



LUND UNIVERSITY

Företagsekonomiska institutionen
Ekonomihögskola

FEK P01 – HT 2010

Hållbarhetsredovisning

Syftet med hållbarhetsredovisningen

MAGISTERUPPSATS

Författare:

Alic Emir
Odenberger Markus

Handledare:

Niklas Sandell

Sammanfattning

Titel: Hållbarhetsredovisning – syftet med hållbarhetsredovisningen

Seminariedatum: 13/1 – 2011

Ämne/kurs: Redovisning, 15 HP, examensarbete magisternivå FEK P01

Författare: Markus Odenberger och Emir Alic

Handledare: Niklas Sandell

Fem nyckelord: Hållbarhetsredovisning, Global Reporting Initiative, samhällsansvar, intressenter, utveckling

Syfte: Syftet med denna uppsats är att utforska vilka faktorer som ligger till grund för utvecklingen av hållbarhetsredovisningar i statligt ägda bolag samt hållbarhetsredovisningens huvudsakliga syfte. Därtill syftar uppsatsen till att analysera hur trovärdig och begriplig den redovisade information är och till vem hållbarhetsredovisningar riktas.

Metod: För att kunna förklara och belysa syftet med hållbarhetsredovisningen genomför vi en explorativ undersökning där vi använder oss av den kvalitativa metoden. Denna metod ämnar skapa djupare förståelse och insyn i vilka faktorer som drivit hållbarhetsredovisningens utveckling. Uppsatsens syfte kommer besvaras av en genomgång av utvalda företags hållbarhetsredovisningar och med hjälp av intervjuer.

Teoretiska perspektiv: Den teoretiska referensramen har följande teoretiska inslag: intressentteorin, Corporate Social Responsibility, legitimitetsteorin och avslutningsvis den institutionella teorin.

Empiri: Det empiriska materialet består dels av granskning av hållbarhetsredovisningar i tre statliga bolag; Vattenfall, Lernia och SBAB från 2007 till 2009, dels av intervjuer med tre sakkunnig inom hållbarhetsfrågor.

Resultat och slutsatser: Syftet med hållbarhetsredovisningen behöver inte bara vara att miljön ska påverkas positivt, vilket man kan tro. Vi anser det viktigare att företaget redovisar sina handlingar och åtaganden så att intressenter kan ta del av dessa genom hållbarhetsredovisningen. Detta skapar således en trovärdig helhetsbild av företaget. Det som driver utvecklingen av hållbarhetsredovisningar framåt beror på en del olika aspekter, såsom verksamhetsområde, företagsstorlek, legitimitet, intressenternas påverkan samt hur långt GRI kommit i sin utveckling. Aspekterna hänger ihop så till vida att ju större företaget är desto mer information om företagens handlingar behöver förmedlas till allmänheten. Ett företag som exempelvis har stor miljöpåverkan måste kunna redovisa och argumentera för sina handlingar i syfte att rättfärdiga och försvara sin verksamhet. De som vi anser är intresserade av de statliga ägda bolagens hållbarhetsredovisningar är aktieägare, samarbetspartners, medierna och externa intressenter.

Abstract

Title: Sustainability Report – purpose with the sustainability report

Seminar date: 13/1 – 2011

Course: Major in accounting, 15 University Credit Points (15 ECTS), master thesis in business administration,

Authors: Markus Odenberger och Emir Alic

Advisor: Niklas Sandell

Five keywords: Sustainability report, Global Reporting Initiative, social responsibility, stakeholders, development

Purpose: The purpose of this paper is to explore the factors underlying the development of sustainability reports in state-owned companies and sustainability report's main purpose. The paper also aims to analyze how credible and comprehensible the reported information is and to whom sustainability reports are addressed.

Methodology: In order to explain and illustrate the purpose of sustainability reporting, we perform an explorative study where we use the qualitative method. This method will create deeper understanding and insight into the factors which have driven the development of sustainability reports. Purpose of this essay will be answered by a survey of selected corporate sustainability reports and through interviews.

Theoretical perspectives: The theoretical framework has the following theoretical components: stakeholder theory, corporate social responsibility, legitimacy theory and finally the institutional theory.

Empirical foundation: The empirical material consists of the review of sustainability reports in three state-owned companies, Vattenfall, Lernia and SBAB 2007 to 2009, and by interviews with three experts in sustainability issues.

Conclusions: The purpose of the Sustainability Report is not only to affect the environment positively, as you might think. We consider it is more important for the company to report their actions and commitments so that interested parties can access these through the Sustainability Report. This creates a credible overview of the company. The impetus behind the development of sustainability reporting progress depends on some different aspects, such as scope, business size, legitimacy, stakeholder impact and how far GRI come in its development. The aspects are interrelated in the sense that the larger the company, the more information about the company's documents should be sent to the public. A company that has such great impact on the environment must be able to present and argue for their actions in order to justify and defend their activities. Those, we think are interested in the state-owned companies' sustainability reports, are shareholders, partners, media and external stakeholders.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	6
1.1 BAKGRUND	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE	11
1.4 STUDIENS FOKUS	11
1.5 DISPOSITION	11
2. METOD	13
2.1 MOTIV TILL ÄMNESVAL	13
2.2 DATAINSAMLING	13
2.3 VAL AV FORSKNINGSMETOD	14
2.3.1 EXPLORATIV UNDERSÖKNING	14
2.3.2 KVALITATIV OCH KVANTITATIV METOD.....	14
2.4 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	15
2.4.1 VAL AV FÖRETAGSVAL.....	15
2.4.2 VAL AV INTERVJURESPONDENTER	15
2.5 DET TEORETISKA VALET	16
2.6 ANVÄNDA KÄLLOR	16
3. GLOBAL REPORTING INITIATIVE	17
3.1 BAKGRUND	17
3.2 IMPLEMENTERING AV GRI	18
3.2.1 HUR SKA INFORMATIONEN REDOVISAS?	19
3.2.2 VAD SKA REDOVISAS?.....	20
3.2.3 PROTOKOLL	21
3.3 GRI OCH REVISION	21
4. TEORETISK REFERENSRAM	22
4.1 INTRESSENTMODELLEN	22
4.2 CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY (CSR)	24
4.3 LEGITIMITETSTEORIN	25
4.4 INSTITUTIONELL TEORI	27
5. GRANSKNING AV HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR	29
5.1 INLEDNING	29
5.1.1 VATTENFALLS HÅLLBARHETSREDOVISNING	29
5.1.2 LERNIAS HÅLLBARHETSREDOVISNING.....	31
5.1.3 SBAB:S HÅLLBARHETSREDOVISNING.....	33

6. ANALYS	35
6.1 ÄGARDIREKTIVETS GRUNDDRAG AVSEENDE HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR	35
6.2 INTRESSENTINTERAKTION	36
6.3 RÄTTFÄRDIGAR HÅLLBARHETSREDOVISNINGEN ORGANISATIONENS EXISTENS?	38
6.4 KAN EN ETABLERAD REDOVISNINGSTANDARD DRIVA HÅLLBARHETSARBETET FRAMÅT?.....	39
7. SLUTSATS	41
7.1 INLEDNING	41
7.2 RESULTAT	41
7.3 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	43
REFERENSLISTA	44

1. Inledning

I detta kapitel introduceras utvecklingen inom hållbarhetsredovisning och dess bakgrund. Därefter följer en problemdiskussion följt av frågeställningar kring dels vem som har nytta av hållbarhetsredovisningar, dels huruvida utvecklingen har påverkat dess syfte.

1.1 Bakgrund

Miljöforskare anser att klimatförändringar, minskad biologisk mångfald, försämrade ekosystem och en del andra faktorer, bidrar till att vår planet mer och mer har det svårare att återhämta sig.¹ Under de senaste åren har klimatförändringar tagit allt större plats i media. Många aktuella vetenskapliga artiklar och dokumentärfilmer har pekat på att vi måste förbereda oss för en annan framtid. Klimatförändringar har också blivit ett viktigt diskussionstema för många företag och organisationer.

”Vår användning av naturresurser kan liknas vid ett stort internationellt lager av tillgångar som inte prisats”, säger Lars Olle Larsson, speciallistrevisor på PwC.² Organisationernas ansvar i hållbarhetsfrågor har också påverkat ekonomernas roll i organisationer. Det ställs högre krav på organisationer att redovisa hållbarhetsrelaterade upplysningar. Intressenterna³ i dagens samhälle bryr sig allt mer om miljön och dess påverkningar på de sociala förhållandena. På vilket sätt dessa trender påverkar utvecklingen av årsredovisningarna är ett absolut aktuellt och viktigt ämnesområde.⁴

Den historiska utvecklingen kring miljöfrågor tog fart i början av 1970-talet. FN tillsammans med representanter från 113 länder, introducerade under ett sammanträde miljöfrågor som ett globalt problem. Det tog tio år innan de tillsatte Bruntlandkommissionen som främjade frågor om den hållbara utvecklingen vilken går ut på att redogöra för sambandet mellan ekonomisk utveckling och miljöförstöring.⁵ Begreppet hållbar utveckling användes i FN:s rapport *”Vår gemensamma framtid”* (1987), även kallad Brutlandsrapporten. I denna fastställdes att: *”Varaktig hållbar utveckling innebär att tillgodose dagens behov utan att äventyra kommande generationers förmåga att klara sina behov.”*⁶ Dock kunde inte uttryckliga miljöfrågor kopplas till företagsredovisningar eller det ansvar de hade fram till miljökonferensen 1992. På denna konferens, som hölls i Rio de Janeiro, antogs bland annat Agenda 21 i vilken förklarades mål och riktlinjer för att nå en hållbar utveckling. Detta ledde till att antalet företag, som valde att redovisa miljöinformation, ökade under 90-talet.⁷ För att utvecklingen

¹ Europeiska miljöbyrån, *Miljösignaler 2010*

² Lennartsson R, (2010), *Biologisk mångfald*, Balans, Sid. 8

³ Med intressenter menas kunder, leverantörer, aktieägare, kommun, stat, anställda, övriga investerare.

⁴ Larsson L-O, Partner, PricewaterhouseCoopers, *Sverigerapporten*, (2009)

⁵ Löhman & Steinholtz, (2003)

⁶ Catasius, B, Bergström, S, Ljungdahl, F, (2002), sid. 12

⁷ Löhman & Steinholtz, (2003)

skulle hålla takten och accepteras av alla EU-länder behövdes någon typ av reglering. EU tog initiativet och framställde moderniseringsdirektivet (2003/51/EG) som bland annat innehåller mer omfattande regler om vad förvaltningsberättelsen skall innehålla. Detta direktiv infördes i EU-länders nationella rätt den 1 januari 2005, vilket också innefattar Sverige.⁸

Utvecklingen av EU:s arbete kring miljöfrågor skapade ideella organisationer som också drev utvecklingen framåt. En av dessa är CERES, som skapade en nätverksbaserad organisation vid namn GRI⁹ vilken kontinuerligt arbetar med förbättring av riktlinjer kring redovisning av hållbarhetsinformation. Enligt GRI:s riktlinjer definieras hållbarhetsredovisning som information om företagets ansvar gentemot sina intressenter. Informationen beskriver mätning och presentation av ekonomisk, miljömässig och social påverkan internt men också utanför företaget.¹⁰

EU:s engagemang i miljöfrågor avspeglades i Sverige redan i början av 1999 och enligt årsredovisningslagen (1995:1554) ställdes krav på företag som bedriver tillstånds- eller anmälningsskyldig verksamhet att enligt Miljöbalken redovisa sin miljöpåverkan i förvaltningsberättelsen. Till följd av det tidigare nämnda moderniseringsdirektivet, kompletterades årsredovisningslagen (ÅRL), från och med räkenskapsåret 2005 med att svenska företag i sin förvaltningsberättelse skall redovisa information om miljö men även om socialt ansvar. I ÅRL framgår det att *”Utöver sådan information som skall lämnas enligt första-tredje styckena skall förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningsskyldig enligt miljöbalken skall alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.”*¹¹

Redovisningen av miljöinformation kom också som ett svar på mediernas och investerarnas missnöjdhet då de ansåg att miljöinformation var otillräcklig och opålitlig. Som svar på det började organisationer utveckla och redovisa mer omfattande hållbarhetsrapporter.¹² Att kunna upplysa om verksamhetens påverkan på miljö var okänt arbete för företag som inte hade något konkret uppfattning om miljöpåverkan. Många företag valde dock att redovisa mer än vad ÅRL rekommenderade och valde därtill även att utforma separata upplysningar om miljö och socialt ansvar i så kallade hållbarhetsredovisningar.¹³

1995 bildade revisorsorgan från olika länder, tillsammans med nationella institutioner och lokala universitet en samarbetsorganisation, *European Sustainability Reporting Awards*, som granskade och bedömde rapportering av hållbarhetsredovisningar. Deltagare var deltagarländernas nationella vinnare av vilka en listades som övergripande vinnare. År 2006

⁸ KPMG, (2010)

⁹ Global Reporting Initiative – Redovisnings ramverk för företags ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan.

¹⁰ Global Reporting Initiative, (2006) G3 – *Guidelines*

¹¹ Årsredovisningslagen (1995:1554), 6 kap. 1§ 4 stycket

¹² Kanji *et al.* (2010)

¹³ Precht, E, (2005), *Hållbar revision på intåg*, Balans

fick *European Sustainability Reporting Awards* en viktigare roll och inriktar sig på att inspirera och förbättra hållbarhetsredovisning i Europa. Detta genom att dela med sig trender och bästa praxis mellan de europeiska länderna i form av rapporter. Idag kallas, *European Sustainability Reporting Awards* för *European Sustainability Reporting Association*, och har samma roll.¹⁴ Lars Olle Larsson i samarbete med PwC översatte senaste rapporten från engelska till svenska som kallas Sverigerapporten.

Sverigerapporten från 2007/2008 visar att hållbarhetsredovisningar fortfarande är en sällsynt förekomst bland börsnoterade företag men att allt fler företag och organisationer implementerar GRI-modellen när de redovisar hållbarhetsinformation. Detta eftersom börsnoterade bolag inte är tvingade till att redovisa hållbarhetsinformation. I rapporten framgår också att FAR SRS delar ut priser för bästa hållbarhetsredovisning. FAR SRS roll i detta sammanhang går ut på att granska och kontrollera hållbarhetsredovisningarnas kvalitet. Fyra svenska företag inom olika kategorier har belönats för sina hållbarhetsredovisningar där Green Cargo är ensamt om att ha integrerat sin hållbarhetsredovisning i årsredovisningen.¹⁵ I rapporten framgår också att regeringen genom **skrivelse 2008/09:120** i ägardirektiv kräver att alla statligt ägda företag från och med 1 januari 2008 skall upprätthålla hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer. Ovannämnda skrivelse baseras på riktlinjer för extern rapportering som regeringen beslutade om i november 2007. Hållbarhetsredovisningen ska vara kontrollerad genom oberoende granskning och bestyrkande.¹⁶

1.2 Problemdiskussion

Hållbarhetsrelaterade upplysningar är information som beskriver bolagens ekonomiska, miljömässiga och sociala ansvar. Idag redovisas denna information i årsredovisningar eller i separata hållbarhetsredovisningar. PwC:s undersökning från 2008 visar att det finns en tydlig ökning av andel svenska bolag som hållbarhetsredovisar samtidigt som mängden information som redovisas också ökat. Framför allt är det bland de statliga bolagen som den tydligaste ökningen skett då dessa måste följa GRI:s riktlinjer.¹⁷ Faktorer som har motiverat staten till att införa GRI genom ägardirektivet och drivit utvecklingen framåt är åtskilliga och vissa har större inflytande än andra men vilka som är de största och viktigaste är ännu oklart.

