



**GÖTEBORGS UNIVERSITET**  
**HANDELSHÖGSKOLAN**

Företagsekonomiska institutionen  
Kandidatuppsats i externredovisning och miljö  
Höstterminen 2008

# Hållbarhetsredovisning

*- varför regleras det för svenska statliga företag?*

***Handledare:***

Professor Thomas Polesie

***Författare:***

Lina Andersson -80

Sofia Nithenius -84

## **FÖRORD**

Vi vill här tacka alla som hjälpt oss att genomföra denna uppsats. Ett stort tack till de som ställt upp på intervjuer och på så sätt hjälpt oss att få en bättre inblick. Dessa är Jenny Didong på Näringsdepartementet, Johan Sandström på Green Cargo AB, Niels-Erik Nertun på SAS AB och Jenny Fransson på KPMG AB.

Ett särskilt tack vi vill rikta till vår handledare, professor Thomas Polesie, som alltid har varit tillgänglig för frågor och bistått med litteratur.

Göteborg 2009-01-09

---

Lina Andersson

---

Sofia Nithenius

# SAMMANFATTNING

**Kandidatuppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning, Höstterminen 2008**

**Författare;** Lina Andersson och Sofia Nithenius

**Handledare;** Thomas Polesie

**Titel;** Hållbarhetsredovisning *ó* varför regleras det för svenska statliga företag?

**Bakgrund och problem;** Den svenska staten har tidigare beslutat att de statliga företagen skall ligga i framkant och vara föredömen i allt sitt arbete. I arbetet mot en hållbar utveckling har inte detta varit fallet och det beslutades därför, år 2007, att från och med 2008 skulle alla de statliga företagen publicera en hållbarhetsredovisning. Då tre av de statliga företagen, Vattenfall, SAS och Green Cargo fått utmärkelse av FAR SRS för sina hållbarhetsredovisningar undrar vi om inte de statliga företagen i viss mån redan är föredömen och ställer oss därför frågan *ó*Varför regleras hållbarhetsredovisning för de statligt ägda företagen?*ö*

**Syfte;** Syftet med denna uppsats är att få förståelse för beslutet. Genom att granska de belönade företagen, Vattenfall, SAS och Green Cargo, hoppas vi att kunna få detta. Då dessa företag fått utmärkelse visar de att de inom hållbarhetsredovisning ligger före de övriga statliga företagen. De bör således ge en bild av hur långt de statliga företagen har kommit i denna typ av arbete.

**Avgränsningar;** I denna uppsats kommer endast de utvalda företagens hållbarhetsredovisningar att granskas närmare. Endast en överblick kommer att ges av de övriga företagen. Vidare är det endast 2007 års redovisning som granskas och detta eftersom den är den senast publicerade.

**Metod;** För att kunna besvara vår huvudfråga har vi använt oss av primärdata i form av intervjuer med ansvariga för hållbarhetsredovisningarna i företagen. Vi har även använt sekundärdata och då främst litteratur inom området, men även de valda företagens publicerade hållbarhetsredovisningar.

**Slutkommentar;** Under studiens gång framkom att syftet med regleringen snarare var ur ägarsynpunkt än för att vara föredömen för andra företag. Detta anser vi dock ej förmedlats i de olika skrifter vi granskat. Vi anser att det troligtvis finns flera underliggande syften, där att stärka Sverige internationellt är ett av dem.

**Förslag till vidare forskning;** Vidare forskning inom området, som skulle vara intressant att genomföra, är förslagsvis att studera vilken genomslagskraft beslutet fick. Vidare att studera kan även vara om alla företag lyckats leva upp till de uppsatta målen och i vilken utsträckning företagen använt sig av öfölja eller förklara*ö*

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund .....	3
1.2 Problemformulering .....	5
1.3 Syfte.....	6
1.4 Avgränsningar.....	6
1.5 Disposition .....	6
<b>2. METOD.....</b>	<b>7</b>
2.1 Val av metod.....	7
2.1.1 Kvalitativ och kvantitativ metod .....	7
2.1.2 Survey- eller fallstudie.....	7
2.1.3 Val av företag.....	8
2.2 Primär och sekundärdata .....	8
2.3 Tillförlitlighet.....	9
2.3.1 Validitet .....	9
2.3.2 Reliabilitet.....	9
2.4 Vetenskapssyn .....	10
2.5 Bedömningskriterier för tabell i empiri.....	10
2.6 Källkritik .....	10
<b>3. TEORI.....</b>	<b>12</b>
3.1 Intressentteorin .....	12
3.2 Legitimitetsteorin.....	13
3.3 Reglering.....	14
3.3.1 Självreglering.....	15
3.3.2 Lagreglering.....	15
3.4 Vad är en hållbarhetsredovisning? .....	16
3.4.1 Finansiell redovisning .....	17
3.4.2 Corporate Social Responsibility (CSR).....	18
3.4.3 Miljöredovisning.....	19
3.5 Global Reporting Initiative (GRI) .....	20
3.5.1 GRI:s syfte.....	20
3.5.2 GRI:s tillämpningsnivåer och granskning .....	21
3.5.3 G3-riktlinjerna.....	22

<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>27</b>
4.1 De statligt ägda företagen och dess hållbarhetsarbete.....	27
4.2 Vattenfall AB .....	33
4.2.1 Vattenfalls hållbarhetsarbete.....	34
4.3 Green Cargo AB .....	36
4.3.1 Green Cargos hållbarhetsarbete .....	37
4.4 SAS AB .....	39
4.4.1 SAS hållbarhetsarbete .....	40
4.5 Sverige och hållbarhetsredovisning .....	43
4.6 Kommentarer om reglering.....	45
<b>5. ANALYS OCH EGNA REFLEKTIONER</b> .....	<b>46</b>
5.1 Hur ser redovisningen ut i de statliga företagen och följer de GRI?.....	46
5.2 Hur långt har de öbelönadeö företagen kommit och varför?.....	47
5.3 Hur förhåller sig Sverige till andra länder gällande hållbarhetsredovisning? .....	50
5.4 Är det bra att reglera hållbarhetsredovisning?.....	51
5.5 Varför regleras hållbarhetsredovisning för de statligt ägda företagen? .....	52
<b>6. SLUTSATS</b> .....	<b>54</b>
6.1 Avslutande kommentarer .....	54
6.2 Förslag till fortsatt forskning .....	55
<b>7. KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>56</b>

## **BILAGOR**

# 1. INLEDNING

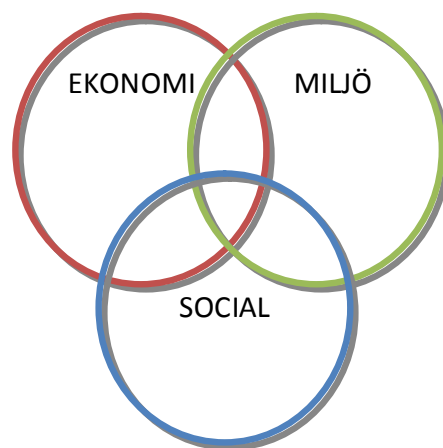
---

*Det inledande kapitlet av uppsatsen presenterar bakgrundsfakta till statligt ägande och till hållbarhetsbegreppet som senare lett fram till hållbarhetsredovisning. Vidare görs en kartläggning av de frågeställningar som ligger till grund för uppsatsen och syftet med denna. Detta kapitel redogör även för de avgränsningar som gjorts och avslutas med en disposition av uppsatsens fortsatta innehåll.*

---

## 1.1 Bakgrund

År 1987 presenterade Bruntlanskommissionen sin rapport *ÖVår gemensamma framtid* där begreppet *öHållbar utveckling* myntades. Här visades hur de tre dimensionerna miljö, ekonomi och sociala förhållanden samspelade och dessa har sedan legat till grund för Corporate Social Responsibility (CSR), en redovisning där fokus ligger på de sociala förhållandena. När de tre dimensionerna samspelar uppnås hållbar utveckling.<sup>1</sup> Det mer kända begreppet för detta är *öTriple Bottom Line* men här ligger fokus mer mot att rapportera samspelen mellan dimensionerna. Dessa skall mätas och kommuniceras för att sedan sammanställa förhållandet mellan dem.<sup>2</sup>



**Figur 1; De tre dimensionernas samspel**

---

<sup>1</sup> Larsson, L-O. *Transparency!: det genomsynliga företaget* 2002

<sup>2</sup> PwC. *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning* 2008

År 1989 publicerades de första separata miljöredovisningarna som sedan lade grunden till ett ökat redovisningsbehov inom området.<sup>3</sup> Den första oberoende granskade miljöredovisningen i Sverige kom 1995 och idag redovisar de flesta börsnoterade företagen sitt miljöarbete i någon form.<sup>4</sup> Genom att följa företags miljöredovisning över tiden kan en fokusändring skönjas. I slutet av 1990-talet låg fokus på koldioxidutsläppen för att sedan bli mer inriktade på miljöledningssystem. Genom denna skiftning fick miljöarbetet en mera proaktiv ställning. Under senare år har social rättvisa blivit viktigare och hållbarhetsredovisningarna har blivit allt fler. Hållbarhetsredovisningarna ersätter de tidigare redovisningarna med fokus enbart på miljö, det vill säga miljöredovisningarna.<sup>5</sup>

Global Reporting Initiative (GRI) är en organisation som bygger vidare på de tre dimensionerna och hur de skall appliceras i en hållbarhetsredovisning. De fyra ledorden är öppenhet, ansvar, rapportering och hållbarhet (*transparency, accountability, reporting and sustainability*). GRI grundades 1997 av the Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES), ett företag lokaliserat i Boston, som arbetar med hållbarhetsfrågor. Två år senare anslöt sig United Nations Environmental Program (UNEP), vilket gav en större internationell räckvidd. Idag är GRI en etablerad organisation där mer än 1 500 företag uttalat använder sig av deras rekommendationer.<sup>6</sup> När det gäller redovisning av de tre dimensionerna så är det GRI:s riktlinjer som idag har kommit längst.<sup>7</sup>

Den svenska staten är en betydande företagsägare i landet och i deras ägarpolicy har miljöfrågor samt frågor gällande jämställdhet och mångfald funnits med i cirka tio år.<sup>8</sup> Staten som ägare till olika företag är ingen ny företeelse och det finns flera olika orsaker till att staten går in som ägare. Historiskt sett var försvarspolitik det vanligaste skälet att staten involverade sig i olika projekt som annars skulle styrts av vanliga marknadskrafter. Ytterligare en anledning till att staten har involverat sig i olika företag har varit i rent vinstsyfte. Det vill säga att staten har varit i behov av pengar eller att en placering i det valda företaget gav en bättre förväntad avkastning än andra möjligheter. Detta är dock långt tillbaka i tiden, innan industrialismen. Då var alternativen få, det vill säga privata aktörer var sällsynta på marknaden och staten var där med den enda som kunde vara ägare. Än idag är dock staten involverade i olika företag, både helägda och samägda. Det har historiskt sett varit en strid mellan kapital och arbete och grunden till att

---

<sup>3</sup> Kolk, A. *A decade of sustainability reporting: developments and significance* ur Int. J. Environment and Sustainable Development nr 1 2004

<sup>4</sup> Larsson, L-O. Norregårdh, M. *Från öTyst vårö till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar* ur Balans nr 11 2003

<sup>5</sup> Cerin, P. *Legitimitet i den frivilliga hållbarhetsredovisningen* ur Balans nr 11 2005

<sup>6</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/>

<sup>7</sup> Larsson, L-O. *Transparency!: det genomsynliga företaget* 2002

<sup>8</sup> Regeringskansliet *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande* 2007

bilda en företagssektor med statligt ägande har och är fortfarande, statens behov av makt och inflytande.<sup>9</sup>

År 1999 antog riksdagen de svenska miljömålen som skall vara uppnådda år 2020. För att uppnå dessa mål krävs *östort engagemang hos många aktörer i samhället*. Regeringens ansvar gällande de uppsatta kvalitetsmålen är bland annat att följa upp målen och rapportera dessa. Det har dessutom tillsatts en kommission för hållbar utveckling där de tre dimensionerna skall behandlas.<sup>10</sup> Då de statligt ägda företagen drivs med skattebetalarnas medel är det de som är de främsta intressenterna. Ihop med de miljömål som satts upp bör de statligt ägda företagen ligga i framkant i bland annat miljöarbetet.<sup>11</sup>

## 1.2 Problemformulering

I propositionen 2004/05:150 klargörs att de statligt ägda företagen i Sverige skall utgöra föredöme i miljöarbetet. Den 3 december 2007 beslutade regeringen att skärpa kraven för dessa företag genom att göra det tvingande att presentera en hållbarhetsredovisning.<sup>12</sup> Redan idag, 2008, ligger flera av de statligt ägda företagen i framkant jämfört med andra svenska företag. Vattenfall, SAS och Green Cargo har alla blivit belönade för bästa hållbarhetsredovisning. Alla tre företagen fick FAR SRS utmärkelse år 2007 som då gällde 2006 års redovisning. De blev belönade i olika klasser: fristående hållbarhetsredovisning (Vattenfall), inkluderad i årsredovisningen (SAS) och i förvaltningsberättelsen (Green Cargo). De riktlinjer som nu satts upp ersätter regeringens tidigare gällande riktlinjer från 2002. Kravet på hållbarhetsredovisning skall baseras på GRI.<sup>13</sup>

Med denna information som grund uppkom följande frågeställning:

- Varför regleras hållbarhetsredovisning för de statligt ägda företagen?

För att kunna besvara denna frågeställning anser vi att följande underfrågor behöver behandlas:

- Hur ser redovisningen ut i de statliga företagen?
- Följer de GRI?
- Hur långt har de öbelönadeö företagen kommit och varför?
- Hur förhåller sig Sverige till andra länder gällande hållbarhetsredovisning?
- Är det bra att reglera hållbarhetsredovisning?

---

<sup>9</sup> Fredriksson, C. *Statföretagsambitionerna ur Då förändras Sverige: 25 experter beskriver drivkrafter bakom utvecklingen 2008*

<sup>10</sup> <http://miljomal.nu>

<sup>11</sup> Regeringskansliet *Genomlysning av de statliga företagens hållbarhetsredovisning 2006*

<sup>12</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/9737/a/93467>

<sup>13</sup> <http://www.kpmg.se/pages/106006.html>



### **1.3 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att genom kartläggning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisning få förståelse om varför beslut om reglering har tagits. Med hjälp av en jämförelse mellan valda företags hållbarhetsredovisningar hoppas vi kunna ge svar på detta. Vi vill vidare undersöka hur Sverige står sig internationellt för att se om detta kan vara en underliggande orsak till beslutet.

### **1.4 Avgränsningar**

Vi kommer i uppsatsen endast att se närmare på tre utvalda företag (se avsnitt 2.1.3 Val av företag). Dessa tre företags historia kommer kort att beskrivas och deras hållbarhetsredovisningar kommer att redogöras för. Detta för att ge läsaren en överblick av deras arbete. Det är 2007 års redovisningar som granskats och presenteras. Resterade statliga företag kommer endast att nämnas och vi kommer översiktligt att visa deras redovisning av sitt hållbarhetsarbete. Vidare utgår vi ifrån att läsaren har vissa grundkunskaper inom ekonomi och redovisning. Då centrala begrepp inom dessa områden presenteras kommer en närmare beskrivning därför inte att ges.

### **1.5 Disposition**

*Kapitel 2 ó Metod:* I detta kapitel presenteras olika metoder för forskningsstudier. Vidare argumenteras för den metod som är bäst tillämplig i denna uppsats.

*Kapitel 3 ó Teori:* Här presenteras generella teorier såsom intressentteorin men även legitimitetsteorin. Sedan tas de teorier upp som rör hållbarhetsredovisning men även de redovisningar som denna har sitt ursprung ifrån. Detta leder sedan fram till Global Reporting Initiative och G3.

*Kapitel 4 ó Empiri:* Detta kapitel ger en inblick i statligt ägande. Det redogörs även för vilka de statligt ägda företagen är och huruvida dessa hållbarhetsredovisar idag eller inte. Innebörden av de nya riktlinjerna tas upp och avslutande i kapitlet presenteras de tre valda företagen och deras hållbarhetsredovisningar.

*Kapitel 5 ó Analys och egna reflektioner:* I detta kapitel kopplas teori och empiri samman för att kunna besvara de frågor som ligger till grund för denna uppsats. Varje fråga besvaras och kommenteras separat.

*Kapitel 6 ó Slutsats:* I detta avslutande kapitel kartläggs de slutsatser som framkommit utifrån analysen och de egna reflektionerna. Till sist ges också förslag till vidare forskning inom området.

## 2. METOD

---

*I detta kapitel kommer de olika metodangreppen som använts i uppsatsen att presenteras. Då det finns flera alternativ kommer dessa att presenteras, för att det sedan skall kunna motiveras för det alternativ som lämpar sig bäst i denna uppsats. I denna del kommer även valen av företag visas och förklaras liksom vilken typ av data som använts. Dessa data kommer också att kritiskt granskas, vilket görs i avsnittet 2.6 Källkritik.*

---

### 2.1 Val av metod

#### 2.1.1 Kvalitativ och kvantitativ metod

Vid forskningsarbete görs oftast en avvägning mellan kvalitativa och kvantitativa metoder. Den kvalitativa metoden syftar till att ge förståelse och ger därmed utrymme till subjektiva intryck och tolkningar. I denna typ av metod görs en djupgående analys, vilken fås genom närhet till forskningsobjektet.<sup>14</sup> Metoden kännetecknas också av att forskaren försöker sätta sig in i den studerades synsätt och perspektiv, det vill säga ett inifrån och ut perspektiv.<sup>15</sup>

Den kvantitativa metoden syftar till att objektivt förklara olika händelser. I denna metod är mätprecision viktigt då den har att göra med mängd. I den kvantitativa metoden är det endast det studerade som analyseras och som slutsatser dras utifrån.<sup>16</sup>

Då vi i denna uppsats har som syfte att försöka få förståelse för beslutet om reglering kommer vi här främst att använda oss av en kvalitativ metod. Vi vill sätta oss in i regeringens tankesätt genom att läsa deras publicerade rapporter och utföra intervjuer men även genom granskning av de valda företagens hållbarhetsredovisningar. Då intervjuer genomförs innebär det att subjektiva intryck och tolkningar är oundvikligt vilket en kvalitativ metod tillåter.

#### 2.1.2 Survey- eller fallstudie

I en surveystudie studeras en stor mängd data för att få en omfattande studie. Informationen som samlas in skall vara standardiserad och används framför allt i marknadsundersökningar.<sup>17</sup> Syftet är att få bredd på studien snarare än djup. Fokus är på den empiriska och verbal information är viktigare än mätningar och registrering av beteenden.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Starin, B. Svensson, P-G. *Kvalitativ metod och vetenskapsteori* 1994

<sup>15</sup> Holme, I. Solvang, B. *Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder* 1997

<sup>16</sup> Halvorsen, K. *Samhällsvetenskaplig metod* 1992

<sup>17</sup> Lundahl, U. Skärvad, P-H. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* 1992

<sup>18</sup> Merriam, S. *Fallstudien som forskningsmetod* 1994

En fallstudie är en studie där ett eller ett fåtal fall studeras mer ingående. Denna typ av studie används främst vid formulering av hypotes, utveckling av teorier eller exemplifiering. Vid val av fall kan antingen typiska eller avvikande fall studeras. Med avvikande fall menas till exempel särskilt framgångsrika eller särskilt problematiska fall.<sup>19</sup>

Vi kommer i denna uppsats att använda oss av en fallstudie där vi studerar tre utvalda statliga företag. Detta eftersom vi anser att valda företag bör ge en bättre förståelse för beslutet. Genom att studera företagen har vi förhoppningen om att kunna besvara våra frågeställningar. Nedan presenteras valet av företag.

