

Examensarbete

Hösten 2009

Sektionen för Hälsa och Samhälle
Företagsekonomi

Varför miljöredovisning? - En undersökning av lastbilstransportbolag

Författare

Johannes Karlsson

Mathias Nilsson

Handledare

Stig Westerdahl

Examinator

Leif Holmberg

Abstract

Today's political debate on environmental issues and environmental thinking, alongside the Swedish presidency of the EU and Climate Conferences shows that the environment is an important topic. Environment is important, not only in politics, but also for companies and the demand of environmental strategies and environmental reports has increased. This leads to an increased pressure on firms to begin to report on environmental concerns and to create active systems for environmental thinking.

The aim of the present study is to examine why firms in the transport sector, mainly lorry transports, reports environmental aspects and what drives these companies to create these reports.

Based on stakeholder and institutional theory we aim to examine to which extent stakeholders affects the environmental accounting and reporting. We also aim to explain how the organization is influenced to incorporate external and societal environmental procedures. By using a qualitative research method we try to answers the main issue.

The results shows that firms in the transport industry prepare the environmental statements to manage their primary stakeholders. The market is highly interest-driven and the legislative provision in the environmental field is non-existent.

We can theoretically see a value in environmental statements, but there is no practical knowledge or study that conveys the corporate values in the area. This, we try to explain by using a practical point of view of environmental accounting.

Keywords: Environmental accounting, Environmental Report, Sustainability Accounting, The transport sector.

Sammanfattning

Dagens politiska debatt om miljöfrågor och miljömässigt tänkande, tillsammans med Sveriges ordförandeskap i EU och klimatmöten visar att miljö är ett viktigt diskussionsämne. Miljö är inte bara viktigt inom politiken utan även för företag. Efterfrågan på miljöstrategier och miljörapporter leder till en ökad press på företag att börja miljöredovisa och nyansera eller skapa aktiva system för miljötänkande.

Syftet med denna studie är att undersöka varför företag i transportbranschen, huvudsakligen lastbilstransporter, miljöredovisar.

Baserad på intressentteorin och den institutionella teorin ämnar studien undersöka i vilken utsträckning intressenter påverkar miljöredovisningen och miljörapporten samt hur organisationen påverkas att inkorporera externa och samhällliga procedurer för miljöredovisning. Genom användning av en kvalitativ undersökningsmetod försöker vi svara på frågeställningen.

Resultaten visar att företag i transportbranschen utarbetar en miljöredovisning för att hantera sina primära intressenter. Marknaden är väldigt intressentstyrd och den lagreglering som finns inom miljöområdet är obefintlig i sammanhanget.

Då vi teoretiskt sett ser ett värde på miljöredovisning, trots att det inte finns någon praktisk kunskap eller undersökning som förmedlar de avgränsade företagens värderingar inom området, ämnar vi genom studien få fram en praktisk synvinkel på miljöredovisning.

Nyckelord: Miljöredovisning, Miljörapport, Hållbarhetsredovisning, transportbranschen.

Förord

Vi vill framföra uppmärksamhet och tack till personer som hjälpt att göra studien till vad det är. Vi vill först och främst tacka vår handledare Stig Westerdahl som gett oss råd och riktlinjer och drivit studien framåt när vi stått still och haft frågor.

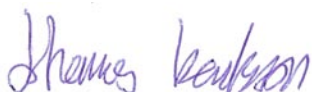
Vi vill tacka Sofie Torell, Pontus Hansson, Christoffer Tell och vår oppositionsgrupp för sin korrekturläsning och sitt kritiska granskande av arbetet i dess slutskede. Tack framförs också till andra klasskamrater vi bollat idéer med. Dessutom vill vi tacka Alltransport i Östergötland AB och GDL AB för att de mottog oss och tog sig tiden att sitta ned i intervjusamtal.

Sist, men inte minst, vill vi tacka våra familjer som gett oss stöd i arbetsprocessen.

Tack!

Denna uppsats är skriven på Högskolan i Kristianstad för Sektionen Hälsa och Samhälle under hösten år 2009.

Kristianstad, 2010-01-11



Johannes Karlsson



Mathias Nilsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.1.1 Allmänt	5
1.1.2 Transportbranschen.....	7
1.2 Precisering av forskningsproblem.....	7
1.3 Syfte och frågeställningar	9
1.4 Definitioner	9
2. Metod	10
2.1 Val av metod	10
2.2 Tillvägagångssätt för undersökningen	10
2.3 Val av teorier.....	11
3. Teorier.....	13
3.1 Intressentteorin.....	13
3.2 Institutionell teori.....	16
3.3 Hur metoderna förklarar uppkomst av miljöredovisning.....	17
4. Litteratur	19
4.1 Konkreta aspekter som påverkar valet av miljöredovisning.....	19
4.1.1 Faktorer som påverkar valet av miljöredovisning	19
4.1.2 Fördelar och nackdelar med miljöredovisning	21
4.1.3 Pålitlighetsfaktorer	21
4.2 Trender, nutid och utveckling	24
4.2.1 Trender i rapportering	24
4.2.2 Global Reporting Initiative (GRI).....	25
4.2.3 Utveckling.....	26
5. Intervjuer	28
5.1 GDL Transport AB	28
5.2 Alltransport i Östergötland AB.....	30
6. Analys.....	34
7. Slutsatser.....	39
7.1 Diskussion.....	39
7.2 Praktisk relevans	40
7.3 Självkritik.....	40
7.4 Förslag till fortsatt forskning	41
Källförteckning	42
Litteraturreferenser	42
Elektroniska referenser	44

Bilagor:

Bilaga 1: Intervjumanus Alltransport i Östergötland AB

Bilaga 2: Intervjumanus GDL Transport AB

1. Inledning

Inledningen lägger grunden för studien med en redogörelse för bl.a. studiens syfte och frågeställningar: varför företag i lastbilstransportbranschen miljöredovisar. Detta kapitel ger en bakgrundsbild, både allmän för miljöredovisning och en kort översiktlig bakgrund av transportbranschen. En sista aspekt som kartläggs här är viktiga aspekter av de problem som finns och som kan påverka studien.

1.1 Bakgrund

1.1.1 Allmänt

Gray (2006) har påtalat hur vanlig redovisning exkluderar allt som kan tänkas vara underbart, ambitiöst och eftersökt av det mänskliga tillståndet. Hållbarhetsredovisning erbjuder, i teorin, en alternativ redovisning för att hantera dessa centrala ämnen. Den stadiga ökningen av hållbarhetsredovisningar borde innebära att företagsledningarna ser att denna rapportering har en plats inom affärsvärlden och att det finns ett värde i denna typ av rapportering.

Diskussionen runt ett hållbart samhälle och hållbarhetsredovisningar började redan på 70-talet och har tagit stora kliv framåt sedan dess. Mathews (1997) visar att forskningsområdet decennierna efter har försökt råda bot på subjektiva och ej säkerställda undersökningar samtidigt som diskussionen om användningsområdet för hållbarhetsredovisning och rapportering startade. Deegan och Unerman (2005) nämner en viktig hörnsten i miljötänkande och hållbarhetsredovisning som kom 1987 genom Förenta Nationernas rapport "Vår gemensamma framtid". Detta uppmärksammade dokument lyfte upp diskussionen om en hållbar utveckling och företags ansvar för en hållbar framtid för samhället.

Bergström, *et al* (2002) har dokumenterat miljöredovisningars utveckling mellan 1990 och 1996. Dessa ökade kraftigt i omfattning då kvantiteten (antal sidor)

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

ökade snabbt, medan kvaliteten (antal informationskategorier) inte utvecklades i samma takt. Bergström, *et al* (2002) drar slutsatsen att en miljöredovisning under denna tid innehöll en beskrivning av företagets miljöpolicy, en kort reflektion över produkternas eller produktprocessens miljöpåverkan samt planer för en EMAS (Eco Management and Audit Scheme) eller ISO14001-certifiering, inga konkreta ekonomiska aspekter redovisades. Sveriges Finansanalytikers Förbund (SFF) reagerade också på den explosionsartade utveckling som miljöredovisningar hade under denna tid och gav 1996 ut rekommendationen ”om miljöinformation för finansanalytiker”. Rekommendationen drar slutsatsen att om miljöredovisning anses vara viktigt bland företag så blir det även viktigt för finansanalytiker i sin analys av dessa. Rekommendationen ger dessutom en uppsättning riktlinjer för miljöredovisning bland de börsföretag som analytikerna har som uppgift att analysera. En till aspekt som påverkat miljöredovisningar är det minimikrav som utvecklats i svensk lagstiftning genom införandet av miljöbalkens rapporteringsskyldighet för företag som bedriver miljöfarlig eller miljöpåverkande verksamhet.

Bergström, *et al* (2002) redogör för de standarder som EU utarbetat. EMAS-förordningen (Eco Management and Audit Scheme) publicerades 1995 och är ett verktyg framtaget för att uppmuntra företag att arbeta mer strukturerat med miljöfrågor och att kontinuerligt sträva efter att förbättra sin miljöprestanda. En registrering i EMAS kräver att en organisation bl.a. ska genomföra en miljöutredning, införa ett miljöledningssystem, genomföra en miljörevision, utarbeta en miljöredovisning och låta den bli granskad av en ”ackrediterad miljökontrollant”. Nästa steg i utvecklingen av att reglera miljöredovisningar kom 2001 genom EUs rekommendation (nr 1495) om ”redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser”. I denna rekommendation definieras centrala begrepp för miljöredovisningsområdet och hur dessa poster bör redovisas.

Grays (2006) uttalande om den traditionella bokföringens brist och miljöredovisningens utökade perspektiv verkar ha belägg samtidigt som vi ovan

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

kan se miljöredovisningens och rapportens utveckling över tiden. Hur har denna redovisning påverkat transportbranschens sätt att tänka, redovisa och kommunicera sina strategier och åtgärder mot miljöförstöring?

1.1.2 Transportbranschen

Transportsektorn är uppmärksammas för sin självklara påverkan på miljön och har därmed börjat ta till sig standarder och riktlinjer. Schwartz (1997) redogör för den utveckling och genomslagskraft som grönt tänkande hade under 90-talet. Genom denna utveckling har transportbranschen blivit hårt granskad. Att aktivt driva miljöfrågor har börjat betraktas som en av de främsta konkurrensfaktorerna inom branschen. Företagen har tvingats att i större grad tillgodose kunders krav, bl.a. genom införandet av standarder som EMAS och ISO14001. Naturvårdverket (2003) påpekar att EUs handel med utsläppsrätter har förändrat transportbranschens förutsättningar för miljöredovisningens användningsområde. Utsläppsrätter är tänkta att sätta ett tak på hur stora utsläppen får vara och begränsar på så sätt företag i deras utsläpp av växthusgaser. Sternrapporten från 2007 visar att transportbranschen år 2000 stod för 14% av de totala globala utsläppen av växthusgaser där vägtransportbranschen står för tre fjärdedelar av dessa (10,5%). Samma rapport föreslår en plan för minskning av koldioxidutsläpp för detta sekel och sätter därmed press på transportbranschen och övriga världen att arbeta ned sina koldioxidutsläpp.

