommande redovisning.

2.4.3 Inre validitet

Frågan som är intressant i det här sammanhanget är: mäter SRS: s frågor det vi avser att mäta²⁵? Det vi avser att mäta är kvaliteten på sustainability-rapporter.

Att SRS har de egenskaper som ett kvalitetsinstrument bör ha har vi redan konstaterat. Den viktiga frågan här är snarare om frågorna har anknytning till begreppet sustainability. Svaret från vår sida blir ja av flera anledningar. För det första har frågorna sin grund i GRI-guidelines och således också vad GRI: s involverade parter anser bör ingå i en rapport för att täcka upp begreppet. För det andra anser vi att innehållet i frågorna väl avspeglar innehållet i begreppet sustainability utifrån de egna undersökningar vi har gjort av begreppet i teorin, vilket återges i teoriavsnittet nedan. Frågorna täcker väl in det ekonomiska, ekologiska och sociala dimensionerna. Dock anser vi att området bio-diversity (området mellan den sociala och den ekologiska dimensionen) är dåligt täckt av styrkortet. Den vikt som lagts på detta område motsvarar inte den vikt som läggs på andra områden.

²² Global Reporting Initiative, *Sustainability Reporting Guidelines, on Economic, Environmental and Social Performance*, (2000), s. 2.

²³ Sandholm, Lennart, *Total Quality Management* (2000), s. 280 ff.

²⁴ Ibid. s. 222 ff.

²⁵ Lundahl, Ulf, et al. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999) s. 150.

2.4.4 Yttre validitet

Frågan som är intressant i det här sammanhanget är: är svaren på frågorna en bra indikator på det som vi avser att mäta?²⁶

Ett problem som vi har lokaliserat i anknytning till detta är att SRS: s kriterier för att få ett betyg är att rapporten skall ha uppfyllt alla krav för betygsnivån under. För att få betyg fyra måste alltså rapporten uppfylla allt det som krävs för att få betyg ett till tre. Detta gör att en rapport som uppfyller allt det som krävs för att få betyg tre till fem, men inte betyg två, slutar på betyg ett. Betyg ett är då inte ett bra mätresultat på rapportens kvalitet i det speciella avseendet som frågan gäller. Med anledning av detta anser vi att betyget (svaret på frågan) ibland kan vara för lågt i förhållande till rapportens verkliga kvalitet. Det är vår bedömning att de största mätfelen beror på detta.

2.4.5 Reliabilitet

Frågan som är intressant i sammanhanget är i vilken mån mätningarna har utsatts för slumpmässiga mätfel²⁷ och vilka metoder vi har använt för att minimera dem.

Frågorna som SRS ställer är halvriktade till sin karaktär. Med detta menar vi att användaren får en fråga som till viss del kan vara riktad, som exempel tar vi: *Ingår det en beskrivning av företagets ideella engagemang i redovisningen?* Det är alltså klart för användaren att denne skall leta efter en beskrivning av ideell verksamhet, men i det är ju faktiskt upp till användaren att avgöra om denne har lokaliserat en beskrivning av ideellt engagemang i redovisningen eller inte. Det är också upp till användaren att avgöra till vilken grad detta ingår i redovisningen, det vill säga vilket betyg som skall sättas. Viss vägledning ges av SRS om hur betyget skall sättas, vilket gör att vi betraktar denna process som delvis självständig. Detta leder ibland till att olika användare sätter olika betyg.

Det är dock vår uppfattning att frågorna är så pass riktade att användaren inte ges utrymme till att forcera några resultat. De är också så pass öppna som det fordras då ingen redovisning är den andra lik och användaren därför behöver ett visst eget spelrum för att kunna hantera frågorna. Vi vill dock påpeka att vi varit noga med att bedöma olika företags sustainability-redovisningar på samma sätt utefter respektive fråga. Detta innebär också att vi har haft som mål att inte avvika från de betygs-kriterier som SRS ställer upp.

För att ytterligare minimera mätfel på grund av användarens subjektiva bedömning så har varje sustainability-redovisning bedömts av två personer och förts in separat i Excel. Det resultat som sedan har matats in i SRS har varit medeltalet av

²⁶ Lundahl, Ulf, et al. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999) s. 151.

²⁷ Ibid. s. 152.

de två användarnas betyg. På detta sätt anser vi oss ha mildrat effekterna av de största fluktuationerna.

En förstudie genomfördes också på företagen Elanders och SAS redovisningar, som förvisso är miljöredovisningar, för att öva oss på att använda SRS. Efter det diskuterade vi eventuella problem som kunde uppstå i samband med betygssättandet och hur vi skulle lösa dessa problem. Dessa problem är till stor del de som redan diskuterats ovan.

I sammanhanget vill vi också nämna att frågorna i SRS är på engelska. Vi har alltså gjort våra egna översättningar av frågorna då vi har behandlat svenska redovisningsrapporter. Själva kan vi inte se att detta har ställt till några problem för undersökningens tillförlitlighet då vi anser att vi är väl bekanta med terminologin kopplad till sustainability-redovisning både på svenska och på engelska.

2.5 Angreppssätt och ansats

2.5.1 Ansats

Vår ansats är positivistisk²⁸ i den mening att vårt arbete bygger på en hypotes (se nedan). I grunden bygger denna på att vi utgår ifrån teorier som säger att det är möjligt att mäta kvalitet. Om denna hypotes är riktig så är det möjligt för oss att använda SRS som kvalitetsmätningens instrument. Vi har i samband med att vi utgår från hypotesen, lämnat dörren öppen för kritik. Om det går att visa att SRS inte är ett verktyg som mäter kvalitet så måste också slutsatserna i denna uppsats förkastas. Då vi arbetar utifrån att hypotesen är riktig så använder vi SRS till att göra mätningar och samla in fakta som vi sedan tolkar. Utifrån dessa observationer kan vi sedan göra tolkningar av verkligheten. Vår övergripande ansats är således deduktion²⁹.

2.5.2 Övergripande angreppssätt

Vi har utgått från följande hypotes:

Premiss 1: Ju större area ett företag erhåller på sitt fält i SRS: s polärtdiagram efter utförd test, desto bättre kvalitet ha företagets sustainability-redovisning.

²⁸ Eriksson, Lars Torsten, et al, *Att utreda forska och rapportera* (1997) s.230.

²⁹ Ibid. 229.

Premiss 2: De åtta värdena mellan noll till 100 % som ett företag får på management-dimensionsaxlarna i SRS: s polärtdiagram är vart och ett delmått på hur god kvaliteten är på det som axeln avser att visa.

Slutsats: Om ett företag A har en större area på sitt fält i polärtdiagrammet än företag B så är företag A bättre på att göra sustainability-redovisningar än företag B utifrån ett helhetsperspektiv. Detta behöver dock inte utesluta att företag B kan vara bättre än A vid mätning av specifika management dimensioner.

Att det logiska resonemanget hänger samman är för oss tämligen klart. Den intressanta frågan är dock: är premisserna riktiga³⁰. För att testa detta har vi använt oss av en rad teorier kring kvalitetstestning, redovisning, kommunikation och sustainability (se nedan).

Undersökningen är gjord på 10 företags sustainability-rapporter vilket vi anser är ett för litet stickprov för att vi skall kunna göra generaliseringar utifrån resultaten som kan anses gälla utanför ramarna för stickprovet. För att generella slutsatser skall kunna dras bör alltså fler likvärdiga undersökningar göras. Detta kan således vara ett bra ämne för framtida uppsatsförfattare inom redovisning, som med våra resultat tillsammans med sina egna resultat eventuellt kan dra generella slutsatser.

2.5.3 Handgripligt arbetssätt

2.5.3.1 Insamling av primärdata

Som primärdata betraktar vi de sustainability-redovisningar på vilka vi har tillämpat SRS. Anledningen till att de betraktas som primärdata är att de är de centrala undersökningsobjekten för denna uppsats. Vårt syfte och vår frågeställning kretsar kring hur dessa redovisningsrapporter är utformade och inte kring faktorerna bakom dessa som är hänförliga till omständigheter internt i företagen. Redovisningarna har vi samlat in från företagen själva genom att kontakta dem. I de fall då företagen inte har skickat oss sina rapporter inom rimlig tid har vi använt oss av nätbaserade upplagor, om så är fallet framgår detta i respektive företagspresentation.

Insamlingen av primärdata har i detalj gått till på följande sätt. Vi genomförde ingående textanalyser av nedanstående 10 företags sustainability-redovisningar. Syftet med detta var att bli bekant med vad som tas upp i och behandlas av redovisningarna. SRS: ns manual rekommenderar i vanliga fall en quick scan för att spara tid, men vi skall inte här gå in närmare på vad detta innebär eftersom vi inte har använt oss av den metoden.

³⁰ Eriksson, Lars Torsten, et al, *Att utreda forska och rapportera* (1997) s. 203.

Därefter gällde det att avgöra huruvida företaget i fråga var att betrakta som ett tillverkande (manufacturing) eller icke-tillverkande (non-manufacturing) företag, detta är ett krav som ställs av SRS. Verktuget omnämner denna process som *profiler*ing av företaget. SRS ger ingen vägledning om hur denna distinktion skall göras därför har vi gjort upp egna ramar för hur uppdelningen skall genomföras. Vi har resonerat på följande sätt när vi har profilerat företagen. Vi har utgått från Christian Grönroos definition av en tjänst som säger att en tjänst har fyra egenskaper³¹:

1. Den är immateriell, vilket innebär att den är abstrakt och icke påtaglig. Vi tolkar detta som att tjänsten är icke-materialiserad och således inte kan upplevas med kroppens fem sinnen.
2. Den är inte ett ting utan en process eller en aktivitet. Detta innebär att den blir till i produktionsprocessen och inte existerar vare sig före eller efter denna.
3. Produktion och konsumtion av tjänsten sammanfaller.
4. Kunden medverkar i produktionsprocessen.

Företag som enbart producerar produkter (varor och tjänster) vilka faller innanför ovan givna definition har kategoriserats som icke-tillverkande företag. Företag som har producerat någon produkt som faller utanför denna definition har kategoriserats som tillverkande företag. Anledningen är att vi förmodar att syftet med att SRS gör uppdelningen från början är att företag som producerar varor, vilket skall förstås som motsatsen till tjänster, gör också emissioner i naturen i samband med själva tillverkningsprocessen. Frågor rörande produktens fysiska påverkan på omgivningen, t ex de som tillhör management-dimensionen *Product Performance* sorteras därför till stor del bort. Företag som producerar tjänster gör ofta inte emissioner till naturen i samma omfattning. Exempel på andra frågor som endast berör tillverkande företag är de som rör Life Cycle Analysis (LCA), d.v.s. produktens påverkan på sin omgivning från det att komponenterna köps in till dess att den återvinns eller deponeras.

Därefter har vi svarat på SRS: ns samtliga frågor med hjälp av texten i de olika företagens sustainability-redovisningar. För en sustainability-redovisning blir det 101 st. frågor för ett tillverkande företag och 88 st. för ett icke-tillverkande företag. Textanalysen som vi genomförde i utgångsläget har varit nyttig för att kunna orientera sig i rapporterna vars sammanlagda textmassa uppgår till mellan 15 och 80 sidor. Samtidigt som vi svarade på frågorna som SRS ställde så matade vi in vår bedömnings poäng i datorn efter de riktlinjer som programvaran till SRS ställer.

³¹ Grönroos, Christian, *Marknadsföring i tjänsteföretag* (1996), s. 48 f.

De primärdata som har samlats in är strukturerade³² såtillvida att de har samlats in på samma sätt i alla företag. Tillvägagångssättet har hela tiden varit att systematiskt följa frågorna i SRS.

Vi har även gjort e-post intervjuer med miljöansvariga på fem stycken stora svenska företag. Vi har valt att intervjua företag vilkas sustainability-redovisningar vi skulle ha med i vår fallstudie. Dock fick vi enbart svar ifrån fyra av dessa. Frågorna som ställdes handlade till vilka primära och sekundära intressenter som respektive företags sustainability-redovisningen är tänkt att vända sig till samt vilka riktlinjer företaget hade utgått ifrån när de upprättat sin redovisning.

2.5.3.2 Bearbetning av primärdata

Som vi tidigare beskrivit så processar SRS programvaran själv den inmatade informationen. Resultatet av detta presenteras i ett polärddiagram som visar en helhetsbild av rapportens kvalitet. Dessa bilder jämfördes sedan med varandra för att kunna upptäcka eventuella mönster över likheter och skillnader mellan företagens rapporter.

Parallellt med inmatningen av betygsdata har vi fört minnesanteckningar över speciella saker, hänförliga till företagens rapporter, som har varit betydelsefulla för slutbetyget på respektive managementsdimensions-axel. Exempel på detta kan ha varit ett block med frågor på vilka rapporten har erhållit högsta eller lägsta poäng. Dessa anteckningar har vi sedan sammanställt och redovisat i empiriavsnittet för att ge en förklaring till läsaren om varför fältet i polärddiagrammet i respektive fall ser ut som det gör.

Efter att ha identifierat skillnader och likheter i diagrammen gick vi tillbaka till sammanställningarna av minnesanteckningarna och betygstabläerna. Detta för att se om företagens rapporter visade liknande styrkor och svagheter som var hänförliga till samma sorts frågor eller om det berodde på olika saker.

De primära data som vi samlat in genom vår empiriska undersökning har vi även sammanställt i en figur som visar sidvolymen på rapporten jämfört med genomsnittsbetyget för rapporterna från SRS-mätningarna (se figur 7.1). Avsikten med detta är att se om kvaliteten på redovisningarna (mängden relevant information) ökar med mängden information (rapporternas sidvolym). SRS: n värdesätter och ger betyg åt endast i de fall redovisningarna innehåller relevant information. Innebörden av relevant information blir således den information som SRS efterfrågar.

De e-postintervjuer som vi genomförde med miljöansvariga på ett antal företag kommer att skapa grunden till kapitlet rörande sustainability-redovisningens intressenter. Tanken med dessa var att få reda på mer om olika intressentgrupper.

³² Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod* (1992), s. 63.

2.5.3.3 Insamling av sekundärdata

Som jämförelsematerial har vi använt oss av liknande undersökningar gjorda av KPMG Finland 1999 och av Deloitte & Touch Sverige 2001. Denna har vi hittat genom sök på internet. Undersökningens resultat har jämförts med våra egna i syfte att verifiera eller falsifiera dessa.

Källorna till beskrivningarna av företagen är att betrakta som sekundärdata då det är företagen själva som har samlat in denna information åt oss. Källorna till detta har varit företagens hemsidor samt deras vanliga årsredovisningsrapporter. Även de fakta som vi har samlat in angående organisationer såsom GRI och liknande har gjorts på sekundär väg.

2.6 Källsökning

Litteratur och artiklar ur tidskrifter har vi huvudsakligen hittat genom sök i Lunds universitetsbiblioteks databas LOVISA. Tidigare uppsatser med anknytning till ämnet har vi lokaliserat genom Lunds universitets uppsatsdatabas DEBA samt genom manuella sökmetoder. Sökord för litteratur, uppsats och artikelsök har koncentrerats till författare, titlar samt ämnesval.

Vi har även gjort en rad manuella sökningar på UB 1, ekonomiska kursbiblioteket samt IIIEE: s (International Institute for Industrial Environmental Economy) bibliotek i Lund. Till större delen gick dessa manuella sökningar ut på att hitta artiklar i tidskrifter men även vanlig litteratur har sökts med denna metod. En del av litteraturen som vi har använt kände vi till sedan tidigare, till följd av tidigare studier inom området för företagsekonomi. Slutligen har även källhänvisningarna i den litteratur som vi har använt oss av initialt i flera fall gett oss uppslag för nya sökningar.

Internet har även varit en viktig del i informationsinsamlandet. Här har vi framför allt sökt information från kunskapsföretag och organisationer som t ex GRI, OECD, GEMI, Deloitte & Touche och olika FN organ. Dessa har i flera fall utvecklats skrifter, modeller och protokoll för sustainability-redovisning.

2.7 Avgränsningar vid val av företag

Vi har valt att utföra den empiriska undersökningen på 10 st. svenska och utländska företags sustainability-redovisningar. Anledningen till att vi har valt detta antal är helt enkelt att detta var vad vi ansåg hinna med inom de tidsramar som vi ställt upp för undersökningen.

Dessa tio företags redovisningar valdes ut på följande sätt:

- För det första skulle rapporten ha ett namn som antyder att det rör sig om en sustainability-redovisning. Vi har alltså inte valt ut några redovisningar med namn som *Miljöredovisning* eller *Environmental Report*. Namn som innehåller ordet *Sustainability*, *Hållbarhet*, *Omvärld* eller en kombination av flera ord som *Social*, *Ekologisk* och *Ekonomisk* på svenska eller engelska har godtagits som sustainability-redovisningar. Dock har vi inte valt redovisningar vars titel innehåller kombinationen hälsa, säkerhet och miljö då sådana redovisningar av oss betraktas som HSE-redovisningar (Health, Safety and Environment). Vi har varit av den åsikten att det är genom namnet som företaget antyder att det rör sig om sustainability-redovisning eller någon annan form av rapport. Det ter sig tämligen meningslöst att bedöma en rapport som inte är en sustainability-redovisning efter de kriterier som SRS ställer upp för sådana rapporter. Resultaten skulle bli förutsägbara, en miljöredovisning skulle till sannolikt sakna information kring de ekonomiska och sociala dimensionerna.
- Ett andra kriterium var att de skulle gälla för samma period. Vi har valt rapporter från perioden 1999/2000 eftersom de är de senaste rapporterna och sannolikt därför också de mest utvecklade. En del företag ger endast ut rapporter vartannat verksamhetsår, därför har vi gjort vårt val efter senaste period och inte senaste verksamhetsår.

Företag med sustainability-rapporter har vi sökt på genom OM-Stockholmsbörsen Dow Jones sustainability index³³, Affärsvärlden och genom fria sök på Internet.

De företag som vi valde är följande:

Företag:	Bransch:	Grupp:
ABB	Industriella Konglomerat	Tillverkande företag
AstraZeneca	Läkemedel	Tillverkande företag
Bristol-Myers Squibb	Läkemedel	Tillverkande företag
British Airways	Transport	Icke-tillverkande företag
BP	Olja och Gas	Tillverkande företag
COOP (KF)	Konsumentvaror	Icke-tillverkande företag
Föreningssparbanken	Bank och Försäkring	Icke-tillverkande företag
ITT Flygt	Övrig Industri	Tillverkande företag
NCC	Bygg och Anläggning	Tillverkande företag
Shell	Olja och Gas	Tillverkande företag

Anledningen till att just dessa företag har valts har till viss del att göra med tillfälligheter, vi har helt enkelt valt de som vi har hittat först och som har passat profilen ovan. Det är idag endast en liten del av den totala företagsmängden som faktiskt sustainability-redovisar. På Stockholmsbörsen hittade vi endast fyra stycken

³³ Dow Jones sustainability index är skapat av Dow Jones som är ett av världens ledande förlagsföretag. Dess främsta publikation är Wall Street Journal. www.dowjones.com

(ABB, AstraZeneca, Föreningssparbanken och NCC), och de tog vi med. Anledningen var inte att kravet var att rapporterna skulle vara på svenska eller komma från svenska företag, men det var där vi började leta.

2.8 Val av teori

Teorin som har använts i denna uppsats har tjänat två huvudsyften. Det ena syftet var att testa det verktyg som vi har använt vid det empiriska insamlandet. För detta ändamål har TQM-teori och teorier kring begreppet sustainability använts. TQM-teori användes här främst för att bekräfta att verktyget (SRS) hade de egenskaper som ett kvalitetsverktyg bör ha. Sustainability-teori användes främst för att verifiera att SRS ställer frågor som är relevanta vid mätning av kvalitet för en sustainability-rapport.

Det andra syftet är att tillhandahålla en referensram som knyter samman de begrepp som vi använder när vi analyserar vårt empiriska material. För detta ändamål har teorier kring redovisning, kommunikation, intressenter och sustainability använts. Dessa teorier förser oss med modeller, begrepp och tankesätt som hjälper oss att strukturera upp resultaten och leda oss fram till våra slutsatser.

2.9 Källkritik

Det har varit svårt för oss att kontrollera de källor där vi inte själva samlat in informationen. När det gäller de separata sustainability-redovisningarna har de däremot kontrollerats direkt under arbetets gång. För att bedöma källornas tillförlitlighet har vi använt oss av olika kriterier, varav de två viktigaste är samtidskrav och beroendekritik.³⁴

Samtidskravet innebär att källorna ska kunna härledas från samma tidsperiod. De redovisningar som vi har studerat uppfyller i hög grad detta krav. De vetenskapliga artiklarna och den teoretiska litteratur vi använt oss av är skrivna och publicerade under det senaste decenniet. Vi anser därför att även dessa uppfyller kravet.

Beroendekritik granskar hur källorna är beroende eller oberoende av varandra. Om författaren hämtar informationen från samma källa kan ett beroende emellan existera. Vi anser dock inte att det finns ett beroende emellan de författare som vi använt oss av. Detta eftersom de källor som vi använt oss av inte refererar eller hänvisar till några andra liknande källor. Vi bedömer att ett visst refererande mellan källorna kan förekomma, men detta anser vi inte påverka tillförlitligheten.

³⁴ Eriksson, Lars Torsten, et al., *Att utreda forska och rapportera* (1997)

3 SUSTAINABILITY

Det här kapitlet syftar till att ge läsaren en förståelse för begreppet sustainability.