En tidigare undersökning som gjorts kring hållbarhetsredovisningar pekar på att det som motiverar statliga bolag inte är statens ägardirektiv utan det är andra faktorer som faktiskt ligger bakom denna utveckling. Exempel på detta finnes i *"Hållbarhetsredovisning – vad beror statliga företags hållbarhetsredovisningar på?"* från Handelshögskolan vid Göteborgs universitet förklarar att det finns många faktorer utöver införandet av GRI:s riktlinjer som påverkar de statliga företagens hållbarhetsredovisningar. Några viktiga faktorer är

¹⁴ The European Sustainability Reporting Association, webbsida

¹⁵ Larsson L-O, Partner, PricewaterhouseCoopers, *Sverigerapporten*, (2009)

¹⁶ Regeringens skrivelse 2008/09:120

¹⁷ PwC, *Summering undersökning av hållbarhetsredovisningar 2008*.

förändringar i samhället, intressenternas krav, förväntningar och värderingar, mediernas påtryckningar mm. Författarna valde att jämföra två statligt ägda bolag med två icke statligt ägda bolag för att undersöka och jämföra utvecklingen av hållbarhetsredovisningar. Författarna har dock inte diskuterat vad det grundläggande syftet med hållbarhetsredovisningar är.¹⁸

I jämförelse med utlandet och bolag som frivilligt redovisar hållbarhetsarbete kan vi se att andra faktorer ligger bakom utvecklingen. En studie av Lars Hassel, professor vid handelshögskolan på Umeå Universitet och Natalia Semenova, Åbo Akademi i Finland, redogör för utvecklingen av ca 500 amerikanska bolag som finns med i Morgan Stanley Company Index, MSCI, under perioden 2003-2006. Studien visar att såväl den branschspecifika som den bolagsspecifika miljörisken är kopplad till den finansiella prestandan och att båda miljöriskerna även påverkar marknadsvärdet (börsvärdet). Författarna indelar bolagen i högrisk-branscher med stor miljöpåverkan och lågrisk-branscher med låg miljöpåverkan. Författarna hävdar att det inte är lika lönsamt för högrisk-branscher att göra miljöinvesteringar, men företagen får högre börskurs, eller marknadsvärde. För företagen inom högriskbranschen innebär miljöinvesteringar att försöka eliminera miljörisker vilka kan hindra framtida positiva företagsekonomiska effekter. Dock har efterforskningen inte kunnat definiera de framtida, dynamiska, ekonomiska effekterna. Studien visar att kostnaden i lågrisk-branscher är lägre för hållbarhetsansträngningar samt att företagen får både bättre lönsamhet och marknadsvärde.¹⁹ Studien visar att externa intressenter som media och investerare har en betydande påverkan på hållbarhetsredovisningar men hur ser egentligen trenden ut i Sverige och är den externa påverkan lika betydande?

Skattebetalarna är de som dels äger, dels finansierar de statligt ägda bolagen. Därför vill de inför investeringar ha trovärdig information för att kunna utvärdera företagen. Idag följer de statligt ägda bolag GRI:s normer och vissa av dem har gjort det innan ovannämnda ägardirektiv infördes. I statens verksamhetsberättelse från 2009 framgår i en undersökning av Uppsala universitet att svenska företag har blivit bättre på att hållbarhetsredovisa men detta behöver inte betyda att det har bidragit till ett bättre hållbarhetsarbete i praktiken.²⁰ I en enkätundersökning för statligt ägda bolag, av Eric Gandy från Statskontoret, visas att det viktigaste användningsområdet för GRI är att den stärker varumärken. Enkäten visar att ett sådant arbete är omfattande och kräver extern konsult hjälp vilket leder till en ökad kostnad för bolag som tillämpar GRI. I enkäten anser vissa bolag att GRI kan påverka arbetet negativt. Företagen lägger sina resurser och alltför stor fokus kring redovisnings- och rapporteringsarbetet istället för att fokusera på hållbarhetsarbete.²¹ Detta skulle kunna betyda att företag använder sina hållbarhetsredovisningar som marknadsföringsverktyg för att upplevas legitima. Regeringens övergripande mål är att skapa värde för samhällsintresset men om fallet är att hållbarhetsredovisningar inte bidrar till bättre hållbarhetsarbete i praktiken,

¹⁸ Angelica H, Selma P, (2010) *Hållbarhetsredovisning – vad beror statliga företags hållbarhetsredovisningar på?*

¹⁹ Strid P, *Därför vinner du på miljöarbete*

²⁰ Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande, 2009

²¹ Kenneth S, *Statliga bolag kluvna till nytta med GRI*

vad är då syftet med dem? Hållbarhetsarbete och hållbarhetsredovisning måste utvecklas i samma takt som idag inte är fall hos de flesta bolag.

Idag är många hållbarhetsredovisningar underskrivna av revisorer och specialister. Staten ställer krav på företag att hållbarhetsredovisningen ska vara kontrollerad genom oberoende granskning. Dessutom ska det finnas tydliga och mätbara mål för miljö och socialt ansvar samt att resultatet ska vara lika tydligt och tolkningsbart som det ekonomiska resultatet.²² Detta ställer också krav på den oberoende parten och dennes kunskaper inom hållbarhetsfrågor. Granskningen sker ofta av revisorer men också av specialister där deras kunskap och expertis kan ifrågasättas. För att revisorer skall kunna utvärdera information i hållbarhetsredovisningar eftersträvas även utveckling i dagens allmän accepterade redovisningars standarder som IFRS. Detta visas i det öppna brevet, *Representation to the conference of parties on climate change (COP15)*²³ riktat till EU:s politiska ledare. Brevet syftar till att få fram upplysningar som är användbara för alla som arbetar och upprättar hållbarhetsredovisningar. Brevet syftar även till att upplysningarna skall återspeglar klimatpåverkan på ett tydligare och mer transparent sätt. Samtidigt uppmanas att dessa upplysningar bättre måste anknyta hållbarhetsfrågor till monetära termer och visa en tydligare koppling till det finansiella resultatet. Man vill även få det integrerat i den finansiella rapporteringen.²⁴

Utifrån problemdiskussionen kan vi framhäva att problematiken kring hållbarhetsredovisningar är multidisciplinär och att flera olika faktorer driver utvecklingen framåt. Utifrån detta finner vi följande fråga relevant och aktuell:

- *Vad är syftet ned hållbarhetsredovisningar och vilka faktorer driver utvecklingen framåt?*

För att kunna besvara denna frågeställning anser vi att följande frågor behöver behandlas.

- *Vem är intresserad av hållbarhetsredovisningar och varför? Vem riktas informationen till?*
- *Bidrar utvecklingen av hållbarhetsredovisningar i statligt ägda bolag till bättre hållbarhetsinformation genom skrivelsen 2008/09:120?*
- *Är syftet med hållbarhetsredovisningar att påverka klimatet på ett bra sätt eller är syftet att redovisa hållbarhetsinformation på ett bra sätt.*
- *Besitter revisorer kunskap om hållbarhetsredovisning?*

²² Regeringens skrivelse 2008/09:120

²³ Förenta nationernas klimatkonferens i Köpenhamn 2009 (COP15) ägde rum på Bella Center i Köpenhamn, Danmark, mellan 7 och 18 december 2009. På mötet deltog cirka 15 000 delegater från 192 länder och konferensens huvudmål var att delegaterna skulle enas om åtgärder som kan bromsa den globala uppvärmningen.

²⁴ American Institute of Certified Public Accountants *et al.*, *Representation to the conference of parties on climate change (COP15)*, (2009)

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att genomföra en explorativ/komparativ studie för att undersöka vilka faktorer som ligger till grund för utvecklingen av hållbarhetsredovisningar för statligt ägda bolag och dess huvudsakliga syfte. Därtill syftar uppsatsen till att analysera hur trovärdig och begriplig den redovisade information är och till vem hållbarhetsredovisningar riktas.

1.4 Studiens fokus

Denna studie kommer att undersöka och jämföra tre statligt ägda bolag med anledning av att staten har som ägarpolicy att bolagen ska upprätthålla hållbarhetsredovisningar enligt GRI:s riktlinjer. Trots detta särskiljer sig hållbarhetsredovisningarnas innehåll väldigt mycket; i omfattning, detaljrikhet, kvalitet, bransch etc. Detta visar en brist på harmonisering av hållbarhetsredovisningar och GRI:s riktlinjer.

Ett annat argument till att vi riktar denna studie till statligt ägda bolag är att de skall agera föredömligt gentemot samhället vilket ställer krav på att hållbarhetsredovisningens innehåll är begripligt samt redovisas på ett konsekvent sätt.

1.5 Disposition

I *kapitel 2* har vi valt att motivera ämnesval samt redogöra för metoder vi har valt för denna uppsats. Därefter redogörs den valda tillvägagångssätt för att bearbeta empirisk fakta som senare kommer att användas i analys och diskussion.

I *kapitel 3* redogör vi för GRI:s rekommendationer och ger en processöversikt över GRI:s riktlinjer. Syftet med detta kapitel är att introducera GRI:s rekommendationer och ge läsaren en bättre inblick i hållbarhetsredovisning.

I *kapitel 4* behandlar vi intressentmodellen, legitimitetsteori, Corporate Social Responsibility och institutionell teori för att närmare förklara olika faktorer inverkan på utveckling av hållbarhetsredovisningar. Teorierna som presenteras kommer senare att användas för att analysera och dra slutsatser om hållbarhetsredovisningar och dess utveckling.

I *kapitel 5* granskar vi trender för tre företags hållbarhetsredovisningar med start 2007 till 2009. Vi studerar utvecklingen; hur omfattande och detaljerade redovisningarna har blivit genom åren. Detta hjälper oss i slutsatsen att identifiera faktorer som bidrar till hållbarhetsredovisningarnas förändring och utveckling.

I *kapitel 6* analyserar vi utveckling av hållbarhetsredovisningar. Med hjälp av empiriskt material i form av intervjuer och hållbarhetsredovisningar samt inslag av den teoretiska referensramen syftar denna del till att analysera utveckling av hållbarhetsredovisningar.

I *kapitel 7* diskuterar och presentera vi slutsatser utifrån de problemformuleringar som behandlas i denna uppsats.

2. Metod

I detta kapitel kommer vi att motivera val av ämne samt redogöra för de metoder vi har valt för att på bästa sätt samla in det empiriska materialet som är relevant för vår undersökning. Därefter redogörs för valt tillvägagångssätt för att bearbeta empirisk fakta.

2.1 Motiv till ämnesval

Intresset till ämnesvalet väcktes under studietidens gång då vi tycker att det är intressant att närmare titta på hållbarhetsredovisningar och deras utveckling. Då hållbarhetsredovisning är ett relativt nytt område för oss ekonomer tycker vi att forskningen kring hållbarhetsredovisningen är viktig. Intresset växte mer efter att vi läst Sverigerapporten i vilken bland annat framgick att alla statligt ägda svenska bolag skall upprätta en hållbarhetsredovisning i enighet med GRI:s riktlinjer. Detta visade ett klart tecken på att regeringen vill motivera alla företag, även icke statligt ägda, att diskutera och redovisa frågor om hållbar utveckling. Det som gjorde ämnet mer intressant är att hållbarhetsredovisningar inte är reglerade via lagen, det vill säga hållbarhetsredovisningar är frivilliga för de icke statligt ägda bolag. Under fördjupning av ämnet insåg vi att många företag redovisar information om miljöpåverkan och socialt ansvar i någon form av redovisningar och att forskningen visar en positiv trend. Det som motiverade oss att rikta denna studie till statligt ägda bolag är att hållbarhetsredovisningar för de olika statligt ägda bolag visar positiv trend men skiljer sig från varandra trots samma regelverk, GRI. Vi bestämde oss att även följa trenden och undersöka vilka faktorer ligger till grund för en positiv utveckling samt vilken typ av information som redovisas och vem riktas den till.

2.2 Datainsamling

Inför en undersökning måste forskaren samla in aktuell och relevant data med trovärdiga källor. Data kan indelas i primärdata och sekundärdata. Data som forskarna själva samlar in till exempel genom intervjuer eller enkäter kallas för primärdata. Data som sammanställs av andra forskare i ett annat sammanhang som t ex vetenskapliga artiklar, andras undersökningar, rapporter etc. kallas för sekundärdata. Nackdelen med sekundärdata är att den är insamlad av andra forskare och författare för ett annat syfte.²⁵

I denna studie tar vi utgångspunkt i sekundärdata. Studien baseras på empirisk fakta från tidningsartiklar, publikationer och vetenskapliga artiklar om miljöpåverkan samt företagens ansvar och hållbarhetsredovisningar. Primärdata som vi använder i denna studie består dels av tre företags hållbarhetsredovisningar, dels intervjuer med utvalda respondenter. För att studien

²⁵ Lundahl & Skärvad (1999)

skall bli mer trovärdig och transparent granskar vi även sekundärdata hämtad från redovisningsramverket GRI.

2.3 Val av forskningsmetod

2.3.1 Explorativ undersökning

Som utgångspunkt i denna uppsats kommer vi att göra en explorativ undersökning, det vill säga en förundersökning om hållbarhetsredovisningar och dess syfte. Enligt Christensen *et al* är en explorativ undersökning lämplig när forskarens kunskap och insikter om det planerade forskningsområdet är begränsat och i behov av nya kunskaper inom det valda problemområdet. Nackdelen med en explorativ undersökning är att forskaren riskerar att endast komma åt ungefärliga svar. Explorativ undersökning kan dock användas som ett inledande stadium inför en fördjupning i en huvudundersökning.²⁶ Eftersom vår undersökning i början främst är av explorativ karaktär kommer vi att inta och urskilja ett antal centrala aspekter som till exempel vad en hållbarhetsredovisning är, för att sedan använda dessa aspekter i syfte att problematisera ämnesområdet.

Efter att vi explorativt undersökt sekundärdata och fördjupat oss i hållbarhetsredovisningar kommer vi kunna belysa de problematiska områdena kring hållbarhetsredovisningen. I detta skede lägger vi fokus på val av företag som skall undersökas, möjliga intervjurespondenter samt på vilket sätt vi kommer att genomföra denna studie, det vill säga vilka metoder som är relevanta och passande. Metoderna väljs med hänsyn till den tidbegränsning vi har och ämnet vi undersöker.

