



Miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Jenny Gustafsson

*SLU, Institutionen för ekonomi
Examensarbete i företagsekonomi
D-nivå, 30 ECTS
ISSN 1401-4084
ISRN SLU-EKON-EX-No505--SE*

*Uppsats Nr 505
Uppsala, 2008*

Environmental information in the directors' report

Miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Jenny Gustafsson

Supervisor: Carl Johan Lagerkvist

© Jenny Gustafsson

Sveriges lantbruksuniversitet
Institutionen för ekonomi
Box 7013
750 07 UPPSALA

ISSN 1401-4084
ISRN SLU-EKON-EX-No.505 –SE

Tryck: SLU, Institutionen för ekonomi, Uppsala, 2008

Förord

Jag skulle vilja uppmärksamma Birgit Flening, hållbarhetsrevisor på Ernst & Young som föreslog detta ämne och som var en bra diskussionspartner i början av detta projekt. Jag skulle även vilja tacka Åse Bäckström, hållbarhetsrevisor på KPMG för att hon tog sig tid att diskutera den rapport som hon hade skrivit om hållbarhetsinformation i förvaltningsberättelsen. Ett stort tack även till alla företag och banker som ställt upp i denna undersökning och som alltså har gjort den möjlig. Slutligen skulle jag vilja tacka min handledare Carl Johan Lagerkvist.

Jenny Gustafsson

Uppsala januari 2008

Summary

The first of May 2005 changes were made in the Annual Accounts Act. The 2006 Annual Report of companies with more than ten employees or assets over 24 million SEK must include environmental information in the directors' report if it affects the company's development, result or position. A survey made by KPMG 2007 investigating the environmental information of companies listed on Large Cap Segment of the OMX Stockholm exchange showed that only a third of the companies, included in the survey, complied with the new law requirements.

I have examined how the environmental information in the directors' report is formulated and why the information is formulated in that fashion. I have examined seven companies listed on the Large Cap Segment of the OMX Stockholm exchange. Four companies from the materials sector and three banks from the financials sector were included in the survey. I have also made a comparison within and between the different sectors on how well they have complied with the law requirements and to what degree the purposes of the changes of the Annual Accounts Act have been met.

The results show that the environmental information varies greatly within the materials sector and between the two sectors. The banks had no environmental information in the directors' report.

There were a few factors that influenced the environmental information. In the materials sector the internal purpose of including environmental information in the directors' report, whether a separate sustainability report existed and views on the characteristics of the directors' report as a communication channel were the main factors that affected the environmental information. In the financials sector the lack of environmental information depended on a meagre interpretation of the law and a lack of reliability of the environmental information.

Few of the purposes for changing the act were met at this point.

Key terms: Environmental information, directors' report, annual accounts act, materials sector, financials sector

Sammanfattning

Den 1 maj 2005 infördes ändringar i årsredovisningslagens sjätte kapitel första paragrafen att alla företag med mer än 10 anställda eller tillgångar över 24 miljoner måste inkludera sådan miljöinformation som påverkar företagets utveckling, ställning och resultat. KPMG gjorde 2007 en undersökning av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen hos företag på Stockholmsbörsens Large Cap segment. Det visade sig att endast en tredjedel av företagen som var med i undersökningen klarade de nya lagkraven.

Det jag har undersökt är hur miljöinformationen i förvaltningsberättelsen har sett ut hos sju företag på Stockholmsbörsens Large Cap segment inom material- och bankbranschen samt hur det kommer sig att information har sett ut just på det sättet. Jag har även gjort en jämförelse av branscherna och undersökt hur väl lagkraven har uppfyllts samt hur väl lagändringens syften har uppfyllts.

Resultatet blev att miljöinformationens omfattning och lagkravens uppfyllande varierade kraftigt inom materialbranschen och mellan materialbranschen och bankbranschen. Ingen miljöinformation hittades i bankernas förvaltningsberättelser.

Det fanns ett antal olika faktorer som påverkade utformningen av miljöinformationen. För materialbranschen var det framförallt det interna syftet med att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen, huruvida en separat hållbarhetsredovisning fanns och uppfattningar om förvaltningsberättelsen som kommunikationskanal. För bankbranschen berodde bristen på miljöinformation främst på en snäv tolkning av lagen och bristande tillförlitlighet på miljöinformationen.

Få av lagändringens syften uppfylldes.

Förkortningar

BFN- Bokföringsnämnden

CSR- Corporate social responsibility

EEG- Europeiska ekonomiska gemenskapen

EG- Europeiska gemenskapen

EU- Europeiska unionen

FAR- Föreningen Auktoriserade Revisorer

FN- Förenta nationerna

FSC- Forest stewardship council

GRI- Global Reporting Initiative

IASB- International accounting standards board

IASC- International accounting standards committee

PEFC- Programme for the Endorsement of Forest Certification schemes

SFS- Svensk författningssamling

SRI- Social Responsible Investment

ÅRL- Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	3
1.3 SYFTE	3
1.4 AVGRÄNSNINGAR	3
2 GOD REDOVISNINGSSSED	5
2.1 HISTORIK OCH UTVECKLING.....	5
2.2 DE KVALITATIVA EGENSKAPERNA	6
2.2.1 Relevans	6
2.2.2 Begriplighet.....	6
2.2.3 Jämförbarhet.....	6
2.2.4 Tillförlitlighet.....	6
2.2.5 Avvägning mellan olika kvalitativa egenskaper.....	7
3 METOD	8
3.1 ANGREPPSSÄTT	8
3.2 KVALITATIV OCH KVANTITATIV METOD.....	8
3.3 INSAMLING AV DATA.....	9
3.3.1 Intervjuer.....	9
3.3.2 Förvaltningsberättelsen	10
3.4 ÖVRIGT MATERIAL	10
4 TEORI.....	11
4.1 EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2003/51/EG.....	12
4.2 REGERINGENS PROPOSITION 2004/05:68.....	12
4.3 KOMMISSIONENS REKOMMENDATION AV DEN 30 MAJ 2001	12
4.3.1 Syfte.....	12
4.3.2 Omfattning	13
4.3.3 Upplýsningar i förvaltningsberättelsen.....	13
4.4 MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN OM CSR	13
4.4.1 Främja konvergens och öppenhet i fråga om metoder och verktyg	14
4.5 KOMMISSIONENS MEDDELANDE OM EN STRATEGI FÖR EN HÅLLBAR UTVECKLING.....	14
4.6 GEMENSKAPENS SJÄTTE MILJÖHANDLINGSPROGRAM	15
4.7 ÅRSREDOVISNINGSLAGEN.....	16
4.8 BOKFÖRINGSNÄMNDENS UTTALANDE 98:2	16
4.9 SAMMANFATTNING AV ÅRSREDOVISNINGSLAGENS KRAV	17
4.10 SAMMANFATTNING AV MILJÖINFORMATIONENS SYFTE.....	19
5 BAKGRUND FÖR EMPIRISK STUDIE	21
5.1 BANKBRANSCHENS MILJÖPÅVERKAN.....	21
5.2 MATERIALBRANSCHENS MILJÖPÅVERKAN	21
5.2.2 Upplýsningsskyldighet till externa parter	21
6 EMPIRISK STUDIE.....	22
6.1 FÖRETAG A MATERIAL.....	22
6.1.1 Företag A och miljön	22
6.1.2 Produkterna i samhället.....	22
6.1.3 Miljövillkor för verksamheten	22
6.1.4 Luft.....	23
6.1.5 Vatten	23
6.1.6 Energi och material.....	23
6.1.7 Biprodukter	23
6.1.8 Transporter	23
6.1.9 Miljöarbetet i vardagen.....	24

6.1.10 Utveckling	24
6.1.11 Miljöhändelser under 2006	24
6.1.12 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen.....	24
6.1.13 Information från intervjun.....	24
6.2 FÖRETAG B MATERIAL	25
6.2.1 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen.....	26
6.2.2 Information från intervjun.....	26
6.3 FÖRETAG C MATERIAL	27
6.3.1 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen.....	27
6.3.2 Information från intervjun.....	27
6.4 FÖRETAG D MATERIAL	29
6.4.1 Verksamhet i Sverige.....	29
6.4.2 Verksamheter utanför Sverige.....	29
6.4.3 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen.....	30
6.4.4 Information från intervjun.....	30
6.5 BANK A	31
6.5.1 Miljöinformation i den informella delen av årsredovisningen.....	31
6.5.2 Information från intervjun.....	31
6.6 BANK B.....	31
6.6.1 Miljöinformation i den informella delen av årsredovisningen.....	31
6.6.2 Information från intervjun.....	32
6.7 BANK C.....	33
6.7.1 Miljöinformation i den informella delen av årsredovisningen.....	33
6.7.2 Information från intervjun.....	33
7 ANALYS OCH DISKUSSION.....	35
7.1 UPPFYLLANDE AV DE NYA LAGKRAVEN	35
7.1.1 Icke-finansiell information enligt prop. 2004/05:68	35
7.1.2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt BFN U 98:2.....	36
7.1.3 Allmän upplysningsplikt.....	37
7.1.4 Sammanfattning av uppfyllande av årsredovisningslagens krav.....	38
7.2 HUR DET KOMMER SIG ATT PRAXIS SER OLIKA UT INOM MATERIALBRANSCHEN	39
7.2.1 Målgrupp.....	39
7.2.2 Syfte.....	40
7.2.3 Extern hållbarhetsredovisning	40
7.2.4 Förvaltningsberättelsen som kommunikationskanal	40
7.2.5 Snäv tolkning.....	40
7.3 HUR DET KOMMER SIG ATT PRAXIS SER UT SOM DEN GÖR INOM BANKBRANSCHEN	41
7.3.1 Snäv tolkning.....	41
7.3.2 Tillförlitlighet.....	41
7.4 SKILLNADER MELLAN BRANSCHERNA	41
7.5 UPPFYLLANDE AV LAGENS SYFTE	43
7.5.1 Jämförbarhet.....	43
7.5.2 Tillförlitlighet.....	43
7.5.3 Transparens	44
7.5.4 Samma rapportformat	44
7.5.5 Uppnåelse av EU:s strategiska mål	44
7.6 UPPFYLLANDE AV GOD REDOVISNINGSSSED	44
8 SLUTSATS OCH AVSLUTNING.....	46
REFERENSER.....	47
<i>Litteratur och publikationer.....</i>	<i>47</i>
<i>Internet</i>	<i>48</i>
<i>Personliga meddelanden</i>	<i>50</i>
BILAGA 1.....	51

1 Inledning

Nobels fredspris 2007 gick till FN:s klimatpanel IPCC och Al Gore för deras ansträngningar att sprida kunskap om de klimatförändringar som uppkommit på grund av mänsklig påverkan. Nobelkommitéén ansåg att klimatförändringarna kan bli ett stort hot för mänskligheten om inte åtgärder för att stoppa dem tas omedelbart. Detta eftersom klimatförändringarna så småningom kan leda till konflikter om naturresurserna (www, The Norwegian Nobel committee, 2007).

En undersökning gjord av Naturvårdsverket visar att kunskaperna kring klimatförändringarna i Sverige tydligt har ökat sedan 2002 då de första undersökningarna gjordes. Även viljan hos allmänheten att göra någonting själv för att minska klimatförändringarna har ökat (Naturvårdsverket, 2007).

Redan i slutet på 1990-talet upplevde företagen en större miljömedvetenhet hos allmänheten som har gjort att de i högre grad känner sig manade att beskriva sitt miljöarbete och sin miljöpåverkan (Ljungdahl, 1999). Även Föreningen Sveriges Finansanalytiker (2005) menar att hur ett företag hanterar miljö- och hållbarhetsfrågor kan påverka aktievärderingen. Detta har gjort att de efterfrågar information från företagen som visar hur de hanterar de risker och möjligheter som finns inom detta område.

När finansmarknaden tar hänsyn till miljöfrågorna i deras ekonomiska bedömningar av företagen skapas ett marknadsstryck som även det påverkar företagets agerande ur en miljösynpunkt utöver de andra styrmedel som finns inom miljöområdet. Dock har finansmarknaden haft problem med de informationskällor som funnits eftersom de antingen har varit alltför tekniska (miljörapporterna till tillsynsmyndigheterna) eller inte tillräckligt tillförlitliga (de frivilliga hållbarhetsredovisningarna) (Naturvårdsverket, 2005).

I och med årsredovisningen 2006 måste alla börsnoterade företag eller företag med mer än tio anställda eller tillgångar på minst 24 miljoner kronor bland annat informera om miljö i förvaltningsberättelsen om detta påverkar företagets ställning, resultat eller utveckling (ÅRL 6:1). Lagarna inom redovisning är ramlagar och hänvisar istället till god redovisningssed. Det som kommer att vägleda hur miljöinformationen kommer att se ut så småningom är god redovisningssed. God redovisningssed är uppfyllt när företagen redovisar på ett sådant sätt att de följer lagar, praxis och rekommendationer (FAR, 2006).

1.1 Bakgrund

EG:s och numera EU:s miljöpolitik har förändrats under årens lopp. När EEG-fördraget kom till på 50-talet nämndes inte ens miljöskydd. Troligtvis för att de inte ansåg att miljöfrågorna var av någon större vikt. På sextiotalet började miljöfrågorna hamna mer i fokus (Mahmoudi, 1995) och 1969 infördes miljöskyddslagstiftningen i Sverige (Michanek & Zetterberg, 2004). 1972 initierade Sverige till att miljöfrågorna hamnade på FN:s agenda genom att anordna den första globala miljökonferensen i FN:s ledning (www, regeringen, 2007, 3). I samband med Stockholmskonferensen beslutade dåvarande EG att de skulle utarbeta ett miljöhandlingsprogram. Detta miljöhandlingsprogram antogs 1973 och skulle gälla fram till och med 1976 (Mahmoudi, 1995).

De åtgärder som skulle vidtas för att uppnå det första miljöprogrammets syften handlade om att minska och förebygga föroreningar, förbättra miljöstandarden och öka samverkan med internationella organisationer (Mahmoudi, 1995).

Det andra miljöhandlingsprogrammet som ämnade gälla perioden 1977-1981 liknade det första miljöhandlingsprogrammet genom att fokusera på kontrollåtgärder (Mahmoudi, 1995).

I det tredje miljöhandlingsprogrammet som gällde mellan 1982-1986 började åtgärderna mer inrikta sig mot att vara förebyggande snarare än kontrollerande. Det poängterades även att tredje världens miljöintressen skulle ta hänsyn till vid handel (Mahmoudi, 1995).

När det fjärde miljöhandlingsprogrammet kom 1987-1992 hade den Europeiska enhetsakten¹ undertecknats vilket hade resulterat i att en ny avdelning, som behandlade miljön, tagits in i EEG-fördraget². Detta medförde att nya möjligheter öppnade sig när det gällde åtgärder. De hade insett att det inte räckte med fasta regler utan att det var viktigt med utbildning och informationsspridningen till allmänheten för att kunna påverka miljön positivt. Dessutom fokuserades det på åtgärder som samordnade förhindringen av föroreningar så att t. ex luftföroreningar inte överfördes till vattenföroreningar. En annan viktig aspekt var att förvalta naturresurserna och att det behövdes ett internationellt samarbete (Mahmoudi, 1995).

I det femte miljöhandlingsprogrammet som sträckte sig mellan 1993 och 2000 hade samhällets konsumtions- och beteendemönster kommit upp på agendan. De ansåg att de måste påverka de aktiviteter som påverkar miljön och inte vänta tills miljöproblemen har uppkommit. Det innebar att EU ville få alla samhällsaktörer att ta sitt ansvar (Mahmoudi, 1995).

Det sjätte miljöhandlingsprogrammet gäller mellan 2002 och 2012. Några av de åtgärder som föreslås är att ändra eller genomföra ny EU-lagstiftning som främjar miljön, ändra produktions- och konsumtionsmönster och engagera medborgarna (www, EU-upplysningen, 2007, 2). Detta har lett fram till EU:s moderniseringsdirektiv, vilket innebär att alla EU-medlemsländer måste införa krav på hållbarhetsinformation (därav en del miljöinformation) i förvaltningsberättelsen hos börsnoterade företag, eller företag med minst tio anställda eller tillgångar på över 24 miljoner kronor. I Sverige infördes dessa krav den 1 maj 2005 i årsredovisningslagens sjätte kapitel första paragrafen.

Samtidigt som EG och senare EU arbetat sig fram till att ställa dessa krav har företagen under tiden utarbetat en egen praxis när det gäller miljöinformation. De första miljöredovisningarna började komma i slutet på 60-talet eller början på 70-talet, men det var inte förrän efter Bruntlandrapporten (1987) som miljöredovisningar började bli allt vanligare. De förekom antingen genom en separat miljöredovisning eller i den informella delen av årsredovisningen (Bergström et al, 2002).