3.1 Vad är sustainability?

Idéerna om sustainability sägs i allmänhet härstamma från FN kommissionen WCED: s rapport "Our Common Future" även kallad Brundtlandsrapporten.³⁵ I denna rapport definieras innebörden av begreppet sustainability enligt följande:

*"Humanity has the ability to make development sustainable - to insure that it meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs."*³⁶

Trzyna belyser det faktum att det råder en viss förvirring kring begreppet sustainability och många frågor kretsar därför kring detta. De vanligaste frågorna är vad begreppet egentligen innefattar, hur vi skall komma förbi generaliseringar av det för att kunna tillämpa tänkandet i praktiken samt hur vi vet att utvecklingen är på väg mot en ökad sustainability?³⁷

Trzyna ställer upp tre slutsatser för sustainability-begreppet och dessa lyder:

- Sustainability är ett begrepp som skär genom många barriärer och av dessa barriärer är de mest väsentliga de ekonomiska, ekologiska och sociala. Det spänner även över flera yrkeskategorier och discipliner. Det handlar om att koppla samman olika sätt att tänka.
- Sustainability är en social process och det krävs inte en teknisk revolution utan snarare en förändring av mänskligt beteende för att sustainability-tänkandet skall få genomslag.
- Sustainability är framför allt en moralisk principalsak, och den stora väsentliga frågan är hur vi skall kunna bygga in sustainability i de olika mänskliga beslutsprocesserna.

3.1.1 En tänkbar definition

Trzyna tillhandahåller en definition av begreppet hållbar utveckling. För att nysta ut dem börjar hon med att definiera utveckling, som skall ses alla slags aktiviteter

³⁵ Rubenstein, Daniel, *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation* (1994), s. 35 ff.

³⁶ Ibid. s. 35 ff.

³⁷ Trzyna, Thaddeus C. et. al., *A Sustainable World* (1995), s. 15.

eller processer som ökar kapaciteten hos människa eller miljö. Utan att äventyra möjligheten för framtida generationer att nå sina mål.³⁸ Syftet med detta är att tillgodose mänskliga behov samt att förbättra kvalitén på mänskligt liv. Resultatet av utveckling är friska, välnärda, klädda, och bosatta människor. De skall vara engagerade i produktivt arbete för vilket de är välutbildade, de skall ha fritid och rekreation, infrastrukturen kring dem skall vara anpassad efter detta, det skall finnas en ekonomisk marknad, tillgång till sjukvård, tillgång till utbildning slutligen skall människorna vara inriktade på att ta vara på både naturen och kulturen. Utveckling är en komplex sammansättning av aktiviteter som kan vara av karaktären sociala, ekonomiska och intellektuella aktiviteter. En del kan vara baserade på materiella resurser och en del på intellektuella. Den gemensamma nämnaren är att dessa aktiviteter hjälper människor att nå sin fulla potential.³⁹

För att denna utveckling sedan skall bli hållbar så måste den fortgå löpande, eller så måste fördelarna med utvecklingen finnas kvar för evigt. Att referera till en aktivitet såsom hållbar är därför att förutse framtiden. Därför är det följaktligen inte heller lätt att avgöra vilka aktiviteter som är hållbara. Det är betydligt lättare att avgöra vilka aktiviteter som inte är hållbara och sortera bort dem.

Trzyna definierar hållbar utveckling på följande sätt:

"Improving the quality of human life while living within the carrying capacity of supporting ecosystems"

Begreppet sustainability kan delas in i ekologisk, social och ekonomisk sustainability. Ekologisk sustainability handlar om att inte förgöra de ekosystem som stödjer allt liv. Problemet är att man ofta inte förstör bara för sig själv utan även för andra, i ett annat närliggande ekosystem.⁴⁰

När någon väl har fastställt gränserna för ett ekosystem så gäller det att fastställa dess carrying capacity (bärkraft). Detta är ett mått på hur mycket ett ekosystem kan nyttjas innan det degenererar. Jordens bärkraft är ett annat viktigt begrepp. Det är bredare än den bärkraft som endast anspelar på ett ekosystems förmåga att fortlöpande anpassa sig, stödja friska organismer, och samtidigt behålla sin kapacitet till förnyelse. Tanken är att bärkraft för alla arter i ett ekosystem skall bestämmas inom ramarna för upprätthållen hälsa och produktivitet inom systemet.⁴¹

Den sociala aspekten, återspeglar förhållandet mellan utveckling och nuvarande sociala normer. En aktivitet är socialt hållbar om den inte rör sig utanför vad som är socialt acceptabelt. Sociala normer är baserade på religion, tradition och sed, ibland är de konsoliderade i lagar som i sin tur är kopplade till ett värdesystem. Trzyna framhäver att de sociala aspekter är svåra att mäta, då de är föränderliga.

³⁸ Trzyna, Thaddeus C. et. al., *A Sustainable World* (1995), s. 15.

³⁹ Ibid. s. 28.

⁴⁰ Ibid. s. 45.

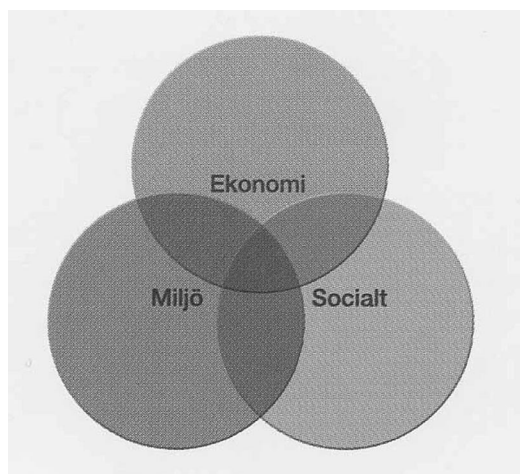
⁴¹ Ibid. s. 45.

Behovet av att upprätthålla sociala normer inom ett mönster för ständig förbättring är en form av social begränsning för en hållbar utveckling. Det enda sättet att lära sig var gränserna går är att ställa frågor, göra observationer, söka full information om alla tänkbara aspekter samt testa gränserna genom att diskutera alternativa vägar till att lösa problem och uppgifter.

Ekonomisk sustainability utgör slutligen en ekonomisk begränsning för en hållbar utveckling. Detta beror på förhållandet mellan intäkter och kostnader. Poängen är att ekonomiska processer bör kunna drivas utan att skada omgivningen. Att öka vinsten på bekostnad av dessa begränsningar är inte acceptabelt eftersom det kommer att påverka både ekologisk och social sustainability.⁴² En annan sida av ekonomisk sustainability är att företaget skall bidra till samhällsekonomin i stort.

3.1.2 Samspelet mellan sustainability-dimensionerna

I gränsområdena mellan de tre huvuddimensionerna bildas nya underdimensioner, se figur nedan. Området mellan den ekologiska och den ekonomiska dimensionen relaterar t. ex. till frågor rörande eco-efficiency, d. v. s. att det bör finnas en balans mellan hur mycket ett företag påverkar miljön och hur miljön påverkar samma företag. Området mellan den ekologiska och den sociala dimensionen är istället relaterat till frågor rörande bio-diversity som ett exempel. Detta betyder att företagens verksamhet inte skall påverka mångfalden av biologiska arter på jorden t. ex. genom att förstöra eller skada eko-system. Området mellan den sociala och den ekonomiska dimensionen är t. ex. relaterat till att ett företags verksamhet inte skall påverka människors sociala tillstånd negativt, även här gäller det omvända. Området i mitten av figuren nedan är slutligen det som relaterar till sustainability, inom detta område befinner sig alla tre dimensioner i balans.⁴³



Figur 3.1 Samspelet mellan sustainability-dimensionerna (Källa: Global Reporting Initiative)

⁴² Trzyna, Thaddeus C. et. al., *A Sustainable World* (1995), s.28 ff.

⁴³ Ibid. s 28.

3.2 Vad är då ett hållbart (sustainability) företag?

Utifrån WCED rapporten ”*Our Common Future*” har Rubenstein tagit fram en definition på vad ett hållbart företag är för något. Rubenstein bygger sin definition utifrån olika områden. För att ett företag skall klassificeras som ett hållbart företag bör samtliga områden tillses på ett väl balanserat sätt i verksamheten.⁴⁴

- Ett hållbart företag respekterar individers fundamentala mänskliga rättigheter till en omgivning som kan anses vara bra för dennes välmående och hälsa.
- Företaget skall använda ändliga resurser på ett sådant sätt att inte nuvarande och framtida generationer blir lidande av företagets resursförbrukning.
- Företagets verksamhet skall drivas på sådant sätt att den negativa inverkan på ekosystemet minskar och att en ständig förbättring uppnås.⁴⁵

3.3 Vad är sustainability-redovisning?

Sustainability-redovisning kan definieras på varierande sätt. Rob Gray definierar det enligt följande:

*“The process of communicating the social and environmental effects of organisation’s economic actions to particular interest groups within society and society at large. As such, it involves extending the accountability of organisations, beyond the traditional role of providing a financial account to the owners of capital, in particular shareholders.”*⁴⁶

Gray nämner vidare att innebörden av sustainability-redovisning skiftar beroende på vilken organisation eller vilket företag det är som definierar begreppet. Variationen mellan olika definitioner är stor och detsamma gäller för innehållet i olika redovisningar.⁴⁷

Utformningen av en sustainability-redovisning bygger till stor på vilka företagen riktar sina redovisningar till. Det blir således användarna av rapporterna som intar en central ställning när det gäller utformningen av innehållet i dem. Användaren eller intressenterna till sustainability-redovisningar kräver i sin tur varierande information och avsaknaden på någon internationellt accepterad standard har inte heller gjort saken enklare.⁴⁸

⁴⁴ Rubenstein, Daniel, *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation* (1994), s. 38.

⁴⁵ Ibid s. 38.

⁴⁶ Gray, Rob, et al., *Accounting & Accountability* (1996), s. 3.

⁴⁷ Ibid s. 3.

⁴⁸ Ibid. s. 3.

4 EXTERN REDOVISNING

Kapitel syftar till att lyfta fram och diskutera vilka faktorer som gör att en redovisning varierar. Vi diskuterar främst de begrepp som är väsentliga för uppsatsen.

4.1 Redovisning, en avbild av verksamheten

Redovisningen är en dokumenterad sammanfattad avbildning av verksamheten. Den är samtidigt ett sätt för företagen att nå ut och förmedla information om företaget till dess intressenter. Således är rapporterna en form av kommunikationsverktyg. För att redovisningen skall vara en väl fungerande länk till intressenterna måste den svara och leva upp till dessas krav och förväntningar på utformning och innehåll.⁴⁹ Olika intressenter efterfrågar olika sorters information. Detta betyder i stort att varje intressent har ett antal frågeställningar som de vill ha besvarade genom redovisningen.

Redovisningen skall också förmedla ett slags ansvarstagande från företagets sida. Ansvarsdelen härstammar från tankarna kring att företagen enbart utgör en del av samhället och att det därför råder ett ömsesidigt beroende mellan dem och dess intressenter, som är en annan del av samhället.⁵⁰ I förlängningen leder detta resonemang till att företagen bör ta hänsyn till sina intressenter för att kunna maximera sin vinst. Intressenterna och deras förväntningar intar således en central plats i företagets verksamhet. Dessa idéer om redovisningens roll som en process för att tillfredsställa intressenters behov ställer krav på dess utformning och innehåll.⁵¹

4.2 Redovisningens innehåll

4.2.1 Konventionell redovisning

Inom ramen för konventionell redovisning, det vill säga den som leder fram till rapporter i form av årsredovisningar, halvårsrapporter, kvartalsrapporter och dyl., finns det en rad krav på vilken information som skall visas och hur den skall visas. Inom ramen för engelsk redovisningsterminologi hänvisas det till detta som disclosure requirements. För konventionell redovisning omfattas dessa krav t.ex. av balans- och resultaträkning, noter till dessa, förvaltningsberättelse samt revisorernas uttalande och påskrift.⁵²

⁴⁹ Gröjer, Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s. 18 ff.

⁵⁰ Bergström, Sören et al., *Miljöredovisning* (1998), s. 22 f.

⁵¹ Gröjer, Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s. 18 f.

⁵² Schroeder, Richard, et al., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), s. 517.

De generella krav som ställs på informationen i rapporterna är att den skall ge uttryck ge uttryck för en korrekt avbild av verkligheten, det vill säga det som vi i Sverige menar med rättvisande bild. Detta anses viktigt framförallt för att de finansiella intressenterna skall kunna arbeta med redovisningen som ett beslutsunderlag.⁵³

4.2.2 Sustainability-redovisningens innehåll

Sustainability-redovisningen ges ut separat som ett komplement till den konventionella redovisningen. Än så länge finns det ingen accepterad internationell standard för hur en sådan skall vara upprättad och vilken information den skall innehålla. Avsaknaden av en accepterad standard gör att företag fritt kan välja vad de vill redovisa i sin rapport. Konsekvenserna av att det inte finns någon standard resulterar i en ökning av gapet mellan vad företag väljer att redovisa och vad intressenterna till redovisningen verkligen vill veta.⁵⁴

För att möta intressenternas krav och på så sätt minska kommunikationsgapet har, som vi ovan nämnt, flera organisationer arbetat med att utveckla och ta fram olika former av riktlinjer och rekommendationer för sustainability-redovisning. Gemensamt för de organisationer som utvecklar sådana riktlinjer, är att samtliga utgår från begreppet sustainability när de formulerar dessa.

De riktlinjer och rekommendationer som organisationerna hitintills tagit fram ger endast en allmän vägledning om vad en sustainability-redovisning bör innehålla. Som ytterligare ett steg för att nå en accepterad modell har organisationer slagit sig samman i organiserade nätverk. Bland dessa sammanslagningar av organisationer har vissa kommit att synas mer än andra. Detta har lett till att dessa nätverks riktlinjer kommit att bli mer allmänt accepterade och tillämpade än andras.⁵⁵

För sustainability-redovisning är det alltså inte lika enkelt att identifiera disclosure requirements. Klara riktlinjer för vad som bör ingå är utvecklade endast för den del som motsvaras av miljöredovisning, vilket inte täcker hela området för sustainability-redovisning⁵⁶. Teorier om vad begreppet sustainability betyder och innebär finns det dock gott om. En metod är att reda ut vad som bör ingå i en sustainability-redovisning genom att direkt utgå från begreppet sustainability. En annan är att indirekt låta sig vägledas av organisationer som redan har gjort detta såsom GRI eller OECD alternativt något kunskapsföretag som KPMG eller Deloitte & Touche. Vi har i denna uppsats valt att gå vägen via KPMG: s styrkort SRS som ju är starkt influerat av GRI-guidelines. Dessa riktlinjer är kanske de mest dominerande idag, vi är emellertid väl medvetna om att detta kan ändras och att styrkortet därför i framtiden kan anses vara omodernt eller otillräckligt.

⁵³ Schroeder, Richard, et al., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), s. 21.

⁵⁴ IISD, *ISO 14000 and Sustainable Development* (1996), s. 1 ff.

⁵⁵ Hussey, Dennis, *Sustainable Development* (2001), s. 3.

⁵⁶ Sammalisto, Kaisu, *Developing TQEM in SME: s* (2001), s.47.

4.3 Generella krav på en redovisningens innehåll

Även om det inte finns accepterade disclosure requirements för sustainability-redovisning i synnerhet, så finns det andra krav som alltid bör karaktärisera en redovisning i allmänhet. Flera redovisningsteoretiker har åsikter om detta. Även om de endast talar om dessa krav i samband med konventionell redovisning så är vi av den uppfattningen att detta kan sägas gälla även för sustainability-redovisning.

Även årsredovisningars utformning varierar mellan olika företag. Det kan bl.a. tänkas bero på att företagen har stor frihet, trots disclosure requirements, att utforma sin redovisning. Med andra ord så ligger det på företagen ansvar att bestämma hur de vill att information i redovisningarna skall kunna avläsas, tolkas, värderas, jämföras, mm.⁵⁷

Gemensamt för all information som presenteras i en extern redovisning är att den bör vara strukturerad och presenterad med prioritet främst på egenskaper som relevance (relevans) och reliability (tillförlitlighet). Andra viktiga egenskaper är understandability (begriplighet) och comparability (jämförbarhet).⁵⁸

4.3.1 Begriplighet

Hur lätt det är att förstå informationen i redovisningen är avhängigt både användaren (intressenten) och det sätt som informationen framställts på av företaget. Förståelsen är en länk mellan beslutsfattare och informationen i rapporten. För att över huvud taget kunna använda informationen så måste intressenten först förstå den. Detta är i sin tur avhängigt huruvida intressenten med de termer som används i rapporten, vilka kunskaper denne har om företaget och redovisning i övrigt eller om denne uppfattar rapporten som tydlig och klar.⁵⁹

Inom ramen för kommunikationsteori talas det ofta om begreppet avkodning och avkodning av meddelande. Detta kan jämföras med att förstå ett meddelande och är således kopplat till redovisningsteorins understandability.

Kodning och avkodning kan beskrivas så här: källan (företaget), är den som sänder ut informationen. Mottagaren (intressenten) tar emot meddelandet (redovisningen). Källan, som har identifierat ett behov av att sända ut ett meddelande, kodar meddelandet. Detta sker genom att källan väljer en passande kombination av ord, bilder och symboler som formar det meddelande som skall sändas ut⁶⁰. Inom ramen för redovisning formar alltså företaget meddelandet genom att t.ex.

⁵⁷ Schroeder, Richard et al., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), s. 19-20.

⁵⁸ Ibid. s. 20-22.

⁵⁹ Ibid. s. 21.

⁶⁰ Fill, Chris, *Marketing Communications* (1999) s. 25.

använda vedertagna redovisningsbegrepp samt hålla sig till en bestämd inbördes ordning vid utformandet av rapporten. När det gäller sustainability-redovisning så upplever vi inte det som att denna ordning ännu är fastställd, vilket gör att det ibland kan vara knepigt att hitta information rörande någon specifik detalj.

Det finns en rad anledningar till att kodning misslyckas. Exempelvis kan källan misslyckas med att diagnostisera situationen som skall återges.⁶¹ Anledningen kan vara att den missförstår vad mottagarens problem är, d.v.s. vad intressenten behöver veta. Opassande information kan t.ex. bakas in i meddelandet vilket kan leda till att meddelandet misstolkas⁶². För företagets del innebär detta att det är lika viktigt att sustainability-redovisningen inte innehåller irrelevant information som att den innehåller all den information som kan anses vara relevant. Som vi kommer att diskutera nedan är relevant information att likställa med sådan information som intressenterna efterfrågar.

Avkodningen, som utförs av mottagaren, är i själva verket inget annat än en omformning av meddelandet till tankar. Hur lyckad en sådan process blir, beror på mottagarens förmåga att förstå meddelandet. Att meddelandet förstås är i sin tur beroende på bl.a. källans och mottagarens perception, attityd och värderingar. Ju mer mottagaren förstår om källan och ju större dess erfarenhet är av att avkoda dyl. meddelanden, desto större är sannolikheten att mottagaren lyckas avkoda meddelandet.⁶³ För att översätta detta i termer av denna uppsats så har intressentens erfarenhet av sustainability och kunskap om företagsekonomi och redovisning, mm en viss betydelse för hur denna uppfattar en sustainability-rapport.

4.3.2 Relevans

Relevant information är viktig för intressenten framförallt när denne skall göra en utvärdering av resultatet av gångna, nutida och framtida händelser i företaget. Relevant information är viktig för att kunna göra förutsägelser, ge feedback och göra saker i rätt tid⁶⁴.

Inom kommunikationsteorin talas det om brus som ett viktigt begrepp i kommunikationsprocessen. Brus är helt enkelt störningar av kommunikationsprocessen som gör det svårt för mottagaren att tolka meddelandet såsom det var avsett att förstås. Detta kan ske genom förvanskning eller utelämnande av information. Det innebär att mottagaren blir förhindrad från att ta emot meddelandet på grund av antingen kognitiva eller rent praktiska orsaker⁶⁵.

⁶¹ Fill, Chris, *Marketing Communications* (1999) s. 25.

⁶² Ibid. s. 25.

⁶³ Ibid. s. 27.

⁶⁴ Schroeder, Richard, et al., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), s. 21.

⁶⁵ Fill, Chris, *Marketing Communications* (1999), s. 28.

För att motverka brus som kan störa den relevanta informationen i redovisningen så anser vi framför allt att företaget bör sortera bort irrelevant information. I sammanhanget är det väsentligt att ett företag kan ha en rad olika intressenter med olika informationsbehov. Självklart är det därför så att olika intressenter använder olika delar av rapporten och därför kan uppleva de delar som de inte använder som irrelevanta. Dock bör sådan information som inte är av intresse för någon rensas bort oavkortat, allt för att intressenten inte skall gå vilse i informationsdjungeln. För att underlätta för respektive intressent att hitta de delar som är intressanta rekommenderar vi en tydlig rubricering och en tydlig disposition.