2.3.2 Kvalitativ och kvantitativ metod

För att genomföra ett forskningsarbete måste forskaren oftast göra avvägning mellan kvalitativa och kvantitativa metoder. En grundläggande likhet med dessa två metoder är att dem har samma syfte. Båda syftar till att ge forskaren bättre förståelse av det som studeras. Kvantitativ metod eftersträvar precision genom systematiska och strukturerade observationer, till exempel enkäter med fasta svarsalternativ. Den kvalitativa metoden eftersträvar överensstämmelse mellan variationer genom till exempel en djupgående analys av forskningsobjektet eller djupgående intervjuer med intervjurespondenter.²⁷

För att kunna förstå varför hållbarhetsredovisningar ligger utanför lagen och baktanken med införandet av den tidigare nämnda skrivelsen, kommer vi att använda oss av den *kvalitativa* metoden. I denna uppsats har vi valt att fördjupa oss i GRI, hållbarhetsredovisningar och deras syfte för statligt ägda bolag. Genom att djupare granska tre relevanta företags

²⁶ Christensen, L *et al* (2010)

²⁷ Holme I M & Solvang B K, (1997)

hållbarhetsredovisningar, intervjua specialister och ämneskunniga kommer vi att kunna utföra ett djupgående analys av undersökta hållbarhetsredovisningar. Intervjuerna kommer även att bidra till ett mer objektivt intryck som i sin tur leder till en mer trovärdig helhetsbild av uppsatsen.

2.4 Tillvägagångssätt

2.4.1 Val av företagsval

Det är tidskrävande att undersöka alla statliga bolag men vi är medvetna om att det skulle ge uppsatsen ett mer noggrannare resultat. Med hänsyn till begränsad tid och möjligheter kommer vi att undersöka hållbarhetsredovisningar från tre svenska statligt ägda bolag. Vi kommer dela upp bolagen i tre kategorier: miljöansvar (Vattenfall), socialt ansvar (Lernia) och ekonomiskt ansvar (SBAB). Att välja bolag inom dessa kategorier ger oss en bra överblick över utvecklingen inom de tre olika kategorierna samt hur väldokumenterad den redovisade informationen inom varje kategori är. Genom att systematiskt välja vissa medvetna urval innebär detta att undersökningsenheterna inte är slumpmässigt valda. Detta innebär att fördjupa undersökningen i de ”extrema” fall, inte de genomsnittliga, för att därmed fånga en stor variationsbredd i materialet.²⁸

Eftersom alla statliga bolag från och med 2008 är tvingade att upprätta en hållbarhetsredovisning kommer vi jämföra hållbarhetsredovisningar för 2007, 2008 och 2009. Att studera hållbarhetsredovisningen före och efter införandet av direktivet att upprätta en sådan redovisning visar om det har bidragit till hållbarhetsredovisningens utveckling.

2.4.2 Val av intervjurespondenter

Efter granskningen av årsredovisningar kommer vi koncentrera oss på valet av intervjurespondenter. Vi väljer intervjurespondenter med olika bakgrunder för att kunna fånga olika åsikter om hållbarhetsredovisningar, dess utveckling och vad som redovisas i dem. Med en kvalitativ intervju menas att forskaren utifrån en intervjumall inte styr intervjurespondenterna. Intervjumallen bidrar till att forskaren intar en tillbakadragen roll och låter respondenten föra samtalet. Syftet med kvalitativa intervjuer är att öka informationsvärdet samt skapa en grundläggande och mer fullständig uppfattning om det vi studerar.²⁹

I vårt val av intervjurespondenter kommer vi välja Fredrik Ljungdahl, specialist på PwC inom hållbarhetsfrågor, Magdalena Elfors, miljötekniker på Vattenfall AB, Jenny Didong kommunikationsansvarig med inriktning hållbarhetsfrågor på Näringsdepartementet. Alla har en lång erfarenhet av hållbarhetsrelaterade frågor.

²⁸ Holme I M & Solvang B K, (1997)

²⁹ Ibid.

2.5 Det teoretiska valet

Genom att anknyta studien med teorierna ökar uppsatsens mervärde och det som studeras blir mer väsentlig för uppsatsens syfte.³⁰ Den teoretiska genomgången betonar vikten av samhällets roll i utvecklingen av hållbarhetsredovisningar vilken i sin tur leder till trovärdighet och relevans av det som vi anser att undersöka. Med samhälle menar vi institutioner, staten och andra intressenter.

Vi redogör för teoriernas innehåll för att samtidigt med hjälp av dem resonera kring hållbarhetsredovisningar samt vilka faktorer som bidrar till dess utveckling.

2.6 Använda källor

Vetenskapliga artiklar och tidsskrifter som används i uppsatsen kommer från den elektroniska databasen ELIN@Lund från Lunds Universitet. Uppsatsen som refereras till i problemdiskussionen hämtades från uppsatsdatabasen, uppsatser.se. Vi har även använt oss av elektroniska källor i form av pdf-filer och hemsidor. Den använda litteraturen kommer från Företagsekonomiska institutionens bibliotek på Ekonomihögskolan vid Lunds universitet, från Campus i Helsingborg som tillhör Lunds universitet och Malmöhögskolans bibliotek. Våra valda källor används för att skapa en grundläggande förståelse för vårt ämnesval.samt att ge oss en bredare bild om hållbarhetsredovisningar. Hållbarredovisningarna som ingår i underökningen är hämtade från de valda företagens hemsidor i pdf-format. Information avseende Global Reporting Initiative hämtades från deras hemsida som pdf-fil.

³⁰ Holme I M & Solvang B K, (1997)

3. Global Reporting Initiative, GRI

Detta kapitel redogör för GRI:s rekommendationer och ger en processöversikt över GRI:s riktlinjer. Syfte med detta kapitel är att introducera GRI:s rekommendationer och ge läsaren en bättre inblick i hållbarhetsredovisning. Om inget annat anges hämtas information från GRI:s riktlinjer.

3.1 Bakgrund

Hållbarhetsredovisning

Hållbar utveckling består av tre övergripande aspekter som alltmer kopplas ihop med den företagsmässiga redovisningen; dessa aspekter är ekonomisk, social och miljömässig påverkan och utgör samtidigt grunden för hållbarhetsredovisningen. Syftet med hållbarhetsredovisning är att förena kopplingen mellan organisationens ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan och intressenternas krav på att information kring dessa aspekter redovisas trovärdigt och begripligt.³¹

Global Reporting Initiative

Projektet med Global Reporting Initiative (GRI) påbörjades 1997 av en ideell organisation vid namn Coalition for Socially Responsible Economies (CERES). Projektet kom att involvera flera parter, däribland FN, där avsikten var att för organisationer skapa riktlinjer som beaktar hållbarhetsaspekter.³²

Utformningen av hållbarhetsredovisning enligt GRI måste ske enligt vissa krav. Den måste redogöra för uppnådda resultat (både positiva och negativa) under företagets redovisningsperiod mot företagets bakgrund, strategier och hållbarhetsstyrning. Detta görs för att dels kunna göra jämförelser och bedömningar mellan hållbarhetsresultat i förhållande till lagar och normer, dels visa hur företaget påverkar och påverkas av förväntningar beträffande frågor som rör hållbar utveckling samt att inom en organisation kunna jämföra resultat. Med det nyss sagda som grund är det möjligt att tillämpa GRI på olika typer av organisationer, stora som små.³³

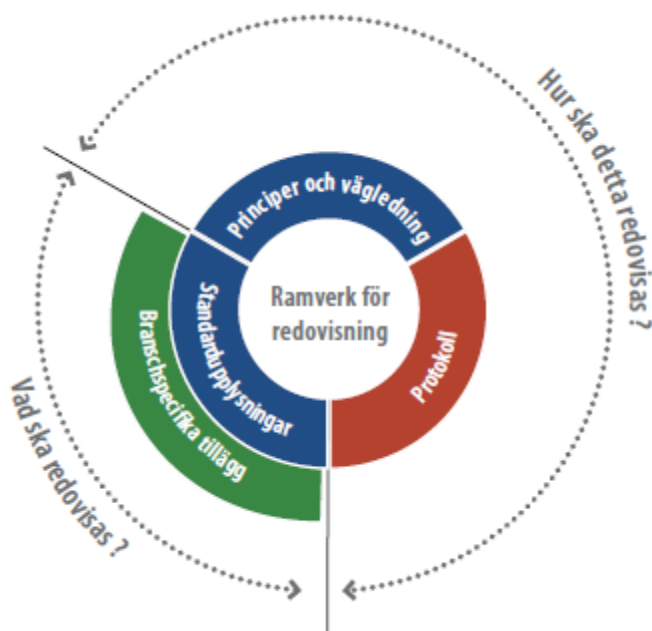
³¹ Larsson, L-O, (2002)

³² Ibid

³³ G3 – Guidelines, 2006

3.2 Implementering av GRI

GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning består av principer och vägledning, standardupplysningar samt protokoll vilket syfte är att förtydliga hållbarhetsinformationen i redovisningen. Nedan illustreras den modellen som ger en övergripande bild av hur respektive vilken information som ska redovisas enligt GRI:s redovisningsramverk. Ramverket ger principer och vägledning för att säkerställa kvaliteten på den redovisade informationen. Standardupplysningar ger intressenten en övergripande bild av organisationens bakgrund och dess anknytning till hållbar utveckling. Vi kommer att fördjupa oss och beskriva varje del utifrån modellen.



Figur 1. GRI:s redovisningsramverk³⁴

Eftersom karaktären för tillämpningen av GRI kan skilja sig åt mellan organisationer beroende på erfarenhet och resurser är det lämpligt att benämna hur tillämpningen klassificeras. Syftet med att använda olika tillämpningsnivåer är dels att tydligt informera intressenter i vilken omfattning ramverket använts, dels för att höja motivationen hos organisationer att med tiden fullt ut tillämpa GRI. Tillämpningsnivåerna delas upp i tre delar: C, B och A, där A innebär att den högsta nivån med störst omfattning av redovisning har använts. Organisationer kan även ange ett (+) för varje nivå, vilket innebär att innehållet i redovisningen är externt bestyrkt.

³⁴ G3 – Guidelines, (2006)

3.2.1 Hur ska informationen redovisas?

Principer och vägledning syftar till att säkra kvaliteten på den redovisade informationen i hållbarhetsredovisningen. Med andra ord på vilket sätt informationen skall sammanställas och redovisas så att den blir begriplig. För varje princip har GRI utarbetat tester vilka organisationen använder som verktyg för självutvärdering av hur pass bra redovisningsinnehållet är. Principerna är väsentlighet, kommunikation med intressenter, hållbarhetssammanhang och fullständighet vilka redogörs för nedan.

Principer och vägledning

Väsentlighet: Det är viktigt att den redovisade informationen har sin grund i de områden samt indikatorer som speglar den ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan; och likaså områden och indikatorer som är av väsentligt betydelse för intressenternas bedömningar. Ju mer relevanta områden och indikatorer organisationen väljer att redovisa, desto tydligare blir informationen för intressenternas bedömningar. Man kan jämföra detta vid en tröskel för när ett område eller indikator blir relevant att redovisa. Områden som ligger ovanför tröskeln är inte av samma betydelse och bör därför beaktas noggrannare huruvida de tillför väsentlighet. Tester som kan göras delas upp i externa (relevanta lagar och bestämmelser, utmaningar för branschen etc.) och interna (risker och framgångsfaktorer för organisationen etc).

Kommunikation med intressenter: Här gör organisationen upp med intressenternas förväntningar, det vill säga hur den väljer att arbeta och tolka dem och redogör slutligen för detta i redovisningen. Eftersom intressenterna har olika förväntningar och intressen är det nödvändigt med en balansgång mellan dessa för att bemöta och tillgodose alla intressenter. Tester för denna kategori innefattar exempelvis att den redovisande organisationen identifierat sina intressenter som den svarar inför.

Hållbarhetssammanhang: Redovisningen måste presentera organisationens hållbarhetsresultat och anknytas till hållbar utveckling i en bredare kontext. Hållbarhetsredovisningen bygger på en underliggande fråga som har med att göra hur organisationen eftersträvar förbättring eller försämring av ekonomiska, sociala samt miljömässiga förhållanden. Den bygger också på utveckling och trender inom lokal, regional och global nivå. Till exempel om en organisation väljer att redovisa information om förändringar inom eko-effektivitet, så redovisar de sina totala utsläpp av luftföroreningar relativt det regionala ekosystemets kapacitet att uppta föroreningar. Ett test för denna princip faller inom organisationens förståelse för hållbar utveckling. Organisationen samlar in objektiv och tillgänglig information för de områden de ämnar redovisa.

Fullständighet: Fullständighetsprincipen syftar till att såväl de mest relevanta ämnesområdena och indikatorerna som definitionen av redovisningens avgränsningar ingår. Detta ska räcka för att visa på den betydande ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan. Dock ska även intressenterna få tillgång att granska organisationens resultat under redovisningsperioden. Denna princip tar sin utgångspunkt i tre dimensioner; omfattning, avgränsning och tid.

Omfattningen beskriver urvalet av de områden för hållbar utveckling som redovisas. Avgränsning innefattar urvalet av enheter (dotterbolag etc.) som tas upp i redovisningen och den sista dimensionen, tid, ställer krav på att den insamlade informationen ska härstamma från redovisningsperioden. Ett test som organisationen skulle kunna genomföra är att granska att redovisningen inte undångömmar väsentlig information från intressenter som skulle kunna påverka deras bedömningar.

3.2.2 Vad ska redovisas?

Nästa steg inom regelverket utgörs av standardupplysningar vilka ger en övergripande bild av organisationen och består av en strategi- och profilöversikt, en hållbarhetsöversikt och resultatindikatorer. Denna del innefattar vad som skall redovisas. Detta beskrivs mer ingående nedan.

Standardupplysningar

Profil och strategi: Här ges grundläggande information om organisationens bakgrund och dess anknytning till hållbarhetsredovisning. Detta fås genom redogörelse för dess strategi och profil. Syftet är att ge grundlig information om organisationens förhållningssätt till hållbarhet som sedan ligger till grund för själva redovisningen. Sådan information kan bland annat vara uttalanden från organisationens ledning om vikten av inriktning på hållbar utveckling och hur de arbetar med redovisningen. Ledningen ska här ta tillfället i akt att dels förtydliga väsentliga risker med organisationens fortlevnad, dels fokusera på den betydande påverkan på hållbar utveckling och därtill effekterna på intressenterna.

