



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

FÖRETAGSEKONOMISKA INSTITUTIONEN

EXAMENSARBETE
KANDIDATNIVÅ
VT-08

NYCKELTALENS JÄMFÖRBARHET

-
Faktorer i hållbarhetsredovisningens ständiga
utveckling

HANDLEDARE:
Erling Green
Carl-Michael Unger

FÖRFATTARE:
Christer Leijonhufvud
Kristoffer Melander

Tack!

Tack alla respondenter som ställt upp på intervjuer och gjort vår uppsats möjlig att genomföra:

Hanna Berko och Anders Wallin, E.ON Sverige

Magnus Enell, IIIIEE

Jenny Fransson, KPMG

Ulf Hammarberg, DHL

Patrik Isaksson, SCA

Christel Johansson, DSV Road AB

Fredrik Ljungdahl, PWC

Angela Lövgren, Tetra Pak AB

Sofia Leffler Moberg, V&S Group

Olov Osmark, Scan AB

Jan Petersson, Perstorp AB

Åsa Pettersson, Vattenfall AB

Torbjörn Westman, Deloitte

Tack vänner och familj för korrekturläsandet.

Slutligen vill vi tacka våra handledare, Erling Green och Carl-michael Unger, för nyttig och entusiastisk handledning.

Christer Leijonhufvud och Kristoffer Melander

Lund den 3 juni 2008

Sammanfattning

Examenarbetets titel: Nyckeltalens jämförbarhet – Faktorer i hållbarhetsredovisningens ständiga utveckling.

Seminariedatum: 5 juni, 2008

Ämne/Kurs: FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Christer Leijonhufvud
Kristoffer Melander

Handledare: Erling Green
Carl-Michael Unger

Fem nyckelord: Hållbarhetsredovisning, jämförbarhet, nyckeltal, utveckling, sammansättning

Syfte: Syftet är att återge och diskutera hållbarhetsredovisning med fokus på jämförbarhet och nyckeltal i åtta företag.

Metod: Uppsatsen är i kvalitativ metod med semistrukturerade intervjuer. Studien av hållbarhetsredovisningar har genomförts med hjälp av kvantitativ data.

Teoriteska perspektiv: Teoretiska referensramen består av intressentmodellen, Global Reporting Initiative (GRI) och Media Agenda Setting Theory (MAST).

Empiri: Det empiriska materialet grundar sig på intervjuer av åtta företag, två revisionsbyråer samt två experter. Därutöver har företagens hållbarhetsredovisningar studerats och analyserats.

Slutsatser: Nyckeltalens jämförbarhet skiljer sig åt mellan olika företag. Hur media sätter agendan och påverkar företags agenda samt extern granskning har en stark påverkan på jämförbarheten. Med hjälp av extern granskning påverkar GRI utvecklingen av jämförbarhet. En optimal början är att formulera distinkta strategier och mål, mäta miljönyckeltal både i absoluta och relativa tal och jämförbara över tid samt uttrycka sociala nyckeltal som är jämförbara inom bolag.

Abstract

Title: Comparability for key figures – Elements in the development of sustainability reporting

Seminar date: 5 June 2008

Course: FEKK01, Degree Project Undergrate level, Business Administration, Undergrate level, 15 University Credit Points (UCP) or (ECTS-cr)

Authors: Christer Leijonhufvud
Kristoffer Melander

Advisors: Erling Green
Carl-Michael Unger

Key words: Sustainability reporting, key figures and structures, comparability and development.

Purpose: The purpose of this thesis is to relate and discuss sustainability reporting with focus on comparability and key figures in eight companies.

Methodology: The thesis is in quality method with semi-structured interviews. Studies of sustainability reports are with assistance of quantitative data in purpose of assemble some key figures.

Theoretical perspectives: The theoretical framework consists of Stakeholder Theory, Global Reporting Initiative (GRI) and Media Agenda Setting Theory (MAST).

Empirical foundation: The empirical material is based on interviews with eight companies, two accounting firms and two experts. In addition sustainability reports from the companies have been studied and analyzed.

Conclusion: The key figures comparability differs between the companies. Medias setting of the agenda and external audit are critical factors that affect comparability. With external audit companies can find easier ways to read GRI;s guidelines which influence the development of the comparability. Explicit strategies and goals, measuring environmental key figures in absolute and relative figures comparable in time and express social key figures comparable within the company is a good start towards increasing comparability.

Förkortningar

CR	<i>Corporate responsibility</i>
CSR	<i>Corporate Social Responsibility</i>
DHL	<i>Dalsey, Hillbom, Lynn</i> ¹
DSV	<i>De Sammensluttede Vognmænd</i>
EMAS	<i>Eco Management and Audit Scheme</i>
ESRA	<i>The European Sustainability Reporting Association</i>
EU	Europeiska Unionen
FAR SRS	Föreningen Auktoriserade Revisorer och Sveriges Revisors Samfund
FN	Förenta Nationerna
G1	Första generationen GRI:s riktlinjer
G2	Andra generationen GRI:s riktlinjer
G3	Tredje generationen GRI:s riktlinjer
GRI	<i>Global Report Initiative</i>
HR	<i>Human Resources</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>

¹ Grundarnas namn.

IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IIIEE	<i>International Institute for Industrial Environmental Economics</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
ISO 14001	<i>International Organization for Standardization 14001</i>
JIBS	<i>Jönköping International Business School</i>
KPMG	<i>Klymveled, Peat, Marwick, Goerdeler²</i>
MAST	<i>Media Agenda Setting Theory</i>
NGO	<i>Non-governmental Organization</i>
NTM	Nätverket för Transporter och Miljön
PWC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
RevR 6	Revisions Rekommendation 6
SCA	Svenska Cellulosa Aktiebolaget
SCB	Statistiska Centralbyrån
TBL	<i>Triple Bottom Line</i>
V&S	Vin & Sprit

² Grundarnas namn.

WCM *World Class Manufacturing*

ÅRL Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1. Inledning	10
1.1 Bakgrund.....	10
1.2 Problemdiskussion.....	12
1.2.1 Frågeställning.....	14
1.3 Syfte.....	14
2. Metod	15
2.1 Explorativ ansats.....	15
2.2 Induktivt tillvägagångssätt.....	15
2.3 Kvalitativ metod.....	16
2.4 Intervjuer.....	17
2.5 Kvantitativt inslag.....	17
2.5.1 Sammanställningsmetod.....	18
2.5.1.4 Anpassning till GRI.....	20
2.5.1.5 Hållbarhetsredovisningens autonomi.....	21
2.6 Datainsamlingsmetod.....	21
2.7 Urval.....	21
2.8 Reliabilitet.....	23
2.9 Validitet.....	24
2.10 Analysmodell.....	24
3. Begreppsförklaringar	26
3.1 Börsnoterad eller inte.....	26
3.2 Koncern och bolag.....	26
3.3 Miljöredovisning.....	27
3.4 CSR.....	28
3.5 Hållbar utveckling.....	29
3.6 Nyckeltal.....	31
4. Teoretisk referensram	32
4.1 Intressentmodellen.....	32
4.1.1 Intressentdialog.....	33
4.2 GRI.....	34
4.3 Media Agenda Setting Theory.....	38
5. Empiri	41
5.1 Experter.....	41
5.1.1 FAR SRS.....	41
5.1.2 IIIIE.....	43
5.2 Revisionsbyrå.....	46
5.2.1 Deloitte.....	46
5.2.2 Öhrlings PWC.....	48
5.3 Företag.....	51
5.3.1 DHL.....	51
5.3.2 DSV Road AB.....	53
5.3.3 E.ON Sverige.....	55
5.3.4 Perstorp AB.....	57
5.3.5 SCA.....	58
5.3.6 Scan AB.....	60

5.3.7 Tetra Pak AB	61
5.3.8 V&S Group.....	63
5.3.9 Vattenfall AB.....	65
5.4 Studie av hållbarhetsredovisningar	67
5.4.1 Illustration av jämförbarheten.....	77
6. Analys	79
6.1 Ansats och modell.....	79
6.2 Analys av utvecklingen.....	81
6.2.1 Analys av sociala nyckeltal	81
6.2.2 Analys av miljönyckeltal.....	83
6.3 Påverkan på jämförbarhet.....	85
6.4 Sammansättning av nyckeltal	87
7 Slutdiskussion.....	89
7.1 Slutsatser	89
7.1.1 Förklaring till hållbarhetsredovisningens utveckling.....	89
7.1.2 Faktorer som påverkar jämförbarhet	90
7.1.3 Sammansättning av nyckeltal	90
7.1.4 Reflektioner	91
7.2 Kritik till uppsatsen.....	91
7.3 Förslag på vidare forskning.....	91
8. Källförteckning.....	92
Litteratur	92
Artiklar.....	92
Rapporter.....	93
Elektroniska artiklar	94
Intervjupersoner.....	98
Figurförteckning.....	98
Hållbarhetsredovisningar	99
Övriga källor	100
Appendix 1.....	101
Intervjuguide – Experter	101
Intervjuguide – Revisionsbolag.....	102
Intervjuguide – Företag.....	103

1. Inledning

Kapitlet inleds med en bakgrund om hållbarhetsredovisning och händelser som bidragit till hållbarhetsredovisningens utveckling. Därefter följer en problemdiskussion där jämförbarhet tas upp och varför jämförbarhet är viktigt. Slutligen presenteras några problem med hållbarhetsredovisning vilket leder till en problemformulering följt av ett syfte.

1.1 Bakgrund

Hållbarhetsredovisning är en beskrivning av företags verksamhets påverkan, ekonomiskt, socialt och ekologiskt. Dessa tre faktorer sammanlänkades i och med Brundtlandrapporten 1987 och FN:s konferens om miljö och utveckling 1992. I och med rapporten och konferensen skapades begreppet hållbar utveckling:

”En hållbar utveckling tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov.”³

Politiska inslag i Sverige bidrog till att fler företag ökade sin förståelse för miljöpåverkan och allt fler började arbeta för att minska sin negativa påverkan på miljön. I syfte att kunna visa på företagens framsteg upprättades frivilliga miljöredovisningar. Svenska miljöredovisningar blev vanligt förekommande under 90-talets senare hälft efter medialt aktualiserande av Österjöns boddöd och möjligheten till att spara pengar genom återvinning. Med det mediala trycket kom även efterfrågan på att företag ska visa upp hur de påverkar miljön.⁴

I slutet på 90-talet kom en vändning i miljöredovisningarnas karaktär. Efter det mediala uppmärksammandet av bland annat barnarbete i stora globala företag som Nike och efter avslöjande om pensionsvillkor för anställda hos Enron ställdes det krav från allmänheten på att företagen skulle ta sitt sociala ansvar. Miljöredovisningen skulle numera även innehålla samhällsansvar eller CSR (Corporate Social Responsibility). Fler konkreta påtryckningar gjordes med initiativ från FN genom Global Compact som 1999 lanserades i form av nio principer i ett etiskt regelverk. Regelverket arbetade också parallellt med utvecklingen av

³ <http://www.sfn.se/page.asp?nodeId=795>. 2008-04-09

⁴ Balans nr 11. 2003. *Från "Tyst vår" till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar.*

globala riktlinjer från en multiintressent organisation som arbetar för att ta fram globala riktlinjer, GRI (Global Responsibility Initiative). Varken Global Compact eller GRI:s riktlinjer är tvingande men den senare gav tydliga rekommendationer för hur hållbarhetsarbetet skulle redovisas.⁵

1995 gjordes regelmässiga påtryckningar i Sverige. Det blev krav på miljö- och hållbarhetsinformation i förvaltningsberättelsen. Att lämna information om miljöfarlig verksamhet blev därmed anmälningspliktigt och kraven på mer icke-finansiell information ökade⁶. För svenska börsnoterade företag har EU:s moderniseringsdirektiv, *The Accounting Modernisation Directive 2003/51/EC*, som införts i Årsredovisningslagen, inneburit densamma för räkenskapsår efter 2006⁷.

Det går att beskriva den generella kunskapsutvecklingen av hållbarhetsredovisning genom att presentera flera politiska, mediala och regelmässiga händelser. DSV, ett transportföretag i södra Sverige, förklarar den successiva insikten i hållbarhetsfrågor.

"Medvetenheten har kommit stegvis. Efter Al Gores film An Inconvenient Truth vaknade många på DSV".⁸

För DSV blev en inflytelserik och respektabel politikers filmatisering av klimathotet en vändning i deras hållbarhetsarbete och hållbarhetsredovisning.

Trots att hållbarhetsredovisning i allmänhet och miljöredovisning i synnerhet inte är en ny företeelse är det många svenska företag som fortfarande inte upprättar en hållbarhetsredovisning även om de arbetar med miljö- och arbetsmiljöfrågor. Av de företag som redovisar hållbarhet, totalt tjugo procent av alla svenska företag, är det endast åtta procent av dem som är bestyrkta eller oberoende granskade.⁹ Redovisning av icke-finansiell information varierar också i karaktär. Det finns exempel på integrerad hållbarhetsredovisning

⁵ Balans nr 11. 2003. *Från "Tyst vår" till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar*

⁶ http://www.bfn.se/redovisning/UTT/bfn_u98_02.pdf. 2008-04-09

⁷ FAR SRS. 2008. *Sverigerapporten*

⁸ Christel Johansson, DSV Road. 080428.

⁹ Balans nr 3. 2007. *Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta*

i årsredovisning (Novo Nordisk)¹⁰. Många hållbarhetsredovisningar är också separata (Vattenfall och Green Cargo).

Innehållet i hållbarhetsredovisningar varierar också kraftigt. Gemensamt för många av redovisningarna är presentationen av nyckeltal. Den finansiella rapporteringens förarbete att till exempel mäta och kvantifiera intäkter och kostnader är företag vana vid. Svårare blir det när det handlar om personalens trivsel eller koldioxidutsläpp. Både att mäta och redovisa rättvisa siffror behöver ett ramverk. För att underlätta utformningen av hållbara nyckeltal är GRI det främsta instrumentet med indikatorer för vad som täcks in med respektive nyckeltal.¹¹

1.2 Problemdiskussion

Sedan 2005 har internationell redovisningsstandarder IFRS/IAS varit av vikt för börsnoterade företag i Sverige. Sedan dess har det också diskuterats om internationella redovisningsstandarder kan tillämpas på företag som inte är börsnoterade. Tillämpning och övergång från nationella redovisningsprinciper till internationella har inte varit problemfri. De internationella redovisningsstandarderna som är utvecklade av IASB (International Accounting Standard Board) ger företag fritt spelutrymme att formulera egna redovisningsprinciper. Ur detta har frågeställningen uppstått huruvida IASB:s fyra kvalitetskriterier begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet är uppfyllda.¹²

Även för icke-finansiell information uppstår problem när standardisering ska göras från internationell nivå till nationell och lokal nivå. För hållbarhetsredovisning finns motsvarande kriterier. I likhet med IASB har en europeisk sammanslutning för hållbar rapportering, ESRA (The European Sustainability Reporting Association) jämförbarhet som ett kriterium. Både IASB:s och ESRA:s definitioner av jämförbarhet är identiska med GRI:s. I denna uppsats kommer GRI:s definition användas.

Varför är jämförbarheten viktig och varför bör nyckeltal vara jämförbara?

¹⁰ <http://www.novonordisk.com/sustainability/reporting/reports.asp>. 2008-04-10

¹¹ <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/>.

¹² Balans nr 11. 2007. *Rättvisande redovisning – I princip?*

Ur en intressents synvinkel är jämförbarheten viktig. Intressenterna är intresserade av hållbarhetsredovisningar i den mån de är nyfikna på vad företag gör för att främja ekonomisk utveckling med hänsyn till sociala och miljöbetingade värden. Om det inte går att jämföra nyckeltal över tid och se om förbättringar eller försämringar gjorts blir det svårare för intressenten/användaren av hållbarhetsredovisningen att förstå vad företaget vill säga och uppfylla. Om det inte går att relatera nyckeltal till andra nyckeltal vet inte användaren om det är stort eller litet, bra eller dåligt. För användaren handlar det både om uppfattning och om perspektiv. Därför är jämförelsekriteriet viktigt för intressenten/användaren.¹³

Jämförbarhet är också viktigt för den interna styrningen och uppföljningen i företaget. Om inte nyckeltalet kan jämföras över tid vet inte företaget om de har uppfyllt sitt mål eller är på väg åt rätt håll. Nyckeltal i förhållande till andra företags nyckeltal kan vara en värdeämbare för hur företaget kan utveckla sitt arbete med hållbarhetsfrågor. Branschanpassning kan förbättra ett företags rykte om de lyckas framställa sig som bättre än sin konkurrent. I dialog med intressenter kan de skapa värde.

Det faktum att få svenska hållbarhetsredovisningar följer globala riktlinjer som GRI och är granskade av extern part innebär att informationen i rapporterna kan vara mindre jämförbar. Varför vissa väljer att ansluta sig till GRI och andra inte är en svår fråga och utanför denna uppsats problemområde. Däremot kan utvecklingen av en ökad eller minskad jämförbarhet i nyckeltal förklaras utifrån olika aspekter. En aspekt är mognadsprocessen. Det är inte säkert företaget är berett på att göra sig jämförbar över tiden eller med andra bolag. En annan aspekt kan vara vilken uppmärksamhet frågor kring hållbarhet får i media och hur det påverkar företagets benägenhet att redovisa jämförbara nyckeltal. Även om svenska företag inte följer GRI i stor utsträckning kan de fortfarande vara duktiga på hållbarhetsarbete i allmänhet. Sådant arbete belönas inte genom GRI utan genom certifieringar såsom ISO 14001. ISO 14001 är en standard för utformning av miljöledningssystem till skillnad från GRI som är riktlinjer för utformning av redovisningssystem. Det är viktigt att notera att hållbarhetsarbetet är viktigare än redovisningen men med hjälp av redovisningen kan hållbarhetsarbetet förbättras.

¹³ Larsson, L-O – Ljungdahl, F. 2007. *License to Operate*. s. 75f.

Några av de problem som finns idag är att hållbarhetsredovisningen inte stödjer intressenters efterfrågan, har låg trovärdighet, inte fungerar som ett instrument för att integrera affärsenheter och inte skapar tillräckligt med transparens för företaget. Jämförbarheten är ett sätt att ändra på det. För att undersöka jämförbarheten kan vi till en början studera utvecklingen i svenska hållbarhetsredovisningar. 90-talet lade en grund för hållbarhetsredovisning och fokus flyttades från miljö till klimat och sociala frågor. Några år in på 2000-talet togs det initiativ både internationellt och nationellt. Tiden från hållbarhetsredovisningens utformning till idag är intressant mycket på grund av de händelser som ägt rum. På vägen från miljöredovisning till hållbarhetsredovisning har problem och hinder uppstått vilket kan förklara hur jämförbarheten ser ut och vad som påverkar den.

Vi ämnar studera utvecklingen av hållbarhetsredovisning för svenska företag med avstamp i tidigt 2000-tal. Vi belyser de händelser och problem som bidragit till utveckling av jämförbara nyckeltal. Vi försöker förklara utvecklingen och framförallt peka på vilka faktorer som påverkar jämförbarhet över tid, inom bolag och bransch.

1.2.1 Frågeställning

Vilka faktorer påverkar jämförbarheten i nyckeltal i svenska hållbarhetsredovisningar?

Vi kompletterar vår huvudfråga med ett par underfrågor:

- Hur har utvecklingen av hållbarhetsredovisningar sett ut?
- Vad förklarar utvecklingen i hållbarhetsredovisningar ?
- Vilken sammansättning av nyckeltal bör företag ha för att öka jämförbarheten?

1.3 Syfte

Syftet är att återge och diskutera hållbarhetsredovisning med fokus på jämförbarhet och nyckeltal i åtta företag.

2. Metod

Vi ämnar i detta kapitel presentera det tillvägagångssätt vi har haft i arbetet med uppsatsen och undersökningarna. Vi inleder med att berätta om vår ansats vilket följs av en orientering i kvalitativ metod med intervjuer samt ett kvantitativt inslag. Kapitlet avslutas med datainsamlingsmetod och urval samt reliabilitet och validitet.

2.1 Explorativ ansats

Undersökningar kan indelas i hur mycket kunskap det finns inom ett visst problemområde innan undersökningen börjar. När det finns kunskapsluckor inom ett visst problemområde kommer undersökningen att vara utforskande. En sådan undersökning kallas explorativ.

Vår undersökning är explorativ därför att vi ska ta reda på om varför nyckeltal är jämförbara och varför de inte är det. Ambitionen är att fylla igen en kunskapslucka inom detta område.

2.2 Induktivt tillvägagångssätt

Induktivt tillvägagångssätt innebär att forskaren beger sig ut i verkligheten och samlar relevant information som sedan organiseras. Forskaren går från empiri till teori. Den induktiva ansatsen förutsätter att forskaren inte har några förutfattade meningar och förväntningar när han/hon samlar in data. På så sätt kan en korrekt bild av verkligheten återges.¹⁴

Kritik mot den induktiva metoden är att det är omöjligt för en människa att helt kunna gå in med ett öppet sinne i en undersökning. Människor är präglade av sin uppväxt och ser omedvetet vissa saker och förbiser andra.¹⁵

En annan kritik som framförts mot den induktiva metoden är att det bara går att göra ett visst antal observationer och att det därför inte är möjligt att formulera generella samband. Denna

¹⁴ Jacobsen, D I. 2002. *vad, hur och varför*. s. 35

¹⁵ *Ibid.* s. 43

kritik kan ju dock länkas till det självklara med alla samband mellan teori och empiri, nämligen att det går endast att göra begränsade undersökningar.¹⁶

Alternativet till induktiv metod är ett deduktivt tillvägagångssätt. Det innebär att forskaren går från teori till empiri. Forskaren förkovrar sig i teorier och därefter bemöter dem med verkligheten i syfte att se om teorierna stämmer överens. Kritiken mot deduktiv ansats är att det leder till att forskaren enbart letar efter den information som hon eller han finner är relevant. Då riskerar forskaren att förbise viktig information.¹⁷

Vi ämnar använda induktiv ansats för att besvara frågeställningen därför att vi går från empiri till teori i syfte att bygga upp ny kunskap. Vi undersöker problemet i empirin för att sedan förklara varför det ser ut som det gör genom att stämma av med teori. Induktiv ansats föredrar vi framför deduktiv ansats därför att vi vill utan förväntningar undersöka verkligheten och sedan formulera teorier.

2.3 Kvalitativ metod

Det går att skilja på kvalitativ och kvantitativ ansats. Det gäller i vilken form informationen samlas in. Kvantitativt är genom siffror och kvalitativt är genom ord.¹⁸

Den kvantitativa ansatsen utgår ifrån att den sociala verkligheten kan mätas och att sedan information erhålles i form av siffror. Ett exempel på kvantitativ mätmetod är ett frågeformulär med givna svarsalternativ. En tydlig kritik mot ett frågeformulär är att den undersökte måste anpassa sin verklighetsbild till de svarsalternativ som finns. Dessutom blir ett frågeformulär fastställt en gång för alla och därefter finns det få möjligheter att förändra det.¹⁹

Genom den kvalitativa ansatsen kan en företeelse förstås genom att observera vad människor säger och gör och tillåta dem tala med egna ord. Exempel på kvalitativa mätmetoder är observation genom fältarbete och öppna intervjuer. Jämfört med kvantitativ metod är den

¹⁶ Wallén, G. 1996. *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. s.89

¹⁷ Jacobsen, D I. 2002. *Vad, hur och varför*. s. 34-35

¹⁸ Ibid. s 38

¹⁹ Ibid. s. 38-39

kvalitativa mer öppen och flexibel. Informationsinsamlingen kan anpassas till den verklighet som objektet befinner sig i.²⁰

Vi använder oss av kvalitativ metod vid undersökningen. Öppna intervjuer och observation genom fältarbete används. Frågeställningarna för uppsatsen besvarar frågor om hur och varför. En renodlad kvantitativ metod kan inte besvara sådana frågor. Även om generaliseringar och mätningar av hur många ställningstaganden som kan göras är risken stor att hamna utanför problemområdets gränser.