1.2 Precisering av forskningsproblem

Miljöredovisningsområdet är relativt ungt och har ännu ingen allmänt accepterad praxis eller enhetliga riktlinjer, vilket leder till ett par problem. Gray, *et al* (1995) lyfter fram ett problem som behandlar miljöredovisningens ställning i stort. De menar att miljörapportering inte har samma tyngd som konventionell bokföring då miljöredovisning inte har haft samma utveckling forskningsmässigt. Miljöredovisning har inte granskats lika hårt och länge som dess motsvarighet samtidigt som kraftigt reglerade riktlinjer inte strukturerat upp området. Denna händelseutveckling leder till att miljö- och hållbarhetsrapportering inte får samma legitimitetsstatus som traditionell ekonomisk redovisning.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

Nästa problem baserar sig på att det inte finns någon enhetlig praxis inom området. Ljungdahl (1999) förklarar problemet med att begrepp som miljökostnad, miljöskuld, miljöinvestering och miljöåtgärd ska definieras, identifieras och redovisas likartat i årsredovisningar och miljöredovisningar. Det är möjligt att definiera och avgränsa dessa begrepp teoretiskt, men det stora problemet uppstår när dessa ska tillämpas och tolkas i praktiken. Problemet ligger i att innebörden av begreppen definieras olika beroende på vilket perspektiv som ligger till grund. Man behöver enas om en begreppsapparat som är acceptabel för alla perspektiv som samtidigt inte inskränker begreppens betydelse. Ytterligare ett definitionsproblem som problematiserar är de två utgångspunkter för miljöredovisning som Larsson (1999) nämner. Om miljöredovisningen bygger på klassisk redovisningsteori eller om den bygger på ett utvidgat synsätt med syfte att redovisa verksamhetens miljömedvetenhet och miljömässiga uthållighet. Bebbington (1997) menar att de spänningar som finns mellan den traditionella redovisningen och miljöredovisningen bara kan lösas genom att båda sidor samarbetar.

Ett sista problem som är nära anknutet till informationsvärdet av en miljöredovisning är hur man ska kunna uttrycka miljö- och samhällsrelaterade ämnen i monetära termer och hur dessa aspekter kan komma att påverka verksamhetens ekonomi och den ekonomiska redovisningen. Både Ljungdahl (1999) och Larsson (1997) efterlyser ekonomiska aspekter på miljöarbete i miljörapporten eftersom denna utökade information är viktig för alla intressenter då den ger en ytterligare insikt i hur företagen investerar i och hanterar gällande miljökrav samt hur företaget anpassar sig inför framtida miljökrav. Problemet med denna information är den monetära aspekten med redovisningen, hur man ska kunna omvandla en framtida utgift för ex. sanering eller en miljöanpassning till monetära termen när summan inte är känd.

1.3 Syfte och frågeställningar

Tillsammans med transporter diskuteras det om biologiska drivmedel, dvs. förnybar energi och bl.a. Sternrapporten visar lastbilstransporters stora andel av koldioxidutsläppen i Sverige. Därmed är det intressant att undersöka hur transportföretag förhåller sig till miljön och hur dessa företag kommunicerar sina aktiviteter till utomstående. Syftet med denna uppsats är att försöka förklara varför transportföretag miljöredovisar och vilken ställning rapporten har som informations- och påverkanskanal för transportföretagen. För att kunna besvara syftet har vi utformat fleratlet underliggande frågeställningar:

- Används miljörapporten som konkurrensmedel, Pr-medel eller är det ett internt dokument?
- Genomförs miljöredovisning eftersom konkurrenter gör det, vilket medför att rapporten närmst går att likna med en trend som leder till att företag har mer att förlora på att inte ge ut en miljöredovisning än vad företag har att vinna på att skapa en tillförlitlig och relevant rapport. Är det intressenter som tvingar fram uppkomsten av denna rapport?
- Var denna rapportering bara en fluga som bl.a. Deegan (2002) pekar på som dyker upp med jämna mellanrum?

1.4 Definitioner

Miljöredovisning - arbetet med redovisningen

Miljörapport - dokumentet som offentliggörs med, eller separat från, årsredovisningen (kan även vara ett internt dokument).

Miljöledningssystem - Ett informationssystem som företag använder för att miljöredovisa.

Intressent - Freemans (1986, s46) ”*Any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organisation’s objectives*”

Politisk Ekonomisk Teori - En teoribildning vilken bl.a. innefattar intressentteorin, och institutionell teori.

2. Metod

Metodkapitlet ger en bild över hur samtliga delar av studien genomförts, allt från teorisökandet till intervjuunderlagets insamling. En diskussion om miljöredovisningens historiska genomslagskraft inom forsknings- och utbildningsväsendet har förts. Studien problematiseras mycket av definitionsproblem inom området, vilket också innebar att vi fick utforma en metod som anpassades efter dessa problem.

2.1 Val av metod

Då ämnet miljöredovisning lider av definitionsproblem både inom praxis och inom forskningen behövde vi utforma en metod som minskade missförstånd, genom att bl.a. definiera och förklara begrepp för läsare och intervjupersoner. För att försöka undgå missförstånd genom frågorna valde vi en kvalitativ metod, vilket innebar en säkerställning av att så få missförstånd som möjligt skedde och att intervjuerna anpassades efter respondenten. Det ledde till att intervjupersonen fick större frihet att uttrycka sig, allt i enlighet med Saunders, Lewis och Thornhill (2009).

2.2 Tillvägagångssätt för undersökningen

Urvalet baserades på transportföretag kända av författarna till studien. En sökning på fulltextdatabasen "Affärsdata" ledde till en jämförelse och urval baserad på storleken på tänkta företag. I övrigt undersökte vi information på företagens hemsidor med "Affärsdata" som komplement. Eftersom vi undersökte varför företag utformar miljöredovisning lokaliserade vi den ansvariga personen för företagets miljöredovisning för en intervju.

Intervjun var semistrukturerad vilket gjorde att flödet på intervjun kontrollerades av båda parterna. Rekommendationer från Saunders, Lewis och Thornhill (2009) utgjorde grunden för intervjuuppställningen och metoden. Under intervjun

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

antecknades svaren löpande och intervjun spelades dessutom in vilket innebar att vi kunde koncentrera oss på vad som sades och andra aspekter som intervjupersonen gav uttryck för vilket bandspelaren inte kunde fånga upp, ex. ansiktsuttryck, kroppsspråk. En sista aspekt som påverkade intervjuuppställningen var den textanalys vi utförde av företagets externa rapportering av miljöpolicy, årsredovisningar och riktlinjer. Denna textanalys individualiserade intervjumanuset för var och ett av intervjuföretagen då manuset bestod av en allmän del gemensam för samtliga intervjuföretag och en individuell del baserad på miljöredovisningar och andra offentliga dokument.

2.3 Val av teorier

Genom studiens huvudsakliga frågeställning har övergripande teorier använts för att förklara varför miljöredovisning utarbetats. Beroende på vilka intressenter miljörapporten riktar sig till så kommer organisationens beteende och därmed miljörapportens utseende att påverkas. Därmed valde vi att utarbeta teorigrunden utifrån teorier som förklarar organisationens och företagsledningens beteende. Intressentteorin förklarar företagsledningens/organisationens relation till intressenter och visar på organisationsförändringar p.g.a dessa relationer. Den kompletterande institutionella teorin har använts då teorin behandlar hur organisationen svarar och anpassar sina egna procedurer mot extern press. Gray, *et al* (1995) påpekar miljöredovisningens komplexitet och nämner att flertalet teorier behövs för att förklara förändringar. Vi förkastar inte på något sätt övriga teorier eller förklarar dessa oanvändbar utan väljer helt enkelt att arbeta utifrån ett intressentorienterat och institutionellt perspektiv.

Den källkritik vi kan framföra till miljöredovisning som forskningsområde och därmed kritik till källor från området är det som Gibson (1997), Deegan (2002) Gray, *et al* (1995) och Owen (2007) tillsammans gett en bild av. Gibson (1997) menar att en utveckling av forskningsområdet skulle sätta krav på utbildningar att ge grundläggande kunskaper inom hållbarhetsredovisning. Deegan (2002) visar att de ledande skolorna inte tog till sig forskning från områden som hållbarhets- och miljöredovisning när ämnet började etableras. Vanligtvis gavs studenter och

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

doktorander rådet att rikta in sig på de mer konventionella områdena inom ekonomi. Agerandet kan kopplas både till att hållbarhetsredovisning ses som mindre legitimt än konventionell redovisning och det, Gray, *et al* (1995) och Owen (2007) anser, att hållbarhet var ett marginellt, men inte desto mindre komplext område som inte enbart kunde förklaras av en enda teori. Forskningsområdet består av en mindre grupp av forskare, vilka inte ersätts av nya. De fåtal forskare som är aktiva skulle kunna vara i ett grupptänk och skydda varandra då de är en liten grupp vilka läser och kritiserar publicerade texter. Det kan medföra att forskare inom området opponerar mot varandras vetenskapliga artiklar, vilket kan leda till att objektiviteten kan ifrågasättas.

Ett stort problem med uppsatser och forskning i allmänhet brukar vara att dessa är för teoretiska och enbart hjälpsamma inom forskningsvärlden. För att undvika ett alltför teoretiskt angreppssätt har vi i litteraturdelen av studien, förutom att redogöra för teorier, dessutom valt att förmedla mer konkreta faktorer som påverkar ett företag i sitt val av miljöredovisning och miljörapportering. Tillsammans med en stark nutidskoppling via GRI (Global Reporting Initiative) och andra undersökningar har vi försökt placera studien inom teoretiska och praktiska ramar såväl nutid som dåtid.

I problemdiskussionen har det klargjorts att det inte finns någon enhetlig och allmänt accepterad riktlinje för definition, beräkning och redovisning av finansiell miljöinformation. Vi tog avstamp i GRI ett dokument för säkerställande av miljörapportens informationsinnehåll för att fastställa vad som anses med en hållbar miljöredovisning. Vi anser att GRI är det, idag, mest betydelsefulla och aktuella dokumentet med uppsättningar av riktlinjer för miljö- och hållbarhetsredovisning. Det faktum att GRI är ett pågående projekt med inflytelserika deltagare från samhället gör dokumentet väl utformat och uppdaterat.

3. Teorier

Teorikapitlet av studien börjar med en presentation av teorier (intressentteorin och institutionell teori), vilka ger en teoretisk grund. Efter teorigrunden visas vad varje teori bidrar till i förklarandet av studiens huvudsakliga frågeställning.