### **2.1.3 Val av företag**

Då vi i denna uppsats vill titta på de statliga företagen och hur de redovisar sitt hållbarhetsarbete har vi valt att studera tre företag närmare. Vi har valt att titta på de företag som kan klassas som framgångsrika vad gäller hållbarhetsredovisning för att se om de redan är föredömen och om regleringen då är relevant. Då FAR SRS 2007 delade ut pris för bästa hållbarhetsredovisning till Vattenfall, SAS och Green Cargo tycker vi att dessa företag var intressanta att studera. Vi anser vidare att ovan nämnda företag bör visa den övre nivån gällande hållbarhetsredovisningsarbetet bland de statliga företagen. Om dessa tre inte lever upp till den nu uppsatta regleringen är detta en stark indikator på varför beslutet togs.

## **2.2 Primär och sekundärdata**

I en forskningsstudie kan data antingen vara primär eller sekundär. Primärdata innebär att ny information insamlas av forskningsgruppen. Detta kan till exempel ske genom intervju, observation eller experiment.<sup>20</sup>

Sekundärdata är information insamlad av någon annan. Om sekundärdata finns tillgänglig är det inte lika relevant att samla in denna information ytterligare en gång. Det som måste ifrågasättas är dock om den befintliga informationen verkligen ger svar på problemformuleringen. Sekundärdata kan delas upp i tre delar: processdata, bokföringsdata och forskningsdata.<sup>21</sup>

I denna uppsats kommer vi främst att använda oss utav sekundärdata då större delen av informationen redan finns tillgänglig. Vi kommer dock att komplettera med intervjuer gjorda via telefon eller e-mail med ansvarig för hållbarhetsredovisningen på respektive utvalt företag. Vi har dock inte fått möjlighet att ställa frågor till ansvarig på Vattenfall vilket diskuteras närmare i 2.6 *Källkritik*. Processdata kommer att hanteras i form av tidningsartiklar och pressreleaser. Vad

---

<sup>19</sup> Merriam, S. *Fallstudien som forskningsmetod* 1994

<sup>20</sup> Halvorsen, K. *Samhällsvetenskaplig metod* 1992

<sup>21</sup> Ibid

det gäller bokföringsdata så kommer detta att omfatta hållbarhetsredovisningarna från företagen. Böcker och vetenskapliga artiklar är främst det forskningsdata som kommer att användas.

## **2.3 Tillförlitlighet**

### **2.3.1 Validitet**

Det finns två typer av validitet, inre och yttre. Den inre validiteten innebär att det som studien avser att mäta verkligen mäts. Den yttre validiteten avser däremot att visa hur väl indikatorerna stämmer överrens med verkligheten. Att få giltig, valid, information i en kvalitativ metod är inte lika komplext som i en kvantitativ. Detta eftersom forskaren i en kvalitativ metod kommer det studerade objektet nära och syftet är att ha dennes perspektiv. Det som kan skapa problem är dock om perspektivet misstolkas eller ofullständig information insamlas.<sup>22</sup>

Då en uppsats skrivs är det av stor vikt att den väcker intresse hos läsaren. Detta innebär ofta ett krav på aktualitet, att det studerade är relevant. Det omfattar även hur väl utvald empirin är för att svara på de frågor som är tänkta att besvaras.<sup>23</sup>

I denna uppsats kommer vi att ha ett kvalitativt utgångsläge vilket gör att validitetsfrågan inte kommer att bli lika aktuell. För att få det studerade objektets perspektiv har vi genomfört interjuver vilket ökar validiteten. Vi har båda objektivt granskat informationen var för sig för att minimera risken för misstolkning. Vad gäller aktualiteten anser vi att detta uppfylls då beslutet är något som påverkar de statliga företagen nu, 2008. Efter diskussion med vår handledare Professor Thomas Polesie, andra lärare samt studenter har vi även fått uppfattningen om att det finns flertalet läsare som finner denna fråga intressant.

### **2.3.2 Reliabilitet**

Om det är fråga om hög reliabilitet eller inte beror på om det ger samma utfall oberoende av när och vem mätningen utförs av. Reliabilitet är också ett uttryck för hur pålitlig den insamlade informationen är. Vid insamlade av information smyger det sig lätt in fel, vid till exempel tolkningar, vilket skall minimeras för att öka tillförlitligheten i uppsatsen.<sup>24</sup>

I denna uppsats är det vid insamlandet och tolkningen av informationen som reliabiliteten kan komma att påverkas. Vi har därför försökt att ha ett kritiskt förhållningssätt för vilket redovisas nedan i 2.6 *Källkritik*

---

<sup>22</sup> Holme, I. Solvang, B. *Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder* 1997

<sup>23</sup> Ibid

<sup>24</sup> Ibid

## **2.4 Vetenskapssyn**

Det finns två synsätt inom vetenskapsteorin som är mest omtalade; positivismen och hermeneutiken. Positivisterna har en naturvetenskaplig syn och menar att vetenskapen är neutral och värdefri.<sup>25</sup> Detta synsätt utgår ifrån säker kunskap som vi får fram den genom vårt förnuft eller genom det som våra fem sinnen kan registrera. Positivismen säger vidare att fakta och värderingar måste skiljas på och att vetenskapens mål är att förklara.<sup>26</sup>

Det hermeneutiska synsättet är av samhällsvetenskaplig natur och försöker få en helhetsförståelse. Hermeneutik betyder ötolkningslära. Ett hermeneutiskt synsätt innebär att en person förstår en annan persons handlingar eller beteende. Detta synsätt ger även utrymme för en subjektiv tolkning då den förlitar sig på värdering och inlevelse.<sup>27</sup>

I denna uppsats är det snarare det hermeneutiska synsättet som speglas då vi försöker få förståelse för hur regeringen kommit fram till sitt beslut. Liksom den kvalitativa metoden finns här utrymme för subjektiv tolkning vilket vi finner nödvändigt. För att kunna använda svaren från intervjuerna anser vi att vi kommer behöva tolka svaren då de sannolikt kommer vara vridna till det positiva för företagen.

## **2.5 Bedömningskriterier för tabell i Empiri**

För att, i empirin, kunna göra en kartläggning av de statliga företagens miljö- och hållbarhetsarbete har vissa kriterier sats upp. Dessa ligger sedan till grund för den tabell som presenteras. Kriteriet för att företagen skall ha något som klassas som hållbarhetsredovisning är att redogörelse för alla de tre dimensionerna skall finnas och denna skall vara tydlig. Det finns dock inget krav på sidantal. Vidare finns liknande kriterium för miljöredovisning men här behöver företaget endast visa på miljödimensionen på något sätt. Dock måste det redovisas i form av skriftlig rapport, separat eller integrerat i årsredovisningen. Årsredovisningen eller övrig rapport har endast sökts att finna på företagens hemsidor. I de fall information inte gått att få anges det i tabellen som öingen uppgiftö (i.u).

## **2.6 Källkritik**

För att avgöra om det data som använts i uppsatsen är tillförlitlig eller inte har ett kritiskt förhållningssätt använts genom hela uppsatsen. Vad gäller intervjuerna är dessa subjektiva där intervjuobjekten gärna framhåller det positiva i organisationen. Då vi varit medvetna om denna risk för subjektivitet har vi försökt att anpassa frågorna men även att reflektera noga över de olika svaren.

---

<sup>25</sup> Halvorsen, K. *Samhällsvetenskaplig metod* 1992

<sup>26</sup> Eriksson, L T. Wiederheim-Paul, F. *Att utreda forska och rapportera* 1999

<sup>27</sup> Ibid

Då hållbarhetsredovisning är en relativt ny företeelse innebär det att det finns lite men oftast färsk forskning om ämnet. Vi har försökt att hitta nypublicerad litteratur för att få en så aktuell teoridel som möjligt.

I sekundärdatans kritiska förhållningssätt bör läsaren ta hänsyn till följande frågeställningar;<sup>28</sup>

- När, var och varför har skriften tillkommit?
- Vilket syfte hade författaren med skriften?
- Under vilka omständigheter uppkom skriften?
- Vem var författaren och kan författaren påverkades av något, det vill säga hur objektiv var författaren?

Detta har vi försökt att ha i åtanke då litteratur har använts. Främst vem som har författat och om det skett på uppdrag av extern part. Så är fallet med undersökningen gjord åt regeringskansliet där två olika revisorer gett sin synvinkel på de statliga företagens hållbarhetsredovisning. Vi anser dock att dessa revisorer är så pass professionella att de inte bör påverkas nämnvärt av uppdragsgivaren.

Större delen av uppsatsen bygger på företagens hållbarhetsredovisningar men då dessa blivit granskade av extern part anser vi att de är tillförlitliga. Dessutom är det dessa som är grunden vilket gör det omöjligt att hitta annan källa för att öka objektiviteten.

Något som bör nämnas är att vi inte fått möjlighet att ställa frågor till ansvarig för hållbarhetsredovisningen på Vattenfall. Detta har inte påverkat uppsatsen avsevärt då mycket av informationen går att finna på annat håll, dock lämnas vissa frågor obesvarade som till exempel; *Ni fick en utmärkelse 2006. Har Ni märkt något av den? (från t.ex. kunder) Har den påverkat ert fortsatta arbete?*

---

<sup>28</sup> Patel, R & Davidsson, B. *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning* 1994

## 3. TEORI

---

*Teorikapitlet inleds med den, inom redovisningen, generella teorin om intressenterna. Vidare presenteras legitimitetsteorin, vilken bör nämnas då det gäller frivillig redovisning. Även regleringens två former presenteras. Efter det kommer teoriavsnittet inriktas på hållbarhetsredovisning och dess tre redovisningsdelar som den bygger på. Kapitlet avslutas med en genomgång av Global Reporting Initiative och de nya riktlinjerna G3. Teorierna som presenteras kommer sedan ligga till grund för analysen och de egna reflektionerna.*

---

### 3.1 Intressentteorin

Den externa redovisningens ändamål är att ge information till intressenterna då det råder informationsasymmetri. Genom att presentera olika rapporter, som till exempel årsredovisning och hållbarhetsredovisning, ges en transparens i företaget. Denna transparens ger förhoppningsvis ett bättre beslutsunderlag för intressenterna. Förr var det endast revisorerna som hade inblick i företagen, men idag är det fler intressenter som är involverade, vilka kräver mer än finansiell information.<sup>29</sup>

Det går att urskilja tre olika typer av intressentteorier. Dessa är normativ intressentteori, beskrivande intressentteori och instrumental intressentteori. Den normativas syfte är att förklara varför företagen skall ta hänsyn till de olika intressenterna medan den beskrivandes syfte är mer att se om och hur företagen verkligen använder sig utav en sådan teori. Slutligen den instrumentala vars syfte är att se huruvida en intressentteori gagnar företaget.<sup>30</sup>

Exempel på intressenter är:<sup>31</sup>

**Ägare:** Ägare har behov av en extern redovisning för att säkerställa att styrelsen och ledningen gör det som förväntas av dem. Det ligger med andra ord till grund för beslut om bibehållande eller byte av styrelse och indirekt av ledning. Ett annat användningsområde för redovisningsrapporterna är för beslut om aktieinnehav, skall det bibehållas, köpas eller säljas aktier.

**Långivare:** Långivare har ett annat intresse av rapporterna. Dessa vill snarare se till betalningsförmågan hos företaget, det vill säga kommer företaget att klara av att betala sina befintliga lån och om företaget önskar nya lån kommer de klara av att betala tillbaka dessa. Detta kan sammanfattas med *öbedömning av kreditrisken*.

---

<sup>29</sup> Larsson, L-O. *Transparency!: det genomsynliga företaget* 2002

<sup>30</sup> Crane, A. Matten, D. *Business ethics* 2007

<sup>31</sup> Smith, D. *Redovisningens språk* 2006

**Leverantörer och kunder:** Leverantörer och kunder är också i behov av att kunna avgöra om företaget kan leva upp till sina löften. Leverantörerna vill veta att företaget betalar sina leverantörsskulder och kunderna vill förvisa sig om att varan de betalat i förväg kommer att levereras. De vill skapa sig en uppfattning om företagets fortlevnadsförmåga.

**Konkurrenter:** Konkurrenterna använder sig av andra företags rapporter främst för *öenchmarking*. En uppfattning om var i spannet de själva ligger fås genom att jämföra sig med andra företag.

**Anställda:** De anställdas intresse av företaget ligger i deras egen anställningstrygghet.

**Stat och kommun:** Staten och kommunens intresse ligger främst i skattebetalningar. Även att företaget ger arbetstillfällen kan vara ett intresse dessa har.

### **3.2 Legitimitetsteorin**

Intressentteorin och legitimitetsteorin är nära sammankopplade eftersom det är viktigt att se till varje intressentgrupps krav och förväntningar. Legitimitet är nära knutet till det som i samhället klassas som orätt och riktigt. Överrensstämmelse mellan företagets värderingar och samhällets kan därmed innebära legitimitet. Legitimitet är således något som avgörs av personer utanför företaget. Då de olika intressenterna har olika intressen i företagen har de med största sannolikhet även olika preferenser på vad som uppfattas som legitimt i företaget. Detta är något som är mycket viktigt för företaget att känna till och ha i beaktning. Det är dock svårt att säga när legitimitet uppstår, ofta är det mycket lättare att säga när något inte är legitimt.<sup>32</sup>

Det är viktigt att skilja på begreppen legitimitet och legalitet. Det senare sammanfaller med det som är reglerat i lag medan det första handlar om uppfattningar. Då något är legalt innebär det således inte att det ger legitimitet eller omvänt.<sup>33</sup>

Företagen kan även manipulera sin legitimitet genom att vända sig till de viktigaste intressenterna och ursäka, bortförklara eller förneka viss agerande och på så sätt återfå en bortfallen legitimitet. Om denna legitimitet är korrekt eller inte kan diskuteras. Hållbarhets- eller miljöredovisning kan uppfattas vara en sådan typ av manipulering som endast används i politiskt syfte för att visa hur bra företaget är trots att det kanske kunde varit mycket bättre.<sup>34</sup>

Hur företaget väljer att framställa sig för att bli legitimt beror på om det försöker bibehålla, skapa eller återfå legitimitet. Legitimitet kan ses som en resurs och hänger nära samman med företagets fortlevnad. Detta eftersom om företaget gör något som anses gå emot samhällets orätt och riktigt, det vill säga bryter det uttalade kontraktet som finns mellan samhälle och företag,

---

<sup>32</sup> Ljungdahl, F. *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag ó praxis begrepp orsaker 1999*

<sup>33</sup> Ibid

<sup>34</sup> Ibid



kan samhället besluta sig för att företaget inte längre är legitimt och därmed påverka dess fortlevnad.<sup>35</sup>

Eftersom intressenterna kan påverka företagets fortlevnad, är det viktigt att se vad de anser vara legitimt. De senaste åren har kraven på CSR samt miljö- eller hållbarhetsredovisningar ökat och därmed har även företagens redovisning av dessa ökat. Anledningen till många företags CSR-redovisning kan härledas till fyra olika legitimeringsstrategier. Dessa kan tillämpas när företaget känner att deras legitimitet är hotad. De fyra strategierna är;<sup>36</sup>

1. Försöka utbilda intressenterna gällande företagets intentioner
2. Försöka ändra på intressenternas uppfattning gällande en viss händelse
3. Distrahera, det vill säga få intressenterna att fokusera på något annat
4. Försöka ändra på externa förväntningar på resultatet

### 3.3 Reglering

Det finns egentligen två typer av reglering, självreglering eller lagreglering. Oftast är det inte det ena eller det andra utan de verkar i symbios med varandra. I dagens samhälle finns det många regler och lagar om skall följas. Det kan dock skönjas en tendens att samhället börjar förlita sig mer på självreglering då det inom flera branscher skett avreglering och statens roll inom reglering blir allt mindre betydelsefull. Framförallt inom miljö och hållbarhetsområdet finns denna typ av frivilliga reglering.<sup>37</sup>

I tabellen nedan visas de olika regleringstypernas karaktärer;

	<b>Hierarki</b>	<b>Nätverk</b>
<b>Reglerare</b>	Offentliga aktörer	Offentliga och privata Aktörer
<b>Typ av regler</b>	Tvingande regler	Frivilliga regler
<b>Styrmodell</b>	Statcentriskt	Samhällsbaserad

**Tabell 1; De två regleringsmodellerna<sup>38</sup>**

<sup>35</sup> Deegan, C. *The legitimizing effect of social and environmental disclosures- a theoretical foundation* ur Accounting, Auditing & Accountability Journal Nr 3 2002

<sup>36</sup> Gray, R. Owen, D. Adams, C. *Accounting & accountability* 1996

<sup>37</sup> Sverberg, K. Henning, R Fernler, K. *En illusion av frihet?* 2005

<sup>38</sup> Grafström, M. Göthberg, P. Windell, K. *CSR: Företagsansvar i förändring* 2008

### 3.3.1 Självreglering

Med självreglering menas att aktörerna självmant tar fram regler för att kontrollera beteenden och fastställa god praxis inom och mellan organisationer. Självreglering kommer således underifrån, från de olika organisationernas eget initiativtagande. I den mest extrema formen är det även organisationerna själva som utför kontrollen av efterlevnaden.<sup>39</sup>

Självreglering är dock oftast inte lika extrem som en helt egen reglering. Det är snarare vanligt med en ramreglering som företagen måste hålla sig inom. Inom redovisningen har det till exempel länge existerat ramverk så som ögod sed.<sup>40</sup> Ramverken kommer ofta från olika branschorganisationer eller andra intresseorganisationer och dessa kan ibland utesluta företagen om de inte efterlever kraven. Annars är det generellt för denna typ av reglering att det inte finns rättslig påföljd. Självreglering hänger samman med intressent- och legitimitetsteorin då det är intressenterna som har intresse i en självreglering och det är denna som ger en legitimitet om den utförs korrekt.<sup>41</sup>

För att självreglering skall ge effekt/fylla en funktion bör det ändå finnas vissa kriterier som skall uppfyllas. Till exempel bör det finnas ett auktoritärt normgivande organ och dessutom bör efterlevnaden av ramverket kontrolleras. Ett auktoritärt normgivande organ bör finnas för att företagen skall känna en trygghet i det de gör, att ha något att luta sig emot. Efterlevnadskontroll är till för att informationen skall vara tillförlitlig för intressenterna. Vid brist på respekt för ramverket eller om vid negligering kommer självregleringen falla och sakna relevans.<sup>42</sup>

Inom miljö och framför allt CSR området finns det ett flertal olika reglerande organ och då inresset för denna typ av redovisning ökar, ökar även de organisationer som utformar dessa regler. Alla regler inom CSR är helt frivilliga, medan inom miljöområdet finns det båda typer av reglering.<sup>43</sup>

### 3.3.2 Lagreglering

Lag, förordning, föreskrift eller påbud. Alla begrepp innebär samma sak, de skall efterlevas. De har visserligen olika rangordning i de fall då de skulle ställas mot varandra, men i grund och botten skall de följas. Många lagregelringar kommer ifrån olika EG och EU-direktiv. Om lagen inte följs finns olika rättsliga påföljder så som straffavgifter eller frihetsberövande.<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> Sverberg, K. Henning, R Fernler, K. *En illusion av frihet?* 2005

<sup>40</sup> Gometz, U. *Om självreglering och god sed i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet ur Festskrift till Jan Sandström* 1997

<sup>41</sup> Kågerman, P. *Värdepappersmarknadens regelsystem ö Lagreglering, självreglering och etik* 2001

<sup>42</sup> Gometz, U. *Om självreglering och god sed i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet ur Festskrift till Jan Sandström* 1997

<sup>43</sup> Sverberg, K. Henning, R Fernler, K. *En illusion av frihet?* 2005

<sup>44</sup> Kågerman, P. *Värdepappersmarknadens regelsystem ö Lagreglering, självreglering och etik* 2001

Lagreglering har en lång historia som kan spåras ända tillbaka till det gamla Egypten. Redan då fanns det redovisningsregler och i antikens Grekland fanns försäljningsregler för till exempel mat. Anledningen till att lagreglering används är att den ger en konkret lösning på problemen och ger ett skydd till intressenterna. Genom denna typ av reglering kan både organisationers och personers handlingar styras. Idag är det dock många som hävdar att lagregleringen skapar problem snarare än löser dem. Detta eftersom de stör marknadskrafterna genom skapande av byråkrati och kan försvåra intagandet av nya marknader.<sup>45</sup>

