



# MILJÖREDOVISNING, I ANVÄNDARENS INTRESSE?

*En studie av tre skogsbolag*

*Carl Odelstierna  
Fredrik von Stockenström*

---

*SLU, Institutionen för ekonomi  
Företagsekonomi  
D-nivå, 20 poäng*

*Examensarbete 423  
Uppsala 2006*

ISSN 1401-4084  
ISRN SLU-EKON-EX--423--SE

---

# Miljöredovisning, i användarens intresse?

En studie av tre skogsbolag

# Environmental accounting, in use for stakeholder?

A study of three forest companies

*Carl Odelstierna*

*Fredrik von Stockenström*

Handledare: Cecilia Mark-Herbert

© Carl Odelstierna och Fredrik von Stockenström  
c.odelstierna@gmail.com  
fredrik@stockenstrom.se

Sveriges Lantbruksuniversitet  
Institutionen för ekonomi  
Box 7013  
SE-750 07 Uppsala

ISSN 1401-4084  
ISRN SLU-EKON-EX--423--SE

Tryck: SLU, Institutionen för ekonomi, Uppsala, 2006

## Förord

I detta examensarbete har vi gett en djupare bild av miljöredovisningen och dess intressenter inom skogsbranschen. Det har visat sig bli mycket intressant och lärorikt. För att detta projekt skulle lyckas har vi haft stor hjälp av ett antal personer som vi skulle vilja tacka speciellt. Först vill vi rikta ett stort tack till de tre skogbolag, Holmen, SCA, och Sveaskog som ställt upp på intervjuer. Vidare vill vi framföra ett stort tack till de sex stycken respondenter, WWF, Länsförsäkringar, Robur AB, Skogsägarna, Skogstyrelsen och Aktiespararna. Utan dessa kontaktpersoner hade detta examensarbete ej varit möjligt att genomföra och slutföra.

Slutligen ett extra stort tack till vår handledare och forskarassistent Cecilia Mark-Herbert som ställt upp för oss under de gångna 20 veckorna. Cecilia har hjälp till att föra uppsatsen framåt genom konstruktiv kritik och återföring.

Uppsala, januari 2006

Carl Odelstierna

Fredrik von Stockenström

## Sammanfattning

Sedan Bruntlandrapporten kom 1987, har företag i större utsträckning visat sitt miljö-engagemang via en miljöredovisning. Många företag började miljöredovisa för att konkurrera miljöredovisade. Numera har de flesta större företag en miljöredovisning eller en hållbarhetsredovisning. Den information som redovisats av företagen har av vissa ansetts som vinklad. Andra tycker att miljöredovisningen är ett steg i ett imageframställande för företagen. Det har gjorts flera undersökningar om miljöredovisningens intressenter. Vilka som är primära intressenter och vilka som faktiskt läser den. Dessa intressenter har därefter haft olika uppfattningar och krav om vad miljöredovisningen ska innehålla. Det finns därför skillnader mellan företagets uppfattning och intressenternas användningsområde. Det finns också flera stora frågor angående användandet av miljöredovisningen, vilka intressenter som har störst nytta av miljöredovisningen och om företagen redovisar relevant och aktuell information för intressenterna.

Vårt syfte med detta examensarbete är att ange skogsbolagens primära och sekundära intressenter. Vidare skall denna undersökning visa vilka incitament dessa parter har att använda miljöredovisningen och slutligen klargöra om skogsbolagens miljöredovisning ger den information och nytta som intressenter efterfrågar.

Skogsindustrin är den bransch som har haft störst behov av ett miljöarbete. Skogen har en enorm påverkan på miljön genom både fotosyntesen och koldioxidbalansen. Inom skogsindustrin hör Sverige bland de främsta i världen var det gäller miljöhänsyn och miljöframgångar. Detta var en ut av de anledningarna till att vi valde denna bransch.

Vi har tagit för frågeställningen relevanta och aktuella teorier som grund för vår studie. Olika perspektiv möts i en teoretisk ansats som är baserad på den klassiska intressentmodellen. Den empiriska ramen utgörs av riktlinjer för miljöredovisningen och myndigheters krav. Studien har utgått ifrån ett aktörsynsätt på de tre fallstudier av skogsbolag och deras olika intressenter. De tre skogsbolagen är Holmen, SCA och Sveaskog. Utifrån dessa har vi också intervjuat presumtiva intressenter. Dessa intressenter har varit skogsleverantörer, aktieägare, miljögrupper, försäkringsbolag, fondbolag och myndigheter.

Anledning till att många företag miljöredovisar beror delvis på den norm, det vill säga att ”alla” miljöredovisar. Skogsbolagen erkänner också att de miljöredovisar för att inte få den badwill som företaget annars får genom att inte miljöredovisa. När miljöredovisningen kom ansågs det som nödvändigt för omgivningen och företagets rykte. De målintressenter var vid den tiden primärt sett lokalbefolkning och anställda. Idag, utifrån dessa tre skogsbolag, kan vi se att de aktuella primära intressenterna har ett betydligt mer kommersiellt användningsintresse av miljöredovisningen. Dagens mer primära intressenter består fortfarande av anställda, men också av affärskunder, leverantörer och fondbolag. Affärskunder vill se miljövänliga varor i tidigare led medan fondbolagen har etik och miljöfonder som baserar sig på företagets miljöredovisningar och hållbarhetsredovisningar. Miljögrupper är en annan intressentgrupp, fast i mindre omfattning, vilka ofta har en uppgift att samarbeta med företagen. Detta genom återföring och dialog för att nå ett bättre resultat. Miljögrupper har också en stor användning av miljöredovisningen för riskanalyser.

## Summary

Since the Bruntlandreport was published 1987, companies have shown their environmental commitment through an environmental account. Companies started these accounts because their rivals started having them and today most large companies have a environmental account or sustainable development report. The information given by the companies have been seen as slanted, and others see it only as a part of the image production for the companies. There have been several investigations of the stakeholders of environmental reports and it is not clear who is the primary stakeholder, in other words who actually reads them. All different stakeholders have different views of what an environmental account should encompass. Therefore, there are differences in opinion of the use of environmental reports, between the companies and other stakeholders. One of the main issues is the primary use of these accounts. Which stakeholder generates the largest utility from them and also, whether or not, the forestindustry reports on relevant and up to date information.

Our aim with this theses is to see if forest industry's environmental accounts give the information and produce the utility which stakeholders request. Furthermore, this paper will show what incentives the different actors have to use environmental accounts, and, finally illustrate who are the primary and secondary stakeholders for the forestindustry. The forest industry is the industry which has had the largest need for environmental consciousness. The forest has a large effect on the environment both through the photosynthesis and the carbon dioxide balance. The forest industry in Sweden is among the industrial leaders when it comes environmental consciousness and concerns. This is one of the reason that we choose to look at this particular industry.

We have used relevant and up to date stakeholder theories as a base for our study. The theories we use are the stakeholder model, the guidelines for environmental accounts, the state's constraints and the motives for environmental accounts. The study is made in a "actors point of view" of the three forest enterprises and different stakeholders. The three corporations we used are Holmen, SCA and Sveaskog. And from these we have also interviewed presumptive stakeholders. These stakeholders have been forest suppliers, shareholders, environmental groups, insurance companies, fund firms and authorities.

The reason for finding environmental accounts in many corporations, in spite of the fact that it is not a legal obligation, is partly due to the norm that "everyone does it". Many firms also admit that another reason is to avoid the badwill that may arise from lack of such information. When environmental accounts first were introduced it was seen as something necessary for the people who were affected and for the firms reputation. The intended stakeholders at the time was primarily the local population and the employees. Today, basing it on the three companies used in this study, we can see that the primary stakeholders today have a much larger commercial incentive for the environmental accounts. The primary stakeholders still consists of employees, but also their customers, suppliers and fund firms. Customers want to see environmental friendly goods from the start to end and this includes financial institutions with environmental and ethical norms. Environmental groups are also important stakeholders, though their role has changes overtime. Thesedays, they often try to cooperate with the different firms. This is done through feedback and an active dialogue to reach better results.

# Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND .....	1
1.2 SKOGINDUSTRIN OCH DESS MILJÖROLL .....	2
1.2.1 Skogsbolagens miljöarbete.....	2
1.3 PROBLEMDISKUSSION .....	3
1.4 SYFTE .....	4
1.5 AVGRÄNSNINGAR .....	4
1.6 DEFINITIONER.....	5
1.7 DISPOSITION .....	6
<b>2 TEORETISK REFERENS RAM .....</b>	<b>7</b>
2.1 SYFTET MED ATT MILJÖREDOVISA .....	7
2.2 INTRESSENTMODELLEN .....	8
2.2.1 Interna intressenter .....	9
2.2.1 Externa intressenter .....	9
2.3 RIKTLINJER FÖR MILJÖREDOVISNINGEN .....	11
2.3.1 Global Reporting Initiative .....	11
2.3.2 Eco Management and Audit Scheme.....	12
2.3.3 Skillnader mellan GRI och EMAS.....	12
2.4 MYNDIGHETERNAS KRAV PÅ MILJÖREDOVISNING .....	13
2.5 MILJÖREDOVISNINGENS KONSEKVENSER .....	14
2.6 VARFÖR FÖRETAG MILJÖREDOVISAR.....	14
<b>3 METOD.....</b>	<b>17</b>
3.1 ANSATS .....	17
3.2 LITTERATURSTUDIE .....	18
3.3 DATAINSAMLINGSMETOD.....	18
3.4 VAL AV RESPONDENTER.....	18
3.5 GILTIGHET OCH TROVÄRDIGHET .....	19
3.5.1 Tillförlitlighet.....	19
3.5.2 Validitet.....	20
3.6 KÄLLKRITIK OCH KÄLLHÄNVISNING .....	20
<b>4 EMPIRI.....</b>	<b>22</b>
4.1 BESKRIVNING AV SKOGSFÖRETAGEN .....	22
4.1.1 Holmen.....	22
4.1.2 Sveaskog.....	23
4.1.3 Svenska Cellulosa Aktiebolaget, SCA .....	23
4.2 BESKRIVNING AV INTRESSEENTER.....	24
4.3 FÖRVÄNTNINGAR HOS INTRESSEENTER .....	25
4.3.1 Robur AB.....	25
4.3.2 Länsförsäkringar.....	27
4.3.3 Världsnaturfonden.....	27
4.3.4 Skogsägarna .....	28
4.3.5 Skogsstyrelsen .....	28
4.3.6 Aktiespararna.....	29
4.4 SKOGSBOLAGENS SYN PÅ MILJÖREDOVISNINGEN .....	30
4.4.1 Holmen.....	30
4.4.2 Sveaskog.....	31

4.4.3 SCA .....	34
<b>5 ANALYS .....</b>	<b>36</b>
5.1 MOTIV ATT REDOVISA FÖR SKOGBOLAGEN.....	36
5.2 BEHOV ATT TA DEL AV MILJÖREDOVISNING .....	37
5.3 ÅTERFÖRING .....	40
5.4 RIKTLINJERS OLIKA BETYDELSER.....	41
5.5 INTEGRERAD RESPEKTIVE SEPARAT MILJÖREDOVISNING .....	41
<b>6 SLUTSATSER.....</b>	<b>43</b>
<b>7 EPILOG .....</b>	<b>46</b>
7.1 STUDIENS ÄMNE OCH SLUTSATS .....	46
7.2 VIDARE STUDIER .....	46
<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>48</b>
LITTERATUR .....	48
INTERNET.....	49
PERSONLIGA MEDDELANDEN .....	51
<b>BILAGOR.....</b>	<b>52</b>
BILAGA 1. FRÅGOR TILL SCA, HOLMEN OCH SVEASKOG .....	52
BILAGA 2. INTERVJUFRÅGOR TILL INTRESSEENTER.....	54
<i>Frågor till Aktiespararna för telefon intervju .....</i>	<i>54</i>
<i>Frågor till Länsförsäkringar för e-post intervju .....</i>	<i>54</i>
<i>Frågor till WWF för e-post intervju.....</i>	<i>55</i>
<i>Frågor till Robur AB för e-post-intervju.....</i>	<i>55</i>
<i>Frågor till Skogsvårdsstyrelsen för telefon intervju.....</i>	<i>57</i>



# 1 Inledning

*I detta inledande kapitel beskrivs bakgrunden till uppsatsens ämne. Vidare förs en problemdiskussion som leder fram till problemformulering och syfte. Därefter presenteras uppsatsens avgränsningar kortfattat. Slutligen redogör vi för uppsatsens fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

*”Miljöredovisningen har kommit för att stanna, att inför aktieägarna och andra intressenter redovisa företagets miljöarbete framstår idag som naturligt” (Bengt Petterson, VD, Modo:s miljöredovisning, 1996, 2).*

Den högindustrialiserade och högteknologiska delen av vår värld har det senaste seklet utnyttjat våra resurser på ett kortsiktigt sätt (Larsson, 1995, 10). Det som väcker oro är bristen på att producera i samma takt som världsbefolkningen växer, cirka 90 miljoner per år. Dessa faktorer leder som bekant till växthuseffekten som i sin tur leder till temperaturförändringar och höjning av havsytan. Fler och fler människor uppmärksammar det försämrade miljötillståndet och vill därför påverka företagen (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 12). Kunder, leverantörer, miljöorganisationer, politiker, myndigheter och aktieägare är exempel på olika intressenter som ställer högre krav på företagens inverkan på miljön. För att uppfylla dessa krav måste företagen visa sina ansträngningar och skapa trovärdighet och en del i detta arbete är en konstruktiv genomarbetad miljöredovisning.

Efter Bruntlandrapporten 1987 kom det ett uppsving för miljöredovisningen (Bergström et al., 2002, 20). Flera företag insåg vikten av att redovisa miljöåtgärder för verksamheten via en separat redovisning. Vid den tiden ansåg företagen att ”miljöfrågor var för skäggiga typer i Palestina-scholar”<sup>1</sup>. Idag är miljöredovisning ett begrepp inom företagsekonomi som är här för att stanna (Ljungdahl, 1999, 1). Storföretagen kom igång med ett strukturerat miljöarbete genom att formulera miljöpolicy, vilket ledde till att företagen insåg miljöredovisningen som en konkurrensfördel. Intresset för miljöredovisning ökade kraftigt under slutet av 1990-talet i Sverige och stora delar av västvärlden, men länderna ligger olika långt framme i fråga om regleringar och lagar. Sverige ligger här någonstans i mitten och har utvecklat stora delar av praxis utan större tvång från stat och myndigheter (Larsson, 1995, 8). Företagens miljöarbete är en del av företagets totala profil mot marknaden. Miljöprofilen kan bestå allt ifrån bristfälligt miljöarbete till ett mer genomarbetat systematiskt miljöarbete. Ett bättre miljöarbete kräver vidare en bättre miljöredovisning vilket kan ge konkurrensfördelar och positiv miljöimage. Denna positiva image ger vidare förbättrade relationer med till exempel medarbetare och kunder.

Idag har miljöredovisningen börjat ersättas av en hållbarhetsredovisning som innefattar företagets etiska-, miljömässiga och ekonomiska sida (Larsson, 2005, 13ff). Flera företag börjar gå över från den snäva miljöredovisning till hållbarhetsredovisning. Dessa hållbarhetsredovisningar kommer ofta integrerade i årsredovisningen, till skillnad från miljöredovisningen som oftast redovisas i separat dokument.

---

<sup>1</sup> Citat okänd företagsledare, Bergström et al 2002. s.11.

## 1.2 Skogindustrin och dess miljöroll

Svensk skogsindustri exporterade 2001 för 110 miljarder kronor och hade en nettoexport<sup>2</sup> på 88 miljarder kronor, vilket står för en femtedel av Sveriges totala export (www, skogsindustrierna, 1, 2005). Sveriges skogsindustri är omfattande och exporterar bland annat till England<sup>3</sup>. Vidare sysselsätter skogsbranschen 185 000 personer och står för en fjärdedel av Sveriges samtliga industrianställda. Dessutom investerar branschen årligen 12 miljarder i skogen, det vill säga en tredje del av våra totala svenska investeringar (www, skogsindustrierna, 1, 2005). Denna gigantiska industri har därför flera viktiga ansvarsområden att sköta.

Under 1860- och 70-talet byggdes de första fabriker för skogstillverkning i Sverige (www, Skogsindustrierna, 2, 2005). Genom massaindustrins framväxt skapades ett modernt skogsbruk med odling, gallring och skörd. Detta ledde till att skogsvården utvecklades positivt och gav goda kunskaper om hur skogsbruket skulle skötas skapades. Skogen har en oerhört viktig roll för världens klimatförändringar, främst genom fotosyntesen<sup>4</sup>. Skogen har egenskapen att absorbera koldioxid och lagra den, vilket sedan omvandlas till kolhydrater. Träden bidrar också till koldioxidbalansen. Detta genom att det finns mer ton kol i träden, rötterna och jorden<sup>5</sup> än vad atmosfärens koldioxidlager<sup>6</sup> utgörs av. Det sätt som svenska skogen brukas på, med avverkning av mogen skogen och efterföljande ny plantering, gynnar koldioxidbalansen. Däremot ger urskogen, där tillväxt och förruttnelse balanserar varandra, inget positivt bidrag till koldioxidbalansen. Alltså, ju mer skog desto bättre är det för klimatet.

### 1.2.1 Skogsbolagens miljöarbete

Svensk skogsindustri ligger idag långt före andra länder var det gäller att avverka utan att störa tillväxten och att sköta effektiv skogsvård (www, Skogsindustrierna, 2, 2005). Skogsbruket är både bra på att kombinera effektivitet med naturvård och bevarande av biologisk mångfald. Andelen certifierade skogsbruk är hög. Industrin har också kunnat visa förbättringar inom miljöarbetet. Sedan början på 1970-talet har utsläppen till luft och vatten minskat med mer än 90 procent och Sverige hör till en av de främsta vad det gäller energieffektivitet och miljöanpassning (www, Skogsindustrierna, 2, 2005). Under hela 1900-talet ökade skogsbeståndet i Sverige, medan omvärldens skog minskade. Som nämndes ligger Svensk skogsindustri långt före många andra länder vad det gäller miljöhänsyn och nedan anges några viktiga faktorer till den svenska skogens miljöframgångar (www, Skogsindustrierna, 3, 2005):

- God naturvårdshänsyn tas på all skogsmark.
- Cirka 22 procent av landets skogsareal skyddas från skogsbruk i form av biotopskydd, naturreservat och naturvårdsavtal.
- Cirka 60 procent av den svenska skogen är certifierad medan 50 procent är snitt i Europa.
- Stora resurser har satsats på naturvårdsutbildning.

(www, Skogsindustrierna, 3, 2005)

---

<sup>2</sup> Skogsexport minus skogsimport (www, Skogsindustrierna, 1, 2005).

<sup>3</sup> Var femte brittisk tidning trycks på svenskt tidningspapper (www, Skogsindustrierna, 1, 2005).

<sup>4</sup> Fotosyntesen är den process genom vilket växter och fototrofa bakterier omvandlar ljus till kemiskt bunden energi (Nationalencyklopedin, 1991, 573).

<sup>5</sup> 1150 miljoner ton kol i träd, rötter och jord (www, Skogsindustrierna, 1, 2005).

<sup>6</sup> 760 miljoner ton i atmosfären (www, Skogsindustrierna, 2, 2005).

## 1.3 Problemdiskussion

Miljöredovisningen är idag en rapport som är en självklarhet för många företag vid sidan av årsredovisningen. På senare år har företagens intressenter för miljöredovisning växlat (Bergström et al., 2002, 24). Av tidigare studier framgår det att föreställningen om miljöredovisningens användare inte helt och hållet överensstämmer med de faktiska brukarna och deras användning av redovisning. Enligt en undersökning genomförd 1993, var företagens huvudsakliga målintressenter anställda, närboende och aktieägare. Tre år senare var industrikunder en av de primära intressentgrupperna. Det har skett en förskjutning, från mer ideella målgrupper som lokalbefolkning, miljögrupper, media och skolor, till mer institutionella mottagare och användare (Bergström et al., 2002, 25). Dessa olika grupperingar leder till viss problematik eftersom det inte är så lätt att tillgodose samtliga intressenters olika önskemål och förväntningar på miljöredovisning. Det finns därför olika kategorier av dokument inom miljöredovisning för att uppfylla olika intressenters krav.

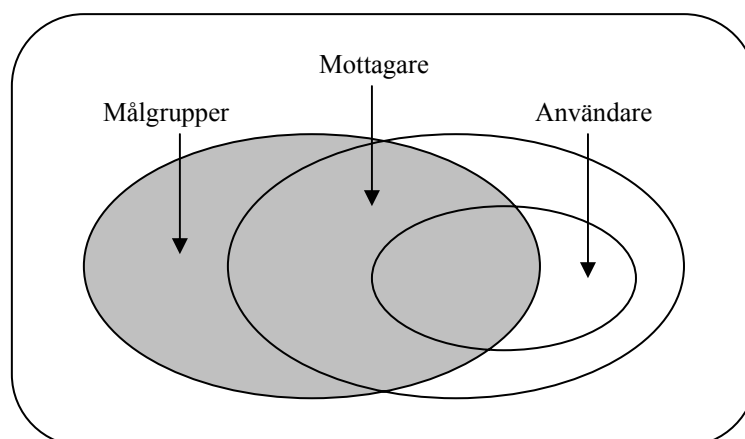
UNEP<sup>7</sup> gjorde 1996 en undersökning om miljöredovisningens nytta och användbarhet (Bergström et al., 2002, 25). Studien visade att majoriteten av intervjuade företagsrepresentanter ansåg att miljöredovisning primärt var imagebyggande och ett förtroendeskapande verktyg. Enligt dessa var värdet av miljöinformationen ytterligt begränsad som beslutsstöd för att bedöma resultat. Företagsrepresentanterna ansåg att mottagarna inte granskade miljöredovisningen. De önskade allmän miljöinformation om företagen och dess miljöpåverkan. Vidare gjorde UNEP intervjuer med mottagarna, däribland finansaktörer, opinionsbildande grupper och myndigheter. Dessa mottagargrupper gav ett helt annat svar än företagsrepresentanterna. Mottagarintressenterna medgav att de faktiskt läser miljöredovisning förhållandevis noggrant. Dessutom ansåg de att de kunde få mer och mer noggranna och jämförande nyckeltal som där igenom kan användas som beslutsunderlag.

Det har kartlagts att intressenter har olika syften med att läsa miljöredovisningen (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 39). De flesta efterfrågar en mer detaljerad miljöredovisning snarare än en mer övergripande miljöbeskrivning. Vanligtvis redovisar företagen utifrån en kvalitativ metod för att nå företagens primära intressenter som är lokalbefolkning och medarbetare. Generellt anser författarna i boken Miljöredovisning att anställda och närboende är primära mottagare (Bergström et al., 2002, 28). Larsson tar i sin bok, Miljöredovisningen (1995, 54), upp ett antal intressentgrupper som han anser relevanta för miljöredovisningen av olika slag. Bland annat nämner han finansnäringen, som vill veta vilka resurser som krävs för att uppnå vissa miljömål. Därefter beskriver Larsson kommuner och lokalbefolkning som intressenter, som vill veta företagets miljöpåverkan på samhället och hur företaget planerar att reducera negativ miljöpåverkan. Sedermera nämner han också konsumenter som grupp, som var mest fokuserade på företagets produkter. Till slut påpekar han att medarbetare vill kunna se sitt företags strategier för att förbättra deras miljömoral. Den information samtliga intressenter efterfrågar är företagets miljöpåverkan, vilka miljöåtgärder som vidtas och hur företagen skall hantera denna påverkan (Bergström et al., 2002, 28).