3.1 Intressentteorin

Intressentteorin förklarar relationen mellan företaget och de grupper eller individer som har någon form av intresse av företagets verksamhet, Deegan och Unerman (2005). Deegan och Unerman (2005), Deegan (2002), Deegan, *et al.* (2002) Zambon och Del Bello (2005) och Gao och Zhang (2006) lyfter fram det huvudsakliga problemet med teorin. Företaget agerar inte bara mot en gemensam grupp av intressenter utan de agerar mot flera grupper av olika intressenter vilka var och en har olika, skiftande intressen och värderingar. Deegan och Unerman (2005) beskriver intressentteorins två perspektiv, det moraliska och det etiska perspektivet. Det moraliska perspektivet argumenterar för att alla intressenter är lika värda och har rätt att behandlas lika av organisationen medan det etiska perspektivet delar in intressenterna i primära och sekundära intressenter beroende på hur viktiga företagsledningen anser att intressenterna är. I det etiska perspektivet finns det ett minimum av rättigheter, t.ex. rättigheten att få information gällande företagets ekonomiska ställning, men i övrigt graderas intressenterna efter sin styrka mot företaget. Företagsledningen kommer att prioritera de primära framför de sekundära då dessa anses viktigare för företagets fortlevnad, utan att egentligen ta ställning till riktigheten eller rimligheten i de primära intressenternas krav. Gray, *et al* (1997) menar att det etiska perspektivets minimikrav där relationen mellan intressenter och företaget förklaras tillsammans med en intressents rätt att erhålla den information som ens relation ger rätt till. Den information som passerar genom relationen beror på styrkan mellan parterna och företagets vilja att förse intressenten med informationen. Galbreath (2006) visar, i sin tur, att hanteringen av de primära intressenterna har en positiv effekt på

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

både företagets resultat och prestationsförmåga. De problem han finner med intressentteorin är att en satsning på externa primära intressenter inte behöver garantera framgång. Den kamp om begränsade resurser mellan interna och externa intressenter som hela tiden pågår innebär att det är svårt att omvandla teorin till praktik. Målsättningen att behandla samtliga intressenter likvärdigt kan finnas, men den praktiska måluppfyllnaden kommer att vara svår och innebära en komplex beslutordning från ledningen. Deegan och Unerman (2005) menar att företagsledningens uppgifter är att bedöma intressenters reaktioner på företagets agerande och avgöra vilka hot och möjligheter som kan associeras med detta agerande. En framgångsrik organisation identifieras efter sin förmåga att tillfredsställa starka intressegrupper. Antonacopoulou och Meríc (2005) framför kritik mot intressentteorin då den har nått en status av ej ifrågasatt tydlighet (sunt förnuft) och kritiserar därmed teorin för sin missledande tydlighet. De menar dessutom att det vore naivt att anse att teorin är värderingsfri med tanke på dess grundantaganden.

Zambon och Del Bello (2005) delar in rapporteringen i två sidor, en aktiv och en passiv, där den passiva sidan av informationen är den som förknippas med företagets kapacitet att presentera t.ex. miljövänliga aktiviteter på ett sätt som anses vara neutralt. Den aktiva sidan baserar sig på rapportens uppbyggnad i förhållande till företagets samhällliga ansvarstagande. Den förknippas med subjektivitet och hur företaget påverkar den uppfattning intressenter har om företaget och dess resultat både ekonomiskt och handlingsmässigt. Ljungdahl (1999) framför att tillämpningen av intressentteorin genom redovisning av miljö- och samhällsrelaterad information är ett led i en högst medveten strategisk process i syfte att påverka företagets prioriterade intressenter.

Miljögrupperna som under en längre tid hade kritiserat massbrukens användning av klor i blekningsprocessen var i sig inget hot mot skogsföretagen, då de kunde betraktas som en ganska perifer intressentgrupp. När miljögrupperna däremot lyckades aktivera en allt större del av konsumenterna som började ifrågasätta skogsföretagens miljöambitioner utkristaliserades ett potentiellt hot. (Ljungdahl, 1999, s.200-201)

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

Ljungdahl (1999) exemplifierar genom ovanstående citat när en oprioriterad målgrupp lyckas påverka en prioriterad, i det här fallet kunderna och företagets framtida intäkter. Informationen efterfrågades inte direkt av kunderna utan dokumentet fungerade som en stödfunktion i den övergripande strategin för att hantera denna intressentgrupp. Genom att vinkla miljörapporter mot aktieägarna och ta med de ekonomiska resultaten i ett sammanhang samtidigt som oprioriterade intressegrupper tillmötesgår kan företagsledningen förhindra en realisering av intressenthot. O'Donovan (2002) och Milne och Patten (2002) tillägger att offentliggörandet av miljörapporten baserar sig på beslutet att sätta företaget i god dager. Det stödjer aspekten att miljörapporten används av ledningen för att ge en positiv bild av företaget och därigenom bearbeta sina intressenter. Ljungdahl (1999) såväl som Deegan, *et al.* (2002) och O'Donovan (2002) menar att om ledningen inte ser något hot eller någon reaktion från intressenter så kommer den oreglerade rapporteringen från företagen att vara väldigt liten då det inte finns någon aspekt som tvingar fram miljörapporten. O'Dwyer (2002) visar, på samma sätt som Ljungdahl (1999), att det är mer troligt att en mindre detaljerad redovisning används för att tillmötesgå mindre kraftfulla intressenter vilket medför att företagsledningen kan styra företaget framgångsrikt.

Gao och Zhang (2006) lägger vikt vid att företaget måste engagera intressenterna och att detta är nödvändigt för att företaget ska kunna ta en ställning inom hållbarhet. Engagemanget kan ta sig olika former beroende på sammanhanget samtidigt som engagemanget också påverkas av antalet intressenter som deltar i processen. Den dialog med intressenter som Gao och Zhang (2006) föreslår påbörjas för att lösa förväntade och redan uppkomna konflikter, hantering av intressenter. Det problem som uppkommer är omöjligheten att engagera samtliga intressenter och vara hörsam för all input/respons. Vad som föreslås är sk. intressentråd där varje intressentgrupp får ett eget råd och discussionsforum där dessa, tillsammans med företaget, får möjlighet att lösa eventuella intressekonflikter. Ett råd som ges av Gao och Zhang (2006) och Yamak och Süer (2005) är att man inte får ge en specifik intressent för mycket auktoritet utan att

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

makten är jämnt fördelad mellan intressenterna så att inte en intressent kan bestämma över gruppen.

3.2 Institutionell teori

Deegan och Unerman (2005) och Deegan (2002) menar att teoribildningen institutionell teori är ett viktigt teoretiskt inslag då den ger ett komplement till bl.a. intressentteorin om hur en organisation svarar mot förändringar i social och institutionell press. Institutionell teori ger en förklaring av hur mekanismer i en organisation söker efter att sammanföra företagets praxis och karaktär med sociala och kulturella värderingar, för att återfå eller bibehålla legitimitet. Mekanismer som nämns kan inkludera de som föreslås i de politisk ekonomiska teorierna, vilket gör att Deegan och Unerman (2005) speciellt vill framföra att dessa teoribildningar måste ses som komplement till varandra hellre än konkurrerande teorier. Den anpassning som den institutionella teorin förklarar har två huvuddimensioner: isomorfism och decoupling. Isomorfism förklarar organisationens anpassning till en institutionaliserad praxis och har tre vidareutvecklingar: tvingande, härmande och normativ isomorfism. Tvingande isomorfism innebär att organisationen enbart ändrar sitt beteende p.g.a. press från primära intressenter. Den härmande isomorfismen innebär att organisationen försöker efterlikna eller förbättra institutionaliserad praxis som andra organisationer har, möjligtvis i syfte att få en konkurrensfördel. Normativ isomorfism relateras till den press som uppkommer från gruppnormer att ta åt sig viss institutionaliserad praxis. Den andra dimensionen av den institutionella teorin, decoupling, bygger på att ledningsnivån inser att företaget måste ta till sig viss praxis och kan t.o.m. utge officiella uttalanden om att dessa ska införas på företaget, medan procedurerna i själva verket inte implementeras. På så sätt kan organisationens praxis hållas särskild från allmänhetens förväntningar samtidigt som företaget fortfarande uppfattas som legitimt.

Milne och Patten (2002) menar att mycket av beteendet på ledningsnivå kan vara kontrollerad av institutionell press vilken skapar tendenser mot isomorfism inom organisationen. Även om denna press tvingar organisationen och ledningen till

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

förändring så försöker ledningen skapa en buffert mellan organisationen och dess omvärld. Ledningen kan t.ex. förse allmänheten med rättvisande rapporter gällande en rad av institutionaliserad praxis för att minska förorening medan sådana initiativ inte behöver ändra något i organisationens ”riktiga arbete”, ett decoupling-beteende som enbart existerar för att dölja företagets aktiviteter för snokande ögon. Sökandet efter legitimitet behöver inte leda till några direkta eller praktiska förändringar för organisationen.

Den neoinstitutionella teorin baserar sig på den institutionella och att organisationer blir samhälleligt belönade genom resursen legitimitet, Fernandez-Alles och Valle-Cabrera (2006). Den neoinstitutionella teorin bryter sig loss från den traditionella institutionella teorin genom att på ett mer aktivt sätt betona förändring samtidigt som den fortfarande förklarar stabilitet inom organisationen och likheter i isomorfismen mellan företag. Den förklarar dessutom uppkomsten av konkurrensfördelar genom ledningens förmåga att reagera på institutionella mekanismer. Fernandez-Alles och Valle-Cabrera (2006) visar hur teorin kan appliceras på ledningsnivå. Konkurrensfördelar kan skapas både från differentiering, heterogenitet och förändring, men också genom samhälleligt kapital, intressenter och plats för institutionell press vilket leder till legitimitet, resurser och slutligen konkurrensfördelar. Legitimitet och effektivitet är inte motsägelsefulla mål, båda målen måste finnas för att ledningen ska kunna agera effektivt och i organisationens bästa. I den utspridande processen följer legitimitet effektivitet, medan det är tvärtom i relationen mellan intressenter. Power (2003) hävdar dock att tekniker eller metoder måste vara legitima innan de blir effektiva och att det motsatta förhållandet (effektivitet före legitimitet) inte är möjligt.

3.3 Hur metoderna förklarar uppkomst av miljöredovisning

Amerikanska normgivare, FASB, förespråkar att informationen ska vara användbar för finansiella aktörers ekonomiska investeringsbeslut. Det finns dock inga säkerställda undersökningar som visar att aktieägare aktivt efterfrågar miljö- och samhällsrelaterad information. Ljungdahl (1999) drar slutsatsen att det därmed inte tycks vara i första hand de finansiella intressenternas behov av denna

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

typ av information som förklarar förekomsten av miljöredovisning. Gray, *et al* (1995) instämmer då de menar att intresset runt miljörapportering inte kan väntas följa minsta lilla vink från de finansiella deltagarna. Vem är mottagaren av miljörapporten om behovet inte finns hos de finansiella intressenterna? Intressentteorin kan förklara förekomsten av miljöredovisning som en strävan av företagsledningen att hantera relationen med intressenter vilka har olika mål och krav på organisationen, vilket både Ljungdahl (1999) och Deegan (2002) ställer sig bakom. Miljöredovisningen kan härigenom framstå som en kommunikationsstrategi mot intressenter. Gray, *et al* (1997) anser att intressentteorin har begränsningar i sin förklaring av hållbarhetsredovisningar, men att den hjälper att identifiera de grupper företaget påverkar och påverkas av.

Då samtliga teorier ger empirin rimliga tolkningar anser Ljungdahl (1999) att detta kan indikera områdets komplexitet och stödja användandet av flera teorier. Det kan också stödja att ingen av teorierna Ljungdahl (1999) använder är anpassade till att förklara förekomsten av miljöredovisning då dessa skulle kunna vara för allmänna. Gray, *et al* (1995) anser också att det inte finns en enda teori som kan förklara användandet av hållbarhetsredovisning eftersom området är så komplext. Intressentteorin kan bl.a. stödja företagsledningens fokus på de mäktigaste intressenterna och ignorera de mindre viktiga så länge som de senare inte lyckas influera någon av de starkare. Miljöredovisningen kan dessutom, i intressentperspektivet, spela en mängd roller beroende på vilken målgrupp dokumentet riktas till. Miljöredovisningen får dock endast en ceremoniell roll inom det nyinstitutionella perspektivet.