2.4 Intervjuer

Intervjuer kan vara ostrukturerade och semistrukturerade. Ostrukturerade intervjuer kan liknas vid ett vanligt samtal. Forskaren frågar mycket löst kring några teman och respondenten får associera fritt i sina svar. I den semistrukturerade intervjun har forskaren en intervjuguide där specifika teman avhandlas. Respondenten har stor frihet att utforma svaren på sitt personliga sätt och forskaren har också möjlighet att ställa följdfrågor om det anknyter till vad respondenten har sagt.²¹

Vi ämnar använda oss av semistrukturerade intervjuer därför att olika teman då kan användas. Respondenten styrs in på utveckling, intressenter, riktlinjer och nyckeltal. Vi kan erhålla öppna svar som behandlar frågeställningen. På detta sätt får respondenten möjlighet att resonera fritt inom utvalda teman. Vid de tillfällen vi anser det vara intressant för frågeställningen ställs följdfrågor. Nackdelen med denna metod är att datainsamlingen och redigering blir mer omfattande då information som inte är relevant för frågeställningarna måste tas bort.

2.5 Kvantitativt inslag

Med innehållsanalys kan kvantifierande jämförelser av förekomsten av vissa element i texter undersökas. Det passar sig exempelvis om förändringar över tid ska undersökas. Exempel på

²⁰ Ibid. s. 39

²¹ Bryman, A. Bell, E. 2005. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. s. 362-363

innehållsanalys är studier där en ideologisk förändring i samhället kan mätas genom att räkna förekomsten av vissa politiska termer.²²

Vid textanalys är det lämpligt med ett analysinstrument. Ett sådant är ett kodschema. Kodschemat är ett schema över förekomsten av något i texter. Kodschemat beskriver i detalj vad i de analyserade texterna som ska noteras av läsaren. Kodningsenheter kallas de särdrag som noteras för att sedan räknas. På grund av att syftet med analysen är att finna ett mönster är det viktigt med en konsekvent användning av kodschemat. Om målet är att jämföra olika texter med varandra är det viktigt att textuppsättningarna bedöms på exakt likartat sätt.

Vi har vid bearbetning av hållbarhetsredovisningar gjort en innehållsanalys med ett slags kodschema.

2.5.1 Sammanställningsmetod

2.5.1.1 Mätning

Kodschemat består av kodningsenheterna sociala nyckeltal, miljönyckeltal och totalt antal nyckeltal. Vi har sedan räknat hur många av dessa kodningsenheter som är jämförbara över tid, jämförbara inom bolag och jämförbara inom bransch. Andelen jämförbara nyckeltal ställs mot andelen totala nyckeltal, exempelvis fem sociala nyckeltal är jämförbara över tid av totala antalet åtta. Ur detta förhållande får vi ut procentenheter som sedan kan analyseras. Samma metod har använts för alla sociala nyckeltal och miljönyckeltal i alla hållbarhetsredovisningar.

2.5.1.2 Jämförelse och gradering

Vid jämförelse över tid, inom bolag och mellan bransch/Sverige tillämpas en sexgradig skala för gradering av sociala nyckeltal och miljönyckeltal. Om företaget inte alls redovisar sociala nyckeltal över tiden erhåller de graderingen *obefintlig* medan om alla sociala nyckeltal är jämförbara över tiden erhålls graderingen *heltäckande* enligt följande schema:

²² Bergström, G – Boréus, K. (2000), *Textens mening och makt*. s. 19-20

Andel täckning i procent

Gradering

<u>0 %</u>	<u>Obefintlig</u>
1-24 %	Knapphändig
25-49 %	Delvis
50-74 %	Betydande
<u>75-99 %</u>	<u>Omfattande</u>
100 %	Heltäckande

Om företaget har sju av elva miljönyckeltal som är jämförbara inom bolaget hamnar de på en täckning på ungefär 63 procent och graden *betydande*. Företagen får en gradering för sociala nyckeltal och en gradering för miljönyckeltal. Därtill får de en gradering gemensamt för båda typerna nyckeltal. Graderingen bestäms genom att lägga ihop sociala nyckeltal och miljönyckeltal.

Jämförelse kan göras för ett eller flera år. Desto fler år företaget kan redovisa desto bättre.

Jämförelse inom bolag innebär att företagets nyckeltal avspeglar flera delar i företaget, exempelvis fabriker eller försäljningsenheter. Det kan också innebära avspegling i länder eller produkter som representerar företagets olika enheter. Exempelvis är koldioxidutsläpp i Sverige, Norge och Danmark en jämförelse inom bolag om koncernens delar är uppdelade på länder.

Jämförelse inom bransch betyder att företaget jämför sig med andra företag i samma bransch eller jämfört med ett branschindex. Andra index kan vara de som Statistiska Centralbyrån (SCB) ger ut för hela Sverige.

Enligt GRI:s principer för kvalitetskriteriet jämförbarhet är jämförbarhet över tid och mellan företag fruktbar. Dessutom bör nyckeltalen framställas i absoluta och relativa nyckeltal.²³ För att kunna ge en korrekt bedömning av de fall vi studerat ska dessa därför användas. Vidare anser vi att jämförelse inom bolag är ett användbart kriterium. Anledningen är att

²³ Sustainability Reporting Guidelines 2006. RG s. 14

hållbarhetsredovisning inte bara är till för externt utan också internt bruk. Anställda på företaget ska kunna se hur situationen är i andra delar av företaget.

Uppsatsens ansats och metod är kvalitativ. Därför bör kvantitativa data omformuleras till ord. Vi vill ge läsaren en möjlighet att tolka resultaten både i form av ord och som procentenheter. Sex kategorier av gradering är användbart. Läsaren ska kunna se om företaget täcker allt eller täcker inget. Däremellan används 25 procents intervall vilket är rimligt utifrån det material och de resultat vi har. Fler kategorier innebär svårare tolkning av resultaten och sämre signifikanta skillnader mellan kategorierna. Det ska vara skillnad mellan delvis och betydande. Färre kategorier innebär att företag lätt kan hamna inom samma intervall trots att det råder stora skillnader mellan dem. Kategorierna ska vara hanterbara.

2.5.1.3 Uttalade mål

Hållbarhetsredovisning som utvärderingsverktyg är mer användbar om mål ställs upp för nyckeltalen. För anställda och ledning ska det finnas möjlighet att följa upp och kunna identifiera förbättringar eller försämringar från år till år. Finns denna ambition i företaget tenderar också nyckeltalen innehålla jämförelser över tiden.

Målen kan antingen vara delvis täckande eller heltäckande. Ett delvis täckande mål inkluderar inte nyckeltalen eller är generell i förhållande till nyckeltalen. Ett heltäckande mål innebär specifika mål för varje nyckeltal eller mål som täcker de arbetsområden som är i fokus för företaget. Miljömål som formuleras genom miljöledningssystem är heltäckande. Sociala mål är heltäckande när de omnämns i form av uppförandekoder.

2.5.1.4 Anpassning till GRI

Tillämpning av GRI kan se olika ut och vara i olika omfattning. De som följer GRI:s indikatorer, använder GRI:s sektorssupplement eller stämmer av data med ett GRI-index bör inte ha försummat kvalitetskriterierna. Om de dessutom är granskade av extern part torde ett större intresse finnas att göra nyckeltal mer jämförbara. Ett sätt att ta hänsyn till GRI är att tydligt skriva om redovisningsprinciper i hållbarhetsredovisningen.

2.5.1.5 Hållbarhetsredovisningens autonomi

Hållbarhetsredovisning kan antingen vara separat eller integrerad i årsredovisning. Den förstnämnda kan också bestå av flera enskilda rapporter, exempelvis en för miljöfrågor och en för sociala frågor. Valet av integrerad eller separat redovisning kan påverka innehållet. Integrerad hållbarhetsredovisning kan innebära mer begränsad information då det ställs högre krav på struktur och omfattning i årsredovisning än för separat hållbarhetsredovisning.

2.6 Datainsamlingsmetod

Primärdata är information som samlats in direkt från personer eller grupper av personer. Informationen i primärdata samlas första gången in, direkt från källan. Sekundärdata avser upplysningar som är insamlade av andra. Den informationen har således samlats in för en annan frågeställning än den som forskaren velat behandla.²⁴

Att använda både primär- och sekundärdata är ofta idealiskt. Vid kombination av olika data kan resultatet bestyrkas genom att de stöder varandra. De kan också användas för att ställa olika upplysningar mot varandra.²⁵

I uppsatsen används både primär och sekundär data. Primärdata består av intervjuer av personer som arbetar med hållbarhetsredovisningar. Sekundärdata är böcker, tidigare uppsatser, artiklar, årsredovisningar, hållbarhetsredovisningar och lagtexter.

2.7 Urval

En population består av alla de enheter som urvalet görs ifrån. Urvalsmetoden kan grundas på sannolikhetsurval eller icke-sannolikhetsurval. Sannolikhetsurval är ett urval där enheter från hela populationen har lika stor sannolikhet att komma med. Icke-sannolikhetsurval innebär att vissa enheter i populationen har större sannolikhet att komma med än andra.²⁶

²⁴ Jacobsen, D I. 2002. *Vad, hur och varför?* s. 152-153

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid. s. 590-593

Desto fler företag desto mer ökar precisionen i undersökningen.²⁷ Tidsaspekten är avgörande för begränsning av urvalet.

Populationen som vi har gjort urval ifrån är stora företag²⁸ i Sverige som upprättar hållbarhetsredovisning. Dessa företag är ett tillräckligt stort antal för att kunna visa på generella mönster och drag. Urvalet bestäms med hänsyn till hur många företag som kan undersökas i förhållande till tid och pengar.

Vi har valt ett icke-sannolikhetsurval. Vi vill undvika intervjuobjekt som inte har kunskap i ämnet därför har vi varit noga med att ta reda på vilken yrkesroll respondenten har.

Vi har kunnat se ökade lastbilstransporter i Skåne²⁹ och därifrån fick vi vår idé. Vi sökte information om transport- och speditörsföretag. Informationen visade sig vara knapphändig och det var inte tillräckligt många företag som var tillmötesgående. Många av transportföretagen hade inte verksamhet i Skåne. Vi tog kontakt med Börje Jönssons Åkeri AB i Helsingborg men de uppgav att de inte höll på med hållbarhetsredovisning. Efter det valdes företag ut efter hållbarhetsredovisningars tillgänglighet och i viss mån storlek.

Den empiriska undersökningen består av en studie av åtta företag som kompletteras med två revisionsbyråer och två experter (FAR SRS och IIIIEE). Bland företagen förekommer både privata och statligt ägda. Regeringen har på sistone varit företagsam i frågor om hållbarhetsredovisning, därför tycker vi att statliga bolag ska inkluderas i undersökningen.

Vi har valt att studera företag i flera olika branscher för att få en överblick i dess olika kunskapsutveckling i ämnet. Branscherna är energi, kemi, transport, skog, förpackning och livsmedel. Vissa branscher och företag har kommit längre än andra i sitt hållbarhetsarbete och vissa har större extern påverkan än andra. Vår ambition är att kunna belysa olika typer av företag och deras arbete. Branscherna är valda utifrån den externa påverkan de har. Enligt Naturvårdsverket är de branscher våra företag befinner sig i mest intensiva i sin miljö och

²⁷ Ibid. s. 122

²⁸ Stora företag har 200 anställda eller fler. www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Ekonomi/Foretag/Antal_foretag/2008-04-28.

²⁹ <http://sydsvenskan.se/sverige/article310509.ece>. 2008-04-15

klimatpåverkan³⁰. Företagen har framförallt valts i den mån de är villiga att bemöta vis frågor och hållbarhetsredovisningar finns att tillgå.

Under uppsatsprocessens gång fann vi svårigheter att undersöka DHL:s hållbarhetsredovisningar eftersom dessa framställs av koncernen Deutsche Post World Net. I Tyskland råder det andra redovisningsprinciper än i Sverige och därför uteslöt vi DHL i undersökningen och analysen av hållbarhetsredovisningar. Vi hävdar dock att det är relevant att presentera den intervju som trots allt ägt rum och belysa de idéer som respondenten kom med. Intervjun ägde rum i Göteborg och gav enligt författarna en bra bakgrund till miljöfrågor i hållbarhetsredovisningen.

Av de berörda åtta stora bolagen är ett börsnoterat i Sverige och ett bolag i utlandet. Utländska bolaget ingår i en dansk koncern. Det är därmed indirekt börsnoterat på internationell börs. Inför valet av företag spelar storleken en viss roll. Större företag med över 200 anställda tenderar att hållbarhetsredovisa i större utsträckning än mindre företag. Företag med mindre än 200 anställda är inte relevanta i denna studie. De torde inte ha den belastning på miljön. Deras intressenter är dessutom färre än för större företag. Det har visat sig att allt fler icke börsnoterade bolag upprättar hållbarhetsredovisningar och det är den utvecklingen som är intressant att studera. Den empiriska studien är avgränsad till Sverige. En studie av internationella företag anser vi är svår eftersom det finns olika redovisningsstandarder att tillgå i olika länder. Svenska företag intressanta att studera eftersom de inte är lika framträdande med hållbarhetsredovisning jämfört med andra utländska företag.³¹

2.8 Reliabilitet

Reliabilitet är synonymt med tillförlitlighet. Reliabilitet innebär att undersökningen kan upprepas och få samma resultat. Det figurerar också en följdriktighet, vilket innebär att respondentens svar på olika frågor ger ett sammanhängande resultat.³²

³⁰ <http://www.naturvardsverket.se/sv/Klimat-i-forandring/Klimatpolitiken/Utslapp-av-vaxthusgaser/Utslapp-19902006/Olika-utslappstrender-i-olika-sektorer/>. 2008-04-18

³¹ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*. s. 10f.

³² Jacobsen, D I. 2002. *Vad, hur och varför?* s. 21

Vår undersökning uppnår reliabilitet genom att intervjuobjekten är personer som genom sina anställningar och befattningar är tillförlitliga. Våra frågor har som mål att ge ett sammanhängande resultat.

2.9 Validitet

Att mäta enbart det som avses att mäta innebär validitet.³³ Två aspekter av validitet är teoretisk validitet och begreppsvaliditet. Teoretisk validitet går ut på att det som ska mätas är klart definierat och avgränsat. Begreppsvaliditet innebär att begreppen är väldefinierade.³⁴ När ett experiment planeras ska den faktor som ska undersökas endast ha inflytande.³⁵

Våra undersökningar kan uppnå hög validitet därför att vi fokuserar på att endast mäta förekomster som besvarar frågeställningen. Vi har strävat efter att formulera en frågeställning som är klart definierad och avgränsad. Begreppen som vi har använt oss av definierar problemställningen på ett giltigt sätt.

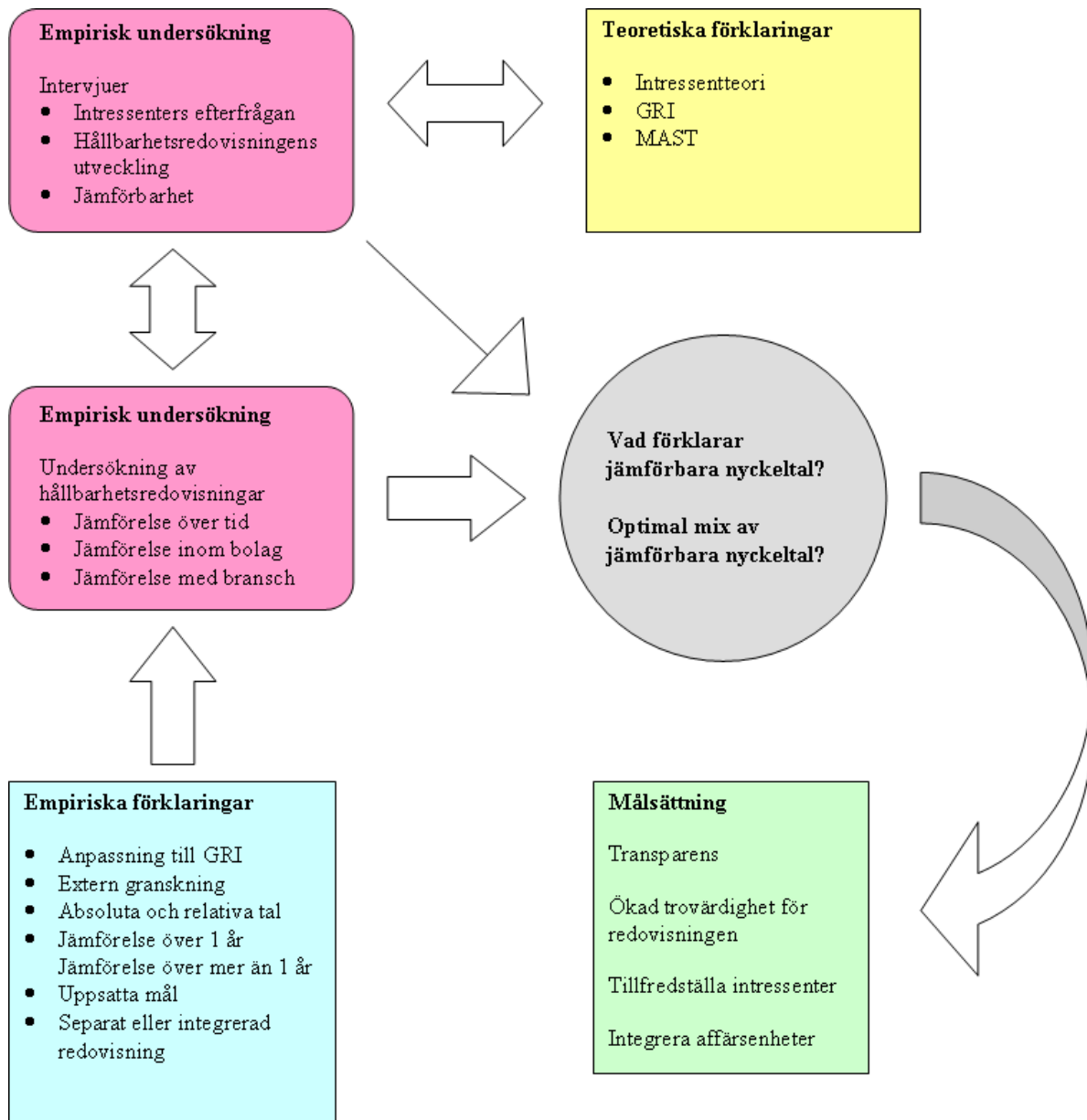
2.10 Analysmodell

Uppsatsens disposition och väg från teori och empiri till besvarande av frågeställningar illustreras enkelt i analysmodellen. Modellen används i analyskapitlet för att anknyta till alla delar av uppsatsen men förekommer också nedan för att förbereda läsaren på vad som komma skall och hur uppsatsen är uppbyggd.

³³ Wallén, G. 1996. *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. s. 67

³⁴ Ibid. s. 61

³⁵ Ibid. s. 66



3. Begreppsförklaringar

Syftet med detta kapitel är att ge läsaren mer förståelse om ämnet hållbarhetsredovisning. De två första avsnitten beskriver typen av företag som hållbarhetsredovisar. De följs av tre avsnitt om kopplingen mellan miljöredovisning, CSR och hållbar utveckling. Avslutningsvis definieras ett centralt begrepp nämligen nyckeltal.

3.1 Börsnoterad eller inte

”Det är en annan värld att vara på börsen”³⁶

Att vara börsnoterad innebär högre krav på den finansiella rapporteringen och uppföljningen. Eftersom ett börsnoterat företag kan ha både nationella och internationella ägare ställer det högre krav på att redovisningen ska vara standardiserad, det vill säga samma språk och jämförbarhet. Det ställer också högre krav på styrelsen att tillgodose företagets investerare och marknaden med god information. God information ska också vara frekvent i form av kvartalsredovisning.³⁷

I likhet med börsnoterade företag är företag som inte är börsnoterade också skyldiga att redovisa miljöpåverkan om de är tillstånds- och anmälningspliktiga enligt Miljöbalken.³⁸

3.2 Koncern och bolag

Även om företag är börsnoterade eller ej kan flera bolag ingå i samma koncern och på så vis bilda ett nätverk. DSV Road och DHL är exempel på bolag som är en del av en stor koncern. DSV Road tillhör DSV-koncernen³⁹ och DHL tyska Deutsche Post World Net-koncernen⁴⁰. DSV Road och DHL är exempel på företag som blivit en liten del av ett större nätverk. SCA och Perstorp är exempel på företag som utgör en koncern tillsammans med många

³⁶ Petersson, J. Perstorp. Telefonintervju. 2008-04-30.

³⁷ http://omxnordicexchange.com/forbolagochemittenter/noteringscenter/Att_vara_borsnoterad/. 2008-05-04

³⁸ Årsredovisningslagen ÅRL 6 kapitlet 1 § 3 stycket.

³⁹ <http://www.dsv.com> om DSV och företagsfakta. 2008-05-03

⁴⁰ http://www.dpwn.de/dpwn?tab=1&skin=hi&check=yes&lang=de_EN&xmlFile=300000263. 2008-05-25

dotterbolag. För de företag som ingår i en koncern kan redovisningen antingen skötas på koncernnivå eller hos det enskilda företaget. DSV Road är exempel på företag som gör en egen hållbarhetsredovisning medan DHL inte gör det. SCA och Perstorp redovisar på koncernnivå.

3.3 Miljöredovisning

Ett syfte med miljöredovisning är att presentera företagets påverkan på miljön i ekonomiska termer i ett led för att skydda djur och natur och för att garantera människans fortsatta existens.⁴¹ Ett annat syfte är att ge allmänheten och intressenter information om företagets miljöpåverkan i syfte att kunna visa på en viss miljöprestanda och kunna tillfredsställa intressenters krav.⁴² Miljöredovisning kan definieras och styras av olika riktlinjer och lagar.

Global Reporting Initiative:s riktlinjer är ett ramverk för redovisning av miljöaspekter globalt. GRI:s riktlinjer ger ingen definition på miljöredovisning utan snarare förklarar vad miljöredovisningen bör innehålla för aspekter. Däremot kan miljöredovisningen definieras utifrån det obligatoriska kravet som ställs på företag enligt Årsredovisningslagen⁴³. Miljöredovisning innefattar inte bara den obligatoriska redovisningen i förvaltningsberättelsen utan även den frivilliga separata miljöredovisningen. Ett instrument för definition av miljöredovisning är EMAS förordning (761/2001). EMAS är EU:s miljöstyrnings- och miljörevisionsordning som arbetar för att framställa ett effektivt verktyg för organisationer och företag som vill arbeta med miljöfrågor och aktivt hantera miljöproblem.⁴⁴ Ett deltagande i EMAS är frivillig och enligt EMAS definieras miljöredovisning som:

- Beskrivning av företags roll i EMAS samt en sammanfattning av dess verksamhet, produkter och tjänster.
- Presentation av miljöpolicy och miljöledningssystem.
- Beskrivning av direkta och indirekta miljöaspekter som påverkar miljön.