Det förekommer olika uppfattningar om vad som bör finnas i miljöredovisningen. Det finns därför skillnader mellan företagets uppfattning och intressenternas användningsområde (Bergström et al., 2002, 28). Figur 1.1 visar att det inte bara är företagets målgrupper som läser miljöredovisningen (Naturvårdsverket, 2000, 11). Det är också så att en del av de målgrupper företaget inriktat sig på inte tar del eller läser miljöredovisningen.

---

<sup>7</sup> UNEP - United Nations Environment Programme, FN's miljöutskott ([www](http://www), Regeringskansliet, 1, 2006).



Figur 1.1 Överlappning av miljöredovisningens målgrupper, mottagare och användare (Naturvårdsverket, 2002, 12).

Det finns flera stora frågor som gäller användandet av miljöredovisning. En stor fråga är för vem miljöredovisning inriktar sig mot? Ytterligare, vilka är de intressenter som läser den och har störst nytta av den? Kan det vara så att företagen endast redovisar för att stilla sitt samvete? Skriver företagen det som intressenterna vill läsa? Om inte, vad är det som intressenterna är intresserade av vad det gäller miljöredovisning? De stora frågorna som besvaras i denna studie presenteras nedan.

- Vilka intressenter har störst användning av miljöredovisning inom skogsindustrin?
- Vilka incitament har intressenterna att läsa miljöredovisningen?
- Hur väl uppfyller företagen intressenternas förväntningar på miljöredovisning inom skogsindustrin?
- Vilka incitament har företagen att miljöredovisa?

## 1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att klargöra om företagens miljöredovisning ger den information och nytta som intressenterna efterfrågar. Studien bygger på en kvalitativ undersökning av företag inom skogsindustrin och deras intressenter. Vidare visar undersökningen vilka incitament dessa parter har för att använda miljöredovisning, som informationsunderlag för intressent och som möjlighet till informations-spridning.

## 1.5 Avgränsningar

Studien är fokuserad till större svenska företag inom skogsnäringen. Vi har förstått att skogsnäringen ligger före andra branscher när det gäller att redovisa miljöarbetet (www, skogsindustrierna, 3, 2005). Vi har valt att avgränsa analysen av intressenterna till att omfatta industrikunder, aktieägare, anställda, myndigheter, leverantörer, miljögrupper och skogsägare. Anledningen till att vi valt dessa intressenter är på grund av tidigare studier av aktuella intressenter för miljöredovisning (Naturvårdsverket, 2000, 17). Vi kommer att beskriva metodrelaterande avgränsningar i detalj i vårt metodavsnitt (Kapitel 3).

## 1.6 Definitioner

Nedan ges definitioner på användbara och aktuella förkortningar och begrepp som nyttjas i uppsatsen.

### *Due Diligence-analys*

Att syna ett företag inför ett uppköp. Det fokuseras ofta på de legala och finansiella delarna men det förekommer även miljömässig och teknisk analys (www, Lerdel Investigations, 1, 2006)

### *FSC*

Forest Stewardship Council ska uppmuntra till ett miljöanpassat, samhällsnyttigt och ekonomiskt livskraftigt bruk av världens skogar. (www, FSC, 1, 2006)

### *Miljöredovisning*

Miljöredovisning, såväl intern som extern, är presentation av miljöinformation och miljömål samt uppföljning och utvärdering av företagets miljöprestanda i ett media valt efter målgruppens behov och företagets kommunikations mål (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 16).

### *Miljörevision*

Enligt ICC<sup>8</sup> innebär miljörevisionen en systematisk, dokumenterad, periodisk och objektiv värdering av hur väl företagets miljöskyddsorganisation, ledningsrutiner och utrustning fungerar (Larsson, 1995, 52). Miljöredovisningens syfte är att vara till hjälp i skyddet av miljön genom att:

- underlätta ledningens kontroll av miljöskyddsrutinerna.
- bedöma överensstämmelsen med företagets politik, vilken bör inkludera efterlevnad av kraven i lagstiftningen.

### *Miljöpolicy*

Visionen i ett företag ger basen till företagets miljöpolicy. Policyn skall berätta om företagets avsikter och principer för hur bolaget handlar när det gäller verksamheten och dess miljöpåverkan. Den utgör grunden för att fastställa och följa upp miljömålen (Jacobsson & Jacobsson, 1999, 95).

### *SRI, Socially Responsible Investment*

SRI är en internationell och oberoende, icke vinstdrivande forsknings institut som verkar för myndigheter, företag, stiftelser och andra organisationer. SRI tar fram nya innovationer till marknaden genom att licensiera deras teknologier och nya risk satsningar (www, SRI, 1, 2006).

### *UNEP*

United Nations Environment Programme, FN:s Miljöutskott (www, Regeringskansliet, 1, 2006).

---

<sup>8</sup> ICC - Internationella handelskammaren.

## 1.7 Disposition

Utifrån vår figur (1.2) kommer vårt inledande kapitel delvis att ta upp syfte och problemdiskussion som vi med hjälp av kapitel två och fyra leder oss fram till kapitel fem, analysen. I analysen tillsätter vi också vårt val av metod (kapitel tre) för att få trovärdighet i studien. Metoden är också det angreppssätt som vi använder oss av i analysen. Från analysen drar vi sen slutsatser i kapitel sex.

**Kapitel 1** klargör bakgrunden till uppsatsens ämne och studiens valda bransch. Vidare förs en problem diskussion som leder fram till arbetets problemformuleringar och syfte. Där efter beskrivs uppsatsens avgränsningar kortfattat.

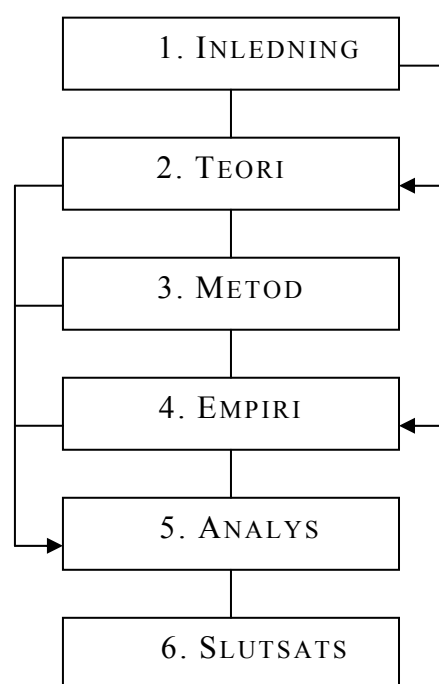
**Kapitel 2** beskriver uppsatsens teorier, vilket är miljöredovisningens syfte, intressentmodellen, riktlinjer och motiv för företagen att miljöredovisa. Till sist behandlas även myndigheters krav och miljöredovisningens konsekvenser.

**Kapitel 3** redogör för metoden, som behandlar tillvägagångssätt, angreppssätt och datainsamling. Slutligen diskuteras validitet och tillförlitlighet.

**Kapitel 4** presenterar de tre valda skogsbolagen och de olika intressenterna. Därefter redogörs samtliga intervjuer.

**Kapitel 5** applicerar den valda teorin och empirin utifrån den valda metoden.

**Kapitel 6** avslutar själva studien med klargörande slutsatser av de problemformuleringar som tas upp i inledningen.



Figur 1.2 Disposition av uppsatsen.

## 2 Teoretisk referensram

*I den teoretiska referensramen beskrivs miljöredovisningens syfte, intressentmodellen, riktlinjer och motiv till att företagen miljöredovisar. Kapitlet innehåller också myndigheters krav på miljöredovisningen och dess konsekvenser. Dessa teorier kommer sedan att ligga till grund för arbetets analys och slutsats.*

### 2.1 Syftet med att miljöredovisa

Miljöredovisningens syfte är att återberätta resultatet av miljöarbetet för företagets intressenter (Larsson, 1995, 54). Detta förväntas ge effekter i form av konkurrensfördelar och monetära vinster. Genom en tydlig miljöredovisning visar företaget sina intressenter ansträngningar och skapar trovärdighet, vilket ger signaler om trygghet och att företaget är i en föränderlig miljö. Företaget kan sätta press på sig själv genom att informera internt och externt hur långt de nått med att uppnå vissa miljömål. Genom att jämföra olika avdelningar och anläggningar med varandra skapas en intern benchmarking. Vidare vill företaget också jämföra externa konkurrenter genom jämförbara miljötal för att uppnå konkurrensfördelar (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 12). Redovisningen kan delas upp i tre olika syften, vilka är ansvar, resultatberättelse och styrning (se tabell 2.1.) (Bergström et al., 2002, 22). Dessa tre ansvarsidéer har en viktig funktion eftersom de kontrollerar företaget.

Tabell 2.1 Ansvarsidéer (Bergström et al., 2002, 23)

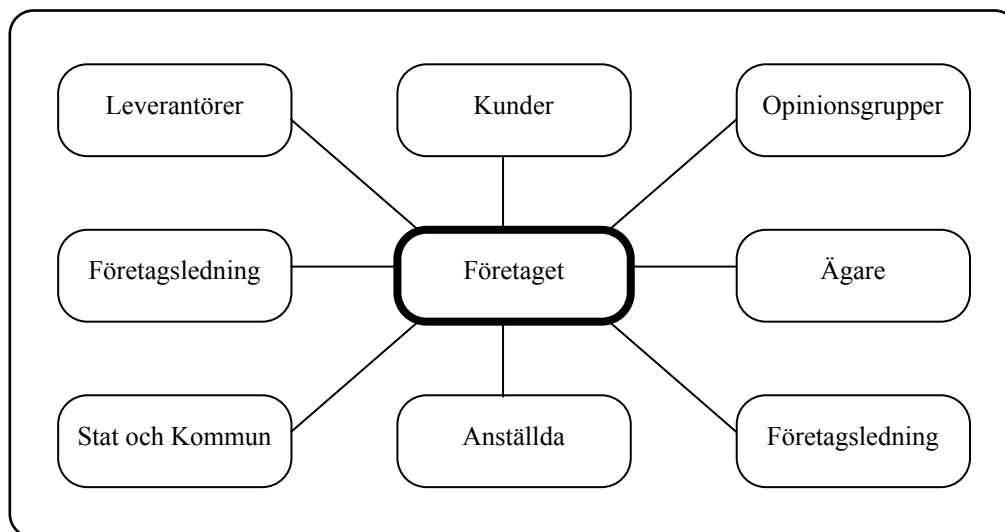
Syfte	Primära användare	Frågeställningar
Ansvar	Företagets intressenter	Har företaget skött sina affärer på ett lagligt sätt? På ett etiskt acceptabelt sätt? Vill vi göra affärer med dem? Kan vi ge ledningen fortsatt förtroende? Har vi blivit lurade?
Resultatberättelse	Ägare och företagsledning	Får vi ut något av detta företag? Hur väl har de förvaltat resurserna? Med tanke på att företaget förbrukat resurser, har mervärde skapats? Kan vi ge ledningen fortsatt förtroende?
Styrning	Företagsledning och personal	Hur väl kan vi använda våra resurser på ett så effektivt sätt som möjligt? Vad kan vi bli bättre på?

Miljöredovisningen ska undanröja tvivel om korrekthet i redovisade sakförhållande och att jämföra förväntat utfall med verkligt utfall (Larsson, 1995, 54). Det kan sägas att redovisningen skall fungera i ett antal olika relationer som företaget har. Revisioner är också ett redskap för att dokumentera företagets miljöarbete gentemot externa intressenter men också mot interna intressenter. Syftet kan på så sätt variera väldigt mycket på grund av vilken målgrupp företaget inriktar sig på. Slutligen är miljöredovisningens huvudsyfte att kunna balansera mellan målgruppens behov och företagets kommunikationsmål, vilket också är grunden för miljöarbetet (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 12).

## 2.2 Intressentmodellen

Intressentmodellen handlar om att framhålla och vårda sina intressenter så ett långsiktigt samarbete och fortlöpande spel kan ske som utmynnar i att företagets mål kan uppnås (Ljungdahl, 1999, 42). En intressent är en fysisk- eller juridisk person som är intresserad av företagets aktiviteter, antingen av ekonomiska skäl eller som opinionsbildare. De primära intressenterna för ett företag är de som kan hjälpa att driva företaget framåt, inte bara med hjälp av ekonomiska medel utan också sådana företag som har eller ger kritiska resursbidrag som företaget är i stort behov av.

Ett företag, oberoende av storlek, geografiskt läge, produktions- eller tjänsteföretag, har alltid kopplingar eller relationer till olika intressenter (se figur 2.1) (Ax et al., 2002, 41ff). Dessa olika intressenter kan vara mer eller mindre viktiga för företaget men det råder ett spel där de båda, företaget och intressenten, är beroende av varandra för att lyckas med sina respektive mål. De olika intressenternas mål och förväntningar på företaget kan vara vitt skilda och ibland stå i konflikt med varandra och då gäller det för företaget och dess ledning att prioritera samt att gå en balansgång för att lyckas tillfredställa sina intressenter. Företaget kan också lösa detta genom att tillgodose intressenternas krav i olika steg och tidpunkter. På detta sett kan företaget se till att alla intressenter blir nöjda på längre sikt.



Figur 2.1 Intressentmodellen – Exempel på interna och externa intressenter (Ax et al., 2002, 42).

Många företag kommer allt närmare sina intressenter, när det till exempel krävs mer av kvalitet och exakta leveranser av råmaterial för att företagen försöker hålla så låg lagernivå som möjligt (Ax et al., 2002). För att åstadkomma detta måste dagens företag ha starkare relationer för att våga lita på varandra. När det gäller kontakten med miljöorganisationer har många företag insett att om de, miljöorganisationerna, kan få lite inflytande på verksamheten anser organisationerna att de då får lite belöning av företagen och på så sätt kan skapa goda relationer (Ax et al., 2002, 41ff). Företagen kan också välja att redovisa en viss bild av företaget och information till vissa intressenter vid en tid och en annan bild till en annan för att få bästa möjliga respons av de olika intressenterna (Ljungdahl, 1999, 42). På så sätt kan företaget tillgodose de olika intressenters behov. En redovisning bör utformas så att den uppfyller de olika intressenters informationsbehov på ett tillfredställande sätt.



### 2.2.1 Interna intressenter

Följande beskriver intressenter, som är involverade i företaget från ett internt perspektiv.

#### *Företagsledningen*

Företagsledningar har det yttersta ansvar att kontrollera att verksamhetens miljöarbete bedrivs på ett korrekt och effektivt sätt (Larsson, 1995, 54). Detta är ett sätt för företagsledningen att genom en tillförlitlig miljöredovisning skapa trovärdighet hos ägarna. Företagsledningen har ett naturligt intresse av företagets framgångar i förhållande till sina ambitioner inom miljöredovisningen (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 39). Företagsledningen är väldigt mån om hur väl företaget uppfyller sina uppsatta miljömål. Dessutom är företagsledningen angelägen om att få veta hur bra miljöledningssystemen fungerar. Vidare har företagsledningen ett behov av att se kvantitativ data av vad insatta miljömedel genererar i form av vinster och om dessa medel skapar vissa marknadsmässiga fördelar.

#### *Anställda*

Medarbetarna är de som ska se till att ledningens miljömål uppnås (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 39). Det är därför viktigt att denna målgrupp får bra information om vilka mål företaget arbetar mot och hur långt företaget har kommit med dessa mål. Viktigt här är att företaget pekar ut betydelsen av den enskilda individens prestation, som ska motivera den anställda att fortsätta miljöarbetet. Kontinuerlig återkoppling är också viktigt för att medarbetarna kan känna att de gör något meningsfullt och samtidigt får de en god överblick av miljösituationen. Vidare skall redovisningen ge kontroll av personalens kompetens och kunskapsnivå. Då hjälper den också att sprida och öka förståelsen för miljöarbetets betydelse (Larsson, 1995, 54).

#### *Fackföreningar*

En av fackföreningarnas huvudfrågor är arbetsmiljöfrågor (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 40). Därför är miljöredovisningen en tämligen väsentlig rapport för fackförbunden. De har ett speciellt intresse som omfattar dels hanteringen av råvaror och dels kemikalier. Det finns flera som anser att Skanska kunde ha undvikit olyckan i Hallandsåsen, genom att de stoppat tunnelbygget i tid (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 40). I en sådan situation hade fackföreningarna agerat och stoppat tunnelbygget, om Skanska informerat om riskerna med Rhoca-Gil i miljöredovisningen.

### 2.2.1 Externa intressenter

Dessa följande intressenter har ett externt intresse av företaget och har inte samma direkta relation med företaget som de interna intressenterna har.

#### *Finansinstitut*

De grupper som har någon form av finansiell koppling till ett företag är oftast aktieägare, investmentbolag, banker, och försäkringsbolag. Dessa grupper visar ett allt större intresse för hur miljöarbetet bedrivs (Larsson, 1999, 65). För placeraren och ägaren är det affärsriskerna som är det stora informationsbehovet. Placeraren är vidare intresserad av affärsmöjligheterna som finns, avkastningen ska helst motsvara långt över räntan. Försäkringsbolag vill naturligtvis kunna dra slutsatser vad gäller olyckor förorsakade av miljöfaktorer. Däremot har försäkringsbolagen mindre intresse av affärsmässiga risker. Informationsbehovet för försäkringsbolag blir därför mer inriktat på att analysera hur pass säkert företaget är. För banker behövs information för att bedöma kreditrisken, varpå dessa kräver verifierbara

sakförhållanden, med andra ord fakta inom miljöområdet. Kreditriskerna skiljer sig här från olycksriskerna på grund av att kreditriskerna är beroende av företagets resultat (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 41).

#### *Företagskunder och leverantörer*

Kraven som en underleverantör har till andra företag gällande miljöredovisning, har ökat de senaste åren (Bergström et al., 2002, 27). Företagskunder gör ofta en bedömning av företagets miljömedvetenhet, dess åtaganden och miljöprestationer. En företagskund med ett utvecklat miljöarbete i den egna organisationen riktar sitt intresse mot information i miljöredovisningen om måluppfyllelse, miljöpolicy och försäkran om att inköpta produkter inte kommer att försämra deras egen miljöprofil (Larsson, 1995, 56). Ett av miljöredovisningens syften är att övertyga kunden om att bolaget lever upp till förväntad miljö kvalitet. Många större företag och koncerner ställer ofta höga krav på sina leverantörer (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 42). Ett exempel är skogsbolaget STORA som har delat upp sina leverantörer i tre klasser (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 42). Efter en grundlig analys så bestämmer STORA om leverantören tillhör klass 1, klass 2 eller klass 3. Klass 1 motsvarar ett välutvecklat miljösystem, klass 2 har ett sämre miljöarbete medan klass 3 har ett obefintligt miljösystem och får därmed svårigheter att godkännas som leverantör. Leverantörer kan bli utsatta för frågor kring miljöarbetet av sina grossistkunder (Larsson, 1995, 56). En underleverantör med ett välutvecklat miljöarbete kanske inte vill bli förknippad med företag som har ett bristande miljöarbete och en dålig miljöimage. Leverantörer har kunder som är väldigt beroende av leverantörens framtid (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 42). Därför finns det många kunder som är intresserade av leverantörens strategiska miljöplaner.

#### *Myndigheter*

Myndigheter sätter vissa krav på miljöredovisning, bland annat genom miljörapportering (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 43). Dessa miljörapporter gäller dock bara för miljöfarliga verksamheter. Sedan 1999 är det lag på att alla miljöfarliga verksamheter skall i sin årsredovisning redovisa sin miljörapport (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 43). Företagen samarbetar ofta med kommunala organ vilket kan ske på ett brett plan (Larsson, 1995, 55). Att som företag visa kommunala och andra myndigheter en utmärkt miljöredovisning kan i vissa fall underlätta vid vissa kommunala överväganden i form av byggnadstillstånd, deponier och markbehov.

#### *Miljögrupper*

Miljögrupper är den målgrupp som mest jagat efter informationen från företagen under 1990-talet (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 44). ”Dessa grupper tar inte emot grönt svammel utan kräver fakta och konkreta bevis” (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 44). Ofta innehar dessa personer hög kompetens angående miljöfrågor, fakta och data som behövs för att ifrågasätta företagen. Förr var dessa grupper vanliga hot för företagen, idag finns allt fler miljöorganisationer som samarbetar med företagen för att tillsammans nå viktiga miljömål.

#### *Lokalbefolkning*

Lokalbefolkning är oftast en rätt bred målgrupp, eftersom denna grupp kan innefatta medarbetare, kunder, leverantörer och ägare, med andra ord i vissa fall samtliga som ovan beskrivits (Larsson, 1995, 56). Människorna som berörs i denna grupp lever nära företaget och måste därför få en objektiv berättelse om vad som händer inom företaget och vad företagets miljöåtaganden är och hur de lever upp till dem. En barnfamilj vill se till att inte familjen drabbas av företagets produktion och konsumtion, således kan det vara tryggt att

veta att företaget i fråga har långsiktiga mål som de bevisligen arbetar efter, följer upp och sedan öppet redovisar för samtliga intressenter (Jacobsson & Jacobsson, 1998, 44).

## 2.3 Riktlinjer för miljöredovisningen

Det finns flera olika internationella standarder för hur organisationerna ska miljöredovisa. De vanligaste standarderna är Global Reporting Initiative och EMAS (Bergström et al, 2002, 50). Vi skall nedan ge en närmare beskrivning av dessa miljöredovisningssystem och sedan försöka beskriva skillnader mellan dessa.

### 2.3.1 Global Reporting Initiative

Global Reporting Initiative, GRI, är en oberoende institution med uppgift att uppföra riktlinjer för företag med hållbarhetsredovisning (www, GRI, 1, 2005). GRI har representanter från många olika dimensioner, exempelvis olika företag, revisionsbyråer, investmentbolag, miljögrupper, mänskliga rättigheter, forsknings- och frivilliga organisationer från hela världen. Detta gör att organisationens riktlinjer speglar de flesta olika perspektiv på miljöredovisningen. Organisationen startade 1997, blev oberoende 2002 och ingår i UNEP<sup>9</sup>. GRI:s riktlinjer utgår från att företaget inte bara miljöredovisar utan också hållbarhetsredovisar. Organisationen utgår från deras ”triple bottom line” perspektiv, det vill säga att sociala-, ekonomiska- och miljöaspekter sammanförs i en hållbarhetsredovisning.

GRI:s riktlinjer inleds med en introduktion, del A, och en diskussion kring syftet med gemensamma regler för hållbarhetsredovisning (www, GRI, 2, 2005). Del B fullföljs av elva olika redovisningsprinciper som också påminner om den vanliga redovisningen. Principerna berör redovisningsenhet och redovisningsperiod samt kvalitativa egenskaper som relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Dessa principer skall vägleda företagen så att de redovisar i enlighet med GRI och skapa en viss kvalitet i redovisningen. Del C innehåller en mer konkret vägledning för hållbarhetsredovisningen. Med över 700 olika informationspunkter skall företagen kunna ta fram såväl datatillgång som strategier och policys för deras hållbarhetsredovisning.