Utvecklingen av miljöredovisningen kom framförallt från redovisningsproducenterna, till skillnad från traditionell redovisning där redovisningsprofessionen ofta är de som bidrar till utvecklingen. Det var både interna och externa tryck som stimulerade uppkomsten av att företag skulle redovisa sina miljöaspekter. Omfattningen av miljöredovisningarna ökade

¹ Den Europeiska enhetsakten undertecknades 1986 och ökade EG:s befogenheter när det gällde miljö, forskning och utveckling samt utrikes- och säkerhetspolitiken (www, EU:s webbportal, 2007, 2)

² EEG-fördraget undertecknades 1957 av Frankrike, Tyskland, Italien och Benelux-länderna för att främja handeln emellan länderna och på så sätt öka den ekonomiska tillväxten (www, EU:s webbportal, 2007, 1)

kraftigt under början av 1990-talet till följd av att fler företag började producera separata miljöredovisningar. Omfattningen ökade dock inte i informationskategorier utan snarare genom att mer information skrevs om de redan existerande informationskategorierna (Ljungdahl, 1999). I början av 2000-talet sjönk andelen separata miljöredovisningar hos de svenska företagen. Istället redovisades miljöinformationen i årsredovisningen (Affärsvärlden, 2002). 1999 infördes de första lagkraven på miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

1.2 Problemformulering

Från och med årsredovisningen för 2006 (vid normalt kalenderår) ska alla börsbolag eller bolag med mer än 10 personer anställda eller tillgångar på över 24 miljoner informera om miljö och personalfrågor i förvaltningsberättelsen. En undersökning som gjordes av KPMG (Bäckström & Sivertsson, 2007) visade att bara en tredjedel av de bolag som är noterade på Large Cap segmentet på Stockholmsbörsen klarade de nya kraven. Vissa branscher har mer utförlig information än andra. Trots att det finns lagkrav på miljöinformation i förvaltningsberättelsen ser praxis väldigt olika ut från företag till företag inom samma bransch och emellan branscherna. I och med att lagstiftningen kring redovisning i Sverige är en ramlagstiftning kommer god redovisningssed så småningom vägleda hur miljöinformationen bör vara utformad. God redovisningssed enligt FAR:s definition är en rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer. Det innebär att hur miljöinformationen i förvaltningsberättelsen ser ut idag kan komma att påverka hur den framtida miljöinformationen i förvaltningsberättelsen kommer att se ut. Min frågeställning blir således:

- Hur ser praxis för miljöinformationen i förvaltningsberättelsen ut?
- Hur kommer det sig att praxis ser ut som den gör?
 - Vad är det som driver företagen att ha med miljöinformation?
 - Vilka faktorer påverkar praxis för miljöinformation?
- Hur ser utvecklingen av god redovisningssed ut när det gäller miljöinformation?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur praxis ser ut och identifiera orsakerna till att praxis inom miljöinformation i förvaltningsberättelsen varierar mellan företag och ställa det i relation till hur väl lagändrings krav och lagändringens syfte har uppfyllts. Orsakerna kan sedan vara underlag vid förbättringsarbete inom detta område och göra praxis mer likformig i framtiden. Detta för att göra miljöinformationen mer jämförbar företag emellan. Genom att göra miljöinformationen mer jämförbar kan den i framtiden förhoppningsvis bli mer användbar vid beslutsfattande på kapitalmarknaden och på så sätt kunna influera aktiepriset. När miljöinformation kan påverka aktiepriset kommer miljöaspekterna förhoppningsvis få större plats i beslutsfattandet i företagsledningarna.

1.4 Avgränsningar

Lagen innebär att företagen ska ge hållbarhetsinformation. I begreppet hållbarhetsinformation finns både sociala och miljömässiga aspekter, men jag kommer att avgränsa mig till att endast

undersöka praxis på miljöinformation i förvaltningsberättelsen hos företag inom två branscher på Stockholmsbörsens Large Cap segment. Branschernas uppdelning är enligt OMX:s branschindelning. De branscher som valts ut till undersökningen är materialbranschen och bankbranschen. Anledningen till att dessa två branscher har valts beror på att de representerar var sin sida av miljöpåverkningspektrumet, vilket kan göra det intressant att jämföra de faktorer som påverkar praxis på miljöinformation inom dessa branscher. Samtliga banker sysslar med bankverksamhet, finansiella tjänster till privatkunder, företagslån, finansiella investeringar m.m. (www, OMX, 2007). Det innebär att den främsta miljöpåverkan är indirekt, alltså genom det inflytande de har på andra företag. Företagen i materialbranschen sysslar med råvarurelaterad tillverkning. Dessa företag kan vara tillverkare av skogsindustriprodukter, papper, förpackningar, mineraler, metaller, stål och gruvdrift (www, OMX, 2007). Företagen i denna bransch har en uppenbar och direkt miljöpåverkan, inte minst genom att de flesta har tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter.

Jag kommer även att avgränsa mig till att endast intervjua företagsrepresentanter, dels på grund av tidsbrist och dels på grund av att Ljungdahl (1999) menar att utvecklingen av praxis inom miljöredovisning främst kommit ifrån redovisningsproducenterna snarare än redovisningsprofessionen.

Ett EU-direktiv skall omsättas i varje lands nationella lagstiftning. Dock kan utformningen och förarbetena variera något. På grund av tidsbrist har ett krav varit att samtliga företag skall ha sitt säte i Sverige och därmed vara tvungna att följa den svenska årsredovisningslagen.

2 God redovisningssed

För att skapa en större förståelse för god redovisningsseds betydelse för svensk redovisningspraxis beskrivs i detta avsnitt begreppet god redovisningssed och dess utveckling.

Den svenska redovisningen regleras främst av Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). Redovisningsområdet är under ständig och snabb utveckling. Detta har lett fram till att detaljrik lagstiftning inom redovisning skulle ha svårt att bibehålla sin aktualitet. Därför kategoriseras BFL och ÅRL som ramlagar, men båda dessa lagar hänvisar i sin tur till god redovisningssed och rättvisande bild för närmare vägledning (Nilsson, 2002).

2.1 Historik och utveckling

God redovisningssed nämns för första gången i svensk lagstiftning i och med införandet av den nya Bokföringslagen 1 jan 1977. Begreppet ersätter då ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased” (Heijtz & Rydström, 1977).

Den första definitionen av god redovisningssed som kom med prop. 1975:104 är ”En faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga” (Nilsson, 2002). Föreningen Auktoriserade revisorer (FAR) vägledning om Årsredovisning i Aktiebolag som ändrades senast 2005 beskriver god redovisningssed som ”en rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer.” Det innebär att företagen skall följa de lagar och de redovisningsprinciper som nämns i lagarna, men om mer vägledning behövs skall allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ som Bokföringsnämnden och i vissa fall Redovisningsrådet ha betydelse för tolkningen av god redovisningssed (FAR, 2006).

I samband med att god redovisningssed infördes i lagstiftningen bildades Bokföringsnämnden. Bokföringsnämnden är en myndighet som bildades 1976. Deras huvudsakliga uppgift är att ansvara för utvecklingen av god redovisningssed. Detta tillgodoses genom att nämnden ger ut allmänna råd och informationsmaterial inom redovisning och bokföring. Det sker även genom att Bokföringsnämnden gör yttranden i domstol när det gäller vad god redovisningssed är (www, Bokföringsnämnden, 2008, 1). I och med den nya bokföringslagen som kom 1999 fick Bokföringsnämnden utökade befogenheter genom att de fick uppdraget att ha det övergripande ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed (Artsberg, 2005).

FAR hade under många år en drivande roll som normbildare genom de rekommendationer som de gav ut för redovisning. 1989 bildades Redovisningsrådet av Bokföringsnämnden, FAR och Svenska Industriförbundet. Redovisningsrådets uppgift är att främja utvecklandet av god redovisningssed för börsnoterade företag. I och med bildandet av Redovisningsrådet slutade FAR att ge ut rekommendationer (Nilsson, 2003).

Sverige har, genom sin storlek och sitt medlemskap i EU, blivit påverkade av internationella normbildare (Artsberg, 2005). Sedan 2005 skall koncernredovisningar tillämpa de

redovisningsstandarder som är utfärdade av det oberoende expertorganet IASB (IASB, 2006). Redovisningsrådet har även översatt IASB:s föreställningsram vars syfte är att vara en utgångspunkt för bildandet av nya redovisningsrekommendationer och normer (Nilsson, 2003). Föreställningsramen skall även kunna vara en vägledning för företag när det gäller redovisningsfrågor som inte har någon specifik rekommendation. Föreställningsramen innehåller bland annat de kvalitativa egenskaper som redovisningen bör ha (IASB, 2006).

2.2 De kvalitativa egenskaperna

För att tillförsäkra att informationen i de finansiella rapporterna är användbar för intressentgrupperna har IASB (tidigare IASC) i huvudsak satt upp fyra viktiga kvalitativa egenskaper och hur dessa egenskaper skall vägas mot varandra.

2.2.1 Relevans

Egenskapen relevans har informationen när den kan användas som beslutsunderlag. Den ska vara användbar vid bedömning av inträffade, aktuella eller framtida händelser. Dessutom ska den kunna bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar (IASB, 2006). Redovisningen skall alltså kunna ligga till grund för prognoser som i sig ligger till grund för beslutsfattande på kapitalmarknaden. Sedan skall redovisningen kunna bekräfta tidigare prognosers träffsäkerhet vilket innebär att även de påverkar utformningen av nya prognoser (Smith, 2006).

2.2.2 Begriplighet

Informationen bör vara lättförståelig för användarna. Här förutsätts dock att användarna ska ha en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning. Däremot måste information som anses vara relevant för beslutsfattande ingå även om informationen kan betraktas som svårbegriplig för vissa användare (IASB, 2006).

2.2.3 Jämförbarhet

Genom att redovisa likartade transaktioner och händelser på ett likformigt sätt underlättar det för användaren använda de finansiella rapporterna för att bilda sig en uppfattning om trender i företagets resultat och ställning. Dessutom ska det medföra att det går att jämföra olika företags resultat och ställning med varandra. Det får dock inte medverka till att företag bibehåller redovisningsprinciper som inte längre uppfyller kravet på relevans och tillförlitlighet (IASB, 2006).

2.2.4 Tillförlitlighet

Rapporterna får inte innehålla väsentliga felaktigheter eller vara vinklad (IASB, 2006). För att redovisningen skall vara tillförlitlig måste de aspekter som redovisas ha en förmåga att återge företagets ekonomiska verklighet. Dels genom att den information som redovisas redovisar de väsentliga aspekterna och dels genom att den informationen inte är alltför osäker till sin natur (Smith, 2006).

2.2.4.1 Korrekt bild

För att informationen skall anses vara tillförlitlig måste den informationen bidra till att ge en korrekt bild av inträffade transaktioner och händelser (IASB, 2006). Det gäller alltså att hitta mätmetoder som mäter det som det avser att mäta (Artsberg, 2005).

2.2.4.2 Innebörd och form

För att information skall kunna anses vara korrekt måste transaktionerna eller händelserna redovisas enligt deras ekonomiska innebörd och inte den juridiska formen om det skulle vara så att dessa inte sammanfaller (IASB, 2006).

2.2.4.3 Neutralitet

En annan egenskap som skall säkerställa tillförlitlighet är neutralitet (IASB, 2006). Informationen skall alltså vara utformad på så sätt att den återspeglar den verklighet så som företagen uppfattar den. Det vill säga inte så som företagen skulle föredra att verkligheten såg ut (Smith, 2006).

2.2.4.4 Försiktighet

Redovisningen måste följa försiktighetsprincipen. Detta innebär att när osäkerhet råder skall intäkter och tillgångar inte övervärderas och kostnader och skulder inte undervärderas. Dock får en medveten över- och undervärdering inte ske så att dolda reserver skapas (IASB, 2006).

2.2.4.5 Fullständighet

Slutligen måste informationen vara fullständig (IASB, 2006). Det vill säga att alla väsentliga affärshändelser som inträffat under året måste vara med. Vad som är väsentligt är den information som kan tänkas ligga till grund för någon intressents beslutsfattande (Smith, 2006).

2.2.5 Avvägning mellan olika kvalitativa egenskaper

Ibland måste en övervägning göras av de olika kvalitativa egenskaperna. Utgångspunkten i dessa övervägande skall vara att se till att användarna av redovisningsinformationen får sitt behov av information tillfredställt för ekonomiska beslutsfattanden. Även en avvägning mellan nytta och kostnad måste göras. Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden av att ta fram information. Dessa överväganden görs genom enskilda bedömningar (IASB, 2006).

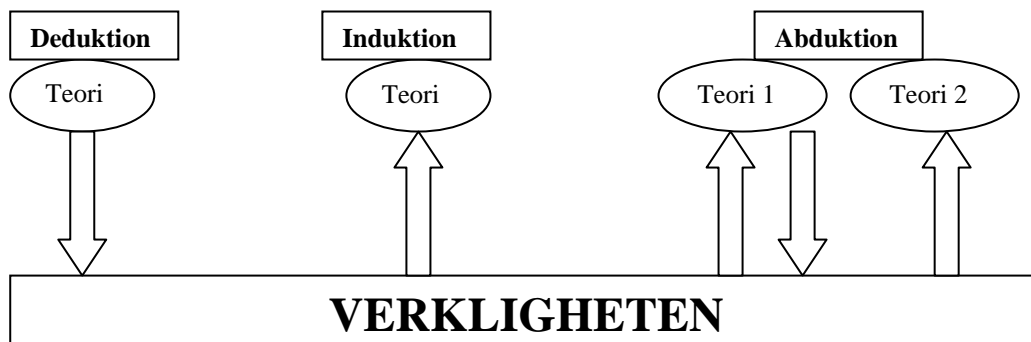
3 Metod

Här beskrivs studiens tillvägagångssätt.

För att kunna svara på min problemformulering kommer jag att jämföra hur företag inom två olika branscher på Stockholmsbörsens Large Cap segment tolkat lagen och hur de har valt ut den information som inkluderades i förvaltningsberättelsen. I och med att det kan vara så att företagen inte har följt lagen kommer de att vara anonyma eftersom det kommer att medverka till att företagen svarar mer ärligt på frågorna och inte kommer att vara rädda för att bli utpekade. I dessa två branscher finns fyra företag i varje bransch som ingår i Large Cap segmentet och har sitt säte i Sverige. Samtliga företag har kontaktats genom e-post och/eller telefon. Alla företag inom materialbranschen har accepterat att vara med i undersökningen. I bankbranschen har tre av fyra banker accepterat att vara med i undersökningen.

3.1 Angreppssätt

De angreppssätt som finns inom forskningen är deduktion, induktion och abduktion. Vid deduktion utgår forskningen ifrån en befintlig teori. Därifrån dras slutsatser om enskilda fall från verkligheten. Vid induktion utgår forskningen istället ifrån verkligheten. Från de observationer som gjorts från verkligheten kan sedan en teori formuleras. Abduktion är ett angreppssätt där forskaren först använder sig av en induktiv metod, sedan testar forskaren den nya teorin på nya fall och därefter utvecklar teorin (Patel & Davidson, 2003).



Figur 1 De olika angreppssätten (Patel & Davidson, 2003, s. 25)

För att kunna svara på min frågeställning kommer jag att utgå från en induktiv metod. Detta eftersom jag är intresserad av att beskriva vad det är som styr praxis. En abduktiv metod skulle vara intressant, men på grund av tidsbrist går det ej att genomföra inom ramen för denna D-uppsats.

3.2 Kvalitativ och kvantitativ metod

En kvalitativ metod avser att samla in och bearbeta språkligt beskrivande data (Allwood, 2004). Detta för att ta reda på hur människor tolkar eller upplever en viss situation eller fenomen (Wallén, 1993). En kvantitativ metod avser att samla in och mäta numerisk data, kvantifiera data till siffror eller att göra matematiska eller statistiska bearbetningar (Allwood, 2004).

För att kunna svara på denna uppsats frågeställning och syfte är en kvalitativ metod att föredra före en kvantitativ metod. Detta eftersom frågeställningen handlar om hur företag inom två branscher uppfattat de nya kraven i årsredovisningslagen.

3.3 Insamling av data

Insamling av data kommer att ske dels genom företagens förvaltningsberättelser för 2006 och 2005 och kompletterande semistrukturerade djupintervjuer.

3.3.1 Intervjuer

Jag kommer att genomföra semistrukturerade djupintervjuer med personer hos de utvalda företagen som arbetar med företagens miljöfrågor och miljöredovisningar. Detta eftersom de på ett eller annat sätt tar fram miljöinformationen inom företaget. Befattningsnamnen har varierat mellan företagen.

Fördelen med en semistrukturerad djupintervju jämfört med en enkät är att frågorna kan anpassas och göras tydligare beroende på person. Jag kan dessutom säkerställa att alla intervjuobjekt har uppfattat frågorna på samma sätt och säkerställa att jag har uppfattat svaren korrekt. Svaren blir också mer djupgående och förklarande än vid en enkät. Problemet med enkäter kan vara att frågorna kan uppfattas olika av olika personer, att alla svar inte kommer in och att frågorna inte svaras på i samma utsträckning som vid en intervju.