4.3.3 Tillförlitlighet

Tillförlitligheten i redovisningen beror till på hur uppriktiga skaparna av redovisningen har varit. Skaparna kan ha en tendens att vilja vinkla informationen i redovisningen till sin fördel. För att komma till rätta med detta så är det vanligt med extern revision av innehållet i redovisningen samt kring processen bakom framtagandet av informationen.⁶⁶

För att informationen i den externa redovisningen skall bli användbar för intressenterna måste den både vara tillförlitlig och relevant. Det måste klart framgå hur tillförlitligheten uppnåtts i redovisningen. Huruvida informationen är tillförlitlig eller ej är inte lätt att avgöra, ofta befinner sig intressenten i gråzonen mellan att lita eller icke lita på information hämtad ur redovisningsrapporter. Tillförlitligheten på informationen i redovisningen vilar på det faktum att den redovisade informationen verkligen kan kontrolleras och verifieras.⁶⁷ Idag finns det inga krav på att sustainability-rapporter skall granskas av tredje part. Det inverkar emellertid positivt på tillförlitligheten om en sådan finns och SRS ställer frågor på området.

4.3.4 Jämförbarhet

Användbarheten och nyttan av den redovisade informationen ökar väsentligt om det finns möjlighet att sätta den i relation till tidigare års information eller jämföra den med andra företags information. Möjligheterna att på olika sätt kunna jämföra information gör den mer användbar för många intressenter. Detta gäller i synnerhet information av kvantitativ art.⁶⁸ Efter vad vi känner till så finns det inga officiella formkrav på sustainability-rapporter, detta påverkar sannolikt jämförbarheten för dem emellan.

SRS ställer ofta krav på benchmarking för att få högsta betyg, information angående benchmarking kan alltså avgöra skillnaden mellan nivå fyra och fem i betyg.

⁶⁶ Johansson, Sven-Erik, et al., *Revision – Kontroll, Effektivitet & Utveckling* (1987), s. 79.

⁶⁷ Schroeder, Richard, et al., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), s. 22.

⁶⁸ Schroeder, Richard, et al., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), s. 22.

5 INTRESSENTERNA

I detta kapitel vill vi visa hur intressenterna påverkar redovisningens utformning.

5.1 Intressenterna i centrum

För att företagen skall kunna hänga med i utvecklingen som sker på sustainability-området är det viktigt att företagen har ett kundcentrerat synsätt. Företagens mål med verksamheten bör vara att tillfredsställa och helst överträffa de krav som intressenterna ställer på verksamheten. Att sätta intressenten i centrum innebär att företaget tar reda på vad det är de olika intressenter efterfrågar⁶⁹.

5.2 Vilka är sustainability-rapportens intressenter?

5.2.1 Till vilken riktar sig redovisningen?

När ett företag förbereder och upprättar en sustainability-redovisning är det rimligt att anta att företag är medvetna om till vilken intressentgrupp, som redovisningen riktar sig till. För att sustainability-redovisningen skall leva upp till intressenternas förväntade kvalitetskrav, är det av storvikt att företagen är insatta i till vem som sustainability-redovisningen riktar sig.⁷⁰

Frågor rörande redovisningens primära och sekundära intressenter är en väsentlig del av arbetet rörande upprättande och innehållsutformning. Skillnaderna mellan de primära och de sekundära intressenterna när det gäller sustainability-redovisningen är inte alltför tydlig och den påverkas mycket utifrån företagets egna uppfattningar om intressenternas betydelse.

5.2.2 De primära och sekundära intressenterna⁷¹

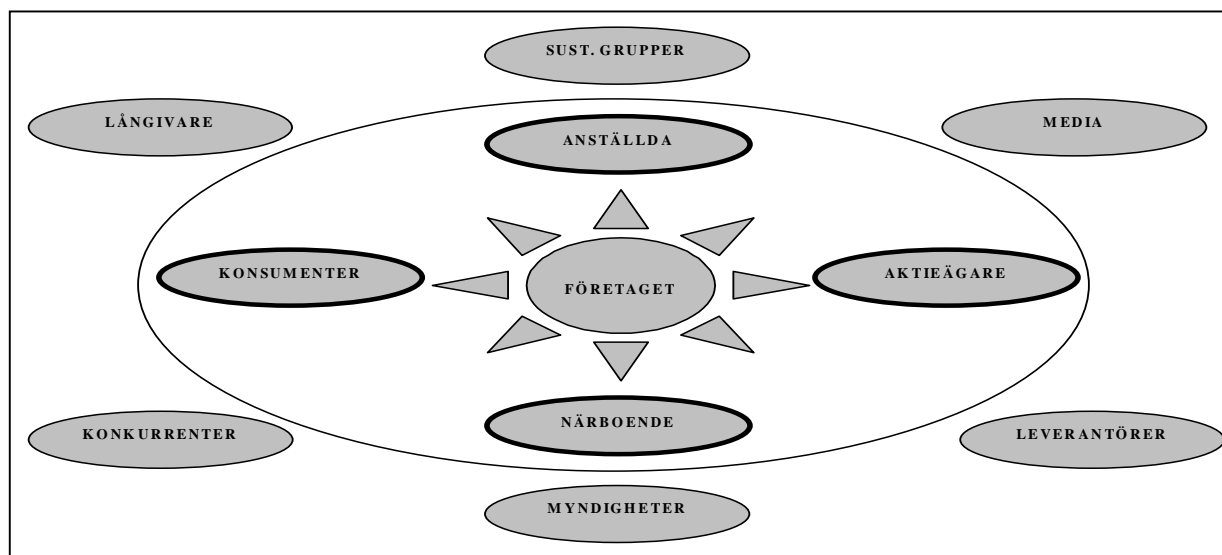
Enligt de företag som vi intervjuat så definierar de genomgående redovisningarnas primära intressenter som de intressenter som berörs direkt av verksamheten. De intressenter som företagen anser har en direkt påverkan för verksamheten är bl.a. de anställda, aktieägarna, närboende samt företagets kunder eller konsumenter.

⁶⁹ Nordkvist, Håkan, *Kvalitetssystem ISO 9000* (1994) s. 6 ff.

⁷⁰ KPMG, *Environmental Reporting* (1997), s. 17.

⁷¹ Avsnittet bygger på intervjuer med: Lundh, Britt-Marie, Miljöchef, Föreningssparbanken. Intervju via E-post, 27 oktober 2001; Natt och Dag, Åke, Miljöchef, COOP. Intervju via E-post, 27 oktober 2001; Wisén Persson, Gunnel, Hållbar utveckling, ABB Sverige. Intervju via E-post, 26 oktober 2001; Okänd, AstraZeneca. Intervju via E-post, 28 oktober 2001.

Vidare anses de sekundära intressenterna vara alla de intressenter som inte klassas som primära eller med andra ord de som företagen endast anser berörs indirekt av företagets verksamhet. Bland dessa sekundära nämns bl.a. olika miljöorganisationer, media, leverantörer, konkurrenter, långgivare och myndigheter. Resonemanget kring vilka intressenterna som anses vara de primära eller de sekundära kommer i sin tur att få påverkan för utformningen och innehållet i redovisningen.



Figur 5.1 Sustainability-redovisningens primära och sekundära intressenter

Det står klart att det inte går att dra någon general slutsats om vilka intressenter som företagen främst riktar sin sustainability-redovisning till. Olika företag värderar sina intressenter på olika sätt och därför blir det svårt att få fram någon entydig allmän definition på vad som är en primär respektive en sekundär intressent. Eftersom intressenterna efterfrågar så varierande information i sustainability-redovisningen, måste företagen försöka ta hänsyn till alla parter.⁷²

5.3 Vem för intressenternas talan?

Ett företags sustainability-redovisning har som tidigare konstaterats ett stort antal intressenter. Beroende på företagets syfte med redovisningen kommer denna att vara riktad mot en eller flera grupper av intressenter. För att bl.a. göra det enklare för företag att veta vilken information som dessa efterfrågar har olika organisationer försökt ta fram riktlinjer om upprättandet av en redovisning. Dessa riktlinjer bygger på de många olika intressenters sammanförda krav och förväntningar. För att kunna föra intressenternas talan har dessa organisationer utfört noggranna undersökningar vilka har resulterat i att varje organisation mer eller mindre har ska-

⁷² Gray, Rob, et al., *Accounting & Accountability* (1996) s. 3.

pat egna riktlinjer. Av dessa organisationer är det ett par som kommit att framstå som mer betydande än andra, varav den främsta av dessa kan anses vara GRI.⁷³ Bakom ett av försöken att skapa en internationellt accepterad modell, för upprättandet av en sustainability-redovisning ligger GRI. Denna härstammar ursprungligen från ett partnerskap mellan FN: s miljöorgan UNEP och CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economics).⁷⁴ För att ytterligare vidga perspektivet tillfördes också representanter från olika intresseorganisationer och företag.

Grundtanken bakom GRI var att det skulle skapas en uppsättning riktlinjer om hur ett företags sustainability-arbete skulle kommuniceras ut till företagets intressenter. Syftet med riktlinjerna var att de skulle fungera som en accepterad modell för sustainability-redovisning.⁷⁵

Utvecklingen inom GRI har lett till att den ursprungliga modellen, som introducerades år 2000, har skapat behovet av en vidareutveckling och förbättring av de ursprungliga riktlinjerna. Det som till stor del ligger till grund för vidareutvecklingen är responsen från de företag och organisationer som aktivt har arbetat med modellen. Dessa har bl.a. efterfrågat ett bredare och mer integrerat perspektiv hos modellen samt att strukturen i modellen blir bättre och enklare. Med mer integrerat perspektiv menas att kopplingen mellan de ekonomiska, ekologiska och sociala dimensionerna skall bli tydligare.⁷⁶

Enligt Sean Gilbert, informationsansvarig vid CERES, bygger GRI modellen på ständig utveckling och förbättring. Denna ständiga förbättring uppnås genom kontinuerliga undersökningar av utvecklingen och tendenserna inom sustainability-redovisningsområdet.⁷⁷ GRI-modellen är uppbyggd kring följande sex områden.⁷⁸

1. CEO Statement

Informationen inom detta område tar sikte på att den verkställande direktören eller någon annan relevant person i ledningen redogör för företagets ambitioner, syfte, strategier och mål med sustainability-arbetet.

2. Profile of the Reporting Organisation

Här fokuserar GRI-modellen på att företagen skall upprätta en övergripande presentation av sin verksamhet och dess huvudinriktning. Denna presentation syftar till att läsaren på ett enkelt sätt skall kunna skapa sig en helhetsbild av företaget.

⁷³ www.miljostyrningsradet.se, 10 oktober 2001.

⁷⁴ CERES är ett icke vinstdrivande organisationsnätverk, med bas i USA, som består av en bred blandning av intressentgrupper inom området för hållbar utveckling. För vidare information om CERES, se www.ceres.org.

⁷⁵ Gilbert, Sean, Informationsansvarig, CERES, E-postintervju 3 november 2001.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ www.globalreporting.org, 14 januari 2002.

3 Executive Summary and Key Indicators

Denna del handlar om att företagen skall upprätta en relevant sammanfattning av innehållet sustainability-redovisningen. Denna sammanfattning skall även innehålla en tydlig presentation av företagens olika värderingsindikatorer (nyckeltal).

4 Vision and Strategy

Företaget skall här presentera visionerna och målen med sustainability-arbetet. Det skall även redogöra för strategierna gällande integrationen av dessa i den löpande verksamheten, det skall även framgå hur de arbetar för att uppfylla målen.

5 Policies, Organisation, and Management Systems

I denna del skall företaget redogöra för hur strukturen bakom sustainability-arbetet ser ut. De skall även presentera eventuella ledningssystem som är införda i verksamheten och redogöra för hur dessa är kopplade till målen.

6 Performance

Detta är den mest omfattande delen och här skall företagen redogöra ingående för sin prestanda (performance) när det gäller ekologiska, ekonomiska och sociala aspekter. Presentationen skall även innehålla redogörelser för de förekommande aspekternas påverkan på omgivningen och vilka konsekvenser detta kan tänkas få.

GRI-modellen, som kom ut år 2000, (GRI 2000) syftade egentligen enbart till att fungera som ett experimentellt utkast. Tanken bakom modellen, eller riktlinjerna, var att organisationer och företag skulle ges möjlighet till att applicera denna i praktiken för att på så sätt säkerställa modellens svagheter och styrkor. Företagen har sedan beretts tillfälle att ge feedback på modellen, som sedan har utvärderats av GRI:s arbetsgrupper. Dessa håller för närvarande på att skapa en vidareutvecklad version av GRI 2000. Syftet med denna version (GRI 2002) är att den skall tjäna som en internationellt accepterad modell för upprättandet av sustainability-redovisning.⁷⁹

Det borde nu stå klart för läsaren att vi betraktar nätverket bakom GRI samarbetet som den organisation som verkar vara mest lämplig att föra intressenternas talan.

⁷⁹ Gilbert, Sean, Informationsansvarig CERES, E-postintervju 3 november 2001.

6 Empiriskt material

I kapitlet som till stor del består av tio stycken olika företagsutvärderingar, ges inledningsvis en kort presentation av fallföretagen. Denna följs sedan av en sammanställning av den empiriska informationen som vi har samlat in. Vidare presenterar vi tidigare undersökningar som gjorts på sustainability-området.

6.1 Introduktion till empirin

För att underlätta för läsaren har vi valt att redovisa den sammanställda empiriska informationen separat för respektive tio fallföretag. Information som SRS: en efterfrågar, bygger som vi tidigare nämnts på åtta olika dimensioner, vilka alla innehåller ett varierande antal frågepunkter. Flera av dessa frågepunkter hör ihop och handlar om samma saker, de kan således sägas vara ett block av frågor. I det fall att vi skulle redogöra för granskningsresultaten på samtliga frågepunkter skulle empirikapitlet bli långt mer omfattande än vad det är. För att undvika detta tar vi enbart, under varje fallföretags avsnitt, upp den information som för varje dimension eller block är intressant i det avseendet att rapporterna utmärker sig. Konsekvenserna av detta blir att endast en del av frågepunkter tas upp och kommenteras under varje dimension. Samtliga dimensioner med tillhörande frågepunkter är betygsatta och presenteras till sin helhet som en bilaga till uppsatsen.

6.2 Förklaring till de åtta dimensionerna⁸⁰

SRS är som sagt uppdelad i åtta olika dimensioner. Dimensionerna behandlar olika information. Nedan görs en översiktlig presentation om vad de olika åtta dimensionerna innehåller:

6.2.1 Financial Management (1. FM)

Frågorna som tillhör dimensionen är inriktade på att bedöma hur väl rapporten beskriver vilka finansiella implikationer som sustainability-arbetet har. Till dessa kan räknas nutida och framtida investeringar, lån, skatter, böter och bidrag samt hur dessa har påverkat företagens finansiella position. Andra punkter som tas upp är externa kostnader, bonus relaterat till sustainability förbättringar, bidrag till välgörenhet, donationer samt sponsring m.m. Till dimensionen hör också en rad frågepunkter som berör och behandlar en del finansiella mått. Bland dessa åter-

⁸⁰ KPMG, *Sustainability Reporting Scorecard Manual* (2001), s. 6.

finns en mängd olika inkomst och vinstbegrepp. Det handlar då främst om omsättning, nettovinst, intäkter, avkastning, rörelseresultat och vinst före skatt.

6.2.2 Eco-Efficiency (2. EE)

Under denna dimension används SRS modellen för att värdera redovisningens beskrivning av företagets miljöpåverkan ur ett kvalitativt synsätt. En del frågepunkter är relaterade till energi-, material-, land-, luft- samt vatten- effektiviseringsprogram. Andra frågor handlar om hur väl företaget sköter sina byggnader, olika sätt att minska alla typer av utsläpp och öka återvinningen av produkter eller öka deras livslängd ur ett sustainability-perspektiv. Slutligen består dimensionen av en frågepunkt som efterlyser disclosure av företagets olika värderingsindikatorer, d. v. s. ekonomiska, ekologiska och sociala nyckeltal.

6.2.3 Sustainability Management (3. SM)

Denna dimension har till syfte att utvärdera hur företaget hanterar och beskriver sina olika ledningssystem för såväl det långsiktiga som det kortsiktiga sustainability-arbetet. Frågorna handlar t ex. om hur väl företaget förhåller sig till olika nationella och internationella standarder samt hur ledningssystemen är certifierade och reviderade. Andra frågepunkter tar mer sikte på utvärdering av sustainability-policyn och hur denna är integrerad i företagets verksamhet.

6.2.4 Operational Performance (4. OP)

Sektionen har till uppgift att betygsätta hur väl rapporten beskriver företagets verkställande grad av miljö-, hälso-, säkerhets-, socialt och/eller sustainability-arbete. Frågorna är skapade så att de skall värdera rapportens kvalitet när det gäller information kring tillförd energi, utsläpp, avfall, transporter och förpackningar. Utöver detta efterfrågas information kring hälsa och säkerhet rörande de anställdas arbetsuppgifter, förhållning till det lokala samhället samt de anställdas etiska bakgrund.

6.2.5 Competence Management (5. CM)

Denna dimensions frågor är ställda för att värdera hur väl redovisningen beskriver de interna och externa inlärnings och utbildningsprocesserna och utvecklingen av personalens kompetens. Dimensionen tar även upp frågor som rör interna belöningsystem för speciella prestationer i grupp eller enskilt och nyckelpersonal utsedd för speciella ändamål kopplade till sustainability-arbete.

6.2.6 Innovations (6. I)

Denna dimension är tänkt att betygsätta hur väl redovisningen beskriver nya produkter, processer och implementering av miljöanpassade teknologier samt FoU-projekt.

6.2.7 Stakeholder Management (7. SM)

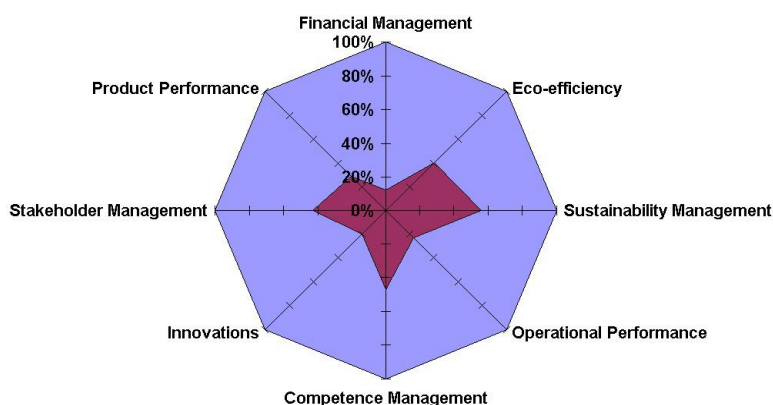
Här värderas hur väl rapporten beskriver relationerna med både interna och externa intressenter, samt hur relationen dem emellan är beskriven. Även Sustainability utvecklings frågor är inbakade.

6.2.8 Product Performance (8. PP)

Detta avsnitt tar sikte på hur väl rapporten beskriver Life Cycle management. Frågorna är relaterade till Eco-design och användning av LCA: s (Life Cycle Analysis), produktuppföljning samt information angående miljömärkta eller miljövänliga produkter. LCA är en analys av produktens påverkan på omgivningen, från tillverkning till återvinning eller deponering.

6.3 Granskning av fallföretagen

6.3.1 ABB



Figur 6.1 Resultatet av mätningen på ABB med SRS

- 1. FM** ABB satsar inte på att visa finansiell information i sin redovisning. Ofta har de en utförlig beskrivning av vilka investeringar som har gjorts för att främja en hållbar utveckling, men de talar inte om hur mycket som har satsats. Det är alltså den kvantitativa informationen som saknas. De är också i vissa

fall dåliga på att tala om vad de menar att investeringarna har lett fram till. Ibland är de dock utförliga, ett exempel är en FoU-satsning i Polen som företaget har gjort tillsammans med ett polskt universitet.

- 2. EE** Rapporten innehåller inte någon information om eco-efficiencyprogram, som är kopplade till vatten. Ej heller innehåller den någon information om program för att utöka produktens varaktighet eller bruket av nya material i tillverkningen. Höga poängar erhåller företagens rapport för sin utförlighet när det gäller nya byggprojekt och energipolicys som innehåller referens till framtida mål och orsakerna bakom programmen.

Höga poäng får redovisningen också för sin utförliga rapportering av värderingsindikatorerna (eco-efficiencyindikatorer). Denna är ett gott exempel på hur bra det kan se ut med en tydlig uppdelning mellan olika perioder, energikällor och vikt.

- 3. SM** Redovisningen är mycket utförlig i sin beskrivning av den sociala dimensionen. Det som gör att poängen blir riktigt höga, är att rapporten nämner mycket om hur företaget använder sig av utomstående granskare för att bedöma sitt sociala engagemang. Detta tar sig uttryck i utvecklingsprogram för de anställda, kreditlösningar för att de anställda skall kunna köpa en bostad samt program utanför verksamheten i form av rent bistånd. ABB: s policy beskrivs på ett sätt som motsvarar alla de krav som SRS ställer upp. Den innehåller både en beskrivning av extern granskning, och information om hur policyn inkorporeras i företagens verksamhet.

- 4. OP** Rapporten innehåller en tabell som visar företagens användning av energi, vatten och naturresurser sedan 1997. Det som saknas är benchmarking i branschen och en beskrivning av hur ämnena påverkar sin omgivning.