Om man sammanfattar GRI:s del C i korta drag så tas följande komponenter upp som är brukligt för hållbarhetsredovisningen (www, GRI, 2, 2005). Först vill GRI att företagen förklarar sina visioner och strategier. Företagets verkställande direktör kan här göra ett uttalande och en diskussion om framtida hållbarhetsredovisningens strategi. Därefter skall företaget förklara sin profil inom hållbarhetsredovisning, vilket kan innefatta åtgärder om aktieägarna och en beskrivning av redovisningen. Sedan anser GRI att lednings- och hållbarhetsarbetet bör beskrivas men också rapportens organisatoriska upplägg, policys, ledningssystem och aktieägarnas engagerade insatser. GRI vill vidare se en utförlig innehållsförteckning som ger läsaren en god insikt av graden av tillförlitlighet. Till sist vill GRI att företagen följer de riktlinjer som skall följa de tre olika indikatorerna som social-, ekonomiska- och miljöansvar. Exempel på ekonomiska indikatorer är bland annat företagets påverkan, både direkt och indirekt, på lokala som globala ekonomiska system. Vidare är företagets löner, pensionsvillkor och skatter likaså exempel på ekonomiska faktorer som anses ska vara med. De sociala indikatorerna delas upp i tre olika grupperingar som personalfrågor, mänskliga rättigheter och sociala frågor, ur ett mer brett perspektiv. Dessa handlar om

<sup>9</sup> United Nations Environment Programme, FN:s Miljöutskott (www, Regeringskansliet, 1, 2006).

människor, samhälle och frågor som korruption och mutor. Miljöindikatorerna behandlar företagets påverkan på miljön genom bolagets produkter och tjänster.

### 2.3.2 Eco Management and Audit Scheme

Inom EU har ett system kallat EMAS utvecklats för att föra fram miljötankandet och förbättra miljöredovisningen (Bergström et al., 2002, 49). EMAS bygger på att företagen ska uppmuntras till att arbeta mer strukturerat med miljöfrågor. De företag som uppfyller EMAS krav kan registrera sig och därmed få tillgång och använda organisationens symbol i olika sammanhang. EMAS har ett hårt krav på att miljöredovisningen skall vara begriplig för allmänheten och därför bör informationen presenteras på ett bra och tydligt sätt.

Eco Management and Audit Scheme, EMAS, är EU:s miljöstyrning- och miljörevisionsordning (www, EMAS, 1, 2005). EMAS är en förordning som bildades 1993 av EU:s miljöministrar. Syftet med EMAS riktlinjer är att ge en aktuell information om de organisationers miljöarbete till dem som är intressenter. En miljöredovisning som utgår från EMAS riktlinjer bör minst innehålla följande punkter (www, EMAS, 2, 2005):

1. Beskrivning av verksamheten och sammanfattning av dess arbete, produktion och tjänster. Det är viktigt att intressenten får en klar förståelse för verksamheten och dess tjänster.
2. Vidare skall organisationens miljöledningssystem och miljöpolicy förklaras. De ska också förklara de miljöpolitiska åtagande företaget har och hur dessa genomförts i bolaget.
3. Därefter skall en redogörelse om direkta och indirekta miljöpåverkan från organisationen framställas. Detta för att ge intressenterna en överskådlig bild av verksamhetens miljöaspekter men också vad bolaget gör och den betydande miljöpåverkan som detta kan förorsaka.
4. Övergripande och detaljerande miljömål som är satta i relation till miljöaspekter och verksamhetens miljöpåverkan. Här visas för allmänheten hur företagen vill förbättra sin miljöprestanda.
5. Uppgifter om utsläpp och dess utveckling om vad bolagets har för miljöpåverkan i relation till miljömålen. Företagen kan här jämföra tidigare års utsläppssiffror med årets. Syftet här är att redovisa hur de övergripande målen uppnåtts, men också för att visa hur bolagets miljöprestanda förändrats genom tiden.
6. I den näst sista punkten skall företagens miljöprestanda redovisas i förhållande till lagar och föreskrifter om miljöpåverkan, till exempel gränsvärden. Här kan företagen ta med finansiella investeringar som lett till miljöförbättringar. Dialogen mellan intressenter och företaget kan beskrivas och vad företaget gjort för att främja dialogen.
7. Till sist skall underskrift och datum skrivas på av en oberoende miljökontrollant.

### 2.3.3 Skillnader mellan GRI och EMAS

De riktlinjer och krav som ställs av GRI och EMAS är ömsesidigt stödjande (www, Miljöministeriet, 1, 2005). Den stora skillnaden mellan dessa två system är att EMAS är inriktat på riktlinjer för vanlig miljöredovisning medan GRI har riktlinjer för hållbarhetsredovisning som utöver miljöaspekter också innefattar sociala- och ekonomiska aspekter. Andra skillnader mellan dessa två system är omfattningen, insamlingen och kontrollen av uppgifter. GRI anger mer detaljerat vilka krav som ställs på rapporten, men tar

däremot inte ställning till hur insamlingssystem och miljöledningssystem ska se ut, vilket EMAS gör. EMAS anser att genom miljöledningssystem kan företaget få miljöinformation för att nå EMAS redovisning.

EMAS miljöredovisning och miljöledningssystem ska vara godkända av en utomstående och oberoende instans (www, Miljöministeriet, 1, 2005). GRI däremot, rekommenderar att dessa system ska godkännas av en utomstående kontrollant, men kräver det inte. Dessutom utgår EMAS från information för varje anläggning även när det gäller vid flera olika avdelningar. GRI utgår här ifrån ett koncernperspektiv.

## 2.4 Myndigheternas krav på miljöredovisning

Myndigheterna har idag väldigt litet inflytande på hur företagens miljöredovisning utformas eller vad den ska innehålla (Bergström et al., 2002, 41). Istället är det omvärldens krav på moral och etik som driver företagen att förbättra sina miljöredovisningar. De lagar som finns gäller ofta en miniminivå på redovisning men företagen måste tänka på de ramar och regler som gäller miljöpåverkan. Enligt miljöbalken måste företag med verksamhet definierad som tillstånds- eller anmälningspliktigt lämna in en miljörapport till tillsynsmyndigheten (Bergström et al., 2002, 42). Denna rapport gäller ej för hela företaget utan endast för en produktionsanläggning. Till rapporten, som är en offentlig handling, kan företagen sedan hänvisa i sina miljöredovisningar. Rapporten brukar vara väldigt fackmannamässigt utformad och svår att förstå för de som inte är insatta och blir därför sällan lästa utanför tillsynsmyndigheten.

I årsredovisningslagen står det att ett företag ska i sin förvaltningsberättelse lämna information som är av betydelse för att kunna bedöma företagets ställning och resultat förutom det som redovisas under resultat- och balansräkning (Larsson, 1999, 15). För att få med miljöinformation i redovisningen ändrade regeringen lagen och sedan 1999 är de företag som bedriver anmälnings- eller tillståndspliktig verksamhet också skyldiga att lämna viss miljöinformation i årsredovisningens förvaltningsberättelse (Bergström et al., 2002, 42). Regeringen ville uppmuntra företagen att utveckla sin miljöredovisning samt göra den tillgänglig för en bredare mängd intressenter genom att lägga till ett tredje stycke till 6:e kapitlet 1§ årsredovisningslagen<sup>10</sup>. Lagändringen har fått den konsekvensen att flera företag, inte bara stora börsnoterade utan även mindre, lämnar miljöinformation som del i sin årsredovisning eller separat miljöredovisning. Miljöinformationen är fortfarande väldigt knapp i många företag men det sker stora påtryckningar från intressegrupper som kräver mer och utförligare redovisning (Bergström et al., 2002, 44). När miljöredovisning till stora delar är frivillig, uppkommer vissa problem. Som ofta då granskningen är minimal, tenderar företagen att lyfta fram endast de positiva miljöaspekterna inom företaget vilket gör att det finns skäl att ifrågasätta dess tillförlitlighet. Ett företag måste alltid se till att nyttan av den information som redovisas överstiger kostnaden att ta fram och publicera informationen (Larsson, 1999, 22). Det är därför viktigt att den information som publiceras är relevant och korrekt

---

<sup>10</sup> Årsredovisningslagen 6 kap 1§ 3 stycket: Under sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra stycket skall bolag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Ett företag kan se på miljöredovisning på två olika sett. Det första är som traditionell redovisning, där det ska redovisas de direkta finansiella åtgärder och risker som kommer i samband med miljöaktiviteter (Larsson, 1999, 11). Det andra sättet är när företaget låter redovisningen sträcka sig längre än till enbart finansiell information och redovisar vilken miljömedvetenhet företaget har. I det senare perspektivet krävs det en större mängd information för att kunna ge läsaren en helhetsbild av verksamheten.

I Sverige finns en Bokföringsnämnd (BFN) som tolkar lagar gällande redovisning och tar fram normer och praxis (Larsson, 1999, 16). De har också åtagit sig att utforma normer för miljöredovisningen. Det finns ett antal olika modeller och mallar ett företag kan följa för att lyckas förmedla sitt budskap med sin miljöredovisning (Bergström et al., 2002, 59). Företaget får fritt välja om miljöredovisningen ska vara en del av årsredovisningen eller presenteras i ett separat dokument. Det finns både för- och nackdelar med de båda alternativen. För att främja god redovisning har Affärsvälden och Företagsekonomiska Institutet haft en tävling från 1995 där bästa miljöredovisning utses (Bergström et al., 2002, 59).

## 2.5 Miljöredovisningens konsekvenser

Företag kan själva välja om de vill miljöredovisa eller inte (Ljungdahl, 1999, 186). De kan på så sätt bestämma sig för att inte redovisa information som är allt för negativ. Bolagen vill gärna undvika opinionsbildande miljögruppers motkampanjer och besvärliga frågor. Företaget kan också undvika att redovisa vissa detaljer för att inte utlämna sig för mycket för konkurrenter, vilket kan vara en stor risk med miljöredovisningen. Andra nackdelar som kan dyka upp med ett företags miljöarbete är omgivningens förväntningar. Efter ett antal år av mer omfattande miljöredovisning så förväntar sig också intressenterna successivt mer och till slut helt orimliga nivåer. Detta kan i sin tur leda till att företaget antingen väljer att inte lova någonting alls eller att de får svårare att infria dessa höga förväntningar. Det är därför viktigt att företagen sätter upp mål som de vet är realistiska. Vidare kan detta med intressenternas förväntningar vara till belastning när företaget vill avveckla sin miljöredovisning, det svåra i sådana situationer är att sluta på grund av externa och interna förväntningar. Detta kan i sin tur leda till en badwill för företaget.

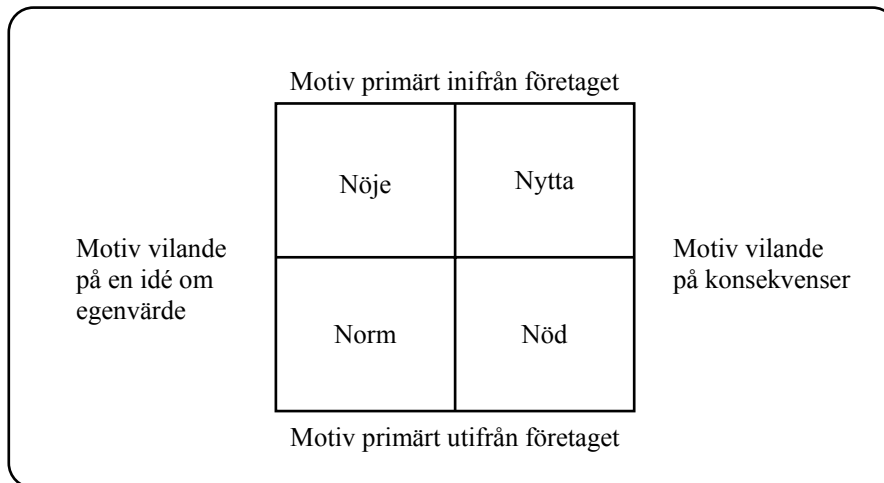
## 2.6 Varför företag miljöredovisar

Som vi beskrivit tidigare så är miljöredovisning vanligt fenomen inom svenska storföretag. Flera företag lägger ner flera miljoner på att bland annat bygga upp ett förtroendefullt miljöarbete. Men varför miljöredovisar flera företag när detta är en frivillig uppgift? Svante Beckmans 4N-typologi (se figur 2.2 nedan) förklarar en del av vårt svar (Bergström et al., 2002, 28). Beckmans modell utgår ifrån Edward Gibbons ”Det romerska rikets uppgång och fall” och ska svara på ”varför vi gör som vi gör”. Beckman delar upp det vi, som människor, helst gör i vilket kan motiveras utifrån fyra faktorer som att:

- Det *nöje* som aktiviteten medför
- Den *nytta* som handlingen frambringar
- De *normer* man tror sig vara tvungen att följa
- Det som *nöden* erfordrar

Nöje och nytta är två incitament som sporrar företaget internt, till exempel så kan dessa motiv passa bra in i företagets affärsidé (Bergström et al., 2002, 29). Nöje och nytta är motiv som

har ett egenvärde, det vill säga att inga motiv behöver egentligen formuleras eftersom handlingen är redan självklar. Nöd och norm är motiverande mer från externa perspektiv, till exempel påverkan från någon annan extern intressents krav. Nöd och norm kännetecknas mer av motiv som kan ge konsekvenser om det inte uppfylls, till exempel att sköta bokföringen och följa redovisningslagen så att ansvariga inte hamnar i fängelse.



Figur 2.2 4N-modellen, motiv varför man redovisar (Bergström et al., 2002, 29).

#### Nöjesmotivet

Det finns ett antal exempel på företag som miljöredovisar utifrån ett nöjesmotiv menar Bergström et al. (2002, 30). Dessa bolag motiverar nöjet med att miljöredovisa utifrån dess egenvärde och att det "känns rätt" att miljöredovisa. Borlänge kommun har historiskt sett byggt upp ett miljöarbete utifrån entusiasm och intresse hos kommunens anställda. Kommunens miljöchef menar att ledningen har en viktig uppgift att visa intresse för allmänheten att ledningen anser miljöfrågor som betydelsefulla. ABB:s tidigare VD Göran Lindahl skriver i 1996 års miljöredovisning följande:

*"As ABB's CEO and as a private citizen, I strongly believe that business can and must play a leading role in the achievement of sustainable development"* (Bergström et al., 2002, 30).

De värderingar som påverkar hemmet och på det privata planet påverkar också företaget (Bergström et al., 2002, 30). Detta kan kännas lustfyllt att ta sig an miljöfrågor som berör på så många olika plan. Vidare är det roligt att ha en miljöredovisning som uppfyller liknade tryck och layout som företagets professionella årsredovisning.

#### Nyttomotivet

Företag har ofta flera åliggande uppgifter som att vara målinriktade, rationella och instrumentella (Bergström et al., 2002, 31). Detta leder till att måluppfyllelse och konsekvenser ideligen står i fokus. Dessa krav kommer självklart från ledningen och det är inte helt konstigt att de flesta motiven för att skapa en miljöredovisning finns i denna del av motivtypologin.

En av företagets primära uppgifter är att vara lönsamma, frågan är då hur miljöredovisningen kan bidra till denna lönsamhet? Som ekonomer vet vi att lönsamheten består av faktorerna intäkt och kostnad (Bergström et al., 2002, 31). Intäktssidan påverkas av såld volym och det pris företaget sätter. Om företaget kan påvisa att de satsar på miljön så kan företaget därmed

ta ut ett högre pris utan att kanske volymen reduceras. Miljömärkta varor kostar i allmänhet mer än vad icke miljömärkta varor. Flera företag anser också att miljöredovisningen bidrar till ett konkurrerande syfte. Kontexten leder oss till att företagens intjäningsförmåga är beroende av goda framtida miljöarbeten. Kostnaderna däremot är mer problematiska eftersom råvarukostnaderna inte bara beror på volymförändringen utan också på höga priser. SAS hade 1996 å andra sidan en fördel med minskad volym av råvaruintag vilket gav mindre miljökostnader som i sin tur ledde till ett pris för årets bästa miljöredovisning. Nyttomotivet stödjer i alla fall det viktigaste, företagets överlevnad. Miljöredovisningen verkar vara det bästa sättet för att övertyga omgivningen om bolagets miljöarbete och motivet är att intressenter utifrån kräver en miljöredovisning.

#### *Normmotivet*

Normmotivet bygger på vanor, såna saker som vi tar för givet (Bergström et al., 2002, 32). I affärssammanhang kan man hitta två olika typer av normativ för att miljöredovisa. Den ena typen är det medvetna valet av att miljöredovisa. Detta bygger på hjältesagor, där någon framgångsrik företagare blir publicerad och hjälteförklarad. Det som sen sker är att flertalet bolag, efterföljarna, gör benchmarking och följer hjältens spår. Detta hände under 1990-talet när alla företag plötsligt började miljöredovisa. Den andra typen av normmotiv, är inte helt vanlig men kan förekomma, nämligen det omedvetna valet (Bergström et al., 2002, 33). Efter några år av miljöredovisning så kanske företag inte frågar sig varför de miljöredovisar. Det kan leda till att bolagen bara miljöredovisar för att det allmänt förekommer och är självklara handlingar. Än så länge är inte miljöredovisningen ett omedvetet val utan de flesta bolag redovisar sina syften i miljöredovisningen.

#### *Nödmotivet*

Företag kan också känna sig tvingade att redovisa på grund av lagar och normer, det vill säga nödmotivet (Bergström et al., 2002, 34). Detta kan bero på lagstiftning och normering från viktiga intressenter. Grunden för nödmotivet är att om man missar att rapportera kan det få följder genom missad certifiering, missad order, negativ uppmärksamhet i media, problem med finansiärer och intressenter. Nödmotivet är också det normala motivet bakom rapporter som skickas in till myndigheter och andra kontrollorgan. Ett multinationellt företag som Ericsson har höga krav från sina leverantörer på miljöcertifieringar.



## 3 Metod

*I metodavsnittet beskrivs på vilket sätt arbetet kring uppsatsen har utformats och hur datainsamlingen har genomförts. Därefter följer en diskussion kring tillförlitlighet och kvalitet i arbetets olika processer. Slutligen framställs systematiken för källhänvisning och en förklarande källkritik.*

---

### 3.1 Ansats

*”Kvalitativa forskare måste visa att de är medvetna om konsekvenserna av de metodologiska val som de gör under forskningsprocessen, antingen det gäller produktion av data eller val av författarstil” (Seale, 1999, 33).*

För att skaffa information kan forskaren gå olika vägar, antingen genom experiment och fallstudier eller direkt datainsamling genom arkivstudier och intervjuer (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999, 63). Vidare ska forskaren bestämma om kvalitativa eller kvantitativa metoder skall användas. Med den kvantitativa metoden samlas så kallade hård data in som till exempel vinst i kronor eller antal sålda varor. Den kvalitativa metoden går ut på att samla in mjuk data, som arbetstrivsel eller åsikter om något. Ofta förknippas intervjuer med kvalitativ forskning som metod (Ryen, 2004, 29). En intervju framstår som en mycket lämplig metod för att få fram många aspekter och aktörens perspektiv. Vi har valt att använda kvalitativa intervjuer som tillvägagångssätt och som undersökningsteknik. På detta vis har vi lyckats få ut det mesta genom våra intervjuer efter att vi haft en diskussion runt frågorna och fått fram mer vad den intervjuade personen tänker i ämnet. Vidare har vi också kontaktat ett visst antal personer som inte haft tid för intervju och då har vi skickat dem frågorna och låtit personen svara på dem i lugn och ro. När de sedan skickat tillbaka materialet och vi läst igenom detta och om har vi har haft några ytterligare frågor eller funderingar så har kontakten återupptagits.

Vi har valt att använda oss av en i huvudsak hypotetisk-deduktiv metodansats (Wallén, 1996, 47). Det innebär att vi utgår ifrån teorin och gör en logisk slutledning som leder oss fram till resultatet. Att ha ett deduktivsystem betyder att studien måste ha modellvillkor som anger relationen till observerbara företeelser. En studie via denna ansats kräver ofta undersökning av olika tänkbara orsaksfaktorer för att sedan bedöma slutsatser. Vi ansåg att denna metod möjliggjorde vår uppgift, att ge en nyanserad empirisk bild av den nytta viktiga intressenter upplever att de har av miljöredovisning inom skogsnäringen.

I samhällsvetenskaplig forskning finns flera olika undersökningsansatser. Bland annat så delas denna forskning in i systemsynsätt och aktörsynsätt (Wallén 1996, 44). Systemsynsättet behandlar strukturer och sammanhang i ett övergripande perspektiv medan aktörsynsättet karaktäriseras av olika befattningshavares värderingar och handlande. Det methodsynsätt vi valt att utgå ifrån är aktörsynsättet. Undersökningar gällande samhällsvetenskapliga ändamålskonflikter kräver ofta en studie av aktuella aktörer (Wallén 1996, 57). Att göra en undersökning på miljöredovisningens olika intressenter och aktörer är centralt, i synnerhet eftersom denna uppsats ska klargöra intressenters förhoppningar på miljöredovisning. Vi har därför gjort intervjuer med personer på ledande miljöbefattningar inom respektive intressentgrupp.

## 3.2 Litteraturstudie

Vi bestämde först vilken typ av teorier vi tänkte använda oss av. Därefter gjorde vi en litteraturstudie på LADOK<sup>11</sup>, DISA<sup>12</sup> och LIBRIS<sup>13</sup>. Vidare har vi använt oss av vissa databaser som Artikelsök, Affärsdata och Libris artikeldatabas. Aktuella sökord har varit: miljöredovisning, hållbarhetsredovisning, miljöintressenter, miljöaktörer, ekonomi + miljö. Vi har också tittat på tidigare gjorda uppsatser och deras källförteckningar, där vi erhållit aktuella referenser till artiklar och böcker. Vi har vidare varit på ett seminarium för KPMG, varefter detta gav oss en mängd material och litterära upplysningar. Vi har även fört en dialog med Lars Lönnstedt, professor SLU, om aktuell information om skogsbranschen (Pers. med., 2005). Daniel Berlin, Doktorand SLU, har också kommit med en del information om ämnet Miljöredovisning (Pers. med., 2005). Henrik Dahlström, KPMG, har vidare varit till hjälp vid vår förstudie (Pers. med., 2005). Henrik har informerat om aktuella och relevanta frågeställningar till uppsatsen ämne.

## 3.3 Datainsamlingsmetod

När forskaren skall samla in data, används antingen sekundär data eller primär data (Bäck & Halvarson, 1992, 79). Primär data refereras direkt till den ursprungliga källan och sekundär data återges till andra publikationer som i sin tur refererar till den ursprungliga källan. Vi använder oss av primärkällor i förstahand, detta för att ge en trovärdig och oberoende hänvisning (Ejvergård, 2003, 17 & 63). De primära källorna kan vidare hämtas in på två olika sätt, via observationer eller via intervjuer (Ejvergård, 2003, 47). Vårt val var självfallet att undersöka via personliga och e-post intervjuer med skälet att uppsatsen kretsar kring intressenterna och aktörsynsättet som vi ovan beskrivit.

Våra intervjuer har utförts genom muntligintervju och via e-post-frågeformulär. Detta har inneburit vissa för- och nackdelar med vår datainsamling. Vissa svagheter med e-post är att forskaren inte riktigt kan uttrycka sig skriftligt fullt ut, dessutom kan forskaren inte garantera att data förblir konfidentiella eftersom fler kan ha tillgång till ett specifikt e-post konto (Ryen, 2004, 199). Ryen nämner också fördelar i sin metodbok, bland annat egenskapen att kunna skicka e-post till fler mottagare samtidigt och dessutom förmågan att kunna bifoga dokument och bilder. Andra fördelar är att respondenterna skriver och formulerar svaren själva, respondenten får här tid på sig att reflektera över osäkra frågor. Några andra anledningar till att vissa fick intervjuas via e-post var på grund av geografiska besparingar i form av både tid- och transportkostnader.