Resultatindikatorer och hållbarhetsstyrning: Resultatindikatorer ger läsaren information om speciellt utvalda indikatorer som visar organisationens hållbarhetsresultat inom varje område, för den ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan. Indikatorerna delas upp i kärn-, tilläggs- och branschspecifika indikatorer. Kärnindikatorerna speglar organisationens viktigaste resursförbrukning. Exempelvis anges materialanvändning i vikt eller volym. Tilläggsindikatorerna kännetecknas av ökande praxis inom respektive hållbarhetsområde. Exempel på en tilläggsindikator kan vara att organisationen förbrukar mindre energi på grund av effektivitetsförbättringar.

Varje hållbarhetsområde tar i sin tur upp information om hur hållbarhetsarbetet fortlöper. Inom miljö beskriver ledningen till exempel hur de arbetar med områdena material, energi, vatten etc.

För att ytterligare ge riktlinjerna transparens och tydliggöra att organisationer opererar inom olika branscher kompletteras även **branschspecifika tillägg** som i sin tur också innehåller resultatindikatorer, speciellt anpassade för branschen.

Allmänna redovisningsråd

Som hjälp finns slutligen allmänna redovisningsråd. Organisationen kan stöta på vissa svårigheter med datainsamling för redovisningen av hållbarhetsinformationen. Det finns en

sannolikhet att kostnaden för datainsamlingen blir väldigt hög vilket kanske medför att organisationen väljer att utesluta viss hållbarhetsinformation. Detta skulle inte ge en trovärdig bild av hållbarhetsredovisningen och därför måste sådana svårigheter klart framgå i redovisningen.

3.2.3 Protokoll

För att dels underlätta upprättandet av hållbarhetsredovisningen, dels att intressenter ska kunna tolka innehållet i dem på ett konsekvent sätt ges organisationerna protokoll för varje resultatindikator inom de tre hållbarhetsområdena. Protokollet för miljöpåverkan innefattar indikatorer inom material, energi, vatten etc. Dessa ges först en definition följt av vägledning för att kunna sammanställa data. Vi exemplifierar detta med materialförbrukning. Material används direkt i produkten där sammanställningen för organisationens materialförbrukning kan innefatta bland annat redovisning av den totala användningen av material (vilka råvaror som använts), förpackningsmaterial etc.

3.3 GRI och revision

Bestyrkande av hållbarhetsredovisningen

I inledningen nämnde vi att statliga bolag är tvingade att få sina hållbarhetsredovisningar granskade av oberoende part.

Redan 2002 åberopade den europeiska revisorsorganisationen FEE standarder för granskning av hållbarhetsredovisningar. De ville se tydligt engagemang från intressenternas sida, varvid dessa uppmanades att aktivt delta och stötta utvecklingen av granskningsstandarder.³⁵

Internationellt sett existerar två dominerande standarder; International Standard on Assurance Engagements (IASE) 3000 och AA 1000 Assurance Standard (AA 1000AS).³⁶ Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) har tillika skapat en nationell svensk standard vilken behandlar granskningen av frivilligt separat hållbarhetsredovisning. Denna rekommendation (RevR6) syftar till att ge revisorn vägledning när denne utför bestyrkandeuppdrag för en organisations hållbarhetsredovisning. Vidare säger denna rekommendation att revisorns främsta uppgift är att skaffa sig grundläggande fakta för att bedöma huruvida redovisningen upprättats enligt de kriterier (ex GRI) som gäller.³⁷

³⁵ Fédération des Experts Comptables Européens, (2006), *Key issues in Sustainability Assurance - an overview*

³⁶ KPMG, (2005), *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting*

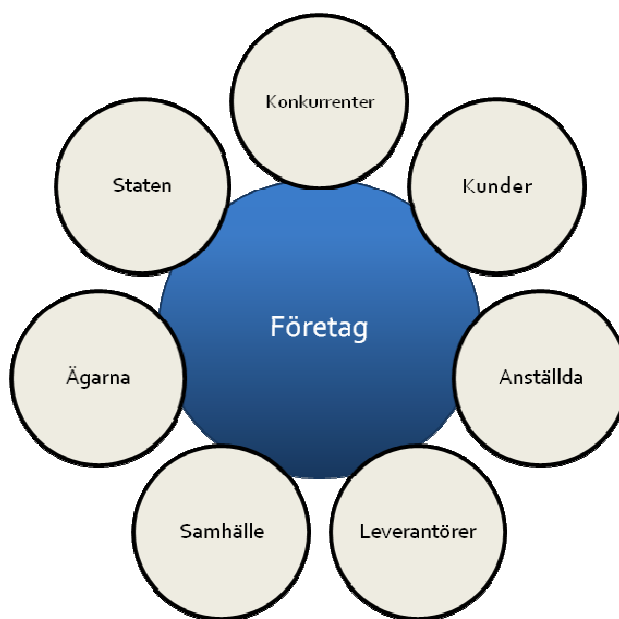
³⁷ FAR SRS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR, *RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning*, (2009)

4. Teoretisk referensram

Detta kapitel behandlar intressentmodellen, corporate social responsibility, legitimitetsteori och institutionellteori. Denna teoretiska referensram redogörs för att vi ska kunna utvärdera trend och utvecklingen av hållbarhetsredovisningar.

4.1 Intressentmodellen

För att förstå och tolka hållbarhet och därtill allmänhetens krav på organisationen behövs förståelse för en organisations huvudsakliga externa aktörer och deras inflytande på organisationen. Det finns många olika intressen som de olika aktörerna förväntar sig från företaget. En del externa aktörerna övervakar och ser till att organisationen upprätthåller det ansvar som den har gentemot sina intressenter. Andra har ekonomiska och sociala intressen. För att förtydliga detta använder vi oss av ursprungsmodellen av Freeman (se figur 2).³⁸



Figur 2. Den ursprungliga till intressentmodellen³⁹

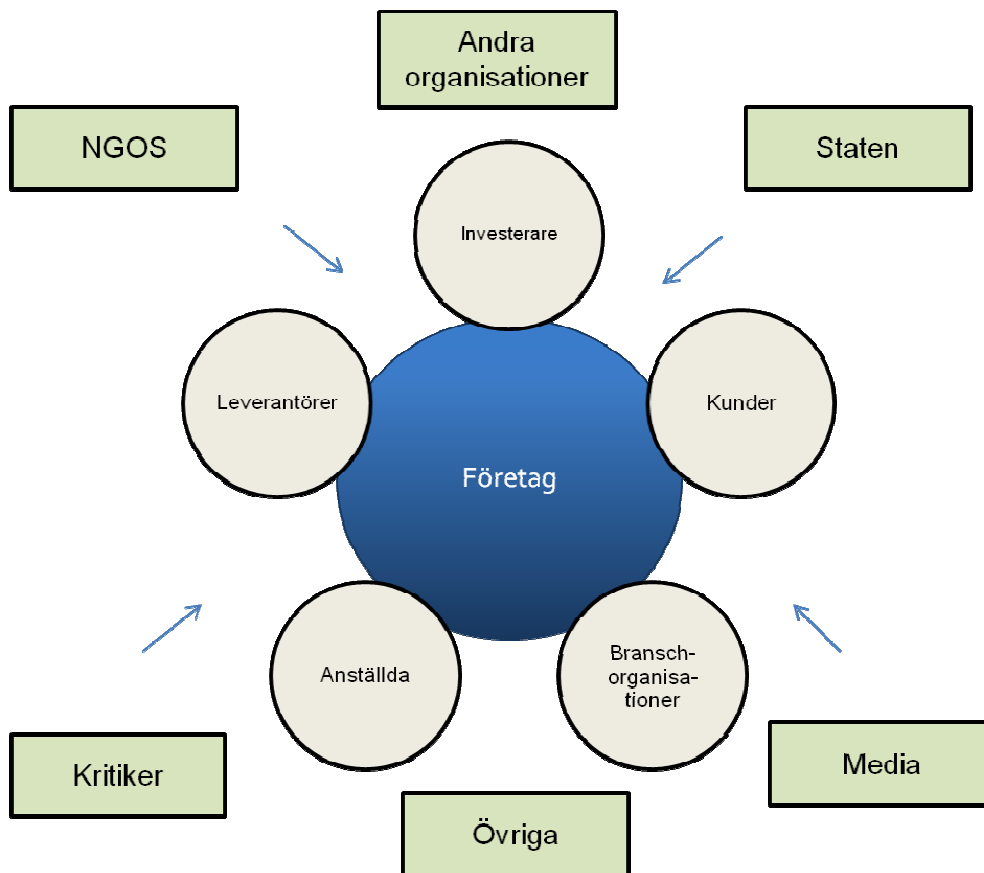
Med ursprungsmodellen som bakgrund har Freeman vidare delat in intressenterna i två grupper. Den första gruppen innefattar de intressenterna som är viktigast och har ett betydande inflytande på organisationen (ägarna, kunderna, anställda etc). Den andra innehåller de som påverkar eller påverkas i olika sammanhang av organisationens handlande (staten, konkurrenter etc).⁴⁰

³⁸ Freeman, E, (1984)

³⁹ Ibid

⁴⁰ Freeman, R Edward (2008)

För att mer förfina och förtydliga intressentmodell och därmed belysa vilka underliggande samhällsgrupper som faktiskt existerar har Fassin introducerat och kompletterat ursprungsmodellen med **stakewatcher** och **stakekeeper** (se figur 3). Det förstnämnda begreppet kännetecknas av intressenter som utövar ett indirekt inflytande på organisationen, det vill säga det existerar påtryckningsgrupper bakom de viktigaste och mest inflytelserika intressenterna. Som exempel kan man lyfta fram att de anställdas intressen skyddas av facket (stakewatcher). Stakekeeper ses som en oberoende aktör och utövar i viss utsträckning både kontroll och inflytande. Påverkan från stakekeepers får lättare genomslagskraft på organisationen än tvärtom. Man kan nämna att det mediala forumet (stakekeeper) formar allmänhetens uppfattningar och värderingar kring samhällsfrågor som kan påverka organisationen och dess verksamhet.⁴¹



Figur 3. Utvidgad intressentmodell⁴²

Huruvida informationen i hållbarhetsredovisningen riktar sig till en speciell målgrupp låtes bli osagt. Trots detta ges kommunikation, både i intern som extern form, en central betydelse i processen att upprätta en sådan redovisning, vilket Lars-Olle Larsson menar. Han anser att organisationens samhällsansvar inte kan separeras från den totala verksamheten, eftersom det utgör en så pass central del i den dagliga verksamheten att det faktiskt återspeglar organisationens handlande på marknaden. Han använder sig av totalkommunikation och

⁴¹ Fassin, Yves, Journal of Business Ethics (2009) 84:121

⁴² Freeman, E (2003)

motsvaras av information vilken organisationen själv sprider men samtidigt tar emot. Eftersom totalkommunikationen beaktar information från ett stort antal områden, från exempelvis riskhantering till diverse samhällsåtaganden, antar den därför en svår roll. Information från olika infallsvinklar är något organisationen behöver ha kontroll över och därför är behovet av en helhetsbild över kommunikationens roll oundvikligt.⁴³

4.2 Corporate social responsibility (CSR)

Som i ett led att försöka förstå sambandet mellan hållbarhetsredovisning, organisationens intressenter och organisationens handlingar gentemot samhället måste först grunden för organisationers allt större samhällsansvar introduceras, det vill säga CSR. Organisationers CSR framgår allt tydligare i deras huvudstrategier och allt större resurser läggs på att effektivisera produktionen för att inte överutnyttja samhällets resurser. Men definitionen av organisationsansvaret är inte entydigt. Många har försökt att definiera begreppet CSR men ingen exakt definition har tagit fäste.

En definition av CSR lyder: "... encompasses the economic, legal, ethical, and philanthropic expectations that society has of organizations at a given point in time".⁴⁴

En annan definition är: "sensitivity to the social costs of economic activity and to the opportunity to focus on corporate power on objectives that are possible, but sometimes less economically attractive than socially desirable."⁴⁵

Även EU har gett CSR en definition: "A concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and in their interaction with their stakeholders on a voluntary basis."⁴⁶

Det har dock mer och mer förespråkats att CSR bygger på fyra kategorier vilka ger begreppet en intern och organisatorisk innebörd – ekonomiskt, legalt, etiskt och filantropiskt ansvar. Sambandet mellan dessa fundament motsvaras av organisationens attityd gentemot samhället. Med andra ord innehar organisationer ett moraliskt, etiskt och filantropiskt ansvar i relation till ansvaret att generera investerarna en rimlig avkastning samt att dess handlingar sker i överensstämmelse med rådande lagar.⁴⁷ Viktigt i detta hänseende är att inte misstolka begreppet CSR och likställa det med välgörenhet eller att organisationer skulle göra uppoffringar å samhällets vägnar. Istället bör CSR ses som en länk mellan organisationers förmåga att generera lönsamhet samtidigt som den gynnar och bidrar till samhällsnytta. Organisationers drivkraft för att åstadkomma detta utgörs av intressenternas intressen.⁴⁸

⁴³ Larsson, Lars-Olle (2002)

⁴⁴ Archie Caroll (1979) i Robins (2005), s 97

⁴⁵ Kenneth Andrews (1989) i Robins (2005), s 99

⁴⁶ European Commission Enterprise Industry, hemsida

⁴⁷ Carroll, Archie B, (1991)

⁴⁸ Löhman & Steinholtz (2003)

Ett närbesläktat begrepp till CSR är social environmental reporting (SER). Studier som gjorts framhäver SER som ett kommunikationsverktyg vilket organisationer främst använder för kommunikation med sig själv.⁴⁹

Christensen och Cheney resonerar i sin studie över vilken roll den yttre världen har samt vilken påverkan den har. För organisationer ses den yttre världen mer som en referenspunkt än som en mottagare; en spegelbild istället för speciellt inriktade målgrupper. Extern information som inhämtas och bearbetas ges då en annan innebörd eftersom organisationen endast ser sig själv som utmanare om kunderna. Detta perspektiv skulle främja och stärka organisationen internt.⁵⁰ Insamlandet av information för företagsrapporter anses i själva verket som en symbolisk handling vilket kan vara tillräckligt för att övertyga externa intressenter om att deras behov beaktas.⁵¹

4.3 Legitimitetsteorin

Att intressenterna ges en rättvisande och tillförlitlig bild av organisationens arbete med hållbarhetsfrågor utgör ett fundament för deras värderingar och bedömningar av huruvida organisationen handlar rättfärdigt eller inte. Samspelet mellan organisationens handlande och samhällets moraliska förväntningar är en länk som underbyggs av organisationens ansvar och roll i samhället. Att organisationen förmodas ta ett stort ansvar i miljöfrågor är i dagens samhälle en självklarhet, dock råder tveksamhet vad som anses utgöra legitimt handlande. Härnäst ges lite olika perspektiv och utvidgningar för att försöka tydliggöra vad legitimitet är.

