



***Vilka är
hållbarhetsredovisningens
intressenter?***

Fredrik Carlsson

*SLU, Department of Economics
Degree Thesis in Business Administration
D-level, 30 ECTS credits*

*Thesis 470
Uppsala, 2007*

ISSN 1401-4084
ISRN SLU-EKON-EX-No470--SE

Who are the stakeholders of a sustainability report?

Vilka är hållbarhetsredovisningens intressenter?

Fredrik Carlsson

Supervisor: Carl-Johan Lagerkvist

© Fredrik Carlsson

Sveriges lantbruksuniversitet
Institutionen för ekonomi
Box 7013
750 07 UPPSALA

ISSN 1401-4084
ISRN SLU-EKON-EX-No470 –SE

Tryck: SLU, Institutionen för ekonomi, Uppsala, 2007

Förord

Uppsatsförfattaren vill framföra sitt tack till handledaren Carl-Johan Lagerqvist Universitetslektor vid institutionen för ekonomi vid, SLU, Uppsala för sin handledning under denna magisteruppsats. Uppsatsförfattaren vill även rikta sitt varmaste tack till de medverkande företagen i studien och då speciellt till de olika kontaktpersonerna Annika Berglund på Atlas Copco AB, Henrik Sundström på Electrolux AB, Helena Schytt på Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Lars Strömberg på Holmen AB, Sim Tee Lam på SKF AB, och Claes Åkesson på Vin & Sprit AB för sin medverkan.

Uppsala 2007

Abstract/ Summary

Background: Climate changes are a growing concern all over the world today. In June year 2006 the European Union accepted a new strategy for the Unions work against a sustainable development. The concept of taking consideration to all the aspects of an organisations/a company's activity is something that have been in focus during later years. Social and ethical aspects are in focus and questions regarding these aspects are more commonly included in the companies yearly reporting. A sustainability report is characterised by that it takes into account not only environmental aspects, like ordinary environmental reports, but also social and ethical aspects of a company's activity with it's surroundings. The expansions of the way the consumer views companies have forced the companies to expand their yearly reporting as well. This expansion has led to questions regarding how the companies should present these new figures in the yearly reporting. Should it be included or excluded in the traditional yearly reporting, who are the readers of these new reporting phenomena and so on?

Aim: The aim of the master thesis is to analyse the sustainable reporting concept. The primary focus on the thesis is to identify and illuminate the stakeholders of sustainable reporting, from a company's point of view. But the stakeholders point of view will also be taken into consideration. The essential question of issue in this thesis is *who are the stakeholders of a sustainability report, for whom is it meant?*

The study: Is analytical and will be built on primary data collected through interviews and questionnaire. The companies that take part in this study are the six Swedish companies Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Holmen AB, SKF AB, and Vin & Sprit AB. They are all big and operate on the global market and have been identified through the organisation Global Reporting Initiatives (GRI) webpage. They all have in common that they follow GRI:s directive and recommendation on sustainability reporting. On the basis of the data that has been collected during the thesis and a stakeholder-model will be applied for these companies and their yearly sustainable reporting. Well known theory will be discussed such as Archie B Carroll's definition of the concept *Corporate Social Responsibility* (CSR) and the classical Stakeholder Theory, the Legitimacy Theory in this master thesis and off course the Swedish law regarding mandatory yearly reporting and environmental issues.

Conclusion: There were no significant differences in the stakeholder-model presented in the classical yearly reporting compared to the one presented for more voluntary reporting such as sustainability reporting. Not if you se to the extent in which the company believes it can influence or affect its stakeholders. If a deeper analysis of the stakeholder-model is applied some differences emerge. Five more stakeholders could be identified in the model. These stakeholders were *rating institute, the general public, student/universities, media, and consults/experts.*

Among the six Swedish companies investigated for this master thesis only one of them had an external audit of their sustainability report. From an international point of view this is a low number. Regarding the aspect of an more strict and controlled sustainability reporting under the mandatory Swedish law, two of the companies in the study were for such an idea, two companies were against such a proposition and two of the companies didn't have an opinion in the matter and therefore withdraw their answer regarding their opinion.

Key Words:

GRI, Sustainable Reporting, Stakeholder Theory, Legitimacy Theory, Social Responsibility

Sammanfattning

Bakgrund: Det allt mer växande klimathotet fick Europeiska rådet att i juni år 2006 anta en ny EU-strategi för Unionens arbete med begreppet hållbar utveckling. Att ta hänsyn till alla aspekter av ett företag/organisations verksamhet är något som fått allt större fokus under senare år. Sociala/samhälliga och etiska aspekter har getts mer uppmärksamhet, vilket har lett till att även dessa frågor i större utsträckning kommit att inkluderas i de årliga rapporteringarna. En hållbarhetsredovisning kännetecknas av att den förutom att ta upp miljömässiga aspekter, likt en ”vanlig” miljöredovisning, även lägger fokus på sociala och etiska aspekter. Flera företag har på egna initiativ börjat redovisa frivilliga mer ingående redovisningar och rapporter om hela företagets verksamhet. Följden har blivit en utvidgad årsredovisning som givit företagens intressenter en förbättrad möjlighet att öka sin insikt i den verksamhet som företagen bedriver. Den ökade redovisningen har dock lett till en del frågor och problematik för dem som skall presentera dessa uppgifter. Skall den inkluderas eller inte i den traditionella årsredovisningen, vilka är läsarna av denna de nya typerna av redovisningar som hållbarhetsredovisningen står för etcetera.

Syfte: Denna magisteruppsats syfte är att analysera begreppet hållbarhetsredovisning. Främst ämnar uppsatsen att identifiera och belysa vilka som är hållbarhetsredovisningens intressenter, ur ett företagsperspektiv. Det vill säga, det som analyseras och belyses i studien kommer att ses ur företagets synvinkel, även om intressenternas perspektiv kommer att beaktas. Den grundläggande frågeställningen är *vilka är intressenterna av en hållbarhetsredovisning, för vem ges den ut?*

Studien: Studiens angreppssätt är analytiskt och bygger på primära data som insamlats in under intervjuer och enkäter. De sex medverkande företagen Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Holmen AB, SKF AB, och Vin & Sprit AB är alla stora svenska företag som är globalt verksamma. Dessa företag har alla identifierats via organisationen Global Reporting Initiative (GRI:s) hemsida och de använder sig utav organisationens rekommendationer och riktlinjer för hållbarhetsredovisningar. Utifrån det material som införskaffats under de intervjuer och enkäter som genomförts med de medverkande företagen har en intressentmodell applicerats för dessa företags hållbarhetsredovisningar. Välkänd teori behandlas. *Miljöbalken* (MB) och de regler som anges där ges, Archie B Carrolls definition av begreppet *Corporate Social Responsibility* (CSR) och den inom företagsekonomi klassiska *intressentmodellen*. Även *legitimitetsteorin* behandlas i denna magisteruppsats.

Slutsats: Det finns inga signifikanta skillnader i den intressentmodellen den som presenteras för den traditionella redovisningen om den jämförs med den som finns för den nya typ av frivilliga redovisningar som hållbarhetsredovisningen representerar. Inte om man ser till i vilken utsträckning företagen upplever att de kan påverka sina intressenter, då är de två intressentmodellerna identiska. En djupare analys av intressentmodellen påvisar dock att företagen när de presenterar den som kan göras gällande för företagets hållbarhetsredovisning så till kommer fem intressentgrupper. Dessa grupper är *ratinginstitut, allmänheten, studenter/universitet, media, konsulter*. Endast ett av de sex medverkande företagen väljer att oberoende granska sin hållbarhetsredovisning externt, vilket internationell sätt är en låg siffra. Gällande en mer utvidgad lagreglering av ett företags hållbarhetsredovisning så uppvisade de undersökta företagens svar i studien en stor variation. Två företag var för, två företag var mot en sådan utvidgning, medan de sista två inte hade en uppfattning i frågan.

Nyckelord:

GRI, Hållbarhetsredovisning, Intressentmodellen, Legitimitetsteorin, Socialt ansvar

Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
BNP	Brutto National Produkt
CERES	Coalition for Socially Economies
CSR	Corporate Social Responsibility
DISA	Uppsala Universitets litteraturkatalog
FAR	Föreningen för revisionsbyråbranschen
GRI	Global Reporting Initiative
IASB	International Accounting Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
LADOK	Sveriges Lantbruksuniversitets litteraturkatalog
LIBRIS	Svenska kommunala bibliotekskatalog
MB	Miljöbalken
SNV	Statens Naturvårdsverk
TBL	Triple Bottom Line
UNEP	United Nation Environment Programme
WCED	World Commission on Environment and Development
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 PROBLEMBAKGRUND	1
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	2
1.3 SYFTE.....	3
1.4 DISPOSITION.....	4
2 METOD	5
2.1 LITTERATURSTUDIE	5
2.2 FALLSTUDIEN.....	5
2.3 ANGREPPSSÅTT	6
2.3 AVGRÄNSNINGAR	7
2.4 INTERVJUER	8
2.5 REFERENSHANTERING	9
2.6 TILLFÖRLITLIGHET OCH RELIABILITET	9
2.7 METODKRITIK	10
3 TEORI	11
3.1 MILJÖBALKEN.....	11
3.2 ÅRSREDOVISNINGSLAGEN.....	12
3.2.1 <i>Det allmänna perspektivet</i>	12
3.2.2 <i>Det specifika perspektivet</i>	13
3.2.3 <i>Det specifika miljöperspektivet</i>	13
3.3 CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY (CSR).....	14
3.4 TRIPLE BOTTOM LINE	17
3.4.1 <i>Lagar och regler</i>	19
3.4.2 <i>Verifiering eller ej</i>	20
3.5 INTRESSENTMODELLEN	22
3.6 LEGITIMITETSTEORIN.....	26
4 EMPIRISK BAKGRUND	28
4.1 EN HISTORISK ÅTERBLICK	28
4.2 SVERIGES HÅLLBARHETSDIREKTIV	29
4.3 EU:S HÅLLBARHETSDIREKTIV	30
4.4 GRI.....	31
4.4.1 <i>GRI:s historia</i>	31
5 EMPIRI	35
5.1 FÖRETAGENS PERSPEKTIV	35
5.1.1 <i>Varför börja hållbarhetsredovisa?</i>	35
5.1.2 <i>GRI:s nya riktlinjer</i>	36
5.1.3 <i>Hållbarhetsredovisningens intressenter</i>	37
5.1.4 <i>Rangordning av hållbarhetsredovisningens intressenter</i>	40
5.1.5 <i>Hur presenterar de undersökta företagen sin hållbarhetsredovisning?</i>	41
5.1.6 <i>Framtiden</i>	42
5.2 PERSONLIGT PERSPEKTIV	43
5.2.1 <i>Erfarenheter</i>	43
5.2.2 <i>Carrolls CSR-pyramid</i>	44
5.2.2 <i>Skall hållbarhetsredovisningen lagstadgads eller ej?</i>	46
5.2.3 <i>Vad är nyckel/nycklarna till en lyckad hållbarhetsredovisning?</i>	47
5.2.4 <i>Hållbarhetsredovisningens styrkor och svagheter</i>	48
6 ANALYS OCH DISKUSSION	50
6.1 INTRESSENTMODELLEN	50
6.2 LEGITIMITET	53
6.3 INTERVJUOBJEKTENS EGNA ERFARENHETER	54
6.4 HÅLLBARHETSREDOVISNINGENS UTFORMANDE.....	55

6.5 FRAMTIDEN.....	57
6.6 CSR	58
7 SLUTSATSER.....	59
7.1 INTRESSEENTER	59
7.2 LEGITIMITET.....	61
7.3 VERIFIERING	61
7.4 CSR	62
8 AVSLUTANDE KOMMENTARER.....	64
8.1 KRITIK MOT DET EGNA ARBETET	64
8.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	65
9 REFERENSER.....	66
9.1 LITTERATUR OCH PUBLIKATIONER	66
9.2 INTERNET.....	67
9.3 ÖVRIGT MATERIAL.....	67
9.4 PERSONLIGA MÖTEN	68
APPENDIX 1: INTERVJUFRÅGOR.....	69
APPENDIX 2: FÖRETAGSPRESENTATION	72

1 Inledning

I detta inledande kapitel presenteras bakgrunden till ämnesvalet för magisteruppsatsen. En problembakgrund kommer att föras som leder fram till en problemformulering och ett syfte. I slutet av kapitlet guidas läsaren igenom magisteruppsatsens tilltänkta struktur.

1.1 Problembakgrund

Uttrycket "en person gör inget lag" används flitigt i olika idrottssammanhang. Detta ordspråk belyser vikten av att tillsammans hjälpas åt, att gemensamt göra sitt bästa och att sträva mot samma mål. Uttrycket kan göras gällande även i dagens debatt om det allt växande klimathotet mot jorden. En nation, organisation eller individ, kan inte ensamt dra det tunga lasset att upplysa och informera vikten av de problem som vi har på jorden idag. Det gäller att alla individer hjälper till och tar sitt ansvar så att vi alla strävar åt samma håll, för att på så sätt se till att allas ansträngningar får någon effekt. Vikten av att tillsammans sträva efter varandras bästa är inget nytt fenomen. Det finns ett gammalt japanskt begrepp, *Kyosei*, som innefattar att leva och arbeta tillsammans för det gemensamma bästa – och därigenom göra det möjligt för samarbete och ömsesidigt välstånd, att samexistera i hälsosam och ärlig konkurrens.¹

Nästan alla, experter som vanliga medborgare, är idag överens om att något måste göras för att förhindra den urholkning av jordens fossila bränslen som sker och som bland annat leder till växthuseffekten. Europeiska rådet antog i juni år 2006 en ny EU-strategi för Unionens arbete med begreppet hållbarutveckling. Strategin är en förbättring av den tidigare strategin, som steg för steg har förbättrats, sedan den ursprungliga strategin, som på svenskt initiativ, antogs i Göteborg år 2001.² Att hållbarhetsproblem börjar tas på allvar, märks inte minst av den nu före detta Generalsekreteraren för Förenta Nationerna (FN), Kofi Annans, uttalande under den miljökonferens som pågick 6-17 november år 2006, i Kenyas huvudstad Nairobi. Kofi Annan nämnde bland annat följande angående det allt mer växande hållbarhetshot som råder mot jorden idag:³

"Klimatförändringen är inte bara, som många tror, en sak som berör miljön. Det är ett hot som omfattar allting. Ett hot mot hälsan... hotar livsmedelsförsörjningen... den hotar själva marken där nästan hälften av världens människor lever... klimatförändringen är också ett hot mot freden och säkerheten... det finns bevis för att detta redan sker och det kan bli mycket värre... detta är inte Science fiction. Utan bygger på tydliga och vetenskapliga rön.

"Många vetenskapsmän kända för sin försiktiga inställning säger nu att den globala uppvärmningen håller på att närma sig den punkt när det inte längre finns någon återvändo."⁴

¹ Westermarck, Christer. *Miljöredovisning* (1999), s 49.

² <http://www.regeringen.se/sb/d/1591/a/66992>, (Hämtat 2006-09-05)

³ <http://www.regeringen.se/sb/d/3188/a/72051> (Hämtat 2006-11-21).

⁴ <http://www.aftonbladet.se/vss/klimathotet/story/0.2789.932586.00.html> (Hämtat 2006-11-21).

Kofi Annan fortsatte vidare:

*”Budskapet är klart. Den globala klimatförändringen måste placeras jämte andra stora hot - krig, fattigdom, spridningen av dödliga vapen - som traditionellt fått störst uppmärksamhet politiskt.”*⁵

Denna miljökonferens har, spätt på den debatt som förts kring jordens resurser, lett till att regeringar och medierna världen över på allvar sent om sidor börjat uppmärksamma innebörden och vikten av att gemensamt bedriva en politik som strävar efter en hållbar utveckling, för att tillgodose och i någon mån säkerhetsställa framtida generationers rätt till ett drägligt liv. Ett led i detta ”uppvaknande” har varit att öka kraven på de företag som bedriver en verksamhet som anses skada miljön. Sverige är ett land som av många anses ligga långt framme i miljöfrågor. Många stora svenska företag ger idag ut en miljöredovisning invävd eller i samband med den årliga årsredovisningen. I Årsredovisningslagen (ÅRL) finns, sedan år 1999, ett krav på att de företag som bedriver tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet som omfattas av Miljöbalkens (MB) regler, skall redovisa detta i sin Förvaltningsberättelse. Följden har blivit en utvidgad årsredovisning som givit företagets intressenter en förbättrad möjlighet att öka sin insikt i den verksamhet som företagen bedriver. På senare år har dock röster höjts om en mer utökad miljöredovisning som tar upp fler aspekter än vad som innefattas av nuvarande lagar och normer. Flera företag har därför på egna initiativ börjat redovisa mer ingående redovisningar och rapporter om hela företagets verksamhet. Anledningen till detta är att man vill se till helheten av den påverkan ett företag har på sin omgivning. Kanske kan vi dra nytta av Kyosei och andra gamla japanska ordspråk för att vidga vyerna och inse att det är just helheten av våra aktiviteter idag som påverkar hur omgivningen förändras runt omkring oss. Förändrar vi inte vårt beteende snart så kommer jordens fossila bränslen att försvinna och det är kommande generationer som står för den kostsamma notan av dagens ohämmade leverne. Regeringar, företag och individer världen över måste ta ansvar för sitt agerande och bör sträva efter att tillsammans hjälpas åt och utbyta erfarenheter för att öka möjligheterna till att bygga samhällen som bedrivs på ett varaktigt hållbart sätt.

1.2 Problemformulering

Svenska företags redovisningar utvidgas allt mer och mer, företagen går mot att redovisa fler aspekter än vad som tidigare redovisades i de årliga rapporterna. Miljöredovisningarna börjar numera även inkludera etiska och sociala/samhälliga aspekter förutom de redan befintliga miljömässiga aspekterna. Detta tillsammans med att företagets intressenter ställer allt mer krav på företagen ur sociala och etiska aspekter har gjort att företagets redovisningar utvidgats.

Ett begrepp som dykt upp gällande den nya utvidgade synen på redovisningen och helheten av ett företags påverkan på omgivningen är hållbarhetsredovisningar. Denna typ av redovisning kännetecknas av att den förutom att ta upp miljömässiga aspekter, likt en ”vanlig” miljöredovisning, även lägger fokus på sociala/samhälliga och etiska aspekter. Sociala/samhälliga och etiska aspekter omfattas visserligen redan till viss del av de befintliga reglerna i Årsredovisningslagens (ÅRL) 6:e kapitel, men upplysningsskyldigheten omfattar då

⁵ <http://www.aftonbladet.se/vss/klimathotet/story/0.2789.932586.00.html> (Hämtat 2006-11-21).

endast förvaltningsberättelsen.⁶ Synen på redovisningens helhet har gjort att många företag väljer att redovisa en hel hållbarhetsredovisning, separat eller inkluderad i den traditionella årsredovisningen, för att på så vis rapportera en bredare bild av företagets verksamhet. De hållbarhetsredovisningar som företag ger ut i dagsläget är frivilliga och i och med att dessa redovisningar inte är lagstadgade så finns det heller inget krav på en extern oberoende revision på de företag som väljer att ge ut dessa rapporter. Den största kritik som denna typ av redovisning möter är bristen på krav om oberoende tredjeparts granskning av dessa typer av rapporter. Detta kan leda till att relevansen och trovärdigheten hos dessa redovisningar, kan ifrågasättas, då själva kontrollfunktionen och själva verifieringen av hållbarhetsredovisningen fattas. Detta verifieringskrav är något som den finansiella sektorn kräver utav ett företags redovisning för att den skall uppfattas som trovärdig.

Den främsta fördelen med uppkomsten av hållbarhetsredovisningar är det att företagen ges en bättre möjlighet att ge intressenterna en djupare insyn i och en ökad förståelse för företagets verksamheter än vad som tidigare varit möjligt. Det ökade informationsflöde som nya typer av redovisningar ger upphov till sker dock inte alltid smärtfritt. Problem har redan tidigare uppmärksammats gällande den traditionella årsredovisningens utformande och då främst gällande vad som anses relevant att inkludera i redovisningen så att alla intressenterna får sina behov tillgodosedda av denna. De finns de som hävdar att årsredovisningar, redan som de är utformade idag, är tillräckligt omfattande och informativa för att tillgodo se intressenternas informationsbehov och att ytterligare information inte är relevant inom årsredovisningens ramar. Mer information skulle leda till en smalare rapportering och mer fokus på laglydnad än på utveckling.⁷ Informationstillskottet utvidgar då inte intressenternas bild av företagets verksamhet utan får snarare motsatt effekt, då årsredovisningen tenderar att innehålla mer information än vad dess läsare är mottagliga för. I motsats till dessa personer så finns ett andra läger som hävdar att miljömässiga, samhälliga/sociala och etiska frågor har en central funktion i dagens företag och samhället i stort, och att dessa aspekter är av så pass stor betydelse att det ter sig naturligt att inkludera dessa uppgifter i en hållbarhetsredovisning. Vare sig man tycker att dessa frågor har en central betydelse i företagets verksamhet eller ej så finns det en problematik i form av hur dessa frågor skall redovisas eller presenteras utav företagen till sina intressenter. En del vill ha hållbarhetsredovisningen inkluderad i den traditionella årsredovisningen medan det finns andra som anser att rapporteringen måste vara ”frivillig och flexibel” och inte lagreglerad, för att på så vis ge företagen möjlighet att utforma sina egna rapporter så att de passar både företaget och företagets intressenter på bästa sätt.⁸

1.3 Syfte

Syftet med denna magisteruppsats är att analysera begreppet hållbarhetsredovisning ur ett redovisningsmässigt perspektiv. Den grundläggande frågeställningen är *vilka är intressenterna av en hållbarhetsredovisning, för vem ges den ut?* Främst ämnar uppsatsen att, ur ett företagsperspektiv, identifiera och belysa vilka som är hållbarhetsredovisningens intressenter. Även de olika intressenternas perspektiv kommer att beaktas när det gäller intressentmodellens utformande och den inom teorin närbesläktade legitimitetsteorin. Uppsatsen ämnar applicera en intressentmodell för hållbarhetsredovisningar med utgångspunkt av de medverkande företagen i studiens svar på de intervjuer som kommer att

⁶ Sveriges Rikes Lag, Årsredovisningslagens Kapitel 6 § 1. (2006).

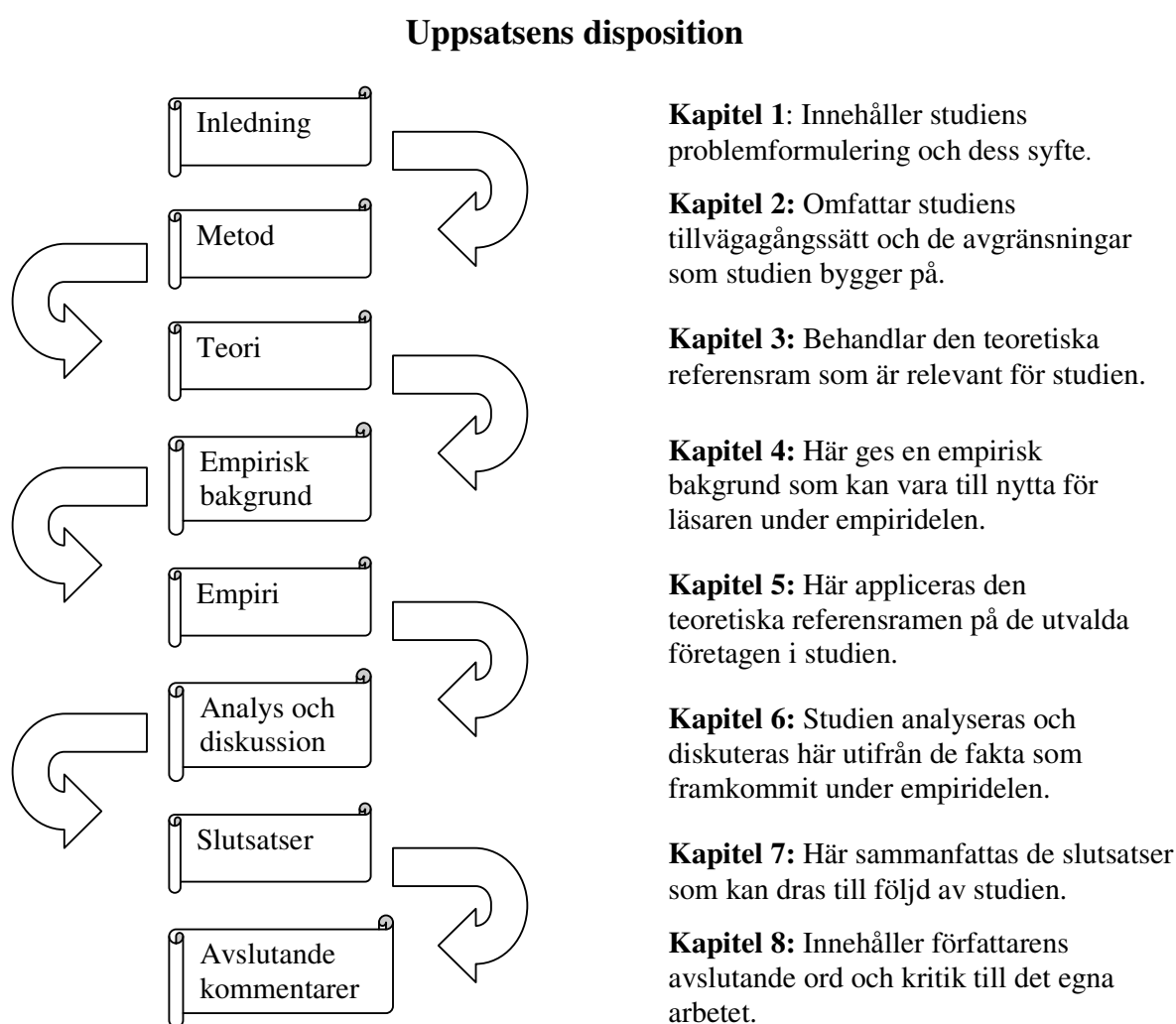
⁷ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 84.

⁸ Ibid, s 84-85.

genomföras. Den intressentmodell som finns för den ”traditionella” redovisningen kommer att lyftas in och de eventuella skillnader som uppstår mellan denna intressentmodell och den som kommer att appliceras för hållbarhetsredovisningen kommer att analyseras. Magisteruppsatsen ämnar vidare undersöka de intervjuande företagens attityder och tankar angående organisationen Global Reporting Initiatives (GRI:s) riktlinjer och rekommendationer och hur dessa underlag tillgodoser olika intressenters krav på innehållet i hållbarhetsredovisning ur såväl ett normativt som positivistiskt perspektiv. Avslutningsvis har uppsatsförfattaren förhoppningen är att undersökningen ska tjäna som underlag till frågan om hållbarhetsredovisningarna vara eller icke vara i den traditionella årsredovisningen.

1.4 Disposition

Utifrån figur 1, ges läsaren möjlighet att på ett överskådligt och enkelt sätt få en sammanfattande bild över examensarbetets disposition och en kortfattad beskrivning om vad läsaren förväntas hitta under respektive kapitel.



Figur 1: Uppsatsens disposition, egen bearbetning.

2 Metod

I metodavsnittet beskrivs den metod och de vägval, som under arbetets gång tagits, som ligger till grund för tillvägagångssättet gällande studiens utformande. Kapitlet avslutas med ett metodkritikavsnitt.

2.1 Litteraturstudie

Vad gäller uppsatsens struktur och format så krävdes en genomgång av diverse olika uppsatshandböcker, på hur en uppsats byggs upp, för att få en klar och tydlig struktur. En genomgående och grundläggande litteraturresearch har gjorts om hållbarhetsredovisningar för att öka kunskapen inom området. För att komma i kontakt med rätt litteratur så har följande litteraturkataloger används DISA, LADOK och LIBRIS. Miljöredovisningslitteratur har även den studerats för att få en bredare förståelse för hur miljöaspekter skall eller bör redovisas för att på bästa sätt nå ut till rätt målgrupp. Ytterligare en anledning till att miljöredovisningslitteratur har studerats, har sin grund i att denna typ av redovisning i mångt och mycket anses ha lagt grunden för det vi idag kallar hållbarhetsredovisningar. Gällande lagstiftning och normer i Sverige har även de studerats för att ge uppsatsen en tillförlitlighet hos läsaren.