## 3.4 Val av respondenter

Vi har valt ut tre skogsbolag som vi utgår ifrån, vilka är Holmen, Sveaskog och SCA. Anledningen till att vi valde skogsbranschen var för att denna bransch har stor påverkan på miljön varpå miljöredovisning är mycket relevant i denna industri (www, Skogsindustrierna, 3, 2005). Valet av just dessa företag föll på att dessa främst ville ställa upp till en intervju men också för att dessa föreföll bland de mest omsatta företagen inom skogindustrin. Dessa

---

<sup>11</sup>LADOK - Sveriges Lantbruksuniversitetets litteraturkatalog.

<sup>12</sup>DISA - Uppsala Universitetets litteraturkatalog.

<sup>13</sup>LIBRIS - Svenska kommunala bibliotekskatalog.

skogsbolag är representerade av deras respektive miljöchef, detta för att miljöchefen oftast har bäst insyn och kunskap om den mer generella miljöredovisningen. Dessa ska ge information om anställda och företagslednings syn på miljöredovisning. Utöver detta, ska de också svara på frågor angående deras respektive målgrupper inom miljöredovisningen.

De mer externa intressenterna är miljögrupper, aktieägare, myndigheter, försäkringsbolag, fondkommisioner och skogsägare. De flesta respondenter är utspridda över hela landet, därför genomförde vi e-postintervjuer och telefon intervjuer med dessa intressenter. Vi har försökt att hitta nyckelorganisationer för varje intressegrupp som vi hoppas ska kunna motsvara intresse-gruppens käromål. Miljögrupperna representeras av WWF som är en oberoende och opolitisk naturvårds-organisation ([www. WWF](http://www.WWF), 1, 2005). Föreningen Aktiespararna skall ge svar för vad aktieägarna anser. Aktiespararna är föreningen som skall se till så att småspararna får sin röst hörd vid bolagstämmor och dylikt ([www](http://www), Aktiespararna.. 1, 2005). Myndigheter representeras av Skogsstyrelsen, vilka ska visa myndighetsperspektiv på miljöredovisningen, angående lagstiftning och kontroller. Vidare har vi aktörer från finansiella sektorn, det vill säga Robur AB och Länsförsäkringar, som beskriver deras användning av miljöredovisningen. Föreningen Skogsägarna representerar skogsbolagen leverantörer i denna studie. De mer interna intressenternas synpunkter kommer att tolkas utifrån skogsabolagens miljöchefer. Dessa är anställda och företagsledning.

## 3.5 Giltighet och trovärdighet

### 3.5.1 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet anger användbarheten hos ett mätinstrument och av en måttenhet (Ejvergård, 2003, 70). Med andra ord skall mätinstrumentet ge tillförlitlighet och stabila utslag. Om olika undersökare kommer fram till samma resultat anses studien ha en hög tillförlitlighet (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999, 40). Etnometodologer<sup>14</sup> hävdar att tillförlitlighet är ett centralt kvalitetskriterium, men bara under förutsättning att det råder en bestämd uppfattning om hur det ska definieras (Ryen, 2004, 141). Hammersley definierar reliabilitet som graden av konsistens mellan de inordnanden av enheter under samma kategori som görs av olika forskare eller av samma forskare vid olika tillfällen (Hammersley, 1992, 67).

För att kunna nå en högre tillförlitlighet så finns det olika metoder. Det angripssätt som forskaren väljer bör vara oberoende av undersökare och undersökta enheter för att kunna nå en hög reliabilitet (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999, 40). Flera frågor bör forskaren ställa sig för att kunna öka tillförlitlighet, bland annat om åtskilliga forskare hade kommit fram till samma resultat? Skulle studien haft samma resultat om någon gjort undersökningen vid ett annat tillfälle och på ett annat urval? Vi använde oss av bandspelare vid de muntliga intervjuerna, detta för att öka tillförlitlighet (Ryen, 2004, 142). Med bandspelare får forskaren in korrekt data och undgår att påverka data. Om datan däremot består av handskrivna anteckningar har datan redan genomgått en första sällning. Problemet blir att forskaren inte hinner med att anteckna och lyssna samtidigt. Vissa tillförlitlighetsproblem kan uppstå sen i analysarbetet. Här kan forskaren öka tillförlitlighet genom att ta del av andra så kallade domare. Dessa domare är andra forskare som låter kategorisera och jämföra data därefter. Här har vi låtit ventilera vårt manus via vår handledare, studiekamrater, vänner, familj och andra

---

<sup>14</sup> Etnometodologer är människor som försöker förstå hur människor gör för att skapa meningsfulla strukturer i den sociala världen. Etnometodologer har vanligen inga hypoteser och inga på förhand givna analyskategorier ([www](http://www), Human IT, 1, 2006).

kritiskt lagda läsare. Det urval av intervjupersoner bedömde vi som ytterst aktuella. De respondenter som intervjuats hos skogsbolagen var samtliga respektive företags miljöchef. Denna befattning har det yttersta miljöansvaret och därför, i vårt anseende, mycket tillförlitlig. Vi har ställt liknande frågor för respektive intressegrupp. Självklart kan en forskare här inte ställa identiska frågor till dessa intressegrupper. Skogsbolagen har däremot fått samma frågor vilket vi anser höjer vår grad av reliabilitet. Som vi tidigare beskrivit så har vi försökt på bästa sätt att frångå propaganda och vinklade uppgifter. Vi har därför bara använt skogsbolagens miljöredovisningar som källa vid bakgrunds beskrivning av företaget. Vid analys och bearbetning av intervjuer så har vi på så sätt frångått skogsbolagens miljöredovisningar.

### 3.5.2 Validitet

Med validitet avses att forskaren verkligen mäter det som han avser att mäta (Ejvergård, 2003, 73). Det är synnerligt viktigt att veta vad dessa mått står för och att forskaren använder dessa konsekvent. Det är viktigt att kunna skilja mellan inre och yttre validitet. Inre validitet är en överensstämmelse mellan begrepp och de operationella definitionerna av den (Eriksson & Wiederheim, 1999, 39). Forskaren mäter i vad mån kausala påståenden får stöd av en studie i en bestämd miljö där forskarens uppgift blir att försöka avvisa potentiella hot mot dessa påståenden (Ryen, 2004, 138). Ett exempel på inre validitet är när forskaren skall räkna antalet partimedlemmar i ett visst parti. Forskaren måste här hitta en valid definition av begreppet partimedlem. Dessutom måste forskaren hitta empiriska kriterier som stämmer överens med begreppets betydelse.

Den yttre validiteten handlar om överensstämmelse mellan operationell definition och verklighet (Eriksson & Wiederheim, 1999, 39). Den yttre validiteten kan också se om ett visst orsakssammanhang också gäller i andra miljöer om det är möjligt att göra en generalisering (Ryen, 2004, 139). Åter till partimedlems exemplet, så är den yttre validiteten exempelvis medlemsregistret. Om medlemsregistret är ofullständigt är den externa validiteten låg. Den inre validiteten ser vi hos våra utvecklade frågor, som är väl utformade i enlighet med uppsatsens syfte, frågeställning och teori. Respondenterna fick också i god tid före intervjun ett frågeformulär, vilket utgjorde en effektivitet och större kvalitet på respondentens svar.

## 3.6 Källkritik och källhänvisning

Vår källhänvisning tillämpas efter Harvardsystemet, vilket innebär att aktuell referens anges inom parantes vid första huvudmeningen (Ejvergård, 2003, 113). Vi använder även fotnoter vid beskrivning av vissa termer och begrepp. En alternativ referensmetod heter Oxfordsystemet och innefattar endast fotnoter. Vi anser att vi får mer informationsutrymme via Harvardsystemet, genom att vi både kan referera i texten och göra korta beskrivningar i form av fotnoter. För att visa specifik referens och öka dess trovärdighet har vi valt att redovisa med sidhänvisningar. Detta underlättar också för andra att ta del av vårt val av specifika källor för vidare forskning (Ejvergård, 2003, 106).

Vi har insett dilemmat att göra en studie som baseras på kvalitativ intervjuer med valda personer. Detta bör läsaren ha överseende med, eftersom alla utvalda intervjupersoner kanske inte, inom alla områden, motsvarar direkt dess intressegrupp. Vi har försökt hitta nyckelpersoner som motsvarar varje intressegrupp. Detta har, i somliga fall varit brisfälligt eftersom vissa individer har skickat frågorna vidare till andra, bättre lämpade, personer.

Vidare gav de muntliga intervjuerna en mer heltäckande bild av situationen än vad e-post intervjuerna gjorde. E-post intervjuerna blev mer konkreta svar utan några motiveringar runt svaret.

Vi har i denna studie tolkat de interna intressenters bild av miljöredovisning utifrån skogsbolagens miljöchefers uppfattningar. Detta kan anses som bristfälligt, eftersom vi inte intervjuat den primära källan. Andra intressenter som kan anses var relevant i undersökningen är lokalbefolkning. Anledningen att inte behandla lokalbefolkningen beror delvis på grund av validitets orsaker. Det är svårt att validera en undersökning på en bred målgrupp som den lokala befolkningen. Dels genom inre validitet blir det svårt att sätta en avgränsning på vad som avses med lokalbefolkning. Sedan är det svårt också att göra en generalisering av lokalbefolkningens utfall. Vidare har vi i inledande förundersökningar insett att denna målgrupp förlorat sin aktualitet för miljöredovisning (Naturvårdsverket, 2000, 16, 23).

## 4 Empiri

*I detta kapitel presenteras först de tre skogsbolag, Holmen, Sveaskog och SCA, som intervjuats och de olika intressenterna. Därefter redogörs för den information som kommit fram genom intervjuerna hos skogsbolagen och intressenterna.*

---

### 4.1 Beskrivning av skogsföretagen

#### 4.1.1 Holmen

Holmen är ett publikt aktiebolag som funnits på den svenska börsen sedan 1936 och har cirka 4900 anställda (Holmen Årsredovisning 2004, 2005). Inom koncernen finns fem olika affärsområden.

- Holmen Paper
- Iggesund Paperboard
- Iggesund Timber
- Holmen Skog
- Holmen Kraft

Dessa fem olika affärsområden bär själva ansvaret för affärsansvaret inom sin verksamhet (Holmen Årsredovisning 2004, 2005). Holmen specialiserar sig på att förädla skogsprodukter till tidnings- och journalpapper samt kartong för förpackningar med en kapacitet på 2,4 miljoner ton. De har också en avdelning i företaget som producerar trävaror. Den största marknaden för Holmen är Europa där de har 90 procent av sin försäljning, där Sverige är den enskilt största marknaden. Holmens hela nettoomsättning år 2004 var 15.6 miljarder där 3,6 miljarder var på den svenska marknaden (Holmen Årsredovisning 2004, 2005, 5). Holmen har cirka 9 procent av den totala marknaden i Europa. Företagets mål är att växa organiskt genom att förbättra produkterna och att öka produktionsvolymen. Företaget har gjort en nyinvestering på 3 miljarder kronor i en ny maskin för tidningspapper i Madrid och med en produktionsstart i början av 2006 hoppas Holmen på att kunna förse den sydeuropeiska marknaden med tidningspapper.

Holmen Skog är ansvariga för att försörja de egna svenska enheterna med virke (Holmen Årsredovisning 2004, 2005, 24). Detta gör de genom att förvalta Holmens egna skogar, som består av 1 miljon hektar produktiv skogsmark, samt att köpa in virke och sälja till externa kunder. En större del av det externa införskaffade virket säljs vidare till andra skogsindustrier.

Holmen skriver i sin årsredovisning 2004 att de bedriver en hållbar verksamhet (Holmen Årsredovisning 2004, 2005, 9). Detta säkerställs genom att de uppfyller högt ställda miljökrav inom skogsbruket samt att de är certifierade av olika kända certifieringssystem. Från och med 2004 redovisar Holmen en separat redovisning med tyngdpunkter på socialt ansvar, miljöhänsyn samt ekonomisk utveckling som de benämner Holmen och omvärlden 2004 (Holmen och omvärlden 2004, 2005). De har på sin hemsida lagt ut en separat miljöredovisning för 2004 som endast finns att läsa på Internet. Denna Internetupplaga är mer ingående än den publikation som Holmen ger ut i tryckt form.

## 4.1 2 Sveaskog

Sveaskog är ett statligtbolag som förvaltar cirka 3,4 miljoner hektar produktiv skogsmark<sup>15</sup> och levererar 20 procent av det svenska virkesbehovet (Sveaskog, 2005, 1). De har 1800 anställda och är Sveriges största skogsägare med 15 procent av Sveriges totala skogsmark. Nettoomsättningen uppgick till 8,3 miljarder kronor år 2004. Staten har krav på Sveaskog att de ska förvalta skogarna på ”ett föredömligt sätt, både ur produktions- och miljösynvinkel för att trygga en långsiktigt ekologisk, socialt och produktionsmässigt hållbar utveckling” (Sveaskog, 2005, 6). Inom koncernen Sveaskog finns Assidomän Cartonboard AB som tillverkar högkvalitativa förpackningar för drycker och annat livsmedel (Sveaskog, 2005). En stor uppgift för Sveaskog är att förmedla och upplåta sina jaktmarker till jaktlag utan mark samt områden för naturupplevelser. Under skogsrörelsen finns följande affärsområden.

- Virkesmarknad
- Skogsbruk
- Fastigheter
- Jakt, fiske och naturupplevelser.

Sveaskog har valt att miljöredovisa integrerat med årsredovisningen 2004, de har alltså ingen separat miljöredovisning förutom att det finns en mer uttömmande på Internet.

### 4.1.3 Svenska Cellulosa Aktiebolaget, SCA

SCA är ett företag som förädlar trävaror till hygienprodukter, förpackningar och skogsindustriprodukter (SCA, Årsredovisning 2004, 2005). De har verksamhet över hela världen med 50 000 anställda och en omsättning på 90 miljarder kronor. Deras huvudmarknad är Europa och Nordamerika men det sker även en stor expansion inom Latinamerika och Asien. Deras största område, med 50 procent av deras totala omsättning, är hygienprodukter och därefter ligger förpackningar med 35 procent. SCA:s affärsidé är att ”erbjuda outhärliga produkter som förenklar vardagen” (SCA, Årsredovisning 2004, 2005, 6). SCA ligger mycket långt fram med sina produkter vad gäller kvalitet och de har även stor marknadsandel vad gäller samtliga deras produkter och de marknader de agerar på. SCA:s strategi för att växa är, genom ytterligare förvärv eller genom högre organisk genomsnittlig tillväxt jämfört med marknaden.

För ett företag med produkter direkt ut till konsumenter är ett starkt varumärke mycket viktigare än om de skulle sälja till företag som vidareförädlar varan (SCA, Årsredovisning 2004, 2005, 21). SCA har i Europa många regionalt starka varumärken men också flera stora globala varumärken. SCA tillverkar också dagligvaruhandels varumärken, så kallade private brands, där SCA är en av Europas ledande producenter. Genom att både sälja dagligvaruhandels egna varumärken och SCA egna varumärken får företaget en stor marknadsandel inom Europa. Med sin globala marknad i över 50 länder måste företaget tänka på den kulturella skillnaden vad gäller mänskliga rättigheter, barn- och tvångsarbete. Därför har företaget skapat en uppförande kod med riktlinjer som alla anställda måste förhålla sig till (SCA, SCA miljö och socialt ansvar 2004, 2005, 5). För att visa att SCA tar sitt ansvar redovisar de i en separat publikation, SCA Miljö och socialt ansvar 2004, vad deras policy för hållbar utveckling är.

---

<sup>15</sup> Produktiv skogsmark definieras som mark där tillväxten är högre än 1 kubikmeter skog per år (www, Wikipedia, 1, 2006).

## 4.2 Beskrivning av intressenter

Här följer en kort beskrivning av de intressenter vi valt att intervjua. Dessa intressenter är aktuella utifrån de tre olika skogsbolagen.

### *Finansinstitut – Robur*

Robur är ett fond- och helägt dotterbolag till Föreningssparbanken (www, Robur, 1, 2006). Robur har i 25 år förvaltat etik- och miljöfonder. Idag förvaltas cirka 12 miljarder kronor i etik- och miljöfonder. Fondbolaget söker aktivt efter ansvarsfulla företag, som på ett trovärdigt sätt hanterar sina etiska och miljömässiga risker. Robur har sedan 1996 skapat ett miljöråd som tillsammans med bolagets analytiker utvecklar kriterier som ligger till grund för bolagsanalyser.

### *Försäkringsbolag - Länsförsäkringar*

Försäkringsbolaget Länsförsäkringar består av 24 självständiga och lokala länsförsäkringsbolag som samverkar genom det gemensamt ägda Länsförsäkringar AB med dotterbolag (www, Länsförsäkringar, 1, 2005). Länsförsäkringar erbjuder ett komplett sortiment av bank- och försäkringstjänster. Bolaget är marknadsledande inom svensk sakförsäkring med en marknadsdel på över 32 procent.

### *Miljöorganisation - Världsnaturfonden*

World Wide Fund, WWF, är en oberoende och partipolitiskt obunden naturvårdsorganisation som har till syfte att bedriva naturvårdsarbete där akuta och långsiktiga åtgärder är nödvändiga för att bevara utrotningshotade växter och djurarter eller hela naturtyper (www, Världsnaturfonden, 2005). I Sverige har världsnaturfonden en central betydelse för att bevara den biologiska mångfalden och att främja naturresursernas uthålliga nyttjande.

### *Leverantörer - Skogsägarna*

Skogsägarna är en riksorganisation som består av cirka 90 000 medlemmar från fem skogsägareföreningar (www, Skogsägarna, 1, 2005). Skogsägarna erbjuder sina medlemmar skogbruksservice, rådgivning och utbildning. Skogsägarna verkar för ett aktivt och miljömedvetet skogsbruk. Organisationen är den enda som bevakar den enskildes skogsägarens näringspolitiska intressen.

### *Myndigheter - Skogsstyrelsen*

Skogsstyrelsen är en statlig organisation som har till uppgift att övervaka att Sveriges skogar sköts på ett bra och miljöriktigt sätt enligt de riktlinjer som beslutas av riksdagen och regeringen (www, Skogsstyrelsen, 1, 2005). En del uppgifter är att ge råd och information, utbilda, ha lagtillsyn, ekonomiska stöd till skogsbruket, uppdrag och inventeringar. Skogsstyrelsen är chefsmyndighet för skogsvårdsstyrelsen. Skogsstyrelsen har ett ansvar på riksnivå att ha kontakter med regeringen, departement och med andra organisationer på riksnivå.

### *Aktieägare - Aktiespararna*

Aktiespararna är en oberoende intresseorganisation för enskilda individer som sparar i marknadsnoterade aktier, aktiefonder och andra aktierelaterade värdepapper (www, Aktiespararna, 1, 2005). Organisationen strävar efter en bättre aktieägarmiljö och erbjuder säker och objektiv kunskap, information och rådgivning samt unika aktiehandelstjänster för privatpersoner som vill spara framgångsrikt i aktier och känna sig trygga (www, Aktiespararna, 2, 2005).



## 4.3 Förväntningar hos intressenter

Nedan redovisas den information som framkommit utifrån våra intervjuer med de utvalda intressenterna.

### 4.3.1 Robur AB

Anita Lindberg, etik- och miljöanalytiker.

Lindberg ser de svenska skogsbolagen som stora internationellt och dess miljöredovisning anser hon hålla världsklass (Pers. med., Lindberg, 2005). Lindberg tycker att Robur ser sig som en viktig intressent för miljöredovisningen. Hon tycker att skogsbranschens miljöarbete är relevant både ur ett etiskt och finansiellt perspektiv men medger att bolagen varierar sin syn på fondanalytiker. De stora aktörerna har självklart den finansiella sektorn i åtanke när de upprättar sin miljöredovisning. De flesta bolagen ser den finansiella sektorn som en stor målgrupp men oftast med fokus på SRI<sup>16</sup>, anser Lindberg. Många gånger hänvisar bolagen till Dow Jones Sustainable Index<sup>17</sup> och olika ratingsystem inom SRI i sina redovisningar. Hon ser mer eller mindre direkta ekonomiska incitament som har relevans ur ett finansiellt perspektiv.

Lindberg tycker inte det finns något konkret motiv till att företag väljer miljöredovisa (Pers. med., Lindberg, 2005). Hon anser det är en sammanblandning av nöjesmotiv, nödmotiv, nyttomotiv och normmotiv på en gång i skogsbranschen. Det är vidare en överlevnadsfråga för skogsbranschen att hantera och rapportera kring miljöfrågor. Hon tycker att skogsbranschen alltid på ett eller annat sätt levt med miljöfrågorna, även om de ändrat karaktär. Skogsbranschen har vidare varit beroende av och påverkat naturen och därmed också varit påpassade av omvärlden. Hon inser att det har idag blivit en ”identitetsfråga” att kunna kommunicera ett förhållningssätt och att visa på vad företaget gör. Alla seriösa skogsbolag kommunicerar på ett eller annat sätt kring miljöfrågor, även om kvalitén skiftar. De bästa bolagen fungerar som draglok och bidrar till en successiv standardökning i branschen som helhet. Det finns en tydlig koppling mellan risknivån i verksamheten och nivån i redovisning tycker Lindberg. Ett exempel är Stora Enso som är ett riskexponerande skogsbolagen, men samtidigt väldigt bra på både systematisk riskhantering och redovisning. Mindre skogsbolag, som Rottneros, har inte alls samma risker i verksamheten och därmed svagare incitament till att miljöredovisa.

För Robur utgör miljöredovisning en viktig källa (Pers. med., Lindberg, 2005). I deras etik- och miljöfonder är informationen i miljö- och hållbarhetsredovisningen helt avgörande. I den finansiella värderingen av bolaget förekommer det att miljöredovisningen används, men det är inte centralt på samma sätt. Vad fondförvaltarna mer kräver av miljöredovisningen är följande.

- Att den ska belysa både risker och möjligheter relaterade till miljöfrågor på kort-, medellång- och långsikt.

---

<sup>16</sup> SRI, Socially Responsible Investment, är en internationell och oberoende, icke vinstdrivande forsknings institut som verkar för myndigheter, företag, stiftelser och andra organisationer. SRI tar fram nya innovationer till marknaden genom att licensiera deras teknologier och nya risk satsningar (www, SRI, 1, 2006).

<sup>17</sup> Dow Jones Sustainability Index är en organisation som samlar ihop expertis och synpunkter på världens bästa miljö- och hållbarhetsredovisningar. Denna organisation är djupt etablerad världen över vilket bidrar till att företag från hela världen vill förbättra hållbarhetsredovisningar för att få ingå i indexet (www, Dow Jones Sustainable index, 1, 2006).

- Att företaget ska redovisa ett tydligt förhållningssätt till de mest kritiska framtidsfrågorna, med utgångspunkt i den egna verksamheten.
- Att den ska redogöra för den mest betydande miljöpåverkan, i form av nyckeltal, målsättningar, åtgärder etc.
- Att relevanta indikatorer redovisas över tid och de kommenteras. Varför har till exempel CO<sub>2</sub>-utsläppen ökat/minskat? Annars är det svårt att utläsa trender och värdera om resultatet är bra eller dåligt.