Flertalet forskare har genom åren försökt definiera legitimitet och hur organisationer sammanlänkas med begreppet. Det finns forskare som pekar på legitimitet som en process vari organisationer rättfärdigar sin existens mot ett jämlikt system. Andra forskare har tagit fäste på detta men utvidgat och lagt fokus på samspelet mellan sociala värderingar associerade med organisationsaktiviteter och normer för acceptabelt beteende i ett jämlikt system.⁵² Vidare kan man beskriva organisationer som ett fragment av något socialt konstruerat, det vill säga legitimiteten reflekteras av ett samspel mellan en organisationens beteende och sociala grupper värderingar.⁵³ Det betyder att organisationen behöver blotta tillräckligt med intern social information så att samhället kan absorbera och värderar denna för att således kunna legitimera och acceptera organisationen. Mottas informationen av samhället positivt, rättfärdigar detta organisationens fortsatta existens.⁵⁴ Att organisationer publicerar sina hållbarhetsredovisningar är ett tydligt tecken på en eftersträvan att bemöta sociala grupper förhoppningar och därigenom uppsöka önskad legitimitet.

Ett annat synsätt på legitimitet tar utgångspunkt i resurser som organisationen behöver för sin verksamhet. Pengar är en resurs som krävs där det gäller för organisationen att balansera

⁴⁹ Spence C, (2007)

⁵⁰ Christensen LT, Cheney G (2000)

⁵¹ Christensen (1997)

⁵² Suchman, (1995)

⁵³ Ibid

⁵⁴ Guthrie, J, & Parker, L D (1989)

inkomster och utgifter för dess överlevnad. Pengar är materiella ting och således lätta att mäta. Legitimitet är inte att likställa med materiella ting utan är mer av subjektiv karaktär. Organisationen kan därför inte mäta huruvida den är uppnådd eller inte. *Hybels* pekar här istället på organisationers tillgång till resurser som ett mått på deras legitimitet. Accepterar samhället organisationen är åtkomsten till nödvändiga resurser lättare. *Hybels* exemplifierar detta med fyra viktiga intressenter (staten, allmänheten, den finansiella marknaden och media) och därtill resurser vilka alla besitter kontroll över och som organisationen måste knyta till sig för att överleva.⁵⁵ Staten kontrollerar följande resurser: kontrakt, statsbidrag, lagstiftning, bestämmelser och skatt. Allmänheten kontrollerar bland annat samhällsintresse och arbetskraft. Den finansiella marknaden kontrollerar investeringar och media innehar positionen som indirekt påverkare och kontrollerar ett fåtal direkta resurser. Kan dock utöva ett stort inflytande på allmänheten och den finansiella marknaden.⁵⁶

Med detta som utgångspunkt kan legitimitet indelas i fyra steg:⁵⁷

1. Det första steget innebär att organisationen försöker etablera sin legitimitet i ett tidigt stadium. Detta genom att så tidigt som möjlig utveckla sin kompetens och färdighet för att kunna bemöta intressenternas krav och förväntningar. I ett försök att framhäva sig gentemot konkurrenter gäller det för organisationen att arbeta efter de ”socialt konstruerade kvalitetsstandarder och önskingar” som samhället etablerat. Att organisationer är måna om kommande generations resurser torde ses som legitimt berättigat.
2. Det andra steget berör kontinuerliga processer för att bibehålla sin legitimitet. Dessa delas in i två kategorier, dels fortlöpande arbete som syftar till att bestyrka och visa att allting går bra, dels försök att förutse och förhindra eventuella hot mot organisationens legitimitet. Att bibehålla sin legitimitet är tämligen svårt, eftersom den berörs av en dynamik vilket kräver att organisationen kontinuerligt uppmärksammar och anpassar sig till sin omgivning.
3. Det tredje steget tar sig uttryck först då organisationen introduceras på en ny marknad eller ändrar sitt beteende på dess nuvarande marknad; organisationen utvidgar sin legitimitet. Detta görs för att vinna förtroende hos nya och potentiella intressenter.
4. I det sista steget ger organisationen sin legitimitet stöd och försvarar den om en incident (intern och extern) skulle komma att hota. Att organisationer försvarar sin legitimitet och ändrar redovisningsstandarder till följd av incidenter som påverkar deras sociala ansvar har undersökts av forskare. *Deegan et al.* undersökning av fem stora incidenter visar ett påtagligt samband mellan incidenterna och deras påverkan på innehållet i årsredovisningen.⁵⁸ Vidare framhävs att organisationsledningen ger goda

⁵⁵ *Hybels* (1995) i *Tilling, M* (2004)

⁵⁶ *Tilling, M* (2004)

⁵⁷ *Ibid*

⁵⁸ *Deegan et al.*, (2000)

betyg till social- och miljöstandarder som ett verktyg för att minska effekterna av en incident som påverkar organisationens image negativt.⁵⁹

4.4 Institutionell teori

Institutionell teori ger oss en förståelse om hur organisationer tolkar och bemöter, såväl sociala förändringar som traditionella tryck och förväntningar. Teorin har tillämpats flitigt vid forskning kring redovisning och rapportering där motivet har varit att skapa sig en förståelse om varför och hur redovisning och rapportering har blivit vad de är, eller inte är.⁶⁰ Dillard et al. menar att teorin har en god tillämpningsgrund för bland annat redovisning som ofta anses formell och kontrollerad. Författarna pekar på att utformningen av formella strukturer som håller fast vid externa normer och regler (ex redovisningsstandarder) förmedlar att organisationen agerar efter samhällets värderingar. Detta möjliggör för organisationen att bibehålla och upprätthålla sin legitimitet.⁶¹

Inom den institutionella teorin finns vissa företeelser som kan koppla samman organisationens sociala agerande och den frivilliga redovisningen. Isomorfismer är en viss företeelse vilka normalt delas in i tre typer: påtvingande institutionell, mimetisk institutionell och normativ institutionell isomorfism. Grundläggande och gemensamt för dessa tre är att organisationens handlingar/agerande styrs av regler, lagar, normer, värderingar etc. Den *påtvingande institutionella* isomorfismen förklaras med att organisationen får utstå påtryckningar utifrån, i form av formella och informella sådana. Formella påtryckningar kan vara lagar och regler som organisationen måste följa; de informella påtryckningarna härstammar från att sociala och kulturella förväntningar ställs på organisationen. Denna isomorfism kommer i uttryck vid externa intressenters (ex staten) krav på att exempelvis förändra vissa institutionaliserade redovisningsmetoder. Den *mimetiska* isomorfismen härstammar från organisatorisk osäkerhet vilket skulle medföra efterliknelse av andra organisationer. Det kan röra sig om att plagiera andra organisationers framgångskoncept eller eftersträva deras legitimitet. Till följd av detta finns möjligheten att organisationer ändrar och anpassar de frivilliga upplysningarna såtillvida att konkurrensfördelar kvarhålls. Resonemanget förutsätter ett underliggande tvång från intressenterna. Den *normativa* isomorfismen kännetecknas av professionalisering vilket innebär en samlad påtryckning inom en viss yrkesgrupp att definiera normer och metoder för sitt arbete. Hållbarhetsredovisningen kan dra nytta av sådana påtryckningar för att resultera i ledningsidéer för eller emot olika typer av redovisningsmetoder för hållbarhetsområdet. Det skulle kunna vara idéer om användbarheten och behovet att förse externa aktörer med hållbarhetsinformation genom organisationens redovisning.⁶²

En annan företeelse är *legitimitetssammanlänkning*. Generellt för det institutionella perspektivet är att omgivningen skapar sig allmänna uppfattningar om hur en organisation ska agera och se ut. Organisationer med särskilda strukturella och formella egenskaper (ex

⁵⁹ Deegan et al, (2002)

⁶⁰ Hoque, Z (2006)

⁶¹ Dillard et al, (2004)

⁶² Dimaggio & Powell (1983)

offentliga organisationers byråkrati) skapar sociala standarder vilka sedan organisationen bedöms utifrån. Accepteras dessa standarder som lämpliga tilldelas organisationen en social legitimitet vilken kan vara svår att ifrågasätta. Ponera att organisationen lärt sig att upprätthålla en positiv bild utåt, då behövs bara ”nyputsning av fasaden” för att fortsätta existera. Institutionaliserade organisationers allmänna acceptans är tämligen svår att rubba. Även i det fall då företagets verksamhet kanske inte är i överensstämmelse med den bild verkligheten har.⁶³

⁶³ Meyer, J W, Rowan, B (1977)

5. Granskning av hållbarhetsredovisningar

5.1 Inledning

Vi börjar med att kort redogöra för de tre företagens hållbarhetsredovisningar där vi tittar på utvecklingen för det miljömässiga, sociala och ekonomiska ansvaret från 2007 till 2009. Efter detta sker en sammanfattning av hur utvecklingen sett ut. Om inget annat anges hämtas informationen från respektive företags hållbarhetsredovisning.

Sedan i kapitel sex försöker vi med hjälp av våra intervjurespondenters bidrag samt inslag av den teoretiska referensramen analysera utvecklingen efter ägardirektivets införande.

5.1.1 Vattenfalls hållbarhetsredovisning

Vattenfall ägs till 100 % av svenska staten och verkar i flera europeiska länder. De är bland annat Europas femte största elproducent samt den största värmeproducenten och deras huvudprodukter delas in i tre grupper: värme, el och gas. Vattenfalls bidrag till hållbar utveckling understöds av långsiktighetstänk samt att samhällsnyttiga investeringar i förnybar energi, kärnkraft och lagring av koldioxid integreras i affärsstrategin. Vattenfall har sedan 2003 rapporterat enligt GRI. 2009 omsatte Vattenfall 205 407 Mkr och hade cirka 40 000 anställda.⁶⁴

Hållbarhetsredovisning 2007

Vattenfalls hållbarhetsredovisning 2007 är på 98 sidor och presenteras fristående. Men denna finns enbart i engelsk version. Man har dock gjort en svensk sammanfattning som är på 34 sidor. Den är inte heller externt bestyrkt. GRI är däremot tillämpad fullt ut och betecknas med A.

Miljö: Man redogör först för hur olika resurser utnyttjats som till exempel material, energi, vatten etc. Påföljande beskrivs hur förbrukningen står i relation med diverse internationella avtal, policys, uppförandekoder, organisationsansvar etc. Därefter följer noggrann redogörelse för varje tillämpad indikator. Inom till exempel material redogörs för volymförbrukningen samt att man beskriver hur mycket material som gått till spillo. Totalt redogör man för 21 indikatorer. Hela miljöområden redovisas på 16 sidor.

Socialt: Detta område är uppdelat i fyra sektioner; produktansvar, organisationsansvar, mänskliga rättigheter och arbetsförhållande. Under varje sektion beskrivs hur man hanterar faktorer som påverkar utfallet. Sedan redogör man för vilka indikatorer som använts och

⁶⁴ vattenfalls hållbarhetsredovisning 2009

varför. Inom produktansvar talas det om kundsäkerhet, produktens relation med diverse avtal och uppförandekoder, hur organisationen ansvarar för produkterna etc. Indikatorer kan vara hälsa säkerhet.

Totalt redogör man för 37 indikatorer fördelat på varje sektionerna. Detta område är på 33 sidor.

Ekonomi: Man börjar redogöra för uppsatta mål och prestationer följt av riskbedömning. Därefter går man på de olika indikatorerna och förklarar hur de tillämpats samt deras resultat. Man använder sig av 9 indikatorer med tabeller och diagram. Informationen sker på 9 sidor.

Hållbarhetsredovisning 2008

Vattenfalls hållbarhetsredovisning detta år består av 90 sidor och ges nu i full version på svenska. Detta år är redovisningen externt bestyrkt samt att GRI används fullt ut, så därför A+.

Miljö: Miljöansvaret är lite annorlunda disponerad än föregående år där man först beskriver sin miljöpolicy och de viktigaste resursområdena, såsom material, energi, vatten etc. Därefter följer miljöledning som beskriver hur man på alla organisationsnivåer arbetar med miljöfrågor. Man redogör även hur man hanterar miljörisker, till exempel olyckor. Påföljande beskrivs miljöindikatorerna och hur resursförbrukningen ser ut med den exakta förbrukningen sammanställt i tabellform. Eftersom material- och energiförbrukning utgör en betydande del i verksamheten läggs stor vikt på att redovisa kärnindikatorer för dessa områden. Antalet indikatorer är 25 stycken. Vattenfall redovisar miljöaspekten på 11 sidor.

Socialt: Precis som 2007 innehåller samhällsaspekten 4 sektioner; arbetsförhållande, mänskliga rättigheter, produktansvar och organisationsansvar. Redogörelsen innehar samma struktur som föregående år där man först anger vilka faktorer som måste beaktas och hur hanteringen med dessa skall ske. Därefter sker uppräknig av indikatorer och totalt för alla sektioner blir det 46 indikatorer. Totalt består detta avsnitt av 15 sidor fördelat på de olika områdena.

Ekonomi: För det ekonomiska ansvaret beskrivs först generellt om hur man genom ekonomiskt värdeskapande skapar en trygg framtid. Sen följer de redogörelse för hur man kan mäta och hantera prestationer följt av huvudmålet - ett långsiktighetstänk. Därpå följer vilka indikatorer som använts och hur de står i relation till klimatet. Det ekonomiska ansvaret utgör 4 sidor och antalet indikatorer är 9 stycken.

Hållbarhetsredovisning 2009

Vattenfalls hållbarhetsredovisning tillämpar GRI fullt ut och betecknas med A+. Den utgörs av 90 sidor fristående hållbarhetsredovisning.

Miljö: Vattenfall börjar med att redogöra för miljömål, miljöledningssystem, miljöriskhantering och nämner därefter sina viktigaste miljöaspekter. Därpå följer varje

miljöaspekt med tillhörande indikatorer och antalet kan räknas till 25 stycken. Till exempel materialanvändning och dess förbrukning. Miljöansvaret redogörs för på 11 sidor.

Socialt: Vattenfall redovisar samhällsaspekten på 14 sidor vilken inkluderar områden som medarbetare, mänskliga rättigheter, produktansvar och organisationsansvar. Samma disposition som 2008 där det först anges hur man arbetar underliggande faktorer och sedan redogörs för vilka indikatorer man använt. Inom mänskliga rättigheter till exempel beskriver man sin uppförandekod och hur den påverkar arbetet och därefter uppräknas indikatorer som anses viktiga. Totalt anges 49 stycken indikatorer för de olika områdena.

Ekonomi: Det ekonomiska ansvaret tar minst antal sidor, 4 stycken. I denna del mäts och hanteras de ekonomiska värden som Vattenfall genererat under året. Avsnittet överblickar hur Vattenfall utifrån skapandet och levererandet av ekonomiskt värde kan uppnå sina finansiella mål samtidigt som de bidrar till samhällsutvecklingen. 11 indikatorer redovisas.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan sägas att Vattenfalls hållbarhetsredovisning är väldigt detaljerad samtidigt som den är informativ. Vattenfall redovisar högst väsentliga indikatorer och har stark anknytning till den verksamhet Vattenfall bedriver. Hållbarhetssammanhanget presenteras tydligt i form av kärnindikatorerna som visar den viktigaste påverkan inom hållbarhetsområdena. Kommunikationen med intressenterna redovisas tydligt och noggrant. Vattenfall för nära dialoger med sina intressenter för att hålla dem uppdaterade om verksamheten och dess påverkan på samhället. Antalet indikatorer är i en uppåtgående trend där antalet ökat för varje år.