4. Litteratur

Litteraturkapitlet konkretiserar till en början aspekter som påverkar valet av miljöredovisning tillsammans med delen pålitlighetsfaktorer som ytterligare behandlar viktiga delar av miljöredovisningen och skapar förståelse. Därefter ger kapitlet en nutidsbild av området miljöredovisning då den visar vad andra undersökningar gett för resultat och vilka slutsatser som har dragits från dessa med en avslutande teoretisk diskussion om miljöredovisningens utveckling.

4.1 Konkreta aspekter som påverkar valet av miljöredovisning

4.1.1 Faktorer som påverkar valet av miljöredovisning

I tidigare delar har teorierna försökt förklara uppkomsten av miljöredovisningar, här beskrivs mer konkreta faktorer som kan påverka uppkomsten och valet av miljöredovisning. Enligt Ljungdahl (1999) styrs marknaden i hög grad av miljökrav från miljöopinionen (innehållande bl.a. miljögrupper, media och allmänheten), ett krav som företagen känner av, men som inte påverkas av företagets fysiska närhet till konsumenten. Det verkar däremot vara uttryckliga kundkrav som har större betydelse än närheten till kunden. Kravet blir mer realiserat när företagets egna kunder börjar ställa krav på miljöanpassning och miljöinformation vilket tvingar företagen att agera. Deegan (2002) instämmer också i att rätta sig efter miljöopinionens förväntningar och därigenom hantera intressenter som kan vara viktiga för företagets överlevnad. Uppmärksamhet från denna sorts rapportering kan vara negativ och positiv, negativ genom negativ uppmärksamhet från miljögrupper och konsumenter vilken kan bestå av allt ifrån att man inte miljöredovisar till ett regelrätt miljöbrott. Detta kan dock kompenseras genom den positiva uppmärksamhet som kan erhållas till följd av organisationens miljöengagemang och miljöarbete. En sista extern aspekt som kan påverka är konkurrenternas miljöredovisningspraxis; man vill aldrig vara sämre än sin konkurrent.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

De ovanstående aspekterna kan klassas som externa där man måste hålla sig på en godtagbar nivå då negativ uppmärksamhet eller en position under godtagbar nivå kan skada företaget. Internt finns det också aspekter som påverkar miljöredovisningen. Företagsledningens stöd och uppmuntran är en viktig aspekt då en positiv inställning hos företagsledningen alltid underlättar arbetet längre ned i organisationen. Larsson (1997) menar att ett omfattande miljöarbete innebär stora förändringar och fordrar resurser både personella och ekonomiska, vilket innebär att beslut gällande miljöarbete bara kan tas på ledningsnivå. Han anser därigenom att miljöarbetet bör ingå i företagets övergripande strategi och att den konkurrensfördel företaget erhåller på miljöområdet kommer att stärka företagets marknadsposition. Ljungdahl (1999) instämmer i att det inte enbart räcker med företagsledningens stöd utan att det också behövs personal som är intresserad av att driva fram och utveckla en miljöredovisning. Utan ledningen kan de drivande personerna tröttna och utan de drivande personerna utvecklas inte miljöredovisningen trots ledningens välvilja. En aspekt som underlättar ovanstående interna aspekter är ett fungerande miljöledningssystem som kan generera relevant data för rapportering både internt och externt. En central organisation tillika en tillsatt miljöchef på koncernnivå minskar friktionen ytterligare då denna befattning visar på organisationens drivkraft för miljöredovisning och miljörapportering. Miljöfrågan är nära anknuten till den verksamhet företaget bedriver och den självklarhet verksamheten har för att exempelvis redovisa miljöinformation. De traditioner som finns inom företaget kan leda till att kunskap finns inom delar av organisationen och att avdelningar kan ha kommit olika långt i sitt miljöarbete. Erfarenhet från avdelningar med en tradition av miljöredovisning kan i sin tur underlätta en koncerngemensam miljöredovisning och rapportering. En sista aspekt som Ljungdahl (1999) tar upp är att miljöredovisningen kan leda till bättre affärsmöjligheter och konkurrensfördelar på marknader där kunder uppskattar dels miljöprestationer och dels information om dessa prestationer.

4.1.2 Fördelar och nackdelar med miljöredovisning

Fördelar och nackdelar med miljöredovisningar är en utveckling av faktorerna i ovanstående stycke och är, för enkelhetens skull, också indelade i ett internt och externt perspektiv. Fördelar och nackdelar med miljöredovisning kan preciseras beroende på vilken roll rapporten har, (redovisningsdokument, debatt- eller utbildningsinstrument m.m.) men här nedan kommer dessa aspekter förklaras utifrån ett allmänt perspektiv. De externa fördelarna ser miljöredovisningen som en slutprodukt, vilken kan användas för att tillförskaffa företaget konkurrensfördelar eller förbättra företagets image mot intressenter, Larsson (1997) och Ljungdahl (1999). Ett konkret exempel på konkurrensfördel som Galbreath (2006) visar är den trovärdighet organisationen kan erhålla genom miljöredovisningen. De interna fördelarna ser miljöredovisningen som en process, vilken ger en genomlysning och transparens för hela organisationen samtidigt som arbetet med miljöredovisning ger ett internt fokus på miljöarbete. Nackdelarna som finns liknar varandra oavsett om de är interna eller externa. En nackdel som undersökningar identifierat är den exponeringsrisk som uppkommer när man ger ut en frivillig redovisning. Mottagarna av informationen kan dessutom komma att förvänta sig ett visst omfång av rapporten, vilket gör att förväntningarna hur rapporten ska se ut och vad den ska innehålla trappas upp hela tiden. Kontinuiteten i rapporteringen kan också bli ett krav från miljöopinionen på samma sätt som förväntningarna, Ljungdahl (1999).

4.1.3 Pålitlighetsfaktorer

Det finns faktorer som påverkar pålitligheten och tillförlitligheten av en miljöredovisning vilket indirekt och direkt har behandlats i ovanstående litteraturavsnitt. De faktorer som nämns här nedan är: pålitligt redovisningssystem, världsomfattande standarder och extern kontrollant.

Syftet med ett pålitligt miljöledningssystem är att ge en helhetssyn på miljöarbetet och ett pålitligt system ger en pålitlig miljöredovisning och pålitlig miljörapport. Systematisk bokföring säkrar:

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

att det blir korrekta och begripliga spår efter ett händelseflöde är ett ideal för pålitlighet. (Bergström, S. *et al*, 2002, s. 67)

Bergström, *et al* (2002) vill klargöra vikten i att rapporter från ett miljöredovisningssystem tydligt klargör hur redovisningsenheterna är definierade och att redovisningssystemet byggs kring vad som är önskvärt i termer av hållbar utveckling. Ett miljöledningssystem bygger till viss del på indikatorer och identifiering och definiering av dessa. Detta leder oss till problemet när inga säkra indikatorer för rapportering finns vilket medför att man tvingas använda mindre träffsäkra indikatorer vid redovisningen vilket i sin tur minskar rapportens trovärdighet. Strävandet efter en standard problematiserar också då dessa riskerar att hamna i ett sökande efter ”rätt” indikator när denna indikator i själva verket inte existerar. För att utarbeta ett pålitligt system menar Birkin och Woodward (1997) att organisationens förhållande till dess omvärld måste finnas inom systemets gränser därmed måste inte bara omvärldens definition finnas i systemet utan detta ska ges ett syfte. Andra viktiga aspekter av ett miljöledningssystem är att det ska göra miljöarbetet effektivt och möjliggöra relevanta kontroller av såväl processer som administrativa rutiner, Larsson (1997), och att systemet ska ha klara hållbarhetsmål som kommuniceras genom bolaget till intressenter tillsammans med specifika direktiv som stödjer dessa mål, Gao & Zhang (2006).

Att råda bot på definitionsproblemen är vad standardiserade riktlinjer försöker uppnå. Bergström *et al*, (2002) visar att en rapporters pålitlighet underlättas av jämförelser mellan företag och organisationer som använder samma ramverk och definitioner i miljöredovisningen. Ett exempel på de två första pålitlighetsfaktorerna är standarden ISO14001 som baserar sig på att kvalitetssäkra det interna miljöledningssystemet. Systemet behöver bl.a. resultatuppföljning för att kunna påvisa en förbättring vilket är ett krav för att behålla ISO-certifieringen. Raar (2002) visar också på att standardiserade format förväntas reducera informationsinkonsekvensen bland organisationers miljöredovisningar.

Den tredje pålitlighetsfaktorn innefattar den externa kontrollanten. Linghede (1996), Larsson (1997), Gray, *et al* (1997) anser att en utomstående parts

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

verifiering av miljörapporten är viktig då rapporten får ett externt uttalande om att den är sann, rättvisande och komplett. Gray. *et al* (1997) vidareutvecklar sig då de anser att det aldrig borde finnas en helt ocertifierad revision av miljö- och hållbarhetsredovisning eftersom revisionsprocessen leder till en ökad transparens och ett ansvarstagande som bara en revision kan uppnå. Larsson (1999, s.60-61) nämner ett problem med revision av miljöredovisning:

Samtidigt kommer en sådan typ av redovisning att ställa oändligt mycket större och kanske annorlunda krav på de normer som skall styra redovisning och granskning (revision).

Ovanstående problem är nära knutet till Grays *et al* (1997) indelning av kontrollantens ställning där den första sortens kontrollant är helt självständig och enbart strävar efter den sanna och rättvisande rapporten. Den andra sortens kontrollant är mer involverad i organisationen och hjälper till att skapa systemet och samlar in information från intressenterna. För att behålla en viss grad av objektivitet litar denna kontrollant på att sin arbetsgivare ska stå för detta. Skillnaden mellan dessa två kontrollanter är att den första är formell och enbart till för att skapa en social image av organisationen medan den andra är till för att uppmuntra till förhandlingar mellan organisationen och dess intressenter.

Letmathe och Doost (2000) kopplar samman flera av de pålitlighetsfaktorer som nämnts för att visa hur ansträngningen med en revision kan minskas. En tillräcklig informationsbas, att man håller sig efter standardiserade riktlinjer och att systemet tillika mätvärdena kontinuerligt ses över, medför att revisorer inte behöver lägga ned lika mycket tid och energi på substansgranskning då detta system redan är säkerställt. Ett genomarbetat system ger en viktig karta för interna och externa revisioner där dessa kan fastslå hur tillmötesgående organisationens är mot externa krav. Larsson (1997) anser också att standardisering av system, begreppsapparat, praxis i miljöredovisning tillsammans med standardisering av kontrollantens roll leder till en ökad trovärdighet för rapporten. Standardiseringen kan dessutom underlätta jämförelser över tid och mellan företag.