2.2 Fallstudien

Vilka är intressenterna av en hållbarhetsredovisning, för vem ges den ut? Detta är frågeställningen som detta examensarbete grundar sig på och ämnar undersöka. För att lyckas med det krävs en grundlig genomgång av vad en hållbarhetsredovisning innebär, dess historia och vilka förhållningsorder som gäller för en sådan typ av redovisning. För att öka förståelsen inom ämnet så krävs vidare en genomgång den svenska regeringens och den Europeiska Unionens förhållning till begreppet hållbar utveckling, vilket är själva grundstenen till begreppet hållbarhetsredovisning.

I ett första steg så belyses *Miljöbalken (MB)* och de regler som där gäller för en hållbarhetsredovisning. När detta lagrum beskrivits kommer Archie B Carrolls definition av begreppet *Corporate Social Responsibility (CSR)* att introduceras för läsaren. När förståelse för och kunskap inom företagens sociala ansvar erhållits, har uppsatsen för avsikt att presentera hållbarhetsredovisningar utifrån dess form och innebörd. Sex svenska företag som använder sig utav Global Reporting Initiatives (GRI:s) rekommendationer och riktlinjer för hållbarhetsredovisningar, och som finns angivna på GRI:s hemsida, kommer att användas och lyftas fram i denna magisteruppsats. När läsaren bildats sig en uppfattning om vad hållbarhetsredovisningen innebär, kommer den inom företagsekonomi klassiska *intressentmodellen*, skapad av Chester Barnard och Herbert Simon, att presenteras. Denna modell kommer att presenteras i sitt standardutförande med de intressenter och de utbyten som dessa antas ha med ett företag. En intressentmodell för hållbarhetsredovisningar kommer att appliceras, utifrån, de intressenter som de intervjuade företagen anser sig ha. Detta för att

kunna undersöka det grundläggande syftet med examensarbetet för vem eller vilka är hållbarhetsredovisningen ämnad för?

När en intressentmodell för företagets hållbarhetsredovisning applicerats har uppsatsen för avsikt att lyfta in den ”traditionella” redovisningen och analysera de eventuella skillnader som kan tänkas uppstå mellan de två olika intressentmodellerna gällande deras intressenter. Har de samma intressenter i sina intressentmodeller. Om de har det alternativt inte har det vad kan det bero på?

En teori som är nära besläktad med intressentmodellen är *legitimitetsteorin*. Denna teori brukar ses som en utvidgning av den lära som omger intressentmodellen och dess innebörd och kommer behandlas sist i teoriavsnittet. Magisteruppsatsen har även för avsikt att ta reda på vad företagen anser om de nya rekommendationer och riktlinjer som GRI avser att ge ut för hållbarhetsredovisning under hösten år 2006. Ger dessa riktlinjer och rekommendationer en tillfredställande vägledning vid framställande av en hållbarhetsredovisning?

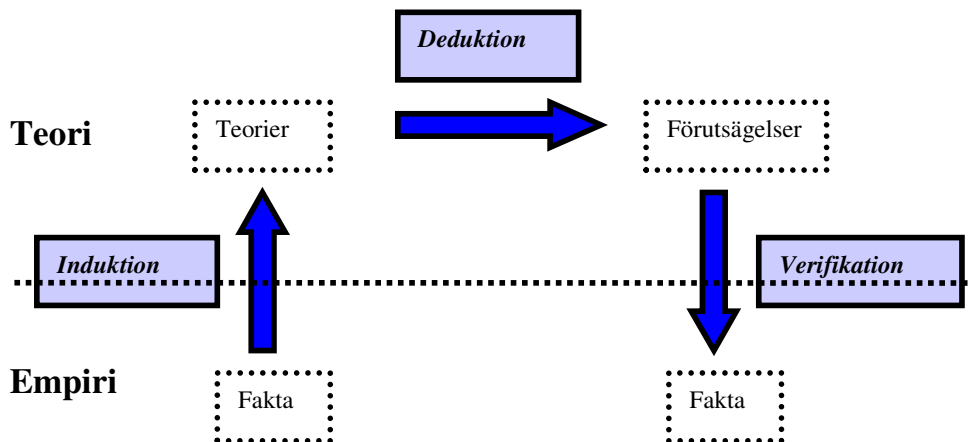
Avslutningsvis är förhoppningen att studien skall leda till en diskussion om hållbarhetsredovisningens vara eller icke vara i den traditionella lagstiftade årsredovisningen. Skall man integrera hållbarhetsredovisningen i årsredovisningen eller hålla de två redovisningarna avskilt?

2.3 Angreppssätt

Studiens angreppssätt kommer att vara analytiskt. Det analytiska tillvägagångssättet kan vara induktivt, deduktivt eller adaptivt, den sistnämnda kallas ibland även för verifikation. En induktiv ansats innebär att man utgår från verkligheten med hjälp av den faktiska kunskap som redan innehas inom ett visst område. Sedan går man tillbaka till verkligheten för att kontrollera sin kunskap på området. En deduktiv ansats innebär en logisk analys av allmän teori av en specifik händelse, en förutsägelse om morgondagen utifrån teorierna. Verifikation kan ses som ett test av sina förvärvade kunskaper och förutsägelser emot de fakta som finns tillgänglig.⁹ Mot bakgrund av detta får min uppsats anses vara deduktiv.

⁹ Arbnor, I & Bjerke, B. *Företagsekonomisk metodlära* (1994). s 108.

Olika typer av analytiska angreppssätt



Figur 2 Det analytiska tillvägagångssättet olika angreppssätt. ¹⁰

Generellt sätt så brukar det sägas att en studie kan använda sig utav två typer av data: Primära och sekundära. Precis som de två orden antyder så innebär sekundära data att materialet är beräknat och framtaget av andra sedan tidigare, medan primära data är något som undersökaren själv tagit fram och gjort beräkningar utifrån. Denna studie kommer främst att bygga på primära data som uppsatsförfattaren själv inbringat via kvalitativa personliga intervjuer och enkäter, men det kan även komma att bli aktuellt använda sig utav en del sekundära data för att öka uppsatsen förståelse och trovärdighet.

Studien ämnar i första hand att ha ett företagsperspektiv, det vill säga det som analyseras och belyses i studien kommer att ses ur företagets synvinkel. När det gäller analysen av den klassiska intressentmodellen och den intressentmodell som kommer att appliceras för en hållbarhetsredovisning kommer dock både företagets och intressenternas perspektiv att belysas för att öka förståelsen för modellen. Studien är deskriptiv och kommer att ha ett analytiskt synsätt som strävar efter att objektivt förklara verkligheten så långt detta är möjligt. Verkligheten kommer att förklaras med hjälp av så kallade *kausalsamband*, det vill säga med hjälp av orsak-verkan samband.¹¹ Uppsatsen strävan är att, via ett positivistiskt perspektiv, bygga upp kunskap bestående av generella lagar av dess orsak och verkan samband.¹² Kausalsamband är sällan endimensionella och kan vara deterministiska eller stokastiska. Deterministiska kausalsamband innebär att ett antal orsaker utgör både nödvändiga och tillräckliga förutsättningar för en verkan. Däremot innebär ett stokastiskt kausalsamband att de orsaker man funnit är nödvändiga, men inte tillräckliga.¹³

2.3 Avgränsningar

De avgränsningar som gjorts i denna undersökning är att endast företag som använder sig av organisationen GRI:s riktlinjer och rekommendationer kommer att beaktas när det gäller

¹⁰ Ibid. s 107.

¹¹ Ibid. s 78.

¹² Patel, R & Davidsson, B. *Forskningsmetodikens grunder* (1991). S 24.

¹³ Arbnor, I & Bjerke, B. *Företagsekonomisk metodlära* (1994). s 79.

hållbarhetsredovisningar, då GRI anses vara den största organisationen på marknaden och att de av många företag och experter anses vara den bästa inom sitt område. En genomgång av GRI:s riktlinjer och rekommendationer från år 2002 kommer inte att göras då det redan finns flertalet befintliga uppsatser som behandlar detta ämne. Detta tillsammans med vetskapen om att riktlinjerna och rekommendationerna från år 2002 kommer att ersättas under hösten år 2006 med nya direktiv från GRI, gör att uppsatsförfattaren valt att utelämna en genomgång av dessa i denna magisteruppsats, då en genomgång av dessa skulle visa sig meningslöst i och med att de från och med hösten år 2006 kommer att vara inaktuella och således ej gälla längre. De nya 3G-riktlinjerna som lanserats av GRI under hösten år 2006 kommer inte heller de introduceras i denna magisteruppsats. Att de nya direktiven inte kommer att belysas djupare plan har med den enkla orsaken att dessa nya direktiv kom då arbete med uppsatsen redan var långt gånget. För att få så dagsaktuella fakta som möjligt i denna studie har senast möjliga utgivna hållbarhetsredovisningar valts ut, det vill säga de hållbarhetsredovisningarna som företag publicerade för året 2005. Andra kriterier på de medverkande företagen i studien är att de skall anses som svenska, stora, välkända och vara verksamma globalt. Samtliga medverkande företag har identifierats via GRI:s hemsida. De respondenter som medverkar i undersökningen har noggrant valts ut utifrån de respektive företags hållbarhetsredovisning och när ingen lämplig respondent har kunnat identifieras via denna, har kontakt tagits med vederbörande företag för att på viss få en uppfattning om lämplig respondent.

Den definition av begreppet CSR som används i denna uppsats är den som Archie B Carroll stiftat. Den intressentmodell som kommer att användas är den som Chester Barnard och Herbert Simon ursprungligen skapade.

Intervjuunderlagen har delats upp i två delar, en del ur företagets perspektiv, den andra delen är av mer personlig karaktär. På så vis ges de svarande chans att svara på frågorna rörande hållbarhet från företagets sida och sedan möjlighet att ge sin personliga åsikt på samma frågor. På förekommen anledning så har även empiridelen samma struktur. De frågor som av uppsatsförfattaren anses ha relevans för detta arbete kommer att presenteras. Svaren från, respektive företag och respondent, har i empirin slagits samman till ett. Således har inte alla frågor som ställts under respektive intervju behandlas i empiriavsnittet och detta avsnitt är inte en lång upprepning utav vad respektive företag i studien har för uppfattning under respektive fråga.

Valet av denna framställning under empiridelen motiveras av uppsatsförfattaren utifrån dels att det är på detta sätt som frågorna ställts till respektive intervjuobjekt, men uppdelningen har även gjorts för att undvika upprepningar och risken att tappa läsarens intresse, med tanke på den mängd frågor som ställts till intervjupersonerna och med tanke på den mängd företag som medverkat i denna studie.

2.4 Intervjuer

De medverkade företagen i studien är Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Holmen AB, SKF AB, och Vin & Sprit AB. I första hand har personliga intervjuer genomförts med de ansvariga personerna för, eller med personer involverade i, de medverkande företagens hållbarhetsredovisning. Detta då denna intervjuform tillåter det bästa samspelet mellan den intervjuade och intervjuaren, än vad andra typer av intervjuformer erbjuder. Personliga intervjuer ger intervjuaren större möjligheter att avvika från frågeformuläret och en bättre möjlighet att se hur intervjuobjekten reagerar på de olika frågorna som ställs under intervjun. Personliga intervjuer genomfördes med representanter

från Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB och Vin & Sprit AB. Vid de tillfällen då personliga intervjuer, av olika anledningar, inte varit genomförbart har andra intervjuformer undersökts. Intervjuerna med företagen SKF AB och Holmen AB genomfördes i enkätform. De intervjuer som genomförs i studien är av kvalitativ art och är så kallade *semi-strukturerade*, det vill säga intervjuaren hade en färdig uppsättning frågor som generellt sätt kan ses som ett frågeschema, men där det ges möjlighet att variera ordningsföljden på frågorna. Frågeschemat såg dock likadant ut för de olika intervjuerna. Intervjufrågorna vid denna typ av intervju är ganska öppet formulerade och ger intervjuaren möjligheter att ställa följdfrågor till de frågor som av honom anses vara viktiga för undersökningen.¹⁴ Intervjuerna och frågeformuläret är utformade i två avsnitt. I det första avsnittet ställs frågor som hade för avsikt att ta reda på hur företaget ser på sitt hållbarhetsarbete och sin hållbarhetsredovisning. I det andra avsnittet ställdes frågor av mer personlig karaktär som gav intervjuobjektet möjlighet att delge sina personliga tankar och idéer rörande frågor kring begreppet hållbarhetsredovisningar.

2.5 Referenshantering

När det gäller val av referenshantering och källhänvisning finns det flera olika alternativ och stilar. Det vanligaste två är Harvard-systemet och Oxford-systemet. Harvard-systemet förklaras enklast med att referenshantering sätts in direkt i den löpande texten inom parantes med hänvisning till författaren. Valet av referenshantering och källhänvisning för denna magisteruppsats har fallit på Oxford-systemet. Oxford-systemet innebär i motsats till Harvard-systemet att man använder sig utav ett system av fotnoter för citering och källhänvisning. Fotnoter kan göras på aktuell sida eller i slutet av varje kapitel.¹⁵ Valet av system för hantering referenser var enkelt och kan motiveras utifrån att det är Oxford-systemet som författaren använt sig av tidigare, vid uppsatser och promemoria, och är därför väl införd i hur detta system används. Fotnoter har satts in där, det av författaren, har ansetts som nödvändigt för att styrka bevis för källan, för att på så sätt behålla uppsatsen trovärdigheten.

2.6 Tillförlitlighet och reliabilitet

En studies kvalitet brukar mätas utifrån dess validitet, det vill säga hur väl studien lyckas mäta det den avser att mäta. En hög validitet är alltid att föredra framför en låg. Validitet brukar kunna delas upp i *inre* och *yttre validitet*. Med yttre validitet menas att det som mäts i undersökningen skall stämma överens med verkligheten. Den inre validiteten handlar om att ifrågasätta de mätinstrument som undersökaren använder sig utav i sin undersökning. En undersökning skall helst vara fri från systematiska fel för att på så sätt erhålla hög reliabilitet. Det vanligaste tecknet på en hög reliabilitet är om flera forskare genomför liknande studier med små avvikelser i de svar som forskarna arbetat fram.

¹⁴ Bryman, A & Bell, E. *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005). s138.

¹⁵ <http://www.fek.uu.se/ikt/cexav06/> (Hämtat 2006-10-05)

2.7 Metodkritik

Det hade varit att föredra om undersökningen hade intervjuat alla personerna involverade i respektive företags hållbarhetsredovisning för att se hur dessa förhåller sig till denna. Det hade även varit att föredra om studien lyckats få tag i alla intressenter som finns av ett företags hållbarhetsredovisning för att undersöka och analysera om företagen når ut till rätt målgrupp, det vill säga den intressentgrupp som de säger sig ge ut sin hållbarhetsredovisning för. Detta torde dock vara något av en utopi. Att få tag i alla som jobbar med en hållbarhetsredovisning och få ta i alla intressenter av ett företags hållbarhetsredovisning är mycket svårt, speciellt i fallet med att lyckas identifiera alla intressenterna av denna, då dessa intressenter är av så pass skilda bakgrund och för att den har många olika läsare som inte går att förutsäga i förväg.

För att få en rättvis och korrekt bedömning av hur GRI:s nya riktlinjer och rekommendationer uppfattas av företag så hade det varit att föredra om en studie övertiden kunnat genomföras. På så sätt hade en uppfattning om hur dessa 3G-riktlinjer upplevs och hur effekterna av att arbeta med dessa hos ett företag kunnats undersökas och analyserats. Och följaktligen hade en analys eller återföring på dessa direktiv från GRI varit fullt genomförbar.

3 Teori

I teoriavsnittet presenteras olika teoretiska referensramar som har varit till hjälp när de insamlade data analyserats. Avsnittet kommer att redogöra vad som står skrivet i Miljöbalken, beskriva begreppet CSR och hållbarhetsredovisning, dess historia och de riktlinjer och rekommendationer som finns och krävs för att en redovisning skall gå under benämningen hållbarhetsredovisning. Den inom företagsekonomi allmänt kända intressentmodellen kommer att belysas och analyseras likväl den närbesläktade legitimitetsteorin.

3.1 Miljöbalken

Den grundläggande miljösyn som sätter sin prägel på MB har sitt ursprung formulerad i Romfördraget:

”Skador skall i första hand förebyggas och därvid skall redan risken för skador beaktas.”¹⁶

Företag med verksamheter som är tillstånds- eller anmälningsskyldiga, är skyldiga enligt Miljöbalkens 9:e kapitel 6:e §, (minst) varje år senast 31 mars, lämna in en miljörapport avseende föregående kalenderår till tillsynsmyndigheten (länsstyrelse eller kommun). Det skall av miljörapporten framgå enligt vilka punkter i förordningen om miljöfarlig verksamhet som verksamheten är tillståndsskyldig för samt vilka villkor som gäller för tillståndet. Vidare skall i rapporten samtliga åtgärder som har vidtagits för att uppfylla villkoren anges och därtill skall resultatet av dessa åtgärder redovisas.¹⁷ Detta som information åt tilltänkta intressenter i företaget. MB syftar till att främja en hållbar utveckling som innebär att nuvarande och kommande generationer tillförsäkras en hälsosam och god miljö. Lagstiftaren menar vidare att en sådan utveckling bygger på insikten att naturen har ett skyddsvärde och människans rätt att förändra och bruka naturen är förenad med ett ansvar för att förvalta naturen väl.¹⁸

Det lagrum som reglerar de lagar och regler som gäller för årsredovisningar för företag verksamma i Sverige, kallas Årsredovisningslagen (ÅRL). Tyvärr har det visat sig att ÅRL:s regler inte alltid efterlevs. En magisteruppsats skriven av elever på Mithögskolan i Sundsvall påvisade, efter att ha granskat 261 bolags årsredovisningar, som bedrev tillstånds- och anmälningsskyldig verksamhet i Västernorrland att endast 27 % följde ÅRL:s krav helt och hållet och hela 43 % inte redovisade någon som helst miljöinformation i sina årsredovisningar.¹⁹ Mot bakgrund av bland annat deras empiriska studie finns det tydliga tecken på att lagstiftaren misslyckats med detta lagrums framställande och att det därmed fanns underlag och ett behov av att göra information om dessa verksamheters tillstånds- och anmälningsskyldighet, liksom information om förekomst av misstänkt eller konstaterade förorenade områden, mer lättillgänglig för både företagets revisorer och övriga i finanssektorn i samband med att den frivilliga redovisningen görs mer tillgänglig.²⁰

¹⁶ Larsson, Lars-Olle. *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning* (1995), s18.

¹⁷ Sveriges Rikes Lag. Miljöbalken (SFS 1998:808) kapitel 9 § 6. (2006).

¹⁸ Ibid. kapitel 1 § 1.

¹⁹ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen: Rapport 5521* (2005). s 56.

²⁰ Ibid. s 26.

3.2 Årsredovisningslagen

Årsredovisningslagen ger de bestämmelser som gäller vid upprättandet och offentliggörandet av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport. I ÅRL:s 6:e kapitel 1:a § nämns de regler om vilka hållbarhetsfrågor som skall redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.²¹ I maj år 2005 genomfördes ändringar i ÅRL på grund av nya EU-regler i moderniseringsdirektivet. De nya reglerna innebar ett utökat upplysningskrav på hållbarhetsinformation. Informationen ingår i årsredovisningen som omfattas av reglerna i bolagsstyrningskoden om styrelsens rapportering om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen. Informationen omfattas av den lagstadgade revisionen och samma regler på fullständighet, riktighet och verifierbarhet gäller som för övrig information. De lagstadgade upplysningsskyldigheterna delar Birgit Flening, auktoriserad revisor på Ernst & Young AB och ansvarig för naturvårdsverkets rapport 5521, in i tre olika perspektiv:²²

- *Det allmänna perspektivet* (ÅRL 6:1 § 2:a stycket)
- *Det specifika perspektivet* (ÅRL 6:1 § 4:e stycket första meningen) som fokuserar på icke-finansiella förhållanden.
- *Det specifika miljöperspektivet* (ÅRL 6:1 § 4:e stycket andra meningen) fokuserar på hur vissa företags miljöfarliga verksamhet påverkar miljön.

3.2.1 Det allmänna perspektivet

Det allmänna perspektivet fokuserar på hur olika förhållanden påverkar företaget. Exempelvis innefattas hur väsentliga miljö- och andra hållbarhetsfrågor påverkar organisationen.²³

”Upplysning skall även lämnas om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömning av utveckling av företagets verksamhet, ställning och resultat.”²⁴

Dessa regler i ÅRL, 6:e kapitel 1:a § 2:a stycket punkt 1, gäller oberoende av bolagsstorlek. Kravet omfattar även koncernredovisning. Bokföringsnämnden har i ett uttalande (BFN U98:2) påpekat att detta även kan innefatta bland annat miljöfrågor, till exempel ändrade marknadsförutsättningar, betydande saneringsbehov eller överskridande av tillståndsvillkor.²⁵ Företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av osäkerhetsfaktorer och av väsentliga risker skall inkluderas även de.

”Upplysning skall även lämnas om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför.”²⁶

²¹ Sveriges Rikes Lag. Årsredovisningslag (SFS 1995:1554) Kapitel 1 § 1. (2006).

²² Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen: Rapport 5521* (2005) s 52.

²³ *Ibid.* s 53.

²⁴ Sveriges Rikes Lag. Årsredovisningslag (SFS 1995:1554) Kapitel 1 § 1 punkt 1. (2006).

²⁵ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen: Rapport 5521* (2005) s 53.

²⁶ Sveriges Rikes Lag. Årsredovisningslag (SFS 1995:1554) Kapitel 1 § 1 punkt 3. (2006).

Till skillnad från, 6:e kapitlet 1:a § 2:a stycket punkt 1, så gäller reglerna i ÅRL, 6:e kapitel 1:a § 2:a stycket punkt 3, bara för företag som har minst tio anställda eller tillgångar med värde överstigande 24 miljoner kronor. Kravet omfattar även koncernredovisning. Denna lagtext trädde i kraft den 1 maj 2005 och gäller för räkenskapsår som inleds efter 30 april år 2005.²⁷

3.2.2 Det specifika perspektivet

Fokus ligger i det specifika perspektivet på icke-finansiella förhållanden och återfinns i ÅRL, 6 kapitel 1:a § 4:e stycket. I första meningen nämns:

*”Förvaltningsberättelsen ska 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.”*²⁸

Syftet med den ovanstående lagtexten, som är den svenska versionen av EU:s moderniseringsdirektiv, är att försöka synliggöra sociala och miljörelaterade aspekter av företagets verksamhet. Enligt tidigare kommentarer ovan så påpekar lagstiftaren på att det sedan tidigare finns andra krav på upplysningar, som inte är av uppenbar betydelse för företagets ekonomiska förhållanden i traditionell bemärkelse, bland annat redovisning av sjukfrånvaro och av könsfördelning bland ledande befattningshavare. Meningen med kravet på upplysningsskyldighet, är att den enligt lagstiftaren, skall ges en vid tolkning och att den aktuella informationen ”behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat”. Det är således inte företagets egen bedömning som är avgörande utan de bedömningskriterier som kan antas tillmätas betydelse av årsredovisningens olika intressenter.²⁹

3.2.3 Det specifika miljöperspektivet

Inriktningen i det specifika miljöperspektivet är hur vissa företags miljöfarliga verksamhet påverkar miljön. Enligt ÅRL:s 6:e kapitel 1:a § 4:e stycket andra meningen så skall ett:

*”Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på yttre miljön.”*³⁰

Denna paragraf upprättades först år 1999, men efter dålig efterlevnad fann lagstiftaren sig tvungen att från och med maj år 2005 lägga till ett *alltid* för att öka denna paragrafs laglydighet.³¹

Enligt BFN:s uttalande om miljöinformation så skall i förvaltningsberättelsen (BFN U98:2) minst följande ingå för att en godtagbar redovisningsnivå, enligt ÅRL:s upplysningskrav, skall anses föreligga.³²

²⁷ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005) s 53.

²⁸ Sveriges Rikes Lag. Årsredovisningslag (SFS 1995:1554) Kapitel 1 § 1 4:e stycket första meningen. (2006).

²⁹ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005) s 53-54.

³⁰ Sveriges Rikes Lag. Årsredovisningslag (SFS 1995:1554) Kapitel 1 § 1 4:e stycket andra meningen. (2006).

³¹ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005) s 54-55.

³² Ibid. s 55.

- Om ett bolag bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig, ska detta anges i förvaltningsberättelsen.
- Bolaget ska ange vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser.
- För tillståndspliktig verksamhet ska den huvudsakliga miljöpåverkan redovisas.
- Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras under det kommande räkenskapsåret ska detta anges samt skälet till detta.
- Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger ska bolaget kommentera detta.
- Väsentliga förelägganden enligt miljöbalken ska kommenteras.
- Bolaget ska ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten. Detta kan ske till exempel genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet.
- Har bolaget flera tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter kan dessa redovisas sammanställda på lämpligt sätt.

3.3 Corporate Social Responsibility (CSR)

Kärt barn har många namn finns det ett gammalt svensk ordspråk som heter och detta gäller verkligen begreppet CSR. Det finns flera definitioner och åsikter kring detta begrepp. I denna magisteruppsats kommer Archie B. Carrolls definition av begreppet CSR att användas:

”Ett företags sociala ansvar omfattar de ekonomiska, legala, etiska och filantropiska förväntningar som samhället har på organisationen vid en given tidpunkt.”³³

Definitionen är ett försök av Carroll att placera ett företags legala och ekonomiska förväntningar genom att relatera dem i mer socialt orienterade problem. Carroll visualiserar sin definition av CSR-begreppet i en pyramid där han delar upp företagets sociala ansvar i fyra stycken delar:³⁴

- *Det ekonomiska ansvaret*
- *Det legala ansvaret*
- *Det etiska ansvaret*

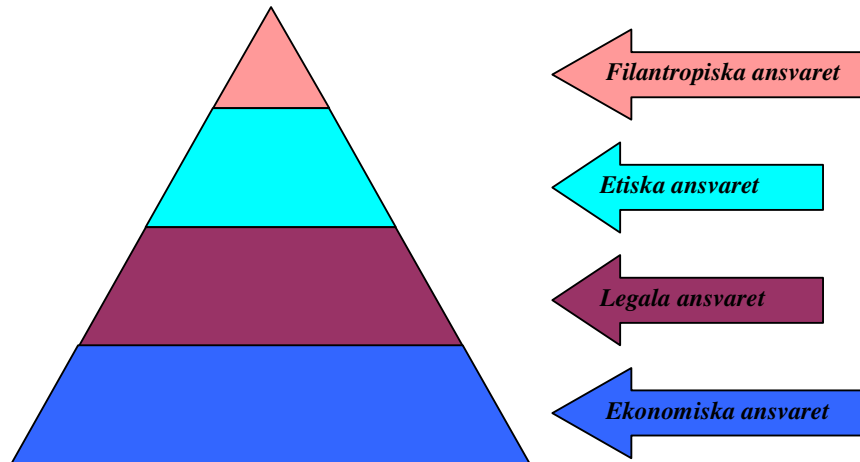
³³ Carroll, A & Butchholtz, A. *Business & Society - Ethics and Stakeholder Management*. (2003), s 36.

³⁴ Ibid.

- *Det filantropiska ansvaret*

Carrolls pyramid läses nedifrån och upp. Således anses det ekonomiska ansvaret vara grunden för begreppet CSR, följt av det legala, etiska och till sist det filantropiska ansvaret. Det är viktigt att poängtera att dessa ansvar gemensamt bidrar till varandras fullbordan och att ingen av dessa kan negligeras enligt Carroll.

Företagets sociala ansvar:



Figur 3 Företagets sociala ansvar.³⁵

Det ekonomiska ansvaret innebär att företagen har ett stort ekonomiskt ansvar gentemot samhället i form av att företagen producerar de varor och tjänster som samhället efterfrågar, till rimliga priser. Utbud och efterfrågan styr en produktpris och med rimliga priser menas de priser som speglar det värde varorna har för samhället och som ger företagen möjligheten att fortsätta bedriva sin verksamhet och generera vinster till sina aktieägare.³⁶ Med legalt ansvar menas att företagen måste ta sitt ansvar och följa de grundläggande lagar och regler, stöttepelarna i ett välfungerande samhället, som samhället stiftat och lutar sig mot. Även om detta legala ansvar är mycket viktigt så täcker det inte in det fulla spektra av beteenden som samhället förväntar sig utav företagen. Alla tänkbara problematiskt uppkomna situationer i ett samhälle kan inte lagstiftas bort.³⁷ Därför spelar ett företags etiska ansvar även det en viktig roll i samhället i och med oförmågan att gardera sig tillfredställande med lagrum inför allt tänkbara situationer som uppstår. Ett företags etiska ansvar inkluderar mängder av standarder och normer som reflekterar samhällets förväntningar på de företag som är verksamma på marknaden. Dessa etiska regler behöver inte vara nedskrivna på papper utan kan röra sig om gamla muntliga hederskodex etcetera.³⁸

Det fjärde ansvaret, enligt Carroll, handlar om att göra rätt för sig och vara en god medborgare. Det filantropiska ansvaret brukar benämnas som samhällets förväntningar på företaget. Detta ansvar är frivilligt och det finns inget lagstadgat krav på att man skall göra rätt för sig och vara en god medborgare, utöver vad som står skrivet i gällande lag. Men i och med att samhället förväntar sig att företaget skall ta ett filantropiskt ansvar så är det många

³⁵ Ibid. s 40.