Robur ger feedback till företagen på deras miljöredovisning och Lindberg anser vidare att skogsbolagen uppfyller deras krav på miljöredovisningen i högsta grad, även om inte alla frågor besvaras i miljöredovisningen (Pers. med., Lindberg, 2005). Vidare tycker hon att bolagen generellt sett borde bli bättre på att konkret beskriva sin verksamhet, annars är det svårt att bedöma om de miljöåtgärder och resultat som redovisas är rimliga. Det är till exempel svårt att bedöma frågan om certifieringssystem i skogsbruket, om personen inte förstår hur bolagets virkesflöden hänger ihop. Hon tycker att den finansiella marknaden uppskattar de miljöaspekter som bolagen redovisar vid värderingar av bolagen men detta är inte särskilt utvecklat på den finansiella marknaden, varför hon tror att den finansiella sektorn använder miljöredovisningen i liten omfattning. Däremot anser Lindberg att det allmänt ses som ett hygienkrav att bolag med stor miljöpåverkan kommunicerar med dessa frågor. Vissa frågor som exempelvis handel med utsläppsätter och energiförsörjning har sannolikt redan idag en viss inverkan på de finansiella bedömningarna. Lindberg ser också vissa fördelar med att miljöredovisa integrerat respektive separat med årsredovisningen. Hon tycker att frågorna blir mer synliga med integrerad redovisning inte bara för den miljöintresserade utan att de också hamnar i sitt rätta sammanhang, nämligen i beskrivningen av affärsverksamheten. Nackdel med att redovisa integrerat är att det ofta är ett utrymmesproblem. Det avsätts sällan mer än några sidor i en integrerad redovisning, vilket ställer stora krav på aggregering. Det kan dock vara positivt att företaget tvingas sortera fram den mest kritiska informationen och göra den mer lättillgänglig. Bolaget bör i så fall komplettera med utökad information på hemsidan och hänvisningar i årsredovisningen. Generellt anser Lindberg att en separat miljöredovisning inte ska ersätta avsnittet i årsredovisningen, men att företaget bör fokusera på de mest kritiska frågorna som kan ha materiell betydelse för bolagets resultat.

Robur har inga krav på att skogsbolagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI, men de anser att GRI mycket väl kan vara ett bra verktyg och fungera som checklista och inspiration (Pers. med., Lindberg, 2005). Robur ser inget egenvärde i att slaviskt följa GRI indikatorer. Lindberg ser vidare inga som helst nackdelar med att miljöredovisa, men hon vill se en bredare hållbarhetsredovisning som behandlar personalfrågor, leverantörsförhållande, samhällsrelationer och affärsetik. Om framtiden tror Lindberg att miljön kommer att ingå i en bredare diskussion kring företagets ansvar och roll i en hållbar utveckling. De ser redan nu att rena miljöredovisningar försvinner till förmån för hållbarhetsredovisningar eller CSR-redovisningar<sup>18</sup>. Lindberg tror också att integreringen med årsredovisningen kommer öka, men att enbart väsentliga delar som klimatpåverkan, energi- och vattenförsörjning sätts in i årsredovisningen. Dessutom tror hon att en ökning på målgruppsanpassning till olika intressentgrupper kommer att utvecklas.

---

<sup>18</sup> CSR Redovisning står för Corporate Social Responsibility och är ett annat ord för miljöredovisning och hållbarhetsredovisning (www, KPMG, 1, 2006).

### 4.3.2 Länsförsäkringar

Anders Blomqvist, chef Länsförsäkringars lantbruksavdelning.

Länsförsäkringar ser positivt på miljöredovisning och ser sig själva som en viktig intressent (Pers. med., Blomqvist, 2005). De anser att marknaden krav utgör anledningen till att skogsföretagen miljöredovisar. Som försäkringsbolag så ställer de inte så mycket krav på företagens miljöredovisning men vid skada så tar de hänsyn till miljöarbetet, medger Blomqvist. Indirekt tar de också del av miljöredovisningarna när de ska göra en riskbedömning. Länsförsäkringar ställer inga specifika krav och ger därför inte någon feedback till företagen som miljöredovisar. Inga direkta incitament kan heller Blomqvist se att de har för att läsa miljöredovisningarna. Länsförsäkringar tycker att marknaden ser positivt på miljöredovisningen och ser själv inga nackdelar med att miljöredovisa (Pers. med., Blomqvist, 2005). Om framtiden tror han att miljöredovisningen kommer att utvecklas och bli en allt mer viktigare del av företagets arbete.

### 4.3.3 Världsnaturfonden

Hans Berglund, skogsansvarig.

Berglund tycker att miljöredovisningen inte riktigt är ett seriöst fenomen än (Pers. med., 2005). Berglund anser att företagen än så länge är lite naiva, de satsar mer på en väl utformad och vacker miljöredovisning än på innehållet. WWF har påträffat flera fall av felaktig information, som kan anses som vinklad information vilket leder till en form som liknar en pr-inriktning. Han anser att de själva, som miljögrupp, är en mycket viktig intressegrupp för miljöredovisningar. WWF har en stor betydelse för miljöredovisningen eftersom de försöker påverka miljöarbetet och få en större transparens. Anledningen till att företagen miljöredovisar tror Berglund beror på en mix av olika incitament, dels påkallat av 1990-talets certifieringsarbete med tillhörande miljöpositiva strömningar med en mix av tro att företagets lönsamhet ökar och dels av att alla andra miljöredovisar. Det som WWF kräver av bolagen som miljöredovisar är uppföljbara siffror och korrekta data (Pers. med., Berglund, 2005). Dessutom är det viktigt med en transparent rapportering. Berglund erkänner att de stöter allt för ofta på osäkra och/eller felaktiga uppgifter. Hans tycker inte att företagen uppfyller kraven från WWF, än så länge är det ganska få företag som uppfyller kraven. De krav som WWF koncentrerar sig på är ofta sketchartade och tunna sidor som uppfylles av företagen. WWF ger feedback på det företag som de arbetar med och i de fall de upptäcker felaktigheter tar de också kontakt för att få till ändringar.

WWF:s incitament till att läsa miljöredovisningar är väldigt betydande (Pers. med., Berglund, 2005). Deras arbete med miljöfrågor i skogen baserar sig till allra största del på samarbete med företagen. De läser all CSR-rapportering för att kunna göra Due Diligence-analyser<sup>19</sup> och riskbedömningar för deras samarbeten. På frågan om för- och nackdelar med miljöredovisa integrerat, tycker Berglund att miljöfrågorna försvinner ofta i andra aspekter. I de fall det sker separat, blir det säkerligen en mindre publik som engagerar sig i det. Om framtiden så tror Berglund att miljöredovisningen kommer att integreras på ett bättre sätt, särskilda miljöfrågor är alltid en risk. Marknaden, särskilt retail-branchen, kommer att ställa tuffare krav.

---

<sup>19</sup> Due Diligence-analys – Att syna ett företag inför ett uppköp. Det fokuseras ofta på de legala och finansiella delarna men det förekommer även miljömässig och teknisk analys (www, Lerdal Investigations, 1, 2006).

#### 4.3.4 Skogsägarna

Magnus Niklasson, marknads- och omvärldsanalytiker.

Niklasson tycker att skogsbolagen har en ambitiös och bra miljöredovisning (Pers. med., 2005). Han tycker att miljöarbetet är viktigt, inte minst ur ett image- och marknadsperspektiv, och att det är positivt att bolagen lägger fram detta. Även de sociala/mänskliga faktorerna har lyfts fram allt mer under senare år och därmed tagit utrymme från miljöredovisningen. Niklasson anser att detta är bra eftersom detta balanserar bilden. Om ett företag skulle upphöra med att miljöredovisa helt skulle det säkert få negativ effekt för företaget. Däremot är det inte säkert att miljöredovisningen måste vara så omfattande, fortsätter Niklasson, huvudsaken är vad man gör och inte vad som skrivs i redovisningen. Han tycker att skogsägarna är en viktig intressent för miljöarbetet men i mindre utsträckning för själva miljöredovisningen. Skogsägarna har som uppgift att göra vissa branchbevakningar och analyser, där de har användning av bolagens miljöredovisningar. Han tror att skogsägarna i allmänhet tycker att det är viktigt med miljöarbete och därför gärna levererar till ett företag med hög miljöprofil (Pers. med., Niklasson, 2005). Niklasson tillägger att det är trots allt är det ekonomiska som för skogsägaren oftast väger tyngst. Magnus antar att generellt en mindre del av de enskilda skogsägarna läser miljöredovisningarna från skogsbolagen. Han tror att miljöredovisningen riktas till en smalare grupp, som inte är skogsägare, skogsägaren får miljöinformationen på ett annat sätt. Anledningen till att företagen miljöredovisar tror Niklasson är på grund av strategiska orsaker. Han berättar att miljöfrågorna är högt prioriterade idag bland företagen, det är därför en förutsättning att företaget miljöredovisar för att kunna vara med marknaden långsiktigt. Att redovisa och förklara att produktionen är långsiktigt miljövänlig ger skogsprodukter en fördel framför andra konkurrerande material.

Niklasson erkänner att han inte känner till några specifika krav från skogsägarna, men han tycker ändå att skogsbolagen uppfyller de generella kraven (Pers. med., Niklasson, 2005). Vad det gäller feedback så ger Skogsägarna mycket lite feedback för miljöredovisningen, däremot så ger de kontinuerlig feedback på miljöarbetet. Niklasson ser inga direkta nackdelar med att miljöredovisa, men tycker att redovisningen inte bör ha en orimligt stor del av den totala redovisningen. Om framtiden tror Niklasson att miljöredovisningen kommer att finnas kvar i årsredovisningarna, men att den kanske får en rimligare del av årsredovisningen. Han ser redan vissa tendenser på att detta är på väg mer och mer.

#### 4.3.5 Skogsstyrelsen

Bo Wallin och Ulrika Berggren, verksamhetsutvecklare och miljösamordnare.

Skogsstyrelsen står utanför miljöredovisningens granskning och har inte i uppgift att utföra kontroller (Pers. med., Berggren, 2005). Berggren medger att de får miljöredovisningar från skogsbolagen, där de går igenom redovisningen mest för att vara uppdaterad. Hon tycker inte att Skogsstyrelsen är någon större intressent för miljöredovisningen, men att de skulle kunna ha varit en större intressent om redovisningen var mer inriktad på skogsbruket istället för industri. Anledningen till att skogsbolagen redovisar är många. Dels på grund av att de är certifierade och behöver ha tillstånd enligt miljöbalken. När företagen certifierar sig så gör de oftast det av marknadsskäl och om företagen kan vinna något miljöskäl samtidigt så är det bara positivt. Skogsstyrelsen ställer inga krav på den miljöredovisningen som finns. Skogsstyrelsen ger inte heller feedback på miljöredovisningen i sig, men Skogsstyrelsen gör en inventering på delvis riksnivå och delvis på lokalnivå för privata skogsägare och

skogsbolag. Resultaten av inventeringarna visar hur väl skogsägarna och skogsbolagen sköter miljöarbetet. Resultaten diskuteras sedan av företrädare för skogsbruket för att komma fram till om huruvida Skogsstyrelsen nått de uppsatta målen och vad miljöarbetet bör vara mer fokuserad på.

Eftersom det finns certifieringar och skogsbolagen ofta är certifierade, tror Berggren att det måste finnas ett visst intresse från marknaden och incitament att läsa miljöredovisningen (Pers. med., 2005). Hon tror att marknaden successivt kommer allt mer kräva bättre miljöredovisningar. Vidare kommer intresset för den att växa i och med att politiken kommer att lägga ner mer tid på miljöredovisningen. Berggren anser också att de olika formerna av miljöredovisning har en avgörande betydelse. Är någon specialintresserad så läser han mer en separat miljöredovisning, däremot är det förmodligen fler som läser den i integrerad version eftersom den då är mer lättläst, tror hon. Hon poängterar att miljöredovisningen är en frivillig rapport och staten därför inte kan ställa krav på den. Detta tycker Berggren i sin tur är bra, att det är marknadsstyrt, eftersom det tvingar företagen att göra bättre miljöredovisningar än konkurrenterna.

#### 4.3.6 Aktiespararna

Lars Milberg, Chefsjurist.

Det är svårt att ge en generell bild av aktieägarnas syn på miljöredovisning (Pers. med., Milberg, 2005). Det finns alla typer av aktieägare, allt från finansiellt intresserade, som är merparten, till de som är specialintresserade av miljön både privat och yrkesmässigt. Milberg anser att varje placerare bör titta på miljöredovisningen för att göra en riskbedömning och därefter kunna sätta en riskpremie. Han tror dock trots allt att medvetandet och intresset är väldigt lågt. Dessutom så tror han att miljöredovisningen fungerar som en tilläggsinformation för analyser om årsredovisningar. Milberg ser inte aktieägaren som den primära intressenten men att miljöredovisningen kan ha viss påverkan på den psykologi som sker på aktiemarknaden i det långa loppet. Han kan inte heller se att aktieägarna sätter ut några specifika krav på miljöredovisningen. Däremot tror han att det finns ägargrupper som kräver att miljöredovisningen finns. När det finns två identiska bolag, så investerar placeraren i det bolag med bättre miljöredovisning. Milberg har inte fått ge någon feedback direkt, däremot händer det på bolagsstämmor att stämman och miljöintresserade kan ge feedback på bolagets miljöredovisning.

Milberg tror att den separata redovisning kan kännas som något medvetet ont, något som måste göras (Pers. med., 2005). En mer integrerad redovisning placerar frågorna mer där det ska vara. Han tror att de flesta miljöfrågor försvinner i separat redovisning i och med att de flesta behåller själva årsredovisning. Till slut är det ändå optimalt med integrerad redovisning. Han ser egentligen inga som helst nackdelar med att miljöredovisa, förutom de kostnader företaget får lägga ner. Om framtiden tror han att det mer och mer blir intressant med en helhetsbild. Varumärket kommer att betyda mer i framtiden och en stor miljöskandal kan ge stora skador på ett känt varumärke. Han tror att miljöredovisningen är ett bra sätt att kunna värdera bolag, men att det är svårt att mäta icke-finansiell information. Ägandet går mer och mer åt fonder och fonderna i sin tur blir allt mer special utformade. Som konsumenter blir vi allt mer kräsna och positionerar oss för eller emot någonting, avslutar Milberg.

## 4.4 Skogsbolagens syn på miljöredovisningen

Skogsbolagens syn på miljöredovisning varierar. Nedan beskrivs vad de tre skogsbolagen och respektive miljöchefer anser miljöredovisningen för deras intressenter.

### 4.4.1 Holmen

Lars Strömberg, miljöchef.

Holmen AB, dåvarande Modo, har miljöredovisat sedan 1993 (Pers. med., Strömberg, 2005). Företaget känner ett stort ansvar för omvärlden och lokalbefolkningen med att framföra företagets miljöarbete. Dessutom anser Strömberg att bolaget har en väldigt god syn på miljöredovisning. Holmens miljöredovisning syftar till att beskriva miljöarbetet för företagets intressenter. Dessa intressentgrupper omfattar de anställda, omvärlden, opinionsbildare, aktieägare och affärspartners. Holmen känner inget behov av att ta in synpunkter och krav från deras intressenter för att förbättra sin miljöredovisning (Pers. med., Strömberg, 2005). Deras verksamheter är tillståndsprövade av myndigheterna och de enskilda fabrikena har utsläppsvillkor att följa. Förutom detta finns en hel del andra krav som företaget måste följa. De menar att det redan är givet för företaget vad de ska redovisa. Luft, vatten och avfallsfrågor är tre viktiga områden som måste beskrivas. Vidare är det viktigt, anser Strömberg, att redogöra för arbetet med miljöledningssystem och certifieringar (Pers. med., 2005). För Holmens del utgör miljöarbetet i skogsbruket en prioriterad fråga. Holmen tycker att de uppfyller sina intressenters krav på miljöredovisning. Utöver sin hållbarhetsredovisning i trycktform har företaget också en miljöredovisning som finns tillgänglig för allmänheten på Holmens hemsida. Företaget tycker att de får bra feedback på sin miljöredovisning och vid ett flertal gånger har Holmen fått priser och hedersomnämningar vid olika tävlingar.

Holmens intressenter antas läsa företagets miljöredovisning som en uppslagsbok, fortsätter Strömberg (Pers. med., 2005). Bolagets ambition är att miljöredovisningen skall ge svar på de frågor som de flesta intressenter ställer om ekonomi, personal och miljö. Holmen känner inte att intressenter ställer för höga krav på redovisning. Holmen, som tidigare hette Modo, var en ut av de första bolagen i världen med att börja miljöredovisa. De anser att de stakat ut vägen för miljöredovisning. Vidare så tycker inte Holmen att försäkringsbolag ställer några särskilda krav på miljöredovisningen.

Strömberg ser bara positiv respons från marknaden på miljöredovisning i allmänhet (Pers. med., 2005). Företagets tolv åriga erfarenheter av miljöredovisning har bemötts med bra gensvar på miljöredovisningen fortsätter Strömberg. Kunder utgör en av företagets viktigaste målgrupper för redovisningen och därför upplever Holmen att miljöredovisningen underlättar för företaget att göra affärer med kunder. Holmens anställda anses i stor omfattning involverad i miljöarbetet och miljöredovisningen (Pers. med., Strömberg, 2005). De anställda har ett ansvar vad det gäller att sammanställa data till redovisningen. Ett forum som når alla anställda är personaltidningen. Holmen ställer inga krav på att deras leverantörer skall kunna miljöredovisa eftersom detta är ingenting som företaget känt ett behov av. Holmen ser ingen tydlig efterfrågan på miljöredovisning från investerare. Däremot så tror miljöchefen att denna grupp kan vara betydligt mer intresserade av hållbarhetsredovisningen eftersom hållbarhetsredovisningen inte bara tar upp miljöaspekter utan väver också in sociala aspekter på verksamheten (Pers. med., Strömberg, 2005).

Holmen har inga kontakter med miljögrupper, detta eftersom de inte ser att miljögrupperna är tillräckligt insatta för att kunna bidra med arbetet av miljöredovisning. De känner inte heller något tryck från konkurrenter att miljöredovisa eftersom de var först ut med att miljöredovisa i branschen. Holmen redovisar utifrån ett separat utskick, detta på grund av att det annars blir en väldigt tjock redovisning med årsredovisningen. Holmen har inte någon extern granskare, i form av oberoende revisor (Pers. med., Strömberg, 2005). Företaget kommer för 2005 års hållbarhetsredovisning att grunda redovisningen på GRI:s riktlinjer, där bolaget kommer att redogöra för hur väl Holmens information matchar GRI:s riktlinjer. På frågan om nyttan överstiger kostnaderna med miljöredovisningen så anser Holmen att kostnaderna inte har diskuterats, utan det viktiga är att kunna få en bra redovisning. Miljöchefen ser vidare inga som helst nackdelar med att miljöredovisa. Anledning till att just skogsbranschen ligger så långt fram inom miljöredovisning är att Holmen dels var tidig med att miljöredovisa och att de flesta skogsbolag följde Holmen, men också för att det finns många olika miljöaspekter att beakta, menar Holmen. Inför framtiden tror Holmens miljöchef att miljöredovisningen kommer att finnas kvar, men att själva miljöredovisningen kommer mer och mer att vävas ihop med sociala och ekonomiska aspekter, i en hållbarhetsredovisning.

#### 4.4.2 Sveaskog

Olof Johansson, miljöchef.

Sveaskogs första miljöredovisning kom 2002 när det statliga bolaget bildades (Pers. med., Johansson, 2005). Innan Sveaskog bildades fanns Assidomän som var till hälften ägt av staten och hade många aktieägare. Assidomän har miljöredovisat sedan 1994. Företaget ser miljöredovisning som en självklarhet. Miljöchefen anser att detta är naturlig uppsamling för att sammanfatta vad företaget gör inom miljöområdet (Pers. med., Johansson, 2005). De arbetar mycket med att utveckla sin miljöredovisning till att bli en hållbarhetsredovisning med en helhetsbild av miljö, etik och ekonomi.

Anledningen till att Sveaskog miljöredovisar är att de ser en nytta i att kunna redovisa sitt miljöarbete (Pers. med., Johansson, 2005). En annan orsak till att de miljöredovisar är på grund av att andra företag gör det. Det har blivit accepterat och erkänt, en slags norm. Dessutom anser Sveaskog att miljöredovisningen är ett verktyg att ordna miljöarbetet och certifieringar. Bolaget kommer att i framtiden att redovisa en hållbarhetsredovisning men använder sig av miljöredovisning idag.

Sveaskog anser att deras intressenter är deras ägare, affärskunder, organisationer, affärsrelationer, staten och den svenska befolkningen (Pers. med., Johansson, 2005). Dessutom så ska bolaget ge en transparent redovisning till departement och myndigheter för att hjälpa dem i sin ägarroll. De anser därför att redovisning måste vara så bred som möjligt, för att kunna tas emot av grupper i samhället som är intresserade. Sveaskogs miljöchef tycker det är svårt att dela upp intressenterna i primära och sekundära. Bolagets miljöchef kan se många olika men viktiga intressenter men de som anses som mer viktiga är personer som bevakar ägarintressen och affärsknutna kunder.

Sveaskog tror sig veta vad deras intressenter kräver av miljöredovisningen, i alla fall vad de kan se utifrån den feedback de fått under de senaste åren (Pers. med., Johansson, 2005). Johansson tycker det är viktigt att vara konkret och sätta in saker i rätt sammanhang så läsaren vet vad som är bra och mindre bra. Det har uppskattats analytiker att Sveaskog försökt förklara miljöarbetet i ren text och inte bara i siffror påpekar Johansson. Kraven de kan få är

hur det går med naturvårdsarbetet och om avverkningar uppfyller kraven på god hänsyn samt vad gäller planering och hur långt företaget kommit med sin miljöpolicy. Sveaskogs miljöpolicy har blivit ganska känd och omskriven för att de sätter rätt distinkta mål om naturvård och detta uppfattas generellt som positivt av de som håller på med naturvård. Sveaskog uppfattar det inte som att intressenterna ställer krav på att miljöredovisningen skall vara speciellt jämförbar med andra miljöredovisningar (Pers. med., Johansson, 2005). Johansson tycker att företaget uppfyller intressenternas krav. Han tillägger att intressenter kan ha åsikter om företaget gör tillräckligt mycket och tillräckligt bra. De känner att de har extra mycket krav på sig eftersom det är ett statligt företag. Utöver kraven på en god lönsamhet har de andra förväntningar, krav och mål som de måste nå. Företaget ser vidare att de får en viss feedback men detta är skiftande. Miljöchefen tror här att detta är ett vanligt fenomen för de flesta företagen. Den feedback Sveaskog får kommer från statliga organisationer och individer och inte från andra intressenter. Bolagets intressenters incitament till att läsa företagets miljöredovisning är varierande anser miljöchefen. Ur en företagssynpunkt så behöver investerare veta hur det går för företaget, vad företaget har för framtidsutsikter medan ur ett mer allmänhetsintresse så tittar intressenterna hur företaget sköter sin miljöhänsyn. Sveaskog har haft flera olika forum där bolaget bjudit in olika intressenter runt om i landet för att komma fram till vad de vill se i miljöredovisningen. Företaget vet att, oavsett vad målsättningen är, att det inte är så många som läser miljörapporter (Pers. med., Johansson, 2005). Det blir en rundgång där konsulter och andra företag läser för att hitta bra delar inom rapporten som de kan ta till sig. Sveaskog tycker inte att intressenterna ställer för höga krav men att kraven på miljöredovisningen skiftar över tiden. Däremot så skärps kraven på att samla in all redovisning till en enhet och den i sin tur skall granskas av en revisor. Johansson har inte hört några speciella krav från försäkringsbolag men känner däremot till att tendensen finns och Johansson tror att den kan komma att öka. Han tror att det vidare finns tydligare exempel hos börsbolagen.

Sveaskog anser att marknaden tycker miljöredovisning är något som ska finnas men att många gånger är inte marknaden så väl insatt i vad det konkret handlar om (Pers. med., Johansson, 2005). Det är en norm och något företag gör och om miljöredovisningen inte skulle finnas skulle intressenterna se det som bristfälligt. Marknaden uppfattar miljöredovisningen som en säkerhet, att företagen sköter miljön på ett bra sätt. Vidare tycker Johansson att marknaden ser miljöredovisningen som årsredovisningen, något företagen måste göra för att få ordning på året. Det är en naturlig del av arbetet att redovisa.