Kontakt med företag D:s miljöchef har skett genom e-post efter dennes önskemål. Företag D har fått en mer utförlig enkät att svara på än de intervjuade företagen, men enkäten har utformats efter de semistrukturerade intervjuerna och justerats och gjorts tydligare efter uppkomna problem med tolkningar som framkommit under de andra intervjuerna. Möjlighet till komplettering fanns och användes. En metodkritik är att svaren inte blev lika utförliga som vid de personliga intervjuerna som jag gjorde med de andra företagen och bankerna.

Tabell 1. Schema över intervjuerna

Företag	Befattning	Datum	Intervjutyp
Materialbranschen			
Företag A	Miljöchef	2007-10-25	Personligt möte
Företag B	Miljöchef	2007-11-08	Personligt möte
Företag C	Kommunikation	2007-11-01	Personligt möte
		2007-12-13	E-post
Företag D	Miljöchef	2007-10-23	E-post
		2007-11-15	
Bankbranschen			
Bank A	Kommunikation	2007-10-18	Personligt möte
		2007-11-13	E-post
Bank B	Byggnads & säkerhetsavd.	2007-11-02	Personligt möte
Bank C	Miljöchef	2007-11-27	Personligt möte

3.3.2 Förvaltningsberättelsen

Den andra insamlingen av data kommer att ske genom en sammanfattning av miljöinformationen i respektive företags och banks förvaltningsberättelse för 2006. Dessutom kommer en jämförelse av struktur och typ av information av miljöinformationen göras mellan 2006 års förvaltningsberättelse och 2005 års förvaltningsberättelse.

3.4 Övrigt material

Det övriga materialet som har används är direktiv, förarbeten och rapporter som har påverkat utformandet av de nya lagkraven samt Internationell redovisningsstandard i Sverige och annan relevant litteratur.

4 Teori

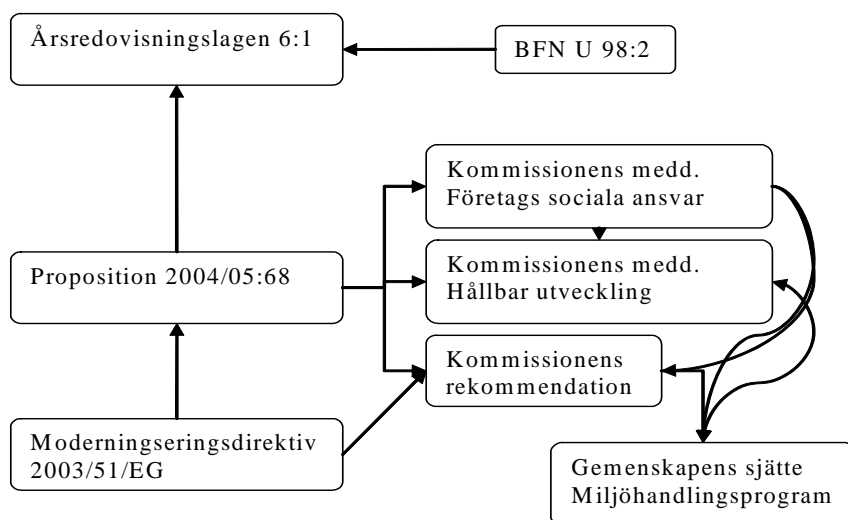
Syftet med detta avsnitt är att beskriva vad som ligger bakom ändringen av årsredovisningslagen och belysa de nya lagkraven samt att redogöra för syftet med lagändringen.

Årsredovisningslagens ändring av sjätte kapitlet första paragrafen infördes på grund av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG av den 18 maj 2003 om ändring av direktiven 78/66/EEG och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa typer av bolag, banker och andra finansinstitut samt försäkringsföretag (moderniseringsdirektivet).

Regeringen lade sedan fram propositionen 2004/05:68 Förvaltningsberättelsens innehåll som grundar sig på moderniseringsdirektivet (2003/51/EG). Båda av dessa dokument hänvisar till Kommissionens rekommendation om redovisning, värdering, och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags bokslut och förvaltningsberättelser. Propositionen hänvisar även till EU:s arbete inom företags sociala ansvar. Det innebär att de hänvisar till Kommissionens meddelande om en strategi för en hållbar utveckling och Kommissionens meddelande om företagens sociala ansvar- näringslivets bidrag till en långsiktigt stabil utveckling. I Kommissionens meddelande om företagens sociala ansvar- näringslivets bidrag till en långsiktigt stabil utveckling framhävs särskilt avsnittet om att främja konvergens i fråga om metod och verktyg.

Dessa tre dokument från EU-kommissionen hänvisar i sin tur till gemenskapens sjätte miljöhandlingsprogram.

Ytterligare hjälp för att tolka lagen finns att hämta i Bokföringsnämndens uttalande 98:2 om miljöinformation i förvaltningsberättelsen som togs fram i samband med den första lagstiftningen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen som kom 1999. Figur 2 nedan visar hur lagändringen har gått till. Det vill säga vilka dokument som hänvisar till varandra.



Figur 2. Ändringen av 6:1 ÅRL:s uppkomst (egen bearbetning)

4.1 Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG

För att underlätta jämförandet av redovisningar från börsbolag inom EU har Europaparlamentet och Europeiska unionens råd gjort ändringar i direktiven 78/660/EEG, 83/349/EEG, 86/635/EEG och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisnings i vissa bolag, banker och andra finansinstitut samt försäkringsföretag.

Enligt direktivet skall informationen i förvaltningsberättelsen inte endast utgå från en finansiell synvinkel av företagets verksamhet. Det innebär att när det är lämpligt ska en analys angående de miljörelaterade och sociala faktorerna ingå, om detta är nödvändigt för att förstå företagets utveckling, ställning eller resultat. Detta går även i linje med kommissionens rekommendation 2001/453/EG av den 30 maj 2001 om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i ett företags årsbokslut eller förvaltningsberättelser.

Direktiven måste införas i medlemsstaternas nationella lagstiftning innan de medför rättigheter eller skyldigheter för Europeiska unionens (EU) medborgare (www, Europeiskt rättsligt nätverk på privaträttens område, 2007)

4.2 Regeringens proposition 2004/05:68

Propositionens tolkning av moderniseringsdirektivet icke-finansiella resultatindikatorer är att de ska lämnas i de fall där de underlättar förståelsen av bolagets utveckling, resultat eller ställning. Kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001 ska vara vägledande när det gäller vilken typ av information som skall inkluderas i förvaltningsberättelsen. Vidare anses kvantifierade mål och resultat beträffande utsläpp, avfall och energiförbrukning ofta kan vara av intresse för att ge en översiktlig och rättvisande bild av verksamheter.

De utökande kraven på innehållet i förvaltningsberättelsen skall även ses mot det arbete som bedrivs inom EU angående företags sociala ansvar. Särskilt med hänseende av vad som skrivs i meddelandet från kommissionen angående Corporate Social responsibility avsnitt Främja konvergens och öppenhet i fråga om metoder och verktyg.

4.3 Kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001

EU-kommissionens rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser är inte rättsligt bindande, utan är frivillig att följa (www, EU-upplysningen Sveriges riksdag, 2007).

4.3.1 Syfte

Syftet med kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001 om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser är att harmonisera den finansiella rapporteringen av miljöaspekterna. 1992 tillkännagav kommissionen sitt femte åtgärdsprogram för miljön (numera miljöhandlingsprogram). De anser att om de finansiella sidorna kring miljön beaktades mer

kan detta leda till att företagen får en större kännedom om miljöfrågorna. Detta kan då komma att medverka till att åtgärdsprogrammets mål uppnås.

Ett problem har varit att företag avstått från att lämna miljöinformation därför att framtagandet av denna information har varit kostsam och informationen har ansetts vara konfidentiell. Kommissionen anser dock att det finns ett behov av miljöinformation för investerare och andra intressenter för att kunna bedöma hur dessa miljöaspekter kommer att påverka företagets finansiella ställning i framtiden. Dessutom har det funnits en brist på definitioner inom miljöinformationen. Den miljöinformation som lämnats har varit utformad på olika sätt företag emellan och över tiden. Med dessa rekommendationer hoppas kommissionen att miljöinformationen kommer att presenteras på ett mer likartat sätt, vilket kommer att underlätta jämförbarheten mellan företagen inom EU.

4.3.2 Omfattning

Rekommendationen skall bland annat omfatta:

- De uppgifter som lämnas i årsbokslut och förvaltningsberättelser som gäller miljöfrågor
- Vilka typer av uppgifter som bör lämnas i årsbokslut, koncernredovisning och/eller förvaltningsberättelser i avseende på företagets inställning till miljöfrågor och hur dessa kan påverka den finansiella ställningen
- Alla företag som omfattas av fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven
- Banker, andra finansiella institut och försäkringsföretag

4.3.3 Upplysningar i förvaltningsberättelsen

Informationen i förvaltningsberättelsen skall underlätta förståelsen för företagets ekonomiska ställning och resultat. Miljöfrågorna som skall inkluderas är alltså de som påverkar företagets affärsverksamhet och ställning. Följande upplysningar anser kommissionen skall vara med i förvaltningsberättelsen:

- Beskrivning av de miljöfrågor som är relevanta för företagets resultat, ställning eller utveckling
- Policy och program som företaget använder i hänseende till miljöskydd
- Förbättringar som har gjorts inom miljöskyddets huvudområden
- Andelar av miljöskyddsåtgärder som har införts till följd av gällande eller framtida lagstiftning
- Företagets miljöprestanda, t ex materialanvändning, energianvändning, vattenanvändning, utsläpp och bortskaffande av avfall.
- Huruvida en extern miljöredovisning finns och om denna har blivit reviderad av en oberoende part

4.4 Meddelande från kommissionen om CSR

När företag integrerar socialt ansvar i sina verksamheter leder det till långsiktigt stabila resultat enligt kommissionen. Detta innebär att socialt ansvarstagande av företagen kan medverka till att EU uppnår sitt strategiska mål (se avsnitt 3.4). Med socialt ansvar menas

Ett begrepp som innebär att företagen på frivillig grund integrerar sociala och miljömässiga hänsyn i sin verksamhet och i sin samverkan med intressenterna

Kommissionen publicerade 2001 en grönbok som syftade till att skapa en debatt kring företagens sociala ansvar och hur detta skulle kunna främjas. Det som framkom ur denna debatt var bland annat att EU måste föra en politik som underlättar socialt och miljömässigt ansvar hos företagen. Detta har gjort att kommissionen har tagit fram en strategi för främjandet av företagens sociala ansvar. Strategin kommer att behandla sju områden.

- Öka kunskaper om de positiva effekterna
- Utveckla utbytet av erfarenhet mellan företagen
- Underlätta utvecklingen av företagens ledningskompetens
- Underlätta socialt ansvar hos små och medelstora företag
- Främja konvergens och öppenhet i fråga om metoder och verktyg
- Starta ett flerpartsforum
- Införa CSR i EU:s politik

Enligt Regeringens proposition 2004/05:68 är avsnittet om att främja konvergens och öppenhet ifråga om metoder och verktyg av intresse för att förstå syftet med lagändringarna i årsredovisningslagen.

4.4.1 Främja konvergens och öppenhet i fråga om metoder och verktyg

Genom att skapa förutsättningar för konvergens och öppenhet hos företagen när det gäller metoder och verktyg för socialt ansvar ökar jämförbarheten mellan företagen. Ökad jämförbarhet och öppenhet underlättar för företagen att förbättra sina metoder och resultat. Fem områden har tagits fram som särskilt behöver mer konvergens och öppenhet. Dessa områden är etiska regler, ledningsnormer, redovisning, revision och rapporter, märkning och socialt ansvarsfulla investeringar.

4.4.1.2 Redovisning, revision och rapporter

Redan nu har många företag som vana att rapportera de ekonomiska, social och miljömässiga aspekterna av företagets resultat och ställning. En enighet kring vilka uppgifter som företaget bör lämna ut och vilken typ av rapporteringsformat som skall användas kan komma att underlätta jämförbarheten företagen emellan

4.5 Kommissionens meddelande om en strategi för en hållbar utveckling

Det europeiska rådet beslutade i Lissabon 2000 om att sätta följande strategiska mål:

Världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi, med möjlighet till hållbar ekonomisk tillväxt med fler och bättre arbetstillfällen och en högre grad av social sammanhållning.

Att uppnå detta mål förväntas ge EU en långsiktig positiv vision av ett samhälle som är mer välmående, rättvist och miljömässigt renare, hälsosammare och säkrare. För att kunna åstadkomma detta mål måste ekonomisk tillväxt vara förenat med respekt för miljön och att

socialt ansvar stödjer den ekonomiska prestandan positivt samtidigt som miljöåtgärderna är kostnadseffektiva.

EU:s roll i att uppnå målet är uppdelat i tre delar. Den första delen är att förbättra förslag och rekommendationer så att de blir mer effektiva och förstärker varandra snarare än att försvaga varandra. Den andra delen är att sätta upp mål och specifika åtgärder för att hantera de största hoten mot en hållbar utveckling i Europa. Den tredje delen är att implementera strategin och göra uppföljningar.

Fem förslag till hur EU ska uppnå sitt mål har tagits fram. Dessa är:

1. Förbättra sammanhållningen i politiken

Detta innebär att politiker måste ta hänsyn till hur deras beslut påverkar miljön, socialt ansvar och ekonomi både inom och utanför EU.

2. Sätta rätt priser för att ge signaler till enskilda personer och företag

Marknadspriser har stor makt när det gäller konsumenters eller företags agerande. Genom att ta bort subventioner till verksamheter som använder naturresurser på ett slösaktigt sätt, eller att sätta ett pris på utsläpp kan ge incitament för företag att verka på ett hållbart sätt.

3. Investera i forskning och teknologi som bidrar till ett hållbart samhälle

EU ska säkerställa att lagstiftningen inte hindrar ny teknologi att ta sig in på marknaden.

4. Förbättra kommunikationen och mobilisera medborgare och företag

Genom att uppmuntra företagen till att ta mer socialt ansvar och inrätta ett regelverk för att säkerställa att företag integrerar miljö- och sociala aspekter i deras verksamheter. Det EU vill göra är att alla börsnoterade företag med minst 500 anställda ska ha en ”triple bottom line” i deras årsredovisning. Där ska aktieägarna informeras om företagets prestanda utifrån ekonomiska, miljö- och sociala aspekter.

5. Att även räkna in EU-utvidgningen och globala dimensioner

Det betyder att åtgärderna mot en hållbar utveckling även medverkar till en hållbar utveckling utanför EU.

4.6 Gemenskapens sjätte miljöhandlingsprogram

Enligt Europaparlamentets och rådets beslut nr 1600/2002/EG av den 22 juli 2002 om fastställande av gemenskapens sjätte miljöhandlingsprogram syftar miljöhandlingsprogrammet till att ligga till grund för miljödelen av strategin för en hållbar utveckling i Europa. Ett antal miljömål har satts upp. Det handlar om att minska klimatförändringarna genom att minska växthusgaser och se till att den biologiska mångfalden inte minskar. En av strategierna för att uppnå miljömålen är att öka samarbetet med företag för att förbättra företagets miljöprestanda och uppmuntra företagen till hållbara produktionsmönster.

4.7 Årsredovisningslagen

Den 1 maj 2005 infördes ändringar i årsredovisningslagen till följd av de ändringar som skett i EG-direktiven 78/660/EEG, 83/349/EEG, 86/635/EEG och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning i vissa bolag, banker och andra finansinstitut samt försäkringsföretag. Detta medförde att årsredovisningslagen nu har följande utseende:

Årsredovisningslagens 6:e kapitel § 1 säger att;

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.

Vidare säger lagen att;

Upplysningar skall även lämnas om... 3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,

Sedan avslutas paragrafen med;

Utöver sådan information som skall lämnas enligt första - tredje styckena skall förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken skall alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

4.8 Bokföringsnämndens uttalande 98:2

Årsredovisningslagens 6:e kapitel 1§ första stycket lyder;

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.

Enligt Bokföringsnämnden (BFN) ska alla typer av företag lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om miljöfrågor i de fall de är viktiga för bedömningen av företagets verksamhet, ställning, resultat eller framtida utvecklingsmöjligheter. Däremot behöver mindre företag inte upplysa om företagets framtida utveckling. Exempel på detta kan vara:

- Ändrade marknadsförutsättningar
- Betydande saneringsbehov
- Överskridande av tillståndsvillkor

Detta gäller även koncernförvaltningsberättelsen angående koncernens verksamhet.

Årsredovisningslagens 6:e kapitel 1§ fjärde stycket säger;

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

Företag som driver tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter ska alltså alltid lämna information i förvaltningsberättelsen om hur dessa verksamheter påverkar den yttre miljön. För företag med tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter enligt miljöbalken skall följande information i förvaltningsberättelsen enligt BFN:

- Att de har tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter
- Vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser
- Om den huvudsakliga miljöpåverkan sker genom utsläpp till luft, vatten, mark, eller genom avfall eller buller
- Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras inom det kommande räkenskapsåret
- Skälet till att tillstånd behöver förnyas eller revideras
- Väsentliga föreläggande enligt miljöbalken
- Om beroendet av den tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheten

Ibland kan det även vara lämpligt att informera om indirekt miljöpåverkan och utländska anläggningars miljöpåverkan.