³⁶ Ibid. s 36.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid. s 37.

företag som frivilligt agerar utefter ett sådant beteende. Exempel på vad ett filantropiskt ansvar kan innebära för ett företag är allt från att företaget donerar produkter och tjänster, ingår lokala partnerskap på arbetsorten, till att de har ett volontärt engagemang och så vidare. Skillnaden mellan det etiska och det filantropiska ansvaret kan tyckas vara svår att urskilja, och det är den, men den skillnad som brukar lyftas fram är den att det filantropiska ansvaret vanligtvis inte förväntas av en individ eller organisation rent moraliskt.³⁹ Företaget är rent moraliskt inte tvunget att till exempel ingå ett samarbetsavtal med aktörer på den lokala arbetsorten, utan är fria att ingå samarbetsavtal med vilken aktör som helst på marknaden.

Utvecklingen inom redovisningsområdet har under de senaste åren lett till att allt fler verksamheter kompletterar sin finansiella rapportering med en redogörelse för hur de ser på företagets roll i samhället i stort. Utgångspunkten har varit att en ekonomisk utveckling måste kopplas samman med en miljöhänsyn och ett socialt eller samhälligt ansvar, det vill säga till en hållbar utveckling. Den engelska termen *Sustainability Reporting*, eller hållbarhetsredovisning som den översatts till på svenska, är en fristående rapport som en verksamhet publicerar för att informera om sin prestanda och sin påverkan inom miljö, ekonomi och sociala frågor.⁴⁰

Den ökade miljömedvetenheten i samhället har medfört ett aktivt miljöarbete i många företag och därmed har utvecklingen att redovisa effekterna av sitt miljöarbete i större grad resulterat i en miljöredovisning, integrerad eller exkluderad i den traditionella redovisningen, i allt fler företag. Det finns inga krav på frivillig miljöredovisning, inga redovisningsstandarder och inga krav på verifiering och miljöredovisningarna kan vara allt från rena reklambladen till omfattande beskrivningar av miljösituationen.⁴¹ Miljörapporter är relativt standardiserade och har en teknisk utformning. I miljörapporten finner man konkreta uppgifter om utsläpp av förorenande ämnen från verksamheten samt vilka åtgärder och kontroller som genomförts under året. Uppgifter om tillåten drifts omfattning och eventuella överskridanden av tillståndsvillkor redovisas också. En nackdel med dessa typer av rapporter är att de inte är källor för information om de tillverkande produkternas miljöbelastning ur ett livscykelperspektiv utan endast hanterar tillverkningsfasen. Det finns dock ett fåtal ämnen som rapporteras om de ingår i den tillverkande processen.⁴² Hållbarhetsredovisningar är generellt ”löst hållna” och verbala i sin art. Kanske kan dessa ses som ett komplement till mer standardiserade och tekniska miljöredovisningarna för att öka intressenternas förståelse i företagen. Ur investerarnas perspektiv så vill de ha miljöinformation i årsredovisningen, med bland annat betoning på utveckling av miljöambitioner och strategier, ekonomiska risker och effekter inom olika miljöområden.⁴³

Som nämndes i inledningen till detta kapitel så kan en hållbarhetsredovisning ha många namn. Till exempel går dessa redovisningar under benämningen social redovisning, CSR-redovisning, ansvarsredovisning och miljöredovisning.⁴⁴ Företagens miljömässiga ansvar har sedan Brundtlandsrapporten fått mer uppmärksamhet och när redovisningen utvidgas med fler aspekter så förefaller det vara ett vanligt scenario när det gäller företagets hållbarhetsarbete, att detta arbete hos företagen börjar ur miljöredovisningen. Miljöredovisning kompletteras sedan med mer socialt/samhälliga och etiska orienterade aspekter och följaktligen ges denna

³⁹ Ibid. s 38.

⁴⁰ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 37

⁴¹ Ibid. s 37.

⁴² Ibid. s 36.

⁴³ Ibid. s 69.

⁴⁴ Tidskriften Balans Nr 2 år 2004 Utgiven av FAR.

nya redovisning en ny benämning utefter vad företagen tycker passa bäst in på deras verksamhet.

För denna typ av frivilliga redovisning som hållbarhetsredovisningen representerar finns idag ingen allmänt vedertagen standard som alla använder sig utav, utan det finns flera olika organisationer som ger ut standarder inom hållbarhetsområdet. Bristen på allmänt vedertagna kriterier för hållbarhetsredovisning har av många ansetts som ett hinder vid upprättande och vid verifiering av dessa redovisningar.⁴⁵ Den standard som vunnit mest gehör världen över är de riktlinjer och rekommendationer som organisationen GRI ger ut (se kapitel 4.4).

Håkan Wählstedt, partisekreterare för miljöpartiet de gröna, har tidigare bland annat doktorerat och undervisat i ekonomi.⁴⁶ Han menar i sin doktorsavhandling *Resultatredovisning för hållbar utveckling* att begreppet hållbar utveckling bör behandlas utifrån ett naturekonomiskt perspektiv bestående av tre delar, för att samhällets alla aktörer aktivt och konstruktivt skall kunna verka för en hållbar utveckling. De tre delarna han efterlyser att sträva har följande utgångspunkter:⁴⁷

- *Hållbar utveckling är en fråga om styrning*

För att nå de uppsatta målen så krävs en ökad insikt hos de personer som har huvudansvaret och makten på ett företag, det vill säga företagsledningen. Hållbarhet måste betraktas som meningsfullt och relevant. Det handlar om att styra företaget och samhället i ”rätt riktning”.

- *Hållbar utveckling är en fråga om hushållning*

Ekonomi i dess principiella syfte handlar om hushållning med knappa resurser. Det fordras en effektiv användning av de resurser som krävs för att tillgodose olika behov.

- *Hållbar utveckling är en redovisningsfråga*

Det krävs att hållbar utveckling tas in i redovisningen för att man skall kunna följa och mäta i vilken utsträckning uppsatta mål uppnås. Det som redovisas och mäts drar till sig uppmärksamhet, vilket allt som oftast leder till ett större intresse att påverka de bakomliggande faktorerna av redovisningen, något som man allmänt brukar kalla ”redovisningens magi”.⁴⁸ Den information som ett redovisningssystem genererar är ett viktigt styrmedel för att skapa en hållbarutveckling. Via den systematik som redovisningen innebär så ges möjligheten att delegera ansvar i en organisation.

3.4 Triple Bottom Line

Likt begreppet CSR så finns det många tolkningar på vad en hållbar utveckling är. Begreppet hållbar utveckling har olika definitioner i olika länder och bland olika intressentgrupper. Till exempel så menar vissa frivilliga organisationer i sydligare länder att människor först måste få mat och tak över huvudet innan man kan börja tala om miljöfrågor. De betonar alltså den sociala utvecklingen, medan många regeringar framhåller att ekonomisk utveckling måste gå

⁴⁵ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005) s 37.

⁴⁶ http://sv.wikipedia.org/wiki/H%C3%A5kan_W%C3%A5hlstedt (Hämtat 2006-12-28)

⁴⁷ Wählstedt, Håkan. *Resultatredovisning för hållbar utveckling* (2001), s 35.

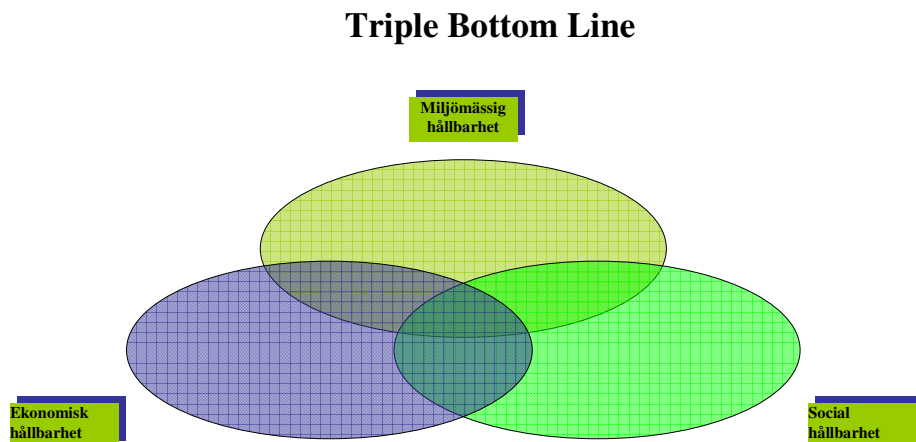
⁴⁸ Ibid. s 35.

först.⁴⁹ I den empiriska bakgrunden, kapitel 4, ges en utförligare förklaring till Sveriges och EU:s direktiv angående en hållbar utveckling.

Den vanligaste definitionen på en hållbar utveckling är "en samhällsutveckling som tillgodoser dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillgodose sina behov". Det innebär att skapa ett samhälle där ekonomisk utveckling, social välfärd och sammanhållning förenas med en god miljö. Ett samhälle som formas inom ramen för vad miljön och människors hälsa tål och där det långsiktigt investeras i dessa resurser. Begreppet hållbar utveckling brukar benämnas med tre ömsesidigt beroende delar:

- Miljömässig hållbarhet
- Social hållbarhet
- Ekonomisk hållbarhet

Ofta läggs även en fjärde dimension till i sammanhanget, nämligen kulturell hållbarhet.⁵⁰ De tre första aspekterna brukar även kallas för *the triple bottom line (TBL eller 3BL)*. Således tar TBL inte bara hänsyn till företagets ekonomiska värde, utan begreppet tar också hänsyn till de sociala och miljömässiga värden företaget bidrar med eller förstör. Grundtanken i detta synsätt är att samhället är beroende av ekonomi och att ekonomi i sin tur är beroende av miljön och ekosystemet. De tre stöttepelarna hänger samman och innehar ett beroendeförhållande, och ibland även ett konfliktförhållande, jämte varandra. För att lyckas fullt ut med ett hållbarhetsmål, vare sig det gäller för ett företag eller en regering, så gäller det att prestera under var och en av de tre stödjebenen, det går inte att förbise något av benen.⁵¹



Figur 4 *Triple Bottom Line (TBL)*, egen bearbetning.

⁴⁹ http://www.hallbarhetsradet.se/templates/Hallbarhetsradet_Page.aspx?id=230 (Hämtat 2007-01-08)

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Bergström Sören. *Miljöredovisning*, s 52.

TBL ses här främst som en indikator på i vilken riktning som ett företag arbetar. Det vill säga om företaget arbetar mot en mer eller mindre hållbar utveckling, vilka ekonomiska, miljömässiga och sociala värden det tillför eller förstör.⁵²

Miljömässig hållbarhet

Handlar om att hänsyn skall tas till den påverkan som en aktivitet har på ekosystemet. Ekosystemets bärkapacitet är beroende av hur många aktörer som är verksamma i det och hur dessa aktörer utnyttjar systemet.

Social hållbarhet

TBL menar att det finns ett samband mellan en hållbar utveckling och social rättvisa. En av anledningarna till detta samband härstammar från att hållbar utveckling och en god miljö har sin grund i bland annat politiska, sociala och etiska normer. Vid till exempel ett investeringsbeslut så kan företaget beakta vilka sociala aspekter som den tilltänkta investeringen kan ge. Samspelet mellan ekonomi och samhälle gör sig även påmind i andra delar av ekonomi, där affärsetik och mänskliga rättigheter kan nämnas för att bara nämna några.

Ekonomisk hållbarhet

Här definieras ett företags kapital som fysiska tillgångar, humankapital inkluderat, minus skulder. När man pratar om humankapital brukar vanligen menas människors utbildning, motivation, kunskap och hälsa. Att humankapital inkluderas har med att göra att det ses som en betydande tillgång för ett företag inom en kunskapsekonomi. I det större och bredare perspektivet brukar även socialt kapital och naturkapital inkluderas. Socialt kapital är nära besläktat med humankapitalet och består av institutioner som är delaktiga i upprättandet och utvecklingen av humankapitalet. Vad naturkapitalet härstammar ifrån förefaller vara självklart och handlar om alla typer av energi och material som används vid producerandet av tjänster och varor.

3.4.1 Lagar och regler

Det finns inga ”rena” lagstadgade regler som gäller enbart för hur en hållbarhetsredovisning skall se ut. De företag och organisationer som väljer att ge ut en hållbarhetsredovisning kan fritt välja att följa de riktlinjer och rekommendationer som finns ute på marknaden, i den mån de känner för det. Dock har lagstiftaren, som redan har behandlats i kapitel 3.2, vävt in en del krav på företag som, enligt ÅRL, ger ut sådana typer av redovisningar. Sociala/samhälliga och etiska aspekter förbises således inte helt av lagstiftaren i gällande lagar och förordningar. Lagstiftaren anser att etiska och sociala aspekter till viss mån redan inkluderas i den befintliga gällande lagstiftningen genom att det sedan tidigare finns krav på diverse olika upplysningskrav från lagstiftarens sida inom sociala frågor, bland annat att redovisa information om sjukfrånvaro, jämställdhet, personalomsättning, könsfördelning bland ledande befattningar, för att bara nämna några. Dessa uppgifter är några av de aspekter som läsaren av ett företags årsredovisning skall upplysas om i förvaltningsberättelsen. I vissa aspekter anses lagstiftarens upplysningskrav även kunna innefatta etiska aspekter till exempel gällande företagets val av leverantörer, kunder och samarbetspartners i tredje världen.⁵³ Mot bakgrund av detta lagrum kan det konstateras att det ges störst frihet gällande hållbarhetsredovisningar inom områdena för samhälliga/sociala och etiska aspekter. Gällande den miljömässiga biten

⁵² Ibid s 52.

⁵³ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 53-54.

finns det striktare lagstadgade regler för företag, som bedriver verksamhet i Sverige, enligt MB är tvingad att följa.

3.4.2 Verifiering eller ej

Miljöns inträde i årsredovisningar har oftast inneburit en minskad informationsmängd i rapporterna och dessa tenderar att ha fokus på laglydnad snarare än utveckling. Men det finns en del fördelar med ha miljöinformation integrerad i årsredovisningen. Informationen omfattas då av revisionsberättelsen och av kravet på en oberoende extern granskning.⁵⁴

Det förs en debatt om de frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningarnas kvalitet. Deras trovärdighet varierar kraftigt och åsikterna om hur detta problem ska lösas varierar. Många frivilliga redovisningar som inte är verifierade, uppfattas inte som trovärdiga, allra minst av den finansiella sektorn eftersom dess aktörer är vana vid verifierade uppgifter. Trots att det är frivilligt så finns det en hel del företag som ändå väljer att låta sina hållbarhetsredovisningar genomgå en extern tredjeparts granskning. Allt för att öka trovärdigheten för sina frivilliga rapporter. År 2003 var nästan 40 % av alla globala miljö- och hållbarhetsredovisningar externt verifierade. Företagen i Europa och AustralAsien ligger långt framme här medan USA ligger långt efter i antalet externt granskade redovisningar.⁵⁵

I en annan rapport som framtagits av Standard & Poors, SustainAbility och UNEP år 2004, visar att 78 % av de 50 högst rankade rapporterna i världen är verifierade. Flera rapporter har understrukit att läsarna är övertygade om att trovärdighet bäst nås genom extern formell verifiering. Birgit Flening anger flera skäl till varför oberoende granskning av miljö- och hållbarhetsredovisning behövs:⁵⁶

- *Som en katalysator i företagets miljö- och hållbarhetsarbete*
- *Ökar trovärdighet för företagets externa hållbarhetsredovisning*
- *För att verifiering säkerställer kvaliteten*
 - I den redovisade informationen,
 - I interna beslutsunderlag,
 - I interna system

Det finns dock en del experter eller kunniga inom hållbarhetsområdet som anser att verifiering frivilliga rapporter är en onödig kostnad och att läsaren av den inte uppfattar det som nödvändigt.⁵⁷ De hävdar vidare att miljö- och hållbarhetsinformation blir alldeles för bottenlös om den endast placeras i den traditionellt verifierade årsredovisningen. Ett bättre alternativ är att assistera den traditionella redovisningen med hjälp av frivillig rapportering, vid sidan av den verifierade redovisningen, för att den skall få bästa möjliga effekt.⁵⁸

Det förs en diskussion om vilken standard som ska utarbetas för de företag som väljer att verifiera sina hållbarhetsredovisningar. International Federation of Accountants (IFAC) påbörjade i december år 2004 ett projekt i syfte att utreda frågan om ett granskningsintyg. I ”*sustainability assurance project proposal*” som IFAC har publicerat finns en bra beskrivning av de olika standarder och diskussioner som finns inom området. IFAC kom fram

⁵⁴ Ibid. s 84.

⁵⁵ Ibid. s 42.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ibid. s 14.

till att av de verifieringar som görs på frivilliga redovisningar är hälften utförda av (auktoriserade) revisionsbyråer (87 % i Japan, 23 % i UK och 60 % i resten av Europa samt 15 % i Australien).⁵⁹

För att en verifiering av en redovisning skall kunna genomföras på ett tillförlitligt sätt så måste det finnas kriterier som informationen ska granskas mot. Detta är en av de punkterna som förts upp till diskussion idag, av både Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och IFAC, hur dessa kriterier skall se ut för att de skall bli så enkla och effektiva som möjligt. Det troliga, som det ser ut i dagsläget, är att IFAC kommer att låta GRI bli ett kriterium för redovisning, inte minst när den nya versionen av 3G-riktlinjerna blir klar under hösten år 2006.

Parallellt med frågan om införandet av ett granskningsintyg så diskuteras det även vem som skulle vara mottagaren till ett sådant granskningsintyg – i motsats till revisionsberättelse är mottagaren här en bred skara av läsare, med olika intressen och definitioner av väsentlighet. Det rekommenderas därför ofta att företaget har en intressentdialog så att informationsbehovet tydligt klarläggs. Likaså är begreppet ”väsentlighet” avgörande för innehållet i redovisning och verifieringen.⁶⁰ Således är det av yttersta vikt för företaget att undersöka och ta reda på vilka som verkligen läser företagets årsredovisningar, då ”syftet” annars med att ge ut årsredovisningen kanske inte uppfylls från företagets sida. Det syfte som redovisningen har ur företagets perspektiv är fler utöver de krav som finns enligt ÅRL. Redovisningarna kan även ses som en reklampelare för företagen i och med att de innehåller en mängd detaljspecifik information som kan vara av intresse för diverse olika intressenter i olika sammanhang. Informationen kan bland annat ses som ett sätt för företagen att möjliggöra ett inflöde av kapital till företaget verksamhet så att företagets framtid kan säkerhetsställas.

Det är ytterst sällan som det har utretts vilka grupper som är de faktiska läsarna av till exempel en miljöredovisning. Gällande miljöredovisningar så är det allmänt känt att företagen inte alltid når ut till sin tilltänkta läsare. Endast de intressenter som är intresserade av företagets miljöarbete läser deras miljöredovisning. Utöver denna grupp finns det en grupp som normalt inte brukar identifieras som intressenter, nämligen studenter, universitet och högskolor.⁶¹ Den tyska konsult firman ECC Kohtes Klewes genomförde år 2003 en global undersökning på de viktigaste målgrupperna för frivilliga redovisningar. I denna undersökning ingick totalt 728 företag varav 22 stycken var svenska. Resultatet blev att aktieägare/investerare, konsumenter och anställda ansågs som de viktigaste målgrupperna. Men dessa intressenter är i själva verket, enligt den tyska undersökningen, de som läser den frivilliga redovisningen allra minst. De vanligaste läsarna av frivilliga redovisningar visade sig vara konkurrenter och konsulter.⁶² Undersökningen visar vikten av att som företagsledare ha koll på vilka som egentligen intresserar sig för företagets rapportering och när vetskapen om vilka dessa intressenter är, att ha en kontinuerlig kontakt med dessa så att deras behov tillfredställs för att minska framtida missförstånd och konflikter mellan dessa intressenter och företaget.

Ett bra exempel, på en intressentdialog och ett sätt för ett företag att undersöka intressenternas informationsbehov utav företagets hållbarhetsarbete, är den undersökning som Hennes & Mauritz AB för på sin hemsida i skrivandets stund (2006-12-22). På H&M AB:s hemsida så har man som besökare, om man klickar sig vidare till företagets undersida för företagets

⁵⁹ Ibid. s 43.

⁶⁰ Ibid. s 42-43.

⁶¹ Ibid. s 63.

⁶² http://www.pleon.de/fileadmin/downloads/ECC_FH_Stakeholder_Report_03_dt.pdf. (Hämtat 2006-10-02).

ansvar, möjligheten att rösta och på så sätt meddela företaget för hur man vill ta del av företagets CSR-arbete. Man ombes här att ange vad som är ens huvudsakliga profession bland sex stycken alternativ. Efter det ombes du att rösta på hur du skulle vilja ta del av företagets CSR-arbete, här anges följande 5 alternativ: Separat CSR-rapport som läses direkt på hemsidan, Separat CSR-rapport som PDF på hemsidan, Separat CSR-rapport som PDF på CD-ROM-skiva, Separat CSR-rapport (tryckt format), CSR-rapport integrerad i årsredovisningen.⁶³

På detta sätt ges intressenterna till H&M AB:s hållbarhetsredovisning möjlighet att göra sina röster hörda och de får chansen att påverka hur företagets hållbarhetsrapportering emot dem själva skall gå till. H&M AB å sin sida kan utefter intressenternas svar ”rikta” sin hållbarhetsredovisning för att på så vis fånga upp och nå ut, till så många av sina intressenter som möjligt, på bästa möjliga sätt.

3.5 Intressentmodellen

Intressentmodellen är en modell som har fått stor spridning inom företagsekonomisklitteratur och det huvudsakliga syftet är att identifiera olika typer av intressenter till företag och de utbyten som sker mellan dessa intressenter och företaget.

Intressentmodellen bygger på synsättet att företag strävar efter en satisfierande vinst på en viss anspråksnivå snarare än en maximerande vinst. Företaget vill uppnå ett stabilt förhållande med sin omgivning, en jämvikt.⁶⁴ Det krävs en balans mellan de bidrag som intressenterna lämnar till företagen och de belöningar företaget lämnar till intressenterna.

Företaget är beroende av dess intressenter likväl som intressenterna är beroende av företaget, det föreligger således ett beroendeförhållande mellan företaget och dess intressenter.⁶⁵ Alla intressenter i denna modell har något som allmänt kallas ett *belöning-bidragförhållande* som gör att konflikter mellan intressenterna och företagets intressen kan uppstå. Intressenterna kommer i nästan samtliga fall kräva mer i belöning av företaget än vad deras bidrag motsvarar. Det finns dock en del intressenter som investerar i ett företag i andra syften än ur ett rent ekonomiskt perspektiv. Till exempel finns det de som kanske investerar i ett visst företag på grund av att företaget varit i familjens ägor i flera generationer, på grund av etiska värderingar och så vidare.

Intressentmodellen är en förenklade modell och är bra mycket mer komplex än vad man vid första anblicken kan tyckas tro. Det går inte, i annat än i förenklingssyfte, att ange en standard intressentmodell som gäller för alla företags frivilliga redovisningar. Det gäller att varje företagsledning sätter sig ner och gör en grundlig research på det egna företagets intressenter och utarbetar en redovisning, frivillig eller inte, som möter deras intressenters behov. Utgångspunkten i denna magisteruppsats är, med fokus på ett företags hållbarhetsredovisning, att identifiera och gruppera ett företags intressenter utifrån den inom företagsekonomi klassiska intressentmodellen skapad utav Chester Barnard och Herbert Simon. Denna modell har senare omarbetats av bland andra Richard Cyert och James March.⁶⁶

⁶³ http://www.hm.com/se/fretagsansvar_responsability_nhtml (Hämtat 2006-12-22)

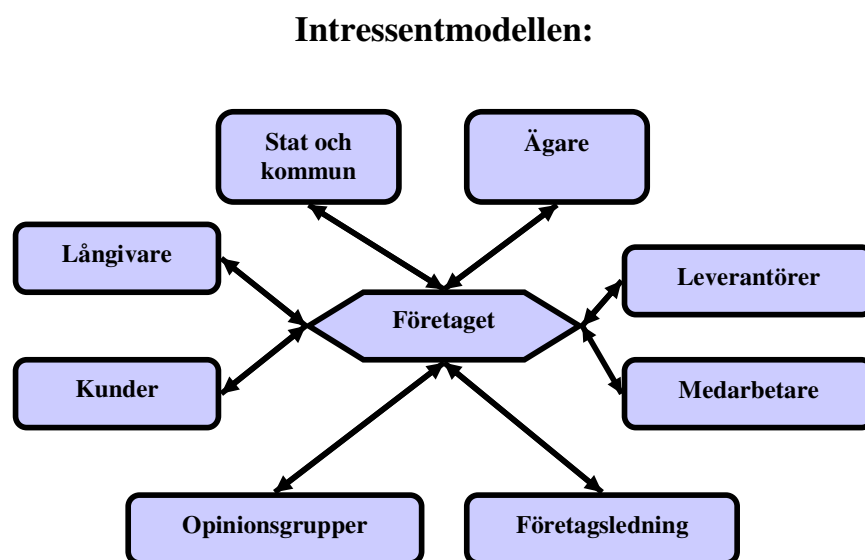
⁶⁴ Ax, Christian et al. *Den nya ekonomistyrningen* (2001). s 41.

⁶⁵ Ibid. s 42.

⁶⁶ Ibid. s 41.

Modellen består i dess standard utförande utav åtta stycken intressentgrupper: Stat och kommun, leverantörer, kunder, långgivare, ägare, opinionsgrupper, medarbetare, företagsledning.

Figur 5 nedan kommer att analyseras och beskrivas ur ett företagsperspektiv såväl som ur ett intressentperspektiv. Kortfattade beskrivningar av en del av alla de tänkbara motiv och utbyten som varje företag kan tänkas ha i respektive intressent med hänsyn till den egna verksamheten kommer att kommenteras och beskrivas. Likväl kommer även kortfattade beskrivningar av de utbyten och de olika tänkbara motiv som vardera intressent kan tänkas ha i företaget att belysas, ur intressenternas enskilda synvinkel, med hänsyn till den presenterade modellen. Självklart varierar vikten av de olika intressenterna för företaget från fall till fall. Beskrivningarna och motiven som presenteras nedan skall ses som generella. De behöver inte nödvändigtvis passa in på varje enskild intressent, då varje enskild intressent inom en intressentgrupp kan ha flera olika intressen i företaget. Omvänt gäller för företagen, då företagets intresse i en viss intressentgrupp kan bero på vilken bransch företaget är verksam i.



Figur 5 Intressentmodellen.⁶⁷

Stat och kommun

Staten och kommunen har kanske flest intressen i företaget av de olika intressenterna i modellen. Förutom rent nationalekonomiska aspekter som, företaget som en drivande del i Sveriges BNP-tillväxt, sysselsättningsredskap, och som medel för skatteindrivande, så ger också (multinationella) företag staten och kommuner i Sverige ett ansikte utåt, ”Sverige sätts på kartan i världen”. Vilket kan ses som en slags ömsesidig marknadsföring. Stat och kommun ger i sin tur ett utbyte till företaget bland annat i form av ekonomiska bidrag, subventioner etcetera.

⁶⁷ Ax, Christian et al. *Den nya ekonomistyrningen* (2001). s 42.