Utifrån tabell 1 går det att utläsa att lagreglering kräver en tydlig hierarki mellan den som lagstadar, det vill säga staten, och den/de som berörs av lagen. I detta fall är lagen väldigt statisk men då den ofta måste vara generell kan den bli vag och otydlig.<sup>46</sup> Däremot är lagregleringen ofta överlägsen självreglering vad gäller övervakning, efterlevnad och sanktionsområden. Detta eftersom lagregleringen har andra befogenheter att falla tillbaka på.<sup>47</sup>

### **3.4 Vad är en hållbarhetsredovisning?**

Syftet med en hållbarhetsredovisning är att redovisa ansvar gentemot interna och externa intressenter samt att mäta och att presentera vad företaget gör för att bidra till en hållbar utveckling.<sup>48</sup> Begreppet hållbar utveckling myntades, som tidigare nämnts, i Bruntlandrapporten *Övar gemensamma framtid* år 1987. Där presenterades begreppet som;<sup>49</sup>

*ÖHållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov.ö*

Hållbarhetsredovisning blir idag dock ofta synonymt med de tre dimensionerna; ekonomi, miljö och socialt ansvar och det är dessa som utgör grundstommen. En hållbarhetsredovisning skall visa på dessa tre aspekter, oavsett om de är positiva eller negativa i företaget.<sup>50</sup> Hållbarhetsredovisning är en utveckling av den tidigare miljöredovisningen som bara innefattade miljöfrågor och CSR-rapporter som tidigare endast innehöll sociala aspekten men som idag lägger mer och mer fokus på miljön. Det finns många olika skäl till att företagen engagerar sig i denna typ av frivillig redovisning. Exempelvis kan det finnas påtryckningar från intressenter men det är även ett sätt att identifiera kommande risker. Ytterligare en anledning är att det ger en bättre transparens i redovisningen vilket kan ge bättre beslutsunderlag för potentiella och befintliga investerare. Den tydliga skillnaden mellan hållbarhetsredovisning och ekonomisk

---

<sup>45</sup> Sverberg, K. Henning, R Fernler, K. *En illusion av frihet?* 2005

<sup>46</sup> Grafström, M. Göthberg, P. Windell, K. *CSR: Företagsansvar i förändring* 2008

<sup>47</sup> Gometz, U. *Om självreglering och god sed i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet ur Festskrift till Jan Sandström* 1997

<sup>48</sup> GRI. *G3 Riktlinjer för hållbarhetsredovisning* 2008

<sup>49</sup> <http://www.un-documents.net/ocf-02.htm>

<sup>50</sup> GRI. *G3 Riktlinjer för hållbarhetsredovisning* 2008

redovisning, vilken kommer att presenteras nedan, är att den senare är tvingande. Dessutom ligger fokus i hållbarhetsredovisning mer mot andra frågor än just de finansiella och riktar sig inte enbart till aktieägarna utan till alla intressenterna.<sup>51</sup> GRI är de som idag har tagit fram tydligast riktlinjer inom området och de omfattar de ovan nämnda dimensionerna. Dessa riktlinjer menar att ledningens prestation och relationen till intressenterna är viktig.<sup>52</sup>

Hållbarhetsredovisningen kan antingen integreras i årsredovisningen, i förvaltningsberättelsen eller redovisas separat. I takt med att antalet hållbarhetsredovisningar presenteras ökar dessutom kvalitén på dessa. Kraven på extern kontroll ökar också vilket ger en mer saklig och korrekt redovisning.<sup>53</sup> I och med att dessa krav ökar, ökar även redovisningsbyråernas konsulttjänster på detta område vilket i sin tur ger bättre hållbarhetsredovisningar och en positiv trend fås. Det skall dock poängteras att marknaden för detta fortfarande är liten och det är endast några få av de stora redovisningsbyråerna som har kompetensen att utföra denna typ av kontroll och konsulttjänster.<sup>54</sup>

### 3.4.1 Finansiell redovisning<sup>55</sup>

Finansiell redovisning mäter ekonomisk aktivitet och är av vikt som underlag vid ekonomiska beslut. Redovisningen har oftast en avsedd mottagare och det är viktigt att det finns en nytta med redovisningen. Då den är till nytta för mottagaren är den som oftast detsamma för företaget. Skulle kostnaden för att producera en redovisning vara större än nyttan är det ingen idé att upprätta den. För att detta inte skall uppstå är det viktigt att redovisningen är av ekonomisk betydelse för de som är inblandade. En sammanställning av redovisningen görs till exempel i en årsredovisning. Denna typ av externa redovisning är i stor utsträckning till för att förebygga informationsasymmetri som kan finnas mellan företag och dess intressenter.

*öRedovisning ska ske på bokföringsmässiga grunder*. Detta framgår i årsredovisningslagen (ÅRL) och innebär att intäkter och kostnader skall utgöra basen för redovisningen. ÅRL är en av flera lagar som i Sverige reglerar den finansiella redovisningen. Denna lag säger hur redovisningsrapporter, som en årsredovisning, skall utformas. Bokföringslagen (BFL) är ytterligare en lag inom området vilken bland annat reglerar vem som skall redovisa och enligt denna lag skall redovisningen överensstämma med *ögod redovisningssed*. Vidare måste alla företagsformer, enligt ÅRL, upprätta en årsredovisning. Vissa undantag görs dock för företag med begränsad verksamhet som endast utformar ett årsbokslut, vilket skall bestå av en balansräkning respektive en resultaträkning. Alla företag som upprättar en årsredovisning måste dessutom få denna granskad av en revisor. Revision görs för att årsredovisningen skall vara tillförlitlig.

---

<sup>51</sup> Crane, A. Matten, D. *Business ethics* 2007

<sup>52</sup> Larsson, L-O. Ljungdahl, F. *Licens to operate CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken* 2008

<sup>53</sup> Ljungdahl, F. *Konsten att använda hållbarhetsredovisningar ur Röster om transparens och hållbarhetsredovisning* 2008

<sup>54</sup> Crane, A. Matten, D. *Business ethics* 2007

<sup>55</sup> Johansson, C. Johansson, R. Marton, J. Pautsch, G. *Extern redovisning* 2004

### 3.4.2 Corporate Social Responsibility (CSR)

CSR i svensk översättning betyder: öföretagens sociala ansvarö. Detta är något som diskuterats i årtal men som de senaste åren fått allt mer uppmärksamhet. Kravet på att företag skall ta socialt ansvar har ökat sedan 1990-talet. En tydlig definition av vad som är socialt ansvar saknas idag vilket gör att det är upp till varje företag att tolka vad deras sociala ansvar innebär. Det går dock att urskilja en trend inom företag i Europa gällande användningen av CSR-begreppet. En definition som ofta används som utgångspunkt för begreppet är EU-kommissionens definition från 2001:<sup>56</sup>

*öDe flesta definitioner av företagens sociala ansvar beskriver det som ett begrepp som innebär att företagen på frivillig grund integrerar sociala och miljömässiga hänsyn i sin verksamhet och i sin samverkan med intressenterna.ö*

EU-kommissionen menar vidare att det sociala ansvaret är frivilligt och är till för att skapa en renare miljö och ett bättre samhälle. Förväntningarna och kraven på företag förändras kontinuerligt vilket är viktigt för dem att förstå. Företags sociala ansvar definieras och utformas i samarbete med intressenter. När ett företag tar ansvar för intressenternas förtroendefrågor stärks dess konkurrensförmåga, varumärke och rekryteringsförmåga. Det är som företag viktigt att tydliggöra vad de vill uppnå genom att arbeta med och rapportera sitt sociala ansvar.<sup>57</sup>

Idag har 95 procent av Europas 150 största företag en CSR-sektion eller liknande som presenteras på webben. I Sverige är det 75 procent av de 100 största företagen i landet som presenterar sitt CSR-arbete på detta sätt. Utvecklingen inom ämnet har lett till att det är ett måste för ett stort börsnoterat företag att arbeta med CSR/hållbarhetsstrategier.<sup>58</sup>

I dagsläget finns det cirka 90 stycken frivilliga regler inom CSR-området. Det talas inte bara om regler utan även begrepp som Code of Conduct (uppförandekod), standarder, riktlinjer och så vidare. De regler som finns beskriver olika sätt hur företag bör ta sitt sociala ansvar. Fyra kategorier kan urskiljas:

- generella regler för företagsbeteende
- branschspecifika uppförandekoder
- regler för formatet för social redovisning
- regler för granskningen av de sociala redovisningarna

Det är en omfattande uppgift att som företag engagera sig i socialt ansvarstagande då till exempel löpande information skall lämnas samt att uppförandekoder skall skrivas under. Då det

---

<sup>56</sup> Grafström, M. Göthberg, P. Windell, K. *CSR: Företagsansvar i förändring* 2008

<sup>57</sup> Ibid

<sup>58</sup> Borglund, T. *I ett idéhistoriskt brytningskede. ur Röster om transparens och hållbarhetsredovisning* 2008

är en krävande uppgift kan det leda till att det blir svårt att följa alla de regler som finns inom området.<sup>59</sup>

### 3.4.3 Miljöredovisning<sup>60</sup>

I början av 1990-talet väcktes frågan om miljöredovisningen på allvar och det var även vid den här tidsperioden den fick sitt genomslag. Efter dess genomslag har allt fler företag valt att integrera sitt miljöarbete i sin årsredovisning. De flesta företagen har idag dessutom en miljöpolicy som är tänkt att spegla de viktigaste miljöfrågorna och målen som företaget har. Olika typer av miljöledningssystem har även vuxit fram så som EMAS och ISO 14000. Den senare är en global standard medan den första gäller inom EU där den till och med är en förordning. Denna förordning är frivillig att ansluta sig till men när det väl är gjort är den bindande. Här ur framkommer det att en fullständig miljöredovisning skall göras vart tredje år och en mindre omfattande varje år.

Syftet med en miljöredovisning är att redovisa för sitt engagemang inom miljöområdet men även sin miljöprestanda och hur det fortsatta miljöarbetet kommer att se ut. Miljöredovisningen tar sitt utgångsläge ur den framtagna miljöpolicy och de mål som uppsatts. Oftast låter företaget en oberoende revisor granska miljöredovisningen för att visa att den är korrekt.

I Sverige är det tvingande att miljöredovisa för företag som enligt Miljöbalken bedriver miljöfarlig verksamhet och är anmälning- eller tillståndspliktig. Denna miljöredovisning skall då presenteras i samband med årsredovisningen. Även i andra länder finns denna typ av regler.

Det finns tre etablerade typer av riktlinjer för miljöredovisning;

- UNEPs
- EMAS
- PERIs (The Public Environmental Reporting Initiative)

Oavsett vilken av dessa riktlinjer företaget väljer att följa finns det vissa grundläggande krav på vad en miljöredovisning bör omfatta. Först och främst skall företaget redovisa för sin verksamhet och dess miljöpåverkan. En miljöpolicy skall också integreras i redovisningen. Hur miljöansvaret är fördelat inom företaget och hur miljöpolicy spridits till medarbetarna skall också framgå. Vidare bör mål presenteras och hur företaget ligger till jämfört med tidigare års uppsatta mål. Kostnader som kan hänföras till miljöåtgärder skall också nämnas liksom de som kan klassas som investering eller intäkt.

---

<sup>59</sup> Grafström, M. Göthberg, P. Windell, K. *CSR: Företagsansvar i förändring* 2008

<sup>60</sup> Larsson, L-O *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningar* 1997

### **3.5 Global Reporting Initiative (GRI)**

GRI är en organisation som hänger sig åt hållbar utveckling i redovisningen. Organisationen har tagit fram ett ramverk med riktlinjer för hållbarhetsredovisningar som sedan används frivilligt av företag och organisationer. Riktlinjerna är framtagna för att kunna skapa en mer konsekvent hållbarhetsredovisning och därmed underlätta jämförandet mellan företag. Då riktlinjerna är generella innebär det att de skall vara tillämpliga oberoende av till exempel företagsstorlek eller bransch. Det finns dock kompletterande riktlinjer som är branschspecifika, då olika branscher möter olika utmaningar. År 2006 togs de senaste riktlinjerna fram, G3, för vilka det kommer att redovisas för nedan. Då transparensen är viktig och är av stort intresse för många skilda intressenter som investerare, revisorer med flera så har GRI idag ett samarbete med ett stort antal experter från alla olika intressentgrupperna. Detta samarbete, där alla deltagare träffas för att diskutera olika frågor, har lett fram till att GRI:s redovisningsramverk ständigt har förbättrats sedan starten 1997.<sup>61</sup>

Vidare kan GRI kopplas samman med intressentteorin genom intressenterna och deras intressen. Exempel på olika intressentgrupper sammankopplade med GRI är:<sup>62</sup>

**Ägare;** Mänskliga rättigheter, mutor/korruptionsförebyggandeåtgärder

**Leverantörer;** Standarder för behandling av leverantörer

**Kunder;** Produktmärkning, som till exempel Krav och Svanen

**Anställda;** Diskrimineringsåtgärder, barnarbetsreglering

#### **3.5.1 GRI:s syfte**

Huvudsyftet med GRI är att skapa transparens i företaget. Det här innebär att företaget redovisar en fullständig redovisning av processer, rutiner och antaganden i rapportarbetet. Detta för att kunna avgöra företagets prestationsförmåga samt att kunna jämföra denna med andra företag ur de tre dimensionernas perspektiv. Detta är viktigt idag då hoten mot vår gemensamma hållbara framtid är stora. För att kunna göra denna jämförelse och för att kunna kommunicera behövs ett globalt nätverk som GRI. Då allt fler företag utför en hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer idag gör jämförbarheten lättare.<sup>63</sup>

Det finns intern och extern transparens. Den interna transparensen innebär att det är lättare att i företaget hitta rätt information och få en inblick i och förståelse för dess verksamhet. Detta är viktigt när nya strategier eller arbetssätt, som till exempel GRI, skall implementeras i företaget. Den externa transparensen innebär att ett företag öppet visar information för externa intressenter.

---

<sup>61</sup> GRI. *G3 Riktlinjer för hållbarhetsredovisning* 2008

<sup>62</sup> Larsson, L-O *Transparency!: det genomsynliga företaget* 2002

<sup>63</sup> GRI. *G3 Riktlinjer för hållbarhetsredovisning* 2008

Det här gör att det blir lättare att kommunicera med intressenterna vilket i sin tur leder till ökade möjligheter att utvecklas inom området. Den helhetssyn inom redovisning som detta ger har idag större betydelse då antalet målgrupper för hållbarhetsinformation har ökat.<sup>64</sup>

### 3.5.2 GRI:s tillämpningsnivåer och granskning

GRI har olika tillämpningsnivåer som ett företag bör utgå ifrån för att ange på vilken nivå som hållbarhetsredovisningen gjorts på. Systemet består av tre nivåer: A, B och C och syftet med att ange nivå är bland annat att informera läsare om i vilken omfattning GRI:s riktlinjer har använts. Redovisningskraven för respektive nivå innebär en ökad tillämpning eller täckning av GRI:s ramverk. Efter varje nivå kan ett plus (+) anges då redovisningen är externt bestyrkt. Vilket ytterligare underlättar för intressenterna.<sup>65</sup>

Då det inte finns någon lag att följa i dessa frågor förväntar sig intressenter att företaget offentligt visar hur de lever upp till sina åtaganden. Denna redovisning skall uppfylla intressenternas krav på relevans, korrekthet och fullständighet. Det här kräver då transparent oberoende granskning och bestyrkande. Oavsett vilken tillämpningsnivå ett företag har kan det välja att en oberoende granskning görs. Den oberoende granskningen kan antingen göras av en Non Governmental Organisation (NGO) som GRI eller genom att ett avtal ingås med revisionsbyrå.<sup>66</sup>

*En oberoende granskning av information som presenteras i en frivillig separat hållbarhetsredovisning är ett bestyrkandeuppdrag vars syfte är att en granskare uttalar en slutsats om den redovisade informationen överensstämmer med de kriterier som hållbarhetsredovisningen har upprättats utifrån.*<sup>67</sup>

När en hållbarhetsredovisning granskas av en oberoende part så ökar bland annat tillförlitligheten till den redovisade informationen och förbättringsmöjligheter kan identifieras. Ett företag kan välja att få hela eller delar av hållbarhetsredovisningen granskad. Skillnaden från finansiell revision är att det här skiljs på bestyrkandeuppdrag som *öger en hög men inte absolut grad av säkerhet* och *öen begränsad säkerhet*. Idag erbjuds endast den senare av revisionsbyråer. Fyra uppdrag finns beroende på om hela eller delar av hållbarhetsredovisningen skall granskas samt om det omfattar hela eller delar av organisationen. Dessa fyra är:<sup>68</sup>

1. Avgränsad granskning: Utvalda aspekter och del av organisationen
2. Fokuserad granskning: Alla aspekter och del av organisationen
3. Fokuserad granskning: Utvalda aspekter och hela organisationen
4. Fullständig granskning: Alla aspekter och hela organisationen

<sup>64</sup> Åkesson, C. *Transparens för vem?* ur *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning* 2008

<sup>65</sup> GRI. *G3 Riktlinjer för hållbarhetsredovisning* 2008

<sup>66</sup> Larsson, L-O. *Transparency!: det genomsynliga företaget* 2002

<sup>67</sup> Larsson, L-O. Ljungdahl, F. *Licens to operate CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken* 2008

<sup>68</sup> Ibid



Det rekommenderas att företag börjar med typ 1 granskningen för att sedan gå vidare till typ 2 och så vidare, allt eftersom företaget mognar.<sup>69</sup>

### 3.5.3 G3-riktlinjerna<sup>70</sup>

GRI utvecklar sina riktlinjer kontinuerligt och, som ovan nämnt, togs G3 fram år 2006 och är de riktlinjer som gäller idag. Arbetet med nya riktlinjer eller revidering av G3 pågår redan men än är inget officiellt ändrat. G3:s riktlinjer är uppdelade i två delar: Redovisningsprinciper och vägledning samt Standardupplysningar. Nedan kommer det redovisas för dessa delar samt vad de innebär och omfattar.

#### ***Redovisningsprinciper och vägledning***

Del ett av G3-riktlinjerna redovisningsprinciper och vägledning bestämmer hållbarhetsredovisningens innehåll, säkerställande av hållbarhetsredovisningens kvalitet samt avgränsning.

De överordnande principerna för **redovisningens innehåll** är väsentlighet, kommunikation med intressenter, hållbarhetssammanhang och fullständighet. Den första principen *väsentlighet* uttrycks i form av att företagen i första delen skall precisera och identifiera viktiga områden och indikatorer som är av vikt för företaget. Finns det dessutom branschspecifika tillägg skall även dessa behandlas. Väsentlighet är också när något inte bara är relevant utan tillräckligt relevant för att tas upp i redovisningen. Detta kan vara svårt att avgöra men skall grundas på Bruntlandkommissionens definition av hållbar utveckling. Då problem lätt uppstår gällande vad som skall tas med och vad som skall utelämnas har GRI utformat flertalet tester/kriterier som skall genomföras. Syftet med dessa är således att minimera risken med ovanstående problem. Det finns externa och interna kriterier framtagna. Exempel på externa kriterier är:

- Frågor gällande hållbarhet som ligger i intressenternas intresse
- Frågor avseende hållbarhetens risker och möjligheter från experters synvinkel

Exempel på interna kriterier är:

- Värderingar, policys, strategier, ledningssystem och målsättningar som är av störst vikt för företagen
- Företagets utmärkande risker eller viktiga framgångsfaktorer

---

<sup>69</sup> Larsson, L-O. Ljungdahl, F. *Licens to operate CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken* 2008

<sup>70</sup> GRI. *G3 Riktlinjer för hållbarhetsredovisning* 2008

De frågor som är mest väsentliga är de som uppfyller de externa och interna kriterierna. I hållbarhetsredovisningen är det viktigt att företaget beskriver hur urvalet av de mest väsentliga aspekterna och indikatorerna har gått till.