Alla dessa upplysningar gäller även koncernredovisningens förvaltningsberättelse. Miljöpåverkan kan lämnas mer översiktligt och begränsas till viktiga tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter.

4.9 Sammanfattning av årsredovisningslagens krav

Kraven från årsredovisningslagen angående miljöinformation i förvaltningsberättelsen kan sammanfattas enligt tabellen nedan utarbetad av KPMG (2007) men något ombearbetad av författaren för att vara relevant för denna uppsats.

Tabell 2. Sammanfattning av årsredovisningslagens krav

Icke-finansiella upplysningar enligt Prop. 2004/05:68

- Övergripande information om företagets miljöansvar
- Policy, program, riktlinjer och mål angående miljö
- Påbörjade eller genomförda miljöåtgärder
- Resultat och utvärderingar av genomförda miljöåtgärder

Miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt BFN U 98:2

- Meddela om de har tillstånds- eller anmälningsskyldiga verksamheter
- Vad tillstånds- eller anmälningsskyldigheten avser
- Om den huvudsakliga miljöpåverkan sker genom utsläpp till luft, vatten, mark, eller genom avfall eller buller
- Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras inom det kommande räkenskapsåret
- Skäl till att tillstånd behöver förnyas eller revideras
- Om det finns väsentliga förelägganden enligt miljöbalken
- Hur stort beroendet av den tillstånds- eller anmälningsskyldiga verksamheten är

Allmän upplysningsplikt avseende väsentlig miljöinformation i förvaltningsberättelsen

- Ändrade marknadsförutsättningar
- Betydande saneringsbehov
- Överskridande av tillståndsvillkor

4.10 Sammanfattning av miljöinformationens syfte

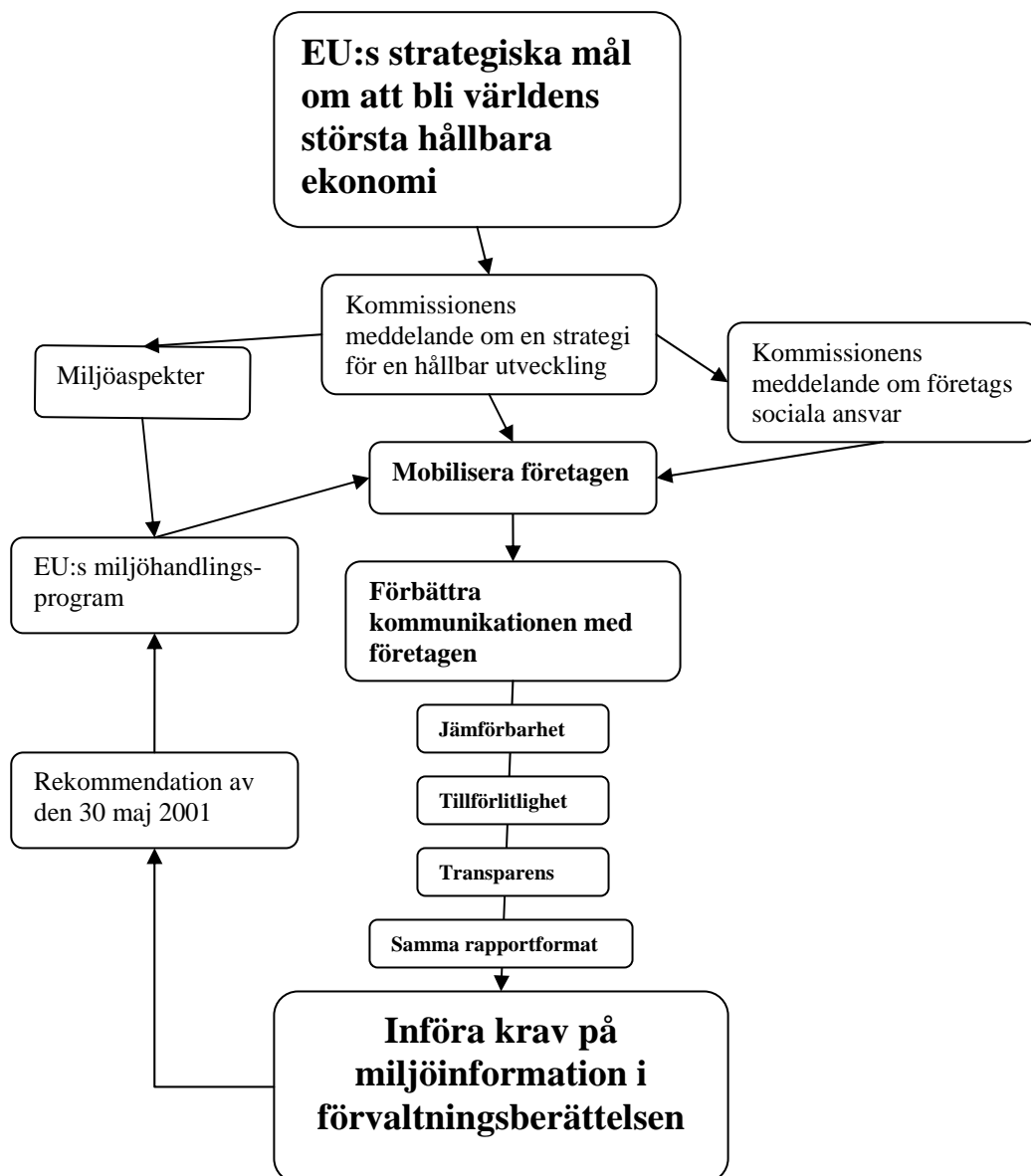
För att uppnå EU:s strategiska mål att bli världens största hållbara ekonomi har kommissionen lämnat ett meddelande om en strategi för en hållbar utveckling. Där fastslås att EU måste sätta upp mål och specifika åtgärder för att nå målen. För miljöaspekten i begreppet ”hållbar utveckling” har sedan ett miljöhandlingsprogram tagits fram. Där finns strategier för att uppnå de miljömässiga målen. En av strategierna i miljöhandlingsprogrammet är att öka samarbetet med företag och se till att de förbättrar sin miljöprestanda och produktionsmönster. För att göra det gav EU-kommissionen ut en rekommendation om hur företag ska lämna upplysningar när det gäller miljöfrågor i förvaltningsberättelsen. Syftet med rekommendationen var att lyfta fram miljöfrågorna ur en finansiell aspekt. Detta skulle göra att företagen fick en större insikt i miljöfrågorna, vilket i sig skulle leda till att företagen förbättrade sin miljöprestanda.

Genom Kommissionens meddelande om en strategi för en hållbar utveckling, miljöhandlingsplanen och ytterligare ett meddelande från EU-kommissionen om företagens sociala ansvar, vill EU förbättra kommunikationen med företagen och uppmuntra att företagen tar socialt ansvar (här ingår även miljöaspekter). För att göra företagen mer engagerade i miljöfrågorna vill EU samordna rapporteringen av miljöaspekterna. Detta för att underlätta för företagen och för användarna av informationen. Genom att införa krav på miljöinformation i förvaltningsberättelsen skulle miljöinformationen från företagen finnas på samma ställe. Med hjälp av rekommendationer av vilken typ av miljöinformation som skall finnas med skulle det, tillsammans med att företagen använder samma rapporteringsformat (förvaltningsberättelsen), öka jämförbarheten mellan företagen och över tiden. Det skulle också kunna underlätta för företagen när det gäller förbättringar av deras metoder och resultat.

Ett annat syfte med att ha krav på miljöinformation i förvaltningsberättelsen är att öka tillförlitligheten av miljöinformationen. Eftersom förvaltningsberättelsen ingår i revisorns kontroll av företaget skulle miljöinformationen bli granskad av en oberoende part. Detta skulle leda till att miljöinformationen skulle bli mer tillförlitlig.

Sammanfattningsvis är miljöinformation i förvaltningsberättelsen en sätt för EU att få företag att ta miljöfrågan på större allvar och på så sätt göra att EU uppnår sitt strategiska mål att bli världen största hållbara ekonomi.

Figur 3 visar en överskådlig bild av syftet med lagändringen av årsredovisningslagen.



Figur 3. Det övergripande syftet med miljöinformation i förvaltningsberättelsen

5 Bakgrund för empirisk studie

För att underlätta förståelsen av empirin redogörs här för vilken miljöpåverkan företagen i dessa branscher har.

5.1 Bankbranschens miljöpåverkan

Bankernas miljöpåverkan kan uppdelas i direkt och indirekt påverkan. Den direkta miljöpåverkan kan bestå av koldioxidutsläpp genom penningtransporter och tjänsteresor, pappersanvändning och energiförbrukning.

Den indirekta miljöpåverkan har att göra med bankernas investeringspolitik. Vilka miljömässiga krav de ställer på de företag som de lånar pengar till eller investerar igenom aktier och fonder. Ur en miljöbelastningssynpunkt är det framförallt den indirekta miljöpåverkan som är störst.

5.2 Materialbranschens miljöpåverkan

Företagen i materialbranschen har framförallt en direkt miljöpåverkan. Det rör sig om utsläpp till luft och vatten, buller och avfall.

5.2.2 Upplysningsskyldighet till externa parter

Samtliga företag i materialbranschen har tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter. När miljöskyddslagen instiftades i Sverige 1969 innebar det att verksamheter som var stora förorenare var tvungna att söka tillstånd för sina utsläpp hos Koncessionsnämnden. Miljöskyddslagen blev 1999 en del av miljöbalken. Detta innebär att tillstånd för miljöfarlig verksamhet nu istället söks hos en prövningsmyndighet. Prövningsmyndigheten kan vara miljödomstolen eller länsstyrelsen. När ett tillstånd för en miljöfarlig verksamhet har erhållits måste en miljörapport skickas in till tillsynsmyndigheten en gång per år. (Michanek & Zetterberg 2004).

6 Empirisk studie

I detta avsnitt sammanfattas den miljöinformation som finns i respektive företags och banks förvaltningsberättelse samt hur det kommer sig att miljöinformationen är utformad på detta sätt.

Den empiriska studien har utförts genom en granskning av miljöinformationen i företagens och bankernas förvaltningsberättelser för åren 2005 (innan lagändringen) och 2006 (efter lagändringen). Detta för att se hur praxis på miljöinformationen ser ut. Sedan har intervjuer genomförts med en representant från varje företag och bank för att finna förklaringen till hur det kommer sig att miljöinformation har sett ut som den har gjort. Frågorna till de semistrukturerade intervjuerna finns i Bilaga 1. Upplägget av empiriavsnitten består först av en sammanfattning av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Därefter följer den information som framkom i intervjuerna. Strukturen följer intervjufrågorna för att det ska vara lätt att jämföra företagens svar.

6.1 Företag A material

6.1.1 Företag A och miljön

Företag A har en miljöpolicy som säger att verksamheterna ska skötas på ett effektivt sätt rörande naturresursanvändning och energi. Ansvar för att uppnå detta ligger på divisionsnivå (dotterbolagsnivå) och miljöarbetet är en del av det dagliga arbetet. Miljöexperter finns på varje större produktionsort (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.2 Produkterna i samhället

Företag A:s produkter uppfyller samhällets resurshållningskrav. De produkter som Företag A producerar kan smältas om och användas på nytt om och om igen. Dessutom är de de största användarna av återvunnet material. Produkterna är spetsprodukter och ger större miljöpåverkan än de traditionella produkterna. Däremot har produkterna en miljöfördel vid deras användning på grund av lägre vikt och högre hållfasthet (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.3 Miljövillkor för verksamheten

Företag A: anläggningar är prövade och villkorssatta av Koncessionsnämnden eller Miljödomstolen. Det rör sig om cirka 200 miljövillkor vilket anger tillåten mängd utsläpp till luft, vatten, avfallshantering och buller. Alla anläggningar har producerat inom tillåten mängd och detta redovisas genom en tabell med varje produktionsenhet, tillåten produktion och verklig produktion för 2006. Inga miljörelaterade tvister har inträffat under året. Inga överträdande av tillstånden har skett vare sig när det gäller utsläpp eller produktion och de utländska enheterna har uppfyllt sina lokala miljökrav. På grund av att verksamheterna är under ständig förändring krävs kontinuerligt nya miljötillstånd (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.4 Luft

Miljöpåverkan från anläggningarna sker framförallt från luft och vatten. Utsläppen till luft är koldioxid som är en oundviklig restprodukt vid produktionen. Däremot bedrivs ett arbete inom koncernen att minska användningen av kol och koks vid produktionen. Detta för att minska koldioxid utsläppen. Även utsläpp av kväve- och svaveloxider sker vid förbränningar. Genom att trimma brännarna och använda kol och olja med låg svavelhalt har både kväve- och svaveloxider kunnat minskas. Däremot har koksproduktionen inom koncernen ökat, vilket har lett till ökade kväve- och svaveloxidutsläpp. Genom investeringar och förbättrat underhåll av stoftavskiljare har stoftutsläppen minskat kraftigt sedan 1997. Utsläppen av koldioxid, kväveoxid och stoft visas genom diagram över en tioårsperiod. Verksamheterna på tre orter innefattas av EU:s utsläppsrätter. De utsläppsrätter som de har tilldelats förväntas räcka beräknat på den prognostiserade produktionen. En ansökan om tilldelning av nya utsläppsrätter för nästa handelsperiod (2008-2012) har skickats in (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.5 Vatten

Utsläppen till vatten består huvudsakligen av suspenderade ämnen, oljor och fetter samt syretärande ämnen. Det används 13500 m³ processvatten i timmen och Företag A försöker att minska utsläppen av oljor & fetter genom att försöka minska behovet av oljor och fetter i produktionen (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.6 Energi och material

De energikällor som främst används vid tillverkningen är kol, koks, olja, gasol och elkraft. För varje ton färdig produkt använts 745 kg kol och koks och 785 kWh gasol, olja och elkraft. Under tillverkningen bildas energirika gaser vilka tas om hand och ersätter gasol och olja. De gaser som inte kan användas i produktionen används istället i kraftvärmeverk för att producera elkraft och hetvatten. Internationellt sett är koncernens resurs- och energianvändning samt påverkan på den yttre miljön låg jämfört med liknande producenter. En figur på material- och energibalansen per producerad färdig produkt visas (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.7 Biprodukter

Vid tillverkningen av Företag A:s produkter uppkommer vissa restprodukter. 90 % av restprodukterna återanvänds i den egna processen eller säljs. De resterande 10 % deponeras på ett sådant sätt att de i framtiden kommer att vara möjliga att ta till vara på (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.8 Transporter

Transporter ingår också i företagets resursförbrukningstänk. De transporter som används är i huvudsak båt och tåg. Även lastbil används till viss del. Två av produktionsdivisionerna har detta år fått Green Cargos intyg för Bra miljöval för transporter (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.9 Miljöarbetet i vardagen

Alla divisioner är miljöcertifierade enligt ISO 14001. Detta innebär att miljöarbetet är integrerat i verksamhetssystemen. På varje ort har de viktigaste miljöfrågorna identifierats och för att åstadkomma förbättringar görs riktade insatser på dessa områden. Miljöutbildningar sker vid behov på respektive enhet. Kontroller görs på närmiljön genom provtagningar av luft och vatten. Dessa resultat rapporteras sedan till myndigheterna. Varje division skriver även en miljörapport som skickas in till tillsynsmyndigheten på respektive ort. Den är beställbar från varje divisions miljöavdelning. Representanter från koncernen deltar ofta i diskussioner med olika myndigheter, miljöorganisationer, politiska partier och miljöjournalister. Många av företag A:s produkter har miljödeklarerats efter ökade krav från kunderna om produkternas miljöegenskaper (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.10 Utveckling

Företag A är involverad i en rad projekt som bedriver forskning kring deras produkt ur miljösynpunkt (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.11 Miljöhändelser under 2006

Under 2006 har Företag A tagit beslut om byggandet av en ny sekundärmetallurgi och en granuleringsanläggning är under uppbyggnad. Dessa två anläggningar kommer att minska utsläppen på stoft och metaller i luften samt metaller i vatten. För att kunna övervaka halten fina partiklar i närområdet till en av produktionsanläggningarna har en utrustning som mäter detta satts upp i tre närliggande bostadsområden. Åtgärder för att minska bullret runt anläggningarna har genomförts och fler åtgärder ska genomföras.

Vid en av de andra produktionsanläggningarna har en ”låg-NOX-brännare” installerats för att minska utsläppen av kväveoxider till luften. Dessutom har ett bullerövervakningssystem vid skrothantering vidtagits för att minska störningar till bostadsområden som ligger nära Företag A:s anläggning. En av verksamheterna har ansökt om ett nytt tillstånd enligt Miljöbalken. Under året har även två deltillstånd fåtts (Företag A årsredovisning, 2006).