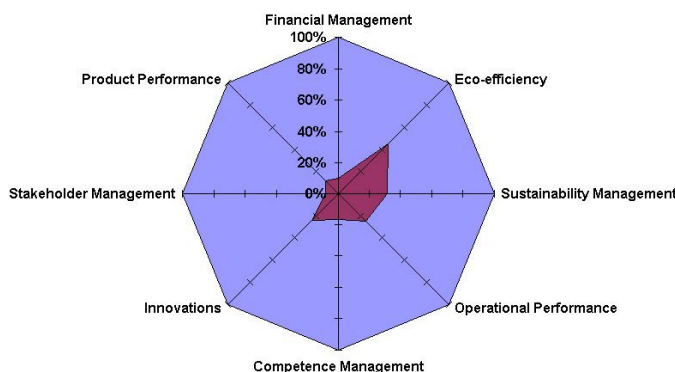
- 5. CM** De varierande poängen, beror mycket på att de inte redovisar enligt den metod som SRS förespråkar. Om företaget bara hade redovisat jämförandetal gentemot tidigare ställda mål och förmodad effekt av gjorda satsningar samt redovisat framtida mål, så hade de gått från två till fyra poäng på många frågor.

Höga poäng får företagens rapport på två frågor. Den första är deras miljöutbildning, för att de både jämför dem tidigare år och förklarar orsakerna bakom programmen, som är att ABB vill ha ett stort samhällsengagemang. Det andra är en beskrivning av nyckelpersonal för sustainability-arbete. ABB har nyligen omformat sin miljöorganisation till Sustainability Affairs, som är en koncernstab för hållbar utveckling. Beskrivningen av

dessa får höga betyg då de innehåller både jämförelser med tidigare år och en förklaring av skälen bakom att organisationen ser ut som den gör.

- 6. I** Det som nämns här är främst att de tänker gå över från att satsa på vindkraft och förnyelsebara energikällor och mikroturbiner. Det framgår emellertid inte om ABB själva har utvecklat dessa. Det är tydligt att företaget inte fäster någon vikt vid att framhäva gjorda innovationer.
- 7. SM** I detta avsnitt, som fokuserar mycket på intressenterna, får rapporten varierande låga och höga poäng. Anledningen är att ABB:s rapport innehåller utförlig information om lokala myndigheter, organisationer som verkar inom området sustainability (FN-organ, mm) samt anställda. Hur samverkan med dessa grupper går till är tydligt. När det gäller övriga intressenter är informationsvärdet långt mycket lägre, ibland till och med nere på noll. Exempel på sådana intressenter är konsumenter och aktieägare.
- 8. PP** De beskriver sitt arbete med LCA relativt ingående men inte på det sätt som SRS förespråkar vilket drar ner poängen rejält. SRS vill ha en mer ingående disclosure av vad företaget har kommit fram till i LC-analyserna samt hur dessa har implementerats i företaget och hur företaget går till väga för att ta fram produkter med en mildare LC-påverkan. Information om några produkter som är miljömärkta finns inte i rapporten.

6.3.2 AstraZeneca



Figur 6.2 Resultatet av mätningen på AstraZeneca med SRS

- 1. FM** Rapporten innehåller inte några finansiella data eller nyckeltal. Det är tydligt att AstraZeneca inte har satsat på att inkorporera den ekonomiska dimensionen av sustainability i sin rapport.

Informationen angående företagets investeringar i utbildning är väl utvecklad. Det som saknas är dock kvantitativa mått på hur mycket företaget har satsat på sina anställda. Hade de haft med sådan information i rapporten så hade poängen stigit rejält i detta avseende.

- 2. EE** Strukturen i redovisningen är sådan att det finns en uppdelning mellan användning av naturresurser och utsläpp till omgivningen. De avfall och de utsläpp som har gjort synliggörs i diagram och med hjälp av nyckeltal men även textmässigt.

Uppdelningen mellan olika typer av utsläpp, energiprogram och avfallshantering är tydlig och informationen är bra. Det som saknas är ibland skälet till att programmen finns, men framförallt jämförelser med tidigare år och andra företag.

På två punkter får de noll poäng. Båda dessa punkter rör program relaterade till produkten (produktens nedbrytningsprocess och livslängd). Att poängen blir låga kan enkelt förklaras med att företagets produkt är läkemedel och att nedbrytningsprocessen sker inne i patienten, den är alltså svår att återvinna. Varaktigheten begränsas ju vidare av att sådana produkter vanligen har en sista förbrukningsdag.

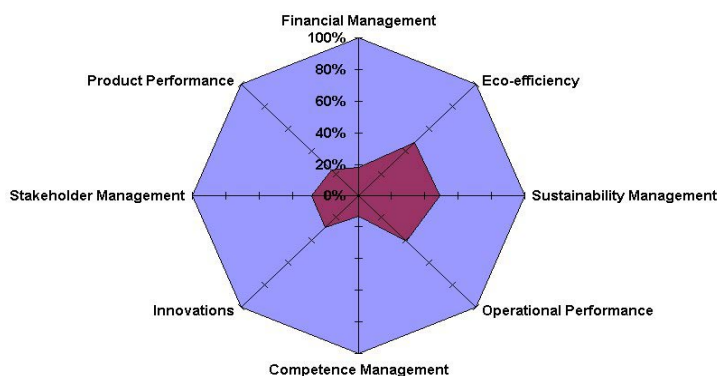
- 3. SM** Policyn är väl beskriven. Det bör dock noteras att det rör sig om en SHM (säkerhet, hälsa och miljö) policy. Innehållet täcker alltså inte in hela den sociala dimensionen, vilket sänker betygen något.

Mål för sustainability-arbetet är väl beskrivet, men SRS fordrar även en kvantitativ beskrivning av målen. En beskrivning av intern revision lyser med sin frånvaro. Riskhanteringen vad det gäller risker i arbetet för personalen är utförlig men för verksamheten i övrigt (miljörisker och dyl.) finns det inget beskrivet.

En sak som också utmärker företaget är att det beskriver de överträdelser som gjorts under perioden, detta ger medelgoda poäng på punkten legal compliance. Det som fattas är jämförelser med tidigare år och med andra företag.

- 4. OP** Effekterna av verksamheten tas enbart upp ur det egna företagets synvinkel och inte alls vad de har för krav på sina leverantörer. Det som saknas när det gäller informationen angående utsläpp är framförallt en beskrivning av framtida mål och benchmarking.
- 5. CM** En beskrivning av hur personalen utbildas i sustainability-arbete saknas. AstraZeneca har ett program för intern belöning som beskrivs i rapporten, vilket består i ett pris från koncernchefen för framstående prestationer inom säkerhet, hälsa och miljö, beskrivningen av detta får medelpoäng, trots att beskrivning är relativt utförlig. Förklaringen är att företaget inte beskriver hur belöningsystemet har lett till en utveckling över åren.
- 6. I** Några direkta innovationer på miljöområdet visas inte. Dock finns det information om ett forskningsprojekt som undersöker vilka miljöaspekter som olika nya läkemedel skapar. Företaget beskriver också att de förespråkar videokonferenser före resor i den mån det är möjligt i syfte att minska belastningen på miljön.
- 7. SM** Företaget beskriver överhuvudtaget inte sin relation med intressenterna. Därför blir poängen noll på de flesta punkter. Ett undantag är relationen med de anställda som beskrivs ingående. Betyget blir högt, då djupet av engagemanget samt de anställdas syn på hur verksamheten tas tillvara visas.
- Rapporten får poäng för en beskrivning av djurförsök. Det som saknas är en beskrivning av hur djurförsöken har utvecklats från tidigare år samt en beskrivning av skälen till att de måste göra djurförsök.
- 8. PP** AstraZeneca förlorar mycket på att de inte beskriver vilken påverkan produkten har på miljön genom livscykeln. Inte heller finns det någon information om miljöanpassade produkter eller miljövänliga produkter.

6.3.3 Bristol-Myers Squibb



Figur 6.3 Resultatet av mätningen på Bristol-Myers Squibb med SRS

- 1. FM** Rapporten har inget avsnitt för ekonomisk information och flera av de nyckeltal som SRS kräver redovisas inte. De mått som presenteras bör också delas upp efter geografisk fördelning. För investeringarnas vidkommande saknas en referens till tidigare års prestationer och uppställda mål för framtiden. För all ekonomisk information saknas också en beskrivning av den externa granskningen.
- 2. EE** Betyget hamnar som regel på medel då energi, avfalls, vatten, produktens nedbrytbarhet och andra utsläpp beskrivs både verbalt och kvantitativt med jämförande diagram som sträcker sig tillbaka till 1997, vilket tillhör de bättre exemplen. Det som trots allt saknas är i alla fall en beskrivning av framtida mål, benchmarking samt en tydlig motivering till varför dessa program drivs.
- 3. SM** BMS: s rapport saknar policybeskrivningar vilket leder till betyget noll och ett på många punkter. Den innehåller däremot en beskrivning av sustainability-begreppet som saknar motstycke vilket ger betyg fyra i anknytning till avsnittet strategi. Företaget förmedlar en klar bild av sin uppfattning av begreppet.

Beskrivningen av HSE (health, security and environment) managementsystemet är precis så utförlig som SRS kräver. Den innehåller information om i vilka länder dessa system tillämpas, vilka målen för systemen är och benchmarking, betyget blir fem.

Rapporten är otydlig när det gäller riskhantering, vilket ger låga betyg. På denna punkt innehåller den endast korta verbala antydningar om vad företaget gör för att minska riskerna för framtiden.

- 4. OP** Information angående utsläpp är uppdelad mellan olika typer av utsläpp till luft, vatten och land på ett sätt som överstiger kraven för SRS, då de t.ex. redovisar flera olika typer av utsläpp till luft. Betygen blir dock medel i de flesta fall eftersom det saknas en beskrivning angående framtida mål, och en jämförelse med för tidigare års mål.

En annan punkt där BMS skiljer sig från mängden är i redovisning av arbetsstyrkans sammansättning. En tabell visar andel kvinnor och minoriteter i olika delar av företaget, samt hur förhållandena förändrats över åren.

Intressant är företagets beskrivning av sin satsning på bio-diversity som beskrivs i rapporten, vilken måste betraktas som unik. Rapporten beskriver hur företaget har satsat på att skapa ett naturreservat som till ytan är lika stort som den yta som BMS: s tar i anspråk för att driva sin ordinarie verksamhet. Projektet beskrivs ingående med en utveckling över åren och mål för framtiden och får högsta poäng.

- 5. CM** Utbildningsprogram, nyckelpersonal och interna belöningsystem är knappt beskrivna i rapporten vilket gör att betygen blir mycket låga över lag.

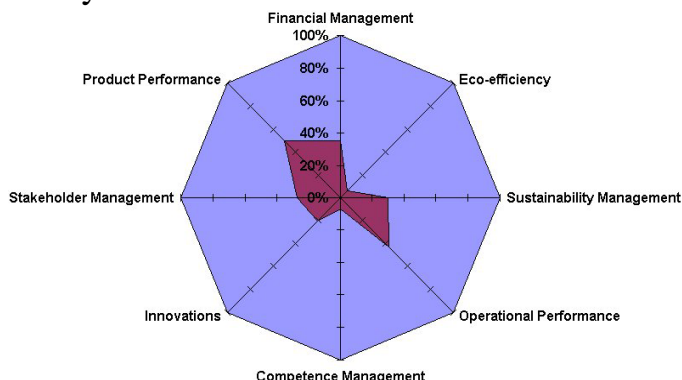
- 6. I** Beskrivning av innovationer samt FoU är knapphändig. Rapporten visar endast information angående storleken på investeringar i FoU. Angående ny teknologi som används finns det en beskrivning om hur videokonferenser har börjat användas i allt större utsträckning för att spara på resandet.

- 7. SM** Det sägs inte vilka de största intressenterna är men väl hur företaget interagerar med dem genom en nära dialog. Ingen intressentgrupp tas upp till enskild diskussion, mer än genom ett kort omnämnande. BMS säger sig ha en open door policy när det gäller sina intressenter. Redogörelsen för relationen med intressenterna har både en beskrivning av djupet på engagemanget och av hur intressenternas synpunkter tas i beaktande. Det som saknas är orsakerna bakom detta engagemang.

När det gäller djurförsök så är informationen uttömmande, betyget blir fem då rapporten innehåller information angående uppnådda resultat, jämförelser med tidigare år och en förklaring av varför de använder djurförsök.

- 8. PP** Arbetet med att analysera livscyklar verkar företaget ha kommit långt med och detta beskrivs på ett övergripande sätt, vilket leder till medelbetyg på de flesta frågor. Vidare innehåller rapporten inte någon information av miljömärkta produkter vilket ger låga poäng.

6.3.4 British Airways



Figur 6.4 Resultatet av mätningen på British Airways med SRS

- 1. FM** Företaget ger i sin redovisning endast en översiktlig presentation av de olika finansiella uppgifter som SRS: en efterfrågar. Denna presentation sker genom olika diagram som t. ex. tar upp hur vinstutvecklingen, omsättningsutveckling m.m. har varit under de senaste åren. Kopplat till dessa diagram finns en kort verbal förklaring. Betygen ligger runt tre eftersom det saknas information om satsningarnas omfattning.
- 2. EE** Redovisningen saknar information gällande de olika typerna av effektiviseringsprogram, som efterfrågas i SRS: en. Detta har medfört att redovisningen erhållit betyget noll på alla frågepunkter som behandlar information och redogörelser om de olika effektiviseringsprogrammen. När det gäller presentationen av värderingsindikatorer innefattas denna av en övergripande verbal beskrivning och en del kvantitativ information, presenterat i några diagram.
- 3. SM** Trots att redovisningen har ett avsnitt som just heter sustainability management tilldelas rapporten ganska låga poäng, d.v.s. mellan ett och två på de flesta frågepunkter inom dimensionen. Poängbedömningen motiveras genom att presentationerna genomgående karaktäriseras av en kortfattad verbal information, vilket som tidigare nämnts leder till låga betyg.

En brist i redovisningen som är värd att påpeka är den totala avsaknaden av en miljöpolicy och av en socialpolicy. Avsaknaden av policys vägs dock i någon grad upp lite av företagets mycket utförliga presentation av sustainability-tänkandet integration i verksamheten.

- 4. OP** Rapportens beskrivning av den löpande verksamhetens påverkan på den ekologiska och sociala omgivningen presenteras utförligt genom verbal och kvantitativ information. Den kvantitativa information, som presenteras ge-

nom olika diagram och tabeller behandlar bl.a. olika former av utsläpp ifrån flygplan, energi och materialförbrukning. I samband med presentationen av aspekterna, tar företaget upp hur de olika aspekterna påverkar omgivningen. Som exempel kan nämnas en lång utläggning kring utsläppen av koldioxid och hur dessa utsläpp påverkar jorden.

I ett fall, nämligen redogörelsen av energikonsumtion, kommer betyget upp till maximala fem. Detta eftersom företaget varit extra tydliga genom att ta med en tabell som visar vilken energiförbrukning som ett par andra stora flygbolagen har.

- 5. CM** Redovisningen brister i rapporteringen kring intern och extern utbildning både gällande miljöfrågor och etiska frågor samt andra sustainability-frågor. Redovisningen tar inte heller upp någon information kring eventuella belöningar, motivations och incitaments program. Bristerna på information på dessa frågepunkter innebär således betyget noll.

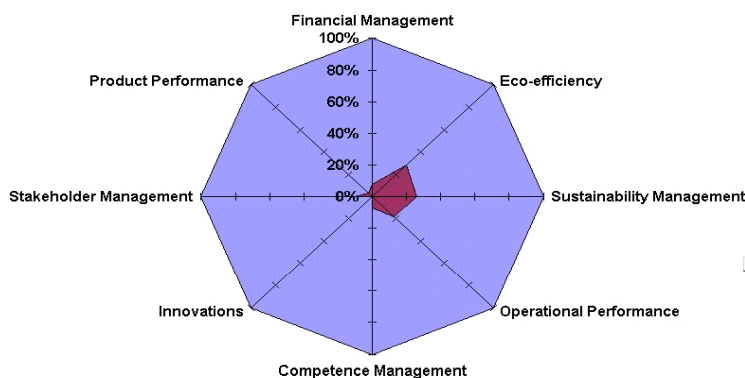
Det som inom denna CM-dimension höjer medelbetyget är företagets beskrivning av sitt organisationsschema för de personer som direkt och aktivt är verksamma i sustainability-arbetet. Beskrivningen tar upp hur sustainability-staben ser ut och vilka uppgifter som varje nyckelperson i staben innehar. För denna information tilldelas de betyget två.

- 6. I** Företagets redogörelse för innovationer på miljöområdet är knapphändig. Redovisningen har erhållit betyget två under frågepunkten som behandlar redogörelsen av miljövänliga innovationer. Det som föranleder detta betyg är en presentation av ett projekt som utvecklats, vars syfte är att förbättra och möjliggöra någon ny form av Eko-turism.

- 7. SM** Precis som föregående I-dimensionen är SM-dimensionen bristfällig. Detta beror delvis på att företaget inte återger någon djupare bild av sina olika intressenter och samspelet mellan dessa och företagets sustainability-arbete. Denna bristfälliga information har inneburit att flera av frågepunkter tilldelats betyg som ligger på nivån ett och två.

- 8. PP** Redovisningen tar upp och beskriver företagets arbete med att försöka få bort alla farliga materialkomponenter i flygplanen och byta ut dessa till mer miljövänliga alternativ. För denna presentation som kan anses utgöra en slags del av en LCA, har de erhållit betyget tre. Den frågepunkt som berör utbudet av miljövänliga produkter består i redovisningen av endast av verbal information.

6.3.5 BP



Figur 6.5 Resultatet av mätningen på BP med SRS

- 1. FM** BP: s redovisning innehåller inte några finansiella mått eller uppgifter. Denna nästan totala avsaknad av finansiella uppgifter rörande verksamheten och dess sustainability-arbete är förklaringen till de låga betygen. Det finns dock en liten ljuspunkt som marginellt höjer värderingen av den inledande managementdimensionen. Det är enstaka diagram i vilka det framgår hur stora investeringar som gjorts i internutbildning och olika samhällsprojekt världen över.
- 2. EE** BP: s beskrivning av sina sustainability-relaterade program är kortfattad. Detta till trots har två treor delats ut för beskrivningarna runt programmen för minskade utsläpp till vatten och luft. Det beror på att rapporten förklarar orsakerna bakom programmen. Även presentationen av nyckeltal är ganska bra med diagram som visar även föregående års utsläpp. Det som saknas är en beskrivning av framtida mål, benchmarking samt en tydlig motivering till varför dessa program drivs.
- 3. SM** Företaget ger en presentation om sina ambitioner, strategier och policys för att uppnå en allt högre grad av sustainability. Trots att det finns presentationer av företagets policys mm har rapporten fått låga betyg. Anledningen är att det till stor del saknas kopplingar till hur dessa policys efterlevs och hur de påverkar arbetet inom företaget. Mer parten av de beskrivningar som görs är mycket korta och saknar kvantitativ information, information om hur målen skall uppnås eller om bakomliggande handlingsplaner.
- 4. OP** BP ger i vissa delar en bra redogörelse för olika sustainability-aspekter av verksamheten samt visar vilka effekter som vissa aspekter av verksamheten ger upphov till. Rapporten visar också hur företaget arbetar för att minska aspekternas negativa påverkan på omgivningen. Informationen visar hur BP hanterar oljeutsläpp samt utsläpp till luft. Bägge dessa har enligt vår be-

dömning fått fyra poäng. För resterande frågor har dock rapporten fått låga poäng vilka varierar mellan noll och två.

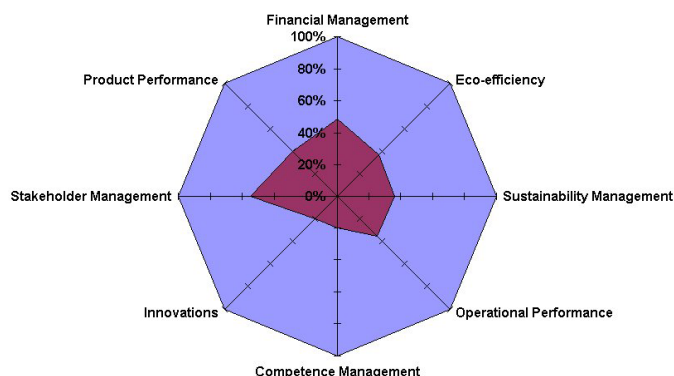
- 5. CM** Rapportens utbildningsprogram, nyckelpersonal och interna belöningsssystem är knappt beskrivna, vilket gör att betygen blir låga över lag.

- 6. I** BP: s redovisning innehåller ingen information rörande innovationer på miljöområdet. Detta har gjort att de erhållit noll poäng på alla punkter kopplade till dimensionen.

- 7. SM** Rapporten beskriver som regel inte sina relationer med intressenterna. Den enda relation som finns beskriven i rapporten är den till de anställda. Denna relationsbeskrivning har fått två poäng, detta för att BP i sin redovisning kort redogör för olika undersökningar som genomförs hos de anställda för att se hur de trivs hos BP.

- 8. PP** Rapporten saknar nästan helt information rörande analysprodukternas livscykel. En anledning till detta kan vara att företagets produkter till största del är olja och gas. Rapportens enda poäng under denna dimension är en etta som delas ut för den korta presentation av de satsningar på solenergi som BP gör.