*Intressenthänsyn* är princip nummer två och innebär att företaget tar reda på vilka som är dess viktigaste intressenter samt beskriver i hållbarhetsredovisningen hur hänsyn har tagits till deras förväntningar och intressen. Ett företags intressenter kan, som tidigare nämnts, vara kunder, ägare och anställda, men även andra grupper utanför verksamheten. Dessa intressenters intressen är viktiga att ha i åtanke vid utformningen av hållbarhetsredovisningens innehåll och omfattning. Då det inte alltid är samma intressenter som kommer att använda redovisningen är det viktigt att få en bra balans mellan vilka ämnen som skall tas upp och hur djupgående dessa ämnen skall behandlas. Det är viktigt att få en bra relation och kommunikation med sina intressenter för att få en trovärdig redovisning. Hållbarhetsredovisningen bör bygga på det resultat som fås ur denna dialog.

Den tredje principen är *hållbarhetssammanhang*. Denna princip innebär att företagets prestation redogörs för med fokus på de egna målen och strategierna gällande hållbar utveckling. Det är då viktigt att diskutera företagets resultat i förhållande till de krav som ställs på organisationen samt att presentera resultatet mot bakgrund av definitionen hållbarhet. Detta kan innebära att företaget då måste skilja på de faktorer som har global påverkan, som till exempel klimatförändringen, från de faktorer som har en regional eller lokal påverkan. Det är av vikt att i hållbarhetsredovisningen presentera företagets positiva samt negativa påverkan på ekonomin, samhället och miljön. För att få fram detta kan jämförelse med andra företag vara relevant.

*Fullständighet* är den fjärde och sista principen för redovisningens innehåll. Denna princip menar att redovisningen skall ge läsaren en klar bild av hur företagets ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan har sett ut under den period som redovisats. Principen behandlar omfattning, avgränsning och tid. Med omfattning menas de områden som ryms inom hållbar utveckling i redovisningen. Områdena skall vara tillräckligt många för att läsaren skall kunna skapa sig en bild av företagets påverkan inom de tidigare nämnda dimensionerna. Det skall även vara möjligt för intressenterna att utvärdera företagets resultat. Avgränsningen beskriver vilka enheter redovisningen omfattar, det vill säga dotterbolag, underleverantörer och så vidare. Företaget måste då göra en bedömning av vilka enheter de har kontroll över. Tidsaspekten talar om vilken tidsperiod redovisningen omfattar. Det är viktigt att de prestationer som redovisas avser en tydligt specificerad period.

Vid bedömning av **redovisningens kvalitet** finns det sex principer att utgå ifrån: balans, jämförbarhet, noggrannhet, läglighet i tid, tillförlitlighet och tydlighet. Vad gäller *balans* så skall redovisningen på ett balanserat sätt utvärdera företagets positiva respektive negativa aspekter av sitt resultat. Redovisningen skall dessutom ge ett neutralt intryck samt skilja på presentation av fakta och tolkningar. Den skall presenteras på ett sådant sätt att läsaren inte skall kunna bli

påverkad när den skall ta beslut eller dra slutsatser. *Jämförbarheten* talar om betydelsen att intressenter skall kunna få inblick i företagets prestationer över tiden. Det är också en fördel om företagets prestationer kan jämföras med andra företag och organisationer. Det är då mycket viktigt att aspekter som kan påverka jämförbarheten tas upp. Vid insamlandet av informationen gäller det att vara noggrann. Detta krav på *noggrannhet* gäller även vid bearbetningen och presentationen av den insamlade informationen. Det är även viktigt med noggrannhet gällande de kvantitativa prestationsindikatorerna som presenteras i redovisningen. Detta fås genom etablerade beräkningsmetoder. De kvalitativa beskrivningar som återfinns i redovisningen skall vara korta men koncisa vilket också ger noggrannhet. Ett krav som även återfinns i den finansiella redovisningen är att den skall vara aktuell eller hel enkelt dess *läglighet i tid*. Hållbarhetsredovisningen bör inte komma ut allt för sporadiskt och bör ligga nära i tiden till det den avser att redovisa. För att intressenterna skall kunna använda sig utav informationen bör den inte bara vara aktuell utan även *tillförlitlig*. Detta innebär att informationen skall kunna genomgå en extern granskning, att källor anges samt att företaget visar hur de kommit fram till olika antaganden. Ytterligare ett kriterium för att öka intressenternas möjlighet att använda hållbarhetsredovisningen är att den skall vara *tydlig* vilket konkret innebär att den skall vara förståelig samt tillgänglig för intressenterna. Det skall dock nämnas att den skall vara förståelig för de som har en viss kunskap om företaget sedan tidigare.

**Vägledning avseende avgränsning av redovisningsenheten** innefattar vilka delar i företaget som skall omfattas av hållbarhetsredovisningen. Enligt GRI:s öBoundary Protocolö skall förutom ägarandelar även verksamheter där företaget har ett betydande inflytande tas med. Olika verksamheter kan enligt GRI behandlas på olika sätt beroende på vilken typ av prestationsinformation som skall redovisas.

### **Standardupplysningar**

Under denna rubrik är det meningen att företagen skall kunna finna hjälp med hur innehållet i redovisningsrapporten skall struktureras och här ges förslag på indikatorer för att mäta hållbarhetsprestanda. Standardupplysningar delas upp i tre undergrupper: Strategi och profil, Hållbarhetsstyrning samt Resultatindikatorer. Här är det relevans och väsentlighet som är centrala begrepp.

**Strategi och profil** avsnittet har i sin tur fyra undergrupper vars syfte är att ihop bilda en typ av bakgrund till rapporten som senare utvecklas vidare.

Den första delen, *strategi och analys*, påminner om den finansiella rapportens öVD har ordetö. Här skall med andra ord VD uttala sig om lång- och kortsiktiga mål gällande företagets hållbara utveckling. Det skall även innefatta företagets allmänna vision samt eventuella trender som påverkar företaget. Här skall även de mest påtagliga miljömässiga, sociala och ekonomiska risker, möjligheter samt påverkan presenteras kort. Detta skall göras både med ett perspektiv

inifrån och ut, det vill säga hur företaget påverkar sin omgivning, samt utifrån och in, hur företaget påverkas av omgivningen.

Vidare skall en beskrivning av verksamheten göras, detta under rubriken *verksamhetsbeskrivning*. Här gäller det att ta upp allt från vilka produkter och tjänster som produceras till vilka länder företaget är verksam i.

*Information om redovisningen* skall sedan redogöras för. Här skall företaget meddela för vilken tidsperiod de hållbarhetsredovisar, när den tidigare redovisningen gjordes samt vem som skall kontaktas vid frågor. Det skall även framgå om betydande ändringar gjorts mot tidigare år, hur mätning skett och så vidare. I detta avsnitt skall företaget dessutom ta upp om redovisningen granskats av extern part.

Nästa, och sista, undergruppen är *styrning, åtaganden och intressentrelationer*. Här skall styrningen av företaget redovisas. En intressant aspekt som skall tas upp under styrningen är vilka kopplingar mellan företagets ekonomiska, sociala och miljömässiga prestation och ledningens belöning som finns. Här förväntas även företaget redogöra för vilka intressenter de har samt göra en prioritering av dessa.

**Hållbarhetsstyrning och resultatindikatorer** behandlas under samma avsnitt och delas där upp efter de tre dimensionerna, miljömässiga, ekonomiska och sociala frågor. Varje dimension bildar därmed en egen kategori och varje kategori skall innehålla upplysning om hållbarhetsstyrningen samt val av olika indikatorer. Upplysningen om hållbarhetsstyrningen syftar till att ge en generell bild över företagets sätt att arbeta med de olika kriterier som finns för de olika indikatorerna.

Första kategorin som behandlas är den ekonomiska aspekten. Här betonas det att den finansiella rapporten och redovisningen inte är tillräcklig i hållbarhetsredovisningen. Här skall det visas hur företaget påverkar samhället uttryckt i ekonomiska termer. Hållbarhetsredovisningen är tänkt för fler än endast aktieägarna vilket innebär att mer information måste presenteras. Därför skall det bland annat presenteras hur företagets ledning arbetar med; ekonomiska resultat, marknadsnärvaro samt indirekt ekonomisk påverkan.

Miljöprestanda avser påverkan på miljö och natur. Detta både vad det gäller resursanvändning, företagets utsläpp samt hur produkterna vid användning påverkar miljön. En miljöpolicy skall också presenteras här lika så förbättringsarbetet och preventiva åtgärder. Företagets energianvändning skall också redovisas för. GRI gör här skillnad mellan indirekt och direkt energianvändning. Indirekt kan vara vad för energi som köps medan direkt är om det sker förbränning av bränslen på plats. Även vattenanvändningen är intressant men här räcker det att visa vattenanvändningen per källa.

Social prestanda delas in i flera undergrupper; anställningsförhållanden, mänskliga rättigheter, samhällsansvar och produktansvar. *Anställningsförhållanden* är den mest omfattande

undergruppen och bygger på flertalet internationellt vedertagna standards. Här berörs jämställdhet och mångfald på arbetsplatsen men det skall även framgå vilka möjligheter de anställda har till utbildning samt hur arbetsmiljön ser ut. *De mänskliga rättigheterna* utgår från FN:s deklaration om dessa. Här berörs inte bara de anställda utan förhållandet till övriga intressenter. Exempel på sådan intressent kan vara lokalbefolkning på ort där företaget är lokaliserat. GRI hänvisar till vissa grundläggande rättigheter hämtade från ILO:s kärnkonventioner. Dessa behandlar barnarbete, diskriminering och tvångsarbete och hur dessa skall avskaffas. Vidare behandlas även rätten till kollektivavtal samt föreningsfrihetens erkännande. *Samhällsansvar* åsyftar till den relation företaget har med samhället och dess organisationer. Korruption är något som det läggs stor vikt på men även konkurrenshämmande aktiviteter skall tas upp. Gällande korruption skall det enligt GRI redovisas om hänsyn till korruptionsrisk har tagits samt om utbildning om korruption finns. *Produktansvar* syftar till hur produkten kan komma att påverka slutkunden gällande säkerhet och hälsa. Detta gäller både direkt och indirekt påverkan. Det skall även redogöras för hur produkten marknadsförs.

## 4. EMPIRI

---

*Detta kapitel ger inledningsvis en inblick i statligt ägande. Det redogörs för vilka de statligt ägda företagen är och huruvida dessa hållbarhetsredovisar idag eller inte. Innebörden av de nya riktlinjerna inom hållbarhetsredovisning för de statligt ägda företagen presenteras också. Vidare fortsätter kapitlet med en presentation av de tre valda företagen, Vattenfall, Green Cargo och SAS samt deras hållbarhetsarbete.*

---

### **4.1 De statligt ägda företagen och dess hållbarhetsarbete**

I Sverige är det staten som är den största företagsägaren. Idag står de som ägare till 51 företag, 40 av dessa ägs helt av staten och de övriga är samägda. Det är Näringsdepartementet som är ansvarigt departement och här finns en särskild enhet som har kompetens och utbildning att arbeta med detta. Vissa företag ligger dock under andra departement då de har bättre kompetens, exempelvis ligger Svenska Spel under Finansdepartementet. Näringsdepartementet arbetar huvudsakligen med tre verktyg för att styra statliga företag: styrelsesammansättning, revisorer och genomlysning. De statliga företagen måste liksom de privata företagen följa olika regler som till exempel aktiebolagslagen och bokföringslagen. När det gäller regler finns det inga undantag för de statliga företagen. Då företagen tillhör staten gäller den offentlighetsprincip som är rådande i Sverige. Det går dock att hemligstämpla olika dokument men generellt innebär det att det går att begära fram de flesta dokument vilket inte är fallet gällande icke statliga företag.<sup>71</sup>

De största och mest välkända statliga företagen är; Vattenfall, TeliaSonera, SAS, Apoteket, Posten, Svenska Spel, Systembolaget, LKAB och SJ. Tre av de statliga företagen är börsnoterade; Nordea, TeliaSonera och SAS.<sup>72</sup> De statliga företagen har skattebetalarna som indirekta ägare och skall därför ha en öppen och informationsgivande redovisning. Dessutom har kraven på transparens i redovisningen avseende hållbar utveckling ökat.<sup>73</sup> Regeringen har svarat på detta genom att ändra riktlinjerna för extern rapportering för företag med statligt ägande. Denna ändring beslutades om i november 2007 och blev gällande januari 2008. Riktlinjesändringen meddelades vid den årliga styrelsesammankomsten, med regering och representanter från företagen närvarande. Det skedde dock inte i en dialogform utan var endast ett informationsmöte där regeringen presenterade vad som beslutats.<sup>74</sup> De nya riktlinjerna som Sverige gjort gällande presenterades av näringsministern Maud Olofsson på en internationell

---

<sup>71</sup> Regeringskansliet *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2007*

<sup>72</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/2819/a/16065>

<sup>73</sup> Regeringskansliet *Genomlysning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisning 2006*







<sup>74</sup> Intervju Jenny Didong

konferens i Amsterdam. Konferensen hölls av GRI och Sveriges beslut väckte stor uppmärksamhet då de ansågs ha tagit en ledande roll inom hållbarhetsredovisning.<sup>75</sup>

I riktlinjesändringen framgår det att alla statliga företag, från och med 2008, skall upprätta en hållbarhetsredovisning och att denna skall följa GRI:s riktlinjer. Alla företag har ansvar för hållbarhetsfrågor men de statliga företagen bör och skall vara föredömen och ligga i framkant gällande denna typ av redovisning såväl som övrig verksamhet.<sup>76</sup> Regeringen har även tagit fram riktlinjerna för att stärka intressentemas förtroende för dessa företag. En hållbarhetsredovisning tros kunna stärka, inte bara förtroendet, utan även legitimiteten. Dessutom tror de att denna typ av arbete även kommer att påverka företagen positivt finansiellt då företagen kommer att minimera framtida risker. Riskhantering samt stärkande av varumärke och konkurrenskraft kan också vara något som en hållbarhetsredovisning ger upphov till.<sup>77</sup>

Det är styrelsen i de olika företagen som är ansvariga för frågor rörande hållbar utveckling och det är således dessa som de nya riktlinjerna riktar sig till. Det framgår även i de nya riktlinjerna att hållbarhetsredovisningen skall vara granskad av oberoende part och på så sätt bli kvalitetssäkrad. Denna hållbarhetsredovisning skall sedan göras tillgänglig på de olika företagens hemsidor för att öka tillgängligheten.<sup>78</sup>

Nedan redovisas de statliga företagens redovisning för 2007.

<b>Företag/ Typ av redovisning</b>	<b>Hållbarhetsredovisning</b>	<b>Miljöarbete</b>	<b>Ingetdera</b>
A-Banan Projekt AB			
Akademiska Hus AB			
ALMI Företagspartner AB			
Apoteket AB			
Arbetslivsresurs AR AB			
Bostadsgaranti, AB	i.u	i.u	i.u
Dom Shvetsii, A/O	i.u	i.u	i.u
Green Cargo AB			

<sup>75</sup> Regeringskansliet *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2007*

<sup>76</sup> Regeringskansliet *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande 2008*

<sup>77</sup> Regeringskansliet *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2007*

<sup>78</sup> Regeringskansliet *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande 2008*

Göta kanalbolag, AB	<input checked="" type="radio"/>		
IMEGO AB			<input checked="" type="radio"/>
Innovationsbron AB			<input checked="" type="radio"/>
IRECO Holding AB			<input checked="" type="radio"/>
Kasernen Fastighets AB			<input checked="" type="radio"/>
Kungliga Dramatiska Teatern AB			<input checked="" type="radio"/>
Kungliga Operan AB			<input checked="" type="radio"/>
Lemia AB		<input checked="" type="radio"/>	
Luossavaara-Kiirunavaara AB, LKAB		<input checked="" type="radio"/>	
Nordea Bank AB			<input checked="" type="radio"/>
Norrland Center AB			<input checked="" type="radio"/>
Posten AB	<input checked="" type="radio"/>		
Samhall AB	<input checked="" type="radio"/>		
SAS AB	<input checked="" type="radio"/>		
SIS Miljömärkning AB		<input checked="" type="radio"/>	
SJ AB	<input checked="" type="radio"/>		
SOS Alarm Sverige AB			<input checked="" type="radio"/>
Sveriges Provnings- och Forskningsinstitut AB , SP	<input checked="" type="radio"/>		
Specialfastigheter i Sverige AB		<input checked="" type="radio"/>	
Sveriges Bostadsfinansieringsaktiebolag, SBAB	<input checked="" type="radio"/>		
Statens Bostadsomvandling AB, SBO			<input checked="" type="radio"/>
Stattum, Förvaltningsaktiebolaget			<input checked="" type="radio"/>

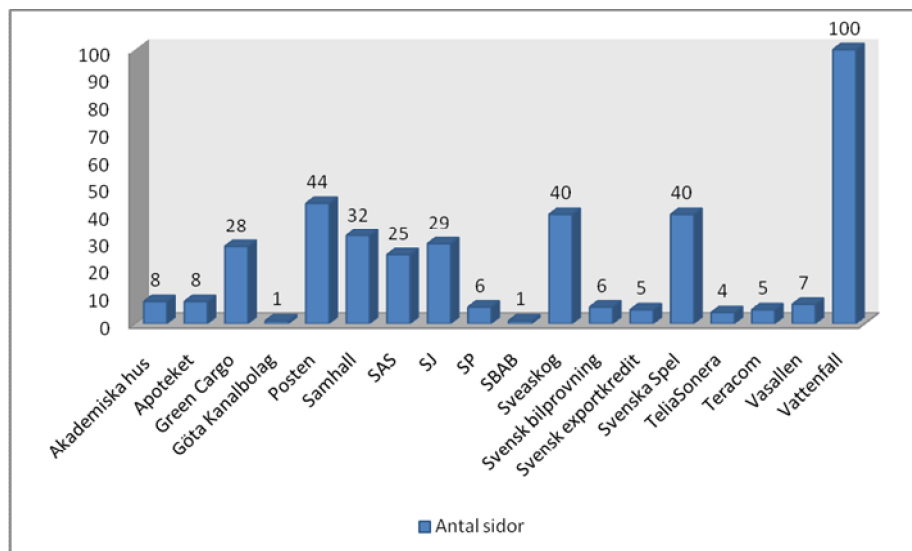


Sveaskog AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Swedcarrier AB		<input checked="" type="checkbox"/>	
Swedesurvey AB			<input checked="" type="checkbox"/>
Swedfund International AB			<input checked="" type="checkbox"/>
Swedish National Road Consulting AB, SweRoad			<input checked="" type="checkbox"/>
Svensk Bilprovning, AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Svensk Exportkredit SEK, AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Svenska Miljöstyrningsrådet AB			<input checked="" type="checkbox"/>
Svenska rymdaktiebolaget		<input checked="" type="checkbox"/>	
Svenska Skeppshypotekskassan			<input checked="" type="checkbox"/>
Svenska Spel AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Svensk-Danska Broförbindelsen AB, SVEDAB		<input checked="" type="checkbox"/>	
Systembolaget AB		<input checked="" type="checkbox"/>	
TeliaSonera AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Teracom AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Vasallen AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Vattenfall AB	<input checked="" type="checkbox"/>		
Venantius AB			<input checked="" type="checkbox"/>
VisitSweden AB		<input checked="" type="checkbox"/>	
Voksenåsen A/S			<input checked="" type="checkbox"/>
Zenit Shipping AB			<input checked="" type="checkbox"/>

**Tabell 2; De statliga företagens redovisning<sup>79</sup>**

<sup>79</sup> Egenarbetad från företagens hemsidor.