Johansson anser att anställda är en mycket viktig intressent och att de känner stor delaktighet för att få ett kvitto på vad företaget gör (Pers. med., 2005). Miljöredovisningen distribueras till alla men det är säkert inte alla som läser den men de skulle reagera om den uteblev. Johansson tror den är viktig utan att ha några konkreta bevis på det. Ett mål med miljöredovisningen är att ge de anställda en bra plattform, för att känna till vad företaget håller på med. Johansson tycker här att de anställdas delaktighet återspeglas i deras miljöredovisning. Sveaskog har lite speciella leverantörer eftersom de flesta leverantörer är enskilda skogsägare. Dessa kan kräva certifiering och miniminivå på miljöarbetet. Sedan ser Sveaskog att bolagets företagskunder gärna vill se att sina produkter är miljövänliga i tidigare led. Detta tydliggörs genom certifiering, som fungerar som ett kvitto. Miljöredovisningen bidrar till att känna trygghet och säkerhet i att uppfatta var företaget står. Det kan få förödande konsekvenser om ett företag slutar miljöredovisa genom att media lätt kan framställa en badwill för företaget. Sveaskog levererar vidare till industrin som ofta ställer krav på miljöredovisningen som i sin tur levererar till slutkonsumenten, som ofta har större krav. Sveaskog tycker inte att de får någon respons från investerare, men de tror att investerare



inom skog kan ha nytta av miljöredovisning (Pers. med., Johansson, 2005). Företagsledningen kan också ställa krav på miljöredovisningen. På Sveaskog kräver ledningen en tydlig genomgång av miljöarbetet. En bra redovisning, är också viktigt, för att visa var företaget ligger och var de ska nå, men också hur bolaget ska nå målen. Sveaskog har en god dialog med världsnaturfonden, detta för att främja och förbättra miljöarbetet. Bolaget har också kontakt med andra miljögrupper. Genom att Sveaskog är certifierade med FSC<sup>20</sup> så krävs det att företaget har en dialog med olika miljögrupper. FSC ägs av miljögrupper, sociala intressenter och företag. Detta gör att Sveaskog har en kontinuerlig dialog med miljögrupper. Relationen med dessa miljögrupper har lett till att Sveaskog kunnat ta fram en miljöpolicy i samråd med vissa miljögrupper. Vidare känner inte Sveaskog någon som helst press från andra konkurrenter att redovisa, vilket fanns tidigare. Idag är det en norm att miljöredovisa.

Sveaskog ser vissa för- och nackdelar med att redovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen (Pers. med., Johansson, 2005). Fördelen med att redovisa separat är att det är lättare att endast följa miljöredovisningen. Den kan bli mer utspädd om redovisningen är integrerad och läsaren får leta på många ställen. Fördelen med att ha integrerat är att läsaren får en helhetsbild av verksamheten, det är en del av företagets totala redovisning. Redovisningen sätter också lika stor vikt på miljön som vid sociala och ekonomiska mål. Nackdelen med att redovisa integrerat är att produkten kan bli svår överskådlig. Sveaskog berättar vidare om att fler och fler bolag tar in en oberoende granskare. Detta är något som inte Sveaskog har infört än. Miljöchefen tycker istället att bolaget kan hävda att miljöarbetet är oberoende granskat på grund av certifieringar. Däremot är inte själva sammanställningen, miljöredovisningen, oberoende granskad. Sveaskogs nya utvecklade hållbarhetsredovisning kommer att följa GRI:s riktlinjer. Johansson tycker att GRI:s underlag är bra dessutom är denna organisation global vilket gör det mer jämförbart mellan olika bolags hållbarhetsredovisningar. På frågan om Johansson tycker att nyttan överstiger kostnaderna med att miljöredovisa, så tycker han att nyttan vinner. Nyttan kan inte mätas, men stora investeringar görs i miljöarbetet och skulle inte Sveaskog binda ihop detta till en miljöredovisning så skulle företaget slösa bort de resurserna, menar Johansson. Kostnaden med själva redovisningen är ganska ringa i relation med de insatser som görs. Johansson tycker inte heller det finns några som helst andra nackdelar med att miljöredovisa. Assidomän, dåvarande Sveaskog, fick 1997 en utmärkelse för bästa miljöredovisning, med motiveringen att bolaget var långt framme med gröna nyckeltal inom skogsbranschen (Pers. med., Johansson, 2005). Dessutom har Sveaskog fått recensioner från näringsdepartementet där bolaget framhävs som utmärkt exempel för miljöredovisning inom statliga bolag.

Anledningen till att Skogsbranschen ligger långt framme inom miljöredovisning är på grund av att skogssektorn lärt sig tidigt att jobba med miljön anser Johansson (Pers. med., 2005). Skogsindustrin har arbetat intensivt med reningsprocesser och slutna processer. De har vant sig med att arbeta med miljön och att det skall var ordning och reda. Skogsbolagen har som sagt legat långt framme inom miljöarbetet och på så sätt överfört det till miljöredovisningen, menar Johansson. Om miljöredovisningens framtid så tror Johansson att det kommer finns kvar, men att den utvecklas så den blir mer lättförståelig. Han hoppas också på förbättrade nyckeltal, som idag är svårt att mäta framgång med vad som händer ute i naturen. Sedan tror Johansson inte att staten kommer gå in och stifta lagar om de ser att utvecklingen drivs fram av företagen själva. Det kommer heller inte att gå att vinkla redovisningen med tanke på att detta kommer att synas och bli uppenbart för läsaren att det inte är sakligt. Om fler oberoende

---

<sup>20</sup> FSC – Forest Stewardship Council ska uppmuntra till ett miljöanpassat, samhällsnyttigt och ekonomiskt livskraftigt bruk av världens skogar (www, FSC, 1, 2006).

granskar kommer de att revidera redovisningen, vilket ger redovisningen en ytterligare garanti, utöver certifiering, att bolagen inte vinklar och fabricerar.

#### 4.4.3 SCA

Patrik Isaksson, miljöchef i koncernen.

Skogsföretaget SCA har miljöredovisat sedan 1993 och 1998 började bolaget med en separat redovisning (Pers. med., Isaksson, 2005). SCA och dess företagsledning ser positivt på miljöredovisningen, men det finns alltid vissa som anser detta som en irrelevant rapport. Företaget har sett att det finns en ökad miljömedvetenheten hos anställda. De anställda var den första riktiga målgruppen för SCA:s miljöredovisning, menar Isaksson. Motivet för SCA att börja miljöredovisa var att de blev undersökta av en miljöfond 1997, fortsätter Isaksson. Detta uppmärksammades i tidningarna att SCA inte gjorde någon separat miljöredovisning, som många andra bolag gjorde i branschen (Pers. med., Isaksson, 2005). SCA lade ner mer tid på att utveckla en separat miljöredovisning vilket ledde till att SCA nu ligger i topp på många olika miljörankningslistor. Ett annat motiv var att företaget ville uppfylla ett ökat externt informationsbehov. SCA:s miljöredovisning innehåller till stor del miljöaspekter men också information om socialt ansvar. Isaksson anser att den hållbarhetsredovisning, som fler företag börjat använda, i mångt och mycket är det samma som miljöredovisningen fast med vissa små tillägg.

Från början var målintressenterna de anställda, men också kunder och miljöfundsanalytiker (Pers. med., Isaksson, 2005). Idag är det mer fokus mot etikfundsanalytiker. De mer sekundära intressentgrupperna idag är anställda, kunder och leverantörer. Isaksson tycker att SCA vet mycket väl vad deras intressenter kräver av miljöredovisningen. Han berättar att bolaget får frågeformsformulär från etikfundsanalytiker varje år och dessutom sker en öppen dialog med dessa grupper i form av möten. Dessa frågeformulär kan innehålla mellan 100 till 1500 detaljerade frågor inom alla tre områden som sociala, ekonomiska och miljö. Isaksson anser här att SCA uppfyller de viktigaste intressenterna till stor del. Feedbacken är tydlig från analytikerna varje år genom mötena. Anställda och kunder har också fått frågeformulär av SCA, där de får yttra sig om de tycker någonting saknas. Vidare berättar Isaksson om vikten av att ligga bra till hos analytiker. Ligger ett bolag högt rankad av analytiker sprider det sig, även till mindre miljöfonder och till hela samhället. Isaksson anser också att som intressent kan personen utläsa mycket ur en miljöredovisning, men det är svårt att tillfredsställa alla. Troligtvis är lokalbefolkningen en grupp som inte tillfredsställs riktig i SCA:s miljöredovisning, tror Isaksson. Det är viktigt här att redovisningen är läsbar och inte bara innehåller en massa siffror, tillägger han. Vidare ser Isaksson inte några som helst tendenser att försäkringsbolagen skulle ha användning av miljöredovisningen. Marknaden uppskattar den däremot, vilket är en stor mängd olika kunder. Miljöredovisningen stöder kontakten med kunderna (Pers. med., Isaksson, 2005). Om de anställda känner sig delaktiga i miljöarbetet tror Isaksson det men är inte helt säker. Han tillägger att det kan vara svårt att känna igen sig i det som skrivs eftersom de inte är med och skriver. Emellertid tycker han att miljöredovisningen fyller sin funktion, den har ett värde för de kontakter som bolaget har. Många ingenjörer använder rapporten för att jämföra sig med andra bruk. Den används också i det dagliga arbetet, seminarier och affärskontakter, men också i Bryssel för hjälp med lobbyfrågor.

Andra intressenter som har användning av SCA:s miljöredovisning är kunderna och leverantörerna (Pers. med., Isaksson, 2005). Kunderna ställer ofta krav på SCA:s leverantörer till exempel genom certifieringar. SCA har många olika leverantörer inom väldigt många olika verksamheter. En liten volym skog levereras från baltstaterna som många kunder ifrågasätter. Därför håller SCA på med att utveckla en policy för leveranser. SCA skall inte använda leverantörer som tar virke från kontroversiella skogar, det vill säga skogar som inte uppfyller kraven på naturhänsyn (Pers. med., Isaksson, 2005). SCA:s kunder ställer höga krav på SCA. Ett exempel är ett stort förlag i Tyskland, som köper papper. När de möter SCA kräver de att SCA kan redogöra för sitt miljöarbete. Vad det gäller hygienartiklar finns det andra krav. Här vill slutkonsument veta vad produkten innehåller och om den är farlig på något sätt. Företagsledning är en annan intressent som Isaksson ser som en grupp som inte ställer mer krav än att de har prioriterat miljöredovisningen och att den skall finnas. Var det gäller relationer med miljögrupper så har SCA goda relationer med WWF, Greenpeace och en rad andra organisationer. Isaksson anser att vissa är mer pålästa än andra vilket också ger mer seriösa och oseriösa miljögrupper som de har samarbete med. När det kommer till konkurrenter så känner de idag ingen press. När de började miljöredovisa i början 1990-talet hade många konkurrenter redan miljöredovisat några år.

Isaksson kan se vissa för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen (Pers. med., 2005). Han tycker att det får en större positiv effekt som separat istället för i den finansiella redovisningen, men att ha all fakta i en och samma rapport gör det proppert, snyggt och enkelt att trycka. Isaksson tror att om ett antal år kommer SCA samla allt i ett och samma rapport och när SCA tidigare gjort separat rapport uppmärksammas det positivt. Vidare har SCA en oberoende revisor från Deloitte som granskar och reviderar deras miljöredovisning. Isaksson tycker att nyttan med att miljöredovisa överstiger kostnaden och han tillägger att SCA fått mycket positivt gensvar på att de redovisar. SCA har vidare fått utmärkelser 2002 för bästa miljörapport av en samlad revisorskår (Pers. med., Isaksson, 2005). Han ser inga direkta negativa sidor med att miljöredovisa. Han tycker det är oerhört viktigt att var öppen med ”gröna siffror” och miljöfakta. På frågan om orsakens framfart för skogsbolagens miljöredovisning, anser Isaksson att skogen har haft påverkan på miljön historiskt sett. Det är viktigt för miljön hur skogsbolagen betar sig, Skogsbolagen har blivit enormt mycket bättre när det gäller den tekniska utvecklingen vilket kan leda till minskade utsläpp, medger han. Om framtiden tror Isaksson att miljöredovisningen kommer att finnas i en allt mer större omfattning. Han medger att det finns trender inom hållbarhetsredovisning men också trender att lägga ut en mer utförlig miljöredovisning på företagets hemsida.

## 5 Analys

*Som grund för analysen ligger dels den framtagna teoretiska referensramen och dels den empiri som presenterades i föregående kapitel. På så sätt ska analysen visa de applicerbara teorierna på verkligheten i detta kapitel.*

---

### 5.1 Motiv att redovisa för skogsbolagen

#### *Teoretiska referenser*

I teorin refererar vi till Larsson (1995) som poängterar vikten av att företagen visar intressenterna sina ansträngningar och trovärdighet, som i sin tur leder till trygghet för intressenterna. Larsson nämner också miljöredovisningens effekter, som konkurrensfördelar och monetära vinster genom att jämföra och ligga i täten i miljöredovisningens utveckling. Vidare anser Jacobson & Jacobsson (2002) att miljöredovisningen huvudsyfte är att kunna balansera mellan företagets behov och kommunikationsmål. Beckman anger i sin teori 4N-typologi fyra motiv för att ett företag ska miljöredovisa (Bergström, 2002). Motiven handlar om att redovisa på grund av nöje, när företagen vill visa entusiasm och intresse. Normmotivet behandlar vanor hos företagen och att följa andra företagsnormer. Nyttomotivet tar fram företagets lönsamhetsmotiv och därmed också konkurrerande fördelar. Nödmotivet är när företagen känner sig tvingade att miljöredovisa på grund av lagar och normer, detta kan bero på lagstiftning och normering från viktiga intressenter.

#### *Skogsbolagens motiv*

De tre skogsbolagen ger alla olika motiv varför de miljöredovisar. Holmen känner till exempel inte något tryck från konkurrenterna, alltså inget normmotiv. Holmen hävdar att de var först med att miljöredovisa inom skogsbranschen och därmed satte en standard hur miljöredovisning skulle sammanställas och presenteras (Pers. med., Strömberg, 2005). Holmen säger sig miljöredovisa för att beskriva miljöarbetet på ett så tydligt sätt som möjligt för företagets intressenter. Holmen redovisar främst till sina anställda och kunder, dels för att visa anställda och kunder bolagets ansträngningar och trovärdighet (Larsson, 1995). Holmen visar också ett visst behov med att ligga långt fram inom miljöredovisningens utveckling (Larsson, 1995). Sveaskog hävdar att de miljöredovisar för den nytta det gör att kunna redovisa det miljöarbete som företaget jobbat med under det senaste året och åren (Pers. med., Johansson, 2005). De påpekar också att de har ett normmotiv att miljöredovisa eftersom många, om inte alla, företag inom branschen miljöredovisar. Ett företag skulle förlora trovärdighet om de inte miljöredovisar anser samtliga tre skogsbolag. Sveaskog tycker att miljöredovisningen genererar en viss nytta. Genom miljöredovisningen får Sveaskog ett bra verktyg för att samordna certifieringar och själva miljöarbetet som de kan redovisa både internt och externt. Anledningen till att SCA började miljöredovisa var att det uppmärksammades i tidningen att SCA inte hade någon miljöredovisning. De märkte att det fanns ett externt informationsbehov som behövde fyllas med pålitlig information från företaget.

#### *Intressenternas uppfattning*

De olika externa intressenterna ser också ett antal olika motiv till varför skogsbolagen miljöredovisar. Robur ser skogsbolagens motiv som en blandning av de fyra N-motiven (Pers. med., Lindberg, 2005). Skogsbranschen har alltid levt med miljöfrågor och varit påpassade av omvärlden, även om frågorna de senaste åren ändrat karaktär, anser Robur. Miljöarbetet i ett

företag har gett företaget möjlighet att få en identitet inom branschen och kunna sticka ut. WWF tror också på en mix, som dels beror på 1990-talets certifieringsarbete med miljöpositiva attityder och dels på grund av en tro av att företagens lönsamhet ökar. Ett annat motiv är att alla andra gör det, det vill säga normmotivet (Pers. med., Berglund, 2005). Berglund förmodar också att finska företagen varit en stor förebild inom svensk miljöredovisning. Föreningen Skogsägarna ser mer på strategiska orsaker som motiv. De tycker att det är viktigt för företagen att de fortsätter att miljöredovisa och behåller sin långsiktiga marknadsposition. Dessutom tror Niklasson också att miljöredovisningen betonar skogsbolagens miljövänliga produktutbud som ger fördelar gentemot kanske andra länders produkter (Pers. med., Niklasson, 2005). Skogsstyrelsen anser att det finns många olika anledningar till att skogsbolagen miljöredovisar men främst på grund av certifieringsskäl som i sin tur uppkommer av att marknaden kräver det. Är företagen redan certifierade har de kommit en lång bit på vägen för att kunna redovisa sitt miljöarbete. Aktiespararna ser konkurrensfördelar med att miljöredovisa samt att vissa ägargrupper kräver att miljöredovisning ska finnas med som motiv för skogsbolagen (Pers. med., Niklasson, 2005).

## 5.2 Behov att ta del av miljöredovisning

Larsson (1995) anser att syftet med att miljöredovisa är att återberätta resultatet av företagens miljöarbete för företagens intressenter. Han beskriver också poängen i att kunna informera såväl internt som externt hur väl företaget uppnått sina miljömål under året, att jämföra förväntat utfall med verkligheten. Larsson menar också att syftet varierar beroende på vilken målgrupp företaget inriktar sig på. Ax (2002) nämner att de olika intressenternas mål och förväntningar på företaget kan vara skilda och till och med stå i konflikt med varandra. Här gäller det att företaget kan prioritera och hitta en balansgång, menar Ax, vilket gör att företaget måste prioritera och hitta en balansgång (Ax, 2002). Ljungdahl (1999) beskriver att intressentmodellen handlar om att framhäva och vårda sina intressenter så ett långsiktigt samarbete och fortlöpande spel leder till att företagets mål uppnås. Ljungdahl ser också att de primära och viktigaste intressenterna är oftast de som kan föra företaget framåt, inte bara med ekonomiska hjalpmedel utan också med andra resurser.

Nedan redogörs för de olika intressenternas reflexioner kring motiven för att läsa miljöredovisningar.

### *Företagsledningen*

Företagsledningen har enligt Larsson (1995) det yttersta ansvaret att miljöredovisningen är korrekt och utförd på ett effektivt sätt. Larsson framhäver poängen med att skapa trovärdighet och kunna övertyga ägarna. Dessutom är de också måna om att se hur väl företaget uppfyller uppsatta miljömål och miljöledningssystem. En företagsledning har ett behov av att se kvantitativa siffror och om de insatta medlen genererar vinst, beskriver Larsson. Sveaskog medgav att företagsledningen gärna ville se en tydlig genomgång av miljöarbetet (Pers. med., Johansson, 2005). En bra redovisning i överhuvudtaget, tycker Sveaskogs ledning, som beskriver var företaget ligger och vart de ska nå, men också hur bolaget skall nå målen. SCA däremot, bekände att deras ledning endast krävde att den fanns men att den var prioriterad (Pers. med., Isaksson, 2005).

### *Anställda*

De anställda är oftast de som ser till att miljömålen uppnås (Jacobsson & Jacobsson, 1998). Jacobsson beskriver också att kunna peka ut individens prestation, vilket förhoppningsvis

motiverar medarbetaren. Viktigt är det också att de får en god information om företagets mål och inriktning, som i sin tur kan ge en bättre överblick. Holmens anställda var ett av bolagets primära målgrupper för miljöredovisningen (Pers. med., Strömberg, 2005). De tyckte att de anställda i stor omfattning var involverade i miljöarbetet och miljöredovisningen. Holmen tyckte också att medarbetarna hade ett ansvar att sammanställa data till miljöredovisningen och på så sätt bli insatta i situationen. Utöver miljöredovisningen fanns också en personaltidning som involverade medarbetarna. Sveaskog såg också medarbetarna som en viktig intressentgrupp (Pers. med., Johansson, 2005). De tyckte också att delaktigheten var viktig för att de anställda skulle kunna få ett kvitto på vad de håller på och detta mycket väl återspeglades i redovisningen. De medgav att miljöredovisningen skickade ut till alla men inte alla läste den, men att många hade reagerat om den inte fanns. Vidare säger Sveaskog att miljöredovisningen också är en bra plattform för att känna till vad företaget håller på med. SCA däremot, såg medarbetarna mer som sekundära intressenter (Pers. med., Isaksson, 2005). SCA är inte säker på om de anställda känner någon slags delaktighet till miljöarbetet. Däremot är det många som har användning av den bland annat ingenjörer för mer praktiska ändamål.

#### *Företagskunder och leverantörer*

Företagskunder gör ofta en bedömning av företagets miljömedvetenhet, dess åtagande och miljöprestationer (Larsson, 1995). En företagskund är också mån om att köpta produkter inte får försämra deras egen miljöprofil. Ett av miljöredovisningens syften är som sagt att övertyga kunden om att bolaget lever upp till förväntad miljö kvalitet. Leverantörer kan i sin tur bli utsatta för frågor av företagskunderna (Larsson, 1995). Vissa underleverantörer med ett väl genomfört miljöarbete kanske inte vill bli förknippad med bolag med dålig miljöimage. Många kunder är intresserade av leverantörens framtid och oerhört beroende av leverantören, då kan det vara bra att ha möjlighet att kunna se leverantörens strategiska miljöplaner. Skogsägarna ser sina medlemmar som viktiga intressenter för miljöarbetet, men i mindre utsträckning för miljöredovisningen (Pers. med., Niklasson, 2005). Skogsägarna tror att medlemmarna tycker det är viktigt och att många gärna hellre levererar till skogsbolag med hög miljöprofil. Den avgörande faktorn är främst den ekonomiska och därför kan miljöarbetet lätt komma vid sidan av. Skogsägarna trodde vidare att miljöredovisningen riktar sig till en mer specialiserad grupp, eftersom skogsägarna ofta får miljöinformation på andra sätt.

Kunder är Holmens viktigaste intressesegment, men ser inte att leverantörerna som någon stor intressent eller att de sätter krav på Holmen (Pers. med., Strömberg, 2005). Sveaskog tyckte också att affärskunderna var viktiga. Kunderna ville gärna se produkter i tidigare miljövänliga led, vilket verifierades genom certifieringar (Pers. med., Johansson, 2005). Några som också krävde miljöredovisningens handlingar var Sveaskogs leverantörer, det vill säga skogsägarna, som också ville se certifieringar och miniminivå på miljöarbetet. Sveaskog medgav också att industrin ofta ställer krav på miljöredovisningen som i sin tur levererar till slutkonsumenten, som vanligtvis ställer störst krav. SCA kunde medge att deras miljöredovisning stödde kontakten med affärskunderna (Pers. med., Isaksson, 2005). SCA:s kunder ställer krav på SCA men också på SCA:s leverantörer genom exempelvis certifieringar. SCA har många olika leverantörer, bland annat från baltstaterna. Därför håller på SCA på med att utveckla en policy för inköp från leverantörer. Policyn, som är under utveckling, syftar på att inköpen inte ska ske från kontroversiella skogar, med andra ord skogar som inte uppfyller kraven på naturhänsyn. SCA hade också olika krav på olika produkter, som papper till hygienprodukter.