6.1.12 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen

I förvaltningsberättelsen för 2005 fanns ingen miljöinformation. Miljöinformationen presenterades istället på sidorna innan förvaltningsberättelsen men i samma format, struktur och typ av information som miljöinformationen har i 2006 års förvaltningsberättelse (Företag A årsredovisning 2005 & 2006).

6.1.13 Information från intervjun

6.1.13.1 Miljöarbetet & miljökommunikation

Miljöfrågorna har haft ett stort utrymme ända sedan Företag A bildades i slutet på sjuttioalet. När bolaget bildades handlade det mer om energieffektivisering och Företag A tror att en av orsakerna till att Företag A fortfarande är verksam idag är just därför att de lyckades energieffektivisera sina anläggningar på åttiotalet. I början av 1990-talet i och med Bruntlandrapporten (1987) och diskussionerna kring en hållbar utveckling började Företag A att kommunicera miljöinformation i sin årsredovisning. Från och med 1991 fanns miljöinformationen med i den informella delen av årsredovisningen, men i och med lagkraven från och med 2006 års årsredovisning flyttades den information in i förvaltningsberättelsen.

Däremot har miljöinformationen haft samma upplägg och det har varit samma typ av information sedan 1991 vare sig den har stått i den informella årsredovisningen eller i förvaltningsberättelsen (Företag A pers. medd. 2007).

6.1.13.2 Målgrupp

Företag A anser att deras miljöinformations målgrupp är densamma som för årsredovisningen. Det vill säga aktieägare, samhället och de andra intressenterna som finns enligt de olika intressentmodellerna (Företag A pers. medd. 2007).

6.1.13.3 Utformandet av miljöinformationen

Informationen väljs ut av alla dotterbolagens miljöchefer tillsammans med den som är teknisk direktör i moderbolaget. Diskussioner förs kring vilka som är koncernens betydande miljöaspekter och vad som är viktigt att presentera för att ge en rättvisande bild av koncernens miljöpåverkan. Sedan försöker de även ta hänsyn till omgivningens krav och förväntningar. Det som styr är ändå vilken information som bolaget vill förmedla och vad som kan vara bra ur en marknadsföringssynpunkt. Där kommer trovärdighet in som en viktig punkt. Det säkerställs genom att ha underlag arkiverade för de beräkningar som legat till grund för vissa uppgifter. Dessutom är det viktigt att även ha med negativ fakta eftersom det ökar trovärdigheten. Det är viktigt att den information som är med i förvaltningsberättelsen ska vara relevant för årsredovisningens målgrupp (Företag A pers. medd. 2007).

6.1.13.4 Andra kommunikationskanaler

Företag A har ingen koncerngemensam hållbarhetsredovisningen. Däremot finns mer information att hämta i de miljörapporter som skrivs för inlämning till länsstyrelsen på respektive produktionsort (Företag A pers. medd. 2007).

6.1.13.5 Internt syfte

Det interna syftet för Företag A med att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen är för att kommunicera att de är duktiga på miljöarbetet och att kunna använda det som marknadsföring och miljöprofilering (Företag A pers. medd. 2007).

6.1.13.6 Lagstiftarens syfte

Företag A upplever att syftet från lagstiftarens sida är att lyfta fram information som är svår att sätta siffror på, men som ändå kan vara av betydelse vid riskbedömningen vid placering av kapital. Det kan ge en uppfattning om hur företaget sköter sig generellt. Visar företaget att de är duktiga på miljöarbete blir risken mindre att de har dolda miljöskulder i t ex förorenad mark som måste saneras eller dylikt (Företag A pers. medd. 2007).

6.2 Företag B material

Företag B har fjorton tillståndspliktiga och åtta anmälningspliktiga verksamheter. Dessa verksamheter bidrar till 17 % av den totala omsättningen. De tillståndspliktiga verksamheterna avser tillverkning av papper och massa, sågade trävaror och bränslepellets. Alla dessa verksamheter påverkar miljön genom utsläpp till luft och vatten samt genom buller. Tillverkningen av massa och papper påverkar även miljön med fast avfall. De

anmälningspliktiga verksamheterna avser tillverkning av wellpappförpackningar, cellplastförpackningar, skyltförpackningar och fluffprodukter. Alla anmälningspliktiga verksamheter med undantag för tillverkningen av fluffprodukter påverkar miljön genom utsläpp till luft och vatten och genom fast avfall. Fluffproduktionen påverkar miljön endast genom fast avfall (Företag B årsredovisning, 2006).

6.2.1 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Miljöinformationen från 2005 års förvaltningsberättelse har samma struktur och typ av information som 2006 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen (Företag B årsredovisning 2005 & 2006).

6.2.2 Information från intervjun

6.2.2.1 Miljöarbetet och miljökommunikation

För Företag B har miljöarbete pågått under en lång period på produktionsenheterna, men det var för tio år sedan företaget började producera en koncerngemensam miljörapport. Det kom sig av en analys som gjordes av miljöarbetet och där slutsatsen var att miljöarbetet fungerar väldigt bra. Företag B insåg att de hade många bra projekt att beskriva och att de minskar sina utsläpp och resursanvändning, men de är mindre bra på att kommunicera detta (Företag B pers. medd. 2007).

6.2.2.2 Utformning av miljöinformationen

Den information som finns med i förvaltningsberättelsen grundar sig på de lagkrav som kom 1999. Företaget har inte uppfattat det som nödvändigt att ha ett inslag av icke-finansiell information i förvaltningsberättelsen. Det finns inget egentligt skäl till varför det inte står i förvaltningsberättelsen, utan beror troligtvis på okunnighet hos dem som skriver informationen i förvaltningsberättelsen och att frågan aldrig övervägts. När det gäller tillförlitlighet anser Företag B att de har ett bra system för insamling av data och bra kontroller inom miljöområdet. Företag B har en koncerngemensam hållbarhetsredovisning. Den granskas externt av en revisionsbyrå. Detta innebär att kravet på informationens tillförlitlighet inte är något skäl till att inte ha med mer miljöinformation i förvaltningsberättelsen (Företag B pers. medd. 2007).

6.2.2.3 Målgrupp

Målgruppen för hållbarhetsinformationen anses framförallt vara medarbetare, kunder och finansanalytiker. För medarbetare och kunder bedöms inte förvaltningsberättelsen vara en naturlig kommunikationskanal. Hållbarhetsrapporten betraktas som en bättre kommunikationskanal eftersom informationen där kan göras mer fyllig och tilltalande till dessa målgrupper än vad den kan göras i förvaltningsberättelsen. För finansanalytikerna är dock förvaltningsberättelsen en mer naturlig kommunikationskanal, men denna grupp tillgodoses med information genom ett antal relativt omfattande frågeformulär och möten med representanter från bland annat pensionsfonder, AP-fonderna, hållbarhetsfonder och miljöfonder (Företag B pers. medd. 2007).

6.2.2.4 Andra kommunikationskanaler

Att företaget inte haft med andra typer av icke-finansiell information kan bero på att dessa delar är väl exponerade i dels den informella delen av förvaltningsberättelsen och dels i den koncerngemensamma hållbarhetsrapporten (Företag B pers. medd. 2007).

6.2.2.5 Internt syfte

Det interna syftet med att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen är att följa lagen (Företag B pers. medd. 2007).

6.3 Företag C material

Företag C informerar om att de har övergripande mål och riktlinjer både på koncern- och lokalnivå för att säkerställa de åtaganden som företaget har och för att minska koncernens miljöpåverkan. Vidare används även miljöledningssystem på många av koncernens verksamheter. Energiledningssystem har införts på sex av nio enheter, men målet är att alla enheter ska ha energiledningssystem i slutet av 2008 (Företag C årsredovisning, 2006).

I princip alla tillståndspliktiga verksamheter har bedrivits inom tillstånden och enligt det landets, där verksamheterna finns, miljölagstiftning. Verksamheterna påverkar miljön genom markanvändning, åtgång av råvaror, energi och kemikalier samt utsläpp till luft och vatten. Dessutom påverkas miljön genom buller, vibrationer och avfall. Företag C har lämnat in tre ansökningar till miljödomstolen angående ökad produktion, expansionsprojekt och utbyggnad (Företag C årsredovisning, 2006).

Införandet av REACH, EU:s nya kemikalielagstiftning kommer att påverka företag C:s avfallshantering. Ett överskridande av tillstånd har skett genom ett oljeläckage. Efterbehandling har skett enligt planerna och reservering för framtida efterbehandlingar görs löpande (Företag C årsredovisning, 2006).

Eftersom Företag C har relativt små koldioxidutsläpp ingår endast två av verksamheterna i utsläppsrättssystemet (Företag C årsredovisning, 2006).

6.3.1 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Miljöinformation i förvaltningsberättelsen i 2005 årsredovisning följer samma struktur och har samma typ av information som miljöinformationen i förvaltningsberättelsen för årsredovisningen 2006 (Företag C årsredovisning 2005 & 2006).

6.3.2 Information från intervjun

6.3.2.1 Miljöarbetet & miljökommunikation

Sedan miljölagstiftningen infördes i Sverige har miljöfrågorna varit en viktig del i Företag C. På grund av att bolaget har tillhört olika koncerner och varit både ett svenskt bolag under en period för att sedan bli ett utländskt bolag för en period och senare bli ett svenskt bolag igen är det svårt att vara exakt med när miljökommunikationen började. Troligtvis har kommunikation av miljön genom frivilliga miljörapporter pågått av och till i femton år (Företag C pers. medd. 2007, 1).

6.3.2.2 Utformning av miljöinformationen

Företag C gör en extern hållbarhetsredovisning. En sammanfattning av den läggs sedan i den informella delen av årsredovisningen. En sammanfattning av det som skrivs i den informella delen av årsredovisningen sätts sedan in i förvaltningsberättelsen på grund av lagkraven. Den information som väljs ut till förvaltningsberättelsen grundar sig mer på legala ärenden och tillstånd och eventuella överskridanden av tillstånd. Även hur olika tillståndsärenden fortgår inkluderas i miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Införande av miljö- och energiledningssystem och övergripande mål återfinns också i förvaltningsberättelsen. Anledningen är att den information som finns med i förvaltningsberättelsen ska vara mera strikt och mer ren fakta (Företag C pers. medd. 2007, 1).

Hållbarhetsredovisningen, som informationen i förvaltningsberättelsen delvis grundar sig på, utgår från GRI:s riktlinjer (Global Reporting Initiative). Det finns en branschspecifik mall som Företag C följer. Ur denna mall väljs sedan de relevanta delarna för Företag C:s verksamheter ut. Sedan tas även hänsyn till det som efterfrågas av finansanalytiker, miljöanalytiker och fonder som arbetar enligt SRI (Social responsible investment). Sedan handlar det även om vilka budskap som Företag C vill framföra. Det kan gälla t ex om målen har uppnåtts och i vilken riktning energiförbrukningen är på väg. Tillsammans med en miljöjurist väljs sedan den information som ska vara i förvaltningsberättelsen ut. Miljöjuristen lägger till aktuella tillståndsärenden och liknande som också bör vara med (Företag C pers. medd. 2007, 1).

6.3.2.3 Målgrupp

Miljöinformationen som finns i förvaltningsberättelsen kommer ifrån den externa hållbarhetsredovisningen. Den produceras till förmån för medarbetarna och för att främja miljöarbetet internt (Företag C pers. medd. 2007, 1). Dock den miljöinformation som sammanfattas till förvaltningsberättelsen är främst ämnad för aktieägare och finansanalytiker (Företag C pers. medd. 2007, 2).

6.3.2.4 Andra kommunikationskanaler

Företag C producerar en extern hållbarhetsredovisning för att främja hållbarhetsarbetet internt (Företag C pers. medd. 2007, 1).

6.3.2.5 Internt syfte

Företag C ser inget internt syfte, annat än att följa lagen, till att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen (Företag C pers. medd. 2007, 1).

6.3.2.6 Lagstiftarens syfte

Företag C anser att lagstiftarens syfte är att lyfta fram mjuka värden i ett företag och underlätta jämförelsen av dessa, företag emellan. Likaså att föra in miljöfrågan i styrelserummen och skapa en medvetenhet kring miljöfrågan (Företag C pers. medd. 2007, 1).

6.4 Företag D material

Miljömässigt regleras verksamheterna genom lagstiftningen och tillstånd från respektive land. Utgångspunkten för miljöarbetet och miljöansvaret är miljöpolicy. Den upplyser om hur miljöarbete ska organiseras och genomföras samt hur ansvarsfördelningen ser ut. Företag D har en hög miljöstandard till följd av dels investeringar gjorda i process- och reningsutrustning och dels ständiga förbättringar inom ramen för miljö- och energiledningssystem samt genom myndighetstillsyn (Företag D årsredovisning, 2006).

6.4.1 Verksamhet i Sverige

Företag D har sju verksamheter varav tre har tillstånd enligt miljöskyddslagen och tre har tillstånd enligt miljöbalken. Den sista verksamheten förväntas bli omklassad till anmälningspliktig 2007. Dessa verksamheter står för 63 % av den totala omsättningen. Den huvudsakliga miljöpåverkan sker framförallt genom utsläpp till luft och vatten, avfall och genom buller. Inga tillstånd av stor betydelse kommer att behöva förnyas under 2007 (Företag D årsredovisning, 2006).

Miljöarbetets tyngdpunkt ligger i att bereda frågor om miljövillkoren. Företag D har under året 2006 genomfört ett antal miljöprojekt. Dessa projekt har gått ut på att:

- minska vattenförbrukningen
- effektivisera reningen av utsläpp till luft och vatten
- införa certifierade energiledningssystem
- effektivisera användningen av energi
- finna miljömässigt bra användningsområden för avfall
- utreda gamla industriplatser som förorenats av Företag D
- effektivisera naturvårdsåtgärderna i skogen

Företag D:s bruk ingår i utsläppsrätssystemet för koldioxid. Även handel med el-certifikat sker mellan de svenska bruken (Företag D årsredovisning, 2006).

De vattenkraftverk som Företag D äger kräver tillstånd och inom dessa tillstånd finns även miljövillkor. Miljödomstolen har gett tillstånd till byggandet av ett nytt kraftverk som ska ersätta de tre kraftverk som redan finns. Omprövningar av gamla vattendomar pågår för kraftstationer som ligger i Ljusnan (Företag D årsredovisning, 2006).

Vid årsskiftet 2006/2007 var samtliga verksamheter i skogarna och anläggningar miljöcertifierade enligt ISO 14001. Skogsbruket var även certifierat enligt FSC och PEFC. En fullständig miljöredovisning finns publicerad på hemsidan (Företag D årsredovisning, 2006).

Några få överskridanden av riktvärdesvillkor inom den industriella och skogliga verksamheten förekom. Dessa korrigerades genom åtgärder inom miljöledningssystemen (Företag D årsredovisning, 2006).

6.4.2 Verksamheter utanför Sverige

Två av verksamheterna utanför Sverige har en viss miljöpåverkan. De motsvarar 20 % av den totala omsättningen. Båda dessa bruk som ligger i Spanien respektive England har tillstånd

enligt EU:s IPPC-direktiv och är miljöcertifierade enligt ISO 14001 (Företag D årsredovisning, 2006).

6.4.3 2005 års miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Företag D har i princip samma struktur på miljöinformationen i förvaltningsberättelsen för år 2005 som för år 2006. Det som skiljer är att Företag D i 2006 års förvaltningsberättelse lagt till information om miljöåtgärder som påbörjats, eller genomförts under året (Företag D Årsredovisning 2005 & 2006).

6.4.4 Information från intervjun

6.4.4.1 Miljöarbetet och miljökommunikation

I och med miljölagstiftningens införande började Företag D aktivt att arbeta med miljöfrågorna. Eftersom Företag D:s anläggningar är tillståndspliktiga måste miljöfrågorna stå i fokus för att de över huvud taget skall kunna fortsätta sina verksamheter. Den första separata miljöredovisningen kom 1993 på grund av att de inom företaget kunde se en trend att det skulle vara bra att förutom den ordinarie årsredovisningen ha en separat miljöredovisning (Företag D pers. medd. 2007, 1).

6.4.4.2 Utformning av miljöinformationen

Företag D följer BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen när informationen väljs ut till förvaltningsberättelsen (Företag D pers. medd. 2007, 1). Även sådan information som företaget anser kan vara av relevans för analytiker tas med i förvaltningsberättelsen (Företag D pers. medd. 2007, 2).

6.4.4.3 Målgruppen

Målgruppen för miljöinformationen i förvaltningsberättelsen är aktieägare och finansvärlden (Företag D pers. medd. 2007, 2).

6.4.4.4 Andra kommunikationskanaler

Företag D har en separat hållbarhetsredovisning som är granskad externt (Företag D hållbarhetsredovisning 2006)

6.4.4.5 Internt syfte

Företag D har inget särskilt internt syfte utöver att uppfylla lagkraven (Företag D pers. medd. 2007, 1).