⁴¹ Engström, S. Balans nr. 12. 1999. *Över 5 000 år av redovisning - men vad händer i nästa millennium?*

⁴² Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 761/2001. *om frivilligt deltagande för organisationer i gemenskapens miljölednings- och miljörevisionsordning (EMAS)*. Bilaga III 3.1 Inledning.

⁴³ Årsredovisningslagen ÅRL 6 kapitlet 1 § 3 stycket.

⁴⁴ <http://www.emas.se/vae.asp?sida=1>. 2008-05-05

- Redogörelse för miljömål kopplade till de miljöaspekter och den miljöpåverkan företaget har.
- Sammanfattning av tillgänglig data för miljöpåverkan med årsvisa jämförelser.
- Sammanställning av övrig miljöprestanda kopplat till lagenliga beslut.
- Den berättigade miljökontrollantens namn.⁴⁵

Oavsett om vi ser miljöredovisning som ett omfattande arbete i enlighet med EMAS vid sidan av den finansiella redovisningen eller om vi ser miljöredovisningen som en liten del av årsredovisningen genom förvaltningsberättelsen enligt Årsredovisningslagen är miljöredovisningen en aspekt av hållbarhetsredovisningen.

Vi hävdar att EMAS definition på miljöredovisning är en lämplig modell att utgå ifrån för de som vill redovisa mer utöver en kortfattad miljöbeskrivning i förvaltningsberättelsen. EMAS definition är dock inte lika användbar som GRI:s riktlinjer. För att följa EMAS definition ska företaget vara registrerat hos EMAS medan GRI:s riktlinjer kan tillämpas av vilket företag som helst. Riktlinjerna är vedertagna globalt och förekommer oftare bland företag, vilket underlättar jämförbarheten.

3.4 CSR

En annan aspekt av hållbarhetsredovisning är Corporate Social Responsibility (CSR). Corporate Social Responsibility Reports är redovisning av företags sociala ansvar. CSR kan förklaras utifrån tre synvinklar, den legala, den ekonomiska och den affärsmässiga synvinkeln. Den ekonomiska synvinkeln är mest relevant och definierar CSR som:

“CSR is a consistent pattern, at the very least, of private firms doing more than they are required to do under applicable laws and regulations governing the environment, worker safety and health, and investments in the communities in which they operate.”⁴⁶

⁴⁵ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 761/2001. *om frivilligt deltagande för organisationer i gemenskapens miljölednings- och miljörevisionsordning (EMAS)*. Bilaga III 3.2 Miljöredovisning.

⁴⁶ Portney, P.R. i Hay, B.L. et al. 2005. *Environmental Protection and the Social Responsibility of Firms – Perspectives from Law, Economics, and Business*.

Enligt Portney är CSR en logisk modell för hur företag kan göra mer för miljön och arbetsmiljön de befinner sig i. Frånsett vad lagar och regler tvingar dem att göra. Utifrån ovanstående definition kan Corporate Social Responsibility Reports eller ansvarsredovisning vara redovisning av information om företagets ansvar för att bidra till en bättre miljö, arbetsmiljö och ett bättre samhälle utöver den information de är tvungna att redovisa.

Även om begreppet CSR är brett och vad som ska definieras som CSR är diskutabelt är olika definitioner snarlika varandra.

“The social responsibility of business encompasses the economic, legal, ethical, and discretionary (philanthropic) expectations that society has of organizations at a given point in time.”⁴⁷

“CSR is the continuing commitment by business to behave ethically and contribute to economic development while improving the quality of life of the workforce and their families as well as of the local community and society at large.”⁴⁸

Både Portneys och Carrols definition indikerar att det inte är förhållningssättet till regler och lagar som sätter gränsen för socialt ansvarstagande utan förväntningar i det samhälle företaget lever i. Moir hävdar också att CSR är arbete för att förbättra samhället. Dessutom är de som finns i företagets nära omgivning betydelsefulla och det är för dem som förbättringar görs.

Vi ansluter oss till definitionen om att intressenter och företagets omgivning avgör ramen för vad som är CSR. Detta är också helt i enlighet med GRI:s riktlinjer.

3.5 Hållbar utveckling

Begreppet hållbar utveckling har en bred användning och kan tolkas på flera olika sätt. En klar innebörd i begreppet är att energi- och råvaruanvändningen måste effektiviseras. En annan vanlig tolkning är också att fördelningen mellan generationer och länder måste bli mer

⁴⁷ Carrol, A.B. 2004. i Academy of Management Executive, 2004, Vol. 18, Nr. 2. s. 114-120. *Managing ethically with global stakeholders: A present and future challenge.*

⁴⁸ Moir, L. i Corporate Governance. 2001. Vol. 1, Nr. 2. s. 16-22. *What do we mean by Corporate Social Responsibility?*

rättvis.⁴⁹ Pedagogiska verktyg har utvecklats för att belysa behovet att effektiviseringar. En av dessa är gröna nyckeltal. Syftet är att framställa tydliga och mätbara indikatorer på hur miljötillståndet förändras. Ett exempel är mängden hushållsavfall per invånare.⁵⁰

Hållbar utveckling kan delas in i ekologisk hållbarhet, social hållbarhet och ekonomisk hållbarhet. Ekologisk hållbarhet handlar om att långsiktigt bevara naturens produktionsförmåga och att minska människans påverkan på naturen i förhållande till vad den klarar. Social hållbarhet är att kunna skapa ett samhälle där grundläggande mänskliga behov uppfylls. Ekonomisk hållbarhet handlar om att på lång sikt hushålla⁵¹ med mänskliga och materiella resurser.⁵²

Ett annat sätt att se på hållbar utveckling är att förena miljöredovisningen och CSR-redovisning tillsammans med ekonomiska värden. Dessa tre bildar ”triple bottom line” (TBL). TBL är en modell där sociala, ekonomiska och ekologiska värden är i ständigt samspel och påverkan. Sociala värden påverkas av ekonomiska förutsättningar. Eliminering av sociala orättvisor och ökning av mångfald är endast genomförbar när det finns ekonomiska resurser för att bekosta de åtgärder som då ska vidtas. Det kostar mer att ha verksamhet i ett högavlönat land utan sociala orättvisor än i ett lågavlönat land med sociala orättvisor. I sin tur är ekonomiska värden beroende av det globala ekosystemet. Utan möjligheten att kunna transportera varor via hav och vatten kan effektiviteten bli sämre och likaså ekonomin. Det leder fram till modellen:



Figur 1. TBL konstant

⁴⁹ http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=207672&i_history=1 . 2008-05-20

⁵⁰ http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=883456&i_word=h%e5llbarhet. 2008-05-20

⁵¹ ”(sparsamt) använda eller förbruka (något) för visst ändamål”

http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=O185807&i_word=hush%e5lla. 2008-05-20.

⁵² http://sv.wikipedia.org/wiki/H%C3%A5llbar_utveckling. 2008-05-20

De tre värdena är inte heller konstanta utan i ombytlig förändring. De påverkar varandra olika beroende på sociala, politiska, ekonomiska och miljömässiga påtryckningar, kretslopp och konflikter.⁵³



Figur 2. TBL i förändring

Hållbar utveckling innebär ständig förändring och därmed är hållbarhetsredovisningen inte heller konstant. Det skapas hela tiden nya förutsättningar för redovisningen medan andra försvinner.

Vi anser att samspelet mellan sociala, miljömässiga och ekonomiska faktorer är centralt för hållbarhetsredovisningen. En hållbarhetsredovisning bör innehålla de tre delarna men också hur de påverkar varandra.

3.6 Nyckeltal

Nyckeltal är tal som komprimerar information för att göra det lättare för en mottagare. Genom att från en stor mängd information, exempelvis orderingång eller antal anställda, välja ut de väsentligaste värdena sker en komprimering av informationen. Det går också att göra relationstal, exempelvis omsättning per anställd. Vid den interna utvärderingen i ett företag kan nyckeltalen användas för att varna om något är på väg att gå fel i företaget. Nyckeltalen kan också användas till att ge en bild av företaget i förhållande till konkurrenter inom samma bransch.⁵⁴

⁵³ Elkington, J. 1997. *Cannibals with Forks – The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. s. 73.

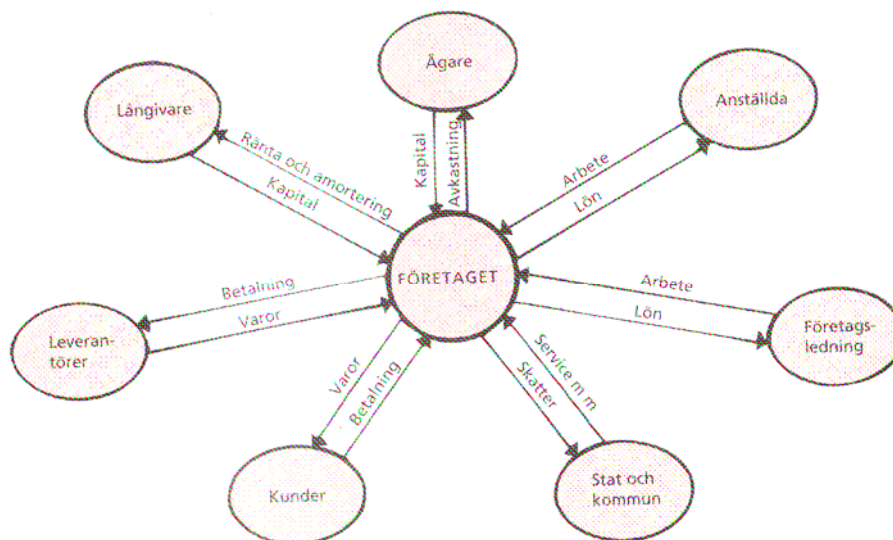
⁵⁴ www.ne.se, sökord: nyckletal. 2008-05-19

4. Teoretisk referensram

Detta kapitel presenterar tre teorier som kan förstås genom hållbarhetsredovisning. Den första handlar om intressenters påtryckningar och hur intressenter kan identifieras. Den andra belyser Global Reporting Initiatives riktlinjer och hur de har utvecklats samt tillämpas. Hur media påverkar agendan hos människor och företag är den tredje teorin.

4.1 Intressentmodellen

De aktörer som har intressen i ett företag är företagets intressenter. De viktigaste är ägarna, de anställda, leverantörerna, företagsledningen, kunderna, långivarna och samhället vilket åskådliggörs i intressentmodellen nedan.⁵⁵



Figur 3 Intressentmodellen⁵⁶

Intressentmodellen illustrerar att en intressent medverkar i ett företags verksamhet så länge som han tjänar på det. Det bidraget företaget får in från intressenterna är det företaget använder som källa för sin produktion. Ett företag fortsätter att existera endast så länge som det förmår att åstadkomma belöningar stora nog för intressenterna att lämna sina bidrag.

⁵⁵ Skärvad, P-H – Olsson, J. 2005. *Företagsekonomi 100*. s. 60

⁵⁶ Ibid.

Bilden visar att intressenterna bidrar med olika saker till företaget och att företaget belönar de olika intressenterna med de saker de efterfrågar.⁵⁷

Intressentkraven står i flera fall i konflikt med varandra. En vanlig konflikt är löner. En ökning av de anställdas löner, ökar också företagets kostnader. Det minskar möjligheterna att sänka försäljningspriset för kunderna och öka utdelningen till ägarna. En annan vanlig konflikt är låga försäljningspriser. Låga försäljningspriser minskar företagets intäkter vilket till exempel kan minska företagets förmåga att höja löner till anställda eller betala högre priser till leverantörerna.⁵⁸

En huvuduppgift för företagsledningen blir att kompromissa mellan de olika konflikterna. Företagsledningen får sträva efter att uppnå en balans mellan intressenternas krav så att det går att försäkra företagets fortlevnad.⁵⁹

4.1.1 Intressentdialog

Dialog med intressenterna är en avgörande länk för ett företag. Intressentdialogen fångar upp systematiskt kritik, förslag och perspektiv från intressenterna. En framgångsrik intressentdialog sker som ett cykliskt förlopp och inte en som en engångsföreteelse. Intressentdialogen kan delas in i förstudie, designfas, genomförandefas och rapporteringsfas. I förstudien definieras mål och omfång. Designfasen leder till en intern ansvarsfördelning, ett körschema och avgränsning av frågeställningar. I genomförandefasen är det av stor vikt att hålla ihop processen, motivera de inblandade och kontinuerligt kvalitetsgranska. I rapporteringsfasen bedöms resultatet och råmaterialet från dialogen översätts i relevanta slutsatser.⁶⁰

Organisationer och företag har enheter, sektioner eller delar som kan ses som stuprör. Intressentdialogen får endast full verkan om den fungerar som en hängränna och skapar flöden mellan de olika delarna. Detta kan endast den högsta ledningen ta ansvar för. Därför är

⁵⁷ Ibid. s. 61

⁵⁸ Skärvad, P-H – Olsson, J. 2005. *Företagsekonomi 100*. s. 61-62

⁵⁹ Ax, C – Johansson, C – Kullvén, H. 2005. *Den nya ekonomistyrningen*. s.40

⁶⁰ Englén, P. 2008. *Från skam till värdeökning – om GRI-processens potential för företag* i Öhrlings PWC. 2008. *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*. s. 40

det av stor vikt att högsta ledningen är aktiv, delaktig och styrande under hela intressentdialogen.⁶¹

Intressenters krav sträcker sig inte enbart inom ramen för utbytet av vara eller tjänst utan också i krav på hur varan och tjänsten redovisas internt, till myndigheter och allmänheten. Intressentmodellen ger ett underlag för vilka intressenter och krav som är betydelsefulla att beakta i redovisningen. En intressentdialog är ett steg i ytterliggare kunskap om intressenten och dess krav på redovisning.

4.2 GRI

GRI står för Global Reporting Initiative och är en multiintressent organisation som arbetar för att ge underlag för jämförbar redovisning, ökad transparens samt förbättrade prestationer för företag, organisationer och myndigheter.⁶² GRI:s huvudarbete är att utveckla en ram för hur hållbarhetsredovisning ska redovisas och vad den ska innehålla. Ramen är ett frivilligt verktyg och heter Sustainability Reporting Guidelines. Nuvarande riktlinjer innehåller:

- Definitioner på vad redovisningen bör innehålla
- Principer för informationens kvalitet
- Checklista för uppfyllda indikatorer
- Applikationsnivåer
- Sektorbaserad bilaga för unika branscher som skiljer sig från de generella riktlinjerna⁶³

Tredje och nuvarande version av riktlinjer heter G3 och lanserades 2006. Sex år tidigare lanserades GRI:s första version av riktlinjer, G1. G1 gavs ut som en global pilotversion i syfte att undersöka efterfrågan.⁶⁴ 50 stycken organisationer gav samma år ut hållbarhetsredovisningar i enlighet med GRI. Den andra versionen riktlinjer kom ut 2002 och i slutet på samma år kompletterades den med den sektorbaserade bilagan. Vid den tiden hade GRI samlat in feedback från dem som utvecklat G1 och tillsammans med 31 företag

⁶¹ Ibid. s. 40-41

⁶² <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/>. 2008-04-20

⁶³ <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/>. 2008-04-20

⁶⁴ <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkOverview/DevelopmentProcess/>. 2008-04-20

sammanställt vilka åtgärder som bör vidtas. På så sätt utvecklades G2 efter vad som efterfrågades.⁶⁵ Ett tyskt transportföretag med verksamhet i Sydostasien gav sin syn på G1:

*“Asians will be more secretive. We should allow more time for GRI user to develop key performance indicators that can be shared openly. Avoid “enforcing western values”.*⁶⁶

Jepsen och Jessen belyser inte bara problemet när ett globalt, generellt ramverk stödjer sig på västerländska värderingar och inte tar hänsyn till kulturella skillnader utan också att indikatorerna är i fokus och bör ändras. Mer än hälften av företagen som gav feedback uppfyllde miljö och klimat indikatorerna samtidigt som de hade svårt att uppfylla de sociala indikatorerna.⁶⁷ Den stora skillnaden mellan G1 och G2 var att förbättringar gjordes på att utveckla indikatorerna. En annan signifikant skillnad var förbättringar av definitioner som t.ex. ”economic capacity”, där det tidigare inte fanns ett tydligt exempel på vad som menades.⁶⁸

Efter ytterligare feedback under 2003 med totalt 325 organisationer som anslöt sig till GRI gavs tredje och nuvarande versionen, G3, ut i slutet på 2006. Publiceringen fick stor uppmärksamhet globalt med exponering till 3000 stycken organisationer vilket bidrog till att antalet anslutna till GRI i slutet på 2006 var mer än 850 stycken.⁶⁹

Det finns skillnader mellan G2 och G3. Till skillnad från G2 har indikatorerna i G3 lyfts fram och blivit tydligare medan kvalitetsprinciperna kortats ner och fått mindre exponering. En annan aspekt som togs upp i feedbacken innan G3 lanserades var användbarheten av GRI:s riktlinjer och hur man ska applicera dem. En respondent yttrade:

*“Tell us how to do it, we need a lighthouse, a beacon to illuminate the path and we'll do the work”*⁷⁰

Tredje versionens riktlinjer har till skillnad från andra versionen en inledande del om hur riktlinjerna ska appliceras och vilka olika nivåer av applicering som kan göras.⁷¹ Trots detta

⁶⁵ <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/>. 2008-04-20

⁶⁶ Jepsen and Jessen. <http://www.ethicalcorp.com/content.asp?ContentID=357>.

⁶⁷ <http://www.ethicalcorp.com/content.asp?ContentID=357>. 2008-04-20

⁶⁸ Sustainability Reporting Guidelines 2002. s. 46.

⁶⁹ <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/>. 2008-04-20

⁷⁰ <http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/1819.html>. 2008-04-20

⁷¹ Sustainability Reporting Guidelines 2006. RG s. 5.

kan GRI:s riktlinjer vara svåra att tillämpa. Faktumet kvarstår dock att det idag är det enda homogena verktyget för att redovisa hållbarhet.

Enligt GRI bör organisationer sträva efter att ha relevant information i redovisningen. De bör identifiera och inkludera intressenter i rapporteringsprocessen och hur väl deras information stämmer överens med intressenters syn. Dessutom bör hållbarhet presenteras i en vidare mening och information vara fullständig i enlighet med indikatorerna.⁷² Genom dessa uppfylls de mål som riktlinjerna har.

Det finns tre avsikter med riktlinjerna:

- *Utvärdera och värdera* hållbarprestanda i samförstånd med lagar, normer, koder och andra standarder.
- *Demonstrera* hur organisationen influeras av förväntningar på hållbar utveckling.
- *Jämföra* prestanda inom organisationen och mellan organisationer över tiden.⁷³

Starkt kopplade till GRI:s syfte är principerna om informationens kvalitet. De ställer flera krav på kvalitén däribland att information ska ha balans, jämförbarhet, noggrannhet, tidlöshet, klarhet och tillförlitlighet.⁷⁴

Enligt GRI uppfylls jämförbarhet när informationen är vald, sammanställd och rapporterad på ett konsekvent sätt. Den ska rapporteras på ett sådant sätt att den underlättar intressenter att analysera förändringar i organisationens prestanda över tiden och stödjer jämförelse med andra organisationer. Jämförbarheten är viktig för att värdera prestanda och låta intressenter att se förändringar men också tillåta intern och extern utvärdering av de handlingssätt och beslut som fattats i organisationen. Organisationens storlek och geografiska belägenhet ska beaktas vid en jämförelse och uppmärksammas i rapporteringen. Rapporteringen bör innehålla totala tal (exv. ton koldioxid) och relativa tal (exv. ton koldioxid per enhet). Jämförbara tal blir inte jämförbara om längden på tidsperioden eller vidden på innehållet förändras utan att återge förändringen tillsammans med tidigare tillstånd.⁷⁵

⁷² Ibid s. 7

⁷³ Sustainability Reporting Guidelines 2006. RG s. 3.

⁷⁴ Ibid. s. 13ff.

⁷⁵ Ibid. s. 14.

Indikatorerna presenterade i riktlinjerna G3 täcker miljö, sociala och ekonomiska faktorer under namnet ”triple bottom line”.

Idén bakom dessa tre faktorer är att organisationen ska kunna skapa ekonomisk utveckling utan att äventyra miljön eller skapa social orättvisa. Beroende på hur väl organisationen lyckas uppfylla dessa tre faktorer kan den få utmärkelse. GRI bedömer hur väl riktlinjerna används med hjälp av sex graderingar, från användningsnivå C till användningsnivå A+. ⁷⁶

Även om inte användningsnivån är uppfylld eller tillfredställande för den enskilda organisationen kan organisationen luta sig på de sektorbaserade riktlinjerna. Dessa riktlinjer är framtagna för sektorer där det råder speciell belastning på miljön eller sociala missförhållanden. Sådana sektorer är elenergi, gruvdrift och logistik och transport och telekommunikation med flera. ⁷⁷

Utöver GRI:s olika applikationsnivåer kan företagens praktiska tillämpning av GRI:s riktlinjer illustreras med hjälp av tre faser ⁷⁸:

FAS 1: GRI tillämpas för extern rapportering och kommunikation

De flesta företag som börjar med hållbarhetsarbete befinner sig i denna fas. Deras hållbarhetsredovisning är fri från den finansiella redovisningen och rapporteringen sker på årsbasis där företagets hållbarhetsstrategi presenteras utan koppling till företagets ekonomiska utveckling.

FAS 2: GRI införs i den interna verksamhetsstyrningen

I denna fas används hållbarhetsredovisningens data för att styra verksamheten åt ett visst håll. Datainsamlingen blir mer omfattande och granskas både internt och externt. Företaget ställer upp mål och redovisar på koncernnivå samt benchmarkar.

FAS 3: GRI integreras i den finansiella rapporteringen och företagsvärderingen

⁷⁶ Sustainability Reporting Guidelines 2006. AL s. 1ff.

⁷⁷ <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/SectorSupplements/>. 2008-04-20

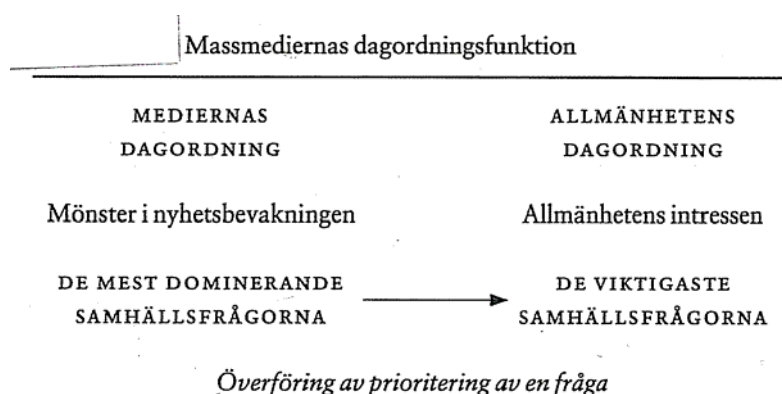
⁷⁸ Niskala – Schadewitz ur Hassel G, L. 2008. *Har hållbarhetsrapporteringen värder relevans* i Öhrlings PWC. 2008. *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*. s. 23.