Långgivare

Banker och andra kreditinstitut är en viktig del i dagens företagande, det är dessa som i mångt och mycket finansierar företagens verksamhet och de har därför ett stort intresse i företaget och hur verksamheten utvecklar sig. Banker, kreditinstitut och liknande intressenter står för en risk när det lånar ut pengar till företag, något som inom ekonomin brukar kallas *kreditrisken*,⁶⁸ det vill säga risken att ett företag inte kan infria sina betalningsförpliktelser mot den han lånar ifrån. Långgivarnas bidrag till företag är likvida medel olika typer av lånegaranter etcetera. Den belöning dessa intressenter kräver i gengäld utav företaget är avgifter och räntor på de utlånade likvida medlen. Dessa avgifter och räntor är det pris företag får betala till dem som finansierar företagets verksamhet, då det utan denna finansiering inte, i många fall, skulle vara möjligt att bedriva någon verksamhet.

Leverantörer

Leverantörer har ett intresse av andra företag eftersom att det ger möjlighet till framtida arbetsmöjligheter och samarbeten. Leverantörer kan precis som långgivare ge krediter till företag och kan därför precis som de ha intresse av kreditrisken hos ett företag. Ett företags utbyte med leverantörer i intressentmodellen sker i form av att leverantörerna förser företaget med diverse olika insatsfaktorer, tjänster, produkter och så vidare till produktionsprocessen, för att företaget skall kunna producera sina varor eller tjänster. Därmed är även leverantörerna av yttersta vikt för ett företags fortlevnad.

Kunder

Kunder intresserar sig för ett företag eftersom de är köparna av de produkter och tjänster som företagen erbjuder markanden. Kunder som betalar i förskott till företag har intresse, likt långgivare och leverantörer, att företagen genomför sina förpliktelser gentemot sig. Kunden vill säkerhetsställa att den betalda tjänsten eller produkten levereras enligt köpeavtalet. Företagets intresse i kunderna ter sig naturligt, då det utan kunder inte skulle vara möjligt för företaget att sälja sina produkter/tjänster och i ett längre perspektiv inte vara möjligt att bedriva någon verksamhet överhuvudtaget.

Opinionsgrupper

De olika opinionsgrupper som finns till ett företag runt om i samhället har ett intresse i företagets verksamhet då det är ett sätt för dessa grupper att granska och kontrollera att företagets verksamhet bedrivs på ett, enligt opinionsgruppen, korrekt sätt. Ur företagets perspektiv måste hänsyn tas till dessa grupper i samhället då de kan ha ett betydande inflytande på allmänheten, vilket i sin tur kan få effekter på företagets rykte och anseende vilket kan ta sitt uttryck på flera olika sätt i tjänsternas/produkternas/företagets image.

Medarbetare

Dessa intressenter har flera olika intressen i företaget, till exempel i form av arbetstillfällen, status, bekväma arbetstider, trygghet och lön. Dessa olika intressen hänger ihop då en anställning krävs för att arbetaren skall kunna kvittera ut lön, för att i sin tur kunna få en trygghet i tillvaron, status med mera. Företaget har i sin tur ett utbyte av medarbetaren främst i form av denne som hjälpmedel i produkt- eller tjänsteframställningen och den kompetens som medarbetarna berikar företaget med.

Företagsledning

Företagsledningen har ett intresse i företaget eftersom ett företag ger arbetstillfällen till ledningen. Det är också företaget som betalar ut företagsledningens lön, bonus och de

⁶⁸ Smith, Dag. *Redovisningens språk* (2006). S 20.

förmåner som ledningen kan tänkas ha. Företaget har samma intresse i företagsledningen, som i fallet för medarbetarna, det vill säga i form av den kompetens och den arbetsinsats som de bidrar med till verksamheten.

Ägare

Bland de olika intressenterna så har ägarna en särställning i och med att de "får det som blir över" av ett företags resultat sedan de andra intressenterna fått ut den del de har rätt till. Ägarnas intresse i ett företag är inte kontraktbundet, vilket gör att de är fria att lämna företaget när de vill.⁶⁹ Ägarna är de som, tillsammans med långgivare, står för det investerade kapitalet i företaget. Deras intresse i verksamheten ligger allt som oftast i att erhålla utdelning på sin investering. Ett företag har samma intressen i ägarna som i fallet med långgivare, med den skillnaden att det är utdelningen istället för räntor som är ägarnas belöning i detta fall.

Intressenterna i intressentmodellen ovan antas ha ett grundläggande gemensamt intresse, att företaget överlever. Resurser och insatser i företaget skall användas effektivt för att ge störst nytta för intressenterna. Det finns ett motsatsförhållanden i detta gemensamma intresse i och med att det samtidigt finns ett intresse i att företaget överlever så kräver många intressegrupper belöningar ifrån företaget, vilket inte alltid går hand i hand. Om belöningarna inte uppnår intressenternas preferenser på ett tillfredställande sätt, kommer denne på sikt att avbryta sitt samarbete med företaget och vända sig någon annanstans. Om företaget i längden inte lyckas ersätta den förlorade intressenten med en annan intressent kommer företaget inte kunna bedriva sin verksamhet vidare. I utbyte mot de belöningar som de olika intressenterna kräver av företagare så bidrar de i sin tur med något till företaget i utbyte.⁷⁰

Identifieringen av de olika intressenterna i modellen skulle kunna ses som ett indirekt erkännande på att det utöver samstämmighet också finns möjligheter till spänningar och konflikter mellan modellens olika parter. Intressentmodellen belyser det faktum att det ur företagets perspektiv handlar om att hantera ett helt nätverk med kontakter och samband mellan olika intressenter.

3.5.1 Intressentmodellen svagheter och styrkor

Den kritik som ofta hörs mot intressentmodellen är att den framställs på ett så förenklat sätt att det är lätt att få uppfattningen att alla intressenter inom en intressentgrupp, till exempel aktieägare, skulle ha samma makt gentemot företaget, vilket inte är fallet. När det gäller just intressentgruppen aktieägare så finns det en klar skillnad i deras maktpåverkan i form av aktieportföljens storlek och aktietyp i företaget. Således kan det inom en intressentgrupp finnas stora variationer, vilket gör att det kan bli problematiskt, för förståelsen av ett företags intressenter, att gruppera dessa till en enda stor intressentgrupp. Denna problematik kan göras gällande för fler intressentgrupper i intressentmodellen, och inte bara för aktieägarna, till exempel leverantörer och kunder för att bara nämna några.⁷¹ När det gäller miljömässiga, etiska och sociala aspekter som en hållbarhetsredovisning tar upp, kan intressenternas ideologiska värderingar skilja sig åt. Det finns till exempel, för att ta upp fallet med aktieägare igen, de aktieägare som endast placerar sina tillgångar i sådana företag som de anser agera etiskt korrekt, medan andra aktieägare investerar i samma företag endast för att få tillgång till snabb avkastning på sitt kapital och lägger inte någon större vikt vid företagets etiska

⁶⁹ Smith, Dag. *Redovisningens språk* (2006). S 17.

⁷⁰ Gröjer, Jan-Erik & Stark, Agneta. *Social redovisning* (1978), s 76.

⁷¹ Ibid. s 173.

värderingar. Även här ger grupperingen av denna intressentgrupp en missvisande bild av företagets intressenter som en homogengrupp.

En av intressentmodellens största styrkor är att när det gäller utformandet av ett redovisningssystem, som skall möjliggöra en bedömning av måluppfyllelsen hos människor som har ett väsentligt utbyte av ett företag. Det är då inte praktiskt möjligt att arbeta med enskilda individers mål, människorna måste grupperas för att man skall kunna hantera problemen vid identifiering av måluppfyllelsen. Detta görs genom att man använder olika intressentbegrepp.⁷²

Den gruppering som görs av intressenterna i modellen återkommer således både som ett positivt och negativt moment i intressentmodellen och skall man väga vilket del som väger tyngst så bör bedömningen relatera värdet av information till den kostnad det kostar att ta fram den. Ser man till detta så får man väl säga att de positiva delarna med att gruppera intressenterna till en homogen grupp överväger de negativa.

3.6 Legitimitetsteorin

Är en teori som kan delas upp i två delar; den ena delen kommer inte behandlas i denna magisteruppsats och handlar om att ha ett brett perspektiv och ett marxistiskt tänkande. Frågor som varför företag tillåts agera på ett sätt som för den enskilda individen skulle vara oacceptabelt och varför den externa informationen mest gynnar företagets ägare ställs här. Det som är av intresse för denna magisteruppsats är den andra delen av legitimitetsteorin. Denna del handlar om organisationer och deras legitimitet att existera och uppslaget utgår från ett mer liberalt tankesätt. Ena benet av legitimitetsteorin kan ses som en utvidgning av intressentmodellen, och den teorin som omger den, med tillägget för möjligheten att konflikter och oenighet kan tänkas uppstå mellan företaget och dess intressenter, vilket gör att företaget endast kan fortsätta bedriva sin verksamhet så länge som deras värderingar stämmer överens med intressenternas och samhällets i övrigt. Gray och hans medförfattare anser att det finns fyra sätt för ett företag att hantera en konflikt som uppstår och som verkar ohållbar.⁷³

- För att återställa den uppkomna situationen skall organisationen informera sina intentioner till förbättring.
- Ett annat alternativ till att reparera en konflikt är att försöka ändra intressenternas inställning till det problem som uppstått.
- Att organisationen distraherar intressenternas uppmärksamhet mot något, för organisationen, mer fördelaktigt är ett effektivt sätt för ett företag eller en organisation att förflytta intressenternas fokus.

⁷² Ibid. s 75.

⁷³ Gray. *Accounting & accountability – changes and challenges in corporate social and environmental reporting* . (1996), s 46.

- Att organisationen försöker förändra de externa intressenternas förväntningar på organisationens prestationer är också ett sätt för en organisation att hantera en konflikt som uppkommer.

Ovan nämnda strategier ger företagen en rad möjligheter att hantera de konflikter och missförstånd som kan tänkas uppstå mellan ett företag och dess intressenter på grund av bland annat bristen på kommunikation och information. Detta kan också innebära att upprättandet av till exempel sociala aspekter i en hållbarhetsredovisning inte alltid har som syfte att ge intressenterna en total bild av företagets verksamhet, utan kan vara till för att till exempel avleda intressenternas uppmärksamhet från något av företagets andra områden eller för att omgivningen förväntar sig det. Hållbarhetsredovisningen fungerar då som en åtgärd för att minska "legitimitetsgapet" mellan företaget och dess intressenter.⁷⁴

⁷⁴ Ibid.

4 Empirisk bakgrund

I den empiriska bakgrunden presenteras de bakgrundsfakta som kan vara av intresse för läsaren, att ha i bakhuvudet, när magisteruppsatsen läses. Kapitlet ger läsaren en kronologisk genomgång av hållbarhetsutvecklingens historia, Sveriges och EU:s direktiv för en hållbar utveckling och fakta om organisationen GRI.

4.1 En historisk återblick

På 1960-talet hade miljöproblem låg dignitet hos politikerna och ett eget departement för miljöfrågor saknades, frågor rörande miljöfrågor hamnade under jordbruksdepartementet. Men trots att miljöfrågor under den här tiden inte hade ett eget departement så var dessa frågor inte helt i skymundan för politikernas blickfång. Vid den här tidpunkten bildades en organisation som hade till huvuduppgift att utreda miljöfrågor. Organisationen gavs namnet Statens Naturvårdsverk (SNV). Genom dess bildande år 1967 och genom dess vetenskapliga utredningar blev lagstiftningen kring miljöbelastningen av utsläpp tydligare än tidigare. År 1969 uppstod den första miljöskyddslagen och tack vare den fick SNV rätten att genomföra miljökontroller via stöd i lagstiftningen, men företag kunde vända sig till *Koncessionsnämnden* för att be om undantag från lagen. Miljöfokus vid denna tidpunkt låg i främsta hand på punktutsläpp,⁷⁵ det vill säga lokala utsläpp som var väl synliga och relativt enkla att koppla samman till en viss verksamhet.⁷⁶

På 1980-talet uppmärksammades miljöproblemen allt mer och miljöproblematiken ändrade karaktär. Fokus från punktutsläpp byttes mot diffusa utsläpp med många små källor.⁷⁷ Dessa diffusa utsläpp kunde befinna sig lokalt såväl som regionalt.⁷⁸ Att ”stoppa in” miljöproblemen under respektive redan existerande departement räckte inte längre för att komma tillrätta med den växande miljöproblematiken i Sverige och det första miljödepartementet bildades år 1987.⁷⁹ Samma år var det genom World Commission on Environment and Development (WCED) som begrepp som *sustainable* och *development* spreds världen över. På svenska översattes denna kommission till Brundtland-kommissionen och orden översattes till en början till bärkraftig eller uthållig utveckling innan man började använda den allmänt vedertagna termen hållbar utveckling.⁸⁰ Brundtland-kommissionens rapport framhöll skyddet av miljön som den viktigaste aspekten för en varaktigt hållbar utveckling.⁸¹ Vad som menas med begreppet en varaktigt hållbar utveckling idag är att tillgodose dagens behov utan att äventyra de kommande generationers förmåga att klara sina behov.⁸²

År 1992 höll FN en konferens om miljö och utveckling i Rio de Janeiro Brasilien och fem dokument antogs.⁸³ Resultatet av konferensen blev att nästan 200 länder undertecknade ett

⁷⁵ Dobers, Peter. *Miljömanagement* (1998), s 36.

⁷⁶ Bolin, Berit et al. *Människa och miljö* (1995), s 26.

⁷⁷ Dobers, Peter. *Miljömanagement* (1998), s 37.

⁷⁸ Westermark, Christer. *Miljöredovisning* (1999), s 59.

⁷⁹ Dobers, Peter. *Miljömanagement* (1998), s 37.

⁸⁰ Wählstedt, Håkan. *Resultatredovisning för hållbar utveckling* (2001), s 21.

⁸¹ Larsson, Lars-Olle. *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning* (1995), s28.

⁸² Ibid. s28.

⁸³ Wählstedt, Håkan. *Resultatredovisning för hållbar utveckling* (2001), s 31.

handlingsprogram för det tjugoförsta århundradet. Ett av de fem dokument som godtogs av deltagarna döptes till Agenda 21. Detta dokument, känner de flesta till eller har hört talas om och, innebär riktlinjer för hur ett socialt och ekologiskt hållbart eller uthålligt samhälle skall kunna skapas nationellt och internationellt. Den svenska översättningen av Agenda 21:s handlingsprogram är på över 600 sidor och väldigt bred. Tanken med programmet är att det hållbara samhället skall engagera hela samhället från barn till vuxna, från näringslivet till privatlivet, och inte endast vara elitpolitiskt eller expertisinriktat program. För att åstadkomma detta engagemang på lokalnivå, skall varje lokal myndighet tillsammans med sina medborgare arbeta fram en egen lokalagenda. En viktig aspekt att poängtera gällande Agenda 21 är att detta dokument inte är legalt bindande. Det är helt frivilligt att arbeta utifrån programmet, men i Sverige anses denna agenda ändå så starkt moraliskt förpliktande att alla kommuner arbetar efter en lokalt framarbetad handlingsplan.⁸⁴

Det som idag anses vara nutidens miljöproblem handlar till stor del om den totala miljöpåverkan företag har vid sin produktion. Denna totala påverkan rör sig om allt från användning, återvinning och deponering av produkterna men även den miljöpåverkan som transporter, energianvändning och råvaruutvinning ger.⁸⁵ Nuförtiden har miljöarbetet gått från att betraktas som en kostnad, nästan helt uteslutande styrt av förordningar och lagar som företagen tvingats följa, mot att istället ses som en investering i miljön och den marknad i vilken företaget opererar.⁸⁶ Incitament kanske i praktiken inte är mindre tvingande än en lagstiftning, men företagets attityd har förändrats i Sverige från att ha varit defensiv till att vara mer offensiv, från korrigerande till förebyggande och ibland till och med visionär.⁸⁷

4.2 Sveriges hållbarhetsdirektiv

Den svenska regeringen har fyra strategier, som används för att synliggöra utmaningar och möjligheter, för att bedriva en politik som leder till en hållbar utveckling:⁸⁸

- *Bygga samhället hållbart.*

Goda levnadsvillkor ska vidareutvecklas genom fysisk planering, regional utveckling, infrastruktursatsningar samt utveckling av boende- och stadsmiljöer.

- *Stimulera en god hälsa på lika villkor.*

Förutsättningar för en god hälsa ska skapas för alla oavsett kön, etnisk tillhörighet, social eller kulturell bakgrund, sexuell läggning, ålder eller funktionshinder.

- *Möta den demografiska utmaningen.*

Åtgärder ska vidtas inom ett flertal politikområden för att klara den demografiska utmaningens ekonomiska och sociala dimensioner.

- *Främja en hållbar tillväxt.*

⁸⁴ Dobers, Peter. *Miljömanagement* (1998), s 66.

⁸⁵ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen: Rapport 5521* (2005). s 29.

⁸⁶ Larsson, Lars-Olle. *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning* (1995), s21.

⁸⁷ Ibid. s21.

⁸⁸ Regeringens skrivelse 2005/06:126. (2006), s 1-2.

Tillväxten ska drivas av dynamiska marknader, en stark välfärdspolitik och progressiv miljöpolitik.

Av definitionerna ovan framgår att regeringens krav på hållbar utveckling är väldigt bred och beror av många olika faktorer i samhället. Tillsammans med Statistiska centralbyrån (SCB) har regeringen utarbetat 87 indikatorer för en hållbar utveckling.⁸⁹

Kortfattat kan dock utgångspunkten för den hållbara utvecklingspolitiken sammanfattas med en helhetssyn, både nationellt och internationellt, på samhällets behov, förutsättningar och problem. Det övergripande målet för den politik som bedrivs idag, är en strävan efter långsiktighet gällande alla politiska beslut för att på så sätt balansera de ekonomiska, sociala och miljömässiga konsekvenserna av vårt agerande idag, för att ge framtida generationer möjlighet att leva ett gott liv. Regeringen menar att nyckeln till framgång gällande en hållbar utveckling är gemensamt ansvar och samverkan. Detta måste ske såväl lokalt som regionalt, nationellt, inom EU och globalt mellan regeringar, myndigheter, arbetsmarknadens parter och frivilligorganisationer.⁹⁰

Sveriges regering har, precis som EU uppmanat alla sina medlemsländer, skaffat ett råd för hållbar utveckling. Hållbarhetsrådet är Sveriges mötesplats för hållbar utveckling och bildades i januari 2005. Det är detta råd som regeringen har till sin hjälp när det gäller drivandet och förverkligandet av Sveriges hållbarhetspolitik. Hållbarhetsrådet har som uppgift att arbetar med alla aspekter av hållbar utveckling - miljömässiga, ekonomiska och sociala och riktar oss framförallt till ledare och nyckelpersoner inom forskning, ideella organisationer, kommuner, media, näringsliv, regioner och staten.⁹¹

4.3 EU:s hållbarhetsdirektiv

Vid Europeiska rådets möte i juni år 2006 antogs en ny EU-strategi för hållbar utveckling. Strategin bygger vidare på den, för EU, första strategin om hållbar utveckling som på svenskt initiativ antogs i Göteborg i juni år 2001 och som sedan utökats i flera små steg under de senaste åren. Det övergripande syftet med EU:s förnyade strategi är att gemensamt fastställa och utveckla åtgärder så livskvaliteten ständigt kan förbättras, både för nuvarande och kommande generationer.⁹²

Den nya EU strategin innehåller precis som den svenska strategin huvudutmaningar. Dessa är sju till antalet och kompletteras av ett stort antal målsättningar, operativa mål och insatser. De kommer att styra den framtida utformningen och genomförandet av politiken kring de negativa tendenserna inom miljöområdet samt EU:s ekonomiska och sociala utmaningar i kombination med nya konkurrenstryck och nya internationella åtaganden. De sju huvudutmaningarna är:⁹³

- *Klimatförändringar och ren energi*

⁸⁹ <http://www.regeringen.se/sb/d/6502>, (Hämtat 2007-01-15)

⁹⁰ <http://www.regeringen.se/sb/d/3142/a/18659>, (Hämtat 2006-09-05)

⁹¹ http://www.hallbarhetsradet.se/templates/Hallbarhetsradet_Page.aspx?id=278 (Hämtat 2007-01-08)

⁹² <http://www.regeringen.se/sb/d/1591/a/66992>, (Hämtat 2007-01-16)

⁹³ Ibid.

- *Hållbar transport*
- *Hållbar produktion och konsumtion*
- *Bevarande och förvaltning av naturresurser*
- *Folkhälsa*
- *Social integration, demografi och invandring*
- *Globala utmaningar när det gäller fattigdom och hållbar utveckling.*

Bland insatserna märks en minskning av utsläppen av växthusgaser enligt Kyotoprotokollet med 8 procent till år 2008-2012 jämfört med 1990 års nivåer. Kommissionen kommer vartannat år (med början i september 2007) ha en uppföljning där man ämnar lägga fram en lägesrapport om genomförandet av den utvalda strategin för hållbar utveckling i EU och för medlemsstaterna. Uppföljningen kommer också att innehålla framtida prioriteringar, riktlinjer och åtgärder.⁹⁴

4.4 GRI

4.4.1 GRI:s historia

Global Reporting Initiative (GRI) startades 1997 som ett projekt av den ideella organisationen Coalition for Socially Economies (CERES)⁹⁵ som ett led i att försöka ena det ökande antalet modeller och riktlinjer inom miljöredovisningsområdet som börjat växa fram under 1990-talets senare hälft.⁹⁶ Men det var inte förrän år 1999 som GRI blev en global organisation på allvar i och med att United Nations Environment Programme (UNEP) anslöt sig.⁹⁷ GRI är en öppen organisation vars riktlinjer är gratis att använda för alla,⁹⁸ kommunikationen sker via Internet. Visionen är att verka för att företag och organisationers medvetenhet om ekonomiska, miljömässiga och sociala aspekter skall öka, enligt den treenighet som TBL står för. Ekonomiska, miljömässiga och sociala aspekter hör ihop och GRI understryker vikten av att ta med och belysa dessa i företagens/organisationernas finansiella rapporter.⁹⁹ GRI är det mest accepterade verktyget för att rapportera alla aspekter av en hållbar utveckling och allt fler hållbarhetsredovisningar över hela världen upprättas i enlighet med GRI:s riktlinjer.¹⁰⁰ Tanken är att GRI skall få samma status som International Accounting Standard Board (IASB:s) ramverk har för den traditionella redovisningen.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ <http://www.globalreporting.org/about/06whoWeAre.asp> (Hämtat 2006-09-07)

⁹⁶ Miljöredovisning, S Bergsröm s 51.

⁹⁷ <http://www.globalreporting.org/about/06whoWeAre.asp> (Hämtat 2006-09-07)

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 83.

GRI fulländrar sin vision med att ständigt utveckla, förbättra och se över sitt ramverk, vilket är kärnan för organisationens riktlinjer och rekommendationer mot en hållbarutveckling.¹⁰¹ För att försäkra sig att organisationen har en hög trovärdighet, relevans och teknisk kvalitet, utvecklas och förbättras ramverket ständigt med hjälp av ett engagerat stakeholder-engagemang som involverar rapporterande organisationer och informationsökande, som tillsammans arbetar i en samstämmighets-sökande process.¹⁰²

Med *stakeholder* menar GRI de grupper eller individer som på det stora hela **a)** kan förväntas påverkas signifikant av organisationens produkter, aktiviteter och/eller service: eller **b)** vars handlingar rimligen kan förväntas påverka organisationens förmåga att på ett smidigt sätt implementera sina strategier och nå sina uppsatta mål.¹⁰³

Ett bevis på GRI:s strävan efter ständiga förbättringar är det utvecklingsarbete som pågått sedan man år 2003-2004 förberedde sin första egna hållbarhetsrapport. Utvecklingsarbetet genomförs genom att använda sina egna riktlinjer, som ett led i att utvärdera hur pass väl överensstämmande organisationens riktlinjer och rekommendationer är mot organisationens uttalade kärnmission. Denna process är ett värdefullt sätt för GRI att identifiera områden som behövdes förstärkas, och ett bra sätt att pröva sin egen kärnprodukt. Lärdomar har under utvecklingsarbetets gång dragits och utifrån den första rapporten kom en uppdaterad variant till året 2004-2005. Under senare delen av år 2006, i oktober närmare bestämt, gav GRI ut nästa hållbarhetsrapport¹⁰⁴ och i samband med denna så presenterades även organisationens nya riktlinjer, några som GRI kallar för Third Generation Guidelines (**G3**) Guidelines, ”Tredje generationens riktlinjer”.¹⁰⁵ Dessa avser anpassa GRI för att kunna hantera interna ledningssystemen, leda till större jämförbarhet, möjliggöra verifiering och hantering av väsentlighetsaspekterna.¹⁰⁶ GRI:s version av riktlinjerna och rekommendationerna från år 2002 innehöll totalt 97 stycken indikatorer. De nytvignva riktlinjerna och rekommendationerna för år 2006 innehåller totalt 79 stycken indikatorer.¹⁰⁷

4.2.2 GRI:s definition av en hållbarhetsredovisning

Organisationen GRI:s definition på en hållbarhetsredovisning är en rapport som innebär att företaget arbetar med att mäta, visa och beräkna organisationens mål för en hållbarutveckling. Hållbarhetsrapporten erbjuder en balanserad och vettig presentation av hur hållbarheten efterlevs från det redovisade företaget och inkluderar både negativa och positiva bidrag.¹⁰⁸ GRI inför ett utvidgat tankesätt till rapporteringen av ett företags redovisning och de är väl införstådda med och lägger stor vikt vid att företagens hållbarhetsredovisningar har en större grupp intressenter än deras traditionella ekonomiska rapporter. Hållbarhetsredovisningens utvidgade tankesätt har gjort att redovisningen tagits bortom nya barriärer. Idag använder närmare 1000 organisationer i över 60 länder dessa riktlinjer som bas för sin finansiella rapportering.¹⁰⁹

¹⁰¹ <http://www.globalreporting.org/about/06whatWeDo.asp> (Hämtat 2006-09-07)

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/AboutG3/G3GlossaryOfTerms.htm> (Hämtat 2006-10-03)

¹⁰⁴ <http://www.globalreporting.org/about/06susAtGRI.asp> (Hämtat 2006-10-03)

¹⁰⁵ <http://www.globalreporting.org/about/062006AAG.asp> (Hämtat 2006-10-03)

¹⁰⁶ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 37-38.

¹⁰⁷ GRI. *Everything you need to know about the G3 Guidelines – past, present, and future* (2006). s 22.

¹⁰⁸ <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/AboutG3/G3GlossaryOfTerms.htm> (Hämtat 2006-10-05)

¹⁰⁹ <http://www.globalreporting.org/about/06whatWeDo.asp> (Hämtat 2006-09-07)

GRI erbjuder de företag som följer organisationens riktlinjer möjligheten att lagra sina hållbarhetsredovisningar i en databas för lättare åtkomst via organisationens hemsida. Detta samarbete genomförs tillsammans med Internetsidan www.corporateregister.com som är världens mest omfattande kundregister för icke finansiella rapporter. Det vill säga för miljö/sociala/CSR- och hållbarhetsrapporter. Organisationens syfte är att ge tillgång till de allra senaste rapporterna, men också att ge tillgång till det arkiv med lagrade rapporter som finns tillgängligt från och med år 1990 och framåt.¹¹⁰

GRI har ett antal kriterium för att organisationen skall publicera ett företags hållbarhetsredovisning på deras hemsida. Företagens hållbarhetsrapporter skall bland annat omfatta följande områden:¹¹¹

- En beskrivning av företagets vision och strategi för hållbarhet med ett uttalande från VD
- En beskrivning av företagets struktur, verksamhet och redovisningens omfattning
- En beskrivning av företagets organisation, styrning, policies och intressentdialog
- En tabell som visar var GRI:s olika indikatorer har placerats i redovisningen, det vill säga ett index för innehållet
- Olika indikatorer och nyckeltal för prestanda för de tre delarna inom hållbarhetsområdet, det vill säga ekonomi, ekologi och sociala frågor.

Via GRI:s och corporateregisters hemsida så kan intressenter ta del av 23 stycken svenska företags hållbarhetsredovisningar. Av dessa 23 svenska företag gav 12 stycken företag ut en hållbarhetsredovisning för det år som är undersökt i denna studie, det vill säga året 2005.¹¹² Samtliga dessa tolv företag kontaktades för medverkan i denna studie. Sex företag valde att medverka och dessa är Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Holmen AB, SKF AB, och Vin & Sprit AB.