5.1.2 Lernias hållbarhetsredovisning

Ett av Sveriges ledande kunskapsföretag inom bemanning och utbildning är Lernia. Lernias huvudområden är sex stycken till antalet vilket möjliggör tillgodoseendet av spetskompetens hos kunderna samtidigt som mer djupgående kompetensbehov hos individen och företaget också är möjligt. Lernias huvuduppgift är att utveckla och matcha människors kompetens mot företagets behov. Hållbarhetsfrågorna är enligt Lernia integrerade i deras dagliga arbete vilket bygger på deras miljöpolicy. Lernias hållbarhetsarbete ska prägla hela organisationen, på alla nivåer, där medarbetarna deltar och aktivt bidrar till ett framgångsrikt hållbarhetsarbete. 2009 omsatte Lernia 1 591 Mkr och hade 67 anställda.⁶⁵

Hållbarhetsredovisning 2007

Hållbarhetsredovisningen är inte upprättad enligt GRI. Miljöansvaret redogör man för i ett halvt stycke där man talar om att Lernias verksamheter är kvalitetscertifierade enligt SS EN ISO 9001:2000 och miljöcertifierade enligt SS EN ISO 14001:2004. Därefter beskriver man att miljöarbetet ska bedrivas som en integrerad del i det dagliga arbetet. Man har uppsatta mål

⁶⁵ Lernias hemsida.

för elförbrukningen, koldioxidförbrukningen och kemiska produkter och redogör samtidigt för resursförbrukningens utveckling 2005, 2006 och 2007. Medarbetarna tar ett större utrymme och behandlas på 2 sidor. Man redogör för åldersfördelning, könsfördelning och antalet medelanställda i tabell- och cirkeldiagram. Man beskriver hur viktigt medarbetarna är för Lernia och hur man arbetar med kompetensutveckling. Vad som inte framgår är hur det ekonomiska ansvaret hanteras men det framgår dock att man uppnått sina ekonomiska mål. Totalt är redovisningen på 4 sidor. Inga resultatindikatorer redovisas.

Hållbarhetsredovisning 2008

Lernias hållbarhetsredovisning 2008 är på 7 sidor totalt och är integrerad i årsredovisningen. GRI tillämpas inte fullt ut och beteckningen blir därför C+. Noterbart är att man för första gången rapporterar enligt GRI:s riktlinjer. Det framgår inte heller av hållbarhetsredovisningen hur många indikatorer som används.

Miljö: Viktiga aspekter som redogörs för är klimatpåverkan av tjänsteresor, elförbrukning samt sophanteringen. Antalet exakta indikatorer och vilka är svårt att utläsa men i tabellform återfinns statistik beträffande bland annat tjänsteresornas påverkan. Man kan utläsa hur mycket el som förbrukats och koldioxidutsläpp mätt i kilogram. Miljöansvaret tar utrymme på totalt 1 sida

Socialt: Detta år redogörs för statistik över löneförhållanden mellan män och kvinnor, antalet anställda och hur stor sjukfrånvaron varit. I samband med detta beskriver man att den viktigaste resursen är just medarbetarna och att man strävar efter jämlika förhållanden. Man talar om vidareutveckling som en nyckelfaktor för fortsatt framgång. Denna del ges 1,5 sida i utrymme

Ekonomi: Strävan efter att leverera ekonomiskt mervärde tar sig uttryck i hur mycket intressenterna genererar, både intäkter och kostnader vilket förklaras på en 1 sida.

Hållbarhetsredovisning 2009

Lernias hållbarhetsredovisning är integrerad i årsredovisningen och består av 9 sidor. Dock hänvisas resultatindikatorerna separat via hemsidan. GRI tillämpas inte fullt ut och betecknas därmed med C+.

Miljö: Inom detta område redogör Lernia för exempelvis elförbrukningen och utsläpp. Man redovisar den exakta förbrukningen med diagram. Totalt anges 7 indikatorer. Redogörelsen sker på 1 sida.

Socialt: Detta avsnitt innehåller först och främst området medarbetare. Eftersom medarbetarna är en stor del av Lernias verksamhet utgör de också en strategisk tyngdpunkt. Man redovisar noggrant med tabell över hur sjukfrånvaron varit samt antalet anställda under 2009. Man kartlägger även löneskillnader mellan män och kvinnor inom olika befattningar. Man anger 7 indikatorer totalt omfattar detta område 2 sidor.

Ekonomi: Precis som föregående år görs kopplingar till bolagets intressenter och hur mycket de genererat i både intäkter och kostnader. Antalet indikatorer räknas till 1 och allt redogörs för på 1 sida.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan sägas att hållbarhetsredovisningen är lättöverskådlig och i sin omfattning strukturmässigt enkel. Hållbarhetsområdena och indikatorerna som redovisas är både begripliga och högst relevanta för Lernias verksamhet vilket gör väsentligheten hög. Med tanke på den verksamhet Lernia bedriver är hållbarhetssammanhanget av tydlig struktur. Det framgår med enkla ord hur stor förbrukningen och påverkan är vilket gör det lätt att följa. Kommunikationen med intressenterna är beskriven i intäkter och kostnader som visar på hur mycket varje intressent genererat respektive kostat. Jämför man åren märks att arbetet med hållbarhetsredovisning blivit mer intensivt. 2009 innehar också fler indikatorer än de två föregående åren.

5.1.3 SBAB:s hållbarhetsredovisning

SBAB är ett bolåneinstitut som erbjuder sina kunder förmånliga villkor beträffande finansiering av bostad och sparande. Enligt SBAB är deras hållbarhetsarbete en integrerad del i verksamheten där de valt att lägga fokus på de områden som företaget bäst anser sig kunna påverka positivt. De arbetar med att i minsta möjliga utsträckning påverka miljön negativt vilket innebär att man för nära och öppna dialoger med sina intressenter. Enligt SBAB hjälper detta dem att skapa och införliva de förväntningar företaget har på sig. 2009 omsatte SBAB 1 867 Mkr och hade cirka 435 medarbetare.⁶⁶

Hållbarhetsredovisning 2007

Hållbarhetsredovisningen detta år är ingen redovisning kring indikatorer och upprättas inte enligt GRI utan är bara en redogörelse och informativ skrivelse om hur man ska uppnå uppsatta mål inom ekonomiska frågor, sociala frågor och miljöfrågor. Det finns ingen förd statistik kring huruvida målen uppnåtts utan man talar bara om vad verksamheten eftersträvar.

Hållbarhetsredovisning 2008

Hållbarhetsredovisningen består av 4 sidor. Redovisningen detta år uppnår kraven för tillämpningen C men är inte externt bestyrkt. Information om resultatindikatorer hänvisas till hemsidan.

Miljö: Miljöansvaret beskrivs på 1 sida där det börjas med hur stor den direkta miljöpåverkan är. Åtgärder för att påverka miljön i minsta möjliga mån är till exempel att distribuera tjänster via telefon och internet. Man arbetar mycket med nyckeltal där exempelvis antalet tjänstresor anges med olika transportmedel. Sen framgår också hur mycket koldioxid man släppt ut i samband med resorna.

⁶⁶ SBAB:s hemsida

Socialt: Detta avsnitt består av en halv sida med beskrivning om SBAB:s etik och värderingar, samhällsengagemang och medarbetare. Man hänvisar information om medarbetare till förvaltningsberättelsen där man kan utläsa statistik om till exempel sjukfrånvaro. Nyckeltalen visar på allt från nöjda medarbetare till utbildningsdagar per anställd.

Ekonomi: Detta avsnitt beskrivs ytterst lite. Det ges information hur man ska bidra till en positiv samhällsutveckling genom att reducera sina kostnader samt hur man genom existerande lagar och föreskrifter åstadkommer en sund kreditgivning.

Hållbarhetsredovisning 2009

SBAB:s hållbarhetsredovisning för 2009 utgör 10 sidor och är integrerad i årsredovisningen. Hållbarhetsredovisningen följer GRI:s riktlinjer men inte fullt ut och förteckning över indikatorerna hänvisas till deras hemsida. Nivån på redovisningen betecknas med C+.

Miljö: Redogörelse för miljöpåverkan sammanfattas totalt på en sida där man både beskriver den direkta samt den indirekta miljöpåverkan. Av det redovisade materialet framgår att företaget arbetar med nyckeltal för miljöpåverkan, till exempel totala mängden utsläpp. Antalet indikatorer uppgår till 4.

Socialt: Eftersom medarbetarna utgör en stor del av verksamheten redovisas detta noggrant. Det redogörs för kompetensutveckling, jämställdhetsstatistik i form av tabeller, ergonomi och samhällsengagemang. Likaså här använder man nyckeltal, såsom hur nöjda medarbetarna är etc. 11 indikatorer kan utläsas.

Ekonomi: Redogörelse för ansvarsfull kreditgivning samt uppställning av avkastningskrav i form av nyckeltal i tabellform. Två indikatorer redovisas.

Sammanfattning

Från 2007 till 2009 har det skett en markant utveckling av hållbarhetsredovisningen hos SBAB. 2007 redovisades enbart ett par rader om hållbarhetsarbetet som fokuserade på internt uppsatta mål där det var svårt att följa strukturen. Både 2008 och 2009 är strukturen bättre där det lättare kan följas vad som görs. Man redovisar väsentliga områden i förhållande till den verksamhet som bedrivs. För dessa två år har man delat in sina intressenter efter prioritet. Kunder, investerare och medarbetare har givits högsta prioritet då SBAB menar att dessa har specifika förväntningar som bidrar till företagets framgång. Hållbarhetssammanhanget är tydligt där man i sin affärsstrategi redogör för hållbarhetsarbetet. SBAB:s hållbarhetsredovisning under åren 2007-2009 är enkel till sin struktur med en enkel disposition och tydliga beskrivningar för olika områden. 2007 följer man inte GRI och därför redovisas inga indikatorer. Även 2008, det första året man redovisar enligt GRI, finns ingen tillgång till hur många indikatorer som redovisas inom de olika områdena. 2009 använder man totalt 17 indikatorer.

6. Analys

Med hjälp av empiriskt material i form av intervjuer och hållbarhetsredovisningar samt inslag av den teoretiska referensramen syftar denna del till att analysera utveckling av hållbarhetsredovisningar.

6.1 Ägardirektivets grunddrag avseende hållbarhetsredovisningar

Efter genomgången av hållbarhetsredovisningarna märks att redovisningen allt eftersom fått klarare utseende och bättre disposition. En bidragande faktor till att den numera lättare kan överskådas samt studeras följer av regeringens ägardirektiv som säger att de statliga bolagen måste redovisa sitt hållbarhetsarbete. Ett motiv till direktivet var att det ställdes höga krav på bolagens rapportering av hållbarhetsinformation men det saknades en uppföljning från regeringens sida. Det gick inte riktigt att "ta på" vad de gjorde, som Jenny Didong vid Näringsdepartementet uttrycker det. Hon har tidigare arbetat på OMEX med finansfrågor men är sedan en tid tillbaka anställd på Näringsdepartementet där hennes arbetsuppgifter framförallt berör hållbarhetsfrågor.

Trots att regeringen har bidragit till att öka transparensen och säkerställt att alla statliga bolag numera tydligare redogör för sitt hållbarhetsarbete tycks ändå vissa svårigheter med regeringens utvärdering av hållbarhetsredovisningen finnas, menar Didong. Hon syftar på att regeringens utvärdering av bolagens hållbarhetsredovisningar i dagsläget är svårbemästrad och svårhanterlig. Eftersom bolagen är verksamma inom olika branscher använder inte alla GRI i samma utsträckning, vilket också framgår av vår genomgång. Hon anser också att enskilda utvärderingar som noggrannare granskar varje bolag behövs för att kunna dra slutsatser om enskilda bolag. I och med att ingen konkret granskningsmodell ännu existerar är det svårt för regeringen att överblicka bolagens hållbarhetsarbete och att det skötts på ett konsekvent sätt. Här återstår en del arbete menar hon.

Trots att ingen allmänt vedertagen granskningsmodell finns är det genom tidigare nämnda ägardirektiv tvingande för bolagen att låta sina hållbarhetsredovisningar bli extern bestyrkta av oberoende part. I samma direktiv anges att en oberoende part måste granska hållbarhetsredovisningen vilket betyder att det inte tvunget måste vara en revisor. Men ofta, om inte alltid, väljer företagen att låta redovisningen bli granskad av just revisorer.

Ekonomers styrka är att analytiskt kunna bedöma situationer och mönster för att sedan omvandla de till begriplig information åt intressenterna, menar Didong. Men möjligen kan det finnas en svaghet med att bara låta ekonomer arbeta med hållbarhetsredovisningar då de saknar kompetens i miljöfrågor. Samma svaghet kan förekomma hos revisorer vid granskning

och bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen då deras kunskapsnivå för miljöfrågor också kan ifrågasättas. Inte nog med att miljökunskaper kräver flera års utbildning, det är också ett väldigt komplext område menar Magdalena Elfors, miljötekniker på Vattenfall. Hon påpekar upprepade gånger att miljöfrågor är komplexa fenomen som kräver lång utbildning. Detta skulle möjligen kunna ifrågasätta revisorers kompetensområde, om dem överhuvudtaget ska granska en hållbarhetsredovisning.