6.4.4.6 Lagstiftarens syfte

Syftet ur ett lagstiftarperspektiv är att få fram de risker som finns inom miljöområdet och hur det området har skötts (Företag D pers. medd. 2007, 1) .

6.5 Bank A

I Bank A:s förvaltningsberättelse finns ingen miljöinformation (Bank A årsredovisning, 2006).

6.5.1 Miljöinformation i den informella delen av årsredovisningen

I den informella delen av årsredovisningen står det att Bank A har en miljöpolicy som säger att miljöfaktorer skall tas hänsyn till så långt det är möjligt. Bank A har även undertecknat två frivilliga överenskommelser där de binder sig till att ta hänsyn och verka för en bättre miljö i sin verksamhet. Miljöarbetet drivs av en koncerngemensam grupp som rapporterar och följer upp miljöarbetet kontinuerligt (Bank A årsredovisning, 2006).

6.5.2 Information från intervjun

6.5.2.1 Miljöarbete

Bank A arbetade med miljöfrågor på nittioalet, men 2004 antogs en ny miljöpolicy. Detta skedde till följd av att banken kände ett behov av att uppdatera miljöpolicyen för att kunna engagera sig mer i CSR-frågorna och se över sitt miljöarbete. Banken kände ett visst krav från omvärlden genom kunder, analytiker, media, men även att banken började inse att även de har en miljöpåverkan (Bank A pers. medd. 2007, 1).

6.5.2.2 Tolkning av lagen

Att det inte finns någon miljöinformation i förvaltningsberättelsen beror på att banken inte uppfattade det som något krav att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen utan att kravet gällde att ha med ett miljöavsnitt i årsredovisningen som helhet (Bank A pers. medd. 2, 2007)

6.5.2.3 När miljöinformation i förvaltningsberättelsen blir möjlig

För att kunna ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen ansåg banken att arbetet kring miljöfrågorna måste bli mer strukturerade och formaliserade. Banken behöver en uttalad strategi. Ledningen måste visa att detta område är prioriterat och sätta mål som sedan kommer att följas upp (Bank A pers. medd. 2007, 1).

6.6 Bank B

I Bank B:s förvaltningsberättelse återfinns ingen miljöinformation (Bank B årsredovisning, 2006).

6.6.1 Miljöinformation i den informella delen av årsredovisningen

I den informella delen av årsredovisningen finns information om att Bank B anser att miljöfrågorna är viktiga i verksamheten. Miljöansvaret gäller för både direkt och indirekt miljöpåverkan. Den indirekta miljöpåverkan handlar om att ta hänsyn till miljöaspekter vid kreditgivning, kunna erbjuda sparande i miljöfonder eller etiska fonder, erbjuda kunderna automatiska banktjänster och banktjänster över Internet. Bank B har även tilldelats utmärkelsen "Bäst i branschen" i Folksam's Index för ansvarsfullt företagande som handlade om att kunna hantera miljörisiker (Bank B årsredovisning, 2006).

Bank B:s mål med miljöarbetet är att bidra till en långsiktig ekologisk hållbar utveckling. Det uppnås genom att minimera energianvändningen och restprodukter samt välja miljöanpassade material och produkter. Bank B har även undertecknat tre frivilliga överenskommelser där en sund miljö måste gå hand i hand med ekonomisk utveckling (Bank B årsredovisning, 2006).

Miljöstrategierna implementeras genom att varje chef har ett miljöansvar för sitt kontor och varje medarbetare har ett miljöansvar i sitt dagliga arbete. Miljöaspekterna ingår i Bank B:s utbildning av nyanställda och inom kreditområdet (Bank B årsredovisning, 2006).

Bank B:s direkta miljöpåverkan är framförallt genom tjänsteresor, el och värme. De största utsläppen består av koldioxid och dessa utsläpp har mätts sedan ett antal år tillbaka. En tabell visar hur bankens utsläpp av koldioxid har sett ut åren 2004 och 2005 (Bank B årsredovisning, 2006).

Under 2006 har Bank B genomfört en rad åtgärder för att minska miljöpåverkan. Åtta av dessa listas upp (Bank B årsredovisning, 2006).

Den indirekta miljöpåverkan delas upp i tre områden, miljöfrågor vid kreditgivning, etiska och miljöinriktade fonder samt miljöpåverkan vid projektering och inköp. Här beskrivs hur banken kan minska miljöpåverkan inom dessa områden (Bank B årsredovisning, 2006).

6.6.2 Information från intervjun

6.6.2.1 Miljöarbete

Bank B antog sin miljöpolitik 1994. Sedan dess har banken arbetat med de direkta miljöfrågorna systematiskt. Bank B är decentraliserad och miljöansvaret ligger på respektive bankkontor. Bankkontoren är uppdelade i regioner och i varje region finns en miljöansvarig som får rapporter från varje kontor och informerar de rapporterna till huvudkontoret (Bank B pers. medd. 2007).

6.6.2.2 Tolkning av lagen

Bank B har tolkat att det endast är företag med tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter som måste ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt årsredovisningslagen. I och med att Bank B inte faller under denna kategori infördes ingen miljöinformation i förvaltningsberättelsen. De medger att de har tolkat lagen väldigt snävt och kommer till nästa år ändra sin tolkning (Bank B pers. medd. 2007).

6.6.2.3 När miljöinformation i förvaltningsberättelsen blir möjlig

Banken anser att de blir bättre och bättre på insamlingen av data från kontoren runt om i landet och att alla bankkontor har upprättat rutiner för datainsamling. Det fungerar nu väldigt bra, men det har tagit ett antal år att bygga upp. Detta gör att den information de har känns tillräckligt tillförlitlig för att kunna inkluderas i förvaltningsberättelsen (Bank B pers. medd. 2007).

6.7 Bank C

Ingen miljöinformation återfinns i förvaltningsberättelsen (Bank C årsredovisning, 2006).

6.7.1 Miljöinformation i den informella delen av årsredovisningen

I den informella delen av årsredovisningen finns information om Bank C:s miljöpolicy. Miljöarbetet ska vara en del i att skapa ett uthålligt samhälle. Detta ska uppnås bland annat genom att beakta risker och möjligheter ur ett miljöperspektiv, ha en nära samverkan med kunder och andra intressenter i miljöfrågor och följa gällande lagar och förordningar samt arbeta för en positiv utveckling inom det området, minska och förebygga föroreningar och ha ett internt miljöarbete som leder till ständiga förbättringar. Bank C är miljöcertifierad enligt ISO 14001 sedan 2003. Bank C stödjer Global Compact och FN:s frivilliga miljöprogram (Bank C årsredovisning, 2006).

I en tabell visas den svenska rörelsens miljömål för 2006 och i vilken grad de har uppfyllts. Bank C har varit involverad i Carbon Disclosure Project som har ställt krav på cirka 2000 noterade företag världen över att svara och ta ställning till frågor om växthuseffekten och vilka strategier företagen har för att minska sin påverkan. Bank C kommer att medverka i samma projekt 2007. Ett annat projekt som Bank C har medverkat i under året är Stockholm Mobilitet där de anställdas resor till och från arbetet har dokumenterats. Ett mål att minska de deltagande företagens uppsläpp på växthusgaser har sats på 15 % och ett åtgärdsförslag för att uppnå målet har framtagits (Bank C årsredovisning, 2006).

Bank C anser att de har en direkt och en indirekt miljöpåverkan. Den direkta miljöpåverkan visas med en tabell över antalet anställda, lokalyta, inköpt mängd papper, kuvert och blanketter per anställd, totalt inköpt Bra miljöval el, antalet kilometer tjänsteresor per anställd och transportmedel och dess koldioxidutsläpp samt antal kilometer värdetransporter och deras koldioxidutsläpp. Tabellen visar åren 2006 och 2005 (Bank C årsredovisning, 2006).

Den indirekta påverkan som banken kan ha på miljön anses vara de produkter och tjänster som kunderna använder, miljöanalyser vid kreditgivning till företag samt förvaltning av tio miljö- och etikfonder. I en tabell visas hur banken kan påverka miljön indirekt utifrån de faktorer som de anser är deras indirekta miljöpåverkan (Bank C årsredovisning, 2006).

6.7.2 Information från intervjun

6.7.2.1 Miljöarbete

Miljöfrågorna har alltid varit en viktig del i Bank C:s verksamhet. Framförallt för att de alltid har velat bidra till en positiv samhällsutveckling. På nittiotalet stärktes engagemanget i och med att Bank C fick en miljöchef och började kommunicera genom miljöredovisningar som sedan blev hållbarhetsredovisningar och som nu är integrerat i den informella delen av årsredovisningen. Anledningen till att banken gick ifrån att ha separata miljö- och hållbarhetsredovisningar är för att visa att hållbarhetsfrågorna är integrerade i verksamheterna och inte någonting som sköts separat (Bank C pers. medd. 2007).

6.7.2.2 Tolkning av lagen

Anledningen till att Bank C inte hade någon miljöinformation i förvaltningsberättelsen beror på att banken inte arbetat tillräckligt länge med socialt ansvarsfrågan där miljö ingår. Det har

gjort att det finns en osäkerhet kring den statistik som de producerar inom miljöområdet. Osäkerheten handlar om hur tillförlitliga siffrorna är och hur kvaliteten är på dessa. Det kan vara ifrågasättande av uträkning av nyckeltal. Frågan är om de gör det på samma sätt som andra banker och företag. När det gäller den indirekta miljöpåverkan kan den både vara lätt och svår att redovisa. Försäljning av kort med miljöfordelar är enkelt att mäta därför att det redan finns väl inkörda strukturer för den typen av mätning. När det gäller miljöanalyser vid kreditgivning är det svårare att mäta resultat och påverkan. Mätningen är beroende av hur rapporterna och systemen är upplagda. Detta är dessutom något som har införts på senare år vilket gör att trovärdigheten och kvaliteten ifrågasätts. Bank C valde att informera om miljö i den informella delen av årsredovisningen för att det skulle ge en helhetsbild av banken och visa att miljöarbetet är en viktig del av varumärket (Bank C pers. medd. 2007).

6.7.2.3 När miljöinformation i förvaltningsberättelsen blir möjlig

För att miljöinformationen istället skall kunna sättas i förvaltningsberättelsen behövs hjälpmedel för att standardisera nyckeltalen. Det skulle då underlätta jämförelsen och benchmarking mellan bankerna och andra företag (Bank C pers. medd. 2007).

7 Analys och diskussion

I detta avsnitt förs en analys och diskussion om hur väl företagen uppfyllt lagkraven och hur det kommer sig att praxis ser ut som den gör.

7.1 Uppfyllande av de nya lagkraven

Här redogörs för uppfyllandet av lagkraven (se tabell 2) av företagen i materialbranschen. Bankerna är inte inkluderade eftersom de hade någon miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

7.1.1 Icke-finansiell information enligt prop. 2004/05:68

Enligt prop. 2004/05:68 skall ledning hämtas från Kommissionens rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser.

7.1.1.1 Övergripande information om företagets miljöansvar

Företag A beskriver hur deras produkter svarar på samhällets krav på resurshushållning, samt att de miljödeklarerar vissa av deras produkter. Informationen omfattar även transporter, vilka externa projekt de är involverade i och att de ofta för diskussioner med omvärlden om den yttre miljön. Dessutom visar en figur material och energianvändningen för 1 ton producerad vara.

Företag B och C har ingen information som passar in under denna rubrik.

Företag D informerar om att de investeringar som gjorts medverkar till att miljöstandarden är hög i Företag D:s anläggningar. Miljöarbetet omfattar framförallt frågor som behandlar miljövillkoren.

7.1.1.2 Policy, program, riktlinjer och mål angående miljö

Företag A har information om att de har en miljöpolicy och att ansvaret för miljöarbetet ligger på divisionsnivå och är integrerat i den dagliga verksamheten. Alla divisioner är miljöcertifierade och miljöutbildningar sker vid behov.

Företag B har ingen information som passar under denna rubrik.

Företag C informerar om att de har övergripande, riktlinjer och ledningssystem. Många av anläggningarna är miljöcertifierade. Målet är att alla enheter ska ha energiledningssystem i slutet av år 2008.

Företag D har miljöpolicy som utgångspunkt för miljöarbetet. Den beskriver ansvarsfördelning och organisation av miljöarbetet. Samtliga anläggningar är ISO 14001 certifierade och skogsbruket är certifierat enligt FSC och PEFC.

7.1.1.3 Påbörjade eller genomförda miljöåtgärder

Företag A återger de åtgärder som de under året har vidtagit för att minska diverse utsläpp.

Företag B och Företag C har ingen information som passar under denna rubrik.

Företag D beskriver de åtgärder som genomförts under året för att bland annat minska utsläppen och effektivisera förbrukningen av vatten och energi.

7.1.1.4 Resultat och utvärderingar av genomförda miljöåtgärder

Företag A berättar att de under en lång period arbetat med att minska förbrukningen av kol och koks, vilket har resulterat i minskat koldioxidutsläpp. Dessutom har Företag A arbetat med att trimma brännarna och flödet av förbränningsluft och bränslen har kväveoxidutsläppen minskat. Genom att övergå till kol och olja med låga svavelvärden har utsläppen av svaveloxider minskat. Utsläppen av stoft har under en tioårsperiod minskats. Det beror på investeringar i nya anläggningar och underhåll av stoftavskiljare. Utsläppen av koldioxid, kvävdioxid och stoft visas i diagram över en tioårsperiod.

Varken företag B, C eller D har någon information under denna rubrik.

7.1.2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt BFN U 98:2

1999 infördes de första kraven på miljöinformation. Då gällde det framförallt företag som hade tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter. Bokföringsnämnden gjorde ett uttalande för att förtydliga och exemplifiera vilken typ av information som efterfrågades.

7.1.2.1 Tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter

Företag A informerar att alla större verksamheter har blivit villkorssatta av koncessionsnämnden eller miljödomstolen.

Företag B skriver hur många tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter de har.

Det framgår att Företag C har tillståndspliktiga verksamheter.

Företag D har 7 tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter.

7.1.2.2 Vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser

Företag A skriver att verksamheternas miljövillkor avser hur mycket utsläpp verksamheterna får släppa ut till luft och vatten, hur avfallshantering får ske samt bullermängd.

Företag B informerar vilka verksamheter som tillstånds- eller anmälningsplikten avser och vad som produceras inom dessa verksamheter.

Tillstånden för Företag C:s verksamheter gäller gruvor och smältverk.

Företag D berättar vilka anläggningar som har tillstånd och vad dessa anläggningar tillverkar.

7.1.2.3 Den huvudsakliga miljöpåverkan

Företag A beskriver hur deras verksamheter påverkar miljön i detalj samt genom diagram som visar utsläppsnivåer under tio år.

Företag B:s miljöpåverkan sker genom utsläpp till luft och vatten samt buller och fast avfall.

Miljöpåverkan från Företag C:s verksamheter sker genom utsläpp till luft och vatten, markanvändning, förbrukning av råvaror, energi och kemikalier samt genom buller, vibrationer och avfall.

Företag D:s anläggningar påverkar den yttre miljön främst genom utsläpp till luft och vatten samt genom avfall och buller.

7.1.2.4 Väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras och varför

Företag A:s verksamheter är i ständig förändring och behöver därför ständigt nya tillstånd.

Företag D skriver att inga väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras det närmaste räkenskapsåret.

7.1.2.5 Väsentliga föreläggande enligt miljöbalken

Företag A har under året inte haft några miljörelaterade tvister.

7.1.2.6 Beroendet av den tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheten

Företag A nämner inte hur beroende de är av de tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheterna.

Företag B anger hur stor del av omsättningen som kommer ifrån de tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheterna.

Företag C nämner inte hur beroende de är av de tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheterna.

Företag D:s tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter står för 63 % av omsättningen.

7.1.3 Allmän upplysningsplikt

7.1.3.1 Ändrade marknadsförutsättningar

Företag C skriver att den nya kemikalielagstiftningen REACH kommer att påverka företagets avfallsfrågor.

7.1.3.2 Betydande saneringsbehov

Inget av företagen skriver om de har några betydande saneringsbehov.

7.1.3.3 Överskridande av tillståndsvillkor

Företag A informerar att inga överskridanden av tillstånd har skett.

Företag C berättar att ett överskridande har skett i Finland.

I Företag D har ett fåtal överträdanden av riktvärdesvillkor, klagomål och incidenter skett inom den industriella och skogliga verksamheten.

7.1.4 Sammanfattning av uppfyllande av årsredovisningslagens krav

Tabell 3. Uppfyllande av årsredovisningslagens krav.