GRI:s redovisningsprinciper är i stort sätt samma som för en traditionell finansiell redovisning, de bygger på:¹¹³

- **Transparens** = öppen redovisning av antaganden, processer och principer i framtagandet av redovisningen
- **Helhet** = val av avgränsningar, indikatorer, produkter, redovisade aktiviteter etcetera
- **Krav på det som rapporteras**
Relevans = redovisningen skall vara relevant och till nytta i användarens beslutsprocess och anpassad till mottagares behov

¹¹⁰ <http://www.corporateregister.com/about.html> (Hämtat 2007-01-15)

¹¹¹ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 39.

¹¹² <http://www.corporateregister.com/gri/search.pl?d=&n=0&r=0&sec=All&cou=Sweden&ad=All&nr=30> (hämtat 2006-09-07)

¹¹³ Flening, Birgit. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*: Rapport 5521 (2005). s 39.

Fullständighet = all väsentlig information ska redovisas och det ska ske enligt valda principer för avgränsning, tidsperiod och omfattning

Hållbarhetsperspektiv = prestanda ska placeras i ett hållbarhetsperspektiv

- **Kvalitet i redovisad information**

Riktighet = att uppnå en hög grad av exakthet med en låg felmarginal

Neutralitet = rapporten ska vara balanserad med en rättvisande presentation

Jämförbarhet = att ha konsekventa uppställningar och användande av nyckeltal, diagram och tabeller över flera år. Kontinuitet så att ändringar i principer redovisas och då ska även äldre information omarbetas

- **Tillgänglighet till information**

Begriplighet = förklaringar till svåra avsnitt behövs

Tidsperiod = regelbundenhet i publicering, informera om publiceringsintervall och om den tidsperiod som redovisningen omfattar

- **Verifierbarhet** = informationen ska vara verifierbar, även i efterhand; även om redovisningen inte är oberoende verifierad

5 Empiri

I detta kapitel behandlas en del av de intervjufrågor som diskuterats under de personliga intervjuerna och enkäterna. Denna del belyser de undersökta företagen åsikter och de intervjuade personernas individuella uppfattningar. Även företagsmaterial utdelat av respektive företag, inklusive deras hållbarhetsredovisningar, beaktas i denna del.

Empiridelen kommer att följa den struktur och det stöd som frågeformuläret angav under de olika intervjuerna med kontaktpersonerna på respektive företag. Det vill säga empiriavsnittet kommer att delas upp i två delar. Empirin kommer först att ha ett företagsperspektiv och behandla företagets åsikter inom diverse frågor relaterade till hållbarhetsområdet, för att därefter, i den andra delen, följas upp av ett avsnitt som kallas det personliga perspektivet. I denna del kommer empirin att behandla frågor av mer personlig karaktär. Den personliga delen kommer att ge de intervjuade personerna fritt utrymme, att utifrån sitt egna personliga perspektiv, delge sina synpunkter och funderingar på en rad frågor relaterade till hållbarhetsområdet. I de båda empiridelarna har svaren slagits samman och vävts in i texten på de frågor som anses ha relevans för denna studie. Således kommer inte alla frågor som ställts under de respektive intervjuerna att behandlas i empiriavsnittet och detta avsnitt kommer inte att bli en lång upprädnings utav vad respektive företag i studien har för uppfattning under respektive fråga. Valet av framställning under empiridelen motiveras utifrån att uppsatsförfattaren vill undvika upprepningar och risken att tappa läsarens intresse, dels med tanke på den mängd frågor som ställts till intervjuobjekten men även med tanke på den mängd företag som medverkat i studien.

5.1 Företagens perspektiv

5.1.1 Varför börja hållbarhetsredovisa?

Anledningen till att studiens företag Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Holmen AB, SKF AB, och Vin & Sprit AB började hållbarhetsredovisa hade sin grund i att företag och regeringar i allt större utsträckning började diskutera det sociala och etiska ansvaret under slutet på 1990-talet. Denna utveckling avspeglades alltmer i samhället i stort och runt år 2000 började det förväntas att stora företag skulle delge sina interaktioner med sin omgivning i flera aspekter än ur rent miljömässiga, en trend skapades. Företagens sociala engagemang och etiska hållning belystes mer än tidigare och företagen började att i allt större utsträckning väva in mer etiska och socialt orienterade aktiviteter i sina redovisningar, så som könsfördelning, barnarbete och diskrimineringar av olika slag för att bara nämna några. Hållbarhetsredovisningens allmänna trend återges också bland de medverkande företagen i denna studie. Fem av de sex företagen som medverkar i studien började alla att arbeta med hållbarhetsredovisningar runt åren 2000-2001. Ett av företagen i studien började redovisa sitt hållbarhetsarbete lite senare än de andra företagen, med början år 2004. Anledningarna till att företagen i studien började hållbarhetsredovisa var dels att de tidigare miljöredovisningarna som dessa företag gav ut inte lämnade en tillfredställande bild utav företagets verksamhet och de relationer som företaget har med sin omgivning. Men det hade även sin grund i den allmänt mer ökade vetskapen om vikten av att bedriva ett samhälle

som är långsiktigt hållbart inom alla plan i verksamheten. Samtliga medverkande intervjuobjekt i studien är stora företag som är verksamma på den internationella marknaden och i och med deras storlek så förväntades det av dem, från omgivningens sida, att de skulle "hjälpa till" och bedriva en verksamhet som är långsiktigt hållbar både ur samhällets - och ur företagets perspektiv. Den förväntan som bildades på företagen och den allmänna trend som påbörjades i slutet av 1990-talet och i början på 2000-talet, har nu rotat sig och blivit allmänt accepterad, nuförtiden redovisar många svenska företag, någon typ av dokument som delger företagets utbyten med sin omgivning vare sig det gäller miljömässiga - eller rent sociala aspekter.¹¹⁴

När företagen började redovisa mer sociala/samhälliga och etiskt orienterade frågor behövdes riktlinjer och rekommendationer för att komma igång med hållbarhetsarbetet och för att se till att det arbete som påbörjades, kunde efterlevas och kontrolleras. Samtliga av de medverkande företagen i studien valde organisationen GRI som stöd för sitt arbete mot en hållbar utveckling. Att valet föll på just organisationen GRI:s riktlinjer och rekommendationer har lite olika anledningar bland studiens företag. Fyra av företagen kände till och hade hört talas om organisationen sedan tidigare, medan två företag i studien inte kände till organisationen alls utan blev introducerade för deras rekommendationer via utomstående konsulter/expert. Den gemensamma nämnaren bland alla de medverkade företagen i studien är att när väl vetskapen om organisationens riktlinjer och rekommendationer införskaffats, så var uppfattningen från företagets sida att GRI var den organisation som hade de mest välkända och respekterade riktlinjerna internationellt sätt. Detta ansågs som en stor fördel för de medverkande företagen vid påbörjandet av att implementera och rapportera sitt hållbarhetsarbete utåt, då samtliga är stora globala företag.

5.1.2 GRI:s nya riktlinjer

I oktober år 2006 kom den tredje generationens riktlinjer (3G-Guidelines) ut från GRI. Dessa nya riktlinjer och rekommendationer har inte hunnit få några effekter på hur företagen arbetar med sina hållbarhetsfrågor idag, på grund av den förskjutning som råder i all typ av redovisning och rapportering. Frågor kring de nya riktlinjerna har därför behandlats på det mer generella planet och utifrån intervjuobjektens första spontana reaktioner. Företagen tror inte att riktlinjerna kommer att få några större effekter på de egna hållbarhetsredovisningarna får året 2006, då arbetet med dessa redan är långt gånget hos vardera företag. Men en del av de undersökta företagen uteslöt ändå inte möjligheten att en del av företagets hållbarhetsredovisning för år 2006 kan komma att vara i enlighet med de nya 3G-direktiven. Anledningen till att en del företag inte utesluter möjligheten att få med en del av det som de nya rekommendationerna kräver har sin grund i att GRI endast ger ut riktlinjer och rekommendationer. Att göra mer än det som finns angivet i GRI:s direktiv, vilket några av de medverkande företagen i studien har valt att göra, gör att de därför anser sig ha en möjlighet att få med en del av vad 3G-riktlinjerna kräver redan till hållbarhetsredovisningen för år 2006. På grund av att organisationens riktlinjer är frivilliga och att företagen således självmant kan välja vilka aspekter av dessa som de vill ta med i hållbarhetsredovisningen, gör att det finns utrymme för nästa års och nästkommande års hållbarhetsredovisningar att variera en del innehållsmässigt sinsemellan.

I och med att den tredje generationens riktlinjer för hållbarhetsredovisningar publicerades under hösten, faller det sig naturligt att intervjuerna med de undersökta företagen främst gäller de gamla riktlinjerna och rekommendationerna, även om ett försök gjorts att bearbeta de nya direktiven. De nya direktiven har behandlats på ett mer generellt och övergripande plan när de

¹¹⁴ Balans Nr 2 År 2004 utgiven av FAR

svarande intervjupersonerna har haft kunskap om dessa nya direktiv. Alla intervjuobjekten hade innan de genomförda intervjuerna och enkäterna hunnit se de nya rekommendationerna från GRI. Men avstod från att analysera och utvärdera dessa direktiv på ett utförligare sätt än rent övergripande. Detta faller sig naturligt då tidpunkten för de olika typerna av intervjuer föll tätt inpå GRI:s releasedatum för 3G-direktiven. Att då analysera och göra en utvärdering av dessa nya direktiv utan att ha arbetat med dem fullt ut skulle inte ha varit rättvist mot dessa direktiv. Samtliga sex medverkande företag i studien tyckte att de gamla rekommendationerna och riktlinjerna var så sådär. De upplevdes visserligen som bra, men de var lite ”luddiga” och lite ”för mycket” i vissa aspekter som en del företag uttryckte sig. Att rekommendationerna varit så pass breda har både inneburit fördelar och nackdelar för företagen. Bland det positiva som företagen upplever med den ”bredd” som finns på direktiven är att många företag kan ta till sig dessa direktiv till sin egen verksamhet och på så vis ges många företag möjlighet att anpassa sig utefter GRI:s regelverk. Men denna ”bredd” som riktlinjerna och rekommendationerna uppvisar kan även verka negativt för företagen då man utifrån varje företags sida kanske kan få det svårt att förstå syftet med en del av de indikatorer, som riktlinjerna kräver att företaget följer, eftersom dessa blir alldeles för breda. Förståelsen och syftet med det som rapporteras kanske inte uppfylls och när man inte förstår syftet bakom rapporteringen kan det då lätt få effekten av oförståelse och att man frågar sig varför just denna indikator skall vara med.

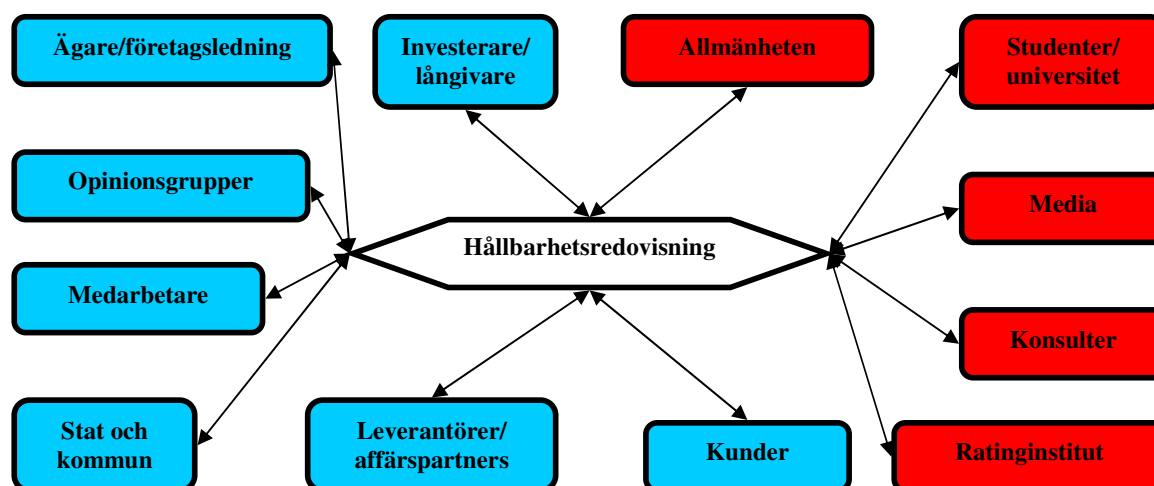
5.1.3 Hållbarhetsredovisningens intressenter

På frågan om vilka företagen redovisar sina hållbarhetsredovisningar för, så gavs det ganska varierande svar från företagens sida. Men en grundstomme i svaren gick ändå att urskilja. Denna grundstomme bestod av åtta stycken intressentgrupper. Intressentgrupperna överensstämmer med den traditionella intressentmodellen som brukar läras ut inom företagsekonomi och som brukar appliceras i den traditionella årsredovisningen. De åtta intressentgrupperna: *Stat och kommun, ägare, kunder, leverantörer, anställda, opinionsgrupper, långgivare och företagsledning* finns alla med som intressenter för en hållbarhetsredovisning i samtliga företag i studien. I denna aspekt skiljer sig inte intressenterna för den traditionella redovisningen och hållbarhetsredovisningen sig åt. Däremot kan denna studie, med hjälp av de intervjuer och enkäter som genomförts, utvidga den klassiska intressentmodellen och anpassa den för en hållbarhetsredovisning, på de medverkande företagen, genom att komplettera de redan befintliga intressentgrupperna med en rad nya grupper. De nya intressentgrupperna för en hållbarhetsredovisning som kunde identifieras var *ratinginstitut, allmänheten, studenter/universitet, media, konsulter*. Den entydighet som kunde urskiljas ur den grundstomme som rådde bland de medverkande företagen för den traditionella intressentmodellen visade sig nu variera i allt större utsträckning bland företagen.

Av de undersökta företagen har fem utav sex applicerat en egen intressentmodell för sin hållbarhetsredovisning. Att företagen format en egen intressentmodell för sin hållbarhetsredovisning behöver inte betyda att den avviker från den de har utarbetat för sin traditionella årsredovisning, utan det betyder endast att det visualiserar en uttalad intressentmodell i sin hållbarhetsrapportering. Det medverkande företaget i studien som inte säger sig en egen uttalad intressentmodell för sådana typer av frivilliga rapporteringar, anser rent spontant att de intressenter som finns för företagens vanliga redovisning även kan göras gällande för företagets hållbarhetsredovisning.

Nedan presenteras den intressentmodell som kan appliceras på de sex medverkande svenska företagen i studien. Den bygger på företagens eget framtagna intressentmodeller och på de intressenter som angivits av respektive företag under de intervjuer och de enkäter som genomförts med de medverkande företagen. I framställningen har gruppen ägare och företagsledning slagits samman till en intressentgrupp, en likadan gruppering har även gjorts för leverantörer och affärspartners och för investerare och långgivare. Sammanslagningen motiveras utifrån de svar som intervjuerna inbringat och att dessa intressentgrupper kan anses så pass nära besläktade med varandra att de lika gärna kan slåss samman till en grupp. Sammanslagningen av dessa intressentgrupper till tre förenklar även framställningen och figuren väsentligt. Följaktligen kan följande intressentmodell appliceras för en hållbarhetsredovisning med avseende på de svenska företagen Atlas Copco AB, Electrolux AB, Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Holmen AB, SKF, och Vin & Sprit AB.

Intressentmodell för hållbarhetsredovisningar



Figur 6 Intressentmodell för hållbarhetsredovisningar, egen bearbetning.

De intressentgrupper som är markerade i grön färg är identiska med de intressenter som presenterades under teoridelen. Företagens uppfattning om dessa intressenter och de utbyten som har med ett företag stämmer väl överens med det som presenterades i kapitel 3.5 om intressentmodellen tidigare i uppsatsen. Därför anses en fördjupning i dessa intressenter och deras respektive utbyte med ett företags hållbarhetsredovisning inte nödvändig i empirin. Intressenterna som är markerade i rött, är de nytillkomna intressenterna för en hållbarhetsredovisning och dessa kommer att belysas närmare.

Ratinginstitut

Fyra av sex företag angav att de hade diverse olika ratinginstitut som en målgrupp för sin hållbarhetsredovisning. Med ratinginstitut menas institut som är fristående och som bedömer olika organisationer och företag efter diverse olika aspekter beroende vad de specialiserar sig på, de kan vara allt från miljömässiga, etiska till sociala aspekter eller alla dessa sammantagna. Företagen ansåg, att hamna högt i de rankingar som ratinginstitut anordnar, är ett sätt för företaget att få ett erkännande för sitt hållbarhetsarbete och få indikationer på att företaget är på rätt väg ur hållbarhetssynpunkt.

Allmänheten

Tre av sex företag i studien säger sig ha den breda allmänheten som en intressent till sin hållbarhetsredovisning, det vill säga vem som helst. Att allmänheten är med som en intressentgrupp beror på att den är väldigt bred och fångar upp väldigt många olika intressenter. Företagen vill på så sätt fånga upp en så pass bred grupp att man kanske lyckas fånga in intressenter som initialt kanske inte skulle vara intresserade av företagets hållbarhetsredovisning. Dessa intressenter skall även de med hjälp av företagets hållbarhetsredovisning kunna förstå, använda och kunna göra en bedömning av företagets hållbarhetsarbete och företagets verksamhet, precis som vilken av de andra intressentgrupperna som helst. Företagen vill, som de uttrycker sig, att de personer som är intresserade av företagets hållbarhetsarbete skall kunna ta reda på detta via företagets redovisning oberoende av utbildning eller bakomliggande kunskap.

Studenter och universitet

Tre av sex anger att de vänder sig till studenter och universitet med sitt hållbarhetsarbete. Att dessa anges som en intressentgrupp har sin grund i att universitet och studenter i stor utsträckning använder sig utav olika typer av redovisningar i sin undervisning och att då vända sig till denna målgrupp gör att företagen kan få ett större utbyte av olika slag med studenterna och deras universitet. Hos studenterna ser företagen chansen att knyta kontakter och möjligheten till att rekrytera framtida medarbetare.

Media

Två av de sex medverkande företagen inser medias betydelse för företagets hållbarhetsarbete och vänder sig till denna intressentgrupp. Denna grupp är kanske den som kan ensamt uppnå störst effekter på ett företags hållbarhetsarbete i och med denna intressentgrupps breda informationskanaler. Medias betydelse kan vara stor både i negativ eller positiv betydelse för hur företagets hållbarhetsarbete uppfattas.

Experter

Ett företag angav diverse olika konsulter som en intressent till sin hållbarhetsredovisning. Denna grupp får väl anses som en ”expertgrupp” som likt media kan antingen stjälp eller hylla ett företags hållbarhetsarbete. Men det förefaller som om denna grupps betydelse för hållbarhetsredovisningen är liten då endast ett av de medverkande sex företagen ansåg att denna grupp var en intressent till sin hållbarhetsredovisning.

Vad är då motiven till att företagen har valt att just fokusera hållbarhetsredovisningen på dessa intressentgrupper? Anledningen till att företagen valt ut dessa intressenter till sin hållbarhetsredovisning har sin grund i att det är dessa målgrupper som är intresserade av respektive företags arbete gällande miljö, etik och sociala frågor. Ett intresse från intressentgrupperna av företagets hållbarhetsarbete är en grundförutsättning, annars skulle det inte finnas en läsarkrets av hållbarhetsredovisningen. Finns det inga läsare utav den, så finns det ingen anledning av att ge ut den. Företagen i studien anser vidare att de intressentgrupper som finns med i modellen är de intressenterna som har den kunskap som krävs och vanan av att använda sig utav ett företags redovisning för att få fram den information som de behöver som underlag för att fatta diverse olika beslut angående företagets verksamhet utifrån dess hållbarhetsarbete och dess hållbarhetsredovisning.

5.1.4 Rangordning av hållbarhetsredovisningens intressenter

En av intervjufrågorna handlade om att försöka rangordna sina intressenter till sin hållbarhetsredovisning efter hur betydelsefulla de var ur företagets perspektiv. Detta visade sig vara ett svårt moment. Även om det är svårt att rangordna sina intressenter på grund av att de gemensamt samverkar för varandras uppfyllelse och så vidare, så visade det sig svårare än vad uppsatsförfattaren trott att få en rangordning utav företagen. Två av sex företag ansåg sig inte kunna göra en rangordning alternativt att de inte rangordnade sina intressenter och således avstod från att svara på denna fråga. Bland de fyra företagen som ansåg sig kunna göra en rangordning av sina intressenter så kunde följande fördelning skönjas:

Rangordning av hållbarhetsredovisningens intressenter efter hur betydelsefulla de ansågs vara för företaget

Rangordning	De <u>fyra</u> svarande företagen ansåg att	<u>Två av de fyra</u> svarande företagen ansåg att	<u>Två av de fyra</u> svarande företagen ansåg att
1 Viktigast	Kunden		
2	Anställda		
3		Affärspartners & leverantörer	Aktieägare
4		Intresseorganisationer	Affärspartners & leverantörer
5		Aktieägare	Intresseorganisationer
6	Myndigheter & kommuner		
7 Minst viktig	Investerare & långivare		

Tabell 1 Rangordning av hållbarhetsredovisningens intressenter efter hur betydelsefulla de ansågs vara för företaget, egen bearbetning.

Kunden anses alltid som nummer ett bland de fyra svarande företagen. Detta då kunden alltid sätts i centrum i en kundorienterad verksamhet, det gamla ordspråket ”kunden har alltid rätt” gäller fortfarande från företagets perspektiv. Som nummer två efter hur de undersökta företagen rangordnar sina intressenter, efter dess betydelse för deras hållbarhetsredovisning, kommer de *anställda*. Medarbetarna är de som dagligen arbetar i företagets verksamhet och för att företaget skall bli, framgångsrikt och lyckas bedriva en långsiktig verksamhet, krävs det att medarbetarna har full förståelse för företagets totala verksamhet inklusive sociala, etiska och miljömässiga aspekter. Strävar inte anställda och de interna dokument och dylikt som företagen framställer på hur företaget skall agera, åt samma håll uppstår lätt annars en intressekonflikt som gör att till exempel medarbetarna inte förstår varför vissa saker måste utföras etcetera vilket kan skapa irritationsmoment. Dessa två intressentgrupper är de som samtliga svarande företag valt att pekat ut som de allra viktigaste intressenterna för sitt företags hållbarhetsredovisning.

När det gäller den fortsatta rangordningen av resterande intressenter kunde en större variation i svaren om betydelsen för företagets hållbarhetsredovisning observeras. Två indelningar kunde göras: Atlas Copco AB och Vin & Sprit AB valde att placera *affärspartners och leverantörer* på tredje plats. Detta på grund av att dessa intressenter samarbetar företaget mycket med och har många utbyten med. Dessa intressenter kan själva råka ut för granskning av utomstående externa intressenter som i sin tur skulle kunna leda till skada för huvudföretaget.

Efter affärspartners och leverantörer placerade dessa två företag diverse olika *intresseorganisationer*. Deras betydelse för företagens hållbarhetsredovisningar ter sig självklar då dessa har ett stort intresse i att kritiskt granska företagets verksamhet speciellt med tanke på att det inte finns några lagstadgade krav på att hållbarhetsredovisningar i avseende om en oberoende tredjeparts granskning. På femte plats i betydelseordning hamnar *aktieägare*. Aktieägarna är de personer som äger företaget via sitt aktieinnehav. Dessa har tillskjutit det kapital som krävs för att företaget skall kunna bedriva sin verksamhet och är således intresserade av hur det går för denna verksamhet. Att från företagets sida vända sig till denna intressentgrupp för att presentera information om sitt hållbarhetsarbete är följaktligen viktigt.

Electrolux AB och Holmen AB, vars svar skiljde sig åt utifrån de ovan nyss nämnda, valde att göra en annan uppdelning. På tredjeplats i betydelse för dessa företags hållbarhetsredovisningar hamnade företagets *aktieägare*. Dessa företag ansåg att denna intressentgrupp har en större betydelse eftersom det är denna intressentgrupp som är den ekonomiska grunden för företagets verksamhet. Efter ägare och den finansiella markanden placerades en intressentgrupp som företaget själva kan påverka i hög utsträckning, *affärspartners och leverantörer*. Efter dessa intressentgrupper följer *intresseorganisationer* på femte plats för dessa två företag. Med samma motivering som för ovanstående två företag.

Samtliga fyra svarande företag delade uppfattningen att *myndigheter och kommuner* är den intressentgrupp som kommer på sjätte plats i rangordningen, då företagen har lite möjlighet att påverka dessa intressenter. På sjunde plats för betydelsen för företagens hållbarhetsredovisning hamnade *investerare och långgivare*. Med samma motivering som för myndigheter och kommuner, att företagen har liten möjlighet att påverka dessa intressenter.

Efter dessa grupper kommer de ”nya” intressenterna som enligt denna studie kan läggas till intressentmodellen för hållbarhetsredovisningar, det vill säga, *media, allmänheten, ratinginstitut, studenter och konsulter*. Och dessa har således enligt företagen själva minst betydelse för deras egen hållbarhetsredovisning. Att dessa nya intressenter inte redovisas i tabellen beror på att en klar rangordning av dessa inte kunde genomföras på ett tillfredställande sätt utifrån de svar som erhöles från de intervjuade personerna på respektive företag.

5.1.5 Hur presenterar de undersökta företagen sin hållbarhetsredovisning?

Samtliga sex företag i studien ger i dagsläget ut sin hållbarhetsredovisning i trycktform, men deras rapporter finns även tillgängliga via företagets hemsidor på Internet för den som föredrar det formatet. Majoriteten av företagen i denna undersökning, fyra av de sex för att vara exakt, väljer att redovisa sin hållbarhetsredovisning som en separat rapport. Ett utav dessa fyra företag med separata hållbarhetsrapporter, väljer att ha en helt separat hållbarhetsredovisning. Det vill säga utan en sammanfattning eller liknande, i den traditionella årsredovisningen eller i andra forum. Detta företag har valt detta sätt då de upplever att den befintliga årsredovisningen idag redan är något av en tegelsten. De övriga tre företagen väljer att utöver sin separata hållbarhetsredovisning, redovisa ett avsnitt rörande dessa frågor med i den traditionella årsredovisningen. Anledningen till att detta system har valts är att företagen på så vis kan ha en sammanfattande del med mer övergripande information i den traditionella årsredovisningen och sedan ha en mer detaljerad hållbarhetsredovisning separat för den som är mer intresserad av dessa frågor. Två av de undersökta företagen har valt att integrera sin hållbarhetsredovisning fullt ut i den traditionella

årsredovisningen för att på så vis samla företagets information på en enda plats, lätt åtkomlig för alla sina intressenter.

Fem av de sex medverkade företagen i studien hade år 2005 ingen extern oberoende revision av sin hållbarhetsredovisning. Anledningarna till att man inte valt att revidera sin hållbarhetsredovisning var lite olika. Något företag angav som skäl att det inte fanns ett externt tryck utifrån på att man skulle revidera dessa externt, och att företaget då inte anser att det behövs för att hållbarhetsredovisningen skall uppfattas som trovärdig hos läsaren utav den. Ett annat företag uppgav den enkla anledningen att tiden i bokslutstider helt enkelt inte räcker till, för att man skall hinna få den reviderad likt den vanliga årsredovisningen. Att få sin hållbarhetsredovisning reviderad av en oberoende part på detta företag är ingen prioriterad fråga i dagsläget då man upplever denna typ av frivillig redovisning som trovärdig ändå. Det enda företaget som hade tredjeparts granskning av sin hållbarhetsredovisning för redovisningsåret 2005, lät en revisorsbyrå revidera hela företagets hållbarhetsredovisning fullt ut av den anledningen att de ansåg att det höjer trovärdigheten för företagets arbete med hållbarhetsfrågor.

5.1.6 Framtiden

Företagen tror att den tendens, när det gäller att hållbarhetsredovisa bland svenska företag i Sverige, kommer att även fortsätta framöver. Grunden till detta är att begreppet hållbar utveckling börjar bli allmänt känt och att media i dagsläget ger detta begrepp mer massmedialt utrymme än tidigare. Ingen har väl till exempel undgått medias kampanjer, under hösten 2006, om klimathotet som påverkar jorden och vikten av att bedriva samhällen som är långsiktigt hållbara.¹¹⁵

Gällande hur den framtida redovisningens struktur anses se ut så uttryckte sig ett företag på följande sätt:

”Helt klart är det så att de separata miljöredovisningarna är ” på väg ut ”. Miljödelen inkluderas i en hållbarhetsredovisning. Atingen består den av en social del och en miljödel eller som vi valt att göra – en ekonomisk del, en social och en miljödel. Hållbarhetsbegreppet byggs upp av dessa tre delar”.