I och med att ekonomers och revisorers kompetenser kanske inte ligger inom ramen för miljörelaterade frågor kan det för dem uppstå ytterligare komplikationer i samband med den vaga definitionen av CSR. Begreppet CSR förklarar hållbarhet i form av det samhällsansvar organisationen åtar sig genom olika handlingar. Men då CSR fått många definitioner kan det uppstå svårigheter för ekonomer och revisorer i hållbarhetssammanhang. Detta eftersom de inte, utifrån sina kunskaper, kan tolka miljöinformation och organisationsansvar ur ett ekonomiskt perspektiv. Trots den diffusa definitionen av CSR det har mer och mer argumenterats för att ett samband mellan CSR och företagets kapacitet att generera lönsamhet finns, där ekonomers och revisorers kunskaper skulle kunna komma till användning.⁶⁷ Social Environmental Reporting fungerar som ett internt kommunikationsverktyg för just hållbarhetsfrågor. Samarbetet mellan miljökunniga och ekonomer kräver god kommunikation och förståelse där SER skulle kunna användas för att bidra till en bättre kommunikation och förståelse. Härmed utvecklas såväl företaget, genom att omvandla och kommunicera hållbarhetsinformation; som ekonomerna och revisorerna, till att kunna förmedla begriplig hållbarhetsinformation åt intressenterna.⁶⁸

6.2 Intressentinteraktion

En annan väldigt central och intressant aspekt är vilka aktörer som egentligen har nytta av hållbarhetsredovisningen. Med *Freemans* intressentmodell i åtanke är det möjligt att belysa och analysera huvudintressenterna som kan tänkas ha intresse av dessa redovisningar.⁶⁹ Vattenfalls hållbarhetsredovisning kommunicerar bland annat med samhället som de anser behöver tydlig information och ständiga uppdateringar om Vattenfalls arbete. För Lernia torde kunderna vara den intressent som genererar störst ekonomiskt värde vilket också framgår av deras redovisning, om än otydligt både 2007 och 2009. SBAB:s viktigaste intressenter är kunder, investerare och medarbetarna.⁷⁰

Didong framhäver att staten som ägare (svenska folket) har ett ansvar att företagen agerar ansvarsfullt gentemot samhället och i dess intresse. Hon anspelar här på att bolagen måste se sig själva som föredömen vilka representerar svenska folket och därför måste agera i enlighet därmed. Detta är en utmaning i sig själv menar hon, då i de fall kritik mot bolagen lyfts fram bör de ta emot denna och på bästa sätt bemöta den. Fredrik Ljungdahl som är specialist och

⁶⁷ Löhman & Steinholtz (2003)

⁶⁸ Spence C, (2007)

⁶⁹ Freeman, E, (1984)

⁷⁰ Respektive företags hållbarhetsredovisning, 2007-2009

arbetar på PwC och har mångårig erfarenhet kring hållbarhetsfrågor, pekar framför allt på etiska investerare som en betydande intressenter för de börsnoterade företagen. Dessa kan förklaras som en mindre grupp intressenter och utövar ett indirekt intresse genom sin etiska och moraliska ställning. Ljungdahl tror att de etiska investerarna utövar tryck på företagen att noggrant redovisa sitt hållbarhetsarbete. I de statliga företagens hållbarhetsredovisningar framgår att man prioriterar intressenter efter hur mycket de påverkas av verksamhetens arbete. Detta visar på ett enhetligt engagemang att omsorgsfullt vårda sina intressenter och bemöta deras respons vilket också våra intervjurespondenter är eniga om. Genom att bolagen kommunicerar igenom sin hållbarhetsredovisning kan de samtidigt förmedla en positiv bild av bolaget, det vill säga man använder den som marknadsföring. Men även om kommunikation är en viktig del behöver inte begripligheten och trovärdigheten ligga på en hög nivå. Ljungdahl menar att hållbarhetsinformationens begriplighet och trovärdighet varierar dels beroende på vilket företaget är, dels i vilken utsträckning GRI tillämpas. Han är kritisk till de icke-statliga bolag som inte tillämpar GRI:s ramverk och inte får redovisningen externt bestyrkt. Dels besitter inte denna samma kvalitet som en bestyrkt hållbarhetsredovisning, dels har GRI allmänt accepterats som redovisningsramverket för hållbarhetsfrågor. En sådan hållbarhetsredovisning innehar mindre trovärdighet och kommunicerar inte lika väl med intressenterna, menar han på.

Elfors påpekar att det är viktigt att medarbetarna ges insyn i ledningens hållbarhetsarbete och att hållbarhet generellt diskuteras eftersom det ger upphov till intern utveckling samt att organisationen lär sig bemöta och hantera synpunkter. Det engagerar också andra mindre grupper som exempelvis facken eftersom de ser till de anställdas intresse.

Det är tydligt att företagen och sakkunniga har olika uppfattningar om vem som är mest intresserad av redovisningarna vilket kanske inte är så konstigt eftersom de är verksamma inom helt olika branscher. Som tidigare nämndes är utgångspunkten inom intressentteorin att intressenterna indelas i direkta och indirekta aktörer vilket ändå, som kanske inte framgår i teorin, torde tyda på ett underliggande samspel dessa aktörer emellan. Ett underliggande samspel som uppenbarar sig när flera intressenter påverkas eller påverkar i någon mening. Går flera intressenter samman och sätter tryck på företagen kan förmodligen utformningen av hållbarhetsredovisningen och dess innebörd markant förändras, det tror Didong. Elfors tror vidare på att hållbarhetsinformationen bör utvecklas och göras mer begriplig vilket hon menar på skulle attrahera fler intressenter till att ta del av hållbarhetsredovisningen. Hon tror att begripligheten innehar en viktig position i sambandet mellan organisationens intressenter och dess handlande.

6.3 Rättfärdigar hållbarhetsredovisningen organisationens existens?

Som framgår av teoriavsnittet är begreppet legitimitet svårt att beskriva och svårt att riktigt ta på. Men teorierna har en sak gemensamt – det är en företeelse vilken lika snabbt kan berättiga någon till något, som den kan beröva någons fortlevnad. *Matthew Tilling* delar in legitimitet i fyra faser där han pekar på att legitimitet intar olika stadier vilka måste beaktas.⁷¹ Hållbarhetsredovisningen skulle på många sätt kunna hjälpa en organisation att skapa och etablera en legitimitet utifrån dess kärnkompetenser (första fasen). Kan företagen tydligt redogöra för fördelar och nackdelar inom hållbarhetsområdena samt kartlägga begränsningar och risker för hållbarhetsarbetet kan det vara ett sätt att fånga intressenternas förväntningar och krav. *Didong* framhäver vikten vid att företagen publicerar sina hållbarhetsredovisningar, och speciellt de statliga bolagen, eftersom dessa ska handla i enlighet med samhällets krav. Hon menar på att publikationen är en bidragande faktor till att organisationen rättfärdigas eftersom samhället därigenom ges insyn i bolagens förhållningssätt.

Feedback på hållbarhetsredovisningens innehåll är en del i den andra fasen. Dels är den ett viktigt verktyg för regeringen ur utvärderingssynpunkt, det vill säga om företagen sköter sig, dels ur legitimitetsperspektiv ett sätt att kontinuerligt utvecklas som organisation, menar *Didong*. *Efors* sätter också feedback i en organisatorisk kontext och säger att Vattenfall arbetar med interna och externa enkäter som delas ut till intressenterna, i syfte att höja redovisningens kvalitet. Hon menar på att dessa är ett viktigt i Vattenfalls arbete med att upprätthålla sin legitimitet, eftersom intressenterna i och med dessa enkäter tar del av Vattenfalls hållbarhetsarbete. Hon säger också att om hållbarhetsredovisningens utformning är av sämre kvalitet och det inte tydligt framgår vad som sker inom Vattenfall kan det riskera legitimiteten. *Ljungdahl* tror att organisationens legitimitet påverkas av hållbarhetsredovisning. Han hänvisar till en studie, ”*Count me in*”, där ett urval på nästan 2300 fick frågor om hållbarhetsredovisningens inverkan och hur de uppfattade den. Responsen blev att hela 85 % påstod att redovisningen gav en annan bild av verksamheten. Det framhävs också i studien att *stakeholders* borde ha en starkare och mer engagerande anknytning till redovisningen.⁷² Det kan vara så att organisationer allt mer lägger vikt vid sitt beteende och förhållningssätt gentemot samhället för att anpassa sig till rådande debatter (klimat) och för att locka nya och potentiella intressenter. Detta är kännetecknen för den tredje fasen.

Enligt en artikel via en affärssajt från *Veckans Affärer*, planerar Vattenfall att utöka sin brunkolsbrytning vilket kommer innebära att fyra byar måste rivas och att 3500 människor måste flytta. Häpnadsväckande är att detta strider såväl mot den svenska regeringens krav på minskade koldioxidutsläpp som mot den tyska regeringens energiscenari för 2050.⁷³ Om detta kommer påverka Vattenfalls legitimitet nämnvärt är en ren spekulationsfråga men vad som bestämt går att analysera är att de hädanefter måste försvara och bearbeta sin legitimitet.

⁷¹ Tilling, M (2004)

⁷² Bartels, W, Lansen-Rogers, J, Kuszewski, J, KPMG (2008) *Count me in – The readers’ take on sustainability reporting*,

⁷³ En affärssajt från *veckans affärer*

Som den fjärde och sista fasen går in på, kan sådana här beslut få konsekvenser i form av att företag ändrar sina redovisningsstandarder till stöd för införandet av standarder som behandlar det sociala ansvaret.

Det kanske mest elementära i en sådan situation är att föra intensiva och nära dialoger med samhället för att visa på sitt engagemang som organisation att kompromissvillighet är ett aktuellt alternativ. Här upprepas andra fasen då Vattenfall kontinuerligt arbetar med sin legitimitet för att upprätthålla den.

6.4 Kan en etablerad redovisningsstandard driva hållbarhetsarbetet framåt?

Då det ännu inte finns något lagstadgat redovisningsramverk för hållbarhetsredovisning utan enbart ett allmänt vedertaget och accepterat sådant finns all anledning att analysera dels hållbarhetsredovisningens utformning, dels huruvida en etablerad redovisningsstandard för hållbarhetsinformation kan sträcka sig så långt som att faktiskt bidra till samhällsnytta. *Dillard et al.* forskning kring institutionell teori och formaliserade strukturers utformning i anknytning till externa regler och normer, visar att tillämpningen av GRI skulle accepteras av samhället och därmed upprätthålls organisationers legitimitet.⁷⁴ Ljungdahl stärker den teorin då han hävdar att trots GRI:s omfattande karaktär, och i viss mån abstrakthet, är den på god väg att integreras i organisationers affärsstrategi och årsredovisning. Allt fler bolag anpassar sin affärsstrategi till GRI:s redovisningsramverk för hållbarhetsredovisning för att dels tydliggöra hållbarhetsarbetet i verksamheten, dels visa på en koppling till den finansiella delen, menar Ljungdahl. Grundläggande finansiell redovisningsteori består i att det som redovisas i årsredovisningen ska ge en rättvisande och trovärdig bild av verksamheten.⁷⁵ Som tidigare diskuterades, finns det en sannolikhet att Vattenfalls planer på utökad brunkolsbrytning äventyrar deras legitimitet. Men sätter man detta i kontrast till hållbarhetsredovisningen behöver det inte betyda att man gör något fel. Beslutar Vattenfall om utökad brunkolsbrytning kommer detta troligtvis framgå i hållbarhetsredovisningen vilket därmed ger en rättvisande och trovärdig bild av verksamheten. Detta i sin tur upprätthåller legitimiteten och stöder GRI som redovisningsstandard av hållbarhetsinformation.

Företagen etablerar allt fler rutiner för hållbarhetsredovisning och anammar det nu på ett helt annat sätt än för ett par år sen. Grunden i detta kan komma från så kallade *påtvingande institutionella isomorfismer*. GRI är dels tvingande för de statliga bolagen att arbeta efter, dels ställer externa sociala grupper (etiska investerare) krav på att hållbarhetsinformation ska redovisas. Men trots att det är tvingande är det inte infört i svensk lagstiftning. Utifrån de intervjuer vi har gjort råder det delade meningar om huruvida lagstiftning är den bästa vägen att gå för att effektivisera redovisningens utformning. Ljungdahl menar att ägardirektivet mer eller mindre motsvaras av lag och är ett lättillgängligt verktyg för användandet av GRI.

⁷⁴ Dillard et. al, (2004)

⁷⁵ Årsredovisningslagen, 2 kap. 3§

Didong är inne på samma spår då hon menar att lagstiftning är en annan process som medför andra rutiner vad gäller uppföljning och informationsbearbetning. Det är enklare med ett ägardirektiv då ägarna får bättre insyn i vad som faktiskt görs i bolagen. Lagstiftning måste även ta hänsyn till att olika branscher ställer olikartade krav, men hon utesluter ändå inte att lagstiftning kan bli verklighet i framtiden. Vid lagstiftning används GRI i större utsträckning vilket skulle vara utvecklande för dels GRI, dels företagen själva, menar Didong.

Elfors har en helt annan syn på det hela. Hon anser att hållbarhetsfrågor är alldeles för komplexa och breda i sin karaktär vilket gör det väldigt svårt att utveckla en gemensam lagstiftning som tar hänsyn till olika branschers krav.

Det torde vara föredömligt att de statliga bolagen följer GRI:s regelverk. När de icke-statliga bolagen ser detta är det högst troligt att de vill efterlikna de statliga bolagen. Dels för att alla organisationer i någon mening vill agera föredömligt, dels konkurrerar många icke-statliga företag med statliga. I det sistnämnda fallet antas att en osäkerhet uppstår hos de privata bolagen kring hur kunderna ska uppfatta dem om de inte anammar hållbarhetsarbete. Därför skulle detta mana på dem att efterlikna de statligt ägda bolagen. Företagen har *mimat* (mimetisk isomorfism) de statligt ägda företagen. Här kommer dock Elfors med en liten invändning. För att detta ska kunna ske, behöver man utveckla och göra GRI mer smidigt. Hon anser att ramverket ibland kan vara lite fyrkantigt och ogenomträngligt samt att olikartade branscher föranleder olika tolkningar av GRI.

Om istället företagen själva kan vara med och bidra till utvecklingen av GRI genom att belysa sådana brister och styrkor som de stöter på, skulle det förmodligen resultera i att GRI blir mer konkret och mer lätthanterligt. Att lyfta fram företagets åsikter om GRI, för att lättare kunna förstå och definiera det, kan vara nyttigt för hållbarhetsredovisningen som helhet då den innehållsmässigt ofta är väldigt detaljrik och svårhanterlig. Detta är kännetecknet för den *normativa isomorfismen*.

Det nyss sagda, kan vi säga, berör organisationers allmänna attityd till hållbarhetsredovisningens utformning och hur de agerar till följd av samhällets bestämmelser. Viktigt att förstå är att människor skapar sig föreställningar om hur organisationer ska uppträda och bete sig. Man skulle av detta kunna dra kopplingar till den institutionella teorin och hävda att de statliga bolagen skapat och etablerat "sociala standarder" som de vill att samhället ska acceptera; accepteras dessa erhåller organisationen en social legitimitet. Eftersom de statliga företagen tvingas att följa hållbara riktlinjer (GRI) till följd av klimatdebatten och dess ståndpunkter vill staten framställa de statligt ägda företagen som samhällets godhjärtade samariter. Detta skulle kunna karaktäriseras som en social legitimitet; att de har blivit institutionaliserade organisationer vilka kan uppfattas som de alltid agerar ansvarsfullt och därmed svåra att ifrågasätta.

7. Slutsats

I detta kapitel kommer vi diskutera och presentera en slutsats utifrån de problemformuleringar som ställdes i början. Kapitlet avslutas med ett förslag till vidare forskning.

7.1 Inledning

Uppsatsen syftar till att utforska hållbarhetsredovisningens huvudsakliga syfte och om det existerar specifika faktorer som driver utvecklingen av den framåt samt hur trovärdig och begriplig den redovisade informationen är.