Målsättningen är att integrera ekonomi med hållbarhet. FAS 3 innebär att företaget integrerar hållbarhetsredovisningen i den finansiella redovisningen. Företaget analyserar hållbara nyckeltal och kopplar det till finansiell risk. Den visar också på vilka finansiella framsteg som uppnåtts på grund av deras hållbarhetsarbete.

4.3 Media Agenda Setting Theory

Varje dag väljer media ut nyheter och ämnen som de anser som viktiga. Det som publiceras påverkar människor om vad de tycker är viktigt. Endast ett fåtal av de ämnen som tävlar om människors uppmärksamhet lyckas. Det är inget uträknat eller avsiktligt att media ska sätta agendan och påverka människor. Det blir följderna när nyhetsmedierna belyser och väljer ut ett antal frågor som är viktigast för stunden.⁷⁹

Professor Don Shaw och professor Maxwell McCombs myntade ett uttryck som de kallade Agenda-setting, på svenska: dagordningsmakt. Med dagordningsmakt avses det inflytande masskommunikationen har på de frågor människor upplever som viktiga. Det centrala i Media Agenda Setting Theory (MAST) är att de frågor som framhålls i nyheterna kommer över tiden beaktas som viktiga av allmänheten. Figur 4.2 illustrerar hur mediernas dagordning fastställer allmänhetens dagordning. Pilen visar att det som medierna tycker är viktigast överförs till vad allmänheten tycker är viktigast.⁸⁰ Några triviala exempel på det är Big Brother och Eurovision Song Contest.



⁷⁹ McCombs, M. 2004. *Makten över dagordningen*. s. 23-24.

⁸⁰ Ibid. s. 27

Figur 4. Massmediernas dagordningsfunktion⁸¹

För att kunna dra slutsatsen att mediernas dagordning av olika frågor påverkar den allmänna dagordningen genomförde Mccombs och Shaw en undersökning under 1968 års presidentvalkampanj i USA.⁸²

Undersökningen gjordes på personer som ännu inte bestämt sig för hur de skulle rösta. Det finns personer som under lång tid identifierat sig med ett politiskt parti vilket minskar masskommunikationens effekter. Därför gjordes undersökningen på endast osäkra väljare. Väljarna fick ange vilka frågor de tyckte var viktigast och därefter rangordnades hur många procent av väljarna som tagit upp varje enskild fråga. Därtill gjordes en redogörelse av hur många nyhetsartiklar som ägandes åt varje enskild fråga. Resultatet blev en nästan perfekt överensstämmelse mellan väljarnas rangordning och mängden nyhetsartiklar.⁸³

Den här undersökningen visar på att det finns ett samband mellan vad människor tycker är viktigast och mediernas rapportering. Undersökningen säger däremot inget om vad som påverkar vad. Resultatet kunde också tolkas som att medborgarna påverkar medierna. Därför genomförde Mccombs och Shaw ytterligare en undersökning fyra år senare, vid presidentvalet 1972. Nu gjordes en mer omfattande undersökning där sättande av mediernas undersökningar sågs som en process där undersökningsperioden utökades till att omfatta fem månader. Ett urval av medborgare undersöktes två gånger, dels i juni och dels i oktober. Samtidigt undersöktes vilka frågor media särskilt uppmärksammade. På så sätt kunde en rad samband konstateras. Däribland sambandet mellan mediernas dagordning i juni och medborgarnas dagordning i oktober.⁸⁴

Resultatet av undersökningen var att mediernas dagordning kom först. Mediernas dagordning påverkar alltså medborgarnas dagordning snarare än tvärtom.⁸⁵

MAST är ingen teori om att media skulle ha allrådande effekter. Människor betraktas inte som robotar som väntar på att nyhetsmedierna ska programmera dem. När det gäller att föra upp frågor på allmänhetens dagordning däremot har nyhetsmedierna enligt Agenda Setting Theory

⁸¹ Ibid. s. 27

⁸² Ibid. s. 27

⁸³ Mccombs, M. 2004. *Makten över dagordningen*. s. 28

⁸⁴ Strömbäck, J. 2000. *Makt och medier*. s. 151

⁸⁵ Ibid. s. 152

en central roll. Informationen som nyhetsmedierna förmedlar påverkar bilden vi skapar oss av verkligheten. Vår verklighetsbild påverkas också av den totala informationsmängden i medierna.⁸⁶

Det finns olika nivåer på Agenda Setting Theory. I första nivån antyder media vilket ämne allmänheten ska tänka på. Det avgörs av hur mycket och hur frekvent media rapporterar om ämnet. I andra nivån antyder media vad allmänheten ska tycka om en fråga. Det beror på vilket sätt media rapporterar om ämnet, vilka egenskaper (exempelvis positivt eller negativt) som det här ämnet får och följderna blir att media påverkar hur ämnet definieras.⁸⁷

Sedan Watergateskandalen är det en öppen fråga om det är medierna eller de politiska makthavarna som har mest makt över dagordningen. Bortom allt tvivel däremot är att medierna är en aktiv aktör i den politiska kommunikationen.⁸⁸

I en del av medias belysning av klimatfrågan är företagets redovisning av klimatpåverkan central. I belysningen av till exempel obekväma arbetsförhållanden och låga löner hamnar den sociala redovisningen i fokus.

⁸⁶ Ibid. s. 29

⁸⁷ Coleman, R – Banning, S. 2006. *Network TV news' affective framing of the presidential candidates: evidence for a second-level agenda-setting effect through visual framing*. Vol. 83, Issue 2 s. 313

⁸⁸ Strömbäck, J. 2000. *Makt och medier*. s. 187-188

5. Empiri

I detta kapitel presenteras två undersökningar. Den första inleds med en kort beskrivning av respondentens och det företag han/hon representerar följt av respondentens svar från intervjun. Den andra undersökningen inleds med en förklaring hur studien av hållbarhetsredovisningar gjorts samt en presentation av de resultat som tagits fram med hjälp av excell. Kapitel 5 avslutas med en illustration av jämförbarheten i form av diagram.

Det empiriska materialet består av två undersökningar. Den första som presenteras är svar på intervjuer och den andra en studie av intervjuobjektens hållbarhetsredovisningar.

Det finns tre olika typer av respondenter, experter, revisionsbyråer och företag.

Varje kapitel inleds med en kort beskrivning av respondenten och dess verksamhet samt en sammanfattning på de svar respondenten givit under intervjun. Anledning till denna indelning beror på att vi till en början vill dra jämförelser för varje respondent och företag för att sedan jämföra mellan dem.

Presentationen av svaren från intervjuerna är indelade i fyra stycken, hållbarhetens utveckling, riktlinjer, intressenter och nyckeltal. Trots att frågor under intervjuernas gång omformulerats eller tagits bort kvarstår dessa som fyra tydliga frågestycken enligt intervjuguiden. Det har underlättat vid jämförelse mellan respondenternas svar.

Den andra undersökningen är indelad efter företag. För varje företag talar vi allmänt om deras hållbarhetsredovisning, om deras sociala nyckeltal och miljönyckeltal. Detta görs för varje år som företag har hållbarhetsredovisat från 2004 till 2007.

5.1 Experter

5.1.1 FAR SRS

FAR SRS är en organisation för revisions- och redovisningsbranschen. Organisationen verkar nationellt och internationellt och utvecklar revisions- och redovisningsbranschen genom

rekommendationer, utbildning, remissverksamhet och genom sitt deltagande internationella samarbeten, däribland IFAC, International Federation of Accountants. FAR SRS medlemmar är kvalificerade revisorer och andra specialistgrupper. Organisationen har cirka 4 600 medlemmar.⁸⁹

Jenny Fransson är i FAR SRS ledamot i referensgruppen för hållbar utveckling. På KPMG är hon manager och specialist inom ”Sustainability Services”. Hon intervjuas i egenskap av ledamot i FAR SRS.

5.1.1.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

FAR SRS har haft en referensgrupp som arbetat med redovisningsfrågor kring hållbar utveckling sedan slutet på 90-talet. 2002 började FAR SRS ta fram ett utkast för hur revisorer kan granska hållbarhetsredovisningar. Jenny Fransson anser inte att det spelat någon större roll om företagen har en integrerad eller separat hållbarhetsredovisning. Är den integrerad signalerar företaget att hållbarhetsfrågor är på samma nivå som affärsrelaterade frågor. Är den separat kan det bli lättare att läsa för att all information rörande hållbarhet är på ett ställe. Det är upp till företagen att bestämma hur de vill ha det.

Vidare menar hon att klimatfrågan fick ansenligt genomslag i media hösten 2006. Bland annat var det ett stort oväder i Sverige, Världsbankens ekonom Nicholas Stern presenterade en rapport om kostnaderna för klimatfrågan och den svenska regeringen presenterade den så kallade sårbarhetsutredningen. Detta fick medierna att gå igång.

5.1.1.2 Riktlinjer

Det är lämpligt med branschanpassade mått så att det går att jämföra inom branschen. Ett av syftena med GRI är att öka jämförbarheten mellan företagen. Av ESRA:s sju olika kvalitetskriterier anser Fransson att inget kriterium är viktigare än något annat. Alla kriterierna utgör redovisningens trovärdighet.

⁸⁹ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33_38258&_dad=portal&_schema=PORTAL. 2008-05-20

5.1.1.3 Intressenter

Fransson anser att företagens påtryckningar ha ökat mellan 1999 till 2007.

Intressenterna vill se vilket ansvar företagen tar för de här frågorna. Dessutom finns alltid NGO:s (Non-governmental Organizations). Organisationer som Greenpeace och Amnesty har löpande påtryckningar.

5.1.1.4 Nyckeltal

Tanken är att nyckeltalen i hållbarhetsredovisningarna ska förstås av de flesta. Jämförbarheten är viktig för att det ska vara möjligt att se hur företaget förhåller sig till andra företag och för att kunna jämföra över tiden. Företagen har blivit bättre på att göra nyckeltalen mer jämförbara. En stor anledning till det är att fler företag följer GRI. Jämförbarheten över tid kan bli bättre. För närvarande är det för korta livscyklar. Ofta görs jämförelser över två år. Tre till fem år är bättre anser vi för att kunna utläsa om det är en trend att utsläppen minskar eller om det endast är en tillfällighet.

5.1.2 IIIIE

Internationella Miljöinstitutet IIIIE i Lund utbildar studenter i hållbar utveckling och arbetar för att främja utvecklingen av policys och strategier i offentlig, privat och publik sektor i syfte att öka hållbarheten i produktion och konsumtion. Utbildningen handlar om att engagera och inspirera studenter att bli framtida beslutsfattare med uppgift att främja hållbarheten i den affärsverksamhet hon eller han arbetar i. Forskningen handlar om öppna case-studier och demonstrationsprojekt i syfte att utveckla och sprida ny kunskap.⁹⁰

Magnus Enell är sedan 2004 adjunkt professor vid IIIIE. Under tidigt 80-tal tog han en magisterexamen i limnologi⁹¹ på Lunds Universitet och har sedan dess arbetat med miljöekonomi och miljöstyrning. Under 90-talet arbetade han som miljöchef på ITT Flygt samt bidrog till framtagningen av ISO-certifieringen ISO 14001. Under senare åren har han

⁹⁰ <http://www.iiie.lu.se/site.nsf/AllDocuments/A76FBFA8EE345A13C1256F6A0037B022>. 2008-05-16

⁹¹ Läran om inlandsvatten. <http://sv.wikipedia.org/wiki/Limnologi>. 2008-05-16

intresserat sig för hållbarhetsredovisning och är sedan 2002 medlem i GRI Stakeholder Council.⁹²

5.1.2.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Enligt Enell finns det en god tradition av miljöredovisning från tidigt 90-tal fram till nu:

Svenska företag var tidiga med att framställa miljöredovisningar och har lärt sig mycket på det. I slutet på 90-talet blev hållbarhetsredovisningar allt vanligare. Men det har tagit tid för svenska företag att anpassa sig till de riktlinjer som följts sedan 1999. Det blev en lärprocess i början vilken övergick till en utvecklingsfas och först efter 2006 har det blivit en nyttjandefas.

Utvecklingen av hållbarhetsredovisningar kommer att leda till en integrering av hållbarhetsredovisningen i årsredovisningen. Redovisningen kommer ha ett separat hållbarhetskapitel med GRI som mall. Men långt ifrån alla GRI-indikatorer kommer att vara representerade. Denna version är till för aktieägare, pensionsfonder och investerare. En större version av hållbarhetsredovisningen kommer att läggas på webben där de som vill kan hitta mer information. På så sätt behöver inte hållbarhetsredovisningen publiceras en gång varje år utan kan uppdateras löpande.

5.1.2.2 Riktlinjer

GRI:s riktlinjer är väl förankrad men det har riktats kritik mot den också. Den tredje versionen av GRI:s riktlinjer (G3) lägger enligt Enell tonvikten för mycket på det sociala med 40 indikatorer jämfört med miljömässiga 30 stycken och ekonomiska nio stycken. Att korta ner de sociala till 35 är önskvärt.

Införandet av nationella riktlinjer är inte lämpligt för då blir det olika i varje land. De multinationella företagen får då problem. Ribban ska snarare ligga högt på en global nivå.

⁹² <http://www.enell.se/>. 2008-05-16

5.1.2.3 Intressenter

Vem som är intresserad av hållbarhetsredovisning är en tänkvärd fråga. Som exempel nämner Enell företaget ITT Flygt, tillverkare av pumpar och omrörare, bestämde sig för att rikta hållbarhetsredovisningen till kunder, anställda, ägare och myndigheter. Ett halvår senare gjordes en undersökning på vilka som verkligen läste hållbarhetsredovisningen. Det visade sig vara konkurrenter, konsulter, PR-byråer och studenter. En viktig läsare som inte blev representerad är finansmarknaden.

5.1.2.4 Nyckeltal

Det vore önskvärt om allmänheten förstår nyckeltalen i hållbarhetsredovisningen. Men alla är specialister på sina områden. Med hållbarhetsredovisning och bredare utbildning kan man få människor att bli mer generalister. Om tio år innefattar BNP även humankapital och naturkapital.

För att förstå nyckeltalen kan man göra dem mer jämförbara. Vi bör sträva efter jämförbarhet. Två sorters nyckeltal är intressanta, dels totalen av nyckeltalet (total omsättning) och dels relationen av nyckeltalet (omsättning per anställd). Även om mottagaren många gånger är ointresserad av totalen. Det är också viktigt att jämföra över tid eftersom det finns en grundläggande tanke om ständig förbättring. Man vill ha en bättre effektivisering av råvaruanvändning, vatten- och energiförbrukning och så vidare. För att visa den effektiviseringen krävs jämförbarhet över tid. Jämföra mellan bolag bör göras för bolag inom samma bransch för att jämförelseobjekten ska vara någorlunda lika.

Det är stor skillnad mellan börsnoterade företag och icke-börsnoterade företag. Den senare har inte samma tryck på sig att framställa jämförbara nyckeltal. Trycket från samhället är inte lika stort på dem. Janne Josefsson är inte lika intresserad av dem som han är av börsnoterade företag. De är inte heller beredda att jämföra sig med andra företag. Börsnoterade företag har en större exponering och därför högre krav på jämförbarhet.

För att öka jämförbarheten kan företag ha sina redovisningar externt granskade och bestyrkta på samma sätt som de har sin finansiella redovisning granskad och bestyrkt.

5.2 Revisionsbyrå

5.2.1 Deloitte

Deloitte är en av världens fyra största revisionsbyråer efter Arthur Andersens konkurs. Deloitte i Sverige bildades 1925 och har sedan dess varit med om fusioner vilket 1984 bildade Deloitte TRG som senare ingick i globala nätverket Deloitte Touche Tohmatsu.⁹³ Deloitte har sedan femton år tillbaka kartlagt företagens redovisning av etik, miljö, socialt ansvar och har för tillfället tre börsnoterade företag som granskas.⁹⁴

Torbjörn Westman arbetar inom risk management med fokus på hållbarhetsredovisning. Risk management handlar om rådgivning till företag, myndigheter och organisationer i form av hantering av riskfrågor och hur de ska kunna integrera hållbara lösningar.⁹⁵

5.2.1.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Krav på hållbarhetsredovisningen har ökat över tiden, den innehåller mer information och fler aktörer upprättar hållbarhetsredovisning idag än för bara några år sedan. Enligt Torbjörn Westman följer Deloitte ständigt utvecklingen som sker och de som arbetade för Deloitte för femton år sedan finns kvar hos företaget och arbetar fortfarande med hållbarhetsfrågor.

Fler bolag vill få sin hållbarhetsredovisning granskad mycket på grund av externa påtryckningar på bolagen. Investerare har blivit mer miljömedvetna och vill få det verifierat och veta vilka frågor som bolagen hanterar.

Enligt Westman är de viktigaste händelserna för hållbarhetsredovisningen i Sverige bland annat ökat mediepåslag, EU:s moderniseringsdirektiv som säger vilken miljöinformation som ska rymmas i förvaltningsberättelsen. Regeringens krav på de statliga bolagen är också en viktig händelse.

⁹³ <http://sv.wikipedia.org/wiki/Deloitte>. 2008-05-22

⁹⁴ Westman, T. Deloitte. Telefonintervju. 2008-04-29.

⁹⁵ Deloitte, Enterprise Risk Service. 2007. *Årets rapportering 2007 – Företagens redovisning av miljö, etik och socialt ansvar*.

5.2.1.2 Riktlinjer

Ett av de tre företag Deloitte granskar följer GRI. Det är ingen större skillnad mellan det företaget och de andra som inte följer GRI. Även om de inte följer GRI är redovisningen välutvecklad.

Westman anser att GRI har några brister. Det saknas information om vad företagen tjänar på att hållbarhetsredovisa. Det finns ingen tydlig koppling mellan miljövänlighet och ekonomisk hållbarhet i hållbarhetsredovisningarna.

Att införa nationella regler tror Deloitte inte på. Kraven från omvärlden ska vara påtryckning nog. Möjligtvis kan tvång skapas genom börsavtal för de börsnoterade företagen. Mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen kan också bli aktuellt genom en lag.

5.2.1.3 Intressenter

Intresset för företagens hållbarhetsredovisningar kan de bara själva ta reda på genom en intressentdialog. Omvärldsanalysen kan dras hur lång som helst.

Deloitte sprider intresset för hållbarhetsredovisning genom seminarium om klimatfrågor och tävlingar där företag på Stockholmsbörsens Large Cap blir poängsatta beroende på hur bra redovisningen är.

För att öka intresset bör företag annonsera mer om sin hållbarhetsredovisning och använda Internet mer.

5.2.1.4 Nyckeltal

Westman menar att dem som förstår nyckeltal är investerare. Gemene man förstår inte mer än bara trender. Därför är det viktigt att förklara innebörden och skillnaden med ett nyckeltal samt ha den i relation till någonting.

Att jämföra över tid är inte alltid problemfritt. Företag väljer att exkludera vissa år och därmed blir jämförbarheten över tid sämre. Att benchmarka kan ge bättre jämförbarhet men kan också ge utrymme för skönmålning. Alla bolag vill komma så högt upp som möjligt.

Efterfrågan på mer information kan alltid bli större. Mer beskrivande text och vilken beräkningsmetod som används är viktigt för läsaren och för den som granskar snarare än noter likt de i den finansiella redovisningen.

5.2.2 Öhrlings PWC

Öhrlings PWC (PricewaterhouseCoopers) genomför revision, redovisning och rådgivning inom finansiella och angränsade områden till internationella och svenska företag, samt dess ägare, organisationer och offentlig sektor. PWC har i Sverige 3 100 anställda och 125 kontor. Globalt har PWC 146 000 anställda i 150 länder.⁹⁶ 2006 var omsättningen i Sverige cirka 3,2 miljarder svenska kronor.⁹⁷

Fredrik Ljungdahl är universitetslektor på Jönköping International Business School (JIBS). Han är också senior manager på Öhrlings PWC. 1999 disputerade han med den första svenska avhandlingen om miljöredovisning på Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.⁹⁸

5.2.2.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Ljungdahl menar att antalet hållbarhetsredovisningar har ökat och stora publika företag har börjat hållbarhetsredovisa. Senaste året har medelstora företag intresserat sig för hållbarhetsarbete men det är inte alla av dem som vill redovisa eftersom de inte har lika många intressenter som större företag. Mellan 2000 och 2007 har fokus flyttats från miljö till andra områden som social och ekonomisk utveckling. Med tanke på det som företagen är ansvarig för är begreppet hållbarhetsredovisning mer korrekt.

⁹⁶[http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/3978de1ccfcf3cda802570df005a2c2d/\\$file/ftgspres_05.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/3978de1ccfcf3cda802570df005a2c2d/$file/ftgspres_05.pdf), 2008-05-19

⁹⁷ http://www.ad.se.ludwig.lub.lu.se/ff/ff_rapport.php 2008-05-19

⁹⁸ Larsson, L-O – Ljungdahl, F. 2008. *License to operate*. s. 4

1999 tillkom det i Årsredovisningslagen att miljöinformation ska redovisas i förvaltningsberättelsen för de företag som belastar miljön enligt Miljöbalken. På senare år har EU tvingat fram lagtexten ”icke-finansiell information” vilket tvingar de flesta företagen att säga något om miljön.

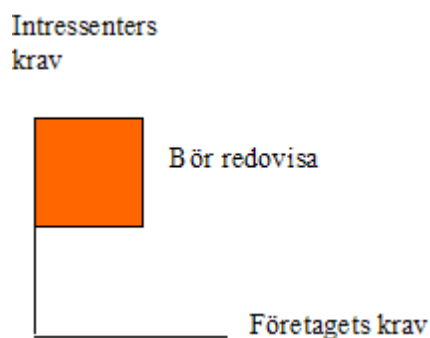
Granskningen har ökat de senaste åren. Ljungdahl menar vidare att anledningen till att granskade företagen har ökat tros vara en mognadsfråga. Det är sällan företag under sitt första år med hållbarhetsredovisning vill få den granskad. De statliga bolagen har från och med nästa år krav på att upprätta hållbarhetsredovisning vilket kommer att öka granskningen på dem.

Det har också skett utveckling på marknaden som har mognat allt mer. Från några år tillbaka har FAR SRS en rekommendation för hur man ska granska hållbarhetsredovisning. Tidigare fanns det inte förtroende för granskningen från företagets sida till revisionsbolagens. Från 2004 finns RevR 6 (Revisions Rekommendation 6) som standard för granskning och den kommer i ny tappning under 2008 som ger revisionsbolagen möjlighet att granska mer omfattande och uttrycka sig i positiva former.

Eftersom det är en valfrihet att hållbarhetsredovisa varierar antalet granskningsuppdrag mellan åren.

Hållbarhetsredovisningen kostar mer idag än tidigare eftersom den blivit mer omfattande och kraven har ökat.

Ljungdahl anser att sakfrågorna har förändrats och företagen har vidare perspektiv idag. Noggrannheten har blivit bättre och det har blivit bättre kvalitet i rapporteringarna. GRI:s omarbetning 2006 är en viktig händelse och förändringar har man kunnat se först efter det. Materialitetsanalys har införts i och med GRI. Den innebär att företaget tar reda på vilka frågor som intressenterna tycker är viktigast. Företaget listar alla sakfrågor, ställer intressenternas sakfrågor på ena sidan och företagets på andra.



Figur 5. Krav på hållbarhetsredovisning

5.2.2.2 Riktlinjer

Det finns inte tillräckligt med benefit för att täcka cost och därför tror Ljungdahl det behövs regler som trycker på företagen att redovisa dess hållbarhet.