Denna uppfattning delas även bland de andra undersökta företagen i studien. Företagen är slående överens om att Sverige är ett land som ligger långt framme inom områdena miljö, etik och socialt ansvar, vilket gör att även svenska företag ligger långt framme på dessa områden. I framtiden bedöms hållbarhetsredovisningarna, av en del av företagen i studien, att få en allt större vikt för företag än i nuläget, på grund av det breda synsättet på företagets verksamhet som denna typ av rapportering medför. Men det är inte säkerhet att dessa redovisningar kommer ha dess nuvarande form och gå under samma benämning som tidigare. Enligt merparten av företagen i studien kan fler aspekter tänkas tillkomma till den redan befintliga hållbarhetsredovisningen. Två företag tror att begreppet kommer att bli mer specifikt så att företag på så sätt kan anpassa sig efter den marknad man är verksam i. Vidare tror dessa två företag att affärsetik, säkerhet och produktspårning kommer att få allt större vikt i olika företags kommande redovisningar. Om det nu innebär en ny typ av redovisning eller om det innebär att dessa begrepp, i allt större utsträckning kommer att innefattas i redan befintlig redovisning får framtiden utvisa.

¹¹⁵ http://www.aftonbladet.se/ettor/webb/3320_normal.html (Hämtat 2006-12-05)

5.2 Personligt perspektiv

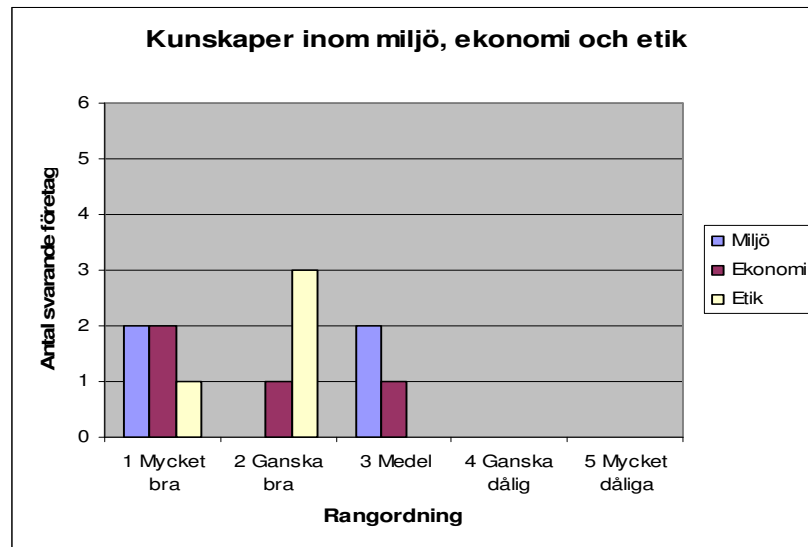
Från och med nu skiftar empiridelen fokus och istället för att ha företagens perspektiv och uppfattningar så rör sig empiridelen mot de intervjuade personer som enskilda individer med deras egna uppfattning gällande hållbarhetsarbete. I denna del har de intervjuade personerna, utifrån de frågor som används under de personliga - och enkätintervjuerna, fritt fått reflektera och göra bedömningar utifrån sina egna åsikter angående en rad olika hållbarhetsrelaterade frågor.

5.2.1 Erfarenheter

De svarande på denna studie hos de undersökta företagen har varierande utbildning och arbetslivserfarenhet inom hållbarhetsområdet. De intervjuade personernas akademiska bakgrunder skiljdes sig åt allt ifrån civilekonomiska, kemistisk, till examen inom teknisk fysik. Intervjuobjekten hade inte bara tämligen varierande akademiskutbildning utan även väldigt varierade arbetslivserfarenhet inom miljö/hållbarhetsområdet. Antalet år inom dessa arbetsområden varierade från 1,5 - 30 år. Hållbarhetsredovisningar är som bekant ett förhållandevis nytt begrepp och erfarenheten inom detta område speglar också antal arbetat år med dessa redovisningar. Bland de undersökta företagen så varierade arbetslivserfarenheten med att arbeta med hållbarhetsredovisningar på mellan 1,5 – 5 år.

Med tanke på att hållbarhetsbegreppet innehåller tre ben, sociala/samhälliga, miljö och ekonomiska aspekter och med vetskapen om det breda spektrum av utbildningsbakgrund och arbetslivserfarenheter, som fanns bland de intervjuade objekten, så fanns det kanske utrymme för olika kunskaper och kompetensnivå inom hållbarhetsämnet. För att undersöka frågan närmare ombads intervjuobjekten svara på frågan *Ranka dina kunskaper inom följande områden, Miljö, Ekonomi, Etik, från 1-5 där 1 är mycket bra och 5 är mycket dålig*. Utfallet blev följande, fyra av sex företags representanter ansåg sig kunna ranka sina egna kunskaper inom dessa områden med följande resultat. Ett intervjuobjekt ansåg sig inte kunna sätta siffror på sina kunskaper men lämnade en generell bedömning av sina kunskaper. Ett intervjuobjekt valde att avstå från att svara på sina egna kunskaper inom området miljö, ekonomi och etik.

Rangordning av kunskaperna inom miljö, ekonomi och etik



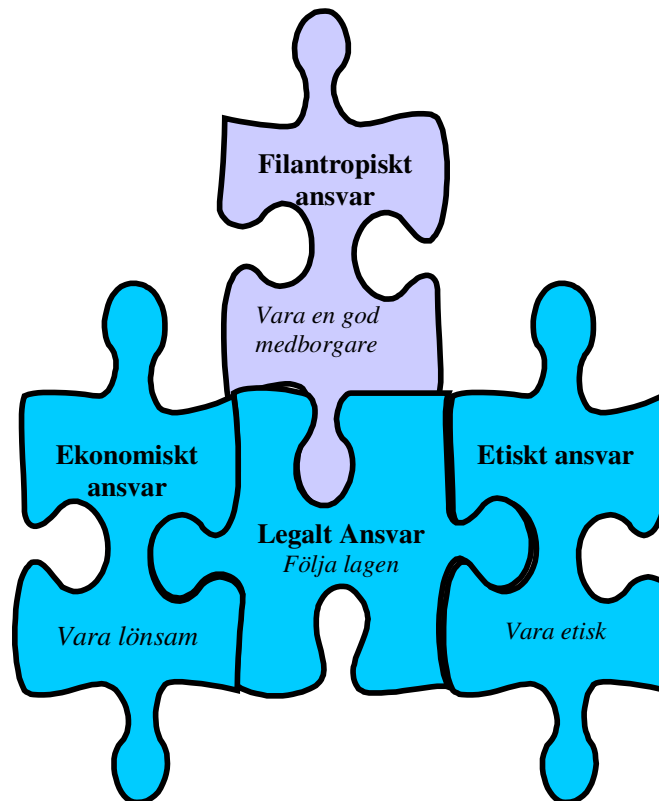
Figur 7 Intervjuobjektens rangordning av sina kunskaper inom miljö, ekonomi och etik. egen bearbetning.

I figuren ser man att ingen av de intervjuade personerna anser sig ha dåliga kunskaper inom något av de tre områdena. Svaren för kunskaperna inom miljö fördelade sig jämt i figuren. Antingen var kunskaperna inom detta område mycket bra eller så var de medelbra. De jämnaste svaren erhöles inom ekonomiområdet, där rösterna fördelade sig jämt från mycket bra till medel, med en viss övervikt för kompetens motsvarande mycket bra. På etikområdet verkar det som om de intervjuade personerna har ganska bra kunskaper enligt figuren, tre av fyra personer placerade sin röst i detta fack. Den person som avböjde att svara på frågan med hänvisning till att man ansåg sig inte kunna sätta siffror på sina kunskaper, menade dock att kunskaperna var bäst inom miljö, följt av etik, sämst kunskaper hade denna person inom ekonomiområdet. Denna persons ranking är inte illustrerad i figuren, då en rangordning i sifferform ej kunde genomföras.

5.2.2 Carrolls CSR-pyramid

Gällande Archie B. Carrolls visualiserande definition av begreppet CSR i form av en pyramid så ansåg fyra av de intervjuade personerna att en sådan pyramid inte var praktiskt möjligt att arbeta efter i dagsläget. Detta på grund av att det ekonomiska, legala, etiska och filantropiska ansvaret alla måste samverka på långsikt för att företaget skall kunna bedriva en verksamhet. Att då göra en uppdelning av dessa ansågs bland de fyra intervjuade således som onödigt. De övriga två av intervjuobjekten höll med om de övriga fyras åsikt men valde, trots att de olika ansvarerna samverkar för varandras uppfyllande, ändå att gruppera dessa. Deras gruppering av de ansvar som inkluderas i begreppet CSR skiljer sig från den pyramid som Carroll skapade. De två intervjuobjekten ansåg att tre av begreppen hörde ihop och att dessa tillsammans samverkar för varandras uppfyllelse. Detta illustreras i figuren nedan genom att det ekonomiska, legala och etiska ansvaret tillsammans är sammanlänkade. Ovanpå dessa ansvar placeras det filantropiska ansvaret.

Företagets sociala ansvar



Figur 8 Företagets sociala ansvar, egen bearbetning.

Utav de fyra begreppen så kan tre av dem anses höra mer ihop med varandra även om de, som ovan nämnts, alla bidrar till varandras uppfyllande. De begrepp som känns mest naturligt att väva ihop är det ekonomiska, etiska och legala ansvaret och det kan motiveras utifrån att de alla tre i grund och botten kan anses som tvingande för företaget. För att ett företag skall kunna bedriva en verksamhet som är långsiktigt varaktig så krävs det att givetvis att gällande lagstiftning följs, de lagar och förordningar som gäller måste följas. Ett ekonomiskt ansvar måste självfallet även det tas, även om ett företag visserligen kan acceptera förluster under en tid, till exempel under en lågkonjunktur, så krävs i det långa loppet att företaget bedriver en verksamhet som går med vinst. Det tredje ansvaret som sammanlänkas med den ovannämnda två enligt figuren är det etiska ansvaret. Vad det innefattas av att vara etisk och vad begreppet etik innebär är en diskussion i sig och något som lämnas åt betraktaren öga och kommer således inte att avhandlas här. Utan jag nöjer mig med att konstatera att det i det långa loppet blir svårt för ett företag som bedriver en oetisk verksamhet att överleva. Beroende på vad man definieras som oetiskt eller inte så finns det dock trots allt företag som lyckas livnära sig på att bedriva en verksamhet som av vissa kan ifrågasättas som oetisk. Ett filantropiskt ansvar är naturligtvis att föredra, men det finns inget krav på att företaget skall vara en god medborgare och detta ansvar placeras därmed lite avsides i förhållande till de andra, utan att för den skull frikoppla detta ansvar helt, då begreppet är av betydelse för företagets sociala ansvar.

5.2.2 Skall hållbarhetsredovisningen lagstadgads eller ej?

När frågorna kom in på ämnet om hållbarhetsredovisningen skulle ingå i den traditionella lagstadgade redovisningen eller inte så gick meningarna isär. Ingen tendens för varken för eller mot kunde skönjas. Två företag hade ingen åsikt i frågan. Två företag ansåg att den inte bör ingå i den traditionella lagstadgade årsredovisningen. De påvisar att det redan idag i den befintliga lagstiftningen finns krav på att företagen skall redovisa vissa aspekter gällande miljö och sociala frågor i sin årsredovisning. De tror vidare att det är bäst att företagen själva får uppjobba ett system eller en metod för hur den frivilliga hållbarhetsredovisningen skall se ut. På så sätt kan man anpassa den utefter vad som passar det egna företaget bäst. De tror vidare att det skulle bli svårt att samordna ett lagstadgat krav på att redovisa en hållbarhetsredovisning, rent praktiskt. De två företag som ansåg att det skulle vara ett bra alternativ att inkludera hållbarhetsredovisningen i den lagstadgade traditionella årsredovisningen, menade på att dessa frågor starkt hänger ihop med företagets övriga verksamhet och att de därför bör inkluderas. Vidare tror dessa företag att det skulle kunna underlätta jämförbarheten mellan olika företags hållbarhetsredovisningar om det fanns mer krav på vad en hållbarhetsredovisning skall innehålla och dess skyldigheter, likt en lagreglering.

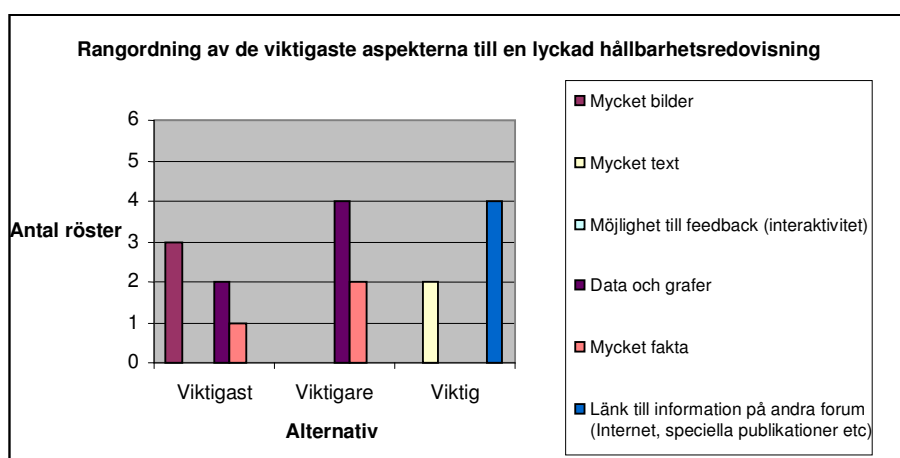
Det förs för närvarande en debatt angående trovärdigheten för svenska företags hållbarhetsredovisningar, med hänsyn till om den skall vara lagstadgad eller inte. Företagen i studien anser att trovärdigheten för svenska företags hållbarhetsredovisningar är mycket god. Svenska företag har generellt sätt ett gott rykte runt om i världen, svenska företag uppfattas som ärliga och etiska, även om del företag i studien anser att trovärdigheten skulle kunna stärkas ytterligare om man skulle införa obligatorisk tredjeparts granskning av hållbarhetsredovisningen. Detta i och med att det blir allt vanligare bland företag i övriga världen att revidera sina hållbarhetsredovisningar och då kanske det i framtiden kommer att krävas revision av denna även här för att vi skall kunna bibehålla uppfattningen om svenska företags som ärliga och trovärdiga.

Hållbarhetsredovisningars jämförbarhet när de är ”fria” att utformas som de vill delar upp de intervjuade representanterna på företagen i två läger. Ena sidan hävdar att jämförbarheten är svår när det gäller att göra en bedömning emellan hållbarhetsredovisningar som är ”fria”, på grund av att riktlinjerna är så pass breda, vilket gör att ett företag kanske väljer att inte ta med alla aspekter på de riktlinjerna och rekommendationerna som företaget följer för att de skulle bli alldeles för omfattande. Bredden kan också göra att en del aspekter inte passar in i det egna företags verksamhet. Denna ”bredd” gör att olika företag hållbarhetsredovisar olika aspekter vilket försvårar jämförbarheten sinsemellan företag. Möjligheten att utforma hållbarhetsredovisningen utefter vad som bäst passar in på det egna företags verksamhet är även det som de andra företagen framhäver som dess styrka, då företaget ges möjlighet att informera/redovisa de aspekter som är mest relevanta för det egna företaget. Det blir då en bra hållbarhetsredovisning som verkligen visar företags åtgärder/aktiviteter, vare sig den är jämförbar med andra företags hållbarhetsredovisningar eller inte, till alla läsare av hållbarhetsredovisningen. De företag som inte tycker jämförbarheten är svår att uppnå menar att den informationen som redovisas i hållbarhetsrapporten är sådan information som redovisas till myndigheter, i och med att dessa är lagstadgade och sådan typer av data eller information skall vara jämförbara.

5.2.3 Vad är nyckel/nycklarna till en lyckad hållbarhetsredovisning?

Nyckeln eller nycklarna till en bra hållbarhetsredovisning var, enligt företagsrepresentanternas uppfattning, en bra blandning av bilder, tabeller, grafer och text, så att redovisningen kan attrahera en bred läsarkrets. Den måste vara tillgänglig och det måste finnas en tydlighet i den som gör att såväl lekmän som vanliga konsumenter kan förstå den. Den skall inte bara reflektera företagets positiva bedrifter, den skall även ta upp eventuella dåliga prestationer, utan att dessa förskönas på ett för företaget positivt sätt. Representanterna ombads att rangordna de tre viktigaste aspekterna till en lyckad hållbarhetsredovisning ur deras synvinkel. Resultatet illustreras i följande figur:

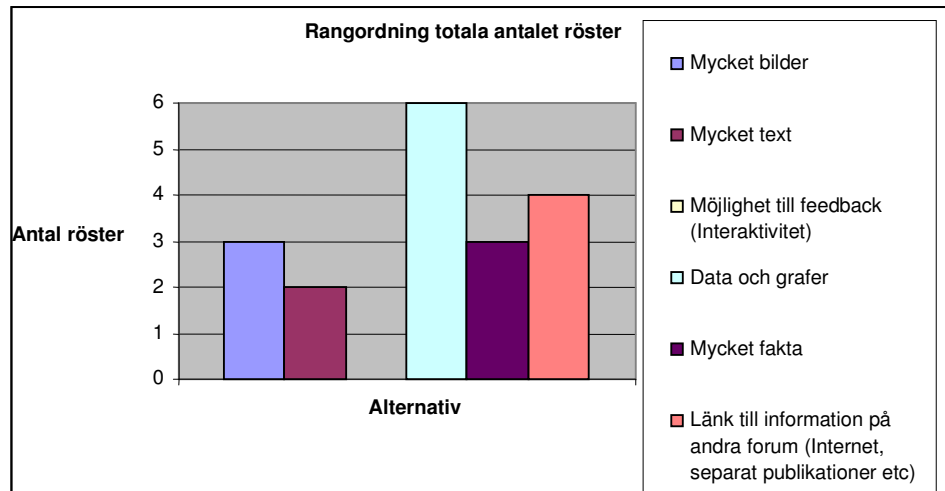
Rangordning av de viktigaste aspekterna till en lyckad hållbarhetsredovisning



Figur 9 Nycklarna till en lyckad hållbarhetsredovisning, egen bearbetning.

Ser man till flest antal röster på kategorin viktigast bland svaren så visar det att de intervjuade personerna på respektive företag ansåg att mycket bilder var den viktigaste aspekten för att lyckas med sin hållbarhetsredovisning. Därefter följer data och grafer, sist men inte minst skall man ha tillgång till länkar med information på andra forum, till exempel på Internet eller via speciella publikationer. Figuren ovan visar rangordningen av antalet röster med avseende på hur viktiga respektive alternativ ansågs vara för de intervjuade personernas. Om man däremot, på samma fråga, ser till antalet totala röster för vardera kategori så får vi följande resultat och figur istället.

Rangordning totala antalet röster



Figur 10 Nycklarna till en lyckad hållbarhetsredovisning sammanlagt, egen bearbetning.

Här kan man tydligt se att data och grafer totalt sätt är viktigast för att en hållbarhetsredovisning skall bli lyckad, samtliga av de sex medverkande företagen har med detta som ett alternativ till en lyckad framställning på sin hållbarhetsredovisning. Därefter kommer länkar till andra forum, med fyra röster från de intervjuade personerna. På delad tredje plats kommer mycket bilder och mycket fakta. Således skiljer sig de två figurerna åt då man tar hänsyn till det totala antalet röster. I den sista figuren har alternativen mycket fakta och mycket bilder lika antal röster, tre var, jämfört med den övre figuren där mycket bilder anges som det alternativ som anses som den viktigaste nyckeln för en lyckad hållbarhetsredovisning.

5.2.4 Hållbarhetsredovisningens styrkor och svagheter

På frågan om hållbarhetsredovisningens styrkor och svagheter så ombads de intervjuade personerna att personligen nämna fem styrkor och svagheter med denna typ av redovisning som de själva upplever det. Bland de positiva aspekterna nämndes att hållbarhetsredovisningen visar vilken fokus företaget har och den ger en större möjlighet till fler förankringar i företagets verksamhet. Hållbarhetsrapportering ger en bredare syn på företaget verksamhet och är ett bra dokument med bred och intressant information om företagets samverkan/påverkan på dess omgivning. Likväl som hållbarhetsredovisning ger intressenterna en bred bild av företaget så ger den även företaget en bredare och större valmöjlighet när man skall presentera sitt företag utåt för externa intressenter. Hållbarhetsredovisningen kan ses som ett redskap till hjälp för att öka intresset för hållbarhetsfrågor såväl inom företaget som externt hos allmänheten. Bland de negativa aspekterna med en hållbarhetsredovisning nämndes att den kanske inte alltid stämmer överens med verkligheten i och med att företag kanske förskönar den och försöker vinkla rapporten i den riktning som gör att företaget framstår i god dager. En del hållbarhetsrapporter är eller kan upplevas som för faktainriktade och tunga och svåra att läsa vilket gör att man tappar en del intressenter, som verken förstår eller orkar läsa igenom dessa rapporter. I och med att en del är så pass faktainriktade så innebär det att de riktar sig till en

specifik målgrupp och inte den breda allmänheten, vilket kan vara, men absolut inte måste vara, negativt.

Att hållbarhetsredovisningar är ett ganska nytt fenomen och att det därför kan skilja i kvaliteten och jämförbarheten mellan olika företags hållbarhetsredovisningar, inom ett land och mellan företag i olika länder nämns också som en negativ aspekt.

6 Analys och Diskussion

I följande kapitel analyseras de empiriska resultaten som presenterades i föregående kapitel, utifrån den i kapitel 3 presenterade teoretiska referensramen. Analysen och diskussionen kommer sedan att ligga till grund för slutsatserna som presenteras i kapitel 7.

Brundtland-kommissionen underströk vikten av att skydda miljön som den viktigaste orsaken till en hållbar utveckling och följaktligen fick miljöredovisningar stor vikt hos företag världen över. Även om fokus fortfarande ligger på miljön så har ideologin om att bedriva ett samhälle som är långsiktigt hållbart fått allt större effekter. Att uppnå ett långsiktigt hållbart samhälle innehåller många faktorer, bland annat har sociala/samhälliga och etiska problem fått större vikt, vilket har gjort att kraven på dessa aspekter också har ökat hos företag. Detta har fått till följd att företagets fokus har förflyttats. Sociala/samhälliga och etiska aspekter börjar fler och fler företag lyfta fram och redovisa i sina årliga rapporter, antingen separat eller inkluderat i den traditionella årsredovisningen.

6.1 Intressentmodellen

Som nämnts tidigare så är intressentmodellen en starkt förenklad modell av företagets intressenter, verkligheten är mycket mer komplex än vad modellen visar. Detta visar sig även i de intervjuer och enkäter som genomförts med de medverkande företagen till denna studie. Det finns en klar skillnad i hur företagen presenterar sina intressentmodeller i sina årsredovisningar och hållbarhetsredovisningar jämfört med de svar man får från representanterna när man ber dem att utveckla sina intressentmodeller. När representanterna ombes att förklara sina intressenter så dyker det upp intressentgrupper som direkt inte är representerade i den visuella intressentmodellen som presenteras i diverse sammanhang. Som denna studie påvisat så tillkommer intressentgrupperna *ratinginstitut, allmänheten, studenter/universitet, media, konsulter* för de medverkande företagens hållbarhetsredovisningar. Dessa intressenter är självfallet inte ”tagna ur luften”. Eftersom intressentmodellerna ofta är starkt förenklade och de intressenter som tas med i denna är ganska allmänna och breda, så har de flera undergrupper. Det innebär det att dessa intressentgrupper i mångt och mycket redan finns inkluderade som en undergrupp bland de redan befintliga intressentgrupperna. Det är även viktigt att påpeka att dessa grupper tillsammans samverkar för varandras uppfyllande och att det således är svårt att peka ut en enskild orsak till att en intressentgrupp intresserar sig för ett visst företag eller att ett företag intresserar sig i en viss intressentgrupp.

En intressant aspekt är att när de intervjuade personerna på respektive företag ombads att rangordna sina intressenter så var det de intressenter som finns med enligt den klassiska intressentmodell som rangordnades först. De nya intressenterna som påpekats via denna studie har, av företagets representanter att döma, mindre vikt för företagets arbete i och med att dessa placerades långt ner på rangordningen efter dess betydelse för företaget.

Anledningarna till dessa placeras längre ned i betydelseordningen kan vara många. Till exempel är hållbarhetsredovisningar ett förhållandevis nytt begrepp vilket gör att man från företagets sida kanske inte har 100 % koll på vilka som är dessa redovisningarnas intressenter. Man kanske därför använder sig utav den intressentmodell som finns för den

traditionella årsredovisningen istället för att upparbeta en ny. En annan orsak, och kanske den troligaste, kan vara att även om dessa intressenter är av vikt för företaget så har de en så pass liten betydelse eller inflytande över ett företags hållbarhetsredovisning i dagsläget att det därför som företagen placerar dem längre ner i betydelserangordningen. Ytterligare en orsak kan vara att det idag förväntas av stora globala företag likt dem som medverkar i denna studie att de skall upprätta hållbarhetsredovisningar och då kanske det inte spelar så himla stor roll vilka som är intressenterna av dessa redovisningar, och företagen kanske inte undersöker allt för noga vilka som läser dem. Utan att företagen ger ut dessa för att det förväntas av dem och de som är intresserade kan själva söka upp hållbarhetsredovisningen och ta del av den information om företagets hållbarhetsarbete som dessa ger. Sist men inte minst kan det självfallet vara så att dessa två olika typer av redovisningar har samma intressenter, och att det således därför finns väldigt stora likheter mellan de två intressentmodellerna.

Skall man göra ett försök att se till de kausalsamband som råder mellan en intressent och ett företag och då med fokus på de nya intressenterna som kan göras gällande för en hållbarhetsredovisning så ser man att det flesta av dessa bör kunna göra gällande även för en traditionell redovisning. Studenter/universitet, allmänheten, media, konsulter och ratinginstitut kan självfallet även de ha ett intresse i en traditionell årsredovisning. Rent spontant så känns det som de tre sista av dessa intressenter skulle tänkas kunna ha ett större intresse i en hållbarhetsredovisning än en traditionell årsredovisning speciellt med tanke på att media just nu lägger mycket fokus idag på det allt mer växande klimathotet som råder mot vår jord.

Av de fem intressenter som lagts till hållbarhetsredovisningen så känns det som om den breda allmänheten är den intressentgrupp som är svårast att få grepp om och utreda vilka kausalsamband som omger intressentmodellen och dessa intressenter. Det känns som om denna grupp följer den allmänna trenden i samhället och vad som anses vara "i ropet" just för tillfället. Den breda allmänheten har självklart ett intresse av att företaget redovisar rätt uppgifter i sin årsredovisning, men spontant känns det som att den breda allmänheten, som denna intressentgrupp syftar till, inte granskar ett företags årsredovisning närmare. Detta på grund av att de inte har något större intresse i det och dels för att det finns en kontrollfunktion för dessa typer av redovisningar i och med det lagstadgade kravet på en oberoende tredjeparts granskning som krävs för sådana redovisningar. För hållbarhetsredovisningar kan dock detta behov vara annorlunda i och med att den kontrollfunktion som omger den "vanliga" årsredovisningen fattas för en hållbarhetsredovisning. Företagens motiv till att vända sig till den breda allmänheten kan vara flera och av vitt skilda slag. De frågor och som en hållbarhetsredovisning tar upp kan användas i marknadsföringssyfte för ett företag. Till exempel att de har 50 % män och 50 % kvinnor i företaget, marknadens miljövänligaste bilar/maskiner, eller det företag i trakten som bidrar mest till det lokala samhällets välfärd etcetera. Men det största motivet för ett företag att vända sig till den breda allmänheten är nog i och med att vända sig till den gruppen så kan deras miljömedvetenhet öka, vilket gagnar alla i och med den miljöproblematik vi står inför på jorden idag.