6.3.6 COOP



Figur 6.6 Resultatet av mätningen på Coop med SRS

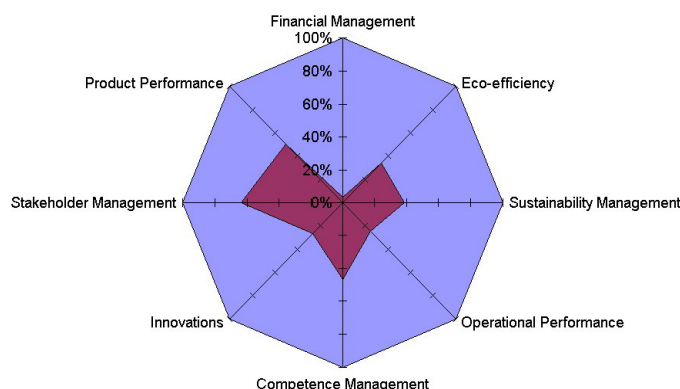
- 1. FM** Presentationen av COOP: s omsättning, bruttomarginal, vinst före skatt, resultat samt skulder sker genom en tydlig verbal beskrivning. Beskrivning är även kopplat till föregående års uppgifter. I samband med presentationen framkommer även kopplingen mellan de finansiella uppgifterna och vissa av företagets uppställda mål. Redovisningen av vart och ett av de finansiella måtten, som tagits upp ovan, erhåller p.g.a. den mycket utförliga presentationen betyget fem. Betydligt sämre betyg får redogörelsen av de olika finansiella uppgifter som direkt berör sustainability-arbetet. Detta kan vi bl.a. konstatera inom områdena som handlar om olika investeringar samt inköp från utvecklingsländer.
- 2. EE** Det sker en relativt utförlig beskrivning av programmen rörande energi, material och utsläppseffektivisering. Den verbala informationen om programmen leder till att de olika beskrivningarna av programmen för effektiviseringar får betyget två. Det som genomgående saknas för ett högre betyg är information om syftena och målen med programmen, mer ingående information om programmens genomförande samt en jämförelse med andra års liknande program. Presentationen av värderingsindikatorerna innehåller mycket kvantitativ och kvalitativ information om företagets sustainability-prestanda. Eftersom beskrivningen av indikatorerna även är kopplade till uppgifter från föregående års värderingsindikatorer erhåller redogörelsen av indikatorerna betyget fyra.
- 3. SM** COOP: s redovisning innehåller en övergripande verbal beskrivning av företagets olika policys för sustainability-arbetet. Beskrivningen tar även upp lite kring hur dessa policys skall integreras i den löpande verksamheten. Informationen som presenteras om sustainability-policys kommer upp till betyget två. Bättre betyg får redogörelsen för hur COOP integrerar sitt sustainability-arbete i den löpande affärsverksamheten. Denna redogörelse erhåller betyget tre, eftersom den utöver övergripande verbala information även

tar upp hur företaget aktivt arbetar för att verkligen kunna integrera sitt sustainability-arbete i alla i företaget förekommande verksamhetsprocesser.

Beskrivningen av företags sustainability-mål består av en tydlig verbal information som i sin tur är kopplad till kvantitativ information. Det förekommer även en beskrivning om hur företaget skall uppnå målen och om hur långt de hitintills har kommit. Det som gör att presentationen inte riktigt når upp till betyget fem, är avsaknaden av jämförande information (benchmarking) samt en redogörelse för externa granskningar av målen.

- 4. OP** Informationen rörande sustainability-aspekterna och deras påverkan på omgivningen är väldigt varierande presenterad. Mest information kommer fram vid beskrivningarna om materialförbrukning och energiförbrukning. Informationen som behandlar förbrukningen av material och energi är kopplad till företags uppställda sustainability-mål, vilket leder till betyget tre. När det gäller presentationen av övriga sustainability-aspekter, sker detta endast med en övergripande verbal information, vilket ger betyget ett.
- 5. CM** Redovisningen tar upp en verbal beskrivning om de olika utbildningsprogram som rör sustainability-arbetet. Dessa verbala beskrivningar om utbildningsprogrammen rörande miljökompetens och social och etikkompetens erhåller bägge betyget två. Vidare kan vi konstatera att det saknas information om incitamentsprogram för de anställda och deras sustainability-arbete.
- 6. I** På alla punkter som efterfrågar i SRS inom I-dimensionen får redovisningen betyget ett. Detta eftersom presentationen om innovationer och olika utvecklingsprojekt endast består av övergripande information. Det är svårt att få en bild av hur företaget arbetar för att få införa nya mer miljöeffektiva lösningar. Det finns dock lite information, men den är väldigt utspridd i redovisningen och endast väldigt övergripande.
- 7. SM** Det framkommer tydligt till vilka som företaget vänder sin sustainability-redovisning till och vilka intressenter som företags verksamhet har. Informationen om hur intressenterna påverkar företags sustainability-arbete presenteras mycket ingående. Det som framkommer tydligast är företags relationer med sina anställda samt relationerna med kunderna, medlemmarna och vissa lokala organisationer. Vi anser att beskrivningen av relationerna till intressenterna i de flesta fall är bra och därför tilldelas rapporten betygen tre och fyra på dessa punkter.
- 8. PP** Redovisningen tar upp en del information om miljöanpassade och miljömärkta produkter. Presentationen av dessa produkterna kommer upp till betyget två.

6.3.7 Föreningssparbanken



Figur 6.7 Resultatet av mätningen på Föreningssparbanken med SRS

- 1. FM** Företaget redovisar inte några finansiella mått eller några andra finansiella uppgifter i rapporten. Denna nästan totala avsaknad av finansiella uppgifter rörande verksamheten och dess sustainability-arbete är förklaringen till de låga betygen. Det finns dock en liten ljuspunkt som marginellt höjer värderingar av den inledande managementdimensionen. Denna utgörs av en översiktlig redogörelse om företagets investeringar i utbildning samt att en del av kapitalet investeras i sustainability-relaterade fonder. Dessa punkter har inte tilldelats mer än en poäng vardera då det saknas kvantitativ information.
- 2. EE** Poängsättningen under denna punkt ligger genomgående kring två. Anledningen är att redovisningen tar upp att företaget utvecklat ett resurshanteringsprogram utifrån kretsloppsprincipen. Detta syftar till att analysera och möjliggöra reduktioner av produktflödena i verksamheten. Även andra effektiviseringsprogram som syftar till att minska den negativa belastningen på företagets omgivning finns beskrivet i redovisningen. Beskrivningarna av dessa program är verbala beskrivningar av hur programmen fungerar och en rad mål som är relaterade till de olika programmen.

Ett undantag är redogörelsen för värderingsindikatorerna som ger företagets redovisning fyra poäng. En kvantitativ presentation följs av en förklarande text rörande indikatorerna som slutligen kopplas med företagets uppsatta sustainability-mål. För att uppnå maximal poäng saknas någon form av benchmarking.
- 3. SM** Låga poäng får rapporten för den avsaknaden av policys för ekonomi, miljö samt sociala aspekter. Den som ta del av dessa hänvisas till företagets hemsida. Dessa kunde mycket väl ha integrerats i rapporten. Redovisningen har fått högsta poäng under punkten mål. Detta för en utförlig beskrivning av sustainability-målen. Kopplingen till hur detta skall genomföras i verksam-

heten är väl beskrivet och skall göras genom en ständig förbättring och revideringsprogram.

4. OP Redovisningen har under dimensionen fått ett flertal fyror i betyg. Bl.a. då det gäller effekter och data rörande energi och materialförbrukning. Dessa visas i rapporten under en matris som är mycket informativ, och uppfyller de krav som SRS: en ställer.

5. CM Föreningssparbanken berättar i sin redovisning att stora resurser läggs på olika former av intern och extern kompetensutveckling. Ett antal utbildningsprogram tas upp. Presentationen är alltför övergripande för att höga poäng skall kunna utdelas. Ett undantag är kompetensutvecklingen i sustainability-frågor vilket har fått betyget fyra. Det som saknas är framförallt orsakerna bakom programmen och jämförelser med andra företag.

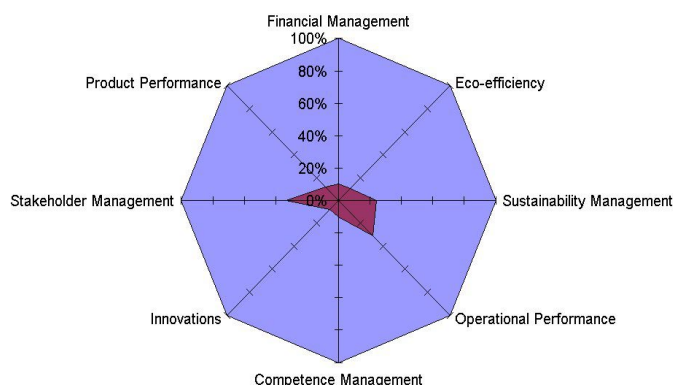
Ifråga om kontaktpersoner och deras kompetens sker beskrivningen på ett enkelt sätt, men det saknas information om vem dessa kontaktpersoner verkligen är. Detta gör att de enbart erhåller poängen två för dessa frågor.

6. I En presentation av de nya produkter som kan kopplas till miljö och sustainability-området finns beskrivet i redovisningen. Denna presentation består av en ganska djupgående verbal information, vilket i detta fall gör att frågepunkten erhåller betyget tre.

7. SM Presentationen av företagets primära intressenter sker på ett mycket bra sätt och relationsbeskrivningarna till dessa intressentgrupper får i nästan samtliga fall högsta betyg. Lite sämre är det dock med beskrivningarna av de sekundära intressenterna, då dessa inte alls är lika ingående detaljerat beskrivna som den primära gruppen.

8. PP Företaget tar i sin redovisning upp att de börjat erbjuda olika miljö och sustainability-inspirerade tjänster. Bland dessa nämns bl.a. möjlighet till placering i miljöfonder, speciella miljörelaterade lån, mm. Beskrivningen är hållen på en högst beskrivande nivå vilket ger dem poängen två till tre.

6.3.8 ITT Flygt



Figur 6.8 Resultatet av mätningen på ITT Flygt med SRS

1. FM Företaget ger endast en översiktlig presentation av de ekonomiska faktorerna som ligger bakom verksamheten i rapporten. De fokuserar på att återge en sammanfattad bild över omsättning, netto och bruttovinst, och för att illustrera utvecklingen presenteras även föregående års siffror. För denna relativt godkända framställning har de erhållit en trea

2. EE I redovisningen återfinns inte någon som helst återgivning om program som syftar till att effektivisera företagets sustainability-arbete. Detta ger dem noll poäng på dessa punkter.

Det verkar som företaget ha lagt all energi på att ta fram olika värderingsindikatorer, vilket lyckats. Genom en mycket utförlig presentation av dessa indikatorer och kopplingar till föregående års resultat får rapporten fyra poäng. Saknas för full poäng (fem) skall erhållas, är en koppling av resultaten från värderingsindikatorerna till olika mål.

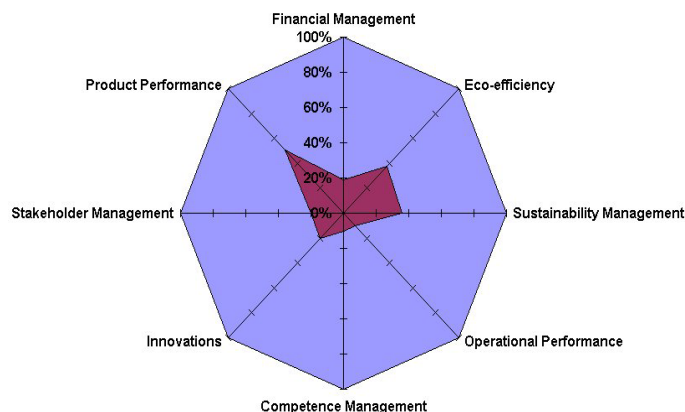
3. SM Företagets presentation om sina ambitioner, strategier och mål för att uppnå en allt högre grad av sustainability består av en utförlig verbal information. Trots en utförlig presentation får frågopunkterna som behandlar strategier och mål endast betyget två. Att frågopunkterna inte tilldelas ett högre betyg har att göra med avsaknaden på en beskrivning om hur målen skall uppnås d.v.s. mer information om bakomliggande handlingsplan. Det bör även framkomma information om vilka mål som hitintills har kunnat uppnås.

4. OP Företaget ger en bra redogörelse för de olika sustainability-aspekterna i verksamheten. Redogörelsen identifierar vilka effekter som olika aspekter ger upphov till och visar även hur företaget arbetar för att minska aspekternas negativa påverkan på omgivningen. Informationen som kommer fram i

beskrivningarna om utsläpp till land, vatten och luft erhåller enligt vår bedömning på samtliga frågepunkter betyg tre. I presentationen av resursförbrukningen är informationen inte lika tydlig som den rörande utsläppen, vilket resulterar i att de frågepunkterna som berör förbrukning kommer upp till betyget två.

- 5. CM** Poängen under denna punkt är låga. En liten presentation rörande miljörelaterad intern utbildning, vars syfte är att höja anställdas miljömedveten återfinns i redovisningen, vilket ger betyg två. Detta är det enda som kommer fram gällande kunskapsutveckling i redovisningen. Beskrivningen av nyckelpersonal för sustainability-arbete är kort och verbal, vilket ger en etta.
- 6. I** Företagets innovationsbenägenhet lyser med sin frånvaro i redovisningen. Det enda som står att finna en kort verbal presentation om forskning och utvecklingsprojekt som företaget bedriver för närvarande. För detta har vi givit dem en tvåa, i övrigt blir betygen noll för frågorna tillhörande denna dimension.
- 7. SM** Beskrivningen av företagets relationer till sin omgivning sker på ett bra sätt. En klar redogörelse för vilka företagets intressenter är samt hur dessa påverkar verksamhet och sustainability-arbete. Det som saknas är en tydligare beskrivning för hur intressenternas integrationsprocess sker i verksamheten d.v.s. hur intressenterna direkta och indirekta verksamhetspåverkan hanteras. De har överlag erhållit poäng mellan ettor och treor.
- 8. PP** Den informationen som presenteras under denna dimension brister mycket, vilket har lett till att de flesta frågepunkter har fått betyg som ligger antingen på noll eller på ett. Ett undantag kan vi konstatera och detta handlar om presentation av vilka effekter och påverkningar som företagets produkter har på omgivningen under delar av dessas livslängd. En fullständig livscykelanalys saknas dock, men vi anser att företagets försök med att beskriva aspekternas påverkan under en del av de olika förekommande processtadierna ger betyget två. På frågepunkterna som berör miljövänliga och miljömärkta produkter saknas helt information och detta gäller på punkten som behandlar ansvaret för produkterna. Inom dessa frågepunkter blir följaktligen de betyg som delas ut nollor.

6.3.9 NCC



Figur 6.9 Resultatet av mätningen på NCC med SRS

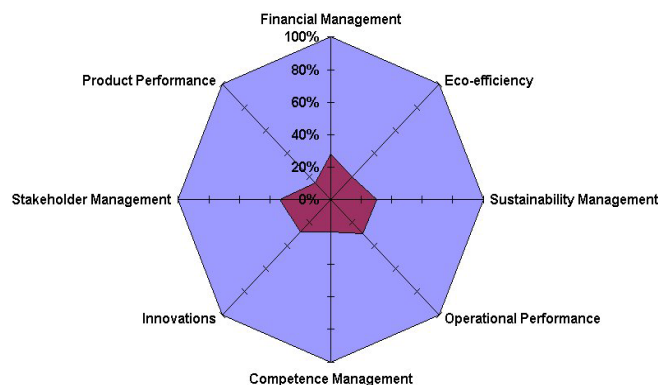
- 1. FM** I rapporten presenteras inte någon av de finansiella mått som SRS fordrar på ett utförligt sätt. Information angående en rad vinstmått, utdelningar, investeringar hänförliga till hållbarhetsverksamhet saknas. Om NCC hade sammanställt dessa siffror i ett sifferdiagram så hade kvaliteten på deras redovisning stigit avsevärt. Hade de också fått sina siffror verifierade av någon utomstående så hade kvaliteten stigit ytterligare.

Vad det gäller investeringar så är informationen utförlig. NCC investerar i infrastruktur och byggnader samt ny teknologi i anknytning till detta som är till för att avlasta miljön. De har också investerat i FoU i anknytning till en konceptfastighet (Mälarblick) som är ett hotell, byggt med hänsyn till de flesta principer på sustainability-området. Det som saknas för att betyget skall bli bättre är kvantitativ information, jämförelser med tidigare år, beskrivning av mål och en verifikation av en extern granskare.

- 2. EE** Rapporten innehåller mycket information i detta avseende. Hela redovisningen bygger till stor del på att återge ett projekt. (Mälarblick) Informationen om Mälarblick bidrar i hög grad till att poängen i detta avsnitt höjs. Poängen dras ner då informationen angående indikatorer på eco-efficiency inte är utförlig nog. Rapporten innehåller inte heller någon information angående program för att förlänga livslängden på produkterna. Det bör dock observeras att produkten (vägar och byggnader) redan har relativt lång livslängd och att NCC nämner detta i sin rapport flera gånger.
- 3. SM** Rapporten visar inte någon information om NCC: s sustainability-policy. Riskhanteringen är vagt beskriven, ett diagram och jämförelser med sig själv och andra, är ett krav för bättre poäng.

- 4. OP** Här får NCC: s rapport generellt sett låga poäng. Detta beror på att redovisningen inte innehåller någon information om vilken effekt eventuella utsläpp har. Den har inget fokus på personalens omsättningshastighet och frånvaro. Gällande för alla frågor är att de inte uppskattar verksamhetens påverkan på omgivningen, ställer denna i relation till andras påverkan samt redovisar framtida mål.
- 5. CM** Poängen är låga och för att höja dem bör rapporten innehålla mer information om utbildningar av personal och orsakerna bakom utbildningsprogrammen. Även jämförelser med tidigare år inom företaget saknas när det gäller utbildning. Incitamentsprogram för att motivera medarbetarna till att komma med idéer som kan förbättra sustainability-arbetet inom NCC beskrivs inte alls. Slutligen saknas information om nyckelpersonal och dess uppgifter inom området.
- 6. I** Inga egna innovationer eller forskningsverksamhet på området beskrivs. Däremot talas det om insatser för kontinuerlig förbättring t.ex. när det gäller energiförbrukning vid asfaltstillverkning. I rapporten visas att NCC tillämpar ny teknologi även på andra områden i syfte att spara energi. Enbart i samband med hotellet Mälarblick har de gjort en rad satsningar för att sänka energiförbrukningen. Över lag saknar de som vanligt benchmarking, jämförelser med tidigare år och orsakerna bakom vissa aktiviteter.
- 7. SM** Rapporten är inriktad främst på den interna verksamheten i NCC. Intressenterna och samspelet med dem nämns inte i den utsträckning som SRS fordrar. De som tas upp endast kort är aktieägare, anställda, lokala myndigheter, kunder och leverantörer. Det som fattas genomgående vid dessa beskrivningar är en beskrivning av djupet bakom engagemanget, hur dessa intressenter påverkar verksamheten och anledningen till engagemanget. I vissa avseenden nämns de inte alls, som exempel kan vi nämna relationer med NGO: s (Non Governmental Organisations).
- 8. PP** Rapporten ger en medelgod beskrivning av produkternas livscyklar, snäppet bättre är den vid beskrivning av asfaltsproduktionen där de tar upp siffror på energiförbrukningen i produktionen. Återvinning av asfalt och rivningsmassor beskrivs också vilket gör att slutet på livscykeln täcks av beskrivningen. Fokus ställs även, om än mycket lite, på produkternas sociala påverkan tack vare beskrivningen av Mälarblick. Det som främst saknas är en ingående beskrivning av om, och i så fall hur, livscykelanalyser har genomförts samt vilka resultat som NCC kom fram till under denna process.

6.3.10 Shell



Figur 6.10 Resultatet av mätningen på Shell med SRS

- 1. FM** Den finansiella informationen som redovisas är utförligt beskriven och åskådliggörs i de flesta fall av olika diagram med tillhörande förklaringar, vilket vi ger betyget fyra. Det som saknas för att betyget fem skall uppnås är en koppling av informationen till företagets uppställda mål. För maximal poäng krävs även att informationen har blivit granskad av en tredje part samt att Shell redogör mer ingående för sina redovisningsprinciper.

När det gäller presentationen av olika investeringar så saknas information om vilka investeringar som gjorts i samband med företagets sustainability-arbete. Samma avsaknad av information kan vi se på området för investeringar i utbildning, forskning och utveckling. Bristerna rörande företagets olika investeringar handlar i samtliga fall om att information nästan helt utelämnas. Det förekommer dock korta verbala beskrivningar av ett fåtal investeringar, vilket ger betyget ett.

- 2. EE** Företaget redogör för sitt egenhändigt framtagna energiprogram med tillhörande handlingsplan. Beskrivningen av energiprogrammet följs vidare av en redogörelse om syftet med programmet. Presentationen av energiprogrammet erhåller betyget tre. Det som saknas för en högre värdering är främst en jämförelse med föregående år och en koppling av programmet till företagets kort och långsiktiga sustainability-mål.

Företaget får maximal poäng d.v.s. fem när det gäller presentationen av sina värderingsindikatorer. Detta beror på att nyckeltalen är mycket bra beskrivna och det finns även en koppling av de olika nyckeltalen till andra verksamhetsår vilket underlättar vid jämförande med andra företag. Det som också motiverar högsta betyg är en jämförelse (benchmarking) som företaget gör med internationell standard.

- 3. SM** Inledningsvis kan vi konstatera att det inte direkt förekommer någon sustainability-policy i redovisningen. Inte heller återfinns någon social policy eller någon miljöpolicy. På ett par ställe i redovisningen hittar vi korta verbala beskrivningar, som antyder att det finns en policy.