Krav \ Företag	Företag A	Företag B	Företag C	Företag D	Bank A	Bank B	Bank C
Övergripande information	Ja	X	X	Ja	X	X	X
Policy, program, riktlinjer och mål	Ja	X	Ja	Ja	X	X	X
Påbörjade eller utförda miljöåtgärder	Ja	X	Ja	Ja	X	X	X
Resultat av utförda miljöåtgärder	Ja	X	X	X	X	X	X
Tillstånds- eller anmälningsskyldiga	Ja	Ja	Ja	Ja	X	X	X
Huvudsaklig miljöpåverkan	Ja	Ja	Ja	Ja	-	-	-
Förnyade av väsentliga tillstånd och varför	Ja	-	-	Ja	-	-	-
Väsentliga föreläggande enligt miljöbalken	-	-	-	-	-	-	-
Beroende av tillståndsskyldigheten	X	Ja	X	Ja	-	-	-
Ändrade marknadsförutsättningar	-	-	Ja	-	-	-	-
Betydande saneringsbehov	-	-	-	-	-	-	-
Överskridande av tillståndsvillkor	Ja	-	Ja	Ja	-	-	-

X= ingen information

- = upplysning ej nödvändig

En del av lagkraven har jag tolkat som att de inte måste finnas med om inte det har inträffat. Dessa lagkrav är om förnyande av väsentliga tillstånd, väsentliga föreläggande enligt miljöbalken, ändrade marknadsförutsättningar, betydande saneringsbehov och överskridande av tillståndsvillkor. I bokföringsnämndens uttalande finns exempel på hur miljöinformation kan vara utformad och utifrån dessa exempel drar jag slutsatsen att ovan nämnda lagkrav inte måste finnas med om de inte har inträffat. Det är dock tydligare om företagen skriver om de

inte har inträffat eftersom det är svårt att veta om företagen valt att inte informera om det eller om de verkligen inte har inträffat.

Som figuren visar ser praxis av miljöinformation i förvaltningsberättelsen olika ut från företag till företag. Företag A och Företag D är de företag som bäst följt de krav som årsredovisningslagen kräver. Det som figuren inte visar är den övriga informationen som företagen lämnat och som inte kan kategoriseras enligt lagkraven. Det är framförallt Företag A som lämnat betydligt mer och mer detaljerad information än lagtexten kräver, men även Företag D och Företag C i viss mån när det gäller deras utländska verksamheter. Företag B uppfyller bara de krav på miljöinformation som efterfrågades i och med lagändringen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen som vann laga kraft 1999. Ingen av de tre bankerna uppfyller något av kraven.

Branschvis kan jag konstatera att bankernas praxis när det gäller miljöinformation i förvaltningsberättelsen ser exakt likadan ut. Det vill säga ingen information alls. När det gäller materialbranschen är uppfyllandet av de krav på miljöinformation som kom 1999 mer likformig företagen emellan än de nya kraven som trädde i kraft 2005. Av de nya kraven är det främst informerandet om miljöpolicy och miljöcertifiering som de flesta företagen i undersökningen har tagit med. Det som minst företag har tagit med är resultat av utförda miljöåtgärder. Det är bara företag A som skrivit om resultaten genom att ha med diagram om utsläpp under en tioårsperiod.

7.2 Hur det kommer sig att praxis ser olika ut inom materialbranschen

Under intervjuerna kom framförallt fyra faktorer upp för att förklara innehållet av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen.

7.2.1 Målgrupp

Den första faktorn var vilken målgrupp som företagen hade till miljöinformationen. Företag A ansåg att miljöinformationens målgrupp var densamma som alla årsredovisningens intressenter, framförallt aktieägare. Det gjorde att den information som valdes ut till viss del skulle vara relevant för årsredovisningens intressenter och tillgodose deras krav och förväntningar. Företag B tyckte däremot att medarbetare, kunder och finansanalytiker var deras främsta målgrupp när det gällde miljöinformationen. För Företag C var aktieägarna och finansanalytiker deras viktigaste målgrupp för miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Företag D ansåg att miljöinformationen i förvaltningsberättelsens målgrupper var företagets aktieägare och finansvärlden. Årsredovisningen är ett kommunikationsmedel för kapitalmarknaden och framförallt aktieägare. Detta innebär att de företag som anser att deras miljöinformation är riktad till deras aktieägare har i denna undersökning i större utsträckning följt lagens krav och i vissa fall skrivit mer än vad lagen kräver. Det finns dock ett undantag och det är Företag C som ansett att deras målgrupp är aktieägare och finansanalytiker men ändå inte uppfyllt lagen i lika stor utsträckning som Företag A och Företag D. Detta innebär att målgruppen inte är den enda faktor som förklarar miljöinformationens utformning. För det företag där målgruppen utgjordes av bland annat medarbetare och kunder är årsredovisningen inte den optimala kommunikationskanalen vilket kan ha medverkat till att de inte uppfyllt lagens krav i samma utsträckning.

7.2.2 Syfte

Den andra faktorn var vilket syfte företagen ansåg sig ha med att informera om miljö i förvaltningsberättelsen. Företag A ansåg att syftet för dem var dels att följa lagen och dels att visa att miljö var en viktig integrerad del i deras verksamheter. På detta sätt kunde de miljöprofilera sig vilket var användbart vid marknadsföring. Företag B, Företag C och Företag D hade med miljöinformation i förvaltningsberättelsen för att följa lagen. Enligt denna undersökning tenderar företag som drivs av ett annat syfte än att endast uppfylla lagens krav ha mer detaljrik och fyllig informationen än när syftet endast är att uppfylla lagens krav.

7.2.3 Extern hållbarhetsredovisning

Företag A har ingen koncerngemensam hållbarhetsredovisning. De har miljörapporter på varje produktionsort som skrivs och skickas in till tillsynsmyndigheterna, men som också allmänheten kan ta del av.

Företag B har en separat hållbarhetsredovisning som dessutom granskas av en oberoende part.

Företag C har en separat hållbarhetsredovisningen som inte granskas av en oberoende part.

Företag D har en separat hållbarhetsredovisning som granskas av en oberoende part.

Alla företag utom Företag A har en hållbarhetsredovisning. Den separata hållbarhetsredovisningen har i vissa fall legat till grund för miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. När en extern hållbarhetsredovisning finns har företagen redan upprättat en kommunikationskanal för den typen av information. Det gör att behovet av att få ytterligare en kommunikationskanal minskar. Syftet att kommunicera miljöinformationen genom den nya kanalen minskar också eftersom det redan ansetts har uppnåtts genom att ha en separat hållbarhetsredovisning.

7.2.4 Förvaltningsberättelsen som kommunikationskanal

Om förvaltningsberättelsen är en bra kommunikationskanal eller inte beror till största del av vilken målgrupp som miljöinformationen har. Är målgruppen densamma som årsredovisningens intressenter är förvaltningsberättelsen ett bra sätt att kommunicera den typen av information. Är målgrupperna några andra än årsredovisningens huvudintressenter blir förvaltningsberättelsen som kommunikationskanal mindre effektiv.

Ett annat problem som flera av företagen ansåg sig ha med förvaltningsberättelsen var att de tyckte att informationen som står i förvaltningsberättelsen skall vara strikt och kortfattad. Eftersom miljöinformationen ofta ansågs behöva vara mer detaljerad för att ge en rättvisande och förklarande bild av verksamheten behövdes ytterligare en kommunikationskanal. Detta eftersom information i förvaltningsberättelsen skulle bli alltför kortfattad.

7.2.5 Snäv tolkning

Baserat på jämförelsen av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen från 2005 då de nya lagkraven ännu inte införts verkar det som att endast två av företagen har gjort en tolkning av de nya kraven. De andra företagen har exakt samma struktur och typ av information som föregående år. Frågan är om någon tolkning gjorts över huvud taget. De företag som har

ändrat informationen i förvaltningsberättelsen från 2005 till 2006 uppfyller i större utsträckning lagens nya krav.

7.3 Hur det kommer sig att praxis ser ut som den gör inom bankbranschen

De faktorer som var avgörande för bankbranschen när det gällde praxis på miljöinformationen i förvaltningsberättelsen var dels en alltför snäv tolkning av lagen och brist på tillförlitlighet.

7.3.1 Snäv tolkning

En av bankerna hade tolkat lagen på så sätt att det endast gällde tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter att ha med icke-finansiella upplysningar i förvaltningsberättelsen. En annan bank hade tolkat lagen att icke-finansiella upplysningar skulle vara med i årsredovisningen, inte nödvändigtvis förvaltningsberättelsen. Även den tredje banken hade tyckt att det viktigaste var att ha med miljöinformation i årsredovisningen inte specifikt i förvaltningsberättelsen.

7.3.2 Tillförlitlighet

Två av tre banker ansåg att deras miljöinformation inte var tillräckligt tillförlitlig för att ha med i förvaltningsberättelsen. En av bankerna påpekade att på grund av den korta tid som miljöarbetet hade registrerats och mätts fanns det fortfarande en osäkerhet kring hur nyckeltalen ska räknas ut och en rädsla att bli kritiserad för hur detta görs.

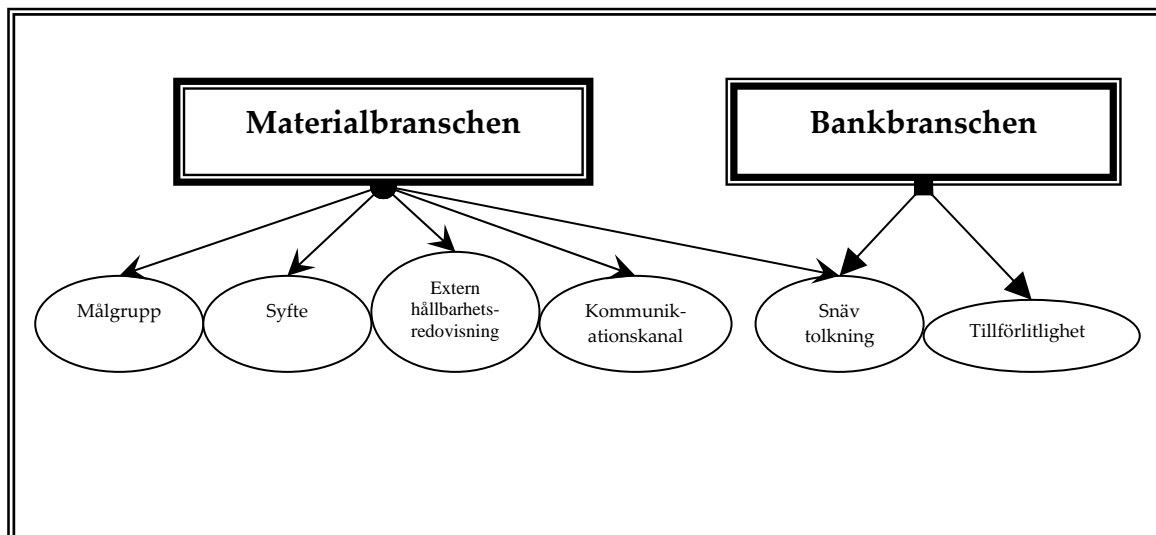
7.4 Skillnader mellan branscherna

Skillnaden mellan branscherna är att materialbranschen under en lång period, i många fall ända sedan miljölagstiftningen infördes i Sverige 1969, haft krav på sig från staten att arbeta med miljöfrågor och haft regler på hur mycket utsläpp de får ha. Detta har gjort att strukturer för insamlande och övervakning av miljöarbetet uppbyggts i företagen. Lagkrav från numera miljöbalken har även gjort miljöfrågorna till en självklar del av verksamheterna. Trots att det material som de nya kraven i årsredovisningslagen kräver finns ser praxis mellan företagen i materialbranschen olika ut. Visserligen producerar företagen i materialbranschen väldigt olika produkter, men typen av miljöpåverkan är ändå relativt lika.

Bankbranschen å andra sidan har inte tidigare haft några krav från miljöbalken, eller andra lagar på att redovisa miljöinformation. Påtryckningar kommer i första hand istället ifrån deras kunder och media. Dessa påtryckningar har dessutom pågått under en kortare period jämfört med materialbranschen. Bara en bank anser att de har uppbyggt en struktur som gör att deras information är tillräckligt tillförlitlig för att inkluderas i förvaltningsberättelsen nästa år. En av bankerna anser att de inte har tillräckligt uppbyggda strukturer för att ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Den sista banken anser att de har strukturer för miljöarbetet, men känner sig ändå inte tillräckligt säkra på den information som de producerar för att den skulle anses vara tillräckligt kvalitetssäkrad och tillförlitlig för att vara med i förvaltningsberättelsen.

I och med att materialbranschens alla företag har utarbetade strukturer för miljöarbetet, och under en lång period fått den reviderad av tillsynsmyndigheterna, har de inte problem med tillförlitlighet som flera av bankerna har.

När det kommer till den snäva tolkningen av lagen kan det konstateras att tolkningen har varit snäv för de flesta företag inom båda branscherna men på olika sätt. Inom bankbranschen har snävheten antingen gällt att det endast gäller tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter, eller att det även går bra att ha miljöinformationen i den informella delen. Här verkar det vara ett definitionsproblem. Det verkar som att en hopblandning ibland kan ske av den formella årsredovisningen (resultaträkning, balansräkning, noter, förvaltningsberättelse och finansieringsanalys), som styrs utifrån årsredovisningslagen och skall granskas av en revisor, och den informella delen som är den tryckta publikationen runtomkring den formella årsredovisningen. Denna hopblandning finns inom båda branscherna. Inom materialbranschen handlar snävheten i tolkningen mer om att företagen fortsätter i samma fotspår som året tidigare. Det är endast Företag A och Företag D som har ändrat sina strukturer för miljöinformation i förvaltningsberättelsen sedan de nya lagkraven infördes. Detta tyder på att de andra företagen antingen inte vetat om de nya kraven eller att de ansett sig redan uppfylla de nya kraven.



Figur 4. Påverkande faktorer

Bankerna har ingen miljöinformation i förvaltningsberättelsen delvis på grund av brist på tillförlitlighet. Detta är en grundläggande egenskap för redovisningsinformation enligt IASB. Eftersom miljöinformationen saknar denna egenskap ska den inte heller vara med i förvaltningsberättelsen, om inte information kan anses vara relevant för användarna trots rådande osäkerhet. Det innebär att en diskussion angående skillnader mellan materialbranschen och bankbranschen, när det gäller de aspekterna som påverkade den miljöinformation som företagen i materialbranschen inkluderade, inte är genomförbar eftersom bankbranschen inte kommit till den typen av påverkan än. Först när bankerna anser sig ha en tillräckligt tillförlitlig miljöinformation kan diskussionen om hur utformningen av informationen påverkats av olika faktorer bli av intresse.

7.5 Uppfyllande av lagens syfte

Alla företag eller banker har inte uppfyllt lagens alla krav, men det innebär i sig inte att lagens syfte ändå kan ha uppfyllts. Kortfattat är lagändringens syfte att uppfylla EU:s strategiska mål att bli världens största hållbara ekonomi. Detta genom att mobilisera företagen. EU skulle mobilisera företagen genom att förbättra kommunikationen genom att öka jämförbarheten, tillförlitligheten på informationen, öka transparensen och underlätta för användarna av miljöinformationen. Redskapet för detta blev att införa krav på miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

7.5.1 Jämförbarhet

Ökad jämförbarhet har ännu inte uppnåtts i någon större grad. Däremot kan jag konstatera att den typ av information som har efterfrågats sedan 1999 är mer jämförbar mellan de tillståndspliktiga företagen. Detta kan tyda på att miljöinformationen om några år kan bli mer jämförbar om företagen lär av varandra och det utvecklas en gemensam praxis för företag med liknande verksamheter. Att få en ökad jämförbarhet mellan företag med mycket olika verksamheter tror jag kan bli svårt eftersom den olika miljöpåverkan gör att en jämförelse blir näst intill omöjlig. Bankbranschen är den bransch där en uppnåelse av jämförbarhet skulle kunna vara realistisk och relevant. Detta på grund av att deras verksamheter är tillräckligt homogena.

7.5.2 Tillförlitlighet

Ökad tillförlitlighet kan ha uppnåtts i viss mån när det gäller vissa företag. När det gäller Företag A har den miljöinformation som tidigare varit utanför förvaltningsberättelsen nu förts in i förvaltningsberättelsen och ingår därmed i granskningen av en extern revisor. Däremot var deras miljörapporter där informationen kommer ifrån sedan tidigare granskade av tillsynsmyndigheterna. Detta borde innebära att miljöinformationen i sig var lika tillförlitlig utanför förvaltningsberättelsen som innanför förvaltningsberättelsen. Däremot kan det vara så att informationen nu uppfattas som mer tillförlitlig. För Företag B och Företag D som även använder en extern hållbarhetsredovisningen som kommunikationskanal för deras miljöinformation har inte tillförlitligheten ökat därför att deras hållbarhetsredovisningar sedan tidigare var externt granskade. För Företag C har inte miljöinformationens tillförlitlighet ökat eftersom de inte har ändrat sin struktur för miljöinformationen sedan de nya lagkraven infördes. Där skulle dock ökad tillförlitlighet kunna ha uppnåtts om mer information hade förts in i förvaltningsberättelsen eftersom deras externa hållbarhetsredovisning inte var externt granskad. När det gäller bankerna har ingen ökad tillförlitlighet åstadkommit eftersom ingen miljöinformation har blivit externt granskad.