### *Miljögrupper*

Denna grupp ansågs förut som en irrelevant intressegrupp (Jacobsson & Jacobsson, 1998), men miljögrupper har på senare tid visat prov på hög kompetens och kunskap om fakta och data som behövs för att kunna ifrågasätta företagen. Jacobsson (1998) förklarar vidare att allt fler företag samarbetar med denna grupp för att kunna nå ett bättre miljöresultat. Världsnaturfonden såg här ett betydande motiv till att läsa miljöredovisningen (Pers. med., Berglund, 2005). De tycker att arbetet med miljöfrågor baseras på största del genom samarbeten med skogsbolagen. Världsnaturfonden läser all CSR-rapportering för att i sin tur kunna göra en Due Diligence-analys och riskbedömningar. Dessutom har de goda samarbeten med SCA och Sveaskog med flera. Holmen påstod här att miljögrupper inte var tillräckligt insatta för att kunna tillföra något till miljöarbetet, därför valde Holmen att inte ha någon närmare relation med denna intressentgrupp (Pers. med., Strömberg, 2005). Sveaskog har som ovan nämnts samarbeten med miljögrupper för att kunna främja och förbättra sitt miljöarbete (Pers. med., Johansson, 2005). Bolaget har kontakt med andra miljögrupper. Genom att Sveaskog är certifierade med FSC så krävs det att det har god och kontinuerlig dialog med miljögrupper. FSC som dessutom ägs av miljögrupper, sociala intressenter och företag. Deras relation med miljögrupper har lett till att miljöpolicyen kunnat utvecklas i samråd med miljögrupper. SCA har också goda relationer till vissa miljögrupper, som världsnaturfonden och Greenpeace. De anser att dessa bidrar till viss del, men att vissa grupper är mer pålästa än andra.

### *Finansinstitut och aktieägare*

Analytiker, aktieägare och försäkringsbolag visar ett allt större intresse för miljöredovisning Larsson (1999). För placeraren och aktieägaren är det affärsrisken som är det stora informationsbehovet. Placeraren och aktieägaren är också intresserad av affärsmöjligheterna varpå avkastningen gärna bör ligga över räntan. Försäkringsbolagen är mer intresserade av olycksriskerna av bolagets fabriker och kunna dra slutsatser av olycka förorsakade av miljöfaktorer. SCA var det enda skogsbolaget som hade fondanalytiker som primär målintressent. Däremot tyckte SCA att försäkringsbolag inte utgjorde någon större intressent (Pers. med., Isaksson, 2005). Robur såg sig som en viktig intressent för miljöredovisningen, de tyckte att skogsbranschens miljöarbete var relevant både ur ett etiskt och finansiellt perspektiv (Pers. med., Lindberg, 2005). Speciellt för etik- och miljöfonder är miljöinformationen avgörande. Som analytiker ville de se att miljöredovisningen belyser mer riskerna och möjligheterna relaterat till miljö. Sedan vill de också se tydliga förhållningssätt, betydande miljöpåverkan och relevanta indikatorer. Handel om utsläppsrätter och energiförsörjning har idag redan en viss inverkan på finansiella bedömningar (Pers. med., Lindberg, 2005). Länsförsäkringar ställde däremot inga direkta krav på miljöredovisningen, men tar i alla fall hänsyn till miljöarbetet vid riskbedömningar (Pers. med., Niklasson, 2005). Aktiespararna ansåg att det var svårt att generalisera aktieägarnas syn på miljöredovisningen, eftersom det finns alla typer av aktieägare (Pers. med., Milberg, 2005). Aktiespararna tyckte att aktieägare borde gå igenom miljöredovisningen för att kunna göra en riskbedömning och därefter kunna sätta en riskpremie. Aktiespararna ser inte aktieägaren som den primära intressenten till miljöredovisningen, men att det finns ägargrupper som kräver att miljöredovisningen finns. Det händer att aktieägare kan ge viss feedback på årsstämmor, men det var sällan.

### *Myndigheter*

Myndigheter ställer idag inte mycket krav på själva miljöredovisningen (Bergström et al., 2002). Det enda skogsbolaget som kände av krav från myndigheter var Sveaskog (Pers. med.,

Johansson, 2005). Eftersom Sveaskog är ett statligt bolag så är det naturligt att staten gärna ställer högre krav än på andra företag. Det är istället omvärldens krav på moral och etik som sporrar företagen att miljöredovisa. Tillstånds- och anmälningsskyldiga verksamheter måste däremot lämna in en miljörapport till tillsynsmyndigheten. Rapporten gäller bara själva produktionsanläggningen och inte hela företaget. 1999 ändrade regeringen lagen så att tillstånds- och anmälningsskyldiga verksamheter måste beskriva miljöarbetet i bolagets förvaltningsberättelse. Företagens miljöarbete kan i vissa fall uppmuntra kommuner att stödja företagen i form av bättre villkor med byggnadstillstånd och deponier. Den frivillighet som uppkommer hos bolagens miljöredovisningar kan ge vissa konsekvenser i form av vinklade positiva miljöarbeten (Bergström et al., 2002). Granskningen är också minimal, vilket kan leda till att miljöredovisningens tillförlitlighet bör ifrågasättas mer. Skogsstyrelsen tyckte här att det var bra att miljöredovisningen var marknadsstyrd och att staten inte kunde sätta krav på redovisningen (Pers. med., Berggren, 2005). Motivet till detta var att de trodde att det tvingade företagen att göra bättre miljöredovisningar än konkurrenterna. Världsnaturfonden ansåg däremot att de stött på vinklade miljöredovisningar vilket gav ett pr-intryck (Int., Världsnaturfonden, 2005). Världsnaturfonden medgav vidare att de vid ett flertal gånger hittat osäkra och felaktiga uppgifter. Sveaskog trodde inte att staten heller skulle gå in och stifta lagar för miljöredovisningen (Pers. med., Johansson, 2005) om staten ser att företagen kan driva fram utvecklingen själva. Sveaskog tyckte vidare att vinklad redovisningen inte skulle kunna förekomma då detta skulle synas och bli uppenbart för läsaren.

### 5.3 Återföring

För att kunna utforma en miljöredovisning som har till syfte att främja dess olika intressenter så måste företagen också kunnat inhämta information om hur och vad som ska redovisas (Ljungdahl, 1999). Robur ger feedback till de olika företagen och anser att skogsbolagen uppfyller de förväntningar och krav som Robur har i allra högsta grad, även om inte alla frågor besvaras i miljöredovisningen (Pers. med., Lindberg, 2005). De tycker annars att bolagen generellt sett borde bli bättre på att konkret beskriva verksamheten, vilket annars kan bli svårt att förstå och bedöma resultat och miljöåtgärder utifrån. Världsnaturfonden gav också feedback till företagen, men bara när de stött på felaktigheter (Pers. med., Berglund, 2005). Världsnaturfonden tyckte att företagen inte uppfyllde kraven som organisationen hade på bolagen. De tycker att bolagen borde redovisa mer med uppföljbara siffror och en mer transparent redovisning. Skogsstyrelsen ger ingen direkt feedback men har där emot inventeringar av skogsbranschens miljöarbete, som i sin tur kan påverka miljöredovisningen (Pers. med., Berggren, 2005). När det kommer till skogsbolagen själva så tycker de att återföringen når fram. Holmen kunde meddela att de tagit emot priser och hedersnämningar vid ett flertal gånger (Pers. med., Strömberg, 2005). Sveaskog tyckte att de inte fått mycket återföring, men att nog andra företag inte heller får det (Pers. med., Johansson, 2005). Den feedback företaget får är från staten och inte mycket från de andra intressenterna. De har vidare bildat flera forum som träffas för att kunna ta fram nya idéer. SCA får olika frågeformulär från fondanalytiker varje år, men också olika möten med olika fondanalytiker ingår (Pers. med., Isaksson, 2005). Dessutom ges frågeformulär ut till anställda och kunder där de kan yttra sig om något saknas.



## 5.4 Riktlinjers olika betydelser

I teorin framförs två olika riktlinjer för miljöredovisning och hållbarhetsredovisning. Dessa är GRI och EMAS, som skiljer sig ganska till viss del. GRI ger riktlinjer för hållbarhetsredovisningar medan EMAS ger rekommendationer för enbart miljöredovisningen. GRI är också mer omfattande och detaljerat än EMAS vilket kan vara till nackdel för intressenterna. EMAS har däremot en lättare överskådlighet och mer anpassat efter intressenterna. GRI är i stället ett mer accepterat system världen över och bidrar därför till en bättre jämförbarhet. Gemensamt syftar dessa två system till att öka tillförlitligheten och de olika kvalitativa egenskaperna. Robur tyckte att GRI var ett bra verktyg och gav en god inspiration och checklista för företagen för att förbättra kvalitén på miljöredovisningen (Pers. med., Lindberg, 2005). Att detaljerat följa varje detalj skulle bara göra redovisningen mer omständlig. Världsnaturfonden ställde sig också bakom GRI:s riktlinjer just för de globala fördelarna det gav (Pers. med., Berglund, 2005). Holmen som precis börjat med hållbarhetsredovisning kommer att använda sig av GRI, varpå Holmen i sin kommande hållbarhetsredovisning förklarar hur väl de följer GRI:s direktiv (Pers. med., Strömberg, 2005). Sveaskog såg också bra möjligheter att kunna jämföras med olika bolag globalt sätt (Pers. med., Johansson, 2005).

## 5.5 Integrerad respektive separat miljöredovisning

Ingen av de standarder för miljöredovisning som vi tagit upp kräver att företaget ska ha sin miljöredovisning varken integrerad eller separerat från sin årsredovisning. Lindberg medgav att GRI:s riktlinjer var en viktigt verktyg för redovisningen. Men Lindberg poängterade att bolagen gärna tar ut de viktigaste delarna och inte följer riktlinjerna helt och hållet. Det kan annars bli en tung och omständlig redovisning om bolagen följer riktlinjerna noggrant i varje punkt (Pers. med., Lindberg, 2005).

De stora skogsbolagen ser alla olika för- och nackdelar att redovisa sitt miljöarbete integrerat med årsredovisningen respektive separat. Sveaskog hävdar att det blir lättare att läsa miljöredovisningen om den är separat eftersom det endast handlar om miljö (Pers. med., Johansson, 2005). Redovisas det integrerat kan det hända att miljöredovisningen lätt blir sprid på flera ställen i dokumentet och det blir svår överskådligt att läsa om miljön. Samtidigt får läsaren en mer trovärdig bild av företaget eftersom deras miljöarbete är en del av företaget och det också ska redovisas. SCA menar att redovisa separat, gör att miljöarbetet och dess redovisning får en större positiv effekt och mer uppmärksamhet (Pers. med., Isaksson, 2005). Att redovisa integrerat har sin fördel genom att det blir ett och samma dokument som innehåller all information som gör snyggt och enkelt att trycka.

De flesta intressenter säger att de ser större fördelar att redovisa integrerat jämfört med att ha miljöredovisningen i ett separat dokument. Lindberg på Robur anser att miljöfrågorna blir mer synliga och att de hamnar i sitt rätta sammanhang när det redovisas integrerat (Pers. med., Lindberg, 2005). En klar nackdel med integrerad redovisning är att redovisningen ofta brottas med utrymme och att miljöredovisning då kan bli lidande men detta kan få en positiv konsekvent också, att företag måste ta fram den mest kritiska och intressanta informationen och endast trycka den (Pers. med., Lindberg, 2005). Har företaget bestämt sig för att miljöredovisa separat så tycker Lindberg inte att företaget får glömma att ha med en del av miljöredovisningen i den finansiella rapporten också. WWF tror att i framtiden kommer mer och mer företag att välja att miljöredovisa integrerat med årsredovisningen för att ge en

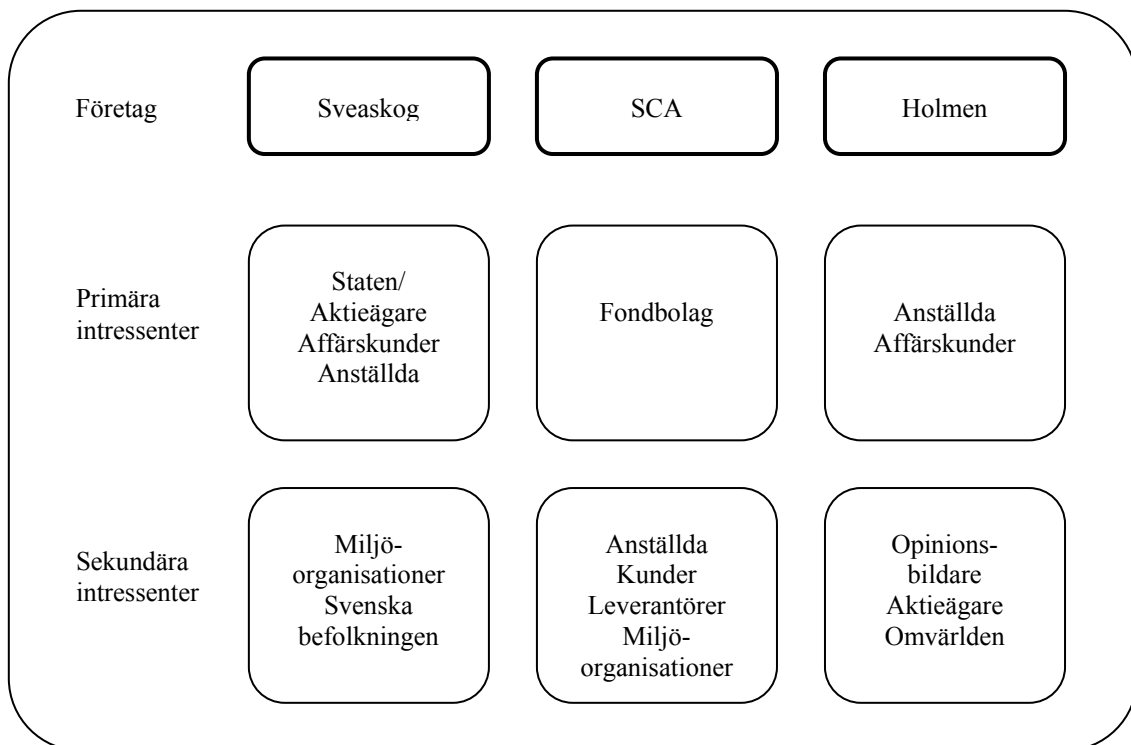
sannare bild av företaget (Pers. med., Bergström, 2005). Även Niklasson på Skogsägarna tror att miljöredovisningen kommer bli en naturlig del av årsredovisningen (Pers. med., Niklason, 2005). Skogsstyrelsen tror på en integrerad redovisning för att miljöbiten blir mer lättläst medan en separat kan bli mer intressant för någon som är mer intresserad av enbart miljö (Pers. med., Berggren). Milberg på Aktiespararna säger att en separat redovisning mer känns som något som företagens påtvingats att miljöredovisa medan en integrerad mer belyser att miljöfrågorna hör hemma tillsammans med resten av årsredovisningen (Pers. med., Milberg, 2005). Sammanfattningsvis är de berörda intressenterna överens om att miljöredovisningen hör hemma med resten av företagets redovisning.

## 6 Slutsatser

*I detta avsnitt redogör vi för våra slutsatser utifrån de ställda problemformuleringarna och syftet i inledningskapitlet. Sedan ska vi i slutsatsen ta fram det viktigaste från analysen.*

Alla de tre skogbolagen säger att de på något sätt redovisar för att uppnå den norm om att alla ska miljöredovisa. De redovisar inte till största del på grund av den positiva uppmärksamhet de får, utan på grund av den badwill företaget får om de inte miljöredovisar. Rädslan att få denna badwill gör att företagen arbetar ambitiöst med redovisning. Detta är självklart bara en del av anledningen till att miljöredovisa. De tycker också att miljöredovisningen ger en bra konkret översikt på miljöarbetet, inte bara för externa intressenter utan också för företagets egen nytta. Miljömålen är också en stor faktor i redovisningen, huruvida företagen uppnått de uppsatta målen. Trovärdighet är också en faktor som företagen anser som väsentlig i sammanhanget. Dessa argument skulle vi vilja säga är de yttersta orsakerna till att företagen vi intervjuat miljöredovisar.

Företagen anser själva att deras två viktigaste intressenter är anställda och kunder, se figur 6.1. De anställda är hos samtliga tre skogsbolag delaktiga i miljöredovisningen, ansåg miljöcheferna. Sveaskog såg miljöredovisningen som ett kvitto för de anställda. Vad de anställda och företaget gjort återspeglas väl i redovisningen, att de är med och ser till att miljömålen uppfylls. Sveaskog tyckte också att miljöredovisningen var en bra plattform för de anställda att se vad företaget höll på med. SCA hade däremot sina anställda som sekundära målintressenter.



Figur 6.1 De tre skogsbolagen och deras intressenter.

Skogsbolagens kunder var vidare mycket intresserade av de olika certifieringar företaget hade. Kunderna kunde ställa höga krav på skogsbolagen men också på deras leverantörer i sin tur. Sveaskog visste att både leverantörer och kunder ställde krav på miljöredovisningen. De ville båda se certifieringar, men kunder ville också se certifieringar hos Sveaskogs leverantörer. SCA hade även som Sveaskog krav från kunder om SCA:s leverantörer. Vidare ville Sveaskog inte köpa virke från kontroversiella skogar och skog som inte fyllde kraven på god naturhänsyn. Sveaskog medgav också att ju närmare slutkonsumenten företaget kom, desto viktigare blev miljöredovisningen och certifieringarna.

Av de intressenter vi intervjuat ser de flesta sig själva som viktiga intressenter till skogsbolagen. Skogsägarna säger sig var en viktig intressent för miljöarbetet men inte lika stor när det kommer till miljöredovisning. Däremot tyckte Sveaskog att privata skogsägarna var en stor intressent som leverantör. Finansinstitutet och aktieägarna har länge varit en mindre viktig intressent för företagets miljöredovisning. Men med ett större intresse för etik- och miljöfonder, ökar också intresset för skogsbolagen att göra en miljöredovisning som passar framtida investerare. SCA hävdade att de hade fondbolag som primära intressenter. Anledningen till detta var att SCA insåg vikten av att ligga bra till och vara högt rankad hos fondbolagen. Bra ranking hos fondbolagen gav ett rykte inte bara till mindre fondbolag utan också till hela samhället, beskrev SCA. Robur hade stor användning av miljöredovisningen för fondbolagets etik- och miljöfonder. De vill se tydliga förhållningssätt och företagets miljöpåverkan och relevanta indikatorer. Vidare vill fondbolag också kunna se skogsbolagens handel om utsläppsrätter. Robur tyckte även att de gav återföring till skogsbolagen och dessa i sin tur uppfyllde Roburs krav. Renström et al anser i sin kandidatuppsats att företagen ofta behöver dess intressenter för att nå en viss lönsamhet via en hållbarhetsredovisning (Renström et al., 2005, 38). Renström et al behandlar också fondförvaltar som en av de intressenter som kan skapa lönsamhet för företagen genom miljö- och etikfonder.

Miljögrupper var också en intressent som ansågs som viktig både enligt de själva och genom skogsbolagen. Både SCA och Sveaskog hade goda kontakter med dessa förutom Holmen, som ansåg att miljögrupperna inte var tillräckligt insatta för att kunna utföra ett samarbete. Sveaskog fick god feedback och hade nära relationer med flera olika miljöorganisationer. Vidare använde världsnaturfonden sig av miljöredovisningen i syfte att göra due diligence-analys och vid riskbedömningar för de olika samarbeten de har med skogsbolagen. De tyckte däremot att skogsföretagen inte uppfyllde kraven de ställde på miljöredovisningen. De hittar varje år felaktiga och osäkra siffror som de anser som ett stort problem. Världsnaturfonden kunde också se vissa tendenser av vinklade uppgifter.

Myndigheterna har, som vi nämnt, en ganska liten inverkan på miljöredovisningen. De ställer krav på miljörapporten och miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Detta kan leda till vissa konsekvenser i form av vinklad redovisning. Kanske kommer myndigheterna att sätta högre krav på miljöredovisningen i framtiden och därmed kunna undvika skeva redogörelser. Ett steg dit kan vara att införa lag på oberoende revisors granskningar. Laitamaa och Wikman anser i sitt examensarbete (Laitamaa & Wikman, 2003, 30) att intressenter tycker en oberoende part som verifierar miljöredovisningen har en stor betydelse för att skapa tillförlitlighet. Sveaskog trodde ändå att företagen själva kommer att driva på utvecklingen och därmed behöver inte staten stifta några lagar. Skogsstyrelsen hade också en liknande åsikt om fallet, där de trodde företagen skulle konkurrera fram bättre redovisningar.

De grupper vi ansåg som mindre aktuella för miljöredovisningen var aktieägare, försäkringsbolag. De intervjuade skogsbolagen medgav även att lokalbefolkning inte heller var de direkta målgrupperna. Kanske kommer dessa grupper få en större del i miljöredovisningen i framtiden. Företagsledning kunde även uppfattas som en indirekt intressent. De intervjuade skogsbolagen erkände att ledningen kanske inte ställde så många krav på själva redovisningen, men att de krav som ställdes var bland de viktigaste.

GRI och EMAS är betydande i sammanhanget anser vi, främst för att gynna jämförbarheten mellan redovisningarna, men också för att kunna stimulera och främja tillförlitligheten och de kvalitativa egenskaperna. De flesta ansåg riktlinjerna som positivt, och att dessa hade en bidragande faktor hur redovisningen i framtiden ska utvecklas.

Samtliga respondenter har en positiv syn på miljöredovisningen och tycker den har goda förutsättningar att finnas kvar. Av de intressenter vi har intervjuat ställer sig de flesta positivt till att miljöredovisningen är en del av årsredovisningen. På detta sätt får de enklast en klar bild över hela företagets verksamhet. De tycker även att det kan vara bra att en mer utförligare del på Internet eller som de kan beställa separat men att huvuddelen ska kunna gå att läsa i samband med den finansiella rapporten.

## 7 Epilog

*I detta kapitel anges olika förslag till vidare studier och en diskussion om uppsatsens ämne och slutsats.*

---

### 7.1 Studiens ämne och slutsats

Denna uppsats har behandlat de olika aktuella aktörernas uppfattningar. Det kan diskuteras huruvida denna studie givit de funderingar och svar som vi sökt. Vi anser att detta var det relevanta sättet för att nå våra slutsatser. Om studiens metod genomförts med enkäter hade vi nog inte fått de förklaringar och tydliga motivbilder det vill säga relevanta detaljer i svaren. Om studien istället bearbetat ett snävare syfte hade kanske en mer kvantitativ metod kunnat användas.

Vi kan se att miljöredovisningen allt mer går mot sociala- och etiska aspekter. Detta är också någonting som de tre intervjuade skogsbolagen utvecklar, en hållbarhetsredovisning. De primära intressenterna inom skogsindustrin var kunder och anställda. Dessa grupper, anser vi, ställer allt högre krav på de olika etiska - och sociala aspekter. Den sociala aspekten sätter här de anställda mer i centrum medan kunder gärna vill se en allt mer etisk framställning av produkten. Denna hållbarhetsredovisning som växer fram tror vi ger ett större värde för de berörda intressenterna. De miljöfrågor kommer däremot alltid att finnas med och ses som viktiga. De intervjuade intressenterna tror samtliga att miljöredovisning kommer att leva kvar fast i en hållbarhetsredovisning. De tror att framtidens redovisning kommer att ha en betydligt viktigare del av företagen olika intressenter.