Redovisningens beskrivning om verksamhetens kort- och långsiktiga mål görs på ett bra och enkelt sätt. Det framgår tydligt hur de skall arbeta för att målen skall kunna uppnås. Det finns även en redogörelse för hur tidigare mål har kunnat uppnås. Det är därför vår bedömning att presentationen av de olika sustainability-målen når upp till betyget fyra.

- 4. OP** När det gäller presentationen av sustainability-aspekterna är dessa redovisade i olika diagram och i samband med dessa ges även en del övergripande förklaringar till diagrammen. Bäst förklarade är aspekterna som rör utsläpp till land och luft. Dessa två frågepunkter får värderingen fyra. Det eftersom den utförliga verbala informationen även tar upp lite kring kopplingarna mellan utsläppen och de uppställda sustainability-målen. Utöver denna information beskrivs även lite kring hur företagets olika utsläpp påverkar omgivningen samt hur företaget avser att minska denna påverkan på naturen.

- 5. CM** Den som saknas rörande de anställdas kunskapsutveckling är mer ingående information om hur företaget verkar för att utbilda de anställda och hur denna utbildning kan kopplas till företagets sustainability-mål. Slutligen noterade vi att i fråga om sustainability-organisationen och dess struktur, nyckelpersoner, utbildning och kompetens är informationen också där kort och verbal, vilket leder till betyget ett.

- 6. I** Det finns ingående verbal information om de olika processerna och produkterna som företaget utvecklar med syfte att stödja företagets mål för att uppnå en hållbarare utveckling. Vi kan dock konstatera att det saknas någon djupare information rörande satsningarna och resultaten med innovationerna samt en beskrivning om tidigare års innovationer och vad som har hänt med dessa. Värderingen på denna frågepunkt blir en två.

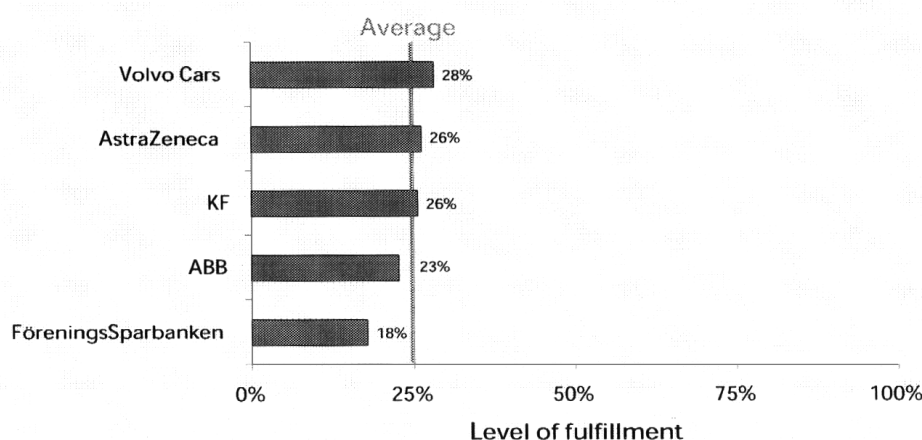
- 7. SM** Presentationen av företagets intressenter består av en kort verbal information. Den intressent som redogörs för lite mer ingående är de anställda.

- 8. PP** Företaget nämner inget alls om någon produkternas livscykel och hur denna påverkar omgivningen. Shell presentation av nya miljövänligare produkter erhåller betyget två.

6.4 Liknande undersökningar

6.4.1 Deloitte & Touche: s undersökning

Tidigare undersökningar som liknar den som vi har gjort har även kunskapsföretaget Deloitte & Touche i samarbete med Affärsvärlden och Företagsekonomiska Institutet gjort. Syftet med undersökningen var att granska svenska företags separata frivilliga redovisning med utgångspunkt i Deloitte & Touche: s egna utvecklade värderingsmodell för sustainability-redovisningar.⁸¹ Även denna modell är liksom SRS: n till stor del baserad utifrån GRI modellen.



Figur 6.11 Swedish Voluntary Reporting 2001 (Källa: Deloitte & Touche)

6.4.2 KPMG: s undersökning

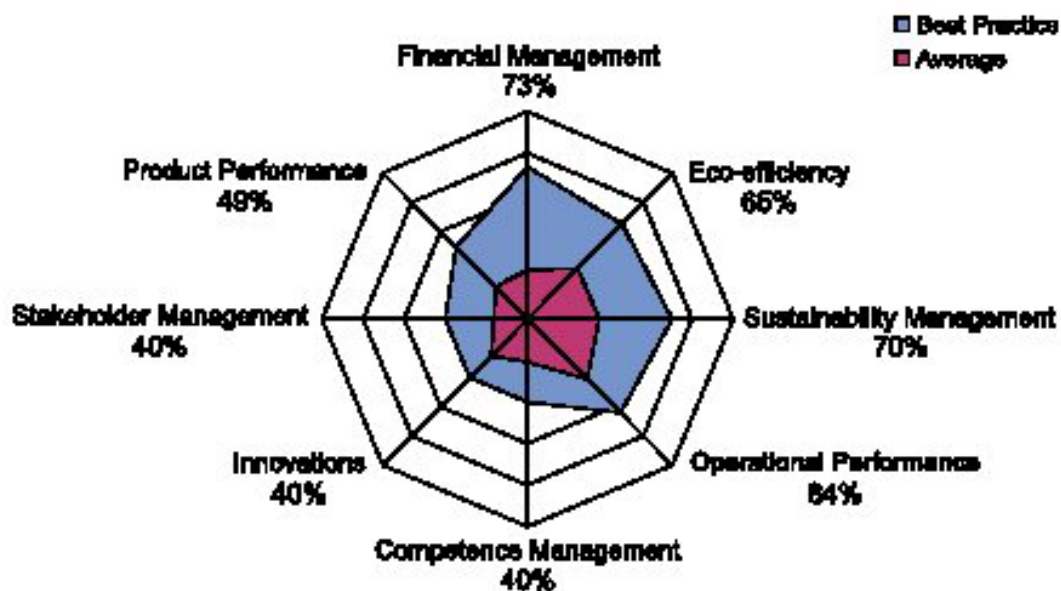
Även KPMG gjorde år 2000 en undersökning, vilken syftade till att kartlägga och värdera hur finska företag sustainability-redovisar. Undersökningen behandlade 25 stycken finska företags sustainability-relaterade redovisningar. Bristen på renodlade sustainability-redovisningar resulterade i att granskningen även behandlade rapporter vars titel och innehåll på något sätt kunde knytas till sustainability-begreppet. Bland dessa återfanns framförallt utvidgade miljöredovisningar samt sociala och etiska redovisningar.⁸²

KPMG: s undersökning, som gjordes med hjälp av SRS, resulterade i en sammanställning om de företag, vars redovisningar utmärkte sig inom de åtta olika dimensionerna som visas i ett polärddiagram. Resultaten från de redovisningar som fick

⁸¹ Deloitte & Touche; *Swedish Voluntary Reporting 2001, Evaluation & International Comparison* (2001) s. 3.

⁸² www.kpmg.fi/2001/pdf/ymparistoraportti.pdf 2001-12-20.

högst andel poäng inom respektive dimension presenterades tillsammans med ett vägt genomsnitt (se nedan).



Figur 6.12 Sustainability Reporting Performance in Finland 1999 (Källa: KPMG-Finland)

Resultaten från denna undersökning visar att det finns gott om utrymme för förbättringar. De starkaste områdena är de som är hänförliga till traditionell miljöredovisning d. v. s. Operational Performance, Sustainability Management och Eco-Efficiency. Märkbart sämre är resultaten kopplade till dimensionerna Financial Management, Competence Management, Innovations, Stakeholder Management och Product Performance.⁸³

Det framkommer av SRS presentationen ovan att vissa redovisningar utmärker sig i de olika dimensionerna i jämförelse med genomsnittet. Till exempel fick den som hade bäst på Financial Management-dimensionen hela 73%. Vi kan även konstatera att det vägda genomsnittet ligger på de flesta dimensionerna kring en betygsandel på ca 20 % av den maximalt uppnåeliga poängen.

I vår analys så kommer vi också att presentera en liknade jämförelse. Detta för att se om kvalitetsskillnaderna för våra företag sammantaget avviker eller överensstämmer med KPMG:s undersökning. Detta är ett sätt för oss att testa våra resultat.

⁸³ www.kpmg.fi/2001/pdf/ymparistoraportti.pdf 2001-12-20.

7 Analys

I kapitlet analyseras först resultaten från de olika åtta dimensionerna var för sig. Efter detta diskuteras skillnader och likheter, hänförliga till kvalitetsskillnader, som finns i flera dimensioner.

7.1 Sammanställning av resultat

Vi kommer nu att diskutera de olika management-dimensionerna var för sig och hur de olika rapporterna har blivit bedömda i anknytning till dessa. Utöver detta kommer vi också att gå in på vad som kan anses vara särskilt bra eller dåligt.

7.1.1 Analys av Financial Management-dimensionen

Över lag håller rapporterna låg kvalitet med avseende på denna dimension. Detta beror främst på två saker. För det första så redovisas inte de finansiella mått som SRS ställer krav på. Undantagen är få på denna punkt, Coop är ett exempel på företag som är bra på att inkorporera mycket sådan information i rapporten. Detta beror på att Coop har slagit samman sin konventionella redovisning med sustainability-redovisningen. I övrigt har vi dragit slutsatsen att företag inte har prioriterat ekonomisk information i sustainability-rapporterna. Oftast nämner de endast kort vilken vinsten blev vid senaste räkenskapsårets slut, eller vad omsättningen har varit under perioden.

En förklaring till att företagen inte prioriterar ekonomisk information i redovisningen kan vara att de redan anser sig ha redovisat denna i den konventionella finansiella rapporten. Anledningen kan ju inte vara att de vill hemlighålla informationen eftersom de alla visar den i den konventionella redovisningen. Problemet kan lätt lösas genom att information lyfts över från den konventionella rapporten till sustainability-rapporten. Ett annat alternativ är förstås att sustainability-rapporten lyfts in i den konventionella redovisningen såsom Coop har gjort. Vår poäng är att den ekonomiska informationen redan finns tillgänglig för företagen och att det således torde vara relativt enkelt att bifoga den som den är. Det stora problemet ser i stället ut att vara att företagen inte är av den uppfattningen att den ekonomiska dimensionen är lika viktig som den sociala och den ekologiska.

Det är vår uppfattning att de flesta rapporter skulle få en avsevärt högre kvalitet om relevanta delar av balans och resultaträkning lyfts in från den konventionella rapporten, där finns redan mycket av den information som SRS efterfrågar i komprimerad form. Det bör dock noteras att flera intressenter sannolikt inte har de kunskaper som krävs för att kunna begripa och tolka sådan information. Noter skulle sedan kunna kopplas till detta för att ge mer ingående information om sustainability-relaterade investeringar, utdelning till aktieägare, FoU satsningar, be-

talda böter, skatter och avgifter, avsättningar kopplade till framtida risker samt sustainability-relaterade nyckeltal.

Vi har också noterat att de saker som ger högst poäng (som gör skillnaden mellan betyg fyra och fem) är också de som saknas i störst utsträckning. Dessa är främst att rapporten skall innehålla information angående hur resultaten förhåller sig till tidigare uppställda mål, redogörelse för redovisningsprinciper och en kommentar om att informationen har blivit granskad av tredje part.

För övrigt lämnas det så gott som i alla fall bristfällig information när det gäller gjorda investeringar. SRS ställer som bekant krav på att så gott som samtliga investeringar skall redovisas. I de fall där investeringarna redovisas, missar företagen så gott som alltid att redovisa förändringen över åren och hänvisning till framtida mål. Det vanliga är att läsaren får gissa sig till att en investering har gjorts eftersom rapporterna ofta innehåller information angående nysatsningar av olika slag. Kvantitativ information om investeringarnas storlek och en något utvecklad verbal beskrivning om gjorda investeringar hade i de flesta fall höjt betyget för detta block av frågor från ett till tre.

Vad det gäller information angående ersättning till anställda så är det vanligt att den totala ersättningen till anställda redovisas. Rapporterna brister dock som regel när det gäller uppdelningen av denna information i geografisk fördelning, jämförelse med tidigare år samt jämförelse med prisindex. I fråga rörande skatter så är det mycket ovanligt att rapporterna innehåller någon information kring detta. En del av den information som faktiskt finns med blir svårtolkad när övrig information saknas. Det handlar helt enkelt om ett kodningsproblem. Det är t.ex. svårt för läsaren att förstå hur mycket ett företag egentligen har satsat på FoU eller en investering om läsaren inte kan sätta in den i ett sammanhang.

7.1.2 Analys av Eco-Efficiencydimensionen

I detta avsnitt där hantering av avfall, energianvändning och utsläpp till vatten och luft visas, håller rapporterna över lag hög kvalitet. Här är det t.ex. vanligt att jämförelser görs med tidigare år, beskrivning av mål samt att nyckeltal visas, Bristol-Myers Squibb är dock ett föredöme. Dessa jämförelser är också ett sätt för företagen att visa på en kontinuerlig förbättring över flera år, eller åtminstone att de har ambitionen att förbättra sig.

Det vanliga är att benchmarking saknas, vilket är kravet för att röra sig från nivå fyra till nivå fem i betygssättningen. En annan sak som rapporterna vanligen brister på är att förklara orsakerna bakom programmen vilket SRS kräver. En förklaring kan vara att företagen anser att orsakerna till att de driver miljöprogram är underförstådd och att de därför inte behöver förklaras djupare. Kvaliteten på en rapport sänks emellertid om sådan information saknas.

Property management (hantering av byggnader och andra anläggningar) är det bristande avsnittet i den här dimensionen. Det är mycket ovanligt att rapporterna innehåller information i anknytning till detta ämne. Ett undantag är ABB som har ett utförligt avsnitt om certifiering av anläggningar och bostäder byggda för anställda.

7.1.3 Analys av Sustainability Management-dimensionen

Redovisningen av en sustainability-relaterad policy kan stundtals vara riktigt bra, med klart uppställda punkter i ett avgränsat avsnitt rubricerat som policy. Det är dock ovanligt att sådana policyavsnitt är heltäckande, såtillvida att de behandlar hela begreppet sustainability eller att det finns en social, ekonomisk och en miljöpolicy på olika ställen i rapporten. Det vanliga är dock att policybeskrivningar saknas helt, vanligt är också att det finns information om miljöpolicy men inte de andra två. I vissa fall beskrivs endast den sociala policyn till den del som rör säkerhets och hälsopolicies, som är t.ex. fallet med AstraZeneca: s rapport. Ekonomisk policy lyser som regel med sin frånvaro, återigen leder det oss till slutsatsen att den ekonomiska dimensionen är underrepresenterad i sustainability-rapporterna. I de fall då rapporterna inte visar företagets policy alls, har vi upplevt att det finns fragment av något som ser ut som en policy men är utsprid över hela rapporten. Även i detta fall har vi alltså ett kodningsproblem, eftersom företagen har visat informationen på ett sätt som gör det svårt för läsarna att tolka.

Riskhanteringen är ofta dåligt beskriven. Vanligt är dock beskrivningar rörande de anställdas risker i arbetet. Beskrivningarna saknar dock ofta jämförelser med tidigare år och benchmarking. Det är därför vår uppfattning att det finns mycket att göra för kvalitén på detta område. Mycket ovanligt är det med beskrivningar av miljörisker förknippade med verksamheten och vilka åtgärder som vidtas för att förebygga och hantera olyckor. Även här upplever vi att det finns mycket att göra.

Vad det gäller implementering av ISO-system eller dylikt finns det fall där vi inte har hittat någon information alls. Anledningen till att inte alla företag har med sådan information kan naturligtvis vara att inte alla har implementerat ett miljöledningssystem ännu, i vilket fall är avsaknaden av någon sådan en klar kvalitetsbrist. I de fall där det finns information om sådana system, brister den ofta på benchmarking och jämförelser över åren.

7.1.4 Analys av Operational Performance-dimensionen

Vad det gäller förbrukningen av naturresurser (energikällor, vatten och dyl.) är problemet genomgående att rapporterna inte innehåller någon information om hur företagets förbrukning av dessa naturresurser påverkar omgivningen. Som regel är det vanligt med en hänvisning till framtida mål för en mer effektiv eller en minskad konsumtion.

Redovisning av arbetsstyrkans sammansättning kan i de flesta fall förbättras. Här rör det sig i regel om korta verbala beskrivningar. Bristol-Myers Squibb är en föregångare då deras rapport innehåller en tabell som visar hur arbetsstyrkan är uppdelad och dessutom hur denna sammansättning har förändrats över åren vilket höjer kvalitén på deras rapport avsevärt.

Information angående leverantörernas sociala, etiska och miljömässiga prestationer saknas i de flesta redovisningar. Vanligt är dock att företagen redovisar vilka krav de ställer på sina leverantörer. Dessa krav på leverantörerna följs dock sällan upp i redovisningen, vilket är en kvalitetsbrist.

Bio-diversity är ett sällan berört område. Egentligen är det endast Bristol-Myers Squibb som redovisar sin syn på begreppet. Detta framgår genom en presentation av satsningar på bio-diversity genom investeringar i landområden vilken företaget gjort om till naturreservat. Informationen kring detta är som vi påpekat mycket ovanligt. Det kan förklaras med att intressenterna för detta område är färre än övriga sustainability-områden. En annan förklaring kan vara att de flesta företag inte har kommit så långt i sin sustainability-utveckling att de har börjat fundera över begrepp som bio-diversity.

SRS kräver att en rapport skall innehålla en beskrivning av information om hur företagen förhåller sig till barnarbete, tvingad arbetskraft och mötesfrihet. Endast i ett fåtal fall hänvisas det i rapporterna till att de följer någon extern organisations (ILO eller FN) stadgar för detta. En förklaring till detta kan vara att företagen tar för givet att sådan information inte skall behöva visas i en sustainability-rapport, då detta kan ses som en självklarhet.

7.1.5 Analys av Competence Management-dimensionen

Beskrivningarna kring utbildning av personal är vanligen det bästa inom denna dimension. Vanligen handlar det om miljöutbildning, det kan t.ex. handla om utbildning i anknytning till implementering av miljöledningssystem och dyl. Information kring utbildning som rör sociala och etiska frågor är mindre utförliga och får som regel därför sämre betyg. Det händer också i flera fall att rapporterna helt saknar beskrivning av hur personalen utbildas i sustainability-frågor. Vanligt är också att beskrivningarna är mycket korta och endast verbala. ABB är ett bra exempel, som både har en jämförelse över åren och en förklaring av skälen bakom utbildningssatsningarna.

Interna belöningsystem för särskilda miljö eller etiska/sociala prestationer internt i företaget är sällan beskrivna. I de fall där de förekommer handlar det om interna tävlingar utlysta på högre ort som avgörs en gång om året.

Vad det gäller beskrivning av nyckelpersoner så saknas även denna i de flesta fall. I ett fåtal fall finns det bifogat ett organisationsschema vilket möjligen kan räknas som en kort verbal beskrivning och således leda till betyg ett. ABB:s rapport sticker ut även i detta avseende då de har en ingående beskrivning av hur deras koncernstab för miljöfrågor har omformats till en koncernstab för Sustainability Affairs, vilket leder till betyg fyra då den innehåller både jämförelser med tidigare år och en förklaring till skälen bakom omstruktureringen.

7.1.6 Analys av Innovations-dimensionen

Vad det gäller nyinnovationer kopplade till produktens miljömässiga prestanda så är det ovanligt att sådana presenteras i rapporterna. Detta är förståeligt då det inte alls är säkert att några sådana innovationer har gjorts under året. Det hade dock höjt kvalitén på rapporterna om det hade framgått tydligt om det verkligen är så att några nyinnovationer inte gjorts och vad anledningen till detta i så fall är.

Satsning på FoU beskrivs också de i regel kortfattat. Det vanliga är att en rapport endast innehåller information om hur mycket pengar som har satsats på FoU. De rapporter från läkemedelsföretag som vi har granskat innehåller båda beskrivningar om forskningsprojekt, detta påverkar dock inte kvalitén nämnvärt då det saknas uppskattningar om vilken effekt satsningarna har haft och hur projekten har utvecklats med åren.

Vi har svårt att förstå anledningen till att rapporterna inte är mer utförliga på denna punkt. ABB som t.ex. utvecklar mikroturbiner nämner endast mycket kort sin satsning på detta. Det borde ligga i företagets intresse att visa för intressenterna vilka satsningar de gör på FoU projekt. Åter igen kan ju förklaringen vara att de tycker sig ha gjort detta i sin konventionella redovisningsrapport.

NCC är en av dem som sticker ut mest när det gäller satsningar på ny miljödriven teknologi i anknytning till sina energisparande åtgärder. I övrigt är det vanligt att rapporterna innehåller information angående satsningar på system för videokonferenser för att spara på resor vilket skonar miljön.

7.1.7 Analys av Stakeholder Management-dimensionen

SRS fordrar en beskrivning av de största intressenterna. Dessa pekas som regel inte ut i rapporterna. I de fall då detta sker ligger informationen på en kortfattad verbal nivå. Nästan varje rapport har ett avsnitt som handlar om företagets primära intressenter. När det gäller information gällande de sekundära intressenterna är informationen ofta mer bristfällig. Vi ser alltså en kvalitetsskillnad, eftersom SRS: en kräver att samtliga intressenter skall beskrivas. Informationsvärdet är emellertid lågt och beskrivningarna täcker inte det som SRS: en fordrar av en intressentbeskrivning. Det som fattas genomgående är en beskrivning av djupet bakom en-

gagemanget, hur dessa intressenter påverkar verksamheten och anledningen till engagemanget. Den enda grupp intressenter som brukar vara något mer representerad än övriga är anställda, då djupet av engagemanget med dessa beskrivs i samband med internutbildning, personalvård och förmåner.