4.2 Trender, nutid och utveckling

4.2.1 Trender i rapportering

Vad säger forskare och undersökningar om miljörapportens och miljöredovisningens utveckling? Harte och Owen (1991) beskriver miljörapporteringens trender i brittiska företag där de såg att relativt lite miljöinformation yttrades i årsredovisningar och att den allmänna frånvaron av dåliga nyheter var en klar indikation på att man måste vara vaksam på hur denna rapportering utvecklas. Raar (2002) visar på en frånvaro av detaljerad information bl.a. rapportering av miljöeffekter, brist på tillmötesgående av lagar och mer kvantitativa mål för att uppnå policys och strategier, men en ökning av rapportering inom organisatorisk struktur och ledarskap. Det visade sig dessutom att majoriteten av dessa rapporter utarbetades av företag som har en hög riskpåverkan på miljön, vilket kan tyda på att specifika branscher är mer villiga och har ett större värde av miljöredovisning än andra. I allmänhet fann Raar (2002) att både kvalitén och kvantiteten inom rapporteringen ökar. Harte och Owen (1991) framhåller kvalitetshöjningen standarder ger samtidigt som de visar på att företagen sällan rapporterar detaljerade uppgifter gällande standarder man använder oavsett om dessa är externt utarbetade eller internt. Externa standarder verkar dessutom ha liten påverkan på företagens rapportering. Harte och Owen (1991) drar slutsatserna att miljörapporteringen är generell och har ett väldigt generellt åtagande till "gröna ämnen". De visar dessutom att trovärdigheten är väldigt eftersatt då informationen i rapporterna inte tenderar att innehålla kvaliteten på miljöprestationer. Dessutom är rapporten positivt missledande till företagets fördel.

Gray, *et al* (1995) sammanfattar forskningsområdet och litteraturen gällande företags hållbarhetsrapportering genom att litteraturen är väldigt bred och har undersökts genom många olika perspektiv med minst lika många metoder och modeller, men det finns vissa slutsatser som litteraturen verkar enas om. För det första är rapporteringen inte systematisk då att det inte täcks av någon lagreglering, vilket medför att den är väldigt utsatt för trender. Rapporteringen

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

verkar inte heller vara beroende av företagets storlek eller på något sätt kopplad till vinst under perioden, man miljöredovisar inte enbart en period tack vare en onormalt hög vinst. Det finns dock en aspekt som verkar påverka miljöredovisningen och det är vilket land företaget verkar i.

4.2.2 Global Reporting Initiative (GRI)

Intresset för miljöredovisning och miljöinformation är stort och det finns en uppsjö av organisationer, finansiella och ideella, som aktivt försöker bidra till utvecklingen av miljöredovisningen och miljörapporteringen. GRI (Global Reporting Initiative) är ett projekt som påbörjades 1997 efter ett upprop av den ideella organisationen Coalition for Socially Responsible Economies (CERES) som en reaktion på det stora och ökade antalet av modeller och riktlinjer för att försöka ena världen runt en gemensam samling av grundläggande riktlinjer för hållbarhetsredovisning. En skillnad med GRI jämfört med andra modeller är att den har ett utpräglat flerpартssamarbete och med sina 700 punkter uppdelade i 6 huvudavsnitt, ett av de hittills mest omfattande riktlinjerna för hållbarhetsredovisning. GRI består av tre olika delar och inleds med en diskussion kring värdet av gemensamma riktlinjer. I den andra delen presenteras grundläggande redovisningsprinciper som i huvudsak är hämtade från traditionell ekonomisk redovisning och ska vägleda företagen när de upprättar en hållbarhetsredovisning för att upprätthålla ett visst mått av kvalitet. Den sista delen är själva riktlinjerna och den egentliga vägledningen vad gäller hållbarhetsredovisningens innehåll. Av vilken anledning ska företag välja GRI som riktlinje för hållbarhetsredovisning? Ett citat från Bergströms, Catasús och Ljungdalhs bok "Miljöredovisning" från 2002, s. 54, ger svar på frågan:

GRI är dessutom ett levande och pågående utvecklingsprojekt med många entusiastiska och inflytelserika deltagare från olika samhällssektorer. Inte minst av denna anledning framstår GRI som den idag mest aktuella och betydelsefulla uppsättningen riktlinjer för miljö- och hållbarhetsredovisningar.

GRI utgår från tre sammanlänkande områden: miljö, ekonomi och sociala eller samhällseliga aspekter. Dessa tre aspekter utgör modellen triple bottom line och baserar sig på att ett företag måste prestera väl inom alla områden.

4.2.3 Utveckling

Det finns många tankar om hur miljöredovisning bör utvecklas som område, om man borde lagreglera området eller låta marknadsmekanismer styra. Gallhofer och Haslam (1997) visar att grupper med inflytande inom industri och handel har en preferens mot en frivillig marknadsreglering av miljöinformation. Problemet är att även om marknaden lyckas förbättra marknadsbeteendet så skulle förbättringen troligtvis inte vara tillräcklig i förhållande till den miljömässiga angelägenheten då detta ämne som bäst kommer på andra plats hos kapitalistiska företag. Denna slutsats leder till en behandling av miljöredovisningsområdets utveckling genom lagreglering, vilket har visat sig vara väldigt effektivt i vissa fall. Problemet som Watson (2004) framhåller är att denna typ av reglering från toppen normalt sett är väldigt stelbent och kostsam. Ett ytterligare problem är att lagreglerarna kan komma för nära de reglerade så att lagreglerarna kommer att styras de reglerade (den infångande teorin) och detta skifte av styre leder till att neutraliteten och samhällsnyttan av regleringen försvinner. Andra problem som Watson (2004) tar upp är faran för korruption och den gräns där mer reglering inte leder till förbättringar. Larsson (1997) binder ihop dessa två synsätt då han påvisar att lagstiftning, även i framtiden, kommer spela en betydande roll för att åstadkomma önskvärt agerande på vissa områden. En effektiv tillämpning av "förorenaren betalar principen" kan enligt Larsson (1997) bara ske om den omfattas av lagstiftning. Det är det systematiska miljöarbete som idag bedrivs av större svenska företag och har utvecklats utifrån krav från marknaden som utvecklat området. Gao och Zhang (2006) på andra sidan lägger fram kritiska synpunkter för båda alternativen då de har sina begränsningar eftersom de till stor del ignorerar den interna kraft och egenhet som företag i förändring har samtidigt som de två synsätten medför att vissa intressentgrupper får mer auktoritet än andra. Detta leder i sin tur skapar en hierarkisk kontroll och byråkratiska barriärer mellan intressentgrupper.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

En sista tanke inom utveckling lyfts fram av Ahonen och Gröjer (2005) då miljöredovisning måste kunna visa på ett värde för att kunna försvaras. Den plötsliga död och försvinnande av miljöredovisning som uppkom under 80-talet tros ha uppkommit av den recession som pågick och att de rapporter som producerades var kostsamma, svåra att tolka och att rapporterna inte hade någon specifik mottagare. Ahonen och Gröjer (2005) lyfter fram en jämförande diskussion mellan miljöredovisningen idag och den som fanns vid dess uppkomst. De skillnader som finns är att målgrupper för miljörapporten börjar ta form samtidigt som organisationer arbetar för att göra rapporterna lättförståeliga och standarder verkar mot kostnadsreducering vid framtagandet av en rapport. Kommer dessa förbättringar och preciseringar vara tillräckliga för att minska miljörapporterings påverkbarhet företagens och marknadens ekonomiska läge?

5. Intervjuer

I detta kapitel redogör vi för de intervjuer som hållits med företagen GDL Transort AB och Alltransport i Östergötland AB från vårt urval.

5.1 GDL Transport AB

Hos GDL har miljöchef tillika IT-ansvarig med ansvar för miljörapport och miljöledningssystem på företaget intervjuats. Räkenskapsåret 2008/2009 har företaget en omsättning på runt 1200 miljoner och sysselsatte 500 till 600 enheter (lastbilar och maskiner).

Miljörapportens struktur

Miljörapporten är integrerad i årsredovisningen. Rapportens struktur bygger inte på några externa riktlinjer, exempelvis GRI, utan grundar sig helt på internt arbete. Miljörapporten har inte blivit externt granskad av en certifierad kontrollant. Däremot har företaget fört en dialog med Lantmännen gällande företagets miljörapport. Lantmännen ger rapporten ett gott omdöme då den har en originell inriktning genom att den sätter emissioner i förhållande till omsättning för att öka relevansen av informationen. Under miljörapportens utveckling har GDL undersökt hur konkurrenter har agerat i sin utveckling av rapporten. Arbetet har pågått internt. Den feedback som har inkommit till företaget gällande miljörapporten var från kunder vilka begär ut informationen eller granskare som Lantmännen.

Fördelar och Nackdelar med miljörapport

Användbarheten med miljörapporten anses vara möjligheten för företaget att påvisa förbättringar inom miljöområdet för intressenter och medarbetare. Miljörapporten är till hjälp för ledningen, som ett verktyg för att behålla fokus på miljön vilket gör att alla inom organisationen arbetar mot gemensamma mål. En nackdel med miljörapporten som företaget identifierar är resursåtgången vid utformningen av en miljörapport, vilket påpekas i en diskussion gällande

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

personalkostnader. I övrigt nämns ingen nackdel då företaget anser att miljöfrågor står högt upp bland deras mål. När det gäller informationsinsamlingen för miljörapporten begär GDL in detaljerad information av åkarna gällande exempelvis biltyper och antal km/år. Denna information bearbetas sedan i deras miljöledningssystem (kalkyleringsprogrammet TRBMSF).

Utveckling av miljörapporten

Under senare år har GDL märkt en förändring i kundernas beteende genom det växande intresset för miljöfrågor. Det har medfört att företaget har tvingats anpassa sig efter kunders efterfrågan och att påvisa ett miljötänkande. Företaget skapade posten "kvalitets- och miljöchef", med ansvar för miljörapporten redan 1996 för att hantera den ökade uppmärksamhet miljöaspekten fick redan då. Den kvalitetsansvarige fick även ansvar för att hantera de ISO-certifieringar företaget har eller vill skaffa. Företaget är en koncern och ägs helt av danska DSV miljö. Företaget är dessutom delägare i TRB Sverige AB, som bl.a arbetar med att testa miljöanpassade produkter vilka används av lastbilar och maskiner. Det kan t.ex. vara hydraulolja till fordon som testat så att deras effektivitet inte blir lidande om man skulle välja en miljöanpassad produkt. TRB är en sammanslutning av transportföretag över hela Sverige, med syfte att:

vara ett resurs- och kompetenscenter som aktivt arbetar med frågor som ligger nära våra delägarföretags verksamheter. (trb.se)

Årsredovisningen skickas ut till samtliga intressenter och andra utomstående som efterfrågar den. Responsen från kunder, bl.a. Lantmännen, har varit positiv. Miljörapporten riktar sig huvudsakligen mot företagets kunder och har ett marknadsföringssyfte, att förmedla företagets miljömedvetenhet och miljöarbete. GDL har fört en dialog med kunder för att gemensamt utveckla miljörapporten och sina miljömål. Miljörapporten har använts under upphandlingar genom att kunder begär ut sin miljöpåverkan i avtalen. Internt har inte miljörapportens information använts i investeringsbeslut. Företaget påpekar att samma faktorer som påverkar deras miljörapport var detsamma för konkurrenter, då dessa agerar i

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

samma bransch med liknande kunder och att den svenska marknaden var relativt liten.

Relation till åkerier

Företaget har uppställt krav på chaufförers utbildning, men själva utbildningskravet ligger på åkerierna. Varje enskilt åkeri är ansvariga för att chaufförerna uppfyller kraven. Det genomförs stickprov av GDL för att kontrollera att kraven efterföljs. Om en chaufför skulle brista utbildningsmässigt innebär det ett avtalsbrott vilket genast ska åtgärdas. Det enda kravet GDL har på åkerierna var att de genomför utbildning för sina anställda med risk att kontraktet bryts om detta förbises.