Det finns en viss kvalitetsskillnad mellan dem som följer GRI och dem som inte gör det. Inga kunder som PWC granskar är opåverkade av GRI. Allt fler tillämpar GRI än bara inspireras av den.

De 11 principerna är bra och mer än heltäckande, faktiskt överlappande. Kriterierna för hur man ska tillämpa dem är inte alltid så enkla i verkligheten. Principerna handlar mycket om ”common sense”. Principerna ska innehålla en balans mellan positiva och negativa sidor.

5.2.2.3 Intressenter

Det heter ofta att de som tar del av hållbarhetsredovisning är investerare och analytiker. I verkligheten tror Ljungdahl snarare att det är studenter, forskare, analytiker i etiska fonder samt aktieägare i allmänhet.

Aktieägare förlitar sig oftast på andra analytiker som underlag för eventuella beslut. Därför använder de inte redovisningen.

Företagen kämpar med frågan om vilka som är intresserade och hur de ska nå ut med hållbarhetsredovisningen. Lösningen kan vara att målgruppsanpassa. Man kan använda olika

kanaler, exempelvis använda Internet fullt ut; Intressenten kan själv få plocka ihop sina nyckeltal på företagets hemsida.

Företag bör fortsätta hållbarhetsredovisa eftersom det är en försäkring för företaget utifall det händer något. Det är också viktigt för företagets egen medvetenhet.

5.2.2.4 Nyckeltal

Dilemmat med hållbarhetsredovisningen är att de idag inte är särskilt jämförbara. Området är så omfattande jämfört med finansiell redovisning och har fler sakfrågor och intressenter inblandade som är branschberoende. Dessutom finns det fler sätt att mäta samma sak. Dessa faktorer skapar ojämförbarhet mellan branscher och företag.

Lösningen enligt Ljungdahl för att öka jämförbarheten är tydligare principer. Principerna ska tala om exakt för hur många delar av företaget som ska beräknas för det specifika nyckeltalet. Nackdelen med att göra hållbarhetsredovisningen mer omfattande är att redovisningen blir mindre tilltalande för läsaren.

De flesta företag idag redovisar inte hållbarhet för hela verksamheten utan bara vissa delar som tros vara involverade. Lösningen är att hitta ett relationstal som företags nyckeltal kan relateras till för att ge användaren en större förståelse för företagets situation.

5.3 Företag

5.3.1 DHL

DHL genomför internationella vägtransporter, flygtransporter, sjöfrakt och logistiklösningar. De har globalt cirka 285 000 anställda i över 220 länder och regioner.⁹⁹ DHL har ungefär 4 000 anställda och ungefär 70 kontor, terminaler och stationer runtom i Sverige.¹⁰⁰ Omsättningen för 2006 var 8,33 miljarder svenska kronor.¹⁰¹

⁹⁹ http://www.dhl.se/publish/se/sv/aboutdhl/network_high.html. 2008-05-23

¹⁰⁰ http://www.dhl.se/publish/se/sv/aboutdhl/local_about_high.html. 2008-05-23

¹⁰¹ Affärsdata. Sökord: dhl, SNI-kod: 49410. 2008-05-23

Ulf Hammarberg är miljöchef på affärsområdet DHL Express och arbetar bland annat med att ta fram information till kontoret i Tyskland som framställer den koncerngemensamma, Deutsche Post World Net:s, hållbarhetsredovisningen.

5.3.1.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Hammarberg tror att kraven på hållbarhetsredovisningar kommer att öka. Det kommer att bli viktigare att redovisa trafiksäkerhetsaspekter i hållbarhetsredovisningen. DHL kommer kanske i framtiden ge ut egna hållbarhetsredovisningar.

5.3.1.2 Riktlinjer

För DHL är NTM (nätverket för transporter och miljön) viktigt. Hammarberg tycker att en lagstiftning om hållbarhetsredovisning skulle vara trist.

5.3.1.3 Intressenter

Marknaden förväntar sig att man redovisar. Det finns inget tryck från marknaden att DHL ska hållbarhetsredovisa. De som värderar Deutsche Post World Net:s aktie har krav på koncernens hållbarhetsredovisning. Hållbarhetsredovisningen är ett bra sätt att visa upp företaget. Gör ingen redovisning kan företaget få negativ uppmärksamhet. DHL har i Sverige många statliga kunder som påverkar.

5.3.1.4 Nyckeltal

I Tyskland finns som Hammarberg uttryckte ”Carbon accountants” som beräknar koldioxidutsläpp. Deutsche Post World Net bevakar alla metoder som finns tillgängliga däribland GRI. DHL får fokusera på vad kunderna tycker är viktigt här i Sverige. Den information som kunderna får är små emissionsrapporter, som kan ses som små miljöredovisningar.

5.3.2 DSV Road AB

Transport och logistikföretaget DSV är en global koncern där DSV Road står för vägtransporten i Sverige, både inrikes och utrikes. De erbjuder landtransporter inom Europa och har en omsättning för 2006 på cirka 0,5 miljarder svenska kronor. Antalet anställda på DSV Road är 1 250 stycken.

På DSV Road arbetar Christel Johansson med att ta fram hållbarhetsredovisning för inrikes- och utrikestransporter. Hon arbetar med att sammanställa data och lämpliga nyckeltal.

5.3.2.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

DSV Road har upprättat hållbarhetsredovisning för två år, 2005 och 2006. Det har tidigare funnits hållbarhetsredovisningar för hela koncernen och sedan 1996 miljöredovisningar.

Johansson tror att medvetenhet kring hållbarhetsfrågor har ökat stegvis hos DSV Road. För närvarande arbetar fyra personer med miljöfrågor. Samhällsdebatten påverkar de som arbetar på DSV Road, även när de tar del av den som privatpersoner.

DSV Road:s hållbarhetsredovisning kommer att bli mer omfattande i framtiden. Frågor som trafiksäkerhet, kvalitet och leveranssäkerhet kommer att läggas till. Hur stor den blir är en fråga om resurser.

5.3.2.2 Riktlinjer

DSV Road arbetar inte med GRI och har inte heller någon extern granskning eftersom inte någon årsredovisning för verksamheten i Sverige ges ut.

Vidare berättar Johansson att DSV Road använder sig av ISO 14001 som är en serie internationella standarder som hjälper dem att strukturera och systematisera miljöarbetet.

Några andra branschanpassade standarder tror inte på Johansson på.

5.3.2.3 Intressenter

De intressenter DSV Road har som ställer krav är mest större sådana och de vill ha hållbarhetsuppgifter eftersom deras kunder i sin tur vill ha. Johansson menar att DSV Road skickar miljöemissionsrapporter till dem.

DSV Road upplever större efterfrågan nu. Specifik information som fyllnadsgrad och utsläpp efterfrågas mer än tidigare.

DSV Road:s hållbarhetsredovisning når ut via säljare, hemsidan och miljöemissionsrapporterna.

5.3.2.4 Nyckeltal

DSV Road har blivit bättre på att göra nyckeltal mer jämförbara. Johansson förespråkar tabeller, diagram och relationstal.

I DSV Roads tryckta version av hållbarhetsredovisning finns inga sociala nyckeltal utan dem återfinns på hemsidan under ”mjuka sidor”.

Johansson anser att jämförelse över tid är bra för att se om det har gått bra eller dåligt men nackdelen är att mätningarna kan vara olika från år till år.

I DSV Roads bransch gör alla företag olika typer av mätningar vilket försvårar benchmarking. En typ av benchmarking vi dock har är den via NTM, Nätverket för transporter och miljön.

DSV Road har ingen ambition att göra nyckeltal mer jämförbara om inte kunderna efterfrågar det. För närvarande arbetar vi mycket med fyllnadsgraden, vilken är viktig för både miljö- och ekonomiavdelningen.

5.3.3 E.ON Sverige

E.ON Sverige är dotterbolag i världens största privata energikoncern med samma namn. I Sverige har E.ON drygt 6 000 anställda och en omsättning på cirka 31 miljarder svenska kronor. E.ON producerar el, gas, värme, kyla och sköter avfallsbehandling. Kunder till E.ON är privatkunder, företag och offentlig verksamhet.¹⁰²

Anders Wallin arbetar som miljösamordnare på E.ON.¹⁰³ Han har hand om ledningssystem och relationer till myndigheter. Anders samlar även in miljödata.

Hanna Berko arbetar som CR-kordinator på E.ON.¹⁰⁴ Hon jobbar med Corporate Responsibility och till hållbarhetsredovisningen samlar hon in social data.

5.3.3.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

E.ON har en viktig samhällstjänst och samhället är väldigt beroende av vårt arbete och därför stort intresse för vad vi gör. E.ON:s verksamhet har en stor miljöpåverkan. Berko menar att det är viktigt för E.ON att kunna följa upp arbetet genom en hållbarhetsredovisning och kunna se trender. Redovisningen fungerar också som ett styrinstrument för vad som ska göras bättre.

Wallin ser att intresset för klimatfrågor ökar undan för undan. I och med samhällsintresset för klimatfrågan så har även medvetenheten ökat.

5.3.3.2 Riktlinjer

Staten påverkar E.ON på så sätt att det finns mycket skatter och handelssystem för koldioxid. Men det är inget konkret som vi ska redovisa enligt staten. Wallin anser att en fördel med statliga påtryckningar är att det är bra med en miniminivå. Statens påtryckningar kan manövrera ut aktörer på marknaden som inte sysslar med seriös verksamhet.

Koncernen styr inte E.ON Sveriges hållbarhetsredovisning särskilt mycket. E.ON har en lång tradition av hållbarhetsredovisningar och E.ON uppfyller de krav som koncernen ställer.

¹⁰² <http://www.E.ON.se/templates/InformationPage.aspx?id=12083>. 2008-05-19

¹⁰³ Wallin, A. Besöksintervju. 2008-05-13

¹⁰⁴ Berko, H. Besöksintervju. 2008-05-13

Vidare menar Berko att E.ON Sverige har A+ enligt GRI för sin hållbarhetsredovisning men att det finns ett begränsat värde i att ta fram en hållbarhetsredovisning för marknaden i syfte att få en bra bedömning av GRI. Det är viktigare för E.ON att fokusera på utvalda frågor om klimat och jämställdhet snarare än att ha en komplett hållbarhetsredovisning.

5.3.3.3 Intressenter

E.ON har en oberoende granskning av hållbarhetsredovisningen. Både Berko och Wallin är överens om att det är en trovärdighetsfråga. Revisionsbyrån som granskar ger också feedback på olika data i rapporten. E.ON anlitar ett företag som hjälper till att utforma hållbarhetsredovisningen och att nå ut med budskap.

E.ON har diskuterat frågan om det ska vara en integrerad eller separat hållbarhetsredovisning. För tillfället har E.ON en separat. Fördelarna med en integrerad är att det signaleras att hållbarhetsfrågor är lika viktiga som de finansiella frågorna. En integrerad redovisning gör att årsredovisningen blir större och därmed svårare att läsa. En bra sak är att göra hänvisningar i årsredovisningen till hållbarhetsredovisningen.

Allt fler kunder hör av sig för att få information. Det händer också att kunden hör av sig med synpunkter till E.ON men E.ON ger inte ut någon enkät angående hållbarhetsredovisningar.

5.3.3.4 Nyckeltal

Investerare har börjat bry sig om de icke-finansiella nyckeltalen. Redovisningsprinciperna är naturligtvis viktiga för redovisning av nyckeltal. Det är viktigt att mätningarna görs på samma sätt och därför är det viktigt att samma redovisningsprinciper används.

E.ON samarbetar med fler branschföreningar och de har säkert jämförelsetal och standarder. Berko menar att branschens mätningar på en aggregerad nivå inte alltid kommer närmare sanningen. Därför jämför E.ON på anläggningsnivå, det vill säga jämförelse mellan olika kraftverk. E.ON har inga officiella planer för att öka nyckeltalens tydlighet/jämförbarhet. Kanske ska E.ON välja ut ett fåtal nyckeltal och göra en djupare genomgång av dessa istället för att göra fler nyckeltal. Att göra fler nyckeltal ökar dock tydligheten.

5.3.4 Perstorp AB

Perstorp är ett kemiföretag som producerar kemikalier för färg, lacknings och verkstadsindustrin. De är världsledande inom vissa nischer och har verksamhet i Asien, Europa samt Nord- och Sydamerika. De har ungefär 1 900 anställda¹⁰⁵ med en omsättning för 2007 på cirka 8,5 miljarder svenska kronor¹⁰⁶.

Jan Petersson är chef för miljö, hälsa och säkerhet på Perstorp AB. Han arbetar med att utforma hållbarhetsredovisningar.

5.3.4.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Perstorp har gjort två hållbarhetsredovisningar, innan dess gjorde de en miljöredovisning och en HR-redovisning. Petersson berättar att Perstorp har arbetat med miljöfrågor ända sedan början av 90-talet. Deras ambition är korsläsa GRI med vår hållbarhetsredovisning samt utveckla och få igång en debatt i hela företaget.

Hållbarhetsredovisningen är internt driven och det är där de tar influenser ifrån. I branschen förs också många diskussioner.

Angående hållbarhetsredovisningens omfattning är Perstorp ambivalent. De vill inte ha för stor hållbarhetsredovisning men samtidigt fylla de luckor som finns enligt GRI. I framtiden kommer Perstorps redovisning innehålla mer GRI-faktorer i framförallt textform.

5.3.4.2 Riktlinjer

Perstorp följer GRI. Enligt Petersson är det svåraste för Perstorp tillämpningen av de humana delarna av GRI. GRI är inte heltäckande och det finns indikatorer som vi inte har nytta av. Det finns också faktorer som vi har med men som GRI inte nämner.

¹⁰⁵ <http://www.perstorp.com/About%20Perstorp/Perstorp%20in%20Brief.aspx>, 2008-05-20

¹⁰⁶ Perstorp. 2007. *Årsredovisning 2007*.

5.3.4.3 Intressenter

Perstorps intressenter är kunder och ägare. Petersson menar att Perstorp framförallt får respons från deras kunder och om deras produkter. Efterfrågan på hållbarhetsredovisning är inte så påtaglig.

Perstorp deltar i olika internationella mässor där hållbarhetsredovisningen är viktigt dokument för omgivningen att lära känna Perstorps hållbarhetsarbete. Kundbesök är en annan kanal.

5.3.4.4 Nyckeltal

Perstorp använder webben för att presentera flera nyckeltal. De har ett rapporteringssystem på Internet som ger läsarna möjlighet till både lodrät och vågrät analys.

Petersson vet inte ännu om det behövs förklaringar till Perstorps nyckeltal. För att ta reda på det krävs det att Perstorp diskuterar med sina intressenter. Ett sådant forum finns ännu inte.

Enligt Petersson använder Perstorp benchmarking genom anslutning till Plast och Kemiföretagens rekommendationer ”Ansvar & Omsorg”. Perstorp skickar in data till en databas som sedan ger ut statistik över alla Sveriges kemiföretag. På det sättet bidrar Perstorp med bra jämförbarhet i komplement med jämförbarhet över tiden.

5.3.5 SCA

Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA är ett pappers- och konsumentvaruföretag som producerar förpackningslösningar och hygienprodukter. De är ett globalt företag och är leverantör av bland annat Edet och Libresse. Omsättningen för år 2007 uppgick till 106 miljarder svenska kronor och antalet anställda är cirka 50 000 stycken. SCA är börsnoterat både i New York och på börsen i Stockholm (Large Cap).¹⁰⁷

¹⁰⁷ http://www.bolagsfakta.se/borsbolag_12121.aspx, 2008-05-23

SCA:s miljöchef heter Patrik Isaksson. Han arbetar bland annat SCA:s hållbarhetspolicys samt sammanställer bolagets miljöinformation i hållbarhetsredovisningen.¹⁰⁸

5.3.5.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

SCA:s första miljörapport utkom år 1998. Isaksson menar att det för SCA är mycket viktigt med hållbarhetsredovisning inte minst eftersom bolaget tidigare fått kritik för att inte ha miljöredovisat. Dessutom vill tio procent av deras aktieägare veta mer om redovisningen. SCA har också tagit hem kontrakt på grund av sitt miljöarbetet.

5.3.5.2 Riktlinjer

SCA jämför sig delvis med GRI men redan innan GRI kom hade företag upprättat och utformat sin hållbarhetsredovisning. Isaksson säger att det SCA redovisar är till 99 procent styrt av deras största miljöpåverkan. SCAs redovisning är inte utvecklad som ett resultat av GRI.

5.3.5.3 Intressenter

Intresset för hållbarhetsredovisning har ökat. Våra kunder kommer med synpunkter och vi har flera möten med våra investerare där vi diskuterar olika frågeställningar.

5.3.5.4 Nyckeltal

Isaksson anser att SCA varken har blivit sämre eller bättre på att göra nyckeltal mer jämförbara. SCA har bra jämförbarhet med företag i skogsindustrin i Sverige. Internationellt förekommer att andra principer för utsläppsberäkningar används varför jämförbarheten kan vara sämre.

SCA arbetar kontinuerligt tillsammans med andra företag i branschen för att ta fram olika mått och nyckeltal.

¹⁰⁸ <http://www.sca.com/sv/Hallbarhet/Hallbarhetspolicy/>. 2008-05-23

Att jämföra över längre tidsperioder är det bästa angreppssättet att bedöma om ett bolag är bra eller dåligt.

5.3.6 Scan AB

Scan ägs av HKScan som är ett av norra Europas största livsmedelsföretag inom kött, charkuterivaror och färdigmat. Scan AB omsätter 10 miljarder svenska kronor och har 3 200 anställda.¹⁰⁹

Olov Osmark är miljöchef på Scan AB och arbetar bland annat med att sammanställa hållbarhetsredovisningarna på företaget.¹¹⁰

5.3.6.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Sedan mitten på 90-talet har Scan gett ut miljöredovisningar. År 1997 och år 1999 har företaget fått pris för sin miljöredovisning. Sedan har Scan halkat efter på grund av sämre ekonomi.

Mellan åren 1996 och 2001 hade Scan oberoende granskning av miljöredovisningarna. Från år 2002 och framåt har de ingen oberoende granskning på grund av ekonomiska skäl. Enligt Osmark finns det heller inga planer på att införa det igen. För Scan är det bra med oberoende granskning för att det ger en bättre feedback och ökad trovärdighet.

5.3.6.2 Riktlinjer

Scan sneglar på GRI och tidigare följde Scan fullt ut. Osmark menar att fördelen med GRI är att det finns accepterade riktlinjer att förhålla sig till. Nackdelen är att vissa delar är irrelevanta. Vissa saker är onödiga för Scan. Till exempel har Scan ingen statistik över hur många religioner de har.

5.3.6.3 Intressenter

¹⁰⁹ <http://www.scan.se/aciro/websidor/visasida.asp?idnr=A9sMp9AqNPIKGQzauIfCpk1GnWpVlfIZsXVtudtqn1FCJZ1VtDSOaNGPrh5U>. 2008-05-19

¹¹⁰ Ortsmark, O. Scan. Telefonintervju. 2008-05-14

Påtryckningarna från intressenter har ökat. Sedan slutet på 90-talet hade Scan en ledande position på marknaden vad gäller hållbarhetsredovisning och grundade ett arbets- och förhållningssätt som Scan fortfarande lever på. Osmark menar att påtryckningarna från intressenterna kan vara olika propåer och då hänvisar Scan till sin hållbarhetsredovisning.

5.3.6.4 Nyckeltal

Vad gäller nyckeltal tror Osmark att det är viktigt att vara konsekvent. Scan brukar ställa många av sina nyckeltal mot ton producerad vara. De anser att det är ibland svårt att få ett vettigt sätt att redovisa. Hur ska nyckeltalen ställa sig i förhållande till varandra?

Osmark anser att Scan inte blivit bättre på att jämföra över tiden. I köttbranschen finns det inga andra företag som publicerar aspekter på hållbarhet. Därför går det inte att jämföra nyckeltalen med andra företag.

Jämförbarheten kan bli bättre och Scan strävar hela tiden efter att få samma typ av mått. Scan försöker vara med i livsmedelsverkets och miljöstyrningsrådets initiativ. Idag pågår ett arbete med i Sverige med klimatmärkning som kommer att påverka Scan.

5.3.7 Tetra Pak AB

Tetra Pak:s verksamhet omfattar utveckling, tillverkning och försäljning av förpackningsmaterial, process- och förpackningssystem för huvudsakligen flytande livsmedel. Tetra Pak leasar ut maskiner och säljer förpackningsmaterial.¹¹¹ Deras omsättning i Sverige var för år 2007 cirka 15,2 miljarder svenska kronor. Tetra Pak har cirka 20 850 anställda i mer än 150 länder.¹¹²

Angela Lövgren arbetar med kommunikation och miljö på Tetra Pak. Angela förmedlar bland annat information internt upp till ledningen. Hon tar också emot frågor från allmänheten och studenter.¹¹³

5.3.7.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

¹¹¹ http://www.ad.se.ludwig.lub.lu.se/ff/ff_rapport.php?orgnr_rapport=5560500398 2008-05-19

¹¹² http://markets.tetrapak.com/sweden/content/frset_main.asp? 2008-05-19

¹¹³ Lövgren, A. Telefonintervju. 2008-05-09.

Tetra Pak har upprättat hållbarhetsredovisning sedan tre år tillbaka och dessförinnan miljöredovisning. Tetra Pak har arbetat med miljöfrågor i flera år. Enligt Lövgren tar Tetra Pak upp miljöfrågan i varje personaltidning och har miljödagrar för att utbilda och inspirera personal. Tetra Pak arbetar med WCM¹¹⁴ (World Class Manufacturing) som förbättringsverktyg. Hållbarhetsredovisning innebär för Lövgren och Tetra Pak att vara proaktiv och ligga i framkant.

5.3.7.2 Riktlinjer

Tetra Pak använder sig av GRI vid insamling av data men är enbart inspirerade av GRI när vi redovisar datan. Lövgren anser inte att Tetra Paks redovisning har förändrats på grund av GRI:s intåg.

5.3.7.3 Intressenter

Tetra Pak kan inte se några ökade påtryckningar från intressenter., varken från kunder eller från ägare. Trots det har Tetra Pak genomfört kundundersökningar med bra inputs.

5.3.7.4 Nyckeltal

Lövgren menar att Tetra Pak har blivit bättre på jämförbara nyckeltal. Hur jämförbara är svårt att säga när man själv arbetar med det.

Tetra Pak planerar att införa en statistisk databas på webben där vem som helst kan välja nyckeltal och räkna på. Det tror Lövgren kan öka jämförbarheten. Tetra Pak tittar även på andra företags hållbarhetsredovisningar men några branschanpassade mått finns inte då Tetra Pak är unika med sin produkt i Sverige.

¹¹⁴ WCM är det främst effektiva instrumentet för att förbättra produktiviteten i en verksamhet <http://wcm.nu/svenska/wcm.html>.