Ett intressant företag i sammanhanget är Föreningssparbanken som sticker ut rejält då de får bra betyg överlag för sina intressentbeskrivningar. Detta beror på att rapporten är strukturerad så att intressenterna och dessas intressen tillses löpande i rapporten. Uppdelningen av intressenterna och deras olika informationsbehov är också tydlig och redovisningen beskriver även hur dessa påverkar företagets kort- och långsiktiga sustainability arbete.

Beskrivningar av djurförsök förekommer enbart i fallet med läkemedelsföretagen. Bristol-Myers Squibb är dock mycket bättre än AstraZeneca och kan sägas vara en föregångare på området. Anledningen till att andra företag inte har någon information om djurförsök är sannolikt att de inte har utfört några. När de inte redovisar några får de som annars noll poäng. Just i detta fall anser vi att det är orimligt att betrakta det som en kvalitetsbrist. Även om de hade talat om att de inte utför några djurförsök så kan de på sin höjd få en poäng i SRS. Detta är helt enkelt att betrakta som en brist i SRS.

7.1.8 Analys av Product Performance-dimensionen

Flera rapporter innehåller information om att företagen har gjort livscykelanalyser för sina produkter. Problemet är att de som regel inte visar resultaten av dessa analyser. Förmodligen inser de inte hur viktigt det är för kvalitén av redovisningarna. Produkternas livscykler skulle sannolikt kunna åskådliggöras med hjälp av diagram, text och bilder så att det blir enkelt och överskådligt för användaren. De krav som SRS ställer utöver en förklarande text (jämförelse med tidigare år och en förklaring till varför en LCA har gjorts) torde inte vara allt för svåra att tillgodose eftersom det i många företag förmodligen redan finns färdiga analyser.

NCC är ett företag som har kommit en bra bit på vägen när det gäller att beskriva sina livscykler i sustainability-rapporten. De har delat upp informationen på olika produkter och olika faser (från vaggan till graven). För asfaltstillverkningen tar de t. ex. upp problemet med den höga energiförbrukningen och hur de har åstadkommit en kontinuerlig sänkning av denna över åren. De beskriver också hur byggmaterial återvinns till vägbyggen och dyl., när byggnader och anläggningar rivs.

Nästan samtliga av redovisningarna brister när det gäller presentation av miljövänliga och miljöanpassade produkter. Även här avviker NCC på grund av sin utförliga beskrivning av det miljöanpassade hotellet Mälarblick.

7.2 Analysresultat för övergripande kvalitetsskillnader

En del skillnader i kvalitet är hänförliga till flera managementdimensioner och dem har vi samlat i detta avsnitt.

7.2.1 Analysresultat bristfälliga motiveringar

Något som påverkar kvaliteten mycket är motiveringen till varför ett företag vidtar vissa åtgärder eller utför en viss handling. Detta är i allra högsta grad relevant och om sådana förklaringar hade förekommit i större utsträckning så menar vi att kvalitén på rapporterna hade ökat avsevärt. Sannolikt är det som vi redan påpekat så att företagen tar det för givet att läsaren av en rapport förstår orsakerna bakom. Men en aktion kan ha både en och flera orsaker. Att avveckla verksamhet med stor miljöpåverkan främjar självklart miljön, vilket tilltalar de intressenter som ser detta som ett viktigt ändamål. Men en sådan aktion kan även vara ett utslag av riskhantering, för att minska sannolikheten för att i framtiden behöva betala höga avgifter, böter eller skatter som är kopplat till denna verksamhet. Den här typen av kvalitetsbrist får framförallt negativa konsekvenser för möjligheten att förstå informationen i en rapport.

7.2.2 Analysresultat bristfälliga jämförelser

En annan faktor som skulle höja kvalitén avsevärt på flertalet rapporter är att jämförelser för flera år görs när detta är möjligt, t. ex när siffror redovisas. Detta främjar både jämförbarheten inom och mellan företag, det blir t. ex. möjligt att se vilket företag som har utvecklats snabbast i ett speciellt avseende, samt om verksamheten förbättras kontinuerligt. Tillförlitlighet ökar också i vissa fall, när ett företag säger att de har förbättrat sig är det mer trovärdigt om förbättringen faktiskt illustreras i ett diagram eller dyl. Vi förmodar att rapporterna kommer att utvecklas mycket på den här punkten framöver. De flesta företag har ju inte sustainability-redovisat särskilt länge och att det därför inte haft möjlighet att plocka fram siffror för att göra dessa jämförelser över åren ännu.

7.2.3 Analysresultat utelämnad information

Ännu en kvalitetsaspekt är att rapporterna inte innehåller information om det som företagen ännu inte har gjort eller lyckats genomföra. Ickeresultat är ju faktiskt också ett resultat. Detta betyder att även på de områden där företagen inte har någon verksamhet så borde detta framgå i rapporterna. Som ett exempel kan vi nämna miljöanpassade produkter. Även de företag som inte har miljöanpassat sina produkter bör visa detta i sina rapporter. Detta främjar framförallt jämförbarheten av redovisningar men ökar även massan av relevant information.

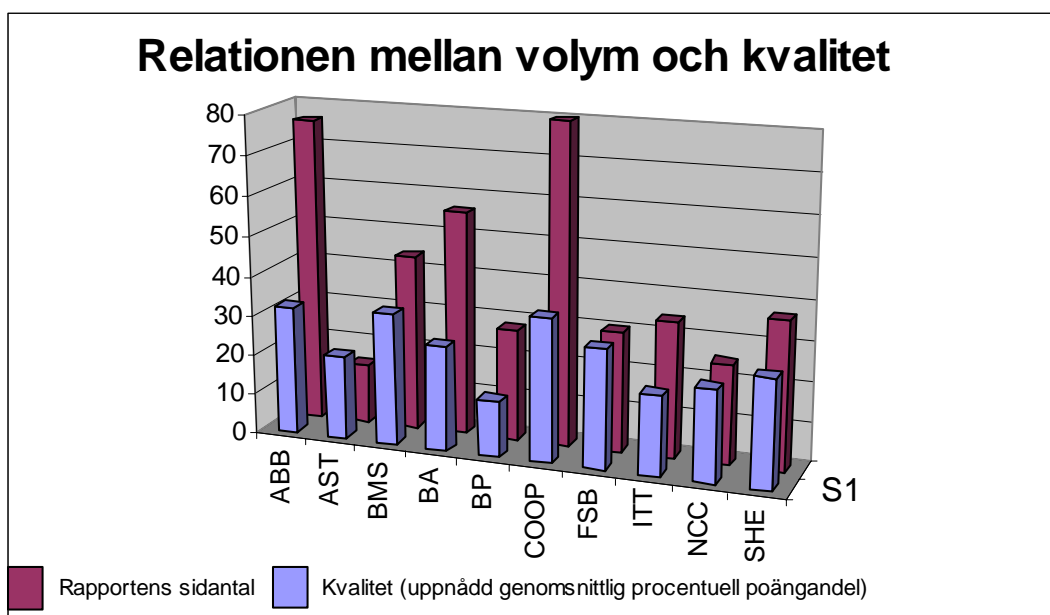
7.2.4 Analysresultat benchmarking

SRS ställer ofta krav på benchmarking för att få maximal poäng. Vi har full förståelse för att det kan vara svårt eller till och med omöjligt att få tag på material från andra företag att jämföra med. Konkurrenter, som är intressanta att jämföra med, vill säkert inte lämna ut uppgifter om sina prestationer förrän det är dags att ge ut en ny rapport. Branschindex och liknande verkar inte heller finnas tillgängliga för ändamålet, åtminstone har inte något liknande använts i rapporterna. De enda exemplen på benchmarking som vi har sett i rapporterna är redovisade vinster i pristävlingar och dyl. som ju indirekt visar att företaget har gjort något som är bättre än övriga. Vi har också betraktat det som benchmarking när en rapport har innehållit information som visar att företaget i fråga är en föregångare eller den enda av sitt slag i ett avseende.

Oavsett om det är svårt att hitta benchmarks eller inte så hade det främjat kvalitén avsevärt, enligt SRS, för de flesta rapporter om det hade funnits flera jämförelser med andra företag. Vi vill dock betona vår kritiska hållning till vikten av benchmarking i rapporterna. Vi anser som det redan framgått i avsnitt 2.3.3 att reliabiliteten kan påverkas negativt om företagen själva skall välja ut vilka de skall jämföras med.

7.2.5 Analysresultat relevant information

Som ni kan se nedan är det skillnad rapporterna emellan vad det gäller volym och textmassa. ABB: s rapport är t. ex. 76 sidor emedan AstraZeneca: s är 15 sidor.



Figur 7.1 Relationen mellan textvolym och uppnådd kvalitet i fallföretagens redovisningar.

Vi har funderat över vilken inverkan den totala textmassans omfattning har för kvalitén på en rapport. Är det så att de längre redovisningarna är bättre för att de innehåller mer information? Svaret på denna fråga är förmodligen nej i alla fall om vi studerar nedanstående figur. Mycket information i redovisningen behöver inte innebära att den innehåller mer relevant information. Bristol-Myers Squibb uppnår exempelvis samma poängandel som ABB fastän att ABB:s redovisning är 22 sidor mer omfattande än Bristol-Myers Squibb:s 44 sidiga redovisning. Poängen är dock ungefär desamma. Skillnaderna mellan Föreningssparbanken och COOP som är de enda icke-tillverkande företagen i undersökningen, vilket innebär att de inte behöver skriva lika mycket för att uppnå full poäng, uppvisar samma mönster.

Som ni kan se på figur 7.1 ovan är kvalitén låg över lag, oavsett om rapporterna innehåller många sidor text eller inte. Enstaka rapporter sticker ut på vissa dimensionsaxlar, se figur 7.2 nedan. Flera företag är bra på något, men inte på allt. Som exempel kan här nämnas COOP vars redovisning rörande Financial Management kommer upp till 48 % av den maximala poängen, medan de genomsnittliga företagens information inom denna dimension endast kommer upp till 20 %.

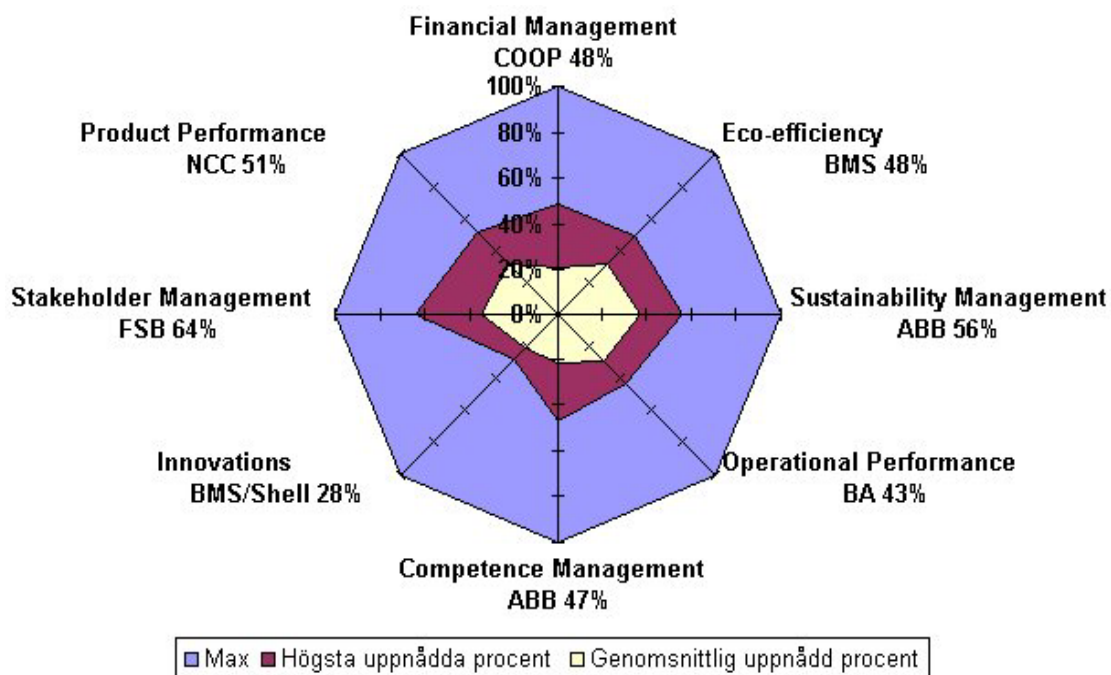


Fig. 7.2 Högst andel poäng (best practice) jämfört med genomsnittet inom de olika dimensionerna

Intressant är också att de ofta inte är bra på samma saker. Att större volym inte leder till bättre rapporter dvs. högre kvalitet, vilket påvisas av att de längre rapporterna innehåller en större mängd irrelevant information än de kortare rapporterna.

Det råder således inget direkt samband mellan rapporternas volym och deras kvalitet.

Det vi kan se är att denna utökade information kan vara av två sorter. Ett, onödigt långa texter, där den relevanta informationen skulle kunna framställas med färre ord och mer komprimerat. Två, flera exempel av samma sort som alla säger samma sak. Som ett exempel på detta kan vi nämna ABB som använder sig av olika exempel (från olika länder) för att göra samma poäng, nämligen att visa på sitt sociala engagemang. NCC däremot använder sig av samma exempel (hotellet Mälarblick) genom hela rapporten för att göra olika poäng. Självklart ökar det tillförlitligheten om flera exempel visas som bevisar samma sak finns med i en rapport, men kvalitén (enligt SRS) ökar inte.

7.3 Jämförelse med övriga undersökningar

Vad det gäller Deloitte & Touch: s undersökning kan vi konstatera att vi uppvisar ungefär samma resultat för de fyra gemensamt granskade företagen vad det gäller hur rapporterna har uppfyllt kraven för en sustainability-rapport. Det skiljer som mest 10 %, vilket kan bero på att undersökningarna är gjorda med hjälp av olika verktyg.

Överensstämmelsen med KPMG Finlands undersökning är mycket god. Främst med avseende på att de dimensioner som är kopplade till den ekologiska dimensionen (Operational Performance, Sustainability Management och Eco-Efficiency) är bättre än övriga. KPMG antyder ju också att dessa är relaterade till traditionell ekologisk redovisning, vilket vi tolkar som att KPMG menar att företagen har mer erfarenhet av dessa områden och således är bättre på att redovisa dem. Att den finansiella dimensionen tillhör de svagare är också ett resultat som vi har kommit fram till. Men även att dimensionerna Competence Management, Innovations, Stakeholder Management och Product Performance är sämre redovisade än de tre som är kopplade till den ekologiska dimensionen.

KPMG Finlands jämförelse (figur 6.12) visar på samma resultat som vår undersökning. Snittresultatet för företagen på respektive dimensionsaxel är låga överlag, vilket visar att det finns mycket att göra på området samt att företagen överlag är dåliga på att redovisa samtliga åtta dimensionerna.

8 Slutsatser

I kapitlet sammanfattas de slutsatser som vi har dragit efter gjord analys och som är relevanta för vårt val av frågeställning. Presentationen av slutsatserna redogörs till att börja med utifrån de grundläggande sustainability-dimensionerna dvs. de ekonomiska, ekologiska och sociala. Vidare grundar vi presentationen av slutsatserna på de övergripande kvalitetskrav som SRS: n ställer.

8.1 Slutsatser rörande sustainability-dimensionerna

8.1.1 Den ekonomiska dimensionen

Det är vår bedömning att den ekonomiska dimensionen av sustainability-begreppet inte får det utrymme som är nödvändigt i rapporterna. Som vi redan visat saknas ofta flera av de resultatmått eller information om gjorda investeringar som SRS fordrar. Företagen verkar således ha prioriterat ned den ekonomiska dimensionen av begreppet sustainability. Härav drar vi också slutsatsen att företagen inte har som mål att de tre dimensionerna skall väga lika tungt i rapporten. Att den ekonomiska dimensionen är underrepresenterad ger upphov till stora kvalitetsbrister i rapporterna då en stor mängd relevant information saknas. Detta skulle lätt kunna avhjälpas genom att den ekonomiska informationen som redan finns i de konventionella redovisningarna lyfts över till sustainability-rapporterna, en metod som idag redan praktiseras av COOP och leder till högre kvalitet.

8.1.2 Den ekologiska dimensionen

Den ekologiska dimensionen är avgjort den mest dominerade i rapporterna idag. Att denna dimension får så stort utrymme beror sannolikt på att de sustainability-rapporter som finns i flera fall är vidareutvecklingar av miljöredovisningar. Vi upplever inte det som ett problem att denna dimension ofta får större utrymme, utan snarare att de andra två (d.v.s. den ekonomiska och den sociala) inte får det.

8.1.3 Den sociala dimensionen

Vi har dragit slutsatsen att disclosure av information rörande den sociala dimensionen är ett projekt under utveckling för många företag. Ett fåtal har kommit långt i denna utveckling, ett bra exempel är ABB. Fokus ligger idag mest på de interna förhållandena och relationen med de primära intressenterna. Klart mest representerade bland intressenterna är de anställda och företagets relationer med dessa. Den största bristen på information är den som är hänförlig till området för företagets externa sociala engagemang och åsikter. Ibland är det saker som torde

vara enkelt att bifoga som fattas, t. ex. beskrivningar av företagets åsikt rörande barnarbete och tvångsmässigt arbete, som t. ex. enkelt skulle kunna bakas in som två punkter i policyn.

8.1.4 Integration mellan dimensionerna

Samspelet mellan den ekonomiska och ekologiska dimensionen är bra så till vida att den som regel beskriver hur företagets verksamhet påverkar den ekologiska omgivningen (miljön). Men rapporterna innehåller sällan information om hur miljöåtgärder påverkar företagets ekonomi. En liknande slutsats drar vi när det gäller samspelet mellan den ekonomiska och sociala dimensionen eftersom det inte heller här framgår hur åtgärder har påverkat företaget ekonomiskt. Det är därför vår slutsats att det är bristen på ekonomisk information i redovisningarna som leder till dessa kvalitetsbrister.

Förhållandet mellan den sociala och den ekologiska dimensionen är klart underrepresenterat i rapporterna, men detta leder inte till några betydande kvalitetsbrister eftersom SRS: n endast ställer en fråga som berör detta integrationsområde.

8.2 Övergripande kvalitetskrav

När det gäller flera av de övergripande kvalitetsbrister är vi av den uppfattningen att det rör sig om brister som enkelt skulle kunna åtgärdas då informationen redan finns tillgänglig. Ett exempel är att lyfta in balansräkning och resultaträkning som vi redan nämnt ovan diskuterat. Ett annat är att illustrera resultaten av LCA: er som flera företag redan har gjort men inte visat i sina rapporter.

Benchmarking är något som alla våra fallföretag är dåliga på att redovisa. Vi är av den uppfattningen att detta är det område som det är svårast för företagen att förbättra rapporterna på. Anledningen är att det sannolikt är svårt att få tag på material att jämföra med. Det är dock rimligt att anta att det kommer att finnas mer jämförelsematerial i framtiden då det förmodligen också kommer att finnas fler sustainability-redovisningar.

Mycket information i redovisningen är utspridd vilken den inte borde vara. Vi skulle hellre vilja se en uppsamling i specifika rubricerade avsnitt. M.a.o är flera rapporter kodade på ett otydligt sätt. Ett exempel är företagets presentation av policys som hade kunnat öka i kvalitet om informationen rörande dessa hade varit samlad under en och samma rubrik.

Rapporterna brister ofta när det gäller jämförelser över tid. En anledning kan självklart vara att många företag inte har sustainability-redovisat så länge och därför inte har så mycket jämförelsematerial. Bristen på jämförelser över tid minskar emellertid kvaliteten på rapporterna och läsaren får svårare att avgöra om företa-

get befinner sig i ett tillstånd av kontinuerlig förbättring eller inte. Trovärdigheten på redovisningarna ökar också om förbättringar som beskrivs verbalt kan illustreras i ett diagram eller m. h. a. kvantitativt. Jämförbarheten rapporterna emellan minskar också då det blir svårt att se hur företagen förbättras eller försämras i förhållande till varandra.

8.3 Textmassans samband med kvaliteten

Våra resultat tyder på att textmassan har liten betydelse för kvaliteten på en sustainability-redovisningarna. Fler sidor behöver inte nödvändigtvis betyda att rapporten är bättre då både de korta och de långa rapporterna får ett medelbetyg som inte avviker allt för mycket från snittet. Det bör dock betonas att fler sidor ibland är en effekt av att rapporterna innehåller flera exempel för att bevisa samma sak, vilket ökar trovärdigheten. Kvaliteten på redovisningarna påverkas emellertid inte av den ökade sidvolymen.

Såväl som att ingen rapport är klart mycket bättre, kvalitetsmässigt, än någon annan totalt sett, så är de flesta rapporter bra i något avseende. Detta har jämförelsen som illustreras i figur 6.12 visat. Det betyder inte bara att de flesta företag har lång väg att gå för att bli bäst på alla plan utan att de har möjligheten att lära av varandra.

8.4 Sammanställning av viktiga faktorer

Syftet med denna uppsats var att genomföra en komparativ studie av olika företags sustainability-redovisningar för att lyfta fram vilka faktorer, hänförliga till rapporterna som:

- Höjer kvaliteten på sustainability-redovisningarna.
- Sänker kvaliteten på sustainability-redovisningarna.
- Inte påverkar kvaliteten på sustainability-redovisningarna.