5.2 Alltransport i Östergötland AB

I det andra företaget intervjuas projektledare för hållbarhetsredovisningen, tillika miljö och kvalitetsansvarig, och VD. Räkenskapsåret 2008/2009 har företaget en omsättning på strax över 600 miljoner kronor. Företaget agerar transportförmedlare med flera underleverantörer bundna till sig via leverantörsavtal som reglerar relationen mellan parterna, ex. att åkerierna enbart får köra för företaget.

Fördelar och nackdelar med miljörapport

De fördelar som identifieras är den kontroll och exponering miljörapporten ger mot intressenter. Samtidigt som företaget kontrollerar sin interna organisation skapas en rutin för miljöarbete där medarbetare blir delaktiga i framtagandet av rapporten. Företagets policy är att allt som har med miljöredovisning att göra kräver en dokumentation och uppföljning som skapar noggrannare rutiner och rapporter, vilket resulterar i bättre beslutsunderlag. Förhållningssättet leder generellt till högre delaktighet, då en miljörapport som produkt kräver att organisationen jobbar gemensamt mot samma mål. En annan fördel är att företaget identifierar sig själva istället för att identifieras av den diffusa bild årsredovisningen ger. I miljörapporten ges en möjlighet att visa på ett engagemang utöver ekonomiska resultat. Exponeringsrisken ses inte som någon

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

nackdel då företaget ger en bild av en organisation som kan hantera öppenheten. Företaget nämner en nackdel genom att rapportframtagandet är tidskrävande och kostsamt. VDn påpekar att kostnaderna ses som en investering för framtiden och att de därmed inte är en nackdel i dess egentliga mening. Dessutom verkar miljörapporten få en större vikt vid förhandlingar mellan kunder och leverantörer, vilket företaget anser leder till en värdeökning av rapporten.

Informationsflöde i organisationen

Genom hela intervjun påpekas att miljöredovisningen ger företaget en ökad intern kontroll och att företagets miljöarbete är samtliga medarbetares ansvar. Därmed är informationsflödet genom organisationen en viktig aspekt för att påverka och informera medarbetarna. Utbildningar, månatliga informationsutskick och genomgångar av den ekonomiska redovisningen såväl som miljörapporten används för att informera organisationens medarbetare. Företaget har genom sina avtal med underleverantörerna förhandlat fram en närvaroplikt vid utbildningar och informationsmöten där frånvaro leder till ekonomiska konsekvenser för underleverantörerna. Alltransport har ingen juridisk makt över sina underleverantörer, men har utformat avtalen så att de innehar en informell makt. Miljörapporten används vid upphandlingar då kunderna är mer medvetna om miljöpåverkan av transporter och en tillförlitlig miljörapport har hjälpt i vissa offerter och avtal. Alltransport påpekar att priset på ett företags tjänster är den avgörande faktorn för kunder. Deras förhoppning är att om det finns två likvärdiga alternativ på offerter, där den ena har en miljörapport, så kommer köparen att välja det miljöinriktade företaget

Övergripande strategi och utveckling

Miljöredovisning har funnits på företaget i ca 10 år och har utvecklats från en intern rapport till en extern. Miljörapporten började huvudsakligen som en intern företeelse tillsammans med ett fåtal sidor i årsredovisningen, men för 4-5 år sedan insåg företaget att den information rapporteringen gav inte mötte det behov som fanns hos intressenter. Det medförde att rapporten blev separerad från årsredovisningen år 2006 och ett separat dokument presenterades;

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

hållbarhetsredovisningen. Miljörapporten och metoderna har utvecklats under åren och företagets externa separata hållbarhetsredovisning är inne på sitt tredje år (2008). I och med miljörapportens separation från årsredovisningen har den börjat användas för att informera och tillgodose informationsbehov av de direkt viktiga intressenterna; kunder, medarbetare och leverantörer. Genom hela intervjun påpekar Alltransport sin vilja att vara transparenta och öppna mot intressenter. Företagets VD har erfarenhet av miljöredovisning från en annan bransch kritiserad för sin miljöpåverkan. VDn berättade att kritiken möttes genom öppenhet för att visa vad företaget egentligen gjorde i syfte att förändra den uppfattning som fanns på marknaden. Den miljökritik transportbranschen möter liknar den miljökritik VDn tidigare mötte. Med sina tidigare erfarenheter som grund leder VDn Alltransport mot en liknande linje av öppenhet. Han anser att denna inställning till miljörapportering kan mynna ut i en konkurrensfördel och att det gynnar företaget. VDn har under sina 7 år på Alltransport följt utvecklingen av miljöredovisning och miljörapport. Han tror att miljöarbete kan lyckas endast om det finns i linjeorganisationen. Det medför, enligt VDn, att den operativa personalen behöver användas för att bygga upp ett miljöledningssystem för hållbarhetsredovisning. Företagets framtidsutsikter är att miljörapporten blir viktigare för sina intressenter då de anser att det finns ett värde inom miljöredovisning. När Alltransport började utveckla sin miljörapport fick de arbeta mycket internt eftersom det inte fanns många företag inom transportbranschen vilka hade en separat miljörapport. Arbetet med att utveckla miljöredovisningen genomfördes internt då det fanns väldigt få liknande organisationer att inspireras av, men ett fåtal organisationers miljöredovisning kunde, i vissa detaljer, hjälpa till. Ett steg i utvecklingen av miljörapporten var kvalitetsarbetet inom företaget genom ISO-certifieringar (9001 och 14001). I samband med studien är Alltransport delaktiga i SIS, Swedish standard institute, där de arbetar med att ta fram ISO 39001. Alltransport samarbetar med organisationer vilka kan liknas vid bollplank, vissa av dessa företag är i startskedet av en egen utveckling av miljöredovisning. Genom bollplanket får Alltransport nya idéer om hur de kan utveckla sin miljöredovisning.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

Dialog med intressenter

Dialoger har inte bara förts mellan Alltransport och bollplanksföretag, Alltransport ser att dialogen med intressenterna har förfinats. De operativa avdelningarna sköter den största delen av kontakten med intressenterna, då dessa avdelningar har den dagliga kontakten med berörda intressenter, t.ex. inköpsavdelningen skötte kontakten med underleverantörer. Dialogen är inte enbart till för att utveckla miljöredovisningen utan också ett sätt att kontrollera och följa upp kontrakt och avtal. Alltransport har en årlig enkätundersökning där kunder, underleverantörer och medarbetare får utvärdera företaget och framföra synpunkter under anonyma och kontrollerade former.

Struktur, informationssystem

Alltransport försöker att ha en fyllnadsgrad på minst 75 % på alla lastbilstransporter, även om det leder till att företaget tvingas tacka nej till exempelvis en körning. För att kunna kontrollera företaget (exempel: enkäter, kundkontakt, fyllnadsgrad i lastbilar) krävs en mängd olika system vilka behandlar en stor mängd information och som agerar integrerade med varandra.

6. Analys

I analysen jämförs de intervjuade företagen, GDL och Alltransport, mot varandra samtidigt som en koppling till teorin ges. Vad är det som påverkar valet av en miljöredovisning i de två fallföretagen? I vilken utsträckning hjälper intressent-, den institutionella teorin och annan litteratur att förklara denna uppkomst?

Miljörapportens funktion

De intervjuade företagen är av olika storlek, vilket även organisationen och engagemanget kring miljöarbete och miljöredovisning är. Företagen anser att miljöarbete börjar bli viktigt och har uppmärksammat utvecklingen genom den ökade efterfrågan av miljöinformation från olika intressenter, främst kunder. Det medför att miljörapporten till stor del får anses vara en produkt vars syfte är att påverka kunder och andra primära intressenter, vilket Ljungdahl (1999) och Larsson (1997) stödjer. Internt har rapporten en uppgift att samla företagen bakom en gemensam fasad för miljöarbete och grönt tänkande, vilken kan liknas med den process Ljungdahl (1999) beskriver. Eftersom rapporterna skiljer sig mot varandra behandlas varje rapport separat. GDLs rapport är rent kundstyrd och har ett PR- och informationssyfte för kunder, vilka genom detta kan definieras som primära intressenter för företaget. Den offentliga rapporten är väldigt intetsärande och allmän, vilket kan bero på de rapporter som uppdragsvis skickas till berörda intressenter, i det här fallet kunder. Intresset från kunder är inriktad till information om sin egen påverkan på miljön, i egenintresse, då kunder i vissa fall detaljerat vill veta hur mycket GDLs körning påverkar miljön i kundens namn. Alltransport har en bredare målgrupp för sin miljörapport samtidigt som den detaljerade rapporten hanterar och tillfredsställer alla intressenter för att försöka undvika negativa reaktioner.

Det finns ansvarig personal för miljö och miljörapporten inom organisationerna vilket visar på ett mått av engagemang hos ledning och ägare, Ljungdahl (1999)

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

och Larsson (1997). Skillnaderna är hur detta har tagit sig form i rapporten, då Alltransport arbetar efter en öppenhet på alla nivåer i företaget vilket leder till ett större informationsyppande i inte bara miljöredovisningen utan i alla kommunikationer mot intressenter. Även GDL har utvecklat sin miljöredovisning, men skillnaderna företagen emellan skulle kunna beror på att GDL är väldigt internt drivna medan Alltransport har etablerade och fungerande kanaler mot intressenter och samhälle för utveckling av miljöredovisning och miljörapportering. Skillnaden i engagemang från ledning är att Alltransports ledning och ägare stödjer och har som mål att vara ledande inom miljöutvecklingen. GDLs ägare prioriterar inte miljörapportering och miljöarbete på samma sätt. Detta leder till att GDL inte har samma påtryckning att förbättras i sin miljörapportering som Alltransport då det senare företaget uttryckligen strävar framåt med sin rapport. En annan anledning till skillnaden i rapporterna kan också vara huruvida den är separerad från årsredovisningen eller ej. En separation tyder inte bara på en ökad vilja och ett engagemang utan tvingar också den fristående miljörapporten att ha en grad av informationsrikedom och kvalitet, som gör att rapporten tillför något fristående från en årsredovisning.

Hantering av primära intressenter

Alltransport identifierade själva tre primära intressenter, medan studien endast kunde identifiera en huvudsaklig primär intressent hos GDL vilket var kunder. Kunden kan identifieras som en generell primär intressent för branschen då det är den enda gemensamma intressenten företagen har. Ansvarskännande mot primära intressenter var likartade företagen emellan. Det stödjer studiens teorigrund, att miljörapporten spelar en stor roll som kommunikations- och påverkansverktyg av intressenter, O'Donovan (2002) och Milne och Patten (2002). Miljöredovisningen används för att hantera primära intressenter vilket prioriterades högre än att erhålla en allmän acceptans och legitimitet från samhället i stort, Galbreath (2006). En anledning kan vara en aktivare kommunikation mellan primära intressenter och företaget. Kommunikationen med identifierade primära intressenter i företagen ledde till uppdaterat informationsbehov från intressenterna. Företagsledningen har därmed kunnat bilda sig en uppfattning om

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

intressenters reaktioner baserade på företagets åtgärder. Genom den informationen kan ledningen styra företaget framgångsrikt samtidigt som de primära intressenternas behov tillgodoses, Deegan och Unerman (2005).