Media bestämmer tillsammans med den breda allmänheten i mångt och mycket vad som anses vara "i ropet" i samhället just nu i och med dess mediala rapportering. Media betydelse som en intressent för företagen är viktig och har ökat sedan det uppdagats att en del företags redovisningar inte är vad de utger sig för att vara, Enron är ett av de mest kända exemplen som brukar lyftas fram i detta sammanhang. Olika typer av skandaler dyker upp titt som tätt och medias betydelse för ett företags redovisningar kommer antagligen få allt större effekter även i framtiden då media är en kraftig intressent som både kan risa eller rosa ett företag och

dess arbete. Den ”mediahype” som råder just nu på klimatförändringar på jorden, har gjort att synsättet om ett varaktigt hållbart beteende och samhälle fått allt större fokus. I kölvattnet av detta börjar människor att intressera sig allt mer för hur företag bedriver sitt hållbarhetsarbete och hur deras rapporter ser ut och vad som rapporteras i dessa hållbarhetsredovisningar. Medias bevakning på hållbarhetsområdet leder i sin tur till att den breda allmänhetens intresse för företagens arbete mot ett hållbart samhälle ökar. Personer intresserar sig mer för företagens verksamhet. Effekten blir att folk som inte annars skulle läsa ett företags hållbarhetsredovisning helt plötsligt intresserar sig för den, vilket gör att ett företags intressentgrupp utvidgas. Det blir som en spiral där den ena bidrar till den andras uppfyllande etcetera. Lite förvånande anser uppsatsförfattaren det vara att endast två av de medverkande företagen i studien hänvisar till media som en intressent för deras hållbarhetsarbete. Kanske råder det från företagets sida en viss rädsla inför denna intressentgrupp och den makt som denna besitter. Medias informativa makt kanske är anledningen till att så få företag väljer att inte ha med denna intressent i sin intressentmodell till sin hållbarhetsredovisning. Rädslan för att media skall kritisera företagets hållbarhetsarbete väger kanske tyngre än möjligheten till att media kanske hyllar företagets hållbarhetsarbete.

Att vända sig till ratinginstitut från företagets sida och att hamna högt bland de olika rankningar som dessa institut anordnar är ett sätt för ett företag att försöka öka sin trovärdighet för sitt hållbarhetsarbete och därmed även för sin hållbarhetsrapport. De bedömningar som sådana typer av olika institut arrangerar kan av ett företag lyftas fram i marknadsföringssyfte för att påvisa företagets aktiva arbete inom sociala/samhälliga och miljömässiga aspekter. Höga placeringar i rankningar är en ära för ett företag och ger även status bland andra företag inom samma bransch. Om ett företag inte har en oberoende verifierad tredjeparts granskning av sin hållbarhetsredovisning så kan en hög placering hos ett ratinginstitut ses, inte som en verifiering i traditionell bemärkelse, men som ett erkännande att företagets hållbarhetsarbete ger utdelning och att det anses som meningsfullt av ”förstå sig påare” och experter.

Med konsulter i intressentmodellen avses i första hand experter, till exempel inom området miljö eller sociala frågor, dessa har tillsammans med media och ratinginstitut ett större intresse av att granska en hållbarhetsredovisning då denna inte verifieras av någon oberoende part. Det som står angivet i dessa rapporter är företagets egna uppgifter, vilket kan föranleda en större misstanke och anledning till misstro bland utomstående intressenter till företaget. I och med det sedan tidigare obefintliga kravet på en tredjeparts revision av företagets hållbarhetsrapporter så får det till följd att diverse konsulter och andra diverse experter får ett större intresse i företagets rapportering. Att endast ett av de medverkande företagen har konsulter/expert med som en intressent till intressentmodell för sin hållbarhetsredovisning kan tyda på att företagen försöker bli av med kritik och den stämpel som miljöredovisningarna hade förut, om att vara för fakta- och expertinriktade och svåra att förstå för allmänheten. Och istället presentera hållbarhetsredovisningen mer lättläst och göra den tillgänglig för en bredare läsarekrets än vad tidigare typer av frivilliga redovisningar lyckats åstadkomma. Ser man till vad intervjuobjekten på respektive företag själva föredrog så hamnade mycket fakta som alternativ för en lyckad hållbarhetsredovisning högt upp. Anledningen till detta har nog med att göra att dessa personer besitter en hög kompetens inom hållbarhetsområdet och att de därför vill ha med mycket faktainriktad information för att rapporteringen skall anses innehålla en hög och tillfredställande standard. (se kapitel 6:4)

Universitet inkluderar nuförtiden i mångt och mycket företags årsredovisningar i sin undervisning. När hållbarhetsredovisningar blir allt vanligare för företag att redovisa faller det

sig naturligt att även dessa typer av frivilliga redovisningar inkluderas i undervisningen på universitet och högskolor. Det utbyte som ett universitet eller en högskola har med ett företag, kan ha att göra med att studenterna blir mer intresserade för universitet/högskolan än vad man kanske annars skulle ha varit utan detta samarbete. Detta leder till att universitetet/högskolan för många elever som söker dit, som i sin tur leder till att universitet och/eller högskolan kan sätta tuffare kriterier för att bli antagen. Detta leder i förlängningen till att de som kommer in på universitetet/högskolan innehar en hög kompetens, vilket förutom att ge status åt skolan där studenterna går, även attraherar företag som via ett utbrett samarbete med universitetet eller högskolan kan rekrytera framtida kompetenta medarbetare till sin verksamhet.

På frågan varför företagets respektive intressentmodell hade sitt utseende i respektive hållbarhetsredovisning hade sin naturliga förklaring i att företagen tog med de intressenter som den kända att de hade störst möjlighet att påverka alternativt de intressenter som hade mest betydelse för företaget.

6.2 Legitimitet

Det så kallade ”legitimitetsgapet”, det vill säga det gap som kan uppstå när ett företag och dess intressenter har olika syn eller uppfattning om en eller flera aspekter, kan ses som en förlängning av intressentmodellen och de konflikter och problem som kan tänkas uppstå inom denna modell. Den utvidgade intressentmodellen som presenteras i denna magisteruppsats för ett företags hållbarhetsredovisning gör att risken, för att detta legitimitetsgap skall uppstå, blir större. Ju fler intressenter som inkluderas i modellen desto större är risken för att konflikter sinsemellan och emot företaget skall uppstå. De problem och konflikter som kan tänkas uppstå mellan ett företag och någon av intressenterna för ett företags hållbarhetsredovisning kan självfallet vara många och av vitt skilda slag, men de härstammar i de flesta fall ifrån bristen på information och/eller olika uppfattning i en viss fråga.

Att hållbarhetsredovisningen är ett sätt för ett företag att redovisa sitt hållbarhetsarbete skriver nog alla under på, men förutom att vara ett sätt att förmedla företagets hållbarhetsarbete så kan rapporten även ses som ett dokument som är till för att minska missförstånd och andra konflikter, för att på så viss minska det legitimitetsgap som kan tänkas uppstå mellan företaget och sina intressenter. En av nycklarna till att minska ett legitimitetsgap är att eliminera bristen information. Att ha en god kommunikation och att öppet informera om sina aktiviteter är ett sätt för företaget att visa sin verksamhet och att se till att intressenterna känner sig delaktiga i och förstår detta arbete. Hållbarhetsredovisningen kan ses som ett informationsblad som ämnar informera utomstående om ett företags prestationer såväl positiva som negativa. Således skall alla effekterna som företagets hållbarhetsarbete medför, men även de brister som upptäckts. Att informera om dessa brister och det förändringar som företaget vidtar för att förebygga dessa brister i fortsättningen är ett bra exempel på ett företag som försöker minska det legitimitetsgap som kan uppstå mellan ett företag och dess intressenter. På så sätt erkänner man det brister som uppstått och visar, för intressenterna, det som man avser förbättra.

Precis som denna teori syftar till så är det inte bara företaget som kan ändra sin uppfattning om en konflikt skulle uppstå. Ett företag kan även påverka och försöka få en intressent att ändra uppfattning om en konflikt eller en oegentlighet som uppstått genom att få dem att ändra sin

åsiikt. Till exempel genom att försöka påvisa att de problem eller den konflikt som uppstått mellan ett företag och en intressent är av smärre betydelse. Kanske har den på det stora hela inte har fått några större effekter på företagets verksamhet. Ett annat alternativ som en del företag ansåg som en av nackdelarna med hållbarhetsredovisningar är att dessa kan vinklas så att man bara i dessa fokuserar på de bra aspekter som företaget åtgärdar eller det hållbarhetsarbete där företaget är framstående. Detta gör att man förskjuter fokus från företagets mindre bra sidor, vilket gör att intressenterna kan få det svårare att upptäcka dessa negativa sidor hos företaget. När så är fallet för ett företags hållbarhetsredovisning så är det ett bra exempel på ett företag som försöker minska det gap som uppstått mellan sig självt och dess intressenter, genom att dölja eller försköna en del av sanningen. Andra exempel på att ett företag försöker minska detta gap är att de löpande förse sina intressenter med information, till exempel via företagets hemsida och/eller via nyhetsbrev. Genom denna kontinuerliga kontakt så får företag en större möjlighet att justera de förväntningar som kan uppstå/alternativt inte finns på företaget. Detta för att på så sätt minska eller minimera risken för att onödigt högt ställda förväntningar och/eller missförstånd från intressenternas sida på företaget skall kunna uppstå.

6.3 Intervjuobjektens egna erfarenheter

Som denna studie påvisat så kommer de intervjuade personerna inom de medverkande företagen från olika akademisk bakgrund med alltifrån utbildning inom ekonomi, kemi och teknisk fysisk. Detta återspeglas bland annat i de varierande svaren på kompetensen inom områdena miljö, etik och ekonomi hos de intervjuade personerna. Att ingen av de intervjuade personerna ansåg sig ha dåliga kunskaper inom något av de tre områdena är föga förvånade då kunskap och inblick inom alla dessa områden är att föredra om man skall jobba med hållbarhetsredovisningar. Det som uppsatsförfattaren ansåg skulle vara intressant att undersöka närmare var dock inom vilket område som intervjuobjektet ansåg sig ha bäst kompetens. Om man skall göra sig ett försök på att försöka tyda figur 7, kapitel 5.2.1, så förefaller det som att intervjuobjekten ansåg sig ha bäst kunskaper inom ekonomi och miljöområdet. De är dessa två som fått flest röster på alternativet mycket god kompetens. Detta beror nog till stor del på de intervjuade personernas akademiska bakgrunder, i alla fall vad det gäller de ekonomiska kunskaperna. Ekonomiska och miljökunskaper är kunskaper som kan förvärfvas via studier på till exempel universitet och dylikt. Gällande miljökunskaperna så verkar det vara så att intervjuobjekten antingen har kunskaper motsvarande mycket bra eller så har de medelkunskaper. Anledningen till detta skulle kunna vara att man antingen har en miljörelaterad utbildning, som det går att luta sig tillbaka mot, eller avsaknaden av en sådan miljörelaterad utbildning som gör att kompetensen istället placeras på medelnivå inom detta område. Att etiken ligger där den ligger i rangordningen har nog mycket med att göra att etik handlar om att göra rätt saker och använda sitt förstånd. Etik är inte något som man kanske i första hand läser på universitet och högskolor och så vidare utan det handlar i mångt och mycket om att vara en förständig människa. Därför anser sig nog de intervjuade personerna att det har god kunskap inom detta område då de i viss mån arbetar med liknande frågor i och med företagets hållbarhetsarbete, men inte har en examen inom etik. Etik är ett ämne där det är svårt att blir fullärd och detta kan också vara en av anledningarna till att de flesta valt att lägga sig på en nivå jämförbar med alternativet ganska god för att inte sticka ut, försköna och lyfta sina etiska kunskaper till skyarna.

Tas den representant med, som inte valde att rangordna sina kunskaper i sifferform, och som följaktligen inte finns representerad i figur 7, så ser man att denna person följer det mönster vad det gäller kunskaper som de andra intervjuade personerna ansåg sig ha. Kunskaperna var följaktligen bäst inom miljö, följt av etik och sämst eller minst bra kunskaper av de tre ansågs sig denna person sig ha inom området för ekonomi.

6.4 Hållbarhetsredovisningens utformande

Gällande nycklarna till en bra hållbarhetsredovisning så förefaller det sig självklart vid beaktandet av det totala antalet röster enligt figur 10, att företagets representanter själva föredrar en hållbarhetsredovisning med mycket data och grafer. Detta alternativ hade samtliga representanter med som ett alternativ bland de svar som sammanstälts. Anledningen till att detta var de särklast populäraste alternativet kan ha att göra med att data och grafer ger en klarare och en visuell bild av företaget hållbarhetsarbete, som annars skulle vara svår att förklara i enbart ord. Efter data och grafer valdes länkar med information till andra forum som ett alternativ. Med detta menas länkar till Internet eller till separata publikationer etcetera. Att detta alternativ fick många röster tros ha att göra med att många av företagen hänvisar till mer aktuella data och fakta om sitt fortlöpande hållbarhetsarbete på sina hemsidor. Detta har nog även sin grund i att många utav företagen och de personer som arbetar med företagets hållbarhetsredovisningar är vana av att arbeta med information som sedan hänvisas vidare till andra forum. Ett exempel på detta sätt att jobba är att tre företag i studien ger ut en sammanfattande version av sin hållbarhetsredovisning i sin traditionella redovisning och utifrån denna ges hänvisningar till andra forum, för att läsaren på så sätt skall införskaffa sig mer information om företagets hållbarhetsarbete. Därefter kommer alternativet mycket bilder och mycket fakta. Detta alternativ är snarlikt data och grafer, även fast bilder, som här omnämns i bilder som är mer ämnad åt sådana som inte illustrerar någon databakgrund eller liknande, utan handlar här om bilder som ger hållbarhetsredovisningen en visuell och förskönande bild. Att faktabiten måste vara med säger sig självt då fakta är ett måste för att rapporten skall ha någon form av kvalitativ information och någon typ av substans i sig. Åsikterna brukar gå isär beroende på vad folk tycker om det skall vara mycket fakta eller ej i en hållbarhetsrapport. Men det faktum att mycket fakta är ett av de alternativ som enligt denna studie hamnar högt upp på listan tyder på att en del av de personer som intervjuats föredrar rapporter som är faktainriktade och specifika. Detta kan vara en av orsakerna till att konsulter är med som en intressentgrupp i intressentmodellen för ett företags hållbarhetsredovisning. De som anser att det skall vara mycket bilder tillhör den gruppen som är av åsikten att hållbarhetsredovisningen mer ses som ett informationsblad, och att denna inte skall innehålla för mycket fakta utan istället vara mer luftig, och mer allmänt hållen för att rapporten inte skall förlora läsarnas intresse.

När det gäller hållbarhetsredovisningens format så väljer samtliga företag i studien att ge ut sin hållbarhetsrapport i trycktform, men med samma information tillgänglig via respektive företags hemsida. När frågan ställs till intervjuobjekten vad de personligen tycker angående hållbarhetsredovisningens format så fås samma svar och med de svaren i åtanke så förefaller det som att detta är det föredragna sättet att både ge och att läsa en hållbarhetsredovisning åtminstone från lekmännens perspektiv.

Gällande hållbarhetsredovisningen utformande och då speciellt med tanke på om den skall vara eller inte vara inkluderad under de regler och premisser som gäller för den traditionella

årsredovisningen i Sverige, så förefaller det i dagsläget som om att en integrering av hållbarhetsredovisningen in under den traditionella årsredovisningens regelverk inte är ett alternativ. Denna studie påvisar att endast två av de sex medverkande företagen, det vill säga 33.3 procent, har sin hållbarhetsredovisning inkluderad i den ”vanliga” årsredovisningen. Av dessa två företag så är det endast ett utav dessa som integrerade den fullt ut i och med att man har en tredje parts oberoende granskning av sin hållbarhetsredovisning.

Denna siffra är bra mycket lägre än den två undersökningar som presenteras under teoridelen i kapitel 3.5.2. Dessa två undersökningar påvisade 40 procent av alla globala miljö- och hållbarhetsredovisningar var externt verifierade år 2003 och att 60 procent utfördes av auktoriserade revisionsbyråer år 2004 i Europa. Nu innehåller denna studie betydligt färre företag än de övriga två studierna, men en tendens kan ändå skönjas. Att endast 16.7 procent av företagen i denna studie, eller ett av sex företag, väljer att oberoende granska sin hållbarhetsredovisning externt, är ändå en för uppsatsförfattaren anmärkningsvärt låg siffra. Speciellt med tanke på att dessa företag är stora och globalt verksamma på den internationella markanden och då kanske i större utsträckning påverkas av de spelregler som gäller på denna markand. Detta visar att Sverige ligger en bit efter vad det gäller att få sina hållbarhetsredovisningar verifierade, något som de medverkande representanterna och företagen är väl medvetna om. Men som framhävts tidigare i uppsatsen så finns det, enligt företagen, inte samma externa tryck från intressenter och dylikt på en externt verifierad hållbarhetsredovisning i Sverige som det finns i andra länder. Kanske är denna siffra på väg att stiga i framtiden, då tre företag i studien det vill säga 50 procent, år 2005 redovisade en sammanfattning av sitt hållbarhetsarbete i den traditionella redovisningen utöver deras separat utgivna hållbarhetsredovisning. Detta kan ses som ett första steg mot att i framtiden inkludera hållbarhetsredovisningen i årsredovisningen. Endast ett av de medverkande företagen väljer att ha en rent separat hållbarhetsredovisning utan någon hänvisning till den traditionella årsredovisningen, vilket även de kan ses som ett tecken på att redovisningarna går mer och mer emot varandra och kanske i framtiden mot att inkluderas helt till en enda redovisning.

Den låga andelen verifierade hållbarhetsredovisningar i Sverige återspeglas också i den osäkerhet eller tvekan vad det gäller en mer lagreglerad hållbarhetsredovisning. När det gäller hur lång vi kommit regelmässigt med hållbarhetsredovisningar idag så hävdar 33.3 procent, två av de sex medverkande företagen, att ett lagstadgande av hållbarhetsredovisningen inte är att föredra. Lika många, det vill säga två företag eller 33.3 procent, ansåg att det skulle vara ett bra alternativ att inkludera hållbarhetsredovisningen i den lagstadgade traditionella årsredovisningen. Två företag kunde inte svara på frågan och avstod således. Med de intervjuade personernas åsikter i åtanke så verkar det som om att den svenska marknaden för hållbarhetsredovisningar står och väger, kanske står vi inför ett vägskäl angående om den skall lagstadgas likt den traditionella årsredovisningen, utöver det som redan finns lagstadgat i denna eller om de nu gällande reglerna skall lämnas därhän som de ser ut idag.

Skall det hållbarhetsarbete som ett företag lägger ner tas på allvar så kanske det krävs att dessa frågor starkare förankras i ett företags redovisning. Hållbarhetsarbetet måste genomsyra hela verksamheten och få stark förankring i hela verksamheten. Varför då inte ta med denna del av redovisningen i den traditionella årsredovisningen fullt ut? Något bättre sätt att få denna förankring än att få den verifierad via oberoende tredjeparts revision kan väl knappast fås? Själva kostnaden för en revision av en redovisning är ingen stor kostnad för ett företag, den är försumbar, något som de medverkande företagens själva påpekar. Om nu kostnaden för en revidering av en hållbarhetsredovisning inte är speciellt hög så kan det vara ett argument för att en sådan bör genomföras för en sådan typ av redovisning från företagets sida. Det kostar inget för företaget men kan ge så mycket mer till företagets och dess verksamhet i form

av rykte, status, erkännande för att bara nämna några aspekter. Den anledningen till att företag inte reviderar sina hållbarhetsredovisningar och som brukar lyftas fram av företagen själva är att det inte efterfrågas en revision för sådan typ av redovisning utifrån sätt. Kanske är det just här som vi skall börja, hos oss själva. Skall vi uppnå ett hållbart samhälle så måste vi sätta högre krav på företagen. Högre krav än vad vi gör idag när det gäller rapportering och vad som skall inkluderas i denna. Att kräva verifierade uppgifter från företagen som är granskade av en utomstående part kan vara ett steg i rätt riktning.

6.5 Framtiden

De intervjuade företagen till denna magisteruppsats ansåg att trenden bland svenska företag verkar vara att gå från att ha en separat miljöredovisning mot att istället redovisa dessa frågor i en hållbarhetsredovisning. Denna trend bedöms fortsätta även framöver, fast det råder en del frågetecken om begreppet hållbarhetsredovisning kommer att finnas kvar i sitt befintliga tillstånd. En del företag i studien antydde att fler aspekter skulle kunna tänkas tillkomma detta begrepp i framtiden. I framtiden så kommer företagens totala ansvar att få än mer betydelse än idag och företagen kommer nog få vänja sig vid att de kommer att granskas ur flera olika perspektiv och vinklar än tidigare. Utvidgande redovisningar, som beskriver företagets totala samverkan och/eller påverkan på sin omgivning, är här för att stanna. Om det nu blir i dess nuvarande form likt en hållbarhetsredovisning eller som en ny typ av redovisning, kan nog egentligen ingen svara på, det får framtiden utvisa. Miljöredovisningarna trodde många när de kom att det var här för att stanna, men med facit i handen och i och med att fokus svängt från miljö till hållbarhet har det fått effekten att många företag övergivit, eller är på väg att överge, rena miljöredovisningar mot att istället redovisa de mer utvidgande hållbarhetsredovisningarna. Denna bild bekräftas av de medverkande företagen i studien som alla började med att redovisa miljöredovisningar för att sedan gå över och flytta fokus mot hållbarhetsredovisningar. Att framtiden för hållbarhetsredovisningar är svår att sia om förstärks av det faktum att det fortfarande är ett relativt nytt ämne vilket återspeglas i antalet år som den intervjuade personerna och företagen har arbetat med just enbart hållbarhetsredovisningar.

Gällande hållbarhetsredovisningens nuvarande validitet och trovärdighet i Sverige så får den väl, precis som de medverkande företagen i studien antyder, anses som hög. Svenskar uppfattas generellt sett utomlands som ärliga och hårt arbetande människor. Även inom miljöområdet ligger vi långt framme om man jämför med andra länder runt om i världen. Med detta i åtanke så torde de svenska hållbarhetsredovisningarna internationellt sett ha en hög trovärdighet och en hög relevans. Dock skall påpekas att trenden på den internationella scenen är den att allt fler företag börjar reviderar sin hållbarhetsredovisning, något som vi i Sverige i dagsläget ligger långt efter med. För att vi i Sverige skall kunna upprätthålla detta rykte kanske det krävs att vi även här i högre utsträckning börjar revidera våra hållbarhetsredovisningar, för att inte hamna på efterkälken gentemot övriga världen. För faktum kvarstår en reviderad hållbarhetsredovisning som är granskad av en oberoende tredjepart kommer alltid att ha en högre trovärdighet än en hållbarhetsredovisning som inte är reviderad alls.

6.6 CSR

Begreppet CSR har några år på nacken vi det här laget och att Carrolls definition inte riktigt skulle kunnas göra gällande idag är ingen större överraskning. Att det är svårt att göra en uppdelning av de fyra olika ansvaren som detta begrepp består av är naturligt och något som påpekats av samtliga de medverkande företagen. Bland de två företag som ändå genomför en rangordning utifrån sitt egna perspektiv finns en intressant aspekt. Tre av de fyra ansvaren placeras ihop då de anse ha mer samhörighet med varandra och vara av större vikt för företagets verksamhet än det fjärde. Enligt dessa företag så kommer det legala, etiska och ekonomiska ansvaret i första hand med motiveringarna att det legala ansvaret måste tas. Gällande lagstiftning måste följas om målet är att bedriva en verksamhet på långsikt. Även ett ekonomiskt ansvar måste tas, för att det skall gå att bedriva en långsiktig verksamhet, förluster kan accepteras under en tid men inte i det långa perspektivet. Att det etiska ansvaret placeras med de övriga två och inte med det betydligt mer närbesläktade filantropiska ansvaret kan kanske ses som lite anmärkningsvärt. Orsaken det etiska ansvaret kopplas samman med det ekonomiska och legala ansvaret kan ha att göra med att dessa frågor har ställts till folk som arbetar med hållbarhetsredovisningar. Dessa personer kan antas ha en högre kompetens och kunskap inom etiska frågor då dessa är en del av de arbetsuppgifter som de arbetar med dagligen. De svarande kanske tycker att etiska frågor är viktigare att beakta än personer som inte arbetar dagligen med dessa frågor och det är fullt möjligt att svaren kanske hade blivit annorlunda om frågorna ställts till personer som arbetar med andra arbetsuppgifter inom ekonomiavdelning på ett stort företag. Att det filantropiska ansvaret, som är likt det etiska ansvaret, inte hamnar med de övriga tre har sin orsak i att detta ansvar är det av de fyra som anses som minst tvingande. Att vara en god medborgare är inget som krävs av ett företag, medan de andra tre ansvaren krävs för att företaget skall lyckas utöva en framgångsrik verksamhet åtminstone på långsikt.

7 Slutsatser

Här redogör uppsatsförfattaren sina slutsatser utifrån den ställda problemformuleringen och syftet i det inledande kapitlet i magisteruppsatsen. I slutsatsen belyses det viktigaste från det föregående analys- och diskussionskapitlet.

7.1 Intressenter

Vad denna magisteruppsats har kommit fram till är att det vid en första anblick inte verkar finnas några signifikanta skillnader mellan en intressentmodell för en hållbarhetsredovisning och den modell som brukar presenteras för en traditionell redovisning. De medverkande företagen i studien har samma eller liknande intressentmodeller för båda typerna av redovisning. En slutsats som kan dras av detta är att företagets redovisning i stor utsträckning vänder sig till samma målgrupp vare sig det rör sig om en hållbarhetsredovisning eller en traditionell redovisning, således har de samma intressenter.

Bristen på signifikanta skillnader som vid första anblicken kunde skönjas, under arbetet med denna magisteruppsats, visade sig senare i processen mynna ut i skillnader mellan de två typerna av redovisningarna. För att undersöka och svara på syftet med denna studie, ombads de medverkande företagen att analysera och motivera de intressenter som de valt att ha visualiserade i sin intressentmodell för sin hållbarhetsredovisning. När representanterna från respektive företag analyserade sitt egna företags intressentmodell så dök det upp nya intressentgrupper som inte kunde skönjas direkt ur den ursprungliga modellen. De intressenter som dök upp till hållbarhetsredovisningen i samband med de olika intervjuerna var *ratinginstitut, allmänheten, studenter/universitet, media, konsulter*. Dessa intressenter är de som denna magisteruppsats tar upp som de skillnader som kan urskiljas från de olika redovisningsrapporterna och de intressentmodeller som presenteras i dessa.

Hållbarhetsredovisningens intressenter

Intressenter i den klassiska intressentmodellen	Studiens utvidgade intressentmodell för ett företags hållbarhetsredovisning
Företagsledning	Företagsledning
Kunder	Kunder
Leverantörer	Leverantörer
Långivare	Långivare
Medarbetare	Medarbetare
Opinionsgrupper	Opinionsgrupper
Stat och kommun	Stat och kommun
Ägare	Ägare
	<i>Allmänheten</i>
	<i>Konsulter</i>
	<i>Media</i>
	<i>Ratinginstitut</i>
	<i>Studenter/universitet</i>

Tabell 2 Hållbarhetsredovisningens intressenter. (egen bearbetning)

En intressentmodell är ofta starkt förenklad, varvid en första anblick på intressentmodellen för en hållbarhetsredovisning och en traditionell redovisning inte har några skillnader. Analyseras dessa modeller på djupet så tillkommer dock de ovan nämnda fem intressentgrupperna för en hållbarhetsredovisning och utvidgar dess intressentmodell. En slutsats av detta är att när företagen tvingades att analysera sin intressentmodell på djupet och syftet med dessa samt motivera varför de olika grupperna av intressenter är med i modellen, så tillkommer fler aspekter och modellen belystes mer ingående än vad som var fallet vid en första anblick av intressentmodellen och därav utvidgas också modellen.

Om nu intressentmodellen för en hållbarhetsrapport kan utvidgas med de fem nya intressentgrupperna ratinginstitut, allmänheten, studenter/universitet, media, konsulter som denna studie påvisat, hur kommer det sig då att dessa intressenter inte finns med i företagets respektive intressentmodellen?