Utav 51 företag är det således 18 företag som hållbarhetsredovisar i någon form, nio stycken som redovisar eller nämner sitt miljöarbete och resterande visar inget arbete mot miljö eller hållbar utveckling. Av de företag som hållbarhetsredovisar är det sex stycken som anger att de gör det enligt GRI. Dessa är; Vattenfall, SAS, TeliaSonera, Apoteket, Posten och SJ.<sup>80</sup> Då alla företagen har olika utgångslägen, vissa hållbarhetsredovisar för första gången andra har gjort det i flera år, förväntar sig inte regeringen att alla redovisningar skall vara av samma klass. De ser det som ett långsiktigt projekt och inser att alla företagen har olika utmaningar och att det är detta som kommer att påverka rapporternas utformning. De anger dock att det finns möjlighet att påverka rapportens utförande genom öfölja och förklara. Det här innebär att företagen vid avvikelser från riktlinjerna måste förklara varför dessa uppstått. Detta skall göra att alla företag oavsett bransch skall kunna följa GRI. Då ett företag förklarar varför vissa avsteg gjorts kommer regeringen att ha uppföljning av detta för att se om avsteget är rimligt.<sup>81</sup>



**Figur 2; Antal sidor i hållbarhetsredovisningen<sup>82</sup>**

I tabellen ovan redogörs för de 18 bolag som har en hållbarhetsredovisning och hur denna uttrycker sig i antal sidor. Här går det att urskilja en stor spridning i antalet sidor och majoriteten redovisar åtta sidor eller färre. Snittet ligger på 21,6 sidor men om Vattenfall plockas bort hamnar snittet på 17 sidor.<sup>83</sup>

<sup>80</sup> Egenarbetat från företagets hemsidor

<sup>81</sup> Intervju Jenny Didong

<sup>82</sup> Egenarbetat från företagets hemsidor

<sup>83</sup> Ibid

År 2005 presenterade riksrevisionen en rapport där de granskat tolv statliga företags årsredovisningar. Här visas att de finansiella rapporterna är på samma nivå som de börsnoterade rapporter. Däremot framförs kritik då riksrevisionen anser att företagen brister i sin rapportering gällande redovisning av sina samhällsuppdrag. Enligt regeringen skall dock denna typ av redovisning vara av lika stor vikt som annan rapportering. I riksrevisionens rapport rekommenderar de att *öätgärder vidtas för att utveckla den externa rapporteringen i de statliga bolagens årsredovisningar*.<sup>84</sup> I samband med denna kritik beslutade regeringen att ändra sina riktlinjer gällande den externa rapporteringen. Enligt dem var det främsta syftet att som ägare få bättre inblick i vad de olika företagen verkligen gjorde samt att se till att ägarpolicyn följdes. Alternativet var att anställa någon för att granska företagen genom besök hos dem. Då regeringen ansåg att rapportering, så som finansiell rapportering, fått sådan genomslagskraft och är trovärdig var detta rätt granskningsverktyg för dem. Rapportering är dessutom en strukturerad form som erbjuder tydliga riktlinjer.<sup>85</sup>

År 2006 publicerade Regeringskansliet en rapport *öGenomlysning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisning 2006ö*, där statligt ägda företags hållbarhetsredovisningar granskades. Syftet med denna rapport var att ge vägledning och motivation för företag som ej hållbarhetsredovisade. Ge bättre kunskap om de statliga företagen och lyfta fram de som låg i framkant var också något som rapporten syftade till. Rapporten bestod av två undersökningar, den ena gjord utav Greger Hatt, Samhällsnytta AB och den andra utfärdad av Lars-Olle Larsson och Maria Flock Åhlander, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers. I rapportens andra del visades att 13 företag hållbarhetsredovisade och att sex utav dessa hänvisade till GRI. Utav dessa sex var Vasakronan och Vin & Sprit två, vilka idag ej längre är statligt ägda. De olika företagen har getts poäng efter ett antal kriterier och en stor spridning i totalpoängen är synlig. Ur undersökningen framkommer det dock att det finns tre företag som bäst redovisar sitt hållbara utvecklingsarbete. Dessa är, Vattenfall, Green Cargo och SAS.<sup>86</sup>

Det är inte bara i denna rapport som de statliga företagen fått utmärkelse. FAR SRS har korat samma vinnare som Regeringskansliet. Vinnarna sågs efter 13 olika kriterier och dessa kriterier är internationellt vedertagna och används vid bedömning av hållbarhetsredovisningar i alla de länder som är medlemmar i European Sustainability Reporting Association (ESRA). Folksam delar också ut en utmärkelse men denna gäller klimatpåverkande åtgärder och 2007 tilldelades SJ priset. Det finns även ett flertal index som anger hur företagens miljö och hållbarhetsarbete ser ut. TeliaSonera finns med på både FTSE4GOOD och Dow Jones Sustainability Index medan SAS återfinns på Ethibles Sustainability Index. I en undersökning om hållbarhetskommunikation fick de statliga företagen gemensamt ett snitt på 1,48, av total 3,25, vilket var högre än genomsnittet av de 100 största börsbolagen. Detta gav dem även en bra plats internationellt då en

---

<sup>84</sup> Riksrevisionen *Statliga bolags årsredovisning 2005*

<sup>85</sup> Intervju Jenny Didong

<sup>86</sup> Regeringskansliet *Genomlysning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisning 2006*

jämförelse mellan europeiska företag gjordes. De statliga företagen placerade sig då på en sjunde plats jämfört med de andra länderna. Bäst av de svenska statliga företagen var Vattenfall som fick maximala poäng.<sup>87</sup>

## **4.2 Vattenfall AB**

Ända sedan Vattenfall bildades har den svenska staten varit involverad. År 1899 tillsatte den svenska riksdagen en kommitté för att sköta Trollhättans vattenfall. Denna kommitté kom att heta Vattenfallskommittén. Några år senare beslutade sig staten för att aktivt engagera sig i elproduktionen och bildade då officiellt Kungliga Vattenfallsstyrelsen och därmed var företaget Vattenfall bildat. I och med Sveriges medlemskap i EU blev direktivet om en öppen elmarknad gällande och Vattenfall breddade då sin marknad. Detta innebar dock även en ökad konkurrens på hemmamarknaden. Därför intensifierades arbetet med att förstärka medvetenheten om företaget och dess varumärke hos kunderna. I slutet av 1990-talet och början av 2000-talet skapades visionen om att bli ett ledande energibolag i Europa. I samma period avreglerades den tyska marknaden och Vattenfall tog sig därmed in på den marknaden och Vattenfall Europe bildades. Idag är Vattenfalls huvudskaliga marknader, Norden, Tyskland och Polen. Vattenfall är i dag en koncern som genererar en omsättning på 143 630 miljoner svenska kronor och har en arbetsstyrka på cirka 32 000. Svenska staten är endast ägare till moderbolaget Vattenfall.<sup>88</sup>

I Tyskland produceras 87 procent av Vattenfalls energi av fossila bränslen. Resterande 13 procent kommer från kärnkraft och vattenkraft. För denna typ av icke förnybar energi har Vattenfall fått hård kritik. I kritiken lyfts det fram att Vattenfall, som enskilt företag, ger upphov till större koldioxidutsläpp än Sverige som land. Det är främst deras kolkraftsanvändning som väcker starka reaktioner. Det påpekas även att Vattenfall är ett statligt företag och att det genom ett nytt ägardirektiv skulle kunna gå att förändra detta beteende hos Vattenfall.<sup>89</sup> Vattenfall bemöter kritiken med att; det ligger utanför deras kontroll, tillgång till vattenkraft är begränsad i Tyskland och beslut om avvecklande av kärnkraft har tagits. Vattenfall säger att de ligger i framkant vad gäller den teknik som används vid förbränning av kol, vilken är mer miljövänlig än tidigare använd.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> Regeringskansliet *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2007*

<sup>88</sup> [http://www.vattenfall.se/www/vf\\_se/vf\\_se/518304omxva/518334vxxrv/522894vatte/523224histo/index.jsp](http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/518334vxxrv/522894vatte/523224histo/index.jsp)

<sup>89</sup> Larsson, P. *Vattenfall värsta miljöboven* ur Göteborgs-Posten 2007-10-24

<sup>90</sup> Eckerberg, C. *Vattenfall och kolkraften* ur Göteborgs-Posten 2007-10-26

#### 4.2.1 Vattenfalls hållbarhetsarbete

Vattenfall har som mål;<sup>91</sup>

*öi att vara ledande inom miljöområdet. Vi strävar efter en hållbar utveckling genom att försöka hitta en balans mellan våra kunders behov, en ansvarsfull omsorg om miljön och en sund ekonomi*

Vattenfall har presenterat en hållbarhetsredovisning sedan 2003 och innan dess en miljörapport som kom 2001. På engelska får rapporten benämningen öCSR-reportö men den omfattar det som en hållbarhetsredovisning skall göra snarare än vad en typisk CSR-rapport innehåller.<sup>92</sup>

2007 års hållbarhetsredovisning är uppdelad efter tre rubriker; *vad vi vill*, *vad vi gör* och *vad vi har åstadkommit*. Vattenfall följer GRI:s rekommendationer, G3, och är granskad utav GRI. De anger också att de redovisar på nivå A, det vill säga helt i enlighet med GRI.<sup>93</sup>

Under rubriken *övad vi villö* presenteras Vattenfalls hållbarhetsvision. Intressenterna är många och har i vissa fall intressen i företaget som står i konflikt med varandra. Detta måste Vattenfall ta hänsyn till, liksom den konflikt som uppstår mellan energitillverkning och miljöpåverkan. Oavsett hur de producerar energi kommer miljön påverkas men påverkan kan minimeras. Vattenfalls hållbarhetsarbete är långsiktigt och baseras på vetenskaplig fakta. De har beslutat att investera 7.2 miljarder fram till år 2012 i ny teknologi för koldioxidlagring och avskiljning.<sup>94</sup>

Vidare i *övad vi görö* framgår det att Vattenfalls mål gällande ranking av kundtillfredsställelse ska ligga på 70:e plats eller bättre. Deras mål när det kommer till koldioxidutsläpp skall minimeras till att endast släppa ut 50 procent av 1990 års utsläpp. Detta skall vara uppnått senast 2030. I detta avsnitt presenteras även Vattenfalls mål att vara ledande inom sin bransch gällande miljöarbetet såväl som övrigt arbete. Vattenfall har således olika strategiska ambitioner där ovan nämnda mål innefattas. De är fem olika ambitioner; kundambition, miljöambition tillväxtambition, föredömesambition och arbetsgivarambition. Där kundambitionen presenteras skriver Vattenfall även om vidden av transparens i intressentkommunikationen. De fick erfara detta då stopp i kärnkraftverken i bland annat Brunsbüttel skedde. Inget allvarligt inträffade men kommunikationen med intressenterna förmedlade inte en korrekt bild.<sup>95</sup>

Och slutligen *övad vi har åstadkommitö* där det specifikt redovisas för 2007. Den här delen följer G3, det är med andra ord här GRI tillämpas. Det är också här tyngdvikten läggs i rapporten. Vattenfall har valt att endast ta upp områden där de har full kontroll och kan fastsälla

<sup>91</sup> [http://www.vattenfall.se/www/vf\\_se/vf\\_se/518304omxva/523914miljx/index.jsp](http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/523914miljx/index.jsp)

<sup>92</sup> [www.vattenfall.se](http://www.vattenfall.se)

<sup>93</sup> Vattenfall Corporate Social Responsibility Report 2007

<sup>94</sup> Ibid

<sup>95</sup> Ibid

informationskvaliteten. Vattenfall delar in denna del efter de tre dimensionerna och använder sig också av de som rubriker (*Environmental performance - management approach, Social performance - four sections och Economic performance - management approach*). Under **miljödimensionen** redovisar Vattenfall bland annat hur de återskapar naturen de påverkar. Denna dimension kan kopplas samman med ambitionen rörande miljö, som nämnts ovan. Vattenfall har även ett försöksprojekt där koldioxidutsläppen från en fabrik lagras under jorden i stället för att släppas ut i luften. Vidare anger de att Vattenfalls produkt inte ger så stor direkt miljöpåverkan utan den kommer framförallt från indirekt påverkan. Därför framhåller de vikten av att förespråka energibesparingar hos kunderna. Den direkta påverkan kommer dock främst från emissioner vid förbränning. För att minska utsläppen används kalksten, ammoniak och urea vid rengöring av rökutrustning. Vattenfall vill att miljömedvetenheten skall genomsyra hela organisationen genom att koncernledningen beslutar om långsiktiga mål som sedan affärsenheterna genomför. Vissa av Vattenfalls enheter är ISO 14001 certifierade medan andra följer egna uppsatta miljöledningssystem.<sup>96</sup>

Gällande den **sociala aspekten** framhåller Vattenfall att de främst verkar i länder där FN:s mänskliga rättigheter länge varit gällande. De meddelar att de nu bestämt att alla deras leverantörer skall leva upp till FN:s Global Compact. Dessutom har de en egen Code of Conduct där detta krav angående leverantörerna har lagts till. Diskriminering är något som är helt oacceptabelt hos Vattenfall vilket går att utläsa ur deras Code of Conduct. De nämner även vissa branschspecifika frågor som hållbar energi och dess utveckling. Vattenfall delar in den sociala aspekten efter de fyra sektioner som GRI rekommenderar. En av de strategiska ambitionerna som Vattenfall har är att vara nummer ett för kunderna. För att kunna bli det har de satt upp flera krav och mål angående sin kundtillfredsställelse för att kunna avgöra om de uppnår de kraven. Kundambitionen hamnar således här liksom arbetsgivarambitionen. Den senare syftar till att vara en så attraktiv arbetsgivare som möjligt och detta fås bland annat genom att behandla personalen rätt.<sup>97</sup>

Under den **ekonomiska aspekten** skriver Vattenfall att de investerar i befintliga vatten- och kärnkraftsanläggningar vilket ger en ökad effektivitet. Här redovisas också för de statliga bidrag som företaget får men även olika investeringar som de gjort, exempelvis investering i att skydda det svenska nätverket mot effekter av dåligt väder. Här är det föredömesambitionen som berörs men även tillväxtambitionen. Det framgår också att de mål som Vattenfall har som faller under finansiella mål är långsiktiga. Exempel på ett sådant mål är ägarnas avkastningskrav som ligger på 15 procent. Vattenfalls nettoförsäljning sker främst i Tyskland som totalt står för 54 procent medan de nordiska länderna står för 31 procent. Försäljningen i Polen står för endast sex procent

---

<sup>96</sup> Vattenfall *Corporate Social Responsibility Report 2007*

<sup>97</sup> Ibid

och de resterande nio procenten är utspridda på övriga ö-länder. Vattenfall är med och sponsrar olika evenemang så som sportevenemang men även Worldchildhood foundation.<sup>98</sup>

År 2006 fick Vattenfall utmärkelse Bästa fristående hållbarhetsredovisning (tillsammans med Trelleborg AB) med motiveringen:<sup>99</sup>

*En gedigen redovisning som tydligt presenterar ambitioner, aktiviteter och uppnådda resultat, det senaste i form av en omfattande GRI-anpassad bilaga.ö*

Vattenfall har även fått internationell uppskattning för sin hållbarhetsredovisning och då genom bland annat Roberts Environmental Center (en organisation som jämför och rankar företags hållbarhetsredovisningar).<sup>100</sup>

### **4.3 Green Cargo AB**

Green Cargo ägs till 100 procent av svenska staten och bildades 2001 i samband med bolagiseringen av SJ. Tidigare gick företaget under namnet SJ Goods.<sup>101</sup> Green Cargo är ett logistikföretag som verkar både nationellt och internationellt. Företaget arbetar mycket med hållbar utveckling och hela dess verksamhet är märkt med Bra miljöval. Företagets preciserar sitt mål enligt följande:<sup>102</sup>

*Målet är att Green Cargo ska vara ett lönsamt och framgångsrikt logistikföretag som bygger på hållbar utveckling och i alla avseenden agerar affärsmässigt och kommersiellt.ö*

Green Cargos transporter sker främst med tåg och 94 procent av dessa transporter sker med eldrivna sådana. En del transporter sker även med lastbil. Vad gäller transporter till andra länder så går de flesta transporterna till Tyskland, Norge och Italien. Green Cargo har idag cirka 3 100 anställda och finns på 100 platser runt om i Sverige. Deras nettoomsättning 2007 var 6 111 miljoner svenska kronor.<sup>103</sup>

I december 2007 ingick Green Cargo ett samarbete med Deutsche Bahns godstågsbolag Railion. De vill tillsammans bilda ett samägt produktionsbolag för Skandinavien, Railion Scandinavia A/S, som skall ha utgångspunkt i Danmark. Målet är att bolaget ska trafikera mellan Sverige och Tyskland och syftet är att höja kvaliteten i de gränsöverskridande godstransporterna. För en minskad miljöbelastning men ändå en hög kapacitet så skall endast nya, starka och energisnåla

---

<sup>98</sup> Vattenfall Corporate Social Responsibility Report 2007

<sup>99</sup> Larsson, L-O. Ljungdahl, F. *Licens to operate CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken* 2008

<sup>100</sup> Regeringskansliet *Genomlysning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisning* 2006

<sup>101</sup> Green Cargo *Nu och i framtiden: Års- och hållbarhetsredovisning* 2002

<sup>102</sup> Regeringskansliet *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande* 2007

<sup>103</sup> <http://www.greencargo.com/>

lok användas. Detta innebär att Green Cargo nu investerar i ellok för cirka en halv miljard svenska kronor.<sup>104</sup>

#### 4.3.1 Green Cargos hållbarhetsarbete

Green Cargo presenterar sin hållbarhetsredovisning integrerad i förvaltningsberättelsen och har gjort så sedan företaget bildades. Då årsredovisningen granskas, granskas således även hållbarhetsredovisningen. Denna granskning har gjorts av Deloitte. I hållbarhetsredovisningen presenterar företaget sex målområden som tillsammans skall ge hållbar utveckling. De sex målområdena är finans, kund, medarbetare, säkerhet, miljö och samhälle som alla skall ge långsiktigt hållbara resultat. Målområdena är sedan de som ligger till grund för dispositionen i Green Cargos hållbarhetsredovisning. Företagets miljöarbete genomsyrar hela verksamheten och deras miljöprofil blir ett allt viktigare konkurrensmedel.<sup>105</sup> Green Cargo anser att de ligger långt fram inom branschen, både när det gäller deras hållbarhetsarbete men även hur de redovisar det. Detta motiverar de med att de i sitt arbete använder sig utav 90 procent ellok i sitt transportarbete. I sin redovisning använder de sig utav nyckeltal som är reviderade av extern revisor och då inte bara de vanliga finansiella nyckeltalen. Green Cargo räknar med att då dessa nyckeltal behövs anpassas till GRI kommer deras kostnader att öka. Då de satsar på sitt hållbarhetsarbete välkomnar de dock den nya regleringen då denna kan höja medvetenheten.<sup>106</sup> Både i deras vision och i affärsidén framkommer deras satsning på hållbarhet.<sup>107</sup>

*Vision: öGreen Cargo ska vara det ledande logistikföretaget som bygger på och medverkar till en hållbar utveckling, nationellt och internationellt.ö*

Green Cargo utgår ifrån sin måltavla för att se att de arbetar i samma riktning som sin vision. Måltavlan innefattar de tre dimensionerna ekonomi, miljö och sociala aspekter. De olika målområdena hamnar sedan under de olika dimensionerna. Säkerhet, medarbetare och samhälle hamnar under dimensionen ösociala aspekterö medan kunder och finans klassas som den ekonomiska dimensionen. Miljö är således under miljödimensionen. Till de olika målområdena kopplas olika policys. Green Cargo har både; etik-, trafiksäkerhets-, arbetsmiljö-, kvalitets-, utdelnings- samt miljöpolicy. Alla dessa presenteras kort i hållbarhetsredovisningen. Måltavlan ökar bland annat transparensen i företaget samt ger en överblick och i och med det gör den det lättare att kunna upptäcka negativa avvikelser.<sup>108</sup>

---

<sup>104</sup> [www.greencargo.com](http://www.greencargo.com)