Fördelar och Nackdelar

En fördel som båda företagen pekar på är den kontroll och det utbildningssyfte som miljörapporter kan ha. Främst är det internt inom organisationen för att arbeta mot gemensamma mål och den delaktighet medarbetarna åtnjuter. En nackdel företagen är eniga om är resurserna som krävs för utarbetandet av miljöredovisningar, till vilket företagen har olika lösningar. GDL har tagit ett perspektiv rent inriktat på sina primära intressenter och den information som krävs i dialog mellan dem själva och berörd intressent. Det ger en rapport koncentrerad till en specifik intressent och blir därmed väldigt kvalitativ och informativ för denne. Alltransports miljörapport riktar sig mot att offentliggöra informationen till alla tänkbara intressenter i kombination med en liknande kommunikation GDL har till varje specifik intressent. Då Alltransport inte ser resursåtgången som en kostnad utan en investering i framtiden. Investeringen används som en försvarbar anledning till kostnaden och omfattningen av miljörapporten de utvecklar.

Organisation och kontroll

Det krav som Alltransport internt har på sin miljöredovisning och den inställning företaget har för dess utveckling och roll i framtiden leder till en komplex informationsinsamling och kontroll. Alltransport har ett mer påtagligt inflytande över sina leverantörer/åkerier i strävan att bli bättre. GDL har inte har samma kontroll och organisation runt sin informationsinsamling då de inte ligger på samma detaljnivå eller mängd av information som krävs. Det kan jämföras med att GDLs miljörapport är 2 sidor medan Alltransports är 60 sidor, bara genom sidantalet kan vi konstatera att det är stor skillnad i informationsinsamlingen och resursåtgången av denna. Båda företagen, Alltransport och GDL, är medlemmar i TRB, vilket visar på att de vill kvalitetssäkra existerande och nya miljövänliga produkter för att dessa inte ska påverka fordonens effektivitet negativt.

Marknadens utveckling

Avsaknaden av riktlinjer och standarder i utvecklingen av miljörapporten har lett till att ingen rapport är den andra lik. Denna avsaknad av struktur har medfört en mimetisk isomorfism hos företag under utveckling. Miljörapporten anpassas efter företagets intressenter och den målgrupp som finns, samtidigt som delar av rapporten tar hjälp av andra miljörapporter inom området. Som marknaden ser ut idag har intressenter ingen möjlighet att driva igenom den tvingande isomorfismen, Deegan och Unerman (2005). Här skulle en lagreglering säkerligen vara effektivare då dagens minimikrav för en miljöredovisning regleras genom miljöbalken och dessa minimikrav har utrymme för utveckling. Den massiva informationsinsamling och framåtblickande som Alltransport uppvisar har inneburit att de får vara med i SIS och utveckla en mellanväg nämligen ISO 39001, vilket de tror ska ge mer riktlinjer för miljöredovisning. Företag verkar motiveras att utvidga sin miljöredovisning och miljörapportering genom sina primära intressenter. Kraven de primära intressenterna ställer på företaget leder inte till att fria marknadsmekanismer har kraften att förändra marknaden. Problemet med marknadsmekanismers styre av miljöredovisningens kvalitet, genom riktlinjer som GRI, är dessa riktlinjers spridning hos ovetande företag. Om ansvarig i organisationen eller ledning inte har någon vetskap om sådana riktlinjer kommer inte dessa riktlinjer att få den genomslagskraft och nytta för organisationen som de skulle kunna ha.

Deegan (2002), Deegan och Unerman (2005) och Fernandez-Alles och Valle-Cabrera (2006) nämner det finns en förväntan från intressenter på rapportens informationsinnehåll baserat på tidigare rapporter. Om företaget utvecklar sin rapport och utökar informationsypandet i rapporten innebär det att intressenters förväntningar kommer att höjas med samma nivå. Företaget skapar och ökar själv kraven från intressenter och därigenom höjer pressen från den tvingande isomorfismen genom sin utveckling av rapporten.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

Sammanfattningsvis visar undersökningen att företagen lägger vikt vid miljön och anser att rapportering om miljön blir allt viktigare och kommer att få en viktigare roll i framtiden. Utvecklingen i företagen har kommit olika långt, vilket skulle kunna bero på skillnader i förutsättningar som företagen har med ägarsituation och specifika personer ”på rätt plats vid rätt tid” i organisationen.

7. Slutsatser

Denna sammanfattande del av studiens resultat visar att miljörapporten används som PR-medel för att hantera företagets primära intressenter. Rapportens omfång påverkas bl.a. av vem som ställer krav på omfånget. Miljöredovisning och miljörapportering är ingen trend, men området står inför en oviss framtid då den påverkas av företags ekonomiska ställning.

7.1 Diskussion

I teorin erbjuder miljörapporter och miljöredovisning ett sätt att hantera de aspekter som den vanliga redovisningen inte klarar av att förklara. I praktiken har miljörapporten blivit ett dokument som används som PR-medel. I de fall då miljörapporten är väl utvecklad används den under upphandlingar som konkurrensmedel. Priset är fortfarande den avgörande faktorn vid en upphandling, men då övriga aspekter är likvärdiga kan en miljörapport vara avgörande för att erhålla kontraktet. Internt används dokumentet för att kunna mäta miljömål. Genom dessa introduceras miljöaspekten hos medarbetare då företaget kan presentera uppsatta mål.

Studien visar att företag inom transportbranschen huvudsakligen använder miljörapporten för att hantera primära intressenter då dessa mer frekvent är intresserade av företaget och aktivt framför sina värderingar. Detta gör primära och aktiva intressenter mer intressanta att tillmötesgå än inaktiva intressenter. Hantering av intressenter påverkar också miljöredovisningens utformning (hur starka intressenterna är och vad de kräver i informationsväg). Skillnad i utformning och omfattning av miljörapporten kan basera sig på vem som står bakom miljökraven och beslutet om miljöredovisning. För att miljörapporten ska utvecklas krävs det att ledningen tar kommandot och inte bara tillgodoser intressenters efterfrågan på information utan också ser till att rapporten förbättras. Företagsledningens förbättring av miljörapporten leder till ökad information till intressenter. Därmed kommer intressenternas krav och förväntningar på företags

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

miljörapport att öka, vilket medför en ökad tvingande isomorfism från företagens intressenter genom förändringen i förväntningar. Andra faktorer som påverkar utformningen av miljörapporten är externa krav som de lagreglerade kraven från staten och konkurrenters beteende vilket syns genom olika isomorfismer.

Miljöredovisning är ingen trend vilket framkommer av intervjuunderlaget. De företag som är engagerade i utveckling av miljöredovisning och miljörapportering kommer, fortsatt, att ligga i framkant så länge de ekonomiska förutsättningarna finns. Marknadsmekanismer har utvecklat området hittills och kommer troligtvis att ha en stor påverkan på miljöredovisningsområdet en tid framöver. GRI är ett bra dokument för kvalitetssäkring av miljöredovisningen. GRI är dock ett nytt koncept och det finns fortfarande många företag och företagsrepresentanter som inte vet vad det innebär, vilket motverkar dessa riktlinjers användning.

7.2 Praktisk relevans

Den praktiska relevansen studien ger är att staten enbart kan sköta minikrav och att samhället som intressent kommer i andrahand mot de primära intressenterna; kunder, medarbetare och leverantörer, inom avgränsningsbranschen. I framtiden kan en aktivare lagreglering eller GRIs upphöjande till en allmänt använd standard bidra till en utveckling av miljöredovisning/miljörapport

7.3 Självkritik

Den kritik vi kan framföra mot oss själva är att vi skulle kunna ha utvidgat intervjuerna till att omfatta fler företag för att kunna generalisera och ytterligare säkerställa slutsatserna ur branschsynpunkt. Detta angreppssätt kunde dessutom ha medfört en eventuell undersökning av extremer inom branschen. Annan kritik som kan framföras är den mot teoriansatsen då den selektivitet som finns är genomförd för att minska studiens omfattning. Rent forskningsmässigt skulle teorigrunden och därmed studiens omfattning kunna utökas till att innefatta fler teorier. Problemet var att tiden inte hade räckt till för denna teorigrund vilket ledde till den teoretiska avgränsningen. För att få en möjlighet till generalisering, metodmässigt sett, kunde vi ha genomfört en enkätundersökning. Problemet med

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

en enkätundersökning är dess låga svarsfrekvensen. Studiens syfte gör det svårt att undvika aspekterna mätfel och låg svarsfrekvens vid en enkätundersökning.

7.4 Förslag till fortsatt forskning

Fler undersökningar av denna inriktning behöver göras då detta avgränsningsområde inte är tillräckligt behandlat. Detta kan ge en tidsserie vilken kan överblicka trender och förändringar över tid. En annan aspekt på fortsatt forskning är att utvidga undersökningsområdet till andra delar av transportbranschen, t.ex. flygplan och beskattat bränsle. Ett sista förslag är en inriktning på förändringar i marknaden. Att undersöka hur en lagreglering av området skulle påverka utvecklingen av rapporten eller förslag till hur marknadsmekanismer kan utöva mer makt för förändring utifall att en lagreglering inte skulle vara möjlig.

Källförteckning

Litteraturreferenser

Ahonen, Guy & Gröjer, Jan-Erik (2005) Social accounting in the Nordic countries – from social accounting towards accounting in a social context. *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*. s.43-59.

Antonacopoulou, Elena P. & Meric, Jérôme (2005) A critique of stake-holder theory: management science or a sophisticated ideology of control? *Corporate Governance*. Vol. 5, issue 2, s. 22-33.

Bebbington, Jan (1997) Engagement, education and sustainability: A review essay on environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, issue 3, s. 365-381.

Bergström, Sören., Catasús, Bino. & Ljungdahl, Fredrik. (2002) *Miljöredovisning*, 2 uppl. Malmö: Wallin & Dalholm.

Birkin, Frank & Woodward, David (1997). Accounting for the sustainable corporation. *Environmental Management and Health*, vol. 8, issue 2, s. 67-72.

Deegan, Craig (2002) Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, issue 3, s. 282-311.

Deegan, Craig., Rankin, Michaela & Tobin, John (2002) An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, issue 3, s. 312-343.

Deegan, Craig. & Unerman, Jeffrey. (2005) *Financial accounting theory*. Maidenhead : Mc Graw-Hill Education.

Fernandez-Alles, María de la luz & Valle-Cabrera, Ramón (2006) Reconciling institutional theory with organizational theories: How neoinstitutionalism resolves five paradoxes. *Journal of Organizational Change Management*. vol. 19, issue 4, s. 503-517

Freeman, R.E. (1984) *Strategic management: A stakeholder Approach*, Pitman Press, Boston, MA.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

Gao, Simon S. & Zhang, Jane J. (2006) Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability. *Business Process Management Journal*. Vol. 12, issue 6, s. 722-740

Galbreath, Jeremy (2006) Does primary stakeholder management positively affect the bottom line?: Some evidence from Australia. *Management Decision*. Vol. 44, issue 8, s. 1106-1121.

Gallhofer, Sonja & Haslam, Jim (1997) The direction of green accounting policy: critical reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, issue 2, s. 148-174.

Gibson, Kathy (1997). NOTES Courses on environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.10, issue 4, s.584-593.

Gray, Rob (2006) Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 19, issue 6, s. 793-819.

Gray, Rob., Dey, Colin., Owen, Dave., Evans, Richard. & Zadek, Simon (1997) Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, issue 3, s. 325-364.