### 7.2 Vidare studier

Vi har insett dilemmat med miljöredovisningens tillförlitlighet. Några intressenter medgav att de stött på en del vinklade miljöredovisningar. Detta kan bero på den svaga lagstiftningen för miljöredovisningen. Företagen kan i princip själv välja vad de vill redovisa i sin miljöredovisning, vilket kan leda till en redovisning av endast positiva åtgärder och data. Detta skulle kunna vara en infallsvinkel att undersöka huruvida staten ser på situationen och om myndigheterna tror att det finns styrmedel för detta. Till exempel om en lagstiftning skulle kunna bidra till en bättre och oberoende miljöredovisning? Vad har en revisor för skyldigheter i denna sorts redovisning? Bör det sättas in krav på en oberoende revidering av miljöredovisningen? Vi tror vidare att en garanti om reviderad och lagstyrd redovisning skulle ge ett större intresse hos läsaren, eftersom vissa idag kan se denna sort av redovisning snarlik marknadsföring. Kanske också göra en undersökning angående skillnader och likheter mellan miljöredovisning och hållbarhetsredovisning. Där undersökning går mer in på djupet vad dessa har för skillnader.

Utöver att undersöka lagstiftning och obligatorisk revidering, bör en undersökning med miljöredovisningen eller hållbarhetsredovisningen utifrån de kvalitativa egenskaperna inom redovisningen genomföras. Att kunna se huruvida dessa redovisnings egenskaper är applicerbara på dagens miljöredovisning/hållbarhetsredovisning. Den primära kvalitativa egenskaperna inom redovisning är att den ska vara relevant (Smith, 2000, 25). Med andra ord ska den ha en beslutsrelevans och återföringsrelevans. De andra kvalitativa egenskaperna är

validitet, verifierbarhet och jämförbarhet. En liknande studie har gjorts vid Luleå universitet, där två studenter tittat på olika trovärdighetsmått och applicerat dessa på skogsbolagens miljöredovisningar (Laitamaa & Wikman, 2003).

En annan fråga som vi anser bör behandlas är fondbolagens etik- och miljöfonders uppkomst. Den ständiga frågan med miljöredovisningar och hållbarhetsredovisningar är om det är svårt att mäta den vinst och nytta som den kan utgöra. Av de intervjuade skogsbolagen beskrivs att miljöredovisningen har varit en nytta som inte kunnat visa en klar vinst, men att den indirekt kan ge lönsamhet. Vi tror här att dessa etik- och miljöfonder kan bidra till en viss lönsamhet genom miljö- och hållbarhetsredovisningarna. Robur beskrev att de analyser, som genomförs för etikfonderna, till stor del utgår ifrån miljöredovisningen och hållbarhetsredovisningen. Det vore vidare intressant att undersöka bankernas syn på miljöredovisningen/hållbarhetsredovisningen vid kreditbedömningar, om bankerna tar hänsyn till företagets miljömässiga och etiska påverkan vid exempelvis utbyggnad av en miljöfarlig fabrik. Detta är bara en rad frågor som vi stött på under uppsatsskrivandets gång. Vi har insett att ämnet miljöredovisning och hållbarhetsredovisning är och kommer alltid figurera som en viktig del både för företagen och intressenterna, och därför tror vi också att det finns en mängd olika frågor som bör behandlas.

# Källförteckning

## Litteratur

- Ax, Christian, Johansson, Christer & Kullvén, Håkan, 2002, *Den nya affärsredovisningen*. Offizin Anderssen Nexö GmbH, Malmö
- Bergström, Sören, Catusus, Bino & Ljungdahl, Fredrik, 2002, *Miljöredovisning*. Wallin & Dalholm, Malmö
- Bäck, Henry & Halvarson, Arne, 1992, *Metodbok: Projekt och utredningar*. SNS, Stockholm
- Ejvegård, Rolf, 2003, *Vetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund
- Eriksson, Lars Torsten, Wiedersheim-Paul, Finn, 1999, *Att utreda forska och rapportera*. Daleke Grafiska AB, Malmö
- Holmen, 2005, *Holmen Årsredovisning 2004*. Strand Grafiska, Malmö
- Holmen, 2005, *Holmen och omvärlden 2004*. Strand Grafiska, Malmö
- Jacobsson, Jonna & Jacobsson, Åsa, 1998. *Fem steg mot miljöredovisning*. Adebe Miljötryck AB
- Laitamaa, Linda & Wikman, Pernilla, 2003. *Faktorer i en trovärdig miljöredovisning*. Luleå universitet, Luleå
- Larsson, Lars-Olle, 1995, *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning*. Scandbook, Falun
- Larsson, Lars-Olle, 1999, *Miljöinformation och miljöredovisning – en vägledning för företag och revisorer*. Ljunglöfs Offset
- Larsson, Lars-Olle & Ljungdahl, Fredrik, 2005, *Miljöredovisningen avskaffas!* Balans nr 4: vol. 31: s. 13-15
- Ljungdahl, Fredrik, 1999, *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*. Wallin & Dalholm Boktryck AB, Lund
- Modo, 1997, *Modos årsredovisning 1996*. Nova Print AB, Linköping
- Nationalencyklopedin, 1991, Fabrieken Brepols n.v. Belgien
- Naturvårdsverket, 2000, *Vem behöver miljöredovisningarna?* Naturvårdsverket reprocentral
- Renström, Anna, Prahl, Helena & Paulsson, Pernilla, 2005, *Hållbarhetsredovisning – en väg till lönsamhet?* Stockholms universitet, Stockholm
- Ryen, Anne, 2004, *Kvalitativ intervju*. Daleke Grafiska AB, Malmö



- SCA, 2005, *Årsredovisning 2004*. Strokirk-Landströms, Stockholm
- SCA, 2005, *SCA Miljö och socialt ansvar 2004*. Quebecor Sörmlands Grafiska, Katrineholm
- Seale, Clive, 1999, *The quality of qualitative research*. Sage, London
- Sveaskog, 2005, *Sveaskog årsredovisning 2004*. Jernström Offsettryck AB, Stockholm
- UNEP, 1996, *Engaging Stakeholder vol. 1 & 2*. United Nations Environment, London
- Wallén, Göran, 1996, *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund
- Westermarck, Christer, 1999, *Miljöredovisning – kommunikation av etik vision & ekonomi*.  
Novum grafiska AB, Göteborg

## Internet

- Aktiespararna, [www.aktiespararna.se](http://www.aktiespararna.se)  
1, 2005-10-30, *Verksamhetsplan 2005*.  
[http://www.aktiespararna.se/has/uploaded/files/Ovrigt/verksamhetsplan\\_2005.pdf](http://www.aktiespararna.se/has/uploaded/files/Ovrigt/verksamhetsplan_2005.pdf)
- 2, 2005-10-30, *Verksamhetsidé för aktiespararna*.  
<http://www.aktiespararna.se/omoss/verksamhetside/verksamhetsid.asp>
- Dow Jones Sustainable index, [www.sustainability-index.com](http://www.sustainability-index.com)  
1, 2006-01-09, *Dow Jones Sustainability Indexes*.  
<http://www.sustainability-index.com/html/other/aboutus.html>
- EMAS, Eco Management and Audit Scheme, [www.ymparisto.fi](http://www.ymparisto.fi)  
1, 2005-10-20, *EMAS-redovisning*.  
<http://www.ymparisto.fi/default.asp?contentid=88349&lan=sv>
- 2, 2005-10-20, *Riktlinjer för kontroll, godkännande och revisionsfrekvens*.  
[http://europa.eu.int/comm/environment/emas/pdf/guidance/guidance02\\_sv.pdf](http://europa.eu.int/comm/environment/emas/pdf/guidance/guidance02_sv.pdf)
- FSC, Forest Stewardship Council, [www.fsc-sverige.org](http://www.fsc-sverige.org)  
1, 2006-01-10, *FSCs mission*.  
<http://www.fsc-sverige.org/>
- GRI, Global Reporting Initiative, [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)  
1, 2005-10-20, *GRI at glance*.  
<http://www.globalreporting.org/about/brief.asp>
- 2, 2005-10-20, *Introducing the 2002 sustainability reporting guidelines*.  
[http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/gri\\_companion\\_lite.pdf](http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/gri_companion_lite.pdf)

Human It, [www.hb.se](http://www.hb.se)

1, 2006-01-09, *Genre, hypertext och etnografiskt perspektiv*.  
<http://www.hb.se/bhs/ith/4-02/amk.pdf>

KPMG, [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se)

1, 2006-01-09, *Introduktion till förslag till rekommendation*.  
<http://www.kpmg.se/pages/101687.html>

Leder Investigations, [www.leadell.com](http://www.leadell.com)

1, 2006-01-09, *Strategisk Due Diligence*.  
<http://www.leadell.com/Organisationsundersokningarduediligence.htm>

Länsförsäkringar, [www.lansforsakringar.se](http://www.lansforsakringar.se)

1, 2005-12-19, *Länsförsäkringars organisation*.  
[http://www3.lansforsakringar.se/Info/Om\\_Oss/Organisationsoversikt/default.htm](http://www3.lansforsakringar.se/Info/Om_Oss/Organisationsoversikt/default.htm)

Miljöministeriet, [www.ymparisto.fi](http://www.ymparisto.fi)

1, 2005-10-20, *Emas-redovisning och GRI*.  
<http://www.ymparisto.fi/default.asp?node=1691&lan=sv>

Regeringskansliet, [www.sweden.gov.se](http://www.sweden.gov.se)

1, 2006-01-09, *Fakta om FN:s miljöprogram (UNEP)*.  
<http://www.sweden.gov.se/sb/d/3413/a/20129>

Robur, [www.robur.se](http://www.robur.se)

1, 2006-01-13, *Robur i korthet*.  
[http://www.robur.se/RT/OrdinaryPage\\_\\_\\_635.aspx](http://www.robur.se/RT/OrdinaryPage___635.aspx)

2, 2006-01-13, *Etik och miljö*.  
[http://www.robur.se/RT/OrdinaryPage\\_\\_\\_542.aspx](http://www.robur.se/RT/OrdinaryPage___542.aspx)

Skogsindustrierna, [www.skogsindustrierna.org](http://www.skogsindustrierna.org)

1, 2005-10-25, *Tillväxt för hållbar utveckling*.  
<http://www.skogsindustrierna.org/LitiumDokument20/GetDocument.asp?archive=1&directory=402&document=862>

2, 2005-10-25, *Skogen och klimatet*.  
<http://www.skogsindustrierna.org/LitiumDokument20/GetDocument.asp?archive=1&directory=390&document=718>

3, 2005-10-25, *Skogsindustrins arbete för hållbar utveckling*.  
<http://www.skogsindustrierna.org/LitiumDokument20/GetDocument.asp?archive=1&directory=402&document=2725>

Skogsägarna, [www.skogsagaran.se](http://www.skogsagaran.se)

1, 2005-10-25, *Om LRF skogsägarna*.  
<http://www.skogsagarna.se/default.asp?pageid=2150&path=2129>

SRI, Socially Responsible Investment, [www.sri.com](http://www.sri.com)

1, 2006-01-09, *About us*.  
<http://www.sri.com/about>

Wikipedia, [www.sv.wikipedia.org](http://www.sv.wikipedia.org)  
1, 2006-01-10, *Skog*.  
<http://sv.wikipedia.org/wiki/Skog>

WWF, Världsnaturfonden, [www.wwf.se](http://www.wwf.se)  
1, 2005-10-30, *WWF – Världens naturorganisation*.  
<http://www.wwf.se/show.php?id=1001403>

## Personliga meddelanden

Berggren, Ulrika, Wallin, Bo, Skogsstyrelsen, 2005-12-05, telefon intervju

Berglund, Hans, Forest Programme Director, WWF, 2005-12-02, e-post intervju

Berlin, Daniel, Doktorand, SLU, 2005-10-05, e-post intervju

Blomqvist, Anders, Lantbruksansvarig, Länsförsäkringar, 2005-11-17, e-post intervju

Dahlström, Henrik, Chef för miljö- och etikrevision, KPMG, 2005-09-18, e-post intervju

Isaksson, Patrik, Miljöchef, SCA, 2005-11-09, muntlig intervju

Johansson, Olof, Miljöchef, Sveaskog, 2005-11-07, muntlig intervju

Lindberg, Anita, SRI-analytiker, Robur AB, 2005-11-22, e-post intervju

Lönnstedt, Lars, Professor, SLU, 2005-10-06, e-post intervju

Milberg, Lars, Chefsjurist, Aktiespararna, 2005-12-05, telefon intervju

Niklasson, Magnus, Skogsägarna LRF, 2005-11-12, e-post intervju

Strömberg, Lars, Miljöchef, Holmen AB, 2005-11-03, e-post intervju

# Bilagor

## Bilaga 1. Frågor till SCA, Holmen och Sveaskog

### ALLMÄNNA FRÅGOR

1. Vad har Ni för position i företaget?
2. Hur länge har företaget miljöredovisat?
3. Hur ser företaget på miljöredovisning?
4. Varför miljöredovisar Ni? Nöjes motiv "Känns rätt", Nyttan "en väg till lönsamhet", Nöd motiv "pga. lagar och certifieringskrav" eller Norm motiv "Gör det för alla andra gör det".
5. Använder ni av hållbarhetsredovisning eller miljöredovisning?

### MILJÖREDOVISNINGENS INTRESSENER

6. För vem gör Ni miljöredovisning?
7. Vilka ser Ni som era primära intressenter för miljöredovisning?
8. Vilka ser Ni som era sekundära intressenter för miljöredovisning?
9. Vet Ni vad era intressenter kräver av miljöredovisningen? I så fall, hur vet ni det?
10. Anser Ni att Ni uppfyller intressenternas krav?
11. Får Ni bra feedback på miljöredovisning?
12. Vad har era intressenter för incitament att läsa miljöredovisning? Varför anser ni att intressenterna läser miljöredovisningen?
13. Upplever Ni att intressenterna ställer höga förväntningar på miljöredovisningen? Motivera gärna varför
14. Ställer försäkringsbolagen några särskilda krav på er miljöredovisning, i så fall vilka?
15. Vad tycker marknaden om miljöredovisning i allmänhet? Attityder?
16. Känner era anställda en delaktighet i miljöarbetet och återspeglas detta i er miljöredovisning?
17. Ställer Ni krav på era leverantörer att miljöredovisa?
18. Ser Ni att miljöredovisningen är positivt från investerarens sida?  
Motivera gärna varför.
19. Vad ställer företagsledningen för krav på Er miljöredovisning?
20. Har företaget någon relation med miljögrupper för att utveckla ert miljöarbete och miljöredovisningen?
21. Känner/kände Ni press från konkurrenterna att miljöredovisa?

ÖVRIGA FRÅGOR

22. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
23. Har Ni någon som externt granskar er miljöredovisning?
24. Följer Ni några speciella riktlinjer som t ex. GRI eller EMAS? I så fall, motivera gärna varför ni använder dessa.
25. Anser Ni att nyttan med att miljöredovisa överstiger kostnaden?
26. Ser Ni några nackdelar med att miljöredovisa?
27. Har Ni fått några utmärkelser för er miljöredovisning? I sånt fall vad och varför?
28. Varför ligger skogsbolagen långt fram inom miljöredovisning?
29. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?
30. Hur kommer Ni att redovisa i fortsättningen? Hållbarhets- eller miljöredovisning?

## Bilaga 2. Intervjufrågor till intressenter

### Frågor till Aktiespararna för telefon intervju

1. Vad har Ni för position i Er organisation?
2. Hur ser aktieägarna och aktiespararna på skogbolagens miljöredovisning?
3. Ser Ni aktieägarna som en viktig intressent för miljöredovisning?
4. Vad kräver aktieägarna av miljöredovisningen?
5. Varför tror Ni att skogsföretagen miljöredovisar? Nöjes motiv ”Känns rätt”, Nyttan ”en väg till lönsamhet”, Nöd ”pga. lagar och certifieringskrav” eller Norm ”Gör det för alla andra gör det”
6. Anser Ni att företagen uppfyller era/aktieägarnas krav på miljöredovisning?
7. Ger aktieägarna/Ni feedback på företagets miljöredovisning?
8. Vad har aktieägarna för incitament att läsa miljöredovisning?
9. Vad anser Ni att marknaden tycker om miljöredovisning i allmänhet?
10. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
11. Anser Ni att aktieägarna har några krav på att företagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI? Varför?
12. Ser Ni några nackdelar med att det miljöredovisas?
13. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?
14. Vad kan aktieägarna ha för incitament att läsa ett företags miljöredovisning?
15. Kan miljöredovisning vara ett bra hjälpmedel för att värdesätta ett företag?
16. Anser Ni att aktieägarna har höga förväntningar på företagets miljöredovisningar i allmänhet och på skogbolagens i synnerhet?
17. Tror Ni att miljöredovisning kommer vara av intresse för aktieägarna i framtiden?

### Frågor till Länsförsäkringar för e-post intervju

1. Vad har Ni för position i er organisation?
2. Hur ser företaget på skogbolagens miljöredovisning?
3. Ser Ni er själva som en viktig intressent för miljöredovisning?
4. Varför tror Ni att skogsföretagen miljöredovisar? Nöjes motiv ”Känns rätt”, Nyttan ”en väg till lönsamhet”, Nöd ”pga. lagar och certifieringskrav” eller Norm ”Gör det för andra gör det”
5. Vad kräver Ni av företagets miljöredovisningen och miljöarbetet?
6. Anser Ni att företagen uppfyller era krav och förväntningar?
7. Ger Ni feedback på företagets miljöredovisning?

8. Vad har Ni för incitament att läsa miljöredovisning?
9. Vad anser Ni att marknaden tycker om miljöredovisning i allmänhet?
10. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
11. Har Ni några krav på att företagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI? Varför?
12. Ser Ni några nackdelar med att det miljöredovisas?
13. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?
14. Tar Ni hänsyn till ett företags miljöredovisning när Ni gör riskbedömningar? Om inte, har ni användning av miljöredovisning på några andra områden?

### Frågor till WWF för e-post intervju

1. Vad har Ni för position i Er organisation?
2. Hur ser företaget på skogbolagens miljöredovisning?
3. Ser Ni er själva som en viktig intressent för miljöredovisning?
4. Varför tror Ni att skogsföretagen miljöredovisar? Nöjes motiv "Känns rätt", Nyttan "en väg till lönsamhet", Nöd "pga. lagar och certifieringskrav" eller Norm "Gör det för alla andra gör det"
5. Vad kräver Ni av miljöredovisningen?
6. Anser Ni att företagen uppfyller era krav på miljöredovisning?
7. Ger Ni feedback på företagens miljöredovisning?
8. Vad har Ni för incitament att läsa miljöredovisning?
9. Vad anser Ni att marknaden tycker om miljöredovisning i allmänhet?
10. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
11. Har Ni några krav på att företagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI? Varför?
12. Ser Ni några nackdelar med att det miljöredovisas?
13. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?
14. Har Ni någon relation med skogbolagen för att främja miljöarbete och miljöredovisning?
15. Får Ni relevant och användbar information från miljöredovisningarna?
16. Anser Ni att informationen i miljöredovisningen kan vara vinklad?

### Frågor till Robur AB för e-post-intervju

1. Vad har Ni för position i Er organisation?
2. Hur ser Robur på skogbolagens miljöredovisning?

3. Ser Ni er själva som en viktig intressent för miljöredovisning?
4. Varför tror Ni att skogsföretagen miljöredovisar? Nöjes motiv ”Känns rätt”, Nyttan ”en väg till lönsamhet”, Nöd ”pga. lagar och certifieringskrav” eller Norm ”Gör det för alla andra gör det”
5. Tar Ni hänsyn till ett företags miljöredovisning när Ni gör riskbedömningar för investeringar? I så fall, är skogsbolagens miljöredovisning extra intressant på något sätt?
6. Vad kräver Ni av miljöredovisningen?
7. Vilken är ofta den tyngsta punkten, och avgörande, i en finansiell analys av miljöredovisningen, anser ni?
8. Anser Ni att skogsbolagen uppfyller era krav?
9. Ger Ni feedback på företagets miljöredovisning?
10. Vad anser Ni att marknaden tycker om miljöredovisning i allmänhet?
11. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
12. Har Ni några krav på att skogsbolagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI? Varför? Stöder dessa riktlinjer era finansiella krav?
13. Ser Ni några nackdelar med att det miljöredovisas?
14. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?

### Frågor till LRF Skogsägarna för e-post-intervju

1. Vad har Ni för position i Er organisation?
2. Hur ser skogsägarna på skogsbolagens miljöredovisning?
3. Ser Ni/skogsägarna, er själva som en viktig intressent för miljöredovisning?
4. Varför tror Ni att skogsföretagen miljöredovisar? Nöjes motiv ”Känns rätt”, Nyttan ”en väg till lönsamhet”, Nöd ”pga. lagar och certifieringskrav” eller Norm ”Gör det på grund av att andra gör det”
5. Vad kräver Ni/skogsägarna av miljöredovisningen?
6. Anser Ni att företagen uppfyller era krav på miljöredovisning?
7. Ger Ni/skogsägarna feedback på företagets miljöredovisning?
8. Vad har Ni/skogsägarna för incitament att läsa miljöredovisning?
9. Vad anser Ni att marknaden tycker om miljöredovisning i allmänhet?
10. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
11. Har Ni några krav på att företagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI? Varför?
12. Ser Ni några nackdelar med att det miljöredovisas?



13. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?
14. Varför skulle en skogsägare vilja läsa miljöredovisning? För leverantörssyfte eller för hur skogsbolagen vårdar hans mark?
15. Är det viktigt för en skogsägare att välja ett skogbolag som är certifierade eller har en väl utvecklad miljöredovisning?
16. Bryr sig den enskilda skogsägaren överhuvudtaget om ett skogsbolags miljöredovisning?
17. Sätter ni krav på speciella miljöcertifikat inom skogsindustrin och ser ni att dessa framställs i miljöredovisningen?

### Frågor till Skogsvårdsstyrelsen för telefon intervju

1. Vad har Ni för position i Er organisation?
2. Hur ser organisationen på skogsbolagens miljöredovisning?
3. Ser Ni er själva som en viktig intressent för miljöredovisning?
4. Varför tror Ni att skogsföretagen miljöredovisar? Nöjes motiv "Känns rätt", Nyttan "en väg till lönsamhet", Nöd "pga. lagar och certifieringskrav" eller Norm "Gör det för alla andra gör det"
5. Vad kräver Ni av miljöredovisningen?
6. Anser Ni att företagen uppfyller era krav på miljöredovisning?
7. Ger Ni feedback på företagens miljöredovisning?
8. Vad har Ni för incitament att läsa miljöredovisning?
9. Vad anser Ni att marknaden tycker om miljöredovisning i allmänhet?
10. Vad ser Ni för för- och nackdelar med att miljöredovisa separat respektive integrerat med årsredovisningen?
11. Har Ni några krav på att företagen ska redovisa enligt EMAS eller GRI? Varför?
12. Ser Ni några nackdelar med att det miljöredovisas?
13. Vad tror Ni om miljöredovisning i framtiden?
14. Ställer Ni som myndighet särskilt höga krav på skogsbolagens miljöredovisning?
15. Vad ser Ni som viktigast, miljörapport eller miljöredovisning?
16. Anser Ni att Ni har medverkat till att skogsbolagen ligger långt fram i sin miljöredovisning?
17. Har Ni ett ansvar för skogsbolagens miljöredovisningar?
18. Ser Ni att skogsbolagen har börjat "tänka efter" före det gör något som kan få konsekvenser i miljön, sedan de börjat miljöredovisa?
19. Anser Ni att miljöredovisningen kan framstå som vinklad?

Pris: 100:- (exkl moms)

Tryck: SLU, Institutionen för ekonomi, Uppsala, 2006

---

*Distribution:*

Sveriges lantbruksuniversitet  
Institutionen för ekonomi  
Box 7013  
750 07 Uppsala

Swedish University of Agricultural Sciences  
Department of Economics  
Box 7013  
SE-750 07 Uppsala, Sweden