<sup>105</sup> Green Cargo Års- och Hållbarhetsredovisning 2007

<sup>106</sup> Intervju Johan Sandström

<sup>107</sup> Green Cargo Års- och Hållbarhetsredovisning 2007

<sup>108</sup> Ibid





**Figur 3; Måltavla<sup>109</sup>**

Under den **sociala dimensionen** visar Green Cargo att de bland annat installerat alkolås på sina lok för att ytterligare minimera risken för olyckor. Framtida förbättringar som också syftar till att öka säkerheten är fortsatt utbildning, tillbudsrapportering samt personlig kvittering vid säkerhetskontroll. Vidare framhåller företaget medarbetarnas betydelse för dem. Green Cargo vill vara en attraktiv arbetsplats som har kompetent och motiverad personal. För att få detta erbjuder de utbildningar såväl som friskvård. För att uppnå sin vision strävar Green Cargo efter att ha en bra dialog med sina intressenter. Vad gäller ägaren, staten, så ställer den krav på avkastning men även avseende jämställdhet, miljö, mångfald och samhällsansvar.<sup>110</sup> Green Cargo framhåller att denna dimension är den som de ser som deras största utmaning då den är svårast att ta fram mätbara nyckeltal inom.<sup>111</sup> Green Cargo tycker att kraven och medvetenheten hos kunder vad gäller hållbarhet och dess redovisning har ökat. Över 50 procent av tillfrågade konsumenter, i undersökning gjord av Sifo, svarade att det är av stor vikt hur varan transporteras. Eftersom dessa krav ställs på produkternas transport är det viktigt att kunna erbjuda en sådan miljövänlig transport. Detta är något som tas upp i **miljödimensionen**. Green Cargo vill visa hur deras miljöarbete verkligen genomsyrar hela organisationen och visar vad de gör för att minska växthuseffekten. Green Cargo arbetar med koldioxidsnåla transportmedel, har miljöledningssystem och är ISO-certifierade. Företaget har dessutom ett klimatintyg som delas ut en gång per år till kunder (företag) som har transporter med Green Cargo och som uppgår till maximalt 10 gram koldioxid per nettotonkilometer. Detta är ett kvitto på klimatsmart transportlösning. I den **ekonomiska dimensionen** placerar Green Cargo både kunder och finans. Företaget mäter både kundnöjdhet så väl som de vanliga finansiella målen som avkastning, omsättning och rörelsemarginaler. För att öka kundnöjdheten har Green Cargo satt upp mål för punktlighet och det är även här framtida förbättringsarbete ligger. De vill även utveckla sin metod för att mäta kundnöjdheten vilket de planerat att göra under 2008.<sup>112</sup>

<sup>109</sup> <http://www.greencargo.com/>

<sup>110</sup> Green Cargo Års- och Hållbarhetsredovisning 2007

<sup>111</sup> Intervju Johan Sandström

<sup>112</sup> Green Cargo Års- och Hållbarhetsredovisning 2007

I ett separat avsnitt redovisar Green Cargo för risker som förknippas med de olika målområdena. För målområdet säkerhet är olyckor den centrala risken medan det under medarbetare presenteras som kompetens. Här menar företaget att risken att inte ha rätt kompetens eller inte ha tillräckligt med arbetskraft är de risker som är centrala. Risker gällande energipriser, strukturella förändringar, otillräcklig infrastruktur och hamnar klassas som risker inom målområdet samhälle. Vad gäller hamnar rör detta risker avseende hamnars kapacitet att ta emot framtidens flotta. Risker som finns inom miljöområdet bedömer Green Cargo främst vara klimatförändringar och hållbara logistiklösningar, som är en mer branschspecifik miljörisk. Den senare gäller då risken att företaget inte skapar lösningar som stärker dem gentemot konkurrenter eller ökar medvetenheten hos deras kunder. Risker just inom kundområdet är annars konkurrens, kundmix, internationell trafik, intermodala produkten, ändrade köpbeteenden och investeringar. Inom målområdet finans är det främst risker som rör konjunkturen, kostnadsutveckling, fasta kostnader och kundavtal samt finansiella risker som berörs.<sup>113</sup>

Green Cargo fick 2006 utmärkelsen bästa hållbarhetsupplysning i förvaltningsberättelse med motiveringen:<sup>114</sup>

*öEtt av få exempel på en helt integrerad års- och hållbarhetsredovisning som förmedlar en äkta känsla av att hållbarhetsfrågorna också är affärsrelaterade.ö*

Green Cargo anger att de är nöjda med utmärkelsen men har inte fått direkt respons från kunderna. De har fått några kommentarer om sin hållbarhetsredovisning, som då är positiva, men inget som kan kopplas samman med ovan nämnda utmärkelse.<sup>115</sup>

#### **4.4 SAS AB**

År 1946 bildades SAS genom att tre internationella företag i Danmark, Norge och Sverige slogs samman. År 2003 delades dessa upp och blev enskilda affärsenheter och vidare 1 november 2004 blev de självständiga dotterbolag: Scandinavian Airlines Danmark, SAS Norge och Scandinavian Airlines Sverige. Samma år bildades Scandinavian Airlines International. Dessa fyra företag bildar tillsammans SAS Scandinavian Airlines. Förutom SAS Scandinavian Airlines så ingår även SAS Individually Branded Airlines och SAS Aviation Services i SAS AB. I norra Europa är SAS den ledande flygkoncernen.<sup>116</sup>

Svenska staten äger 21,4 procent av SAS AB. SAS-koncernens aktie är noterad på Stockholmsbörsen och är Nordens största börsnoterade flyg- och resekoncern, och vidare är dess övergripande mål att skapa värde för sina aktieägare. Från år 2000 till år 2006 har inte aktien gett

---

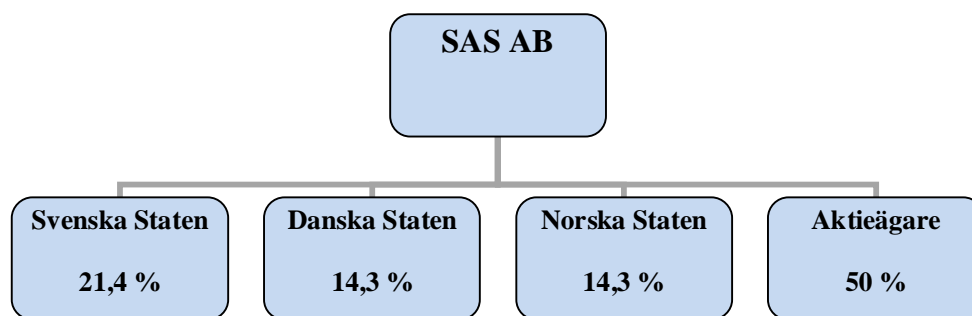
<sup>113</sup> Green Cargo *Års- och Hållbarhetsredovisning 2007*

<sup>114</sup> Larsson, L-O. Ljungdahl, F. *Licens to operate CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken 2008*

<sup>115</sup> Intervju Johan Sandström

<sup>116</sup> SAS *Flygresor med stor valfrihet SAS koncernens- Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2007*

någon utdelning och en anledning till detta är att det till största delen ägs av tre stater. De har under denna tid främst fokuserat på vad som är bäst för de olika länderna och inte fokuserat på SAS som företag. SAS har hamnat efter i utvecklingen de senaste tio åren och inte följt de förändringar som skett inom resebranschen. Följderna av detta har inneburit att SAS blivit tvungna att dra in på mycket. Det här har i sin tur lett till missnöjda kunder och anställda, strejker samt stora förluster.<sup>117</sup> I dagsläget är det stor kris i flygbranschen och SAS har en nettoskuld på 4,2 miljarder. Företaget har gjort allt de kan för att rädda situationen i form av ständiga besparingar och försäljning av det som gått att sälja. För att komma på fötter igen behöver SAS ett stort tillskott på pengar eller hitta en köpare till koncernen. Lufthansa har varit en potentiell köpare men ingen försäljning har hittills skett.<sup>118</sup>



Figur 4; SAS Group - Ägare (31 dec 2007)<sup>119</sup>

#### 4.4.1 SAS hållbarhetsarbete

År 1996 upprättade SAS sin första miljöredovisning, för 1995, och 2000 kom den första fullständiga hållbarhetsredovisningen. SAS hållbarhetsredovisning är integrerad i årsredovisningen. Koncernen hållbarhetsredovisar enligt revisionsbolaget Deloitte's framtagna checklista, men ser även till att följa GRI:s G3-riktlinjer. I de fall de avviker från dessa förklaras det. SAS har blivit granskade av tredje part sedan 1997 och Deloitte är de som har granskat den senaste hållbarhetsredovisningen och är de som styrker att de har redovisat enligt uppsatta kriterier. Eftersom SAS redovisar enligt GRI och får hållbarhetsredovisningen granskad kommer de inte att påverkas av de nya riktlinjerna. Även den norska staten har satt upp liknande riktlinjer som SAS måste följa.<sup>120</sup>

SAS vill att alla investeringar i hållbar utveckling skall ge ekonomiskt resultat. SAS har en miljöstrategi där visionen är att koncernens företag, med bevarad trafik tillväxt, år 2020 ska

<sup>117</sup> Gripenberg, P. *Ägarna har inte tagit sitt ansvar för SAS* ur DN 2007-05-26

<sup>118</sup> Lewenhagen, J. *Lufthansa uppges vara ointresserat av SAS* ur DN 2008-11-11

<sup>119</sup> Egenarbetad från SAS hemsida

<sup>120</sup> Intervju Niels-Erik Nertun

släppa ut 20 procent mindre koldioxid än de gör idag. Flyget svarar idag för två till tre procent av de globala utsläppen av koldioxid och dessa svarar i sin tur för cirka 67 procent av flygets totala klimateffekt. Utöver koldioxiden antas att kväveoxider, vattenånga och partiklar svarar för merparten av den resterande klimatpåverkan.<sup>121</sup> SAS tar upp alla tre dimensionerna i sin hållbarhetsredovisning och av dessa har mest kraft lags på miljöområdet. Inom detta område är det klimatfrågan som främst står i fokus då SAS känner att det förväntas av dem att denna fråga behandlas.<sup>122</sup>

Under rubriken **miljöansvar** tar SAS bland annat upp arbete kring miljötillstånd och miljöledningssystem samt miljörelaterade händelser under året. De har dessutom en rubrik som behandlar koldioxidkompensation. När det gäller miljöledningssystem är målet att samtliga företag i koncernen skall vara certifierade enligt ISO 14001 senast 2011. Detta framkommer ur SAS strategi *öStrategi 2011*ö. Här beskrivs mål och strategier för utvecklingen inom koncernen fram till 2011. I dagsläget är det endast ett företag som certifierat sig medan resterande företag har egna miljöledningssystem. Koldioxidkompensation innebär att resenärer har möjlighet att köpa en koldioxidreduktion som motsvarar utsläppen för deras flygning. Pengarna de får in går sedan till samarbetspartnern Carbon Neutral och vidare till energiprojekt för att minska koldioxidutsläppen. SAS var det andra flygbolaget i världen att erbjuda koldioxidkompensation och idag har cirka 20 till anslutit sig. När företaget talar om miljöansvar tar de även upp att deras underleverantörer noga kontrolleras. De som har ett upparbetat miljö- och hållbarhetsarbete väljs i första hand.<sup>123</sup>

I SAS hållbarhetsredovisning under **socialt ansvar** tas medarbetarfrågor, kundfokus och jämställdhetsfrågor upp som viktiga fokusområden. Rubriken behandlar de anställda och företagets inverkan på dess omgivning. Det poängteras att medarbetarnas kundfokus är viktigt och en dialog mellan bolags- och koncernledningen samt fackliga ledare har inletts med syfte att utifrån koncernens mål kunna fastställa medarbetarnas ansvar gentemot kunderna. I samband med detta rapporteras strejkerna som varit i flygbranschen och då betonas att det är viktigt att se koncernens kunder som den mest betydelsefulla tillgången. SAS vill även försöka behålla intressenters förtroende genom öppenhet. För de anställda vill de erbjuda bästa möjliga arbetsmiljö och SAS gör medarbetarundersökningar årligen för att undersöka trivseln bland de anställda. De nämner också hur de skall få bukt med olika problem som till exempel sjukfrånvaro. SAS har strategier inom området hållbar utveckling där de bland annat uttrycker att de vill skapa engagemang bland medarbetarna och vill ha en dokumenterad hållbarhetsbedömning som underlag vid alla beslut. Koncernens syn på mångfalds- och jämställdhetsfrågor tas också upp i hållbarhetsredovisningen.

---

<sup>121</sup> SAS Flygresor med stor valfrihet SAS koncernens- Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2007

<sup>122</sup> Intervju Niels-Erik Nertun

<sup>123</sup> SAS Flygresor med stor valfrihet SAS koncernens- Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2007

Frågor som till exempel trakasserier, föräldraskap, kompetensutveckling och befordran ligger under varje ledares ansvar i respektive företag. En prioritet i öStrategi 2011ö är arbete med koncernens Code of Conduct. Syftet är att göra kompletteringar för att leva upp till omvärldens krav på samhällsansvar och etiskt förhållningssätt. Ett sätt för SAS att öka sitt sociala ansvar är genom samhällsengagemang. SAS koncernen har till exempel sedan 1998 sponsrat Rädda Barnen i Skandinavien och har i år bidragit med 6,8 Miljoner svenska kronor. Utöver sponsringen samarbetar de även i en del olika aktiviteter.<sup>124</sup>

**Ekonomiskt ansvar** är en tredje rubrik i SAS hållbarhetsredovisning vilken tar upp sammankopplingen mellan ekonomi och hållbar utveckling. Denna koppling anser SAS vara självklar. Rapporten säger att en förutsättning för att kraven på miljömässigt och socialt ansvarstagande skall kunna mötas är en långsiktig hållbar lönsamhet och tillväxt. Skulle inte de ekonomiska resurserna finnas skulle de bli svårt att få hållbarhetsarbetet att utvecklas i rätt riktning. SAS visar ett tydligt samband mellan minskad miljöpåverkan och ökad kostnadseffektivitet. SAS satsning på en lägre bränsleförbrukning, och reducerade koldioxidutsläpp, bör minska bränslekostnaderna och även de avgifter koncernen betalar för utsläppen. I rapporten står det vidare:<sup>125</sup>

*öSAS ska skapa en ansvarsfull och hållbar trafik tillväxt med minskad miljöbelastningö*

SAS engagerar sig i framtagningen av en miljöanpassad teknik så som biobaserat flygbränsle. Koncernen investerar en betydande del i teknisk utveckling som sedan hela flygbranschen kan ha nytta av. Vidare skall de investeringar som görs vara i enlighet med koncernens policy som säger att dessa skall vara försvarbara både på ett miljömässigt och ekonomiskt plan. Övriga kostnader koncernen har inom miljöområdet innefattar bland annat avfallshantering och reningsanläggningar.<sup>126</sup>

När det gäller ekonomi och sociala frågor så beskriver rapporten direkta och indirekta kostnader. De direkta kostnaderna innefattar bland annat löner och utbildning för de anställda. Under direkta kostnader kommer även skatter och ersättningar till underleverantörer för varor och tjänster in. Kostnader för sjukfrånvaro hamnar under de indirekta kostnaderna. Koncernen utför årligen ett utbildningsprogram samt arbetar kontinuerligt med att försöka minska sjukfrånvaro och i och med det även minska de kostnader som uppstår i samband med den. Uppföljning av dessa kostnader redovisas och följs från och med 2007 upp för att få en bra överblick.<sup>127</sup>

Vidare i rapporten skriver koncernen att SAS Sverige är med i ett projekt som arbetar med ögrön inflygningö. Detta projekt försöker utveckla en ny teknik vid landning som innebär att flygplanen

---

<sup>124</sup> SAS Flygresor med stor valfrihet SAS koncernens- Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2007

<sup>125</sup> Ibid

<sup>126</sup> Ibid

<sup>127</sup> Ibid

glidflyger den sista sträckan innan landning. Det här betyder en minskning av bränsleförbrukningen vilket i sin tur leder till att utsläppen av koldioxid minskar. SAS vill ligga i framkant när det gäller miljö och framtagandet av ny och effektiv teknik inom området.<sup>128</sup> SAS fick under året öEcologic Award, tillsammans med LFV, för sin ögröna inflygningö utav Arlanda Logistic Network (ALN). ALN arbetar med att förbättra miljön i samarbete med ett 30-tal företag.<sup>129</sup>

SAS har varje år sedan 1995 fått utmärkelser för sin hållbarhetsredovisning i något av de tre skandinaviska länderna Norge, Danmark eller Sverige.<sup>130</sup> År 2006 fick SAS utmärkelsen Bästa hållbarhetsredovisning i tryckt årsredovisning av FAR SRS. Motiveringen för detta var:<sup>131</sup>

*öFortfarande en av de klart lysande oberoende bestyrkta redovisningarna med tydlig beskrivning av ledningsansats och hållbarhetsprestanda.ö*

Efter denna utmärkelse hamnade SAS i tre års karantän för att vinna detta pris. SAS har, förutom denna utmärkelse, hamnat i topp på flera rankinglistor och har under 2008 både fått pris av Deloitte och pris i Danmark för bästa hållbarhetsredovisning. De senare priset är de extra stolta över då denna plats tidigare dominerats av ett annat företag under flera år.<sup>132</sup>

SAS har avtal med flera storkunder, bland andra Statoil, Volvo och Ericsson. Dessa ställer höga krav på att koncernen hållbarhetsredovisar, avtal hade annars inte ingåtts. Flygbranschen redovisar över lag bra inom hållbarhetsområdet jämfört med övriga transportsektorn. Detta kan bero på att flygbranschen har fått dåligt rykte gällande miljöpåverkan.<sup>133</sup>

#### **4.5 Sverige och hållbarhetsredovisning**

Sverige är först i världen med att ställa krav på hållbarhetsredovisning för statligt ägda företag och detta i enlighet med GRI:s riktlinjer.<sup>134</sup> Hållbarhetsrapportering ökar ständigt både i Sverige och i övriga världen. Enligt en undersökning utförd av KPMG redovisar 84 procent av Sveriges största företag sina hållbarhetsfrågor. Japan ligger främst med sina 88 procent medan Tjeckien ligger i botten med 14 procent. Sverige ligger nära toppen i denna undersökning och är också ett av de länder med störst utveckling av företag som redovisar. En fortsatt ökning kan väntas i och med statens nya krav på hållbarhetsredovisningar enligt GRI för statliga företag. Det är dock inte bara Sverige som har fler företag som hållbarhetsredovisar utan det har även skett en ökning

---

<sup>128</sup> [www.sas.se/sv/Om\\_oss/](http://www.sas.se/sv/Om_oss/)

<sup>129</sup> [www.sasgroup.net](http://www.sasgroup.net)

<sup>130</sup> Intervju Niels-Erik Nertun

<sup>131</sup> Larsson, L-O. Ljungdahl, F. *Licens to operate CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken* 2008

<sup>132</sup> Intervju Niels-Erik Nertun

<sup>133</sup> Ibid

<sup>134</sup> [http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68/\\$file/press\\_gri.pdf](http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68/$file/press_gri.pdf)

globalt. En av de främsta orsakerna tros vara en ökad press från konsumenter och aktieägare. Andra anledningar är ekonomiska faktorer och varumärkesvård. Något som kan uppmärksammas är att en övervägande del av stora företag i världen inte tar hänsyn till den mycket aktuella klimatfrågan i sin hållbarhetsredovisning. Vad gäller rapportering av koldioxidpåverkan så hamnar Storbritannien i ledningen på 63 procent och Sverige hamnar på en tredje plats med sina 47 procent.<sup>135</sup>



**Figur 5; Sveriges placering i Europa<sup>136</sup>**

Vidare kan dock ses att av de stora företagen i Sverige som hållbarhetsredovisar är det endast 16 procent som blivit granskad av en oberoende part. I jämförelse med till exempel Spanien och Österrike, där över hälften av alla företag som hållbarhetsredovisar får denna granskad, så ligger Sverige långt efter. En anledning till att Sverige ligger efter dessa länder sägs vara att svenskar anser sig vara duktiga när det gäller anpassning till krav om hållbar utveckling trots att så inte riktigt är fallet. Svensken anser med andra ord att en granskning inte är nödvändig.<sup>137</sup> Enligt tabellen ovan kan utläsas att Sverige ligger på en åttonde plats bland länder i Europa som hållbarhetsredovisar. I jämförelse med samma länder när det gäller granskningen så ligger Sverige i botten med undantag för Polen och Litauen då inga uppgifter på dessa fanns.<sup>138</sup>