I dagsläget följer statligt ägda bolag ägardirektiv och redovisar hållbarhetsinformation enligt GRI:s rekommendationer. Hållbarhetsredovisningars innehåll skiljer sig åt beroende på vilken bransch företaget är verksam inom och vad företaget väljer att redovisa samt inte redovisa. Företagen har i samband med detta fått en valmöjlighet att antingen följa riktlinjerna eller tydligt markera avvikelser från dem vilket grundas på statens ägarprincip ”följa eller förklara”. Vattenfalls hållbarhetsredovisning är oerhört omfattande, detaljrik och komplext förklarande. SBAB:s och Lernias hållbarhetsredovisning kännetecknas av enkelhet och lätt att överskåda. Gemensamt för de tre företagen är att hållbarhetsredovisningens utveckling är positiv i den bemärkelsen att man redovisar hållbarhetsinformationen på ett bättre sätt än tidigare.

7.2 Resultat

Hållbarhetsredovisningens utformning och innehåll har utvecklats avsevärt under de senaste tre åren. Vi tror att klimatdebatten bidragit till hållbarhetsredovisningens ökade efterfrågan men vill samtidigt hävda att den ökat i snabbare takt än GRI vilket har resulterat i svårigheter med ramverkets tillämpning och huvudsakliga syfte. Det råder olika åsikter om det huvudsakliga och primära syftet med hållbarhetsredovisningar. Genomgången av de valda företagens hållbarhetsredovisningar visar på klara och urskiljbara skillnader i utvecklingen vilka, enligt oss, beror på en del olika aspekter, såsom verksamhetsområde, företagsstorlek, legitimitet, intressenternas påverkan samt hur långt GRI kommit i sin utveckling. Aspekterna hänger ihop så till vida att ju större företaget är desto mer information om företagets handlingar behöver förmedlas till allmänheten. Ett företag som exempelvis har stor miljöpåverkan måste kunna redovisa och argumentera för sina handlingar i syfte att rättfärdiga och försvara sin verksamhet.

Syftet med hållbarhetsredovisningen behöver inte bara vara att miljön ska påverkas positivt, vilket man kan tro. Vi anser det viktigare att företaget redovisar sina handlingar och

åtaganden så att intressenter kan ta del av dessa genom hållbarhetsredovisningen. Detta skapar således en trovärdig helhetsbild av företaget.

Omfattningen på redovisad hållbarhetsinformation beror dels på företagets resurser som är avsedda för denna typ av redovisning, dels på företagets kompetens inom hållbarhetsfrågor. Vi kan se att företagen oftast söker extern hjälp med hållbarhetsfrågor vilket leder till en ökad kostnad. Vi kan dra slutsatsen att direktivet direkt leder till en bättre och mer strukturerad hållbarhetsredovisning men indirekt till att företaget tvingas att lägga mer resurser på framställningen av den.

En genomgående brist i hållbarhetsredovisningarna som vi vill belysa, är att fokus ligger på innehållet i hållbarhetsredovisningen och dess kvalitet, istället för att fokusera på det praktiska hållbarhetsarbetet. Det praktiska hållbarhetsarbetet anser vi är viktigare än upplysningar om det och det är detta som intressenterna efterfrågar. Vi tycker också att det är bra att syfta till hög innehållskvalitet så att företagen praktiserar och utvecklar redovisningsmetoder för hållbarhetsfrågor. Detta bidrar till att företagen internt utvecklar egna redovisningsmetoder, modeller och rapporteringssystem för hållbarhetsarbetet vilka även kan användas i utvärderingssyfte. Med utvärderingssyfte menas att företagen lättare kan överblicka sina brister och styrkor med tidigare hållbarhetsredovisningar för att kunna utforma en mer strukturerad och begriplig hållbarhetsinformation. Kommunikationen med intressenterna är också en viktig faktor för att bolagen internt ska kunna utvecklas i sitt arbete med hållbarhetsfrågor. Det som underlättar kommunikationen är att hållbarhetsredovisningen är jämförbar och begriplig vilket kan åstadkommas om de privata bolagen efterliknar de statliga bolagens hållbarhetsredovisningar. Ur intressenternas perspektiv bidrar detta till en lättare jämförbarhet och utvärdering av bolagen.

De som vi anser är mest intresserade av de statliga ägda bolagens hållbarhetsredovisningar är aktieägare och de samarbetspartners som är villiga att investera. Externa intressenter som till exempel EU är också intresserade eftersom de vill fånga en global bild av företagets naturresursförbrukning och påverkan på miljön. Medierna har en betydande roll då de förmedlar företagets handlingar till allmänheten. Verklighetsbilden visar att den största påverkan på utvecklingen av hållbarhetsredovisningen har mediernas påtryckningar och investerarnas efterfrågan på hållbarhetsredovisningar. Detta har ökat företagets motiv att upprätta sådan redovisning.

Ur ett internationellt perspektiv kan utvecklingen av hållbarhetsredovisningen bidra till att Sverige visar på ett stort samhällsengagemang samt tar hänsyn till rådande klimatförändringarna. Möjligheten finns också att Sverige, genom regelbundna rapporter av hållbarhetsredovisningens utveckling, dels bidrar till vidareutveckling av GRI, dels till att sammankoppla IFRS⁷⁶ och GRI eller att utarbeta redovisningsstandarder för hållbarhetsfrågor.

⁷⁶ International Financial Reporting Standards

7.3 Förslag till vidare forskning

Som förslag till vidare forskning kring hållbarhetsredovisningen vill vi lyfta fram en del punkter som vi anser behöver ytterligare forskning. Det är viktigt att vidare undersöka den verkliga nyttan och vem som verkligen är intresserad av hållbarhetsredovisningen samt hur uppföljning och utvärdering utvecklas. Vad som också är viktigt att undersöka är huruvida icke-statliga bolag påverkas av de statliga bolagens skyldighet att upprätta en hållbarhetsredovisning.

Referenslista

American Institute of Certified Public Accountants *et al.*, *Representation to the conference of parties on climate change (COP15)*, 2009. Accesdatum: 2010-11-15
<http://www.iasplus.com/resource/0912sustainability.pdf>

Angelica H., Selma P., (2010) *Hållbarhetsredovisning – vad beror statliga företags hållbarhetsredovisningar på?* Göteborgs universitet, Handelshögskola

Carroll, Archie B, (1991), *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*, Business Horizons, July-August

Catusus, B. Bengström S. Ljungdahl, F. (2002). *Miljöredovisning*, 2:a upplagan, Liber. s. 12

Christensen LT. (1997). Marketing as auto-communication. *Consumption, Markets and Culture* 1(3):

Christensen LT, Cheney G, (2000), *Self-absorption and self seduction in the corporate identity game*, In *The Expressive Organisation*, Schultz M, Hatlich MJ, Larsen MH (eds). Oxford University Press: Oxford.

Christensen, L. Engdahl, N. Gräas, C. och Haglund, L. (2010). *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur

Deegan, C., M. Rankin & P. Voght (2000). *Firms' Disclosure Reactions to Major Social Incidents: Australian Evidence* *Accounting Forum*, Vol. 24, No. 1

Deegan, C. & M. Rankin & J. Tobin (2002) *An Examination of the Corporate Social and Environmental Disclosures of BHP from 1983-1997: A Test of Legitimacy Theory*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3

Dillard, J. F Rigsby, J. T Goodman, C (2004) “*The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process*”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 4

Dimaggio & Powell (1983), “*The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*”, *American Sociological Review*, Vol.48, No.2

Europeiska miljöbyrån Köpenhamn, (2010). *Miljösignaler 2010*. Rosendahls-Schultz Grafisk
<http://www.eea.europa.eu/sv/publications/miljosignaler-2010-klimatet-mangfalden-och-manniskan-sv>

European Commission Enterprise and Industry, Accessdatum: 2010-11-23
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/corporate-social-responsibility/index_en.htm

ESRA, Accessdatum: 2010-11-08
http://www.sustainabilityreporting.eu/about_us

FAR SRS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR, RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsredovisning*, (2009)

Fassin, Yves, (2009). *Journal of Business Ethics* 84:113–135

Flening, B. (2004). *Nya krav på revisorers kunskap om miljö och social förhållanden. Balans*, 10, (19-20)

Freeman, E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (Pitman, Boston).

Freeman, E.: 2003, *Lecture – Stakeholder Management Revisited: What’s the State of the Art?* Leuven, 20 November.

Freeman, R E, (2008). “*A Stakeholder theory of the modern corporation*”, 8th edition, Ethical theory and business, Prentice Hall, New Jersey

Fédération des Experts Comptables Européens. (2006). *Key issues in Sustainability Assurance - an overview* [FEE Discussion Paper]

Global Reporting Initiative, (2006) G3 – *Guidelines*.
<http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads/>

Gunnar Lindstedt, *Vattenfall utökar sin brunkolsbrytning*, *Veckans affärer* (2010).
Accessdatum: 2010-12-22
<http://www.va.se/nyheter/2010/12/16/vattenfall-okar-innehav-i-brunkol/>

Guthrie, J. & Parker, L.D. (1989). *Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy*. Accounting and Business Research, 1976.

Holme Idar Magne & Solvang Bernt Krohn, (1997) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2 uppl. Studentlitteratur, Lund

Hoque, Z (2006), *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues*. Spiramus Press Ltd, London

Hybels, R. C. (1995) “*On Legitimacy, Legitimation, and Organizations: A Critical Review and*

Integrative Theoretical Model", Academy of Management Journal, Special Issue: Best Papers Proceedings, 1995

Kanji, Gopal, K. 2010, *Corporate social responsibility in a global economy*, Total quality management, Vol. 21, No. 2, s. 119-143

Kenneth S. *Statliga bolag klivna till nytta med GRI*, Accessdatum: 2010-11-28
<http://www.miljorapporten.se/310.html>

KPMG (2005), *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*, Accessdatum: 2010-12-10 Amsterdam: University of Amsterdam och KPMG Global Sustainability Services

KPMG (2008) *Count me in – The readers' take on sustainability reporting*, Accessdatum: 2010-12-20
<http://www.kpmg.se/download/107681/150594/Readers'%20Choice%20Survey%20Report%202008.pdf>

KPMG (2010), *Ökat ansvar för bolagens styrelser att informera om miljö och personal - men alla klarar inte de nya kraven*. Accessdatum: 2010-11-15
<http://www.kpmg.se/pages/105472.html>

Kronstam, K. (2002). *Det hållbara Företaget – En bok om företagskultur och värderingsstyrda företag*. Göteborg: IHM Publishing.

Larsson, L-O, CSR speciallisterna, PwC, (2007/2008). *Sverigerapporten*. Accessdatum, 2010-11-17
<http://www.pwc.com/se/sv/publikationer/sverigerapporten.jhtml>
http://www.pwc.com/sv_SE/se/publikationer/assets/sverigerapporten.pdf

Larsson L-O, Partner, PwC, (2009). *European Sustainability Reporting Association report for Sweden*,
http://www.accaglobal.com/documents/sweden_esra.pdf

Larsson, Lars-Olle (2002) ”*Transparency – det genomsynliga företaget*“, Malmö: Gecco Information

Lennartsson, R. (2010) “*Biologisk Mångfald*”, Balans nr. 11, November 2010, s. 13

Lernias hemsida, Accessdatum: 2010-12-23
<http://www.lernia.se/Om-Lernia/Var-verksamhet/Kvalitet-och-miljo/>

Lerina AB – Hållbarhetsredovisning 2007

Lerina AB – Hållbarhetsredovisning 2008

Lerina AB – Hållbarhetsredovisning 2009

Lundahl, U. & Skärvad, P-H (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 3:e upplaga. Lund:studentlitteratur

Löhman, O. & Steinholtz, D. (2003). *Det ansvarsfulla företaget, Corporate Social Responsibility i Praktiken*. Stockholm: Ekerlids Förlag

Meyer, John W & Rowan, Brian (1977), *Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony*. American Journal of Sociology,

Precht, E. (2005), *Hållbar revision på intåg, Balans*, 2, s. 23-34.

Representation to the conference of parties on climate change (COP15), (2009)

Accessdatum: 2010-11-25

<http://www.iasplus.com/resource/0912sustainability.pdf>

Robins F, (2005) The Future of Corporate Social Responsibility. *Asian Business & Management*, 42, s. 95-115. Accessdatum: 23-11-2010

SBAB:s hemsida, Accessdatum: 2010-11-25

<http://www.sbab.se/2.134/2.288>

SBAB – Hållbarhetsredovisning 2007

SBAB – Hållbarhetsredovisning 2008

SBAB – Hållbarhetsredovisning 2009

Spence C, (2007), *Social and Environmental Reporting and the Corporate Ego*, University of St Andrews, School of Management, St Andrews, UK

Strid P, *Därför vinner du på miljöarbete*, Accessdatum: 2010-11-12

<http://miljoaktuellt.idg.se/2.1845/1.139127>

Suchman, (1995). *Managing Legitimacy Theory: Strategic and Institutional Approaches*. Academy of Management Review, 20(3), s. 571-610

Tilling, M. (2004). *Refinements to Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting*. South Australia: Flinders University.

Vattenfall AB – Hållbarhetsredovisning 2007

Vattenfall AB – Hållbarhetsredovisning 2008

Vattenfall AB – Hållbarhetsredovisning 2009

Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2009, Accessdatum: 2010-12-01
<http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/14/92/27/eebd19cc.pdf>

Årsredovisningslagen (1995:1554), 6 kap. 1§ 4 stycket

Bilaga 1: Intervjuguide

Intervjupersonens bakgrund

1. Vilka är dina arbetsuppgifter, position?
2. Vad har du för bakgrund? Utbildning?

Företagsnivå

3. Hur sammanställs information som ingår i hållbarhetsredovisningar?
4. Hur påverkar denna information ägarnas beslut?
5. Hur används informationen internt och externt?
6. Vem ger feedback på hållbarhetsredovisningar?

Intressentnivå

7. Vad tror du om allmänhetens intresse av hållbarhetsredovisningar?
8. Tycker du att hållbarhetsredovisning och tillhörande revision borde integreras med den finansiella delens bedömning av bolagets affärsrisk?
9. Hur pass trovärdig och begriplig är informationen i hållbarhetsredovisningar tror du?

Utveckling av hållbarhetsredovisningen

10. Ska intressenterna driva utvecklingen av hållbarhetsredovisningen?
11. Hur pass välutvecklat är GRI?
12. Tycker du att riktlinjerna har bidragit till förbättrade rutiner för att redovisa hållbarhetsfrågor eller har de skapat stora förändringar av hållbarhetsarbetet i praktik?
13. Varför väljer staten att införa ägardirektivet att alla statligt ägda bolag skall upprätthålla hållbarhetsredovisning tror du? Varför regleras det inte via lagen?

Ekonomer och hållbarhetsredovisningar

14. Vad har ekonomer för roll inom hållbarhetsredovisningar?
15. Tycker du att ekonomer skall arbeta med hållbarhetsfrågor?
16. Är ekonomer lämpade för detta ämnesområde? Hur pass trovärdig blir informationen?