Vi kommer nu att sammanfatta de viktigaste faktorerna för varje ovanstående punkt.

Faktorer som höjer kvaliteten på sustainability-redovisningarna:

- Mycket relevant information rörande den ekologiska dimensionen.

Faktorer som sänker kvaliteten på sustainability-redovisningarna:

- Avsaknad av ekonomisk information.

- Beskrivningen av kopplingen mellan och integrationen av dimensionerna är bristfällig.
- Den sociala dimensionen är ännu inte fullt utvecklad.
- Tillverkande företag visar inte resultaten av sin livscykelanalyser av sina produkter.
- Bristen på benchmarking.
- Informationen är ibland dåligt samlad och sammanställd.
- Bristen på disclosure av jämförelser över tid.

Faktorer som inte påverkar kvaliteten på sustainability-redovisningarna.

- Antalet sidor och den textmassa som en rapport innehåller.

Källförteckning

Publicerade källor

- Andersson, Helena (2001) "Laglös, internationell standard saknas för miljöredovisning". *Miljö & Utveckling*, No. 5, 2001.
- Bebbington, J (1999) "Sustainability reporting". *Social & Environmental Accounting*, No. 1, 2001.
- Bergström, Sören et al. (1998) *Miljöredovisning* Liber Ekonomi.
- Boele, Richard (2001) "Corporate Social Responsibility". *Sustainable development*, No. 3, 2001.
- Eriksson, Lars Torsten et al. (1997) *Att utreda forska och rapportera* Liber Ekonomi.
- Fill, Chris (1999) *Marketing Communications* Prentice Hall.
- Global Reporting Initiative (2000) *Sustainability Reporting Guidelines, on Economic, Environmental and Social Performance* Global Reporting Initiative.
- Gray, Rob, et al. (1996) *Accounting & Accountability* Prentice Hall
- Gröjer, Jan-Erik (1997) *Grundläggande redovisningsteori* Studentlitteratur.
- Grönroos, Christian (1996) *Marknadsföring i tjänsteföretag* Liber Ekonomi.
- Halvorsen, Knut (1992) *Samhällsvetenskaplig metod* Studentlitteratur
- Hussey, Dennis (2001) "Sustainable Development". *Environmental Quality Management*, No 1, 2001.
- Johansson, Sven-Erik et al. (1987) *Revision – Kontroll, Effektivitet & Utveckling* Liber.
- Lundahl Ulf, et al. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* Studentlitteratur, 3: e upplagan.
- Nordkvist, Håkan (1994) *Kvalitetssystem ISO 9000* Liber Utbildning.

- Rabe, Patrick (2001) "The issues at stake". *Environment for Europeans*, No.7, 2001.
- Rubenstein, Daniel (1994) *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation* Quorum.
- Sammalisto, Kaisu (2001) *Developing TQEM in SME* IIIIEE.
- Sandholm, Lennart (2000) *Total Quality Management Studentlitteratur*, 2: a upplagan.
- Schroeder, Richard et al. (1998) *Accounting Theory, text and readings* John Wiley & Sons, sixth edition.
- Schroeder, Richard et al. (2001) *Financial Accounting – Theory and Analysis* John Wiley & Sons.
- SustainAbility Ltd (2000) *The Global Reporters, is the first international benchmark survey of corporate sustainability reporting* SustainAbility, 1: st edition.
- Söderström, Eva et. al (1997) *ISO 14000 från teori till praktik* Bonnier Datamedia.
- Trzyna, Thaddeus C. et. al (1995) *A Sustainable World* IUCN/ICEP.
- Wahlström, Erik (1994) *Miljörisker* Schildts.
- Westermarck, Christer (1999) *Miljörörelsen* Tholin & Larsson.

Företagsinterna källor

Sustainability redovisningar

- ABB (2001), *Årsredovisning för ABB-koncernen 2000, Hållbar utveckling*.
- AstraZeneca (2001), *Socialt ansvar, Säkerhet, Hälsa & Miljö i AstraZeneca 2000*.
- Bristol-Myers Squibb Company (2001), *On the Path Toward Sustainability, 2001 Sustainability Progress Report*.
- British Airways (2001), *From the ground up, Social and Environmental Report 2001*.
- BP (2001), *Environmental and Social Review 2000*.

COOP (2001), *Verksamheten 2000, ekonomiskt, ekologiskt, socialt 2000*

Föreningssparbanken (2001), *Hållbarhetsredovisning 2000.*

ITT Flygt (2000), *Sustainability Report 1999.*

NCC (2001), *Omvärldsredovisning, Nya Värden 2000.*

Shell (2001), *People, planet & profits, The Shell Report 2000.*

Utredningar och informationsmaterial

KPMG Denmark (1997) *Environmental Reporting.*

KPMG (2001) *Sustainability Reporting – Best Practice in Finland 1999,*
(<http://www.kpmg.fi/2001/pdf/ymparistoraportti.pdf>).

Deloitte & Touche (2001) *Swedish Voluntary Reporting 2001, Evaluation & International Comparison.*

Datorprogram

KPMG (2000) *Sustainability Reporting Scorecard,* KPMG International Environment Network

Organisationsinterna källor

IISD (1996) *ISO 14000 and Sustainable Development,* Informationsmaterial IISD.

ISO (1998) *Environmental Management,* Informationsmaterial ISO.

Elektroniska källor

ABB, hemsida, www.abb.se, 14 november 2001.

AstraZeneca, hemsida, www.astrazeneca.se, 14 november 2001.

BP, hemsida, www.bp.com, 25 november 2001.

Bristol-Myers Squibb, hemsida, www.bristolmyers.com, 25 november 2001.

British Airways, hemsida, www.britishairways.com, 25 november 2001.

COOP, hemsida, www.coop.se, 25 november 2001.

Dow Jones, hemsida, www.dowjones.com, 15 januari 2002

Föreningssparbanken, hemsida, www.foreningssparbanken.se, 14 november 2001.

Global Reporting Initiative, hemsida, www.globalreporting.org, 22 oktober 2001

ITT Flygt, hemsida, www.ittflygt.com, 25 november 2001.

Miljöstyrningsrådet, hemsida, www.miljostyrningsradet.se, 10 oktober 2001

NCC, hemsida, www.ncc.se, 14 november 2001.

Shell, hemsida, www.shell.com, 25 november.

Intervjukällor

Gilbert, Sean, Informationsansvarig, CERES. Intervju via E-post, 3 november 2001.

Lundh, Britt-Marie, Miljöchef, Föreningssparbanken. Intervju via E-post, 27 oktober 2001.

Natt och Dag, Åke, Miljöchef, COOP. Intervju via E-post, 27 oktober 2001.

Wisén Persson, Gunnel, Hållbar utveckling, ABB Sverige. Intervju via E-post, 26 oktober 2001.

Okänd, AstraZeneca. Intervju via E-post, 28 oktober 2001.

SUSTAINABILITY REPORTING SCORECARD										
	ITT	ABB	SHE	FSB	KF	NCC	AST	BP	BMS	BA
1. Financial Management										
1.1 Net profit, earnings and/or income	3	0	1	0	5	1	0	0	3	3
1.2 Operating profit	0	0	4	0	5	0	0	0	0	3
1.3 Earnings before interest and tax	0	0	1	0	5	0	0	0	0	3
1.4 Return on average capital employed	0	0	4	0	4	0	0	0	0	0
1.5 Gross margin	0	0	1	0	3	0	0	0	0	0
1.6 Dividends	0	0	3	0	5	0	1	0	0	0
1.7 Investments in internal training	1	2	0	1	2	3	1	2	2	1
1.11 Investments in ethical or sustainable funds	0	0	1	1	1	2	0	0	2	1
1.12 Non-political financial investments	0	2	3	1	1	0	1	2	0	4
1.13 Investments in sustainable development policies	0	3	0	0	1	3	1	0	0	1
1.14 Investments in health and safety policies	0	0	0	0	1	2	1	1	2	3
1.15 Investments in R&D (M)	3	1	0			1	1	0	2	
1.16 Other capital investments	0	2	2	0	1	2	1	2	0	3
1.18 Total value of purchase on fair trade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
1.19 Total value of purchase from developing countries	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
1.20 Total remuneration of employees	1	0	0	0	2	0	0	0	3	1
1.21 Taxes paid to all taxing authorities	0	0	4	0	2	3	0	0	2	2
1.24 External costs and their accounting system	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
1.25 Other financial aspects	1	0	1	0	3	0	2	0	0	3
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	10%	12%	28%	4%	48%	19%	10%	8%	18%	35%
2. Eco-efficiency										
2.1 Energy efficiency programmes	0	4	3	2	2	4	3	2	3	0
2.2 Material efficiency programmes	0	0	0	2	2	2	3	2	3	0
2.3 Water efficiency programmes	0	0	0	0	0	0	3	1	3	0
2.4 Emission reduction programmes	0	3	0	2	2	0	3	3	3	0
2.5 Product dematerialization programmes	0	2	0	2	2	3	2	0	3	0
2.6 Product durability extension programmes (M)	0	0	0			1	0	0	0	
2.7 Property management (quality of buildings) (M)	0	3	0			4	2	0	0	
2.8 Eco-efficiency Indicators	4	4	5	4	4	1	2	3	4	2
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	10%	40%	20%	34%	37%	38%	45%	28%	48%	6%
3. Sustainability Management										
3.4 Environmental, economics and social policy	2	5	1	1	2	1	2	2	1	1
3.8 Integration of sustainability into business system	2	3	4	2	3	2	1	1	4	4
3.13 Environment and HSE Management System	1	4	1	3	1	3	3	1	5	2
3.14 Adoption of standards and/or external certification	3	4	1	2	2	3	1	2	5	2
3.15 Social Management System (SMS)	1	4	1	0	1	1	0	0	1	2
3.16 Supplier and supply chain requirements	2	2	2	1	2	3	1	2	2	0
3.17 Targets	2	4	4	5	4	3	2	3	1	1
3.18 Auditing programmes	1	4	1	1	2	3	1	0	4	0
3.19 Social auditing programmes	0	3	1	1	1	1	1	0	1	1
3.20 Risk Assessment	0	0	0	2	1	1	2	1	1	3
3.21 Contingency planning and/or Risk management	1	1	0	2	1	1	2	2	1	1
3.24 Non-routine releases, deviations and abnormal situations	1	2	3	3	1	1	2	2	3	1
3.25 Legal compliance	0	1	1	0	0	0	2	0	3	1
3.29 Adhere to internal policies and standards	1	2	1	1	4	2	2	2	2	2
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	24%	56%	30%	39%	36%	36%	31%	26%	49%	30%
4. Operational Performance										
4.1 Effects, impacts and data concerning health and safety	2	2	1	3	1	1	2	3	3	3
4.2 Supplier and contractor health and safety performance	0	1	1	0	2	0	0	0	1	0
4.3 Effects, impacts and data concerning energy consumption	2	2	2	4	3	2	3	1	3	5
4.4 Effects, impacts and data concerning material use	1	2	0	4	3	1	3	0	2	4
4.5 Effects, impacts and data concerning water use	2	2	1	0	0	0	3	4	2	3
4.6 Habitat improvements and/or damage	1	2	1	0	1	0	1	1	5	1
4.7 Effects, impacts and data concerning waste of land	3	2	4	1	2	1	2	1	3	4
4.8 Effects, impacts and data concerning emissions to air	3	2	4	0	2	0	3	4	3	4
4.9 Effects, impacts and data concerning effluents to water	3	0	2	0	0	0	3	1	3	2
4.10 Effects, impacts and data concerning waste aspects	2	2	2	0	2	1	3	0	3	4
4.11 Transportation	3	0	0	0	3	0	3	0	4	1
4.12 Packaging (M)	0	0	0			0	0	0	2	
4.13 Supplier and contractor environmental or HSE performance	1	1	1	0	2	0	0	0	0	0
4.14 Business ethics	0	2	3	1	2	0	0	2	0	2
4.15 Workforce Diversity	3	1	3	2	2	0	0	0	3	3
4.16 Non-discrimination policies and equal opportunities	2	0	1	4	2	2	0	1	3	3
4.17 Information about Child labour (M)	0	1	3			0	0	0	1	

4.19 Information on freedom association	2	1	2	0	0	0	1	0	0	2
4.20 Information on staff absenteeism rate	2	0	0	4	3	0	1	2	3	0
4.21 Information on staff turnover rate	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0
4.22 Social performance concerning employment practices	1	0	0	3	2	1	2	0	2	2
4.23 Community relations	2	3	2	1	3	0	1	1	2	4
4.24 Ethical sourcing	0	1	1	0	1	2	0	2	0	0
4.25 Supplier and contractor social and ethical performance	0	1	1	0	1	1	0	0	2	0
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	30%	23%	30%	25%	35%	10%	25%	18%	41%	43%
5. Competence Management										
5.1 Educational programmes for updating environmental competence	2	4	1	4	2	1	1	0	1	0
5.2 Educational programmes for updating ethical/social competence	0	2	1	4	2	1	1	1	1	0
5.3 Internal recognition system for environmental performance	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0
5.4 Internal recognition system for ethical/social performance	0	1	1	1	0	0	1	1	0	0
5.5 Key personnel for environmental issues	1	4	1	2	1	1	0	0	1	2
5.6 Key personnel ethical/social issues	0	2	1	2	1	0	1	0	1	0
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	10%	47%	20%	47%	20%	10%	17%	7%	13%	7%
6. Innovations										
6.1 Innovations concerning products, services or processes	0	1	2	3	1	1	1	0	2	2
6.2 Environmentally-driven technology development	0	1	2	1	1	2	1	0	3	0
6.3 Technology transfer and shared with other sectors	0	1	1	0	0	1	2	0	0	1
6.4 R&D activities (M)	2	2	1			0	2	0	2	
6.5 Opportunities related to commercialisation of innovations (M)	0	0	1			1	0	0	0	
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	8%	20%	28%	27%	20%	20%	24%	0%	28%	20%
7. Stakeholder Management										
7.1 Profile on the biggest stakeholders	3	0	1	4	4	1	0	0	0	1
7.2 Relationship with the shareholders	3	1	1	5	3	2	0	0	4	0
7.3 Relationship with employees	2	3	2	5	3	0	2	2	1	2
7.4 Relationship with customers and consumers	2	1	2	5	4	2	0	0	1	0
7.5 Relationship with suppliers and contractors	2	2	1	1	3	1	0	1	2	0
7.6 Relationship with local communities	2	4	2	4	3	2	0	0	1	2
7.7 Relationship with regulatory bodies	1	3	1	1	1	2	0	0	1	2
7.8 Relationship with NGOs	1	3	1	1	2	0	0	0	1	1
7.9 Relationship with others	2	1	1	1	1	1	0	0	1	1
7.10 Animal Testing (M)	0	0	0			0	1	0	5	
7.11 Technology transfer and sharing with developing countries	0	3	0	1	1	0	0	1	0	1
7.12 Social and ethical indicators	1	2	4	4	3	0	1	1	0	2
7.13 Sustainable development	1	3	4	3	2	1	1	1	0	3
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	33%	43%	33%	64%	55%	20%	8%	10%	28%	27%
8 Product Performance										
8.4 Effects and impacts caused by the life cycle of products (M)	2	2	0			3	2	0	3	
8.5 Programmes/procedures aimed at reducing adverse impacts	1	1	1	3	2	3	2	0	1	3
8.6 Programmes designed for reduced impacts (M)	0	1	1			3	0	0	2	
8.7 LCA (M)	1	2	0			3	0	0	2	
8.8 Product life cycle responsibility (M)	0	1	0			2	0	0	0	
8.9 Eco-labelled products (M)	0	2	1			1	0	0	0	
8.10 New environmentally inspired products or services launched	0	1	2	2	2	3	0	1	0	2
SCORE OF THE SECTION / MAX. SCORE OF THE SECTION (%)	11%	29%	14%	50%	40%	51%	11%	3%	23%	50%
SUMMARY OF THE REVIEWED QUESTIONS										
MANUFACTURING 95 QUESTIONS (MAX. SCORE 475)										
NON-MANUFACTURING 82 QUESTIONS (MAX. SCORE 410)										
TOTAL SCORE OF THE SECTIONS (MANUFACTURING)	97	150	129			108	100	68	156	
TOTAL SCORE OF THE SECTIONS (NON-MANUFACTURING)				124	147					125
TOTAL SCORE OF THE SECTIONS/ MAX. SCORE (%)	20%	32%	27%	30%	36%	17%	21%	14%	33%	30%
(M) Only to be answered if dealing with manufacturing										

Bilaga 2 Företagspresentationer



ABB är världsledande inom energi och automatikteknologi. Företaget har arbetat för en hållbar utveckling sedan 1992, men det var inte förrän år 2000 som redovisningen rörande sustainability-arbetet gavs benämningen *Hållbarhetsredovisning*.

FÖRETAG: ABB

BRANSCH: Industriella Konglomerat

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 76 sidor i formatet A4



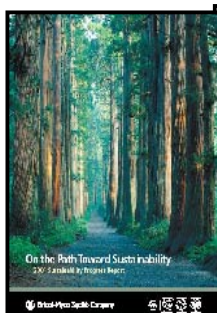
AstraZeneca är ett världsledande läkemedelsföretag, med inriktning mot medicinsk och farmaceutisk forskning. Företaget har utarbetat ett helhetstänkande där hälsa och miljötänkande är tänkt att genomsyra hela affärsprocessen, från forskning till en slutlig försäljning av produkter.

FÖRETAG: AstraZeneca

BRANSCH: Läkemedel

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 15 sidor i formatet A4



Bristol-Myers Squibb Company är ett av världens största läkemedelsföretag. Företag har sedan mitten av 90-talet rapporterat om hälsa, miljö och säkerhet i en extern redovisning. I samband med år 2000 sattes nya mål upp som fick namnet *Sustainability 2010*. Dessa mål syftade bl.a. till att öka koncernens sustainability-arbete i koncernen samt skapa en bättre värld för alla.

FÖRETAG: Bristol-Myers Squibb

BRANSCH: Läkemedel

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 44 sidor i formatet A4



British Airways är ett av världens största passagerarflygbolag. Redan 1990 publicerade företaget ett utkast till sin miljöstrategi. Arbetet med denna har fortgått sedan dess och i samband med år 2000 döptes deras *Environmental report* om till *Social and Environmental report*.

FÖRETAG: British Airways

BRANSCH: Transport

GRUPP: Icke-tillverkande företag

FORMAT: 56 sidor i formatet A4



BP är ett holdingbolag där bl.a. British Petroleum samt Castrol som är några av världens största petroleum och petrokemiska producenter ingår. Företagets verksamhet består även i naturgas- och oljeletning. Deras sustainability redovisningen har under flera år varit fokuserad på både sociala och miljöaspekter.

FÖRETAG: BP

BRANSCH: Olja och Gas

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 28 sidor i formatet A4



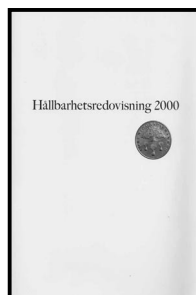
COOP (KF) har verksamhet relaterat till livsmedel, media, konfektion samt bank och försäkring. COOP har de senaste åren legat långt fram i utvecklingen vad det gäller miljö och sociala aspekter. År 2000 var det första år som COOP valde att integrera miljöredovisningen i den konventionella redovisningen.

FÖRETAG: COOP (KF)

BRANSCH: Konsumentvaror

GRUPP: Icke-tillverkande företag

FORMAT: 160 sidor i formatet A5



Föreningsparbanken är en av nordens största bankgrupper. Banken har för verksamhetsåret 2000 döpt om sin *Miljöredovisning* till *Hållbarhetsredovisning*. Genom detta vill de visa att verksamheten nu skall bedrivas på ett sätt som främjar en hållbar utveckling.

FÖRETAG: Föreningsparbanken

BRANSCH: Bank och Försäkring

GRUPP: Icke-tillverkande företag

FORMAT: 30 sidor i formatet A 4



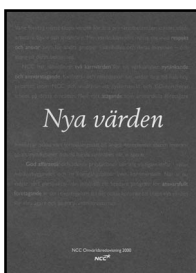
ITT Flygt är idag världsledande på området för tillverkning av dränkbara pumpar. Företaget har under flera år publicerat en miljöredovisning. Sedan 1999 har de inriktat sig på att införa sociala aspekter i denna, vilket har resulterat i företagets *Sustainability Report*.

FÖRETAG: ITT Flygt

BRANSCH: Övrig Industri

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 34 sidor i formatet A4



NCC är ett av Sveriges största bygg och fastighetsbolag. Företaget har sin huvudsakliga verksamhet inom Östersjöregionen. NCC har publicerat miljöredovisningar sedan år 1996, men nu har de gått ett steg längre och döpt om sin *Miljöredovisning* till *Omvärldsredovisning*.

FÖRETAG: NCC

BRANSCH: Bygg och Anläggning

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 25 sidor i formatet A4



Shell är ett världens största råvaruföretag, med verksamheter inom i petroleum, gas samt kemikalieprodukter. Miljöarbetet påbörjades redan under 1980- talet. Framtiden för Shell är att jobba med sustainability och förmedlingen av detta arbete sker via företagets nya sustainability-redovisning.

FÖRETAG: Shell

BRANSCH: Olja och Gas

GRUPP: Tillverkande företag

FORMAT: 37 sidor i formatet A4