<sup>135</sup> KPMG *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*

<sup>136</sup> <http://www.sustainabilityreporting.eu/>

<sup>137</sup> Salo, M. *Svenska bolag fortsatt svaga på att redovisa hållbarhet*, ur *Miljöaktuellt* 2008-05-13

<sup>138</sup> <http://www.sustainabilityreporting.eu/>

I USA och England ställer investerare tuffa krav på företag att redovisa sitt arbete med hållbarhetsfrågor. Globalt sett är det runt 1000 företag som följer GRI. Sverige står för endast 35 av dessa.<sup>139</sup>

#### **4.6 Kommentarer om reglering**

Flertalet experter inom hållbarhetsredovisningsområdet är skeptiska till lagreglering inom detta område. En anledning till denna skeptiska inställning är svårigheten att lagreglera då företag verkar inom så pass olika branscher och möter då olika utmaningar. Lagregelringen skulle då bli allt för generell och risken att den blir verkningslös är då stor. Hållbarhetsredovisning bör dessutom komma inifrån företaget för att då anpassas utifrån företagets specifika förutsättningar.<sup>140</sup>

Vidare kan det utläsas ur undersökningar att en lagregelring tros vara hämmande då det gäller företagens vidareutveckling i hållbarhetsfrågorna. I samma undersökning framgår det även att respondenterna (revisorer) anser att en lagreglering kommer att negativt påverka företagets incitament till att hållbarhetsredovisa. Detta motiveras med att goodwill-effekten försvinner.<sup>141</sup> Risken med fel fokus poängteras också. Det vill säga att fokus läggs på redovisningen av hållbarhetsarbetet snarare än själva arbetet mot en hållbar utveckling. Dock bygger självreglering på vissa grundregler eller att det finns riktlinjer. Detta för att alla företag skall ha samma utgångspunkt vilket i sin tur leder till en lättare jämförelse företag emellan. Många tror snarare att det skall komma från företagsägarna än som en reglering utifrån. I fallet med staten agerar de som ägare och inför ingen generell reglering vilket då är accepterat.<sup>142</sup>

Det finns dock vissa argument som framförs för reglering. Dessa gäller företagens självreglering och att det är först när företaget bryter mot eget uppsatta krav som det verkligen visar något. Det finns inget i GRI som ger ett hållbart företag utan den standarden syftar endast till att ge en transparent redovisning där företagen visar hur de presterar jämfört med de egna målen.<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> Olofsson, M. *Sverige står modell för hållbart statligt ägande*, ur DI 2008-05-08

<sup>140</sup> Landström, C. & Sanneborn, C. *Hållbarhetsredovisningen är granskningen i behov av lagstadgning 2007*

<sup>141</sup> Karlsson, I. Ohlsson, M. *Hållbarhetsredovisning ó regleringens inverkan på informationskvaliteten 2007*

<sup>142</sup> Mailintervju Jenny Fransson, KPMG

<sup>143</sup> Sidea, E. *Hållbarhetsfällan* ur Veckans Affärer 2008-06-12



## 5. ANALYS OCH EGNA REFLEKTIONER

---

*I detta kapitel kopplas teori och empiri samman för att utifrån det kunna besvara de frågor som ligger till grund för uppsatsen. Varje fråga besvaras separat, underfrågorna först för att avslutningsvis i kapitlet besvara huvudfrågan. Under alla frågor kommer även våra egna reflektioner in.*

---

### **5.1 Hur ser redovisningen ut i de statliga företagen och följer de GRI?**

En hållbarhetsredovisning syftar till att ge en övergripande bild av företagets arbete med de tre dimensionerna. Utifrån vår kartläggning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisningar kan vi utläsa att utav de 51 företagen är det 18 stycken som redovisar de tre dimensionerna. Vi kan dock se en stor spridning mellan företagen vad gäller antal sidor. Självklart är det inte kvantiteten som är det viktiga utan snarare kvalitet, vilket även GRI påpekar då de i den första principen i G3 ställer kravet på väsentlighet. Vi ser däremot att de belönade företagen redovisar 100, 28 respektive 25 sidor vilket kan tyda på att det ändå krävs ett visst antal sidor för att kunna täcka de viktigaste aspekterna. Detta kan kopplas samman med G3:s krav på fullständighet. De företag som redovisar färre än tio sidor anser vi behöver se över den rapportering som sker nu 2008. Dock kommer företagets storlek att påverka hållbarhetsredovisningens utformning både när det gäller innehåll och sidantal. Jenny Didong från Näringsdepartementet påpekade att hållbarhetsredovisningarna kommer att skilja sig markant beroende på företagets storlek, bransch och utmaningar.

Idag är det bara sex företag som anger att de följer GRI:s riktlinjer. Något som vi reflekterat över är att Green Cargo inte gör denna hänvisning trots att de är ett företag som satsar på sitt hållbarhetsarbete. Vi har inte heller funnit hänvisning till andra riktlinjer. GRI:s riktlinjer är omfattande och bör innebära stora förändringar för de som idag inte hänvisar till GRI såväl som de som inte redovisar alls. Då Öhrlings Pricewaterhouse Coopers (PwC) genomförde en undersökning på uppdrag av Regeringskansliet kan den jämföras med vår egen studie. I PwC:s studie framkom det att 13 företag hållbarhetsredovisade medan endast sex stycken av dem hänvisade till GRI. I vår studie fann vi att 18 företag hållbarhetsredovisade och sex utav dem hänvisade till GRI. Vi kan se en ökning av redovisande statliga företag men det bör nämnas att urvalskriterierna vid undersökningarna kan ha skiljt sig åt. Antal företag som hänvisar till GRI ser ut att vara densamma, men så är inte fallet eftersom Vin & Sprit och Vasakronan ej längre är statligt ägda. Detta innebär att det är två företag som tillkommit sedan PwC:s undersökning. Trots eventuella skillnader i urvalskriterierna så anser vi att en ökning av hållbarhetsredovisning kan utläsas. Detta tror vi kan härledas till en ökad medvetenhet hos företagen gällande de olika intressenternas krav. Idag är det inte bara investerare som kräver information utan även de övriga

intressenterna. En hållbarhetsredovisning vänder sig till alla intressenterna och vi tror att företagen insett de positiva effekter denna typ av redovisning kan medföra.

I undersökningen om hållbarhetskommunikation visade det sig att de svenska statliga företagen står sig bra internationellt. De har en bit kvar till maximal poäng men deras snitt på 1,48 gav dem ändå en sjundeplacering. Då hållbarhetsredovisning fortfarande är en ny företeelse innebär det att ökat antal redovisningar ger ökad kvalitet. Detta ger i sin tur, förhoppningsvis, en högre snittpoäng i framtiden. För att kvaliteten skall kunna öka måste dessutom, ej redovisande företag, kunna foga samman de tre dimensionerna. Då miljöredovisning och CSR inte är nya begrepp och finansiell redovisning är välkänt tror vi att företagen inte kommer att ha några problem med detta. Något vi dock anser kommer att bli den främsta utmaningen för de som ej GRI-redovisar är att redovisa den ekonomiska delen ur ett hållbarhetsperspektiv. GRI:s rekommendationer gällande denna del är mer än vad den ordinarie finansiella rapporten vanligtvis omfattar.

## ***5.2 Hur långt har de "belönade" företagen kommit och varför?***

Alla tre företagen har tydliga rubriker för de tre dimensionerna och Vattenfall och SAS hänvisar till och följer GRI. Då Green Cargo inte hänvisar och följer GRI fullt ut finner vi märkligt då de satsar mycket på sitt hållbarhetsarbete. Efter att ha studerat företagets redovisning inom området går det att urskönja att de ligger nära GRI. Green Cargo använder sig exempelvis av de tre dimensionerna som utgångspunkt, liksom GRI:s rekommendationer. I den sociala aspekten tar de upp områden som gäller anställningsförhållande, samhällsansvar samt produktansvar medan mänskliga rättigheter ej nämns. Det som kopplas samman med GRI:s definition på anställningsförhållanden är bland annat det som Green Cargo uttrycker som krav på kompetens hos personal. Samhällsansvar är exempelvis företagets fokus på intressentdialogen och produktansvar ses tydligast i företagets vilja att erbjuda miljövänliga transporter.

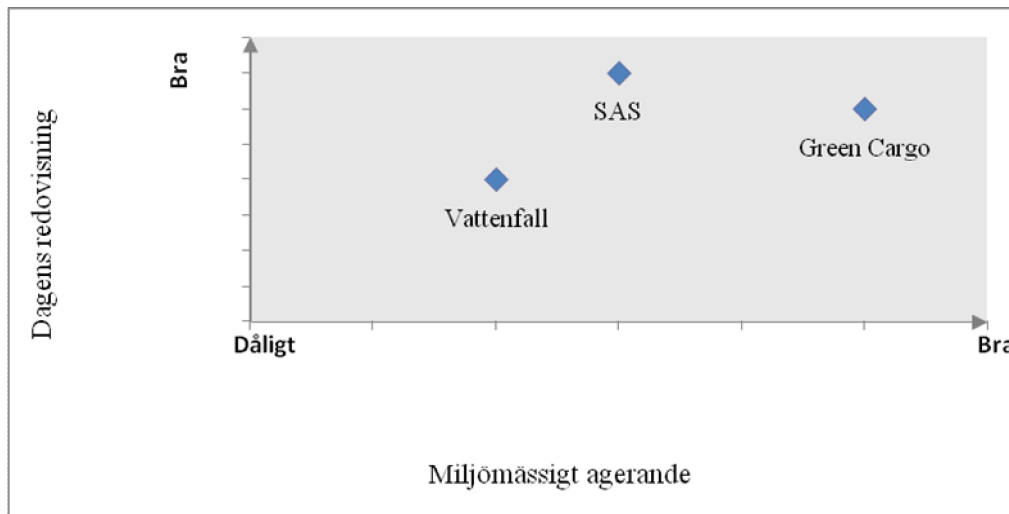
Vattenfalls och SAS tidigare miljöarbete har resulterat i deras nuvarande hållbarhetsredovisningar. Båda företagen har således haft utgångspunkten miljö snarare än CSR-arbete. Vattenfalls nuvarande hållbarhetsredovisning benämns dock CSR-report istället för Sustainability Report. Green Cargo har hållbarhetsredovisat sedan start vilket vi inte anser vara förvånande då de enligt oss startade i en period då samhällets miljöintresse väckts. Då alla tre företagen har hållbarhetsredovisat i fem år eller fler bör de ha fått ett inarbetat arbetssätt som kan ligga till grund för utmärkelseerna. Eftersom de dessutom verkar i branscher som är relativt utsatta gällande miljö och sociala frågor anser vi att det inte är överraskande att de börjat tidigt och kommit långt med denna typ av arbete. Det är främst trycket från olika intressenter som driver arbetet i SAS och Vattenfall. I deras fall är intressentteorin av yttersta vikt. SAS nämner att många av deras storkunder ställer krav på en fullständig hållbarhetsredovisning för att ingå ett avtal. Dessutom kommer krav i deras fall inte bara från en ägare utan från flera vilket också får företaget att utveckla arbetet. Då dessa ägare dessutom är två stater, Sverige och Norge, tror vi

att pressen ökar eftersom beslut på denna nivå ofta får stor massmedial uppmärksamhet. I Vattenfalls fall har media haft stor inverkan på samhället som sedan kritiserat Vattenfall för deras miljöpåverkan. Vi tror att denna kritik kommer leda till att Vattenfalls hållbarhetsarbete skärps vilket sedan speglas i hållbarhetsredovisningen. Vi är övertygade om att denna kritik redan påverkat Vattenfalls arbete och att det är deras sätt att visa att kritiken inte är befogad. De måste känt att deras legitimitet har varit hotad och vi anser att de har använt sig av strategin *öförsöka ändra på intressenternas uppfattning gällande en viss händelseö*. Detta tycker vi visar sig i deras hållbarhetsredovisning då de bland annat lägger stor vikt vid de positiva åtgärder som vidtas.

Något som gäller generellt för alla företag är att kommunikationen med intressenterna blir lättare vid extern transparens. Vad gäller våra tre valda företag kan vi se att SAS anser att hållbarhetsredovisningen verkligen underlättar kommunikationen och uppskattas av kunder medan Green Cargo endast fått ett fåtal kommentarer men att de då varit positiva. I Vattenfalls fall har vi dessvärre inte kunnat få frågan besvarad men tror som tidigare nämnts att redovisningen spelar stor roll då de tidigare fått mycket kritik. För Vattenfall är det viktigt att anpassa sin hållbarhetsredovisning så de får balans i den eftersom de har många intressenter vars intressen hamnar i konflikt.

Vi kan se en tendens i företagens redovisning att deras miljöarbete har ett fokus som ligger på koldioxidutsläppen. Detta är visserligen något som speglar samhällets intresse men enligt GRI skall en hållbarhetsredovisning innefatta mer än så. Exempel på detta är resursanvändning och elförbrukning något vi anser hamnar lite i skymundan. Enligt GRI skall det redovisas för aspekter både på global och på lokal nivå. Vi anser således att detta krav på *öhållbarhetsammanhangö* inte helt uppfylls.

Alla tre företagen får sin redovisning granskad av oberoende part, Vattenfall granskas utav GRI medan SAS och Green Cargo får sina granskade utav Deloitte. Något som bör påpekas är att Vattenfall i första hand följer GRI medan SAS i första hand följer Deloitte's checklista. Det kan då ifrågasättas hur oberoende granskningen verkligen är. Detta då det kan finnas incitament för granskaren att godkänna redovisningen för att öka sin egen statistik vad gäller antal företag som använder deras riktlinjer/checklista. Å andra sidan så bör det vara granskaren från organisationen som kan riktlinjerna/checklistan bäst och därmed vara mer kritiska. I Green Cargos fall granskas hållbarhetsredovisningen som en integrerad del av årsredovisningen. Det är med andra ord årsredovisningen som ligger i fokus i granskningen och vi ifrågasätter relevansen av en granskning när inga riklinjer följs. Med detta menar vi att om inga riklinjer följs; vad ställer revisorn då hållbarhetsredovisningen emot för att se att den är korrekt? Vidare gäller också att utan riklinjer finns det inget som säger när företaget gör fel. Då hållbarhetsredovisningen granskas som en del av årsredovisningen hade vi velat att det framgick om den revisor som granskat hade kunskap inom området hållbar utveckling.



**Figur 6; Dagens redovisning och miljödimensionen**

Ovan redovisas en tabell över de tre valda företagen och hur väl de, enligt oss, hållbarhetsredovisar respektive arbetar mot miljö. Då alla tre företagen verkar i branscher där miljö är en viktig faktor och får stor uppmärksamhet bland intressenterna anser vi att denna uppställning var intressant att titta på. Tabellen ovan bygger på de tre företagens hållbarhetsredovisningar och hur vi tolkat dem. På den vertikala axeln visas företagens hållbarhetsredovisning idag där placering högt upp i diagrammet innebär bättre redovisning än placering längre ner. Vattenfall har således sämre redovisning än SAS. Den horisontella axeln visar företagens miljöarbete och ju längre till höger på axeln desto bättre miljöarbete har företagen.

Efter genomgång av Vattenfalls hållbarhetsredovisning anser vi att den är väl lång vilket i sin tur gör att den tappar fokus och därmed även läsare. Det kan ifrågasättas ifall detta har gjorts medvetet för att förmildra sina brister eller om det är ett sätt att skydda sig emot eventuell kritik. De använder sig av G3 i stort sett som en färdig mall vilket kan tänkas stärka den senare frågeställningen. Genom att följa G3 till punkt och pricka garanteras att redovisningen ej kommer att kritiseras. Vi anser dock att Vattenfall borde anpassa redovisningen mer efter intressenterna och se GRI mer som rekommendationer, vilket det faktiskt är. Vattenfalls hållbarhetsredovisnings två första delar, *övad vi villö* och *övad vi görö*, är bra formulerade och mer anpassade till intressenterna, men blir tungläst i sista delen där GRI tillämpas. Vi saknar ett aktivt miljöarbete med ett mer hållbart tankesätt. Dagens miljöarbete är kortsiktigt och bygger, enligt oss, mycket på bortförklaringar.

SAS hållbarhetsredovisning är kort och koncis vilket underlättar för läsaren. Vi tycker att den omfattar det mest relevanta och lyckas applicera G3 väl på företaget. Vi saknar dock information om miljöpåverkan utöver koldioxidutsläpp som till exempel buller. SAS tar ett visst miljöansvar

men vi anser att det krävs ytterligare åtgärder, till exempel öka användningen av alternativa bränslen, då de verkar i en utsatt bransch.

Green Cargo har ett annat utgångsläge då deras vision är att vara ögröna vilket underlättar redovisningen av denna typ av arbete. Redovisningen är förklarande och tydlig men kan ibland så lättläst att den kan uppfattas som oseriös. Då de inte följer GRI försvåras dock jämförbarheten med de andra två företagen. Något vi kan sakna är en presentation av framtida mål och förslag på förbättringar.

### ***5.3 Hur förhåller sig Sverige till andra länder gällande hållbarhetsredovisning?***

Svenskar tror att de ligger långt fram i miljöarbetet jämfört med andra länder. Detta är inte riktigt sant och det kan även ses när det gäller svenska företags hållbarhetsredovisning. Sverige må ha kommit långt inom vissa områden men har långt kvar inom andra. 84 procent av Sveriges största företag redovisar sitt hållbarhetsarbete vilket är en imponerande siffra men att de sedan hamnar i botten vad gäller att få dessa oberoende granskade är inte lika positivt. Upprättandet av en hållbarhetsredovisning är i sammanhanget visserligen ett steg i rätt riktning men utan granskning, vad säger den då? När en hållbarhetsredovisning utan granskning upprättas så finns det inte stöd för att innehållet är korrekt. Då uppfylls inte GRI:s krav på tillförlitlighet vilket gör den mindre användbar. Vi anser dock att processen som leder fram till rapporten bör ge en grundförståelse och skapa ett visst engagemang och medvetenhet hos företaget. Med andra ord tycker inte vi att en icke granskad hållbarhetsredovisning är onödig men svår användbar för intressenterna då informationsasymmetri råder. Det är av yttersta vikt att ta hänsyn till sina intressenter. Företagen bör således identifiera sina intressenter utifrån intressentteorin och därefter se vad de behöver och kräver för information. Då många av de svenska företagen väljer att inte få sin hållbarhetsredovisning granskad kan detta vara ett tecken på att dess intressenter inte kräver det. Däremot har investerare i England och USA fått upp ögonen för hållbarhetsredovisning och ställer krav på denna typ av redovisning. Då investerare i två stora världsekonomier intresserar sig för hållbarhetsredovisning bör det inte dröja innan det sprider sig runt om i världen. Då allt fler svenska företag nu befinner sig på en internationell marknad med internationella intressenter är det viktigt att anpassa sig till den marknadens krav. Dessutom kan en oberoende granskning ge företaget en typ av legitimitet. Detta eftersom hållbarhetsredovisning kan ses som en manipulation av legitimiteten då det kan ske för syns skull. En granskning av redovisningen kan då ge en minskad risk för denna typ av manipulering, företagen måste då genomföra det de sagt att de skall göra.

Då Storbritannien ligger i framkant, både vad gäller producerade hållbarhetsredovisningar samt att få dessa granskade, bör Sverige använda sig av dessa som en typ av benchmarking. Detta för att få bättre hållbarhetsredovisningar och därmed förbättra arbetet mot hållbar utveckling. Det

ligger i företagens intresse att göra sådan benchmarking då det hjälpa dem att stärka sin konkurrenskraft. Skulle alla företag dessutom följa GRI:s riktlinjer underlättas jämförelse mellan företagen och mellan länder. För stor vikt skall dock inte läggas på dagens siffror då hållbarhetsredovisning är en relativt ny företeelse. De som idag ligger i framkant kan vara de som från början har haft resurser att lägga på denna typ av redovisning.