5.3.8 V&S Group

V&S Group producerar spritdrycker och är främst känd för sin produktion av ABSOLUT VODKA. Företaget arbetar internationellt på 126 marknader och har verksamhet i tio olika länder. Årsomsättningen ligger på 10,3 miljarder svenska kronor och antalet anställda på ungefärliga 2 100 stycken.¹¹⁵ Sedan den 31 mars 2008 är V&S Group inte statligt ägt då bolaget såldes till den franska destillerikoncernen Pernod Ricard.¹¹⁶

Sofia Leffler Moberg är Manager i Corporate Responsibility och arbetar bland annat med det strategiska arbetet att ta fram nyckeltal för hållbarhetsredovisning.¹¹⁷

5.3.8.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

V&S har arbetat proaktivt med miljöfrågor sedan 1997. Det har bland annat handlat om att ta fram miljömål och miljöstrategier. År 2002 infördes sociala faktorer i detta arbete.

Enligt Moberg är redovisning av såväl miljöfaktorer och sociala faktorer viktig för V&S eftersom det finns ett publikt intresse. V&S säljer alkohol och därför är det viktigt att visa att det gör rätt för sig och är transparent.

I takt med uppkomsten av olika riktlinjer har V&S ökat sin kännedom om hållbarhetsredovisning. För att sedan följa riktlinjerna tror Moberg att det krävs en hög kännedom om företaget och omvärlden.

2007 års hållbarhetsredovisning är externt granskad av Öhrlings PWC. För V&S del har granskningen varit utvecklande och trovärdigheten har ökat.¹¹⁸

¹¹⁵ <http://www.vsgroup.com/sv/Om-VS/>. 2008-05-21

¹¹⁶ http://sv.wikipedia.org/wiki/Vin_%26_Sprit. 2008-05-21

¹¹⁷ Moberg Leffler, S. Vin & Sprit. Telefonintervju. 2008-05-08

¹¹⁸ Ibid.

5.3.8.2 Riktlinjer

V&S använder sig av GRI:s materialitetsanalys för att välja ut vilka faktorer som det anser vara viktigast. Arbetet att väga hållbarhetsfaktorer mot varandra är svårt. Vad är värst att redovisa, barnarbete eller restprodukter i havet?

Moberg menar att V&S har haft problem att anpassa sig till GRI eftersom beräkningar måste göras om för att lämpa sig till GRI. Det skapar en hel del merarbete för V&S. Ett arbete som intressenten kanske ska ansvara för istället.

Enligt Moberg bör det inte komma nationella riktlinjer som tvingar företag att hållbarhetsredovisa. Det är bättre att fokus ligger på att framtinga regler för hur företagen ska redovisa. Det är viktigare med arbete än kommunikation och allt för många företag har fortfarande inte börjat med hållbarhetsredovisning.

5.3.8.3 Intressenter

V&S:s målgrupp för redovisningen är företagets ägare, anställda, kunder och konsumenter. De anställda är intresserade av hållbarhetsredovisning för uppföljning. En annan intressent är ägaren som genom ett bolagsdirektiv tvingar V&S att i allt väsentligt redovisa som ett börsnoterat företag. Därför har V&S också integrerat hållbarhetsredovisning.

Med nya ägare kommer V&S sannolikt inte att göra egna årsredovisningar längre. Trots det finns det ambition att framöver göra en ansvarsredovisning för den nordiska verksamheten.

Moberg menar att V&S har kunnat se kraftigt ökade påtryckningar från intressenter bara under de senaste ett och ett halvt åren. V&S får fler frågor om redovisning och allt fler laddar ner redovisningen från webben. Det har också blivit ett ökat tryck från V&S:s ägare när Maud Olofsson uttalat sig om att alla statligt ägda bolag ska hållbarhetsredovisa enligt GRI. Dock känner V&S att staten kunde ha tryckt på mer för att få GRI:s riktlinjer implementerad fortare.

5.3.8.4 Nyckeltal

Moberg tror inte att V&S:s nyckeltal förstås av någon. De som arbetar i branschen och som benchmarkar kan förstå hur det har tänkt men inte utläsa något genom att titta på isolerade nyckeltal. Nyckeltal är inte till för gemene man.

En svårighet för V&S är att göra nyckeltalen jämförbara inom branschen. Detta kompliceras av att branschen är liten och att företag i den ser mycket olika ut. Alla företagen mäter olika och jämförbarheten blir sämre. V&S hoppas på att GRI:s pågående arbete med ett sektortillägg för livsmedelsindustrin ska åtgärda en del av problemen.

Nyckeltal har definitioner men noter skulle kunna vara bra det med. V&S hänvisar mycket till Nätverket för transporter och miljön (NTM) för vidare förklaring av beräkningar.

Vissa beräkningar V&S gör är inte exakta utan approximativa men vi strävar efter att vara korrekta i mätningen av data.

5.3.9 Vattenfall AB

Vattenfall arbetar med produktion, transmission, distribution och försäljning av el. Dessutom jobbar vattenfall med elhandel och producerar, distribuerar och säljer värme. Svenska staten äger till hundra procent moderbolaget, Vattenfall AB. Vattenfalls nettoomsättning för år 2007 var 143,6 miljarder svenska kronor och genomsnittligt antal anställda var samma år 32 400.¹¹⁹

Åsa Pettersson är CSR-manager på Vattenfall i Sverige. Hon är ansvarig för hållbarhetsfrågor och arbetar med att framställa hållbarhetsredovisningen.¹²⁰

¹¹⁹ http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/518334vxrxv/522894vatte/index.jsp. 2008-05-20

¹²⁰ Pettersson, Å. Vattenfall. Telefonintervju. 2008-05-13

5.3.9.1 Hållbarhetsredovisningens utveckling

Vattenfall började göra miljöredovisningar år 1999. År 2003 togs den första kompletta hållbarhetsredovisning fram.

Kunskapsutvecklingen inom Vattenfall har ökat i takt med antal framställda hållbarhetsredovisningar och hållbarhetsredovisningen har nu blivit mer vedertagen.

Vattenfall har en separat hållbarhetsredovisning men enligt Pettersson går det mot en integrerad, för att det då blir lättare att skaffa sig en helhetsbild av företagets verksamhet. Nu är hållbarhetsredovisningen separat eftersom den finansiella redovisningen har ett annat publiceringsdatum.

5.3.9.2 Riktlinjer

Vattenfall har inte haft någon extern granskning men planerar att införa det år 2009. Redovisningsprinciperna tror Pettersson är mycket viktiga för redovisning av nyckeltal. GRI:s riktlinjer för att uppnå jämförbarhet är grundad på finansiell redovisning.

5.3.9.3 Intressenter

Staten som är ägare till Vattenfall är mycket intresserade av hållbarhetsredovisningen. Ansvarstagandet har alltid funnits i Vattenfall. Som energibolag är det alltid en pågående dialog med kunderna. För Vattenfall är det därför viktigt att göra en hållbarhetsredovisning.

5.3.9.4 Nyckeltal

Vattenfall införde GRI år 2003 och sedan dess har nyckeltalen blivit mer tydliga. Pettersson anser att en brist med GRI:s riktlinjer är att det är svårt att utmärka vilket som är just Vattenfalls viktigaste nyckeltal.

Vattenfall har gjort en materialitetsanalys där en dialog med intressenterna har förts och där det sedan framkommit vilka nyckeltal som efterfrågas.

5.4 Studie av hållbarhetsredovisningar

I denna studie har vi tittat närmare på åtta hållbarhetsredovisningar och tagit fram hur många nyckeltal som redovisats för varje hållbarhetsredovisning och för åren mellan 2004 och 2007. Vi har till en början beräknat hur många sociala nyckeltal (Sn) samt hur många miljönyckeltal (Mn) som varje hållbarhetsredovisning presenterat. Inom ramen för sociala nyckeltal är det framförallt siffror och diagram om anställdas arbetsförhållanden och etiska förhållanden som är i fokus. För miljönyckeltal är det framförallt statistik på klimatpåverkan som beräknats. De två analyskategorierna sociala nyckeltal och miljönyckeltal kombineras i en mätning av hur många av dem som är jämförbara över tid, inom bolag och bransch. Den kvantitativa datan som erhålls genom att beräkna antalet nyckeltal förenas med empirisk information om extern granskning, GRI, redovisningsprinciper, relativa och absoluta tal samt målsättningar.

Nedan följer resultatet av våra mätningar för respektive företag. Mätningarna har kompletterats med skalan från obefintlig till heltäckande, se stycke 2.5.1.2 Jämförelse och gradering.

Externt granskad?	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej
Separat eller integrerad redovisning?	Separat	Separat
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Nej	Nej

Jämförelse över tid	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	0 av 0	0 av 0
	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	2 av 10	2 av 15
	Knapphändig	Knapphändig
<i>Total</i>	2 av 10	2 av 15
	Knapphändig	Knapphändig
Jämförelse inom bolag	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	0 av 0	0 av 0
	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	6 av 10	4 av 15
	Betydande	Delvis
<i>Total</i>	6 av 10	4 av 15
	Betydande	Delvis
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 0	0 av 0
	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 0	0 av 0
	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	0 av 0	0 av 0
	Obefintlig	Obefintlig

Absoluta tal	Mn	Mn
Relativa tal	Mn	Mn
Uppsatta mål		
Sociala nyckeltal	Ej täckande	Ej täckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Mn	Mn
Jämförelse mer än 1 år	Mn	Mn

Externt granskad?	Nej	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Nej	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej	Nej
Separat eller integrerad redovisning?	2 separata	2 separata	2 separata
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Nej	Endast i miljöbokslutet	Endast i miljöbokslutet

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	2 av 3	2 av 6	1 av 2
	Omfattande	Delvis	Betydande
Miljönyckeltal	4 av 5	23 av 42	25 av 44
	Omfattande	Betydande	Betydande
<i>Total</i>	6 av 8	25 av 48	26 av 46
	Omfattande	Betydande	Betydande
Jämförelse inom bolag	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	2 av 3	0 av 6	0 av 2
	Omfattande	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	4 av 5	5 av 42	1 av 44
	Omfattande	Knapphändig	Knapphändig
<i>Total</i>	6 av 8	5 av 48	1 av 46
	Omfattande	Knapphändig	Knapphändig
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 3	0 av 6	0 av 2
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 5	1 av 42	2 av 44
	Obefintlig	Knapphändig	Knapphändig
<i>Total</i>	0 av 8	1 av 48	2 av 46
	Obefintlig	Knapphändig	Knapphändig

Absoluta tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål			
Sociala nyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år	Mn	Mn	Sn, Mn

Frågor/Företag

Perstorp

2004

2005

2006

2007

Externt granskad?	Nej	Nej	Nej	Ja
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Delvis	Delvis	Ja	Ja
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej	Ja	Ja
Separat eller integrerad redovisning?	2 Separata	2 Separata	Separat	Separat
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Ja	Ja	Ja	Ja

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	9 av 10	4 av 7	5 av 9	22 av 27
	Omfattande	Betydande	Betydande	Omfattande
Miljönyckeltal	11 av 22	20 av 25	6 av 13	23 av 27
	Betydande	Omfattande	Delvis	Omfattande
<i>Total</i>	20 av 32	24 av 32	11 av 22	45 av 54
	Betydande	Omfattande	Betydande	Omfattande
Jämförelse inom bolag	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	3 av 10	2 av 7	3 av 9	7 av 27
	Delvis	Delvis	Delvis	Delvis
Miljönyckeltal	0 av 22	0 av 25	4 av 13	0 av 27
	Obefintlig	Obefintlig	Delvis	Obefintlig
<i>Total</i>	3 av 32	2 av 32	7 av 22	7 av 54
	Knapphändig	Knapphändig	Delvis	Knapphändig
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 10	0 av 7	0 av 9	0 av 27
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 22	0 av 25	0 av 13	0 av 23
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	0 av 32	0 av 32	0 av 22	0 av 50
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig

Absoluta tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål				
Sociala nyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år	Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn

Frågor/Företag

SCA

2004

2005

2006

2007

Externt granskad?	Ja	Ja	Ja	Ja
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Nej	Nej	Delvis	Delvis
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej	Nej	Ja
Separat eller integrerad redovisning?	Separat	Separat	Separat	Separat
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Nej	Nej	Nej	Nej

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	5 av 9	1 av 13	11 av 17	22 av 27
	Betydande	Knapphändig	Betydande	Omfattande
Miljönyckeltal	15 av 26	15 av 28	15 av 28	14 av 23
	Betydande	Betydande	Betydande	Betydande
<i>Total</i>	<i>20 av 35</i>	<i>16 av 41</i>	<i>26 av 45</i>	<i>36 av 50</i>
	<i>Betydande</i>	<i>Delvis</i>	<i>Betydande</i>	<i>Betydande</i>
Jämförelse inom bolag	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	7 av 9	4 av 13	6 av 17	7 av 27
	Omfattande	Delvis	Delvis	Delvis
Miljönyckeltal	6 av 26	8 av 28	8 av 28	14 av 23
	Knapphändig	Delvis	Delvis	Betydande
<i>Total</i>	<i>13 av 35</i>	<i>12 av 41</i>	<i>14 av 45</i>	<i>21 av 50</i>
	<i>Delvis</i>	<i>Delvis</i>	<i>Delvis</i>	<i>Delvis</i>
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 9	0 av 13	0 av 17	0 av 27
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 26	0 av 28	0 av 28	0 av 23
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	<i>0 av 35</i>	<i>0 av 41</i>	<i>0 av 45</i>	<i>0 av 50</i>
	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>

Absoluta tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål				
Sociala nyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn

Frågor/Företag

Scan

2004

2005

2006

Externt granskad?	Nej	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Delvis	Delvis	Delvis
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej	Nej
Separat eller integrerad redovisning?	Separat	Separat	Separat
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Ja	Ja	Ja

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	3 av 10	5 av 12	11 av 18
	Delvis	Delvis	Betydande
Miljönyckeltal	9 av 12	8 av 12	8 av 11
	Omfattande	Betydande	Betydande
<i>Total</i>	<i>12 av 22</i>	<i>13 av 24</i>	<i>19 av 29</i>
	<i>Betydande</i>	<i>Betydande</i>	<i>Betydande</i>
Jämförelse inom bolag	Ja	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	1 av 10	0 av 12	0 av 18
	Knapphändig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 12	0 av 12	0 av 11
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	<i>1 av 22</i>	<i>0 av 24</i>	<i>0 av 29</i>
	<i>Knapphändig</i>	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 10	0 av 12	0 av 18
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 12	0 av 12	0 av 11
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	<i>0 av 22</i>	<i>0 av 24</i>	<i>0 av 29</i>
	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>

Absoluta tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år			

2004

2005

2006

Externt granskad?	Nej	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Delvis	Delvis	Delvis
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej	Nej
Separat eller integrerad redovisning?	Separat	Separat	Separat
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Nej	Nej	Ja

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	4 av 5	3 av 5	4 av 5
	Omfattande	Betydande	Omfattande
Miljönyckeltal	11 av 12	12 av 14	14 av 19
	Omfattande	Omfattande	Betydande
<i>Total</i>	<i>15 av 17</i>	<i>15 av 19</i>	<i>18 av 24</i>
	Omfattande	Omfattande	Omfattande
Jämförelse inom bolag	Nej	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 5	0 av 5	0 av 5
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	2 av 12	1 av 14	1 av 19
	Knapphändig	Knapphändig	Knapphändig
<i>Total</i>	<i>2 av 17</i>	<i>1 av 19</i>	<i>1 av 24</i>
	<i>Knapphändig</i>	<i>Knapphändig</i>	<i>Knapphändig</i>
Jämförelse inom bransch	Ja	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	2 av 5	0 av 5	0 av 5
	Knapphändig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	4 av 12	1 av 14	1 av 19
	Delvis	Knapphändig	Knapphändig
<i>Total</i>	<i>6 av 17</i>	<i>1 av 19</i>	<i>1 av 24</i>
	<i>Delvis</i>	<i>Knapphändig</i>	<i>Knapphändig</i>

Absoluta tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	Delvis täckande	Delvis täckande	Delvis täckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn

Frågor/Företag

V&S

2004

2005

2006

2007

Externt granskad?	Nej	Nej	Ja	Ja
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Nej	Delvis	Ja	Ja
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Nej	Nej	Nej	Ja
Separat eller integrerad redovisning?	Separat	Separat	Integrerad	Integrerad
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?	Nej	Ja	Nej	Ja

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	5 av 5	3 av 9	2 av 6	5 av 8
	Heltäckande	Delvis	Delvis	Betydande
Miljönyckeltal	2 av 15	5 av 11	6 av 6	8 av 18
	Knapphändig	Delvis	Heltäckande	Delvis
<i>Total</i>	<i>7 av 20</i>	<i>8 av 20</i>	<i>8 av 12</i>	<i>13 av 26</i>
	<i>Delvis</i>	<i>Delvis</i>	<i>Omfattande</i>	<i>Delvis</i>
Jämförelse inom bolag	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	4 av 5	7 av 9	5 av 6	5 av 8
	Omfattande	Omfattande	Omfattande	Betydande
Miljönyckeltal	13 av 15	2 av 11	0 av 6	0 av 18
	Omfattande	Knapphändig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	<i>17 av 20</i>	<i>9 av 20</i>	<i>5 av 12</i>	<i>5 av 26</i>
	<i>Omfattande</i>	<i>Delvis</i>	<i>Delvis</i>	<i>Knapphändig</i>
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	0 av 5	0 av 9	3 av 6	2 av 8
	Obefintlig	Obefintlig	Betydande	Knapphändig
Miljönyckeltal	0 av 15	0 av 11	0 av 6	0 av 18
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	<i>0 av 20</i>	<i>0 av 20</i>	<i>3 av 12</i>	<i>2 av 26</i>
	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>	<i>Knapphändig</i>	<i>Knapphändig</i>

Absoluta tal	Sn, Mn	Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål	Ja	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	Delvis täckande	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	Delvis täckande	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år	Sn, Mn			Sn, Mn

Frågor/Företag

Vattenfall

2004

2005

2006

Externt granskad?	Nej	Nej	Nej
Tillämpas GRI:s indikatorer?	Ja	Ja	Ja
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?	Nej	Nej	Nej
GRI-Index?	Ja	Ja	Ja
Separat eller integrerad redovisning?	Separat	Separat	Separat
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?			

Jämförelse över tid	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	1 av 1	1 av 1	1 av 2
	Heltäckande	Heltäckande	Betydande
Miljönyckeltal	5 av 8	7 av 7	5 av 5
	Betydande	Heltäckande	Heltäckande
<i>Total</i>	<i>6 av 9</i>	<i>8 av 8</i>	<i>6 av 7</i>
	<i>Omfattande</i>	Heltäckande	<i>Omfattande</i>
Jämförelse inom bolag	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	1 av 1	1 av 1	2 av 2
	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	5 av 8	7 av 7	4 av 5
	Betydande	Heltäckande	Omfattande
<i>Total</i>	<i>6 av 9</i>	<i>8 av 8</i>	<i>6 av 7</i>
	<i>Omfattande</i>	<i>Heltäckande</i>	<i>Omfattande</i>
Jämförelse inom bransch	Nej	Nej	Nej
Sociala nyckeltal	0 av 1	0 av 1	0 av 2
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
Miljönyckeltal	0 av 8	0 av 7	0 av 5
	Obefintlig	Obefintlig	Obefintlig
<i>Total</i>	<i>0 av 9</i>	<i>0 av 8</i>	<i>0 av 7</i>
	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>	<i>Obefintlig</i>

Absoluta tal	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Relativa tal	Mn	Mn	Sn, Mn
Uppsatta mål	Ja	Ja	Ja
Sociala nyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Miljönyckeltal	Heltäckande	Heltäckande	Heltäckande
Jämförelse 1 år	Sn, Mn	Sn, Mn	Sn, Mn
Jämförelse mer än 1 år	Mn	Mn	Mn

Frågor/Samtliga företag i procent

2004 2005 2006 2007

Externt granskad?	12,50%	12,50%	25,00%	100,00%
Tillämpas GRI:s indikatorer?	12,50%	12,50%	37,50%	66,67%
Tillämpas GRI:s sektorssupplement?				
GRI-Index?	12,50%	12,50%	25,00%	50,00%
Integrerad redovisning?	0,00%	12,50%	25,00%	33,33%
Redovisningsprinciper uttalade i redovisningen?				

Jämförelse över tid				
Sociala nyckeltal	67,44%	35,85%	59,32%	79,03%
Miljönyckeltal	57,00%	61,74%	56,74%	66,18%
<i>Total</i>				
Jämförelse inom bolag				
Sociala nyckeltal	41,86%	26,42%	27,12%	30,65%
Miljönyckeltal	30,00%	19,46%	15,60%	20,59%
<i>Total</i>				
Jämförelse inom bransch				
Sociala nyckeltal	5,26%	0,00%	5,08%	3,23%
Miljönyckeltal	4,00%	4,76%	2,38%	0,00%
<i>Total</i>				

Absoluta tal	100,00%	75,00%	87,50%	100,00%
Relativa tal	85,71%	75,00%	87,50%	100,00%
Uppsatta mål				
Sociala nyckeltal	71,43%	75,00%	75,00%	100,00%
Miljönyckeltal	85,71%	100,00%	100,00%	100,00%
Jämförelse 1 år	100,00%	87,50%	87,50%	100,00%
Jämförelse mer än 1 år	42,86%	37,50%	50,00%	100,00%

5.4.1 Illustration av jämförbarheten

Med hjälp av excell kan generella drag om jämförbarheten över tid och inom bolag illustreras. Nedan följer två diagram som tydligt visar förändringar i jämförbarhet mellan åren 2004 och 2007.

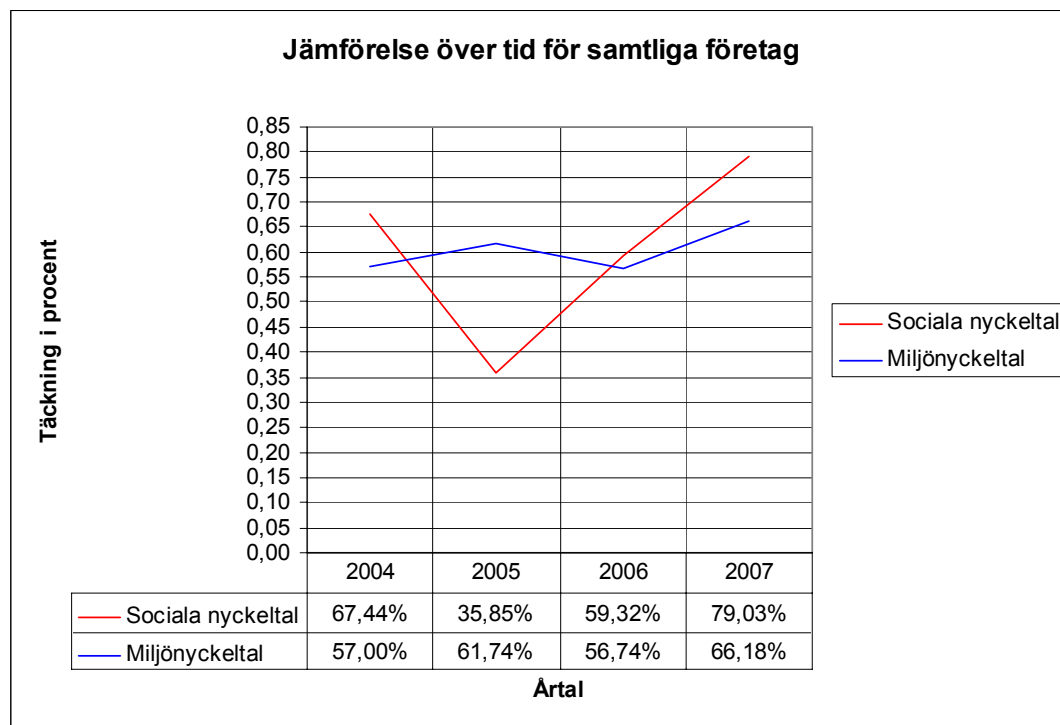


Diagram 1: Gemensamt för både sociala nyckeltal och miljönyckeltal är att de båda uppvisar en bättre jämförbarhet över tid för 2007 än för 2004. Sociala nyckeltal har dock haft en period under 2005 där jämförbarheten sjönk kraftigt. Miljönyckeltal visas ha en mer jämn utveckling.