Orsakerna till att dessa intressenter inte är närvarande i företagets intressentmodell till respektive hållbarhetsredovisning kan självfallet vara olika och av vitt skilda slag bland de medverkande företagen i studien. Men en del gemensamma nämnare har dock studien kunnat finna. Det har under de olika intervjuerna med representanterna framkommit, som nämnts ovan, att intressentmodellen är förenklad och allmän. Men det finns även andra aspekter som företagen har gemensamt med varandra. Företagen anser att de nya intressentgrupperna som denna studie påvisat inte i dagsläget har fullt så stor betydelse för respektive företags redovisning. Den rangordning som genomfördes i studien grundar sig på den betydelse intressenterna har för företagets redovisning. Där visade det sig att när intervjuobjekten ombads att rangordna intressenterna till sin hållbarhetsredovisning efter dess betydelse för deras företag, så valde de att placera dessa ”nya” intressenter längre ned i rangordningen, än de intressenter som traditionellt finns med i denna modell. Detta är en av orsakerna till att de medverkande företagen lika gärna kan fortsätta att använda sig utav den förenklade intressentmodellen som de i dagsläget använder sig utav. Således lämnas de intressenter som de anser sig kunna påverka minst i modellen därhän. De slutsatser som kan dras av företagets svar är att företagen anser att de nytillkommande intressenterna är viktiga för ett företag, men de är inte fullt så viktiga som de som traditionellt sätt anges för denna modell. Och det är den största anledningen till att de fem nytillkomna intressentgrupperna som denna magisteruppsats kunnat presentera inte medverkar i företagets intressentmodeller i sina redovisningar utan först och främst visar sig vid fördjupande samtal och djupare analyser av företagets intressentmodeller.

En annan slutsats är att i och med att intervjuobjekten i förväg visste vad intervjuerna till denna magisteruppsats skulle handla om, och med vetskap om att den klassiska intressentmodellen skulle vara en del av basen i intervjuunderlagen gavs företagsrepresentanterna på företagen möjligheten att gå djupare in i intressentmodellen än vad som annars är brukligt, att presentera utåt mot externa intressenter till företaget. Intervjuerna gav företagen möjligheten att på ett utförligare sätt belysa de intressenter som företaget samverkar med i dess omgivning. De fem intressentgrupper som tillkom under de fördjupade diskussionerna kring intressentmodellen kan företagen fokusera på vid liknande intervjuer och uppsatser som denna med folk som är intresserade att få en mer fördjupad bild av företagets intressenter.

7.2 legitimitet

Företagens årliga rapportering har på senare år utvidgats mer och mer och gått mot att inkludera allt mer omfattande uppgifter, så som till exempel miljö- och hållbarhetsinformation, än vad tidigare typer av årsrapportering gjort. Mer socialt/samhälliga och etiska aspekter har gjort att redovisningen har fått fler intressenter som företagen måste anpassa sig och/eller inrikta sig emot för att lyckas bedriva en varaktig och framgångsrik verksamhet. Detta har lett till att det ställs större krav på vad företagen rapporterar och vilka intressenter de ger ut sina redovisningar för. Det gäller för ett företag att vara tydlig med vilka intressenter företaget har för att på bästa sätt lyckas kommunicera med dem.

Att företag ger ut en frivillig redovisning har mycket med att göra vad som förväntas av företaget från utomstående och de normer och trender som råder i det samhället där företaget är verksam. En slutsats av den ökade informationsmängden som ett företag står inför idag är att en hållbarhetsredovisning kan ses som ett frivilligt initiativ från företaget att informera sina intressenter och sin omgivning om sin egen verksamhet, för att på sätt minska eventuella legitimitetsgap som kan tänkas uppstå sinsemellan intressenter och mellan företag och dess intressenter. Nästan alla missförstånd och konflikter som uppstår handlar i grund och botten om otydlighet och bristen på kommunikation och information. En frivillig hållbarhetsredovisning gör att risken för det gap som kan uppstå mellan företaget och en intressent eller inom en intressentgrupp på grund av legitimitet, minskas. Vare sig uppgifterna i en hållbarhetsredovisning är externt verifierade eller ej så ger denna typ av rapport företaget ett ypperligt tillfälle att rapportera om sina aktiviteter till sina intressenter och andra, vare sig det gäller positiv eller negativ påverkan på den omgivning företaget är verksam i.

Även om de flesta, speciellt den finansiella marknaden, föredrar verifierade uppgifter så är en overifierad rapport även den en tillgång för företaget när det gäller att kommunicera med sina nuvarande och framtida potentiella intressenter, för på så sätt förhoppningsvis förebygga de eventuella missförstånd och spekulationer som kan uppstå på grund av bristen på information och som i sin tur kan skada bolaget i form att till exempel dåligt rykte.

7.3 Verifiering

Om man ser till den traditionella redovisningen och hållbarhetsredovisningen så finns det en fundamental skillnad. Den traditionella redovisningen bygger på lagstadgade regler om vad som måste vara med i ett företags redovisning. Hållbarhetsredovisningen är mer löst hållen. Även om det finns delar i gällande lagstiftning som tar upp sådana aspekter som hållbarhetsredovisning ämnar redovisa, så är den friare i och med att den i mångt och mycket är frivillig för företagen att ge ut. Detta kan påverka sättet på vilket företagen presenterar sina intressentmodeller därför att det i respektive redovisning är mycket vanligt att företagen delger för sina intressenter i denna. I och med att det ena rapporteringssättet är tvingande medan det andra är mer ”löst” hållet så kan det tänkas att detta även får effekter för intressentmodellens framställande. Att från företagens sida delge för sina intressenter är på intet sätt tvingande enligt den lagstiftning som råder för årsredovisningar, men det kan finns anledning att tro att denna typ av redovisning vänder sig till andra intressenter än en hållbarhetsredovisning då denna senare typen av redovisning tar upp flera aspekter av företagens verksamhet. På grund av detta finns det anledning att tro att denna intressentmodell kan komma att få ett annorlunda utseende än den som finns för den traditionella

årsredovisningen. Även om en traditionell årsredovisning tar upp en del aspekter angående sociala/samhälliga, etiska och miljömässiga avseenden så ger ändå hållbarhetsredovisningen en djupare beskrivning och förklaring av de aktiviteter som företaget har på sin omgivning i dessa frågor. Eftersom det inte finns något krav på oberoende extern granskning av en hållbarhetsredovisning så kan det tänkas att de intressenter som finns för denna typ av redovisning skulle vara mer intresserade av att se, kritisk granska och undersöka om uppgifterna som lämnas i denna rapport verkligen stämmer överens med verkligheten som företaget gestaltar. Något belägg för detta antagande kunde inte bevisas under de intervjuer som genomförts, snarare kunde motsatsen bevisas. Det faktum att det bland de medverkande företagen i studien är ovanligt med en verifierad hållbarhetsredovisning, endast ett av företagen i denna studie visade sig vara oberoende granskad av tredje part, pekar på att kravet från intressenter om en verifierad hållbarhetsredovisning förefaller vara lågt i Sverige. Slutsatsen som kan dras av detta är att en hållbarhetsredovisning i dagsläget inte, precis som företagen nämner i de intervjuer som genomförts, har samma krav utifrån från sina intressenter på oberoende verifierade uppgifter från tredje part. Hade kravet på externt verifierade hållbarhetsrapporter varit större från diverse olika intressenter till företagen, så tror de medverkande företagen att de skulle verifiera hållbarhetsredovisningarna externt. Utan ett starkt uttalat krav från intressenterna på verifiering, finns det heller inga starka incitament för företagen att verifiera hållbarhetsredovisningen.

De medverkande företagen i studien är multinationellt stora och verkar på den globala marknaden och ser där en växande trend att företag i övriga världen går mot externt reviderade hållbarhetsrapporter. De medverkande företagen tror att andelen verifierade hållbarhetsredovisningar i Sverige kommer att öka inom de närmaste åren i och med det börjar bli allt mer vanligt runt om i världen att verifiera liknande rapporter, det allt ökade intressent från intressenter av olika slag samt att kraven från intressenterna av ett företag i större utsträckning kommer kräva en verifiering från företagets sida

Denna studie visar att endast ett av de sex medverkande företagen, eller 16.7%, har en extern oberoende tredjeparts verifiering av sin hållbarhetsredovisning, vilket ur ett internationellt perspektiv är mycket lågt, speciellt med tanke på att studien omfattar svenska företag och att andra mer omfattande studier visar att företag från Europa har en hög verifieringsgrad av frivilliga redovisningar. Slutsatsen som kan dras av detta är att svenskar generellt sätt har ett gott rykte utomlands om att bedriva seriösa och ärliga företag, något som också bekräftas av de medverkande företagen i studien. Siffran är ändå låg med tanke på att Sverige som land är känt för att vara långt framme i utvecklingen på miljöområdet och är drivande inom hållbarhetsfrågor inom till exempel EU. Att då ha en så pass låg andel verifierade frivilliga redovisningar kan förefalla vara lite som en motsägelse.

7.4 CSR

Studien har kommit fram till att Carrolls behovspyramid inte i sitt ursprungsutförande kan göras gällande på de medverkande företagen. Företagen motsattes sig tanken att utforma de olika stegen som en pyramid, då de alla samverkar för varandras uppfyllelse och detta blir inte helt solklart i en pyramid. Att sätta upp en mall för ett företags behovssteg och de ansvar som företaget har ansågs inte helt lyckat bland de medverkande företagen i och med att företagen rör sig i olika faser i utvecklingen och att betydelsen av dessa ansvar varierar med

tiden. På grund härav visade det sig var svårt att få företagen att göra en uppdelning eller en visualisering av de fyra ansvaren på något annat sätt som passade företagen bättre, på grund av att de inte ansåg det som nödvändigt.

Två av företagen har dock en idé på hur en figur skulle kunna tillämpas som vore långsiktigt gångbar. Denna figur, se kapitel 5.2.2 figur 8, fick en bas bestående av det ekonomiska -, etiska - och det legala ansvaret i botten, med det filantropiska ansvaret en bit ovanför. De slutsatser som kan dras av denna figur är att tre utav de fyra ansvaren det ekonomiska -, etiska - och det legala ansvaret får anses hänga mer ihop och vara lite viktigare för företagen än filantropiska ansvaret. Detta innebär dock inte att det filantropiska ansvaret är helt avhängt från de andra, alla fyra behövs för varandras uppfyllelse, men det filantropiska ansvaret är det ansvar som minst kan förväntas av företaget att det tar och således hannar det lite avskilt från de andra tre ansvaren.

8 Avslutande kommentarer

I detta kapitel av magisteruppsatsen ger författaren sina avslutande kommentarer till studien, även kritik till eget arbete framförs här. Vidare ges avslutningsvis olika förslag till vidare forskning inom ämnet.

Det komplexa samspelet mellan ekonomi och miljö kan vara en av anledningarna till den försiktighet som funnits kring hållbarhetsredovisningar, kanske var samhället inte tidigare redo för hållbarhetsredovisningar och deras innebörd. Sedan slutet på 1990-talet och början på 2000-talet så har en ökning i antalet företag som redovisar hållbarhetsredovisningarna kunnat skönjas. Trenden är att fler och fler företag överger sina miljöredovisningar för att istället redovisa mer sociala/samhälliga och etisk inriktade aspekter på företagets verksamhet.

Även om hållbarhetstänkandet är på stark frammarsch i Sverige så tyder det faktum att intressentmodellen fortfarande har samma intressenter som tidigare på att, hållbarhetstänkandet inte slagit igenom med full kraft ännu. Fortfarande anses de intressenter som introduceras i den traditionella intressentmodellen som det viktigaste för företagets verksamhet och redovisning. De ”nya” intressentgrupperna som företagen angav under studien ansågs som ”mindre” betydelsefulla än de gamla intressentgrupper som vanligtvis brukar nämnas i en intressentmodell för ett företag. Detta säger en hel del om företagets prioritering gällande sina intressenter för tillfället. Detta kanske kan komma att ändras i framtiden. Hållbarhetsredovisningar är fortfarande ett nytt begrepp och om den trend som uppdragats, om att det på senare år blivit allt populärare bland företag att redovisa hållbarhetsredovisningar, fortsätter så kan det leda till att intressenternas betydelse för ett företag i framtiden kan komma skifta i framtiden.

Det viktigt att ha i åtanke att det är svårt att jämföra överifierade rapporter med dem som är verifierade. Detta ter sig naturligt då de verifierade rapporterna har en extern granskning, där någon oberoende part kontrollerar företagets uppgifter och beviljar därefter ansvarsfrihet medan de överifierade rapporterna innehåller företagets egna uppgifter utan tredjemans objektiva granskning. Det är därför viktigt att ha i åtanke att dessa överifierade rapporter inte ger en total bild utan företagets verksamhet utan endast företagets bild utav sin egen verksamhet.

8.1 Kritik mot det egna arbetet

En del av den kritik som kan föras mot det detta arbete är att det fortskred mitt i mellan de gamla direktiven från år 2002 och de nya 3G-direktiven som lanserades under hösten 2006 av GRI. De nya direktiven från GRI introducerades i oktober och de intervjuer som genomfördes i denna magisteruppsats utfördes i november år 2006. Att intervjuerna föll så tätt inpå de nya direktiven gjorde att inte alla intervjuobjekten hade hunnit sätta sig in i och göra en praktisk bedömning av dessa riktlinjer och rekommendationer fullt ut och vad de kommer att betyda för företagets verksamhet i framtiden. De svar som angivits av intervjuobjekten under empiridelen är deras första spontana reaktion på de nya riktlinjerna och rekommendationerna och kanske inte de rätta om dessa riktlinjer då arbetet med dessa påbörjas efter kommande

bokslut. På grund av tajmingen, eller snarare bristen på tajming, i GRI:s release av sina direktiv och de intervjuer som genomförts i studien så kunde inte frågor angående dessa nya rekommendationer behandlas och bearbetas på ett djupare plan än på det rent generella. Med vetskap om att de nya direktiven från GRI skulle komma någon gång under hösten 2006 så kände uppsatsförfattaren att en genomgång, presentation och analys av de gamla GRI-direktiven från 2002 skulle förefalla lönlöst då dessa har ersatts av dem från 2006. Detta kan därför till synes förefalla som att uppsatsen hamnar mitt emellan två stolar då varken de gamla eller de nya direktiven till fullo introduceras och analyseras i denna magisteruppsats, men det är ett dilemma som uppsatsförfattaren brottats med under arbetets gång och den nuvarande lösningen är den som känns bäst med tanke på den uppkomna situationen.

8.2 Förslag till vidare forskning

Det skulle vara intressant att följa upp och se vad de intervjuade företagen och vad andra företag anser om 3G-direktiven när de hunnit sätta sig in och arbeta praktiskt med dessa under en tid. Det skulle även vara intressant att göra en parallell jämförelse mellan direktiven från 2002 och 2006 för att se eventuella skillnader och ta redan på företagens attityder om dessa direktiv då de hunnit arbeta med dem och på grund av det har en möjlighet att göra en jämförelse sinsemellan dem. Sedan kanske det även skulle vara intressant att göra följande en liknade studie men med ett större urval av företag än de sex företags som är representerade i denna studie.

9 Referenser

9.1 Litteratur och publikationer

Arbnor, Ingeman & Bjerke, Björn (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Ax, Christian. Johansson, Christer. Kullvén, Håkan (2001). *Den nya ekonomistyrningen*. Första upplagan. Malmö: Liber ekonomi AB.

Bergström, Sören. Catasús, Bino. Ljungdahl, Fredrik (2002). *Miljöredovisning*. Andra upplagan. Malmö: Liber Ekonomi AB.

Bolin, Berit. Hallman, Katrin. Jernelöv, Arne. Kristoferson, Lars. Larsson, Peter. Lundgren, J, Lars. Lönnroth, Måns. Mäler, Lars-Göran. Strandberg, Hans. (1995) *Människan och miljö – om ekologi, ekonomi och politik*. Stockholm: Bokförlaget Prisma.

Bryman, Alan & Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Första upplagan. Malmö: Liber ekonomi AB.

Carroll, Archie B & Buchholtz, Ann K (2003). *Business & Society- ethics and Stakeholder Managemet*. 5:e upplagan. USA: Thomson Learning.

Dobers, Peter (1998). *Miljömanagement*. Första upplagan. Göteborg: Nerenius & Santérus Förlag.

Flening, Birgit (2005). *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*. Rapport 5526. Bromma: CM Digitaltryck AB.

Gray et al (1996). *Accounting & accountability – changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Essex: Prentice Hall Europe.

Global Reporting Initiative (2006). Everything you need to know about the G3 Guidelines – past, present, and future.

Gröjer, Jan-Erik & Stark, Agneta (1978). *Social redovisning*. Första upplagan. Stockholm: Studieförbundet Näringsliv & Samhälle.

Larsson, Lars-Olle (1995). *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning*. Första upplagan. Falun: Ekerlids förlag.

Patel, Runa & Davidsson, Bo (1991). *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Första upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Regeringens skrivelse 2005/06:126. (2006) *Strategiska utmaningar – En vidareutveckling av svensk strategi för hållbar utveckling*.

Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*. Tredje upplagan. Danmark: Studentlitteratur.

Sveriges Rikes Lag (2006). 127:e upplagan. Nordstedts juridik AB.

- Årsredovisningslag (SFS 1995:1554)

- Miljöbalken (SFS 1998:808)

Westermarck, Christer (1999). *Miljöredovisning*. Första upplagan. Göteborg: Novum Grafiska AB.

Wählstedt, Håkan (2001). *Resultatredovisning för hållbar utveckling*, Akademisk avhandling för ekonomie doktorsexamen Stockholms Universitet. Edsbruk: Akademitryck AB.

Tidskriften Balans Nr 2 utgiven av FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) År 2004.

9.2 Internet

www.aftonbladet.se (Tidningens Aftonbladet)

www.corporateregister.com (Samling av olika typer årsredovisningar på nätet)

www.fek.uu.se (Företagsekonomiska institutionen Uppsala Universitet)

www.globalreporting.org (Global Reporting Initiative)

www.hallbarhetsradet.se (Rådet för hållbarutveckling i Sverige)

www.hm.com (Hennes & Mauritz AB)

www.pleon.de (Pleon Kohtes Klewes)

www.regeringen.se (Sveriges regering)

<http://sv.wikipedia.org> (Den fria encyklopedin på Internet)

9.3 Övrigt material

Atlas Copco AB:s Årsredovisning 2005

Electrolux AB:s Hållbarhetsredovisning 2005

Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB:s Hållbarhetsredovisning 2005

Holmen AB:s Omvärld och ansvar 2005

SKF AB:s Årsredovisning 2005

Vin & Sprit AB:s Ansvar 2005

9.4 Personliga möten

Annika Berglund Informationsdirektör på Atlas Copco AB:s, Stockholm den (2006-10-30)

Henrik Sundström Vice President of Environmental Affairs på Electrolux AB, Stockholm den (2006-11-09)

Claes Åkesson Director Corporate Responsibility and Quality (Management) på Vin & Sprit AB, Stockholm den (2006-11-09)

Helena Schytt Investor Relations Program Manager på Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, Stockholm den (2006-11-10)

Appendix 1: Intervjufrågor

Namn:

Ålder:

Företag:

Titel:

Utbildning:

Anställd på företaget sedan:

Motiv bakom hållbarhetsredovisningen:

1. Vad avser Ni på Ert företag med begreppet hållbar utveckling?
2. Varför redovisar Ert företag hållbarhetsredovisningar? Motivera!
3. Hur länge har Ni på företaget redovisat hållbarhetsredovisningar?
4. Varför valdes GRI:s rekommendationer och riktlinjer för hållbarhetsredovisningar av Ert företag? Motivera!
5. Är Ni på Ert företag nöjda med de riktlinjer och rekommendationer som finns angående hållbarhetsredovisningar på marknaden? Motivera!
6. För vem/vilka redovisar Ni hållbarhetsredovisningar?
7. Varför redovisar Ni hållbarhetsredovisningar för denna/dessa intressentgrupper? Motivera!
8. Om en intressentmodell skulle appliceras för Er hållbarhetsredovisning hur skulle den se ut och vilka olika intressenter skulle den innehålla? Motivera!
9. Hur skulle Ni på företaget rangordna dessa intressenter, utefter hur betydelsefulla de är för Ert företag? Där 1= Mest betydelsefull och så vidare i fallande ordning.
10. Varför valdes denna indelning på föregående fråga (Nr 9)? Motivera!
11. Får hållbarhetsredovisningen några aspekter för intressenternas investeringsbenägenhet i företaget tro Ni? Motivera!
12. Varför har Ni valt att redovisa den information som Ni redovisar i Er Hållbarhetsredovisning? Motivera!
13. Ser Ni på Ert företag Er hållbarhetsredovisning som ett sätt att marknadsföra Ert företag? Motivera!
14. Har Ni fått någon feedback på Eran hållbarhetsredovisning sedan Ni börjat ge ut den? I så fall vilken. Motivera!
15. Granskar en extern oberoende part Ert företags hållbarhetsredovisning? Varför/varför inte. Motivera!

16. Anser Ni på företaget att nyttan av att ge ut en hållbarhetsredovisning överstiger de kostnader som uppkommer vid framtagande av en sådan redovisning? Motivera!
17. Hur har Ni samlat in dataunderlagen till Er hållbarhetsredovisning, gällande miljömässiga, etiska och sociala aspekter? Motivera!
18. Integrerar Ni Er hållbarhetsredovisning i den traditionella redovisningen eller redovisar Ni den separat? Varför, motivera!
19. Hur ser Ni på Ert företag på hållbarhetsredovisningens utveckling i Sverige? Motivera!
20. I vilket format redovisar Ni Eran hållbarhetsredovisning? I trycktform, Internet, etcetera ?

Personliga frågor:

1. Hur länge har Du arbetat med miljö/hållbarhetsfrågor?
2. Hur länge har Du arbetat med hållbarhetsredovisningar?
3. Anser Du att Du har tillräckliga kunskaper inom ditt område? Motivera!
4. Anser Du att företaget har tillräckliga kunskaper om dina arbetsuppgifter? Motivera!
5. Ranka dina kunskaper inom följande områden, Miljö, Ekonomi, Etik, från 1-5 där 1 mycket bra och 5 mycket dålig.
6. Tycker Du (personligen) att hållbarhetsredovisningar ingår i den traditionella lagstadgade redovisningen? Motivera!
7. Hur trovärdig anser Du hållbarhetsredovisningar är generellt sätt i Sverige, ranka från 1-5. Där 1 mycket trovärdig och 5 lite trovärdig.
8. Ger de riktlinjer som finns ute på markanden en tillfredställande vägledning anser Du? Motivera!
9. Går det att jämföra hållbarhetsredovisningar sinsemellan företag anser Du, när företagen är "fria" att utforma dessa redovisningar på det sätt som passar det egna företaget bäst? Motivera!
10. Skapar en hållbarhetsredovisningar en rättvisande bild av Ert företag anser Du? Motivera!
11. Läser Du konkurrenters hållbarhetsredovisningar? I så fall i vilket syfte? Motivera!
Om nej, fortsätt till fråga Nr 14!
12. Om ja på fråga nr 11. Hur många rapporter rör det sig om?

13. Hur noggrant läser Du dem? Välj ett av följande: Varje ord, områden som intresserar mig, rubriker och sammanfattningen, endast tabell och diagram, det varierar från rapport till rapport.
14. Vad är nycklarna till en lyckad hållbarhetsredovisning anser Du? Välj tre av följande och rangordna dem: Mycket bilder, mycket text, möjlighet till feedback (interaktivitet), data och grafer, mycket fakta, länkar till information på andra forum (Internet, speciella publikationer etc etc).
15. I vilket format föredrar Du att hållbarhetsredovisningar skall ges ut? Välj tre av följande och rangordna dem: Internet, tryckt form, nedladdningsbart format, sammanfattning med länk till hemsida för ytterligare information, cd-rom.
16. Rangordna den komponent av begreppet Corporate Social Responsibility (CSR) som Du anser som mest betydelsefull. Det ekonomiska ansvaret, det legala ansvaret, det etiska ansvaret eller det filantropiska ansvaret. Där 1=mest betydelsefull och 4=minst betydelsefull.
17. Varför valdes denna rangordning i fråga Nr 16.? Motivera!
18. Bör hållbarhetsredovisningar lagstadgads anser Ni? Motivera!
19. Nämn 5 styrkor med hållbarhetsredovisningar?
20. Nämn 5 svagheter hållbarhetsredovisningar?

Appendix 2: Företagspresentation

Atlas Copco AB

Atlas Copco AB är en global världsledande koncern som erbjuder industrin produktivitetshöjande lösningar med hjälp av trycklufts- och gasutrustning, generatorer, anläggnings- och gruvutrustning, monteringsystem, industriverktyg samt maskinuthyrning. Visionen är att vara First in Mind – First in Choice™ den som nuvarande och blivande kunder samt andra viktiga intressenter tänker på först och väljer. Atlas Copco AB hade år 2005 cirka 26 000 anställda.¹¹⁶

Electrolux AB

Electrolux AB:s strategi är att fortsätta att fokusera på inomhusprodukter för konsumenter och professionella användare. Electrolux AB är ett av de största företagen inom sin industri, med ledande segment inom alla marknadsområden där man är aktiv. Innovativa produkter och en attraktiv design är avgörande för att Electrolux AB skall fortsätta vara det. År 2005 hade företaget cirka 60 000 anställda.¹¹⁷

Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB

Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB:s vision är att vara den drivande kraften i en kommunicerande värld. Företaget är marknadsledande inom mobila telekommunikationssystem. Företaget är verksamt i mer än 140 länder världen över och hade 56 000 anställda, den 31 december 2005. Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB:s huvudstrategier är att fokusera sina resurser på de viktigaste företagslösningarna, som krävs, för att driva industrin framåt. Företaget prioriterar fem kärnområden:

- Trådlöshet inom 2G, 3G och så vidare.
- Driva fullständiga helhetslösningar genom att använda ”telecom-grade standards”.
- Skapa mer effektiva och flexibla nätverk genom att använda IP och IMS.
- Expandera inom företagsområden som anses ha hög potential och där man ser starka framtida affärsmöjligheter.
- Införa och skapa morgondagens marknadsledande produkter och tjänster genom att definiera standards, utveckla teknologier och lansera innovativa produkter och tjänster.¹¹⁸

Holmen AB

Holmen AB är en skogsindustrikoncern med cirka 5 000 anställda, år 2005, som tillverkar tryckpapper, kartong och trävaror. Holmen AB:s huvudproduktområde är *Tryckpapper* för tidningar, tidskrifter, kataloger och reklam samt *Kartong* för förpackningar och grafiska ändamål. Inom både dessa områden har företaget starka marknadspositioner. Dessa skall

¹¹⁶ Atlas Copco AB:s årsredovisning år 2005.

¹¹⁷ Electrolux AB:s årsredovisning år 2005.

¹¹⁸ Telefonaktiebolaget Ericsson AB:s hållbarhetsredovisning år 2005.

bibehållas genom att Holmen AB skall växa mer än marknaden genom attraktiva produkter, aktiv marknadsföring och produktutveckling.¹¹⁹

SKF AB

SKF-koncernen är världens ledande leverantör av produkter, lösningar och tjänster inom området som omfattar rullningslager, tätningar, mekatronik, service och smörjsystem. År 2005 hade företaget cirka 40 000 anställda. Visionen är att förse världen med SKF:s kunskap och för att lyckas med detta så krävs det att man behåller sitt globala ledarskap och att SKF bibehåller en lönsam tillväxt genom att vara det företag man väljer:

- som kund eller distributör
- som anställd
- som aktieägare¹²⁰

Vin & Sprit AB

Vin & Sprit AB är en ledande tillverkare och distributör av vin och sprit i norra Europa och ett av världens tio största internationella spritdryckesföretag. Under år 2005 hade koncernen cirka 2200 antalet anställda inom koncernen. Koncernen är indelad i tre affärsområden:

- *Vin & Sprit Absolut Spirits*, som ansvarar för produktion, marknadsföring och försäljning av absolut samt vissa andra premiumspritmärken.
- *Vin & Sprit Distillers*, som omfattar koncernens tillverkning och försäljning av spritdrycker på de nord- och centraleuropeiska marknader där Vin & Sprit är en stark inhemsk aktör.
- *Vin & Sprit Wine*, som ansvarar för koncernens import till samt tillverkning och försäljning av viner och starkviner i norra Europa.¹²¹

¹¹⁹ Holmen AB:s Holmen och världen 2005.

¹²⁰ SKF AB:s årsredovisning 2005.

¹²¹ Vin & Sprit AB:s ansvarsredovisning år 2005.

Pris: 100:- (exkl moms)

Tryck: SLU, Institutionen för ekonomi, Uppsala 2007.

Distribution:

Sveriges lantbruksuniversitet
Institutionen för ekonomi
Box 7013
750 07 Uppsala
Tel 018-67 2165

Swedish University of Agricultural Sciences
Department of Economics
P.O. Box 7013
SE-750 07 Uppsala, Sweden
Fax + 46 18 673502