Gray, Rob., Kouhy, Reza. & Lavers, Simon (1995) Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 18, issue 2, s. 47-77.

Harte, George & Owen, David. (1991). Environmental Disclosure in the Annual Reports of British Companies: A Research Note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 4, issue 3.

Larsson, Lars-Olle. (1997) *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningar*. Lund: Studentlitteratur.

Larsson, Lars-Olle. (1999) *Miljöinformation och miljöredovisning – en vägledning för företag och revisorer*. Stockholm: KPMG

Letmathe, Peter & Doost, Roger K. (2000). Environmental cost accounting and auditing. *Managerial Auditing Journal*, vol. 15, issue 8, s. 424-431.

Linghede, Tore (1996) *Miljöredovisning : analyser, slutsatser, rekommendationer*. Stockholm: Miljöeko

Ljungdahl, Fredrik. (1999) *Utveckling av miljöredovisning I svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*. Lund:University Press.

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

Mathews, M.R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, issue 4, s. 481-531.

Milne, Markus J. & Patten, Dennis M. (2002) Securing organizational legitimacy: An experimental decision case examining the impact of environmental disclosures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, issue 3, s. 372-405.

O'Donovan, Gary (2002) Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, issue 3, s. 344-371.

O'Dwyer, Brendan (2002) Managerial perceptions of corporate social disclosure: An Irish story. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, issue 3, s. 406-436.

Owen, David (2008) Chronicles of wasted time?: A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, issue 2, s. 240-267.

Power, Michael K. (2003) Auditing and the productions of legitimacy. *Organizations and Society*, issue 28, s. 379-394.

Raar, Jean (2002). Environmental initiatives: towards triple-bottom line reporting. *Corporate Communications: An International Journal*, vol. 7, issue 3, s. 169-183.

Saunders, Mark., Lewis, Philip. & Thornhill, Adrian. (2009) *Research Methods for Business Students*. 4 uppl. London: Pearson Higher Education.

Schwartz, Birgitta (1997) *Det miljöanpassade företaget*. Nerenius och Santérus, Stockholm, ISBN 91-648-0126-8

Watson, Michael (2004). Environmental auditing in the new Europe. *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, issue 9, s. 1131-1139.

Yamak, Sibel & Süer, Ömür (2005) State as a stakeholder. *Corporate Governance*. Vol. 5, issue 2, s. 111-120.

Zambon, Stefano & Del Bello, Adele (2005) Towards a stakeholder responsible approach: the constructive role of reporting. *Corporate Governance*. Vol. 5, issue 2, s. 130-141.

Elektroniska referenser

Naturvårdsverket, (2003) *Handel med utsläppsrätter – för lägre utsläpp av koldioxid*. <http://www.naturvardsverket.se/Documents/publikationer/620-8225-6.pdf>

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

(Access 2009-11-24)

Naturvårdsverket (2003) *Sternrapporten – en genomgripande analys av klimatförändringens ekonomi*

<http://www.naturvardsverket.se/Documents/publikationer/620-5711-1.pdf>

Access 2009-11-26

TRB

Http://www.trb.se

access: 2009-12-19

Bilaga 1: Intervjumanus: Alltransport i Östergötland AB

Upprättande av miljörapport

Vi är två studenter på Högskolan i Kristianstad som skriver en kandidatuppsats i företagsekonomi. Arbetet är inriktat på miljöredovisning och ska genom intervjuer med ett par transportföretag, försöka besvara frågan: Varför företagen utarbetar en miljörapport? Resonemanget grundar sig på att alla bestämmelser runt miljöredovisning fortfarande är frivilligt och vi vill undersöka vilket värde företagen ser med miljörapporten. Intervjuerna kommer ljudinspelas, dessa frågor är preliminära och för att Ni ska veta lite mer innan intervjun.

1. Utformar företaget miljörapport? Varför / Varför inte?
 - a. Vad ser Ert företag för nytta med miljöredovisning?
 - b. Hur används rapporten? Används den i beslutsfattande?
Reaktion på redovisningen?
Personalinfo/pressinfo/branschinfo?
2. Är miljörapporten inarbetat i årsredovisningen (separat rapport eller del i årsredovisningen)?
3. Har någon det övergripande ansvaret för miljöredovisning inom företaget?
 - a. När uppkom den positionen?
 - b. Vad innehåller positionens befattningsbeskrivning?
 - c. Hur togs initiativet för miljöredovisning? Hur uppkom redovisningen?
4. Känner Ni till GRI (Global Reporting Initiative) och jobbar Ni efter det?
 - a. Om nej, arbetar Ni efter någon annan checklista eller internt dokument? *Ex. Deloittes checklista eller en företagsspecifik uppbyggnad.*
5. Har Ni någon extern part som Ni kan "bolla" problem och strategier angående miljöredovisning med?
 - a. Konkret exempel då företaget diskuterat ovanstående med extern part. Om nej, har ni övervägt det? anledning?
6. Blir Er miljöredovisning granskad av en extern organisation? *Ex. revisionsbolag eller annan kvalificerad granskare*
 - a. Anledning? Om nej, har ni övervägt det?
7. Finns det någon specifik målgrupp/intressentgrupp som påverkar Ert val av utformning av miljörapporten?
 - a. Målgrupp för rapporten? Finns det någon som läser rapporten (ex. kund)? Vid upphandlingar?
8. Vilka fördelar och nackdelar ser Ni med miljöredovisningar?

- a. Vilka hot skulle kunna uppstå vid en förminskad hållbarhetsredovisning?
 - b. Hur ser ni på konkurrenter? Vad tror ni driver dessa i utveckling av hållbarhetsredovisning?
9. Hur ofta kör lastbilarna tomma, dvs. utan last till kund?
- a. Hur arbetar Ert företag för att förhindra tomtransporter?
 - b. Hur minskar ni andelen tomkörning?
 - c. Andra konkreta miljömål? Ex. diesel per kilometer
10. Har ägarna till företaget någon åsikt om miljörapport? Ägare kända inom organisationen? Om nej, vet Ni vem majoritetsägaren är?
11. Utifrån hållbarhetsredovisning:
- a. Miljöinformationen är allmänt spridd i organisationen. Räknas chaufförer in bland personal och hur informeras dessa? Problem med informationsutskick?
 - b. Hur har organisationsförändringarna gått? Påverkat hållbarhetsredovisningen eller informationssystemet?
 - c. Kontrolleras det att rapporten skickas ut till intressenter och om den skickas läser folk rapporten, 7a? Beställs rapporten eller skickas det ut utan efterfrågan?
 - d. Fokusgrupperna: intressentgrupperna uppbyggda av flera intressenter ur samma grupp eller bara de primära/viktigaste? Vilka är de primära intressenterna?
 - e. Hur ser fokusgrupperna ut och hur uppstod dessa? Var det initiativ från företaget? Krav från intressenter?
 - f. Medarbetare, samhälle, myndigheter = sekundära?
 - g. Informationssystemet, uppbyggt hur? Väldigt omfattande. Hur säkerställs systemets trovärdighet?
 - h. Hur skickas direktiv från ledning till gräsrotsnivå? Hur får man t.ex. chaufförer att efterleva direktiv och lyda mål och råd från styrelse i Alltransport.
 - i. System bygger på indikatorer. Hur undgår man sökandet efter rättvisande indikatorer när det kanske inte finns en "rätt" indikator att finna?
 - j. NKI: intresset för miljö- och trafiksäkerhetsfrågor är högt (76%). Hur vet man att det är en tillförlitlig siffra? Att det är specifikt detta som företagen är intresserade av (mätproblem vi undersökningar)?
 - k. Hur kontrollerar Alltransport hur deras underleverantörer följer företagets policies och mål?
 - l. "Vid upphandling av produkter och tjänster tillämpar Alltransport miljöanpassad upphandling" Ge exempel.
 - m. Hur används miljörapporten för att ändra attityder och som kunskapsförmedlare?

- n. Hur kontrolleras utfallet av utbildningar och energisnåla inköp så det inte bara blir engångsföreteelser.

Bilaga 2: Intervjumanus: GDL Transport AB

Upprättande av miljörapport

Vi är två studenter på Högskolan i Kristianstad som skriver en kandidatuppsats i företagsekonomi. Arbetet är inriktat på miljöredovisning och ska genom intervjuer med ett par transportföretag, försöka besvara frågan: Varför företagen utarbetar en miljörapport? Resonemanget grundar sig på att alla bestämmelser runt miljöredovisning fortfarande är frivilligt och vi vill undersöka vilket värde företagen ser med miljörapporten. Intervjuerna kommer ljudinspelat, dessa frågor är preliminära och för att Ni ska veta lite mer innan intervjun.

1. Utformar företaget miljörapport? Varför / Varför inte?
 - a. Vad ser Ert företag för nytta med miljöredovisning?
 - b. Hur används rapporten? Används den i beslutsfattande? Reaktion på redovisningen? Personalinfo/pressinfo/branschinfo?
2. Är miljörapporten inarbetat i årsredovisningen (separat rapport eller del i årsredovisningen)?
3. Har någon det övergripande ansvaret för miljöredovisning inom företaget?
 - a. När uppkom den positionen?
 - b. Vad innehåller positionens befattningsbeskrivning?
 - c. Hur togs initiativet för miljöredovisning? Hur uppkom redovisningen?
4. Känner Ni till GRI (Global Reporting Initiative) och jobbar Ni efter det?
 - a. Om nej, arbetar Ni efter någon annan checklista eller internt dokument? *Ex. Deloitte's checklista eller en företagsspecifik uppbyggnad.*
5. Har Ni någon extern part som Ni kan "bolla" problem och strategier angående miljöredovisning med?
 - a. Konkret exempel då företaget diskuterat ovanstående med extern part. Om nej, har ni övervägt det? anledning?
6. Blir Er miljöredovisning granskad av en extern organisation? *Ex. revisionsbolag eller annan kvalificerad granskare*
 - a. Anledning? Om nej, har ni övervägt det?
7. Finns det någon specifik målgrupp/intressentgrupp som påverkar Ert val av utformning av miljörapporten?

Grupp 3:
Johannes Karlsson
Mathias Nilsson

- a. Målgrupp för rapporten? Finns det någon som läser rapporten (ex. kund)? Vid upphandlingar?
- 8. Vilka fördelar och nackdelar ser Ni med miljöredovisningar?
 - a. Vilka hot skulle kunna uppstå vid en förminskad hållbarhetsredovisning?
 - b. Hur ser ni på konkurrenter? Vad tror ni driver dessa i utveckling av hållbarhetsredovisning?
- 9. Hur ofta kör lastbilarna tomma, dvs. utan last till kund?
 - a. Hur arbetar Ert företag för att förhindra tomtransporter?
 - b. Hur minskar ni andelen tomkörning?
 - c. Andra konkreta miljömål? Ex. diesel per kilometer
- 10. Har ägarna till företaget någon åsikt om miljörapport? Ägare kända inom organisationen?
 - a. Om nej, vet Ni vem majoritetsägaren är?
- 11. Utöver detta kommer vi att ställa lite frågor utifrån ert företags miljörapport.
 - a. Varför offentliggörs inte årsredovisningen? Ledningsbeslut?
 - b. Hur säkerställs informationen i årsredovisningen? Hur ser systemet ut? Vilket informationssystem används för miljöredovisning/årsredovisning.