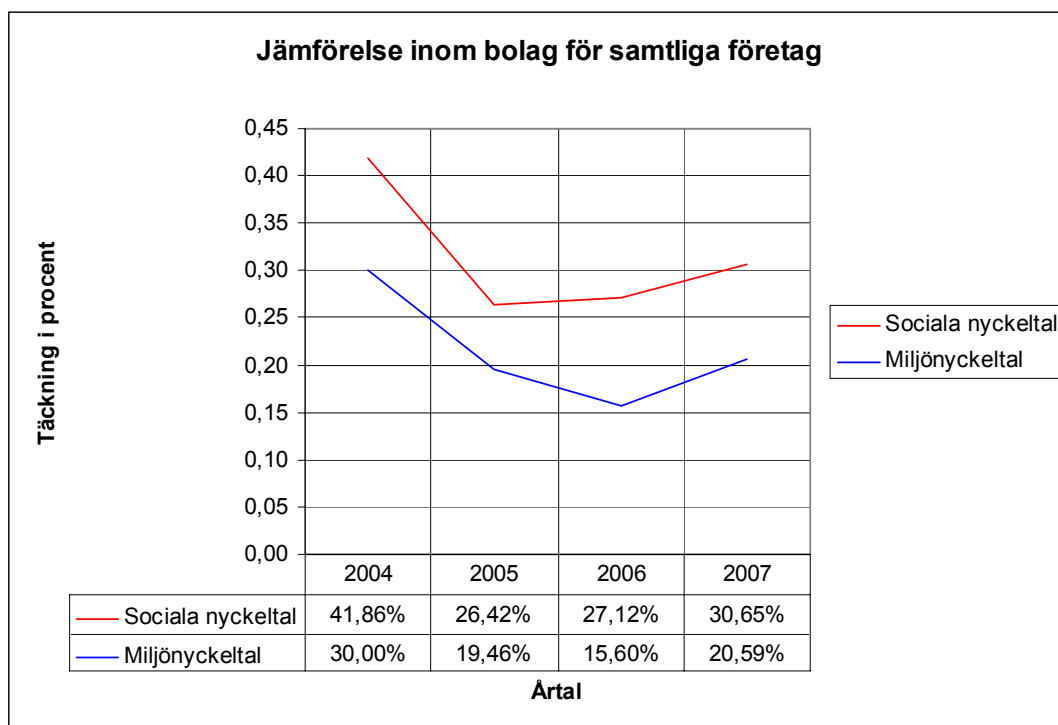


Diagram 2: Både sociala nyckeltal och miljönyckeltal visar på högra jämförbarhet inom bolag för 2004 än 2005, 2006 och 2007. Företagen har en försämring av jämförbarheten inom bolag under 2005 med en någon förbättring under 2006 och 2007. Återhämtningstakten är däremot låg.

6. Analys

Analysen består av fyra delar. Först presenteras en analysmodell för att illustrera analysens tillvägagångssätt. Den andra delen är en analys av hållbarhetsredovisningens utveckling uppdelad på sociala nyckeltal och miljönyckeltal. Därefter följer ett kapitel om påverkan på jämförbarhet. Den fjärde och sista delen handlar om en tänkbar sammansättning av nyckeltal.

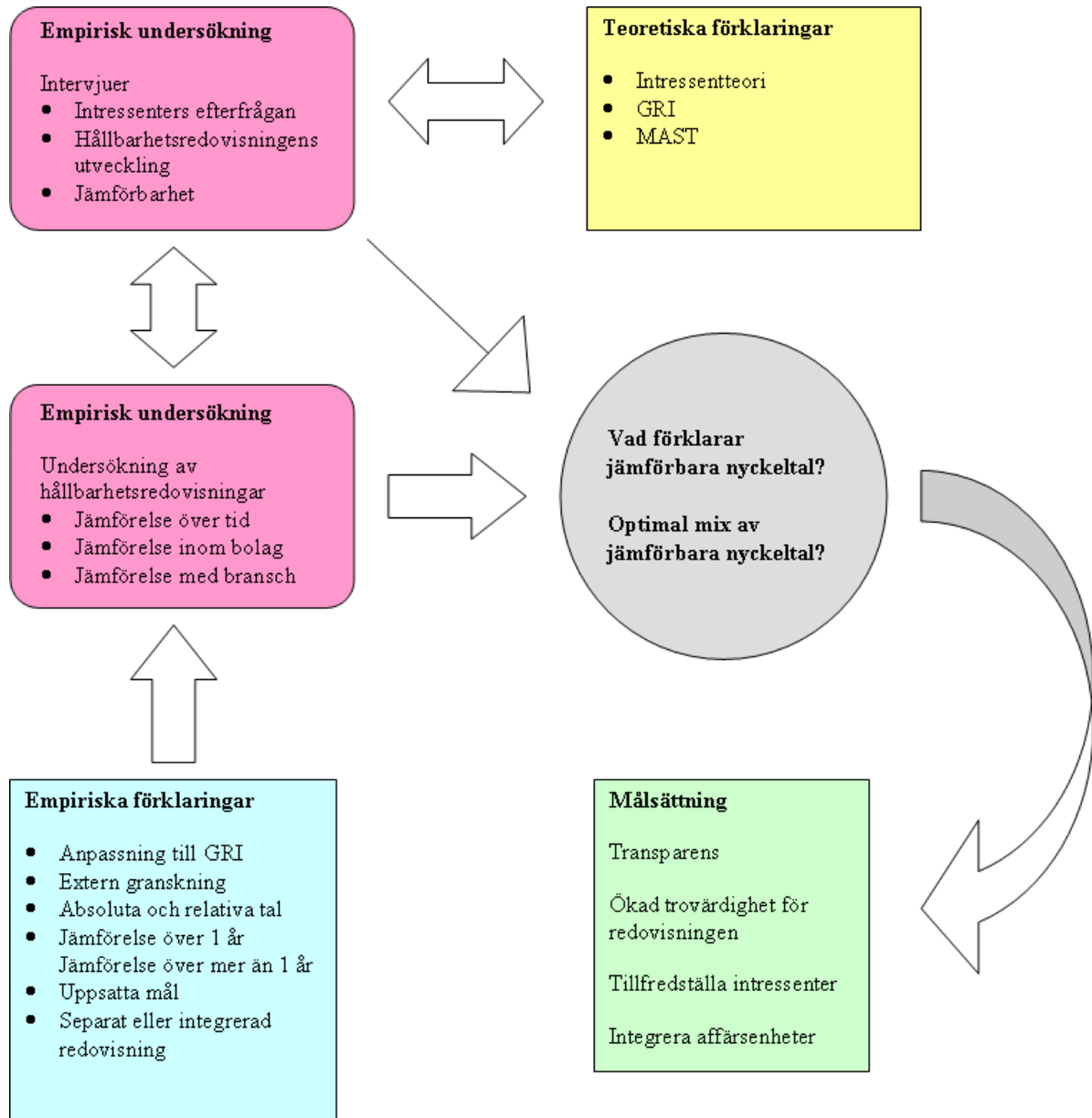
6.1 Ansats och modell

I teorikapitlet talar vi om tre teorier som kan förklara sättet att redovisa hållbara nyckeltal. MAST bygger på medial påverkan, intressentteorin på intressenters efterfrågan, och GRI på global och institutionell efterfrågan, se analysmodell nedan. Teorierna kan själva till viss del förklara jämförbarhet i nyckeltal. Dock tror vi inte att en enbart teoretisk synvinkel ger en bra mätning av jämförbarhet. Teorierna kopplas därför ihop med empirin.

Empirin består av intressenters efterfrågan, hållbarhetsredovisningens utveckling och jämförbarheten. Empirin i analysmodellen avspeglar respondenternas svar på intervjuerna samt undersökning av hållbarhetsredovisningar. Dessa svar kan inte själva ge en fullgod bild av jämförbarhet. Teorierna kan förklara svaret från respondent X men förklaringsvärdet är inte lika högt som om vi kombinerar teori med empiri.

För att ge en ännu bättre bild av jämförbarheten kombineras intervjuer och teori till studien av hållbarhetsredovisningar. I studien analyseras, jämförbarhet över tid, inom bolag och inom bransch. Därtill används sex variabler som kan förklara jämförbarheten. Variablerna hänger ihop med empirin i den bemärkelse att vi kan se om respondenternas svar verkligen överensstämmer med undersökningen av hållbarhetsredovisningarna.

Analysmodell



6.2 Analys av utvecklingen

Med undersökningen av hållbarhetsredovisningar introducerades en skala för att lättare kunna se på förändringar som ägt rum från 2004 till 2007:

<i>Andel täckning i procent</i>	<i>Gradering</i>
<u>0 %</u>	<u>Obefintlig</u>
1-24 %	Knapphändig
25-49 %	Delvis
50-74 %	Betydande
<u>75-99 %</u>	<u>Omfattande</u>
100 %	Heltäckande

Med hjälp av skalan har vi kunnat analysera mönster och drag för sociala nyckeltal och miljönyckeltal. Vi inleder med att sociala nyckeltal.

6.2.1 Analys av sociala nyckeltal

För de sociala nyckeltalen kan vi se en nedgång från år 2004 till 2005 både vad det gäller jämförelse över tid, inom bolag och inom bransch. Det vill säga företagen tenderar att redovisa mindre jämförbara nyckeltal 2005 än 2004. För 2006 är företagens sociala nyckeltal mer jämförbara över tid, inom bolag och inom bransch än 2005. Trots det har de sociala nyckeltalen sämre jämförbarhet 2006 än 2004, se avsnitt 5.4.1 Illustration av jämförbarheten.

För miljönyckeltalen råder det inga större skillnader från år 2004 och 2006 vad det gäller jämförbarhet över tid. Jämförbarheten inom bolag har däremot blivit sämre sedan 2004. Företagen har också sämre jämförbarhet inom bransch för år 2006 jämfört med tidigare år.

För de tre företagen som publicerat hållbarhetsredovisning för verksamhetsåret 2007 har alla en positiv utveckling vad det gäller sociala nyckeltalens och miljönyckeltalens jämförbarhet över tid och inom bolag.

De sociala nyckeltalens kraftiga försämring i jämförbarhet över tid för år 2005 har en direkt koppling till att antalet sociala nyckeltal var fler det året. På de nyckeltal som kom till i hållbarhetsredovisningarna år 2005 gjordes inte samma jämförelse som med de som företagen var vana vid att jämföra med år 2004. De flesta av företagens hållbarhetsredovisningar för 2005 är betydligt mer omfattande än motsvarande för 2004. För att kunna redovisa krävs förarbete, sådant arbete fanns inte i samma utsträckning 2004. En respondents reflektioner för år 2005: ”då började vi leta på personalavdelningarna och satte ihop statistik”¹²¹. Det fanns helt enkelt inte samma metodik för att samla in data år 2004 och därför kan jämförelsen med det året ha varit i mindre utsträckning. V&S hävdar att deras arbete med GRI inneburit mer arbete för dem. De har blivit tvungna att räkna om sina nyckeltal för att anpassa sig till GRI. De började arbeta med GRI:s riktlinjer år 2005. Vid en början till anpassning till riktlinjerna kan jämförbarheten bli sämre för att sedan på lång sikt bli bättre.

Att jämförbarheten över tid för de sociala nyckeltalen ökade år 2006 jämfört med året innan kan ha flera anledningar. En orsak kan vara medias ökade fokusering på jämställdhetsfrågor i samhället. Konkreta exempel är att den välkända politikern Gudrun Schyman lämnade sitt parti för att starta partiet feministiskt initiativ. Något som uppmärksammats är också att samma politiker deltagit på olika företags bolagsstämmor och krävt att fler kvinnor ska in i styrelsen.

Ett annat exempel är debatten om obligatoriska pappamånader i föräldraförsäkringen. Något som också ökar uppmärksamheten för jämställdhetsfrågor. Medias dagordning blir företagens dagordning.

Det är stor skillnad mellan GRI:s andra och GRI:s tredje version av riktlinjer. Den sistnämnda gav tydliga anvisningar för hur indikatorerna kan användas. 2006 tenderar företagen att redovisa mer enligt GRI än för 2004. Dels kan det förklaras som en mognadsfråga. Precis som Fredrik Ljungdahl säger är extern granskning en mognadsfråga och anledningen till den sena anpassningen till hållbarhetsredovisning och framförallt GRI kan bero på att det tar tid för företagen att sätta sig in i ramverket. Den andra aspekten är ramverkets struktur. GRI:s riktlinjer i G3 innehåller många sociala indikatorer, cirka 40 stycken. Det kan vara

¹²¹ Lövgren, A. Tetra Pak. Telefonintervju. 080509.

anledningen varför de företag vi undersökt tenderar att redovisa gradvis fler sociala nyckeltal, 43 stycken 2004 och 59 stycken 2006. Samtidigt uttrycker många respondenterna däribland SCA och Tetra Pak att de är inspirerade men de säger inte hur mycket inspirerade de är. För dem krävs det att ramverket motiverar dem att arbeta med GRI full ut, en förbättring som gjorts i G3. Tillskillnad från G2 har inte G3 samma fokus på kvalitetskravet jämförbarhet. Det kan dock inte ses som en anledning till ökad jämförbarhet 2006 jämfört med 2004. Ur undersökningen av företagens hållbarhetsredovisningar går det inte att utläsa om de använder GRI:s sektorbaserade del. Magnus Enell nämner att 99 procent fokuserar på GRI:s riktlinjer och ytterst få har börjat titta på sektorkomplementet.

Tre av de åtta företag som undersökts har publicerat hållbarhetsredovisning för 2007. V&S, SCA och Perstorp visar positiva trender vad det gäller jämförbarhet över tid och inom bolag för sociala nyckeltal och miljönyckeltal. Gemensamt för de tre är att de har extern granskning för år 2007. V&S och SCA upplever starka påtryckningar från kunder, anställda och investerare det senaste två åren medan Perstorp inte upplever samma tryck. Samtidigt svarar Perstorps respondent att de är mer internt drivna och att möjligtvis branschen trycker på än andra extern intressenter som kunder. Den externa granskningen innebär att företag tenderar att redovisa mer enligt GRI men också att de blir mer måna om att tillfredsställa intressenters behov. Ett sätt att starta intressentdialog och ta reda på vad företaget omvärld vill veta är att bekosta sig extern granskning. Det andra alternativet är att fortfarande vara inspirerad av GRI men inte certifierad.

6.2.2 Analys av miljönyckeltal

Vad gäller jämförelse över tid har det skett en ökning på miljönyckeltalen från 2004 till 2007, se avsnitt 5.5 Illustration av jämförbarheten.. Ökningen kan bero på medias agenda.

I de intervjuer som författarna har gjort med företag, revisionsbyråer och specialister anser alla att det allmänna intresset för klimatet har ökat vilket följaktligen leder till ett ökat intresse för hållbarhetsredovisningar och miljönyckeltal. Det framgår tydligast i citatet från Jenny Fransson:

”det var hösten 2006 som klimatfrågan fick stort genomslag i media. Det som hände då var att vi hade ett stort oväder i Sverige, Världsbankens ekonom Nicholas Stern presenterade en rapport om kostnaderna för klimatfrågan och den svenska regeringen presenterade den så kallade sårbarhetsutredningen. Detta fick medierna att gå igång.”¹²²

Att allmänhetens intresse har ökat beror enligt MAST på att media har funnit ett nyhetsvärde i klimatfrågor och fört det högt upp på agendan. Därmed har allmänheten och följaktligen också företagens intressenter det högt upp på sin dagordning. Att allmänheten har det högt upp dagordningen får följden att de tittar efter hur olika saker påverkar miljön. Även när de inhandlar produkter. Företagen måste ha ett varumärke som signalerar miljövänlighet. Annars förlorar de konsumenter i ett samhälle där allmänheten tycker att miljöfrågan är viktig. Ett sätt för företagen att visa att de tar ansvar för miljön är att redovisa miljöpåverkan genom miljönyckeltal i en hållbarhetsredovisning. Ett företag som har få miljönyckeltal eller miljönyckeltal som är svårtydliga kan uppfattas negativt av konsumenter. Det skadar företagets varumärke och leder således till att företaget förlorar konsumenter.

Resonemanget leder oss in på intressentmodellen. Enligt intressentmodellen fortlever företaget endast om det belönar intressenter att lämna bidrag till företaget. Eftersom det inte är något tvång på att upprätta hållbarhetsredovisningar är anledningen till att företag gör hållbarhetsredovisningar för att intressenterna efterfrågar det. Våra undersökningar visar att olika bolag har olika krävande intressenter. De statliga bolagens hållbarhetsredovisningar är mer omfattande vad gäller rapportering av miljönyckeltal och hur jämförbara de är. Hållbarhetsredovisningar är tillgängliga längre bak i tiden på de statliga bolagens hemsidor än på de privata bolagens hemsidor. Staten som intressent är betydelsefull för jämförbarheten i miljönyckeltal.

Intressentmodellen kan kopplas till ökningen av jämförelsen över tid. När intresset och efterfrågan ökar intensifieras kraven på hållbarhetsredovisning. Intressenterna efterlyser fullgoda hållbarhetsredovisningar som uppfyller kraven på redovisningsprinciper som jämförbarhet. Bland intressenterna är kunder en viktig pådrivare och i de flesta fall vi studerat är krav från kunden uttryckt i kundspecifika miljörapportemissioner. Exempelvis är ICA mer intresserad av DSV Roads utsläpp per vägtransport än utsläpp per tjänsteresa. Kunden är mer

¹²² Fransson, J. FAR SRS. Mailkorrespondens. 2008-05-29

intresserad av att ta del av bitar ur hållbarhetsredovisningen snarare än att ställa krav på jämförbarhet för hela redovisningen. Kunden kan därför inte själv fungera som pådrivare för bättre jämförbarhet i miljönyckeltal i hållbarhetsredovisningar. Vad som också uttrycks i intervjuer är anställdas och ägares påtryckningar. Vi tror att dessa är de intressenter som kan påverka jämförbarheten mest. Anställda har större möjlighet att påverka eftersom de vet mer om företaget och vet hur de ska nå fram med sitt budskap till skillnad från kunder som kan fastna i företagets support och inte veta hur de ska ta sig över den barriären.

För att integrera kunders efterfrågningar i företagets strategi och ledning krävs andra metoder som att anlita extern granskning där intressenters synpunkter lyfts fram genom materialitetsanalys och GRI-indikatorer. Trots att många av de undersökta företagen säger sig vara inspirerade av GRI finns det en stark koppling mellan GRI:s ökade omfattning och den ökade jämförbarheten över tid för miljönyckeltal.

Det finns de som inte säger sig ha några påtryckningar. Både Tetra Pak och Perstorp hävdar att de är mer internt drivna. Gemensamt för dem är att deras jämförbarhet i miljönyckeltal är nästintill oförändrad mellan 2004 och 2007. De företag som hävdar att de har ökade påtryckningar har större variationer i nyckeltalens jämförbarhet. Att ha externa påtryckningar leder till en större utveckling av jämförbarheten än att ha interna påtryckningar.

GRI:s ökade omfattning är en direkt koppling till minskad jämförbarhet inom bolag. Fem av åtta företag har fler antal redovisade miljönyckeltal 2007 än vad de hade 2004.

6.3 Påverkan på jämförbarhet

Vi har kunnat se en utveckling av jämförbarheten i nyckeltal. För vissa fall har utvecklingen stått stilla medan andra har mer varierande jämförbarhet. Tetra Pak:s förändring i jämförbarhet rör sig inom ett 25 procents intervall mellan betydande och omfattande medan V&S rör sig mellan knapphändig och heltäckande, det vill säga ett intervall mellan 0 och 100 procent. Jämförbarheten är större 2004 än 2006 och för tre fall är jämförbarheten positiv för 2007. Vi har också visat på vad som har påverkat utvecklingen.

Detta leder oss fram till frågeställningen vilka faktorer som påverkar jämförbarheten. Från undersökning av hållbarhetsredovisningarna finns det ingenting som tyder på att ökade påtryckningar från kunder leder till bättre jämförbarhet i nyckeltal. Det spelar heller ingen roll om hållbarhetsredovisningen är integrerad i den finansiella redovisningen och tar mindre plats eller om den är separat och omfattande.

Respondenter uttrycker att de vid sidan av GRI tagit andra initiativ för att förbättra hållbarhetsredovisningen. Scan uttrycker att de är med i Miljöstyrningsrådet, Perstorp är anslutna till organisationen Plast & Kemiföretagen och E.ON samarbetar i flera branschorganisationer. Trots det visar undersökningen av hållbarhetsredovisningar på att dessa företag inte har blivit bättre på jämförbarhet och framförallt inte i jämförelse inom bransch.

Enligt undersökningen påverkar inte anpassningen av GRI:s riktlinjer jämförbarheten i bemärkelsen att vi inte kan se någon förbättring från 2004 fram till 2006. Däremot hävdar vi att anpassningen till GRI tar tid och att vi först från 2007 och framåt kan se en förbättrad utveckling. För de mindre företagen som DSV Road förväntas lång tid innan GRI:s riktlinjer kan anpassas fullt ut medan för större företag och inte minst börsnoterade SCA är förberedelserna goda och anpassning omedelbar.

Av de företag, vars hållbarhetsredovisningar undersökts, är det framförallt V&S, Vattenfall och Scan som under de senaste åren fått uppmärksamhet i media. V&S har uppmärksammats för planer och införande av alkoholreklam¹²³, Vattenfall för sin kolkraftsutbyggning i Tyskland och misstankar om uppdelning av tyska marknaden och monopolistiska prishöjningar¹²⁴. Scan har under åren blivit ett offer för medias uppmärksammande av djurskötsel och slakt i Sverige¹²⁵. Negativ medial uppmärksamhet har tvingat dessa företag att fokusera på miljö och etik. Undersökningen visar också att deras nyckeltal tenderar att vara mer jämförbara än andra företag som inte är lika märkta av media. V&S, Vattenfall och Scan visar på betydande och heltäckande jämförbarhet i nyckeltalen. Medias agenda blir således företagens. Företagen tenderar att höja beredskapen kring de frågor som de i media får kritik för. Liknande mönster skedde strax efter Skandiaaffärens avslöjande då tusentals

¹²³ http://www.dagensmedia.se/mallar/dagensmedia_mall.asp?version=168642. 2008-05-28.

¹²⁴ <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=678&a=722352>. 2008-05-28.

¹²⁵ Scan AB. 2006. Miljö- och etikredovisning 2006.

Skandiakunder erhöll ett brev i sin brevlåda. Brevet handlade om hur Skandia skulle förbättra sig och hur deras framtida strategi såg ut.¹²⁶ Gemensamt för V&S, Vattenfall och Scan är att de har tydligt uttryckta strategier och mål för att förbättra sin hållbarhet.