Frågan är om miljöinformationen kan anses vara mer tillförlitlig om den sätts i förvaltningsberättelsen. Tillförlitligheten är beroende av att den granskas av en oberoende part, i det här fallet revisorer. Det jag ställer mig frågande till är huruvida dagens revisorer har tillräckliga kunskaper för att genomföra en revision av miljöinformation. Genom intervjuerna med företagen och bankerna verkar det dock som att de litar på revisorns revision, vilket kan innebära att företagen och bankerna är noggranna med att bara inkludera information som är tillförlitlig och kan verifieras vilket gör att informationen blir tillförlitlig vare sig revisorn har tillräckliga miljökunskaper eller ej.

7.5.3 Transparens

Denna egenskap är svår att uttala sig om redan första året som de nya kraven ska efterlevas. Detta eftersom det bygger på att företagen skall kunna läsa varandras miljöinformation i förvaltningsberättelsen och lära av varandra. I och med att det är första året har inte företagen eller bankerna kunnat göra det och därför kan jag inte dra några slutsatser om uppnåelsen av denna egenskap.

7.5.4 Samma rapportformat

Att miljöinformation skall finnas på samma ställe skall underlätta för användarna av miljöinformation. I och med att alla företag och banker i undersökningen inte har följt lagen fullt ut därför att de delvis använt andra rapportformat (externa hållbarhetsredovisningar) har detta syfte inte uppfyllts i någon högre grad.

7.5.5 Uppnåelse av EU:s strategiska mål

Företagen kan mycket väl komma att hjälpa EU att uppnå sitt strategiska mål om att bli världen största hållbara ekonomi. Däremot är det kanske inte avgörande hur mycket miljöinformation företagen eller bankerna har i förvaltningsberättelsen. För de företag som har krav från andra lagar som är mer inriktade på miljöskydd, t ex. de med tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter verkar den typen av lagkrav ha en större påverkan på miljöprestandan än krav på information i förvaltningsberättelsen. Inget tyder på att de företag i undersökningen som hade mest miljöinformation skall ha bättre miljöprestanda än de som hade minst miljöinformation. I dessa typer av företag har miljöfrågan redan fått en stor uppmärksamhet och betydelse eftersom de inte kan fortsätta med sina verksamheter om de inte får fortsatta tillstånd. När det gäller de företag som inte har några andra lagkrav på miljöprestanda kan den nya lagen mycket väl göra att miljöfrågan lyfts in i styrelserummen. Det krävs dock att det blir praxis i dessa branscher att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Jag tror att det är först då skulle bli mer uppenbart att företaget måste bygga upp strukturer för att samla in information om miljöprestandan. Som det ser ut idag i bankbranschen är det ingen nackdel att inte ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen eftersom ingen annan har det heller. Det gör i och för sig att det nu finns möjligheter för någon bank att tydligt miljöprofilera sig genom att införa konkret miljöinformation i förvaltningsberättelsen³.

7.6 Uppfyllande av god redovisningssed

God redovisningssed är dels ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga” och dels ”en rättslig standard som grundar sig på lag, praxis och rekommendationer”. Hur ser utvecklandet av god redovisningssed ut inom miljöinformation? Företagen och bankerna måste alltså följa de lagar, rekommendationer och praxis som finns för att kunna anses ha följt god redovisningssed. När det gäller lagen och dess rekommendationer uppfyllde bankerna i princip inget av kraven. För företagen i materialbranschen varierade uppfyllandet av lagen och rekommendationerna mellan företagen. Denna variation talar för att det inte finns någon faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga. Alltså finns det för närvarande inte

³ Den bank som inte är med i undersökningen hade visserligen miljöinformation i förvaltningsberättelsen, men det var en mer övergripande information om att de hade en miljöpolicy och ingen konkret information.

någon god redovisningssed när det gäller miljöinformation. Däremot anser jag att det existerar en faktiskt förekommande praxis av den typ av miljöinformation som gäller tillstånds och anmälningspliktiga verksamheter. Rekommendationerna för denna typ av miljöinformation var i princip uppfyllda av samtliga företag med tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter i denna undersökning. Det kan bero på att denna rekommendation (BFN 98:2) och praxis funnits och pågått under en längre tid. Det kan också vara så att rekommendationer från Bokföringsnämnden har större auktoritet och spridning än rekommendationer från EU-kommissionen.

8 Slutsats och avslutning

I detta avsnitt sammanfattas slutsatserna och förslag ges till fortsatta studier.

Min slutsats blir således att praxis varierar mellan företagen i materialbranschen, men ej mellan bankerna. Däremot varierar praxis kraftigt mellan branscherna. De faktorer som påverkar praxis när det gäller miljöinformation i förvaltningsberättelsen för företagen inom materialbranschen är målgrupp, syfte, extern hållbarhetsredovisning, förvaltningsberättelsen som kommunikationskanal och snäv tolkning av lagen. För bankerna är de faktorer som påverkar praxis brist på tillförlitlighet och snäv tolkning av lagen.

Få av lagändringens syften har uppfyllts efter det första året med de nya kraven. Det innebär dock inte att de kan komma att uppfyllas om några år. För materialbranschen har lagändringen kommit för sent eftersom kommunikationskanaler redan har hittats för den typen av information. För bankbranschen finns fortfarande möjlighet att skapa förvaltningsberättelsen som en kommunikationskanal för miljöinformation. Däremot kommer en ytterligare kommunikationskanal troligtvis behövas även för bankbranschen eftersom även de upplever att den information som skrivs i förvaltningsberättelsen skall vara kortfattad.

God redovisningssed är fortfarande under utveckling när det gäller miljöinformationen i förvaltningsberättelsen, både för bankerna och för företagen i materialbranschen. Dock anser jag att det utvecklats en god redovisningssed när det gäller den typ av miljöinformation som gäller tillstånds- och anmälningsskyldiga verksamheter.

Förslag till framtida studier är att upprepa samma studie om några år för att undersöka hur praxis ser ut då och hur den har utvecklats. Det skulle även vara intressant att undersöka revisorernas roll i utformningen av praxis. Det verkade som att inget av företagen eller bankerna i denna undersökning hade fått någon anmärkning av revisorn vid granskningen av förvaltningsberättelsen gällande miljöinformation, vilket kan anses anmärkningsvärt eftersom flera av företagen och bankerna inte uppfyller lagkraven.

Referenser

Litteratur och publikationer

Affärsvärlden, *Öppnare kort*, 2002-06-19

Allwood, C M. 2004. *Perspektiv på kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund (ISBN 91-44-2263-8)

Artsberg, K. 2005. *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber ekonomi, Malmö (ISBN 91-47-07645-3)

Bergström, S, Catasús, B & Ljungdahl, F, 2002. *Miljöredovisning*, Liber ekonomi, Malmö (ISBN 91-47-06411-0)

Bäckström, Å & Sivertsson, K, 2007. Hållbarhetsinformation på ”fel” ställen i redovisningen. *Balans Nr 10/2007*, s 39-41

FARs Samlingsvolym 2006 del 1, FAR förlag, Stockholm (ISBN 91-89678-39-7)

Internationell redovisningsstandard i Sverige -IFRS/IAS 2006, FAR förlag, Stockholm (ISBN 91-89678-42-7)

Heijtz, S & Rydström, E, 1977. *God redovisningssed*, Stig H Larsson Konsult AB

Ljungdahl, F. 1999. *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*, Lund University Press, Lund (ISBN 91-7966-563-2)

Mahmoudi, S. 1995. *EU:s miljö rätt*, Nordstedts juridik, Stockholm (ISBN 91-38-50265-8)

Michanek, G & Zetterberg, C, 2004. *Den svenska miljö rätten*, Iustus förlag, Uppsala (ISBN 91-7678-512-2)

Naturvårdsverket, 2005. *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*. CM Digitaltryck AB, Bromma

Naturvårdsverket, 2007. *Allmänhetens kunskaper och attityder till klimatförändringen*

Nilsson, S, 2002. *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur, Lund (ISBN 91-44-02805-9)

Patel, R & Davidson, B, 2003. *Forskningsmetodikens grunder, Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Studentlitteratur, Lund (ISBN 91-44-02288-3)

Smith, D, 2006. *Redovisningens språk*. Studentlitteratur, Lund (ISBN 91-44-04493-3)

Sveriges Finansanalytikers Förening, 2005. *Finansanalytikernas rekommendationer -06*.
Linderoths tryckeri, Vingåker
Wallén, G. 1993. *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund (ISBN 91-44-36651-5)

Årsredovisningslag Svensk Författningssamling(1995:1554)

Företag A Årsredovisning 2006

Företag A Årsredovisning 2005

Företag B Årsredovisning 2006

Företag B Årsredovisning 2005

Företag C Årsredovisning 2006

Företag C Årsredovisning 2005

Företag D Årsredovisning 2006

Företag D Årsredovisning 2005

Företag D Hållbarhetsredovisning 2006

Bank A Årsredovisning 2006

Bank B Årsredovisningen 2006

Bank C Årsredovisning 2006

Internet

Bokföringsnämnden, <http://www.bfn.se>

1. *Om BFN*, 2008-01-12
<http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>
2. *Uttalande – BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen*, 2007-09-17
http://www.bfn.se/redovisning/BFN_U/BFN_u98_02.pdf

EUR-lex., <http://eur-lex.europa.eu>

1. *Kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001*, 2007-09-17
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/oj/2001/l_156/l_15620010613sv00330042.pdf
2. *Communication from the commission, A Sustainable Europe for a Better World: A European Union Strategy for Sustainable Development*, 2007-10-15
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0264en01.pdf

3. *Europa parlamentets och rådets beslut 600/2002/EG av den 22 juli 2002*, 2007-10-16
http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/oj/2002/l_242/l_24220020910sv00010015.pdf
4. *Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG av den 18 juni 2003*, 2007-10-03
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/oj/2003/l_178/l_17820030717sv00160022.pdf

Europeiskt rättsligt nätverk på privaträttens område, <http://ec.europa.eu>

1. *Rättsordningen – Gemenskapsrätt*, 2007-09-17
http://ec.europa.eu/civiljustice/legal_order/legal_order_ec_sv.htm

EU:s webbportal, http://europa.eu/index_sv.htm

1. *Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, EEG-fördraget*, 2007-12-17
http://europa.eu/scadplus/treaties/eec_sv.htm
2. *Europeiska enhetsakten*, 2007-12-18
http://europa.eu/scadplus/treaties/singleact_sv.htm

EU-upplysningen Sveriges Riksdag, <http://www.eu-upplysningen.se/>

1. *Regler för bolag*, 2007-09-24
http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate_2394.aspx
2. *Miljöhandlingsprogram*, 2007-12-18
<http://www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Miljo/Miljohandlingsprogram/>

KPMG, <http://www.kpmg.se>

1. *Metod*, 2007-11-04
<http://www.kpmg.se/download/105478/136857/Metod%20och%20urval.pdf>

The Norwegian Nobel Committee, <http://nobelpeaceprize.org/>

1. *The Nobel Peace Prize for 2007*, 2008-01-03
http://nobelpeaceprize.org/eng_lau_announce2007.html

OMX, <http://www.omxgroup.com>

1. *Sektorer*, 2007-10-08
<http://www.omxgroup.com/nordicexchange/investors/handelsinformation/sektorer/>

Regeringen, <http://www.regeringen.se>

1. *Meddelande från kommissionen om företagens sociala ansvar- näringslivets bidrag till en långsiktigt stabil utveckling*, 2007-10-15
<http://www.regeringen.se/content/1/c6/02/56/96/6acb77b5.pdf>
2. *Regeringens proposition 2004/05:68*, 2007-10-13
<http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/79/02/81ee7b4f.pdf>
3. *Globalt miljöarbete*, 2007-12-17
<http://www.regeringen.se/sb/d/2449/a/12503>

Sveriges riksdag, <http://www.riksdagen.se>

1. *Proposition 1995/96:10D2 Års- och koncernredovisning*, 2008-01-11
http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=37&dok_id=GJ0310D2&rm=1995/96&bet=10D2

UN Documents Cooperation Circles, <http://www.un-documents.net>

1. *Report of the world commission on environment and development: Our common future*, 2007-01-02
<http://www.un-documents.net/ocf-01.htm>

Personliga meddelanden

Miljöchef Företag A

Personligt möte 2007-10-25

Miljöchef Företag B

Personligt möte 2007-11-08

Kommunikationschef Företag C

1. Personligt möte 2007-11-01
2. E-post 2007-12-13

Miljöchef Företag D

1. E-post 2007-10-23
2. E-post 2007-11-16

Kommunikation CSR Bank A

1. Personligt möte 2007-10-18
2. E-post 2007-11-13

Byggnads- och säkerhetsavdelningen Bank B

Personligt möte 2007-11-02

Miljöchef Bank C

Personligt möte 2007-11-27

Bilaga 1

Material till de semistrukturerade intervjuerna med materialbranschen

1. Hur länge har ert företag arbetat med miljöfrågor?
2. Hur kom det sig att ni började med det just då?
3. Vilket syfte ser ert företag med att ha miljöinformation i förvaltningsberättelsen?
4. Hur väljer ni ut den miljöinformation som finns med?
5. Vilka egenskaper måste miljöinformationen ha?
6. Är förvaltningsberättelsen den enda kommunikationen av miljöinformation?
7. Vilka målgrupper har ni till er miljöinformation?

Material till de semistrukturerade intervjuerna med bankerna

1. Hur länge har er bank arbetat med miljöfrågor?
2. Hur kom det sig att ni började med det just då?
3. Vad anser ni att ni har för miljöpåverkan?
4. Hur kommer det sig att ni valt att inte ha någon miljöinformation i förvaltningsberättelsen?
5. Vad behöver ändras för att ni ska välja att ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen?

Underlag för intervju via e-post angående miljöinformation i förvaltningsberättelsen

1 maj 2005 infördes ändringar i årsredovisningslagens 6 kapitel § 1. Detta innebär att stora företag med normalt räkenskapsår från och med årsredovisningen för 2006 ska följa dessa nya krav.

6 kap. Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys

§1 fjärde stycket

”Utöver sådan information som skall lämnas enligt första-tredje styckena skall förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke- finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor.”

Den miljöinformation som jag är intresserad av är alltså den som står i förvaltningsberättelsen. Förvaltningsberättelsen är en del av den formella årsredovisningen (de andra delarna är resultat- och balansräkning, noter och finansieringsanalys). Den formella årsredovisningen skall granskas av en revisor.

Syftet med uppsatsen är att jämföra två branscher inom Stockholmsbörsens Large Cap segment och undersöka hur dessa branscher har tolkat de nya lagkraven. Hur kommer det sig att vissa företag har med miljöinformation i förvaltningsberättelsen, och hur kommer det sig att vissa företag inte har med miljöinformation i förvaltningsberättelsen?

De frågor som jag vill diskutera är:

1. Hur länge har företaget arbetat med miljöfrågor? (alltså när uppmärksammade företaget att de påverkade miljön och när började de aktivt arbeta med att minska denna påverkan)
2. Hur kom det sig att företaget började arbeta med miljöfrågor vid just den tidpunkten?
3. Vilket syfte upplever ert företag att det finns med att ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen utifrån ert företags perspektiv? Alltså vad är det som driver er att ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen?
4. Hur väljs miljöinformationen ut som återfinns i förvaltningsberättelsen?
5. Vilka egenskaper måste miljöinformationen ha för att inkluderas i förvaltningsberättelsen?
6. Ställs det större krav (på t ex tillförlitlighet, relevans, jämförbarhet, begriplighet) på miljöinformationen i förvaltningsberättelsen än på den miljöinformation som finns i er separata hållbarhetsredovisning?
7. Begreppet ” icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat”, vilken typ (med typ menar jag beskrivande information alternativt kvantitativ information (siffror)) av miljöinformation skulle kunna gå under det begreppet specifikt för er verksamhet?
8. Vilket syfte upplever ert företag att det finns med att ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen utifrån ett lagstiftarperspektiv?
9. Upplever ni att lagstiftaren är ute efter negativ information (miljöpåverkan) och/eller positiv information (t ex. möjlighet till nya marknader med miljöprofilerade produkter)?
10. Vilka fördelar och nackdelar ser ni med att ha med miljöinformation i förvaltningsberättelsen?

Kompletteringar till Företag D

Jag skulle behöva lite kompletterande svar utifrån den skriftliga intervju du svarade på om miljöinformationen i förvaltningsberättelsen.

Du skrev att ni följer BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen när ni väljer ut den information som ska vara med i förvaltningsberättelsen, men att ni även gick lite längre. Hur kommer det sig att ni väljer att ha med mer information än vad som krävs? Vad ser ni för syfte med det?

Vilken målgrupp har ni till miljöinformationen generellt och vilken målgrupp ser ni till miljöinformationen i förvaltningsberättelsen? Är det någon skillnad?

Hur ser ni förvaltningsberättelsen som kommunikationskanal till er målgrupp för miljöinformationen?

Pris: 100:- (exkl. moms)

Tryck: SLU, Institutionen för ekonomi, Uppsala 2008.

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