#### ***5.4 Är det bra att reglera hållbarhetsredovisning?***

Både fördelar och nackdelar finns vad gäller lag- och självreglering. De flesta experter inom området anser dock att självreglering är att föredra. Då denna typ av reglering ger större utrymme för företaget och bygger på initiativ från dessa anses det passa hållbarhetsredovisning. Självreglering är ett samhällsbaserat styrmedel där intressenterna spelar stor roll. Vid lagreglering har intressenterna liten eller ingen möjlighet att påverka redovisningens innehåll. Det finns dock andra områden där lagreglering är att föredra. Om företaget bryter mot uppsatta mål i hållbarhetsredovisningen vid självreglering finns inga lagliga påföljder, vilket ger en osäkerhet för intressenterna. De har ingen garanti för att företaget lever upp till det som anges i redovisningen, det vill säga att självreglering kan leda till att hållbarhetsredovisning missbrukas. Dock kan intressenterna själva stå för östraffenö så som bojkottning. Vi anser att det både kan vara en medveten och en omedveten handling. Medveten handling kan vara i form av mål som företagen satt upp för att uppfattas som mer ansvarstagande än de i verkligheten är. En omedveten handling kan däremot vara ett felaktigt fokus, det vill säga att för stor vikt läggs på själva redovisningen istället för att arbeta i rätt riktning.

Ytterligare en risk med att lagreglera hållbarhetsredovisning är att den kan bli allt för generell då den ofta utformas för att gälla alla. Eftersom det vid självreglering av hållbarhetsredovisning är intressenterna och företaget själva som är den drivande faktorn bör redovisningen bli mer anpassad till den specifika företagssituationen.

För att självreglering skall få effekt skall det, som tidigare nämnts, finnas ett normgivande organ och kontroll av efterlevnad. När det gäller hållbarhetsredovisning uppfylls dessa krav genom GRI och oberoende granskning. GRI har fått internationellt erkännande för sina riktlinjer vilket gör hänvisning till denna trovärdig.

## **5.5 Varför regleras hållbarhetsredovisning för de statligt ägda företagen?**

Det främsta skälet till reglering är, enligt Jenny Didong, att regeringen skall få en bättre inblick i företagen. Detta finner vi förvånande då det i övrig information, som pressmeddelanden och rapporter, inte lyfts fram överhuvudtaget. Där nämns snarare skäl som att statligt ägda företag bör vara föredömen i samhället då de indirekt ägs av skattebetalarna. Liksom de flesta företag har de många olika intressenter, men samhället är här en extra viktig intressent eftersom de, som tidigare nämnts, även är ägare. För att få legitimitet i de statligt ägda företagen är det därför av yttersta vikt att deras värderingar speglar samhällets. Legitimitet är dock något som kan manipuleras vilket oftast görs för att få något att verka bättre än vad det är. Hållbarhetsredovisning i de statligt ägda företagen skulle kunna vara en sådan manipulering då de tidigare fått kritik för sitt miljöarbete och genom redovisning vill de vända det negativa till något positivt. Då ansvarig inte tidigare kunnat möta denna kritik har detta blivit drivande i processen att ta fram den nya regleringen. De har inte haft tillräcklig insyn i företagets hållbarhetsarbete och som huvudintressent, ägare, är kravet på transparens av yttersta vikt. Genom hållbarhetsredovisning fås kostnadseffektiv insyn samt att denna typ av information är lätt att dela med sig till övriga intressenter. Genom beslut att redovisningen skall publiceras på företagets hemsidor uppfylls GRI:s krav på *ötydlighet*. Sidoeffekten att Sverige stärks internationellt, vad gäller statistiska siffror inom området, tror vi också kan vara en anledning till regleringen. Genom regleringen kommer inte bara andelen hållbarhetsredovisande företag att öka, utan även de som får den granskad. I den senare kategorin ligger Sverige långt ner på listan och i och med att de statliga företagen är många kommer de kunna påverka Sveriges öplacering. Hade detta dock varit det främsta syftet hade staten med all sannolikhet lagstadgat snarare än satt upp riktlinjer. Då de nu anger att de går in i egenskap av ägare faller det senare mer naturligt. Vi anser dock att regeringen använder sig av ägarsyftet för att skapa legitimitet i sitt beslut men effekten att Sverige stärks internationellt tror vi har haft större inflytande än vad regeringen anger.

När det gäller självreglering bör detta komma inifrån organisationen och ej från regeringen. I vårt fall är ägare och beslutsfattare det samma vilket gör frågan mer komplex. Avgörandet om staten agerar i form av ägare eller stat är svårt att urskilja. Ägarpolicyens efterlevnad anges vara det främsta syftet men andra syften går att finna. Ett sådant syfte är, som tidigare nämnts, att de statligt ägda företagen skall vara föredömen gällande hållbarhetsredovisning. Då Vattenfall, Green Cargo och SAS blivit belönade är detta ett tecken på att de är de som ligger främst bland de statliga företagen i Sverige. Vi kan se att Green Cargo inte följer GRI vilket antyder att de övriga statliga företagen har långt kvar. Eftersom endast 18 företag hållbarhetsredovisar sedan tidigare tror vi att regeringen ansett att det är dags att gå in som ägare och korrigera. Vi anser dock att denna typ av krav borde komma från övriga intressenter istället. I Vattenfalls och SAS fall kan det utläsas att kravet kom ifrån kunder medan det i Green Cargos fall är svårare att

urskilja då hållbarhet ligger i hela deras koncept. Då det kommer ifrån ägarna kan det vara svårt för företagen att se eventuell nytta med denna typ av redovisning. De kan komma att se det som ett tvång snarare än något positivt. Det kan dock bli tvärtom och företagen upptäcker möjligheter som redovisningen ger.

Då 24 företag idag inte redovisar sitt miljö- eller hållbarhetsarbete innebär det att de nu kommer möta ökade kostnader då anpassning till GRI är omfattande. Vi antar att anpassning till de nya riktlinjerna kommer att kräva utbildning inom företagen och till och med nyanställningar. Då många företag inte befinner sig i en utsatt bransch vad gäller hållbarhetsfrågor kan kostnaden tänkas bli större än nyttan. Det är inte bara kostnader och arbetet med integreringen utan även löpande kostnader så som kravet på oberoende granskning. Att kostnaden är större än nyttan är ett subjektivt synsätt där vi tror att företagen har en tendens att överdriva kostnaderna. Vi anser alltså att regeringen reglerat då många företag annars aldrig hade upprättat en hållbarhetsredovisning med motiveringen att det är för dyrt.

Anledningen till att regeringen har valt att de statligt ägda företagen skall följa GRI:s riktlinjer bör vara för att få jämförbarhet och transparens. Vi tror att de valt GRI då det finns många företag internationellt som använder dessa riktlinjer. Det går då lättare att jämföra företagen med andra företag i samma bransch världen över och regeringen får då en överblick hur företagens hållbarhetsarbete står sig internationellt. Ytterligare en anledning till valet av GRI:s riktlinjer bör vara att de är generella och därför skall gå att använda i företag oberoende av dess storlek eller den bransch de verkar inom. Då de statliga företagen består av 51 stycken, med variation i storlek och bransch, är dessa riktlinjer användbara. Skillnad i storlek kan ses genom jämförelse mellan till exempel Green Cargo och Vattenfall, där den första har 3 100 anställda medan den senare har 32 000. Eftersom regeringen funnit riktlinjer som är applicerbara på alla företagen kan vi förstå att de valt GRI. Genom att använda samma riktlinjer bör tid och pengar sparas.



## 6. SLUTSATS

---

*Här sammanfattas analysen och de egna reflektionerna med huvudfrågan i åtanke. Förslag till fortsatt forskning kommer även att presenteras.*

---

### 6.1 Avslutande kommentarer

Den tydligaste anledningen till beslutet om att göra hållbarhetsredovisning tvingande i statligt ägda företag är för att få insyn. Då regeringen i egenskap av ägare inte tidigare haft den insynen och därmed inte kunnat möta kritik inom området ansåg de att detta verktyg var det bäst lämpade. Vi finner det förvånande att det framkommit att ägarsyftet är det främsta syftet då det endast framhölls av Jenny Didong. I rapporter och pressmeddelanden är det snarare viljan att vara föredömen som lyfts fram.

Utifrån vår undersökning av de tre valda företagen och deras hållbarhetsredovisning kan slutsatsen dras att dessa ligger långt fram gällande hållbarhetsrapportering och att anpassningen till regleringen kommer att ske smärtfritt. Detta gäller främst Vattenfall och SAS medan Green Cargo, som idag inte följer GRI, bör få ett större omställningsarbete.

Vi tycker oss kunna utläsa att många av de övriga statliga företagen har en lång väg att gå nu inför den första rapporteringen. Dessutom borde det enligt oss bli kostsamt för många av dem då dessa ser ut att ha få resurser inom området, eftersom de idag inte upprättar någon hållbarhetsredovisning. Med hjälp av den presenterade teorin kan också slutsatsen dras att många av företagen med största sannolikhet även kommer att dra nytta av regeringens beslut. Detta eftersom de kommer att komma närmare sina intressenter och då kommer att kunna tillgodose deras behov. Vi anser att detta i sin tur kommer att ge positiva effekter för företagen. Ytterligare en trolig anledning till beslutet att många företag inte hade börjat hållbarhetsredovisa på eget initiativ. Då GRI är generell och skall passa alla typer av företag bör alla ha nytta av redovisningen trots att de inte ser den idag. Vi anser dock att en ökning av redovisande företag går att utläsa men att denna inte är tillräckligt stor för att låta bli att reglera.

Vi anser att regleringen kommer att ge Sverige ett bättre rykte och vidare en bättre position internationellt, något vi anar att regeringen varit fullt medvetna om. Vi ifrågasätter om regeringen agerat i form av ägare då vi snarare anser att de agerat i form av stat vad gäller Sveriges positionering. För att få legitimitet i beslutet tror vi att staten gick in med ägarsyftet i fokus trots att flera underliggande syften av samma vikt fanns, som de ovan nämnda.

## **6.2 Förslag till fortsatt forskning**

Det skulle vara intressant att se vilket genomslag regeringens beslut får. De närmaste åren är det intressant att studera hur företagen lyckats tillämpa GRI samt att se i vilken utsträckning *öfölja eller förklara* används. Dessutom skulle det vara intressant att granska huruvida regeringen följt upp de som valt att förklara varför de inte följer GRI fullt ut. Då regleringen funnits i några år är det av intresse att undersöka vilken genomslagskraft den haft samt om det påverkat icke-statliga företag att börja hållbarhetsredovisa.

## 7. KÄLLFÖRTECKNING

### *Litteratur*

Crane, Andrew & Matten, Dirk, *Business ethics: managing corporate citizenship and sustainability in the age of globalization*, 2. ed., Oxford University Press, Oxford, 2007

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn, *Att utreda, forska och rapportera*, 6., [rev. och aktualiserade] uppl., Liber ekonomi, Malmö, 1999

Giertz, Eric (red.) (2008). *Då förändras Sverige: 25 experter beskriver drivkrafter bakom utvecklingen*. 1. uppl. Lund: Studentlitteratur

Grafström, Maria, Göthberg, Pauline & Windell, Karolina, *CSR: företagsansvar i förändring*, 1. uppl., Liber, Malmö, 2008

Gray, Rob, Owen, Dave & Adams, Carol, *Accounting & accountability*, Prentice Hall, London, 1996

Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund, 1992

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 2., [rev. och utök.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 1997

Johansson, Christer (red.), *Extern redovisning*, 1. uppl., Bonnier utbildning, Stockholm, 2004

Kågerman, Pontus, *Värdepappersmarknadens regelsystem: lagreglering, självreglering och etik*, Norstedts juridik, Stockholm, 2001

Larsson, Lars-Olle, *Transparency!: det genomsynliga företaget*, GECCO information, Malmö, 2002

Larsson, Lars-Olle, *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningar*, Studentlitteratur, Lund, 1997

Larsson, Lars-Olle & Ljungdahl, Fredrik, *License to operate: [CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken]*, Ekerlid, Stockholm, 2008

Ljungdahl, Fredrik, *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag: praxis, begrepp, orsaker*, Lund Univ. Press, Diss. Lund : Univ.,Lund, 1999

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 2., [aktualiserade, uppdaterade och utök.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 1992

Merriam, Sharan B., *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund, 1994

Patel, Runa & Davidson, Bo, *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, 2. uppl., Studentlitteratur, Lund, 1994

Sandström, Jan & Ramberg, Jan (red.), *Festskrift till Jan Sandström*, Nerenius & Santérus, Stockholm, 1997

Smith, Dag, *Redovisningens språk*, 3., rev. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2006

Starrin, Bengt & Svensson, Per-Gunnar (red.), *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*, Studentlitteratur, Lund, 1994

Svedberg Nilsson, Karin, Henning, Roger & Fernler, Karin (red.), *En illusion av frihet?: företag och organisationer i det nya regelsamhället*, Studentlitteratur, Lund, 2005

Öhrlings PricewaterhouseCoopers *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*, Studentlitteratur, Lund, 2008

## **Rapporter**

Green Cargo *Nu och i framtiden: Års- och hållbarhetsredovisning 2002*

Green Cargo, *Års- och Hållbarhetsredovisning 2007*

GRI, *RG Riktlinjer för hållbarhetsredovisning 2008*

KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*

Regeringskansliet, *Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2007*

Regeringskansliet, *Genomlysning av de statligt ägda företagens hållbarhetsredovisning 2006*

Regeringskansliet, *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande 2008*

Riksrevisionen, *Statliga bolags årsredovisning 2005*

SAS, *Flygresor med stor valfrihet SAS koncernens - Årsredovisning & Hållbarhetsredovisning 2007*

Vattenfall, *Corporate Social Responsibility Report 2007*

## **Artiklar**

- Cerin, Pontus *Legitimitet i den frivilliga hållbarhetsredovisningen* ur Balans nr 11 2005
- Deegan, Craig *The legitimizing effect of social and environmental disclosures- a theoretical foundation* ur Accounting, Auditing & Accountability Journal vol 15 No 3 sid 282-311
- Eckerberg, Christopher *Vattenfall och kolkraften* ur Göteborgs-Posten 2007-10-26
- Gripberg, Pia *Ägarna har inte tagit sitt ansvar för SAS* ur Dagens Nyheter 2007-05-26
- Kolk, Ans *A decade of sustainability reporting: developments and significance, Int. J. Environment and Sustainable Development*, 2004 Vol. 3, No. 1 sid 51-64
- Larsson, Lars-Olle och Norregårdh, Marie *Från öTyst vårö till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar* ur Balans nr 11 2003
- Larsson, Petter *Vattenfall värsta miljöboven* ur Göteborgs-Posten 2007-10-24
- Lewenhagen, Jan *Lufthansa uppges vara ointresserat av SAS* ur Dagens Nyheter 2008-11-11
- Olofsson, Maud *Sverige står modell för hållbart statligt ägande* ur Dagens Industri 2008-05-08
- Salo, Mikael *Svenska bolag fortsatt svaga på att redovisa hållbarhet* ur Miljöaktuellt 2008-05-13
- Sidea, Emanuel *Hållbarhetsfällan* ur Veckans Affärer 2008-06-12

## **Uppsatser**

- Karlsson, Isabel & Ohlsson, Martin *Hållbarhetsredovisning ó regleringens inverkan på informationskvaliteten* handelshögskolan vid Göteborgs universitet 2007
- Landström Charlotte & Sanneborn Camilla *Hållbarhetsredovisningen är granskningen i behov av lagstadgning* Högskolan i Borås 2007

## **Intervjuer**

- Telefonintervju Jenny Didong, ansvarig för extern ekonomisk information, ägarstyrnings- och hållbarhetsfrågor, Näringsdepartementet öEnheten för statligt ägandeö 2008-12-05
- Mailintervju Jenny Fransson, Revisor, KPMG AB 2008-12-12
- Telefonintervju Niels-Erik Nertun, öDirector, Environment and Sustainability+ Hållbarhetsansvarig, SAS AB 2008-12-18
- Mailintervju Johan Sandström, Miljöansvarig, Green Cargo AB 2008-12-18

## ***Elektroniska källor***

Global Reporting Initiative  
[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

Green Cargo AB  
[www.greencargo.com](http://www.greencargo.com)

KPMG AB  
[www.kmpg.se](http://www.kmpg.se)

Miljömålsportalen  
[www.miljomal.nu](http://www.miljomal.nu)

Regeringskansliet  
[www.regeringen.se](http://www.regeringen.se)

SAS AB  
[www.sas.se](http://www.sas.se)  
[www.sasgroup.net](http://www.sasgroup.net)

Sustainability Reporting  
[www.sustainabilityreporting.eu](http://www.sustainabilityreporting.eu)

United Nations  
[www.un-documents.net](http://www.un-documents.net)

Vattenfall AB  
[www.vattenfall.se](http://www.vattenfall.se)

Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB  
[www.pwc.com](http://www.pwc.com)

# Bilaga 1

## *Frågor Vattenfall/SAS/Green Cargo*

- Vilka är Dina arbetsuppgifter?  
- Bakgrund? Utbildning? Tidigare arbeten?
- Hur länge har Du arbetat med hållbarhetsredovisning?
- Hur många är det hos Ersom jobbar med hållbarhetsredovisning?
- Hur står sig Vattenfall/SAS/Green Cargo jämfört med andra i samma bransch? I Sverige? I Världen?
- Vilken dimension är Er största utmaning? (sociala, ekonomiska eller miljömässiga)
- Ni fick en utmärkelse 2006. Har Ni märkt något av den? (från tex kunder) Har den påverkat ert fortsatta arbete?
- Märker Ni att kunder uppskattar Er hållbarhetsredovisning?
- Vattenfall har fått mycket kritik för sin miljöpåverkan framförallt utanför Sverige. Är hållbarhetsredovisning ett sätt att möta den kritik?

Regeringen har beslutat i egenskap av ägare att alla de statliga bolagen skall hållbarhetsredovisa från och med 2008.

- Hur ser Ni på den nya regelringen? Behövs reglering?
- Anser Ni att Ni fått tillräcklig information om den nya regelringen?
- Fick Ni någon möjlighet att påverka beslutet?
- Ni hållbarhetsredovisar redan och gör detta enligt GRI. Hur kommer Ni att påverkas av regelringen? (Vattenfall och SAS) Ni redovisar inte enligt GRI idag. Hur kommer Ni påverkas av att nu börja göra det? (Green Cargo)
- Tror Ni att Regeringens regelring kommer att kunna påverka icke statliga företag till att hållbarhetsredovisa?
- Kommer det i sådana fall vara någon av Era konkurrenter?
- Anser Ni att hållbarhetsredovisning är relevant i alla företag och branscher?

## Bilaga 2

### *Frågor till Jenny Didong*

- Vilka är dina arbetsuppgifter?
  - Vad har du för bakgrund? Utbildning? Tidigare jobb?
  - Hur länge har du arbetat på nuvarande tjänst? (med hållbarhetsredovisning)
  - Är det en ny tjänst?
- 
- Vem har tagit initiativet till de nya riktlinjerna?
  - Har ni fört en dialog med företagen?
    - Har de haft några önskemål?
    - Hur har de reagerat? Positivt eller negativt?
  - Vad ligger till grund för beslutet? Enligt rapport är det att ligga i framkant, är det även att skapa en bättre position gentemot andra länder?
  - Flera statliga bolag ligger redan i framkant. Behövs då en reglering?
  - Varför omfattar riktlinjerna endast de statligt ägda bolagen? Borde inte alla företag hållbarhetsredovisa?
  - Om syftet är att påverka andra (icke statligt ägda) företag att göra en hållbarhetsredovisning, vad är det då som gör att dessa nya riktlinjer kommer att få en positiv inverkan då statligt ägda bolag blivit prisbelönda men ändå inte haft inverkan?
    - Har ni några andra idéer om hur man kan öka hållbarhetsredovisningen i de icke statliga bolagen?
  - Hur tror ni att hållbarhetsredovisningens framtida utveckling kommer att se ut?