De som har sina hållbarhetsredovisningar för 2006 externt granskade tenderar att redovisa bättre jämförbarhet över tid och i viss mån inom bolag. Detta stämmer även bra överens med respondenters uppfattning. Magnus Enell hävdar att jämförbarheten kan öka vid extern granskning. Likaså menar Jenny Fransson att extern granskning ger ökad trovärdighet och jämförbarhet. Christel Johansson på DSV Road är däremot skeptisk. Hon vet inte om det skulle hjälpa dem och att det krävs stor insyn i deras verksamhet. För Scan handlar det om en resursfråga. Just resursfrågan kan tänkas vara haken för många av företagen.

Gemensamt för många av de undersökta fallen är att de har på egen hand försökt förstå och implementera GRI:s riktlinjer utan att ta hjälp från externa granskare och revisorer. Undersökningen av deras hållbarhetsredovisningar visar också att jämförbarheten både har gått upp och ner, ner 2005 och upp 2006. Detta tyder på en osäkerhet i hur GRI-instrumentet ska användas. Vi hävdar att jämförbarheten hade kunnat bli bättre om företagen anlitat extern konsulter för att få hjälp med tolkningen och appliceringen av GRI:s riktlinjer. Detta kan också vara anledningen till varför GRI inte fått samma genomslagskraft hos svenska företag som hos utländska. Vår undersökning tyder också på att företag bör välja extern granskning för att tillfredställa intressenters efterfrågningar, skapa trovärdighet, öka transparensen och integrera affärsenheter.

6.4 Sammansättning av nyckeltal

Det är önskvärt att alla nyckeltal är jämförbara över tid. Dessvärre kräver det mycket. Det kräver bland annat ett utvecklat internt rapporteringssystem och möjlighet att spara mycket av förtegets historiska data. Viktigt är också att ha en ledning som främjar rapporteringarna och villig att avsätta resurser för ett ökat ansvarstagande.

Vi anser att ett första steg för ökat ansvarstagande är att formulera strategier och mål för nyckeltalen i syfte att öka jämförbarheten över tid. Jämförbarheten över tid är också bättre när

¹²⁶ Personlig erfarenhet i egenskap av Skandiakund.

både absoluta och relativa nyckeltal används. Dessutom är kombinationen absoluta och relativa nyckeltal viktig för miljönyckeltal. Om koldioxidutsläpp bara redovisas i absoluta tal skulle Vattenfalls vattenkraft te sig mycket bättre än deras kolkraft. Relationen till olika affärsområden är viktig utifrån intressenters efterfrågan. Intressenter får en tydligare bild av hela Vattenfalls verksamhet när miljönyckeltalen kan delas upp på vattenkraft, vindkraft, kolkraft och så vidare. Relativa tal är också viktigt för att åskådliggöra effektiviseringen. Med relativa tal kan E.ON se hur mycket el som produceras för deras vindkraft i förhållande till den miljöpåverkan de har. Detta hjälper E.ON att se skillnader mellan olika typer av vindkraft och mellan andra typer av energilösningar. Med de klimatdebatter som förs idag både nationellt och internationellt är det viktigt att transparensen lyser genom miljönyckeltalen och ett sätt är att ha både absoluta och relativa tal.

Av de företag i vår undersökning som ligger i framkant vad det gäller användandet av GRI:s riktlinjer och extern granskning har alla en delvis till heltäckande jämförbarhet inom bolag för sociala nyckeltal medan deras miljönyckeltal inte når upp till samma standard. En av företagen har dessutom en integrerad hållbarhetsredovisning i den finansiella redovisningen.

Vi anser att de sociala nyckeltalen är viktigare att jämföra inom bolag än miljönyckeltalen. Detta hänger ihop med strategin att kunna införa GRI i den interna verksamhetsstyrningen på vägen mot bättre jämförbarhet och ökad integration och samspel mellan företags affärsenheter. Lyckas företagen med det kommer de också förbi FAS 1, se teorikapitel om GRI. De får i sin tur lättare att benchmarka mellan olika affärsenheter och hela organisationen skapar en metodik för att lära sig benchmarka utanför företags eller koncernens väggar.

7 Slutdiskussion

I detta kapitel talar vi om vad vi kommit fram till och besvarar vår problemformulering och våra forskningsfrågor. Vi reflekterar kring det material vi bearbetat och kritiserar det material vi bearbetat och skapat själva. Avslutningsvis ger vi förslag på vidare forskning.

7.1 Slutsatser

Intervjuer och studie av hållbarhetsredovisningar visar på variation i jämförbarhet mellan de olika företagen. Det råder variation i antalet redovisade nyckeltal och variation i jämförbarhet mellan sociala nyckeltal och miljönyckeltal. Anpassningen till GRI och extern granskning varierar också. Både 2004 och 2006 visar på positiva trender för sociala nyckeltal i jämförbarhet över tid medan alla företag utom ett har sämre värde för motsvarande under 2005.

7.1.1 Förklaring till hållbarhetsredovisningens utveckling

Vi har beskrivet hur utvecklingen av hållbarhetsredovisning sett ut i åtta företag i Sverige. Vår andra fråga är:

- Vad förklarar utvecklingen i hållbarhetsredovisningar?

Från analysen har vi valt att framhäva följande slutsatser:

- ❖ Ökat fokus i media på jämställdhet i arbetslivet leder till högre jämförbarhet i sociala nyckeltal. Media Agenda Setting Theory kan förklara utvecklingen.
- ❖ Extern granskning leder till bättre jämförbarhet över tid och inom bolag. Extern granskning kan förklara utvecklingen.

- ❖ Kunder efterfrågar jämförbarhet i kundspecifika uppgifter snarare än att ställa krav på hållbarhetsredovisningen. Statliga bolag har mer omfattande hållbarhetsredovisning och bättre jämförbarhet. De företag som har större påtryckningar från intressenter har också större variation i jämförbarhet. Intressenters påtryckningar kan till viss del förklara utvecklingen.

7.1.2 Faktorer som påverkar jämförbarhet

- Vilka faktorer påverkar jämförbarheten i nyckeltal i svenska hållbarhetsredovisningar?
 - ❖ Negativ medial uppmärksamhet får företag att agera i förebyggande syfte vilket kan öka jämförbarheten i nyckeltal.
 - ❖ Extern granskning underlättar tolkningen av GRI. Denna i sin tur kan öka jämförbarheten under förutsättningen att den tillämpas på rätt sätt.

7.1.3 Sammansättning av nyckeltal

- Vilken sammansättning av nyckeltal bör företag ha för att öka jämförbarheten?
 - ❖ Tydlig strategi och mål är en förutsättning för optimal sammansättning av nyckeltal.
 - ❖ Miljönyckeltal bör vara absoluta och relativa tal och jämförbara över tid.
 - ❖ Sociala nyckeltal bör vara jämförbara inom bolag.

Sammanställningen av nyckeltal tar hänsyn till den svåra anpassningen till GRI, ekonomiska resurser och tidsfaktorn. Vi ser sammansättningen som en optimal början för de som vill redovisa hållbarhet i form av nyckeltal. Följer företaget punkterna ovan kan de tillgodose intressenters efterfrågan, öka trovärdighet för redovisningen, visa på transparens och effektivisering och integrera affärsenheter.

7.1.4 Reflektioner

Jämförbarheten tros öka i svenska hållbarhetsredovisningar, åtminstone i de tre företag vars hållbarhetsredovisningar för 2007 vi undersökt. Vi tror också på att extern granskning och GRI snart kommer få ett genomslag i Sverige. Vi anser att det är viktigt att GRI och den externa revisionen samarbetar i frågan om hur GRI:s riktlinjer ska tillämpas. Rekommendationen vi kan ge företagen är att ta hjälp av den metodik och process som extern granskning kan ge i syfte att tolka GRI och öka jämförbarheten.

7.2 Kritik till uppsatsen

En stor del av antaganden och slutsatser bygger på empiri. Teorin i denna uppsats ter sig därför underordnad empirin. För att besvara frågeställningarna kanske vi hade kunnat använda oss av mer teori. Exempelvis kan ekonomistyrningen och företagets historia och tradition spela roll för hur företag hållbarhetsredovisar. Den empiriska delen är inte heller utan kritik. Om vi hade intervjuat fler personer hade kanske utfallet blivit annorlunda. Vissa intervjuer behandlar jämförbarheten mer än andra beroende på respondentens intresse av det. Sådant kan få analysmodellen att förändras.

7.3 Förslag på vidare forskning

Under uppsatsprocessen har många frågor utöver de vi skriver om kommit fram. Bland annat är det intressant att studera varför GRI-anpassningen har tagit lång tid för företag i Sverige. En annan intressant fråga är varför vissa företag väljer att tillämpa GRI och andra inte. En tredje intressant aspekt är hur revisionsbolagen kan framhäva värdet i att hållbarhetsredovisa. En fjärde sista är om det finns något samband mellan ökad jämförbarhet i nyckeltal och förbättrat hållbarhetsarbete eller optimerad miljöprestanda.

8. Källförteckning

Litteratur

- Ax, C – Johansson, C – Kullvén, H. 2005. *Den nya ekonomistyrningen*, Liber, Malmö
- Bergström, G – Boréus, K. (2000), *Textens mening och makt*, Studentlitteratur, Lund
- Bryman, A. Bell, E. 2005. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, upplaga 1:1, Liber, Malmö
- Jacobsen, D I. 2002. *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund
- Larsson, L-O – Ljungdahl, F. 2007. *License to Operate*, Ekerlids Förlag
- Mccombs, M. 2004. *Makten över dagordningen – Om medierna, politiken och optionsbildningen*, SNS Förlag
- Skärvad, P-H – Olsson, J. 2005. *Företagsekonomi 100*, Liber, Malmö
- Strömbäck, J. 2000. *Makt och medier*, Studentlitteratur, Lund
- Wallén, G. 1996. *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Artiklar

- Balans nr. 3. 2007. *Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta*
- Balans nr. 11. 2003. *Från "Tyst vår" till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar.*

- Balans nr. 11. 2007. *Rättvisande redovisning – I princip?*
- Carrol, A.B. 2004. i *Academy of Management Executive*, 2004, Vol. 18, Nr. 2. *Managing ethically with global stakeholders: A present and future challenge.*
- Coleman, R. Banning, S. *Network TV news' affective framing of the presidential candidates: evidence for a second-level agenda-setting effect through visual framing.* Vol. 83, Issue 2
- Elkington, J. 1997. *Cannibals with Forks – The Triple Bottom Line of 21st Century Business*
- Engström, S. Balans nr. 12. 1999. *Över 5 000 år av redovisning - men vad händer i nästa millennium?*
- Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 761/2001. *om frivilligt deltagande för organisationer i gemenskapens miljölednings- och miljörevisionsordning (EMAS)*
- Moir, L. i *Corporate Governance*. 2001. Vol. 1, Nr. 2. s. 16-22. *What do we mean by Corporate Social Responsibility?*
- Portney, P.R. i Hay, B.L. et al. 2005. *Environmental Protection and the Social Responsibility of Firms – Perspectives from Law, Economics, and Business*

Rapporter

- Deloitte, Enterprise Risk Service. 2007. *Årets rapportering 2007 – Företagens redovisning av miljö, etik och socialt ansvar.*
- Englén, P. 2008. *Från skam till värdeökning – om GRI-processens potential för företag i*

- FAR SRS. 2008. *Sverigerapporten*.
- Global Reporting Initiative. 2006. *Sustainability Reporting Guidelines*
- KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*
- Niskala – Schadewitz ur Hassel G, L. 2008. *Har hållbarhetsrapporteringen värder relevans i Öhrlings PWC. 2008. Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*
- Öhrlings PWC. 2008. *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*

Elektroniska artiklar

- **Affärsdata**
http://www.ad.se.ludwig.lub.lu.se/ff/ff_rapport.php. 2008-05-19
http://www.ad.se.ludwig.lub.lu.se/ff/ff_rapport.php?orgnr_rapport=5560500398
 2008-05-19
- **Bokföringsnämnden**
http://www.bfn.se/redovisning/UTT/bfn_u98_02.pdf. 2008-04-09
- **Bolagsfakta**
http://www.bolagsfakta.se/borsbolag_____12121.aspx. 2008-05-23
- **Dagens Media**
http://www.dagensmedia.se/mallar/dagensmedia_mall.asp?version=168642.
 2008-05-28.
- **Dagens Nyheter**
<http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=678&a=722352>. 2008-05-28

- **Deutsche Post World Net**
http://www.dpwn.de/dpwn?tab=1&skin=hi&check=yes&lang=de_EN&xmlFile=300000263. 2008-05-25

- **DHL**
<http://www.dhl.se/publish/se/sv/aboutdhl/> 2008-05-23

- **DSV Road AB**
<http://www.dsv.com> om DSV och företagsfakta. 2008-05-03

- **Eco management and audit scheme**
<http://www.emas.se/vae.asp?sida=1>. 2008-05-05

- **Ekonomifakta**
[www.ekonomifakta.se/ sv/Fakta/Ekonomi/Foretag/Antal_foretag/](http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Ekonomi/Foretag/Antal_foretag/) 2008-04-28.

- **Enell Sustainable Business AB**
<http://www.enell.se/>. 2008-05-16

- **E.ON**
<http://www.E.ON.se/templates/InformationPage.aspx?id=12083>. 2008-05-19

- **Ethical Corporation**
<http://www.ethicalcorp.com/content.asp?ContentID=357>. 2008-04-20

- **FAR SRS**
http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL
[L](#). 2008-05-20

- **Global Reporting Initiative**
<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/>. 2008-04-20

<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/>. 2008-04-20

<http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkOverview/DevelopmentProcess/>. 2008-04-20

<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/>. 2008-04-20

- **IIIEE Internationella Miljöinstitutet**

<http://www.iiiee.lu.se/site.nsf/AllDocuments/A76FBFA8EE345A13C1256F6A0037B022>. 2008-05-16

- **Nationalencyklopedin**

http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=273008&i_word=nyc kelta. 2008-05-19

http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=207672&i_history=1. 2008-05-20

http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=883456&i_word=h% e5llbarhet. 2008-05-20

- **Naturvårdsverket.**

<http://www.naturvardsverket.se/sv/Klimat-i-forandring/Klimatpolitiken/Utslapp-av-vaxthusgaser/Utslapp-19902006/Olika-utslappstrender-i-olika-sektorer/>. 2008-04-18

- **Novo Nordisk**

<http://www.novonordisk.com/sustainability/reporting/reports.asp>. 2008-04-10

- **OMX Nordic Exchange**

http://omxnordicexchange.com/forbolagochemittenter/noteringscenter/Att_vara_borsn oterad/. 2008-05-04

- **Perstorp AB**

<http://www.perstorp.com/About%20Perstorp/Perstorp%20in%20Brief.aspx>. 2008-05-20

- **SCA**
<http://www.sca.com/sv/Hallbarhet/Hallbarhetspolicy/>. 2008-05-23
- **Scan AB**
<http://www.scan.se/aciro/websidor/visasida.asp?idnr=A9sMp9AqNPIKGQzauIfCpk1GnWpVlfiZsXVtudtqn1FCJZ1VtDSOaNGPrh5U>. 2008-05-19
- **Social Funds**
<http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/1819.html>. 2008-04-20
- **Sydsvenskan**
<http://sydsvenskan.se/sverige/article310509.ece>. 2008-04-15
- **Svenska FN-förbundet**
<http://www.sfn.se/page.asp?nodeId=795>. 2008-04-09
- **Tetra Pak**
http://markets.tetrapak.com/sweden/content/frset_main.asp? 2008-05-19
- **Vattenfall AB**
http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/518334vxrxv/522894vatte/index.jsp. 2008-05-20
- **V&S Group**
<http://www.vsgroup.com/sv/Om-VS/>. 2008-05-21
- **Wikipedia**
http://sv.wikipedia.org/wiki/H%C3%A5llbar_utveckling. 2008-05-20
- **Öhrlings PWC**
[http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/3978de1ccfcf3cda802570df005a2c2d/\\$file/ftgspres_05.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/3978de1ccfcf3cda802570df005a2c2d/$file/ftgspres_05.pdf). 2008-05-19

Intervjupersoner

- Enell, Magnus. IIIIEE. Telefonintervju. 2008-05-16
- Fransson, Jenny. FAR SRS. Telefonintervju. 2008-05-20
- Isaksson, Patrik. SCA. Telefonintervju. 2008-05-15
- Johansson, Christel. DSV Road. Besöksintervju. 2008-04-28
- Ljungdahl, Fredrik. Öhrlings PWC. Besöksintervju. 2008-04-23
- Lövgren, Angela. Tetra Pak. Telefonintervju. 2008-05-09
- Moberg Leffler, Sofia. Vin & Sprit. Telefonintervju. 2008-05-08
- Osmark, Olov. Scan. Telefonintervju. 2008-05-14
- Petersson, Jan. Perstorp. Telefonintervju. 2008-04-30
- Pettersson, Åsa. Vattenfall. Telefonintervju. 2008-05-13
- Wallin, Anders. – Berko, Hanna. E.ON Sverige. Besöksintervju. 2008-05-13
- Westman, Torbjörn. Deloitte. Telefonintervju. 2008-04-29

Figurförteckning

Figur 1 TBL Konstant. Elkington, J. 1997. *Cannibals with Forks – The Triple Bottom Line of 21st Century Business.*

Figur 2 TBL i förändring. Elkington, J. 1997. *Cannibals with Forks – The Triple Bottom Line of 21st Century Business.*

Figur 3 Intressentmodellen. Skärvad, P-H – Olsson, J. 2005. *Företagsekonomi 100*, Liber, Malmö.

Figur 4 Massmediernas dagordningsfunktion. Mccombs, M. 2004. *Makten över dagordningen.* SNS Förlag

Figur 5. Krav på hållbarhetsredovisning. Illustration av skiss från intervju med Fredrik Ljungdahl. 2008-04-23.

Diagram 1. Jämförelse över tid för samtliga företag. Resultat av empirisk undersökning.

Diagram 2. Jämförelse inom bolag för samtliga företag. Resultat av empirisk undersökning.

Hållbarhetsredovisningar

- DSV Road Hållbarhetsredovisning 2006
DSV Road Hållbarhetsredovisning 2005

- E.ON Sverige Miljöbokslut – 2006
E.ON Sverige Klimatbokslut – 2006
E.ON Sverige CSR Redovisning 2006
E.ON Sverige Miljöbokslut – 2005
E.ON Sverige Klimatbokslut – 2005
E.ON Sverige Miljö- och hållbarhetsredovisning 2004

- Perstorp AB Hållbarhetsredovisning 2007
Perstorp AB Hållbarhetsredovisning 2006
Perstorp AB Miljöredovisning 2005
Perstorp AB HR-redovisning 2005
Perstorp AB Miljöredovisning 2004
Perstorp AB HR-redovisning 2004

- SCA Hållbarhetsredovisning 2007
SCA Hållbarhetsredovisning 2006
SCA Miljö och socialt ansvar 2005
SCA Miljö och socialt ansvar 2004

- Scan Etik- och Miljöredovisning 2006
Scan Etik- och Miljöredovisning 2005
Scan Etik- och Miljöredovisning 2004

- Tetra Pak Hållbarhetsredovisning – Tetra Pak i Sverige 2006
Tetra Pak Hållbarhetsredovisning – Tetra Pak i Sverige 2005
Tetra Pak Miljöredovisning med sociala frågor – Tetra Pak i Sverige 2004

- V&S Group Årsredovisning med integrerad ansvarsredovisning 2007
V&S Årsredovisning med integrerad ansvarsredovisning 2006
V&S Group Ansvar 2005
V&S Corporate Responsibility 2004
- Vattenfall Hållbarhetsredovisning – Det här vill vi, det här gör vi, det här har vi uppnått 2006
Vattenfall Hållbarhetsredovisning – Ansvar en del av vår vardag 2005
Vattenfall Hållbarhetsredovisning – Ansvar en del av vår vardag 2004

Övriga källor

- Affärsdata. Sökord: dhl, SNI-kod: 49410. 2008-05-23
- Personlig erfarenhet i egenskap av Skandiakund.
- Sverige Rikes Lag. 2006. (ÅRL) Årsredovisningslagen. Norstedts Juridik.

Appendix 1

Intervjuguide – Experter

Hållbarhetsredovisningens utveckling

- Vilka förändringar ser du som viktigast för hållbarhetsredovisningen i Sverige de senaste åren?
- Hur viktigt tycker du att det är med hållbarhetsredovisning?
- Tror ni att det är bäst med en separat hållbarhetsredovisningen eller en integrerad? Varför/Varför inte?

Riktlinjer

- Tycker du att GRI är väl förankrad?
- Ser du någon skillnad mellan de företag som använder sig av GRI jämfört med dem som inte gör det?
- Tycker du det bör införas nationella riktlinjer? Varför/Varför inte?

Intressenter

- Vilka tror du är intresserade av hållbarhetsredovisningen?
- Hur har intressenters påtryckningar sett ut under de senaste åren?

Nyckeltal

- Vilka förstår nyckeltalen i hållbarhetsredovisningar?
- Varför är jämförbarhet i nyckeltal viktig?
- Ser du det som ett problem när nyckeltal inte är jämförbara?
- Vad tror du företag kan göra för att öka jämförbarheten i nyckeltal?

Intervjuguide – Revisionsbolag

Hållbarhetsredovisningens utveckling

- Hur länge har ni granskat hållbarhetsredovisningar?
- Hur viktigt tycker du att det är med hållbarhetsredovisning?
- Varför är det viktigt att ni granskar hållbarhetsredovisningar?
- Vilka förändringar ser du som viktigast för hållbarhetsredovisningen i Sverige de senaste åren?
- Tror ni att det är bäst med en separat hållbarhetsredovisningen eller en integrerad? Varför/Varför inte?

Riktlinjer

- Hur många av era granskade företag använder GRI?
- Tycker du att GRI är väl förankrad?
- Ser du någon skillnad mellan de företag som använder sig av GRI jämfört med dem som inte gör det?

Intressenter

- Vilka tror du är intresserade av hållbarhetsredovisningen?
- Hur har intressenters påtryckningar sett ut under de senaste åren?

Nyckeltal

- Vilka förstår nyckeltalen i hållbarhetsredovisningar?
- Varför är jämförbarhet i nyckeltal viktig?
- Vad tror du företag kan göra för att öka jämförbarheten i nyckeltal?

Intervjuguide – Företag

Hållbarhetsredovisningens utveckling

- Hur länge har ert företag upprättat hållbarhetsredovisning?
- Hur viktigt är det för er att hållbarhetsredovisa?
- Hur har kunskapsutvecklingen sett ut i er organisation?
- Tror du att det är bäst med en separat eller integrerad hållbarhetsredovisning?

Riktlinjer

- Har ni någon oberoende granskning? Varför/Varför inte?
- Vad är nackdelen respektive fördelen med GRI?
- Vad tror du om branschanpassade riktlinjer för hållbarhetsredovisningen?

Intressenter

- Vilka är intresserade av er hållbarhetsredovisning?
- Har ni en intressentdialog?
- Har intressenters påtryckningar ökat de senaste åren? I så fall hur ser dessa ut?
- Har kundernas respektive investerarnas påtryckningar ökat de senaste åren?

Nyckeltal

- Har ni blivit bättre på att göra nyckeltalen mer jämförbara?
- Kan jämförbarheten bli bättre? I så fall hur?
- Använder ni några branschanpassade mått i relation till era nyckeltal?
- Hur viktiga är redovisningsprinciperna för redovisning av nyckeltal?